



Update zum Bilanzstichtag 2021

**Hilfestellung zur Rechnungslegung
am Geschäftsjahresende**

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	4
Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung	6
I. Gesetzesänderungen und Gesetzesentwürfe	6
Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG)	6
Weiterentwicklung der nichtfinanziellen Berichterstattung	6
II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee	8
DRÄS 11	8
III. Institut der Wirtschaftsprüfer	8
IDW ERS ÖFA 2 n.F.: Rechnungslegung nach § 6b EnWG	8
IDW RH FAB 1.021: Handelsrechtliche Bewertung von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen aus rückgedeckten Direktzusagen	9
IV. Weitere ausgewählte fachliche Hinweise	10
Sofortabschreibung sog. digitaler Vermögensgegenstände	10
Handelsbilanzielle Erfassung von Forschungszulagen	10
Auswirkungen des Zweiten Führungspositionen-Gesetzes (FüPoG II)	11
IFRS-Rechnungslegung	12
I. International Accounting Standards Board	12
Endorsement-Status	12
Diskussionspapier zu Unternehmenszusammenschlüssen unter gemeinsamer Beherrschung	13
Änderungen an IAS 8 zur Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	13
Änderungen an IAS 1 und am IFRS-Leitliniendokument 2 zur Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	14
Pilotansatz mit vorgeschlagenen Leitlinien für die künftige Entwicklung und Formulierung von Angabepflichten in den IFRS-Standards	14
Verlängerung der Erleichterungsvorschrift in IFRS 16 zur Bilanzierung von Zugeständnissen aufgrund der Coronavirus-Pandemie	15
Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einer einzigen Transaktion entstehen	15
Vorgeschlagener neuer Standard zu Angabepflichten für Tochtergesellschaften ohne öffentliche Rechenschaftspflicht	16
II. Institut der Wirtschaftsprüfer	16
IDW RS HFA 50: Modulentwurf IAS 1 – M1: Zweifelsfragen bei der bilanziellen Abbildung von Reverse-Factoring-Transaktionen	16
Steuerbilanz	18
I. Gesetzgebung	18
Zeitlich befristete Verlängerung der Reinvestitionsfristen des § 6b EStG	18
Einlagelösung für organschaftliche Mehr-/Minderabführungen	18
Optionsmodell für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer	18
Berechnung der Umsatzgrenze zur Festlegung der Buchführungspflicht	19
II. Rechtsprechung	19
Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts durch ausländische Personengesellschaft	19
Aufwendungen für die Implementierung von Software	19
Bewertung von hybriden Wertpapieren	20
Forderungsverzicht durch Gesellschafter einer Personengesellschaft	21
Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt	21
Passivierung von Verbindlichkeiten bei Liquidation	22
Keine Anwendung der Arbeitshilfe des BMF für die Kaufpreisaufteilung auf Grund und Gebäude	23
III. Finanzverwaltung	23
Wirtschaftliche Zurechnung bei Wertpapiergeschäften und Cum/Cum-Transaktionen	23
Ertragsteuerliche Behandlung von Corona-Überbrückungshilfen bei verbundenen Unternehmen	24

Unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen (§ 6 Abs. 3 EStG)	24
Nutzungsdauer von Computerhardware und Software	25
IV. Allgemeine steuerliche Highlight-Themen	26
Enforcement und Corporate Governance	29
I. Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung	29
Tätigkeitsbericht 2020	29
Reform der Bilanzkontrolle	30
Prüfungsschwerpunkte 2021	32
II. Corporate Governance	32
IDW Positionspapiere	32
Auswirkungen des FISG auf Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfung	33
Krisenfrüherkennung und Krisenmanagement – Vorgaben des StaRuG	34
Neuerungen durch das Zweite Führungspositionen-Gesetz (FüPoG II)	35

Vorwort

**„Probleme kann man niemals mit derselben Denkweise lösen, durch die sie entstanden sind.“
Albert Einstein (1879–1955)**

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

die vergangenen Monate haben uns wieder mit einer Vielzahl spannender Entwicklungen in der Rechnungslegung konfrontiert. Grundsätzlich lässt sich feststellen, dass das Thema „Nachhaltigkeit“ zunehmend die Rechnungslegung und Unternehmensberichterstattung beeinflusst. Beispielsweise soll aufgrund des Pariser Klimaabkommens der Ausstoß von Treibhausgasen in der Europäischen Union (EU) bis 2050 auf null sinken. In diesem Kontext wurden auf europäischer Ebene im letzten Jahr die EU-Taxonomie-Verordnung sowie dieses Jahr der Entwurf einer Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD-Richtlinie) verabschiedet. Durch die Umsetzung der CSRD-Richtlinie wird es zu einer erheblichen Ausweitung sowohl der Inhalte der Nachhaltigkeitsberichterstattung als auch des davon betroffenen Anwenderkreises kommen. Ferner ist erstmalig die Einführung einer Prüfungspflicht der Nachhaltigkeitsberichterstattung vorgesehen.

Mit dem vorliegenden „Update zum Bilanzstichtag 2021“ möchten wir Sie über die zum Abschlussstichtag 2021 (also regelmäßig dem 31. Dezember 2021) relevanten Neuerungen in komprimierter Form informieren bzw. teilweise auch bereits über die danach absehbaren Entwicklungen, auf die es sich rechtzeitig vorzubereiten gilt. Im Fokus stehen dabei – wie in früheren Ausgaben – Änderungen, die auf Gesetz, der Arbeit der Standardsetter, der Rechtsprechung, den Erlassen von Bundesministerien oder der Facharbeit des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. beruhen.

Unser Jahresrückblick unterstützt Sie somit bei der Identifizierung konkreter relevanter Themen: Unser Interesse gilt vornehmlich der Darstellung und Erläuterung neuer Regelungen (Rechtsnormen, Standards, Interpretationen etc.), die für den Abschlussstichtag 2021 von Interesse sind.

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. Auch die Gliederung ist verlinkt, sodass Sie direkt einzelne Artikel ansteuern können. Der Redaktionsschluss für diese Ausgabe war Mitte November.

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 Abschlusssaison und den anstehenden Bilanzstichtag 2021.

Christoph Schenk
Managing Partner

Dr. Claus Buhleier
Partner

Dr. Norbert Roß
Director

Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung

I. Gesetzesänderungen und Gesetzesentwürfe

Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG)

Am 17. August d.J. wurde im BGBl. (Teil I, S. 3436 ff.) das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz – MoPeG) verkündet. Das Gesetz tritt im Wesentlichen erst am 1. Januar 2024 in Kraft. Es betrifft insbesondere das Recht der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), daneben aber auch das Recht der Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG und GmbH & Co. KG).

Mit dem Gesetz werden vor allem folgende Zielsetzungen verfolgt:

- Die von der Rechtsprechung bereits seit Langem anerkannte Rechtsfähigkeit der Außen-GbR wird nun ausdrücklich im Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) verankert.
- Durch die Möglichkeit zur Eintragung in ein an das Handelsregister angelehntes Gesellschaftsregister soll bei der GbR den Publizitätsbedürfnissen der Praxis Rechnung getragen werden.
- Rechtsformen, die bislang Personenhandelsgesellschaften vorbehalten waren, werden vorbehaltlich einer korrespondierenden Öffnung im jeweiligen Berufsrecht künftig auch anderen freien Berufen als Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern zur Verfügung stehen.
- Durch ein dispositives, am Aktienrecht orientiertes Beschlussmängelrecht ist bei Personenhandelsgesellschaften eine Anpassung an die Bedürfnisse der Praxis intendiert; fehlerhafte Beschlüsse sind nicht mehr automatisch nichtig.

Es ist abzusehen, dass durch das MoPeG auch die Ausführungen des IDW RS HFA 7 n.F. (Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften) und des IDW RS HFA 18 (Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften im handelsrechtlichen Jahresabschluss) berührt werden. Deshalb ist davon auszugehen, dass diese Verlautbarungen durch die zuständigen Fachgremien des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) bis zum Inkrafttreten des Gesetzes eine Überarbeitung erfahren werden.

Weiterentwicklung der nichtfinanziellen Berichterstattung

Getrieben von den internationalen Entwicklungen insbesondere im Rahmen der von den Mitgliedstaaten der Vereinten Nationen in 2015 verabschiedeten Agenda 2030 und des kurz darauf unterzeichneten Pariser Klimaschutzabkommens beeinflusst das Thema Nachhaltigkeit die öffentliche Diskussion maßgeblich, wodurch auch die externe Unternehmensberichterstattung einem erheblichen Wandel unterliegt. Entsprechend der Verpflichtung aus dem Pariser Klimaschutzabkommen soll der Ausstoß von Treibhausgasen in der Europäischen Union (EU) bis 2050 auf null sinken. In diesem Kontext sind die [EU-Taxonomie-Verordnung](#) sowie der Entwurf einer [Corporate Sustainability Reporting Directive](#) (CSRD-Richtlinie) verabschiedet worden, deren Ziel es ist, Investitionsströme in ökologisch nachhaltige wirtschaftliche Aktivitäten zu lenken.

Mit der Umsetzung der CSR-Richtlinie in deutsches Recht durch das CSR-RUG war in Deutschland erstmalig die Pflicht zur nichtfinanziellen Berichterstattung für eine begrenzte Anzahl von Unternehmen gesetzlich verankert worden. Neben einer inhaltlichen Ausweitung dieser Berichtspflichten wird zukünftig eine Vielzahl weiterer Unternehmen von der Berichterstattungspflicht betroffen sein.

Die am 12. Juli 2020 in Kraft getretene sogenannte Taxonomie-Verordnung (EU-Tax-VO) enthält Kriterien zur Bestimmung, ob eine Wirtschaftstätigkeit als ökologisch nachhaltig einzustufen ist (Art. 1 Abs. 1 EU-Tax-VO). Die EU-Tax-VO ist unmittelbar anzuwenden, ohne dass eine Umsetzung in nationales Recht erforderlich ist. In Art. 8

der EU-Tax-VO sind Regelungen in Bezug auf die nichtfinanzielle Berichterstattung bei Unternehmen enthalten. Diese Regelungen sind zunächst von den Unternehmen anzuwenden, die bereits nach dem CSR-RUG zur nichtfinanziellen Berichterstattung verpflichtet sind. Gemäß Art. 8 Abs. 2 EU-Tax-VO haben diese Unternehmen zukünftig die folgenden sog. „Taxonomie-Quoten“ in ihrer nichtfinanziellen Berichterstattung anzugeben:

- Den Anteil ihrer Umsatzerlöse, die als ökologisch nachhaltig einzustufen sind
- Den Anteil ihrer Investitionsausgaben und, soweit zutreffend, den Anteil der Betriebsausgaben, die als ökologisch nachhaltig einzustufen sind

Insbesondere mit dem Ziel einer Vereinheitlichung der Berichterstattung wurde am 6. Juli 2021 eine weitere sog. „delegierte Verordnung“ zu Art. 8 der EU-Tax-VO mit Erläuterungen zu Inhalt, Methodik und Darstellung der geforderten Taxonomie-Quoten erlassen. Anzuwenden sind diese erweiterten Berichtspflichten grundsätzlich für Berichterstattungen ab 1. Januar 2022, womit die Angaben bereits das Jahr 2021 betreffen. Im ersten Berichtsjahr sind die Berichtspflichten stark reduziert und die vollumfängliche Anwendung ist bis zum Jahr 2024 zeitlich gestaffelt.

Das DRSC hat im Hinblick auf die Herausforderungen, die mit der Umsetzung der neuen Berichtspflichten einhergehen, ein Anwenderforum zur EU-Tax-VO eingerichtet. Auf Grundlage der dort diskutierten Anwendungsfragen wurden insbesondere zu Art. 8 der EU-Tax-VO [Fragen und Antworten](#) erarbeitet, die fortlaufend aktualisiert und auch an die EU-Kommission zur Kenntnis weitergeleitet wurden. Darüber hinaus hat auch das IDW mit Datum vom 28. Oktober 2021 Fragen und Antworten zu Art. 8 der EU-Tax-VO veröffentlicht, die den aktuell und auch zukünftig betroffenen Unternehmen eine erste Orientierung bieten und fortlaufend um weitere Detailfragen ergänzt werden sollen.

Als weitere Maßnahme im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung wurde am 21. April 2021 der Entwurf einer Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) verabschiedet. Die wesentlichen Neuerungen betreffen:

- Erhebliche Erweiterung des Anwenderkreises
- Einheitliche EU-Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung
- Veröffentlichung ausschließlich im Lagebericht und Digitalisierung dieser Informationen
- Einführung einer Prüfungspflicht für Nachhaltigkeitsinformationen

Bereits ab dem 1. Januar 2023 sollen alle großen Unternehmen in den Anwenderkreis fallen. Ab 2026 sollen zusätzlich kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU), die an einem EU-regulierten Markt notiert sind, anwendungspflichtig werden.

Bis zum 31. Oktober 2022 (bzw. für einzelne Branchen bis zum 31. Oktober 2023) sollen einheitliche EU-Standards erlassen werden und in Form delegierter Rechtsakte zur Anwendung kommen.

Der Entwurf der CSRD sieht die Verortung der Nachhaltigkeitsberichterstattung ausschließlich im Lagebericht vor. Da derzeit ein Großteil der berichtspflichtigen Unternehmen die nichtfinanziellen Angaben zulässigerweise in einem gesonderten Bericht außerhalb des Lageberichts veröffentlicht und der überwiegende Teil der zukünftig in den Anwenderkreis fallenden Unternehmen noch gar keine Berichterstattungserfahrung hat, zeichnen sich tiefgreifende Änderungen in der Zukunft der Lageberichterstattung ab. Zudem sollen diese Informationen zukünftig im ESEF-Format ausgezeichnet werden.

Darüber hinaus ist im Entwurf der CSRD erstmals eine inhaltliche Prüfungspflicht für nichtfinanzielle Informationen vorgesehen. Obwohl das Ziel darin besteht, ein vergleichbares Maß an Sicherheit für die Prüfung von Finanz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung zu schaffen, ist im Entwurf zunächst eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit vorgesehen.

Weitergehende Anforderungen werden an die Offenlegung von Nachhaltigkeitsinformationen für Unternehmen der Finanzbranche gestellt: Für Finanzmarktteilnehmer und zum Teil auch Finanzberater gelten nachhaltigkeitsbezogene Offenlegungspflichten, die sowohl in der so genannten Sustainable Finance Disclosure Regulation (SFDR oder Offenlegungs-VO) als auch in der EU-Tax-VO geregelt sind. Die seit dem 10. März 2021 geltenden Anforderungen für diese Unternehmen betreffen sowohl unternehmensbezogene als auch produktbezogene Informationen, die u.a. auf der Internetseite der Unternehmen, in vorvertraglichen Informationen und in deren regelmäßigen Berichten zu veröffentlichen sind.

Fundstelle: [Homepage des DRSC](#)

II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

DRÄS 11

Im Bundesanzeiger (BAnz AT 02.06.2021 B1) vom 2. Juni 2021 ist der am 21. Mai 2021 vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) gemäß § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemachte Deutsche Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 11 (DRÄS 11) veröffentlicht worden.

Über den Entwurf hatten wir im [Update zum Bilanzstichtag 2020](#), S. 9, berichtet. Das DRSC hatte auf seiner Sitzung am 16. November 2020 eine [überarbeitete Version](#) verabschiedet. In einer dazu zur Verfügung gestellten Übersicht hat der HGB-FA des DRSC [wesentliche Änderungen im Vergleich zum Entwurf](#) zusammengefasst. Zuletzt gab es an dieser Version nach Abstimmung mit dem BMJV nochmal kleinere [Änderungen](#).

Mit DRÄS 11 wird insbesondere DRS 18 „Latente Steuern“ mit dem Ziel geändert, Anwenderfragen zu adressieren und Unklarheiten im Standard zu bereinigen. Zudem wurden einige redaktionelle Änderungen am Standard vorgenommen.

Der Änderungsstandard ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2021 beginnende Geschäftsjahr. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

Darüber hinaus werden mit DRÄS 11 einige wenige redaktionelle Anpassungen an DRS 23 „Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)“ und DRS 26 „Assoziierte Unternehmen“ vorgenommen.

Fundstelle: [Homepage des DRSC](#)

III. Institut der Wirtschaftsprüfer

IDW ERS ÖFA 2 n.F: Rechnungslegung nach § 6b EnWG

In IDW RS ÖFA 2 Tz. 28 war bislang die Auffassung niedergelegt, dass energiespezifische Dienstleistungen grundsätzlich keine Tätigkeiten nach § 6 b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 6 EnWG darstellen, sondern den anderen Tätigkeiten innerhalb des Elektrizitäts- oder Gassektors (§ 6 b Abs. 3 Satz 3 EnWG) zuzuordnen sind. Diese Auslegung des Gesetzes wurde von den Regulierungsbehörden, u.a. der Bundesnetzagentur (BNetzA), seit vielen Jahren

bestritten. Dieser Disput hat Bedeutung für die Frage, ob vom Erbringer energiespezifischer Dienstleistungen Tätigkeitsabschlüsse aufzustellen sind.

Vor dem Hintergrund der jüngeren Rechtsprechung (OLG Düsseldorf, Beschlüsse vom 28. April 2021, u.a. Az. VI-3 Kart 23/20 [V], BeckRS 2021, 12172) zu diesem Meinungsstreit ist der Energiefachausschuss (EFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) der Auffassung, dass die eingangs erwähnte Aussage des IDW RS ÖFA 2 nicht beibehalten werden kann. Der entsprechende Passus wurde folglich umformuliert.

Ferner berücksichtigt die geplante Neufassung des IDW RS ÖFA 2 auch die noch ausstehenden und überschaubaren Änderungen des Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetzes (MicroBilG) sowie des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG).

Fundstelle: IDW Life 2021, S. 935 ff.

IDW RH FAB 1.021: Handelsrechtliche Bewertung von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen aus rückgedeckten Direktzusagen

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat sich bereits in IDW RS HFA 30 n.F. zur Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen unter Berücksichtigung von Rückdeckungsversicherungen geäußert. Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat sich nun im Rahmen eines Rechnungslegungshinweises erneut mit dem Thema auseinandergesetzt:

- Vielfach besteht eine ausschließliche Bindung an den Versicherungsanspruch nur für bestimmte Leistungskomponenten einer Versorgungszusage. Hier stellt IDW RH FAB 1.021 nunmehr klar, dass es geboten ist, in diesem Fall bei der Bewertung auf die jeweilige Komponente abzustellen, dass aber nicht gänzlich von der analogen Anwendung der Vorschrift für die Bewertung von wertpapiergebundenen Zusagen (§ 253 Abs. 1 Satz 3 HGB) abgesehen werden darf.
- Zudem widmet sich IDW RH FAB 1.021 auch jenen praxisnahen Sachverhalten, bei denen keine (formale) Versicherungsbindung zwischen Zusage und Rückdeckungsversicherung besteht, für den Arbeitgeber aber gleichwohl eine evidente Korrespondenz bei den Zahlungsströmen (Leistungskongruenz) gegeben ist. Ergänzend werden dabei die handelsbilanziellen Folgen einer teilweisen Kongruenz der Versicherungs- und Versorgungsleistungen betrachtet. In diesen Fällen kann eine kongruente bzw. teilweise kongruente Bewertung geboten sein.

Die neue Verlautbarung darf in allen noch offenen handelsrechtlichen Abschlüssen angewendet werden. Bei der Aufstellung von Abschlüssen für Zeiträume, die vor dem 31. Dezember 2022 enden, bietet die Nichtanwendung nach Auffassung des FAB (264. Sitzung vom 20. April 2021) keinen Anlass für eine Beanstandung durch den Abschlussprüfer.

Eine ausführliche Einführung zum IDW RH FAB 1.021 enthält der Beitrag „Kongruente Bewertung von Rückdeckungsversicherungen und Pensionsrückstellungen nach IDW RH FAB 1.021“ von Henckel/Johannleweling/Peun/Roß/Schäfer, WPg 2021, S. 937 ff.

Fundstelle: IDW Life 2021, S. 777 ff. und (zur Erstanwendung) S. 610 i.V.m. S. 591.

IV. Weitere ausgewählte fachliche Hinweise

Sofortabschreibung sog. digitaler Vermögensgegenstände

Nach dem BMF-Schreiben vom 26. Februar 2021 (BStBl. I, S. 298; siehe dazu [Nutzungsdauer von Computerhardware und Software](#)) ist es steuerlich zulässig (Wahlrecht), in Gewinnermittlungen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2020 enden, für die Bemessung der AfA sog. digitaler Wirtschaftsgüter (Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung) eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStG) von einem Jahr zugrunde zu legen. In seiner außerordentlichen Sitzung vom 16. März 2021 hat sich der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) mit der Frage befasst, ob das steuerlich eingeräumte Wahlrecht auch für die Bemessung der planmäßigen Abschreibung des betreffenden Vermögensgegenstands in der handelsrechtlichen Rechnungslegung genutzt werden darf.

Der FAB verneint dies; die Nutzungsdauerschätzung müsse sich (unverändert) „an den betrieblichen Realitäten ausrichten“. Eine Sofortabschreibung sei indes dann zulässig, wenn der betreffende Vermögensgegenstand das Kriterium eines geringwertigen Wirtschaftsguts i.S.d. § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG erfülle.

Die Zugrundelegung einer handelsrechtlich abweichenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr führt im Übrigen nach Auffassung des FAB nicht dazu, dass die steuerliche Inanspruchnahme des Wahlrechts durch den Grundsatz der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) eingeschränkt wird.

Fundstelle: IDW Life 2021, S. 347.

Handelsbilanzielle Erfassung von Forschungszulagen

Auf seiner 265. Sitzung am 1. Juli 2021 hat sich der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) mit den Auswirkungen des Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG) vom 14. Dezember 2019 (BGBl., Teil I, S. 2763) befasst. Die dort vorgesehene Forschungszulage ist am 1. Januar 2020 in Kraft getreten. Die Forschungszulage setzt zunächst einen Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung bei der Bescheinigungsstelle (Bescheinigungsstelle Forschungszulage (BSFZ) GbR, Düsseldorf) voraus. Mit einem Bescheid der BSFZ ist innerhalb von drei Monaten nach Antragstellung zu rechnen. Sodann ist in einem weiteren Schritt die Forschungszulage bei dem zuständigen Finanzamt zu beantragen; das Finanzamt wird dann, soweit alle Voraussetzungen vorliegen, einen Forschungszulagenbescheid festsetzen.

Für die Aktivierung des Anspruchs auf Forschungszulage reicht es nach Auffassung des FAB aus, dass die sachlichen Voraussetzungen zum Abschlussstichtag durch den Bilanzierenden erfüllt sind und zudem der Antrag beim Finanzamt bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses gestellt ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit (danach) gestellt werden wird.

Der Erhalt einer BSFZ-Bescheinigung bis zum Ende des Wertaufhellungszeitraums kann als Indikator dafür gewertet werden, dass ein (zumindest) quasi-sicherer Anspruch jedenfalls dem Grunde nach bereits am vorangegangenen Abschlussstichtag bestand. Liegt eine solche Bescheinigung bis zum Ende des Wertaufhellungszeitraums hingegen noch nicht vor, kann derzeit nach Einschätzung des FAB regelmäßig – mangels hinreichender Erfahrungswerte mit der Praxis der BSFZ – noch nicht von einem quasi-sicheren Anspruch bereits zum vorangegangenen Abschlussstichtag ausgegangen werden.

Die Forschungszulage ist in der GuV unter den sonstigen betrieblichen Erträgen (§ 275 Abs. 2 Nr. 4 bzw. Abs. 3 Nr. 6 HGB) auszuweisen. Bei einem Anspruchsberechtigten, der als Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 Satz 1 EStG zu qualifizieren ist, die nicht nach § 1a KStG zur Besteuerung wie eine Körperschaft optiert hat, kommt es auf die Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag oder auf die Umsetzung eines entsprechenden Gesellschafterbeschlusses an: Hier ist der sonstige betriebliche Ertrag bei der Gesellschaft entweder als Entnahme zu buchen oder es ist bei ihr korrespondierend eine Forderung gegen den jeweiligen Gesellschafter zu erfassen.

Fundstelle: IDW Life 2021, S. 943 ff.

Auswirkungen des Zweiten Führungspositionen-Gesetzes (FüPoG II)

Durch das Gesetz zur Ergänzung und Änderung der Regelungen für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst (Zweites Führungspositionen-Gesetz – FüPoG II); BGBl., Teil I, S. 3311 ff.; (siehe dazu auch [Neuerungen durch das Zweite Führungspositionen-Gesetz \(FüPoG II\)](#)) wurde der Wortlaut des § 289f Abs. 4 HGB neu gefasst. Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat sich auf seiner 265. Sitzung am 1. Juli 2021 deshalb mit der Frage beschäftigt, ob weiterhin an der Auffassung festgehalten werden kann, dass bei mitbestimmten und nach § 264 Abs. 3 HGB von der gesetzlichen Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts befreiten Tochterkapitalgesellschaften die Nichtabgabe einer Erklärung i.S.d. § 289f Abs. 4 Satz 2 HGB a.F. nicht unzulässig ist (siehe zu dieser Sichtweise u.a. WP Handbuch, 17. Aufl., Kap. J Tz. 121 Hinweis 4; Grottel, in: Beck Bil-Komm., 12. Aufl., § 289f HGB Anm. 21).

Das IDW hatte sich während des Gesetzgebungsverfahrens dafür eingesetzt, zumindest in die Gesetzesmaterialien eine eindeutige und unmissverständliche Aussage zur Erstellungs- und Veröffentlichungspflicht einer gesonderten Erklärung aufzunehmen. Dieser Vorschlag wurde indes nicht aufgegriffen. Der FAB hat u.a. aus diesem Grunde festgestellt, dass sich durch das FüPoG II für die Praxis im Falle einer mitbestimmten, nach § 264 Abs. 3 HGB von der gesetzlichen Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts befreiten Tochterkapitalgesellschaft bei Nichtabgabe einer Erklärung i.S.d. § 289f Abs. 4 Satz 3 HGB n.F. keine Änderung zu der o.g. bislang im Schrifttum vertretenen Auffassung zu § 289f Abs. 4 Satz 2 a.F. ergibt: Die Nichtabgabe kann mithin (unverändert) nicht als pflichtwidrig angesehen werden.

Fundstelle: IDW Life 2021, S. 945 f.



Ihr Ansprechpartner

Dr. Norbert Roß

Tel: +49 69 75695 6957

Mobil: +49 151 5800 4404

noross@deloitte.de

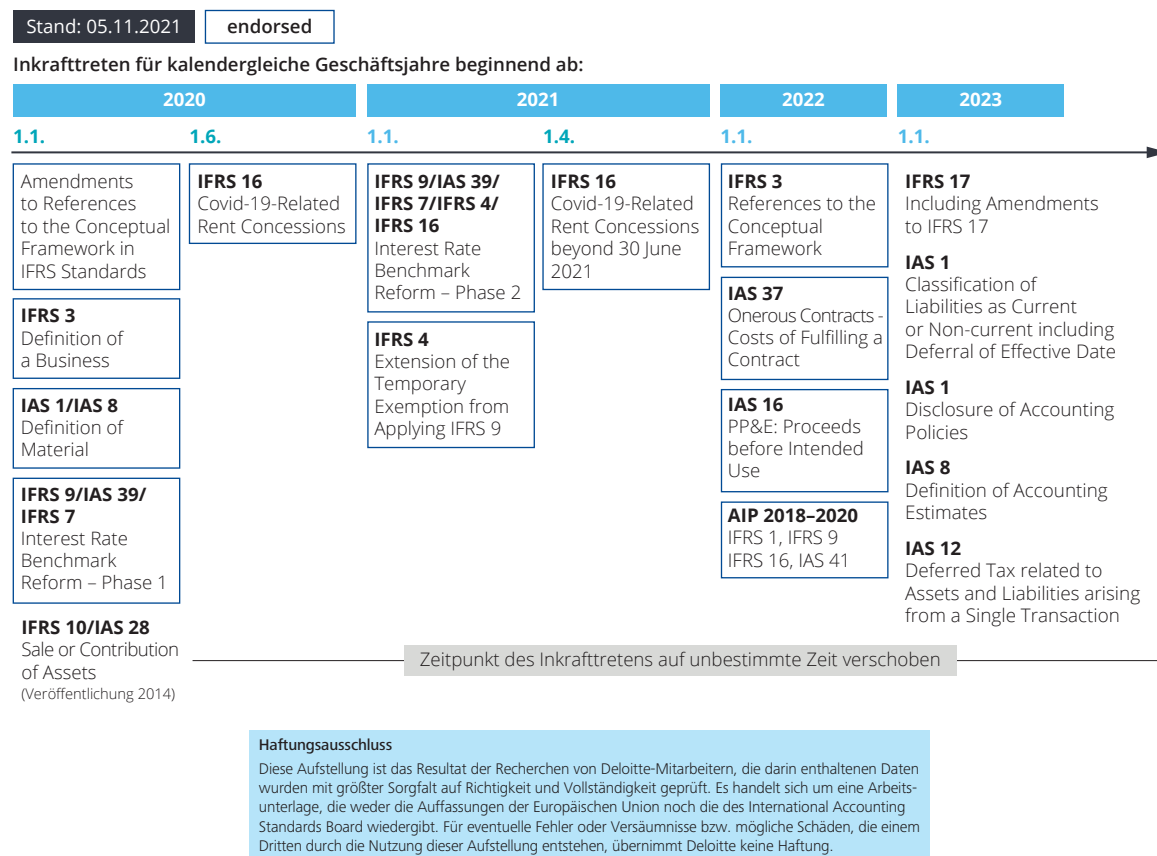
IFRS-Rechnungslegung

I. International Accounting Standards Board

Endorsement-Status

Die nachfolgende Übersicht zeigt den Stand der Übernahme neuer oder 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.

Diskussionspapier zu Unternehmenszusammenschlüssen unter gemeinsamer Beherrschung

Der IASB hat Ende November 2020 ein Diskussionspapier zu Unternehmenszusammenschlüssen unter gemeinsamer Beherrschung veröffentlicht. Hintergrund der Änderungen ist die Festlegung dieses Themenkomplexes als Forschungsprojekt seitens des IASB im Jahr 2012, da solche Transaktionen im Interesse vieler Stakeholder stehen und bislang aus dem Anwendungsbereich von IFRS 3 **Unternehmenszusammenschlüsse** ausgenommen sind.

Die vorgeschlagenen Änderungen gelten ausschließlich für die Bilanzierung im Abschluss des Erwerbers. Die Bilanzierung hängt hierbei davon ab, ob nicht beherrschende Gesellschafter an der erwerbenden Gesellschaft beteiligt sind (mit Ausnahmemöglichkeiten bei nicht öffentlich notierten Anteilen). Ist dies der Fall, soll für diese Erwerber grundsätzlich die Erwerbsmethode nach IFRS 3 zur Anwendung kommen. Ohne nicht beherrschenden Anteilsbesitz ist dagegen im Rahmen einer Methode der Buchwertfortführung zu bilanzieren, für deren Anwendung der IASB spezifische Regelungen vorschlägt.

Unser Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 19 Dezember 2020](#) erläutert das Diskussionspapier im Detail.

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

Änderungen an IAS 8 zur Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen

Der IASB hat im Februar 2021 Änderungen an IAS 8 **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler** veröffentlicht. Diese Änderungen umfassen die Klärung des Begriffs der rechnungslegungsbezogenen Schätzungen sowie deren Beziehung zu Rechnungslegungsmethoden. Nach der Neufassung handelt es sich bei rechnungslegungsbezogenen Schätzungen um monetäre Beträge im Abschluss, die mit Bewertungsunsicherheiten behaftet sind. Die Definition soll verdeutlichen, dass Schätzungen das Ergebnis von Bewertungstechniken sind, die die Verwendung von Ermessensentscheidungen oder Annahmen durch ein Unternehmen erfordern.

Des Weiteren wurden Anpassungen damit verbundener Erläuterungen in verschiedenen Regelungen vorgenommen und die Umsetzungsleitlinien zu IAS 8 um zwei Beispiele ergänzt, um Unternehmen die Abgrenzung von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen zu erleichtern.

Die Änderungen werden in unserem Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 6 Februar 2021](#) näher erläutert.

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

Änderungen an IAS 1 und am IFRS-Leitliniendokument 2 zur Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Ebenfalls im Februar 2021 hat der IASB Änderungen an IAS 1 **Darstellung des Abschlusses** und am IFRS-Leitliniendokument 2 veröffentlicht. Die Änderungen an IAS 1 enthalten neben begrifflichen Anpassungen eine weitgehende Neufassung der Anforderungen zu „Angaben der Rechnungslegungsmethoden“. Sie sollen dazu beitragen, wesentliche Informationen zu Rechnungslegungsmethoden für Angabezwecke zu identifizieren. Zwecks sprachlicher und konzeptioneller Anpassung wurde der Begriff der maßgeblichen („significant“) Rechnungslegungsmethoden durch den Begriff der wesentlichen („material“) Rechnungslegungsmethoden ersetzt. Informationen zu Rechnungslegungsmethoden sind dann als wesentlich anzusehen, wenn sie zusammen mit anderen im Abschluss eines Unternehmens enthaltenen Informationen nach vernünftigem Ermessen Entscheidungen beeinflussen können, die die primären Adressaten von IFRS-Abschlüssen auf der Grundlage dieser Abschlüsse treffen.

Die Änderungen gehen zudem mit einer Erweiterung des Praxisleitfadens zur Anwendung des Wesentlichkeitskonzepts (IFRS-Leitliniendokument 2) um zusätzliche Leitlinien und Beispiele einher, die von den Unternehmen bei der Anwendung des vierstufigen Prozessmodells im Hinblick auf die Beurteilung der Wesentlichkeit von Rechnungslegungsmethoden verwendet werden können.

Die Änderungen werden in unserem Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 6 Februar 2021](#) im Detail dargestellt.

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

Pilotansatz mit vorgeschlagenen Leitlinien für die künftige Entwicklung und Formulierung von Angabepflichten in den IFRS-Standards

Der IASB hat im März 2021 den Standardentwurf ED/2021/3 veröffentlicht. Dieser enthält zum einen Leitlinien, die der IASB künftig bei der Entwicklung und Formulierung von Angabepflichten in IFRS-Standards anwenden soll, und zum anderen Änderungen bzgl. der Angabepflichten nach IFRS 13 **Bemessung des beizulegenden Zeitwerts** und IAS 19 **Leistungen an Arbeitnehmer**.

Kernelement des neuen Ansatzes ist die Formulierung von allgemeinen und spezifischen Angabezielen, um die Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten besser zu bedienen und die Ersteller dabei zu unterstützen, sich auf die Angabe wesentlicher Informationen zu konzentrieren. Der IASB reagiert damit auf den wiederholt vorgebrachten Kritikpunkt, dass Offenlegungen häufig nicht genügend relevante und zu viele irrelevante Informationen bereitstellen, während die bereitgestellten Informationen ineffektiv dargestellt und kommuniziert würden.

Diese vorgeschlagenen Leitlinien sollen dazu führen, den Abschlussadressaten nützlichere Informationen zur Verfügung zu stellen. Diese wurden zunächst testweise auf IFRS 13 und IAS 19 – zwei Standards, die besonders umfangreiche Angabevorschriften enthalten – angewendet und führten zu vorgeschlagenen Änderungen der Angabepflichten in diesen Standards.

Die Vorschläge werden in unserem Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 9 März 2021](#) ausführlich dargestellt.

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

Verlängerung der Erleichterungsvorschrift in IFRS 16 zur Bilanzierung von Zugeständnissen aufgrund der Coronavirus-Pandemie

Der IASB hat Ende März 2021 Änderungen an IFRS 16 **Leasingverhältnisse** veröffentlicht. Diese betreffen die Verlängerung der praktischen Erleichterung, die Leasingnehmern zur bilanziellen Abbildung von Zugeständnissen im Rahmen der Coronavirus-Pandemie im Mai 2020 eingeräumt wurde.

Diese praktische Erleichterung galt bisher nur für Zahlungen, die entsprechend der ursprünglichen vertraglichen Vereinbarung am oder vor dem 30. Juni 2021 fällig gewesen wären. Der IASB weitet diesen Zeitraum nunmehr auf Zahlungen mit einer ursprünglichen Fälligkeit bis zum 30. Juni 2022 aus.

Die Verlängerung der praktischen Erleichterung wird in unserem Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 8 März 2021](#) genauer dargestellt.

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

Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einer einzigen Transaktion entstehen

Der IASB hat im Mai 2021 eine Änderung an IAS 12 **Ertragsteuern** veröffentlicht. IAS 12 sieht unter bestimmten Voraussetzungen eine Ausnahmeregelung vor, nach der im Zeitpunkt des Zugangs eines Vermögenswerts oder einer Schuld keine aktiven oder passiven latenten Steuern anzusetzen sind. Die Änderung an IAS 12 engt den Anwendungsbereich dieser sog. „initial recognition exemption“ ein.

Entstehen bei einer Transaktion gleichzeitig abzugsfähige und zu versteuernde temporäre Differenzen in gleicher Höhe, fallen diese nicht mehr unter die Ausnahmeregelung, sodass aktive und passive latente Steuern zu bilden sind.

Hauptanwendungsfälle der Änderung sind vom Leasingnehmer bilanzierte Leasingverhältnisse sowie in den Anschaffungskosten eines Vermögenswerts erfasste Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen.

Einen Überblick über die vorgenommene Änderung gibt unserer Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 13 Mai 2021](#).

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

Vorgeschlagener neuer Standard zu Angabepflichten für Tochtergesellschaften ohne öffentliche Rechenschaftspflicht

Der IASB hat im Juli 2021 den Entwurf eines neuen Standards veröffentlicht, mit dem es qualifizierten Tochterunternehmen, die kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU) sind, ermöglicht werden soll, die vollen IFRS mit reduzierten Angabevorschriften anzuwenden.

Dies gilt für nicht öffentlich rechenschaftspflichtige Tochterunternehmen, die in einen IFRS-Konzernabschluss einbezogen werden. Die Anwendung des vorgeschlagenen neuen Standards ist optional und bringt Erleichterungen für Tochterunternehmen, die für die Erstellung ihres Einzelabschlusses keinen gesonderten Vorschriften unterliegen. Statt der notwendigen Führung eines zusätzlichen Satzes an Rechnungslegungsinformationen (nach den IFRS für KMU oder lokalen Rechnungslegungsvorschriften) kann eine Angleichung des Einzelabschlusses an das zu Konsolidierungszwecken erstellte Reporting Package erreicht werden.

Der vorgeschlagene neue Standard wird in unserem Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 16 Juli 2021](#) weitergehend vorgestellt.

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

II. Institut der Wirtschaftsprüfer

IDW RS HFA 50: Modulentwurf IAS 1 – M1: Zweifelsfragen bei der bilanziellen Abbildung von Reverse-Factoring-Transaktionen

Das IDW hatte sich in der Vergangenheit bereits mit der bilanziellen Behandlung von Reverse-Factoring-Transaktionen beschäftigt (siehe hierzu IDW RS HFA 48, Abschnitt 3.2.3, bzw. IDW RS HFA 9, Abschnitt 5.3). Verlautbarungen des IDW zur IFRS-Rechnungslegung stehen aber stets unter dem Vorbehalt, dass durch den IASB und das IFRS Interpretations Committee (IC) keine abweichende Auffassung geäußert wird.

Im Dezember 2020 hat das IFRS IC die Agendaentscheidung „Supply Chain Financing Arrangements – Reverse Factoring“ veröffentlicht. Nach umfassender Würdigung dieser Entscheidung hat das IDW den Entwurf eines neuen Moduls der IFRS-Modulverlautbarung IDW RS HFA 50 entwickelt.

Das neue Modul wird nach Verabschiedung die o.g. Abschnitte zum Thema Reverse-Factoring-Transaktionen in IDW RS HFA 48 und IDW RS HFA 9 vollständig ersetzen.

Fundstelle: IDW Life 2021, S. 930 ff.

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

Abb. 2 – IASPlus-Website

The screenshot shows the IAS Plus website interface. At the top left is the Deloitte logo, and at the top right is the IAS Plus logo with a navigation menu including 'Anmelden oder registrieren' and 'Global (Deutsch)'. Below the logo is a navigation bar with links for 'Startseite', 'Nachrichten', 'Publikationen', 'IASB-Verlautbarungen', 'Ressourcen', 'Projekte', and 'Länder'. A search bar is located on the right side of the navigation bar.

The main content area features a headline: 'Die Nachrichtenseite zur internationalen Rechnungslegung in deutscher Sprache'. Below this are three tabs: 'Aktuelle Nachrichten', 'Aktuelle Publikationen', and 'Aktuelle Sitzungen'. The 'Aktuelle Nachrichten' tab is active, displaying a list of news items:

- DRSC**: DRSC-Stellungnahmen zur Agendakonsultation des IASB und zur daran geknüpften Konsultation zum EFRAG-Arbeitsprogramm (20.09.2021). The text states that the IASB launched a public consultation in March, and EFRAG published a consultation paper in May. The DRSC has now taken a position on both consultations.
- IFAC**: IFAC fordert die Staats- und Regierungschefs der G-20 auf, einen Schwerpunkt auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu legen (16.09.2021). The text mentions the International Federation of Accountants (IFAC) call for action on sustainability reporting.
- G20**: Sonderpublikation zum CSRD-Entwurf (15.09.2021). The text mentions a joint publication by DRSC and Audit Committee Institute (ACI) regarding the EU Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD).

On the right side, there is a 'Lageberichterstattung' section with a photo of a tree-lined path and a 'Nachhaltigkeitsinitiative der Treuhänder' section with a leaf icon. Below these are sections for 'Künftige Ereignisse' (listing IASB and TEG sessions) and 'Am häufigsten aufgerufene Seiten' (listing a news item about Germany's stance on IASB).



Ihr Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 69 75695 6581

Mobil: +49 152 0931 1651

jensberger@deloitte.de

Steuerbilanz

I. Gesetzgebung

Zeitlich befristete Verlängerung der Reinvestitionsfristen des § 6b EStG

Bereits das Zweite Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise ([Zweites Corona-Steuerhilfegesetz](#) vom 29. Juni 2020, BGBl. I 2020, S. 1512) hatte eine Verlängerung der Reinvestitionsfristen des § 6b EStG um jeweils ein Jahr vorgesehen (siehe [Update zum Bilanzstichtag 2020](#), S. 26). Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts ([Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz](#) vom 25. Juni 2021, BGBl. I 2021, S. 2050) werden die vorübergehend verlängerten Reinvestitionsfristen des § 6b EStG um ein weiteres Jahr verlängert (vgl. § 52 Abs. 14 Satz 5 EStG n.F.). Sofern eine Reinvestitionsrücklage am Schluss des nach dem 31. Dezember 2020 und vor dem 1. Januar 2022 endenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden ist und kraft Gesetz aufzulösen wäre, endet die Reinvestitionsfrist erst am Schluss des darauffolgenden Wirtschaftsjahres.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Einlagelösung für organschaftliche Mehr-/Minderabführungen

Für die Behandlung von organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen sieht das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts ([Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz](#) vom 25. Juni 2021, BGBl. I 2021, S. 2050) einen Wechsel von der bisherigen komplexen Bildung von steuerlichen Ausgleichsposten hin zu einer einfacheren „Einlagelösung“ vor. Organschaftliche Mehr- oder Minderabführungen liegen stets vor, wenn der an den Organträger auf der Grundlage des Ergebnisabführungsvertrags abgeführte handelsbilanzielle Gewinn vom Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft abweicht und diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht ist. Erfolgen solche organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen nach dem 31. Dezember 2021, sind sie als Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger (*im Fall einer organschaftlichen Mehrabführung*) bzw. als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft (*im Fall einer organschaftlichen Minderabführung*) zu behandeln (vgl. § 34 Abs. 6e Satz 5 KStG n.F. i.V.m. § 14 Abs. 4 Satz 1 und 2 KStG n.F.). Folglich mindern bzw. erhöhen sie unmittelbar in voller Höhe den Beteiligungsansatz in der Steuerbilanz des Organträgers. Beim Organträger sind noch bestehende Ausgleichsposten für organschaftliche Mehr- und Minderabführungen in dem Wirtschaftsjahr aufzulösen, das nach dem 31. Dezember 2021 endet (vgl. § 34 Abs. 6e Satz 7 KStG n.F.). Soweit ein passiver Ausgleichsposten die Summe aus dem aktiven Ausgleichsposten und dem Buchwert der Beteiligung übersteigt, liegt in Höhe des übersteigenden Betrags ein Beteiligungsertrag vor, auf den das Teileinkünfteverfahren (§§ 3 Nr. 40 Buchst. c und 3c Abs. 2 EStG) sowie § 8b Abs. 2, 3, 7 und 8 KStG Anwendung finden (vgl. § 34 Abs. 6e Satz 9 und 10 KStG n.F.). Alternativ kommt eine Rücklagenbildung bis zur Höhe des Beteiligungsertrags nach § 34 Abs. 6e Satz 9 EStG n.F. in Betracht (vgl. § 34 Abs. 6e Satz 11 ff. KStG n.F.).

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Optionsmodell für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer

Für Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften hat der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts ([Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz](#) vom 25. Juni 2021, BGBl. I 2021, S. 2050) ein sog. „Optionsmodell“ nach § 1a KStG n.F. eingeführt. Nach § 1a KStG n.F. wird Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften ein Wahlrecht eingeräumt, sich auf Antrag wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen. Dies gilt dann auch für Zwecke der Gewerbesteuer (vgl. § 2 Abs. 8 GewStG n.F.). Der Übergang zur Körperschaftsteuer ist als Formwechsel im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes zu behandeln (vgl. § 1a Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG n.F.). Auch die Rückkehr der optierenden Gesellschaft zur Besteuerung nach Personengesell-

schaftsgrundsätzen (sog. Rückoption) ist auf Antrag möglich (vgl. § 1 Abs. 4 KStG n.F.). Der Antrag zur Ausübung der Option kann erstmals für nach dem 31. Dezember 2021 beginnende Wirtschaftsjahre gestellt werden (vgl. § 34a Abs. 1a KStG n.F.).

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Berechnung der Umsatzgrenze zur Festlegung der Buchführungspflicht

Mit dem Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer ([Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz](#) vom 2. Juni 2021, BGBl. I 2021, S. 1259) wurde die Umsatzgrenze zur Festlegung der Buchführungspflicht gemäß § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO n.F. an die Grenze für die Ist-Besteuerung (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UStG) nach dem Umsatzsteuergesetz angepasst, sodass die Unternehmen die Umsatzgrenze zur Festlegung der Buchführungspflicht nicht mehr gesondert berechnen müssen. Nach dem Schreiben des BMF vom 5. Juli 2021 (IV A 4 - S 03/10/19/10001 :004, BStBl. I 2021, S. 903) ist die Gesetzesänderung auf Umsätze der Kalenderjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2020 beginnen.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

II. Rechtsprechung

Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts durch ausländische Personengesellschaft

Nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG können Steuerpflichtige, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen. Das Bestehen einer gesetzlichen Buchführungs- und Abschlusspflicht sperrt daher die Möglichkeit der Einnahmen-Überschussrechnung (sog. Sperrwirkung). Mit Urteilen vom 20. April 2021 (IV R 3/20 und IV R 20/17) hat der BFH erstmalig tragend in einer Urteilssache entschieden, dass auch ausländische gesetzliche Vorschriften, die sowohl eine (laufende) Buchführungs- als auch eine Abschlusserstellungspflicht begründen, das Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ausschließen. Nach dem BFH setzt die Sperrwirkung auch nicht voraus, dass die ausländischen gesetzlichen Pflichten mit den deutschen funktions- und informationsgleich sind.

Der entschiedene Urteilsfall betraf eine in Luxemburg ansässige Personengesellschaft, die einen Goldhandel betrieb. Im Rahmen des sog. Goldfingermodells wurde im Urteilsfall bezweckt, durch die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Überschussrechnung) einen negativen Progressionsvorbehalt und folglich einen reduzierten Steuersatz für die inländischen Gesellschafter der ausländischen Personengesellschaft zu generieren. Der BFH behandelte die in Luxemburg ansässige Personengesellschaft selbst als „fiktive“ Normadressatin des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG. Ein etwaiges Gewinnermittlungswahlrecht sei von ihr selbst und nicht von ihren inländischen Gesellschaftern auszuüben.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Aufwendungen für die Implementierung von Software

Werden Wirtschaftsgüter nicht durch einmaligen Erwerbssakt angeschafft, sondern gegen Zahlung eines laufenden Entgelts genutzt, dürfen die daraus resultierenden Ansprüche und Verbindlichkeiten aufgrund des Verbots der Bilanzierung schwebender Geschäfte grundsätzlich nicht bilanziert werden. Das gilt auch für Nutzungsrechte an Software, für die laufende Lizenzgebühren zu zahlen sind. Das FG München ist in seinen Urteilen vom 4. Februar 2021 (10 K 3084/19, EFG 2021, S. 935, rechtskräftig, und 10 K 1620/20, EFG 2021, S. 931, rechtskräftig)

tig) nun der Frage nachgegangen, ob einmalige (Betriebsbereitschafts-)Kosten, die im Zusammenhang mit der Implementierung einer gegen laufende Lizenzgebühren genutzten Software an den Lizenzgeber gezahlt werden, gesondert zu aktivieren sind.

Der Steuerpflichtige hatte eine von dem Anbieter für dessen eigene Zwecke individualisierte Software gegen vierteljährliche Lizenzzahlungen genutzt. Um diese Software im IT-System des Steuerpflichtigen verwenden zu können, erbrachte der Lizenzgeber bestimmte Implementierungsleistungen gegen gesondertes Entgelt. Das FG München kommt in seinen o.g. Entscheidungen zu dem Ergebnis, dass diese Implementierungsleistungen als Betriebsbereitschaftskosten zu den Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts „Nutzungsrecht an der Software“ nach § 255 Abs. 1 S. 1 HGB gehören und kein von dem angeschafften Nutzungsrecht zu unterscheidendes, eigenständiges Wirtschaftsgut darstellen. Es fehle bei der Implementierung an einer selbstständigen Bewertbarkeit, da deren Wert vom Bestand des Nutzungsrechts an der Software abhängt. Ohne das Nutzungsrecht sei die Implementierung wertlos. Weiter stehe die Implementierung in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Nutzungsrecht an der Software. Demzufolge können die Implementierungskosten nach Ansicht des FG München wie die Anschaffungs(haupt)kosten (laufende Lizenzzahlungen), für die nach den Grundsätzen für schwebende Geschäfte ein Aktivierungsverbot besteht, nicht aktiviert werden, sondern stellen vielmehr sofort abzugsfähige Aufwendungen dar.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Bewertung von hybriden Wertpapieren

Im Steuerrecht setzt die Abschreibung eines Finanzinstruments auf den niedrigeren Teilwert stets voraus, dass die Wertminderung voraussichtlich dauerhaft ist (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 i.V.m. Nr. 2 Satz 2 EStG). Bei börsennotierten Aktien ist grundsätzlich von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen, wenn der Kursverlust die Bagatelldgrenze von 5% der Notierung bei Erwerb überschreitet (vgl. BFH-Urteil vom 21. September 2011, I R 89/10, BStBl. II 2014, S. 612). Trotz entsprechenden Kursverlusts liegt nach der Rechtsprechung des BFH bei festverzinslichen Wertpapieren mit fester Laufzeit, bei denen dem Anleger die Rückzahlung des überlassenen Kapitals bei Endfälligkeit zugesagt ist, regelmäßig keine voraussichtlich dauernde Wertminderung vor. Da der Anleger bei Endfälligkeit den Nominalbetrag erhalte, könne eine voraussichtlich dauernde Wertminderung nur vorliegen, wenn zusätzlich beim Emittenten ein Insolvenzrisiko bestehe (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 8. Juni 2011, I R 98/10, BStBl. II 2012, S. 716, siehe [Update zum Bilanzstichtag 2013](#), S. 25).

Mit Urteil vom 22. Oktober 2020 (10 K 10021/17, EFG 2021, S. 189, BFH-anhängig: XI R 36/20) hat das FG Berlin-Brandenburg nun erstmalig zur Bewertung von hybriden Wertpapieren Stellung genommen. Nach dem FG lässt sich die bisherige Rechtsprechung des BFH zu festverzinslichen Wertpapieren mit fester Laufzeit und Endfälligkeit nicht auf Anleihen ohne feste Laufzeiten, die nur vom Emittenten, nicht aber vom Anleger gekündigt werden können (sog. Tier-1-Anleihen), übertragen. Folglich führt nach dem FG bei den zuletzt genannten Anleihen ein Kursrückgang regelmäßig zu einer voraussichtlich dauernden Wertminderung, es sei denn, eine Kündigung durch den Emittenten ist absehbar. Die Entscheidung des BFH in dieser Sache bleibt abzuwarten.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Forderungsverzicht durch Gesellschafter einer Personengesellschaft

Das FG Rheinland-Pfalz hatte sich in seinem Urteil vom 1. September 2009 (1 K 3384/06 F, EFG 2010, S. 52) mit dem Fall der Eigensanierung einer Personengesellschaft durch deren Gesellschafter zu befassen. Die hier strittige Frage, wie ein (teilweiser) Verzicht eines Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft (KG) auf eine zuvor von einem fremden Gläubiger erworbene, wertgeminderte Forderung gegenüber der Personengesellschaft steuerlich zu behandeln ist, ist bislang vom BFH noch nicht geklärt. In der Literatur ist das Spektrum der hierzu vertretenen Auffassungen breit und reicht von der vollen Steuerbarkeit im Zeitpunkt des Verzichts bis zu einer nachgelagerten Besteuerung.

Das FG Rheinland-Pfalz ist nun in seinem Urteil vom 7. Oktober 2020 (1 K 2191/15, EFG 2021, S. 81, BFH-anhängig: IV R 28/20) zu der Überzeugung gelangt, dass der Verzicht auf eine wertgeminderte Forderung (zunächst) insgesamt erfolgsneutral zu behandeln ist und erst bei Vollbeendigung der KG oder bei Ausscheiden des Gesellschafters die steuerlichen Folgen zu ziehen sind. Die Auffassung, die nach der Veranlassung für den Verzicht differenziert und im Falle des Vorliegens eigenbetrieblicher Gründe die Grundsätze des Großen Senats (vgl. BFH-Beschluss vom 9. Juni 1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, S. 307) zur steuerlichen Behandlung eines Forderungsverzichts eines Gesellschafters gegenüber seiner Kapitalgesellschaft sinngemäß anwendet, lehnt es mit der Begründung ab, dass dieser das Prinzip der korrespondierenden Bilanzierung entgegenstehe. Ansprüche eines Gesellschafters aus einer gegenüber der Gesellschaft bestehenden Darlehensforderung gehörten zwar nicht zu dem in der Gesellschaftsbilanz (Gesamthandsbilanz) auszuweisenden Eigenkapital, wohl aber zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters, das in der aus Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanzen zu bildenden Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft als Eigenkapital behandelt wird. Auch wenn feststehe, dass ein solcher Ersatzanspruch wertlos ist, weil er von der Gesellschaft nicht beglichen werden kann, folge aus der Behandlung als Eigenkapital, dass eine Wertberichtigung während des Bestehens der Gesellschaft regelmäßig nicht in Betracht komme. Das Imparitätsprinzip gelte insoweit nicht (vgl. BFH-Urteil vom 5. Juni 2003, IV R 36/02, BStBl. II 2003, S. 871). Vielmehr werde dieser Verlust im Sonderbetriebsvermögen – ebenso wie der Verlust der Einlage in das Gesellschaftsvermögen – grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung, also beim Ausscheiden des Gesellschafters oder bei Beendigung der Gesellschaft realisiert (siehe dazu BFH-Urteil vom 16. März 2017, IV R 1/15, BStBl. II 2017, S. 943, besprochen im [Update zum Bilanzstichtag 2017](#), S. 27).

Der BFH erhält im anhängigen Revisionsverfahren (IV R 28/20) nun Gelegenheit, sich mit den vom FG aufgestellten Grundsätzen zu befassen.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt

Nach der Vorschrift des § 5 Abs. 2a EStG sind Verbindlichkeiten oder Rückstellungen für Verpflichtungen, die nur aus künftigen Gewinnen oder Einnahmen zu erfüllen sind, erst anzusetzen, wenn die Gewinne oder Einnahmen angefallen sind. Im Urteil vom 10. August 2016 (I R 25/16, BStBl. II 2017, S. 670, besprochen im [Update zum Bilanzstichtag 2017](#), S. 31) hatte der BFH bereits festgestellt, dass eine Rangrücktrittsvereinbarung, die vorsieht, dass die Verbindlichkeit (auch) aus sog. freiem Vermögen zu tilgen ist, nicht zur Folge hat, dass die Verpflichtung bei Vermögenslosigkeit des Schuldners im handels- oder steuerrechtlichen Abschluss auszubuchen ist. Noch deutlicher formulierte der BFH in dem kurze Zeit später ergangenen Urteil vom 28. September 2016 (II R 64/14, BStBl. II 2017, S. 104, siehe [Update zum Bilanzstichtag 2017](#), S. 31), dass das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2 a EStG auf Rangrücktrittsvereinbarungen nicht anwendbar ist, wenn die Verbindlichkeit auch aus sonstigem Vermögen, dem sog. freien Vermögen, zu tilgen ist. Eine Vereinbarung, nach der der Gläubiger mit seiner

Forderung hinter die Forderungen aller anderen Gläubiger in der Weise zurücktritt, dass sie nur aus künftigen Gewinnen oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten des Schuldners übersteigenden Vermögen bedient zu werden braucht, schließe die Bilanzierung der Verbindlichkeit gegenüber dem Gläubiger nicht aus (so bereits Auffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 8. September 2006, IV B 2 - S 2133-10/06, BStBl. I 2006, S. 497).

Der BFH hatte bislang jedoch offengelassen, wie sich die Einbindung des sonstigen freien Vermögens in die Rangrücktrittserklärung auswirkt, wenn der Schuldner aufgrund einer fehlenden operativen Geschäftstätigkeit aus der Sicht des Bilanzstichtages nicht in der Lage ist, freies Vermögen zu schaffen, und eine tatsächliche Belastung des Schuldnervermögens voraussichtlich nicht eintreten wird. In seinem Urteil vom 19. August 2020 (XI R 32/18, BStBl. II 2021, S. 279) beantwortet der BFH diese Frage nun dahingehend, dass auch in einem solchen Fall eine Rangrücktrittserklärung weder handels- noch steuerbilanziell ein Passivierungsverbot auslöst. Die reale Erfüllungsfähigkeit sei für die Passivierung einer Verbindlichkeit irrelevant.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Passivierung von Verbindlichkeiten bei Liquidation

Eine gewinnerhöhende Ausbuchung von Verbindlichkeiten darf unter Beachtung des Grundsatzes der Vollständigkeit (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) und des Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) nach ständiger BFH-Rechtsprechung nur dann erfolgen, wenn mit einer Inanspruchnahme mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu rechnen ist. Die Vermögenslosigkeit des Schuldners lässt der BFH nicht als Grund für die Ausbuchung einer rechtlich bestehenden Verpflichtung aus dem handels- oder steuerrechtlichen Abschluss genügen (BFH-Urteil vom 10. August 2016, I R 25/15, BStBl. II 2017, S. 670, siehe [Update zum Bilanzstichtag 2017](#), S. 32).

Das FG Münster hatte nun im Urteil vom 23. Juli 2020 (10 K 2222/19 K, G, DStR 2021, S. 6, rechtskräftig) darüber zu entscheiden, ob eine GmbH eine Verbindlichkeit gegenüber der Alleingesellschafterin auszubuchen hatte, nachdem der aktive Geschäftsbetrieb eingestellt und das gesamte Inventar veräußert wurde. Da es im Streitfall an objektiven Anzeichen für einen ausdrücklichen oder konkludenten Verzicht der Alleingesellschafterin fehlte, kam das FG Münster zu dem Ergebnis, dass die Verbindlichkeit nicht gewinnerhöhend auszubuchen war. Allein in der Geschäftsaufgabe sowie der anstehenden (und später tatsächlich beschlossenen) Liquidation der GmbH kann nach Ansicht des FG kein unmissverständlicher Verzichtswille der Alleingesellschafterin auf ihr zustehende Forderungen gesehen werden.

Ohne Bedeutung sei die Fähigkeit des Schuldners, den Anspruch aus seinem derzeitigen oder zukünftigen Vermögen zu befriedigen, da andernfalls das Vermögen unter Verletzung des Vollständigkeitsgrundsatzes (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) zu hoch ausgewiesen würde. Unerheblich sei auch die vorgenommene Forderungsabschreibung der Alleingesellschafterin.

Da die Liquidation der GmbH erst nach Ablauf des Streitjahres beschlossen wurde, konnte das FG Münster die vom BFH im Urteil vom 5. Februar 2014 (I R 34/12, BFH/NV 2014, S. 1014) in einem obiter dictum als „zumindest diskussionswürdig“ bezeichnete Frage, ob auch in der Liquidationsschlussbilanz die Verbindlichkeit gegenüber der Alleingesellschafterin weiter hätte ausgewiesen werden müssen, offen lassen.

Fundstelle: [Finanzgericht Münster](#)

Keine Anwendung der Arbeitshilfe des BMF für die Kaufpreisaufteilung auf Grund und Gebäude

Wird ein bebautes Grundstück zu einem einheitlichen Kaufpreis erworben, ist der Kaufpreis auf Grund und Boden sowie Gebäude aufzuteilen, da lediglich die Anschaffungskosten des Gebäudes im Wege der Abschreibung Berücksichtigung finden können. Das BMF stellt für die Kaufpreisaufteilung auf Grund und Gebäude eine Arbeitshilfe zur Verfügung, die sich auf das Sachwertverfahren nach der Immobilienwertermittlungsverordnung stützt.

Mit Urteil vom 21. Juli 2020 (IX R 26/19, DStR 2020, S. 2658) hat der BFH entschieden, dass die Arbeitshilfe des BMF auch dann nicht der Kaufpreisaufteilung auf Grund und Boden sowie Gebäude zugrunde zu legen ist, wenn die vertragliche Kaufpreisaufteilung auf Grund und Gebäude die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint. Die Arbeitshilfe des BMF könne die von der Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 16. September 2015, IX R 12/14, BStBl. II 2016, S. 397) geforderte Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude nicht erfüllen. Da die Arbeitshilfe stets auf ein vereinfachtes Sachwertverfahren zurückgreife, sei unzulässigerweise keine Auswahl des Wertermittlungsverfahrens in Abhängigkeit von den tatsächlichen Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls möglich. Des Weiteren berücksichtige die Arbeitshilfe auch keinen vor allem in großstädtischen Ballungsräumen relevanten Orts- oder Regionalisierungsfaktor. Auch habe die Arbeitshilfe keine Bindungswirkung für die Beteiligten. Deshalb sei im Fall einer streitigen Grundstücksbewertung das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken einzuholen.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

III. Finanzverwaltung

Wirtschaftliche Zurechnung bei Wertpapiergeschäften und Cum/Cum-Transaktionen

Das BMF hat mit Schreiben vom 9. Juli 2021 (IV C 6 - S 2134/19/10003 :007, BStBl. I 2021, S. 1002) erneut zur wirtschaftlichen Zurechnung bei Wertpapiergeschäften Stellung genommen und ersetzt sein bisheriges Schreiben vom 11. November 2016 (IV C 6 - S 2134/10/10003-02, BStBl. I 2016, S. 1324, besprochen im [Update zum Bilanzstichtag 2017](#), S. 33). Auf der Grundlage des BFH-Urteils vom 18. August 2015 (I R 88/13, BStBl. II 2016, S. 961) weist das BMF, wie bereits im vorherigen Schreiben vom 11. November 2016, das wirtschaftliche Eigentum an den Wertpapieren bei einer Wertpapierleihe grundsätzlich dem Darlehensnehmer („Entleiher“) zu und nur ausnahmsweise dem Darlehensgeber („Verleiher“). Indikatoren, die gegen eine Zurechnung beim Entleiher sprechen (z.B. eine kurzfristige Überlassung der Wertpapiere von weniger als 45 Tagen oder eine rein formale Eigentümerposition des Darlehensnehmers) entsprechen denen des Vorgängerschreibens vom 11. November 2016. Anders als nach dem Vorgängerschreiben vom 11. November 2016 kann bei Vorliegen entsprechender Indikatoren nach dem aktuellen BMF-Schreiben auch eine positive Vorsteuerrendite des Darlehensnehmers die wirtschaftliche Zurechnung der Wertpapiere beim Darlehensgeber nicht mehr verhindern. Des Weiteren enthält das aktuelle BMF-Schreiben unter Bezugnahme auf aktuelle BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteile vom 2. März 2016, I R 73/14, BStBl. II 2019, S. 887 und vom 27. Oktober 2005, IX R 76/03, BStBl. II 2006, S. 359) weitere Ausführungen und Beispiele zum Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO.

Ebenfalls mit Datum vom 9. Juli 2021 (IV C 1 - S 2252/19/10035 :014, BStBl. I 2021, S. 995) ist ein weiteres BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung von „Cum/Cum-Transaktionen“ erschienen. Abweichend vom Vorgängerschreiben vom 17. Juli 2017 (IV C 1 - S 2252/15/10030 :005, BStBl. I 2017, S. 986) geht nach der aktuellen Auffassung des BMF bei „Cum/Cum-Transaktionen“ zwar das zivilrechtliche Eigentum, nicht jedoch das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien auf den Entleiher bzw. Erwerber über.

Fundstellen: [Deloitte Tax-News zum BMF-Schreiben vom 09.07.2021, IV C 6 - S 2134/19/10003 :007](#)
[Deloitte Tax-News zum BMF-Schreiben vom 09.07.2021, IV C 1 - S 2252/19/10035 :014](#)

Ertragsteuerliche Behandlung von Corona-Überbrückungshilfen bei verbundenen Unternehmen

Das Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein hat in einer Kurzinformation vom 7. Mai 2021 (Nr. 9/2021, VI 313-S2743-013, DB 2021, S. 1098) die folgenden Anweisungen zur ertragsteuerlichen Behandlung von staatlichen Unterstützungsmaßnahmen im Rahmen der November- und Dezemberhilfen des Bundes sowie der Überbrückungshilfen I, II und III bei verbundenen Unternehmen veröffentlicht:

- Die Auszahlung der Hilfen, die zumindest teilweise als Entschädigung für entgangene Umsätze der operativ tätigen Unternehmen anzusehen ist, erfolgt in voller Höhe an das beantragende Unternehmen des Verbundes. Dies führt bei diesem bilanziell zu einem steuerpflichtigen Ertrag.
- Da die durch die Auszahlung gewonnene Liquidität auch bei den anderen Unternehmen des Verbundes wirtschaftlich benötigt wird und diesen ebenfalls zumindest teilweise tatsächlich zuzurechnen ist, ist anzunehmen, dass das beantragende Unternehmen die erhaltenen Hilfen an die verbundenen Unternehmen weiterleitet. Diese Weiterleitung ist als betrieblich veranlasst anzusehen, soweit sie nach den zu berücksichtigenden Gesamtumständen wirtschaftlich begründet ist, und führt demzufolge zu einer (1) Aufwandsbuchung beim beantragenden und einer entsprechenden (2) Ertragsbuchung beim empfangenden verbundenen Unternehmen, das die Umsatzeinbußen erlitten hat.
- Dagegen ist bei Körperschaften eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung anzunehmen, soweit von der beantragenden Gesellschaft höhere oder geringere Beträge an die verbundenen Unternehmen weitergeleitet werden, als diesen nach den zu berücksichtigenden Gesamtumständen wirtschaftlich begründet zustehen. In diesen Fällen ist zu prüfen, inwieweit (a) verdeckte Einlagen oder (b) verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen.

Fundstelle: Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein

Unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen (§ 6 Abs. 3 EStG)

Für die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG ist es unschädlich, wenn vor Übertragung des (verbliebenen) ganzen Mitunternehmeranteils eine (funktional) wesentliche Betriebsgrundlage aus diesem durch Veräußerung an Dritte oder Überführung in das Privatvermögen ausgeschieden ist. Mit Urteil vom 10. September 2020 (IV R 14/18, BStBl. II 2021, S. 367) hat der BFH nun entschieden, dass das Wirtschaftsgut auch dann vorab aus dem zu übertragenden Mitunternehmeranteil ausscheidet, wenn es eine „juristische Sekunde“ vor dessen Übertragung hieraus entfernt wird. Werden hingegen funktional wesentliche Betriebsgrundlagen kurz nach Übertragung des Mitunternehmeranteils (auch nur eine juristische Sekunde später) an Dritte veräußert oder in das Privatvermögen überführt, ist aus Sicht des BFH der Aufgabetatbestand nach § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt.

Dieser Auffassung hat sich nun das BMF mit Schreiben vom 5. Mai 2021 (IV C 6 - S 2240/19/10003 :017, BStBl. I 2021, S. 696) angeschlossen und seine noch im bisherigen Schreiben vom 20. November 2019 (IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, S. 1291, siehe [Update zum Bilanzstichtag 2020](#), S. 35) enthaltene zeitraumbezogene bzw. tageweise Prüfung, welche Übertragungen am selben Tag als „zeitgleich“ behandelt, aufgegeben. Nach dem aktualisierten Schreiben ist bei der Prüfung, ob die Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen und die Veräußerung an Dritte oder die Überführung ins Privatvermögen zeitgleich vorgenommen werden, auf das im Zeitpunkt der Übertragung vorhandene Betriebsvermögen abzustellen. Hierfür ist eine zeitpunktbezogene Prüfung vorzunehmen, bei der der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) maßgeblich ist. Das neue Schreiben ist auf alle noch offenen Veranlagungszeiträume anzuwenden.

Fundstelle: [Bundesfinanzministerium](#)

Nutzungsdauer von Computerhardware und Software

Mit Schreiben vom 26. Februar 2021 (IV C 3 - S 2190/21/10002 :013, BStBl. I 2021, S. 298) hat das BMF die Nutzungsdauer für Computerhardware einschließlich zugehöriger Peripheriegeräte und Betriebs- und Anwendersoftware neu festgelegt. Danach kann für diese digitalen Wirtschaftsgüter eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Abs. 1 EStG von einem Jahr zugrunde gelegt werden. Damit können die Anschaffungs- und Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG oder Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 1 EStG abgezogen werden. Das neue Anwendungsschreiben gilt bei Gewinnermittlungen für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2020 enden. Soweit die oben genannten Wirtschaftsgüter in früheren Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt wurden, können die vorhandenen Restbuchwerte vollständig im Jahr 2021 abgeschrieben werden. Software umfasst alle Programme zur Datenverarbeitung sowie alle auf individuelle Nutzer abgestimmten Anwendungen (z.B. ERP-Software, Warenwirtschaftssysteme, Software zur Unternehmensverwaltung oder Prozesssteuerung).

Mit dem BMF-Schreiben vom 26. Februar 2021 entfällt die – insbesondere bei Anschaffung von ERP-Software – früher häufig extrem zeitaufwendige und komplexe Abgrenzung der zu aktivierenden von den sofort abzugsfähigen Aufwendungen, die in Betriebsprüfungen vielfach hinterfragt, kontrovers diskutiert sowie – mit dem Ziel von Nachaktivierungen – oft angegriffen wurde. Das neue Anwendungsschreiben ist für die Unternehmen weder bindend noch verpflichtend. Im Wirtschaftsjahr 2021 haben alle Unternehmen auch die Option zur steuerlichen Sofortabschreibung ihrer Restbuchwerte, die als Kann-Bestimmung gefasst ist, sodass die Unternehmen ihre bisherigen steuerlichen AfA-Reihen hier auch unverändert weiterhin fortführen können.

Unternehmen mit avisierten oder laufenden IT-Großprojekten, die – geplant – in ihrem Wirtschaftsjahr 2021 profitabel sind sowie Einkommensteuer/Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer zahlen, ermöglicht das neue BMF-Schreiben – durch die Sofortabschreibung ihrer neuen Investitionen sowie die Sofortabschreibung ihrer steuerlichen Restbuchwerte – eine ggf. hohe und ungeplante Liquiditätsentlastung aus ihren laufenden IT-Großprojekten.

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat sich in einer außerordentlichen Sitzung vom 16. März 2021 mit den handelsrechtlichen Implikationen der Neuregelung befasst. Für Unternehmen, die nach HGB bilanzieren, gilt auch nach dem neuen BMF-Schreiben das handelsrechtliche Regelwerk unverändert fort. Seit der Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a.F.) und der HGB-Öffnungsklauseln im Jahr 2009 können nur nach Maßgabe betriebsgewöhnlicher steuerlicher Nutzungsdauern ermittelte planmäßig fortgeführte Buchwerte nicht mehr direkt in die HGB-Rechnungslegung übernommen werden. Für die betroffenen Unternehmen bedeutet dies, dass es hier in viel mehr Fällen als bisher zu (größeren) temporären Differenzen kommen kann.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

IV. Allgemeine steuerliche Highlight-Themen

Wie in den Vorjahren haben wir uns im vorliegenden „Update zum Bilanzstichtag 2021“ im Bereich „Steuerbilanz“ im oberen Teil ausschließlich rein steuerbilanziellen Themen, bei denen es um den Ansatz und/oder die Bewertung von Wirtschaftsgütern in der Steuerbilanz geht, gewidmet. Neben diesen steuerbilanziellen Themen sind allerdings noch zahlreiche weitere aktuelle (ertrag)steuerliche Themen von Bedeutung, beispielsweise Fragestellungen hinsichtlich außerbilanzieller Korrekturen oder auch eines zu berücksichtigenden Verlustabzugs nach § 10d EStG, die die Steuerbilanz nicht unmittelbar berühren, aber natürlich im Hinblick auf die Bildung einer Steuerrückstellung oder einer aktiven/passiven Steuerlatenz zum Abschlussstichtag 2021 zu berücksichtigen sind.

Im Folgenden weisen wir daher auf einige „Highlights“ solcher (ertrag)steuerlichen Themen hin:

Beschränkte Steuerpflicht bei der Überlassung von Rechten („ETT (Extraterritorial Tax)“ bzw. „ORIP (Offshore Receipts in respect of Intangible Property)“

Werden bestimmte Rechte zwischen nicht in Deutschland ansässigen Unternehmen überlassen oder veräußert, unterliegen die Einkünfte in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht, soweit diese auf Rechte entfallen, die in einem deutschen öffentlichen Buch oder Register eingetragen sind (vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Nr. 6 EStG). In einem ersten BMF-Schreiben vom 6. November 2020 (IV C 5 - S 2300/19/10016 :006, BStBl. I 2020, S. 1060) bestätigte die Finanzverwaltung, dass es neben der Überlassung eines in einem inländischen Register eingetragenen Rechts keines weitergehenden oder zusätzlichen Inlandsbezugs bedarf, um die beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f oder Nr. 6 EStG zu begründen. Am 11. Februar 2021 hat das BMF ein weiteres Schreiben veröffentlicht (IV B 8 - S 2300/19/10016 :007, BStBl. I 2021, S. 301), das Steuerpflichtigen, die unzweifelhaft DBA-berechtigt sind, in Registerfällen einige Erleichterungen verfahrensrechtlicher Natur gewährt. Mit dem BMF-Schreiben vom 14. Juli 2021 (IV B 8 - S 2300/19/10016 :007, BStBl. I 2021, S. 1005) wird eine im BMF-Schreiben vom 11. Februar 2021 vorgesehene Verfahrensvereinfachung bis zum 30. Juni 2022 verlängert.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Maßnahmen gegen hybride Gestaltungen (Besteuerungsinkongruenz)

Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie ([ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG](#) vom 25. Juni 2021, BGBl. I 2021, S. 2035) wurden u.a. Maßnahmen gegen sog. hybride Gestaltungen eingeführt. Die gesetzliche Neuregelung des § 4k EStG versagt den Betriebsausgabenabzug für bestimmte Aufwendungen im Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen, sofern die den Aufwendungen entsprechenden Erträge beim Gläubiger nicht besteuert werden (sog. Deduction-/Non-Inclusion-Inkongruenzen) oder diese Aufwendungen auch in einem anderen Staat abgezogen werden können, ohne dass den Aufwendungen Erträge gegenüberstehen, die in beiden Staaten besteuert werden (sog. Double-Deduction-Inkongruenzen), oder sog. importierte Besteuerungsinkongruenzen vorliegen. Diese Neuregelungen gelten grundsätzlich erstmalig für Aufwendungen und Erträge, die nach dem 31. Dezember 2019 entstanden sind bzw. entstehen. Die rückwirkende Anwendung der Vorschriften wirft verfassungsrechtliche Fragen auf und stellt die Steuerpflichtigen, u.a. beim Tax Accounting, vor zahlreiche Probleme.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Verlängerung der Steuererklärungsfristen und der zinsfreien Karenzzeiten

§ 233a AO regelt die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen. Die Verzinsung betrifft den Zeitraum zwischen der Entstehung der Steuer und ihrer Festsetzung. Der Zinslauf beginnt nach § 233a Abs. 2 Satz 1 AO nach einer zinsfreien Karenzzeit von grundsätzlich 15 Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist. Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie ([ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG](#) vom 25. Juni 2021, BGBl. I 2021, S. 2035) wurden u.a. die Fristen zur Abgabe der Steuer- und Feststellungserklärungen für den Besteuerungszeitraum 2020 um drei Monate verlängert und entsprechend wurde auch der Beginn des Zinslaufs für den Besteuerungszeitraum 2020 um drei Monate auf den 1. Juli 2022 verschoben. Nach dem BMF-Schreiben vom 20. Juli 2021 (IV A 3 – S 0261/20/10001 :014, BStBl. I 2021, S. 984) gilt die gesetzliche Verlängerung der zinsfreien Karenzzeiten gleichermaßen für Nachzahlungs- wie für Erstattungszinsen.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Verfassungswidrigkeit der Vollverzinsung von Steueransprüchen mit jährlich 6%

Gemäß § 238 Abs. 1 Satz 1 AO betragen die Zinsen auf Steuernachforderungen und Steuererstattungen für jeden Monat 0,5%, mithin 6% jährlich. Aufgrund des verfestigten Niedrigzinsniveaus hat das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 8. Juli 2021 (1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17) die Regelungen für die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen ab 2014 in ihrer Höhe von monatlich 0,5% für verfassungswidrig erklärt. Für Verzinsungszeiträume vom 1. Januar 2014 bis zum 31. Dezember 2018 soll die Vorschrift jedoch fortgelten. Für ab in das Jahr 2019 fallende Verzinsungszeiträume ist die bisherige Verzinsungsregelung unanwendbar. Der Gesetzgeber wird verpflichtet, eine Neuregelung bis zum 31. Juli 2022 zu treffen, die sich rückwirkend auf alle Verzinsungszeiträume ab dem Jahr 2019 erstreckt. Die Finanzverwaltung hat bereits Hinweise zur praktischen Umsetzung des o.g. Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts veröffentlicht (vgl. BMF-Schreiben vom 17. September 2021, IV A 3 - S 0338/19/10004 :005 sowie Pressemitteilung des Landesamtes für Steuern Niedersachsen vom 17. September 2021).

Fundstellen: [Deloitte Tax-News zum Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 8. Juli 2021](#)
[Deloitte Tax-News zur Pressemitteilung des Landesamtes für Steuern Niedersachsen vom 17. September 2021](#)
[Deloitte Tax-News zum BMF-Schreiben vom 17. September 2021](#)

Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG

Ab dem Veranlagungszeitraum 2016 haben Körperschaften aufgrund der Vorschrift des § 8d KStG die Möglichkeit, den vollständigen oder teilweisen Wegfall eines Verlustvortrages nach einem schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c KStG unter bestimmten Voraussetzungen zu vermeiden. Dieser „gerettete“ Verlustvortrag wird als „fortführungsgebundener Verlustvortrag“ bezeichnet. Mit Datum vom 18. März 2021 hat das BMF das finale Schreiben (IV C 2 - S 2745-b/19/10002 :002, BStBl. I 2021, S. 363) zur Anwendung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach § 8d KStG veröffentlicht. Das BMF nimmt hierin zu verschiedenen Auslegungs- und Anwendungsfragen, wie z.B. dem Antragserfordernis, dem Begriff des Geschäftsbetriebs sowie den schädlichen Ereignissen, die zum Untergang des Verlustvortrags führen, Stellung.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Anhebung der Höchstbetragsgrenze beim Verlustrücktrag

Mit dem Dritten Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise ([Drittes Corona-Steuerhilfegesetz](#) vom 10. März 2021, BGBl. I 2021, S. 330) wurden u.a. die Höchstbetragsgrenzen für den Verlustrücktrag für die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021 auf 10 Mio. Euro bei Einzelveranlagung bzw. auf 20 Mio. Euro bei Zusammenveranlagung angehoben.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Weitere Informationen zu allen wesentlichen steuerlichen Themen dieses Jahres finden Sie auch in unseren [Deloitte Tax News](#) bzw. in unseren [Webcasts der Reihe „Steuern und Recht im Überblick“](#), die quartalsweise stattfinden und entweder live oder im Nachgang jederzeit angehört werden können.



Ihre Ansprechpartnerin

Dr. Christine Wolter

Tel: +49 69 75695 7025

Mobil: +49 152 0931 1673

cwolter@deloitte.de

Enforcement und Corporate Governance

I. Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung

Tätigkeitsbericht 2020

In ihrem [Tätigkeitsbericht](#) für das Jahr 2020 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 2020 hat die DPR 74 Prüfungen (Vorjahr: 86) abgeschlossen, davon 66 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% unter dem Niveau des Vorjahres.

Eine Auswertung der Fehlerquote nach Unternehmensgröße gemessen an der Indexzugehörigkeit zeigt, dass 2020 die Fehlerquote bei Unternehmen mit Indexzugehörigkeit bei 10% und damit leicht unter dem Vorjahr (13%) lag. Bei Unternehmen ohne Indexzugehörigkeit lag die Fehlerquote bei 18% (Vorjahr: 24%).

Unverändert zu den Vorjahren waren im Jahr 2020 die festgestellten Fehler im Wesentlichen auf folgende Ursachen zurückzuführen:

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

Die DPR weist darauf hin, dass es in den Jahren 2019 und 2020 vermehrt zu Fehlerfeststellungen hinsichtlich der Bilanzierung von IPO-Kosten gekommen ist.

Neben Verstößen gegen IFRS-Vorschriften wurden im Jahr 2020 vier Fehler aufgrund von Verstößen gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) festgestellt. Eine solche Feststellung wird getroffen, wenn die Buchführungsunterlagen nicht verlässlich sind oder wenn wesentliche Buchführungsunterlagen nicht vorgelegt werden können.

Im Rahmen ihrer präventiven Arbeit erteilt die DPR in ihren Abschlusschreiben zum Teil Hinweise für die künftige Rechnungslegung. Auch im Jahr 2020 bezogen sich diese Hinweise maßgeblich auf die Berichterstattung im Anhang und im Lagebericht. Bei der Berichterstattung im Anhang ergaben sich insbesondere Hinweise zum Thema Segmentberichterstattung. Bei der Lageberichterstattung wiederum hatten die Hinweise vor allem den Risiko- und Prognosebericht zum Gegenstand. Darüber hinaus bezogen sich die erteilten Hinweise in einigen Fällen auf die Bilanzierung von Unternehmenstransaktionen sowie auf (Goodwill) Impairment Tests.

Auch im Jahr 2020 hat die DPR systematisch analysiert, inwieweit die Unternehmen die im Vorjahr ergangenen Fehlerfeststellungen und Hinweise bei ihrer Rechnungslegung korrigiert bzw. berücksichtigt haben. Dabei ergab sich, dass in nahezu allen relevanten Fällen eine Fehlerkorrektur vorgenommen bzw. den erteilten Hinweisen gefolgt wurde.

Fundstelle: [Pressemitteilung DPR](#)

Reform der Bilanzkontrolle

Am 1. Juli 2021 ist das [Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität \(FISG\)](#) in Kraft getreten. Das Gesetz zielt darauf ab, nach dem Wirecard-Skandal das Vertrauen in den deutschen Finanzmarkt wiederherzustellen und dauerhaft zu stärken. Hierzu soll unter anderem die Bilanzkontrolle gestärkt werden. Weitere Neuregelungen werden im Beitrag [Auswirkungen des FISG auf Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfung](#) dargestellt.

Die Neuregelungen führen zu einer grundlegenden Neuordnung und zum Teil auch zu einer Verschärfung der Bilanzkontrolle. Das bisherige zweistufige Enforcement-Verfahren – bestehend aus der privatrechtlich organisierten DPR auf der ersten und der mit hoheitlichen Befugnissen ausgestatteten BaFin auf der zweiten Stufe – wird als solches abgeschafft. Ab dem 1. Januar 2022 wird ausschließlich die BaFin für die Bilanzkontrolle zuständig sein. Prüfungen, die die DPR bis dahin nicht abgeschlossen hat, werden von der BaFin auf Basis der dann geltenden Rechtslage fortgeführt (§ 141 Abs. 1 WpHG).

Die Unterlagen zu den laufenden Prüfungen muss die DPR der BaFin unverzüglich nach dem 31. Dezember 2021 übermitteln. Bei zum 31. Dezember 2021 bereits abgeschlossenen Prüfungen wird die DPR der BaFin auf Verlangen Einsicht in die Prüfungsunterlagen gewähren, wobei jedoch das Einverständnis des geprüften Unternehmens vorliegen oder ein überwiegendes öffentliches Interesse an der Einsichtnahme bestehen muss (§ 141 Abs. 2 und 3 WpHG). Im Sinne einer reibungslosen Überleitung der Bilanzkontrolle plant die BaFin zum einen, qualifizierte Mitarbeiter einzustellen, und wird zum anderen den Mitgliedern der Prüfstelle anbieten, ihre bisherigen Aufgaben als Beschäftigte der BaFin fortzuführen.

Die Reform der Bilanzkontrolle zielt darauf ab, den Prozess der Bilanzkontrolle einfacher zu gestalten und dem Enforcer im Falle von (mutmaßlicher) Bilanzmanipulation weitergehende Mittel zu geben als unter dem bisherigen Recht. Dementsprechend sind – bei formaler Betrachtung – die Änderungen, die sich regelmäßig im Falle einer „normalen“ Stichprobenprüfung ergeben werden, eher begrenzt und resultieren insbesondere aus dem Wegfall der Zweistufigkeit des Enforcement-Verfahrens:

- Die Einleitung des Verfahrens erfolgt künftig durch eine Prüfungsanordnung, d.h. einen Verwaltungsakt der BaFin, dem nur in Ausnahmefällen erfolgreich widersprochen werden kann.
- Zum geplanten Ablauf der Prüfung gibt es vonseiten der BaFin bislang keine Veröffentlichungen. Aller Voraussicht nach wird die Prüfungsdurchführung weiterhin vor allem schriftlich verlaufen. Es steht zu erwarten, dass die BaFin Wert auf einen zügigen Verfahrensablauf legen wird, da im Rahmen des Wirecard-Skandals u.a. die Dauer des Enforcement-Verfahrens kritisiert wurde.
- Falls das Verfahren eine fehlerhafte Rechnungslegung ergibt, stellt die BaFin dies am Ende ihrer Prüfung fest (§ 109 Abs. 3 WpHG). Inwieweit die BaFin ergänzend Hinweise zur künftigen Rechnungslegung erteilen wird, ist bislang nicht bekannt.
- Sollte das Verfahren mit einer Fehlerfeststellung enden, kann die BaFin auch feststellen, wie sich die Rechnungslegung ohne den Fehler dargestellt hätte (§ 109 Abs. 1 WpHG).
- Fehlerfeststellungen werden von der BaFin künftig selbst samt den wesentlichen Teilen der Begründung im Bundesanzeiger, auf der Internetseite der BaFin und in einem überregionalen Börsenpflichtblatt oder über ein elektronisch betriebenes Informationsverbreitungssystem veröffentlicht. Behebt das Unternehmen den bekannt gemachten Fehler, macht die BaFin dies ebenso bekannt (§ 109 Abs. 2 WpHG).

- Kosten aus der Bilanzkontrolle entstehen den Unternehmen zukünftig auf zwei Ebenen: Zum einen zahlen die Unternehmen ab dem Umlagejahr 2022 jährlich eine Umlage, die auf Basis der Börsenumsätze an den inländischen Börsen ermittelt wird (§ 16 Buchst. I FinDAG). Zum anderen stellt die BaFin den Unternehmen im Falle einer Prüfung regelmäßig die dabei angefallenen Kosten in Rechnung (§ 15 Abs. 1 Nr. 12 FinDAG).

Neben den genannten Änderungen sieht das FISG jedoch auch Maßnahmen vor, die die Bilanzkontrolle deutlich verschärfen. Diese werden voraussichtlich vor allem bei Anlassprüfungen und bei Stichprobenprüfungen, die zu einem Verdacht auf Bilanzmanipulation führen, einschlägig sein.

Zunächst können nach den Änderungen des FISG nunmehr nicht nur die Abschlüsse des Vorjahres Gegenstand einer Anlassprüfung sein, sondern auch die zwei Jahre zurückliegenden Abschlüsse (§ 107 Abs. 2 WpHG).

Weiterhin wurde der BaFin die Möglichkeit eingeräumt, ihre Prüfungstätigkeit generell transparenter zu gestalten. Sie kann sowohl die Prüfungsanordnung und den Grund dafür als auch wesentliche Verfahrensschritte und im Laufe des Verfahrens gewonnene Erkenntnisse unter Nennung des betroffenen Unternehmens bekannt machen, wenn hieran ein öffentliches Interesse besteht (§ 107 Abs. 1 Satz 6; § 107 Abs. 8 WpHG). Sollte ein bekannt gemachtes Verfahren ohne Fehlerfeststellung enden, macht die BaFin dieses Ergebnis ebenfalls bekannt (§ 109 Abs. 3 WpHG).

Zur Sachverhaltsaufklärung bzw. zur Überprüfung der Angaben des Unternehmens verfügt die BaFin künftig über weiterreichende Mittel. So kann sie soweit erforderlich auch von Beschäftigten des Unternehmens (und seiner Tochterunternehmen) sowie dessen Abschlussprüfer Auskünfte, die Vorlage von Unterlagen und sonstigen Daten und die Überlassung von Kopien verlangen. Weiterhin kann sie die entsprechenden Personen laden und vernehmen. Im Falle einer Anlassprüfung beziehen sich diese Rechte auch auf Dritte, also beispielsweise Lieferanten, Kunden oder Treuhänder des geprüften Unternehmens (§ 107 Abs. 5 WpHG).

Sofern konkrete Anhaltspunkte für einen erheblichen Verstoß gegen Rechnungslegungsvorschriften vorliegen, darf die BaFin soweit erforderlich auch Geschäfts- und Wohnräume durchsuchen und mögliche Beweismittel sicherstellen oder ggf. beschlagnahmen. Durchsuchungen und Beschlagnahmen sind, außer bei Gefahr im Verzug, durch einen Richter anzuordnen (§ 107 Abs. 7 WpHG).

Grundsätzlich ist zu erwarten, dass die Regelungen zur Verschärfung der Bilanzkontrolle nur im Falle eines Verdachts auf Bilanzmanipulation praktische Konsequenzen haben werden.

Inwieweit sich die praktischen Abläufe bei „normalen“ Stichprobenprüfungen durch die BaFin ändern werden, beispielsweise bei der Beantragung von Fristverlängerungen oder bei Rückfragen des Unternehmens zum besseren Verständnis der Prüfungsfragen, bleibt abzuwarten. Ebenso offen ist, welche Maßnahmen die BaFin zur präventiven Wirkung der Bilanzkontrolle umsetzen wird. Dies betrifft beispielsweise die Möglichkeit zum Stellen fallbezogener Voranfragen und die Fortführung des bislang von der DPR gepflegten Austauschs mit Aufsichtsräten und Prüfungsgesellschaften.

Fundstelle: [Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität \(FISG\)](#)

Prüfungsschwerpunkte 2021

Die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (European Securities and Markets Authority, ESMA) hat am 29. Oktober 2021 die gemeinsamen Europäischen Prüfungsschwerpunkte (European Common Enforcement Priorities) veröffentlicht.

Diese betreffen in Bezug auf IFRS-Abschlüsse:

1. Auswirkungen von COVID-19: sorgfältige Bewertung und Transparenz der längerfristigen Auswirkungen der COVID-19-Pandemie
2. Klimabezogene Themen: Konsistenz zwischen den im IFRS-Abschluss offengelegten Informationen und den nicht-finanziellen Informationen zu klimabezogenen Themen; Beurteilung der Auswirkung von Klimarisiken; Offenlegung aller wesentlichen Ermessensentscheidungen und Schätzungsunsicherheiten in Bezug auf Klimarisiken
3. Erwartete Kreditverluste (Expected Credit Loss): mehr Transparenz bei den (Anhang-)Angaben zu erwarteten Kreditverlusten

Darüber hinaus spricht die ESMA Empfehlungen zur Verbesserung der nicht-finanziellen Berichterstattung aus und betont, dass sie von den Emittenten erwartet, bei einer etwaigen Anpassung Alternativer Leistungskennzahlen zur Berücksichtigung der Auswirkungen von COVID-19 Vorsicht walten zu lassen.

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

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

II. Corporate Governance

IDW Positionspapiere

Im Jahr 2021 hat das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) zwei Positionspapiere herausgegeben, die sich auf wirtschaftliche, politische und regulatorische Themen beziehen.

1. Die COVID-19-Pandemie: So hilft die Politik der Wirtschaft aus der Krise

Der IDW-Ausschuss Trendwatch legt in diesem am 9. Februar 2021 herausgegebenen Positionspapier aus Sicht des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer eigene Vorschläge aus den Bereichen Steuer-, Sanierungs- bzw. Insolvenz- sowie Handelsbilanzrecht vor, die Unternehmen, die aufgrund der Corona-Krise Umsatzeinbrüche erleiden oder gar in Existenznot geraten sind, helfen sollen, und nimmt Stellung zu den aktuellen Maßnahmen.

2. IDW Positionspapier zur EU-Regulierung der Abschlussprüfung

Das Positionspapier soll einen Überblick über die wichtigsten Regelungsinhalte der geänderten Abschlussprüferrichtlinie einschließlich der Regelungen des Abschlussprüfungsreformgesetzes (AReG), des Abschlussprüferaufsichtungsreformgesetzes (APAREG) sowie des Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetzes (FISG) geben und Zweifelsfragen zur Auslegung einzelner Vorschriften erörtern. Am 30. Juni 2021 wurde die sechste Auflage dieses Positionspapiers herausgegeben; die Änderungen gegenüber der fünften Auflage sind durch die Zusätze „neu“ oder „aktualisiert“ gekennzeichnet.

Auswirkungen des FISG auf Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfung

Am 1. Juli 2021 ist das [Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität \(FISG\)](#) in Kraft getreten. Neben der [Reform der Bilanzkontrolle](#) führt das Gesetz auch zu einer weiteren Regulierung der Corporate Governance in den Unternehmen und der Abschlussprüfung. Einige Kernpunkte der Neuregelungen werden im Folgenden dargestellt.

1. Auswirkungen auf den Vorstand

- § 91 Abs. 3 AktG regelt künftig explizit, dass der Vorstand einer börsennotierten Gesellschaft ein im Hinblick auf den Umfang der Geschäftstätigkeit und die Risikolage des Unternehmens angemessenes und wirksames internes Kontrollsystem und Risikomanagementsystem einzurichten hat.
- Die strafrechtliche Haftung der gesetzlichen Vertreter von Kapitalmarktunternehmen wird verschärft. Ein unrichtiger „Bilanzeid“ stellt künftig einen eigenen Straftatbestand dar. Die Strafbewehrung liegt im Falle eines leichtfertig abgegebenen unrichtigen „Bilanzeids“ bei einer Freiheitsstrafe von bis zu zwei Jahren oder einer Geldstrafe, im Falle eines vorsätzlichen Handelns bei bis zu fünf Jahren Freiheitsentzug (§ 119a WpHG).

2. Auswirkungen auf den Aufsichtsrat

- Gemäß § 107 Abs. 4 Satz 1 und 2 AktG gibt es künftig für kapitalmarktorientierte Unternehmen, CRR-Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen eine Pflicht zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses. Besteht der Aufsichtsrat aus nur drei Mitgliedern, ist dieser auch der Prüfungsausschuss. Die Regelung ist erstmals ab dem 1. Januar 2022 anzuwenden (§ 26 k Abs. 2 EGAktG).
- Zur Zusammensetzung des Aufsichtsrats von Unternehmen von öffentlichem Interesse schreibt § 100 Abs. 5 AktG vor, dass mindestens ein Mitglied über Sachverstand auf dem Gebiet Rechnungslegung und ein weiteres Mitglied über Sachverstand auf dem Gebiet Abschlussprüfung verfügen muss. Bislang war nur ein Mitglied mit Sachverstand auf einem der Gebiete erforderlich. Der erforderliche Sachverstand auf dem Gebiet der Abschlussprüfung setzt nicht zwingend voraus, dass das Mitglied als Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer qualifiziert ist. Die Fähigkeit kann vielmehr auch durch Berufserfahrung und Weiterbildung erworben worden sein. Die Regelung muss so lange nicht angewandt werden, wie alle Mitglieder des Aufsichtsrats und des Prüfungsausschusses vor dem 1. Juli 2021 bestellt worden sind (§ 12 Abs. 6 EGAktG).
- Jedes Mitglied des Prüfungsausschusses kann zur Erfüllung seiner Aufgaben künftig über den Ausschussvorsitzenden unmittelbar bei den Leitern bestimmter Zentralbereiche (z.B. der Internen Revision oder des Risikomanagements) Auskünfte einholen. Der Ausschussvorsitzende hat die eingeholten Auskünfte allen Mitgliedern des Prüfungsausschusses mitzuteilen. Der Vorstand ist über die Einholung der Auskünfte unverzüglich zu unterrichten (§ 107 Abs. 4 Satz 4 bis 6 AktG). Die Regelung ist erstmals ab dem 1. Januar 2022 anzuwenden (§ 26 k Abs. 2 EGAktG).
- Die in § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG festgelegten Aufgaben des Prüfungsausschusses umfassen nun auch explizit die Überwachung der Qualität der Abschlussprüfung. Da es keine einheitliche Definition dieses Begriffs gibt, ist die Umsetzung dieser Aufgabe individuell mit dem Abschlussprüfer abzustimmen.
- § 109 Abs. 1 AktG regelt, dass der Vorstand an Aufsichtsratssitzungen, bei denen der Abschlussprüfer als Sachverständiger zugezogen wird, grundsätzlich nicht teilnehmen soll. Hiervon kann abgewichen werden, wenn der Aufsichtsrat oder der Ausschuss die Teilnahme des Vorstands für erforderlich hält.

3. Auswirkungen auf die Abschlussprüfung

- Künftig entfällt bei kapitalmarktnotierten Unternehmen die Möglichkeit, das Abschlussprüfungsmandat über die grundsätzlich vorgesehene Frist von zehn Jahren hinaus zu verlängern (Aufhebung des bisherigen § 318 Abs. 1a HGB). Zur Vermeidung unbilliger Härten sieht die Übergangsvorschrift vor, dass das Prüfungsmandat unter bestimmten Voraussetzungen übergangsweise für bis zu zwei weitere Geschäftsjahre an den bisherigen Abschlussprüfer erteilt werden kann (Art. 86 Abs. 2 EGHGB).
- Die sogenannte interne Rotationsfrist für den verantwortlichen Prüfungspartner wird bei Unternehmen von öffentlichem Interesse von bislang sieben auf nunmehr fünf Jahre reduziert (§ 43 Abs. 6 WPO). Als verantwortlicher Prüfungspartner gilt auf Konzernebene auch, wer als Wirtschaftsprüfer auf der Ebene bedeutender Tochterunternehmen als solcher bestimmt worden ist (§ 43 Abs. 3 WPO). Die Regelung ist erstmals auf alle gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen für das nach dem 31. Dezember 2021 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (§ 135 WPO).
- Durch die Aufhebung des bisherigen § 319 a HGB entfällt die bisherige Möglichkeit für den Abschlussprüfer, (bestimmte) Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen für von ihm geprüfte Unternehmen von öffentlichem Interesse zu erbringen. Weiterhin gestrichen wird die Möglichkeit, in Sonderfällen (z.B. für Comfort Letter) eine Ausnahmegenehmigung der Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) für die Überschreitung des Fee-Cap von 70% auf maximal 140% zu erhalten. Der alte § 319 a HGB ist letztmals anzuwenden auf alle gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen für das vor dem 1. Januar 2022 beginnende Geschäftsjahr (Art. 86 Abs. 1 EGHGB).
- Die Haftungshöchstgrenzen bei der Abschlussprüfung werden für fahrlässiges und grob fahrlässiges Handeln deutlich angehoben. Die höchsten Haftungsgrenzen ergeben sich dabei für die Prüfung von Unternehmen, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264 d HGB sind (16 Mio. EUR für fahrlässiges Handeln). Für grob fahrlässiges Handeln besteht bei der Prüfung dieser Unternehmen eine unbegrenzte Haftung.

Die oben dargestellten Aspekte sollen einen Überblick über die zentralen Änderungen des FISG mit Blick auf die Corporate Governance geben. Weiterführende Hinweise finden Sie auf unserer Homepage [Deloitte Center für Corporate Governance](#).

Fundstelle: [Pressemitteilung des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz](#)

Krisenfrüherkennung und Krisenmanagement – Vorgaben des StaRuG

Am 1. Januar 2021 ist das Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (StaRuG) als Bestandteil des [Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts \(SanInsFoG\)](#) in Kraft getreten. Das Gesetz dient u.a. der weiteren Umsetzung der [Restrukturierungsrichtlinie der EU \(Richtlinie \(EU\) 2019/1023\)](#) vom 20. Juni 2019.

Nach § 1 StaRuG ist die Geschäftsführung von juristischen Personen verpflichtet, fortlaufend über Entwicklungen, welche den Fortbestand der juristischen Person gefährden könnten, zu wachen. Erkennt sie solche Entwicklungen, hat sie geeignete Gegenmaßnahmen zu ergreifen und den zur Überwachung der Geschäftsleitung berufenen Organen unverzüglich Bericht zu erstatten. Berühren die zu ergreifenden Maßnahmen die Zuständigkeiten anderer Organe, hat die Geschäftsführung unverzüglich auf deren Befassung hinzuwirken.

Damit wurde eine rechtsformübergreifende Vorschrift zu Krisenfrüherkennung und zum Krisenmanagement für Geschäftsführer haftungsbeschränkter Gesellschaften geschaffen. Gemäß der Gesetzesbegründung konnten diese Pflichten bereits dem zuvor geltenden Recht entnommen werden, waren aber nur punktuell im Gesetz geregelt, insbesondere in § 91 Abs. 2 AktG (Pflicht zur Risikoüberwachung für den Vorstand einer Aktiengesellschaft). Dementsprechend dient die Vorschrift dazu, das geltende Recht im Interesse an Rechtsklarheit einer positiven Regelung zuzuführen.

Die Geschäftsleiter sollen gehalten sein, die Verhältnisse des Unternehmensträgers und die Entwicklungen, die für die Tätigkeit des Unternehmensträgers relevant sind, laufend daraufhin zu beobachten und zu überprüfen, ob sie das Potenzial haben, bei ungehindertem Fortgang den Fortbestand des Unternehmens zu gefährden.

Die konkrete Ausformung und Reichweite dieser Pflicht ist gem. der Gesetzesbegründung von der Größe, Branche, Struktur und auch der Rechtsform des jeweiligen Unternehmens abhängig. Der IDW PS 340 „Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB“ kann unter Berücksichtigung dieser Einflussfaktoren Anhaltspunkte für die Adressierung der gesetzlichen Pflicht zur Krisenfrüherkennung bieten, auch wenn er sich auf die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems bei börsennotierten Aktiengesellschaften bezieht.

Weiterführende Informationen: [Insolvenz- und Restrukturierungsrecht vor einer Zeitenwende?](#)

Neuerungen durch das Zweite Führungspositionen-Gesetz (FüPoG II)

Am 12. August 2021 ist das [Gesetz zur Ergänzung und Änderung der Regelungen für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst \(Zweites Führungspositionen-Gesetz – FüPoG II\)](#) in Kraft getreten.

Das Gesetz enthält die folgenden wesentlichen Neuerungen:

- Im Vorstand von börsennotierten und gleichzeitig paritätisch mitbestimmten Unternehmen (i.d.R. mehr als 2.000 Beschäftigte) mit mehr als drei Vorstandsmitgliedern müssen mindestens eine Frau und ein Mann vertreten sein. Die neuen Vorschriften zum Mindestbeteiligungsgebot gelten für Organbestellungen nach einer Übergangsfrist von zwölf Monaten nach Inkrafttreten des FüPoG II.
- Alle Unternehmen, die zur Festlegung von Zielgrößen für den Frauenanteil (sog. flexible Frauenquote) verpflichtet sind, müssen bei der Festlegung einer Zielgröße von Null diese Entscheidung zukünftig klar und verständlich begründen. Dies betrifft Festlegungen ab Inkrafttreten des Gesetzes. Wenn die Angabe der Zielgröße in Prozent erfolgt, muss sie zukünftig einer vollen Personenzahl entsprechen.
- Die Erklärung zur Unternehmensführung ist entsprechend um Angaben zur Einhaltung des Mindestbeteiligungsgebots bzw. um Gründe für die Nichteinhaltung sowie um die Begründung einer Zielgröße von Null zu ergänzen. Die erweiterten Berichtspflichten sind gemäß Art. 87 EGHGB für alle Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2020 beginnen, anzuwenden.

Darüber hinaus ist auf Grundlage der Regierungsbegründung künftig zu beachten, dass die Berichtspflichten nicht dadurch erfüllt werden können, dass in der Erklärung zur Unternehmensführung über pflichtwidrige Unterlassungen wahrheitsgemäß berichtet wird (sog. „Negativerklärung“ i.S.v. IDW PH 9.350.1, Tz. 9).

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

The screenshot shows the Deloitte website homepage for the Center for Corporate Governance. The header includes the Deloitte logo, navigation menus for Services, Industries, and Careers, a search bar, and a language selector set to DE-DE. The main content area features a large graphic of radiating lines and the title 'Center für Corporate Governance'. Below this, there is a paragraph describing the center as an international network of experts. The page is divided into several sections: 'Corporate Governance Inside' with a link to the latest issue, 'Zweites Führungspositionen-Gesetz - FüPoG II' with a brief description, and 'Unser Service' which highlights the center's support for supervisory boards. There are also two call-to-action buttons: 'Ein Angebot anfordern' and 'Kontaktieren Sie uns', both with links to an online form.



Ihre Ansprechpartnerin
Silke Splinter

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

Ihre Ansprechpartner

Rechnungslegung HGB

Dr. Norbert Roß

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

Rechnungslegung IFRS

Jens Berger

Tel: +49 69 75695 6581
Mobil: +49 152 0931 1651
jenberger@deloitte.de

Bilanzsteuerrecht

Dr. Christine Wolter

Tel: +49 69 75695 7025
Mobil: +49 152 0931 1673
cwolter@deloitte.de

Enforcement und Corporate Governance

Silke Splinter

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

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

Deloitte.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte ist ein weltweit führender Dienstleister in den Bereichen Audit und Assurance, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting und damit verbundenen Dienstleistungen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unser weltweites Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften und verbundenen Unternehmen in mehr als 150 Ländern (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringt Leistungen für vier von fünf Fortune Global 500®-Unternehmen. Erfahren Sie mehr darüber, wie mehr als 345.000 Mitarbeiter von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: www.deloitte.com/de/UeberUns

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten Sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeiter oder Bevollmächtigten haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.