

Accounting News

Aktuelles zur Rechnungslegung nach HGB und IFRS

Mai 2016

Die vorliegende Ausgabe konzentriert sich auf zwei Themen, beide komplex genug, um eine ganze Ausgabe zu füllen: einerseits die finalen Änderungen zu IFRS 15 *Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden*, andererseits eine Vielzahl von Detailänderungen im handelsrechtlichen Bereich aufgrund der Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 6 und Nr. 7.

Die Veröffentlichung der finalen Änderungen zu IFRS 15 Mitte April war lange erwartet worden. Bei den Anpassungen des Standards geht es im Wesentlichen um Klarstellungen sowie zusätzliche Vereinfachungen für den Übergang auf IFRS 15. Der Artikel gibt einen Überblick über den Inhalt der angepassten Regelungen.

Des Weiteren stellen wir Ihnen die vom DRSC verabschiedeten Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 6 (DRÄS 6) und Nr. 7 (DRÄS 7) vor und geben Ihnen schließlich Anwendungshinweise im Zusammenhang mit der Neuregelung des § 253 HGB zur Ermittlung des Diskontierungszinssatzes für Pensionsverpflichtungen.



Ich wünsche Ihnen eine anregende Lektüre!

Ihre
Hanne Böckem
Partnerin, Department of Professional Practice

Inhalt

1 Topthema	2
IASB veröffentlicht finalen Änderungsstandard zu IFRS 15 <i>Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden</i>	
2 HGB-Rechnungslegung	5
DRSC verabschiedet DRÄS 6 und DRÄS 7	5
IDW News zur Abführungs-sperre im Zusammenhang mit § 253 HGB	8
3 Veranstaltungen/Veröffentlichungen	9
4 Ansprechpartner	11

IASB veröffentlicht finalen Änderungsstandard zu IFRS 15 Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 12. April 2016 die finalen Änderungen am IFRS 15 *Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden* veröffentlicht. IFRS 15 wurde Ende Mai 2014 gemeinsam durch IASB und den amerikanischen Standardsetter FASB veröffentlicht. Der Standard ersetzt alle bisherigen Regelungen zur Umsatzrealisierung mit dem Ziel, hierfür umfassende und einheitliche Vorschriften zu schaffen. Kernelement des Standards ist das grundsätzlich auf alle Umsatzakte gleichermaßen anwendbare 5-Schritte-Modell. Es dient der Bestimmung, wann und in welcher Höhe Umsatzerlöse zu erfassen sind. Ab 2018 sind demnach Umsätze nach Maßgabe des Übergangs der Kontrolle an Gütern oder Dienstleistungen auf den Kunden in Höhe der erwarteten Gegenleistung zu realisieren. Abhängig von der Erfüllung bestimmter Kriterien werden die Umsätze zeitraum- oder zeitpunktbezogen erfasst. Eine detaillierte Darstellung der Neuregelungen finden Sie in unserer Broschüre „IFRS 15 Revenue – First Impressions: 2016 edition“.

Nach Veröffentlichung von IFRS 15 wurde schnell deutlich, dass einige der Detailregelungen unklar und in hohem Maße auslegungsbedürftig sind. Beide Standardsetter haben sich daher zu einer begrenzten Überarbeitung des Standards entschieden, jedoch in abweichender Weise. Die ursprünglich angestrebte Konvergenz zwischen IFRS und US-GAAP im Bereich der Umsatzlegung wird daher, jedenfalls teilweise, nicht erreicht. Das IASB hat im Juli 2015 den Entwurf von Klarstellungen zu IFRS 15 vorgelegt und nunmehr – nach Detailanpassungen – den finalen Änderungsstandard veröffentlicht.

Überblick über die finalen Änderungen zu IFRS 15

Die Änderungen berühren nicht die Grundprinzipien des Standards, sie sollen diese vielmehr verdeutlichen. Die Klarstellungen betreffen die Identifizierung der unterscheidbaren Leistungsverpflichtungen eines Vertrags, die Einschätzung darüber, ob ein Unternehmen Prinzipal oder Agent einer Transaktion ist, und die Bestimmung, ob Erlöse aus der Lizenzgewährung zeitraum- oder zeitpunktbezogen zu vereinnahmen sind. Zudem werden weitere Erleichterungen im Zusammenhang mit den Übergangsregelungen auf IFRS 15 eingeführt.

Die Änderungen sind (wie IFRS 15 selbst) anzuwenden in Geschäftsjahren, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Das EU-Endorsement des finalen Standards steht noch aus.

Klarstellungen zur Identifizierung der unterscheidbaren Leistungsverpflichtungen

Die „unit of account“ nach IFRS 15 ist die Leistungsverpflichtung. Ein vertragliches Leistungsversprechen ist nur dann eine Leistungsverpflichtung im Sinne von IFRS 15, wenn die Leistung (Gut oder Dienstleistung) sowohl *abstrakt* als auch *konkret* unterscheidbar (*distinct*) ist. Angenommen, ein Kunde schließt einen Vertrag zur Errichtung eines schlüsselfertigen Kohlekraftwerks ab. Jede einzelne Komponente des Kraftwerks ist in diesem Fall zwar abstrakt unterscheidbar, weil der Kunde damit für sich genommen etwas anfangen kann. Er kann theoretisch die Einzelteile selbst zu einem Kraftwerk zusammenbauen oder einen Dritten damit beauftragen. Allerdings sind die Komponenten nicht konkret unterscheidbar, weil der Kunde aufgrund der vertraglichen Vereinbarung ein Leistungsbündel erwerben möchte, nämlich das Kraftwerk als Ganzes. Damit liegt mit dem Kraftwerk eine einzige

unterscheidbare Leistungsverpflichtung vor.

Es hat sich gezeigt, dass die Auslegung des Kriteriums der konkreten Unterscheidbarkeit sehr ermessensbehaftet ist. Im finalen Standard sind Indikatoren neu gefasst worden, die für eine konkrete Unterscheidbarkeit sprechen. Sie verdeutlichen, unter welchen Voraussetzungen zwei oder mehr vertragliche Leistungsversprechen konkret unterscheidbar sind, der Kunde daher Kontrolle über ein einziges Leistungsbündel und nicht diverse Einzelteile erlangt und damit nach IFRS 15 nur eine einzige „unit of account“ vorliegt. Des Weiteren enthält der finale Standard neue und angepasste Beispiele, die die Bestimmung der Unterscheidbarkeit erleichtern sollen. Die Beispiele zeigen etwa, in welchen Fällen eine Kleinserie spezieller Güter als eine einzige Leistungsverpflichtung erachtet werden kann und wann eine Installationsleistung eine gesonderte Leistungsverpflichtung ist.

Klarstellungen zur Bestimmung des Prinzipals oder des Agenten einer Transaktion

IFRS 15 enthält Detailvorschriften zur Bestimmung, wer Prinzipal oder Agent einer Transaktion ist und ob Umsätze somit brutto oder lediglich

netto in Höhe der Agentenprovision erfasst werden. Die ursprünglichen Regelungen wurden durch die finalen Änderungen klarer gefasst und stärker an das Grundprinzip des Standards – Erlösrealisierung bei Kontrollübergang – angenähert.

Nach den finalen Regelungen wird der Prinzipal bzw. Agent einer Transaktion in einem zweistufigen Verfahren bestimmt. Zunächst ist die spezifische Leistung für den Kunden zu identifizieren. Dann wird erklärt, wer diese Leistung vor Kontrollübergang kontrolliert. Ein Unternehmen ist Prinzipal der Transaktion, wenn es die spezifische Leistung vor Übertragung auf den Kunden kontrolliert. Wann dies der Fall ist, verdeutlichen gegenüber der ursprünglichen Fassung von IFRS 15 neu gefasste Indikatoren, unter anderem das Bestandsrisiko und das Ermessen zur Preissetzung. Nicht mehr relevant ist dagegen das Ausfallrisiko. Zudem wird nunmehr explizit darauf hingewiesen, dass die Indikatoren in Abhängigkeit vom konkreten Sachverhalt zu gewichten sind.

Klarstellungen zur Bilanzierung von Lizenzvereinbarungen

Klargestellt wurden schließlich Regelungen zur Frage, ob Umsatzerlöse aus Lizenzvereinbarungen zeitraum- oder zeitpunktbezogen realisiert werden. Eine zeitraumbezogene Erlösrealisierung ist demnach geboten, wenn der Lizenznehmer ein *Recht auf Zugriff* (right to access) am geistigen Eigentum des Lizenzgebers über eine definierte Lizenzperiode erlangt. Dies ist der Fall, wenn vereinbarte Aktivitäten des Lizenzgebers

- das geistige Eigentum während der Lizenzlaufzeit (sei es im Hinblick auf Form und Funktionalität oder den Nutzen aus dem geistigen Eigentum) wesentlich verändern
- unmittelbaren positiven oder negativen Einfluss auf den Lizenznehmer haben und

- nicht zu einer Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen führen.

Kann der Kunde demgegenüber das auslizenzierte geistige Eigentum ausschließlich in der Form nutzen, wie es zum Zeitpunkt der Lizenzgewährung bestand, hat der Kunde ein sogenanntes *Recht auf Gebrauch* (right to use) und der Erlös wird zeitpunktbezogen realisiert. Beispiel: Ein Kunde erwirbt vom Unternehmen eine nicht exklusive Lizenz zur Nutzung einer Software für drei Jahre. Ab dem Zeitpunkt der Übertragung des Rechts am geistigen Eigentum kann der Kunde die Lizenz volumnfänglich nutzen. Weitere Leistungen des Lizenzgebers, wie etwa Software Updates, sind während der Lizenzierungsperiode nicht vereinbar. In diesem Fall liegt ein Recht auf Gebrauch vor, und der Umsatz wird mit dem Zeitpunkt der Übertragung des geistigen Eigentums realisiert.

Verglichen mit der ursprünglichen Fassung des Standards wurde zudem die Ausnahmeregelung für umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren ergänzt. Grundsätzlich werden in diesen Fällen die Erlöse aus diesen Lizzenzen erst bei späteren Umsatzgeschäften bzw. der Nutzung erfasst. Klargestellt wird, dass diese Regelung auch dann volumnfänglich greift, wenn die umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühr mehrere Elemente der Lizenz betrifft, aber ein Hauptelement identifiziert werden kann. Wird etwa das Vorführungsrecht an einem Film für einen bestimmten Zeitraum mit umsatzabhängiger Gegenleistung lizenziert und werden dem Lizenznehmer zusätzlich korrespondierende Fanartikel und Werbung zur Verfügung gestellt, stellt der Film tendenziell das Hauptelement (predominant item) dar und die Gegenleistung wird ausschließlich nach Maßgabe der Ticketverkäufe und nicht auch in Abhängigkeit von den Werbemaßnahmen realisiert.

Neue Erleichterungen im Zusammenhang mit dem Übergang auf IFRS 15

IFRS 15 sieht grundsätzlich zwei Methoden des Übergangs vor. Nach der *retrospektiven Methode* wird der neue Standard in vollem Umfang rückwirkend angewendet. Die Darstellung erfolgt so, als wäre IFRS 15 schon immer angewendet worden. Alternativ kann ein Unternehmen die *kumulative Methode* wählen. Hier nach sind die Effekte aus der erstmaligen Anwendung kumulativ zum Erstanwendungszeitpunkt im Eigenkapital zu erfassen. Im Anhang sind die wesentlichen Änderungen zu erläutern und die Unterschiedsbeträge je Bilanz- und Gesamtergebnisrechnungsposten anzugeben.

Für die retrospektive Methode sah bereits die ursprüngliche Fassung des Standards praktische Erleichterungen vor, die unabhängig voneinander in Anspruch genommen werden konnten. Zum Beispiel kann bei Verträgen mit einer variablen Gegenleistung – die grundsätzlich bei Vertragsabschluss vorsichtig zu schätzen wäre – der tatsächliche Betrag der gezahlten Gegenleistung herangezogen werden.

Mit den finalen Änderungen werden weitere optionale Erleichterungen im Hinblick auf den Übergang auf IFRS 15 eingeführt. Bei Verwendung der retrospektiven Methode brauchen Verträge, die im Sinne der bisher geltenden Standards zur Umsatzrealisierung bis zum Eröffnungsbilanzstichtag der (ersten dargestellten) Vergleichsperiode – wegen vollständiger Leistungserbringung – als beendet gelten, nicht angepasst zu werden. Des Weiteren müssen vor Beginn der (ersten dargestellten) Vergleichsperiode geänderte Verträge nicht rückwirkend nach den einschlägigen Regelungen für Vertragsänderungen nach IFRS 15 angepasst werden. Diese Erleichterung gilt auch bei Anwendung der kumulativen Methode.

Ausblick

Mit Verabschiedung der Änderungen liegt IFRS 15 nun in seiner finalen Fassung vor. Unternehmen, die sich bislang noch nicht mit dem neuen Standard beschäftigt haben, sollten spätestens jetzt mit der Analyse der Auswirkungen beginnen. Länge und

Komplexität der Implementierung haben bereits einige Anwender überrascht. Für viele Unternehmen wird IFRS 15 weitreichende Auswirkungen haben, die sich nicht auf eine bloße Veränderung von Höhe und zeitlichem Anfall der Umsätze begrenzen. Zusätzlich werden im

Regelfall umfangreiche System- und Prozessanpassungen notwendig. Selbst Unternehmen, für die IFRS 15 keine unmittelbaren Bilanzierungsfolgen hat, werden zumindest von den deutlich erweiterten und teilweise komplex zu ermittelnden Anhangangaben betroffen sein.

DRSC verabschiedet DRÄS 6 und DRÄS 7

Mit der Verabschiedung der beiden Änderungsstandards DRÄS 6 und DRÄS 7 durch das DRSC werden zum einen die jüngsten Änderungen der handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen, im Wesentlichen durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz und das Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz, auch in den Deutschen Rechnungslegungs Standards (DRS) reflektiert. Daneben gibt es jedoch eine Reihe weiterer Änderungen von inhaltlicher Bedeutung. Dabei geht es zum überwiegenden Teil darum, dass die Anforderungen in den DRS näher an die bestehenden gesetzlichen Anforderungen angepasst werden. Die Änderungsstandards müssen noch im Bundesanzeiger bekannt gemacht werden, bevor sie die GoB-Vermutung gemäß § 342 HGB entfalten. Die Änderungen sind grundsätzlich bereits in Geschäftsjahren anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen bzw. begonnen haben.

DIE ÄNDERUNGEN IN KÜRZE

Durch die Änderungen in DRÄS 6 und DRÄS 7 werden im Wesentlichen gesetzliche Änderungen umgesetzt (insbesondere aus dem BilRUG).

Darüber hinaus werden mit weiteren Änderungen Vereinfachungen und Erleichterungen vorgenommen (beispielsweise keine Verpflichtung mehr zu Vorjahresangaben in bestimmten Standards).

Allgemeines

Der Deutsche Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 6 (DRÄS 6) wurde am 21. April 2016 in einer geänderten Fassung erneut vom DRSC verabschiedet. Im Wesentlichen werden in DRÄS 6 Folgeänderungen aus dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) vom 17. Juli 2015 eingearbeitet. Aber auch gesetzliche Anforderungen aus dem Gesetz zur gleichberechtigten Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst (GITeilhG) vom 24. April 2015

und aus der Capital Requirements Regulation vom 26. Juni 2013 (EU-VO 575/2013; „CRR“) wurden eingearbeitet.

Geändert werden DRS 3 *Segmentberichterstattung*, DRS 8 *Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss*, DRS 9 *Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss*, DRS 13 *Grundsätze der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern*, DRS 17 (geändert 2010) *Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder*, DRS 18 *Latente Steuern*, DRS 19 *Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises*, DRS 20 *Konzernlagebericht* und DRS 21 *Kapitalflussrechnung*.

Die erst kürzlich verabschiedeten und am 15. Februar 2016 bekannt gemachten DRS 22 *Konzerneigenkapital*, DRS 23 *Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss und Abgrenzung des Konsolidierungskreises)* sowie DRS 24 *Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss* sind nicht betroffen, da sie die oben genannten Gesetze bereits berücksichtigen.

Die Änderungen sind in Geschäftsjahren anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen bzw. begonnen haben.

DRÄS 7 wurde ebenfalls am 21. April 2016 verabschiedet. In diesem wird DRS 16 *Zwischenberichterstattung* infolge der gesetzlichen Veränderungen durch das Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 20. November 2015 (TR-ÄR-UG) geändert und in DRS 16 *Halbjahresfinanzberichterstattung* umbenannt. Die Änderungen gelten ab dem Tag der Bekanntmachung durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) im Bundesanzeiger und können rückwirkend auf Zwischenberichterstattungen seit dem 26. November 2015 angewendet werden.

Beide Änderungsstandards müssen erst noch vom BMJV im Bundesanzeiger bekannt gemacht werden, bevor sie die ihnen gemäß § 342 HGB zugesprochene GoB-Vermutung entfalten.

Im Folgenden werden nur inhaltliche Änderungen dargestellt – unterscheiden danach, ob es sich um reine Folgeänderungen aus den genannten Gesetzen handelt oder um andere Änderungen.

DRS 3 Segmentberichterstattung

Umsetzungen geänderter gesetzlicher Anforderungen:

- Änderung bankenspezifischer Definitionen als Folgewirkung der CRR (DRS 3, neue Anlage 2).

Weitere inhaltliche Änderungen:

- Die Verpflichtung zur Angabe von Vorjahresangaben wird gestrichen (DRS 3.30 und DRS 3.43). Damit wird der in DRS 21 *Kapitalflussrechnung* begonnene (siehe DRS 21.22) Trend, gesetzlich nicht vorgeschriebene Vorjahresangaben künftig nicht mehr zu verlangen, fortgesetzt.

DRS 8 Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss

Umsetzungen geänderter gesetzlicher Anforderungen:

- Änderung der Vorschriften zur Auflösung eines passiven Unterschiedsbetrags aufgrund der Änderung des § 309 Abs. 2 HGB durch BilRUG. Es wird nunmehr auf die umfangreichen Vorschriften in DRS 23.139 ff. verwiesen (DRS 8.24).
- Durch das BilRUG wurde die Regelung implementiert, dass bei erstmaliger At equity-Bewertung nunmehr vorgegeben wird, in welchen Fällen die historischen Werte und in welchen Fällen die aktuellen Werte zu verwenden sind (§ 312 Abs. 3 Satz 3 in Verbindung mit § 301 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB). Aufgrund eines Redaktionsversehens wurde dabei nicht auf § 301 Abs. 2 Satz 5 HGB verwiesen, der für bestimmte Fälle ein Wahlrecht zwischen beiden Werten eröffnet. Dieses Redaktionsversehen wurde im Rahmen des TR-ÄR-UG behoben. Die Neuregelung in DRS 8.15 gibt nur die Vorschriften vor Behebung des

gesetzlichen Redaktionsversehens wieder. Die durch das TR-ÄG-UG eingeführte Bezugnahme auf das Wahlrecht in § 301 Abs. 2 Satz 5 HGB sollte unseres Erachtens dem Anwender zur Verfügung stehen, auch ohne dass darauf in DRS 8.15 Bezug genommen wird (DRS 8.15).

- § 312 Abs. 5 HGB enthielt vor BilRUG ein Wahlrecht zur vollständigen oder quotalen Eliminierung von Zwischenergebnissen. Dieses Wahlrecht wurde durch DRS 8.30 dahingehend eingeschränkt, dass nur die quotale Eliminierung zulässig war. Durch BilRUG wurde das gesetzliche Wahlrecht gestrichen und eine § 304 HGB entsprechende Anwendung verlangt. Die herrschende Meinung versteht darunter, dass nunmehr nur noch die quotale Eliminierung zulässig ist. Als Folgeänderung wird in DRS 8.30 die bestehende Formulierung zwar dahingehend geändert, dass die Wörter „entsprechend der Beteiligungsquote“ gestrichen werden. Das soll unseres Erachtens jedoch nicht bedeuten, dass nunmehr nur noch die vollständige Eliminierung gefordert wird. Stattdessen sind wir der Auffassung, dass sich keine Änderung ergeben hat. Die Zwischenergebnisse sind also weiterhin quotal zu eliminieren (DRS 8.30).

Weitere inhaltliche Änderungen:

- Abschreibungen im Rahmen der At equity-Bewertung, die den Geschäfts- oder Firmenwert betreffen, sind in Zukunft nicht mehr rückgängig zu machen, wenn die Gründe weggefallen sind (DRS 8.29–29b).
- Streichung von Anhangangaben zu den Anschaffungskosten und Unterschiedsbeträgen im Rahmen der erstmaligen At equity-Bewertung (DRS 8.47c alte Fassung).

DRS 9 Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss

Inhaltliche Änderungen ohne Bezug zu geänderten gesetzlichen Anforderungen:

- Die Einschränkung des DRS 9.9 alter Fassung zur verpflichtenden Erstellung eines Zwischenabschlusses bei abweichenden Stichtagen wird zugunsten der unveränderten gesetzlichen Regelung aufgehoben, sodass in Zukunft nur noch Zwischenabschlüsse zu erstellen sind, wenn der Stichtag des Gemeinschaftsunternehmens um mehr als drei Monate abweicht (DRS 9.9).
- Streichung der Anhangangaben im Jahr des Erwerbs (DRS 9.21 alte Fassung).
- Ersatz der umfangreichen Angaben (zum Beispiel Entwicklungsspiegel für Geschäfts- oder Firmenwerte) zu jedem Stichtag durch reduzierte Angaben entsprechend DRS 23.208 ff. (DRS 9.23).

DRS 13 Grundsätze der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern

Keine inhaltlichen Änderungen.

DRS 16 Halbjahresfinanzberichterstattung

Umsetzungen geänderter gesetzlicher Anforderungen:

- Aufgrund der Streichung gesetzlicher Vorschriften zur Zwischenberichterstattung über die Quartale im Rahmen der TR-ÄR-UG wurden auch im DRS 16 sämtliche Regelungen, die Quartalsfinanzberichterstattung und die Zwischenmitteilung betreffend, ersetztlos gestrichen (DRS 16.57–69 alter Fassung). Damit bestehen für Emittenten, die nach wie vor eine Quartalsfinanzberichterstattung erstellen, beispielsweise aufgrund des Wahlrechts in § 51a Abs. 6 der Börsenordnung der Frankfurter Wertpapierbörse, keine auslegenden DRSC-Regelungen mehr.

-
- Durch BilRUG wurde kodifiziert, dass im Rahmen von Anhangangaben über Transaktionen mit nahestehenden Unternehmen nicht nur Geschäfte mit hundertprozentigen Tochterunternehmen ausgenommen werden, sondern alle konsolidierten Geschäfte (§ 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB). Diese Änderung wurde in DRS 16 weitergegeben (DRS 16.52).
- Weitere inhaltliche Änderungen:
- Der Wortlaut der Versicherung der gesetzlichen Vertreter wurde dahingehend geändert, dass eine Bezugnahme auf die „Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ gestrichen wurde (DRS 16.56).
- DRS 17 Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder**
Umsetzungen geänderter gesetzlicher Anforderungen:
- Die durch das BilRUG eingeführte Angabepflicht für erlassene Beträge im Rahmen der Angabe zu Vorschüssen und Krediten an Organmitglieder (§ 314 Abs. 1 Nr. 6(c)) wurde in DRS 17 übernommen (DRS 17.37).
- Demgegenüber bleibt die Pflicht zur Angabe von Vorjahreszahlen in diesem Standard unverändert (DRS 17.13).
- DRS 18 Latente Steuern**
Umsetzungen geänderter gesetzlicher Anforderungen:
- Die durch das BilRUG eingeführte neue Anhangangabe zu latenten Steuerschulden (§ 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB) wurde in den DRS 18 übernommen (DRS 18.63(c)).
- DRS 19 Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises**
Umsetzungen geänderter gesetzlicher Anforderungen:
- Anpassungen an die durch das AIFM-Umsetzungsgesetz geänderte Definition des Beherrschungsmerkmals gemäß § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB für Zweckgesellschaften (DRS 19.19d und DRS 19.48).
- Weitere inhaltliche Änderungen:
- Einführung neuer umfassender Regelungen bei Auseinanderfallen von Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäft (DRS 19.106 a und b) sowie zu Besonderheiten bei der Festlegung des Erwerbszeitpunkts (DRS 19.106c bis f).
- DRS 20 Konzernlagebericht**
Umsetzungen geänderter gesetzlicher Anforderungen:
- Die durch das BilRUG eingeführte Verpflichtung zur Angabe von Zweigniederlassungen im Rahmen des Lageberichts (§ 315 Abs. 2 Nr. 3 HGB) wird in den DRS 20 übernommen und durch eine Definition und Konkretisierung der Angaben ergänzt (DRS 20.11, 38a–38c).
- Die durch das BilRUG eingeführte Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung zur Unternehmensführung (EzU) auf Konzernebene wird in den DRS 20 übernommen (DRS 20.K224).
 - Die durch das GITEilhG erweiterten Inhalte an die EzU um Angaben zur gesetzlichen Frauenquote und zu den Festlegungen zur Frauenquote wurden in DRS 20 übernommen und durch Konkretisierungen ergänzt (DRS 20.227d und e sowie DRS 20.K231 a und c). Die noch im Entwurf von DRÄS 6 enthaltenen Verpflichtungen zur Angabe des Zielerreichungsgrades der getroffenen Festlegungen während der Zielerreichungsfrist (E-DRÄS 6.K231a) und zur Abgrenzung der beiden Führungsebenen (E-DRÄS 6.K231b) wurden dabei jedoch zurückgenommen.
- DRS 21 Kapitalflussrechnung**
Umsetzungen geänderter gesetzlicher Anforderungen:
- Die durch das BilRUG vorgenommene Streichung des Ausweises „außerordentlicher“ Erträge und Aufwendungen (für Unternehmen, die nicht Finanzdienstleistungsunternehmen oder Versicherungen sind) und der Einführung des nicht deckungsgleichen Begriffs „außergewöhnlicher“ Erträge und Aufwendungen wurde in DRS 21 übernommen (DRS 21.28, 39, 40, 46, 50 und Anlage 2).
 - In Anlage 2 wurde der Begriff des „sonstigen Kapitals“ aufgrund der CRR geändert (DRS 21.A2.3).

IDW News zur Abführungssperre im Zusammenhang mit § 253 HGB

Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften wurde der Zeitraum für die Ermittlung der Abzinsungszinssätze zur Bewertung von Pensionsrückstellungen verlängert (siehe ausführlich Express Accounting News 07/2016 und 11/2016). Nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB sind Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen nunmehr mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen zehn Geschäftsjahre abzuzinsen. Der sich aus der Anwendung der Neuregelung ergebende Entlastungseffekt unterliegt nach einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung einer Ausschüttungssperre (§ 253 Abs. 6 Satz 2 HGB). Dagegen enthält das Gesetz keine ergänzende Regelung im Aktiengesetz, nach der dieser Ergebniseffekt – bei Existenz

eines Gewinnabführungsvertrags – auch abführungsgesperrt ist.

Fraglich war bislang, ob das Fehlen einer expliziten Abführungssperre zu einer durch Analogie zu schließenden Gesetzeslücke führt. Die Beantwortung dieser Frage hat hohe Bedeutung für die gesellschaftsrechtlich zutreffende Bemessung des abzuführenden Gewinns (aus Sicht des Organträgers entsprechend: des zu vereinnahmenden Gewinns) ebenso wie für die steuerliche Anerkennung einer Organschaft, da diese unter anderem abhängig ist von der Frage einer ordnungsgemäßen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags.

Gemäß einer aktuellen Information des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat das Bundesfinanzministerium auf Nachfrage des Bundestagsabgeordneten

Fritz Güntzler mitgeteilt, dass eine Organschaft steuerlich nur anerkannt wird, wenn unter anderem ein Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen ist, der während seines Bestehens auch vollzogen wird. Hierzu gehört, dass die Organgesellschaft ihren ganzen Gewinn an den Organträger abführt (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG). Das Vorliegen der Ausschüttungssperre in § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB hat ohne ausdrückliche Regelung keine Auswirkung auf die Höhe des abzuführenden Gewinns. Fehlt es an einer solchen Abführungssperre, wird der Gewinnabführungsvertrag nur tatsächlich durchgeführt, wenn auch die ausschüttungsgesperrten Beträge abgeführt werden. Nur dann ist die steuerliche Organschaft weiter anzuerkennen.

Das BMF erwägt, ein entsprechendes BMF-Schreiben zu verfassen.

3

Veranstaltungen/Veröffentlichungen

Seminare und Aktuelles zu den Veranstaltungen finden Sie [hier](#). Auch Anmeldungen sind dort online möglich – schnell und unkompliziert.

Im Folgenden informieren wir Sie über aktuelle KPMG-Publikationen auf dem Gebiet der handelsrechtlichen und internationalen Rechnungslegung.

Vor Kurzem in Fachzeitschriften erschienen:

Veröffentlichungen zu HGB

HGB	Aufstellung von Zahlungsberichten nach BilRuG. Diskussion ausgewählter Auslegungsfragen und Vorschläge zur Anpassung von Reporting- und Kontrollsysteinen	WPg 6/2016, S. 341–348	Guido Havers Daniel Siegel
------------	---	---------------------------	-------------------------------

Veröffentlichungen zu IFRS

Leasing	Die neue Leasingbilanzierung nach IFRS 16. Wesentliche Änderungen und Herausforderungen in der Praxis	WPg 6/2016, S. 321–327	Christian Bauer Tino H. Gallert
----------------	---	---------------------------	------------------------------------

Sonstige Themen

Abschlussprüfung	Das neue Testat: Mehr Transparenz in der Prüfung	BZ 8. April 2016, S. 11	Christian Sailer Martin Pföhler
Abschlussprüfung	Verabschiedung des Abschlussprüfungsreformgesetzes (AReG). Umsetzung der EU-Abschlussprüferreform in Deutschland	WP Praxis 5/2016, S. 125–126	Georg Lanfermann
Abschlussprüfung	Fehlende, unvollständige oder falsche Angaben eines Unternehmens zur Frauenquote: Pflichten des Abschlussprüfers?	BB 16/2016, S. 939–942	Holger Seidler

Links zu nationalen/internationalen KPMG-Veröffentlichungen:

Insights into IFRS

Umsatzrealisierung	New revenue standard – Introducing the new IFRS 15	Das IASB hat seine Änderungen zum IFRS 15 <i>Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden</i> veröffentlicht. Da keine weiteren Änderungen erwartet werden, liegt somit die finale, ab 2018 anzuwendende Version vor. Der Artikel gibt einen kurzen Überblick über die wichtigsten Änderungen des neuen IFRS 15.
Umsatzrealisierung	IFRS 15 Revenue. It's time to engage. First Impressions: 2016 Edition	Dieser Aufsatz beschäftigt sich weitaus ausführlicher mit dem neuen IFRS 15 <i>Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden</i> und gibt erste Handlungsempfehlungen an Unternehmen zur Implementierung des neuen Standards.

Links zu nationalen/internationalen KPMG-Veröffentlichungen:

Insights into IFRS		
Umsatz-realisierung	Accounting for revenue is changing. What's the impact on your business?	Welche Auswirkungen auf den Geschäftsbetrieb durch den neuen IFRS 15 <i>Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden</i> zu erwarten sind, zeigt dieser Artikel in Tabellenübersichten.
Umsatz-realisierung	Telcos – Implementing IFRS 15	Im Fokus dieses Textes stehen die relevanten Auswirkungen des neuen IFRS 15 <i>Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden</i> auf die Telekommunikationsbranche.
Umsatz-realisierung	Accounting for revenue is changing. Impact on housebuilders	Dieser Artikel konzentriert sich im Speziellen auf die relevanten Auswirkungen des neuen IFRS 15 <i>Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden</i> auf die Baubranche.
IFRS-Abschluss	IFRS: New standards – Are you ready?	Welche IFRS-Standards 2016 aktiv wurden oder noch aktiv werden, wird auf dieser Webseite dargestellt. Es wird erläutert, wann und wie die Standards anzuwenden sind und inwiefern eine verfrühte Anwendung sowie Wahlrechte möglich sind.
Consolidated Financial Statements	Illustrative disclosures. Guide to condensed interim financial statements	Dieser Leitfaden soll Hilfestellung bei der Vorbereitung und Präsentation von Zwischenberichten im Sinne des IAS 34 <i>Zwischenberichte</i> bieten. Dafür wird als mögliche Vorlage der Zwischenbericht eines fiktiven multinationalen Unternehmens angeführt.
Consolidated Financial Statements	Disclosure checklist. Guide to condensed interim financial statements	Eine weitere Hilfestellung für die Vorbereitung und Präsentation von Zwischenberichten im Sinne des IAS 34 <i>Zwischenberichte</i> wird mit dieser Checkliste geboten. Sie führt die Minimalanforderungen des IAS 34 für einen Erstanwender stichpunktartig auf.
HGB/IFRS	International comment letters	Überblick und Zugriff auf die Stellungnahmen von KPMG zu Entwurfsvorlagen des IASB und ähnlichen Organisationen.
IFRS Newsletter		
Revenue	IFRS Newsletter: Problems with principals	Diese Ausgabe des IFRS Newsletters (Umsatzerlöse) beschäftigt sich mit den aktuellen Entwicklungen des neuen Standards IFRS 15 <i>Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden</i> und erörtert, welche Bedeutung der neue Standard für die Unternehmen hat.

4

Ansprechpartner

Für weitere Informationen oder Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung. Sprechen Sie uns an.

REGION NORD



Haiko Schmidt

T +49 40 32015-5688
haikoschmidt@kpmg.com

ACCOUNTING CENTRE OF EXCELLENCE



Dr. Oliver Beyhs

T +49 30 2068-4485
obeyhs@kpmg.com

REGION WEST



Ralf Pfennig

T +49 221 2073-5189
ralfpfennig@kpmg.com

REGION MITTE



Manuel Rothenburger

T +49 69 9587-4789
mrothenburger@kpmg.com

REGION SÜDWEST



Johann Schnabel

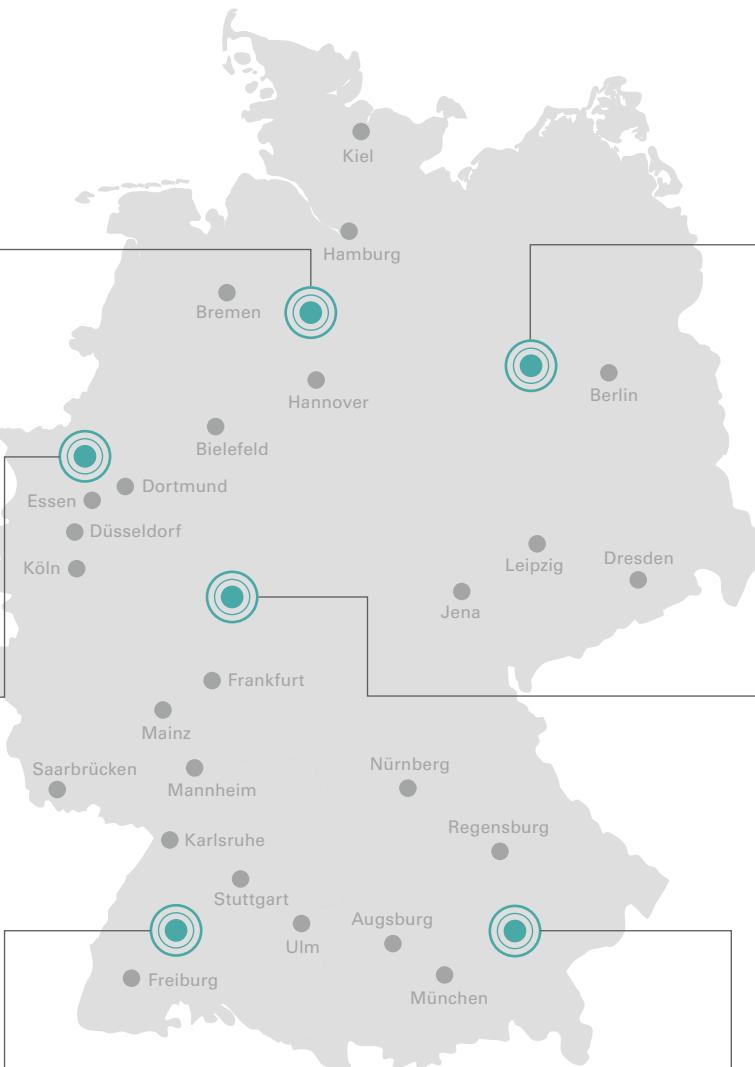
T +49 89 9282-4634
jschnabel@kpmg.com

REGION SÜD



Dr. Markus Kreher

T +49 89 9282-4310
markuskreher@kpmg.com



DEPARTMENT OF PROFESSIONAL PRACTICE



Dr. Erhard Kühne

T +49 30 2068-4373
ekuehne@kpmg.com



Wolfgang Laubach

T +49 30 2068-4663
wlaubach@kpmg.com



Dr. Hanne Böckem

T +49 30 2068-4829
hboeckem@kpmg.com



Dr. Anne Schurbohm-Ebneth

T +49 30 2068-4929
aschurbohm@kpmg.com



Ingo Rahe

T +49 30 2068-4892
irahe@kpmg.com

Impressum

Herausgeber

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Klingelhöferstraße 18
10785 Berlin

Redaktion

Dr. Hanne Böckem (V.i.S.d.P.)
Department of Professional Practice
T +49 30 2068-4829

Abonnement

Den Newsletter „Accounting News“ von KPMG können Sie unter www.kpmg.de/accountingnews herunterladen oder abonnieren. Beide Bezugsmöglichkeiten sind für Sie kostenlos.

www.kpmg.de

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation. Unsere Leistungen erbringen wir vorbehaltlich der berufsrechtlichen Prüfung der Zulässigkeit in jedem Einzelfall.

© 2016 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.