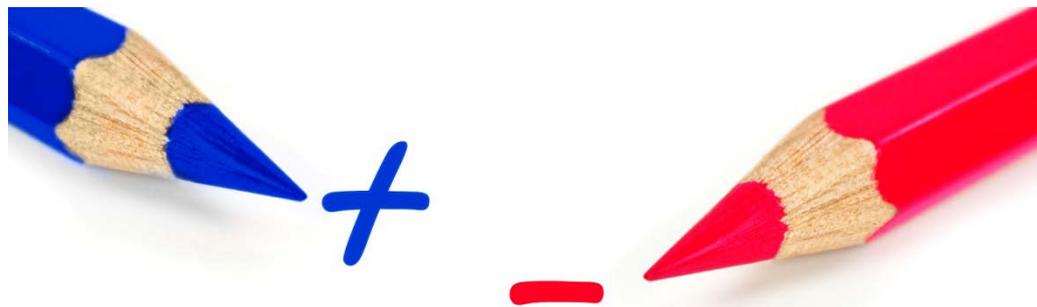


# RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG

- IDW RS HFA 17 geändert
- Neufassungen IDW RS HFA 30 n.F. und IDW RS HFA 36 n.F.
- HFA-Sitzungsberichterstattung

- DPR Prüfungsschwerpunkte 2017
- Aktivitäten des IASB, der EFRAG und der ESMA
- Entwurf IDW RS HFA 50

- Regierungsentwürfe zum CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz,
- Engelttransparenzgesetz und
- Betriebsrentenstärkungsgesetz



## Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren,

diese Ausgabe des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG stellt wesentliche fachliche Positionierungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) dar. Der Hauptfachausschuss des IDW (HFA) hat zur nationalen Rechnungslegung Änderungen zu IDW RS HFA 17, der sich mit den Auswirkungen einer Abkehr von der Prämisse der Unternehmensfortführung befasst, sowie Neufassungen des IDW RS HFA 30 zur Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen und IDW RS HFA 36 zur Anhangangabe des Abschlussprüferhonorars beschlossen. Außerdem hat der HFA zur internationalen Rechnungslegung einen Entwurf des ersten Moduls zu IDW RS HFA 50 vorgelegt, welches die bilanzielle Vorgehensweise beschreibt, wenn eine Altersversorgungszusage, die bisher nach den Regeln für beitragsorientierte Zusagen abgebildet wurde, nunmehr nach den Regeln für leistungsorientierte Zusagen bilanziert werden muss. Der Newsletter stellt überdies ausgewählte praxisrelevante Themen aus der Sitzungsberichterstattung des HFA dar, die u.a. Zweifelsfragen zur erstmaligen Anwendung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes betreffen.

Für die Praxis von ähnlich hoher Relevanz ist das BMF-Schreiben vom 23.12.2016, worin sich die Finanzverwaltung zu Zweifelsfragen betreffend die Auswirkung der Änderung des § 253 HGB auf die Anerkennung steuerlicher Organschaften bei Existenz von Ergebnisabführungsverträgen positioniert.

Daneben stellt der Newsletter die ECEP/DPR-Prüfungsschwerpunkte für das Jahr 2017 ausführlich dar.

Der Newsletter informiert Sie außerdem über wichtige Entwicklungen in der nationalen und internationalen Rechnungslegung. Zum einen werden die voraussichtlichen Auswirkungen dreier Gesetzgebungsverfahren mit Auswirkungen auf die nationale und internationale Rechnungslegung dargestellt. Zum anderen berichten wir über die Aktivitäten des IASB, der EFRAG und der ESMA.

Wir wünschen Ihnen viel Spaß mit der Lektüre und verbleiben mit freundlichen Grüßen.

Ihre BDO

## INHALT

- IDW RS HFA 17 zu den Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss überarbeitet
- IDW RS HFA 30 n.F. zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen verabschiedet
- IDW RS HFA 36 n.F. zu Anhangangaben über das Abschlussprüferhonorar verabschiedet
- Vorjahresbeträge bei der Erstanwendung der durch das BilRUG geänderten Vorschriften
- Bilanzierung von Finanzierungsbeiträgen an die KZVK
- BMF-Schreiben vom 23.12.2016 zu den Auswirkungen der Änderung des § 253 HGB auf die Anerkennung steuerlicher Organschaften
- CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (RegE)
- Neue Anlage zum Lagebericht nach dem Gesetz zur Förderung der Transparenz von Engeltstrukturen (RegE)
- Aktivitäten des IASB
- Aktivitäten der EFRAG
- ECEP/DPR-Prüfungsschwerpunkte 2017
- ESMA gibt ihre Erwartungshaltung in Bezug auf die Darstellung von Informationen zur Einführung von IFRS 9 bekannt
- IDW RS HFA 50 - IFRS-Modulverlautbarung zur Bilanzierung von Versorgungszusagen mit versicherungsförmigen Durchführungswegen angesichts der andauernden Niedrigzinsphase
- Reine Beitragszusagen nach dem Betriebsrentenstärkungsgesetz (RegE)

## REDAKTION

BDO AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
 Georg-Glock-Straße 8  
 40474 Düsseldorf

Telefon: +49 211 1371-200  
 wpnews@bdo.de

Accounting Advisory Group (AAG)

## 1. HANDELSRECHTLICHE RECHNUNGSLEGUNG

### 1.1. IDW RS HFA 17 zu den Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss überarbeitet



WP StB Dr. Niels Henckel  
niels.henckel@bdo.de

Sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen, ist in handelsrechtlichen Abschlüssen gem. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB bei der Bewertung von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen. Die Auswirkungen, die eine Abkehr von der Going-Concern-Prämisse für den handelsrechtlichen Jahresabschluss und Lagebericht hat, werden durch die „IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 17)“ konkretisiert.

Die aktuell anwendbare Fassung wurde am 10.06.2011 vom Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) verabschiedet. Diese Fassung wurde nunmehr durch den Fachausschuss Sanierung und Insolvenz (FAS) überarbeitet, u.a. um sie an die durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) geänderte Rechtslage anzupassen. Weitere Änderungen ergaben sich infolge der Überarbeitung des IDW RH HFA 1.012 zur externen handelsrechtlichen Rechnungslegung im Insolvenzverfahren. Außerdem wurden neben redaktionellen Änderungen einige Verweise aktualisiert, bspw. auf IDW S 11 anstelle von FAR 1/1996, oder ergänzt, wie bspw. auf IDW RS HFA 34.

Im Einzelnen wurden gegenüber der bisherigen Fassung folgende, wichtige Änderungen vorgenommen (die Zitation bezieht sich auf die geänderte Fassung, soweit nicht anders angegeben):

- Die bisher in IDW RS HFA 17, Tz. 11 enthaltenen Ausführungen zum Sonderposten mit Rücklageanteil werden gestrichen, weil sie der HFA nicht mehr für praxisrelevant hält.
- In der neuen IDW RS HFA 17, Tz. 13a wird klargestellt, dass für künftige Vergütungen für den Insolvenzverwalter keine Rückstellung angesetzt werden darf, soweit es sich um ein schwebendes Geschäft (bei dem kein Verlust droht) handelt und der Insolvenzverwalter künftig noch eine Leistung erbringen wird. Gleiches gilt bspw. für Löhne und Gehälter der Belegschaft.
- IDW RS HFA 17, Tz. 14 bezweckt, einen vollständigen Schuldenausweis zu gewährleisten. Gem. überarbeitetem IDW RS HFA 17, Tz. 14 ist auch der nach Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB noch zu verteilende Unterschiedsbetrag grds. vollständig zu passivieren.

- Nach § 277 Abs. 4 HGB i.d.F. vor BilRUG i.V.m. IDW RS HFA 17, Tz. 37 (bisherige Fassung) waren Aufwendungen bzw. Erträge aus der Änderung der Bilanzierung und Bewertung, die durch die Abkehr von der Going-Concern-Prämisse begründet sind, grds. als außerordentliche Aufwendungen und Erträgen auszuweisen. Durch das BilRUG wurde § 277 Abs. 4 HGB aufgehoben. IDW RS HFA 17 musste an die durch das BilRUG geänderten Vorschriften zur Gewinn- und Verlustrechnung angepasst werden. Der überarbeitete IDW RS HFA 17, Tz. 37 sieht dementsprechend nunmehr einen Ausweis als sonstige betriebliche Aufwendungen bzw. Erträge vor. Außerdem sind Betrag und Art dieser Erfolgsauswirkungen entsprechend ihrer außergewöhnlichen Bedeutung gem. § 285 Nr. 31 HGB im Anhang anzugeben.
- Tochterunternehmen im Insolvenzverfahren unterliegen dem Einbeziehungsrecht nach § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB, da erhebliche und andauernde Beschränkungen die Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens in Bezug auf das Vermögen des Tochterunternehmens nachhaltig beeinflussen. Dies gilt gem. IDW RS HFA 17, Tz. 44 bereits im insolvenzrechtlichen Antragsverfahren, weil das Gesellschafterinteresse bereits in diesem Stadium hinter dem Zweck der bestmöglichen Befriedigung aller Gläubiger zurücktritt.

Die geänderte Fassung wurde am 08.09.2016 durch den HFA nach Abstimmung mit dem FAS verabschiedet und in IDW Life 2016, S. 1035 ff. abgedruckt.

### 1.2. IDW RS HFA 30 n.F. zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen verabschiedet



WP StB Dr. Niels Henckel  
niels.henckel@bdo.de

Am 16.12.2016 hat der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) die überarbeitete „IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (IDW RS HFA 30 n.F.)“ verabschiedet. Diese Neufassung wurde inzwischen in IDW Life 2017, Heft 1, S. 102 ff. abgedruckt sowie im Mitgliederbereich der Website [www.idw.de](http://www.idw.de) als Änderungsfassung zu IDW ERS HFA 30 n.F. veröffentlicht.

IDW RS HFA 30 n.F. ersetzt die bisherige Fassung des IDW RS HFA 30 und ist gem. IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 5 bereits bei der Aufstellung von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, verpflichtend anzuwenden. Bei einem kalenderjahrgleichen Geschäftsjahr ist das das Geschäftsjahr 2016. Eine frühere Anwendung der Grundsätze des IDW RS HFA 30 n.F. ist zulässig, sofern die darin enthaltenen Regelungen - soweit sie das für den jeweiligen Abschluss anwendbare Recht betreffen - vollständig beachtet werden.

Die Entwurfsfassung war Gegenstand des Beitrags „Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (IDW ERS HFA 30 n.F.)“ in der Ausgabe RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG 3/2016. Die gegenüber dem Entwurf vorgenommenen Änderungen sind überschaubar und betreffen nicht dessen kritische Aspekte, sodass im Wesentlichen auf den genannten Beitrag verwiesen werden kann. Erwähnenswert erscheinen u.E. folgende Änderungen:

- Gem. § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB unterliegen positive Unterschiedsbeträge (= mit dem 7-Jahres-Durchschnittszinssatz abgezinster Erfüllungsbetrag abzüglich mit dem 10-Jahres-Durchschnittszinssatz abgezinster Erfüllungsbetrag) einer Ausschüttungssperre. IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 55b stellt nunmehr klar, dass dieser Unterschiedsbetrag in Fällen, in denen ein Unternehmen zur Finanzierung und Absicherung seiner Altersversorgungsverpflichtungen Deckungsvermögen vorhält, vor einer Verrechnung mit diesem Deckungsvermögen zu ermitteln ist. Selbst dann, wenn der Wert des Deckungsvermögens die jeweiligen Erfüllungsbeträge übersteigt, wirkt also eine Ausschüttungssperre.
- Der Unterschied zwischen dem mit dem 7-Jahres-Durchschnittszinssatz abgezinster Erfüllungsbetrag abzüglich des mit dem 10-Jahres-Durchschnittszinssatz abgezinster Erfüllungsbetrags ist gem. § 253 Abs. 6 Satz 3 HGB zu jedem Abschlussstichtag im (Konzern-)Anhang anzugeben. Diskutiert wurde, ob sich diese Pflicht zur Angabe des Unterschiedsbetrags lediglich auf angesetzte Pensionsrückstellungen oder auch auf gem. Art. 28 Abs. 1 EGHGB nicht angesetzte und im (Konzern-)Anhang angegebene Fehlbeträge erstreckt. IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 55a i.V.m. 89a hat sich auf „angesetzte“ Pensionsrückstellungen festgelegt. Anhangangaben nach Art. 28 Abs. 2 EGHGB sind wie bisher erforderlich.
- Pensionsrückstellungen für wertpapiergebundene Versorgungszusagen sind gem. § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB zum beizulegenden Zeitwert dieser Wertpapiere anzusetzen, soweit dieser einen garantierten Mindestbetrag übersteigt. Der garantierte Mindestbetrag ist als notwendiger Erfüllungsbetrag der Garantieleistungen anzusehen. IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 71 stellt dazu nunmehr klar, dass dieser Erfüllungsbetrag nicht nur der Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 HGB unterliegt, sondern auch den Regelungen für einen Unterschiedsbetrag i.S.d. § 253 Abs. 6 Satz 1 HGB.
- Gem. der neuen Textziffer IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 104a unterhalb der neuen Zwischenüberschrift „Übernahme einer Verpflichtung gegen Entgelt“ ist

eine „Transaktion“ beim Erwerber einer Altersversorgungsverpflichtung erfolgsneutral einzubuchen, (auch) soweit das für deren Übernahme erhaltene Entgelt den abgezinster Erfüllungsbetrag der Verpflichtung übersteigt. Weder im Zugangszeitpunkt noch an den Folgeabschlussstichtagen darf ein sog. Erwerbsergebnis erfasst werden. Diese Ergänzung steht mit aktueller BFH-Rechtsprechung („angeschaffte Verpflichtungen“) in Zusammenhang und im Einklang.<sup>1</sup> In der Entwurfsfassung war eine vergleichbare Aussage noch in IDW ERS HFA 30 n.F., Tz. 101 enthalten, also im inhaltlichen Kontext mit dem Schuldbeitritt mit im Innenverhältnis erklärter Erfüllungsübernahme. Die Aussage betrifft jedoch nicht nur diesen speziellen Sachverhalt, sondern auch weitere Fälle, in denen Altersversorgungsverpflichtungen entgeltlich übernommen werden,<sup>2</sup> und aus diesem Grunde wurde ein eigener Abschnitt gebildet.

- Einzelne Textziffern wurden im Vergleich zum Entwurf klarer formuliert, wie bspw. IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 89b.
- In IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 55a Fußnote 10a wurde klargestellt, dass es die Verminderung des abgezinster, nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags aufgrund der erstmaligen Anwendung des durchschnittlichen Marktzinssatzes der vergangenen zehn Geschäftsjahre gegenüber dem bei Anwendung des durchschnittlichen Marktzinssatzes der vergangenen sieben Geschäftsjahre ist, der in einer Nebenrechnung gegen noch ausstehende Zuführungsbeträge aus der BilMoG-Umstellung (Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB) verrechnet werden darf. Ob sich die Pensionsrückstellung insgesamt im Vergleich zum vorangegangenen Abschlussstichtag vermindert, schließlich können sich auch noch andere Effekte neben dem Zinssatzänderungseffekt auswirken und diesen ggf. überlagern, ist unerheblich.<sup>3</sup>
- IDW ERS HFA 30 n.F., Tz. 100 wurde gestrichen, weil sie als überflüssig eingeschätzt wurde.
- Außerdem wurden einzelne Verweise, bspw. in IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 40 f. auf Paragraphen des VAG oder in IDW RS HFA 30 n.F., Fußnote 8 auf IDW S 1 aktualisiert oder, wie bspw. in IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 55c auf Paragraphen des HGB, berichtigt.

Abschließend wird auf eine Gesamtdarstellung zu IDW RS HFA 30 n.F. von Dr. Henckel/Dr. Freiberg in der Zeitschrift BetrAV 2017, H. 1, S. 43 ff. verwiesen.

<sup>1</sup> Siehe BFH v. 12.12.2012, I R 28/11, DStR 2013, 575, 22; BFH v. 12.12.2012, I R 69/11, DStR 2013, 570.

<sup>2</sup> Bspw. Ausgliederungen oder durch Asset Deal ausgelöste Betriebsübergänge.

<sup>3</sup> Soweit auch nach Überarbeitung der Formulierung in IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 55a zur Vorgehensweise Zweifelsfragen offen bleiben, wird auf den Beitrag Kuhn/Moser, WpG. 2016, S. 381 verwiesen.

### 1.3. IDW RS HFA 36 n.F. zu Anhangangaben über das Abschlussprüferhonorar verabschiedet



WP StB Andreas Massing  
andreas.massing@bdo.de

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) hat die Stellungnahme zur Rechnungslegung: Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar (IDW RS HFA 36) überarbeitet und in seiner Sitzung am 08.09.2016 verabschiedet. Diese Neufassung wurde in IDW Life 2016, Heft 11, S. 996 ff. abgedruckt und ersetzt die bisherige Stellungnahme IDW RS HFA 36 in der Fassung vom 11.03.2010.

Über den Entwurf der Stellungnahme und den Änderungen gegenüber der bisherigen Stellungnahme haben wir bereits in der Ausgabe RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG 1/2016 berichtet. Die Änderungen zur vorherigen Stellungnahme betreffen neben der Bezugnahme zu zwischenzeitlich neueren Prüfungsstandards im Wesentlichen Konkretisierungen von angabepflichtigen Leistungen und deren Kategorisierung in die im Anhang aufzuschlüsselnden Leistungskategorien Abschlussprüfungsleistungen, andere Bestätigungsleistungen, Steuerberatungsleistungen und sonstige Leistungen. Insgesamt liegt der Stellungnahme ein erweitertes Verständnis des Begriffs Abschlussprüfungsleistung zugrunde.

Gegenüber der Entwurfsfassung wurde der Beispielkatalog, welcher der Stellungnahme als Anlage beigefügt ist, noch einmal erweitert. Die Anforderung, dass bei den Angaben im Konzernabschluss auch assoziierte Unternehmen zu berücksichtigen seien, welche entsprechend der Equity-Methode in den Konzernabschluss einbezogen werden, wurde gegenüber dem Entwurf der Stellungnahme wieder entfernt, was die Anwendung erleichtert, da für diese Unternehmen regelmäßig Informationen für den Konzernabschlussersteller nicht, nur eingeschränkt oder erschwert verfügbar sind. Auch steht die Nichtberücksichtigung von assoziierten Unternehmen bei dieser Betrachtung damit im Einklang mit dem sachlichen Anwendungsbereich der EU-Abschlussprüferreform zur Regelung im Konzernverbund bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Verordnung (EU) Nummer 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.04.2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse). Die Restriktionen bezüglich Nichtprüfungsleistungen sind hierbei auch im Konzernverbund solcher Unternehmen zu beachten, nicht jedoch in Bezug auf assoziierte Unternehmen.

Anzuwenden ist die Stellungnahme für die Aufstellung von Abschlüssen für Zeiträume, die nach dem 31.12.2016 beginnen, eine frühere Anwendung ist bei vollständiger Beachtung zulässig.

### 1.4. Vorjahresbeträge bei der Erstanwendung der durch das BilRUG geänderten Vorschriften



WP StB Dr. Niels Henckel  
niels.henckel@bdo.de

Anlässlich der erstmaligen Anwendung der durch das BilRUG geänderten Vorschriften war u.a. strittig, ob in dem erstmals nach diesen Vorschriften aufgestellten Jahresabschluss die Umsatzerlöse in der Vorjahrespalte der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) an die neue Umsatzerlösdefinition angepasst werden dürfen oder nicht. Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) hat in der Sitzungsberichterstattung über die 241. und 244. Sitzung dazu festgestellt (verfügbar im Mitgliederbereich unter [www.idw.de](http://www.idw.de)):

- *„Bei der erstmaligen Anwendung der Neudefinition der Umsatzerlöse ist gemäß Artikel 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB im Falle fehlender Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse des Berichtsjahres mit den im festgestellten bzw. gebilligten Abschluss für das Vorjahr ausgewiesenen Umsatzerlösen ein entsprechender Hinweis im (Konzern-)Anhang erforderlich. Ferner hat in diesem Fall eine Erläuterung unter nachrichtlicher Angabe des Betrags der Umsatzerlöse für das Vorjahr zu erfolgen, der sich aus einer Anwendung des § 277 Abs. 1 HGB n.F. bereits auf den Vorjahresabschluss ergeben hätte.“*
- *„Bei der erstmaligen Anwendung der Neudefinition der Umsatzerlöse ist [...] eine Anpassung der für das Vorjahr ausgewiesenen Umsatzerlöse nicht vorzunehmen. Hier ist gemäß Artikel 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB im Falle fehlender Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse im (Konzern-)Anhang ein Hinweis einschließlich nachrichtlicher Angabe des Betrags der Umsatzerlöse für das Vorjahr, der sich aus einer Anwendung des § 277 Abs. 1 HGB n.F. bereits auf den Vorjahresabschluss ergeben hätte, und Erläuterung erforderlich.“ [Hervorhebung durch den Verfasser, nicht im Original]*

In der Ausgabe 3/2016 des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG (S. 2 f.) haben wir dementsprechend u.a. Folgendes ausgeführt:

- *„Gem. § 265 Abs. 2 Satz 1 HGB ist u.a. in der GuV zu jedem Posten die entsprechende Vergleichszahl des vorhergehenden Geschäftsjahrs anzugeben. Sollten die Beträge nicht vergleichbar sein, was bspw. durch wesentliche Umgliederungen (Ausweisänderungen) der Fall sein kann (IDW RS HFA 39, Tz. 5), so ist dies entweder gem. § 265 Abs. 2 Satz 2 HGB im (Konzern-)Anhang anzugeben und zu erläutern, oder es sind gem. § 265 Abs. 2 Satz 3 HGB die Vorjahresbeträge anzupassen. Dies wäre ebenfalls im (Konzern-)Anhang anzugeben und zu erläutern (siehe detailliert IDW RS HFA 39 und 44). Fraglich ist, ob diese allgemeinen Grundsätze im Rahmen der erstmaligen Anwendung der durch das BilRUG geänderten Vorschriften anwendbar sind.“*

- „Aus Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB geht hervor, wie bei der erstmaligen Anwendung der erweiterten Definition bzw. Abgrenzung der Umsatzerlöse im (Konzern-) Anhang auf die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse hinzuweisen ist. Gesetzlich ist die Anpassung der Vorjahresangabe in der GuV nicht vorgesehen. Vielmehr ist eine (Konzern-)Anhangangabe geboten, in der eine Erläuterung und nachrichtliche Darstellung des Betrags der Umsatzerlöse des Vorjahrs, der sich aus der Anwendung von § 277 Absatz 1 in der Fassung des BilRUG ergeben hätte, vorzunehmen ist.“<sup>4</sup>
- „Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB verdrängt § 265 HGB nicht, weil dieser offensichtlich unvollständig ist.“<sup>5</sup>

In der Schulung „HGB-Update“ haben wir auf die uneinheitliche Auslegung der Formulierung „ist [...] eine Anpassung der für das Vorjahr ausgewiesenen Umsatzerlöse nicht vorzunehmen“ hingewiesen („...lex specialis? ...nicht ausdiskutiert!“) und empfohlen, der Vorgehensweise nach Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB zu folgen. Wenn ein Mandant dennoch gem. § 265 Abs. 2 Satz 3 HGB die Vorjahresbeträge anpassen möchte, haben wir „aus Vorsichtsgründen“ die Drei-Spalten-Darstellung empfohlen, weil auf diese Weise sicher nicht gegen Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB verstoßen würde.

Offenbar haben mehrere Mitglieder des Berufsstands bei der Geschäftsstelle des IDW nachgefragt, ob die Aussage „ist [...] eine Anpassung der für das Vorjahr ausgewiesenen Umsatzerlöse nicht vorzunehmen“ als „darf nicht angepasst werden“ oder als „braucht nicht angepasst werden, darf aber angepasst werden“ verstanden werden soll. Der HFA hat aus diesem Grunde in der Sitzungsberichterstattung über die 246. Sitzung (verfügbar im Mitgliederbereich unter [www.idw.de](http://www.idw.de)) am 15.12.2016 klargestellt:

*„Nach erneuter Abstimmung im HFA besteht Einvernehmen, dass bei der erstmaligen Anwendung der Neudefinition der Umsatzerlöse eine Anpassung der für das Vorjahr ausgewiesenen Umsatzerlöse nicht vorgenommen zu werden braucht. In diesem Fall greift die oben genannte Regelung des Artikel 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB. Ein Verbot einer Anpassung der Vorjahresumsatzerlöse ergibt sich daraus nicht. Im Falle einer Anpassung der Umsatzerlöse des Vorjahres sind auch sich daraus ergebende Auswirkungen auf die sonstigen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung des Vorjahres zu berücksichtigen, um eine mögliche Verzerrung des Rohergebnisses zu vermeiden (vgl. Ergänzung der Berichterstattung über die 241. Sitzung des HFA, Neudefinition der Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 HGB i.d.F. des*

*BilRUG).“ [Hervorhebung durch den Verfasser, nicht im Original]*

Damit ist nunmehr geklärt, dass nach Auffassung des HFA auch mit Blick auf die in der Vorjahresspalte der GuV ausgewiesenen Umsatzerlöse beide durch § 265 Abs. 2 HGB eröffneten Möglichkeiten, die Vergleichbarkeit mit den Vorjahresbeträgen herzustellen, bestehen, also weder ein Gebot noch ein Verbot zugunsten oder zulasten einer dieser Alternativen gemeint war. Erfolgt keine Anpassung, ist im (Konzern-)Anhang darauf entsprechend hinzuweisen sowie eine Erläuterung unter nachrichtlicher Angabe des Betrags der Umsatzerlöse für das Vorjahr, der sich aus der Anwendung der Neudefinition ergeben hätte, erforderlich. Alternativ dürfen die Umsatzerlöse in der Vorjahresspalte der GuV angepasst werden. Andere GuV-Posten, die sich infolge der neuen Umsatzerlösdefinition ändern, müssen dann jedoch ebenfalls angepasst werden. Dies kann bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens insb. Umgliederungen vom Posten „sonstige betriebliche Aufwendungen“ in den Posten „Materialaufwand“ bzw. bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens in die „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“ erforderlich machen. „Aus Vorsichtsgründen“ die Drei-Spalten-Darstellung zu wählen, wie wir es bis zum 15.12.2016 empfohlen haben, ist nach der Klarstellung durch den HFA nicht mehr erforderlich und auch nicht mehr empfehlenswert.<sup>6</sup>

Jedenfalls dann, wenn ein Unternehmen bisher außerordentliche Aufwendungen und Erträge ausgewiesen hat und das neue GuV-Gliederungsschema eine Anpassung bestimmter Vorjahresbeträge erforderlich macht, erscheint es im Lichte der klargestellten Auffassung des HFA nunmehr empfehlenswert, einheitlich vorzugehen. Dies hieße, auch den Betrag der Umsatzerlöse des Vorjahres mitsamt korrespondierenden Aufwandsposten anzupassen. Denn wenn im Vorjahr außerordentliche Aufwendungen oder Erträge ausgewiesen wurden, wäre die Verwendung des alten Gliederungsschemas unzulässig und eine Drei-Spalten-Darstellung mindestens umständlich und vermutlich sogar ebenfalls unzulässig.<sup>7</sup> Den Betrag der Umsatzerlöse des Vorjahrs mitsamt korrespondierenden Aufwandsposten anzupassen, erleichtert auch die Darstellung im (Konzern-)Lagebericht.

<sup>4</sup> Vgl. HFA, IDW life 2016, H. 7, S. 584 f.

<sup>5</sup> Vgl. Lüdenbach, StuB 2016, S. 514.

<sup>6</sup> Vgl. Lüdenbach, StuB 2016, S. 514: „bringt keinen zusätzlichen Informationsgewinn“, „unübersichtlich“.

<sup>7</sup> Siehe ähnlich Roos, BBK 2016, S. 886 („Die GuV-Gliederungsschemata i. d. F. nach Inkrafttreten des BilRUG sind auch für die Vorjahresbeträge zwingend anzuwenden.“) und Zwirner, BC 2016, S. 419 („Umgliederungen der Vorjahresbeträge mit entsprechenden Erläuterungen sind nur in Bezug auf die im neuen Gliederungsschema weggefallenen Posten der „außerordentlichen Erträge“ und „außerordentlichen Aufwendungen“ sowie die diesbezüglich geänderten Zwischenergebnisse

erforderlich. Für alle weiteren GuV-Posten erfolgt keine Ausweisänderung; vielmehr können [gemeint ist: dürfen] die Vorjahreszahlen unverändert gelassen werden. [...] Im Einzelfall - und sofern der Bilanzierende eine weitergehende Vergleichbarkeit in der GuV sicherstellen will - ist es möglich [gemeint ist: zulässig], eine dritte Spalte in der GuV einzufügen. In dieser wird neben dem Geschäftsjahr 2016 nach BilRUG und dem Vorjahr 2015 vor BilRUG (mit der Ausnahme der umgelierten außerordentlichen Posten) das Jahr 2015 so dargestellt, als wären die Änderungen durch das BilRUG vollumfänglich berücksichtigt worden.“)

## 1.5. Bilanzierung von Finanzierungsbeiträgen an die KZVK



WP StB Heinz Hollweck  
heinz.hollweck@bdo.de



WP StB Joachim Müller  
joachim.mueller@bdo.de

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) hat in der Sitzungsberichterstattung über die 246. Sitzung zur Bilanzierung von Finanzierungsbeiträgen an eine Zusatzversorgungskasse in nach handelsrechtlichen Vorschriften aufgestellten Abschlüssen Stellung genommen.<sup>8</sup> Dieser Beitrag führt in diese Thematik mit ihren speziellen Fragestellungen ein.

### Ausgangslage

Mit Urteil vom 09.12.2015 hat der Bundesgerichtshof (Aktenzeichen: IV ZR 336/14) die Praxis der Erhebung des sog. Sanierungsgeldes von der Kirchlichen Zusatzversorgungskasse des Verbandes der Diözesen Deutschlands AöR, Köln, (kurz: KZVK) aufgrund formaler Mängel für rechtswidrig erklärt. Das in den Geschäftsjahren 2002 bis 2015 erhobene Sanierungsgeld sollte zur Schließung der aus der Umstellung des Versorgungssystems - von einem umlagefinanzierten Versorgungssystem auf ein umlagefinanziertes Punktemodell (kapitalgedecktes Verfahren) - resultierenden Deckungslücke im Abrechnungsverband S der KZVK dienen. In diesem geschlossenen Abrechnungsverband sind lediglich die bis zur Umstellung des Versorgungssystems bereits erdienten Ansprüche der Versorgungsberechtigten erfasst.

Als Konsequenz aus dem BGH-Urteil vom 09.12.2015 beschloss der Verwaltungsrat der KZVK am 25.02.2016

- die (auch nicht beklagten) Sanierungsgelder für den gesamten Erhebungszeitraum zu erstatten sowie
- gegenüber allen Mitgliedseinrichtungen, die Sanierungsgeld gezahlt haben, auf die Einrede der Verjährung zu verzichten.

Von der Rückerstattung mit einem Volumen von EUR 1,121 Mrd. (Stand: Mitteilung der KZVK vom 14.11.2016) zuzüglich Zinsen sind rd. 14.800 Einrichtungen - die KZVK spricht von Abrechnungsstellen - betroffen. Davon waren bis zum oben genannten Zeitpunkt rd. EUR 930 Mio. erstattet.

Das kapitalgedeckte Betriebsrentensystem besteht trotz des BGH-Urteils vom 09.12.2015 weiter fort; auch die KZVK verfolgt das Ziel der Kapitaldeckung weiterhin.

Hinsichtlich der Ausfinanzierung der im Versorgungssystem bis zum 31.12.2001 erworbenen Anwartschaften bzw. Besitzstände besteht somit weiterhin eine in der Zukunft zu schließende Deckungslücke.

Mit Schreiben vom 26.09.2016 setzte die KZVK ihre Mitglieder darüber in Kenntnis, dass sie ab 2016 sog. Finanzierungsbeiträge erhebt, um die Deckungslücke im Abrechnungsverband S bis zum Jahr 2040 zu schließen. Grundlage für die Erhebung des Finanzierungsbeitrags ist ein Finanzierungsplan, der am 06.09.2016 vom Verwaltungsrat der KZVK beschlossen wurde. Dieser Finanzierungsplan 2016 bestimmt

- die finanzökonomische Deckungslücke (hier: EUR 4.524 Mio.), als Differenz zwischen dem Barwert der eingegangenen Verpflichtungen (Anwartschaften und Renten) und dem zurechenbaren Vermögen im Abrechnungsverband S,
- den Zeitraum, über den die Deckungslücke durch die Erhebung des Finanzierungsbeitrags geschlossen werden soll (hier: 25 Jahre beginnend zum 01.01.2016 und endend zum 31.12.2040),
- die Höhe des im Erhebungszeitraum von allen Beteiligten, denen Verpflichtungen im Abrechnungsverband S zurechenbar sind, jährlich zu zahlenden Gesamt-Finanzierungsbeitrags (hier: EUR 258 Mio.).

In einem zweiten Schritt wird der jährliche Finanzbedarf von zzt. EUR 258 Mio. auf die rd. 14.800 Mitgliedseinrichtungen verteilt.

### Sachverhalt aus Sicht der bilanzierungspflichtigen Einrichtungen

Spätestens mit dem Beschluss des Verwaltungsrats der KZVK vom 25.02.2016 sind in den betroffenen Einrichtungen Forderungen auf Rückerstattung des Sanierungsgelds nebst Zinsen entstanden. Mit Schreiben vom 11.03.2016 hat die KZVK die Erstattung der Sanierungsgelder an alle Mitglieder bekanntgegeben, u.a. mit dem Hinweis der Vermeidung einer weiteren Klagewelle.

Ein größerer Ertrag aus dem Ansatz der Ansprüche gegen die KZVK wird somit - i.d.R. im Geschäftsjahr 2016 - realisiert und in den Gewinn- und Verlustrechnungen der betroffenen Einrichtungen unter den „Sonstigen betrieblichen Erträgen“ ausgewiesen.

Von einem ertragswirksamen bilanziellen Ansatz der Ansprüche nach dem Urteil vom 09.12.2015 noch im Geschäftsjahr 2015 haben die betroffenen Einrichtungen in der Regel mit der Begründung abgesehen, dass das Urteil zunächst ausschließlich die (wenigen) Kläger betrifft, die im Verfahren obsiegt haben.

Im Zuge der grundsätzlich erstmals im Jahresabschluss zum 31.12.2016 anzuwendenden deutschen handelsrechtlichen Vorschriften in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) sind gem. § 285

<sup>8</sup> Vgl. HFA, IDW Life 2017, H. 1, S. 118.

Nr. 31 und 32 HGB im Anhang Betrag und Art einzelner (Aufwendungen und) Erträge von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung sowie einzelne (Aufwendungen und) Erträge, die einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnen sind, zu erläutern. Der erfolgswirksame Ansatz der Ansprüche gegen die KZVK dürfte im Regelfall diese Angabepflichten auslösen.

Des Weiteren sind durch die Einrichtungen Rückzahlungsverpflichtungen bspw. für erhaltene Zuwendungen zu prüfen bzw. zu bedienen, sofern durch Ansatz auch der Sanierungsgeldumlagen (in der Vergangenheit) überhöhte Personalkosten nachgewiesen wurden.

### Bilanzpolitische Ziele

Ziel bzw. Wunsch vieler Einrichtungsträger ist es, mit den Erträgen aus rückerstattetem Sanierungsgeld den in Zukunft zur Schließung der o.g. Deckungslücke zu leistenden sog. Finanzierungsbeitrag zu finanzieren und dafür Rückstellungen zu bilden, um auf diese Weise den Ertrag aus dem Ansatz des o.g. Erstattungsanspruchs gegen die KZVK zu neutralisieren.

Fraglich ist daher, ob für die zukünftigen Finanzierungsbeiträge sowie für die bei der KZVK bestehende Unterdeckung Rückstellungen in den handelsrechtlichen Jahresabschlüssen der betroffenen Einrichtungen ange-setzt werden dürfen.

### Zulässigkeit des Ansatzes einer Rückstellung

Eine aus Sicht der Einrichtungen wünschenswerte ergebnisneutrale Verwendung der Sanierungsgelderstattung könnte in der Bilanzierung einer Risikovorsorge für den ab 2016 zu leistenden Finanzierungsbeitrag - vorzugsweise als Rückstellung - bestehen. Aus den zurückgestellten Sanierungsgelderstattungen wäre der zukünftig zu leistende Finanzierungsbeitrag zumindest anteilig refinanzierbar.

Diese betriebswirtschaftlich sinnvolle und die Zukunft gestaltende Bilanzpolitik ist allerdings nicht ohne weiteres realisierbar. Es mangelt grundsätzlich am Verbindlichkeitscharakter des ab 01.01.2016 wiederum im Wege der Umlage zu entrichtenden Finanzierungsbeitrags, der die Deckungslücke im Abrechnungsverband S der KZVK bis zum 31.12.2040 planmäßig schließen soll. Die bilanzierungspflichtigen Einrichtungen sind nämlich weder durch eigene Garantien noch durch geltend gemachte Forderungen der KZVK oder der Versorgungsberechtigten verpflichtet, die bestehende Deckungslücke unmittelbar zu schließen. Die zukünftig zu leistenden Finanzierungsbeiträge selbst sind daher - wie bisher das Sanierungsgeld<sup>9</sup> - erst in dem Geschäftsjahr als Aufwand zu erfassen, für das sie erhoben werden. Der Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung für die zukünftig zu zahlenden und nicht für das laufende Geschäftsjahr erhobenen Finanzierungsbeiträge scheidet - vorbehaltlich nachfolgend dargestellter Möglichkeit zur Bildung

einer Rückstellung für mittelbare Altersversorgungsverpflichtungen - daher aus.

Sofern die Zusatzaltersversorgung - wie im vorliegenden Fall bei katholischen Einrichtungen - auf die KZVK ausgelagert wird, haften die Arbeitgeber für die zugesagten Zusatzrenten ihrer Angestellten subsidiär (§ 1 Abs. 1 Satz 3 BetrAVG), da zunächst die KZVK die seitens der Einrichtungen zugesagten Rentenverpflichtungen der Einrichtungen bedienen muss. Kann aus irgendeinem Grund die KZVK ihren Verpflichtungen hieraus nicht nachkommen, haftet der Arbeitgeber gegenüber den Arbeitnehmern. Würde ein Arbeitgeber aus dieser Haftung in Anspruch genommen, müsste dieser dafür eine Verbindlichkeit ansetzen. Trotz der Deckungslücke reicht das derzeitige Kassenvermögen der KZVK jedoch auf absehbare Zeit aus, die Rentenzahlungen zu leisten, sodass sich die Subsidiärhaftung der bilanzierungspflichtigen Einrichtungen noch nicht konkretisiert hat. Auch dies rechtfertigt den Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung derzeit nicht.

Eine derartige Konstruktion - Pflicht des Arbeitgebers, eine Zusatzversorgung analog Anlage 8 der AVR bei der KZVK abzuschließen - ist von dem Begriff der „mittelbaren Pensionsverpflichtung“ gem. Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB gedeckt. Die diesbezügliche gesetzliche Formulierung ist nicht ganz einfach zu verstehen, lautet sie doch:

*„Für eine mittelbare Verpflichtung aus einer Zusage für eine laufende Pension oder eine Anwartschaft auf eine Pension sowie für eine ähnliche unmittelbare oder mittelbare Verpflichtung braucht eine Rückstellung in keinem Fall gebildet zu werden.“*

Diese Formulierung beschreibt ein handelsrechtliches Ansatzwahlrecht für die mittelbare (Altersversorgungs-)Verpflichtung<sup>10</sup> des Arbeitgebers zur Bereitstellung einer Zusatzversorgung für seine Arbeitnehmer, die den Anforderungen des § 1b BetrAVG bzw. der Anforderungen der Satzung der KZVK genügen. Die Ansprüche der Versorgungsberechtigten im Abrechnungsverband S sind bereits erdient und die Verpflichtungen der Arbeitgeber damit wirtschaftlich verursacht.

Üblicherweise haben die bilanzierungspflichtigen Einrichtungen bisher auf der Grundlage des Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB auf den Ansatz einer Pensionsrückstellung verzichtet und nehmen lediglich die dann gem. Art. 28 Abs. 2 EGHGB erforderlichen Anhangangaben<sup>11</sup> vor. Wenn also ein Arbeitgeber zur Neutralisierung des Ertrags aus dem Ansatz der Forderung gegen die KZVK auf Erstattung des Sanierungsgelds aufwandswirksam eine Pensionsrückstellung für mittelbare Altersversorgungsverpflichtungen bilden möchte, ist dies zulässig. Bis zur Höhe des Fehlbetrags kann eine Passivierung jederzeit nachgeholt werden, da die Durchbrechung des Grundsatzes der Ansatzstetigkeit (§ 246 Abs. 3 Satz 2

<sup>9</sup> Vgl. HFA, FN-IDW 2002, S. 220.

<sup>10</sup> IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 45.

<sup>11</sup> IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 94.

HGB) insoweit zulässig ist.<sup>12</sup> Dieses Passivierungswahlrecht braucht auch nicht für alle anspruchsberechtigten Arbeitnehmer und Rentner im vollen Umfang ausgeübt werden. Ist eine teilweise Nachholung der Passivierung beabsichtigt, muss allerdings der Grundsatz der sachlichen Stetigkeit beachtet werden. Gleichartige Verpflichtungen müssen gleich behandelt werden. Daher muss der Teilbetrag auf der Basis objektiv nachvollziehbarer Kriterien wie bspw. anhand des Mengengerüsts ermittelt werden (bspw. differenziert nach Versorgungszusagen, Status Rentner / Anwärter, Zugehörigkeit zu bestimmten Betriebsstätten o.ä.).<sup>13</sup> Somit sind auch Teilbeträge in vielen Fällen „passgenau“ darstellbar.

### Erstmalige Bildung einer Pensionsrückstellung

Um eine derartige Rückstellung erstmalig mit dem abgezinsten, nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB) zu bewerten, muss die bilanzierende Einrichtung grundsätzlich die Deckungslücke zwischen dem auf die Einrichtung entfallenden abgezinsten Erfüllungsbetrag der Altersversorgungsverpflichtungen und den entsprechenden Zeitwerten des ihr zuzurechnenden Vermögens der KZVK kennen. Zusatzversorgungskassen teilen den bilanzierungspflichtigen Einrichtungen den auf sie entfallenden Fehlbetrag allerdings regelmäßig nicht mit, sodass eine Quantifizierung regelmäßig nicht verlässlich möglich ist.

Die Quantifizierung der mittelbaren Pensionsverpflichtungen bei Einschaltung der KZVK ist jedoch - insbesondere bezogen auf den (geschlossenen) Abrechnungsverband S - mit einigen Besonderheiten verbunden:

- Darin sind ausschließlich erdiente Ansprüche erfasst.
- Es werden lediglich Finanzierungsbeiträge erhoben.
- Die insgesamt auf die jeweilige bilanzierungspflichtige Einrichtung entfallenden Finanzierungsbeiträge sind der Höhe nach bekannt.

Deshalb ist es im Sinne einer näherungsweisen Ermittlung der künftigen wirtschaftlichen Belastung zulässig, wenn, bei vollständigem Ansatz der mittelbaren Verpflichtung, der Barwert der zu erwartenden Mehrbeiträge zur Finanzierung der Unterdeckung der Einrichtung bzw. der Abrechnungsstelle - also die über 25 Jahre zu erhebenden Einrichtungs- (bzw. Abrechnungsstellen-) individuellen Finanzierungsbeiträge - mit dem handelsrechtlichen Diskontierungssatz zum 31.12 des jeweiligen Jahres, abgezinst werden.

Soll die Passivierung der mittelbaren Altersversorgungsverpflichtung teilweise nachgeholt werden, ist hier zunächst die - den Grundsatz der sachlichen Stetigkeit berücksichtigende - eindeutige Festlegung der Personen, für die die Pensionsrückstellung gebildet werden soll, wichtig. Hierzu versendet die KZVK - ggf. auf Anforderung der Einrichtung und für jede Abrechnungsstelle - Einzelübersichten, aus denen eine Barwertdifferenz je

zusatzversorgungsberechtigtem Arbeitnehmer ersichtlich ist. Um den anteiligen Finanzierungsbeitrag eines Versorgungsberechtigten näherungsweise zu errechnen, muss die Barwertdifferenz je Versorgungsberechtigten durch die prozentuale Bezugsgröße gemäß der Anlage zu § 63a der KZVK Kassensatzung dividiert werden. Diese prozentuale Bezugsgröße wird der Einrichtung / Abrechnungsstelle in einer Anlage zur Rechnung mitgeteilt. Der auf diese Weise ermittelte Betrag ist mit dem handelsrechtlichen Diskontierungszinssatz abzuzinsen. So kann je Versorgungsberechtigtem die Rückstellung erstmalig dotiert werden.

### Folgebewertung

Die Passivierung mittelbarer Altersversorgungsverpflichtungen bindet den Bilanzierenden in den Folgejahren. So muss er die Rückstellung aufzinsen (§ 253 Abs. 2 HGB) und auch Änderungen des Erfüllungsbetrags i.S.d. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB, bspw. wegen veränderter biometrischer Parameter, fortschreiben. Wäre der Abrechnungsverband S kein geschlossener Abrechnungsverband, müssten wegen des Grundsatzes der Stetigkeit auch neu erdiente, gleichartige Ansprüche der Versorgungsberechtigten zugeführt werden.<sup>14</sup>

Wenn die mittelbaren Pensionsrückstellungen einmal gebildet sind, dürfen sie nur aufgelöst werden, soweit der Grund für ihre Bildung entfallen ist (§ 249 Abs. 2 Satz 2 HGB).

Eine „Rückabwicklung“ in dem Sinne, dass die Ausübung des Ansatzwahlrechts nach Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB zu einem zukünftigen Abschlusstichtag wieder aufgegeben wird, ist grds. unzulässig. Die Nichtpassivierung der Verpflichtung würde nämlich nicht zu einer Verbesserung, sondern zu einer Verschlechterung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Bilanzierenden führen.

### Zusammenfassung

Bilanzierungspflichtige Einrichtungen weisen aufgrund der Rückzahlung von Sanierungsbeiträgen (nebst Zinsen) für die Jahre 2002 bis 2015 durch die KZVK i.d.R. im Jahresabschluss 2016 hohe Erträge aus.

Beginnend mit dem Jahr 2016 erhebt die KZVK - zur Schließung der weiterhin bestehenden Deckungslücke für den Abrechnungsverband S - bis zum Jahr 2040 jährlich zu entrichtende Finanzierungsbeiträge, welche regelmäßig die bislang jährlich entrichteten Sanierungsgelder übersteigen; Ausnahmen hiervon mit einem die Deckungslücke übersteigenden Erstattungsbetrag kommen aber ebenso vor. Die Bildung einer Rückstellung für künftig zu entrichtende Finanzierungsbeiträge ist - wie zuvor die Bildung einer Rückstellung für künftig zu leistende Sanierungsgelder - nicht zulässig. Vielmehr sind auch die Finanzierungsbeiträge im Jahresabschluss des

<sup>12</sup> IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 79a.

<sup>13</sup> IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 79b.

<sup>14</sup> IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 79, 79d.

Arbeitgebers - vorbehaltlich der Bildung einer Rückstellung für mittelbare Pensionsverpflichtungen - grundsätzlich erst in dem Geschäftsjahr als Aufwand zu erfassen, für das sie erhoben werden.

Die bilanzierungspflichtige Einrichtung kann jedoch (z.B. im Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2016) das Wahlrecht zur Bildung einer mittelbaren Pensionsrückstellung erstmals - vollumfänglich oder bezogen auf einen bestimmten Personenkreis - ausüben. In Konzernverbänden ist darauf zu achten, dass hierbei konzern-einheitlich vorgegangen wird. Mit der Ausübung des Ansatzwahlrechts wird also die Bilanzierung dieser Verpflichtung ganz oder teilweise nachgeholt. Diese erstmalige Ausübung des Ansatzwahlrechts bindet die Einrichtung indes i.d.R. auch für die folgenden Geschäftsjahre, in denen eine Fortschreibung auf Grundlage der gewählten Parameter vorzunehmen ist.

Darüber hinaus bestehen i. d. R. für bilanzierungspflichtige Einrichtungen - sowohl unabhängig als auch abhängig von der Ausübung des Bilanzierungswahlrechts für mittelbare Pensionsverpflichtungen - Vorgaben im Hinblick auf (ergänzende bzw. erläuternde) Angaben für den Anhang zum Jahresabschluss.

### 1.6. BMF-Schreiben vom 23.12.2016 zu den Auswirkungen der Änderung des § 253 HGB auf die Anerkennung steuerlicher Organschaften



WP StB Dr. Niels Henckel  
niels.henckel@bdo.de

Die Bestimmung des Zinssatzes, der zur Abzinsung von Altersversorgungsverpflichtungen in handelsrechtlichen Abschlüssen anzuwenden ist, wurde durch das Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften geändert. Der Zeitraum, der der Ermittlung des Durchschnittszinssatzes zugrunde zu legen ist, wurde von sieben auf zehn Geschäftsjahre verlängert (§ 253 Abs. 2 Satz 1 Alt. 1 HGB). Gem. § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB unterliegt der Unterschiedsbetrag aus dem mit dem 7-Jahres-Durchschnittszinssatz abgezinsten, höheren Erfüllungsbetrag abzüglich des mit dem 10-Jahres-Durchschnittszinssatz abgezinsten, geringeren Erfüllungsbetrags einer Ausschüttungssperre. Hierüber haben wir in der Ausgabe RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG 3/2016 ausführlich berichtet. Bis dato herrschte allerdings Rechtsunsicherheit darüber, ob nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB ausschüttungsgesperrte Beträge auch abführungsgesperrt sind oder nicht.

Der Höchstbetrag der Gewinnabführung ist gem. § 301 AktG um den ausschüttungsgesperrten Betrag nach

§ 268 Abs. 8 HGB zu vermindern. Die Rechtsunsicherheit ergab sich daraus, dass in § 301 AktG kein Verweis auf die neue Ausschüttungssperre des § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB aufgenommen wurde, obwohl „die jeweilige Entlastung beim Pensionsrückstellungsaufwand gegenüber der bisherigen Regelung“ nach der Gesetzesbegründung „das Unternehmen nicht verlassen“ soll.<sup>15</sup> Unklar war, ob der Verweis absichtlich unterblieb, oder ob es sich um ein Versehen des Gesetzgebers handelt. Die Gesetzesmaterialien lassen jedenfalls keinen eindeutigen Schluss zu. Die Frage war von großer Bedeutung, weil der ordnungsgemäße Vollzug eines Gewinnabführungsvertrags während seines Bestehens ein Tatbestandsmerkmal der ertragsteuerlichen Organschaft ist. Gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG muss die Organgesellschaft ihren ganzen Gewinn an den Organträger abführen. Wird ein Gewinn in „falscher“ Höhe abgeführt, steht die Anerkennung der Organschaft auf dem Spiel.

Mit BMF-Schreiben vom 23.12.2016 (IV C 2 - S 2770/16/10002, DStR 2017, S. 40) herrscht nun Klarheit darüber, wie die Finanzverwaltung die Rechtslage beurteilt. Das BMF-Schreiben trifft folgende wesentliche Aussagen:

- Eine mit der Ausschüttungssperre gem. § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB korrespondierende Abführungssperre bei Gewinnabführungsverträgen wurde ausdrücklich nicht geregelt; § 301 AktG (bestimmt den Höchstbetrag der Gewinnabführung) ist unverändert geblieben.
- Die nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 301 AktG notwendige Abführung des gesamten Gewinns setzt daher voraus, dass auch Gewinne, die auf der Anwendung des § 253 HGB beruhen, vollständig an den Organträger abgeführt werden. Eine analoge Anwendung der Ausschüttungssperre kommt nicht in Betracht.
- Die Änderung des § 253 HGB rechtfertigt für sich alleine auch nicht die pauschale Einstellung des Abstockungsgewinns in eine Rücklage. Dies schließt allerdings eine Einstellung in eine Rücklage unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG nicht aus, wenn dies im Einzelfall bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründbar ist.
- Liegen die Voraussetzungen für eine Rücklagenbildung nicht vor, wird eine vor dem 23.12.2016 unterlassene Abführung nicht beanstandet, wenn die Abführung des entsprechenden Abstockungsgewinns spätestens in dem nächsten nach dem 31.12.2016 aufzustellenden Jahresabschluss nachgeholt wird.

Damit hat sich die Finanzverwaltung erfreulicherweise eindeutig positioniert, indem sie eine am Wortlaut orientierte Auslegung vornimmt.<sup>16</sup> Eine Auslegung als planwidrige Regelungslücke und analoge Anwendung der in § 301 AktG enthaltenen Regelung auf nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB ausschüttungsgesperrte Beträge

<sup>15</sup> BT-Drs. 18/7584, S. 149.

<sup>16</sup> Zu diesem und dem folgenden Absatz siehe vertiefend Henckel/Freiberg, BetrAV 2017, H. 1, S. 45 f.

scheidet damit aus, will man Konflikten im Rahmen der steuerlichen Betriebsprüfung aus dem Weg gehen. Zu begrüßen ist die Möglichkeit einer „Heilung“ einer vor dem 23.12.2016 zu gering bemessenen Abführung ohne Gefährdung der ertragsteuerlichen Organschaft.

U.E. ist es zu empfehlen, der Auffassung der Finanzverwaltung zu folgen. Es bedarf dann keiner Ausführungen über das steuerliche Risiko einer Gefährdung der ertragsteuerlichen Organschaft im Lagebericht. U.E. sind, da die sich aus dem Gesetz ergebende Rechtslage nach wie vor nicht eindeutig ist, was sich durch das BMF-Schreiben nicht ändert, weiterhin Anhangangaben über die angewandten Bilanzierungsmethoden gem. §§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB angezeigt.<sup>17</sup>

### 1.7. CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (RegE)



WP StB Nils Borchering  
nils.borchering@bdo.de

Die Bundesregierung hat am 21.09.2016 den Regierungsentwurf zum CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (CSR-RegE)<sup>18</sup> vorgelegt, welches erstmals auf die Rechnungslegung für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen, angewendet werden soll.

Neben einer Erweiterung der diversitätsbezogenen Angaben in der (Konzern-)Erklärung zur Unternehmensführung regelt der Gesetzentwurf vor allem die Abgabe einer nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung durch Kapitalgesellschaften, haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a HGB sowie Genossenschaften, die kumulativ die nachfolgenden Voraussetzungen erfüllen:

- große Gesellschaften nach § 267 Abs. 3 und 4 HGB,
- kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d HGB,
- im Durchschnitt des laufenden Jahres sowie des Vorjahres mehr als 500 Arbeitnehmer.

Kreditinstitute sowie Versicherungsunternehmen unterliegen, unabhängig von ihrer Rechtsform, den beabsichtigten Neuerungen zur Abgabe einer nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung, wobei diese Institute und Unternehmen nicht das Kriterium der Kapitalmarktorientierung zu erfüllen brauchen.

<sup>17</sup> Dies hatte der HFA vor Veröffentlichung des BMF-Schreibens empfohlen, siehe HFA, IDW Life 2016, S. 584.

<sup>18</sup> Vgl. CSR-RegE (abgerufen am 17.01.2017) [https://www.bmjv.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Dokumente/RegE\\_CSR-Richtlinie.pdf;jsessionid=4CE51486D559B33BE34E445FF6631F32.1\\_cid289?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](https://www.bmjv.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Dokumente/RegE_CSR-Richtlinie.pdf;jsessionid=4CE51486D559B33BE34E445FF6631F32.1_cid289?__blob=publicationFile&v=1)

<sup>19</sup> Der im Konzeptpapier zur Umsetzung der CSR-Richtlinie des BMJV vom 27.04.2015 aufgeführten und im Begleitschreiben des BMJV zum CSR-RefE vom 11.03.2016 formulierten Empfehlung, zusätzlich einen Aspekt „Kundenbelange“ aufzunehmen, wurde im CSR-RegE nicht gefolgt.

Die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung soll sich neben der Beschreibung des Geschäftsmodells mindestens auf die nachfolgend genannten Aspekte<sup>19</sup> beziehen:

- Umweltbelange,
- Arbeitnehmerbelange,
- Sozialbelange,
- Achtung der Menschenrechte und
- Bekämpfung von Korruption und Bestechung.

Zu diesen Aspekten sind u.a. Angaben zu den von der Gesellschaft verfolgten Konzepten, zur Handhabung wesentlicher Risiken und zu den bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren zu machen, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Unternehmens sowie der Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit erforderlich sind.

Die Angaben können entweder in einem eigenen Abschnitt, vollintegriert oder in einem gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht, einem sog. (Konzern-)Nachhaltigkeitsbericht, erfolgen, sofern letzterer entweder zusammen mit dem (Konzern-)Lagebericht offengelegt wird oder spätestens sechs Monate nach dem Abschlussstichtag auf der Internetseite der Gesellschaft veröffentlicht wird und der (Konzern-)Lagebericht auf diese Veröffentlichung unter Angabe der Internetseite Bezug nimmt.

#### Änderungen im Vergleich zum Referentenentwurf zum CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz

Im Vergleich zum entsprechenden Referentenentwurf (CSR-RefE) des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz vom 11.03.2016<sup>20</sup> enthält der Gesetzentwurf nur geringfügige Änderungen. Es ist daher weiterhin von einer nahezu 1:1 Umsetzung der zugrundeliegenden Richtlinie 2014/95/EU vom 22.10.2014<sup>21</sup> auszugehen.

Entgegen des CSR-RefE sieht der CSR-RegE jedoch nicht mehr vor, dass in den (Konzern-)Lagebericht auch ein Vergleich mit dem Vorjahr und eine Auswertung der Prognosen des Vorjahres aufzunehmen sind.<sup>22</sup>

Der CSR-RefE sah seinerzeit noch vor, die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung in einem besonderen Abschnitt im (Konzern-)Lagebericht darzustellen, was in dem CSR-RegE aufgegeben wurde. Danach kann die

<sup>20</sup> Vgl. CSR-RefE (abgerufen am 17.01.2017) [https://www.bmjv.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Dokumente/RefE\\_CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](https://www.bmjv.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Dokumente/RefE_CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=1); vgl. Ausführungen zum CSR-RefE in der Ausgabe RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG 2/2016.

<sup>21</sup> Vgl. CSR-RL (abgerufen 17.01.2017) <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=DE>

<sup>22</sup> Vgl. §§ 289, 315 HGB-E i.d.F. CSR-RegE. Zu entsprechenden Vorgaben des DRS 20 siehe Henckel/Rimmelpacher/Schäfer, Der Konzern 2014, S. 393.

nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung nunmehr vollintegriert an verschiedenen Stellen im (Konzern-)Lagebericht erfolgen.<sup>23</sup>

Explizit aufgenommen wurde die Verweismöglichkeit auf die an anderer Stelle im (Konzern-)Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Angaben, sofern die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung einen besonderen Abschnitt des (Konzern-)Lageberichts bildet.<sup>24</sup>

### Prüfungspflicht durch den Aufsichtsrat

Im Gegensatz zur Abschlussprüfung eines (Konzern-) Jahresabschlusses und (Konzern-)Lageberichts, bei der der Aufsichtsrat in seiner Prüfungspflicht durch den Abschlussprüfer unterstützt wird, sieht der CSR-RegE hinsichtlich der nichtfinanziellen Informationen vor, dass der Abschlussprüfer lediglich zu prüfen hat, ob die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung im Rahmen der (Konzern-)Lageberichterstattung oder der (Konzern-) Nachhaltigkeitsbericht vorgelegt wurde.

Eine inhaltliche Prüfung der Erklärung oder des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts durch den Abschlussprüfer ist im CSR-RegE nicht vorgesehen. Danach obliegt die inhaltliche Prüfung der Erklärung oder des (Konzern-) Nachhaltigkeitsberichts allein dem Aufsichtsrat. Möglichen Verletzungen dieser Sorgfaltspflichten kann der Aufsichtsrat z. B. durch die Beauftragung zu einer prüferischen Durchsicht oder einer Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung entgegenwirken.

### Stand des Gesetzgebungsverfahrens

Da die Frist zur Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU bereits am 06.12.2016 auslief<sup>25</sup>, befindet sich der Gesetzgeber in Verzug.

Eine Befassung und Beschlussfassung des Bundesrats mit dem Gesetzentwurf zum CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz ist nach derzeitigem Kenntnisstand für das 1. Quartal 2017 geplant.

### Europäische Kommission und Accountancy Europe

Die Europäische Kommission hat im Januar 2016 eine öffentliche Konsultation zu den unverbindlichen Leitlinien zur Methode der Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen nach Artikel 2 der Richtlinie 2014/95/EU eingeleitet. Im Rahmen dieser öffentlichen Konsultation wurden Meinungen u. a. von Unternehmen, Investoren und Nichtregierungsorganisationen eingeholt. Die Europäische Kommission hat dazu am 20.09.2016 ein Feedback Statement veröffentlicht.<sup>26</sup>

Die unverbindlichen Leitlinien zur Methode der Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen sollten bis Dezember 2016 veröffentlicht werden. Angesichts der jüngsten Entwicklungen auf internationaler Ebene, unter anderem in der Gruppe der G20 und im Rat für Finanzstabilität (FSB), wurde diese Zeitplanung angepasst, wonach die Veröffentlichung der unverbindlichen Leitlinien nunmehr für das Frühjahr 2017 vorgesehen ist.<sup>27</sup>

Mit der Publikation "Disclose what truly matters" hat die Accountancy Europe im November 2016 eine praxisnahe Hilfestellung veröffentlicht, um Unternehmen bei der Aufstellung einer nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung zu unterstützen.<sup>28</sup>

### Ausstrahlungswirkungen

Nach Schätzungen des Betreibers des Bundesanzeigers werden in Deutschland ca. 550 Unternehmen von der neuen Berichtspflicht zur Abgabe einer nichtfinanziellen (Konzern-) Erklärung betroffen sein.<sup>29</sup>

Ungeachtet des Standes des Gesetzgebungsverfahrens ist zu empfehlen, dass sich die betroffenen Unternehmen mit den bevorstehenden Gesetzesänderungen frühzeitig befassen.

Aber auch Unternehmen, die nicht der bevorstehenden Gesetzesänderung unterliegen, wird empfohlen, sich zeitnah und intensiv mit den Themen Nachhaltigkeit und Nachhaltigkeitsberichterstattung zu befassen, denn Unternehmen werden heute zunehmend nicht mehr nur nach ihren Finanzdaten beurteilt. Anspruchsgruppen (z. B. Investoren, Kunden, Mitarbeiter) verlangen heute mehr und bessere Informationen über die Geschäftstätigkeit von Unternehmen, u. a. um zu entscheiden, ob sie investieren, Produkte und Dienstleistungen erwerben oder ein Arbeitsverhältnis begründen wollen.

<sup>23</sup> Vgl. §§ 289b Abs. 1, 315b Abs. 1 HGB-E i. d. F. CSR-RegE.

<sup>24</sup> Vgl. §§ 289b Abs. 1, 315b Abs. 1 HGB-E i. d. F. CSR-RegE.

<sup>25</sup> Vgl. Art. 4 Abs. 1 CSR-RL.

<sup>26</sup> Vgl. Feedback Statement (abgerufen am 17.01.2017) [http://ec.europa.eu/finance/consultations/2016/non-financial-reporting-guidelines/docs/summary-of-responses\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/finance/consultations/2016/non-financial-reporting-guidelines/docs/summary-of-responses_en.pdf)

<sup>27</sup> Vgl. bisherige Maßnahmen (abgerufen 17.01.2017)

[http://ec.europa.eu/finance/company-reporting/non-financial-reporting/index\\_de.htm#news](http://ec.europa.eu/finance/company-reporting/non-financial-reporting/index_de.htm#news)

<sup>28</sup> Vgl. Disclose what truly matters (abgerufen 17.01.2017)

[https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/161128\\_Disclose\\_what\\_truly\\_matters\\_spread.pdf](https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/161128_Disclose_what_truly_matters_spread.pdf)

<sup>29</sup> Vgl. CSR-RegE, S. 39.

### 1.8. Neue Anlage zum Lagebericht nach dem Gesetz zur Förderung der Transparenz von Entgeltstrukturen (RegE)



WP StB Dr. Niels Henckel  
niels.henckel@bdo.de

Am 11.01.2017 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Förderung der Transparenz von Entgeltstrukturen beschlossen. Das Gesetz wird demnächst in das parlamentarische Verfahren eingebracht.

Hintergrund ist, dass das Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend eine bestehende „Lohndifferenz“ bzw. „Entgeltlücke“ zwischen Frauen und Männern festgestellt hat. Aus den Römischen Verträgen ergibt sich für die europäischen Staaten allerdings das „Gebot des gleichen Entgelts von Frauen und Männern für gleiche und gleichwertige Arbeit“. Gem. Art. 3 Abs. 2 GG sieht sich der Gesetzgeber daher in der Pflicht, gesetzgeberisch tätig zu werden.

Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Förderung der Transparenz von Entgeltstrukturen sieht mehrere Maßnahmen vor, um die Transparenz von Entgeltstrukturen zu fördern, darunter u.a.

- die Einführung eines individuellen Auskunftsanspruchs für Beschäftigte in Betrieben mit mehr als 200 Beschäftigten,
- die freiwillige Durchführung von Verfahren zur Überprüfung und Herstellung von Entgeltgleichheit sowie
- eine Berichtspflicht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit.

Nach dem Regierungsentwurf sind private Arbeitgeber mit i.d.R. mehr als 500 Beschäftigten aufgefordert, ihre „Entgeltregeln und die verschiedenen gezahlten Entgeltbestandteile sowie deren Anwendung“ regelmäßig auf die Einhaltung des Entgeltgleichheitsgebots zu überprüfen. Nimmt in einem Konzern das herrschende Unternehmen auf die Entgeltbedingungen mindestens eines anderen Konzernunternehmens entscheidenden Einfluss, kann das herrschende Unternehmen dieses Prüfverfahren für die Konzernunternehmen durchführen. Ergeben sich Benachteiligungen wegen des Geschlechts in Bezug auf das Entgelt, sind diese zu beseitigen.

Gem. § 21 Abs. 1 des Gesetzes (RegE) sind lageberichtspflichtige Arbeitgeber mit i.d.R. mehr als 500 Beschäftigten verpflichtet, einen „Bericht zur

Gleichstellung und Entgeltgleichheit“ zu erstellen, in dem

- Maßnahmen zur Förderung der Gleichstellung von Frauen und Männern und deren Wirkung sowie
- Maßnahmen zur Herstellung von Entgeltgleichheit für Frauen und Männer

dargestellt werden. Letzteres kann auch die Benennung der grundlegenden Entgeltregelungen und Arbeitsbewertungsverfahren umfassen; auch Informationen über die Durchführung betrieblicher Prüfverfahren oder über die Anzahl und das Ergebnis der in Anspruch genommenen Auskunftsverlangen können hierunter fallen. Werden keine Maßnahmen durchgeführt, ist dies zu begründen. Der „Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit“ muss nach § 21 Abs. 2 des Gesetzes (RegE) nach Geschlecht aufgeschlüsselte, statistische Angaben enthalten

- zur durchschnittlichen Gesamtzahl der Beschäftigten sowie
- zur durchschnittlichen Zahl der Vollzeit- und Teilzeitbeschäftigten.

Die Regeln, wie diese Zahlen zu ermitteln sind, sind nicht mit den Regeln zur Ermittlung der der Anhangangabe nach § 285 Nr. 7 HGB zugrunde liegenden Daten deckungsgleich.

Grds. ist dieser Bericht alle drei Jahre zu erstellen und erstreckt sich dann auf die Maßnahmen für die letzten drei Jahre. Tarifgebundene und (unter weiteren Voraussetzungen) tarifynwendende Unternehmen haben diesen Bericht ausnahmsweise im Turnus von fünf Jahren zu erstellen, sodass in diesem Bericht die Maßnahmen der letzten fünf Jahre zu erfassen sind. Die statistischen Angaben sind in beiden Fällen nur für das letzte Berichtsjahr erforderlich. Ab dem zweiten Bericht sind für die genannten Angaben die Veränderungen im Vergleich zum letzten Bericht anzugeben.

Direkte Änderungen in den Vorschriften zur Rechnungslegung im HGB sind zwar nicht vorgesehen. Die Berichtspflicht strahlt allerdings auf die Rechnungslegung aus: Der „Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit“ ist gem. § 22 Abs. 4 des Gesetzes (RegE) dem nächsten Lagebericht nach § 289 HGB, der dem jeweiligen Berichtszeitraum folgt, als Anlage beizufügen und im Bundesanzeiger zu veröffentlichen. Eine alternative Form der Veröffentlichung, bspw. auf der Website des Unternehmens,<sup>30</sup> ist nicht vorgesehen. Nach der Gesetzesbegründung ist dieser Bericht weder Bestandteil des Jahresabschlusses noch des Lageberichts,<sup>31</sup> sodass „die entsprechenden Vorschriften und damit verbundenen Rechtsfolgen

<sup>30</sup> Dies ist bspw. bei der Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289a Abs. 1 HGB) zulässig und für die nichtfinanzielle Berichterstattung nach dem CSR-RegE vorgesehen (siehe den Beitrag „Gesetzesentwurf zum CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz“ in dieser Ausgabe des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG).

<sup>31</sup> Auch insofern ergibt sich eine Abweichung zu den Regelungen zur Erklärung zur Unternehmensführung und für die nichtfinanzielle Berichterstattung nach dem CSR-RegE.

insbesondere nach dem Handelsgesetzbuch nicht gelten“.

Je nach Fortgang des parlamentarischen Verfahrens könnte das Gesetz noch im Jahr 2017 in Kraft treten. Dann wäre der „Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit“ erstmals im darauffolgenden Jahr 2018 zu erstellen und würde sich inhaltlich ausnahmsweise nur auf das letzte abgeschlossene Kalenderjahr 2017 erstrecken.

## 2. INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

### 2.1. Aktivitäten des IASB



WP StB CVA Hermann Kleinmanns  
hermann.kleinmanns@bdo.de

#### IASB legt Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Standards zu Versicherungsverträgen (IFRS 17) fest

Voraussichtlich im ersten Halbjahr 2017 wird der neue IFRS 17 „Versicherungsverträge“ vom International Accounting Standards Board (IASB) verabschiedet. Der Board hat für den verpflichtenden Zeitpunkt der Erstanwendung den 01.01.2021 festgelegt. Er gewährt den Berichterstattern zur Umstellung damit eine Vorlaufzeit von etwa vier Jahren. IFRS 17 darf auch vorzeitig auf freiwilliger Basis angewendet werden, sofern spätestens zum selben Zeitpunkt auch IFRS 9 „Finanzinstrumente“ und IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ angewendet werden.

Sofern ein Unternehmen erst ab dem verpflichtenden Erstanwendungszeitpunkt (1.1.2021) nach IFRS 17 bilanziert bzw. berichtet, ist es ihm für die vor dem 01.01.2021 beginnenden Berichtsperioden gestattet, IAS 39 statt IFRS 9 anzuwenden. Ein Vorgehen nach dieser, auch als Aufschubansatz bezeichneten Methode ist demnach bis zur verpflichtenden Erstanwendung von IFRS 17 zulässig.

#### IASB veröffentlicht die jährlichen Verbesserungen an den IFRS (AIP-Zyklus 2014-2016)

Im Rahmen der jährlichen Verbesserungen an den IFRS (AIP - Annual Improvements Process) für den Zyklus 2014-2016 hat der IASB mit Veröffentlichung eines entsprechenden Sammelstandards am 08.12.2016 folgende Änderungen an IFRS 1, IFRS 12 und IAS 28 beschlossen:

- IFRS 1 „Erstmalige Anwendung der IFRS“: Da der mit den befristeten Ausnahmen gem. IFRS 1.E3-E7 beabsichtigte Zweck erreicht wurde, hat der IASB diese Vorschriften ersatzlos gestrichen.
- IFRS 12 „Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen“: Der Anwendungsbereich des Standards wird

präzisiert. Die gemäß IFRS 12 bereitzustellenden Angaben sind demzufolge grundsätzlich auch für die Veräußerung bzw. zu Ausschüttungszwecken gehaltene Beteiligungen sowie für aufgegebene Geschäftsbereiche im Sinne von IFRS 5 einschlägig. Hiervon ausgenommen sind die Angaben nach IFRS 12.B10-B16.

- IAS 28 „Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen“: Bei erstmaligem Ansatz einer Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen oder an einem Gemeinschaftsunternehmen (Joint Venture) darf die Bewertung erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert (*fair value through profit or loss*) vorgenommen werden. Dieses Wahlrecht kann für einzelne Investments unterschiedlich in Anspruch genommen werden.

Die Änderungen an IFRS 1 und IAS 28 gelten verpflichtend für Berichtsperioden, die am oder nach dem 01.01.2018 beginnen. Die Änderungen an IFRS 12 sind bereits für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 01.01.2017 beginnen.

#### IASB beschließt Änderungen an IAS 40

Der IASB hat aufgrund von Anfragen, die hinsichtlich der Anwendung von IAS 40.57 betreffend die Übertragung in den oder aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien an ihn gerichtet wurden, eine eng umrissene Änderung an IAS 40 „Als Finanzinvestition gehaltene Immobilie“ vorgenommen.

Der Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Investitionen ändert sich nur dann, wenn eine Nutzungsänderung einer solchen Immobilie vorliegt. Diese muss gem. der nun am Standard vorgenommenen Änderungen belegt bzw. nachgewiesen werden. Der Plan der Geschäftsführung, eine Immobilie anders zu nutzen als bisher, ist für eine solche Nutzungsänderung nicht ausreichend. In IAS 40.57 (a) bis (d) werden Beispiele genannt, die zu einer Nutzungsänderung i.S.d. Standards führen. Diese Aufzählung (IAS 40.57) gilt nunmehr ausdrücklich als nicht abschließend.

Die Änderungen an IAS 40 gelten für Berichtsperioden, die am oder nach dem 01.01.2018 beginnen. Eine vorzeitige freiwillige Anwendung ist zulässig.

#### IASB veröffentlicht IFRIC 22 „Transaktionen in fremder Währung und im Voraus gezahlter Gegenleistungen“

Zur Bilanzierung von Geschäftsvorfällen in fremder Währung, bei denen eine Vorauszahlung erhalten oder gezahlt wird, bevor der zugehörige Vermögenswert, der Aufwand oder der Ertrag erfasst wird, werden in der Praxis verschiedene Wechselkurse verwendet. Diese abweichende Anwendung des IAS 21 „Auswirkungen von Wechselkursänderungen“ in der Praxis haben das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) dazu veranlasst, die Interpretation IFRIC 22 „Transaktionen in fremder Währung und im Voraus gezahlter Gegenleistungen“ zu

erarbeiten und durch den IASB veröffentlichen zu lassen.

Im Rahmen der Interpretation wird klargestellt, dass zur Bestimmung des Wechselkurses, welcher bei der erstmaligen Erfassung des zugrundeliegenden Vermögenswerts, Aufwands oder Ertrags zu verwenden ist, auf den Zeitpunkt abzustellen ist, zu dem ein Unternehmen den aus der Vorauszahlung entstehenden nicht monetären Vermögenswert bzw. die nicht monetäre Schuld erstmalig ansetzt.

Die Interpretation ist erstmals für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 01.01.2018 beginnen, wobei eine freiwillige vorzeitige Anwendung zulässig ist.

### IASB veröffentlicht Entwurf zu jährlichen Änderungen an den IFRS Zyklus 2015-2017

Der IASB hat am 12.01.2017 den Entwurf „Jährliche Verbesserungen an den IFRS - Zyklus 2015-2017“ (*AIP Cycle 2015-2017*) veröffentlicht, um kleinere notwendige, aber nicht dringliche Änderungen an den IFRS vorzunehmen. Im Entwurf des Sammelstandards sind drei Änderungen an IAS 12, IAS 23 und IAS 28 vorgesehen.

- IAS 12 „Ertragsteuern“: Mit den vorgeschlagenen Änderungen wird eine Klarstellung des Regelungsbereichs von IAS 12.52B zu den ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividendenzahlungen bezweckt. Durch die vorgesehene Streichung von IAS 12.52B sowie die Aufnahme eines neuen Paragraphen 58A soll klarer zum Ausdruck kommen, dass die Regelung von IAS 12.52B sich nicht nur auf die in dieser Vorschrift dargestellten Umstände bezieht, sondern auf alle ertragsteuerlichen Konsequenzen in Zusammenhang mit Dividenden.
- IAS 23 „Fremdkapitalkosten“: In IAS 23.14 ist geregelt, in welchem Umfang Fremdkapitalkosten aktivierbar sind, wenn ein Unternehmen allgemein aufgenommene Fremdkapitalmittel für die Beschaffung eines qualifizierenden Vermögenswerts verwendet hat. Im Rahmen der nun vorgeschlagenen Klarstellung soll in die Vorschrift ein Passus aufgenommen werden, dem zufolge aus der Berechnungsgrundlage zur Ermittlung des Fremdkapitalzinssatzes bzgl. der allgemein aufgenommenen Fremdkapitalmittel solche Fremdkapitalmittel auszunehmen sind, die speziell für Zwecke der Beschaffung dieses qualifizierenden Vermögenswerts aufgenommen wurden und sich auf den Zeitraum erstrecken, zu dem die beabsichtigte Verwendung oder die Verkaufsfähigkeit im Wesentlichen erreicht sind.
- IAS 28 „Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen“: Durch die Änderung soll klargestellt werden, dass langfristige Beteiligungen an assoziierten Unternehmen oder Joint Ventures, die Teil der Nettoinvestition in das jeweilige assoziierte Unternehmen oder Joint

Venture darstellen, aber nicht nach der Equity-Methode bilanziert werden, nach den Regelungen von IFRS 9 zu bilanzieren sind.

Die Zeitpunkte des Inkrafttretens der vorgeschlagenen Änderungen an IAS 12 und IAS 23 sind in der Entwurfsfassung nicht enthalten und sollen erst nach der Kommentierungsphase festgelegt werden. Der IASB schlägt vor, die Änderungen an IAS 28 zum 01.01.2018 in Kraft treten zu lassen, um den Zeitpunkt des Inkrafttretens mit dem von IFRS 9 zusammenfallen zu lassen.

## 2.2. Aktivitäten der EFRAG



WP StB CVA Hermann Kleinmanns  
hermann.kleinmanns@bdo.de

### EFRAG-Stellungnahme zum ED/2016/1 „Definition eines Geschäftsbetriebs und Bilanzierung zuvor gehaltener Anteile (Vorgeschlagene Änderungen an IFRS 3 und IFRS 11)“

Hinsichtlich des Entwurfs ED/2016/1 zu den vom IASB vorgeschlagenen Änderungen an IFRS 3 und IFRS 11 veröffentlichte die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) am 09.11.2016 eine Stellungnahme. In dieser Stellungnahme begrüßt sie die Änderungen grundsätzlich und merkt im Einzelnen u. a. an:

- Die EFRAG befürwortet, dass der IASB die Abgrenzung zwischen Geschäftsbetrieb und Gruppen an Vermögenswerten verdeutlicht hat. Der Arbeitsaufwand für Ersteller vermindert sich dadurch.
- Trotz des eingeführten zweistufigen Tests (*screening test*) wären nach wie vor unsachgerechte Ergebnisse möglich. Die EFRAG erkennt aber an, dass die Ausarbeitung eines solchen Tests Herausforderungen birgt.
- Die EFRAG unterstützt die beiden vom IASB vorgeschlagenen Kriterienkataloge, die abhängig vom Vorliegen von Leistungen (*outputs*) anzuwenden sind. Die EFRAG gibt Hinweise hinsichtlich des Detaillierungsgrads.
- Obwohl die EFRAG die Bereitstellung von Beispielen grundsätzlich begrüßt, schlägt sie vor, diese auf sehr ermessensbehaftete Sachverhalte zu beschränken.

### EFRAG-Übernahmeempfehlung hinsichtlich der Änderungen an IFRS 2

Vom IASB verabschiedete, neue Standards werden im Rahmen des sog. endorsement-Verfahrens unter Berücksichtigung von den Beurteilungskriterien der IAS-Verordnung in Europäisches Recht übernommen. Ein neuer Standard muss diesbezüglich u.a. von „öffentlichem europäischen Interesse“ sein, was basierend auf der Ausgewogenheit der qualitativen Anforderungen und der Abwägung von Kosten und Nutzen beurteilt wird.

Die Änderungen an IFRS 2 „Anteilsbasierte Vergütung“ betreffen:

- die Bilanzierung in bar erfüllter, anteilsbasierter Vergütungen, die eine Leistungsbedingung enthalten,
- die Klassifizierung anteilsbasierter Vergütungen, die ohne Steuereinbehalt erfüllt werden, und
- die Bilanzierung von Modifizierungen von anteilsbasierten Vergütungstransaktionen, die von 'in bar erfüllt' zu 'in Eigenkapitaltiteln erfüllt' umklassifiziert wurden.

Nachdem die EFRAG die Öffentlichkeit zur Stellungnahme hinsichtlich der Änderungen vor dem Hintergrund der Übernahmekriterien der EU und des Kosten/Nutzen-Verhältnisses aufgerufen hat, hat sie unter Berücksichtigung erhaltener Stellungnahmen eine uneingeschränkte Übernahmeempfehlung ausgesprochen.

### EFRAG-Konsultation zur Übernahme von IFRS 16 „Leasingvereinbarungen“

IFRS 16 „Leasingvereinbarungen“ wird aufgrund seiner weitreichenden Auswirkungen auf betroffene Unternehmen besondere Bedeutung zugeschrieben. Aus diesem Grund hat die EFRAG um Stellungnahmen hinsichtlich der Beurteilungskriterien zu diesem neuen Standard gebeten. Besonders im Vordergrund des endorsement-Verfahrens stehen das „öffentliche europäische Interesse“ und die Ausgewogenheit zwischen Kosten und Nutzen der Einführung von IFRS 16.

Im Oktober 2016 hat die EFRAG diesbezüglich ein vorläufiges Konsultationsdokument veröffentlicht. In diesem bestätigt es, dass die qualitativen Anforderungen (vorläufig) erfüllt seien und den europäischen Unternehmen aufgrund der nicht vollständigen Konvergenz mit den Vorschriften nach US-GAAP durch die Anwendung kein Wettbewerbsnachteil entstehen würden. Hinsichtlich des Kosten/Nutzen-Verhältnisses hat die EFRAG bislang kein abschließendes Urteil gefällt. Dies ist wohl darauf zurückzuführen, dass die EFRAG die Meinungen der Anwender, die im Rahmen der Konsultation gesammelt werden, in diese Analyse einbeziehen will.

### EFRAG veröffentlicht endgültige Übernahmeempfehlung hinsichtlich der „Anwendung von IFRS 9 „Finanzinstrumente“ gemeinsam mit IFRS 4 „Versicherungsverträge“

Vor dem Hintergrund der Nichtübereinstimmung der Zeitpunkte zur verpflichtenden Erstanwendung von IFRS 9 „Finanzinstrumente“ und dem künftigen Standard zu Versicherungsverträgen (IFRS 17) hat die EFRAG ihre endgültige Übernahmeempfehlung zur Änderung von IFRS 4 (Erstanwendung von IFRS 9 mit IFRS 4) am 15.11.2016 veröffentlicht.

Die EFRAG bestätigt, dass die technischen Übernahmekriterien erfüllt sind und die Änderungen mit dem öffentlichen Interesse der EU in Einklang stehen. Die Änderungen erfüllen die Kriterien der Relevanz, Verlässlichkeit, Vergleichbarkeit und Verständlichkeit und stellen eine geeignete Grundlage dar, um ökonomische Entscheidungen treffen zu können. Die Änderungen verzerren weiterhin nicht das Verhältnis dieser Standards zu anderen IFRS, insbesondere weil sie schwerpunktmäßig das Verhältnis von IFRS 9 zu (dem noch zu veröffentlichenden) IFRS 17 und die Nichtübereinstimmung der Zeitpunkte des jeweiligen Inkrafttretens betreffen. Die Änderungen reduzieren die Kosten, die durch eine Implementierung von IFRS 9 vor dem neuen Standard zu Versicherungsverträgen entstehen. Die Änderungen adressieren darüber hinaus die Anliegen der Unternehmen, deren Geschäftstätigkeit im Wesentlichen mit Versicherungen zusammenhängen, und demnach am meisten durch den Standard betroffen sind. Die Änderungen dienen demzufolge - so die EFRAG - dem öffentlichen Interesse der EU.

### 2.3. ECEP/DPR-Prüfungsschwerpunkte 2017



Dipl.-Kffr. Lilia Pasch  
lilia.pasch@bdo.de

Wie bereits in den Vorjahren hat die *European Securities and Markets Authority* (ESMA) am 28.10.2016 die gemeinsam mit den Europäischen Enforcern identifizierten *European Common Enforcement Priorities* (ECEP) und die DPR am 03.11.2016 die nationalen Prüfungsschwerpunkte für die Abschlüsse 2016 veröffentlicht. Während die ECEP auf alle Emittenten Anwendung finden, die den geregelten EU-Markt in Anspruch nehmen, sind die nationalen DPR-Prüfungsschwerpunkte nur für Emittenten mit Sitz in Deutschland relevant. Bei den ECEP/DPR-Prüfungsschwerpunkten handelt es sich um Themenfelder, die von Emittenten und Abschlussprüfern im Rahmen der Erstellung der IFRS-Konzernabschlüsse zum 31.12.2016 besondere Beachtung finden sollten.

## European Common Enforcement Priorities

### 1. Präsentation der finanziellen Messgrößen

Der erste ESMA-Prüfungsschwerpunkt „Präsentation der finanziellen Messgrößen (*financial performance*)“ umfasst 6 Teilbereiche.

#### a) Darstellung von zusätzlichen, nicht nach IFRS geforderten Informationen im Abschluss

Während die Aufnahme zusätzlicher, nicht nach IFRS geforderter Informationen in den Abschluss grundsätzlich zulässig ist, müssen diese Informationen mit den Prinzipien des IAS 1 im Einklang stehen. Die im Abschluss veröffentlichten, nicht in den IFRS definierten Leistungskennzahlen dürfen – so ESMA – die Darstellung der Ertragslage des Unternehmens (beispielsweise durch das Entfernen nur negativer Ergebnisbestandteile aus diesen Kennzahlen) nicht verzerren.

Zudem macht ESMA darauf aufmerksam, dass die operativen Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung gemäß IAS 1.99 entweder nach Kostenarten (Gesamtkostenverfahren) oder Funktionsbereichen (Umsatzkostenverfahren) aufzugliedern und bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens zusätzliche Angaben zu den Kostenarten (z. B. zu Personalaufwendungen und Abschreibungen) vorzunehmen sind (IAS 1.104).

#### b) Posten, Überschriften und Zwischensummen

Im Rahmen der sog. *disclosure initiative* hat der IASB Änderungen an IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“ vorgenommen, die erstmals in den Abschlüssen zum 31.12.2016 anzuwenden sind. Diese Änderungen betreffen u. a. die Struktur und den Inhalt der Anhangangaben zur Bilanz und Gesamtergebnisrechnung.<sup>32</sup>

ESMA weist darauf hin, dass Emittenten gemäß IAS 1.55 und .85 in der Bilanz bzw. Gesamtergebnisrechnung zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen darzustellen haben, wenn dies für das Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens relevant ist. Dabei sollen die Zwischensummen nach IAS 1.55A und .85A:

- (i.) Posten enthalten, deren Ansatz und Bewertung nach IFRS erfolgt;
- (ii.) klar und verständlich dargestellt und gekennzeichnet werden;
- (iii.) unter Beachtung des Grundsatzes der Stetigkeit dargestellt werden;
- (iv.) nicht prominenter als die in den IFRS explizit genannten Posten dargestellt werden.

Von einigen Emittenten verwendete, nicht in den IFRS definierte Leistungskennzahlen wie etwa das „Operative Ergebnis“ (*operating profit*) haben den in IAS 1.85A und IAS 1.17 formulierten Grundsätzen der Relevanz und realitätsgetreuen Darstellung (*fair presentation*) zu entsprechen. Solche Kennzahlen müssen klar, verständlich und selbsterklärend sein. Es wäre irreführend,

(*misleading*), wenn operative Posten wie etwa Einflüsse aus Unternehmenszusammenschlüssen, Abschreibungen (Anlagevermögen) oder Wertberichtigungen (Vorräte) aus dem operativen Ergebnis bereinigt werden würden, selbst wenn das Branchenusus sein sollte.

Emittenten dürfen keine Ertrags- oder Aufwandsposten als „außerordentlich“ kennzeichnen (IAS 1.87) und müssen aussagekräftige Bezeichnungen verwenden (z.B. dürfen regelmäßig wiederkehrende Restrukturierungskosten und Wertminderungsaufwendungen nicht als „einmalige Effekte“ bezeichnet werden). Zudem soll der Abschluss zwecks Verbesserung der Leserlichkeit Querverweise zwischen den Hauptbestandteilen des Abschlusses und dem Anhang (IAS 1.113) und Angaben zu den wesentlichen Aufwands- und Ertragsposten enthalten (IAS 1.97). Schließlich darf die Verständlichkeit des Abschlusses nicht durch Vermengung materieller und immaterieller Information oder durch Zusammenfassung wesentlicher Posten verschiedener Art und Funktion beeinträchtigt werden (IAS 1.30A).

#### c) Segmentinformationen

IFRS 8 erfordert eine Berichterstattung „*through the eyes of management*“. Daher erwartet ESMA – obwohl dies nicht durch die IFRS explizit gefordert wird – eine konsistent verwendete Terminologie (bzgl. Segmenten und Messgrößen) einerseits in der Segmentberichterstattung und andererseits in Pressemitteilungen, Managementreports oder sonstigen Analystenpräsentationen. Darüber hinaus weist ESMA auf das Erfordernis hin, folgende Informationen bereit zu stellen:

- IFRS 8.32-34: Angaben auf Unternehmensebene;
- IFRS 8.22 (aa): Beurteilungen der Geschäftsführung bzgl. der Zusammenfassung von Geschäftssegmenten;
- IFRS 8.21(c) und .28: Überleitungsrechnungen.<sup>33</sup>

#### d) Veränderungen im sonstigen Einkommen

Einige Bestandteile der im OCI erfassten Positionen sind in den Gewinn oder Verlust umzugliedern (*recycling*), andere hingegen nicht. Beispielsweise sind Währungsumrechnungsdifferenzen beim Abgang eines ausländischen Geschäftsbetriebs in den Gewinn oder Verlust umzugliedern (IAS 21.48), Neubewertungen einer Nettoschuld (bzw. eines Vermögenswerts) aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (IAS 19.122) dagegen nicht.

Gem. IAS 1.106A wird verlangt, für jede Eigenkapitalkomponente eine nach Posten gegliederte Analyse des sonstigen Einkommens bereitzustellen (entweder in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang). Bezüglich wesentlicher akkumulierter OCI-Positionen regt ESMA die Bereitstellung weitergehender Informationen an.

Auch bezüglich der jüngst vom IFRS IC adressierten IAS 12.52A, 12.52B, 12.58 und 12.61A (*Accounting for*

<sup>32</sup> Für eine ausführliche Darstellung der Änderungen an IAS 1 vgl. Bach/Berger 2016, BB 2016, S. 1514-1518.

<sup>33</sup> Zu vergleichbaren Fragen der Überleitungsrechnung im Kontext des Konzernlageberichts siehe detailliert Henckel/Rimmelspacher/Schäfer, Der Konzern 2014, S. 392.

*income tax consequences of payments on financial instruments classified as equity*) regt ESMA die separate Angabe der Ertragsteuern im Zusammenhang mit den entsprechenden (bereits angesetzten) Finanzinstrumenten an, sofern ein Unternehmen im wesentlichen Maße betroffen ist.

#### e) Ergebnis je Aktie

ESMA weist darauf hin, dass das unverwässerte und verwässerte Ergebnis je Aktie (EPS) gleichrangig in der Darstellung des Sonstigen Gesamtergebnisses (*on the face of the statement of OCI*) auszuweisen (IAS 33.66) und weiterführende Informationen (z.B. Berechnungsdetails, Nenner, gewichtete durchschnittliche Anzahl ausstehender Stammaktien, verwässernde Instrumente, Überleitung) im Anhang anzugeben sind (IAS 33.70).

Sofern ein Unternehmen EPS im Anhang angibt, die sich auf eine veröffentlichte Komponente des Sonstigen Ergebnisses beziehen, welche nicht nach IAS 33 verlangt werden, sollten diese Informationen bzw. diese Kennzahl nicht in der Darstellung des Sonstigen Ergebnisses, sondern in den Anhangangaben gem. IAS 33.73 ausgewiesen werden (einschließlich der Überleitung).

Schließlich macht ESMA darauf aufmerksam, dass gem. IAS 33.70 (c) Angaben zu potenziell das unverwässerte EPS verwässernde Instrumente, die aber nicht in das verwässerte EPS eingeflossen sind, erforderlich sind (z.B. *standalone out-of-the money equity option*).

#### f) ESMA-Leitlinien „Alternative Leistungskennzahlen“ (APM)

Die Leitlinien enthalten Vorgaben bzgl. der Darstellung von *Performance Measures* (bspw. bzgl. deren Kennzeichnung, Berechnung, Präsentation und ihrer Vergleichbarkeit), die in dem der Finanzberichterstattung zugrunde liegenden Rahmenkonzept weder spezifiziert noch definiert sind.<sup>34</sup>

Die Leitlinien gelten indes nicht für den IFRS-Abschluss – sie beziehen sich vielmehr vor allem auf Börsenprospekte, Lageberichte (*management reports*) und (Pflicht-)Veröffentlichungen für den Kapitalmarkt. Die Anwendung der Leitlinien auf außerhalb des Abschlusses veröffentlichte Messgrößen stellt sicher, dass die Präsentation dieser Messgrößen in konsistenter Form zu den im Abschluss enthaltenen Messgrößen erfolgt.

ESMA weist darauf hin, dass die Emittenten alle Anstrengungen unternehmen sollen, um den Prinzipien und Regelungen der Leitlinien zu entsprechen. Die Europäischen Enforcer werden die Beachtung der Leitlinien überwachen.<sup>35</sup>

#### 2. Finanzinstrumente: Unterscheidung zwischen Eigenkapitalinstrumenten und finanziellen Verbindlichkeiten

In den vergangenen Jahren haben ESMA und die nationalen Enforcer eine Reihe von Fällen identifiziert, in

denen die Unterscheidung zwischen Eigenkapital und Verbindlichkeit ein hohes Maß an Ermessensausübung (*judgment*) erforderte bzw. die IFRS keine eindeutigen Regelungen bereitstellen. ESMA hat einige dieser Sachverhalte dem IFRS IC zur Klarstellung vorgetragen. In einigen Fällen haben die Europäischen Enforcer auch Maßnahmen gegen bestimmte Einstufungen ergriffen oder weitergehende Angaben im Abschluss eingefordert.

ESMA ruft in diesem Zusammenhang in Erinnerung, dass das grundlegende Unterscheidungskriterium darauf abstellt, ob sich ein Unternehmen bei der Erfüllung einer vertraglichen Verpflichtung uneingeschränkt der Lieferung flüssiger Mittel oder anderer finanzieller Vermögenswerte entziehen kann. Dabei ist zu beachten, dass bedingte Erfüllungsvereinbarungen (IAS 32.25) grundsätzlich zur Einstufung als finanzielle Verbindlichkeit führen (es sei denn, eine der Bedingungen des IAS 32.25 ist erfüllt) und bei der Klassifizierung eines Finanzinstruments nach IAS 32.15-16 die Eigenschaften des zugrundeliegenden Vertrags sorgfältig zu analysieren sind.

Eine *economic compulsion* (ohne eine entsprechende vertragliche Verpflichtung) zur Leistung spezifischer Zahlungen führt „für sich genommen“ noch nicht zur Einstufung als finanzielle Verbindlichkeit (siehe hierzu auch IAS 32.20). ESMA regt hierzu weitergehende Angaben an (z.B. im Kontext zu sog. *dividend blockers*).

Ebenso sollen die Emittenten darauf achten, dass sich bestimmte Komplexitäten im Zusammenhang mit der Begleichung von Verpflichtungen durch eigene Eigenkapitalinstrumente ergeben könnten (z.B. i. Zshg. mit dem *fixed-for-fixed criterion* nach IAS 32.22). Das IFRS IC hat hierzu unterschiedliche Auslegungen in der Praxis der Finanzberichterstattung festgestellt (IFRS IC Update Januar 2010).

Für Sachverhalte bezüglich der Abgrenzung zwischen Eigenkapitalinstrumenten und finanziellen Verbindlichkeiten, die vom IFRS IC zurückgewiesen wurden, sollten die Unternehmen Rechnungslegungsmethoden stetig anwenden (IAS 8.13) und Angaben zu diesen Methoden (IAS 1.117 (b)) sowie zu getroffenen Ermessenentscheidungen und davon beeinflussten Beträgen im Abschluss (IAS 1.122) bereitstellen. ESMA ruft zur Transparenz der Angaben zu den wesentlichen Charakteristika solcher Instrumente auf (z.B. *par value, interest and step-up clauses, coupon payment terms, triggering events for any payments, key contract dates, conversion or call and put options*).

ESMA hebt weiter das Erfordernis des IFRS 7.17 hervor, im Anhang anzugeben, sofern in ein aus Fremd- und Eigenkapitalkomponenten zusammengesetztes Finanzinstrument mehrere Derivate eingebettet sind, deren Werte voneinander abhängen.

Darüber hinaus regt ESMA an, zusätzliche Posten in der Bilanz oder im Sonstigen Ergebnis im Zusammenhang

<sup>34</sup> Für eine Diskussion der Leitlinien vgl. Kleinmanns 2016, IRZ 2016, S. 131-136.

<sup>35</sup> Zum Enforcement von APM vgl. Thormann/Barth 2016, BB 2016, S. 2923-2927.

mit finanziellen Instrumenten auszuweisen, sofern die involvierten Beträge materiell sind. Weiter wird darauf hingewiesen, dass eine Darstellung disaggregierter Zahlungsströme in der Kapitalflussrechnung und entsprechende Erläuterungen im Anhang es den Abschlussnutzern erlauben, Ausschüttungen an die Halter der als Eigenkapital klassifizierten Instrumente leichter zu identifizieren.

### 3. Anhangangaben zu den Auswirkungen neuer Standards auf den IFRS-Konzernabschluss

ESMA macht die Emittenten auf die Auswirkungen von drei veröffentlichten, aber noch nicht verpflichtend anzuwendenden Standards aufmerksam:

- IFRS 9 - *Financial Instruments* (grds. anzuwenden ab GJ 2018, *endorsed*);
- IFRS 15 - *Revenue from Contracts with Customers* (grds. anzuwenden ab GJ 2018, *endorsed*);
- IFRS 16 - *Leases* (grds. anzuwenden ab GJ 2019, *Endorsement* voraussichtlich im 2. Halbjahr 2017).

Da diese neuen Standards teilweise mit signifikanten Änderungen im Vergleich zu den aktuell gültigen IFRS einhergehen, empfiehlt ESMA eine frühzeitige Befassung mit diesen IFRS und ihrer Implementierung. Von Relevanz im Zusammenhang mit neuen Standards ist IAS 8.30, wonach bei Nichtanwendung herausgebener, aber noch nicht in Kraft getretener Standards das Unternehmen bekannte bzw. einigermaßen zuverlässig einschätzbare Informationen darzustellen hat, die zur Beurteilung möglicher Auswirkungen der Erstanwendung der neuen Standards auf den Abschluss in der entsprechenden Periode relevant sind. Gibt das Unternehmen keine Information bezüglich der erwarteten Auswirkungen der Erstanwendung an, hat es zumindest anzugeben, dass diese Auswirkungen unbekannt bzw. nicht verlässlich abschätzbar sind (IAS 8.31 (e)).

Im Jahr 2016 hat ESMA ein Statement zur Implementierung von IFRS 15<sup>36</sup> und ein Statement zur Implementierung von IFRS 9<sup>37</sup> veröffentlicht, in denen auf umfangreichere unternehmensspezifische qualitative und quantitative Informationen i.S.v. IAS 8.30 f. abgestellt wird. ESMA empfiehlt, diese Statements bei der Erstellung der 2016-er Finanzberichte und 2017-er Halbjahresfinanzberichte zu berücksichtigen. Darin wird betont, dass die Emittenten qualitativ und quantitativ angemessene Informationen zur Erstanwendung der neuen Standards anzugeben haben. ESMA erwartet, dass die (Höhe der) Auswirkungen der Erstanwendung von IFRS 9 / IFRS 15 zum Zeitpunkt der Erstellung der 2017-er Finanzberichte bekannt bzw. zuverlässig einschätzbar sein wird.

In Bezug auf Leasingverhältnisse (IFRS 16) fordert ESMA folgende *high-quality* Angaben:

- die zukünftigen Mindestleasingzahlungen aus nicht kündbaren operativen Leasingverhältnissen (pro Berichtsperiode);
- eine generelle Beschreibung der Leasingverhältnisse des Berichtsunternehmens;
- in der Berichtsperiode als Aufwand erfasste Leasingzahlungen (IAS 17.35).

Diese Angaben sind von Bedeutung, da sie es Abschlussnutzern ermöglichen, die potentiellen Ausmaße (*magnitude*) bzw. Auswirkungen von IFRS 16 auf den Abschluss abzuschätzen.

### Nationale Prüfungsschwerpunkte

#### 4. Anteile an anderen Unternehmen

Der erste der beiden nationalen Prüfungsschwerpunkte, der von der DPR für die Abschlüsse 2016 veröffentlicht wurde, bezieht sich auf „Anteile an anderen Unternehmen“ und umfasst drei Themenbereiche wie folgt.

- a) Beurteilung der Ermessensentscheidungen bei „atypischen“ Fällen“ (IFRS 10, IFRS 11, IAS 28) sowie Vollständigkeit der jeweils zugehörigen Anhangangaben gemäß IFRS 12 und IAS 24

- Nichtkonsolidierung bei vorliegender Stimmrechtsmehrheit

Grundsätzlich kann eine durch Stimmrechtsmehrheit begründete Kontrollvermutung durch faktische Verhältnisse widerlegt werden. So ist bspw. bei erheblicher und andauernder Behinderung des Mutterunternehmens hinsichtlich der Ausübung seiner Rechte in Bezug auf das Vermögen oder die Geschäftsführung des Tochterunternehmens von einer fehlenden faktischen Kontrolle auszugehen, sodass eine Vollkonsolidierung ausscheidet.<sup>38</sup> Es ist jedoch darauf zu achten, dass der Widerlegbarkeit der Kontrollvermutung durch faktische Umstände enge Grenzen gesetzt sind<sup>39</sup> und bei Nichtkonsolidierung von Beteiligungen mit Stimmrechtsmehrheit die Gründe hierfür im Anhang ausführlich zu erläutern sind (IFRS 12.13 (a) und (b)).

- Konsolidierung trotz fehlender Stimmrechtsmehrheit  
Unter bestimmten Umständen (z.B. bei Vorliegen einer konstanten Präsenzmehrheit bei der Hauptversammlung bzw. bei Kontrolle der wesentlichen Ressourcen des Unternehmens durch das Mutterunternehmen) kann ein Unternehmen trotz fehlender Stimmrechtsmehrheit voll zu konsolidieren sein (*de-facto-control*).<sup>40</sup> Bei der Prüfung, ob eine faktische Beherrschung vorliegt, sind gemäß IFRS 10.B42 ff. alle relevanten Sachverhalte und Umstände zu berücksichtigen (z.B. relative Bedeutung der eigenen Stimmrechte, potentielle Stimmrechte, aus anderen Vereinbarungen resultierende Rechte, etc.).

<sup>36</sup> Vgl. ESMA, Statement „Issues for consideration in implementing IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers“, 20.07.2016.

<sup>37</sup> Vgl. ESMA, Statement „Issues for consideration in implementing IFRS 9: Financial Instruments“, 10.11.2016.

<sup>38</sup> Vgl. Busch/Zwirner 2014, IRZ 2014, S. 185-188.

<sup>39</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS-Kommentar, 14. Aufl. 2016, § 32 Rn. 50.

<sup>40</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS-Kommentar, 14. Aufl. 2016, § 32 Rn. 44.

- Keine Anwendung der Equity-Methode trotz Vorliegens eines oder mehrerer Indikatoren gem. IAS 28.6

Bei einem Stimmrechtanteil von 20% oder mehr an einem Beteiligungsunternehmen und bei Vorliegen eines oder mehrere Indizien nach IAS 28.6 (Vertretung im Geschäfts- oder Aufsichtsorgan, Teilnahme an Entscheidungsprozessen, wesentliche Geschäftsvorfälle mit Beteiligungsunternehmen, Bereitstellung bedeutender technischer Informationen) ist grundsätzlich anzunehmen, dass ein maßgeblicher Einfluss vorliegt, sodass die Anteile am Beteiligungsunternehmen *at-equity* zu bewerten sind (IAS 18.16). Als Indikatoren für einen fehlenden maßgeblichen Einfluss können das Vorhandensein eines Mehrheitsgesellschafters, der bspw. Thesaurierungsbeschlüsse trifft, oder eine dauerhafte Beschränkung des Finanzmitteltransfers dienen.<sup>41</sup> Bei Vorliegen solcher Umstände sind gem. IFRS 12.22 (a) entsprechende Angaben im Anhang erforderlich.

- Anwendung der Equity-Methode bei unter 20% Stimmrechtsbesitz

Eine Beteiligungsquote von unter 20% begründet die widerlegbare Vermutung, dass kein maßgeblicher Einfluss vorliegt (die Anteile am Beteiligungsunternehmen sind somit nach IAS 39 bzw. IFRS 9 zu bewerten). Diese Vermutung kann widerlegt werden, wenn „eindeutig nachgewiesen werden kann“ (IAS 28.5), dass eines oder mehrere der in IAS 28.6 genannten Indizien erfüllt sind.

- b) Änderung der Beherrschung eines Beteiligungsunternehmens

- Festlegung des Erst- bzw. Entkonsolidierungszeitpunkts (IFRS 10.20)

Die Bestimmung des Erwerbszeitpunkts (entspricht dem Erstkonsolidierungszeitpunkt) ist in IFRS 3.9 wenig konkret geregelt („... im Allgemeinen ...“). Für die Praxis relevante Fragen ergeben sich z.B. im Zusammenhang mit Vereinbarungen zu Gewinnbezugsrechten, vertraglichen Rückwirkungen und Genehmigungsvorbehalten.

- Neubewertung bei Erlangung der Beherrschung bereits vorliegender (IFRS 3.42) und bei Verlust der Beherrschung zurückbehaltener Anteilen an Unternehmen (IFRS 10.25 (b))

Bei Erlangung bzw. Verlust der Beherrschung an einem Beteiligungsunternehmen hat das Mutterunternehmen seinen zuvor gehaltenen Eigenkapitalanteil bzw. die zurückbehaltene Beteiligung zum beizulegenden Zeitwert neu zu bewerten und einen daraus resultierenden Gewinn oder Verlust anzusetzen (IFRS 3.42, IFRS 10.25 (b) und (c)).

- c) Beurteilung der quantitativen und qualitativen Wesentlichkeit bei nicht konsolidierten Tochterunternehmen und Darstellung bei erstmaliger Einbeziehung

Unter Bezugnahme auf RK.QC11 kann aus Wesentlichkeitsgründen auf die Konsolidierung von Tochterunternehmen verzichtet werden. Hierbei ist indes nicht auf das einzelne Tochterunternehmen abzustellen. Vielmehr müssen alle auf dieser Basis nicht konsolidierten Tochterunternehmen zusammengefasst von untergeordneter Bedeutung für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns sein.

Eine Quantifizierungsvorgabe in dieser Hinsicht enthalten die IFRS nicht. Oftmals erfolgt in diesem Zusammenhang eine Abwägung auf Grundlage des Kriteriums der Entscheidungsnützlichkeit.

#### 5. Werthaltigkeitstest von Sachanlagevermögen

Der zweite der beiden nationalen Prüfungsschwerpunkte, der von der DPR für die Abschlüsse 2016 veröffentlicht wurde, bezieht sich auf den „Werthaltigkeitstest von Sachanlagevermögen“ und umfasst vier Punkte wie folgt.

- a) Durchführung eines Werthaltigkeitstests bei Identifikation von Indikatoren für eine Wertminderung des Sachanlagevermögens (IAS 36.12-14) und Bestimmung der Testebene (IAS 36.66)

Gem. IAS 36 ist eine Einzelbewertung grundsätzlich vorrangig durchzuführen:

- bei nicht betriebsnotwendigem Vermögen mit einer (i.d.R.) möglichen marktseitigen Verwertung führt diese Vorgabe regelmäßig zu sinnvollen Ergebnissen, da Abweichungen zwischen unternehmensspezifischem Nutzungswert und Nettoveräußerungswert nicht bzw. nur in geringem Maße bestehen;
- bei operativem Vermögen würden durch diese Vorgehensweise hingegen Erfolgs- und Risikoverbundefekte mit anderen Produktionsfaktoren ggf. unberücksichtigt bleiben.

Auf der Ebene einzelner, dem operativen Vermögen zuzurechnender Vermögenswerte gilt unter Berücksichtigung von IAS 36.67, dass

- eine Wertminderung i.S.v. IAS 36 widerlegt wird, wenn ein beobachtbarer Marktpreis den Buchwert des Vermögenswerts übersteigt;
- bei der Notwendigkeit zur Anwendung eines Barwertkalküls sich der Werthaltigkeitstest auf die größere zahlungsmittelgenerierende Einheit verlagert (sofern das Bewertungsobjekt nicht unabhängig von anderen Einsatzfaktoren einen Zahlungsstrom erzielt).

<sup>41</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS-Kommentar, 14. Aufl. 2016, § 20 Rn. 20.

- b) Plausibilität der wesentlichen Annahmen zur Ermittlung des erzielbaren Betrags bei Durchführung des Tests auf Ebene einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit (ZGE) (IAS 36.33 ff.)

Gem. IAS 36.33 müssen Unternehmen bei der Ermittlung des Nutzungswertes die Cashflow-Prognosen auf vernünftigen und vertretbaren Annahmen aufbauen, die die beste vom Management vorgenommene Einschätzung der für die Restnutzungsdauer eines Vermögenswerts bzw. einer ZGE bestehenden ökonomischen Rahmenbedingungen repräsentieren. Ein größeres Gewicht ist dabei auf externe Hinweise zu legen.

Beispiele für Kernelemente solcher Annahmen sind: Gesamtwirtschaftliche Entwicklung, Länderrisiken, Unternehmens- und produktspezifische Entwicklung einschließlich unternehmensspezifischen Wachstums, Aufwands- und Kostenentwicklung, Eigen- und Fremdkapitalzinssätze sowie Betafaktoren.

- c) Einbeziehung von Schulden bei der Ermittlung des Nutzungswerts und des Buchwerts der ZGE (IAS 36.76 (b) und .78, IFRS IC Agenda-Entscheidung Mai 2016)

Gemäß IAS 36.78 ist eine angesetzte Schuld (z.B. für Rückbauverpflichtungen) aus Konsistenzgründen sowohl bei der Ermittlung des Nutzungswerts als auch des Buchwerts der ZGE abzuziehen, wenn der Verkauf der ZGE den Käufer verpflichtet, die Schuld zu übernehmen. An das IFRS IC wurde die Frage herangetragen, ob eine alternative Vorgehensweise zulässig sei. Das IFRS IC merkte an, dass der Abzug der angesetzten Schuld sowohl vom Nutzungswert als auch vom Buchwert der ZGE eine Vergleichbarkeit beider Werte ermögliche. Durch Anwendung dieser Methode sei ein einfacher und kostengünstiger Vergleich der im Rahmen des Impairment-Tests heranzuziehenden Werte gewährleistet. Daher hat das IFRS IC im Mai 2016 entschieden, dass weder eine Interpretation noch eine Standardänderung erforderlich sei und hat den Sachverhalt nicht der Agenda hinzugefügt.<sup>42</sup>

- d) Bei nicht vollständiger Erfassung der rechnerischen Wertminderung einer wesentlichen ZGE (IAS 36.105)

Zu diesem Prüfungsschwerpunkt werden die folgenden beiden Aspekte konkret genannt:

- Nachweis der Wertuntergrenze „beizulegender Zeitwert abzüglich Kosten der Veräußerung“ einzelner wesentlicher Vermögenswerte der ZGE
- Prüfung des Erfordernisses zusätzlicher Anhangangaben zum Vorgehen bei der Ermittlung der Bewertungsgrundlagen (IAS 1.117 ff.) sowie zu den zugrunde liegenden Annahmen und anderen Quellen von Schätzungsunsicherheiten bei der Ermessensausübung (IAS 1.125 ff.)

Bei der Zuordnung eines ermittelten Wertminderungsaufwands auf die übrigen Vermögenswerte darf

gemäß IAS 36.105 deren Buchwert nicht unter den erzielbaren Ertrag (den höheren Betrag aus dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten und dem Nutzungswert) herabgesetzt werden. Diese Regelung kann dazu führen, dass nicht der gesamte Wertminderungsaufwand erfasst wird. In einem solchen Fall sind eine sorgfältige Dokumentation über die Ermittlung der Wertuntergrenze für die übrigen Vermögenswerte und zusätzliche Anhangangaben unerlässlich (IAS 1.117 ff. und IAS 1.125 ff.).

### Sonstige Hinweise

6. Auswirkungen des Referendums über den Verbleib Großbritanniens in der Europäischen Union auf die Finanzberichte der EU-Emittenten

In den am 28.10.2016 von ESMA veröffentlichten *European Common Enforcement Priorities* für die Abschlüsse 2016 findet sich ein Hinweis bezüglich der Auswirkungen der Entscheidung Großbritanniens, die EU zu verlassen (Brexit).<sup>43</sup> Auf diese im Zusammenhang mit dem Brexit stehenden Aspekte wird in der Veröffentlichung der DPR („Prüfungsschwerpunkte“ 2017) nicht eingegangen. Gleichwohl ist davon auszugehen, dass die genannten Aspekte auch für deutsche Unternehmen von Relevanz sind, sofern entsprechende Auswirkungen zu verzeichnen sind.

Angesichts der Ergebnisse des Brexit-Referendums und der damit verbundenen Unsicherheiten wird direkt und indirekt betroffenen Unternehmen von ESMA (und den nationalen Enforcern) empfohlen, folgende Angaben zu machen (*high-quality narrative information*):

- Risiko-*Exposure* und damit einhergehende erwartete Auswirkungen und Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensaktivitäten, und
- geplante Maßnahmen des Managements zur Risikominderung.

Besondere Beachtung sollen in diesem Zusammenhang Angaben zu Liquiditätsrisiken oder Kreditrückzahlungen aufgrund von nicht eingehaltenen *Covenants* finden. ESMA weist daher auf die Notwendigkeit der Bereitstellung von Sensitivitätsanalysen (z.B. zu Wertminderungen von Vermögenswerten oder zu Finanzrisiken) sowie von Angaben zu *fair values* gem. IFRS 7.25 bzw. zu den Quellen von Schätzungsunsicherheiten gem. IAS 1.125 hin.

Weiter wird die Aufmerksamkeit auf jene Standards gelenkt, denen zufolge Angaben zur Bewertung zu machen sind (z.B. gem. IFRS 13 und IAS 19). Auch kann es notwendig werden, die den Bewertungen zugrunde liegenden Annahmen (neu) zu beurteilen und ggf. Wertminderungsaufwendungen zu erfassen.

Schließlich wird auf die mögliche Verwendung von durchschnittlichen Umrechnungskursen gem. IAS 21.22 hingewiesen, die in Zeiten starker Fluktuationen der

<sup>42</sup> Vgl. IFR IC Update Mai 2016, S. 7.

<sup>43</sup> Vgl. Barckow, IRZ 2016, 297-299; Zwirner/Zimny, IRZ 2016, 492-495.

Fremdwährungskurse ggf. nicht mehr angemessen sein könnten.

Folgende kurzfristige Brexit-Effekte könnten eine Auswirkung auf die Unternehmensaktivitäten haben:

- Kursverlust des britischen Pfunds
- Eintrübung Konsumklima (Reduzierung Kaufkraft)
- Rückgang Wachstumsprognosen in UK und EU (sinkende Exporte)
- Ratingherabstufungen
- Zinsen
- Volatilität an den Finanzmärkten

Zu den mittel- und langfristigen Auswirkungen könnten folgende Angaben im Abschluss bereitgestellt werden:

- Auswirkungen sind derzeit nicht bzw. nur eingeschränkt bezifferbar;
- Auswirkungen sind abhängig vom Ausgang und der Geschwindigkeit der Verhandlungen;
- Relevante Aspekte sind u.a.:
  - Zugang zum Binnenmarkt / Zollvereinbarungen;
  - Investitionen (Notwendigkeit von Standortverlagerungen);
  - Recht und Steuern.

#### 2.4. ESMA gibt ihre Erwartungshaltung in Bezug auf die Darstellung von Informationen zur Einführung von IFRS 9 bekannt



WP StB Veit Gerlach  
[veit.gerlach@bdo.de](mailto:veit.gerlach@bdo.de)

Nach dem am 22.11.2016 erfolgten Endorsement durch die Europäische Kommission ist IFRS 9 für kapitalmarkt-orientierte Unternehmen - abgesehen von Unternehmen der Versicherungsbranche - zum 01.01.2018 anzuwenden.

Die European Securities and Markets Authority (ESMA) hat sich bereits am 10.11.2016 in Form eines „Public Statements“ zur Implementierung von IFRS 9 sowie ihren Erwartungen hinsichtlich der Anhangangaben zu IFRS 9 für nach den IFRS erstellten Abschlüssen geäußert.<sup>44</sup>

Mit Blick auf die Angabepflicht gemäß IAS 8.30, die für veröffentlichte, aber noch nicht in Kraft getretene Rechnungslegungsstandards die Bereitstellung von Informationen zu den möglichen Auswirkungen der Einführung dieses Standards auf die Financial Statements in der Periode der erstmaligen Anwendung fordert, hat die ESMA gegenüber den Wertpapier-Emittenten sowie

deren Wirtschaftsprüfer mit dem Statement ihre Erwartungshaltung formuliert. Das Dokument gliedert sich in einen allgemeinen Teil und in einen besonderen Teil für Banken.

#### Allgemeiner Teil

Diesem Teil zufolge erwartet die ESMA, dass sich im Rahmen der Implementierung von IFRS 9 mit zunehmendem Zeitfortschritt in steigendem Maße belastbare Informationen hinsichtlich der oben angesprochenen Angaben generieren lassen. Dabei spielt eine Rolle, inwieweit die einzelnen Bilanzierer von den Regelungen des IFRS 9 betroffen sind und welcher Komplexität (d.h. welchen Unwägbarkeiten) der Rechnungsleger im Einzelnen gegenübersteht. Auch ist sich die ESMA der Tatsache bewusst, dass bestimmte Themen, wie z.B. die Implementierung des neuen Impairment-Modells nach IFRS 9, nicht mehr im Wege der Anpassung bereits bestehender, sondern nur durch Implementierung neuer Systeme adressiert werden können.

Bei Banken werden sich Auswirkungen in erster Linie aus der Anwendung des neuen Impairment-Modells ergeben. Während Kreditinstitute wohl insgesamt am stärksten von den Neuerungen des IFRS 9 betroffen sein werden, weist die ESMA darauf hin, dass sich auch für *Corporates* Auswirkungen ergeben können, insbesondere aufgrund der verbesserten Regelungen zum Hedge-Accounting.

Eine Angabepflicht zu den Auswirkungen von IFRS 9 sieht die ESMA für den Konzernabschluss per 31.12.2016 (und die Quartalsabschlüsse 2017) als verpflichtend an, sofern bereits eine verlässliche Schätzung möglich ist ([...] „*if reasonably estimable quantitative information on the impact of the application of IFRS 9 exists [...], this should be disclosed notwithstanding that the actual figures in the 2018 financial statements might be different owing to changes in the composition of the portfolios or different economic conditions*“). Dies bedeutet indes im Umkehrschluss, dass zum 31.12.2016 (und in den Quartalsabschlüssen 2017) keine quantitativen Angaben gemacht werden müssen, sofern noch keine verlässlichen Schätzungen zum erwarteten *Impact* vorliegen. Es stellt sich mithin die Frage, ab wann Schätzungen verlässlich sind und wann dies nicht der Fall ist. Unseres Erachtens hängt die Verlässlichkeit von Schätzungen nicht an der Frage, ob die Auswirkung bei einer Betrachtung im Nachhinein zutreffend geschätzt wurde. Sie bestimmt sich vielmehr in Abhängigkeit davon, ob die Implementierung insbesondere hinsichtlich der Methodik sowie der daraus erwachsenden Konsequenzen schon so weit gediehen ist, dass sich wesentliche Änderungen aus Veränderungen der wirtschaftlichen Randbedingungen ergeben, nicht hingegen aus der Weiterentwicklung bzw. Vollendung der IFRS 9-Implementierung. Spätestens am

<sup>44</sup> Abrufbar unter [https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/2016-1563\\_public\\_statement-issues\\_on\\_implementation\\_of\\_ifrs\\_9.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/2016-1563_public_statement-issues_on_implementation_of_ifrs_9.pdf) (Abruf am 30.01.2017).

31.12.2017 sollte diese Entwicklung jedoch abgeschlossen sein. Insofern lassen sich fehlende erwartete Quantifizierungen der erwarteten Auswirkungen von IFRS 9 in den Financial Statements per 31.12.2017 wohl nur schwer begründen.

Sofern wesentlich wird auch erwartet, dass mit Angabe der erwarteten Auswirkungen auch Angaben zu daraus resultierenden Veränderungen von Kennzahlen (einschließlich regulatorischer Kennzahlen) vorgenommen werden, wobei auch die wesentlichen Treiber dieser Auswirkungen darzustellen sind. Dies setzt nach den Vorstellungen der ESMA u.a. voraus, dass die Auswirkungen hinreichend disaggregiert werden, sodass der Adressat der *Financial Statements* die Art und das Ausmaß der Einflüsse richtig einzuschätzen vermag. Ferner wird erwartet, dass die Bilanzierenden auch Angaben zur Ausübung von Wahlrechten (z.B. der möglichen Beibehaltung des *Hedge-Accountings* gemäß IAS 39) machen werden.

### Besonderer Teil für Banken

Speziell an Banken und Finanzdienstleister, die aufgrund der Natur ihres Geschäfts von IFRS 9 wohl am stärksten betroffen sind, richtet sich die ESMA mit der Aufforderung, die zeitgerechte Implementierung von IFRS 9 sicherzustellen. Insbesondere mit Blick auf das neue *Impairment-Modell* verlangt die ESMA bestehende Ermessensentscheidungen bei der Implementierung des sog. *Expected Credit Loss - Modells* darzustellen. Im Zusammenhang mit den *Impairment-Vorschriften* verweist die ESMA explizit auf die Diskussionen und Ergebnisse innerhalb der vom IASB ins Leben gerufenen ITG (*IFRS Transition Resource Group for Impairment*) sowie der *Guidance des Basel Committee on Banking Supervision* (BCBS) für die Anwendung des *Expected Credit Loss Modells*, welche von der EBA übernommen wurden. Dies ist insofern von Bedeutung, als sich insbesondere das BCBS restriktiv zu den möglichen Vereinfachungen bei der Anwendung des *Expected Credit Loss-Modells* geäußert hat.

In Bezug auf ggf. bestehende Synergien im Zusammenhang mit der aufsichtsrechtlich bedingten Berechnung eines erwartenden Ausfalls hat die ESMA bereits unmissverständlich klar gemacht, dass sie diesbezüglich Abweichungen erwartet. Dies bedeutet, dass die einfache Verwendung des auf Basis der aufsichtsrechtlichen Vorschriften ermittelten erwarteten Verlusts für Zwecke der Rechnungslegung nach IFRS unzulässig ist.

Die Veröffentlichung schließt mit einer Aufzählung der Informationen hinsichtlich der Einführung von IFRS 9 in den *Financial Statements* zum 31.12.2016 und zum 31.12.2017 sowie in den Quartalsabschlüssen im Jahr 2017, deren Angabe aus Sicht der ESMA den Anforderungen genügen würde, die sie an eine „*good disclosure practice*“ stellt.

Hierzu gehören für den Konzernabschluss zum 31.12.2016

- eine detaillierte Beschreibung der Art und Weise, wie die einzelnen Bestandteile von IFRS 9 beim Bilanzierer implementiert werden,
- eine Darstellung der wesentlichen Unterschiede zur gegenwärtigen Bilanzierung,
- eine Angabe des Zeitplans der Implementierung, und
- sofern eine Quantifizierung der erwarteten Auswirkungen nicht möglich ist, eine Bereitstellung qualitativer Informationen, die es dem Adressaten erlauben, die Größenordnung auf die Vermögenslage einzuschätzen.

Hinsichtlich der Quartalsabschlüsse im Jahr 2017 vertritt die ESMA die Auffassung, dass die Emittenten prüfen sollten, inwieweit eine Aktualisierung der Angaben per 31.12.2016 sinnvoll ist (obgleich IAS 34 keine Informationen bzw. Angaben zu noch nicht in Kraft getretene IFRS fordert). Dies ist insbesondere der Fall, wenn verlässliche quantitative Informationen hinsichtlich der erwarteten Auswirkung im Verlauf des Jahres 2017 neu verfügbar werden oder sonstige wesentliche spezifische Informationen neu vorliegen.

Hinsichtlich des Konzernabschlusses per 31.12.2017 sollte neben der Darstellung der erwarteten Auswirkung auf die *Financial Statements* (einschließlich relevanter aufsichtsrechtlicher und nicht aufsichtsrechtlicher Kennzahlen) auch eine Gegenüberstellung zu den Angaben nach IAS 39 in der erforderlichen Granularität erfolgen.

### 2.5. IDW RS HFA 50 - IFRS-Modulverlautbarung zur Bilanzierung von Versorgungszusagen mit versicherungsförmigen Durchführungswegen angesichts der andauernden Niedrigzinsphase



WP StB CVA Hermann Kleinmanns  
hermann.kleinmanns@bdo.de



WP StB Dr. Niels Henckel  
niels.henckel@bdo.de

Die IDW-Stellungnahmen zur Rechnungslegung nach IFRS erörtern zahlreiche Einzelthemen und geben zusätzlich zu den interpretativen Anforderungen die wesentlichen inhaltlichen Regelungen der einschlägigen Standards wider. Dies führt dazu, dass sie teilweise einen beachtlichen Umfang erreichen. Um die Stellungnahmen strukturierter und übersichtlicher zu gestalten, wird das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) in Zukunft einen modularen Ansatz verfolgen, wobei jedes Modul einzeln vom Hauptfachausschuss des IDW (HFA) verabschiedet

werden soll. Das IDW erhofft sich durch diese Vorgehensweise eine höhere Flexibilität sowie die Möglichkeit, kurzfristig auf eilbedürftige Praxisprobleme reagieren zu können. Gleichzeitig soll die ‚Verschlankung‘ der Prozesse eine effizientere Vorbereitung und Verabschiedung einzelner Module sicherstellen. Grundsätzlich gilt, dass die modulare Gestaltung nur für neue Fragestellungen angewendet werden soll. Eine bestehende Stellungnahme soll dann auf ein Modul verweisen, wenn sich die Stellungnahme und das Modul auf denselben Standard des IASB beziehen.

Das IDW hat ein erstes Modul zu IAS 19 veröffentlicht, das sich thematisch mit der Bilanzierung von Versorgungszusagen mit versicherungsförmigen Durchführungswegen angesichts der andauernden Niedrigzinsphase auseinandersetzt. Das Modul betrachtet die Abbildung des Übergangs von einer Bilanzierung als beitragsorientierter Plan<sup>45</sup> auf eine Bilanzierung als leistungsorientierter Plan in einem IFRS-Abschluss, wenn eine Inanspruchnahme des Arbeitgebers zum Abschlussstichtag nicht mehr als sehr unwahrscheinlich gilt. IAS 19 enthält für einen solchen Übergang keine Regelung. Die Abbildung des Übergangs ist nach Auffassung des HFA davon abhängig, auf welcher Grundlage der Plan bislang als beitragsorientiert abgebildet wurde. Nach dem Entwurf sollen je nach konkretem Sachverhalt zwei Auffassungen vertretbar sein:

- Ging ein Arbeitgeber bislang von einer leistungsorientierten Altersversorgungszusage aus, die aber mit Verweis auf IAS 19.46 als beitragsorientierter Plan abgebildet wurde, weil die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Arbeitgebers (aufgefasst als versicherungsmathematische Annahme, die an jedem Abschlussstichtag zu überprüfen ist) als sehr gering eingeschätzt wurde, handelt es sich um eine Neueinschätzung bei unveränderter Klassifikation. Ein daraus entstehender versicherungsmathematischer Gewinn oder Verlust ist bei dieser Sichtweise erfolgsneutral über das *other comprehensive income* zu erfassen (IAS 19.8, .120(c)). Damit wirkt sich die erstmalige Erfassung der Nettoverbindlichkeit (Pensionsrückstellung) nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung aus.
- Wenn statt dessen bisher aufgrund deren wirtschaftlichen Gehalt (personelle Zuordnung der versicherungsmathematischen Risiken) von einer beitragsorientierten Versorgungszusage ausgegangen wurde, muss diese aufgrund neuer Erkenntnisse umklassifiziert werden, wenn sich die Einschätzung des wirtschaftlichen Gehalts ändert. Dies wäre als Schätzungsänderung (*change in accounting estimate*) aufzufassen, sodass sich die erstmalige Erfassung der Nettoverbindlichkeit (Pensionsrückstellung) gem. IAS 8.36 in der Gewinn- und Verlustrechnung aufwandswirksam auswirkt.

<sup>45</sup> Hierzu wird auf den Beitrag von Hügel/Henckel zu Beitragszusagen nach dem Betriebsrentenstärkungsgesetz (RegE) in

## 2.6. Reine Beitragszusagen nach dem Betriebsrentenstärkungsgesetz (RegE)



RA FAArbR Dr. Franziska Hügel  
BDO Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
[franziska.huegel@bdolegal.de](mailto:franziska.huegel@bdolegal.de)



WP StB Dr. Niels Henckel  
[niels.henckel@bdo.de](mailto:niels.henckel@bdo.de)

Die Bundesregierung möchte die betriebliche Altersversorgung (bAV) stärken. Am 21.12.2016 hat das Bundeskabinett den Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der betrieblichen Altersversorgung und zur Änderung anderer Gesetze (Betriebsrentenstärkungsgesetz) beschlossen.<sup>46</sup> Vorgesehen sind u.a. betriebsrentenrechtliche Neuerungen, indem die Sozialpartner ab 1.1.2018 die Möglichkeit haben sollen, auf tariflicher Grundlage reine Beitragszusagen ohne Einstandspflicht des Arbeitgebers einzuführen.

### Bisherige Rechtslage

Nach der bislang geltenden Rechtslage ist bAV definiert als eine Leistung des Arbeitgebers, die einen Versorgungszweck erfüllt, indem sie der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung dient. Der Arbeitgeber muss diese Leistung entweder selbst erbringen (unmittelbare Versorgungszusage) oder er bedient sich eines Dritten, etwa eines Lebensversicherers bei Direktversicherungen, einem Pensionsfonds, einer Pensions- oder einer Unterstützungskasse (mittelbare Versorgungszusage). Bei letzterem verspricht der Arbeitgeber, die Leistung unter Einschaltung einer dieser Versorgungseinrichtungen zu erbringen. Bislang steht der Arbeitgeber nach § 1 Abs. 1 Satz 3 Betriebsrentengesetz (BetrAVG) für die Erfüllung der zugesagten Leistungen ein, auch dann, wenn die Durchführung der bAV nicht unmittelbar über ihn, sondern über einen Dritten (= o.g. Versorgungseinrichtungen) zugesagt wird. Dies gilt auch unabhängig davon, welche Zusageart ein Arbeitgeber wählt; ob Leistungszusage (§ 1 Abs. 1 Satz 1 BetrAVG), beitragsorientierte Leistungszusage (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 BetrAVG) oder Beitragszusage mit Mindestleistung (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 BetrAVG), der Arbeitgeber muss bislang stets eine bestimmte Versorgungsleistung bzw. Mindestleistung zusagen, für die er gemäß § 1 Abs. 1 Satz 3 BetrAVG (subsidiär) haftet.

Hingegen verspricht der Arbeitgeber bei der sog. reinen Beitragszusage dem Arbeitnehmer, zu dessen Gunsten einen bestimmten Beitrag zum Aufbau einer Versorgung zu leisten. Die Versorgungsleistung soll bei der Pensionierung und/oder bei Invalidität bzw. Tod ausgezahlt werden. Hinsichtlich der Höhe der Versorgungsleistung

dieser Ausgabe des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG verwiesen.

<sup>46</sup> BR-Drs. 780/16.

legt sich der Arbeitgeber nicht fest, weil er das Risiko nicht tragen möchte, dass die von ihm aufgebrachten Beiträge zur Finanzierung einer fest zugesagten Versorgungsleistung möglicherweise nicht ausreichen, etwa weil die Verzinsung dieser Beiträge geringer als erwartet ausfällt. Bei der reinen Beitragszusage werden also die Risiken der Vermögensanlage auf den Arbeitnehmer übertragen.

Nach der Rechtsprechung sind reine Beitragszusagen aufgrund der Privatautonomie zwar bereits nach aktueller Rechtslage zulässig, sie sollen aber keine Form der bAV darstellen (BAG, Urt. v. 19.6.2012 - 3 AZR 408/10).<sup>47</sup>

### Geplante Neuerungen

Nach dem Regierungsentwurf des Betriebsrentenstärkungsgesetzes (Bearbeitungsstand: 15.12.2016) soll ab 01.01.2018 auch betriebsrentenrechtlich die Möglichkeit bestehen, auf tariflicher Grundlage reine Beitragszusagen ohne Einstandspflicht des Arbeitgebers zu gewähren. Der Gesetzesentwurf sieht vor, dass § 1 Abs. 2 BetrAVG um eine neu einzufügende Ziff. 2a ergänzt wird, nach der eine betriebliche Altersversorgung auch vorliegt, wenn

*„der Arbeitgeber durch Tarifvertrag oder auf Grund eines Tarifvertrages in einer Betriebs- oder Dienstvereinbarung verpflichtet wird, Beiträge zur Finanzierung von Leistungen der betrieblichen Altersversorgung an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung nach § 22 zu zahlen; die Pflichten des Arbeitgebers nach Absatz 1 Satz 3, § 1a Absatz 4 Satz 2, den §§ 1b bis 6 und § 16 sowie die Insolvenzsicherungspflicht nach dem Vierten Abschnitt bestehen nicht (reine Beitragszusage),“*

In der Begründung des Gesetzesentwurfs ist insoweit ausgeführt, dass die Vorschrift den Tarifvertragsparteien die Möglichkeit eröffne, reine Beitragszusagen zu vereinbaren. Sie können diese Möglichkeit auf Betriebs- und Personalräte delegieren, wobei die wesentlichen Regelungsinhalte dem Tarifvertrag vorbehalten bleiben sollten. Anders als bei den bisherigen Zusageformen „Leistungszusage“, „beitragsorientierte Leistungszusage“ und „Beitragszusage mit Mindestleistung“ verpflichtete sich der Arbeitgeber bei dieser Art der Zusage nicht zur Zahlung von (Mindest-) Betriebsrenten. Die Regelung stelle ausdrücklich klar, dass der Arbeitgeber für die Leistungen aus diesen Beiträgen nicht subsidiär einsteht und dass ihn aus dieser Zusageart keine weiteren Verpflichtungen nach dem Betriebsrentengesetz treffen. Auch eine Insolvenzsicherung über den Pensions-Sicherungs-Verein finde nicht statt. Der Arbeitgeber sei lediglich verpflichtet, die Finanzierungsbeiträge an die durchführende Versorgungseinrichtung zu zahlen. Die vom Arbeitgeber an die Versorgungseinrichtung zu zahlenden Beiträge bildeten zusammen mit den Kapitalerträgen im Versorgungsfall

die Grundlage der von der Versorgungseinrichtung zu leistenden Betriebsrente.

Der Regierungsentwurf des Betriebsrentenstärkungsgesetzes sieht demnach die Möglichkeit reiner Beitragszusagen des Arbeitgebers als eine weitere Form der bAV vor. Der Arbeitgeber ist dabei lediglich verpflichtet, die Beiträge an die durchführende Einrichtung abzuführen. Für Leistungen aus diesen Beiträgen soll der Arbeitgeber jedoch nicht subsidiär eintreten. Allerdings sollen derartige reine Beitragszusagen als Form der bAV lediglich auf Grund eines Tarifvertrages oder auf Grund einer auf der Grundlage eines Tarifvertrages abgeschlossenen Betriebs- oder Dienstvereinbarung zulässig sein. Reine Beitragszusagen auf der Grundlage einer Vereinbarung ausschließlich zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer stellen damit auch nach dem Regierungsentwurf des Betriebsrentenstärkungsgesetzes keine bAV dar.

Zu berücksichtigen ist, dass bislang lediglich der Regierungsentwurf des Betriebsrentenstärkungsgesetzes vorliegt, sodass abzuwarten bleibt, ob der Bundestag den Gesetzesentwurf in dieser Form mit Zustimmung des Bundesrats beschließt oder ob und inwieweit es zu Änderungen im weiteren Gesetzgebungsverfahren kommt.

### Konsequenzen für die Rechnungslegung

Nach den Vorschriften des HGB zur nationalen Rechnungslegung ist vor allem zwischen unmittelbaren (Ansatzgebot, § 249 Abs. 1 HGB) und mittelbaren Altersversorgungsverpflichtungen (Ansatzwahlrecht, Art. 28 EGHGB) zu differenzieren, während eine Unterscheidung zwischen Beitragszusagen und Leistungszusagen nicht von Bedeutung ist. Wenn der Arbeitgeber keine Leistungen für den Versorgungsfall, sondern nur die Zahlung von Beiträgen an eine Versorgungseinrichtung zusagt und auch nicht subsidiär haftet, besteht – abgesehen von ggf. rückständigen und dann als Verbindlichkeit abzugrenzenden Beitragszahlungen – keine Außenverpflichtung bspw. gegenüber Versorgungsberechtigten. Daher entfallen der Ansatz einer Pensionsrückstellung und auch eine Fehlbetragsangabe im Anhang. Unter den Voraussetzungen des § 250 Abs. 1 HGB kann ggf. eine aktivische Abgrenzung von Beitragszahlungen, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlusstichtag darstellen, geboten sein.

In der internationalen Rechnungslegung nach IFRS unterscheidet sich die Vorgehensweise zur Abbildung von Leistungszusagen (*defined benefit plans*) jedoch wesentlich von der Vorgehensweise zur Abbildung von Beitragszusagen (*defined contribution plans*).<sup>48</sup>

*Defined contribution plans* sind bilanzunwirksam. Der Betrag, der vertraglich geregelt an den externen Versorgungsträger abgeführt wurde, ist in der jeweiligen Periode aufwandswirksam zu erfassen (IAS 19.50). In der IFRS-Konzernbilanz ist keine Pensionsrückstellung anzusetzen. Eine bilanzielle Abgrenzung kann lediglich

<sup>47</sup> Arbeitsrechtliche Praxis, BetrAVG § 1 Pensionskasse Nr. 9.

<sup>48</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS Kommentar, 14. Aufl., § 22 Rz. 14.

wegen höheren Zahlungen, als sie den bis zum Abschlussstichtag erbrachten Arbeitsleistungen entsprechen (*prepaid expense*) oder ausstehenden Beitragszahlungen trotz Fälligkeit und Erbringung der Arbeitsleistung vor dem Abschlussstichtag (*accrued expenses*) erforderlich sein (IAS 19.51). Auch im IFRS-Konzernanhang ist lediglich der im Geschäftsjahr erfasste Pensionsaufwand anzugeben (IAS 19.53).<sup>49</sup>

Die Bilanzierung von *defined benefit plans*, die bilanzwirksam sind, ist ungleich komplizierter. Der (Bar-)Wert der anzusetzenden Pensionsrückstellung sowie der (Personal- und Zins-)Aufwand aus deren Zuführung sind nach versicherungsmathematischen Grundsätzen nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren zu bestimmen (IAS 19.55 ff.). Dies erfolgt bereits als Schätzung zu Beginn des Geschäftsjahrs; etwaige Abweichungen der tatsächlichen Verhältnisse von diesen Schätzungen sind später als versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste erfolgsneutral im *other comprehensive income* zu erfassen.<sup>50</sup> Dazu sind komplexe Anhangangaben vorgeschrieben (IAS 19.135 ff.).

In der Begriffswelt des IAS 19.8 liegt ein *defined contribution plan*, dann vor, wenn der Arbeitgeber, der seinen Mitarbeitern Leistungen der betrieblichen Altersversorgung zugesagt hat, neben der Verpflichtung zur Leistung planmäßig festgelegter Beiträge an eine eigenständige Versorgungseinrichtung keinen weiteren rechtlichen oder faktischen Verpflichtungen ausgesetzt ist, selbst wenn das Vermögen der Versorgungseinrichtung nicht ausreicht, daraus die zugesagten Leistungen zu erbringen. Verbleibt beim Arbeitgeber keinerlei Risiko, trägt also der Arbeitnehmer das versicherungsmathematische Risiko und das Anlagerisiko in vollem Umfang, ist eine Zusage als *defined contribution plan* zu klassifizieren (IAS 19.28). Werden diese Risiken mindestens teilweise auch vom Arbeitgeber getragen, handelt es sich um einen *defined benefit plan*.

Wegen der nach deutschem Arbeitsrecht bestehenden Subsidiärhaftung des Arbeitgebers nach § 1 Abs. 1 Satz 3 BetrAVG besteht bei den bisher vorgesehenen Zusagearten (Leistungszusage, beitragsorientierte Leistungszusage, Beitragszusage mit Mindestleistung, siehe oben) unabhängig vom Durchführungsweg (Direktzusage, Direktversicherung, Pensionskasse, Unterstützungskasse, Pensionsfonds) stets ein Risiko des Arbeitgebers, aus seinen Pensionszusagen in Anspruch genommen zu werden. Damit liegen grds. *defined benefit plans* vor.<sup>51</sup> Nach herrschender Meinung wird eine Klassifikation als *defined contribution plan* ausnahmsweise trotz Subsidiärhaftung für möglich gehalten,

wenn eine Inanspruchnahme des Arbeitgebers aus der Subsidiärhaftung nahezu ausgeschlossen erscheint.<sup>52</sup>

Sofern die im Regierungsentwurf des Betriebsrentenstärkungsgesetzes vorgesehene reine Beitragszusage tatsächlich eingeführt wird, gäbe es im deutschen Betriebsrentenrecht erstmals eine Zusageart, die unter IAS 19 als „lupenreiner“ *defined contribution plan* zu klassifizieren wäre.

<sup>49</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS Kommentar, 14. Aufl., § 22 Rz. 24, 152.

<sup>50</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS Kommentar, 14. Aufl., § 22 Rz. 25 ff.

<sup>51</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS Kommentar, 14. Aufl., § 22 Rz. 16.

<sup>52</sup> Vgl. DAV, Richtlinie „Anwendung von IAS 19 Employee Benefits (2011) auf die betriebliche Altersversorgung in Deutschland“, Köln 2015, S. 9; Höpken/Torner, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 5. Aufl., § 26 Rz. 26. Allerdings bestehen Zweifel,

ob diese Auffassung angesichts der aktuellen Niedrigzinsphase noch aufrechterhalten werden kann, wenn sich diese auf die Risikoverteilung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber auswirkt. Es kann sich die Notwendigkeit einer Umklassifizierung von *defined contribution* zu *defined benefit* ergeben. Vgl. Freiberg/Schmidt, PiR 2016, S. 244. Hierzu wird auf den Beitrag von Kleinmanns zum Ersten Modul-Entwurf zu IDW RS HFA 50 in dieser Ausgabe des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG verwiesen.

**HAMBURG (ZENTRALE)**

Fuhlentwiete 12  
20355 Hamburg  
Telefon: +49 40 30293-0  
Telefax: +49 40 337691  
hamburg@bdo.de

**BERLIN**

Katharina-Heinroth-Ufer 1  
10787 Berlin  
Telefon: +49 30 885722-0  
Telefax: +49 30 8838299  
berlin@bdo.de

**BIELEFELD**

Viktoriastraße 16-20  
33602 Bielefeld  
Telefon: +49 521 52084-0  
Telefax: +49 521 52084-84  
bielefeld@bdo.de

**BONN**

Potsdamer Platz 5  
53119 Bonn  
Telefon: +49 228 9849-0  
Telefax: +49 228 9849-450  
bonn@bdo.de

**BREMEN**

Bürgermeister-Smidt-Straße 128  
28195 Bremen  
Telefon: +49 421 59847-0  
Telefax: +49 421 59847-75  
bremen@bdo.de

**BREMERHAVEN**

Grashoffstraße 7  
27570 Bremerhaven  
Telefon: +49 471 8993-0  
Telefax: +49 471 8993-76  
bremerhaven@bdo.de

**CHEMNITZ**

Sophienstraße 7  
09130 Chemnitz  
Telefon: +49 371 4348-0  
Telefax: +49 371 4348-300  
chemnitz@bdo.de

**DORTMUND**

Stockholmer Allee 32b  
44269 Dortmund  
Telefon: +49 231 419040  
Telefax: +49 231 4190418  
dortmund@bdo.de

**DRESDEN**

Am Waldschlößchen 2  
01099 Dresden  
Telefon: +49 351 86691-0  
Telefax: +49 351 86691-55  
dresden@bdo.de

**DÜSSELDORF**

Georg-Glock-Straße 8  
40474 Düsseldorf  
Telefon: +49 211 1371-0  
Telefax: +49 211 1371-120  
duesseldorf@bdo.de

**ERFURT**

Arnstädter Straße 28  
99096 Erfurt  
Telefon: +49 361 3487-0  
Telefax: +49 361 3487-19  
erfurt@bdo.de

**ESSEN**

Max-Keith-Straße 66  
45136 Essen  
Telefon: +49 201 87215-0  
Telefax: +49 201 87215-800  
essen@bdo.de

**FLensburg**

Am Sender 3  
24943 Flensburg  
Telefon: +49 461 90901-0  
Telefax: +49 461 90901-1  
flensburg@bdo.de

**FRANKFURT/MAIN**

Hanauer Landstraße 115  
60314 Frankfurt am Main  
Telefon: +49 69 95941-0  
Telefax: +49 69 554335  
frankfurt@bdo.de

**FREIBURG I. BR.**

Bismarckallee 9  
79098 Freiburg i Br.  
Telefon: +49 761 28281-0  
Telefax: +49 761 28281-55  
freiburg@bdo.de

**HANNOVER**

Landschaftstraße 2  
30159 Hannover  
Telefon: +49 511 33802-0  
Telefax: +49 511 33802-40  
hannover@bdo.de

**KASSEL**

Theaterstraße 6  
34117 Kassel  
Telefon: +49 561 70767-0  
Telefax: +49 561 70767-11  
kassel@bdo.de

**KIEL**

Dahlmannstraße 1-3  
24103 Kiel  
Telefon: +49 431 51960-0  
Telefax: +49 431 51960-40  
kiel@bdo.de

**KÖLN**

Im Zollhafen 22  
50678 Köln  
Telefon: +49 221 97357-0  
Telefax: +49 221 7390395  
koeln@bdo.de

**LEIPZIG**

Großer Brockhaus 5  
04103 Leipzig  
Telefon: +49 341 9926600  
Telefax: +49 341 9926699  
leipzig@bdo.de

**LÜBECK**

Kohlmarkt 7-15  
23552 Lübeck  
Telefon: +49 451 70281-0  
Telefax: +49 451 70281-49  
luebeck@bdo.de

**MÜNCHEN**

Landaubogen 10  
81373 München  
Telefon: +49 89 76906-0  
Telefax: +49 89 76906-144  
muenchen@bdo.de

**OLDENBURG**

Moslestraße 3  
26122 Oldenburg  
Telefon: +49 441 98050-0  
Telefax: +49 441 98050-180  
kontakt@bdo-arbicon.de

**ROSTOCK**

Freiligrathstraße 11  
18055 Rostock  
Telefon: +49 381 493028-0  
Telefax: +49 381 493028-28  
rostock@bdo.de

**STUTT GART**

Augustenstraße 1  
70178 Stuttgart  
Telefon: +49 711 50530-0  
Telefax: +49 711 50530-199  
stuttgart@bdo.de

**WIESBADEN**

Gustav-Nachtigal-Straße 5  
65189 Wiesbaden  
Telefon: +49 611 99042-0  
Telefax: +49 611 99042-99  
wiesbaden@bdo.de

**WELTWEIT**

Brussels Worldwide Services BVBA  
Brussels Airport  
The Corporate Village, Elsinore Building  
Leonardo Da Vincilaan 9 – 5/F  
B-1935 Zaventem  
Telefon: +32 2 778 01 00  
Telefax: +32 2 771 56 56  
www.bdointernational.com

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.

BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwerten sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg;  
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)  
WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender) • StB Frank Biermann • WP StB Andrea Bruckner • WP StB Klaus Eckmann • RA Parwáz Rafiqpoor • WP StB Manuel Rauffuss • WP StB Roland Schulz  
Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg  
HR B 1981



BDO AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Georg-Glock-Str. 8  
40474 Düsseldorf

Telefon: +49 211 1371-0  
Telefax: +49 211 1371-120  
wpnews@bdo.de

[www.bdo.de](http://www.bdo.de)

