



## **Update zum Bilanzstichtag 2018**

Hilfestellung zur Rechnungslegung  
am Geschäftsjahresende

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b>	<b>5</b>
<b>Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung</b>	<b>7</b>
<b>I. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee</b>	<b>7</b>
DRS 25 „Währungsumrechnung im Konzernabschluss“	7
DRS 26 „Assoziierte Unternehmen“	7
DRS 27 „Anteilmäßige Konsolidierung“	8
<b>II. Institut der Wirtschaftsprüfer</b>	<b>9</b>
IDW RS HFA 7 n.F.: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften	9
IDW RS HFA 11 n.F./IDW RS HFA 31 n.F.: Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender und Aktivierung von Herstellungskosten	10
IDW RS HFA 44: Vorjahreszahlen im handelsrechtlichen Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung	10
IDW RS HFA 17: Folgeänderung aufgrund der Verabschiedung des IDW PS 270 n.F.	10
IDW RH HFA 1.005: Anhangangaben nach § 285 Nr. 18, 19 und 20 HGB zu bestimmten Finanzinstrumenten	10
IDW Praxishinweis 1/2017: Erstellung von (Konzern-)Zahlungsberichten	11
<b>III. Weitere ausgewählte fachliche Hinweise</b>	<b>12</b>
121. Sitzung des ÖFA	12
Entgeltberichterstattung nach den §§ 21 f. und 25 EntgTranspG	12
Zweifelsfragen bei Anwendung der §§ 264 Abs. 3 und 264b HGB	14
Zur Anwendung der neuen Heubeck-Richttafeln RT 2018 G bei der Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen	15
OLG Köln zur Verlustübernahme des Mutterunternehmens bei Anwendung der Erleichterungsvorschrift des § 264 Abs. 3 HGB	17
<b>IFRS-Rechnungslegung</b>	<b>18</b>
<b>I. International Accounting Standards Board</b>	<b>18</b>
Endorsement-Status	18
Jährliche Verbesserungen an den IFRS: Zyklus 2015–2017	19
Änderungen an IAS 19 zu Planänderung, -kürzung oder -abgeltung	20
Überarbeitetes Rahmenkonzept	20
Diskussionspapier Finanzinstrumente mit Eigenschaften von Eigenkapital	21
Änderungen an IFRS 3 zur Definition eines Geschäftsbetriebs	22
<b>II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee</b>	<b>22</b>
DRSC Interpretation 4 (IFRS) Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS	22
<b>III. Institut der Wirtschaftsprüfer</b>	<b>22</b>
Zur Anwendung der neuen Heubeck-Richttafeln RT 2018 G bei der Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen	22
IDW RS HFA 50: Modul IAS 19 – M2: Übertragung nicht-finanzieller Vermögenswerte auf einen Fonds i.S.v. IAS 19.8	23
IDW RS HFA 50: Modul IFRS 9 – M1: Kreditzusagen i.Z.m. der Lieferung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen	23
Anpassung von IDW RS HFA 2: Einzelfragen zur Anwendung von IFRS	23
IDW RS HFA 50: Modul IFRS 3 – M1: Unternehmenszusammenschlüsse unter Verwendung einer neu gegründeten Gesellschaft bzw. einer Mantel- oder Vorratsgesellschaft ohne Geschäftsbetrieb i.S.v. IFRS 3	23
IDW RS HFA 50: Modul IFRS 3 – M2: Reorganisationen und Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Kontrolle mithilfe einer neu gegründeten Gesellschaft bzw. einer Mantel- oder Vorratsgesellschaft ohne Geschäftsbetrieb i.S.v. IFRS 3	24
Fortsetzung von IDW RS HFA 48: Modifikation finanzieller Vermögenswerte	24

<b>Steuerbilanz</b>	<b>26</b>
<b>I. Rechtsprechung</b>	<b>26</b>
Kein Verzicht auf elektronische Abgabe einer E-Bilanz wegen Sicherheitsbedenken	26
Nachträgliche Anschaffungskosten durch Beseitigung von Nutzungseinschränkungen	26
Abstandszahlung zur vorzeitigen Aufhebung eines unbefristeten Vertriebsvertrages	27
Negative Anschaffungskosten im Rahmen einer Sacheinlage	27
Kein Wechsel von der degressiven AfA zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer	28
Wirtschaftliches Eigentum an einem Mitunternehmeranteil	28
Vorab-Gewinnverteilungsbeschluss bei Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen	29
Keine Rückwirkung für Gegenleistung aufgrund Vermögensübertragung	29
Bilanzierung von Provisionszahlungen und damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen	29
Abzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen auf Forderungen aus Warenlieferungen an ausländische Tochtergesellschaften	30
Gewinnübertragung nach § 6b EStG durch Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft; Wertaufholung nach Teilwertabschreibung einer GmbH-Beteiligung	30
Auswirkungen des Erwerbs eigener Anteile auf Gesellschafterebene nach den handelsrechtlichen Änderungen durch das BilMoG	31
Keine Rückstellung für Nachteilsausgleich bei Altersteilzeit	32
Keine Minderung von Restrukturierungsrückstellungen um künftig ersparten Personalaufwand	33
<b>II. Finanzverwaltung</b>	<b>33</b>
Anforderungen an die Einzelaufzeichnungspflicht als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung	33
Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen	33
Reinvestition eines Veräußerungsgewinns in eine ausländische EU-/EWR-Betriebsstätte	34
Steuerbilanzieller Ausweis von Genussrechtskapital	35
Übergang auf die Heubeck-Richttafeln 2018 G bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG	36
Verpflichtungsübernahmen, Schulbeitritte und Erfüllungsübernahmen	37
Darlehensverbindlichkeiten im Abwicklungsendvermögen einer Tochtergesellschaft; Rangrücktritt	37
Bilanzsteuerliche Behandlung von Optionsanleihen im Betriebsvermögen	38
<b>Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung und Corporate Governance</b>	<b>39</b>
<b>I. Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung</b>	<b>39</b>
Tätigkeitsbericht 2017	39
Prüfungsschwerpunkte 2019	40
<b>II. Corporate Governance</b>	<b>41</b>
Entwurf einer geänderten Fassung des Deutschen Corporate Governance Kodex	41
IDW Positionspapiere	41
Richtlinie zur Änderung der Aktionärsrechterichtlinie	42

„Wenn die Neugier sich  
auf ernsthafte Dinge  
richtet, dann nennt man  
sie Wissensdrang.“

Marie von Ebner-Eschenbach (1830–1916)

# Vorwort

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

die vergangenen Monate haben uns wieder mit einer Vielzahl spannender Entwicklungen in der Rechnungslegung konfrontiert. Über einige möchten wir Sie mit dem vorliegenden „Update zum Bilanzstichtag 2018“ in komprimierter Form informieren. Unser Jahresrückblick unterstützt Sie somit bei der Identifizierung relevanter Themen.

Es hat sich dabei bewährt, in unsere Auswahl die Bereiche

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

aufzunehmen. Einzelne Artikel sind im Übrigen mit **blau** gekennzeichneten elektronischen Querverweisen bzw. Verweisen auf externe Quellen (d.h. aktiven Links) versehen, welche die Lektüre erleichtern. Der Redaktionsschluss für diese Ausgabe war Mitte November.

Unsere Fachautoren können in den vorstehend genannten Rubriken z.B. über Folgendes berichten:

- Im Bereich „Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung“ ist zu vermelden, dass neue Standards des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) zur Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss, zu assoziierten Unternehmen und zur anteilmäßigen Konsolidierung vom Bundesministerium für Justiz und für Verbraucherschutz bekannt gemacht wurden. Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat einige bestehende Stellungnahmen zur Rechnungslegung überarbeitet und wichtige Klarstellungen zum Anwendungsbereich des Gesetzes zur Förderung der Entgelttransparenz zwischen Frauen und Männern (Entgelttransparenzgesetz – EntgTranspG) veröffentlicht. Ferner wurde infolge des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes der Rechnungslegungshinweis 1.005 des Hauptfachausschusses (HFA) des IDW um Ausführungen zur Anhangangabe nach § 285 Nr. 20 HGB erweitert.
- Mit Blick auf die IFRS-Rechnungslegung ist das Ende März veröffentlichte neue Rahmenkonzept (Conceptual Framework) hervorzuheben. Enthalten sind dort überarbeitete Definitionen von Vermögenswerten und Schulden sowie neue Leitlinien zu Bewertung und Ausbuchung, Ausweis und Angaben.
- Im Bereich „Steuerbilanz“ erhalten Sie u.a. einen Überblick zur Finanzrechtsprechung und zu aktuellen BMF-Schreiben.
- Der Abschnitt „Enforcement/Corporate Governance“ wirft einen Blick auf die anstehenden Änderungen aufgrund der Aktionärsrechterichtlinie der Europäischen Union: Deutschland hat diese Richtlinie bis zum 10. Juni 2019 in nationales Recht umzusetzen. Es geht dabei um bedeutsame Themenfelder wie Geschäfte der Unternehmen mit ihnen nahestehenden Personen und Vorstandsvergütung.

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

Wir wünschen Ihnen viel Freude und Anregungen bei der Lektüre und verbleiben mit den besten Wünschen für die Abschlussaison und den anstehenden Bilanzstichtag 2018

**Christoph Schenk**  
Managing Partner

**Dr. Claus Buhleier**  
Partner

**Dr. Norbert Roß**  
Director

# Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung

## I. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

### **DRS 25 „Währungsumrechnung im Konzernabschluss“**

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat am 8. Februar 2018 den DRS 25 „Währungsumrechnung im Konzernabschluss“ verabschiedet. Die Bekanntmachung des DRS 25 durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) nach § 342 Abs. 2 HGB erfolgte am 3. Mai 2018 (BAnz AT 03.05.2018 B1).

Der DRS 25 konkretisiert die Grundsätze der Währungsumrechnung nach § 308a HGB und adressiert in diesem Zusammenhang bestehende Zweifelsfragen. Darüber hinaus konkretisiert der Standard die Grundsätze zur Umrechnung von Geschäftsvorfällen in fremder Währung in den Handelsbilanzen II der einbezogenen Unternehmen als Teil der konzerneinheitlichen Bewertung nach § 308 HGB. Er widmet sich ferner unter Beachtung des § 313 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 HGB auch den Anforderungen an die Angaben zur Währungsumrechnung im Konzernanhang. Der neue Standard ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2018 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.

Über den vorausgegangenen Entwurf E-DRS 33 wurde im [Update zum Bilanzstichtag 2017](#), S. 10 f., berichtet. Dieser Entwurf hat keine grundlegenden Änderungen erfahren.

- Beispielsweise wird aber im Zusammenhang mit der Anhangangabe nach § 277 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB die (im Vergleich zum Entwurf neue) Empfehlung ausgesprochen, unrealisierte Währungsgewinne aus der Anwendung des § 256a Satz 2 HGB gesondert anzugeben (siehe DRS 25.37).
- Ferner wurde im Rahmen der Ausführungen zur Zwischenergebniseliminierung (§ 304 HGB) in DRS 25.85 ergänzt, dass die zu eliminierenden Zwischenergebnisse aus Vereinfachungsgründen auch durch andere in der Praxis gebräuchliche Verfahren ermittelt werden dürfen. Diese Ergänzung ermöglicht insbesondere die Anwendung (Beibehaltung) des in der Kommentarliteratur anerkannten „Bruttogewinnverfahrens“ beim Vorratsvermögen. Im Entwurf war für den Fall, dass abzusehen ist, dass die zu eliminierenden Zwischenergebnisse bis zum nächsten Konzernabschlussstichtag realisiert sind, (lediglich) vorgesehen, den zu eliminierenden Betrag aus Vereinfachungsgründen mit dem Betrag gleichzusetzen, der in der Währung des liefernden Unternehmens erzielt wurde und um den sich das Konzernergebnis durch die Zwischenergebniseliminierung verändert (E-DRS 33.83 = DRS 25.85 Satz 1).

Fundstelle: [Homepage des DRSC](#)

### **DRS 26 „Assoziierte Unternehmen“**

Am 17. Juli 2018 hat das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) den DRS 26 „Assoziierte Unternehmen“ verabschiedet. Vorausgegangen war ein am 12. Februar 2018 veröffentlichter Standardentwurf [E-DRS 34 „Assoziierte Unternehmen“](#). Die Bekanntmachung des DRS 26 durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) nach § 342 Abs. 2 HGB erfolgte am 16. Oktober (BAnz AT 16.10.2018 B1). Er ersetzt den bisherigen DRS 8 „Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss“.

DRS 26 befasst sich mit der Auslegung der handelsrechtlichen Vorschriften zur Behandlung assoziierter Unternehmen (§§ 311 und 312 HGB). Er sieht z.B. Vereinfachungen hinsichtlich des der Equity-Methode zugrunde liegenden (letzten) Abschlusses bzw. dessen Stichtags vor. Ferner wird bei der Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten die sog. Anschaffungskostenrestriktion aufgegeben, sodass in der Nebenrechnung ein passiver Unterschiedsbetrag entstehen kann.

Gegenüber dem o.g. Entwurf vom Februar d.J. (E-DRS 34) wurden laut DRSC (nur) zwei inhaltliche Änderungen vorgenommen:

- Bei der Regelung zur negativen Assoziierungsvermutung, welche bei einem Anteilsbesitz von weniger als 20 % vorliegt, wird diese nunmehr nur als Indikator verstanden. Demnach ist zusätzlich durch eine einzelfallbezogene Würdigung der Gesamtumstände zu beurteilen, ob nicht doch ein maßgeblicher Einfluss ausgeübt wird.
- Kapitalmaßnahmen beim assoziierten Unternehmen nach dem Abschlussstichtag des assoziierten Unternehmens, die bis zum (späteren) Konzernabschlussstichtag erfolgen, sind bei Anwendung der Equity-Methode zu berücksichtigen; allerdings wurde gegenüber dem Entwurf hervorgehoben, dass dies nur der Fall ist, „sofern dem Mutterunternehmen alle bilanzierungsrelevanten Informationen vorliegen“.

Die Regelungen des neuen Standards sind für die erstmalige Abbildung von Beteiligungen nach der Equity-Methode erstmals in Konzernabschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2019 beginnen, anzuwenden; unabhängig von dem Zeitpunkt der erstmaligen Abbildung einer Beteiligung nach der Equity-Methode gilt er zudem für alle dieser erstmaligen Abbildung folgenden Bilanzierungsmaßnahmen in Konzernabschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2019 beginnen. Ausgeschlossen ist eine rückwirkende Anwendung.

Einen ausführlichen Überblick zu DRS 26 (auch im Vergleich zu DRS 8) nebst kritischer Würdigung geben Roß/ von Behr in Heft 21/2018 der Zeitschrift „Die Wirtschaftsprüfung“ (WPg 2018, S. 1347 ff.).

Fundstelle: [Homepage des DRSC](#)

### **DRS 27 „Anteilmäßige Konsolidierung“**

Am 17. Juli 2018 hat das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) den DRS 27 „Anteilmäßige Konsolidierung“ verabschiedet. Vorausgegangen war ein am 12. Februar 2018 veröffentlichter Standardentwurf [E-DRS 35 „Anteilmäßige Konsolidierung“](#). Die Bekanntmachung des DRS 27 durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) nach § 342 Abs. 2 HGB erfolgte am 16. Oktober (BAnz AT 16.10.2018 B2). Er ersetzt den bisherigen DRS 9 „Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss“.

DRS 27 konkretisiert die Vorschrift des § 310 HGB. Gegenüber dem o.g. Entwurf vom Februar (E-DRS 35) wurden nur redaktionelle Änderungen vorgenommen.

Die Regelungen des neuen Standards sind für die erstmalige anteilmäßige Konsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen erstmals in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2019 beginnen, anzuwenden. Sie gelten unabhängig vom Zeitpunkt der erstmaligen anteilmäßigen Konsolidierung erstmals für alle Maßnahmen der Folge-, Ent- und Übergangskonsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2019 beginnen. Eine rückwirkende Anwendung des DRS 27 ist nicht zulässig.

Fundstelle: [Homepage des DRSC](#)

## II. Institut der Wirtschaftsprüfer

### **IDW RS HFA 7 n.F.: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften**

Im vergangenen Jahr hatten wir bereits über den Entwurf berichtet (siehe [Update zum Bilanzstichtag 2017](#), S. 12 f.). Im Vergleich dazu weist die inzwischen verabschiedete finale Verlautbarung nur geringfügige Änderungen auf. So erfolgte in Tz. 39a noch eine Klarstellung, dass – anders als bei den Anhangangaben nach § 285 Nr. 28 HGB – der Unterschiedsbetrag i.S.d. § 253 Abs. 6 Satz 1 HGB auch von Personenhandelsgesellschaften im Anhang oder unter der Bilanz anzugeben ist (§ 253 Abs. 6 Satz 3 HGB).

Insbesondere ist es im Vergleich zum Entwurf des IDW RS HFA 7 n.F. dabei geblieben, dass nunmehr bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Personenhandelsgesellschaft gegen Gewährung einer über dem Buchwert seines Kapitalanteils liegenden (Bar-)Abfindung alternativ zur bisher ausschließlich zulässigen sog. Aufstockungslösung die bilanzielle Abbildung auch nach der sog. Verrechnungslösung erfolgen darf. Die Verrechnungslösung wird vom Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) in derartigen Fällen als vorzugswürdig angesehen (Tz. 58b).

Die Neufassung muss erstmals verpflichtend bei der Aufstellung von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2018 beginnen, angewendet werden.

Fundstelle: IDW Life 2018, S. 258 ff.

### **IDW RS HFA 11 n.F./IDW RS HFA 31 n.F.: Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender und Aktivierung von Herstellungskosten**

Durch die Änderungen der beiden Verlautbarungen erfolgt eine inhaltliche Annäherung an DRS 24 „Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“. Hierüber hatten wir anlässlich der Vorlage der beiden Entwürfe im [Update zum Bilanzstichtag 2017](#), S. 13, berichtet.

- Nach **IDW RS HFA 11 n.F.** bestimmt sich die bilanzielle Behandlung von Aufwendungen für die Modifikation von Software nach der Behandlung der Aufwendungen für die Erlangung der ursprünglichen, der Modifikation unterliegenden Software. Dieser Grundgedanke wird auch bei den in besonderen Abschnitten behandelten Ausführungen des IDW RS HFA 11 n.F. zum Customizing sowie zu Updates und Release-Wechseln berücksichtigt.
- Nach **IDW RS HFA 31 n.F.** dürfen infolge der Änderung nunmehr Aufwendungen für Vorbereitungshandlungen, die vor dem Abschlussstichtag angefallen sind, aber mangels Konkretisierung des Vermögensgegenstands nicht aktivierbar waren, nicht mehr nachaktiviert werden.

Einen ausführlichen Überblick zu allen Änderungen und deren Hintergründen geben Beine/Roß in Heft 5/2018 der Zeitschrift „Die Wirtschaftsprüfung“ (WPg 2018, S. 283 ff.).

Die prospektiv anzuwendenden Neufassungen der beiden Verlautbarungen sind spätestens bei der Aufstellung von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2017 beginnen, zu beachten.

Fundstelle: IDW Life 2018, S. 268 ff.

### **IDW RS HFA 44: Vorjahreszahlen im handelsrechtlichen Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises**

Die Verlautbarung erfuhr durch die 250. Sitzung des Hauptfachausschusses (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) kleinere Änderungen, die z.B. der Anpassung an das HGB i.d.F. des BilRUG dienen.

Erwähnenswert ist die (offenbar notwendige) Klarstellung bei unterjährigem Erwerb eines Tochterunternehmens und erstmaliger Pflicht zur Konzernrechnungslegung. Hierzu wurde in Tz. 8 folgender Passus eingefügt: „Sofern erstmalig ein Konzernabschluss aufgestellt wird, sind entsprechend der Einheitstheorie die Erträge und Aufwendungen (ebenso wie die Ein- und Auszahlungen sowie die Veränderungen des Eigenkapitals) des Mutterunternehmens für das gesamte (erste) (Konzern-)Geschäftsjahr im Konzernabschluss zu erfassen, da der Jahresabschluss des Tochterunternehmens in den Jahresabschluss des Mutterunternehmens einbezogen wird.“

Fundstelle: IDW Life 2018, S. 276 ff.

### **IDW RS HFA 17: Folgeänderung aufgrund der Verabschiedung des IDW PS 270 n.F.**

Im Zusammenhang mit der Verabschiedung des IDW PS 270 n.F. – einem Prüfungsstandard, der sich mit der Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung befasst – hat der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) auch eine Folgeänderung von IDW RS HFA 17 (Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss) vorgenommen:

In Tz. 9 des IDW PS 270 n.F. wird ausgeführt, dass die gesetzlichen Vertreter die Pflicht haben, im (Konzern-)Anhang oder unter der Bilanz entsprechende Angaben zu machen, wenn eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die einzeln oder insgesamt bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können. In der Tz. 2 des IDW RS HFA 17 wird dieser Gedanke aufgegriffen, da es sich primär um eine Pflicht handelt, welche die Sphäre der Erstellung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses berührt.

Fundstelle: IDW Life 2018, S. 777.

### **IDW RH HFA 1.005: Anhangangaben nach § 285 Nr. 18, 19 und 20 HGB zu bestimmten Finanzinstrumenten**

Aus Anlass der Umsetzung der CSR-Richtlinie in deutsches Recht durch das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (siehe dazu [Update zum Bilanzstichtag 2017](#), S. 6 ff.) wurde zugleich der Anwendungsbereich der Anhangangabe nach § 285 Nr. 20 HGB erheblich erweitert: Bislang bestand eine Beschränkung auf die „gemäß § 340e Abs. 3 Satz 1 [HGB] mit dem beizulegenden Zeitwert bewerteten Finanzinstrumente“. Die Bezugnahme auf § 340e HGB – eine Vorschrift aus den ergänzenden Vorschriften des HGB für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute – ist nunmehr entfallen.

Auf seiner 252. Sitzung am 7./8. Juni 2018 sah sich der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) deshalb veranlasst, seinen Rechnungslegungshinweis IDW RH HFA 1.005 um Ausführungen zu § 285 Nr. 20 HGB zu ergänzen. Danach erstreckt sich die Angabepflicht nur auf solche Finanzinstrumente, für die sich der Bewertungsmaßstab „beizulegender Zeitwert“ ausdrücklich aus einer „einschlägigen Bewertungsvorschrift“ des HGB ergibt (IDW RH HFA 1.005 n.F. Tz. 36b). Dies betrifft im Jahresabschluss

Vermögensgegenstände des Deckungsvermögens (§ 253 Abs. 1 Satz 4 HGB) sowie Rückstellungen für wertpapiergebundene Versorgungszusagen (§ 253 Abs. 1 Satz 3 HGB). Nicht zu den mit dem beizulegenden Zeitwert bewerteten Finanzinstrumenten i.S.d. § 285 Nr. 20 HGB gehören indes jene Finanzinstrumente, die als Grundgeschäft oder Sicherungsinstrument Teil einer Bewertungseinheit i.S.d. § 254 HGB sind (siehe IDW RH HFA 1.005 n.F. Tz. 36c HGB). Soweit sich für Vermögensgegenstände des sog. Deckungsvermögens die nach § 285 Nr. 20 HGB geforderten Angaben aus der Erfüllung der Anhangangaben nach § 285 Nr. 25 HGB ergeben, bedarf es keiner zusätzlichen Angaben nach § 285 Nr. 20 HGB (siehe IDW RH HFA 1.005 n.F. Tz. 36d HGB).

Im Zusammenhang mit der Auslegung des § 285 Nr. 20 HGB hat der HFA auch die Ausführungen zum Anwendungsbereich des § 285 Nr. 19 HGB angepasst. Die Vorschrift ist insoweit komplementär zu § 285 Nr. 20 HGB, als sie (derivative) Finanzinstrumente betrifft, die *nicht* zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Im Einklang mit der obigen Auslegung zu § 285 Nr. 20 HGB liegt somit i.S.d. § 285 Nr. 19 HGB dann keine Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert vor, „wenn der im Abschluss für das derivative Finanzinstrument angesetzte, nach einer anderen handelsrechtlichen Vorschrift maßgebliche Wert zugleich dem beizulegenden Zeitwert entspricht“ (IDW RH HFA 1.005 n.F. Tz. 24). Von der Angabepflicht nach § 285 Nr. 19 HGB sind insbesondere auch Derivate betroffen, für die in Höhe ihres negativen Marktwerts eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB) passiviert wird. Für derivative Finanzinstrumente, die als Grundgeschäft oder Sicherungsinstrument Gegenstand einer Bewertungseinheit i.S.d. § 254 HGB sind, bleibt es aber unverändert (IDW RH HFA 1.005 a.F. Tz. 24) dabei, dass die Anhangangabe nach § 285 Nr. 19 HGB nicht einschlägig ist (siehe IDW RH HFA 1.005 n.F. Tz. 24a).

Die Überlegungen des HFA zu den vorstehend erwähnten Anhangangaben nach § 285 Nr. 19 und Nr. 20 HGB gelten für die Informationspflichten gem. § 314 Abs. 1 Nr. 11 und Nr. 12 HGB im Konzernanhang entsprechend (siehe IDW RH HFA 1.005 n.F. Tz. 7).

Fundstelle: IDW Life 2018, S. 696 ff.

### **IDW Praxishinweis 1/2017: Erstellung von (Konzern-)Zahlungsberichten**

Der bereits vorliegende IDW Praxishinweis 1/2017 (siehe dazu [Update zum Bilanzstichtag 2017](#), S. 14) wurde im Lichte erster praktischer Erfahrungen punktuell um klarstellende Hinweise ergänzt. Hierbei ragen jene Angaben im Anhang des Jahresabschlusses heraus, welche erforderlich sind, wenn sich eine Gesellschaft von der Pflicht zur Erstellung eines Zahlungsberichts oder Konzernzahlungsberichts befreien lässt. Ferner wurden im IDW Praxishinweis 1/1017 redaktionelle Anpassungen vorgenommen.

Fundstelle: IDW Life 2018, S. 293 ff.

### III. Weitere ausgewählte fachliche Hinweise

#### 121. Sitzung des ÖFA

Ende des vergangenen Jahres (8. November 2017) fand die 121. Sitzung des Fachausschusses für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) statt. Auf dieser Sitzung wurden u.a. Fachfragen zur handelsrechtlichen Behandlung von Zuwendungen der öffentlichen Hand erörtert.

- Zunächst wurde darüber diskutiert, wie die Anwendungsbereiche der IDW St/HFA HFA 1/1984 (Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand) und IDW St/HFA 2/1996 (Zur Bilanzierung privater Zuschüsse) voneinander abzugrenzen sind. Hierzu wurde festgestellt, dass unter IDW St/HFA 1/1984 auch solche Konstellationen fallen, in denen der Zuwendungsgeber, z.B. eine Kommune, zugleich die Stellung eines Gesellschafters gegenüber dem Zuschussempfänger, z.B. einer Tochtergesellschaft, innehat, den Zuschuss jedoch im Rahmen einer allgemeinen Förderungsmaßnahme gewährt, sodass das Gesellschaftsverhältnis nicht als ursächlich für die Zuschussgewährung anzusehen ist. Werden demgegenüber Zuwendungen von einem Zuwendungsgeber (z.B. einer Kommune) in seiner Eigenschaft als Gesellschafter des Zuwendungsempfängers geleistet, sind für die Bilanzierung beim Zuwendungsempfänger die Grundsätze der Stellungnahme IDW St/HFA 2/1996 anzuwenden.
- Des Weiteren wurde der Ausweis von Zuwendungen der öffentlichen Hand in der GuV des Zuwendungsempfängers erörtert. Dies ist vor dem Hintergrund der geänderten Definition der Umsatzerlöse in § 277 Abs. 1 HGB durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) geschehen. Vereinbart eine Gebietskörperschaft mit der beauftragten Gesellschaft ein Entgelt für die Übernahme der Betriebsführung oder Betriebskostenzuschüsse zur Deckung der ansonsten anfallenden Verluste (z.B. bei einem Schwimmbad), sind diese nach Auffassung des ÖFA als Umsatzerlöse auszuweisen. Diese Feststellung wird vom ÖFA sodann noch um folgende Klarstellung ergänzt: „Ist die Zuwendung ein Ausgleich dafür, dass das Unternehmen die Leistung nur zu einem nicht kostendeckenden Entgelt anbieten muss oder kann, erscheint ein Ausweis als Umsatzerlöse sachgerecht.“
- Schließlich bekräftigte der ÖFA seine Auffassung, dass zum Zwecke eines periodengerechten Erfolgsausweises Zuwendungen, die im Rahmen öffentlicher Förderprogramme gewährt werden, regelmäßig (zu den wenigen Ausnahmen siehe Abschn. 2. a) der Stellungnahme IDW/St HFA 1/1984) als Investitions- oder Aufwandszuschuss nicht sofort erfolgswirksam erfasst werden dürfen. In diesem Zusammenhang nahm der ÖFA wohlwollend zur Kenntnis, dass inzwischen selbst die frühere gegenteilige Kommentierung im Beck'schen Bilanzkommentar (Wahlrecht zur sofortigen erfolgswirksamen Vereinnahmung) in der (zum Zeitpunkt der Sitzung aktuellen) 10. Auflage nicht mehr zu finden ist. Im Übrigen sieht sich der ÖFA bei seiner Einschätzung auch durch die BFH-Rechtsprechung bestätigt.

Fundstelle: IDW Life 2018, S. 442 ff.

#### Entgeltberichterstattung nach den §§ 21 f. und 25 EntgTranspG

Am 6. Juli 2017 ist das [Gesetz zur Förderung der Transparenz von Entgeltstrukturen](#) (BGBl. I, S. 2152 ff.) in Kraft getreten. Dessen Artikel 1 enthält das Gesetz zur Förderung der Entgelttransparenz zwischen Frauen und Männern (Entgelttransparenzgesetz – EntgTranspG).

Auf seiner 250. und seiner 251. Sitzung hat sich der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) mit ausgewählten Aspekten und Einzelfragen zur Anwendung der §§ 21 f. und 25 Abs. 2 und 3 EntgTranspG befasst. Einen Schwerpunkt der Erörterungen bildeten Fragen zur Erstellungspflicht

des sog. Entgeltberichts. Für die Praxis besonders bedeutsam sind die dort getroffenen Feststellungen zu Unternehmen im Anwendungsbereich der §§ 264 ff. HGB, die (partiell) die Erleichterungsvorschriften der §§ 264 Abs. 3, 264b HGB in Anspruch nehmen:

- Sofern alle Voraussetzungen nach § 264 Abs. 3 bzw. § 264b HGB erfüllt sind und dass in den befreienden Konzernabschluss und den befreienden Konzernlagebericht eines einbezogenen Mutterunternehmens einbezogene Unternehmen auch tatsächlich keinen Lagebericht aufstellt, führt dies zugleich zu einer Befreiung von der Pflicht zur Entgeltberichterstattung.
- Auch im Falle der Einbeziehung in den befreienden Konzernabschluss und den befreienden Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens, das seinen satzungsmäßigen Sitz im Geltungsbereich des HGB hat, läuft die grundsätzliche Pflicht zur Entgeltberichterstattung in den beschriebenen Konstellationen ins Leere, da das Gesetz kein Pendant zum Entgeltbericht auf Konzernebene vorsieht.
- Ist eine Tochterkapitalgesellschaft nur von der Offenlegungspflicht, nicht aber von der Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts befreit, muss sie einen Entgeltbericht erstellen. Eine Offenlegung des Entgeltberichts ist in diesen Fällen jedoch nicht erforderlich. Der Entgeltbericht teilt insoweit das „Schicksal“ des Lageberichts.
- Wird auf die Inanspruchnahme der Erleichterungsvorschriften der §§ 264 Abs. 3 bzw. 264b HGB verzichtet (obwohl die Voraussetzungen vorliegen), besteht weiterhin (auch) die Pflicht zur Erstellung eines Entgeltberichts.

Über diese und weitere Fragen zur Erstellungspflicht gibt das nachfolgende Schaubild einen groben Überblick.

**Abb. 1 – Pflicht zur Erstellung eines Entgeltberichts**



Ergänzend hat der Fachausschuss für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) auf seiner 122. Sitzung die Rechnungslegungspflichten nach dem EntgTranspG für öffentliche Unternehmen und bilanzierende Einheiten des öffentlichen Sektors erörtert. Er schließt sich zunächst bei Unternehmen den Überlegungen des HFA (z.B. im Hinblick auf kleine Kapitalgesellschaften) an. Sodann stellt er zusätzlich fest, dass bei öffentlich-rechtlichen Organisationsformen (wie Landesbetrieben, Eigenbetrieben, AöR, Körperschaften des öffentlichen Rechts), die nach landesrechtlichen Vorschriften (z.B. LHO oder Hochschulgesetz) bzw. kommunalrechtlichen Vorschriften (z.B. Gemeindeordnung) zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichtet sind, keine Pflicht zur Erstellung eines Entgeltberichts besteht. Sofern der Landesgesetzgeber oder die jeweils zuständigen Ministerien von bilanzierenden Einheiten (z.B. Hochschulen) eine Entgeltberichterstattung für erforderlich erachten, sollte dies somit eigens durch entsprechendes Landesrecht oder Erlasse geregelt werden. Zurückhaltend äußert sich der ÖFA indes bisweilen noch zu Sparkassen: Für diese kann nach Auffassung des ÖFA etwas anderes gelten. Hintergrund dürfte wohl die Auslegung des HFA zu § 340a Abs. 1 Satz 2 HGB (d.h. zur damit verbundenen Pflicht zur Erstellung eines Entgeltberichts bei Kreditinstituten) sein.

Ein weiterer Themenschwerpunkt der Erörterungen im HFA betraf den Berichtszeitraum:

- Der erste Entgeltbericht umfasst nach § 25 Abs. 3 EntgTranspG grundsätzlich den Berichtszeitraum 1. Januar bis 31. Dezember 2016 (d.h. das Kalenderjahr 2016). Im Falle eines kalendergleichen Geschäftsjahres ist dem im Jahr 2018 zu erstellenden Lagebericht für das Geschäftsjahr 2017 der Entgeltbericht für das Kalenderjahr 2016 als Anlage beizufügen (§ 25 Abs. 2 und 3 i.V.m. § 22 Abs. 4 EntgTranspG).
- Der zweite Entgeltbericht umfasst im Falle des § 22 Abs. 1 EntgTranspG als Berichtszeitraum die Kalenderjahre 2017 bis 2021; dieser Entgeltbericht ist bei einem kalendergleichen Geschäftsjahr dem Lagebericht für das Geschäftsjahr 2022 beizufügen. Im Falle des § 22 Abs. 2 EntgTranspG umfasst der Berichtszeitraum für den zweiten Ergebnisbericht die Kalenderjahre 2017 bis 2019; dieser Entgeltbericht ist bei einem kalendergleichen Geschäftsjahr dem Lagebericht für das Geschäftsjahr 2020 beizufügen.

Fundstelle: IDW Life 2018, S. 310 ff.; IDW Life 2018, S. 850 f.

### Zweifelsfragen bei Anwendung der §§ 264 Abs. 3 und 264b HGB

Auf seiner 252. Sitzung am 7./8. Juni 2018 hat sich der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) mit einigen Fragestellungen zur Auslegung der §§ 264 Abs. 3 und 264b HGB befasst.

- Unklar ist, welche Anforderungen an die Offenlegung der Erklärung der Einstands- bzw. Verlustausgleichspflicht im mehrstufigen Konzern zu stellen sind. Es geht hierbei um jene Konstellationen im mehrstufigen Konzern, bei denen die Einstands- bzw. Verlustausgleichsverpflichtung gegenüber der zu befreienden Tochterkapitalgesellschaft nicht durch eine unmittelbare Verbindung zwischen dem den befreienden Konzernabschluss aufstellenden Mutterunternehmen und dem jeweils betreffenden mittelbaren Tochterunternehmen, sondern über eine ununterbrochene Kette von Verpflichtungserklärungen begründet wird. Im Falle einer solchen ununterbrochenen Kette folgt aus dem Tatbestandsmerkmal des **§ 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 lit. b HGB**, dass die Stakeholder der Tochterkapitalgesellschaft so gestellt werden, wie sie im Falle der gesetzgeberischen Leitkonstellation (einstufiger Konzern) gestellt würden. Daraus folgert der HFA, dass nicht nur die Verpflichtungserklärung des unmittelbar Verpflichteten (i.d.R. das unmittelbare Mutterunternehmen) nach § 325 Abs. 1 bis 1b HGB offengelegt wird, sondern darüber hinaus auch die Verpflichtungserklärungen, die die Glieder der Kette zwischen dem unmittelbar Verpflichteten und dem den befreienden Konzernabschluss aufstellenden

Mutterunternehmen bilden. Indes ist es hinsichtlich jenes Teils der Kette „oberhalb“ des unmittelbar gegenüber der zu befreienden Tochterkapitalgesellschaft Verpflichteten ausreichend, wenn bei der zu befreienden Tochterkapitalgesellschaft allein die Tatsache offengelegt wird, dass eine ununterbrochene Kette bis zu dem den befreienden Konzernabschluss aufstellenden Mutterunternehmen besteht.

- Im mehrstufigen Konzern wird nach Auffassung des HFA die Voraussetzung nach **§ 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB** auch dann erfüllt, wenn sich innerhalb der oben beschriebenen ununterbrochenen Kette von Verpflichtungserklärungen die Ausprägung bzw. die Art der Pflicht (oder das zur Begründung der Pflicht eingesetzte Rechtsinstitut) ändert. Das wäre bei einem zweistufigen Konzern beispielsweise dann der Fall, wenn auf der ersten Stufe eine Verlustausgleichspflicht bestünde und auf der nachfolgenden zweiten Stufe eine Einstandspflicht in Form einer (harten) Patronatserklärung. In diesem Zusammenhang weist der HFA noch auf eine Besonderheit bei Personen(handels)gesellschaften hin: Befindet sich in einem mehrstufigen Konzern auf einer Konzernebene eine Personen(handels)gesellschaft, besteht aufgrund dieses Umstands im Übrigen bereits dann eine ausreichende Einstands- oder Verlustausgleichspflicht, wenn das der Personen(handels)gesellschaft übergeordnete Mutterunternehmen deren persönlich haftender Gesellschafter ist; handelt es sich – bei Fehlen einer anderweitig begründeten Einstands- oder Verlustausgleichspflicht – bei dem der Personen(handels)gesellschaft unmittelbar in der Konzernhierarchie übergeordneten Mutterunternehmen demgegenüber um einen nur haftungsbeschränkten Gesellschafter dieser Personen(handels)gesellschaft, liegt keine ununterbrochene Kette vor.
- Klärungsbedürftig war für den HFA auch die Frage, ob ein unter Anwendung des § 9 Abs. 2 PublG zulässigerweise ohne die Konzern-GuV sowie die entsprechenden Konzernanhangangaben offengelegter Konzernabschluss eines nach den §§ 11 ff. PublG konzernrechnungslegungspflichtigen Mutterunternehmens den Anforderungen des **§ 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 lit. c HGB** (bzw. des § 264b Nr. 4 Halbsatz 1 HGB) hinsichtlich des offenzulegenden Konzernabschlusses genügt (Auffassung 1) oder ob der offengelegte dem aufgestellte Konzernabschluss (nach § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 lit. a HGB) entsprechen muss, obwohl in Nr. 5 lit. c kein Verweis „nach Nummer 3“ enthalten ist (Auffassung 2). Nach eingehender Abwägung der Argumente ist der HFA der Auffassung, dass ein nach Maßgabe des PublG aufgestellter Konzernabschluss auch dann die Voraussetzungen des § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 lit. c HGB (bzw. des § 264b Nr. 4 Halbsatz 1 HGB) erfüllt, wenn dieser Konzernabschluss in Einklang mit dem PublG ohne die Konzern-GuV und ohne die entsprechenden Konzernanhangangaben offengelegt wird (Auffassung 1).

Fundstelle: IDW Life 2018, S. 847 ff.

### **Zur Anwendung der neuen Heubeck-Richttafeln RT 2018 G bei der Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen**

Die Heubeck AG hat am 20. Juli 2018 die neuen Richttafeln RT 2018 G veröffentlicht, die neue Schätzwerte auf Basis von aktualisierten und präzisierten statistischen Daten enthalten. Am 25. September 2018 hat die Heubeck AG durch [Pressemitteilung](#) bekannt gegeben, dass die am 20. Juli 2018 veröffentlichten Richttafeln RT 2018 G aufgrund von „Inkonsistenzen in Bezug auf die verwendeten Datengrundlagen“ einer Anpassung bedürfen. Gemäß dieser Pressemitteilung wird der Trend zur Erhöhung der Lebenserwartung in den zunächst veröffentlichten Tafeln überschätzt. Die daraufhin nochmals angepassten Richttafeln wurden von der Heubeck AG Anfang Oktober veröffentlicht; die Auswirkungen der vorgenommenen Anpassungen seien gering ([Mitteilung der Heubeck AG vom 4. Oktober 2018](#)).

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat Hinweise zur erstmaligen Anwendung der neuen Richttafeln veröffentlicht.

Es können in Abhängigkeit vom Datum der Veröffentlichung des für die Steuerbilanz maßgeblichen [BMF-Schreibens](#) zum Übergang auf die neuen Richttafeln auf der Website des BMF (am 22. Oktober 2018) folgende Fallkonstellationen für die handelsrechtliche Bewertung unterschieden werden:

- Abschlüsse, deren **Stichtag** *vor* dem Tag liegt, an dem das BMF-Schreiben veröffentlicht wurde: Mangels allgemeiner Anerkennung der neuen Richttafeln kann deren zwingende Anwendung nicht gefordert werden.
- Abschlüsse, deren **Stichtag** *nach* dem Tag liegt (oder mit diesem zusammenfällt), an dem das BMF-Schreiben veröffentlicht wurde: Grundsätzlich verpflichtende Anwendung der neuen Sterbetafeln. Sofern in Abschlüssen mit Stichtag am oder nach dem Tag der Veröffentlichung des betreffenden (finalen) BMF-Schreibens die neuen Richttafeln ausnahmsweise noch nicht berücksichtigt wurden, müssen die Unternehmen dies im Einzelfall begründen. Hierfür führt der HFA zwei Beispiele an:
  - Die abschließende inhaltliche Validierung und Implementierung der neuen Richttafeln durch die Rechnungslegungspraxis, v.a. die Aktuare, ist bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses noch nicht abgeschlossen.
  - Es werden keine wesentlichen Änderungen erwartet, da das Unternehmen die Richttafeln RT 2005 G für zurückliegende Abschlussstichtage bereits individuell modifiziert hat und somit bereits aktuellere Schätzwerte berücksichtigt (mithin handelt es sich insoweit im Wesentlichen bereits um eine „Vorwegnahme“ der Änderungen durch die neuen Richttafeln RT 2018 G).

Diese Überlegungen gelten entsprechend für Abschlüsse, deren **Stichtag** zwar *vor* dem Tag der Veröffentlichung des BMF-Schreibens liegt, deren **Aufstellung** aber erst *nach* der Veröffentlichung des BMF-Schreibens beendet wird.

Obgleich somit der Zeitpunkt der Veröffentlichung des BMF-Schreibens für die vorstehende Differenzierung von zentraler Bedeutung ist, bleibt die konkrete materielle Ausgestaltung der zeitlichen Erstanwendung durch das BMF-Schreiben (d.h. die „Übergangsregelungen“ für ertragsteuerliche Zwecke) für die erstmalige Anwendung in handelsrechtlichen Abschlüssen unbeachtlich.

Die Erfolgswirkungen aus der erstmaligen Anwendung der neuen Richttafeln sind im handelsrechtlichen Abschluss sofort in voller Höhe zu erfassen. Der Ausweis erfolgt grundsätzlich als Bestandteil des im Personalaufwand zu erfassenden Zuführungsbetrags zur Pensionsrückstellung.

Ferner weist der HFA des IDW auf folgende Angabepflichten hin: Im (Konzern-)Anhang ist nach §§ 285 Nr. 24, 314 Abs. 1 Nr. 16 HGB anzugeben, welche Sterbetafeln der Bewertung der Altersversorgungsverpflichtungen zugrunde gelegt wurden. Gegebenenfalls bestehen im Einzelfall weitere (Konzern-)Anhangangabepflichten nach §§ 285 Nr. 31, 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB (Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung) und nach §§ 285 Nr. 32, 314 Abs. 1 Nr. 24 HGB (sog. periodenfremde Erträge und Aufwendungen).

Fundstelle: IDW Life 2018, S. 978 f.

### **OLG Köln zur Verlustübernahme des Mutterunternehmens bei Anwendung der Erleichterungsvorschrift des § 264 Abs. 3 HGB**

Das LG Bonn (Az. 11 T 331/17) hatte am 13. Dezember 2017 zu § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB in der bis zum Inkrafttreten des BilRUG geltenden Fassung entschieden, dass die Befreiungen der Tochterkapitalgesellschaften von bestimmten Pflichten der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung voraussetzen, dass sich die Verlustausgleichspflicht nicht auf solche Verluste beschränken darf, die andernfalls (d.h. ohne Bestehen eines Verlustausgleichsanspruchs) beim zu befreienden Unternehmen im Geschäftsjahr entstehen würden, das auf das Geschäftsjahr folgt, für das die Befreiungen in Anspruch genommen werden, sondern sich (auch) auf solche Verluste erstrecken muss, die sonst in dem Geschäftsjahr entstanden wären, für das die Befreiungen in Anspruch genommen werden. Diese Auffassung steht im Widerspruch zu der (auch) zu § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB i.d.F. des BilRUG vertretenen überwiegenden Auffassung im Schrifttum (siehe z.B. Winkeljohann/Deubert, in: Beck Bil-Komm., 11. Aufl., § 264 HGB Anm. 164 m.w.N.).

Mit [Beschluss vom 13. Juli 2018](#) hat das OLG Köln die Rechtsbeschwerde vom 11. Januar 2018 gegen den Beschluss des LG Bonn zurückgewiesen (Az. 28 Wx 2/18). Das OLG Köln (als letzte Instanz; § 335a Abs. 3 HGB) ist mithin der Auffassung des LG Bonn inhaltlich gefolgt.



**Dr. Norbert Roß**

Tel: +49 (0)69 75695 6957

Mobil: +49 (0)151 5800 4404

[noross@deloitte.de](mailto:noross@deloitte.de)

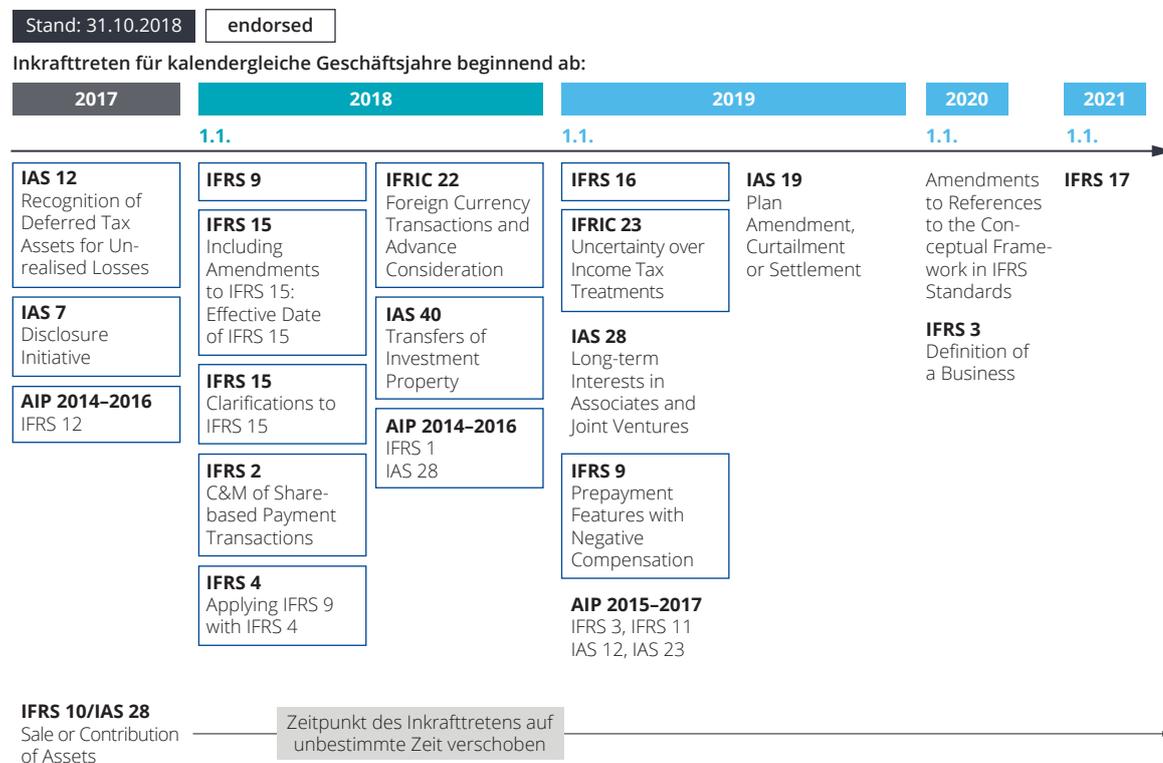
# IFRS-Rechnungslegung

## I. International Accounting Standards Board

### Endorsement Status

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

**Abb. 1 – Erstanwendung der IFRS und Endorsement**



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

**Jährliche Verbesserungen an den IFRS: Zyklus 2015–2017**

Der IASB hat im Dezember 2017 die jährlichen Verbesserungen an den IFRS im Rahmen des Zyklus 2015–2017 veröffentlicht. Diese enthalten die folgenden Änderungen an vier Standards:

Standard	Inhalt der Änderung	Einzelheiten
IFRS 3 <b>Unternehmenszusammenschlüsse</b>	Bisher gehaltene Anteile an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit (Joint Operation)	Ein Erwerber, der Beherrschung über einen Geschäftsbetrieb darstellende gemeinschaftliche Tätigkeit erlangt, ist verpflichtet, die Vorschriften in IFRS 3 zum sukzessiven Unternehmenserwerb anzuwenden, d.h. Neubewertung der bereits gehaltenen Anteile zum beizulegenden Zeitwert bei Erlangung der Beherrschung.
IFRS 11 <b>Gemeinsame Vereinbarungen</b>	Bisher gehaltene Anteile an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit (Joint Operation)	Ein Unternehmen bewertet seine zuvor gehaltenen Anteile nicht neu, wenn es die gemeinschaftliche Führung über einen Geschäftsbetrieb darstellende gemeinschaftliche Tätigkeit erlangt.
IAS 12 <b>Ertragsteuern</b>	Ertragsteuerliche Konsequenzen von Zahlungen aus Finanzinstrumenten, die als Eigenkapital qualifiziert worden sind	Klarstellung, dass die Vorschriften in Tz. 57A – vormals Tz. 52B – (Erfassung der Ertragsteuerauswirkung von Dividenden dort, wo auch die Geschäftsvorfälle und Ereignisse erfasst werden, die zu den auszuschüttenden Gewinnen führen) auf alle ertragsteuerlichen Auswirkungen von Dividenden anzuwenden sind und nicht nur auf Fälle, in denen es unterschiedliche Steuersätze für ausgeschüttete und nicht ausgeschüttete Gewinne gibt.
IAS 23 <b>Fremdkapitalkosten</b>	Aktivierbare Fremdkapitalkosten	Klarstellung, dass spezifisch für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswerts aufgenommene Darlehen nur dann aus der Ermittlung des Zinssatzes herausfallen, wenn sich der qualifizierte Vermögenswert noch nicht in seinem beabsichtigten gebrauchsfähigen Zustand befindet. Ist dieser Zustand hingegen durch geeignete Aktivitäten erreicht, sind sämtliche noch vorhandenen Mittel, die ursprünglich speziell für die Beschaffung des qualifizierten Vermögenswerts aufgenommen worden waren, als Teil der allgemein aufgenommenen Mittel zu behandeln und entsprechend bei der Ermittlung des Zinssatzes zu berücksichtigen.

Die Änderungen werden in unserem Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 17 Dezember 2017](#) im Detail erläutert.

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

### **Änderungen an IAS 19 zu Planänderung, -kürzung oder -abgeltung**

Der IASB hat im Februar 2018 Änderungen an IAS 19 **Leistungen an Arbeitnehmer** für den Fall einer Anpassung, Kürzung oder Abgeltung eines leistungsorientierten Versorgungsplans veröffentlicht. Zielsetzung der Änderungen ist es, die derzeit in Teilen uneinheitliche Bilanzierungspraxis zu vereinheitlichen und nützlichere Informationen bereitzustellen.

Durch die Änderungen wird zukünftig zwingend verlangt, dass bei einer Änderung, Kürzung oder Abgeltung eines leistungsorientierten Versorgungsplans der laufende Dienstzeitaufwand und die Nettozinsen unter Verwendung der aktuellen versicherungsmathematischen Annahmen neu zu ermitteln sind, die zur erforderlichen Neubewertung der Nettoschuld verwendet wurden.

Die Änderungen werden in unserem Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 2 Februar 2018](#) näher erläutert.

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

### **Überarbeitetes Rahmenkonzept**

Ende März 2018 hat der IASB sein überarbeitetes Rahmenkonzept (Rahmenkonzept 2018) veröffentlicht. Die Überarbeitung umfasst z.T. recht umfangreiche Ergänzungen, Klarstellungen und Aktualisierungen, ist andererseits aber nicht grundlegender Natur. Gleichzeitig wurde ein Änderungsstandard herausgegeben, der die Aktualisierung von Zitaten und Querverweisen in bestehenden Standards und Interpretationen auf das neue Rahmenkonzept vornimmt. Dabei werden die bisherigen beiden noch relevanten Versionen des Rahmenkonzepts aus den Jahren 2001 und 2010 zwar überwiegend, aber nicht uneingeschränkt durch das Rahmenkonzept 2018 ersetzt, und es wird folglich klargestellt, welche Version des Rahmenkonzepts im konkreten Fall zukünftig zur Anwendung kommen soll.

Das Rahmenkonzept 2018 enthält acht Kapitel:

- Kapitel 1 und 2 „Die Zielsetzung einer Rechnungslegung für allgemeine Zwecke“ und „Qualitative Merkmale entscheidungsnützlicher Finanzinformationen“:  
Diese beiden aus der Fassung des Rahmenkonzepts von 2010 übernommenen Kapitel sind teilweise angepasst worden. Insbesondere hat der IASB Klarstellungen zur Verantwortlichkeit der Unternehmensleitung, zur Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Gehalts und zum Vorsichtsprinzip (wieder-)aufgenommen.
- Kapitel 3 „Abschlüsse und Berichtseinheit“:  
Es werden die Zielsetzung von Abschlüssen beschrieben und erstmalig eine Abgrenzung der Berichtseinheit vorgenommen.
- Kapitel 4 „Die Bestandteile des Abschlusses“  
Der IASB nimmt Klarstellungen bei den Definitionen für Vermögenswerte und Schulden vor und unterlegt diese mit umfangreichen Leitlinien. Konzeptionell neu sind die Abkehr von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen hinsichtlich eines Nutzenzu- oder -abflusses, die Fokussierung auf Rechte und die Verwendung des Beherrschungsbegriffs bei der Vermögenswertdefinition. Konkretisiert wurde zudem die Auslegung des Kriteriums der Entziehbarkeit beim Begriff Verpflichtung.

- Kapitel 5 „Ansatz und Ausbuchung“:  
Im Hinblick auf den Ansatz stellt der IASB klar, dass im Abschluss nur Elemente erfasst werden sollen, welche die Definition eines Elements des Abschlusses erfüllen und entscheidungsnützliche Informationen vermitteln. Einschränkungen bestehen hinsichtlich Kosten-Nutzen-Überlegungen. Die Ausbuchungsvorschriften sollen zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung etwaiger zurückbehaltener Vermögenswerte und Schulden sowie der Änderungen in den Vermögenswerten und Schulden des Unternehmens führen.
- Kapitel 6 „Bewertung“:  
Der IASB erläutert die verschiedenen Bewertungsmaßstäbe und die bei deren Auswahl zu berücksichtigenden Faktoren. Als neuer Bewertungsmaßstab wird in das Rahmenkonzept die Bewertung zu gegenwärtigen Kosten aufgenommen.
- Kapitel 7 „Darstellung und Angaben“:  
Der IASB führt erstmalig Konzepte ein, die beschreiben, wie Informationen in Abschlüssen darzustellen und anzugeben sind. Des Weiteren sind Leitlinien bzgl. der Erfassung von Ertrag und Aufwand im Gewinn oder Verlust oder im sonstigen Ergebnis einschließlich späterer Umgliederungen enthalten.
- Kapitel 8 „Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepte“:  
Im Wesentlichen unverändert aus dem Rahmenkonzept 2010 übernommen.

Unser Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 5 April 2018](#) stellt das Rahmenkonzept 2018 im Detail dar.

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

### **Diskussionspapier Finanzinstrumente mit Eigenschaften von Eigenkapital**

Der IASB hat Ende Juni 2018 ein Diskussionspapier zu Finanzinstrumenten mit Eigenkapitaleigenschaften veröffentlicht. Das Diskussionspapier ist darauf ausgerichtet, wie die bestehenden Anforderungen des IAS 32 verbessert werden können, da sich in der Praxis mitunter Anwendungsprobleme ergeben haben. Angestrebt wird eine Verbesserung der Konsistenz, Vollständigkeit und Klarheit der Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital.

Das Diskussionspapier definiert die Grundsätze für die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital, ohne jedoch die bestehende Bilanzierung in IAS 32 grundlegend zu ändern. Der vorgeschlagene Ansatz des IASB beruht auf zwei Abgrenzungsbedingungen:

- Besteht eine unvermeidbare Verpflichtung, zu einem Zeitpunkt vor Liquidation einen Betrag zu schulden, und
- ist dieser Betrag unabhängig von den verfügbaren wirtschaftlichen Ressourcen des Unternehmens?

Unser Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 7 Juli 2018](#) erläutert das Diskussionspapier im Detail.

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

### **Änderungen an IFRS 3 zur Definition eines Geschäftsbetriebs**

Der IASB hat im Oktober 2018 Änderungen an IFRS 3 **Unternehmenszusammenschlüsse** zur Klarstellung der Definition eines Geschäftsbetriebs veröffentlicht. Die Änderungen sollen Unternehmen bei der Feststellung helfen, ob es sich bei Akquisitionen um den Erwerb eines Unternehmens oder lediglich einer Gruppe von Vermögenswerten handelt.

Für das Vorliegen eines Geschäftsbetriebs müssen demnach mindestens ein Inputfaktor und ein substanzieller Prozess vorliegen, die maßgeblich zur Fähigkeit, Output zu generieren, beitragen. Die Prüfung ist abhängig davon, ob mit der erworbenen Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten bereits Output erzeugt wird oder nicht. Neben zusätzlichen Anwendungsleitlinien zur geänderten Definition wurden mehrere illustrierende Beispiele in den Standard aufgenommen.

Unser Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 10 Oktober 2018](#) stellt die geänderte Definition im Detail dar.

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

## **II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee**

### **DRSC Interpretation 4 (IFRS) Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS**

Der IFRS-Fachausschuss des DRSC hat im September 2018 die DRSC Interpretation 4 (IFRS) verabschiedet. Gegenstand der Interpretation ist die Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO, die sich auf tatsächliche Ertragsteuern i.S.d. IAS 12.5 beziehen (ertragsteuerliche Nebenleistungen), in einem Abschluss, der nach den IFRS aufgestellt wurde, wie sie in der EU anzuwenden sind.

In der Interpretation werden die Anwendung von IAS 37 **Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen** auf die steuerlichen Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO festgelegt sowie die sich daraus ergebenden Konsequenzen für Ansatz, Bewertung und Ausweis steuerlicher Nebenleistungen aufgezeigt. Zudem wird klargestellt, dass eine Änderung der Bilanzierungsweise infolge dieser Interpretation keine Fehlerkorrektur, sondern eine Methodenänderung i.S.d. IAS 8 darstellt.

**Fundstelle:** Die Interpretation ist kostenpflichtig über die [Homepage des DRSC](#) zu beziehen.

## **III. Institut der Wirtschaftsprüfer**

### **Zur Anwendung der neuen Heubeck-Richttafeln RT 2018 G bei der Bewertung von Altersversorgungs- verpflichtungen**

Die Heubeck AG hat am 20. Juli 2018 die neuen Richttafeln RT 2018 G veröffentlicht, die neue Schätzwerte auf Basis von aktualisierten und präzisierten statistischen Daten enthalten. Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat daraufhin Hinweise zur erstmaligen Anwendung veröffentlicht.

Danach stellen die neuen Richttafeln 2018 G erst dann Standardsterbetafeln i.S.v. IAS 19.82 dar, wenn die Rechnungslegungspraxis eine abschließende qualitative Überprüfung und Implementierung vorgenommen hat. Ein Indikator für die Eignung der neuen Richttafeln, den Bilanzierenden künftig als Basis für eine bestmögliche Schätzung versicherungsmathematischer Annahmen zu dienen, ist dabei auch die Anerkennung der neuen Richttafeln zur Verwendung für die Steuerbilanz durch das BMF.

Die Erfolgswirkungen aus der erstmaligen Anwendung der neuen Richttafeln sind im sonstigen Ergebnis zu erfassen.

Fundstelle: IDW Life 2018, S. 978 f.

#### **IDW RS HFA 50: Modul IAS 19 – M2: Übertragung nicht-finanzieller Vermögenswerte auf einen Fonds i.S.v. IAS 19.8**

Das Modul behandelt die bilanzielle Abbildung der Übertragung nicht-finanzieller Vermögenswerte (z.B. Sachanlagen) auf einen Fonds i.S.v. IAS 19.8, die als Planvermögen qualifizieren, und die anschließende Nutzungsüberlassung an das Trägerunternehmen. Dabei wird die Frage erörtert, ob und inwieweit unter Berücksichtigung der Regelungshierarchie von IAS 8 die Vorschriften zu Sale-and-Lease-back-Transaktionen nach IFRS 16 analog anwendbar sind.

Fundstelle: IDW Life 2017, S. 1346 f.

#### **IDW RS HFA 50: Modul IFRS 9 – M1: Kreditzusagen i.Z.m. der Lieferung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen**

Das Modul behandelt Verträge, die für das liefernde Unternehmen nicht nur eine Verpflichtung begründen, künftig Güter zu liefern oder Dienstleistungen zu erbringen, sondern zusätzlich auch den Kaufpreis zu vorab festgelegten Konditionen zu finanzieren. Konkret geht es um die Frage, ob aufgrund einer solchen Vereinbarung im Zeitraum zwischen der Zusage und der Leistung Wertminderungen nach IFRS 9 zu bilden sind.

Fundstelle: IDW Life 2018, S. 695 f.

#### **Anpassung von IDW RS HFA 2: Einzelfragen zur Anwendung von IFRS**

Die vorgenommenen Anpassungen betreffen im Wesentlichen eine präzisere Formulierung der Ausführungen zur Qualifikation von finanziellen Vermögenswerten als Planvermögen i.S.v. IAS 19, die Bezug auf die Neuregelungen von IFRS 9 nehmen. Daneben wurden geringfügige redaktionelle Änderungen vorgenommen.

Fundstelle: IDW Life 2018, S. 809 ff.

#### **IDW RS HFA 50: Modul IFRS 3 – M1: Unternehmenszusammenschlüsse unter Verwendung einer neu gegründeten Gesellschaft bzw. einer Mantel- oder Vorratsgesellschaft ohne Geschäftsbetrieb i.S.v. IFRS 3**

Das Modul thematisiert Unternehmenszusammenschlüsse, deren Durchführung mit eigens dafür gegründeten Einheiten bzw. Mantel- oder Vorratsgesellschaften (ohne Geschäftsbetrieb i.S.v. IFRS 3) erfolgt (sog. Newcos). Darin werden zwei spezifische, praxisrelevante Fälle vorgestellt und bilanziell gewürdigt.

Fundstelle: IDW Life 2018, S. 890 ff.

**IDW RS HFA 50: Modul IFRS 3 – M2: Reorganisationen und Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Kontrolle mithilfe einer neu gegründeten Gesellschaft bzw. einer Mantel- oder Vorratsgesellschaft ohne Geschäftsbetrieb i.S.v. IFRS 3**

Dieses Modul behandelt die Verwendung von Newcos (also neu gegründeter Einheiten bzw. Mantel- oder Vorratsgesellschaften (ohne Geschäftsbetrieb i.S.v. IFRS 3)) im Zusammenhang mit konzerninternen Umstrukturierungen. Für zwei Fälle (Reorganisation und Unternehmenszusammenschluss unter gemeinsamer Kontrolle) wird das sachgerechte bilanzielle Vorgehen dargestellt.

Fundstelle: IDW Life 2018, S. 892 ff.

**Fortsetzung von IDW RS HFA 48: Modifikation finanzieller Vermögenswerte**

Die Fortsetzung von IDW RS HFA 48 befasst sich mit der Modifikation von finanziellen Vermögenswerten. Da diese in IFRS 9 **Finanzinstrumente** nur in Teilbereichen geregelt wird und sich daher in der Praxis erheblicher Klärungsbedarf ergab, wurde die Stellungnahme diesbezüglich um einige Textziffern sowie einen Anhang ergänzt. Der Anhang ist integraler Bestandteil der Stellungnahme. Darin werden insbesondere die folgenden Fragen behandelt:

- Wann liegt eine Modifikation der vertraglichen Zahlungen i.S.d. IFRS 9 vor?
- Wie sind substantielle und nicht-substantielle Modifikationen voneinander abzugrenzen?
- Welche Auswirkungen haben substantielle und nicht-substantielle Modifikationen auf das Periodenergebnis?

Einen Überblick über die Inhalte der Fortsetzung der Stellungnahme gibt unser Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 9 Oktober 2018](#).

Fundstelle: IDW Life 2018, S. 962 ff.

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

Deloitte.
IASPlus

[Anmelden oder registrieren](#) | [Global \(Deutsch\)](#)

Startseite
Nachrichten
Publikationen
IASB-Verlautbarungen
Ressourcen
Projekte
Länder

Q

*Die Nachrichtenseite zur internationalen Rechnungslegung in deutscher Sprache*

Aktuelle Nachrichten
Aktuelle Publikationen
Aktuelle Sitzungen

**Tagesordnungen für die Sitzungen von EFRAG-CFSS und EFRAG-TEG**  
21.09.2018

Das Beratungsforum der Standardsetzer (Consultative Forum of Standard-Setters, CFSS) der Europäischen Beratungsgruppe für Finanzberichterstattung (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) wird am 26. September 2018 in Brüssel tagen. Am 27. September 2018 folgt die Sitzung des Fachexpertenausschusses (Technical Experts Group, TEG) von EFRAG. Für beide Sitzungen sind jetzt Tagesordnungen verfügbar.

**Hochrangige Konferenz der EU-Kommission zur Zukunft der Unternehmensberichterstattung**  
21.09.2018

Am 30. November 2018 veranstaltet die EU-Kommission in Brüssel eine hochrangige Konferenz zum Thema "Die Zukunft der Unternehmensberichterstattung in einer digitalen und nachhaltigen Wirtschaft".

**HGB-Fachausschuss ermutigt zur Einreichung von Themenvorschlägen zu DRS 18**  
21.09.2018

Der HGB-Fachausschuss des DRSC hat die Überarbeitung von DRS 18 'Latente Steuern' beschlossen und entschieden, die fachlich interessierte Öffentlichkeit einzubinden.

**Rahmenkonzept**  
Der IASB hat die Überarbeitung seines Rahmenkonzepts für die Finanzberichterstattung abgeschlossen.

**Künftige Ereignisse**

<p><b>DRSC-Anwenderforum zu DRS 20</b> 25.09.2018 Köln</p> <p><b>Sitzung der Beratungsgruppe zum Übergang in Bezug auf IFRS 17</b> 28.09.2018 - 27.09.2018 London</p> <p><b>Sitzung der Beratungsgruppe zur Lageberichterstattung</b> 28.09.2018 London</p> <p><b>ASAF-Sitzung</b> 04.10.2018 London</p>	<p><b>CFSS-Sitzung</b> 28.09.2018 Brüssel</p> <p><b>TEG-Sitzung</b> 27.09.2018 Brüssel</p> <p><b>WSS-Sitzung 2018</b> 01.10.2018 - 02.10.2018 London</p> <p><b>70. Sitzung des IFRS-Fachausschusses des DRSC</b></p>
--	--



**Kai Haussmann**

Tel: +49 (0)69 75695 6556  
 Mobil: +49 (0)151 5800 5340  
 khaussmann@deloitte.de

# Steuerbilanz

## I. Rechtsprechung

### **Kein Verzicht auf elektronische Abgabe einer E-Bilanz wegen Sicherheitsbedenken**

Nach § 5b Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Inhalt der Bilanz sowie der GuV nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung, d.h. elektronisch per Internet, zu übermitteln. Die elektronische Übermittlung kann nach einem Urteil des BFH vom 15. Mai 2018 (VII R 14/17) nicht unter Hinweis auf ein damit möglicherweise verbundenes Ausspähungsrisiko durch eine andere Form der Übersendung, etwa durch eine Einreichung in Papierform oder durch Überlassung eines Datenträgers (z. B. CD oder USB-Stick), ersetzt werden. Das gilt der Entscheidung zufolge auch dann, wenn der Steuerpflichtige ein sicherheitsrelevantes Unternehmen betreibt. Eine unbillige Härte im Sinne von § 5b Abs. 2 Satz 1 EStG und § 150 Abs. 8 AO liege in diesem Falle nicht vor.

Fundstelle: Bundesfinanzhof

### **Nachträgliche Anschaffungskosten durch Beseitigung von Nutzungseinschränkungen**

Der BFH hat sich bereits mehrfach mit der Frage befasst, ob Aufwendungen zur Beseitigung dinglicher Nutzungsbeschränkungen eines erworbenen Grundstücks als sofort abziehbare Betriebsausgaben (bzw. Werbungskosten) oder als nachträgliche Anschaffungskosten des Grundstücks einzuordnen sind. Er hat dabei in der Mehrzahl der Fälle angenommen, derartige Aufwendungen stellten nachträgliche Anschaffungskosten des Grundstücks dar, weil der Steuerpflichtige zunächst ein um das dingliche Nutzungsrecht gemindert Eigentum erwerbe und sich die vollständige rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht an dem Grundstück erst durch die Ablösung des Nutzungsrechts verschaffe (vgl. BFH-Urteilen vom 21. Dezember 1982, VIII R 215/78, BStBl. II 1983, S. 410, vom 26. Juni 1991, XI R 4/85, BFH/NV 1991, S. 681 und vom 21. Juli 1992, IX R 14/89, BStBl. II 1993, S. 484). In seinem Urteil vom 26. Januar 2011 (IX R 24/10, BFH/NV 2011, S. 1480) hat er dagegen Zahlungen an einen Erbbauberechtigten zur Ablösung seines Erbbaurechts als sofort abziehbare Betriebsausgaben (bzw. Werbungskosten) betrachtet, wenn die Abstandszahlungen dem Abschluss eines neuen Erbbauvertrags mit höheren Erbbauzinsen dienen.

Das BFH-Urteil vom 7. Juni 2018 (IV R 37/15) legt die Grundsätze für die Einordnung von Abstandszahlungen zur Ablösung von Nutzungsbeschränkungen, ausgehend vom Anschaffungskostenbegriff des HGB, nochmals ausführlich dar. Maßgebendes Kriterium für die Beurteilung ist nach der Entscheidung, ob die Aufwendungen geleistet werden, um das Wirtschaftsgut (z.B. Grundstück) in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Als betriebsbereit sieht der BFH ein Wirtschaftsgut an, wenn es entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden kann. Die Art und Weise, wie das Wirtschaftsgut genutzt werden soll, bestimmt der Erwerber. Für Grund und Boden werde dessen Betriebsbereitschaft durch seinen Zustand und deshalb durch grundstücksbezogene Kriterien bestimmt, insbesondere durch Größe, Lage, Zuschnitt, Erschließung und Grad der Bebaubarkeit. Solange diese Merkmale unverändert blieben, bleibe es auch der Zustand dieses Wirtschaftsguts, sodass es am „Versetzen“ des Grund und Bodens in einen betriebsbereiten Zustand fehle. Veränderten sich diese Merkmale jedoch und gehe dies mit einer wesentlichen Verbesserung und Werterhöhung des Grund und Bodens einher, so seien (nachträgliche) Anschaffungskosten anzunehmen.

Im Streitfall hatte der Steuerpflichtige eine Dienstbarkeit auf einem erworbenen Grundstück, die ihm verbot, auf dem Grundstück Supermärkte, Discountgeschäfte oder ähnlich ausgerichtete Handelsbetriebe zu betreiben, abgelöst, um mit einem Dritten einen Erbbaurechtsvertrag abschließen zu können, der auf dem Grundstück einen Lebensmittelmarkt errichten und betreiben wollte. Der BFH schloss aus dem Umstand, dass die Beseitigung der rechtlichen Einschränkungen dem Steuerpflichtigen ermöglichte, das Grundstück entsprechend seinen Vorstellungen einer neuen Bestimmung – Nutzung für den Einzelhandel – zuzuführen und es mithin für diese Zwecke betriebsbereit zu machen, die Abstandszahlung sei als nachträgliche Anschaffungskosten des Grundstücks einzu-

ordnen. Die Erweiterung der Nutzbarkeit habe zu einer Werterhöhung des Grundstücks geführt und sei – anders als im Falle des BFH-Urteils vom 26. Januar 2011 (IX R 24/10, BFH/NV 2011, S. 1480) – auch dauerhaft gewesen.

Fundstelle: [Bundesfinanzhof](#)

### **Abstandszahlung zur vorzeitigen Aufhebung eines unbefristeten Vertriebsvertrages**

Das FG Köln hatte mit Urteil vom 10. März 2016 (13 K 1602/11, EFG 2016, S. 1493) entschieden, dass ein Steuerpflichtiger durch eine Abstandszahlung zur vorzeitigen Beendigung eines ungünstigen unbefristeten, auf zehn Jahre unkündbaren Vertriebsvertrags (Vermittlungsvertrags) mit einer Agentur kein aktivierungspflichtiges immaterielles Wirtschaftsgut erwerbe (vgl. [Update zum Bilanzstichtag 2016](#), S. 24).

Die dagegen eingelegte Revision hat der BFH mit Urteil vom 6. September 2018 (IV R 26/16) zurückgewiesen. Zur Begründung weist der BFH darauf hin, dass das Unternehmen das Entgelt nicht für die Erlangung des Vertriebsrechts, sondern für den Verzicht auf die weitere Vertragserfüllung, mithin für den Untergang des Vertriebsrechts der Agentur, gezahlt habe. Es sei daher nicht zu beanstanden, wenn das FG das Entgelt nicht dem Erwerb eines immateriellen Wirtschaftsguts, sondern ausschließlich der mit der Vertragsauflösung einhergehenden Verbesserung der Geschäftschancen des Unternehmens zugeordnet habe. Ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten sei für die Zahlung nicht zu bilden, da sie nicht Vorleistung für eine noch nicht erbrachte, zeitraumbezogene Gegenleistung der Agentur sei. Eine solche Gegenleistung habe die Agentur weder geschuldet noch zukünftig erbracht. Alle künftigen Verpflichtungen der Agentur hätten mit der Auflösungsvereinbarung geendet.

Einen Widerspruch zu dem Urteil des Großen Senats des BFH vom 2. März 1970 (GrS 1/69, BStBl. II 1970, S. 382) sieht der BFH nicht. In dem dort entschiedenen Fall sei es um die Aktivierung einer Abstandszahlung gegangen, die der Erwerber eines Grundstücks an den Pächter des Grundstücks geleistet habe, um diesen zur vorzeitigen Räumung des Grundstücks vor dem Ablauf der Pachtzeit zu veranlassen. Der abgegoltene Vorteil habe sich in dem Nutzungsrecht des Pächters erschöpft. Im Streitfall sei das Entgelt hingegen auch für bestehende und zukünftige Provisionsansprüche der Agentur gezahlt worden, die nicht unmittelbar auf der eingestellten Vertriebstätigkeit beruhten. Soweit sich das Entgelt für den Verzicht auf das Vertriebsrecht bezog, seien damit letztlich nur die zukünftigen Gewinnchancen der Agentur abgegolten worden.

Fundstelle: [Bundesfinanzhof](#)

### **Negative Anschaffungskosten im Rahmen einer Sacheinlage**

Bringt ein Gesellschafter im Rahmen einer Sachkapitalerhöhung einen Betrieb rückwirkend zu einem in der Vergangenheit liegenden steuerlichen Übertragungstichtag in eine Kapitalgesellschaft ein und tätigt er im Rückwirkungszeitraum Entnahmen, die dazu führen, dass der Buchwert des einzubringenden Betriebsvermögens negativ wird, so muss der Buchwert nach einem Urteil des BFH vom 7. März 2018 (I R 12/16, DB 2018, S. 1705) nicht durch Auflösung stiller Reserven bis auf Null aufgestockt werden (a.A. BMF-Schreiben vom 11. November 2011, IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314 – Umwandlungssteuer-Erlass 2011 –, Rdnr. 20.10 Abs. 3). § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2002 (jetzt § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG), der festlegt, dass die übernehmende Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens so anzusetzen hat, dass Aktivposten und Passivposten (ohne das Eigenkapital) sich ausgleichen, stehe dem nicht entgegen. Die Vorschrift setze voraus, dass der Buchwert des Einbringungsgegenstands am steuerlichen Übertragungstichtag negativ sei. Werde er erst später durch Entnahmen des Gesellschafters negativ, so habe dies lediglich zur Folge, dass die Anschaffungskosten der neuen Anteile gemäß § 20 Abs. 7 Satz 3 UmwStG 2002 (jetzt § 20 Abs. 5 Satz 3 UmwStG) mit einem negativen Wert anzusetzen seien.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

### **Kein Wechsel von der degressiven AfA zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer**

Wer die degressive Gebäude-AfA (§ 7 Abs. 5 EStG) in Anspruch genommen hat, kann nicht nachträglich zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 4 Satz 1 EStG) übergehen. Das hat der BFH mit Urteil vom 29. Mai 2018 (IX R 33/16, DB 2018, S. 1637) entschieden. Er teilt damit die Auffassung der Finanzverwaltung, die aber bei Inanspruchnahme der degressiven Gebäude-AfA Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (§ 7 Abs. 4 Satz 3 i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG) zulassen will (vgl. R 7.4 Abs. 11 Satz 2 EStR 2012).

Der BFH hält in der Entscheidung daran fest, dass nachträgliche Herstellungskosten bei der degressiven AfA ab dem Jahr ihres Anfalls zusammen mit den bisherigen Erstellungskosten des Gebäudes nach dem für diese geltenden Prozentsatz abzusetzen sind (vgl. bereits BFH-Urteil vom 20. Januar 1987, IX R 103/83, BStBl. II 1987, S. 491). Wie mit dem am Ende des Abschreibungszeitraums nicht abgeschriebenen Restwert zu verfahren ist, ließ der BFH offen.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

### **Wirtschaftliches Eigentum an einem Mitunternehmeranteil**

Dem Erwerber eines Anteils an einer gewerblichen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ist die Mitunternehmerstellung bereits vor der zivilrechtlichen Übertragung des Gesellschaftsanteils zuzurechnen, wenn er rechtsgeschäftlich eine auf den Erwerb des Gesellschaftsanteils gerichtete, rechtlich geschützte Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und Mitunternehmerisiko sowie Mitunternehmerinitiative vollständig auf ihn übergegangen sind (vgl. BFH-Urteil vom 22. Juni 2017, IV R 42/13, BFH/NV 2018, S. 265).

Im Urteil vom 1. März 2018 (IV R 15/15, DB 2018, S. 1642) sah der BFH diese Voraussetzungen im Fall der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen an einer KG in zwei Tranchen aufgrund der vertraglichen Regelungen im Kaufvertrag als gegeben an. Der Erwerber hatte darin die erste Tranche (75%-Kommanditanteil) im Streitjahr rechtlich erworben und für die zweite Tranche (25%-Kommanditanteil) einen Kauf mit schuldrechtlichem Übergangsstichtag und Abtretung des Anteils im Folgejahr vereinbart. Der BFH war dennoch der Meinung, auch der 25 %-Anteil sei bereits im Streitjahr auf den Erwerber wirtschaftlich übergegangen, da

- die Altgesellschafter die mit den Anteilen verbundenen Gewinnansprüche im Streitjahr an den Erwerber abgetreten hatten,
- sie an Gewinnen und Verlusten und an den künftigen wirtschaftlichen Chancen und Risiken der KG, z.B. an neu gebildeten stillen Reserven, wegen des fest vereinbarten Kaufpreises und der festen Verzinsung bis zur Kaufpreiszahlung nicht mehr beteiligt waren und
- sie ihre Mitwirkungsrechte in der KG und in der Komplementär-GmbH mit Blick auf die Mehrheitsverhältnisse im Verwaltungsrat der KG und die Stimmbindung der Altgesellschafter bei Abstimmungen in der Komplementär-GmbH faktisch nur noch zugunsten des Erwerbers ausüben konnten.

Der BFH entschied ferner, dass der Veräußerungsgewinn der Altgesellschafter im Kalenderjahr des (wirtschaftlichen) Ausscheidens zu erfassen sei, auch wenn das abweichende Wirtschaftsjahr der KG, in das dieses Ereignis fiel, erst im Folgejahr endete (ebenso schon BFH-Urteil vom 18. August 2010, X R 8/07, BStBl. II 2010, S. 1043).

Fundstelle: [Bundesfinanzhof](#)

### **Vorab-Gewinnverteilungsbeschluss bei Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen**

Erwirbt bei einer GmbH der eine Gesellschafter vom anderen dessen Geschäftsanteil mit dinglicher Wirkung zum Bilanzstichtag und vereinbaren die Gesellschafter in dem notariellen Vertrag zugleich, dass dem ausscheidenden Gesellschafter der laufende Gewinn der Gesellschaft noch bis zum Bilanzstichtag zustehen und nach Aufstellung der nächsten Bilanz an ihn ausgeschüttet werden soll, so kann darin nach dem BFH-Urteil vom 13. März 2018 (IX R 35/16, DStR 2018, S. 1756) ein zivilrechtlich wirksamer und steuerlich anzuerkennender Gewinnverteilungsbeschluss zu sehen sein mit der Folge, dass der im Folgejahr von der Gesellschaft an den ausgeschiedenen Gesellschafter ausgeschüttete Betrag nach § 20 Abs. 2a EStG a.F. (jetzt § 20 Abs. 5 EStG) i.V.m. § 39 AO diesem und nicht dem erwerbenden Gesellschafter zuzurechnen ist. Die Ausschüttung führt in diesem Falle bei dem ausgeschiedenen Gesellschafter zu Dividendenerträgen und nicht zu einer nachträglichen Erhöhung des Veräußerungserlöses.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

### **Keine Rückwirkung für Gegenleistung aufgrund Vermögensübertragung**

Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG sind das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie des übernehmenden Rechtsträgers u.a. im Falle der Vermögensübertragung von Versicherungsunternehmen (§ 174 Abs. 1 UmwG) und bei der Verschmelzung (§ 2 UmwG) von Körperschaften so zu ermitteln, als ob das Vermögen der jeweils übertragenden Körperschaft mit Ablauf des Stichtages der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt (steuerlicher Übertragungsstichtag), ganz oder teilweise auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen wäre.

Diese Fiktion gilt nach einem Urteil des BFH vom 17. Januar 2018 (I R 27/16, BStBl. II 2018, S. 449) ausschließlich für das übertragene Vermögen, nicht hingegen für die den Anteilseignern der übertragenden Körperschaft gewährte Gegenleistung. Bei den Anteilseignern der übertragenden Körperschaft entstehe ein sich aus einer Veräußerung oder Abfindung ergebender Gewinn daher nicht zum steuerlichen Übertragungsstichtag, sondern zu dem Zeitpunkt, zu dem er nach allgemeinen Grundsätzen realisiert sei. Das Gleiche wurde in dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall einer Vermögensübertragung von Versicherungsunternehmen (§ 174 Abs. 1 UmwG) für den Gewinn angenommen, den das übernehmende Versicherungsunternehmen aus der Übertragung von Anteilen an einer Tochtergesellschaft auf die Anteilseigner des übertragenden Versicherungsunternehmens im Gegenzug für das erhaltene Vermögen erzielte. Die noch zum UmwStG 1995 ergangene Entscheidung ist auch für das UmwStG 2006 von Bedeutung.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

### **Bilanzierung von Provisionszahlungen und damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen**

In seinem Urteil vom 26. April 2018 (III R 5/16, DB 2018, S. 1703) äußert sich der BFH erstmals zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen betriebliche Aufwendungen als „unfertige Leistungen“ zu aktivieren sind.

Im Urteilsfall hatte ein Handelsvertreter (Reisebüro) einem anderen Unternehmer Geschäfte (Reisen) vermittelt, die erst im Folgejahr ausgeführt wurden. Sein Provisionsanspruch war damit mangels abweichender Vereinbarungen in dem betreffenden Geschäftsjahr noch nicht entstanden (§ 87a Abs. 1 Satz 1 HGB). Entsprechend konnte der Provisionsanspruch nach Auffassung des BFH noch nicht aktiviert werden, empfangene Provisionszahlungen waren als „erhaltene Anzahlungen“ zu passivieren. Fraglich war, ob zugleich die mit den Provisionsvorschüssen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen durch Ansatz eines Postens „unfertige Leistungen“ zu neutralisieren waren.

Der BFH lehnte dies in der genannten Entscheidung ab. Die Aktivierung von Aufwendungen erfordere grundsätzlich – von Rechnungsabgrenzungsposten abgesehen –, dass die Aufwendungen zum Erwerb eines Wirtschaftsguts (durch Anschaffung oder Herstellung) geführt haben. Auch der Bilanzposten „unfertige Leistungen“ (§ 266 Abs. 2 B.I.2. HGB) müsse demzufolge Wirtschaftsguteigenschaft erfüllen. Nicht zu folgen sei der Ansicht, dass der Bilanzposten „unfertige Leistung“ als Bilanzierungshilfe oder ähnlich einem Rechnungsabgrenzungsposten vorrangig der Aufwandsstornierung im Rahmen der Erstellung von Dienstleistungen dienen solle. Nicht die Aufwendungen, sondern das durch die Aufwendungen erlangte Wirtschaftsgut seien zu aktivieren. An einem Wirtschaftsgut fehle es aber, wenn sich die Aufwendungen – wie im Streitfall – als laufende Ausgaben nicht eindeutig bestimmten Aufträgen zurechnen ließen und somit kein objektiv werthaltiger (greifbarer) Vermögenswert vorliege. Eine objektiv werthaltige Position habe sich für den Betrieb des Handelsvertreters auch deshalb nicht gebildet, weil den Aufwendungen im Falle der Nichtausführung des Geschäfts (Reise) kein Aufwendungser-satzanspruch nach § 670 oder §§ 677, 683 BGB (vgl. § 87d HGB) gegenübergestanden habe. Die Aufwendungen seien daher sofort abziehbare Betriebsausgaben.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

### **Abzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen auf Forderungen aus Warenlieferungen an ausländische Tochtergesellschaften**

Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung oder der Inanspruchnahme aus Sicherheiten stehen, die für ein Darlehen hingegeben wurden, dürfen nach § 8b Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Satz 3 KStG bei der Ermittlung des Einkommens nicht berücksichtigt werden, wenn das Darlehen oder die Sicherheit von einem Gesellschafter gewährt wird, der zu mehr als 25 % unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der darlehensnehmenden Körperschaft beteiligt ist oder war. Die Regelung findet nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG keine Anwendung, wenn nachgewiesen wird, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte; dabei sind nur die eigenen Sicherungsmittel der Gesellschaft zu berücksichtigen. Die Grundsätze gelten nach § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG entsprechend für Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind.

Nach dem Urteil des FG Münster vom 19. Dezember 2017 (10 K 3556/13 K,F, EFG 2018, S. 673, rechtskräftig) sind Warenlieferungen an eine insolvenzgefährdete ausländische Tochtergesellschaft, für deren Bezahlung weder ein konkretes Zahlungsziel gesetzt noch eine Besicherung oder Beitreibung erfolgt ist, als darlehensähnliche Rechtshandlungen im Sinne von § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG einzustufen. Die auf diese Forderungen vorgenommenen Teilwertabschreibungen seien daher als Gewinnminderungen gemäß § 8b Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Satz 3 KStG dem Einkommen der Körperschaft wieder hinzuzurechnen. Der nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG mögliche Nachweis sei nicht geführt, wenn ein fremder Dritter – wie im Streitfall – die Tochtergesellschaft angesichts deren wirtschaftlich schlechten Lage nicht ohne Zahlungsziel und ohne Besicherung beliefert hätte. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen das Abzugsverbot bestehen nach Auffassung des Gerichts nicht.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

### **Gewinnübertragung nach § 6b EStG durch Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft; Wertaufholung nach Teilwertabschreibung einer GmbH-Beteiligung**

Ob Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens einer gewerblichen Personengesellschaft (Mitunternehmer-schaft) entsprechend § 6 Abs. 5 EStG steuerlich zu Buchwerten in das Gesamthandsvermögen einer beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaft überführt werden können, ist derzeit unklar. Der BFH hat die

Frage mit Beschluss vom 10. April 2013 (I R 80/12, BStBl. II 2013, S. 1004) dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt (vgl. [Update zum Bilanzstichtag 2013](#), S.23).

Veräußert die Personengesellschaft ein nach § 6b EStG begünstigtes Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens (im Urteilsfall Anteile an einer GmbH) zum Verkehrswert an eine Schwesterpersonengesellschaft, so kann der Veräußerungsgewinn nach dem Urteil des BFH vom 9. November 2017 (IV R 19/14, BFH/NV 2018, S. 487) aber, soweit er auf einen an beiden Gesellschaften beteiligten Gesellschafter entfällt, unter den Voraussetzungen des § 6b EStG im Umfang der Beteiligung des Gesellschafters an der Schwestergesellschaft auf die Anschaffungskosten des betreffenden Wirtschaftsguts übertragen werden. Der Übergang kann damit – wie im Falle einer Buchwertübertragung – in dem entsprechenden Umfang steuerneutral bewerkstelligt werden.

Für die Ermittlung des übertragbaren Veräußerungsgewinns ist der Buchwert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Veräußerung maßgebend (vgl. § 6b Abs. 2 Satz 1 EStG). Eine Wertaufholung nach einer vorangegangenen Teilwertabschreibung ist daher nach Auffassung des BFH auch unterjährig für den anzusetzenden Buchwert zu berücksichtigen.

Eine Wertaufholung kommt dem Urteil zufolge nur insoweit in Betracht, als sich das Wirtschaftsgut noch im gleichen Umfang wie zum Zeitpunkt der Teilwertabschreibung im Betriebsvermögen befindet. Anderenfalls fehle es an der Möglichkeit, für die Bewertung an die historischen Anschaffungskosten anzuknüpfen. Der Hinzuerwerb von Anteilen führe indes nicht zu einer die Wertaufholung ausschließenden Änderung des Wirtschaftsguts „Beteiligung“. Vielmehr sei zu vermuten, dass die Beteiligung aufgestockt wurde (vgl. auch § 271 Abs. 1 Satz 3 HGB).

Die Anschaffungskosten der Beteiligung als Obergrenze der Wertaufholung werden nach der Entscheidung durch eine von der Kapitalgesellschaft durchgeführte Kapitalherabsetzung ohne Auskehrung an die Gesellschafter (vereinfachte Kapitalherabsetzung zum Ausgleich von Wertminderungen und zur Deckung sonstiger Verluste gemäß §§ 58a ff. GmbHG) nicht vermindert. Nur bei einer Auskehr liege eine Rückzahlung der ursprünglichen Anschaffungskosten vor. Die Kapitalherabsetzung bewirke keine Vernichtung der Beteiligung und der dieser zuzuordnenden Anschaffungskosten. Auch eine vorgenommene Zusammenlegung von Geschäftsanteilen berühre die Anschaffungskosten der betroffenen Anteile nicht.

Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns aus der Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 2 EStG) ist nach dem Urteil ebenfalls auf den (Buch-)Wert des Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung abzustellen und zuvor eine gebotene Wertaufholung vorzunehmen.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

### **Auswirkungen des Erwerbs eigener Anteile auf Gesellschafterebene nach den handelsrechtlichen Änderungen durch das BilMoG**

Die Finanzverwaltung geht nach den handelsrechtlichen Änderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) vom 25. Mai 2009 (BGBl. I 2009, S. 1102) beim Erwerb eigener Anteile durch eine Kapitalgesellschaft davon aus, dass für den veräußernden Gesellschafter wie bisher ein Veräußerungsgeschäft, für die erwerbende Kapitalgesellschaft nunmehr aber kein Anschaffungsgeschäft, sondern eine Kapitalherabsetzung vorliegt (vgl. BMF-Schreiben vom 27. November 2013 (IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, S. 1615; siehe auch [Update zum Bilanzstichtag 2014](#), S. 24 f.).

Der BFH hat diese Verwaltungsauffassung in Bezug auf den veräußernden Gesellschafter in seinem Urteil vom 6. Dezember 2017 (IX R 7/17, BFH/NV 2018, S. 576) bestätigt. Die gesetzliche Neuregelung des BilMoG beziehe sich allein auf die Ebene der Gesellschaft und lasse den Gesellschafter unberührt. Für diesen müsse es daher bei der Einordnung als Veräußerungsgeschäft bleiben. Ob der Erwerb eigener Anteile auf Gesellschaftsebene steuerlich nicht mehr als Erwerbsvorgang, sondern als „Teilliquidation“ und damit „wie“ eine Kapitalherabsetzung zu behandeln sei, wie das BMF-Schreiben vom 27. November 2013 annimmt, ließ der BFH offen.

Die von der Kapitalgesellschaft zum Erwerb eigener Anteile aus den thesaurierten Gewinnen gebildete zweckgebundene Rücklage mindert den vom Gesellschafter erzielten Veräußerungsgewinn nach der Entscheidung nicht. Nachträgliche Anschaffungskosten des Gesellschafters lägen insoweit nicht vor.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

### **Keine Rückstellung für Nachteilsausgleich bei Altersteilzeit**

Nach Auffassung der Finanzverwaltung war es bisher nicht zu beanstanden, wenn Arbeitgeber für die (tarif-)vertragliche Verpflichtung, neben den laufenden Altersteilzeitleistungen am Ende der Altersteilzeit einen Einmalbetrag als Ausgleich für die infolge der Altersteilzeitvereinbarung geminderte Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung zu zahlen (sog. Nachteilsausgleich), während der Beschäftigungsphase eine Rückstellung ratierlich ansammeln (vgl. BMF-Schreiben vom 28. März 2007, IV B 2 – S 2175 – 07/0002, BStBl. I 2007, S. 297, Tz. 15).

Dem hat der BFH in seinem Urteil vom 27. September 2017 (I R 53/15, BFH/NV 2018, S. 476) widersprochen. Eine Rückstellung könne für laufende Altersteilzeitarbeitsverträge mangels rechtlicher und wirtschaftlicher Entstehung der Ausgleichsverpflichtung vor dem Eintritt des jeweiligen Arbeitnehmers in den Ruhestand nicht gebildet werden. Rechtlich entstehe die Verpflichtung erst dann, wenn dem Arbeitnehmer bei Eintritt in den Ruhestand tatsächlich nur ein gekürzter gesetzlicher Rentenanspruch zustehe. Für eine wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung sei erforderlich, dass alle wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale zum maßgebenden Bilanzstichtag erfüllt seien und das Entstehen der Verbindlichkeit nur noch von wirtschaftlich unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen abhängen. Auf den Grad der Wahrscheinlichkeit der Verwirklichung des betreffenden Tatbestandsmerkmals komme es dabei nicht an. Im Streitfall stelle der tatsächliche Eintritt der Rentenkürzung ein wirtschaftlich wesentliches Tatbestandsmerkmal für das Entstehen der Ausgleichsverpflichtung dar, da sie der eigentliche wirtschaftliche Beweggrund für den Ausgleich sei.

Das BMF hat seine gegenteilige Auffassung daraufhin mit [Schreiben vom 22. Oktober 2018](#) (IV C 6 - S 2175/07/10002) aufgegeben. Die Regelung in Tz. 15 des BMF-Schreibens vom 28. März 2007 gilt nach dem neuen Schreiben nur noch für solche Ausgleichsbeträge, z.B. finanzielle Nachteile im Zusammenhang mit der vorzeitigen Beendigung der beruflichen Tätigkeit, die nicht den Eintritt eines bestimmten Ereignisses voraussetzen. Die Änderung soll erstmals bei Altersteilzeitarbeitsverhältnissen anzuwenden sein, die nach dem Tag der Veröffentlichung des Schreibens im Bundessteuerblatt beginnen. Die auf Basis der bisherigen Regelung passivierten Rückstellungen können dem Schreiben zufolge planmäßig bis zur Auszahlung oder zum Wegfall des Nachteilsausgleichs weitergeführt werden.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

**Keine Minderung von Restrukturierungsrückstellungen um künftig ersparten Personalaufwand**

Nach einem Urteil des FG Baden-Württemberg vom 12. September 2017 (6 K 1472/16, EFG 2018, S. 1343, rechtskräftig) sind künftig ersparte Personalaufwendungen bei der Bewertung von Restrukturierungsrückstellungen nicht als künftiger Vorteil i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c EStG wertmindernd zu berücksichtigen. Der Begriff des Vorteils sei auf positive Zuflüsse in Form von Einnahmen oder Erträgen begrenzt; lediglich ersparte Aufwendungen stellen keinen Vorteil dar. Es könne deshalb offenbleiben, wie bei Aufwandsersparnissen eine sachliche und zeitliche Abgrenzung zu erfolgen hätte.

Fundstelle: [Landesrechtsprechung Baden-Württemberg](#)

**II. Finanzverwaltung****Anforderungen an die Einzelaufzeichnungspflicht als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung**

Aus dem in § 239 Abs. 2 HGB, § 146 Abs. 1 AO enthaltenen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) der Vollständigkeit wurde schon bisher abgeleitet, dass jeder Geschäftsvorfall grundsätzlich einzeln zu erfassen ist (sog. Einzelaufzeichnungspflicht; vgl. IDW RS FAIT 1 Tz. 26; BMF-Schreiben vom 14. November 2014, IV A 4 - S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, S. 1450, Tz. 36 f.). Mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016 (BGBl. I 2016, S. 3152) hat der Gesetzgeber diesen Grundsatz nunmehr ausdrücklich in § 146 Abs. 1 Satz 1 AO aufgenommen. Das BMF-Schreiben vom 19. Juni 2018 (IV A 4 - S 0316/13/10005 :053, BStBl. I 2018, S. 699) erläutert im Rahmen einer Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) die Einzelheiten zu diesem Grundsatz und geht auf Ausnahmen von der Einzelaufzeichnungspflicht ein.

Fundstelle: [Bundesfinanzministerium](#)

**Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen**

Das Hin und Her um die Anwendung des sog. Sanierungserlasses (BMF-Schreiben vom 27. März 2003, IV A 6-S 2140-8/03, BStBl. I 2003, S. 240, ergänzt durch BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009, IV C 6-S 2140/07/10001-01, BStBl. I 2010, S. 18) auf Altfälle bis zur Veröffentlichung der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28. November 2016 (GrS 1/15, BStBl. II 2017, S. 393), d.h. auf Schuldenerlasse bis zum 8. Februar 2017, hat endlich ein Ende.

Nachdem das BMF die weitere Anwendung im Schreiben vom 27. April 2017 (IV C 6-S 2140/13/10003, BStBl. I 2017, S. 393) aus Vertrauensschutzgründen angeordnet und der BFH dies mit Urteilen vom 23. August 2017 (I R 52/14, DStR 2017, S. 2322 und X R 38/15, DStR 2017, S. 2326) erneut für gesetzwidrig erklärt hatte (vgl. [Update zum Bilanzstichtag 2017](#), S. 24), hatte das BMF mit [Schreiben vom 29. März 2018](#) (IV C 6 - S 2140/13/10003, BStBl. I 2018, S. 588) zu den Urteilen einen Nichtanwendungserlass herausgegeben. Die Urteile waren danach über die entschiedenen Einzelfälle hinaus nicht anzuwenden. Das BMF sah sich an die Vertrauensschutzregelung im Schreiben vom 27. April 2017 weiterhin durch den Willen des Gesetzgebers gebunden. In zwei Beschlüssen vom 16. April 2018 (X B 13/18) und vom 8. Mai 2018 (VIII B 124/17) bekräftigte der BFH demgegenüber, dass das BMF-Schreiben vom 27. April 2017 keine Rechtsgrundlage habe. Daran habe sich durch die Wiederholung der Verwaltungsauffassung im BMF-Schreiben vom 29. März 2018 nichts geändert. Sie dürfe daher in einem gerichtlichen Verfahren nicht beachtet werden. Kein FG oder der BFH könne die Finanzverwaltung verpflichten, Steuerbeträge auf Sanierungsgewinne unter Anwendung des Sanierungserlasses zu erlassen.

Die in den BMF-Schreiben vom 27. April 2017 und vom 29. März 2018 vorgesehene Gewährung von Vertrauensschutz in Altfällen war damit – vorbehaltlich einer für die Steuerpflichtigen günstigen Entscheidung des BVerfG

in dem bei ihm anhängigen Verfassungsbeschwerdeverfahren (Az. 2 BvR 2637/17) gegen das BFH-Urteil vom 23. August 2017 (I R 52/14) – gerichtlich nicht durchsetzbar. Der Gesetzgeber hat daher durch das [Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften](#) (vormals Jahressteuergesetz 2018) einen neuen § 52 Abs. 4a und Abs. 5 Satz 3 in das EStG und einen neuen § 36 Abs. 2c in das GewStG aufgenommen, wonach die gesetzliche Regelung zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen (§§ 3a, 3c Abs. 4 EStG und § 7b GewStG) auf Antrag des Steuerpflichtigen auch in den Fällen anzuwenden ist, in denen Schulden vor dem 9. Februar 2017 erlassen wurden. Die Änderung tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft (Art. 20 Abs. 1 des Gesetzes).

Für Schuldenerlasse nach dem 8. Februar 2017 war die gesetzliche Regelung zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen (§§ 3a, 3c Abs. 4 EStG und § 7b GewStG), die durch das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27. Juni 2017 (BGBl. I 2017, S. 2074; vgl. [Update zum Bilanzstichtag 2017](#), S. 24) eingeführt worden war, bislang nicht in Kraft getreten. Art. 6 Abs. 2 des Gesetzes verlangte dafür einen Beschluss der Europäischen Kommission, der feststellt, dass die Regelung entweder keine staatliche Beihilfe oder eine mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfe darstellt. Laut Pressemeldungen hatte die EU-Kommission der Bundesregierung zwar in einem sog. Comfort Letter mitgeteilt, dass die beabsichtigte Regelung nach ihrer Einschätzung nicht gegen europäisches Beihilferecht verstößt, da es sich um eine (erlaubte) Alt-Beihilfe handele. Sie hatte darüber jedoch keinen formellen Beschluss gefasst, sodass die Bedingung für das Inkrafttreten der gesetzlichen Regelung nicht erfüllt war. Der Gesetzgeber hat deshalb die Steuerbefreiung durch Art. 19 des [Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften](#) (vormals Jahressteuergesetz 2018) mit Wirkung ab dem Tag nach der Verkündung des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, d. h. ab dem 5. Juli 2017, in Kraft gesetzt. Die Änderung tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft (Art. 20 Abs. 1 des Gesetzes).

**Fundstellen:** [Deloitte Tax-News zur Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28. November 2016](#)

[Deloitte Tax-News zum BMF-Schreiben vom 27. April 2017](#)

[Deloitte Tax-News zu den Beschlüssen des BFH vom 16. April 2018 und vom 8. Mai 2018](#)

### **Reinvestition eines Veräußerungsgewinns in eine ausländische EU-/EWR-Betriebsstätte**

Im [Update zum Bilanzstichtag 2015](#), S. 17 hatten wir über die Anpassung des § 6b EStG an die EuGH-Rechtsprechung (Urteil vom 16. April 2015, C-591/13) berichtet. Nach dem neuen § 6b Abs. 2a EStG können Steuerpflichtige bei (beabsichtigter) Reinvestition in einer Betriebsstätte eines anderen EU-/EWR-Staats beantragen, dass die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer in fünf gleichen Jahresraten entrichtet wird. Die Jahresraten sind nicht zu verzinsen (§ 6b Abs. 2a Satz 3 i.V.m. § 36 Abs. 5 Satz 3 EStG). Mit Urteil vom 22. Juni 2017 (VI R 84/14, DB 2017, S. 1941) hat der BFH bestätigt, dass § 6b Abs. 2a EStG EU-rechtskonform ist (vgl. [Update zum Bilanzstichtag 2017](#), S. 28).

Zu Zweifelsfragen der Neuregelung nimmt das BMF-Schreiben vom 7. März 2018 (IV C 6 - S 2139/17/10001 :001) Stellung. Folgende Aussagen des Schreibens sind hervorzuheben:

- Trotz der im Gesetz vorgeschriebenen Antragstellung „im Wirtschaftsjahr der Veräußerung“ kann der Antrag gemäß § 6b Abs. 2a EStG in allen Fällen berücksichtigt werden, in denen die materielle Bestandskraft des betroffenen Steuerbescheids noch nicht eingetreten ist. Das gilt auch für Gewinne i.S.d. § 6b Abs. 2a EStG, die erst nach der Verkündung des StÄndG 2015 am 6. November 2015 entstanden sind.
- Die Darlegung einer Reinvestitionsabsicht ist nicht erforderlich. Damit reicht die objektive Möglichkeit künftiger grenzüberschreitender Aktivitäten aus.

- Für die Anwendung des § 6b Abs. 2a EStG ist es nicht zwingend, dass der Steuerpflichtige bereits vor Stellung des Antrags eine Betriebsstätte im begünstigten Ausland unterhält. Es ist vielmehr ausreichend, wenn eine spätere Reinvestition in das Betriebsvermögen einer EU-/EWR-Betriebsstätte denkbar und möglich ist.
- Eine partielle oder ausbleibende Reinvestition in eine EU-/EWR-Betriebsstätte führt nicht zu einer Aufhebung der gewährten Ratenzahlung nach § 6b Abs. 2a EStG.

Durch das [Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften](#) (vormals Jahressteuergesetz 2018) hat der Gesetzgeber § 6b Abs. 2a EStG dahin geändert, dass bei unterbliebener oder zu geringer Reinvestition hinsichtlich des nicht reinvestierten Betrags für die Dauer des durch die Ratenzahlung gewährten Zahlungsaufschubs in entsprechender Anwendung des § 234 AO Zinsen zu erheben sind. Die Regelung ist erstmals auf Veräußerungsgewinne i.S.d. § 6b Abs. 2 EStG anzuwenden, die in nach dem 31. Dezember 2017 beginnenden Wirtschaftsjahren entstanden sind (§ 52 Abs. 14 Satz 3 EStG n.F.). Sie tritt mit der Verkündung rückwirkend zum 1. Januar 2018 in Kraft (Art. 20 Abs. 2 des Gesetzes).

§ 6b Abs. 2a EStG gilt auch für Körperschaftsteuerpflichtige (vgl. § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG). Eine Anwendung im Bereich der Gewerbesteuer ist hingegen nicht vorgesehen. Das BMF-Schreiben äußert sich nicht dazu, ob die Anwendung auch in diesem Bereich unionsrechtlich geboten ist.

Fundstelle: [Bundesfinanzministerium](#)

### **Steuerbilanzieller Ausweis von Genussrechtskapital**

Im [Update zum Bilanzstichtag 2016](#), S. 29, hatten wir über die bundesweit abgestimmte Verfügung der OFD Nordrhein-Westfalen vom 12. Mai 2016 (S 2742-2016/0009-St 131, NWB-Datenbank YAAAF-74531) berichtet, wonach Genussrechte, die unter Beachtung des Vorsichtsprinzips einschließlich der durch IDW HFA 1/1994 aufgestellten Kriterien nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung keine Verbindlichkeit darstellen, auch in der Steuerbilanz nicht als Verbindlichkeit auszuweisen sind. Es liege insoweit steuerliches Eigenkapital vor; Ausschüttungen auf diese Genussrechte seien unabhängig von den Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 KStG als Einkommensverwendung anzusehen, die das Einkommen der ausschüttenden Körperschaft nicht mindern dürfe (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG).

Nach einem Erlass des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 18. Juli 2018 S 2133 - 000036-V B 1/S 2741 -91-V B 4, NWB-Datenbank GAAAG-89941) haben die Vertreter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder nunmehr abweichend davon beschlossen, dass

- Genussrechtskapital nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG in der Steuerbilanz als Verbindlichkeit anzusetzen ist und dass
- Vergütungen auf dieses Genussrechtskapital grundsätzlich als Betriebsausgaben abzugsfähig sind und das Einkommen, vorbehaltlich § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 KStG, grundsätzlich mindern.

Dem Beschluss liegt die Erkenntnis zugrunde, dass Genussrechte einen schuldrechtlichen Charakter haben. Er betrifft allein die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital bei Genussrechten. Inwieweit diese Verbindlichkeit in der Bilanz im Einzelfall anzusetzen ist oder ein Passivierungsverbot besteht, war dem Erlass zufolge nicht Gegenstand der Entscheidung und sei nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu beurteilen.

Der Erlass erläutert nicht, ob damit die Kriterien des IDW HFA 1/1994 zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital für die Steuerbilanz nicht mehr relevant sein sollen. Die darauf abstellende Verfügung der OFD Nordrhein-Westfalen vom 12. Mai 2016 wurde jedoch aufgehoben (vgl. Verfügung der OFD Nordrhein-Westfalen vom 19. Juli 2018 - S 2742 - 2016/0009 - St 131). Es bleibt zu hoffen, dass das zeitgleich angekündigte BMF-Schreiben insoweit Klarheit bringt.

Fundstellen: [Finanzministerium Nordrhein-Westfalen](#)  
[OFD Nordrhein-Westfalen](#)

### **Übergang auf die Heubeck-Richttafeln 2018 G bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG**

Das BMF hat am 22. Oktober 2018 sein [Schreiben vom 19. Oktober 2018](#) (IV C 6 - S-2176 / 07 / 10004 :001) zum Übergang auf die neuen Heubeck-Richttafeln 2018 G für die Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG veröffentlicht. Die Richttafeln ersetzen die bisherigen Richttafeln 2005 G von Prof. Heubeck (für die Handelsbilanz siehe [Zur Anwendung der neuen Heubeck-Richttafeln RT 2018 G bei der Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen](#), für den IFRS-Abschluss [Zur Anwendung der neuen Heubeck-Richttafeln RT 2018 G bei der Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen](#)). In dem Schreiben erkennt das BMF „die Heubeck-Richttafeln 2018 G“ als mit den anerkannten versicherungsmathematischen Grundsätzen im Sinne von § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG übereinstimmend an. Ob es sich dabei um die von der Heubeck-Richttafeln GmbH am 20. Juli 2018 veröffentlichten oder um die später berichtigten Richttafeln handelt, geht aus dem Schreiben nicht hervor.

Zur zeitlichen Anwendung in der Steuerbilanz sieht das BMF-Schreiben vor, dass die neuen Richttafeln

- erstmals für Bilanzstichtage nach dem 20. Juli 2018 (Tag der Veröffentlichung der neuen Richttafeln) verwendet werden können und
- für Bilanzstichtage am oder nach dem 30. Juni 2019 zwingend verwendet werden müssen.

Der Übergang auf die neuen Richttafeln hat nach dem Schreiben für alle Pensionsverpflichtungen und alle sonstigen versicherungsmathematisch zu bewertende Bilanzposten des Unternehmens einheitlich zu erfolgen.

Der Unterschiedsbetrag, der auf der erstmaligen Anwendung der neuen biometrischen Rechnungsgrundlagen (Heubeck Richttafeln 2018 G) beruht, kann nach § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG in der Steuerbilanz nur auf mindestens drei Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt der jeweiligen Pensionsrückstellung zugeführt werden. Die gleichmäßige Verteilung ist nach dem BMF-Schreiben sowohl bei positiven als auch bei negativen Unterschiedsbeträgen erforderlich. Einzelheiten der Verteilung werden in dem Schreiben näher erläutert.

Die Grundsätze des Schreibens gelten für andere Verpflichtungen, die nach den Grundsätzen des § 6a EStG zu bewerten sind (z.B. Vorruhestandsleistungen), entsprechend.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

### **Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen**

Die ertragsteuerlichen Folgen von Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen hat der Gesetzgeber im Rahmen des [AIFM-Steueranpassungsgesetzes](#) vom 18. Dezember 2013 (BGBl. I 2013, S. 4318; dargestellt im [Update zum Bilanzstichtag 2014](#), S. 19) durch Einführung der Vorschriften der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG gesetzlich geregelt. Zur Anwendung der Bestimmungen hat das BMF am 30. November 2017 das [finale Schreiben](#) (IV C 6- S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, S. 1619) veröffentlicht.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

### **Darlehensverbindlichkeiten im Abwicklungsendvermögen einer Tochtergesellschaft; Rangrücktritt**

In einer auf Bund-Länder-Ebene abgestimmten Verfügung vom 7. September 2017 (S 2743 A - 12 - St 525, NWB-Datenbank EAAAG-70573) fasst die Oberfinanzdirektion (OFD) Frankfurt a.M. die ertragsteuerlichen Konsequenzen zusammen, die sich aus der Auflösung und Liquidation einer Tochtergesellschaft ergeben, in deren Abwicklungsendvermögen sich eine Darlehensverbindlichkeit gegenüber ihrer Muttergesellschaft befindet.

Nach der Verfügung ist allein in der Beantragung oder Zustimmung des Gläubigers zur Liquidation einer Tochterkapitalgesellschaft kein konkludenter Forderungsverzicht zu sehen. Vielmehr sei unverändert von einer wirtschaftlichen Belastung durch die Verbindlichkeit beim Schuldner auszugehen. Diese entfalle erst, wenn bei objektiver Würdigung der Verhältnisse angenommen werden könne, dass der Gläubiger seine Forderung nicht mehr geltend machen wird. Eine aus der Liquidationsschlussbilanz ersichtliche Vermögenslosigkeit der Tochtergesellschaft habe als solches keinen Einfluss auf die Pflicht zur Passivierung der Verbindlichkeit in Handels- und Steuerbilanz (so auch BFH-Urteil vom 10. August 2016, I R 25/15, BStBl. II 2017, S. 670; besprochen im [Update zum Bilanzstichtag 2017](#), S. 32).

Auch in Fällen, in denen sich die Tochtergesellschaft im Insolvenzverfahren befindet, bzw. nach Aufhebung der Insolvenz sei grundsätzlich weiterhin von einer wirtschaftlichen Belastung und somit von einer Passivierungsverpflichtung auszugehen.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass ein von der Muttergesellschaft für die Forderung erklärter qualifizierter Rangrücktritt, wonach die Forderung gegen die Tochtergesellschaft hinter sämtlichen Forderungen derzeitiger und zukünftiger Gläubiger zurücktritt, an der vorstehenden Beurteilung nichts ändere, wenn die Vereinbarung die Tilgung aus sonstigem freien Vermögen vorsehe. Fehle eine solche Möglichkeit, sei die Verpflichtung hingegen bereits aus diesem Grunde gemäß § 5 Abs. 2a EStG nicht mehr zu passivieren (so bereits BMF-Schreiben vom 8. September 2006, IV B 2-S 2133-10/06, BStBl. I 2006, S. 497). Für qualifizierte Rangrücktritte, die entsprechend der neueren Rechtsprechung des BGH (BGH-Urteil vom 5. März 2015, IX ZR 133/14, DB 2015, S. 732) zur Vermeidung einer insolvenzrechtlichen Überschuldung der Tochtergesellschaft erklärt werden, gälten keine abweichenden Grundsätze.

Fundstelle: [Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M.](#)

## Bilanzsteuerliche Behandlung von Optionsanleihen im Betriebsvermögen

Die Grundsätze zur bilanzsteuerlichen Behandlung von Optionsanleihen beim Zeichner und beim Emittenten der Anleihe fasst der auf Ebene der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder abgestimmte Erlass der Senatsverwaltung für Finanzen Berlin vom 29. Mai 2018 (III B-S 2252-6/1991-1, NWB-Datenbank RAAAG-88867) zusammen. Anhand von Beispielen werden die bilanziellen Auswirkungen von marktüblich verzinsten Optionsanleihen mit offenem Aufgeld, niedrig verzinsten Optionsanleihen ohne offenes Aufgeld und niedrig verzinsten Optionsanleihen mit offenem Aufgeld dargestellt.

Fundstelle: [Senatsverwaltung für Finanzen Berlin](#)

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

The screenshot shows the Deloitte website interface. At the top, there is a search bar with the text 'Suche' and a magnifying glass icon, followed by 'Infos zur Suche' and a dropdown menu for 'Rubriken'. Below the search bar is a section titled 'Aktuelle Beiträge aus allen Rubriken'. The main content area features an article titled 'BFH: Gewerbesteuer bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils bei doppelstöckiger Personengesellschaft' dated 11.10.2018. The article text discusses the tax treatment of double-layered partnerships. To the right of the article are three blue boxes with white text: 'Nutzen Sie auch die App Tax & Legal 2 go' with buttons for 'Apple App Store' and 'Android'; 'So werden Sie regelmäßig informiert:' with buttons for 'Registrierung für Newsletter' and 'RSS-Feeds abonnieren'; and 'Hinweise zur Nutzung' with buttons for 'Fokus-Funktion' and 'Druck- und PDF-Funktion'.



**Sven Fuhrmann**

Tel: +49 (0)69 75695 7024  
Mobil: +49 (0)151 5800 0746  
sfuhrmann@deloitte.de

# Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung und Corporate Governance

## I. Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung

### Tätigkeitsbericht 2017

In ihrem [Tätigkeitsbericht](#) für das Jahr 2017 analysiert die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung DPR e.V. (DPR) die Ergebnisse ihrer Prüfungen und informiert über die von ihr umgesetzten präventiven Maßnahmen zur Fehlervermeidung sowie über Entwicklungen auf europäischer Ebene.

Im Jahr 2017 hat die DPR 99 Prüfungen (Vorjahr: 96) abgeschlossen, davon 91 Stichprobenprüfungen und acht Prüfungen, die anlassbezogen (drei) oder auf Verlangen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) (fünf) durchgeführt wurden.

Die Quote der Fälle mit fehlerhafter Rechnungslegung lag mit 15 Prozent leicht unter dem Vorjahreswert von 16 Prozent. Eine Bereinigung der Quoten um Mehrfachzählungen derselben Fehler und Prüfungen mit offenkundig fehlerhafter Rechnungslegung ergibt eine normalisierte Fehlerquote von 14 Prozent für das Jahr 2017, die über dem Vorjahreswert von 12 Prozent liegt.

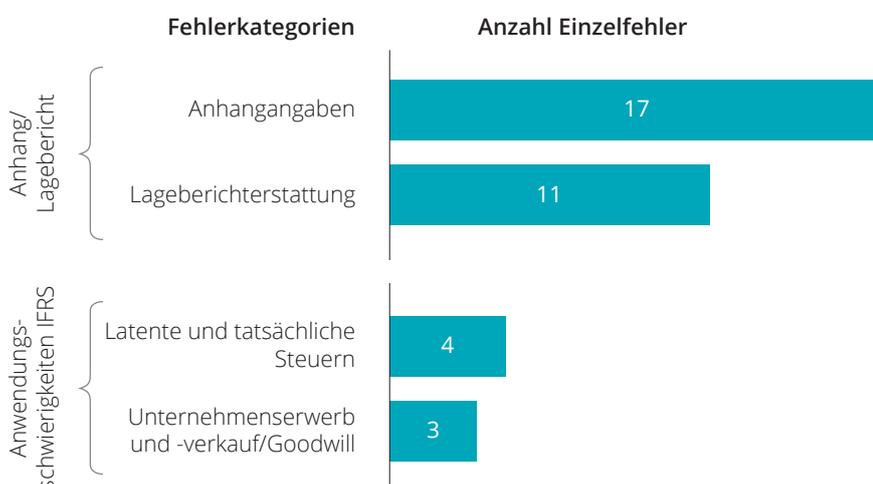
Eine Auswertung der Fehlerquoten nach Unternehmensgröße gemessen an der Indexzugehörigkeit zeigt, dass 2017 ausschließlich Fehler bei kleineren Unternehmen ohne Indexzugehörigkeit festgestellt wurden (Fehlerquote von 27 Prozent; Vorjahr: 25 Prozent). Im Vorjahr lag die Fehlerquote bei Unternehmen mit Indexzugehörigkeit noch bei 5 Prozent.

Unverändert zu den Vorjahren waren im Jahr 2017 die festgestellten Fehler im Wesentlichen auf folgende Ursachen zurückzuführen:

- Umfang und Anwendungsschwierigkeiten bei den IFRS bei der Abbildung komplexer Geschäftsvorfälle und
- Unzureichende Berichterstattung im Anhang und Lagebericht.

Die häufigsten Fehler (in absoluten Werten) stellen sich wie folgt dar:

**Abb. 1 - Pflicht zur Erstellung eines Entgeltberichts**



Im Rahmen ihrer präventiven Arbeit erteilt die DPR in ihren Abschlusschreiben zum Teil Hinweise für die künftige Rechnungslegung. Auch im Jahr 2017 bezogen sich diese Hinweise maßgeblich auf die Berichterstattung im Anhang und im Lagebericht. Bei der Berichterstattung im Anhang ergaben sich Hinweise zu den Themen Unternehmenserwerb, Segmentbericht, Angaben zu nahestehenden Unternehmen und Personen sowie Finanzinstrumente. Bei der Lageberichterstattung wiederum hatten die Hinweise vor allem die Darstellung der bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren, die Darstellung alternativer Leistungskennzahlen und die Risikoberichterstattung zum Gegenstand.

Auch im Jahr 2017 hat die DPR systematisch analysiert, inwieweit die Unternehmen die im Vorjahr ergangenen Fehlerfeststellungen und Hinweise bei ihrer Rechnungslegung korrigiert haben. Dabei ergab sich, dass in nahezu allen relevanten Fällen eine Fehlerkorrektur vorgenommen wurde bzw. die erteilten Hinweise berücksichtigt wurden.

Fundstelle: [Pressemitteilung DPR](#)

### Prüfungsschwerpunkte 2019

Die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (European Securities and Markets Authority, ESMA) hat am 26. Oktober 2018 die gemeinsamen Europäischen Prüfungsschwerpunkte (European Common Enforcement Priorities) veröffentlicht.

Diese betreffen:

1. die erstmalige Anwendung des IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden** und des IFRS 9 **Finanzinstrumente**
2. Angaben zur Implementierung und zu den erwarteten Auswirkungen der Anwendung des IFRS 16 **Leasingverhältnisse**

In ihrer Pressemitteilung zu den diesjährigen Prüfungsschwerpunkten verweist die ESMA auch auf die Bedeutung der Vorschriften zur Angabe nichtfinanzieller Information mit Schwerpunkt auf Umweltaspekten sowie auf spezifischen Aspekten der ESMA-Leitlinien für alternative Leistungskennzahlen. Weiterhin betont die ESMA die Bedeutung von Angaben zu möglichen Auswirkungen der Entscheidung des Vereinigten Königreichs, die Europäische Union zu verlassen.

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

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

Wie in den letzten Jahren hat die DPR zwei weitere nationale Prüfungsschwerpunkte festgelegt. Diese betreffen:

1. Konzernlagebericht – Darstellung und Analyse des Geschäftsverlaufs und der Ertragslage entsprechend dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit
2. Segmentberichterstattung unter Berücksichtigung der unternehmensinternen Berichterstattung und bestimmter Einzelaspekte

Fundstelle: [Pressemitteilung der DPR](#)

## II. Corporate Governance

### Entwurf einer geänderten Fassung des Deutschen Corporate Governance Kodex

Die Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex hat am 6. November 2018 einen „Entwurf eines geänderten Deutschen Corporate Governance Kodex“ vorgelegt. Die Änderungen betreffen im Wesentlichen die Vorstandsvergütung, die Unabhängigkeit von Aufsichtsräten und die Kodexstruktur.

Die Frist für Stellungnahmen zum Entwurf endet am 31. Januar 2019.

Im April 2019 soll die neue Fassung des Kodex dem Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz zur Veröffentlichung zur Verfügung gestellt werden.

**Fundstellen:** [Pressemitteilung der Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex](#)  
[Medienpräsentation der Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex](#)

### IDW Positionspapiere

Im Jahr 2018 hat das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) bis Anfang November insgesamt sechs Positionspapiere herausgegeben.

#### 1. IDW Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers

Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers, die außerhalb der sog. Blacklist des Art. 5 EU-VO liegen, und damit erlaubt sind, bedürfen gemäß der EU-Verordnung zur Abschlussprüfung der Billigung des Prüfungsausschusses. Ferner sind die Vorgaben des Art. 4 EU-VO zum Cap des Gesamthonorars für erlaubte Nichtprüfungsleistungen zu überwachen. Die Vorschriften gelten seit dem 17. Juni 2016 und werfen Fragen bei der Auslegung auf. Ziel des Positionspapiers ist es, diese Fragen aufzugreifen und den Prüfungsausschuss so bei einer wirksamen Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu unterstützen. Am 5. November 2018 wurde die vierte Auflage dieses Positionspapiers herausgegeben; die Änderungen gegenüber der dritten Auflage sind durch die Zusätze „neu“ oder „aktualisiert“ gekennzeichnet.

#### 2. IDW Positionspapier Ausschreibung der Abschlussprüfung

Die EU-Verordnung zur Abschlussprüfung stellt an das Verfahren zur Auswahl des Abschlussprüfers detaillierte Anforderungen. Dies stellt Aufsichtsräte und Abschlussprüfer gleichermaßen vor Herausforderungen, bei deren Bewältigung das Positionspapier unterstützen soll. Am 9. Januar 2018 wurde die zweite Auflage dieses Positionspapiers herausgegeben; die Änderungen gegenüber der ersten Auflage sind durch die Zusätze „neu“ oder „aktualisiert“ gekennzeichnet.

#### 3. IDW Positionspapier Soziale Marktwirtschaft im 21. Jahrhundert

Dieses Positionspapier wurde von der IDW Arbeitsgruppe „Trendwatch“ in Zusammenarbeit mit dem IDW Steuerfachausschuss entwickelt und enthält wirtschafts- und steuerpolitische Empfehlungen des Berufsstands an die Politik.

#### 4. IDW Positionspapier Externes Reporting

Die externe Berichterstattung wird in zunehmendem Maße um neue Bestandteile erweitert. Zu nennen sind beispielsweise die Pflicht zur CSR-Berichterstattung und zur Erstellung eines Berichts zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit, die 2017 gesetzlich verankert wurden. Das Positionspapier soll einen Überblick über die derzeit verpflichtenden Berichte und die in den kommenden Jahren zusätzlich zu erwartenden Berichtspflichten geben. Dabei werden jeweils der Anwendungsbereich der Berichtspflichten, die Offenlegungsmöglichkeiten und die Reichweite der (inhaltlichen) Prüfungspflichten betrachtet.

#### 5. IDW Positionspapier Zweifelsfragen der EU-Regulierung

Das Positionspapier soll einen Überblick über die wichtigsten Regelungsinhalte der geänderten Abschlussprüferrichtlinie einschließlich der Regelungen des Abschlussprüfungsreformgesetzes (AReG) und des Abschlussprüferaufsichtungsreformgesetzes (APAReG) geben und Zweifelsfragen zur Auslegung einzelner Vorschriften erörtern. Am 23. Mai 2018 wurde die vierte Auflage dieses Positionspapiers herausgegeben; die Änderungen gegenüber der dritten Auflage sind durch die Zusätze „neu“ oder „aktualisiert“ gekennzeichnet.

#### 6. IDW Positionspapier Zukunft der Berichterstattung

Das Positionspapier gibt einen Überblick über den Status quo der Berichterstattung aus Adressatensicht, benennt wesentliche Problembereiche und entwickelt Lösungsvorschläge. In einem Ausblick befasst sich das Positionspapier mit digitalen Ansätzen in der Berichterstattung.

### Richtlinie zur Änderung der Aktionärsrechterichtlinie

Am 20. Mai 2017 ist die [überarbeitete Aktionärsrechterichtlinie](#) (übAktR-RL) im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht worden. Die Richtlinie ist anwendbar für alle Unternehmen, die ihren Sitz in einem Mitgliedsstaat der EU haben und deren Aktien zum Handel an einem in einem Mitgliedsstaat der EU gelegenen oder dort betriebenen geregelten Markt zugelassen sind. Bis zum 10. Juni 2019 ist die Richtlinie von den Mitgliedsstaaten in nationales Recht umzusetzen. Am 11. Oktober 2018 hat das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz einen [Referentenentwurf zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie](#) veröffentlicht.

Diese Neuregelungen betreffen insbesondere

- die Vergütung der Verwaltungsorgane und
- die Transparenz von und Zustimmung zu Geschäften mit nahestehenden Unternehmen oder Personen (Related Party Transactions).

#### a. Vergütung der Verwaltungsorgane

Die Änderungsvorgaben der überarbeiteten Aktionärsrechterichtlinie betreffen zum einen die Abstimmung der Hauptversammlung über die Vergütungspolitik (Say on Pay) und zum anderen den Vergütungsbericht.

Nach den Neuregelungen in der Aktionärsrechterichtlinie zum „Recht auf Abstimmung über die Vergütungspolitik“ haben die Gesellschaften ihre Vergütungspolitik künftig bei jeder wesentlichen Änderung, mindestens jedoch alle vier Jahre der Hauptversammlung zur Abstimmung vorzulegen (Art. 9a der übAktR-RL bzw. § 120a Abs. 1 AktG-E). Grundsätzlich geht die überarbeitete Richtlinie dabei von einem verbindlichen Charakter des Votums aus; im Referentenentwurf zur Umsetzung der Richtlinie wurde aber von dem Mitgliedsstaatenwahlrecht Gebrauch gemacht, nur ein beratendes Votum vorzusehen. Auch ein Beratungsvotum entfaltet jedoch eine implizite Bindungswirkung: Eine Vergütung der Mitglieder der Unternehmensleitung ist grundsätzlich nur entsprechend einer Vergütungspolitik möglich, die der Hauptversammlung zur Abstimmung vorgelegt wurde. Lehnt die Hauptversammlung die vorgeschlagene Vergütungspolitik im Wege eines beratenden Votums ab, hat die Gesellschaft in der darauffolgenden Hauptversammlung eine überarbeitete Vergütungspolitik vorzulegen (§ 120a Abs. 3 AktG-E).

Die zur Abstimmung vorgelegte Vergütungspolitik selbst muss gemäß § 87a Abs. 1 AktG-E „allgemein verständlich“ sein und aufzeigen, wie sie die Geschäftsstrategie, die langfristigen Interessen und die langfristige Tragfähigkeit der Gesellschaft fördert.

Auch der Vergütungsbericht wird künftig Gegenstand eines Hauptversammlungsvotums sein: Gemäß Artikel 9b Abs. 4 der übAktR-RL bzw. § 120a Abs. 4 AktG-E soll eine jährliche Abstimmung mit empfehlendem Charakter über den Vergütungsbericht für das letzte Geschäftsjahr abzuhalten sein. Für kleine und mittlere Unternehmen im Sinne des § 267 Abs. 1 und 2 HGB bedarf es hingegen keiner Beschlussfassung, wenn der Vergütungsbericht des letzten Geschäftsjahres als eigener Tagesordnungspunkt in der Hauptversammlung zur Erörterung vorgelegt wird (§ 120a Abs. 5 AktG-E).

Inhaltlich wird der Vergütungsbericht gegenüber den bisher geltenden Pflichtangaben erweitert. Die Informationen sind dabei auf Ebene der einzelnen Mitglieder der Unternehmensleitung darzustellen. Die bislang in § 286 Abs. 5 HGB vorgesehene Möglichkeit eines Opt-out-Beschlusses der Hauptversammlung ist in der Richtlinie nicht enthalten.

Die EU-Kommission soll Leitlinien zur Präzisierung der standardisierten Darstellung der Informationen im Vergütungsbericht erlassen.

Die Regelungen zur Vergütungspolitik, zum Vergütungsbericht und zum jeweiligen Hauptversammlungsvotum hierzu beziehen sich jeweils auf die Vergütung der „Mitglieder der Unternehmensleitung“. Diese umfassen gem. Art. 2 (i) der Richtlinie auch die Mitglieder des Aufsichtsrats, deren Vergütung in Deutschland gemäß § 113 Abs. 1 AktG bereits heute einem bindenden Hauptversammlungsvotum unterliegt. Ungeachtet dessen sieht § 113 Abs. 3 AktG-E mindestens alle vier Jahre eine beratende Beschlussfassung der Hauptversammlung über die Vergütung der Aufsichtsratsmitglieder vor. Die Begründung zum Regierungsentwurf zur Umsetzung erkennt an, dass für das Design der Aufsichtsratsvergütung meist nicht sämtliche Vergütungselemente einschlägig sein werden, die in Bezug auf die Vorstandsvergütung in der Hauptversammlung zur Abstimmung vorzulegen bzw. im Vergütungsbericht offenzulegen sind, und geht dementsprechend von einer verkürzten Berichterstattungspflicht aus.

#### b. Related Party Transactions

Gemäß Erwägungsgrund 42 der Änderungsrichtlinie soll die geänderte Richtlinie das Risiko adressieren, dass nahestehende Personen oder Unternehmen (Related Parties) „ihre Position ausnutzen“ und sich bei Geschäften mit dem Unternehmen „Werte der Gesellschaft aneignen“. Im deutschen Recht gibt es bereits heute eine Reihe von Vorschriften zum Schutz von Minderheitsaktionären, allerdings nicht als geschlossenes Konzept mit dem Fokus auf einzelne geschäftliche Transaktionen. Der Referentenentwurf zur Umsetzung der Richtlinie verfolgt vor diesem Hintergrund das Ziel einer „behutsamen“ und „möglichst unbürokratischen“ Umsetzung der Neuregelungen.

Die Definition der „Related Party“ erfolgt gemäß Art. 2 (h) der Richtlinie (bzw. § 111a Abs. 1 AktG-E) nach den internationalen Rechnungslegungsstandards, d.h. gemäß IAS 24.9. Danach gehören zu den Related Parties zum einen natürliche Personen, beispielsweise maßgeblich beteiligte Anteilseigner oder Organmitglieder und sonstige Schlüsselpersonen („key management personnel“) einschließlich ihrer jeweiligen nahen Familienangehörigen. Zum anderen können auch Unternehmen unter den Begriff der Related Party fallen; hierzu gehören beispielsweise alle verbundenen Unternehmen und Unternehmen mit maßgeblichem Einfluss auf die Gesellschaft sowie auch Unternehmen, die von nahestehenden (natürlichen) Personen beherrscht werden.

Anwendbar sind die Neuregelungen auf alle „wesentlichen Geschäfte“ mit Related Parties. § 111b AktG-E enthält hierzu Abgrenzungsvorgaben, die ausgehend von Verhältniszahlen auf Basis des Anlagevermögens und Umlaufvermögens der Gesellschaft bzw. des Konzerns zu ermitteln sind. Diese wesentlichen Geschäfte bedürfen künftig grundsätzlich der vorherigen Zustimmung des Aufsichtsrats und sind spätestens zum Zeitpunkt ihres Abschlusses öffentlich bekannt zu machen.

Diese Zustimmungs- und Offenlegungspflichten gelten jedoch nicht für Geschäfte, „die im ordentlichen Geschäftsgang und zu marktüblichen Bedingungen getätigt werden“ (Art. 9c Abs. 5 übAktR-RL bzw. § 111a Abs. 2 AktG-E). Um das Vorliegen dieser Voraussetzungen zu bewerten, soll der Aufsichtsrat ein „internes Verfahren“ einrichten.

Ausgenommen von den dargestellten Offenlegungs- und Zustimmungserfordernissen sind gemäß § 111 AktG-E darüber hinaus insbesondere Geschäfte mit Tochterunternehmen, die unmittelbar oder mittelbar in 100%igem Anteilsbesitz der Gesellschaft stehen oder an denen keine andere der Gesellschaft nahestehende Person beteiligt ist.

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

**Deloitte.** Suchen

Über Deloitte   Kontaktieren Sie uns   Standort: Deutschland   
Services  Industries  Careers

## Center für Corporate Governance

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

Article  
**Die Rolle des Abschlussprüfers in der Corporate Governance**  
Panel-Befragung von Mandatsträgern

Article  
**Directors' Alert 2018**  
Die aktuellen Herausforderungen aus dem Blickwinkel des Aufsichtsrates

Article  
**Regulierung der**

Article  
**Corporate Governance Forum**

**Ein Angebot anfordern**  
Anfrage über unser Online-Formular

**Kontaktieren Sie uns**  
Kontaktieren Sie uns über das Online-Formular.



**Silke Splinter**

Tel: +49 (0)511 3023 4325  
Mobil: +49 (0)151 5800 3008  
ssplinter@deloitte.de

# Ihre Ansprechpartner

## Rechnungslegung HGB

### Dr. Norbert Roß

Tel: +49 (0)69 75695 6957  
Mobil: +49 (0)151 5800 4404  
noross@deloitte.de

## Rechnungslegung IFRS

### Kai Haussmann

Tel: +49 (0)69 75695 6556  
Mobil: +49 (0)151 5800 5340  
khaussmann@deloitte.de

## Bilanzsteuerrecht

### Sven Fuhrmann

Tel: +49 (0)69 75695 7024  
Mobil: +49 (0)151 5800 0746  
sfuhrmann@deloitte.de

## Enforcement und Corporate Governance

### Silke Splinter

Tel: +49 (0)511 3023 4325  
Mobil: +49 (0)151 5800 3008  
ssplinter@deloitte.de

Für weitere Informationen besuchen Sie unsere Homepage [www.deloitte.com/de](http://www.deloitte.com/de)

# Deloitte.

Die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („Deloitte“) als verantwortliche Stelle i.S.d. EU-Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH) nutzen Ihre personenbezogenen Daten (insbesondere Name, E-Mail-Adresse, Kontaktdaten etc.) im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer personenbezogenen Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder [kontakt@deloitte.de](mailto:kontakt@deloitte.de) widersprechen sowie ihre Berichtigung oder Löschung verlangen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

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

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

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für rund 286.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.