

## IFRS | HGB | Bilanzsteuerrecht

### EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

in dieser Ausgabe unseres PKF Newsletter Accounting möchten wir Sie auf Neuerungen in der internationalen Rechnungslegung hinweisen, aber auch einen Blick auf nationale Neuregelungen werfen.

Nicht immer sind die Anwender internationaler Rechnungslegungsvorschriften glücklich mit der Arbeit des Standardsetters IASB und dessen Produkten. Diese Erkenntnis dürfte dazu beigetragen haben, dass das IASB erstmalig die Nutzer befragt, was Sie zukünftig vom IASB erwarten. Mehr hierzu in den Internationalen Kurznachrichten.

Aktuell legt das IASB mit IFRS 13 „Fair Value Measurement“ einen Standard von übergreifender Bedeutung vor. Angesichts der zunehmenden Relevanz von Zeitwerten für die Rechnungslegung war es wohl überfällig, die Regelungen zur Ermittlung solcher Fair Values an zentraler Stelle zusammenzutragen.

Wesentliche Änderungen bringt die Neufassung von IAS 19 „Employee Benefits“. Die Abschaffung der Korridormethode könnte ein Baustein zur so dringend notwendigen Komplexitätsreduzierung in der internationalen Rechnungslegung sein.

Schließlich möchten wir mit IDW RS HFA 35 „Handelsrechtliche Bilanzierung von Bewertungseinheiten“ noch einen nationalen Standard hervorheben, der exemplarisch zeigt, wie sich die Einflüsse der internationalen Rechnungslegung in der nationalen Gesetzgebung und der Bilanzierungspraxis nach HGB auswirken.

Wir wünschen Ihnen eine angenehme Lektüre.

Ihr PKF Team

### INHALT

#### I. Internationale Rechnungslegung

- ED/2011/2 „Improvements to IFRSs“
- IAS 1 „Presentation of Financial Statements“
- IFRS 13 „Fair Value Measurement“
- ED/2011/4 „Investment Entities“
- IAS 19 „Employee Benefits“
- Internationale Kurznachrichten

#### II. Nationale Rechnungslegung

- IDW RS HFA 35 „Handelsrechtliche Bilanzierung von Bewertungseinheiten“
- IDW RH HFA 1.017 „Einzelfragen zur Behandlung der Umsatzsteuer im handelsrechtlichen Jahresabschluss“
- Nationale Kurznachrichten

#### III. Bilanzsteuerrecht

- Aktuell veröffentlichte Urteile der Finanzgerichte

### I. INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

#### ED/2011/2 „Improvements to IFRSs“

Im Juli 2006 hat der IASB das sogenannte „Annual Improvements Process (AIP)“-Projekt ins Leben gerufen, mit dem jährlich Klarstellungen und kleinere Änderungen am Regelwerk zur Diskussion gestellt und anschließend in einem Sammelstandard veröffentlicht werden. Die diesjährigen Änderungsvorschläge hat das IASB am 22. Juli 2011 als ED/2011/2 „Improvements to IFRSs“ veröffentlicht.

Es wird erwartet, dass die finalen Standards im März 2012 veröffentlicht und für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen, zur Anwendung kommen werden. Die Kommentierungsfrist endet am 21. Oktober 2011.

Nachfolgend stellen wir Ihnen die vorgeschlagenen Änderungen vor:

#### ■ IFRS 1 „First-time Adoption of International Financial Reporting Standards“

##### Wiederholte Anwendung des IFRS 1

Es wird klargestellt, dass ein Unternehmen IFRS 1 immer dann anwendet, wenn im letzten aktuellen Jahresabschluss keine ausdrückliche und uneingeschränkte Bestätigung der Übereinstimmung mit den IFRS enthalten ist. Dieser Grundsatz ist auch anzuwenden, wenn ein Unternehmen IFRS 1 in einer vor dem letzten aktuellen Jahresabschluss liegenden Berichtsperiode angewandt hat.

#### Fremdkapitalkosten eines qualifizierenden Vermögenswertes, deren Aktivierungsbeginn vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS liegt

Ein erstmaliger Anwender darf Fremdkapitalkosten, die bis zum Übergang auf die IFRS nach lokalen Rechnungslegungsgrundsätzen aktiviert wurden, beibehalten. Nach dem Übergang auf die IFRS hat die Bilanzierung in Übereinstimmung mit IAS 23 „Borrowing Costs“ zu erfolgen. Dies hat zur Folge, dass Fremdkapitalkosten für qualifizierende Vermögenswerte inklusiver derer, die sich im Zeitpunkt des Übergangs im Bau befinden, nach dem Übergang auf die IFRS zu aktivieren sind.

#### ■ IAS 1 „Presentation of Financial Statements“

##### Vergleichsinformationen

Es wird klargestellt, dass ein Unternehmen neben den von IAS 1 geforderten Vorjahresangaben zusätzliche Vergleichsinformationen in einzelne Abschlussbestandteile für davor liegende Berichtsperioden aufnehmen darf, ohne einen vollständigen Abschluss für diese frühere Berichtsperiode darstellen zu müssen. Jedoch hat das Unternehmen für die zusätzlichen Vergleichsinformationen Anhangangaben zu machen.

**Beispiel:** Unternehmen A stellt in seiner Gesamtergebnisrechnung für das Jahr 2011 die Perioden 2011, 2010 und 2009 dar. Unternehmen A ist nicht verpflichtet, in seinem Abschluss für das Jahr 2011 ebenfalls eine Bilanz, Eigenkapitalveränderungsrechnung und Kapitalflussrechnung für die Periode 2009 darzustellen. Jedoch muss das Unternehmen die für die Gesamtergebnisrechnung 2009 notwendigen Anhangangaben machen.

Des Weiteren wird klargestellt, dass die dritte Bilanz, die bei einer rückwirkenden Änderung von Rechnungslegungsmethoden, bei einer rückwirkenden Anpassung (*restatement*) oder einer Umgliederung von Abschlussposten aufzustellen ist, stets auf den Beginn der verpflichtend anzugebenden Vergleichsperiode aufzustellen ist. Anhangangaben für diese dritte Bilanz sollen nicht mehr notwendig sein.

### **Anpassungen an das „Conceptual Framework of Financial Reporting“ 2010**

IAS 1 wird sprachlich an das im September 2010 veröffentlichte „Conceptual Framework of Financial Reporting“ angepasst. Die terminologischen Änderungen beziehen sich hauptsächlich auf den bisher in IAS 1 verwendeten Begriff „Zielsetzung von Abschlüssen“ (*objective of financial statements*) und auf das neue Verständnis des Begriffes „Verständlichkeit“ (*understandability*).

#### **■ IAS 16 „Property, Plant and Equipment“**

Die Bilanzierung von Ersatzteilen und Wartungsgeräten wird dahingehend klargestellt, dass diese nur dann unter dem Sachanlagevermögen ausgewiesen werden dürfen, wenn sie länger als ein Jahr genutzt werden. Bei einer kürzeren Nutzung erfolgt der Ausweis unter dem Vorratsvermögen. Die bisher bestehende Regelung, dass Ersatzteile und Wartungsgeräte nur dann als Sachanlagevermögen ausgewiesen werden dürfen, wenn diese zusammen mit Sachanlagen genutzt werden, wird ersatzlos gestrichen.

#### **■ IAS 32 „Financial Instruments: Presentation“**

Ein derzeit bestehender Widerspruch zwischen IAS 32 und IAS 12 „Income Taxes“ soll durch eine Ergänzung des IAS 32 beseitigt werden. Die Regelung in IAS 32.35



**Auch für die Zwischenberichterstattung soll gelten: Nur an den CODM regelmäßig gemeldete Vermögenswerte eines berichtspflichtigen Segmentes sind anzugeben.**

zur erfolgsneutralen Erfassung von Ertragsteuern bei Dividendenausschüttungen und Transaktionskosten einer Eigenkapitaltransaktion soll zu Gunsten eines Verweises auf die jeweiligen Vorschriften des IAS 12 gestrichen werden.

Dies hat beispielsweise bei gespaltenen Ertragsteuersätzen für Thesaurierungen bzw. Ausschüttungen zur Folge, dass es zu einer nachträglichen erfolgswirksamen Erfassung der Ertragsteuergutschrift zum Zeitpunkt der Dividendenausschüttung kommt (IAS 12.52B).

#### **■ IAS 34 „Interim Financial Reporting“**

In der Zwischenberichterstattung hat eine Angabe aller Vermögenswerte eines berichtspflichtigen Segmentes

## IFRS | HGB | Bilanzsteuerrecht

nur dann zu erfolgen, wenn ein solcher Betrag der verantwortlichen Unternehmensinstanz (CODM) regelmäßig gemeldet wird und es in der Zwischenberichtsperiode eine wesentliche Änderung dieses Betrages im Vergleich zum letzten Jahresabschluss gab. Damit erfolgt durch die geplante Änderung des IAS 34 eine Anpassung an IFRS 8 „Operating Segments“. Darin wurde die Pflichtangabe der Segmentvermögenswerte bereits durch das AIP 2009 relativiert.

### IAS 1 „Presentation of Financial Statements“

Im Rahmen des Konvergenzprojektes zwischen dem IASB und dem amerikanischen Standardsetter FASB hat das IASB am 16. Juni 2011 Änderungen zu IAS 1 „Presentation of Financial Statements“ veröffentlicht. Die Änderungen sollen für Berichtsperioden gelten, die am oder nach dem 1. Juli 2012 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist gestattet, allerdings steht das EU-Endorsement noch aus.

Wie bereits vom IASB angedeutet, wurde das *statement of comprehensive income* in *statement of p&l and oci* umbenannt. Entgegen früherer Planungen des IASB werden Unternehmen auch künftig die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) und das sonstige Gesamtergebnis (OCI) entweder in einem Rechenwerk (*single statement approach*) oder getrennt voneinander (*two statement approach*) aufstellen dürfen. Allerdings wird explizit vorgeschrieben, dass bei Anwendung des *two statement approach* die beiden Sektionen (GuV und OCI) unmittelbar aufeinander folgend im Geschäftsbericht darzustellen sind. Darüber hinaus sind die reklassifizierungsfähigen Bestandteile des OCI (z.B. Auswirkungen der Fair Value-Bewertung von *available for sale financial assets*) künftig getrennt von den nicht reklassifizierungsfähigen

Bestandteilen des OCI (z.B. im OCI erfasste versicherungsmathematische Gewinne und Verluste) auszuweisen. Des Weiteren müssen Zwischensummen für beide Gruppen gezogen werden, wenn dies für das Verständnis erforderlich ist. Das bisherige Wahlrecht, die Bestandteile des OCI vor oder nach Berücksichtigung der damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen darzustellen, bleibt erhalten. Allerdings sind bei einer Vorsteuer-Darstellung die Ertragsteuern für Bestandteile, die dauerhaft im OCI bleiben, und die, die im Zeitablauf in die GuV umgegliedert werden, getrennt auszuweisen.

### IFRS 13 „Fair Value Measurement“

Das IASB hat am 12. Mai 2011 IFRS 13 „Fair Value Measurement“ veröffentlicht. Der Standard führt die bislang in zahlreichen Einzelstandards niedergelegten Leitlinien zur Bewertung zum Fair Value (beizulegender Zeitwert) zusammen. Der neue Standard ist spätestens für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen, allerdings steht das EU-Endorsement noch aus.

#### ■ Anwendungsbereich

IFRS 13 regelt nicht, wann eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert geboten ist. Auf IFRS 13 ist mithin zurückzugreifen, soweit andere Standards oder Interpretationen eine Bewertung von Vermögenswerten, Schulden oder eigenen Eigenkapitalinstrumenten zum beizulegenden Zeitwert oder entsprechende Angaben vorschreiben bzw. erlauben. Aufgrund dieses übergreifenden Charakters der neuen Bewertungsvorschriften erfahren zahlreiche Standards und Interpretationen durch IFRS 13 eine Änderung. Ausgenommen von dem Anwendungsbereich sind anteilsbasierte Vergütungen gemäß IFRS 2, Leasingtransaktionen nach IAS 17 und

Bewertungen, die lediglich gewisse Parallelen zu einem Fair Value-Ansatz aufweisen, wie z. B. die Bewertung von Vorräten zum Nettoveräußerungspreis oder die Ermittlung von Nutzungswerten nach IAS 36.

## ■ Definition und Bewertungsgrundsätze

### Definition des beizulegenden Zeitwertes

Als beizulegender Zeitwert gilt der Preis, der in einer gewöhnlichen Transaktion zwischen Marktteilnehmern am Bewertungsstichtag für den Verkauf eines Vermögenswertes zu erhalten bzw. für die Übertragung einer Schuld zu zahlen wäre.

### Bewertungsobjekt

Die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert erfolgt für einen bestimmten Vermögenswert oder eine bestimmte Schuld. Deshalb sind die spezifischen Charakteristika des Bewertungsobjektes zu berücksichtigen, wie wenn diese bei der Wertermittlung von einem typischen Marktteilnehmer berücksichtigt worden wären. Solche Eigenschaften können die Beschaffenheit und die Lage eines Vermögenswertes sowie Restriktionen im Hinblick auf den Verkauf oder auf die Nutzung eines Vermögenswertes sein. Wie der konkrete Vermögenswert oder die Schuld abgegrenzt wird, die sog. *unit of account*, wird vom IASB nicht festgelegt. Es wird auf der einen Seite zugelassen, dass sowohl ein einzelner Vermögenswert bzw. Schuld als auch eine Gruppe von Vermögenswerten bzw. Schulden das Bewertungsobjekt sein kann; auf der anderen Seite wird formell auf sonstige IFRS verwiesen, welche die *unit of account* jeweils festlegen. So kann beispielsweise bei der Bewertung von Anteilen an einem börsennotierten Unternehmen die einzelne Aktie das Bewertungsobjekt sein (z. B. nach IAS 39 „Financial Instruments: Recognition and Measurement“) oder der

gesamte Aktienbesitz an dem Unternehmen (z. B. nach IFRS 3 „Business Combinations“).

### Transaktion und Markt

Die Fair Value-Bewertung unterstellt, dass der Vermögenswert oder die Verbindlichkeit in einer gewöhnlichen Transaktion zwischen Marktteilnehmern zu aktuellen Marktkonditionen am Bewertungsstichtag auf dem Hauptmarkt oder auf dem vorteilhaftesten Markt ausgetauscht werden. Der Hauptmarkt ist der Markt mit dem größten Volumen oder den meisten Handelsaktivitäten für den zu bewertenden Vermögenswert bzw. die zu bewertende Schuld. Sollte ein Hauptmarkt fehlen, ist der vorteilhafteste Markt zu wählen. Dieser ist dadurch gekennzeichnet, dass hier für Vermögenswerte der höchste Preis zu erhalten und für Schulden der niedrigste Preis zu zahlen wäre. Sowohl zum Hauptmarkt als auch zum vorteilhaftesten Markt muss das Unternehmen – zumindest am Bewertungsstichtag – Zugang haben.

Es wird widerlegbar vermutet, dass der Markt, den ein Unternehmen gewöhnlich nutzt oder nutzen könnte, der Hauptmarkt bzw. der gewöhnlich genutzte Markt ist. Der Standard verlangt keine umfangreiche Suche nach (alternativen) Märkten, die als Hauptmarkt bzw. vorteilhaftester Markt in Frage kommen.

### Marktteilnehmer und Preis

Die Bemessung des beizulegenden Zeitwertes hat aus Sicht eines typischen Marktteilnehmers zu erfolgen. Dies bedeutet, dass eine Bewertung aus Sicht des Unternehmens nicht zulässig ist. Typische Marktteilnehmer sind dadurch gekennzeichnet, dass sie voneinander unabhängig sind, über ein ausreichendes Wissen bzw. Informationen über das Bewertungsobjekt verfügen und in der Lage und bereit sind, die Transaktion durchzuführen.



**Level 1-Inputfaktoren sind die auf aktiven Märkten für identische Vermögenswerte oder Schulden notierten Marktpreise.**

Die Definition des Preises ergibt sich bereits durch die Definition des beizulegenden Zeitwertes. Der Preis wird durch eine tatsächliche oder eine hypothetische Transaktion bestimmt. Transaktionskosten sind nicht zu berücksichtigen, da sie unternehmensspezifisch sind. Transportkosten beeinflussen dagegen den beizulegenden Zeitwert.

### **Bewertungsverfahren und Bewertungsinputfaktoren**

Sofern sich der Fair Value nicht direkt aus Marktpreisen ableiten lässt, soll ein Unternehmen das Bewertungsverfahren verwenden, das im konkreten Einzelfall geeignet ist, und für das ausreichende Daten für die Bemessung des beizulegenden Zeitwertes zur Verfügung stehen. Dabei soll der Einsatz von beobachtbaren Inputfaktoren maximiert bzw. von nicht beobachtbaren Inputfaktoren minimiert werden. Die Zielsetzung der Verwendung eines Bewertungsverfahrens ist es, den Preis zu schätzen, zu dem unter aktuellen Marktbedingungen am Bewertungsstichtag im Rahmen eines gewöhnlichen Geschäftsvorfalles zwischen Marktteilnehmern ein Ver-

mögenswert verkauft oder eine Schuld übertragen worden wäre. IFRS 13 nennt die auch aus dem IDW RS HFA 16 bekannten Verfahren – marktpreisorientiertes Verfahren, kapitalwertorientiertes Verfahren und kostenorientiertes Verfahren – als die drei gängigen Verfahren.

### **Fair Value-Hierarchie**

IFRS 13 führt eine aus IFRS 7 „Financial Instruments: Disclosures“ bekannte 3-stufige Fair Value-Hierarchie ein, um die Konsistenz und Vergleichbarkeit der Fair Value-Bewertungen sicherzustellen. Die Inputfaktoren für die Fair Value-Bewertung sollen auf Basis der folgenden Rangfolge verwendet werden.

- **Level 1:** die auf aktiven Märkten für identische Vermögenswerte oder Schulden notierten Marktpreise,
- **Level 2:** Inputfaktoren, bei denen es sich nicht um die auf Level 1 berücksichtigten notierten Preise handelt, die sich aber für den Vermögenswert oder die Schuld entweder direkt (d.h. als Preis) oder indirekt (d.h. in Ableitung von Preisen) beobachten lassen,

- **Level 3:** neben Level 1- und 2-Faktoren nicht auf beobachtbaren Marktdaten basierende Faktoren für die Bewertung des Vermögenswertes oder der Schuld.

Sollten die Inputfaktoren, die zur Bemessung des beizulegenden Zeitwertes verwendet werden, verschiedenen Hierarchiestufen angehören, richtet sich die gesamte Bewertung des beizulegenden Zeitwertes nach der Stufe des am niedrigsten eingestuften Inputfaktors, der für die gesamte Bemessung wesentlich ist.

## ■ Auswirkung der Bewertungsgrundsätze auf bestimmte Vermögenswerte und Passiva

### Beizulegender Zeitwert eines nicht-finanziellen Vermögenswertes

Die Bewertung eines nicht-finanziellen Vermögenswertes erfolgt unter der Annahme, dass ein beliebiger Marktteilnehmer den größtmöglichen Nutzen aus dem Vermögenswert ziehen kann. Die Bestimmung dieses größtmöglichen Nutzens erfolgt immer aus der Sicht der Marktteilnehmer, was zur Folge hat, dass der Fair Value unbeeinflusst davon ist, wie das Unternehmen den Vermögenswert nutzt. Der größtmögliche Nutzen eines nicht-finanziellen Vermögenswertes bildet die Bewertungsprämisse. Sie entscheidet darüber, ob ein nicht-finanzieller Vermögenswert auf stand-alone Basis oder in Kombination mit anderen Vermögenswerten (ggfs. auch Schulden) zu bewerten ist. Sollte der größtmögliche Nutzen nur in einer solchen Kombination zu erzielen sein, unterstellt IFRS 13, dass die ergänzenden Vermögenswerte (ggfs. auch Schulden) für Marktteilnehmer verfügbar sind.

**Beispiel:** Im Rahmen einer Kaufpreisallokation für ein erworbenes Unternehmen A stellt der Erwerber überraschenderweise fest, dass A eine

große Menge an Minengold besitzt. Angesichts der derzeitigen Weltmarktpreise für Gold kann der größtmögliche Nutzen nur dadurch erzielt werden, wenn das Minengold zu gegossenen Barren weiterverarbeitet wird. Für die Bemessung des beizulegenden Zeitwertes wird der Marktpreis gesucht, der erzielbar wäre, wenn das Minengold an einen Marktteilnehmer veräußert werden würde, der es zu gegossenen Barren weiterverarbeiten kann.

### Beizulegender Zeitwert von Schulden und eigener Eigenkapitalinstrumente

Die Bewertung von finanziellen und nicht-finanziellen Schulden sowie von eigenen Eigenkapitalinstrumenten wird systematisch auf eine Stufe gestellt. Für alle gilt, dass von einer Übertragung auf einen Marktteilnehmer am Bewertungsstichtag auszugehen ist, der Vertrag also weder aufgelöst noch beglichen wird oder sonst wie untergeht. Die Bewertung von Schulden berücksichtigt das sog. *non-performing risk*, das auch das eigene Kreditrisiko beinhaltet, jedoch nicht auf dieses begrenzt ist. Wie bereits ausgeführt, soll auch hier ein Unternehmen den Gebrauch von beobachtbaren Inputfaktoren maximieren bzw. den Gebrauch von nicht beobachtbaren Inputfaktoren minimieren.

Da allerdings für Schulden und auch für die eigenen Eigenkapitalinstrumente oftmals kein beobachtbarer Markt vorhanden ist, ist eine abgestufte Bewertungssystematik vorgesehen. Diese abgestufte Bewertungssystematik sieht die Verwendung von Marktpreisen einer identischen übertragenen Schuld bzw. eines identischen übertragenen Eigenkapitalinstruments als obersten Maßstab an, und stellt die Verwendung von abweichenden Bewertungsverfahren, wie z. B. die Barwertermittlung, an das Ende dieser Bewertungssystematik.

## IFRS | HGB | Bilanzsteuerrecht

### ■ Anhangangaben

IFRS 13 schreibt eine Reihe von Anhangangaben vor, die denen des IFRS 7 nachempfunden sind, aber für alle Vermögenswerte und Schulden gelten. Die IFRS 13-Anhangangaben sollen lediglich Anhangangaben aus anderen Standards ergänzen. Es wird zwischen Anhangangaben für Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert unterschieden, die wiederkehrend (*recurring*) oder einmalig bzw. selten (*non-recurring*) sind. Für wiederkehrende Bewertungen sind umfangreichere Angaben zu machen. Wie bereits aus dem IFRS 7 bekannt, hat ein Unternehmen Aufgliederungen für jede Klasse von Vermögenswerten und Schulden zu machen. Dafür hat eine sachgerechte Klassenbildung auf der Grundlage des Wesens, der Eigenschaften und der Risiken der Vermögenswerte sowie der Stufe innerhalb der Fair Value-Hierarchie zu erfolgen. U.a. sind folgende Angaben zu machen:

- der Level der Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert,
- Umgliederungen zwischen Level 1 und Level 2 einschließlich der Gründe für die Umgliederung,
- Bewertungsmethoden und Bewertungsprämissen im Hinblick auf die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert und Änderungen von Bewertungsmethoden und
- bei Level 3-Bewertungen u.a. eine Überleitungsrechnung von der Eröffnungs- zu der Schlussbilanz, Erläuterungen der eingesetzten Bewertungstechniken und verbale Erläuterungen von Sensitivitäten bei wiederkehrenden Level 3-Bewertungen. Des Weiteren sollen für Bewertungen, bei denen Level 3-Inputfaktoren verwendet wurden, die Auswirkungen auf die GuV und auf das OCI dargestellt werden.

### ED/2011/4 „Investment Entities“

**Das IASB hat am 25. August 2011 zusammen mit dem FASB den ED/2011/4 „Investment Entities“ veröffentlicht. Mit diesem ED wird vorgeschlagen, Investmentgesellschaften als eine eigenständige Unternehmensform zu definieren und von den Konsolidierungsvorschriften des IFRS 10 „Consolidated Financial Statements“ auszunehmen. Der Entwurf definiert Investmentgesellschaften als Unternehmen, die in eine Vielzahl von Anlagen investieren, um für Kapitalanleger, die sich mit Anteilen beteiligen, Vermögenswertsteigerungen und/oder Kapitaleinkünfte zu erwirtschaften. Die Kommentierungsfrist endet am 5. Januar 2012. Der Zeitpunkt der Erstanwendung des Standards ist offen.**

Nach IFRS 10 müssten Investmentgesellschaften von ihnen beherrschte Unternehmen vollkonsolidieren. Im Rahmen des Konsultationsprozesses zu IFRS 10 wurde auf die mangelnde Entscheidungsnützlichkeit der daraus resultierenden Informationen hingewiesen, da Investoren an den Fair Values der Investments und der Art der Ermittlung dieser Werte interessiert seien. Um dem Geschäftsmodell von Investmentgesellschaften gerecht zu werden, schließt ED/2011/4 Investmentgesellschaften aus dem Anwendungsbereich des IFRS 10 aus. Stattdessen wird eine erfolgswirksame Bewertung aller Investments zum beizulegenden Zeitwert (*at fair value through profit or loss*) verlangt.

Keine Einigkeit konnten IASB und FASB in der Frage erzielen, wie Fälle bilanziell behandelt werden sollen, bei denen die Investmentgesellschaft von einer Nicht-Investmentgesellschaft beherrscht wird. Nach dem Vorschlag des IASB hat ein solches Mutterunternehmen die beherrschten Beteiligungsgesellschaften der Investmentgesellschaft zu konsolidieren. Das FASB hingegen favorisiert einen *roll-up*-Ansatz, der die Konsolidierungs-

ausnahme für die Investmentgesellschaft auf das Mutterunternehmen überträgt und auch in seinem Abschluss eine erfolgswirksame Bewertung zum beizulegenden Zeitwert vorsieht. Im Rahmen der Kommentierung fordert das IASB auf, zu diesem Punkt Stellung zu nehmen.

**Beispiel:** Unternehmen A, das keine Investmentgesellschaft ist, legt überschüssige Liquidität in einem eigenen Spezialfonds B an, der die Kriterien einer Investmentgesellschaft nach ED/2011/4 erfüllt. B hält im Rahmen seiner Anlagepolitik Mehrheitsbeteiligungen an den mittelständischen Industrieunternehmen C und D.

**Lösung IASB:** A muss C und D vollkonsolidieren.

**Lösung FASB:** A hat die Beteiligungen an C und D jeweils erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

## IAS 19 „Employee Benefits“

**Am 16. Juni 2011 hat das IASB die überarbeitete Version des IAS 19 „Employee Benefits“ veröffentlicht. Der Standard enthält Änderungen insbesondere für die Bilanzierung leistungsorientierter Pensionspläne und von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses sowie zur Anhangberichterstattung. Der neue Standard ist spätestens für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Das EU-Endorsement steht noch aus. Die Änderungen sind retrospektiv anzuwenden. Dies gilt nicht für Vermögenswerte, deren Herstellungskosten Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer enthalten.**

### Leistungsorientierte Pensionspläne

Künftig ist die Nettoverpflichtung aus der „Defined Benefit Obligation (DBO)“ und den „Plan Assets“ stets in vol-

ler Höhe auszuweisen. *Remeasurements*, die bisher als „versicherungsmathematische Gewinne und Verluste“ bezeichnet wurden, sind bei Entstehung direkt im OCI zu erfassen. Die Korridormethode oder eine andere Form der Amortisation der Schätzabweichungen sind nicht mehr zulässig. Eine Reklassifizierung der im OCI erfassten Beträge kommt wie bisher nicht in Betracht.

Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand (*past service costs*) ist künftig unabhängig vom Eintritt der Unverfallbarkeit der Ansprüche im Zeitpunkt der Änderung des Pensionsplans in vollem Umfang erfolgswirksam in der GuV zu erfassen. Die *past service costs* umfassen künftig neben den Planänderungen auch Plankürzungen infolge einer signifikanten Verminderung der vom Plan erfassten Arbeitnehmer. Planänderungen und Plankürzungen aufgrund von Veränderungen der versicherungsmathematischen Parameter werden als *remeasurement* erfolgsneutral im OCI erfasst.

Die bisherigen *interest costs* auf die DBO und der *expected return on plan assets* ergeben das Nettozinsergebnis aus dem Plan. Für die Aufzinsung der DBO wie auch zur Ermittlung des Ertrags aus dem Planvermögen ist ein zum Periodenanfang aus Renditen von Unternehmensanleihen hoher Bonität abgeleiteter Zinssatz zu verwenden, wie er bislang schon für die Verzinsung der DBO ermittelt wurde. Während die *remeasurements* im OCI zu erfassen sind, erfolgt der Ausweis des laufenden Dienstzeitaufwands, des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands aus Planänderungen und Plankürzungen sowie der Aufwand oder Ertrag aus Planabgeltungen auf der einen Seite und Nettozinsaufwand oder -ertrag auf der anderen Seite innerhalb der GuV. Eine Aufgliederung der vorgenannten GuV-Positionen hat innerhalb der GuV oder im Anhang zu erfolgen.

Über die schon bisher darzustellende Zusammensetzung und Entwicklung der einzelnen Komponenten der Pensionsverpflichtung hinaus sind die Anhangangaben insbe-

## IFRS | HGB | Bilanzsteuerrecht

sondere erweitert worden, um bessere Informationen über die Merkmale der Pensionspläne und der damit verbundenen planspezifischen Risiken zu vermitteln. Ferner sind die Auswirkungen leistungsorientierter Pensionspläne auf künftige Cash Flows umfassend zu erläutern.

### Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses

Die geänderte Definition des IAS 19 hinsichtlich der Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses führt grundsätzlich zu einer Einschränkung der unter diese Position fallenden Leistungen. Werden Leistungen an Arbeitnehmer in Abhängigkeit von der Erbringung künftiger Arbeitsleistungen gewährt, soll das gegen ihre Einstufung als Leistung aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses sprechen. Sie sind dann als „Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ oder als „Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ zu klassifizieren.

In der öffentlichen Diskussion stehen derzeit in diesem Zusammenhang die Aufstockungsbeträge zur Altersteilzeitrückstellung im Rahmen des Blockmodells, wie es vielfach in Deutschland zur Anwendung kommt. Da die Höhe des Aufstockungsbetrages in Vereinbarungen zur Altersteilzeit regelmäßig laufzeitabhängig ist, könnte der Aufstockungsbetrag künftig nicht mehr unter die Kategorie „Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ zu subsumieren sein. Infolgedessen wäre der Aufstockungsbetrag nicht mehr wie bislang in einem Betrag im Zeitpunkt des Abschlusses der Altersteilzeitvereinbarung zu passivieren, sondern innerhalb der Aktivphase ratierlich anzusammeln. Für eine Beibehaltung der bisherigen Vorgehensweise könnte dagegen der Abfindungscharakter des Aufstockungsbetrages sprechen, da dieser gerade gewährt wird, um den Arbeitnehmer zu einer vorzeitigen Beendigung des

Arbeitsverhältnisses zu bewegen. Es bleibt abzuwarten, wie die internationale Bilanzierungspraxis IAS 19 im Hinblick auf den Aufstockungsbetrag zur Altersteilzeitrückstellung umsetzen wird.

## Internationale Kurznachrichten

### ■ IASB veröffentlicht ED/2011/3 zum IFRS 9-Erstanwendungszeitpunkt

Am 4. August 2011 hat das IASB den ED/2011/3 „Mandatory Effective Date of IFRS 9“ veröffentlicht. Darin wird vorgeschlagen, IFRS 9 erst ab dem 1. Januar 2015 verpflichtend anzuwenden, da Phase 2 („Impairment Methodology“) und Phase 3 („Hedge Accounting“) dieses Projekts erst später als ursprünglich geplant abgeschlossen werden. Dadurch soll eine zeitgleiche Anwendung aller Vorschriften weiterhin gewährleistet werden. Die zeitliche Verzögerung hat jedoch keine Änderung der bereits verabschiedeten IFRS 9-Vorschriften zur Kategorisierung und Bewertung zur Folge. Zudem wird klargestellt, dass der Verzicht auf angepasste Vergleichszahlen bei vorzeitiger Anwendung vor dem 1. Januar 2012 zeitlich nicht ausgeweitet wird. Eine frühere Anwendung von IFRS 9 ist sowohl in der Fassung von 2009 (nur *assets*) als auch in der Fassung von 2010 (inkl. *recognition and liabilities*) erlaubt. Letzteres stellt jedoch keine Änderung gegenüber dem aktuellen Standard dar. Der DSR merkt hierzu zu Recht an, dass es willkürlich erscheint, dass aufgrund der Reihenfolge der Verabschiedung von Projektphasen die Möglichkeit besteht, die Regelungen aus früher abgeschlossenen Phasen wahlweise ohne die späteren anzuwenden – z. B. Kategorisierung, aber noch nicht Impairment –, jedoch nicht umkehrt. Kommentierungen zum *exposure draft* sind bis zum 21. Oktober 2011 möglich.

## ■ IASB Konsultationspapier zur zukünftigen Agenda

Am 26. Juli 2011 hat das IASB zum ersten Mal ein Konsultationspapier veröffentlicht, in dem es über seine strategische Ausrichtung und sein zukünftiges Arbeitsprogramm informiert. Ziel ist es, Meinungen zu den Prioritäten und Bedürfnissen der an der Finanzberichterstattung interessierten internationalen Öffentlichkeit einzuholen. Das IASB sieht seine Aufgabe zum einen in der Weiterentwicklung der Finanzberichterstattung, zum anderen in der Pflege bestehender IFRS. Das Konsultationspapier enthält offene Fragen zur Ausgestaltung dieser Aufgaben und wie diese Aufgaben im Detail gewichtet werden sollen. Bis zum 30. November 2011 werden Stellungnahmen in elektronischer Form an die IFRS Foundation Website ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)) unter der Rubrik „Comment on a proposal“ erbeten.

## ■ IASB und FASB beschließen Re-Exposure zum Projekt Erlösrealisierung

Das IASB und das FASB haben am 16. Juni 2011 gemeinsam beschlossen, die im Rahmen des ED/2010/6 „Revenue from Contracts with Customers“ im Juni 2010 veröffentlichten und zwischenzeitlich überarbeiteten Vorschläge zur Erlösrealisierung ein zweites Mal als Entwurf vorzulegen, der öffentlich kommentiert werden kann (Re-Exposure). Obgleich im Verlauf des Due Process die erneute Vorlage eines Entwurfs nach Überarbeitung nicht zwingend vorgesehen ist, haben sich die beiden Boards aufgrund der herausragenden Bedeutung dieser Rechnungslegungsregeln für nahezu alle nach IFRS und US-GAAP bilanzierenden Unternehmen für das Re-Exposure entschieden. Auf diese Weise sollen zudem nicht beabsichtigte Folgewirkungen vermieden werden. Es wird davon ausgegangen, dass bis zum Oktober 2011 die Veröffentlichung des überarbeiteten Exposure Drafts

erfolgen wird. Die Kommentierungsfrist wird dann voraussichtlich 120 Tage betragen.

## II. NATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

### IDW RS HFA 35 „Handelsrechtliche Bilanzierung von Bewertungseinheiten“

**Am 10. Juni 2011 wurde vom HFA der IDW RS HFA 35 „Handelsrechtliche Bilanzierung von Bewertungseinheiten“ final verabschiedet. Gegenüber dem Entwurf aus dem Jahr 2010 enthält die endgültige Fassung im Wesentlichen klarstellende und redaktionelle Änderungen.**

Für Vermögensgegenstände und Schulden gilt grundsätzlich der Einzelbewertungsgrundsatz (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Er wird allerdings durch die mit dem BilMoG eingeführten Vorschriften zur Bildung von Bewertungseinheiten relativiert. Eine Bewertungseinheit liegt nach § 254 Satz 1 HGB dann vor, wenn für handelsbilanzielle Zwecke Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen (Grundgeschäfte) zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken (abgesicherte Risiken) mit originären oder derivativen Finanzinstrumenten (Sicherungsinstrumente) zusammengefasst werden. § 254 HGB bezieht sich dabei allein auf die Absicherung von Wert- und Zahlungsstromänderungsrisiken. Darüber hinaus ist § 254 HGB als Wahlrecht ausgestaltet, d. h. selbst bei Vorliegen aller Voraussetzungen besteht keine Pflicht zur Bildung einer Bewertungseinheit. Allerdings ist dies dann nach § 289 Abs. 2 Nr. 2 HGB im Lagebericht anzugeben.

## IFRS | HGB | Bilanzsteuerrecht

Bewertungseinheiten kommen sowohl für Mikro-, Makro- als auch für Portfolio-Hedges in Betracht. Ihre Bildung ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- Es muss sich um objektiv geeignete Grundgeschäfte und Sicherungsinstrumente handeln. Als Grundgeschäfte kommen Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte (einschließlich Derivate) oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen in Betracht. Diese können sowohl finanzieller als auch nicht-finanzieller Art sein. Als Sicherungsinstrumente sind nur originäre und derivative Finanzinstrumente zulässig.
- Die Sicherungsbeziehung als auch die bewusste Entscheidung des Bilanzierenden für die handelsbilanzielle Zusammenfassung muss ausreichend dokumentiert sein.
- Zum Zeitpunkt der Herstellung einer ökonomischen Sicherungsbeziehung muss die Absicht bestehen, diese auch für einen bestimmten Zeitraum fortzusetzen. Zwar darf der Bilanzierende die Entscheidung zur Bildung einer Bewertungseinheit bei gleichartigen Sachverhalten unterschiedlich treffen. Soweit er sich jedoch für eine Abbildungsform entscheidet, bleibt er im Zeitablauf bis zur tatsächlichen Beendigung der Sicherungsbeziehung an diese Entscheidung gebunden. Aufgelöst werden darf eine Sicherungsbeziehung nur ausnahmsweise, z. B. bei Wegfall des Grundgeschäfts.
- Die Wirksamkeit der Sicherungsbeziehung ist für den Zeitpunkt der Bildung einer Bewertungseinheit und mindestens für jeden nachfolgenden Abschlussstichtag dahingehend zu beurteilen, ob sich gegenläufige Wertänderungen oder Zahlungsströme in Bezug auf das abgesicherte Risiko voraussichtlich in Zukunft ausgleichen werden (prospektive Beurteilung). Für jedes abgesicherte Risiko ist außerdem der Betrag der bisherigen Unwirksamkeit für die Berichtsperiode (retrospektiv) quantitativ zu ermitteln und nach den einschlägigen Bilanzierungsvorschriften zu erfassen.

- Bei Makro- und Portfolio-Hedges bestehen zusätzliche Anforderungen an ein dokumentiertes, angemessenes und funktionsfähiges Risikomanagementsystem.

Aus der Bildung einer Bewertungseinheit ergeben sich für die Bilanzierung u. a. folgende Konsequenzen:

- Grundsätzlich sind zwei Methoden zulässig, nach denen die bilanzielle Abbildung des wirksamen Teils erfolgen darf, wobei Erstere empfohlen wird:
  - *Einfrierungsmethode*: Die sich ausgleichenden Wertänderungen aus dem abgesicherten Risiko werden nicht bilanziert (keine Anwendung insb. von §§ 249 Abs. 1, 252 Abs. 1 Nr. 3 und 4 sowie § 256a HGB).
  - *Durchbuchungsmethode*: Die sich ausgleichenden Wertänderungen aus dem abgesicherten Risiko sowohl des Grundgeschäfts als auch des Sicherungsinstruments werden bilanziell erfasst (keine Anwendung insb. von § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB); in der GuV kann eine Verrechnung erfolgen. Für antizipative Bewertungseinheiten ist diese Methode nicht zulässig.
- Verbleibt aufgrund einer teilweisen Unwirksamkeit der Sicherungsbeziehung ein unrealisierter Verlust, ist dieser aufwandswirksam zu erfassen. Wertänderungen aufgrund der nicht abgesicherten Risiken sind nach den allgemeinen Bilanzierungsvorschriften imparitatisch zu erfassen. Hinsichtlich der steuerbilanziellen Behandlung von Rückstellungen für Verlustüberhänge aus Bewertungseinheiten verweisen wir auf den PKF Newsletter Accounting III.2011.
- Es können nur die seit der Bildung der Bewertungseinheit eingetretenen Wert- bzw. Zahlungsstromänderungen kompensiert werden. Gehörten das Grundgeschäft und/oder das Sicherungsinstrument vor der Bildung der Bewertungseinheit zum Vermögen des Bilanzierenden, sind diese zum Zeitpunkt der Bildung der Bewertungs-

einheit letztmalig nach den allgemeinen Grundsätzen zu bilanzieren und zu bewerten.

**Beispiel:** Für einen Zinsswap, der seit geraumer Zeit besteht und der nunmehr einen negativen Marktwert aufweist, und nachträglich als Sicherungsinstrument designiert wird, ist zum Zeitpunkt der Bildung der Bewertungseinheit eine Drohverlustrückstellung zu bilden. Diese ist dann über die Dauer bzw. bei Fälligkeit des Swaps zu verbrauchen.

## IDW RH HFA 1.017 „Einzelfragen zur Behandlung der Umsatzsteuer im handelsrechtlichen Jahresabschluss“

**Aufgrund der Aufhebung des § 250 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB im Zuge der Einführung des BilMoG war eine Überarbeitung der IDW Stellungnahme des HFA 1/1985 i.d.F. 1990 „Zur Behandlung der Umsatzsteuer im Jahresabschluss“ notwendig geworden. Der HFA verabschiedete am 10. Juni 2011 eine neue Stellungnahme, die den Ausweis der Umsatzsteuer in der Bilanz, der GuV und dem Anhang behandelt.**

Für die Unternehmenspraxis von Bedeutung ist, dass mit Einführung des BilMoG der Ausweis der Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen nach der Bruttomethode in handelsrechtlichen Abschlüssen nicht mehr zugelassen ist. Erhaltene Anzahlungen sind nun gesondert in Höhe ihres Nettobetrages unter der relevanten Bilanzposition auszuweisen. Die auf die erhaltenen Anzahlungen entfallende Umsatzsteuer ist bis zur Abführung unter den „sonstigen Verbindlichkeiten“ auszuweisen. Des Weiteren finden sich im IDW RH HFA 1.017 Hinweise zur rechnungslegungsbezogenen Behandlung von Besonderheiten bei umsatzsteuerlichen Organschaften und

zur Behandlung nicht abzugsfähiger Vorsteuer nach § 15 Abs. 2 UStG. Darüber hinaus wird dargelegt, dass auf Aufsichtsratsvergütungen und Abschlussprüferhonorare entfallende Umsatzsteuerbeträge nicht zu den im Anhang angabepflichtigen Bezügen bzw. Honoraren zählen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Bilanzierende vorsteuerabzugsberechtigt ist oder nicht.

## Nationale Kurznachrichten

### ■ HFA verabschiedet weitere Standards

Der HFA hat am 10. Juni 2011 folgende Standards verabschiedet:

- IDW RS HFA 17 „Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss“

Es wurden nur geringe Veränderungen zur Entwurfsfassung vorgenommen. Darüber hinaus wurde nach Abstimmung mit dem Fachausschuss für Sanierung und Insolvenz (FAS) eine an den veränderten IDW RS HFA 17 und an die aktuelle Rechtslage angepasste Fassung des IDW RH HFA 1.012 „Externe (handelsrechtliche) Rechnungslegung im Insolvenzverfahren“ verabschiedet.

- IDW RS HFA 30 „Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen“

Die geänderte Fassung des IDW RS HFA 30 integriert die bislang in IDW ERS HFA 38 enthaltenen Ausführungen zu den Besonderheiten der (Ansatz-)Stetigkeit bei Altersversorgungsverpflichtungen. Sie klärt zudem Zweifelsfragen, die aus dem Mitgliederkreis des IDW an die Geschäftsstelle gerichtet worden waren. Schließlich stellt sie klar, dass Vermögensgegenstände des Deckungsvermögens nicht in den Anlagenspiegel aufzunehmen und unter welchem Bilanzposten den Altersversorgungsverpflichtungen vergleichbare langfristige Verpflichtungen auszuweisen sind.

## IFRS | HGB | Bilanzsteuerrecht

- IDW RS HFA 38 „Ansatz- und Bewertungsstetigkeit im handelsrechtlichen Jahresabschluss“

Die Verlautbarung ersetzt die IDW Stellungnahme HFA 3/1997 „Zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit“. Die Stellungnahme berücksichtigt den Grundsatz der Ansatzstetigkeit in § 246 Abs. 3 HGB in der BilMoG-Fassung, nach dem die im vorangegangenen Jahresabschluss angewandten Ansatzmethoden beizubehalten sind. Außerdem enthält die Verlautbarung ergänzende Ausführungen zum Begriff der Ansatzmethode. Die Regelungen zur Bewertungsstetigkeit des HFA 3/1997 wurden integriert und an die aktuelle Rechtslage angepasst.

- **DSR berät Überarbeitung des DRS 15 „Lageberichterstattung“**

Der DSR diskutiert derzeit eine Überarbeitung des DRS 15 „Lageberichterstattung“ und plant im Herbst 2011 einen Standardentwurf zu verabschieden. In seiner 158. Sitzung vom 28. und 29. Juni 2011 hat der DSR die Beratungen darüber fortgesetzt. Einen Schwerpunkt der Diskussionen bildete die Aufnahme von Beispielen in den Standardentwurf sowie die Gestaltung dieser Beispiele. Ferner wurde die Differenzierung der Anforderungen nach Kapitalmarktorientierung erörtert. Es sollen neben den bestehenden gesetzlichen Differenzierungen weitere Differenzierungen im Standardentwurf zusammenfassend dargestellt und beurteilt werden. Abgelehnt werden vom DSR verpflichtende Angaben zur Dividendenpolitik sowie höhere Anforderungen an die Prognoseberichterstattung bei kapitalmarktorientierten Unternehmen.

Des Weiteren bestätigt der DSR die Absicht, die Grundsätze Vollständigkeit, Verlässlichkeit, Klarheit und Übersichtlichkeit, Vermittlung aus Sicht der Konzernleitung und Informationsbeschaffung zu konkretisieren. Darüber hinaus befürwortet der DSR die Aufnahme von Aussagen

zum Stand der Erreichung strategischer Ziele bei kapitalmarktorientierten Unternehmen. Auch wird ein Vergleich der in der Vorperiode berichteten Prognose mit der tatsächlichen Geschäftsentwicklung für sinnvoll erachtet.

Zum Redaktionsschluss ausstehend waren u. a. die Diskussionen über den Nachtragsbericht, die übernahmerelevante Angaben, die Erklärung zur Unternehmensführung sowie über die Versicherung der gesetzlichen Vertreter.

## III. BILANZSTEUERRECHT

### Aktuell veröffentlichte Urteile der Finanzgerichte

- **BFH: Voraussichtlich dauernde Wertminderung bei festverzinslichen Wertpapieren**

Bei festverzinslichen Wertpapieren, die eine Forderung in Höhe des Nominalwerts der Forderung verbrieft, ist eine Teilwertabschreibung unter ihrem Nennwert allein wegen gesunkener Kurse regelmäßig nicht zulässig. Dies gilt auch dann, wenn die Wertpapiere zum Umlaufvermögen gehören.

[BFH vom 8.6.2011, I R 98/10, vgl. DB 2011 S. 1834](#)

- **FG: Berücksichtigung wertaufhellender Tatsachen nur bis zum Ablauf des Zeitraums für die Bilanzaufstellung**

Wertaufhellende Tatsachen gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB können nicht mehr berücksichtigt werden, wenn sie nach dem Zeitpunkt bekannt werden, zu dem die Bilanz hätte spätestens aufgestellt werden müssen.

[FG Köln vom 17.03.2011 – 13 K 52/11, vgl. BB 2011 S. 1394](#)

## ■ FG: Teilwertabschreibungen auf Fondsbeteiligungen

Betragen die Wertminderungen von Fondsbeteiligungen zum Bilanzstichtag zwischen 16 und 30 v.H. und liegen im „Nachbetrachtungszeitraum“ zwischen Bilanzstichtag und Zeitpunkt der Bilanzaufstellung konkrete Anhaltspunkte für eine alsbaldige Wertaufholung nicht vor, handelt es sich nicht mehr um bloße nicht zu einer Teilwertabschreibung berechtigende Wertschwankungen.  
[FG Rheinland-Pfalz vom 15.12.2010 – 1 K 2237/07, Rev. eing. \[Az. BFH: I R 7/11\], vgl. EFG 2011 S. 953](#)

## ■ FG: Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung ist noch nicht rechtlich entstanden i.S. der Rechtsprechung zu Verbindlichkeitsrückstellungen, wenn die Rechtsnorm, in der sie enthalten ist, eine Frist für eine Erfüllung enthält, die am maßgeblichen Bilanzstichtag noch nicht abgelaufen ist. Für die Passivierung einer derartigen, rechtlich noch nicht bestehenden Verbindlichkeit ist ein wirtschaftlicher Bezug der möglicherweise entstehenden Verbindlichkeit zum Zeitraum vor dem jeweiligen Bilanzstichtag erforder-

lich. Eine infolge Fristablaufs am Bilanzstichtag rechtlich entstandene öffentlich-rechtliche Verpflichtung ist hingegen unabhängig vom Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung zu passivieren. Eine Saldierung mit künftigen Vorteilen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchst. c EStG erfordert, dass die künftigen Vorteile mit der Erfüllung der konkreten Verpflichtung voraussichtlich anfallen werden.  
[FG Düsseldorf vom 13.12.2010 – 3 K 3356/08 F, Rev. eing. \[Az. BFH: IV R 7/11\], vgl. EFG 2011 S. 353](#)

## ■ FG: Wirtschaftliches Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil

Ein an einer Kapitalgesellschaft Unterbeteiligter ist nach der Maßgeblichkeit des Gesamtbildes der tatsächlichen Verhältnisse nicht wirtschaftlicher Eigentümer, wenn er

- nur einen betragsmäßig begrenzten Anteil an den ausgeschütteten Gewinnen erhält,
- über die Unterbeteiligung nicht frei verfügen kann und
- die Gesellschaftsrechte einschließlich der Stimmrechte nicht ausüben darf.

[FG Münster vom 25.11.2010 – 3 K 2791/09 E, F, Rev. eing. \[Az. BFH: IX R 6/11\], vgl. EFG 2011 S. 964](#)

## IFRS | HGB | Bilanzsteuerrecht

### Impressum

#### PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### PKF International Limited

Farringdon Place 20 · Farringdon Road · London EC1M 3AP · England · Tel. +44 20 7065 0104 · [www.pkf.com](http://www.pkf.com)

Anfragen und Anregungen an die Redaktion bitte an: [pkf-newsletter-accounting@pkf.de](mailto:pkf-newsletter-accounting@pkf.de)

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

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

Bildnachweise: © Nikada; iStockphoto