

PKF newsletter accounting


 14

Editorial

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

das Team von PKF wünscht Ihnen ein gutes neues Jahr 2014!

Auch in diesem Jahr möchten wir Ihnen mit dem Newsletter Accounting einen Überblick über die wichtigsten Entwicklungen in der (inter-)nationalen Rechnungslegung sowie im Bilanzsteuerrecht geben.

Das Jahr 2013 kann als sehr ereignisreich angesehen werden, was die Veröffentlichung und Verabschiedung von neuen IFRS-Standards durch das IASB und die EU angeht. Sage und schreibe 20 neue bzw. geänderte Standards könnten für Sie von Bedeutung sein. In dieser Ausgabe haben wir deshalb die für Sie im Geschäftsjahr 2013 anzuwendenden bzw. anwendbaren Standards zusammenfassend dargestellt. Ein weiterer Schwerpunkt dieser Ausgabe sind die Prüfungsschwerpunkte der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR). Es verwundert nicht, dass auch die DPR ihren Fokus auf die neuen Standards legt.

Auf nationaler Rechnungslegungsebene war hingegen ein ruhiger Jahresausklang 2013 zu verzeichnen. Als einer der wenigen, für die Praxis interessanten Veröffentlichungen kann der von uns vorgestellte neue Standard des IDW zur Immobilienbewertung angeführt werden.

Wir wünschen Ihnen nun eine angenehme Lektüre.

Mit den besten Wünschen für einen erfolgreichen Jahresverlauf

Ihr PKF Team

Inhalt

I. Internationale Rechnungslegung...2

DPR-Prüfungsschwerpunkte 2014.....	2
Überblick über die neuen zum 31. Dezember 2013 anzuwendenden bzw. freiwillig anwendbaren IFRS.....	5
Internationale Kurznachrichten	7

II. Nationale Rechnungslegung 9

IDW S10: „Grundsätze zur Bewertung von Immobilien“	9
--	---

III. Bilanzsteuerrecht 11

Aktuell veröffentlichte Urteile der Finanzgerichte.....	11
---	----

I. INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

DPR-Prüfungsschwerpunkte 2014

Überblick

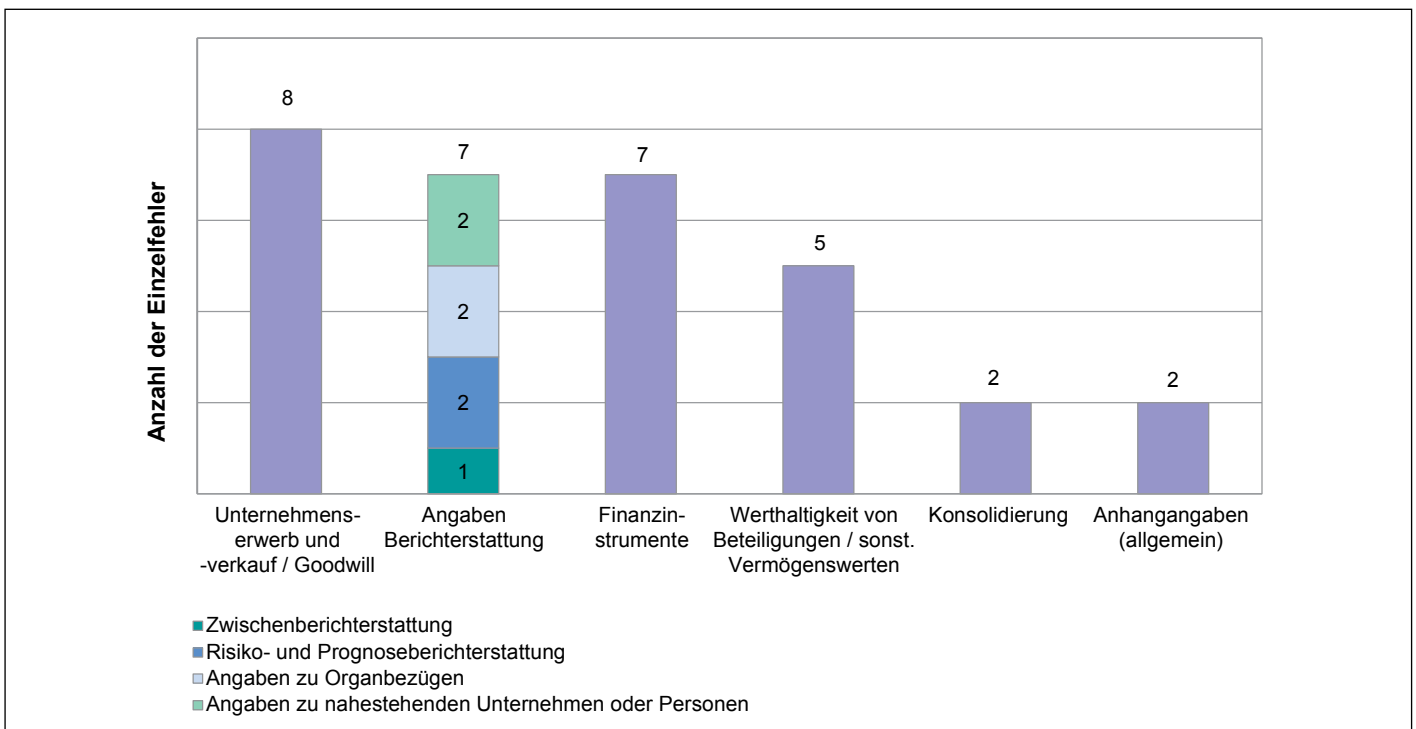
Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e. V. (DPR) hat am 15. Oktober 2013 ihre Prüfungsschwerpunkte für das Jahr 2014 veröffentlicht. Die DPR überprüft im Rahmen von bestimmten Prüfungen (Stichproben-, Anlass- und Verlangensprüfung) die Rechnungslegung von kapitalmarktorientierten Unternehmen i. S. d. § 2 WpHG in Deutschland. Einige der Prüfungsschwerpunkte für das Jahr 2014, wie Goodwill Impairment Test, Unternehmenszusammenschlüsse und Lageberichterstattung, dürften bekannt vorkommen, stellen sie doch Dauerbrenner bei den Prüfungsschwerpunkten der DPR dar. Dies sollte nicht sonderlich überraschen, da die DPR gerade in diesen Bereichen bisher die meisten Fehler aufgedeckt hat.

Im Folgenden stellen wir Ihnen die Prüfungsschwerpunkte 2014 im Einzelnen vor:

Goodwill Impairment Test

Ein sich im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses ergebender Goodwill entsteht aus dem übersteigenden Betrag der Gegenleistung für das erworbene Unternehmen zuzüglich des Betrags aller nicht-beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen und dem zum Fair Value bewerteten übernommenen Nettovermögen. Ein solcher Goodwill ist mindestens einmal im Jahr oder bei Vorliegen sogenannter *triggering events* auf seine Werthaltigkeit zu überprüfen.

Im Jahr 2014 steht die Konsistenz und Verlässlichkeit der Cash Flow-Prognose im Rahmen des Impairment-Tests im Fokus der DPR. Sie wird insbesondere überprüfen, ob die Planungsannahmen mit externen Quellen und der Lageberichterstattung übereinstimmen. Insbesondere bei wesentlichen und häufigen Planungsabweichungen in der Vergangenheit wird die DPR die Planungstreue und die Plausibilität der Planungsrechnung äußerst kritisch hinterfragen.



Die „Fehlerhitliste“ 2012 der DPR; Quelle: Tätigkeitsbericht der DPR vom 29. Januar 2013, Seite 8

Des Weiteren wird die DPR die Ableitung der Wachstumsrate und des Abzinsungssatzes (Peer Group-Analyse, Herleitung des Betafaktors und des Verschuldungsgrads) untersuchen und darauf achten, dass die wesentlichen Bewertungsprämissen (IAS 36.134 (d) und (e), IAS 1.125) im Anhang ausreichend beschrieben wurden.

Unternehmenszusammenschlüsse

Im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses sind alle erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden zu ihrem beizulegenden Zeitwert nach IFRS 3 zu bewerten. Für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2012 beginnen, hat diese Bewertung in Übereinstimmung mit dem IFRS 13 zu erfolgen.

Der IFRS 13 definiert den beizulegenden Zeitwert als den Preis, den man in einer gewöhnlichen Transaktion in dem Hauptmarkt (oder dem vorteilhaftesten Markt) am Bewertungsstichtag unter aktuellen Marktbedingungen beim Verkauf eines Vermögenswerts erhalten würde oder bei der Übertragung einer Schuld zu zahlen hätte.

Nach den Vorschriften des IFRS 13 hat ein Unternehmen, das eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert vornimmt, Folgendes festzulegen:

- (a) den bestimmten Vermögenswert oder die bestimmte Schuld, der bzw. die bewertet wird (sogenannte *unit of account*);
- (b) für einen nicht-finanziellen Vermögenswert, die höchst- und bestmögliche Nutzung des Vermögenswerts und ob der Vermögenswert in Kombination mit anderen Vermögenswerten oder eigenständig genutzt wird;
- (c) der Markt, in dem eine gewöhnliche Transaktion für den Vermögenswert oder die Schuld stattfinden würde und
- (d) das geeignete Bewertungsverfahren, das für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts anzuwenden ist. Das herangezogene Bewertungsverfahren sollte die Verwendung relevanter beobachtbarer Eingangsparameter maximieren und nicht-beobachtbarer Eingangsparameter minimieren. Diese Eingangsparameter sollten mit den Eingangsparametern übereinstimmen, die ein Marktteilnehmer bei der Preisfestlegung des Vermögenswerts oder der Schuld verwenden würde.

Der IFRS 13 legt eine Hierarchie für den beizulegenden Zeitwert fest, die den in die Bewertungsverfahren zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts eingehenden Eingangsparametern drei Stufen zuordnet. Die Hierarchie räumt den an aktiven Märkten für identische Vermögenswerte oder Schulden notierten (unverändert übernommenen) Preisen (Eingangsparameter der Stufe 1) höchste Priorität und den nicht-beobachtbaren Eingangsparametern (Eingangsparameter der Stufe 3) geringste Priorität ein.

Was genau die DPR im Rahmen dieses Schwerpunktes prüfen wird, bleibt offen. Es ist aber zu erwarten, dass sich die DPR u. a. vergewissern wird, ob die Unternehmen bei der Bewertung von nicht-finanziellen Vermögenswerten, die höchst- und bestmögliche Nutzung des Vermögenswerts unterstellt haben. Des Weiteren wird die DPR prüfen, ob tatsächlich das Bewertungsmodell verwendet wurde, das die Verwendung von beobachtbaren Inputfaktoren maximiert bzw. von nicht-beobachtbaren Inputfaktoren minimiert.

Im Rahmen ihres Prüfungsschwerpunktes „Unternehmenszusammenschlüsse“ wird die DPR zudem überprüfen, ob aussagefähige Anhangangaben zur Entstehung eines Goodwill oder eines negativen Unterschiedsbetrags und zu den finanziellen Auswirkungen eines Unternehmenszusammenschlusses (IFRS 3.59 f., IFRS 3 Anhang B64 (e), (n) und (q)) zu finden sind.



Welche Faktoren haben zur Erfassung eines Goodwill geführt? Die aussagefähige Berichterstattung hierüber wird die DPR überprüfen

Bilanzierung von leistungsorientierten Pensionsverpflichtungen

Pensionsverpflichtungen und andere kurz- und langfristige Leistungen an Arbeitnehmer sind für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen, nach dem überarbeitenden IAS 19R abzubilden.

Die wichtigste Änderung betrifft die Abschaffung der sogenannten Korridormethode. Zukünftig sind versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sofort im sonstigen Ergebnis (OCI) zu erfassen. Als weitere wesentliche Änderungen sind die Schätzung des Ertrags des Planvermögens auf Basis des Diskontierungssatzes und die sofortige Erfassung nachzuverrechnender Dienstzeitaufwendungen im Jahr des Entstehens zu nennen. Aber auch die Anhangberichterstattung wurde durch den IAS 19R erweitert.

Im Rahmen dieses Prüfungsschwerpunktes wird die DPR untersuchen, ob und – wenn ja – wie die Unternehmen ihrer Verpflichtung nachgekommen sind, die Bilanz um eine dritte Bilanz zu ergänzen, wenn die Erstanwendung des IAS 19R wesentliche Auswirkungen hatte. Des Weiteren hat die DPR angekündigt, die Transparenz und Stetigkeit bei der Ermittlung des Abzinsungssatzes und die Darstellung der Sensitivitäten der versicherungsmathematischen Annahmen (IAS 19.144 f.) zu prüfen. Dies muss wohl vor dem Hintergrund gesehen werden, dass in den letzten Jahren vereinzelt zu beobachten war, durch Änderung der Ermittlungsmethode einen höheren Diskontierungszins für die Bewertung von Pensionsverpflichtungen herzuleiten. Hinsichtlich der Anhangberichterstattung ist für die DPR die Beschreibung der Merkmale des Versorgungsplans und der damit verbundenen Risiken (IAS 19.139) von Interesse.

Neue Standards zur Konsolidierung

Das sogenannte Konsolidierungspaket (IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12) ist in der Europäischen Union (EU) für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig; allerdings unter der Maßgabe, dass dann alle Standards des Konsolidierungspaketes vorzeitig angewendet werden.

Bei vorzeitiger Anwendung der Standards IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12 im Jahr 2013 wird die DPR u. a. prüfen, wie die Abgrenzung des Konsolidierungskreises anhand des neuen *Control*-Kriteriums des IFRS 10 erfolgte. Zudem steht die Beurteilung von gemeinsamen Vereinbarungen gemäß IFRS 11 im Fokus der DPR. Hier wird insbesondere untersucht werden, wie die Klassifizierung von Joint Arrangements in Joint Operations und Joint Ventures vorgenommen wurde. Abschließend werden bei einer vorzeitigen Anwendung die Anhangangaben nach IAS 12 im Vordergrund stehen.

Bei Erstanwendung der neuen Standards zur Konsolidierung im Jahr 2014 wird die DPR prüfen, ob im Konzernabschluss des Jahres 2013 aussagefähige Anhangangaben zu den erwarteten Auswirkungen gemäß IAS 8.30 gemacht wurden. Bei größeren Konzernen ist u. a. zu erwarten, dass sich die DPR erklären lassen wird, wie der unternehmensinterne Prozess zur Neubeurteilung des Konsolidierungskreises ausgestaltet war. Auch dürfte die DPR in diesem Zusammenhang Aussagen mit der Begründung, dass die Beurteilung der Auswirkungen des Konsolidierungspaketes noch nicht abgeschlossen sei und deshalb keine Aussage getroffen werden könne, kritisch hinterfragen, wenn wenige Wochen später ein geänderter Konsolidierungskreis aus der Quartalsberichterstattung zum 31. März 2014 zu verzeichnen ist.

Konzernlagebericht nach DRS 20

Das DRSC hat mit dem DRS 20 die bisherigen, für die Lageberichterstattung relevanten Standards (DRS 15 „Lageberichterstattung“, DRS 5 „Risikoberichterstattung“), DRS 5-10 und 5-20 (Risikoberichterstattung bei Banken und Versicherungen), in einem Standard zusammengefasst und umfassend überarbeitet. Der DRS 20 ist erstmalig für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 31. Dezember 2012 beginnen. Eine frühere Anwendung wurde vom DRSC empfohlen. Die wesentlichsten und meisten Änderungen sind im Bereich der Prognose-, Chancen- und Risikoberichterstattung zu verzeichnen. Hinsichtlich dieser und weiterer Änderungen durch den DRS 20 verweisen wir auf den PKF Newsletter Accounting I.2013.

Die DPR macht deutlich, dass der Schwerpunkt ihrer Prüfung hier im Bereich der Änderungen liegen wird, die aus der Erstanwendung des DRS 20 resultieren. Dies betrifft bspw. die neue Anforderung, dass die Vorjahresprognose mit der tatsächlichen Entwicklung abzugleichen ist (DRS 20.57). Zudem wird die DPR untersuchen, ob die Unternehmen die erhöhten Anforderungen an die Prognosegenauigkeit erfüllt haben (DRS 20.128). Es sind bspw. nun die Richtung und Intensität der Veränderung zu verdeutlichen. Die durch DRS 20 geänderte Darstellung der Risiken (DRS 20.146 ff.) und des Risikomanagementsystems (DRS 20.K137 ff.) runden diesen Schwerpunkt der DPR ab.

Überblick über die neuen zum 31. Dezember 2013 anzuwendenden bzw. freiwillig anwendbaren IFRS

Die beiden nachfolgenden Übersichten dienen IFRS-Anwendern in der EU als Leitfaden für die Anwendung neuer bzw. geänderter IFRS. Für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen, sind folgende Änderungen der IFRS erstmalig anzuwenden:

IFRS	Titel	Anzuwenden für GJ, die am oder nach dem beginnen	Regelungsinhalt
IAS 1	Änderungen an IAS 1 Darstellung des Abschlusses (Darstellung des sonstigen Ergebnisses)	01-Jul-12	Das sonstige Ergebnis ist in reklassifizierbare und nicht-reklassifizierbare Bestandteile aufzuteilen. Die latenten Steuern auf diese Beträge sind anzugeben.
IAS 12	Änderung an IAS 12 Ertragsteuern (Realisierung der zugrundeliegenden Vermögenswerte)	01-Jan-13	Zukünftig wird für bestimmte Vermögenswerte (z. B. als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, die zum Fair Value bewertet werden) grundsätzlich eine Veräußerung unterstellt. Für alle anderen Vermögenswerte ist grundsätzlich der Steuersatz anzuwenden, der entsprechend der Realisierungsabsicht (Veräußerung und Nutzung) anzuwenden ist.
IAS 19	Änderung an IAS 19 Leistungen an Arbeitnehmer	01-Jan-13	Zukünftig sind versicherungsmathematische Gewinne und Verluste aus der Bewertung von Pensionsverpflichtungen in voller Höhe und sofort erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis zu verbuchen. Die Korridormethode wurde damit abgeschafft. Des Weiteren wurde die Ermittlung und der Ausweis des Zinsergebnisses der Nettoverbindlichkeit bzw. des Nettovermögenswerts geändert. Darüber hinaus sind zusätzliche Anhangangaben zu den Merkmalen und Risiken aus leistungsorientierten Plänen zu machen.
IFRS 7	Änderung an IFRS 7 Angaben (Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten)	01-Jan-13	Die Anhangvorschriften zur Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten wurden erweitert.
IFRS 13	Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts	01-Jan-13	Standardübergreifendes Konzept zur Definition, Ermittlung und Offenlegung von Angaben hinsichtlich des beizulegenden Zeitwerts.
IFRS 1	Änderungen durch das Annual Improvements Project 2009-2011	01-Jan-13	Wahlrecht der Übernahme der aktivierten Fremdkapitalkosten zum Übergangszeitpunkt auf die IFRS auf Grundlage der bisher angewendeten Rechnungslegungsvorschriften. Des Weiteren Möglichkeit der wiederholten Anwendung des IFRS 1, wenn zwischenzeitlich die IFRS nicht mehr angewendet wurden.
IAS 1	Änderungen durch das Annual Improvements Project 2009-2011	01-Jan-13	Klarstellung, dass die dritte Bilanz nur bei wesentlichen retrospektiven Anpassungen anzugeben ist und dass eine solche Bilanz zu Beginn der Vergleichsperiode aufzustellen ist.
IAS 16	Änderungen durch das Annual Improvements Project 2009-2011	01-Jan-13	Ersatzteile und Wartungsgeräte sind dann als Anlagevermögen auszuweisen, wenn die Voraussetzungen der Bilanzierung von Sachanlagen vorliegen. Bei kürzerer Nutzung erfolgt ein Ausweis im Vorratsvermögen.
IAS 32	Änderungen durch das Annual Improvements Project 2009-2011	01-Jan-13	Auf Dividendenzahlungen und Eigenkapitaltransaktionen anfallende Ertragsteuern sind nach IAS 12 zu erfassen.
IAS 34	Änderungen durch das Annual Improvements Project 2009-2011	01-Jan-13	Über Segmentvermögenswerte und -schulden ist in der Zwischenberichterstattung nur noch dann zu berichten, wenn sich die Zusammensetzung gegenüber dem Vorjahresabschluss wesentlich geändert hat und dem CODM regelmäßig über Segmentvermögen und -schulden berichtet wird.

IFRS	Titel	Anzuwenden für GJ, die am oder nach dem beginnen	Regelungsinhalt
IFRIC 20	Abraunkosten in der Produktionsphase einer Tagebaumine	01-Jan-13	In der Produktionsphase entstandene Abraumbeseitigungskosten sind unter bestimmten Voraussetzungen als Teil eines Vermögenswerts zu aktivieren. Die Abschreibung des Vermögenswerts aus Abraumbeseitigung hat unter Anwendung der leistungsabhängigen Abschreibungsmethode zu erfolgen, es sei denn, eine andere Methode ist sachgerechter.

Folgende Änderungen können freiwillig im Geschäftsjahr 2013 angewendet werden. Hinsichtlich der IFRS 10,11 und 12 sei darauf hingewiesen, dass eine frühzeitige Anwendung nur dann möglich ist, wenn diese Standards gemeinsam vorzeitig angewendet werden.

IFRS	Titel	Anzuwenden für GJ, die am oder nach dem beginnen	Regelungsinhalt
IFRS 10	Konzernabschlüsse	01-Jan-14	Entwicklung einer neuen "Beherrschungs"-Definition zur Bestimmung der Konsolidierungspflicht, die auf alle Unternehmen anzuwenden ist. Der SIC-12 wurde in diesem Zusammenhang aufgehoben.
IFRS 11	Gemeinsame Vereinbarungen	01-Jan-14	Neues Konzept für gemeinsame Vereinbarungen, das u. a. bei Joint Ventures zur Abschaffung der Quotenkonsolidierung für Gemeinschaftsunternehmen führt.
IFRS 12	Angaben zu Beteiligungen an anderen Unternehmen	01-Jan-14	Standardübergreifende Anhangangaben für Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen, assoziierte Unternehmen, Zweckgesellschaften und sonstigen Beteiligungen.
IAS 27	Einzelabschlüsse	01-Jan-14	Der Standard ist zukünftig nur noch auf Einzelabschlüsse anzuwenden.
IAS 28	Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen	01-Jan-14	Alleinige Bilanzierung nach der At Equity-Methode.
IAS 32	Änderungen an IAS 32 Finanzinstrumente: Darstellung (Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten)	01-Jan-14	Bei Bestehen einer Aufrechnungsmöglichkeit und einer beabsichtigten Aufrechnung des finanziellen Vermögenswerts und der finanziellen Verbindlichkeit ist zu saldieren.
IFRS 10, 12 und IAS 27	Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27 (Investmentgesellschaften)	01-Jan-14	Investmentgesellschaften werden von der Konsolidierungspflicht ihrer Tochtergesellschaften ausgenommen.
IAS 36	Änderungen an IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten (Angaben zum erzielbaren Betrag bei nicht-finanziellen Vermögenswerten)	01-Jan-14	Der erzielbare Betrag einer CGU ist nur bei einer eingetretenen Wertminderung anzugeben.
IAS 39	Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung (Novation von Derivaten und Fortsetzung der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften)	01-Jan-14	Unter bestimmten Voraussetzungen muss eine Sicherungsbeziehung trotz Novation nicht aufgelöst werden.

Internationale Kurznachrichten

HFA verabschiedet endgültig IDW RS HFA 47 „Einzelfragen zur Ermittlung des Fair Value nach IFRS 13“

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) hat in seiner 234. Sitzung am 6. Dezember 2013 die Stellungnahme zur Rechnungslegung: „Einzelfragen zur Ermittlung des Fair Value nach IFRS 13“ (IDW RS HFA 47) endgültig verabschiedet.

Die Verlautbarung befasst sich mit Zweifelsfragen bei der Anwendung des IFRS 13 „Fair Value Measurement“. Die endgültige Fassung des IDW RS HFA 47 enthält gegenüber dem im März 2013 veröffentlichten Entwurf einige Klarstellungen, bspw. zur bilanziellen Behandlung von Differenzen zwischen dem Transaktionspreis und dem Fair Value bei der Erstbewertung von Finanzinstrumenten.

ESMA veröffentlicht gemeinsame europäische Prüfungsschwerpunkte für 2014

Die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde ESMA (European Securities and Markets Authority) hat am 11. November 2013 die gemeinsamen europäischen Prüfungsschwerpunkte veröffentlicht. Diese sind von den nationalen Aufsichtsbehörden bei ihren Enforcement-Prüfungen, bspw. von der DPR, ebenfalls als Schwerpunkt festzulegen.

Die ESMA hat folgende Schwerpunkte ausgewählt:

- Wertminderung von nicht-finanziellen Vermögenswerten;
- Bewertung und Angaben betreffend Verpflichtungen aus leistungsorientierten Pensionsplänen;
- Fair Value Bewertung und Angaben;
- Angaben zu den maßgeblichen Rechnungslegungsmethoden, Ermessensentscheidungen und Schätzungen;
- Bewertung von Finanzinstrumenten und Angaben, die sich auf zugehörige Risiken beziehen.

Die Prüfungsschwerpunkte der ESMA überschneiden sich teilweise mit den Prüfungsschwerpunkten der DPR. Dies betrifft die Themenbereiche Wertminderung von nicht-finanziellen Vermögenswerten sowie die Bilanzie-

rung von leistungsorientierten Pensionsverpflichtungen. Die ausführlichen Prüfungsschwerpunkte der DPR für das Jahr 2014 sind Gegenstand des Artikels auf Seite 2 ff.

EU übernimmt Änderungen zu den neuen Konsolidierungsstandards in Bezug auf Investment Entities

Die EU hat im Amtsblatt vom 20. November 2013 die Änderungen an IFRS 10 „Consolidated Financial Statements“, an IFRS 12 „Disclosure of Interests in Other Entities“ sowie an IAS 27 „Separate Financial Statements“ in EU-Recht übernommen.

Das International Accounting Standards Board (IASB) hatte am 2. November 2012 die beschlossenen Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27 für Investmentgesellschaften veröffentlicht (vgl. PKF Newsletter Accounting I.2013). Die Änderungen sehen vor, Investmentgesellschaften (*investment entities*) als eine eigenständige Unternehmensform zu definieren und von den Konsolidierungsvorschriften des IFRS 10 auszunehmen. Stattdessen wird eine erfolgswirksame Bewertung aller Investments zum beizulegenden Zeitwert (*at fair value through profit or loss*) verlangt. Des Weiteren sind verpflichtende Anhangangaben für Investmentgesellschaften vorgesehen.

Die Änderungen sind für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen, anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

IASB veröffentlicht ED/2013/10 „Equity Method in Separate Financial Statements“

Das IASB hat am 2. Dezember 2013 einen Entwurf zu Änderungen an IAS 27 „Separate Financial Statements“ veröffentlicht (ED/2013/10 „Equity Method in Separate Financial Statements“ (Proposed Amendments to IAS 27)).

Der Entwurf sieht die Wiedereinführung eines Wahlrechts zur Anwendung der Equity-Methode in Einzelabschlüssen vor. Die bisherigen Optionen zur Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten oder als zur Veräußerung verfügbar nach IAS 39 „Financial Instruments: Recognition and Measurement“/ IFRS 9 „Financial Instruments“ sollen beibehalten werden.

Die Anwendung der Equity-Methode für Anteile an Tochterunternehmen, Joint Ventures und assoziierten Unternehmen im Einzelabschluss eines Mutterunternehmens nach IAS 27 ist seit 2005 nicht mehr zulässig. Die in dem Entwurf vorgesehene Wiedereinführung der Equity-

Methode ist ein Resultat der im Rahmen der Agenda-Konsultation 2011 des IASB aufgetretenen Kritik an der fehlenden Möglichkeit der Equity-Bilanzierung im Einzelabschluss. Bemängelt wurde im Wesentlichen der hohe Aufwand einer Fair Value Bewertung zu jedem Abschlussstichtag, insbesondere bei nicht börsennotierten assoziierten Unternehmen, und die Tatsache, dass das nationale Recht einiger Länder die Anwendung der Equity-Methode für den Einzelabschluss explizit vorschreibt.

Ein Erstanwendungszeitpunkt wurde im Entwurf nicht vorgesehen. Die Kommentierungsfrist des Entwurfs endet am 3. Februar 2014.

EU-Kommission übernimmt Änderungen an IAS 36 und an IAS 39

Die EU hat im Amtsblatt vom 20. Dezember 2013 die Änderungen an IAS 36 „Angaben zum erzielbaren Betrag bei nicht finanziellen Vermögenswerten“ und die Änderungen an IAS 39 zur „Novation von Derivaten und der Fortsetzung von Sicherungsgeschäften“ in europäisches Recht übernommen.

Die Änderung am IAS 36 stellt klar, dass die Angabe des für einen Vermögenswert erzielbaren Betrags – wenn dieser dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten entspricht – lediglich für wertgeminderte Vermögenswerte zu erfolgen hat. Gleichzeitig wird jedoch der Umfang der für den Fall einer Wertminderung bzw. Wertaufholung vorgesehenen Anhangangaben ausgeweitet.

Geändert wurde damit insbesondere die auf IFRS 13 „Fair Value Measurement“ zurückgehende Verpflichtung, den erzielbaren Betrag jeder Zahlungsmittel generierenden Einheit (CGU) im Abschluss anzugeben, der ein signifikanter Anteil des bilanzierten Goodwill oder der bilanzierten immateriellen Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer zugerechnet wurde.

Die Änderungen am IAS 39 sollen Abhilfe in den Fällen schaffen, in denen ein Derivat, das als Sicherungsinstrument bestimmt wurde, infolge von Gesetzes- oder Regulierungsvorschriften von einer Gegenpartei auf eine zentrale Gegenpartei übertragen wird. Sie ermöglichen es, Sicherungsgeschäfte unabhängig von der Novation weiterhin zu bilanzieren. Dies wäre ohne diese Änderung nicht zulässig gewesen.

Die Änderungen an IAS 36 und IAS 39 sind erstmalig für nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahre verpflichtend anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist jeweils zulässig.

IASB veröffentlicht Annual Improvements 2010 – 2012 und 2011 – 2013

Das IASB hat am 12. Dezember 2013 die Annual Improvements to IFRSs 2010 – 2012 Cycle und 2011-2013 Cycle veröffentlicht. Die Änderungen betreffen insgesamt elf IFRS und stimmen mit den im Mai 2012 bzw. November 2012 veröffentlichten Entwürfen (ED/2012/1 und ED/2012/2) überein (siehe u. a. PKF Newsletter Accounting 1.2013). Die Änderungen sollen für Berichtsjahre angewendet werden, die am oder nach dem 1. Juli 2014 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig. Das für IFRS-Anwender in der EU notwendige Endorsement steht noch aus und ist laut der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) nicht vor dem 3. Quartal 2014 zu erwarten.

II. NATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

IDW S10: „Grundsätze zur Bewertung von Immobilien“

Der HFA des IDW hat am 15. Oktober 2013 die endgültige Fassung des Standards S10 „Grundsätze zur Bewertung von Immobilien“ gebilligt. Der Standard ist gemeinsam vom Fachausschuss für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) sowie vom Immobilienwirtschaftlichen Fachausschuss (IFA) des IDW entwickelt worden und wurde dort bereits im August 2013 verabschiedet.

Das IDW hat mit dem IDW S10 keine Neuregelungen zur Bewertung von Immobilien geschaffen. Aufgrund der Bedeutung und Vielschichtigkeit von Immobilienbewertungen legt der Standard vielmehr Grundsätze zur Anwendung unterschiedlicher Bewertungsverfahren dar, welche bei verschiedenen Bewertungsanlässen zur Anwendung kommen.

Anlässe zur Immobilienbewertung

Eine Bewertung von Immobilien kann in unterschiedlichen Sachverhalten relevant werden. Dazu gehören insbesondere rechnungslegungsbezogene Anlässe, bspw. Wertminderungstests, die Anwendung des Neubewertungskonzepts nach IAS 16, Kaufpreisallokationen und die Bewertung von Immobilien als Planvermögen, sowie unternehmerische Initiativen (insbesondere Transaktionen mit Immobilien bzw. ganzen Immobilienportfolien). Daneben kommen vor allem auch steuerliche Anlässe, Vermögensauseinandersetzungen und Nachlassregelungen in Betracht.

Der Bewertungsanlass entscheidet auch darüber, ob ein objektiver Wert (Marktwert, Verkehrswert) oder ein subjektiver Entscheidungswert ermittelt werden soll und in welcher Funktion der Wirtschaftsprüfer tätig wird.

Wird der Wirtschaftsprüfer als neutraler Gutachter tätig, zielt die Bewertung auf die Ermittlung eines intersubjektiv nachprüfbaren Werts einer Immobilie ab. Fungiert der Wirtschaftsprüfer hingegen als Berater, dient die Bewertung der Ermittlung eines subjektiven Entscheidungswerts bspw. im Sinne einer Preisober- oder Preisuntergrenze. Darüber hinaus kann der Wirtschaftsprüfer auch als Schiedsgutachter/ Vermittler in Konfliktsituationen einen Einigungswert feststellen.

Bewertungsobjekt

Bei der Immobilienbewertung stehen unbebaute und bebaute Grundstücke im Fokus. Der IDW S10 findet keine Anwendung bei der Bewertung von Immobilienunternehmen, da hier die wirtschaftliche Unternehmenseinheit im Vordergrund steht. Hier gelten weiterhin die Grundsätze der Unternehmensbewertung nach IDW S1 i. d. F. 2008. Dies gilt grundsätzlich auch für sogenannte Ein-Objekt-Gesellschaften.

Bewertungsverfahren

Der IDW S10 erläutert eine Reihe von Bewertungsverfahren, über deren konkrete Anwendung einzelfallbezogen in Abhängigkeit vom Bewertungsanlass, dem Objekt und seinen Nutzungsmöglichkeiten sowie dem relevanten Markt zu entscheiden ist.

Ertragsorientierte Verfahren

- Ertragswertverfahren gem. ImmoWertV
- Ertragswertorientiertes Verfahren nach Investment Method
- Discounted Cash Flow-Verfahren
- Pachtwertverfahren
- Residualwertverfahren
- Berücksichtigung öffentlicher Förderung bei der Bewertung von Wohnimmobilien

Vergleichswertverfahren

- direktes Vergleichswertverfahren
- indirektes Vergleichswertverfahren

Sachwertverfahren

- Sachwertverfahren gem. ImmoWertV

Bewertungsverfahren nach IDW S10

Ertragsorientierte Verfahren

Ertragsorientierte Verfahren kommen bei Immobilien zum Einsatz, die zur Erzielung finanzieller Überschüsse geeignet sind. Sie basieren allesamt auf zu prognostizierenden finanziellen Überschüssen, die dann in der Folge mit einem risikoadäquaten Zinssatz zu diskontieren sind. Die finanziellen Überschüsse setzen sich dabei aus marktüblich nachhaltig erzielbaren (Miet-) Erträgen abzüglich marktüblicher Bewirtschaftungskosten zusammen.

Die unter dem Oberbegriff „ertragsorientierte Verfahren“ zusammengefassten Methoden unterscheiden sich sowohl in der Ermittlung des finanziellen Überschusses als auch in der Ermittlung des Diskontierungszinssatzes. Während bei den Ertragswertverfahren gemäß der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) als Kapitalisierungszinssatz bspw. der Liegenschaftszins herangezogen wird, sehen Discounted Cash Flow-Verfahren die Ermittlung eines objektspezifischen und risikoadjustierten Diskontierungszinssatzes vor.

Weiterhin sind einige Verfahren nur für die Wertermittlung bestimmter Objekte gebräuchlich. So dient das Pachtwertverfahren insbesondere der Wertermittlung von Betreiberimmobilien (z. B. Hotels, Altersheime etc.), während das Residualwertverfahren bei Immobilien zur Anwendung kommt, die einer anderen, insbesondere höherwertigen Nutzung zugeführt werden sollen.

Vergleichswertverfahren

Bei den Vergleichswertverfahren wird der Wert einer Immobilie auf Basis von Kaufpreisen hinreichend vergleichbarer Immobilien ermittelt. Grundsätzlich ist dem Vergleichswertverfahren aufgrund seiner Marktnähe ein höherer Stellenwert einzuräumen. Da das Bewertungsverfahren jedoch in hohem Maße von der Datenbasis und dem Vorliegen entsprechender Vergleichswerte abhängig ist, kann es nicht durchgängig angewendet werden.

Vergleichspreise müssen nicht nur in ausreichender Anzahl vorliegen, sondern die zugrundeliegenden Objekte müssen auch hinsichtlich ihrer Lage, Nutzbarkeit und Beschaffenheit hinreichend vergleichbar sein und es muss ebenfalls eine Zeitnähe der Vergleichspreise zu dem Wertermittlungstichtag gegeben sein.

Sachwertverfahren

Das Sachwertverfahren wird den kostenorientierten Verfahren zugerechnet. Es kommt immer dann zum Einsatz, wenn die Ersatzbeschaffungskosten einer Immobilie im gewöhnlichen Geschäftsverkehr preisbestimmend sind. Beispiele für solche Immobilien sind insbesondere selbstgenutzte Ein- und Zweifamilienhäuser und spezielle Immobilien mit öffentlicher Zweckbindung, die am Immobilienmarkt nicht unter Renditegesichtspunkten gehandelt werden (z. B. Museen, Theater, Schulen).

Der Sachwert setzt sich aus dem Bodenwert, welcher regelmäßig mittels des Vergleichsverfahrens anhand von Vergleichspreisen (z. B. Bodenrichtwerte) ermittelt wird, sowie dem Sachwert der baulichen und sonstigen Anlagen zusammen. Letzterer ergibt sich aus den Herstellungskosten abzüglich einer Alterswertminderung. Der vorläufige Sachwert wird mittels eines Marktanpassungsfaktors, dessen Ermittlung der Gutachterausschuss für Grundstückswerte durchführt, an die allgemeinen Verhältnisse am Grundstücksmarkt angepasst.

III. BILANZSTEUERRECHT

Aktuell veröffentlichte Urteile der Finanzgerichte

■ FG: Pensionsrückstellung eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers

Wurde einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer vor Erlass der EStÄR 2008 eine Pensionszusage erteilt, kann bei der Bewertung der Pensionsrückstellung weiterhin davon ausgegangen werden, dass der Geschäftsführer mit Vollendung des 65. Lebensjahres in den Ruhestand tritt (entgegen R 6 a Abs. 8 EStR 2008). Dies begründet auch keine verdeckte Gewinnausschüttung.

EStG § 6 a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 3; KStG § 8 Abs. 3 Satz 2

(Hessisches FG vom 22.05.2013 – 4 K 3070/11, Rev. eing. [Az. des BFH: I R 50/13], vgl. EFG S. 1508)

■ FG: Zurechnung von Leasinggegenständen bei Andienungsrecht des Leasingnehmers und Ermittlung des Gewinns bei Sale-and-lease-back-Gestaltungen

Ist der Leasinggeber nach Ablauf der Grundmietdauer vertraglich berechtigt, den Leasinggegenstand zu einem den Restwert des Wirtschaftsgutes deutlich übersteigenden Betrag an den Leasingnehmer zurückzuvverkaufen, ist diesem das wirtschaftliche Eigentum daran auch dann zuzurechnen, wenn ihm selbst kein Ankaufsrecht an dem Gegenstand eingeräumt wurde.

Ist in Fällen einer Sale-and-lease-back-Gestaltung das wirtschaftliche Eigentum dem Leasingnehmer zuzurechnen, ist der Vorgang ertragsteuerlich als Kreditgewährung des Leasinggebers an den Leasingnehmer zu behandeln.

AO § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1; EStG § 5

(Niedersächsisches FG vom 03.07.2013 – 4 K 188/11, Rev. eing. [Az. des BFH: IV R 33/13], vgl. EFG S. 1724)

■ FG: Keine Nachholung einer Rückstellung

Ist bei einer Komplementär-GmbH die Bildung einer Rückstellung für eine nach dem 31. Dezember 1986 an einen früheren Gesellschafter der Mitunternehmerschaft erteilte Pensionszusage unterblieben, ist es wegen des Nachholverbots in § 6 a Abs. 4 EStG nicht zulässig, eine solche in einem späteren Jahr – hier: 2007 – erstmalig zu bilden. Eine den Gewinn erhöhende Aktivierung eines Ausgleichsanspruchs in der Sonderbilanz der begünstigten Mitunternehmer scheidet in einem solchen Fall aus.

EStG § 6a Abs. 1 und 4 Satz 1, § 4 Abs. 1, § 5, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; HGB § 249 Abs. 1 Satz 1

(FG Münster vom 09.07.2013 – 11 K 1975/10 F, Nichtzulassungsbeschw. eing. [Az. des BFH: IV R 91/13], vgl. EFG S. 1642)

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PKF International Limited

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

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

DRUCK - DESIGN - SERVICE · RR Donnelley Deutschland GmbH · Email: frankfurt@rrdfsg.com · Tel.: +49 69 97 14 760

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

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

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 einsehbar.

Bildnachweise: © iStockphoto