

# RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG

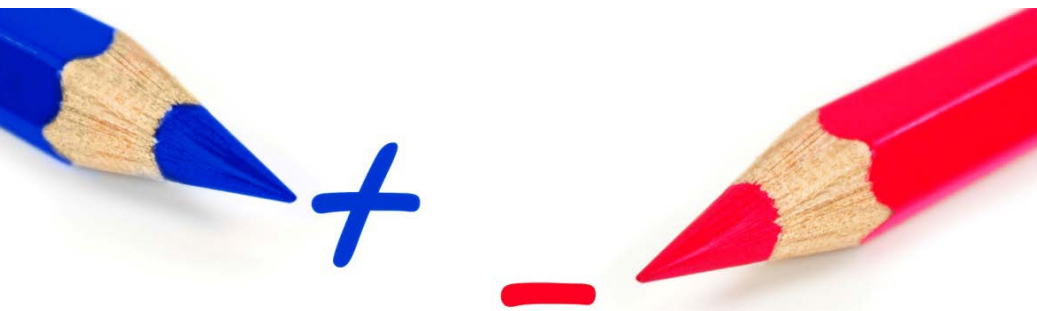
Handelsrechtliche und internationale Rechnungslegung

Ausgewählte Prüfungsthemen

IBC'S TP Minds International - Transfer Pricing Summit 2014 (11.-12.3.2014, London)

Umsatzsteuer und SAP (17.3.2014, München)

Weitere Veranstaltungen



## Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren,

auf einer Konferenz der US-amerikanischen Wirtschaftsprüfervereinigung AICPA hat der Vorsitzende des IASB (International Accounting Standards Board), Hans Hogervorst, im Dezember 2013 auf die zunehmende Bedeutung der IFRS in den USA und weltweit hingewiesen. So nutzen bereits mehr als 450 Nicht-US-Unternehmen die Möglichkeit, die IFRS auch für Zwecke der US-Börsennotierung zu verwenden. In einer Untersuchung der IASB Foundation zum Stand der Umsetzung der IFRS in 122 Ländern ist u.a. dargestellt, dass von diesen 122 Ländern mehr als 100 die IFRS für Zwecke der Konzernrechnungslegung bestimmter Unternehmen von öffentlichem Interesse vorschreiben, darunter praktisch alle wirtschaftlich bedeutenden Länder der Welt.

Eine international tätige Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wie BDO steht angesichts der internationalen Verflechtungen des Wirtschaftsverkehrs und im Interesse der von ihr geprüften oder beratenen Unternehmen vor der Aufgabe, ihre Fähigkeiten in der internationalen Rechnungslegung ständig fortzuentwickeln, eine Herausforderung, die durch die regulatorische Entwicklung in der EU noch verstärkt wird. Mit der Einigung im

sog. Trilog zwischen EU-Kommission, Ministerrat und dem Europäischem Parlament scheint die mehrjährige Diskussion um die Reform der Abschlussprüfung in der EU zu einem Abschluss gekommen zu sein. Wir haben die Annahme der im Trilog erarbeiteten Vorschläge zur Änderung der einschlägigen EU-Regelungen im Rechtsausschuss des Europäischen Parlaments am 21. Januar 2014 zum Anlass genommen, Sie in unserem Newsletter über die erzielten Kompromisse, u. a. zur Prüferrotation, zu informieren.

Dass BDO für die erwähnten Herausforderungen gut gerüstet ist, ist jüngst auch durch eine prominente externe Anerkennung öffentlich sichtbar geworden: Der Leiter unserer Grundsatzabteilung IFRS, Dr. Jens Freiberg, ist zu einem der Mitglieder des IFRS Advisory Council ernannt worden.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre BDO

## INHALT

DRS 20: Praxishinweise für die Lageberichterstattung

Stellungnahme des IDW zur Rechnungslegung von Stiftungen umfassend überarbeitet und verabschiedet

Mögliche Auswirkungen aus den Änderungen der Befreiungsvorschriften des § 264 Abs. 3 HGB für inländische Kapitalgesellschaften

Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers bei Inanspruchnahme von Aufstellungserleichterungen nach § 264 Abs. 3 HGB und Bedeutung für die steuerrechtliche Anerkennung von Organschaften.

## REDAKTION

BDO AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Hanauer Landstraße 115

60314 Frankfurt am Main

Telefon: +49 69 95941-0

[wpnews@bdo.de](mailto:wpnews@bdo.de)

WP RA Dr. Hanns-Christoph Rosien

WP StB Andreas Schröder

## 1. NEUERUNGEN IN DER HANDELSRECHTLICHEN RECHNUNGSLEGUNG

### 1.1. DRS 20: Praxishinweise für die Lageberichterstattung



WP StB Andreas Schröder  
[andreas.schroeder@bdo.de](mailto:andreas.schroeder@bdo.de)

#### Einleitung

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 20 (DRS 20) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2012 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Für kalenderjahrgleiche Geschäftsjahre erfordert dies erstmalig die Aufstellung des Konzernlageberichts nach den Anforderungen des DRS 20 für das Geschäftsjahr 2013. Aufgrund der erstmalig verpflichtenden Anwendung des DRS 20 war in den letzten Monaten eine verstärkte Auseinandersetzung mit den Anforderungen des DRS 20 in der praktischen Anwendung zu beobachten.

In der Ausgabe Januar 2013 der Rechnungslegung & Prüfung hatte wir Sie bereits in einem Überblick über die wichtigsten Änderungen und neuen Anforderungen informiert ([Mehr...](#)).

Für die Aufstellung des Lageberichts 2013 ist die bisherige Praxis der Lageberichterstattung zu überprüfen und mit den Anforderungen des DRS 20 abzugleichen. Erste Erfahrungen aus der Anwendung des DRS 20 haben gezeigt, dass noch nicht alle Fragen zu den Anforderungen des DRS 20 geklärt sind und möglicherweise Diskussionsbedarf bei der unternehmensinternen Umsetzung besteht. Darüber hinaus erfordern die geänderten und neuen Anforderungen ggf. eine Anpassung der Arbeitsabläufe im Unternehmen bei der Aufstellung des Konzernlageberichts bzw. des Lageberichts.

Nach DRS 20.1 konkretisiert der Standard die Anforderungen an die Konzernlageberichterstattung. Für den Lagebericht zum Jahresabschluss (§ 289 HGB) empfiehlt der Standard eine entsprechende Anwendung.

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) hat in den im Oktober 2013 veröffentlichten Prüfungsschwerpunkten 2014 ([Mehr...](#)) -wie auch schon in den Vorjahrens- den Konzernlagebericht, aktuell insbesondere die neuen Anforderungen des DRS 20, benannt. Insbesondere für kapitalmarktorientierte Unternehmen empfehlen wir eine intensive Auseinandersetzung mit den neuen Anforderungen im Prüfungsschwerpunkt Konzernlagebericht.

#### Die Nomenklatur der Berichterstattung

DRS 20 enthält in Tz. 11 eine Definition von Begriffen, die im Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet werden. Für eine intensive Auseinandersetzung mit den Anforderungen des DRS 20 ist zu empfehlen, sich mit diesen im Standard wiederkehrend verwendeten Begriffen und deren Bedeutung vertraut zu machen. Liegen der internen Steuerung und der daran anknüpfenden Konzernlageberichterstattung andere Begriffe zugrunde, sind diese im Konzernlagebericht zu definieren.

Insbesondere sind für Inhalt, Umfang und Detaillierungsgrad der offenzulegenden Informationen in der Lageberichterstattung folgende Begriffe von zentraler Bedeutung:

Angabe/Darstellung

Erläuterung

Analyse

Beurteilung

Gesamtaussage/Gesamtbild

Während sich die **Angabe** bzw. **Darstellung** lediglich auf die Nennung von Fakten bzw. die Beschreibung von Sachverhalten bezieht, umfasst die **Erläuterung** eine weitergehende Erklärung, Kommentierung und Interpretation eines Sachverhalts über die reine Darstellung hinaus. Sie dient der Information über Voraussetzungen, Ursachen oder Konsequenzen von Sachverhalten oder Maßnahmen und erfolgt in der Regel verbal. **Analysen** umfassen darüber hinaus das Aufzeigen von Ursachen und Wirkungszusammenhängen. Die **Beurteilung** erfordert die Wertung und Kommentierung von Sachverhalten.

Aus den jeweils verwendeten Begriffen ergeben sich Inhalt, Umfang und Detaillierungsgrad der geforderten Ausführungen für einen mit DRS 20 konformen Lagebericht.

Darüber hinaus fordert der Standard die Ausführungen im Prognosebericht zu einer **Gesamtaussage** zu verdichten (DRS 20.118) und die im Risikobericht dargestellten Risiken zu einem **Gesamtbild** der Risikolage (DRS 20.160) zusammenzuführen.

#### Bedeutung des DRS 20 für Konzernlagebericht und Lagebericht

Nach § 342 Abs. 1 HGB hat das DRSC neben weiteren Aufgaben den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln. Seit Bekanntmachung des DRS 20 am 4. Dezember 2012 durch das Bundesministerium der Justiz gilt daher die

gesetzliche Vermutung, dass die Beachtung der im Standard dargelegten Anforderungen an die Konzernlageberichterstattung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. DRS 20 führt dazu aus, dass der Standard die Anforderungen an die Konzernlageberichterstattung konkretisiert. Erfolgt daher die Aufstellung des Konzernlageberichts unter Beachtung des DRS 20, unterstützt dies eine aussagefähige Berichterstattung und der Konzernlagebericht erfüllt die gesetzlichen Anforderungen des § 315 HGB.

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) empfiehlt Unternehmen, im Konzernlagebericht darauf hinzuweisen, dass die Anforderungen des DRS 20 beachtet wurden (vgl. IDW, Berichterstattung über die 234. Sitzung des HFA, vom 5./6. Dezember 2013).

Wie auch schon zum vorherigen Standard DRS 15 stellt sich auch für den DRS 20 die Frage der Bedeutung des Standards für den Lagebericht zum Jahresabschluss (§ 289 HGB). DRS 20.2 empfiehlt die entsprechende Anwendung des Standards auf den Lagebericht gemäß § 289 HGB. Da DRS 20 eine Konkretisierung der gesetzlichen Anforderungen des § 315 HGB darstellt und § 289 HGB weitgehend identisch formuliert ist, entspricht auch ein unter Beachtung des DRS 20 aufgestellter Lagebericht nach § 289 HGB den gesetzlichen Vorschriften. Soweit die gesetzlichen Vorschriften des § 315 HGB und des § 289 HGB übereinstimmen, gibt DRS 20 zweckdienliche Hinweise für eine ordnungsmäßige Lageberichterstattung nach § 289 HGB.

Unterschiede in den gesetzlichen Anforderungen an den Konzernlagebericht und den Lagebericht in den §§ 315 und 289 HGB führen dazu, dass insoweit DRS 20 für die Lageberichterstattung nach § 289 HGB nicht beachtet zu werden braucht. Dies gilt insbesondere für die Angabepflichten zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die gemäß § 289 Abs. 3 HGB nur für große Kapitalgesellschaften verpflichtend sind, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage der Gesellschaft von Bedeutung sind.

Nach den genannten Grundätzen muss sich die Berichterstattung auf die wesentlichen Informationen konzentrieren. Ausführlichkeit und Detaillierungsgrad der Ausführungen hängen von den spezifischen Gegebenheiten des Unternehmens, insbesondere von der Art seiner Geschäftstätigkeit, seiner Größe und der Inanspruchnahme des Kapitalmarktes, ab. Hinsichtlich der Inanspruchnahme des Kapitalmarktes enthalten die mit dem Buchstaben „K“ gekennzeichneten Textziffern die nur von kapitalmarktorientierten Unternehmen zu beachtenden Anforderungen. Über den Grundsatz der Wesentlichkeit und Informationsabstufung sowie die Kennzeichnung der für kapitalmarktorientierte Unternehmen relevanten Anforderungen enthält der DRS 20 eine ausreichende Grundlage, um skalierbar und orientiert an den Informationsbedürfnissen der Abschlussadressaten mittelständischer oder

auch kleinerer Unternehmen angewendet werden zu können.

### Prüfungsschwerpunkt 2014 der DPR: Konzernlagebericht, insbesondere die neuen Anforderungen des DRS 20

Die DPR hat bei ihren Prüfungsschwerpunkten 2014 den Konzernlagebericht nach DRS 20 ausgewählt, erwartet also aus der Umsetzung der neuen Anforderungen eine Veränderung in der Lageberichterstattung. Aufgrund der erstmalig verpflichtenden Anwendung des DRS 20 für Konzernlageberichte für das Geschäftsjahr 2013 war diese Schwerpunktsetzung zu erwarten.

Zur Konkretisierung des Prüfungsschwerpunkts „Konzernlagebericht“ benannte die DPR explizit folgende neuen Anforderungen des DRS 20:

a)	Abgleich der Vorjahresprognose mit der tatsächlichen Entwicklung	DRS 20.57
b)	Erhöhte Anforderungen an die Prognosegenauigkeit	DRS 20.128
c)	Darstellung der Risiken und des Risikomanagementsystems	DRS 20.146ff DRS 20.K137ff.

#### a) Abgleich der Vorjahresprognose mit der tatsächlichen Entwicklung

Der Abgleich der Vorjahresprognose mit der tatsächlichen Entwicklung, im Folgenden auch Prognose-Ist-Vergleich genannt, ist nach DRS 20.57 Gegenstand des Wirtschaftsberichts. Ein Prognose-Ist-Vergleich war nach den bisherigen Anforderungen des DRS 15 nicht Gegenstand der Lageberichterstattung. Neben dem Vergleich der finanziellen und ggf. nichtfinanziellen Leistungsindikatoren aus der Prognose des Vorjahres mit den Ist-Werten des aktuell abgeschlossenen Geschäftsjahres werden hierbei nach den Gegebenheiten des Einzelfalls auch wesentliche Abweichungen darzustellen und zu erläutern sein. Für die Adressaten des Lageberichts ergeben sich daraus Einblicke in die Prognosegenauigkeit des Unternehmens und des Konzerns.

Aufgrund fehlender Übergangsvorschriften im DRS 20 ist der Prognose-Ist-Vergleich auch bei erstmaliger Anwendung des DRS 20 darzustellen.

#### b) Erhöhte Anforderungen an die Prognosegenauigkeit

Nach DRS 20.128 müssen Prognosen Aussagen zur erwarteten Veränderung der prognostizierten Leistungsindikatoren gegenüber dem entsprechenden Istwert des Berichtsjahres enthalten und dabei die Richtung und Intensität der Veränderung verdeutlichen. Dabei lassen Aussagen zur Richtung einen positiven oder negativen Trend erkennen (z.B. steigend oder fallend), während die Intensität die Stärke des Trends (z.B. stark, erheblich, geringfügig, leicht) beschreibt.

Folgende Prognosearten erfüllen nach DRS 20.130 die neuen Anforderungen:

Prognoseart	Beispiel
Punktprognose	„Wir erwarten für das Geschäftsjahr 20xx einen Umsatz von EUR 100 Mio.“
Intervallprognose	„Wir rechnen für das Geschäftsjahr 20xx mit einem Umsatz zwischen EUR 90 und EUR 110 Mio.“
Qualifiziert-komparative Prognose	„Wir erwarten für das Geschäftsjahr 20xx einen leicht steigenden Umsatz.“

**Zulässige Prognosearten**

Dagegen erfüllen reine Trendaussagen die Anforderungen des DRS 20 an die Prognosegenauigkeit nicht mehr.

Prognoseart	Beispiel
Komparative Prognose	„Wir erwarten für das Geschäftsjahr 20xx einen steigenden Umsatz.“
Qualitative Prognose	„Wir erwarten für das Geschäftsjahr 20xx einen zufriedenstellenden Umsatz.“

**Unzulässige Prognosearten**

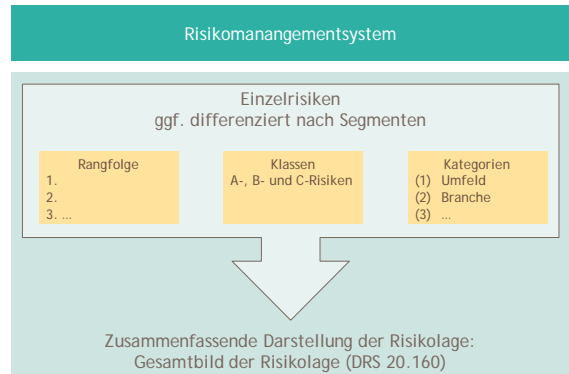
Für die gesetzlichen Vertreter, die den Lagebericht oder Konzernlagebericht aufzustellen haben, gilt es, zwischen den zulässigen Prognosearten abzuwägen: Punkt- oder Intervallprognosen vermitteln adressatenorientiert einen höheren Informationsgehalt, geben damit jedoch auch deutlich präzisere interne Informationen preis und unterliegen einem höheren Risiko hinsichtlich der Prognosezuverlässigkeit. Demgegenüber kommen qualifiziert-komparative Prognosen ohne Nennung von konkreten Beträgen aus.

Als Prognosezeitraum ist mindestens ein Jahr zugrunde zu legen, wobei ggf. absehbare Sondereinflüsse auf die Lage nach dem Prognosezeitraum darzustellen und zu analysieren sind (DRS 20.127).

Im Konzernlagebericht sind nach DRS 20.118 Prognosen der Konzernleitung zum Geschäftsverlauf und zur Lage des Konzerns zu beurteilen und zu erläutern sowie die Ausführungen zu einer Gesamtaussage zu verdichten.

**c) Darstellung der Risiken und des Risikomanagementsystems**

Die Risikoberichterstattung umfasst nach DRS 20.135 Angaben zum Risikomanagementsystem, Angaben zu den einzelnen Risiken sowie eine zusammenfassende Darstellung der Risikolage.



Die DPR nennt in den Prüfungsschwerpunkten 2014 ausdrücklich die Darstellung der Risiken und des Risikomanagementsystems.

**Darstellung des Risikomanagementsystems**

DRS 20.135 i.V.m. DRS 20.165 fordert für alle Unternehmen Angaben zum Risiko- bzw. Chancenmanagementsystem und für kapitalmarktorientierte Unternehmen die Darstellung der Merkmale des konzernweiten Risikomanagementsystems (DRS 20.K137 bis K145). Für kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen ist bei der Darstellung des Risikomanagementsystems im Konzernlagebericht auf die Ziele und Strategien sowie auf die Struktur und Prozesse des Risikomanagements einzugehen und auch anzugeben, ob lediglich Risiken oder auch Chancen erfasst werden. Die Darstellung des Risikomanagementsystems verfolgt den Zweck, den verständigen Adressaten in die Lage zu versetzen, den Umgang mit Risiken im Konzern besser einschätzen zu können.

Basiert das Risikomanagement auf einem allgemein anerkannten Rahmenkonzept, so ist dies anzugeben. Wesentliche Veränderungen des Risikomanagementsystems gegenüber dem Vorjahr sind darzustellen und zu erläutern.

Im Zusammenhang mit den Zielen und Strategien des Risikomanagements ist darzustellen, ob und ggf. welche Risiken grundsätzlich nicht erfasst bzw. vermieden werden.

Zur Struktur des Risikomanagements ist der Risikokonsolidierungskreis (Unternehmen, die in das konzernweite Risikomanagementsystem des Mutterunternehmens einbezogen sind) anzugeben, sofern dieser vom Konsolidierungskreis des Konzernabschlusses abweicht.

Im Rahmen der Darstellung des Prozesses des Risikomanagements ist die Identifikation, Bewertung, Steuerung und Kontrolle der Risiken sowie die interne Überwachung dieser Abläufe zu erläutern. Dies umfasst auch die Angaben, ob die interne Revision das Risikomanagementsystem prüft. Auch auf die Prüfung des Risikofrüherkennungs- und Überwachungssystems durch den Abschlussprüfer gemäß § 317 Abs. 4 HGB ist einzugehen.

**Darstellung der Risiken (DRS 20.146-164)**

Die Risikoberichterstattung ist auf Risiken zu fokussieren, die Entscheidungen eines verständigen Adressaten beeinflussen können. Dabei ist ein Risiko, dessen Eintritt den Bestand des Konzerns oder eines wesentlichen Konzernunternehmens voraussichtlich gefährden würde, als solches zu bezeichnen. Wesentliche Risiken sind dabei im Risikobericht einzeln darzustellen und die bei ihrem Eintritt zu erwartenden Konsequenzen zu analysieren und zu beurteilen. Enthält der Konzernabschluss eine Segmentberichterstattung, sind bei der Darstellung der Risiken die von den Risiken betroffenen Segmente anzugeben, sofern sie nicht offensichtlich sind.

Aus der Risikoberichterstattung muss die **Bedeutung der Risiken** (DRS 20.150), d.h. das Bedrohungspotential für den Konzern oder für wesentliche, in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen erkennbar werden. Dazu erläutert DRS 20.163, dass sich die Bedeutung eines Risikos aus der Eintrittswahrscheinlichkeit und der möglichen Auswirkung auf die Erreichung der Prognose bzw. der angestrebten Ziele ermittelt. So ergibt sich z.B. aus einem Risiko mit einer hohen Eintrittswahrscheinlichkeit und einer wesentlichen Auswirkung eine hohe Bedeutung des Risikos für den Konzern. Häufig werden die Eintrittswahrscheinlichkeit bzw. die Risikoauswirkung in der Unternehmenspraxis anhand einer Risikomatrix verknüpft. Die Ausprägungen der Eintrittswahrscheinlichkeit und der Risikoauswirkung werden z.B. mit Begriffen wie „unwahrscheinlich“, „möglich“, „wahrscheinlich“ und „sehr wahrscheinlich“ bzw. „gering“, „moderat“, „erheblich“ und „wesentlich“ beschrieben, wobei eine detailliertere Gliederung der Merkmalsausprägungen möglich ist. Aus der Kombination ergibt sich die Bedeutung des Risikos als „hohes“, „mittleres“ oder „geringes“ Risiko.

Eintrittswahrscheinlichkeit				
sehr wahrscheinlich	M	H	H	H
wahrscheinlich	M	M	H	H
möglich	L	M	M	H
unwahrscheinlich	L	L	M	M
	Gering	Moderat	Erheblich	Wesentlich
	Auswirkungen			

**Grundstruktur einer Risikomatrix**

Um die Klarheit und Übersichtlichkeit in der Risikoberichterstattung zu erhöhen, sind die Risiken nach den Regelungen des DRS 20 nach ihrer (relativen) Bedeutung entweder in einer Rangfolge bzw. in Klassen (z.B. Risiken mit hohem, mittlerem oder

geringem Risiko) zu ordnen, nach Kategorien gleichartiger Risiken zusammenzufassen oder auch segmentspezifisch zu differenzieren. Eine Darstellung in Risikokategorien kann sich nach DRS 20.164 an der für Zwecke des Risikomanagements intern vorgegebenen Kategorisierung von Risiken orientieren. Beispielhaft nennt der Standard folgende Kategorien:

Risikokategorien nach DRS 20.164	
(1)	Umfeldrisiken
(2)	Branchenrisiken
(3)	leistungswirtschaftliche Risiken
(4)	finanzwirtschaftliche Risiken
(5)	sonstige Risiken

Die Einschätzung der Risiken ist grundsätzlich zum Bilanzstichtag vorzunehmen. Führt die stichtagsorientierte Risikoberichterstattung nicht zur Vermittlung eines zutreffenden Bildes der Risikolage, beispielsweise wenn sich Risiken in ihrer Bedeutung nach dem Schluss des Geschäftsjahres ändern, neu auftreten oder entfallen, ist die geänderte Einschätzung der Risiken zusätzlich darzustellen.

Für die Beurteilung der einzelnen Risiken ist ein adäquater Zeitraum zugrunde zu legen. Dieser hat mindestens dem verwendeten Prognosezeitraum zu entsprechen. Dabei entspricht der Zeitraum für die Beurteilung, ob bestandsgefährdende Risiken vorliegen, mindestens ein Jahr, gerechnet vom Konzernabschlussstichtag.

DRS 20.157 gewährt ein Wahlrecht, nach dem die Auswirkungen von Risiken entweder vor den ergriffenen Maßnahmen der Risikobegrenzung (Bruttomethode) oder nach den ergriffenen Maßnahmen (Nettomethode) darzustellen und zu beurteilen sind. Bei beiden Alternativen sind die Maßnahmen zur Risikobegrenzung darzustellen und zu beurteilen.

Wesentliche Veränderungen der Risiken gegenüber dem Vorjahr sind darzustellen und zu erläutern (DRS 20.159).

Die **Quantifizierung von Risiken** ist eine Möglichkeit, die Bedeutung der Risiken für den Konzern darzustellen. Basierend auf dem in DRS 20.31 verankerten Management Approach normiert DRS 20.152, dass die dargestellten Risiken zu quantifizieren sind, wenn dies auch zur internen Steuerung erfolgt und quantitative Angaben für den verständigen Adressaten wesentlich sind. In diesem Fall sind die intern ermittelten Werte anzugeben sowie die verwendeten Modelle und ihre Annahmen darzustellen und zu erläutern. Als Beispiel nennt DRS 20.153 Marktpreisrisiken, die intern mit Hilfe von Sensitivitätsanalysen und Kennzahlen wie Value at Risk bewertet werden. Im IFRS-Konzernabschluss für kapitalmarktorientierte Unternehmen

ergeben sich für Finanzinstrumente ähnliche Angabepflichten nach IFRS 7.

Für die Quantifizierung der Risiken für Zwecke der Lageberichterstattung ist eine stärkere Aggregation, als sie zur internen Steuerung angewendet wird, zulässig.

Von der Verpflichtung zur Quantifizierung von Risiken darf dann abgesehen werden, wenn damit gerechnet werden muss, dass quantitative Werte die Position des Konzerns bzw. eines einbezogenen Unternehmens ernsthaft beeinträchtigen würden (z.B. in einem Rechtsstreit). In diesem Fall sind die Gründe für das Unterlassen quantitativer Angaben darzustellen.

Von dieser Schutzvorschrift nicht erfasst sind nach dem Sinn und Zweck der Lageberichterstattung die Darstellung des Risikos und die Analyse und Beurteilung der bei seinem Eintritt zu erwartenden Konsequenzen. Nach DRS 20.149 sind diese darzustellen.

**Gesamtbild der Risikolage**

Zusammenfassend hat der Lagebericht nach DRS 20.160 die dargestellten Risiken zu einem Gesamtbild der Risikolage des Konzerns zusammenzuführen. Dabei können Diversifikationseffekte berücksichtigt werden. Der Standard nennt als Beispiel für die Berichterstattung zum Gesamtbild der Risikolage die Risikotragfähigkeit des Konzerns, auf die in diesem Zusammenhang eingegangen werden kann.

**Chancenbericht**

Die DPR nennt in ihren Prüfungsschwerpunkten 2013 nur die Darstellung der Risiken. Jedoch ist bei der Lageberichterstattung zu beachten, dass die Chancenberichterstattung durch den DRS 20 eine deutliche Aufwertung erfahren hat und damit eine bedeutende Neuerung darstellt.

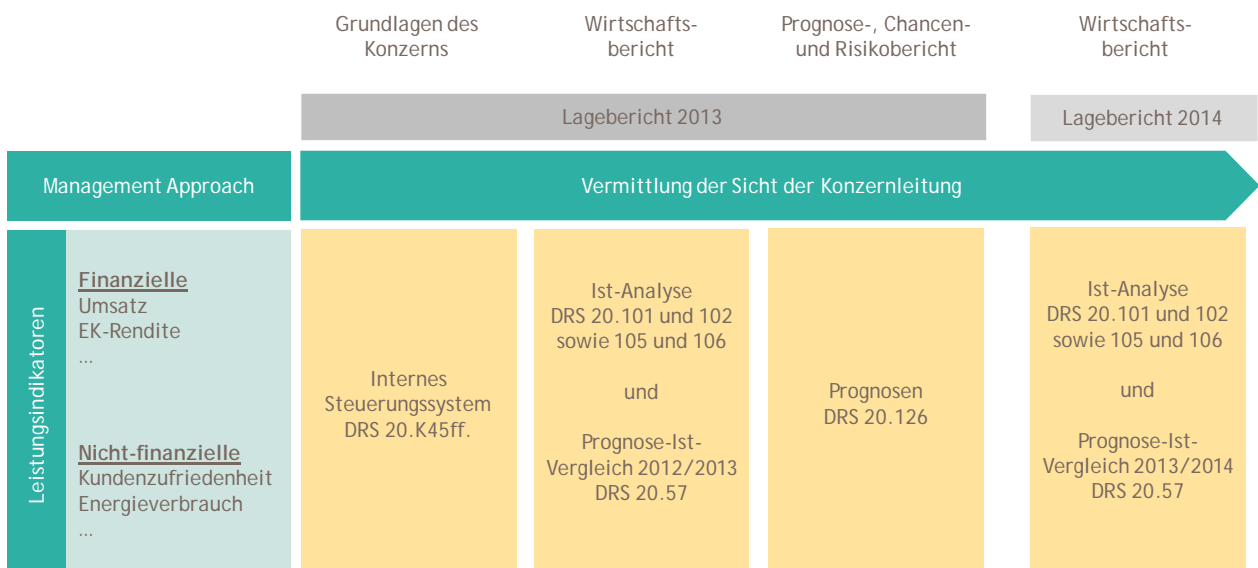
Für die Berichterstattung über die wesentlichen Chancen sind die detailliert dargelegten Anforderungen an die Risikoberichterstattung sinngemäß anzuwenden. Dabei ist ausgewogen über Chancen und Risiken zu berichten. Nach DRS 20.117 kann die Chancenberichterstattung entweder

- einen eigenständigen Teilbericht des Lageberichts bilden oder
- in die Risikoberichterstattung integriert werden.

**Die berichteten Leistungsindikatoren**

Aufgrund des in DRS 20.31 verankerten Management Approachs, nach dem der Konzernlagebericht die Einschätzung und Beurteilung der Konzernleitung zum Ausdruck bringen muss, konnte der Standard davon absehen, für die Berichterstattung konkrete Kennzahlen vorzuschreiben. Der Berichterstattung sind vielmehr diejenigen bedeutsamsten finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren zu Grunde zu legen, die auch zur internen Steuerung herangezogen werden. Für kapitalmarktorientierte Unternehmen umfasst dies die Angabe des im Konzerns eingesetzten Steuerungssystems unter Angabe der für die Konzernsteuerung verwendeten Kennzahlen (DRS 20.K45ff.).

In die Analyse des Geschäftsverlaufs und die Lage des Konzerns sind die bedeutsamsten finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen (DRS 20.101 und 106). Für diese sind die Prognosen abzugeben (DRS 20.126) und im nachfolgenden Geschäftsjahr mit den erreichten Ist-Werten zu vergleichen (DRS 20.57). Über die bedeutsamsten finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die zur Konzernsteuerung eingesetzt werden, sind daher die verschiedenen Berichtsabschnitte miteinander verbunden, sodass sich der Management Approach als Grundsatz der Lageberichterstattung in den verschiedenen Abschnitten des Lageberichts wiederfindet.



Die Berechnung der finanziellen Leistungsindikatoren ist darzustellen, sofern die Darstellung der Berechnung nicht im Konzernanhang erfolgt. In die Darstellung ist eine Überleitungsrechnung auf die Zahlen des Konzernabschlusses aufzunehmen, sofern eine solche Überleitung sinnvoll möglich ist (DRS 20.104; z.B. Überleitung einer modifizierten EBITDA-Größe auf die im Konzernabschluss verwendete Ergebnisgröße unter Angabe vorgenommener Bereinigungen).

Zu den nichtfinanziellen Leistungsindikatoren sind quantitative Angaben zu machen, sofern quantitative Angaben zu diesen Leistungsindikatoren auch zur internen Steuerung herangezogen werden und sie für den verständigen Adressaten wesentlich sind (DRS 20.108).

Für die Vorbereitung des Lagebericht 2013 ist daher zu empfehlen, die zur internen Steuerung verwendeten Leistungsindikatoren mit den berichteten Leistungsindikatoren in Lagebericht und Konzernlagebericht abzugleichen und –soweit erforderlich– eine Anpassung durchzuführen.

Da die von der DPR genannten Themengebiete, Prognose-Ist-Vergleich und erhöhte Anforderungen an die Prognosegenauigkeit auf den zur internen Steuerung verwendeten Leistungsindikatoren basieren, sollten insbesondere kapitalmarktorientierte Unternehmen darauf achten, dass die in den verschiedenen Abschnitten berichteten Leistungsindikatoren konsistent sind und diese den auch zur internen Steuerung verwendeten Leistungsindikatoren entsprechen. Im Falle einer DPR-Prüfung sollte dies auch durch die interne Berichterstattung dokumentiert werden können.

#### **Nichtbeachtung der Anforderungen des DRS 20 und Konsequenzen bei der Abschlussprüfung**

Der Abschlussprüfer hat nach § 317 Abs. 2 HGB u.a. zu prüfen, ob der Konzernlagebericht mit dem Konzernabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen in Einklang steht, ob der Konzernlagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Konzerns vermittelt und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind. Im Bestätigungsvermerk hat der Abschlussprüfer nach § 322 Abs. 6 Satz 1 HGB darüber zu berichten.

Werden in einem Konzernlagebericht nicht alle im Einzelfall einschlägigen Anforderungen des DRS 20 erfüllt, hat der Abschlussprüfer hierüber grundsätzlich in seinem Konzernprüfungsbericht –sofern wesentlich– zu berichten. Ob der Abschlussprüfer aufgrund der Nichtbeachtung von Anforderungen des DRS 20 auch Konsequenzen für den Bestätigungsvermerk zu ziehen hat, hängt davon ab, ob wegen fehlender Angaben der Konzernlagebericht unter Einschluss der nach § 315 HGB zwingend geforderten Berichtsteile insgesamt kein zutreffendes Bild von der Lage des Konzerns vermittelt oder die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung nicht zutreffend dargestellt werden. Wird

insgesamt kein zutreffendes Bild vermittelt oder die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung nicht zutreffend dargestellt, so hat der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk einzuschränken.

Mit der erstmaligen Anwendung des DRS 20 können sich noch Unsicherheiten ergeben, welche der im Einzelnen in DRS 20 enthaltenen Anforderungen vor dem Hintergrund der gesetzlichen Vorgaben erforderlich sind, damit ein Konzernlagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Konzerns vermittelt und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung i.S.v. § 315 HGB zutreffend darstellt. Für die zweite Jahreshälfte 2014 ist ein Erfahrungsaustausch zwischen DRSC, DPR und dem IDW angedacht (vgl. IDW, Berichterstattung über die 234. Sitzung des HFA, vom 5./6. Dezember 2013).

Beispielsweise kann sich die Notwendigkeit von Vorjahresangaben und Vergleichen mit der Vorperiode ergeben, obwohl vom Gesetz nicht gefordert, wenn anders kein zutreffendes Bild von der Lage des Konzerns vermittelt wird oder zukünftige Chancen und Risiken nicht zutreffend dargestellt werden (z.B. bei wesentlichen Veränderungen von Risiken oder Vergleich von Prognosen des Vorjahres mit der tatsächlichen Entwicklung). Beurteilungsmaßstab nach den gesetzlichen Regelungen und dem DRS 20 ist die Vermittlung eines insgesamt zutreffenden Bildes von der Lage des Konzerns und die zutreffende Darstellung der Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung. Diese hängt von den individuellen Verhältnissen des zu beurteilenden Einzelfalls ab.

#### **Fazit**

DRS 20 stellt eine zutreffende Darstellung und Interpretation der in den §§ 289, 315 HGB geregelten gesetzlichen Anforderungen an die (Konzern-)Lageberichterstattung dar und gibt sachgerechte Empfehlungen für eine adressatenorientierte (Konzern-)Lageberichterstattung. Die Anwendung des DRS 20 unterstützt daher eine aussagefähige (Konzern-)Lageberichterstattung.

Für mittelständische und kleinere Unternehmen bieten die im Standard enthaltenen Grundsätze der Wesentlichkeit und der Informationsabstufung sowie die Kennzeichnung der von kapitalmarktorientierten Unternehmen zu beachtenden Anforderungen eine ausreichende Grundlage, um die Lageberichterstattung skalierbar und orientiert an den Informationsbedürfnissen ihrer Abschlussadressaten ausrichten zu können.

Kapitalmarktorientierten Unternehmen ist zu empfehlen, insbesondere auf die Erfüllung der neuen Anforderungen durch DRS 20 zu achten und sich im Falle einer Prüfung durch die DPR auf die Prüfung der in der Veröffentlichung der Prüfungsschwerpunkte 2014 genannten Themen der Konzernlageberichterstattung einzustellen.

Auch wenn wegen der erstmaligen Anwendung und des noch laufenden Prozesses der Meinungsbildung nicht abschließend geklärt ist, ob einzelne Anforderungen des DRS 20 eine Konkretisierung der gesetzlichen Anforderungen an die Konzernlageberichterstattung darstellen, bleibt festzuhalten, dass es sich bei der überwiegenden Zahl der Anforderungen des DRS 20 um zweifelsfreie Konkretisierungen der gesetzlichen Anforderungen handelt. Soll von einzelnen Anforderungen des DRS 20 abgewichen werden, ist zu beurteilen, ob im konkreten Einzelfall insgesamt noch ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens bzw. des Konzerns vermittelt und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dargestellt werden.

## 1.2. Stellungnahme des IDW zur Rechnungslegung von Stiftungen umfassend überarbeitet und verabschiedet



WP Dr. Reinhard Berndt  
[reinhard.berndt@bdo.de](mailto:reinhard.berndt@bdo.de)

### Einleitung

Die Rechnungslegung von Stiftungen und Vereinen ist gesetzlich nur sehr rudimentär geregelt und die handelsrechtlichen Vorschriften lassen sich nicht ohne Weiteres auf diese Einrichtungen übertragen. Daher kommt den Stellungnahmen des IDW zur Rechnungslegung von Stiftungen bzw. Vereinen besondere Bedeutung zu. Die Stellungnahme IDW RS HFA 5 zur Rechnungslegung von Stiftungen ist im Frühjahr 2013 komplett überarbeitet als Entwurf veröffentlicht worden. Die endgültige Stellungnahme wurde mit kleineren Änderungen zum Entwurf im Dezember 2013 vom HFA verabschiedet und ist in Heft 1/2014 der IDW Fachnachrichten veröffentlicht. In diesem Zusammenhang wurden auch einige Punkte der Stellungnahme IDW RS HFA 14 zur Rechnungslegung von Vereinen als Folgeänderungen angepasst. Im Folgenden werden die wesentlichen Änderungen dargestellt.

### Konzept der Kapitalerhaltung

Die Landesstiftungsgesetze schreiben regelmäßig vor, dass das Stiftungsvermögen zu erhalten ist, ohne näher zu erläutern, was darunter zu verstehen ist. Die Stellungnahme differenziert nun zwischen unterschiedlichen Kapitalerhaltungskonzeptionen. Das Stiftungsvermögen kann gegenständlich (also in Form konkreter Aktiva) oder aber wertmäßig zu erhalten sein, wobei dann Indikator das auf der Passivseite ausgewiesene Stiftungskapital ist.

Das Konzept der Werterhaltung stellt bei heutigen Stiftungen den Regelfall dar und wird auch der Stellungnahme zugrunde gelegt. Eine reale Kapitalerhal-

tung, also der Erhalt eines indexierten Stiftungskapitals, wird zwar nach herrschender Meinung vom Gesetz nicht gefordert, allerdings sollte eine solche durch den Vorstand angestrebt werden, da ansonsten die Ertragskraft der Stiftung stetig abnimmt. In jedem Fall sollte der Vorstand ein Kapitalerhaltungskonzept erarbeiten. Die Stellungnahme gibt Hinweise zur Ermittlung der realen Kapitalerhaltung.

### Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

Wie auch schon in der Stellungnahme zur Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen (IDW RS HFA 21) präferiert das IDW auch für Stiftungen im Regelfall nun das Umsatzkostenverfahren, also eine Gliederung nach Funktionsbereichen anstelle von Primärkosten. Anstelle der im HGB genannten und auf Industrieunternehmen zugeschnittenen Funktionsbereiche „Herstellung“, „Vertrieb“ und „Verwaltung“ schlägt das IDW die Bereiche „Projektaufwendungen“, „Werbeaufwendungen“ und „Allgemeine Verwaltungsaufwendungen“ vor. Das UKV ist, so gestaltet, zumindest für die klassischen Stiftungen, welche im Wesentlichen Projekte durchführen oder fördern, deutlich aussagekräftiger als das GKV. Für Anstaltsstiftungen bleibt es beim Gesamtkostenverfahren.

### Gliederung des Eigenkapitals

Neu geregelt ist die Gliederung des Eigenkapitals. Das IDW schlägt nun die folgende Gliederung vor:

A.	Eigenkapital
I.	Stiftungskapital
1.	Errichtungskapital
2.	Zustiftungen
II.	Rücklagen
1.	Kapitalrücklage
2.	Ergebnisrücklagen
III.	Umschichtungsergebnisse
IV.	Ergebnisvortrag

Als zu erhaltendes Stiftungskapital werden nur noch das Errichtungskapital und spätere Zustiftungen ausgewiesen. Umschichtungsergebnisse werden demgegenüber nun als separater Posten innerhalb des Eigenkapitals gezeigt. Damit gehören diese nicht mehr zum dauerhaft zu erhaltenden Stiftungsvermögen. Die Vorgehensweise entspricht dem Konzept der Werterhaltung. Zudem hat sich die Praxis mit der Erhaltung von Umschichtungsergebnissen sehr schwer getan. Neu ist auch der Ausweis einer Kapitalrücklage. Diese betrifft Fälle, in denen der Stifter der Stiftung Mittel zuwendet, die weder zeitnah verwendet werden sollen noch dauerhaft zu erhaltendes Stiftungskapital darstellen. Beispiele sind Mittel, welche zum Ausgleich von Verlusten im Stiftungskapital oder zur Sicherstellung einer realen Kapitalerhaltung dienen sollen. Die steuerliche Würdigung solcher Einzahlungen hängt vom konkreten Sachverhalt ab.



## Einnahmen-/Ausgabenrechnung und Vermögensübersicht

Stiftungen, die keinen (größeren) wirtschaftlichen Betrieb unterhalten, können alternativ zur Bilanzierung auch eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung mit einer Vermögensübersicht erstellen. Das IDW empfiehlt eine solche Rechnungslegung allerdings nur für überschaubare Verhältnisse, da diese grundsätzlich nur Zahlungsströme darstellt. Für die Einnahmen-/Ausgabenrechnung hat das IDW bisher eine Darstellung in Anlehnung an eine Kapitalflussrechnung vorgeschlagen. Neu ist, dass nun alternativ auch eine Darstellung in Anlehnung an die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG explizit genannt wird, bei welcher z.B. längerfristige Investitionen nicht als Abfluss von Zahlungsmitteln, sondern über Abschreibungen gezeigt werden.

Für die Vermögensübersicht ergibt sich eine Verschlankung der Mindestgliederung. Abgrenzungen können weitgehend weggelassen werden. Diese sieht nunmehr wie folgt aus:

Vermögensgegenstände
Immaterielle Vermögensgegenstände
Sachanlagen
Finanzanlagen
Zahlungsmittel
Übrige Vermögensgegenstände
Eigenkapital und Schulden
Eigenkapital
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
Übrige Verpflichtungen

Selbstverständlich sind Varianten, die sich einer Bilanzierung nähern, möglich. Hinsichtlich der Bewertung innerhalb der Vermögensübersicht werden die Ansätze des Handelsrechts präferiert, es ist allerdings - dann aber nur im Ganzen - auch eine Bewertung zu Zeitwerten zulässig.

### Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks

Sämtliche Landesstiftungsgesetze schreiben vor, dass die Rechnungslegung um einen Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks (auch Tätigkeitsbericht genannt) zu ergänzen ist, ohne dies allerdings näher zu präzisieren. Das IDW listet nun Punkte auf, die dieser Bericht enthalten sollte. Dazu gehören Ausführungen zu den geförderten Zwecken, eine Erläuterung zu den geplanten, bewilligten und ausgezahlten Mitteln, Ausführungen zur Kapitalerhaltung sowie wesentliche Beschlüsse der Organe.

### Folgeanpassungen der Stellungnahme zur Rechnungslegung von Vereinen

Stiftungen und Vereine weisen eine Reihe von Gemeinsamkeiten auf. So verweist das BGB bezüglich der Rechnungslegung von Stiftungen auf das Vereinsrecht. Um hier nicht gleiche Sachverhalte unterschiedlich zu

regeln, wurde auch die Stellungnahme zur Rechnungslegung von Vereinen, welche 2011 zuletzt überarbeitet worden ist, nochmals angepasst. Dies betrifft insbesondere die Ausführungen zur Einnahmen-/Ausgabenrechnung und zur Vermögensübersicht.

### Fazit

Die Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen ist umfassend überarbeitet worden und schafft eine Reihe von Präzisierungen aber auch Erleichterungen insbesondere für kleine Stiftungen, die nicht bilanzieren. Sie bietet einige Ansatzpunkte zur Diskussion mit Mandanten, beispielsweise das geforderte Kapitalerhaltungskonzept, die Gliederung des Eigenkapitals oder die Frage, inwieweit gerade bei operativ tätigen Stiftungen eine Umstellung auf das Umsatzkostenverfahren Sinn macht.

### 1.3. Mögliche Auswirkungen aus den Änderungen der Befreiungsvorschriften des § 264 Abs. 3 HGB für inländische Kapitalgesellschaften



WP StB Markus Fischer  
[markus.fischer@bdo.de](mailto:markus.fischer@bdo.de)

#### I. Einleitung

Mit Inkrafttreten des Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz (MicroBiIG) am 28. Dezember 2012 wurden die im Jahr 1998 im Zuge des Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetzes (KapAEG) eingeführten Erleichterungsvorschriften des § 264 Abs. 3 HGB grundlegend geändert. Demzufolge braucht eine Kapitalgesellschaft (KapGes), die in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens (MU) mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) einbezogen ist, die Vorschriften über Inhalt, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses unter bestimmten Voraussetzungen nicht anzuwenden. Seit dem Inkrafttreten des Gesetzes über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) zum 1. Januar 2007 hat die Entlastung von der Offenlegungspflicht i.S.d. § 325 HGB zunehmend an Bedeutung gewonnen. Die Inanspruchnahme der Befreiungsvorschriften ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- Zustimmungsbeschluss aller Gesellschafter des TU
- Verlustübernahmeverpflichtung durch das den Konzernabschluss aufstellende MU
- Einbeziehung in den Konzernabschluss eines MU mit Sitz in der EU oder im EWR und Angabe der Befreiung der TU im Konzernanhang
- Mitteilung im Bundesanzeiger

Durch die mit dem MicroBiIG umgesetzten Änderungen wurde die Vorschrift an § 264b HGB angenähert. Trotzdem bestehen weiterhin noch Unterschiede zwischen § 264 Abs. 3 HGB und § 264b HGB. Die Regelung gilt erstmals für Geschäftsjahre beginnend nach dem 31. Dezember 2012, d.h. in der Regel für Jahresabschlüsse zum 31. Dezember 2013.

Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften dürfen - wie auch schon vor Inkrafttreten des MicroBiIG - von den Erleichterungen des § 264 Abs. 3 HGB keinen Gebrauch machen. Dies ergibt sich aus der Verpflichtung zur Aufstellung eines Jahresfinanzberichts nach § 37v WpHG, der als Lex specialis der Befreiungsvorschrift des § 264 Abs. 3 HGB vorgeht.

## II. Voraussetzung zur Inanspruchnahme von den Befreiungsvorschriften des § 264 Abs. 3 HGB

### a) Abgrenzung des befreienden MU

Durch die Änderungen des § 264 Abs. 3 HGB wurde der Geltungsbereich auch auf im EU/EWR-Ausland ansässige MU ausgeweitet. Bislang musste die KapGes nach § 264 Abs. 3 HGB a.F. Tochterunternehmen (TU) eines nach § 290 HGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichteten MU sein, so dass die alte Regelung einen auf das Inland eingeschränkten Anwenderkreis hatte. Der Rechtsformbezug des MU über § 290 HGB ist im Rahmen der Änderungen weggefallen, mit der Folge, dass der befreiende Konzernabschluss einer inländischen Tochterkapitalgesellschaft (TochterKapGes) auch von nicht haftungsbeschränkten Personengesellschaften im Ausland aufgestellt werden kann. Da in § 264 Abs. 3 HGB abweichend von § 264b Nr. 2 HGB keine Anforderungen an den befreienden Konzernabschluss des ausländischen MU vorgesehen sind, unterliegt der Konzernabschluss nicht haftungsbeschränkter Personengesellschaften scheinbar nicht den Anforderungen der 7. und 8. EU-Richtlinie (EU-RL) hinsichtlich Aufstellung und Prüfung, sondern nur den nationalen Regelungen des jeweiligen Sitzstaates (nationalem Bilanzrecht). Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) vertritt allerdings in seiner 234. Sitzung am 5. und 6. Dezember 2013 die Auffassung, dass auch weiterhin nur ein den Anforderungen der 7. EU-RL genügender Konzernabschluss befreiende Wirkung haben kann sowie darüber hinaus, dass der (befreiende) Konzernabschluss geprüft und offengelegt werden muss.

### b) Abgrenzung der zu befreienden Gesellschaft

Ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der TochterKapGes und dem MU i.S.d. § 264 Abs. 3 HGB a.F. ist nicht mehr erforderlich. Fortan bedarf es nur noch einer Einbeziehung der KapGes in den Konzernabschluss eines MU mit Sitz in der EU oder im EWR. KapGes können von den Befreiungsvorschriften allerdings nur profitieren, wenn sie als TU in den Konzernabschluss eines MU einbezogen werden. Während die TochterKapGes von der Befreiung Gebrauch machen

kann, bleibt dies der MUKapGes für ihren JA auch nach § 264 Abs. 3 HGB i.d.F. des MicroBiIG weiterhin vorbehalten.

### c) Zustimmung aller Gesellschafter des TU

Als weitere Bedingung sieht § 264 Abs. 3 Nr. 1 HGB vor, dass alle Gesellschafter des TUs der Inanspruchnahme der Befreiungsvorschrift zustimmen müssen. Die Beschlussfassung muss somit einstimmig und unabhängig von der Höhe der Beteiligung erfolgen. Vorratsbeschlüsse für mehrere Geschäftsjahre oder entsprechende Klauseln in Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag sind unzulässig. Bei nicht vollzähliger Anwesenheit, Enthaltungen oder nur einer Gegenstimme ist eine Inanspruchnahme des § 264 Abs. 3 HGB ausgeschlossen. Dies ist für Gesellschaften in Streubesitz schwierig zu erreichen und für kapitalmarktorientierte Unternehmen, die im Inland Wertpapiere begeben haben, durch die Verpflichtung zur Offenlegung eines Jahresfinanzberichts nicht möglich. Die Zustimmung hat für jedes Geschäftsjahr neu zu den für die jeweilige Rechtsform maßgeblichen Regelungen durch Beschlussfassung zu erfolgen. Die Zustimmung kann sich nur auf das Geschäftsjahr beziehen, dessen JA noch nicht aufgestellt wurde bzw. dessen JA als nächstes aufzustellen ist.

### d) Verlustübernahme durch das den Konzernabschluss aufstellende MU

Bisher forderte § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB a.F. eine den Regelungen des AktG entsprechende Verpflichtung des MU zur Verlustübernahme (z.B. aufgrund eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags) oder einer inhaltlich mit § 302 AktG übereinstimmenden freiwilligen Verpflichtung zur Verlustübernahme. Mit der Änderung des § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB wurde die Verlustübernahme auch auf MU mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedsstaat bzw. EWR-Vertragsstaat ausgeweitet. Die Verlustübernahmeverpflichtung muss allerdings das Geschäftsjahr betreffen, das auf das Geschäftsjahr folgt, für dessen Jahresabschluss von den Befreiungen Gebrauch gemacht wird. Die maßgeblichen Inhalte des Vertrags über eine freiwillige Verpflichtung zum Verlustausgleich bzw. die entsprechende Erklärung sind beim Bundesanzeiger nach § 325 HGB offenzulegen. Umfasst die freiwillige Verlustübernahmeerklärung mehrere Geschäftsjahre ist sie für jedes Jahr, in dem § 264 Abs. 3 HGB in Anspruch genommen werden soll, erneut offenzulegen. Erfolgt die Verlustübernahme infolge eines Unternehmensvertrags nach dem AktG, so ist die einmalige Einreichung zum Handelsregister zu Beginn seiner Laufzeit ausreichend. Bei mehrstufigen Konzernen ist zu beachten, dass sich die Verlustübernahme und die Einbeziehung in den Konzernabschluss auf dasselbe MU beziehen müssen. Bei einer solchen indirekten Verlustübernahme muss die Verlustübernahmekette vom zu befreienden TU bis zum MU, das den Konzernabschluss aufstellt, bestehen.

### e) Einbeziehung in den Konzernabschluss eines MU

In der Neufassung von § 264 Abs. 3 Nr. 3 HGB wurde infolge der Ausweitung auf EU-Mitgliedsstaaten bzw. EWR-Vertragsstaaten „Tochterunternehmen“ durch „Kapitalgesellschaft“ ersetzt sowie der Zusatz „nach den Vorschriften dieses Abschnitts“ ersatzlos gestrichen. Mit diesen Streichungen sind die Anforderungen an die rechtliche Basis zur Aufstellung des befreienden Konzernabschlusses nicht mehr geregelt. Das TU ist allerdings weiterhin in einen Konzernabschluss einzu beziehen. Es kommt auf die tatsächliche Einbeziehung des TU in den befreienden Konzernabschluss an. Dies hat im Rahmen der Vollkonsolidierung zu erfolgen.

Handelt es sich bei dem MU um eine KapGes/KapCoGes in der EU oder im EWR, dann wird der Konzernabschluss grundsätzlich nach der 7. EU-RL aufgestellt und nach der 8. EU-RL geprüft sein. Es wird sich somit um einen Konzernabschluss handeln, der nach dem jeweils nationalen Recht des MU oder nach den IFRS, wie sie in der EU anzuwenden sind, aufgestellt und durch einen Abschlussprüfer geprüft wurde. Ein Konzernabschluss der unter Verzicht auf die größenabhängige Befreiung nach § 293 HGB oder ein freiwillig aufgestellter Konzernabschluss können somit befreiende Wirkung entfalten. Die Inanspruchnahme eines Einbeziehungswahlrechts nach § 296 HGB steht der Inanspruchnahme des § 264 Abs. 3 HGB dagegen entgegen.

### f) Mitteilung im Bundesanzeiger

Wird die Befreiung für eine TochterKapGes in Anspruch genommen, ist dies nach § 264 Abs. 3 Nr. 4a HGB im Anhang des vom MU aufgestellten und des nach § 325 HGB beim Bundesanzeiger eingereichten Konzernabschlusses anzugeben. Das TU hat zudem selbst nach § 264 Abs. 3 Nr. 4b HGB unter Bezugnahme auf die genaue Vorschrift und unter Angabe des MU beim Bundesanzeiger offenzulegen, dass die Befreiungsvorschriften in Anspruch genommen wurden. Anzugeben sind das MU, das den befreienden Konzernabschluss aufstellt, mit Firma und Sitz sowie die Befreiungsvorschriften selbst. Der Umfang der in Anspruch genommenen Befreiung ist dagegen nicht zwingend anzugeben. Für die befreiende KapGes sind damit im Bundesanzeiger

- der Gesellschafterbeschluss (§ 264 Abs. 3 Nr. 1 HGB)
- die Verlustübernahme nach dem für das MU maßgeblichen Recht oder die Erklärung bei freiwilliger Verlustübernahme (§ 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB)
- der Konzernabschluss des MU (§ 264 Abs. 3 Nr. 4a HGB) sowie
- die Inanspruchnahme der Befreiung (§ 264 Abs. 3 Nr. 4b HGB)

offenzulegen. Nach § 325 HGB hat die Offenlegung fristgemäß und vollständig in deutscher Sprache zu erfolgen. Folglich dürfen die Unterlagen nur zusätzlich

fremdsprachig, jedoch nicht originär in fremder Sprache offengelegt werden. Für eine vergleichbare Offenlegung eines befreienden übergeordneten Konzernabschlusses nach § 291 Abs. 1 Satz 1 HGB ist ebenfalls die deutsche Sprache vorgeschrieben. Allerdings sind abweichend von § 264 Abs. 3 HGB nach § 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3c HGB die im befreienden Konzernabschluss vom deutschen Recht abweichend angewandten Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden anzugeben. Für die Fristwahrung ist der Zeitpunkt der Einreichung der Unterlagen beim Bundesanzeiger maßgeblich, nicht der Zeitpunkt der Veröffentlichung. Die bloße Offenlegung des Konzernabschlusses am ausländischen Sitz der Konzernmutter ist nicht ausreichend.

### III. Vergleichende Darstellung der Befreiungsvorschriften des § 264b HGB

Für KapCoGes i.S.v. § 264a HGB enthält § 264b HGB eine § 264 Abs. 3 HGB ähnliche Regelung. Während nach § 264 Abs. 3 HGB nur TU in den Anwendungsbereich der Befreiungsvorschriften fallen, kann nach § 264b HGB die KapCoGes selbst von den Befreiungsvorschriften Gebrauch machen, wenn sie als MU fungiert, welche den befreienden Konzernabschluss aufstellt bzw. sie in den eigenen Konzernabschluss einbezogen ist (Selbstbefreiungsthese). Eine Einbeziehung in den Konzernabschluss eines anderen Unternehmens ist insoweit nicht erforderlich. Desweiteren verlangt § 264b HGB keinen Zustimmungsbeschluss der Gesellschafter entsprechend § 264 Abs. 3 Nr. 1 HGB sowie keine Verlustübernahmeerklärung entsprechend § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB. Dagegen kann nach § 264b Nr. 1 HGB nur ein mit der 7. und 8. EU-RL in Einklang stehender Konzernabschluss eines MU aus der EU bzw. dem EWR oder der Konzernabschluss eines persönlich haftenden Gesellschafters, der kein MU ist, befreiende Wirkung haben. Der Sitzstaat des Komplementärs kann dabei auch in einem Drittland liegen. Ob eine gesetzliche Pflicht für die Aufstellung eines Konzernabschlusses besteht oder ob dieser freiwillig aufgestellt wird, ist unerheblich. Der befreiende Konzernabschluss nach § 264b HGB muss nach dem jeweiligen Landesrecht und im Einklang mit der 7. EU-RL aufgestellt worden sein sowie von einem nach der 8. EU-RL zugelassenen oder zumindest über eine gleichwertige Befähigung verfügenden Abschlussprüfer geprüft und nach den landesrechtlichen Vorschriften offengelegt werden.

### IV. Fazit

Die Bedeutung der Befreiungsvorschriften wird infolge der Änderungen des § 264 Abs. 3 HGB durch das MicroBiG zusätzlich an Bedeutung gewinnen, da der Anwendungsbereich der Vorschriften sich ab 2013 erheblich erweitert hat.

Einschränkungen in Bezug auf die Inanspruchnahme der Erleichterungen bestehen weiterhin für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, die aus aufsichtsrechtlichen Gründen bei Vorliegen der Be-

freiungsvoraussetzungen nur auf die Offenlegung ihrer JA verzichten dürfen.

Bei kumulativer Erfüllung aller vorstehend genannten Voraussetzungen, stehen dem TU von europäischen Mutterunternehmen nun verschiedene Möglichkeiten zur Wahl, um die Unternehmensberichterstattung zu erleichtern.

Es geht hierbei um:

- weitreichende Erleichterungen in der Rechnungslegung
  - die Befreiung von den ergänzenden Rechnungslegungsvorschriften für KapGes/KapCoGes nach §§ 264 bis 278 HGB oder
  - die Befreiung von der Aufstellung eines Anhangs nach §§ 284 bis 288 HGB oder
  - die Befreiung mittelgroßer und großer KapGes/KapCoGes von der Aufstellung eines Lageberichts nach § 289 HGB sowie
- die Befreiung mittelgroßer und großer KapGes/KapCoGes von der gesetzlichen Pflicht zur Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht nach §§ 316 bis 324a HGB und
- die Befreiung von den für alle KapGes/KapCoGes mit unterschiedlichen Inhalten und Fristen geltenden Offenlegungspflichten nach §§ 325 bis 329 HGB.

Die Erleichterungen können dabei unabhängig voneinander ausgeübt werden. Die Befreiung erstreckt sich dabei nicht auf die allgemeinen für alle Kaufleute nach §§ 238 ff. HGB geltenden Vorschriften. Zudem bleiben die Vorschriften hinsichtlich der Aufstellung eines Konzernabschlusses bei einer ggf. bestehenden eigenen Konzernrechnungslegungspflicht nach § 290 HGB unberührt.

#### 1.4. Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers bei Inanspruchnahme von Aufstellungserleichterungen nach § 264 Abs. 3 HGB und Bedeutung für die steuerrechtliche Anerkennung von Organschaften



WP StB Andreas Schröder  
[andreas.schroeder@bdo.de](mailto:andreas.schroeder@bdo.de)

##### Einleitung

Nach dem durch das MicroBilG geänderten § 264 Abs. 3 HGB besteht unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, Erleichterungen bezüglich der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses und des Lageberichts in Anspruch zu nehmen. Der vorliegende Fachbeitrag stellt für den Fall der Inanspruchnahme von Aufstellungserleichterungen und

Beauftragung einer Jahresabschlussprüfung mögliche Auswirkungen auf die Formulierung des Bestätigungsvermerks und die Berichterstattung des Abschlussprüfers dar. Für die im Körperschaftsteuerrecht 2013 neu eingeführte Durchführungsfiktion wird die Bedeutung des Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers für die steuerrechtliche Anerkennung der tatsächlichen Durchführung von Gewinnabführungsverträgen im Falle fehlerhafter Bilanzansätze erläutert.

Nimmt ein Tochterunternehmen die Prüfungsbefreiung für den Jahresabschluss gemäß § 264 Abs. 3 HGB nicht in Anspruch, so handelt es sich um eine Pflichtprüfung. Fehlt es allerdings an einer Wahl und Beauftragung des Abschlussprüfers nach § 318 HGB, kommt auch die Vereinbarung einer freiwilligen Abschlussprüfung in Betracht.

Wenn lediglich von den Befreiungen bezüglich der Offenlegung Gebrauch gemacht und keine Aufstellungserleichterungen genutzt werden, ergeben sich keine Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk. Der Jahresabschluss und der Lagebericht haben in diesem Fall in vollem Umfang den gesetzlichen Anforderungen zu entsprechen, so dass sich –vorausgesetzt der Abschlussprüfer hat keine Einwendungen zu erheben– keine Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk ergeben. Dasselbe gilt, wenn Aufstellungserleichterungen gemeinsam mit den Befreiungen bezüglich der Offenlegung genutzt werden.

Im Falle des Verzichts auf die Prüfung des deutschen handelsrechtlichen Jahresabschlusses und des Lageberichts stellt sich die Frage nach den Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk und die Berichterstattung durch den Abschlussprüfer naturgemäß nicht. Unberührt von der Inanspruchnahme der Prüfungsbefreiung bleibt aber eine eventuell vom Konzernabschlussprüfer des Mutterunternehmens angeforderte und entsprechend vom Tochterunternehmen beauftragte Prüfung der Konzernberichterstattung (reporting package) und Berichterstattung an den Konzernabschlussprüfer. Insofern reduziert sich die Inanspruchnahme der „Prüfungsbefreiung“ in dieser, in der Praxis häufig genutzten Fallkonstellation bei materieller Betrachtung auf den Wegfall des deutschen Prüfungsberichts und des Bestätigungsvermerks zum deutschen handelsrechtlichen Jahresabschluss und Lagebericht. Erleichterungen bei der materiellen Prüfung ergeben sich dabei aus der fehlenden Prüfung von deutschem Jahresabschluss, insbesondere dem Anhang, und Lagebericht und einer eventuellen Verminderung des Prüfungsumfangs infolge der Anwendung der höheren Konzernwesentlichkeit für die Prüfung der Konzernberichterstattung des Tochterunternehmens. Zusätzliche Anforderungen ergeben sich jedoch aus der Prüfung des Abschlusses in der Konzernberichterstattung nach den maßgeblichen Bilanzierungsrichtlinien des Mutterunternehmens.

### Verantwortung der gesetzlichen Vertreter

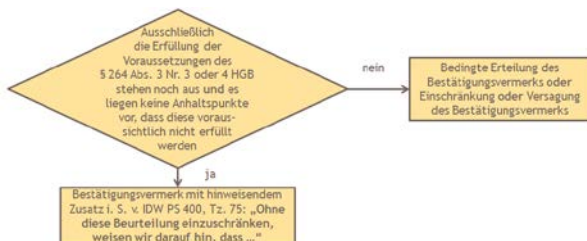
Die Entscheidung über die Inanspruchnahme der Erleichterungen nach § 264 Abs. 3 HGB liegt grundsätzlich im Ermessen der gesetzlichen Vertreter. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn der Zustimmungsbeschluss der Gesellschafter die Inanspruchnahme der Erleichterungen einschränkt bzw. vorgibt oder der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen über die Aufstellung des Jahresabschlusses und eines Lageberichts, z.B. nach den Vorschriften für große Kapitalgesellschaften, enthalten. Dann sind die gesetzlichen Vertreter an die Beschlussfassung der Gesellschafter bzw. an die Vorschriften in Gesellschaftsvertrag oder Satzung gebunden.

Die Beurteilung, ob die für die Inanspruchnahme der Erleichterungen erforderlichen Voraussetzungen vorliegen bzw. die Voraussetzungen, soweit sie ihrer Art nach erst zu einem späteren Zeitpunkt erfüllbar sind, künftig herbeigeführt werden können, liegt in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter des Tochterunternehmens.

### Beurteilung der Inanspruchnahme von Aufstellungserleichterungen durch den Abschlussprüfer

Der Abschlussprüfer eines unter Anwendung von Aufstellungserleichterungen aufgestellten Jahresabschlusses hat bei seiner Jahresabschlussprüfung zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Erleichterungen des § 264 Abs. 3 HGB erfüllt sind. Soweit Voraussetzungen ihrer Art nach zum Zeitpunkt der Prüfung des Jahresabschlusses noch nicht erfüllt sein können, kann jedoch auch der Abschlussprüfer nicht abschließend beurteilen, ob alle Voraussetzungen zukünftig tatsächlich erfüllt werden.

Daher hat er zu beurteilen, welche der Voraussetzungen noch nicht erfüllt sind und zu prüfen, ob Anhaltspunkte bestehen, dass diese Voraussetzungen auch zukünftig nicht erfüllt werden. Die Entscheidungssituation des Abschlussprüfers hinsichtlich der Wahl des zu erteilenden Bestätigungsvermerks fasst die folgende Abbildung zusammen:



Entscheidungssituation des Abschlussprüfers hinsichtlich des zu erteilenden Bestätigungsvermerks

#### a) Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk mit hinweisendem Zusatz

Der Abschlussprüfer darf grundsätzlich davon ausgehen, dass § 264 Abs. 3 HGB zu Recht in Anspruch genommen wurde, wenn bei Beendigung der Abschluss-

prüfung ausschließlich die Erfüllung der Voraussetzungen des § 264 Abs. 3 Nr. 3 und 4 HGB noch aussteht, d.h.

- die Kapitalgesellschaft in den Konzernabschluss einbezogen worden ist und
- die Befreiung des Tochterunternehmens
  - a) im Anhang des vom Mutterunternehmen aufgestellten und im Bundesanzeiger offen gelegten Konzernabschlusses angegeben und
  - b) zusätzlich im Bundesanzeiger für das Tochterunternehmen unter Bezugnahme auf diese Vorschrift und unter Angabe des Mutterunternehmens mitgeteilt worden ist,

aber keine Anhaltspunkte bestehen, dass diese Voraussetzungen voraussichtlich nicht erfüllt werden. In diesem Fall darf der Abschlussprüfer einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilen, hat aber in einem gesonderten Absatz nach dem Prüfungsurteil darauf hinzuweisen, dass im Zeitpunkt der Beendigung der Abschlussprüfung die Erfüllung der Voraussetzungen des § 264 Abs. 3 HGB insoweit nicht beurteilt werden konnte, als diese Voraussetzungen ihrer Art nach erst zu einem späteren Zeitpunkt erfüllbar sind. Dabei hat er die noch ausstehenden Voraussetzungen zu benennen.

Der hinweisende Zusatz lautet beispielsweise wie folgt: *„Ohne unsere Beurteilung einzuschränken, weisen wir darauf hin, dass wir im Zeitpunkt der Beendigung unserer Abschlussprüfung die Erfüllung der Voraussetzungen des § 264 Abs. 3 HGB insoweit nicht beurteilen konnten, als diese Voraussetzungen ihrer Art nach erst zu einem späteren Zeitpunkt erfüllbar sind. Die derzeit nicht abschließend beurteilbaren Voraussetzungen betreffen ...“*.

Die spätere Erfüllung der bei Beendigung der Abschlussprüfung noch ausstehenden Voraussetzungen hat sich der Abschlussprüfer nachweisen zu lassen.

Der Umfang der in Anspruch genommenen Aufstellungserleichterungen beeinflusst auch den Wortlaut des (uneingeschränkten) Bestätigungsvermerks:

- **Verzicht auf die Aufstellung eines Lageberichts**  
Im (uneingeschränkten) Bestätigungsvermerk entfällt jegliche Bezugnahme auf den Lagebericht. Dies umfasst auch das sog. Prüfungsurteil<sup>1</sup>, in dem die Feststellungen zum Lagebericht gestrichen werden.
- **Verzicht auf die Aufstellung von Anhang und Lagebericht**  
Wird auf die Aufstellung eines Anhangs verzichtet, kann im (uneingeschränkten) Bestätigungsvermerk

<sup>1</sup> Ergebnis der Beurteilung durch den Abschlussprüfer, ob das geprüfte Unternehmen die maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätze beachtet hat, wiedergegeben im letzten Absatz des Bestätigungsvermerks.

nicht mehr bestätigt werden, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (true and fair view) der Gesellschaft vermittelt. Entsprechend sind der beschreibende Abschnitt<sup>2</sup> des Bestätigungsvermerks und das Prüfungsurteil anzupassen.

- **Verzicht auf die Anwendung der ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften bei der Aufstellung des Jahresabschlusses**

Verzichtet eine Kapitalgesellschaft bei der Aufstellung des Jahresabschlusses zulässigerweise auf die Anwendung der ergänzenden Vorschriften der §§ 264 ff. HGB für Kapitalgesellschaften, ist zusätzlich im einleitenden Abschnitt des (uneingeschränkten) Bestätigungsvermerks auszuführen, dass die Buchführung und die Aufstellung des Jahresabschlusses unter Inanspruchnahme der Erleichterungen gemäß § 264 Abs. 3 HGB nach den deutschen handelsrechtlichen Vorschriften des ersten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB erfolgt ist.

#### b) Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk unter aufschiebender Bedingung

Steht dagegen zum Zeitpunkt des Testatsdatums zudem noch die (vollständige) Erfüllung der Voraussetzungen des § 264 Abs. 1 Nr. 1 und 2 HGB noch aus, d.h. dass

- alle Gesellschafter des TU der Befreiung für das jeweilige Geschäftsjahr zugestimmt haben und der Beschluss nach § 325 HGB offen gelegt worden ist,
- das MU zur Verlustübernahme nach § 302 des Aktiengesetzes oder nach dem für das MU maßgeblichen Recht verpflichtet ist oder eine solche Verpflichtung freiwillig übernommen hat und diese Erklärung nach § 325 HGB offen gelegt worden ist,

darf kein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden (IDW PH 9.200.1, Tz. 7). Zuständig für die Offenlegung der Befreiungsvoraussetzungen des § 264 Nr. 1 und Nr. 2 HGB sind die gesetzlichen Vertreter der die Befreiung in Anspruch nehmenden Kapitalgesellschaft.

Im Schrifttum wird diskutiert, ob in einem solchen Fall der Bestätigungsvermerk unter aufschiebender Bedingung erteilt werden kann. Die Formulierung einer aufschiebenden Bedingung ist dann eine zulässige Möglichkeit, wenn dem Abschlussprüfer keine Hinweise, die der späteren Erfüllung der Voraussetzungen Nr. 1 und Nr. 2 entgegenstehen, vorliegen. Entscheidet sich der Abschlussprüfer für eine aufschiebende Bedingung, hat er der Überschrift zum Bestätigungsvermerk die aufschiebende Bedingung voranzustellen, in der ausgeführt wird, dass der Bestätigungsvermerk erst wirksam wird, wenn die bezeichnete(n) Voraus-

setzung(en) erfüllt sind. Dies ist für die Gesellschaft jedoch mit dem Nachteil verbunden, dass bis zum Eintritt der Bedingung, d.h. der Erfüllung der noch ausstehenden Voraussetzungen, der Bestätigungsvermerk schwebend unwirksam ist. Auch die Abschlussprüfung gilt erst mit dem Eintritt der Wirksamkeit des Bestätigungsvermerks als abgeschlossen und bei gesetzlicher Prüfungspflicht kann auch die Feststellung des Jahresabschlusses erst nach dem Bedingungseintritt erfolgen. Die Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks unter einer aufschiebenden Bedingung kommt daher nur nach den Umständen des Einzelfalls unter Beachtung der hierfür entwickelten Grundsätze (IDW PS 400, Tz. 98f.) in Frage und steht im Ermessen der unterzeichnenden Wirtschaftsprüfer.

#### c) Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks

Stellt der Abschlussprüfer bei seiner Prüfung fest, dass Voraussetzungen des § 264 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 HGB nicht erfüllt sind und Hinweise vorliegen, die einer späteren Erfüllung entgegenstehen, oder dass die ihrer Art nach erst zu einem späteren Zeitpunkt erfüllbaren Voraussetzungen der Nr. 3 und Nr. 4 voraussichtlich nicht erfüllt werden, aber dennoch Erleichterungen bezüglich der Aufstellung in Anspruch genommen wurden, so darf er keinen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilen.

Die erst zukünftig erfüllbaren Voraussetzungen werden beispielsweise dann voraussichtlich nicht erfüllt, wenn in den Vorjahren eine Einbeziehung in den Konzernabschluss in Ausübung des Wahlrechts des § 296 HGB unterblieben ist und auch für das zu prüfende Geschäftsjahr keine Anhaltspunkte für eine Einbeziehung bestehen.

Beiden vorstehend genannten Fällen (Nicht-Erfüllbarkeit bzw. tatsächliche Nicht-Erfüllung der Voraussetzung) ist gemeinsam, dass die Aufstellungserleichterungen zu Unrecht in Anspruch genommen wurden und damit gegen die Verpflichtung zur Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts nach den §§ 264 ff. HGB verstoßen wurde. Vom Ausmaß der zu Unrecht in Anspruch genommenen Aufstellungserleichterungen hängt es ab, ob ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk (z.B. wegen fehlenden Lageberichts) oder ein Versagungsvermerk (z.B. wegen fehlenden Anhangs) zu erteilen ist.

#### d) Nachweis der bei Beendigung der Abschlussprüfung noch ausstehenden Voraussetzungen

Die spätere Erfüllung derjenigen im Zeitpunkt der Beendigung der Abschlussprüfung noch ausstehenden Voraussetzungen, die ihrer Art nach erst zu einem späteren Zeitpunkt erfüllbar sind, hat sich der Abschlussprüfer nachweisen zu lassen. Stellt er dabei fest, dass diese Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Aufstellungserleichterungen nicht eingetreten sind, hat er folgende Maßnahmen zu ergreifen:

<sup>2</sup> Beschreibung von Art und Umfang der Prüfung im zweiten Absatz des Bestätigungsvermerks.

- Erörterung des Sachverhalts mit den gesetzlichen Vertretern und Information, dass aufgrund der Nichterfüllung der Voraussetzungen ein fehlerhafter Jahresabschluss und ggf. ein Verstoß gegen die Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts vorliegt. Die gesetzlichen Vertreter sind vom Abschlussprüfer aufzufordern, ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Jahresabschluss ggf. einschließlich Lagebericht aufzustellen und im Wege einer Nachtragsprüfung prüfen zu lassen.
- Durchführung einer Nachtragsprüfung des durch die gesetzlichen Vertreter aufgestellten geänderten Jahresabschlusses und ggf. des Lageberichts.
- Widerruf des Bestätigungsvermerks, falls die gesetzlichen Vertreter nicht bereit sind, die notwendigen Schritte zu einer Änderung des geprüften Abschlusses sowie ggf. zur Aufstellung eines Lageberichts und der Information derjenigen zu unternehmen, die von dem geprüften Abschluss Kenntnis erlangt haben.

#### e) Bestätigungsvermerk bei Inanspruchnahme von Aufstellungserleichterungen nach § 264b HGB

Die Voraussetzungen des § 264b HGB für Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a Abs. 1 HGB (Personenhandelsgesellschaften, bei denen nicht wenigstens ein Vollhafter eine natürliche Person ist) unterscheiden sich von den Voraussetzungen des § 264 Abs. 3 HGB. Insbesondere sind für die Inanspruchnahme der Befreiungen nach § 264b HGB kein Zustimmungsbeschluss der Gesellschafter und keine Verlustübernahme erforderlich (Voraussetzungen des § 264 Abs. 3 HGB, die bis zum Datum des Bestätigungsvermerks erfüllbar sind). Daher ist die Erfüllung der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Befreiungen nach § 264b HGB in der Regel erst nach Erteilung des Bestätigungsvermerks beurteilbar. Insofern gelten für die Erteilung des Bestätigungsvermerks die vorstehenden Ausführungen zu § 264 Abs. 3 HGB insoweit analog.

#### Berichterstattung im Prüfungsbericht

Entsprechend den Anpassungen im Wortlaut des Bestätigungsvermerks sind auch die Ausführungen im Prüfungsbericht an das Ausmaß der in Anspruch genommenen Aufstellungserleichterungen anzupassen. Insbesondere entfallen die Ausführungen und Feststellungen zum Lagebericht, sofern auf dessen Aufstellung verzichtet wurde. Wird kein Anhang zum Jahresabschluss oder der Jahresabschluss nach den handelsrechtlichen Vorschriften des ersten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB für alle Kaufleute (§§ 238 bis 263 HGB) aufgestellt, entfallen insbesondere die sog. Feststellungen zur Gesamtaussage im Jahresabschluss, da der Abschluss ohne Anhang kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt.

#### Bedeutung der Jahresabschlussprüfung für die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags trotz fehlerhafter Bilanzansätze

Fehlerhafte Bilanzansätze führen im Grunde zu einer unzutreffenden Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme. Die restriktive Auslegung der Voraussetzungen einer Organschaft durch die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte führten daher in der Vergangenheit zu erheblichen Steuerrisiken für Unternehmen, wenn infolge von fehlerhaften Bilanzansätzen die tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nicht anerkannt wurde. Die Abführung des „ganzen Gewinns“ oder der Ausgleich des „während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrags“ war „punktgenau“ zu ermitteln, um eine steuerlich anerkannte tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nicht zu gefährden.

Ende Februar 2013 ist das „Gesetz zur Änderung und Vereinfachung“ der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts in Kraft getreten, das auch einige wesentliche Änderungen für Organschaften (sog. „Kleine Organschaftsreform“) enthält (Eine Gesamtdarstellung der Änderungen ist in unserer Publikation „Steuern & Recht“, Nr. 3/2013, enthalten; [Mehr...](#)). Durch die Einführung einer „Durchführungsfiktion“ in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 4 und 5 KStG soll die Erfüllung der Voraussetzungen der ordnungsgemäßen Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags erleichtert werden. Der Gewinnabführungsvertrag gilt nach Satz 4 auch dann als durchgeführt, wenn der abgeführte Gewinn bzw. der ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, sofern

- a) der Jahresabschluss wirksam festgestellt ist,
- b) die Fehlerhaftigkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen und
- c) ein von der Finanzverwaltung beanstandeter Fehler spätestens in dem nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert und das Ergebnis entsprechend abgeführt oder ausgeglichen wird, soweit es sich um einen Fehler handelt, der in der Handelsbilanz zu korrigieren ist.

Die Voraussetzung des Satzes 4 Buchstabe b) gilt nach Satz 5 als erfüllt bei Vorliegen

- eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks nach § 322 Abs. 3 HGB zum Jahresabschluss, zu einem Konzernabschluss, in den der handelsrechtliche Jahresabschluss einbezogen worden ist, oder über die freiwillige Prüfung des Jahresabschlusses oder

- der Bescheinigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen.

Die Voraussetzung des Satzes 4 Buchstabe b), dass die Fehlerhaftigkeit eines Jahresabschlusses auch bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen („Nicht-Erkennen-Müssen“) ist in hohem Maße auslegungsbedürftig. Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung können daher durch das Vorliegen eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks bzw. einer qualifizierten Bescheinigung über die Erstellung des Jahresabschlusses vermieden werden, durch die die Beachtung der gebotenen Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns fingiert wird.

In der Prüfungspraxis ist zu beobachten, dass vermehrt auf die Inanspruchnahme der Prüfungsbefreiung nach § 264 Abs. 3 HGB verzichtet wird, um erhebliche Risiken, die sich aus der Nichtanerkennung der tatsächlichen Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags infolge von der Finanzverwaltung festgestellter fehlerhafter Bilanzansätze ergeben können, über die Fiktion des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 KStG auszuschließen.

Die in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 4 und 5 KStG normierte Durchführungsfiktion ist (rückwirkend) anwendbar in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen (§ 34 Abs. 9 Nr. 7 KStG).

#### Fazit

Die Änderungen des § 264 Abs. 3 HGB durch das MicroBiIG haben zwar zu einer Annäherung der zu erfüllenden Voraussetzungen an diejenigen des § 264b HGB geführt, enthalten aber auch neue Herausforderungen für die gesetzlichen Vertreter der die Befreiung in Anspruch nehmenden Kapitalgesellschaft und für den Abschlussprüfer im Fall der Beauftragung mit einer -ggf. freiwilligen- Jahresabschlussprüfung.

Die gesetzlichen Vertreter haben die Erfüllung der Voraussetzungen darzulegen bzw. herbeizuführen und der Abschlussprüfer hat diese bei Beauftragung einer Jahresabschlussprüfung zu prüfen. So richtet sich nach dem neuen § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB die Verlustübernahme durch das Mutterunternehmen neben der Möglichkeit einer freiwilligen Verlustübernahme nicht mehr nur nach dem deutschen Aktiengesetz, sondern nach dem für das Mutterunternehmen maßgeblichen Recht.

Für Kapitalgesellschaften, die mit dem Mutterunternehmen einen Gewinnabführungsvertrag nach § 302 AktG abgeschlossen haben, bietet der Verzicht auf die Prüfungsbefreiung nach § 264 Abs. 3 HGB aufgrund der Durchführungsfiktion des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 4 und 5 KStG die Chance, erhebliche steuerliche Risiken zu vermeiden, die sich aus der Nichtanerkennung der tatsächlichen Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags infolge von der Finanzverwaltung

festgestellter fehlerhafter Bilanzansätze ergeben können.

#### 1.5. Steuerrechtlicher Abschied vom subjektiven Fehlerbegriff - Ausstrahlungswirkung auf das Handelsrecht?



Daniel Schubert  
[daniel.schubert@bdo.de](mailto:daniel.schubert@bdo.de)

Der I. Senat des BFH hatte mit Beschluss vom 7. April 2010 den Großen Senat zur Klärung einer bilanzsteuerrechtlichen Frage angerufen. Für die Beurteilung, ob eine beim Finanzamt (FA) eingereichte Bilanz „fehlerhaft“ ist, also eine Pflicht zur Berichtigung besteht, wurde nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH ein subjektiver Maßstab zugrunde gelegt. Maßgeblich für die Richtigkeit einer Bilanz war danach der Kenntnisstand - auch bezogen auf die Rechtsfortentwicklung - eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns zum Bilanzstichtag. Eine eingereichte Bilanz hatte danach sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für das FA Bindungswirkung. Dies galt auch für später geänderte Rechtsauffassungen, solange diese zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung noch ungeklärt waren.

Mit Beschluss vom 31. Januar 2013 hat der Große Senat seine Auffassung geändert (Az. GrS 1/10; [Mehr...](#)). Es besteht danach keine Bindung mehr an eine zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung (subjektiv) vertretbare -durch Schrifttum gedeckte, nicht durch BFH-Urteil widerlegte- Rechtsansicht eines Steuerpflichtigen. Vielmehr ist bei noch nicht endgültig bestandskräftigen Fällen auf das zum Zeitpunkt der endgültigen Entscheidung/Veranlagung objektiv geltende Recht abzustellen. Begründet wird die Auffassung mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG. Die Entscheidung des Großen Senats eröffnet weitreichende Möglichkeiten zur Bilanzberichtigung, gleichermaßen für die Finanzverwaltung wie für den Steuerpflichtigen. Eine Übergangsregelung wurde vom Großen Senat des BFH abgelehnt.

Der Beschluss des BFH gilt allerdings nur für die Steuerbilanz. Vom Beschluss des Großen Senats unberührt wird handelsrechtlich weiter (auch) subjektiv fehlerfrei zu Rechtsfragen bilanziert werden können, wenn die jeweilige Bilanzierung durch eine (nicht völlig abstruse und/oder interessengesteuerte) Auffassung im Schrifttum gedeckt ist. Unrichtig ist eine handelsrechtliche Bilanzierung somit erst dann, wenn sie schlechthin unvertretbar ist, etwa von allen (ernst zu nehmenden) Stimmen im Schrifttum abgelehnt wird (vgl. auch KG Berlin, 1. Strafsenat Beschluss vom 11. Februar 2010 - 1 Ws 212/08).



Dieser Auffassung schloss sich auch der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) in seiner 232. Sitzung an (Die Berichterstattung über diese Sitzung des HFA ist in Heft 8/2013 der IDW-Fachnachrichten veröffentlicht). Ein handelsrechtlicher (Jahres-)Abschluss ist nur dann fehlerhaft, wenn der Kaufmann den Gesetzesverstoß spätestens im Zeitpunkt der Feststellung bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung hätte erkennen können (IDW RS HFA 6 Tz. 14). War zum Feststellungszeitpunkt eine Auffassung zur Bilanzierung zumindest als vertretbar anzusehen, wird sie durch eine später ergangene Gerichtsentscheidung zu einer handelsbilanziellen Rechtsfrage nicht fehlerhaft. Eine Pflicht zur Korrektur der bisherigen Bilanzierung mittels Rückwärtsänderung (bereits festgestellter Abschluss) oder durch Beseitigung in laufender Rechnung (noch offener Abschluss) besteht nicht. Eine freiwillige Änderung des Abschlusses bleibt allerdings zulässig, sofern die Voraussetzungen hierfür nach IDW RS HFA 6 Tz. 9 ff. erfüllt sind.

#### 1.6. IDW verabschiedet IDW S 10 „Grundsätze zur Bewertung von Immobilien“



WP StB Wolfram Bartuschka  
[wolfram.bartuschka@bdo.de](mailto:wolfram.bartuschka@bdo.de)

Am 15. Oktober 2013 hat der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IdW) die endgültige Fassung des Standards „Grundsätze zur Bewertung von Immobilien“ billigend zur Kenntnis genommen, der am Tag zuvor gemeinsam vom Fachausschuss für Unternehmensbewertung (FAUB) und vom Immobilienwirtschaftlichen Fachausschuss des IDW (IFA) verabschiedet wurde. Der Entwurf des Standards war im Juni 2012 auf der Internetseite des IDW veröffentlicht worden. In der Ausgabe 2/2012 der Rechnungslegung & Prüfung ([Mehr...](#)) sind wir bereits auf die Entwurfsfassung eingegangen. Daher sollen in der heutigen Ausgabe vor allem die Änderungen in der endgültigen Fassung im Vordergrund stehen.

Das IdW hatte nicht die Absicht, einen neuen Standard für die Bewertung von Immobilien zu entwickeln. Vielmehr sollten basierend auf den etablierten nationalen und internationalen Verfahren zur Bewertung von Immobilien Grundsätze für die Handhabung der Verfahren, für die angemessene Dokumentation und Berichterstattung über die Bewertung und die Beurteilung von Immobilienbewertungen gegeben werden. Wie aus Textziffer 3 des Standards hervorgeht haben der Fachausschuss für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft und der Immobilienwirtschaftliche Fachausschuss bewusst davon Abstand genommen, eigene Bewertungsverfahren zu entwickeln oder die vorhandenen nationalen gesetzlichen Regelungen

(ImmoWertV, Sachwert-RL) oder die Standards des Royal Institute of Chartered Surveyors, des International Valuation Standard Committee (IVSC) sowie der European Group of Valuers Association (TEGoVA) ausführlich wieder zu geben. Vertreter der Immobilienwirtschaft hatten bei der Kommentierung des Entwurfs zum Standard auf fehlende Verweise auf diese Standards hingewiesen. Auch die endgültige Fassung benennt die Verfahren bzw. Standards nicht ausdrücklich, geht aber auf deren wesentliche Aspekte ein.

Weitere Anmerkungen zum Standardentwurf bezogen sich daneben auf die bessere Abstimmung des Standards mit dem IdW S1 zur Bewertung von Unternehmen und zu Vorgaben/Kriterien für die Auswahl des Bewertungsverfahrens in Abhängigkeit von Bewertungsanlass, etc. Darüber hinaus bestand der Wunsch, die Ermessensspielräume durch entsprechende Vorgaben einzuengen, um eine bessere Vergleichbarkeit der Ergebnisse der Bewertungen zu erreichen. Zu guter Letzt wurde auch eine Klarstellung erwartet, ob der Standard auch bei der Bewertung ausländischer Immobilien anzuwenden ist.

Hinsichtlich der Abgrenzung von Immobilien- und Unternehmensbewertung unterscheidet auch die endgültige Fassung auf der Basis des Bewertungsobjektes. Während bei der Immobilienbewertung auf die Immobilie basierend auf dem im Grundbuch eingetragenen Grundstück im rechtlichen Sinne abgestellt wird, steht bei der Unternehmensbewertung das Unternehmen als Kombination materieller und immaterieller Vermögenswerte im Mittelpunkt. In Folge dieser Unterscheidung ist auch bei häufig zu beobachtenden sogenannten Ein-Objektgesellschaften nicht der IdW S10, sondern der Standard zur Bewertung von Unternehmen anzuwenden, ein Punkt der sicher auch weiterhin kritisch gesehen werden kann. Textziffer 14 verweist daher auch auf den IdW Praxishinweis: Bewertung nach §§ 66, 70 InvG zur Bewertung von Anteilen an Immobiliengesellschaften. In Anwendung dieses Hinweises erfolgt die Bewertung von Anteilen an Immobiliengesellschaften regelmäßig mit dem Net Asset Value, also durch den Abzug der Schulden (zum Zeitwert) vom Verkehrswert der Immobilie und übriger Vermögenswerte.

Der Wunsch, Empfehlungen zur Auswahl des Bewertungsverfahrens zu geben, wurde in der endgültigen Fassung des Standards nicht mit konkreten Auswahlempfehlungen oder -kriterien berücksichtigt. Vielmehr geht die endgültige Fassung auf die allgemeinen Grundsätze der Bewertungsverfahren ein. Anhand dieser kann der Anwender dann das entsprechende Verfahren wählen. Wie in der Bewertungspraxis üblich werden dabei die ertragsorientierten Verfahren in der Regel Anwendung finden. Sachwertverfahren werden weit überwiegend nur bei Objekten Anwendung finden, die nicht der Erzielung von Einkünften dienen, wie z.B. Ein- und Zweifamilienhäusern. In Übereinstimmung mit der ImmoWertV wird grundsätzlich das

Vergleichsverfahren zur Ermittlung des Wertes von Grund und Boden herangezogen werden.

Gegenüber der Entwurfsfassung geht der verabschiedete Standard daneben auch auf die Ermittlung eines subjektiven Entscheidungswertes ein. Dieser ist dann von Bedeutung, wenn der Wirtschaftsprüfer in der Funktion als Berater für einen Entscheidungsträger vor allem im Rahmen von Transaktionen einen Wert unter Einschluss subjektiver Annahmen aus der Sicht des Entscheidungsträgers ermittelt, der dann Basis für den Kauf oder Verkauf einer Immobilie sein kann. Auch wenn grundsätzlich alle Bewertungsverfahren für die Ermittlung eines subjektiven Entscheidungswertes in Frage kommen können, stellt der Standard bei der Darstellung der Besonderheiten zur Ermittlung des subjektiven Entscheidungswertes auf die ertragsorientierten Verfahren ab. Dazu geht der Standard auch auf die Berücksichtigung echter und unechter Synergieeffekte und ihre Berücksichtigung bei der Bewertung des Käufers bzw. Verkäufers ein.

Die Frage der Anwendbarkeit des Standards bei der Bewertung von im Ausland gelegenen Immobilien beantwortet die endgültige Fassung in der Textziffer 3 des Standards dahin gehend, dass dieser Standard grundsätzlich auch zur Ermittlung des Wertes einer ausländischen Immobilie geeignet ist. Wesentlich für die Ermittlung des Wertes wird dabei die Kenntnis des entsprechenden Marktes sein.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass das Institut der Wirtschaftsprüfer mit dem IdW S10 „Grundsätze zur Bewertung von Immobilien“ wie bereits beim IdW S1 die etablierten Bewertungsverfahren nicht neu definiert sondern vielmehr unter Bezug auf diese Verfahren Handlungsempfehlungen zur Auswahl und Anwendung dieser Verfahren sowie zur Berichterstattung und Dokumentation gibt. Wesentlich bleibt damit also die Kenntnis der Verfahren und relevanten Märkte sowie die sachgerechte Anwendung der etablierten Verfahren zur Bewertung von Immobilien durch den Wirtschaftsprüfer in seiner Funktion als neutraler Gutachter, Berater, Schiedsgutachter/Vermittler und als Abschlussprüfer.

Der IDW S 10 ist in Heft 11/2013 der IDW-Fachnachrichten veröffentlicht.

### 1.7. Compliance-Funktion gemäß MaRisk



WP Volker Schmidt  
[volker.schmidt@bdo.de](mailto:volker.schmidt@bdo.de)

Am 14. Dezember 2012 hat die BaFin die 4. MaRisk-Novelle veröffentlicht ([Mehr...](#)). Eine Aktualisierung war aufgrund der Umsetzung internationaler bankenaufsichtsrechtlicher Regulierungen erforderlich, die im

Zusammenhang mit der Compliance-Funktion insbesondere die „EBA-Guidelines on Internal Governance“ (EBA Guidelines) betreffen.

Mit der 4. MaRisk-Novelle sind die besonderen Funktionen des Risikomanagements um die Risikocontrolling-Funktion (AT 4.4.1 MaRisk) und die Compliance-Funktion (AT 4.4.2 MaRisk) erweitert worden. Dem liegt die Umsetzung der EBA-Guidelines, die eine Implementierung von unabhängigen Kontrollfunktionen auf der zweiten Kontrollebene (Second-Level-Controls) fordern, sowie des CRD-IV-Umsetzungsgesetzes, wodurch § 25a Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 KWG um die Pflicht zur Einrichtung einer Compliance-Funktion erweitert wurde, zugrunde.

Gemäß AT 4.4.2 MaRisk haben alle Institute eine Compliance-Funktion einzurichten, unabhängig davon, ob sie bereits aufgrund der Durchführung von Wertpapierdienstleistungen den speziellen Organisationspflichten für Wertpapierdienstleistungsinstitute unterliegen und damit eine Compliance-Funktion nach § 33 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 WpHG einzurichten haben.

Nach AT 4.4.2 Tz.1 MaRisk soll die Compliance-Funktion den Risiken, die aus der Nicht-Einhaltung rechtlicher Regelungen und Vorgaben ergeben können, entgegenwirken. Ferner hat sie auf Einrichtung wirksamer Verfahren zur Einhaltung der für das Institut wesentlichen rechtlichen Regelungen und Vorgaben hinzuwirken.

Der Compliance-Funktion sind ausreichende Befugnisse sowie ein uneingeschränkter Informationszugang einzuräumen. Die Befugnisse sollten entsprechende Weisungs- bzw. Durchsetzungsrechte enthalten, um der Compliance-Funktion ein aktives „Entgegenwirken“ bzw. „Hinwirken“ im Sinne der AT 4.4.2 Tz. 1 MaRisk zu ermöglichen.

Im Rahmen der Risikoanalyse (AT 4.4.2 Tz. 2 MaRisk) sind zunächst die vom Institut auf Grundlage der Geschäftstätigkeiten einzuhaltenden rechtlichen Regelungen und Vorgaben vollständig zu identifizieren. Dabei kann sich die Compliance-Funktion auf bankspezifische Regelungen beschränken.

In der Praxis erfolgt die Risiko-Identifizierung häufig unter Einbeziehung der operativen Bereiche im Rahmen von Self-Assessments. Es erscheint sinnvoll, im Rahmen der Self-Assessments nicht nur die von den operativen Bereichen einzuhaltenden Gesetze und aufsichtsrechtlichen Regelungen, sondern die von den Fachbereichen zu deren Einhaltung eingerichteten Kontrollhandlungen (First-Level-Controls; zur Abgrenzung der Kontrollebenen siehe auch das „Three-Lines-of-Defence-Modell“ des Basel Committee of Banking Supervision; [Mehr...](#)) zu identifizieren und hinsichtlich ihrer Angemessenheit und Wirksamkeit zu bewerten.

Darauf aufbauend sind die Compliance-Risiken, also die Risiken der Gefährdung des Institutsvermögens als Folge der Nicht- bzw. nicht vollständigen Einhaltung

rechtlicher Regelung und Vorgaben, zu identifizieren und zu bewerten.

Aus den Ergebnissen der Risikoanalyse hat die Compliance-Funktion Art und Umfang ihrer Tätigkeiten abzuleiten. Die Risikoanalyse ist regelmäßig zu aktualisieren. Eine anlassbezogene Aktualisierung erscheint insbesondere bei Aufnahme von neuen Produkten und/oder der geplanten Tätigkeiten auf neuen Märkten geboten.

Die Durchführung von Kontrollhandlungen durch die Compliance-Funktion ist gemäß AT 4.4.2 MaRisk, anders als nach BT 1.2.1.2 MaComp ([Mehr...](#)) für die WpHG-Compliance, nicht explizit vorgeschrieben. Die Erforderlichkeit sowie Art und Umfang von Kontrollhandlungen hat die Compliance-Funktion nachvollziehbar aus der Risikoanalyse abzuleiten.

Die Compliance-Funktion ist grundsätzlich unmittelbar der Geschäftsleitung zu unterstellen (AT 4.4.2 Tz. 3 MaRisk). Eine Anbindung an andere Kontrolleinheiten ist, mit Ausnahme der Internen Revision, aber möglich.

Die Berichterstattung an die Geschäftsleitung (AT 4.4.2 Tz. 6 MaRisk) hat Ausführungen zur Angemessenheit und Wirksamkeit der aufbau- und ablauforganisatorischen Regelungen, die die Einhaltung der identifizierten wesentlichen rechtlichen Regelungen und Vorgaben gewährleisten sollen, zu enthalten. Ferner ist auf festgestellte Mängel sowie getroffene Maßnahmen zu deren Behebung einzugehen. Eine ad-hoc Berichterstattung der Compliance-Funktion sollte unter Berücksichtigung der institutsspezifischen Gegebenheiten, insbesondere der Art und Umfang von Compliance-Risiken, erfolgen.

Gemäß Anschreiben der BaFin zur 4. MaRisk-Novelle vom 14. Dezember 2012 zielen die neuen Anforderungen an die Compliance-Funktion insbesondere auf die Schaffung einer angemessenen Compliance-Kultur (Compliance-Awareness) innerhalb der Institute ab.

Damit soll verdeutlicht werden, dass die Geschäftsleitung und operativen Bereiche neben ihren Verantwortlichkeiten und Beiträgen zum wirtschaftlichen Erfolg des Instituts auch eine nicht minder bedeutsame Verantwortung für die Einhaltung der rechtlichen Regelungen und Vorgaben sowie der mit einer Nichteinhaltung solcher Regelungen verbundenen Risiken tragen.

Die Anforderungen des AT 4.4.2 MaRisk waren bis zum 31. Dezember 2013 umzusetzen. Gemäß Schreiben der BaFin an das IDW vom 26. November 2013 wird die BaFin bei der aufsichtlichen Beurteilung der Umsetzung der neuen Anforderungen durch die Institute aufgrund des knappen Umsetzungszeitraums mit Augenmaß vorgehen, sofern etwaige Verzögerungen bei der Umsetzung im Einzelfall nicht auf Versäumnisse des Instituts zurückzuführen sind und bereits entspre-

chende Umsetzungsprojekte vorgewiesen werden können<sup>1</sup>.

### 1.8. EMIR Update: Beginn der Meldepflichten am 12. Februar 2014



WP RA Wolfgang Otte  
[emir@bdo.de](mailto:emir@bdo.de)



WP Lars Marcel Hansen  
[emir@bdo.de](mailto:emir@bdo.de)

2009 haben die Teilnehmer auf dem G20-Gipfel in Pittsburgh beschlossen, die Finanzmärkte in Zukunft besser vor dem Ausfall großer Marktteilnehmer zu schützen. Die unter dem Akronym EMIR, European Market Infrastructure Regulation, bekannte EU-Verordnung führte u.a. zu Clearing- und Meldepflichten sowie der Verpflichtung, bestimmte Risikominde- rungstechniken vorzuhalten bzw. zu etablieren. Diese Pflichten betreffen grundsätzlich alle Unternehmen, die sog. OTC-Derivate abschließen. In einem Sonder- newsletter EMIR hatten wir Sie im August 2013 über Rahmenbedingungen, sachlichen Anwendungsbereich und daraus resultierende Verpflichtungen für Unter- nehmen der Realwirtschaft informiert ([Mehr...](#)).

Durch die Zulassung von insgesamt 6 Transaktionsreg- istern durch die europäische Wertpapieraufsichtsbe- hörde ESMA im November 2013 beginnt die Pflicht zur Meldung von Geschäften in Derivaten nunmehr am 12. Februar 2014 ([Mehr...](#)). Spätestens an diesem Tag sind alle Unternehmen, die Geschäfte mit Derivaten abschließen, von EMIR direkt betroffen. Um meldefähig zu sein, müssen alle meldepflichtigen Unterne- men einen Legal Entity Identifier (LEI) beantragen. Damit verbunden ist auch der Beginn der Fristen für das sogenannte Backloading, d.h. die Meldepflicht für Altbestände. Innerhalb von 90 Tagen nach Meldebe- ginn sind danach sämtliche Derivatekontrakte an ein Transaktionsregister zu melden, die am 16. August 2012 ausstanden und bei Meldebeginn am 12. Februar 2014 noch ausstehen (d.h. bis 13. Mai 2014). Ferner sind innerhalb von drei Jahren sämtliche Derivate- kontrakte zu melden, die am oder nach dem 16. August 2012 geschlossen wurden und bei Meldebe- ginn bereits fällig bzw. abgewickelt sind (d.h. bis zum 12. Februar 2017).

Ferner hat die ESMA am 20. Dezember 2013 ein update der Q&A ([Mehr...](#)) sowie eine Klarstellung zur Melde- pflicht von börsengehandelten Derivaten veröffentlicht ([Mehr...](#)).

Am 13. Januar 2014 haben die ISDA (International Swaps and Derivatives Association) und die FOA (Futu-

<sup>1</sup> BaFin-Schreiben vom 26. November 2013, 2013/1274438 Compliance-Funktion nach MaRisk, Umsetzungsfristen der neuen Anforderungen (GZ: BA 54-FR 2210-2013/0029)

res and Options Associations) ihr gemeinsam entworfenes ISDA/FOA EMIR Reporting Agreement veröffentlicht. Dieses Dokument soll den Marktteilnehmer helfen, ihre Meldepflichten zu erfüllen. Dabei handelt es sich um eine Vereinbarung, nach der ein bevollmächtigter Reporting Service im Auftrag des Kunden alle Daten zu Transaktionen an ein Transaktionsregister - oder, wenn dies nicht vorhanden ist, an die ESMA - meldet. Unternehmen können ihre Reporting Verpflichtung, an Unternehmen die Reporting Services anbieten, delegieren. Das kann zum Beispiel auch deren Hausbank sein, sofern diese derartige Services anbietet ([Mehr...](#)).

### 1.9. Bilanzierung übernommener Verpflichtungen: Neuregelung belastet steuerlich auch „Altfälle“



WP StB Margit Klein  
[margit.klein@bdo.de](mailto:margit.klein@bdo.de)

StB Sven Schilling  
[sven.schilling@bdo.de](mailto:sven.schilling@bdo.de)



In Ausgabe 3/2013 haben wir Sie über den Widerspruch zwischen der Auffassung der Finanzverwaltung (BMF) und der höchstrichterlichen Rechtsprechung (BFH) hinsichtlich der Folgebewertung von übernommenen Verpflichtungen, für die besondere steuerliche Bewertungsvorschriften oder Ansatzverbote bestehen, und der diesbezüglich geplanten Gesetzesänderung informiert.

Zwischenzeitlich ist die entsprechende Gesetzesänderung im Rahmen des AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz im Eilverfahren vom Bundestag beschlossen, kurzfristig durch den Bundesrat genehmigt und bereits am 23. Dezember 2013 im Bundesgesetzblatt verkündet worden ([Mehr...](#)).

Auswirkungen hat die Gesetzesänderung auf Übernahmen von Verpflichtungen, für die steuerliche Bewertungsvorschriften bestehen, wie z.B.

- Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG
- Abzinsungssatz 5,5% für unverzinsliche Rückstellungen/Verbindlichkeiten nach § 6 Abs. 1 Nr. 3e EStG
- Verbot der Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3f EStG oder Ansatzverbote für z.B.
- Drohverlustrückstellungen nach § 5 Abs. 4a EStG
- Rückstellungen bei Verbindlichkeiten, die nur aus zukünftigen Einnahmen oder Gewinnen zu tilgen sind gem. § 5 Abs. 2a EStG.

Ferner ist die gesetzliche Neuregelung auch für Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen entsprechend anzuwenden.

Der im Rahmen der Gesetzesänderung neu eingeführte § 4f EStG knüpft unmittelbar bei dem Veräußerer bzw. dem übertragenden Rechtsträger an. Nach § 4f EStG ist der Aufwand aus der Realisierung der in den übertragenen Verpflichtungen enthaltenen stillen Lasten steuerlich auf 15 Jahre zu verteilen. Eine sofortige Realisierung der stillen Lasten wird damit - anders als in der Handelsbilanz - ausgeschlossen. Eine Erleichterung und damit sofortige Realisierung ist allerdings für kleine und mittlere Betriebe i.S.d. § 7g EStG sowie bei Übertragungen im Rahmen der Veräußerung oder Aufgabe des gesamten Betriebs, eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils vorgesehen.

Hinweis: Soweit § 4f EStG die zeitliche Streckung der Aufwandsrealisierung anordnet, kann dies für den Steuerpflichtigen auch vorteilhaft sein. So unterliegt der „konservierte“ Aufwand aus der Realisierung bei einem Gesellschafterwechsel nicht den Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c KStG.

Der ebenfalls neu eingeführte § 5 Abs. 7 EStG knüpft bei dem Erwerber bzw. übernehmenden Rechtsträger an. Nach § 5 Abs. 7 EStG sollen die übernommenen Verpflichtungen in der Steuerbilanz des Erwerbers bzw. übernehmenden Rechtsträgers so bilanziert werden, wie sie in der Steuerbilanz des Veräußerers bzw. übertragenden Rechtsträgers ohne Übernahme zu bilanzieren wären. Dadurch entsteht ein Erwerbsfolgegewinn, für den allerdings eine gewinnmindernde Rücklage in Höhe von 14/15 gebildet werden kann, die über die folgenden 14 Wirtschaftsjahre jeweils mit mindestens 1/14 gewinnerhöhend aufzulösen ist.

§ 4f EStG sowie § 5 Abs. 7 EStG sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 28. November 2013 enden. Da die Neuregelungen somit grundsätzlich auch für Übertragungen von Verpflichtungen vor diesem Stichtag gelten, entfalten die Regelungen eine gewisse Rückwirkung.

### 1.10. Verlängerung der Frist für die SEPA Umstellung bis zum 1. August 2014



Bachelor of Arts / Informatikbetriebswirt (VWA) Thomas Struthmann  
[thomas.struthmann@bdo.de](mailto:thomas.struthmann@bdo.de)

EU-Kommissar Barnier hat in einer Pressemitteilung vom 9. Januar 2014 ([Mehr...](#)) bekannt gegeben, dass die EU-Kommission die Frist für die Umstellung auf das neue SEPA-Verfahren um sechs Monate verlängert. Dieser Vorschlag der Fristverlängerung der EU-Kommission muss noch durch den EU-Ministerrat sowie das EU-Parlament bestätigt werden. Offiziell bleibt es beim Auslaufen der Frist zum 1. Februar, aber Zahlungen nach den nationalen Zahlungsverfahren werden weiterhin akzeptiert.

Mit SEPA, dem einheitlichen Euro-Zahlungsverkehrsraum, werden neue, europaweit einheitliche Verfahren für den bargeldlosen Zahlungsverkehr (Überweisungen, Lastschriften) eingeführt. Sie sind für Euro-Zahlungen in den 28 EU-Staaten, Island, Liechtenstein, Norwegen sowie Monaco und der Schweiz nutzbar. Die SEPA-Verordnung 260/1012 der EU sieht vor, dass SEPA am 1. Februar 2014 eingeführt wird. Ab diesem Datum sollten Überweisungen und Lastschriften nur noch nach den SEPA-Verfahren durchgeführt werden.

EU-Kommissar Barnier bedauerte diesen Schritt, wollte aber verhindern, dass es zu Zahlungsausfällen kommt und Nicht-SEPA-konforme Zahlungen ab dem 1. Februar blockiert werden. Hintergrund ist der Umstand, dass die für die SEPA-Verordnung erforderlichen technischen Umstellungen durch die Unternehmen bisher noch nicht weit genug fortgeschritten sind, um die Risiken von Zahlungsverzögerungen und technischer Zahlungsunfähigkeit auszuschließen. Durch die Einführung der Übergangsfrist bis zum 1. August 2014 soll den Unternehmen Zeit gegeben werden, die technische Umstellung vorzunehmen.

### 1.11. Vorläufige Einigung zur Reform der Abschlussprüfung in Europa



WP StB Stefanie Skoluda  
[stefanie.skoluda@bdo.de](mailto:stefanie.skoluda@bdo.de)

Die Europäische Kommission, das Europäische Parlament und der Rat der Europäischen Union haben sich in den informellen, sog. Trilogverhandlungen am 16. und 17. Dezember 2013 über die Kernpunkte der Reform der Abschlussprüfung in Europa vorläufig geeinigt (Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 17. Dezember; [Mehr...](#)). Der Ausschuss der ständigen Vertreter beim Rat der Europäischen Union hat dem Verhandlungsergebnis am 18. Dezember zugestimmt und der Kompromiss wurde am 21. Januar 2014 vom Rechtsausschuss des Europäischen Parlaments angenommen (Pressemitteilung des Rechtsausschusses vom 21. Januar; [Mehr...](#)). Im April soll die erste Lesung im europäischen Parlament stattfinden, so dass die Reform der Abschlussprüfung noch vor den Europawahlen im Mai verabschiedet sein könnte.

Der Kompromiss zur Regulierung der Abschlussprüfung in Europa bleibt deutlich hinter den im November 2011 verabschiedeten ursprünglichen Vorschlägen der Kommission ([Mehr...](#)) zurück. An dem zweigeteilten Konzept einer Änderungsrichtlinie zur Abschlussprüferrichtlinie und einer Verordnung für die Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse wurde festgehalten.

In den Trilogverhandlungen haben sich die Parteien auf folgende Kernpunkte geeinigt:

#### Unternehmen von öffentlichem Interesse

Die von der EU-Kommission vorgesehene Erweiterung des Kreises der Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. PIEs) konnte sich nicht durchsetzen. Es wird bei der auch bisher schon in der Abschlussprüferrichtlinie enthaltenen Definition bleiben. Danach sind Unternehmen von öffentlichem Interesse kapitalmarktorientierte Unternehmen, deren Wertpapiere an einem geregelten Markt zugelassen sind, Kreditinstitute, Versicherungen sowie von den Mitgliedstaaten als solche definierte Unternehmen.

#### Externe Rotation bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse

Die Vorschläge der EU-Kommission sahen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse einen zwingenden Wechsel der Prüfungsgesellschaft nach sechs Jahren, im Fall von Joint Audits nach neun Jahren vor. Nunmehr ist eine Grundrotationszeit von zehn Jahren vorgesehen. Diese kann bei öffentlicher Ausschreibung der Abschlussprüfung um weitere zehn Jahre (bzw. 14 Jahre für den Fall eines Joint Audits) verlängert werden. Die Mitgliedsstaaten dürfen kürzere Rotationszeiten vorschreiben. Übergangsregelungen sollen für einen gestaffelten Beginn der Rotationspflicht nach Inkrafttreten der Verordnung sorgen. Eine externe Rotation wird aber erstmals sechs Jahre nach Inkrafttreten der Verordnung notwendig, wenn ein Unternehmen von öffentlichem Interesse zum Zeitpunkt des Inkrafttretens seit 20 Jahren oder länger denselben Abschlussprüfer bestellt hat. Ist derselbe Abschlussprüfer zum Zeitpunkt des Inkrafttretens seit zwischen 11 und 19 Jahren bestellt, muss nach neun Jahren rotiert werden.

#### Verbot prüfungsfremder Leistungen bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse

Das im Verordnungsentwurf vorgesehene generelle Verbot zur Erbringung prüfungsfremder Leistungen durch bestimmte, große Prüfungsgesellschaften und die Schaffung sog. *pure audit firms* entfallen. Festgehalten wurde an der sog. *black list*, einer Aufzählung bestimmter prüfungsfremder Leistungen, die durch den Abschlussprüfer bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nicht erbracht werden dürfen. Das Verbot gilt auch für die Erbringung von Leistungen an Mutter- oder Tochterunternehmen des Prüfungsmandats. Betroffen sind Steuer- und Rechtsberatung, Buchhaltung und Abschlusserstellung, Bewertungsleistungen sowie einige Unternehmensberatungsleistungen. Als Ergebnis des Trilogs dürfen die Mitgliedstaaten bestimmte Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen von dem Verbot ausnehmen, sofern die erbrachten Leistungen einzeln oder zusammengefasst keine direkte oder nur eine unwesentliche Auswirkung auf den geprüften Abschluss haben, der Abschlussprü-

fer die Auswirkung im Prüfungsbericht erläutert und die Regeln der Abschlussprüferrichtlinie zur Unabhängigkeit beachtet werden.

Für Honorare aus prüfungsfremden Leistungen ist nun eine Grenze vorgesehen, nach der diese nicht mehr als 70% des durchschnittlichen Prüfungshonorars der letzten drei Jahre betragen dürfen. Dabei sind auch die Leistungen für das Mutterunternehmen und eventuelle Tochterunternehmen zu berücksichtigen.

#### Übernahme der ISA / Bestätigungsvermerk

Künftig sollen alle Abschlussprüfungen nach den International Standards on Auditing (ISA) durchgeführt werden. Voraussetzung ist eine Übernahme der ISA durch die EU. Aufgrund von Sonderregelungen zum Bestätigungsvermerk in der Verordnung werden die ISA in diesem Bereich jedoch nicht uneingeschränkt zur Anwendung kommen.

Die Kompromisse der Trilogverhandlungen sind auf der Internetseite des Europäischen Parlaments abrufbar: Änderung der Abschlussprüferrichtlinie ([Mehr...](#)) und Verordnung für die Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse ([Mehr...](#)).

### 1.12. Berichterstattung in Jahresabschluss und Lagebericht über drohende Nachzahlungen für stromintensive Unternehmen

WP StB Stefanie Skoluda  
[stefanie.skoluda@bdo.de](mailto:stefanie.skoluda@bdo.de)

Unter den Voraussetzungen der §§ 40 ff. Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) können Unternehmen bzw. selbstständige Unternehmensteile des produzierenden Gewerbes in Deutschland einen Antrag auf Begrenzung der EEG-Umlage und somit auf Senkung der Stromkosten stellen. Die EU-Kommission hat Zweifel an der Vereinbarkeit dieser Ausnahmeregelungen für stromintensive Unternehmen mit dem EU-Beihilferecht und hat daher gegen Deutschland ein förmliches Prüfverfahren wegen des Verdachts unzulässiger Beihilfegewährung eröffnet. Die deutsche Bundesregierung geht davon aus, dass die im EEG enthaltenen Entlastungsregelungen für stromintensive Unternehmen keine Beihilfen im Sinne des Art. 107 AEUV darstellen. Der Ausgang des Prüfverfahrens ist offen. Sofern die Begrenzung der EEG-Umlage gegen das EU-Beihilferecht verstößt, drohen den betroffenen Unternehmen möglicherweise erhebliche Nachzahlungen.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) weist in einer Pressemitteilung vom 17. Dezember 2013 darauf hin, dass das Risiko möglicher Nachzahlungen in den Jahresabschlüssen und Lageberichten der betroffenen Unternehmen abzubilden ist. Es liegt in der Beurteilung des bilanzierenden Unternehmens, ob durch die Eröffnung des Prüfverfahrens eine Nachzahlung bereits so wahrscheinlich ist, dass eine Rückstellung für un-

gewisse Verbindlichkeiten gebildet werden muss. Geht das bilanzierende Unternehmen davon aus, dass keine Rückstellung zu bilden ist, sind betragsmäßige Angaben zu möglichen Nachzahlungen in die Berichterstattung über die Risiken der künftigen Entwicklung in den Lagebericht bzw. Konzernlagebericht aufzunehmen. Auch eine Berichterstattung im Anhang kann ggf. erforderlich werden. Das IDW betont, dass der Abschlussprüfer die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses ohne entsprechende Angaben nicht bestätigen können wird.

In IFRS Konzernabschlüssen ist neben der Berichterstattung im Konzernlagebericht zwingend auch eine Berichterstattung in den Notes erforderlich. Wird von einer Rückstellungsbildung abgesehen, stellt das Nachzahlungsrisiko eine Eventualverbindlichkeit dar, über die in den Notes Angaben zu machen sind. Anzugeben sind eine Beschreibung des Nachzahlungsrisikos, eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen sowie Unsicherheiten hinsichtlich des Betrags oder der Fälligkeit.

Auf der Internetseite des IDW sind in der Rubrik IDW Aktuell unter dem Datum vom 18. Dezember 2013 Informationen zur Rechtsposition der Bundesregierung zum EU-Beihilfeverfahren sowie die Pressemitteilung des IDW vom 17. Dezember ([Mehr...](#)) abrufbar.

### 1.13. Einstufung als Kleinstkapitalgesellschaft im Jahr der Erstanwendung des HGB i.d.F. des MicroBiG

WP StB Stefanie Skoluda  
[stefanie.skoluda@bdo.de](mailto:stefanie.skoluda@bdo.de)

In einer aktuellen Mitteilung hat das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) auf die Auffassung der Bundesanzeiger-Verlagsgesellschaft bezüglich der Einstufung eines Unternehmens als Kleinstkapitalgesellschaft im Jahr der Erstanwendung des HGB i.d.F. des MicroBiG hingewiesen.

Nach dem Gesetzeswortlaut in Art. 70 Abs. 1 Satz 1 EGHGB ist § 267a HGB, der die Größenkriterien für die Einstufung als Kleinstkapitalgesellschaft definiert, erstmals für Abschlüsse anzuwenden, die sich auf einen nach dem 30. Dezember 2012 liegenden Abschlussstichtag beziehen. Kleinstkapitalgesellschaften mit einem dem Kalenderjahr entsprechenden Geschäftsjahr konnten die neuen Regelungen demnach bereits für den Abschluss zum 31. Dezember 2012 in Anspruch nehmen. Grundsätzlich setzt die Zuordnung eines Unternehmens zu einer bestimmten Größenklasse voraus, dass die maßgeblichen Größenkriterien an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen über- oder unterschritten werden. Unter welchen Voraussetzungen die Einstufung als Kleinstkapitalgesellschaft im Erstanwendungszeitpunkt zu erfolgen hat, ist gesetzlich nicht eindeutig geregelt. Bisher wurde regelmäßig davon ausgegangen, dass für die Beurteilung der Fra-

ge, ob zum Abschlussstichtag der Erstanwendung des MicroBiIG eine Kleinstkapitalgesellschaft vorliegt, auch davor liegende Abschlussstichtage zu berücksichtigen sind.

Die Bundesanzeiger-Verlagsgesellschaft, die für die Durchführung des Offenlegungs- und Ordnungsgeldverfahrens zuständig ist, vertritt in Abstimmung mit dem Bundesamt für Justiz die Auffassung, dass für die Einstufung als Kleinstkapitalgesellschaft im Erstanwendungszeitpunkt des MicroBiIG für Unternehmen mit kalendergleichem Geschäftsjahr ausschließlich auf die Verhältnisse zum 31. Dezember 2012 abzustellen ist. Nach dieser Auffassung dürfen Unternehmen, die am 31. Dezember 2012 erstmals die maßgeblichen Schwellenwerte des § 267a HGB nicht überschreiten, bereits die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften in Anspruch nehmen. Gleichzeitig dürfen Unternehmen, die zwar zum 31. Dezember 2010 und zum 31. Dezember 2011 unterhalb der Schwellenwerte lagen, diese aber zum 31. Dezember 2012 überschreiten, nicht von den Erleichterungen Gebrauch machen.

Die Mitteilung des IDW sowie die Links zu den relevanten Seiten der Bundesanzeiger-Verlagsgesellschaft und des Bundesamts für Justiz stehen auf der Webseite des IDW in der Rubrik IDW Aktuell zur Verfügung ([Mehr...](#)).

#### 1.14. Veröffentlichung der Änderung der Transparenzrichtlinie im EU-Amtsblatt

WP StB Stefanie Skoluda  
[stefanie.skoluda@bdo.de](mailto:stefanie.skoluda@bdo.de)

Die Richtlinie 2013/50/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2013 zur Änderung vor allem der Transparenzrichtlinie (Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates zur Harmonisierung der Transparenzanforderungen in Bezug auf Informationen über Emittenten, deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt zugelassen sind) wurde am 6. November 2013 im EU-Amtsblatt veröffentlicht ([Mehr...](#)) und trat am 26. November in Kraft. Die Mitgliedstaaten haben zwei Jahre Zeit für die Umsetzung in nationales Recht.

Die Änderungsrichtlinie schafft die EU-Pflicht zur Erstellung und Veröffentlichung von Zwischenmitteilungen der Geschäftsführung bzw. von Quartalsfinanzberichten für börsennotierte Unternehmen ab. Damit bleibt es den Börsenbetreibern überlassen, ob sie für die an geregelten Märkten notierten Emittenten Quartalsberichte vorschreiben. Zudem regelt sie die Offenlegung der durch die neue EU-Rechnungslegungsrichtlinie eingeführten länder- und projektbezogenen Berichterstattung über Zahlungen, die an staatliche Stellen geleistet werden.

#### 1.15. IT-Check 360° - Wirtschaftlichkeit von IT-Systemen



Dipl.-Inform. Frank Wissing  
[frank.wissing@bdo.de](mailto:frank.wissing@bdo.de)

Bachelor of Arts /  
Informatikbetriebswirt (VWA)  
Thomas Struthmann  
[thomas.struthmann@bdo.de](mailto:thomas.struthmann@bdo.de)



Die Informationstechnologie (IT) ist zunehmend ein bedeutender Faktor, der Einfluss auf den Geschäftserfolg hat. Die Effizienz und Effektivität der Prozesse eines Unternehmens benötigen in zunehmendem Umfang IT-Systeme zu deren Unterstützung. Hierzu werden nicht unwesentliche Investitionen aufgebracht, sodass sich bei den Kostenverantwortlichen die folgenden Fragen aufdrängen können:

- Welchen Wertbeitrag zum Geschäftserfolg erbringt eigentlich unsere IT?
- Sind die anfallenden Kosten vertretbar, marktgerecht und richtig eingesetzt?
- Werden meine Kernprozesse und somit die Wertschöpfung eines Unternehmens optimal unterstützt und bin ich noch flexibel genug, um den zukünftigen Anforderungen des Marktes gerecht zu werden?
- Welche Risiken verbergen sich hinter dem Einsatz meiner IT und sind meine Daten noch sicher?
- Ist die IT-Infrastruktur angemessen ausgestattet und auf dem notwendigen technischen Stand? Verbergen sich Investitionsrisiken?

Da die IT sehr technisch geprägt ist, wird es für den Laien schwer, die notwendigen Entscheidungen und Investitionen in der IT richtig zu beurteilen. Nicht selten kann hieraus ein dauerndes Spannungsfeld zwischen IT-Leiter und Geschäftsführung entstehen.

Mit unserem IT-Check 360° bieten wir die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit von IT-Systemen an. Diese Beurteilung umfasst eine kompakte Aufnahme, Analyse und Bewertung der 10 wesentlichen Module eines IT-Betriebes:

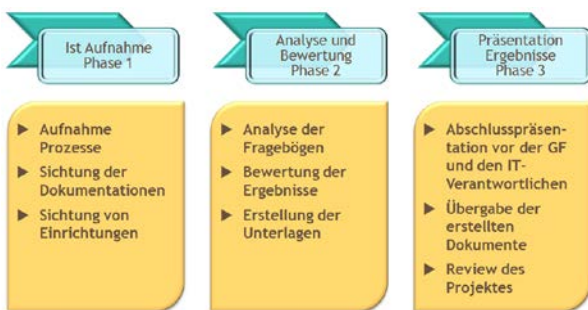


Mit diesen modularen Bausteinen erhält Ihr Unternehmen eine vollständigen 360°-Check der IT, welcher die Stärken und Schwächen sofort erkennen lässt. Die richtige Ergebnisaufbereitung und ein aussagekräftiges Benchmarking versetzen den technischen Laien in die Lage, mit dem Fachmann auf Augenhöhe zu diskutieren.

Diese Ergebnisse bilden die ideale Ergänzung zur IT-Prüfung im Rahmen der Jahresabschlussprüfung, die ihren Schwerpunkt im Kontrollumfeld und der Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit hat.

### Strukturierte Vorgehensweise

Dem IT-Check 360° liegt eine strukturierte, kompakte Vorgehensweise zugrunde. Sie gliedert sich in 3 Phasen.



Im Rahmen der Ist-Aufnahme erfolgt eine kompakte und auf das Ziel ausgerichtete Aufnahme der für eine 360°-Betrachtung der IT notwendigen Informationen, Regelungen und Sachverhalte. Der Betrachtungsfokus ist dabei bewusst modular aufgebaut, und kann entsprechend der jeweiligen Zielsetzung enger oder weiter gestaltet werden. Jedem für das einzelne Modul verantwortlichen Ansprechpartner (IT oder Fachbereich) werden konkrete Fragen gestellt, welche sich ergänzen oder eine gegenseitige Kontrolle ermöglichen (z.B. Kompetenzen) und schließlich zu einem Gesamtbild, einer Gesamtbeurteilung führen. Die Aufnahme basiert auf vorbereiteten Fragebögen bzw. Checklisten und kann aufgrund der Strukturierung sehr kompakt abgearbeitet werden. Bspw. werden folgende Themen in den einzelnen Modulen erhoben bzw. hinterfragt:

- **Geschäftsprozessanforderungen**  
Die Aufnahme der wesentlichen Anforderungen der Geschäftsprozesse an eine funktionierende IT erfolgt direkt mit den Fachbereichen. Sie kennen im Anschluss die Qualität Ihrer IT und wissen an welchen Stellen und mit welchen Maßnahmen Sie zur Verbesserung der Geschäftsprozesse beitragen können.
- **IT-Strategie**  
Der Blickwinkel eines neutralen Dritten kann die IT-Strategie in Bezug auf die aktuellen Anforderungen und Planungen prüfen und Maßnahmen ableiten. Dies umfasst Fragestellungen wie:
  - Passt meine IT-Strategie zur Unternehmensstrategie?

- Deckt meine Strategie die zukünftigen Anforderungen aus meinem Geschäft ab?
- Sind in meiner Strategie „Make or Buy“-Analysen berücksichtigt?

Im Anschluss kennen Sie mögliche Lücken in dieser verbindlichen Ausrichtung und können gezielt diese Lücken zur Vermeidung von Fehlentwicklungen schließen.

- **IT-Infrastruktur**  
Mit der Analyse der technischen Details Ihrer IT-Infrastruktur bekommen Sie eine Rückmeldung über die Qualität der Leistungserbringung durch die IT. Dabei werden die Angemessenheit der Ausstattung bezüglich Leistungsfähigkeit, Zukunftssicherheit sowie die Sicherheitsmaßnahmen begutachtet. Aus der Analyse der IT-Infrastruktur leiten sich konkrete Maßnahmen für den geregelten IT-Betrieb ab und geben die Chance, Good Practice Ansätze zu implementieren und Effektivitäts- und Effizienzvorteile zu realisieren.
- **IT-Anwendungen**  
Themen wie Standardsoftware versus Eigenentwicklung, Lizenzmanagement, IT-Sourcing und Cloud Computing bieten häufig große Verbesserungspotentiale, die durch unsere Aufnahmen und Analysen identifiziert werden können. Wir zeigen Ihnen wie Sie mit strukturierten Vorgaben sowie Entscheidungsanalyse wie beispielsweise „Make or Buy“ Verbesserungspotentiale umsetzen können.
- **IT-Organisation**  
Der Vergleich mit anderen Unternehmen lässt schnell erkennen, an welchen Stellen im Unternehmen Verbesserungen der Organisation möglich und angebracht sind. Dies betrifft unter anderem die personelle Aufstellung der Abteilung, mögliche Wissensmonopole einzelner Mitarbeiter und die gezielte Entwicklung dieser Mitarbeiter. Ein weiterer Punkt ist die Zuordnung von Aufgaben, Gestaltung der Prozesse sowie die Integration der Abteilung in das Gesamtunternehmen als interner Dienstleister.
- **IT-Risikomanagement**  
Eine Analyse stellt fest, ob die etablierten Verfahren zur Minderung des in der IT vorhandenen Risikos angemessen und hinreichend sind. Es werden Maßnahmen erarbeitet, die die Risikolage in der IT im Unternehmen verbessert ohne die Effizienz und Effektivität in Frage zu stellen.
- **IT-Sourcing**  
Für die Lieferung von IT-Lösungen existieren verschiedene Betreibermodelle (Make or Buy), die im Rahmen dieses Moduls gegeneinander abgewogen werden. Nicht immer ist ein Outsourcing die beste Lösung. Vor- und Nachteile müssen behutsam abgewogen werden. Die Auslagerung der IT oder Teile von ihr beinhalten zudem eine hohe Komplexität. Trotzdem kann mit dem IT-Outsourcing ein vielver-



sprechender Ansatz zur Nutzung neuer Technologien bzw. Einkauf von Fachwissen genutzt werden.

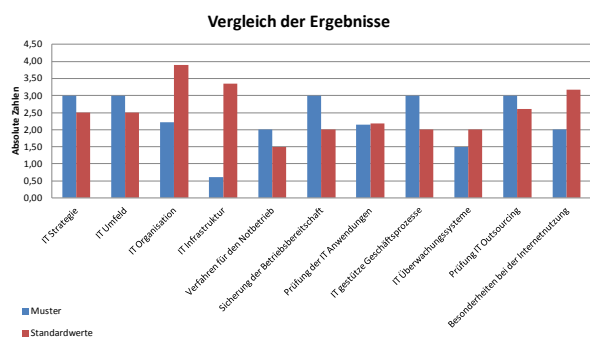
- IT-Kosten und Wirtschaftlichkeit  
Die IT-Kosten umfassen sämtliche für den Betrieb der IT notwendigen Leistungen wie Anschaffungskosten für Hardware, Software und Peripherie, Instandhaltung, Verbrauchskosten, Gebühren, Personalkosten und insbesondere die Projektkosten. Je nach Bedarf können verschiedene Kostenrechnungsmethoden wie beispielsweise Voll- und Teilkostenrechnung, Prozesskostenrechnung, Zielkostenrechnung oder Total Cost of Ownership (TCO) zum Einsatz kommen. Insbesondere für die Bewertung der eigenen Wirtschaftlichkeit ist ein Vergleich zu anderen Unternehmen wichtig. Unsere neutralen Experten geben Ihnen mit dem Erfahrungsschatz aus vielen Projekten und einer Vergleichsdatenbasis eine differenzierte Rückmeldung bezüglich der Wirtschaftlichkeit Ihrer IT. Das aufgezeigte Einsparpotential berücksichtigt die gleichbleibende Qualität der IT-Unterstützung in Ihrem Unternehmen.

**Analyse und Bewertung**

In dieser Phase werden die verschiedenen Fragebögen und Unterlagen aus der Ist-Aufnahme analysiert. Die sich ergebenden Querverweise zwischen den Bausteinen werden anschließend eingearbeitet und fließen gleichermaßen in die Bewertung ein. Während der Analyse und Bewertung werden die Unterlagen sowie die Dokumentation mit Beispielergebnissen erstellt. Erkannte Schwachstellen sowie Maßnahmen zu deren Beseitigung werden detailliert mit einem Soll-Ist-Vergleich aufgelistet.

**Präsentation der Ergebnisse**

Mit den Ergebnissen erhalten Sie von uns ein Paket mit den gesamten Unterlagen und Dokumentationen der Aufnahmen sowie deren Analyse und Bewertung. Dies beinhaltet eine Übersicht mit der Einordnung Ihres Ergebnisses im Vergleich zu Referenzwerten sowie eine schriftliche Darstellung der Hauptpunkte und deren Auswirkungen auf Ihr Unternehmen oder Sie als Unternehmer.



Insbesondere werden einzelne Punkte aus der Bewertung mit besonders gutem oder schlechtem Ergebnis hervorgehoben und thematisiert. Die Einzelergebnisse werden mit Bewertungen zwischen 1 und 5 versehen

und in einer Matrix mit Benchmarkwerten aus in Größe und Branche vergleichbaren Unternehmen dargestellt. Somit erkennen Sie sofort Ihren Status und sehen den Status im Vergleich zu anderen Unternehmen. Die Ergebnisse sind nach Modulen sortiert und mit Referenzwerten sowie optischer Hervorhebung des Status aufbereitet.

IT Strategie	3,00	3	0
1. Gibt es Unterlagen zur IT-Strategie	1,00	1	0
2. Ist die IT-Strategie aus der Unternehmensstrategie abgeleitet	2,00	2	0
3. Ist die IT-Strategieplanung offiziell genehmigt	3,00	3	0
4. Angemessenheit der IT-Strategie sowie der IT-Planungen	4,00	4	0
5. Änderungsprojekte oder Restrukturierungsmaßnahmen	5,00	5	0
6. Angemessenheit des Sicherheitskonzeptes	3,00	3	0
IT Umfeld	3,00	3	0
1. IT-Risikobewusstsein im Unternehmen	3,00	3	0
2. Risiken aus dem IT-Einsatz	3,00	3	0
IT Organisation	2,22	2	0
1. Zentrale Aufbauorganisation	3,00	3	0
1.1 Organisationsstruktur – Leitung	3,00	3	0
1.2 Verteilung Aufgaben und Kompetenzen	3,00	3	0
1.3 Stellung des IT-Bereiches in der Unternehmensstruktur	3,00	3	0
2. Dezentrale Aufbauorganisation	1,67	2	0
2.1 Welche Stellen/Gruppen nehmen Aufgaben dezentral wahr	2,00	2	0
2.2 Organisation der dezentralen IT-Bereiche	2,00	2	0
2.3 Angemessenheit der Organisationsstruktur	1,00	1	0
3. Ablauforganisation	2,00	2	0
3.1 Richtlinien und Regelungen zur Ablauforganisation	2,00	2	0
3.2 Angemessenheit zur Ablauforganisation	2,00	2	0
IT Infrastruktur	0,67	1	0
1. Physische Sicherungsmaßnahmen	0,00	0	0
2. Produktiv eingesetzte Infrastruktur	0,00	0	0
3. Begehung Rechnerraum/Rechenzentrum	0,00	0	0
4. Outsourcing	0,00	0	0
4.1 Welche Datenverarbeitung ist outgesourct	0,00	0	0
4.2 Auf welcher Grundlage (Vertrag) ist outgesourct	0,00	0	0
5. Gibt es eine Beurteilung der Sicherheitsmaßnahmen	0,00	0	0
6. Werden wesentliche IT-Komponenten unterstützt	0,00	0	0

Ausgehend von der Übersichtsmatrix mit dem jeweiligen Status stehen Detailinformationen zur Verfügung. Diese beinhalten den aktuellen Status, die zu erledigenden Maßnahmen samt Priorität für die Umsetzung.

Priorität	Maßnahmen
	<p>Erstellung und schnellste Umsetzung eines Konzeptes zum Thema Anti-Viren mit folgenden Punkten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>&gt; Aufbau eines zentralen Verteilungsserver</li> <li>&gt; Automatische Installation auf allen Clients (neu und wenn nicht vorhanden)</li> <li>&gt; Einschränkung USER-Rechte zur Deinstallation und Abschaltung der Firewall (AD)</li> <li>&gt; Automatische Aktualisierung der Viren-Definitionen</li> <li>&gt; Verantwortung der Mitarbeiter</li> </ul> <p>Ziel: Kein User kommt in die Domäne, ohne einen aktuellen von der Muster freigegebenen Virens Scanner, alle anderen werden abgewiesen bzw. bekommen einen Virens Scanner automatisch installiert.</p>

Ausgehend von den Einzelergebnissen stellen wir Ihnen den Maßnahmenkatalog vor und stimmen das weitere Vorgehen ab. Dies erfolgt unter der Angabe der Priorität sowie einer Risikoeinschätzung.

Als Abschluss der Phase 3 erfolgt ein Review des Projektes.

**Fazit**

Mit dem IT-Check 360° bieten wir Ihnen eine solide Basis für die Beurteilung ihrer IT und deren Wirtschaftlichkeit. Insbesondere unsere neutrale Beurteilung als Außenstehender sowie der Benchmark mit vergleichbaren Unternehmen und die ermittelten Good-Practice Ansätzen können zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit oder Effektivität beim Einsatz von Ressourcen und Nutzung von schlummernden Optimierungspotenzialen genutzt werden.

Für einen IT-Check 360° müssen nicht immer alle Bausteine zum Einsatz kommen. Angepasst an die Erfordernisse des Unternehmens können die Bausteine nach Bedarf ausgewählt werden.

Der IT-Check 360° hilft Ihnen eine dauerhafte Verbesserung der IT-Unterstützung für Geschäftsprozesse zu gewährleisten und eine stetige Kostenoptimierung für die IT zu erreichen. Neben der Unterstützung bei der kontinuierlichen Verbesserung von Effektivität und Wirtschaftlichkeit gibt es Situationen im Unternehmen, bei denen sich ein IT-Check 360° empfiehlt.

Steht ein Wechsel des IT-Leiters an, ist es hilfreich die aktuelle Situation der IT zu kennen. So wird blinder Aktionismus vermieden und es können wohl überlegt und begründete Maßnahmen umgesetzt werden. Auch bei anstehenden Projekten wie einer ERP-Einführung kann ein IT-Check 360° hilfreich sein, um Ihrem Unternehmen eine solide Basis sowie die Entscheidungssicherheit zu geben. Durch die Auswahl der notwendigen Module wird die Analyse optimal an den Bedarf angepasst.

## 2. NEUES AUS DER INTERNATIONALEN RECHNUNGSLEGUNG

### 2.1. Die neuen Standards zur Konsolidierung (IFRS 10-12): Kommt es zu einer Veränderung Ihrer KPI's?



WP StB Sebastian Stindl  
[sebastian.stindl@bdo.de](mailto:sebastian.stindl@bdo.de)

Im Mai 2011 hat das IASB die neuen Standards zur Konsolidierung (IFRS 10 „Konzernabschlüsse“, IFRS 11 „Gemeinsame Vereinbarungen“ und IFRS 12 „Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen“) zusammen mit IAS 27 „Einzelabschlüsse“ und IAS 28 „Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen“ veröffentlicht. Die Standards sind für EU-Unternehmen für Geschäftsjahre beginnend am 1. Januar 2014 verpflichtend anzuwenden. Für kapitalmarktorientierte Unternehmen bedeutet dies bereits eine Berücksichtigung zum 31. März 2014 im Rahmen ihres Quartalsabschlusses. Aber auch alle anderen IFRS Bilanzierer müssen bereits im aktuellen IFRS-Konzernabschluss zum 31. Dezember 2013 im Anhang eine Aussage darüber treffen, welche Auswirkungen die neuen Standards auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben werden. Diese können erheblich sein und zu einer Verschiebung von Key Performance Indicators (KPI's) wie dem Verschuldungsgrad oder Rentabilitätskennziffern führen. Eine Verschiebung durch die Erstanwendung kann beispielsweise zu einem Verstoß gegen vereinbarte Vertragsklauseln in einem Darlehensvertrag führen. Auch die variable Vergütung des Managements orientiert sich häufig an bestimmten Kennzahlen. Eine rechtzeitige Kommunikation mit Investoren und Stakeholdern ist daher ratsam. Darüber hinaus hat die Deutsche

Prüfstelle für Rechnungslegung e.V. (DPR) am 15. Oktober 2013 die neuen Standards IFRS 10-12 als Prüfungsschwerpunkte für die Stichprobenprüfungen 2014 genannt ([Mehr...](#)).

Aufgrund der Komplexität der Standards und insbesondere der zeitintensiven Implementierung eines geeigneten Informationsprozesses für die neuen IFRS 12 Angaben zu nicht konsolidierten strukturierten Einheiten, war für Unternehmen eine frühzeitige Beschäftigung mit den neuen Standards geboten.

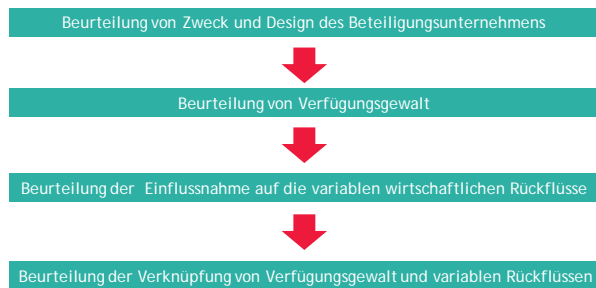
#### Der neue IFRS 10 „Konzernabschlüsse“

Die Frage ob ein Unternehmen zu konsolidieren ist, wird zukünftig durch den IFRS 10 beantwortet. Dieser ersetzt den bisherigen IAS 27 „Konzern- und Einzelabschlüsse“ und die Interpretation SIC-12 „Konsolidierung Zweckgesellschaften“. Der neue IAS 27 regelt hingegen nur noch die Erfassung von Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen im Einzelabschluss eines Mutterunternehmens und ist damit für den Konzernabschluss nicht mehr relevant.

Zukünftig wird zur Beurteilung, ob ein Mutterunternehmen (Investor) ein Beteiligungsunternehmen (Investee) beherrscht, auf einen einheitlichen Beherrschungsbegriff abgestellt. Nach dem neuen IFRS 10 liegt eine Beherrschung dann vor, wenn ein Investor seine Verfügungsgewalt (Power) nutzen kann, um die variablen wirtschaftlichen Rückflüsse (variable returns) eines Beteiligungsunternehmens zu beeinflussen.

## a) Das neue Beherrschungskonzept

Bei der Festlegung, ob ein Unternehmen ein anderes Unternehmen beherrscht, sind zukünftig mehrere Faktoren zu berücksichtigen. Dazu gehört Zweck und Design des Beteiligungsunternehmens, das Bestehen von Rechten als auch deren Ausprägung und für wen diese Rechte ausgeübt werden. Das folgende Prüf-schema gibt einen Überblick über den Aufbau des neuen Beherrschungskonzepts:



## b) Beurteilung von Zweck und Design

Über die Beurteilung von Zweck und Design eines Beteiligungsunternehmens werden die maßgeblichen Geschäftsaktivitäten, die Steuerung dieser Geschäftsaktivitäten und die Rückflüsse aus diesen bestimmt (IFRS 10.B5). In diesem Schritt ist die Frage zu beantworten, warum eine bestimmte Unternehmenskonstruktion gewählt wurde. Das Verständnis von Zweck und Design der Konstruktion ist für die weitere Beurteilung und insbesondere der Bestimmung der maßgeblichen Geschäftsaktivitäten essenziell. Als maßgebliche Geschäftsaktivitäten werden diejenigen Aktivitäten eines Beteiligungsunternehmens angesehen, die die Rückflüsse im Wesentlichen beeinflussen. IFRS 10 nennt beispielhaft Geschäftsaktivitäten, die als maßgeblich in Frage kommen. Dazu zählen der Verkauf und Einkauf von Gütern und Dienstleistungen, Forschung und Entwicklung und Finanzierungstätigkeiten (IFRS 10.B11).

Es zeigt sich, dass die Bestimmung der maßgeblichen Aktivitäten in der Praxis häufig komplex ist und einer genaueren Betrachtung bedarf.

## c) Beurteilung von Verfügungsgewalt

Verfügungsgewalt besteht für ein Mutterunternehmen dann, wenn es über substantielle Rechte verfügt, die ihm gegenwärtig die Möglichkeit verleihen, die maßgeblichen Geschäftsaktivitäten eines Beteiligungsunternehmens zu steuern (IFRS 10.10 und IFRS 10.B9).

Rechte können aus Stimmrechten, potentiellen Stimmrechten, Rechten zur Ernennung oder Abberufung von Entscheidungsträgern oder vertraglichen Rechten resultieren (IFRS 10.B16). Zu unterscheiden ist dabei zwischen substantiellen Rechten und Schutzrechten. Für die Beurteilung der Verfügungsgewalt sind nur substantielle Rechte heranzuziehen. Es dürfen daher nur Rechte berücksichtigt werden, die an dem Zeitpunkt ausgeübt werden können, an dem die entspre-

chenden Entscheidungen getroffen werden müssen. Es ist also die Frage zu beantworten, ob es Gründe gibt, die eine Ausübung unwahrscheinlich machen. In diesem Zusammenhang seien beispielhaft genannt Strafzahlungen oder auch Ausübungs- und Wandlungspreise, die eine Ausübung / Wandlung verhindern. Schutzrechte sind hingegen Rechte, die nur unter außergewöhnlichen Umständen gelten oder nur bei wesentlichen Änderungen des Beteiligungsunternehmens zur Geltung kommen (IFRS 10.B26). Als Beispiel für ein Schutzrecht sei das Recht eines Kreditgebers genannt, die Aktivitäten eines Kreditnehmers einzuschränken, wenn diese zu seinem Nachteil sind.

Bei der Mehrheit der Stimmrechte an einem Beteiligungsunternehmen besteht die widerlegbare Vermutung, dass eine Verfügungsgewalt besteht. Aber auch ohne die Mehrheit der Stimmrechte kann es zu einer Konsolidierungspflicht kommen. Als Beispiel sei ein Investor mit 48% der Stimmrechte an einem Beteiligungsunternehmen genannt, bei dem die restlichen Investoren jeweils weniger als 1% halten. Diese Konstellation könnte zu einer Verfügungsgewalt führen, da der Investor „De facto control“ auf das Beteiligungsunternehmen ausübt.

Auch sind nach IFRS 10 potentielle Stimmrechte z.B. aufgrund einer Kaufoption zu berücksichtigen. Definiert werden potentielle Stimmrechte als Rechte zur Erlangung von Stimmrechten an einem Beteiligungsunternehmen (IFRS 10B.47). Beispielsweise kann eine 40% Kaufoption bei bestehenden Anteilen in Höhe von 20% somit dazu führen, dass Verfügungsgewalt besteht. Umgekehrt kann aber auch bei einem Stimmrechtsanteil von 70% und einer eingegangenen Stillhalterposition über 30% eventuell keine Verfügungsgewalt bestehen. Zu beachten ist allerdings, dass es sich um substantielle Rechte handeln muss. Dabei besteht der Grundsatz, dass Optionen „im Geld“ in der Regel als substantiell anzusehen sind.

Der bisherige IAS 27 stellte bei der Frage, ob eine Konsolidierungspflicht besteht, auf die Mehrheit der Stimmrechte ab. Bei Zweckgesellschaften, welche zu einem genau definierten Zweck gegründet wurden, lief diese Voraussetzung häufig ins Leere. Die Interpretation SIC 12 sah aus diesem Grund separate Konsolidierungskriterien vor. IFRS 10 spricht zukünftig bei Gesellschaften, die zu einem engen genau definierten Zweck gegründet wurden, nicht mehr von Zweckgesellschaften sondern von strukturierten Einheiten. Es ist davon auszugehen, dass ein Großteil der ehemaligen Zweckgesellschaften auch als strukturierte Einheiten anzusehen sind. Allerdings steckt auch hier der Teufel häufig im Detail und es bedarf ggf. einer eingehenden Untersuchung.

Kommt ein Investor zu dem Ergebnis, dass er über Verfügungsgewalt über ein Beteiligungsunternehmen verfügt, führt alleine dieses Kriterium noch nicht zu einer Berücksichtigung im Konzernabschluss. Erst wenn

alle drei Kriterien (Verfügungsgewalt, variable wirtschaftliche Rückflüsse und die Verknüpfung) kumulativ erfüllt sind, entsteht eine Konsolidierungspflicht.

d) Variable wirtschaftliche Rückflüsse

Der Zufluss von variablen wirtschaftlichen Rückflüssen stellt die zweite Komponente des IFRS 10 dar. Der Standard definiert variable Rückflüsse als nicht festgelegte Rückflüsse, die aufgrund der Ergebnisse des Beteiligungsunternehmens variieren können (IFRS 10.B56). Beispielhaft seien Dividenden, variable Zinsen, Risiken aus Krediten, steuerliche Vorteile und Kosteneinsparungen genannt. Rückflüsse können dabei sowohl positiv als auch negativ sein.

Zu beachten ist, dass vertraglich festgelegte Zinszahlungen wie fixe Zinszahlungen durchaus als variable Rückflüsse im Sinne des Standards anzusehen sind, wenn ein hohes Kreditrisiko besteht und die Rückzahlung damit mit Unsicherheit behaftet ist.

e) Verknüpfung von Verfügungsgewalt und variablen Rückflüssen

Als letztes Kriterium muss der Investor die Möglichkeit besitzen, mit seiner ihm zustehenden Verfügungsgewalt, die variablen Rückflüsse zu beeinflussen. Prinzipal / Agent Beziehungen sind dabei zu berücksichtigen d.h. es ist festzustellen, ob die Verfügungsgewalt beim Prinzipal oder beim Agenten liegt. Interessant wird diese Betrachtung insbesondere bei Fondsstrukturen. Beispielsweise stellt sich bei einem Fondsmanager, der einen Fonds errichtet, vermarktet und für eine hohe Anzahl an Investoren verwaltet die Frage, ob dieser als Prinzipal oder Agent tätig ist.

Der neue IFRS 11 „Gemeinschaftliche Vereinbarungen“

Der neue IFRS 11 ist bei allen Unternehmen anzuwenden, die an einer gemeinschaftlich geführten Vereinbarung beteiligt sind. Was eine gemeinschaftliche Vereinbarung ist, wird in IFRS 11.4 definiert. Danach liegt eine gemeinschaftliche Vereinbarung vor, wenn zwei oder mehrere Parteien gemeinschaftliche Führung ausüben. Von einer gemeinschaftlichen Führung wird dann gesprochen, wenn Entscheidungen über relevante Aktivitäten die Einstimmigkeit aller Beteiligten erfordern (IFRS 11.7). Im Umkehrschluss darf also niemand die tatsächliche Führung inne haben und die anderen Parteien dominieren. Liegt eine gemeinschaftliche Führung vor, so ist IFRS 11 anzuwenden. Ansonsten kommt eine Bilanzierung der Anteile nach IFRS 9 (oder IAS 39), IFRS 10 oder, bei maßgeblichem Einfluss, nach IAS 28 in Betracht.

a) Klassifizierung von gemeinschaftlichen Vereinbarungen

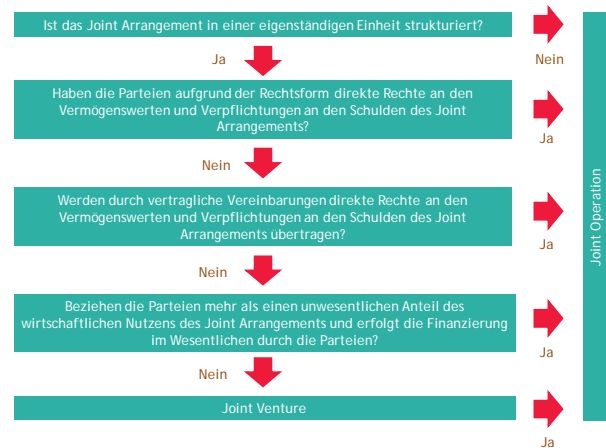
IFRS 11 unterscheidet zwischen zwei Arten von gemeinschaftlichen Vereinbarungen, welche zu vollständig unterschiedlichen bilanziellen Ansätzen führen:

- gemeinschaftliche Tätigkeiten (Joint Operations)
- Gemeinschaftsunternehmen (Joint Ventures)

Bei einer gemeinschaftlichen Tätigkeit besitzen die Parteien Rechte an den Vermögenswerten und haben Verpflichtungen für die Schulden übernommen. Bei einem Gemeinschaftsunternehmen bestehen hingegen nur Rechte am Nettovermögen d.h. dem nach Liquidation der Gesellschaft verbleibenden Teil des Vermögens. Maßgeblich für die Klassifizierung sind demnach die den Parteien zustehenden Rechte und Pflichten.

Bisher sah IAS 31 eine Klassifizierung in „gemeinschaftlich geführte Vermögenswerte“, „gemeinschaftliche Tätigkeiten“ und „gemeinschaftlich geführte Unternehmen“ vor.

Zur Bestimmung ob es sich bei einer gemeinschaftlichen Vereinbarung um eine gemeinschaftliche Tätigkeit oder ein Gemeinschaftsunternehmen handelt kann folgendes Prüfschema verwendet werden, welches aus dem IFRS 11 abgeleitet ist:



b) Strukturierung in einer eigenständigen Form

Bei einer gemeinschaftlichen Vereinbarung, welche nicht über eine eigenständige Form strukturiert ist, erfolgt zwingend eine Klassifizierung als gemeinschaftliche Tätigkeit. Eine eigenständige Einheit liegt dann vor, wenn eine rechtliche oder durch einen Gesellschaftsvertrag anerkannte Form besteht. Auf eine eigene Rechtspersönlichkeit kommt es dabei nicht an.

Bezogen auf Deutschland besitzen alle Kapitalgesellschaften eine eigenständige Form. Auch Personengesellschaften wie die offene Handelsgesellschaft („OHG“), die Kommanditgesellschaft („KG“) oder die teilrechtsfähige BGB-Außengesellschaft sind als eigenständig anzusehen. Eine eigenständige Einheit zeichnet sich immer durch eine eigene, also von den Parteien getrennte Finanzstruktur aus.

c) Rechte und Pflichten aufgrund der Rechtsform

Maßgebend ist, dass die Rechtsform eine Trennung zwischen der Einheit und den Parteien bewirkt. Ist dies nicht gegeben und haben die Parteien einen direkten Durchgriff auf die Vermögenswerte und Schulden, liegt eine gemeinschaftliche Tätigkeit vor. Dabei

ist festzustellen, dass in Deutschland fast alle Rechtsformen teilrechtsfähig sind und damit eine Trennung zwischen der Gesellschafts- und Gesellschafterebene ermöglichen.

Alle Kapitalgesellschaften besitzen als juristische Personen in Deutschland eine eigene Rechtspersönlichkeit und sind Träger von Gesellschaftsvermögen. Dies ist auch bei Personengesellschaften und der BGB-Außengesellschaft gegeben. Einzig die BGB-Innengesellschaft ist nicht (teil-) rechtsfähig. Diese besitzt kein eigenes Gesellschaftsvermögen und damit auch keine von den Gesellschaftern getrennte Finanzstruktur. Sie ist daher nicht als eigenständige Form anzusehen. Ähnlich ist dies auch bei einer Bruchteilsgesellschaft. Beide Formen führen daher zu einer Klassifizierung als gemeinschaftlich geführte Tätigkeit.

#### d) Rechte und Pflichten aufgrund von Verträgen

Bei der Klassifizierung ist zu berücksichtigen, ob Parteien über Verträge gesonderte Vereinbarungen getroffen haben, die einen direkten Zugriff ermöglichen. Werden den Parteien aus abgeschlossenen Verträgen Rechte an Vermögenswerten und Verpflichtungen an Schulden zugerechnet, so liegt eine gemeinschaftliche Tätigkeit vor. Eingegangene Garantien gegenüber Dritten für die gemeinschaftliche Vereinbarung führen zwar zu einer Verpflichtung für Schulden, reichen aber in der Regel für eine Klassifizierung als gemeinschaftliche Tätigkeit nicht aus. Es könnte aber zu einer solchen Klassifizierung aufgrund abgeschlossener Verträge kommen, wenn sich die Parteien vertraglich alle Vermögenswerte und Schulden anteilig zuordnen. Es bedarf daher auch hier einer intensiven Würdigung der abgeschlossenen Verträge.

#### e) Sonstige Umstände

In einem letzten Schritt ist zu prüfen, ob sonstige Umstände und Tatsachen für eine Klassifizierung als gemeinschaftliche Tätigkeit sprechen. Dies ist dann der Fall, wenn die Parteien Ansprüche auf nahezu den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus den Vermögenswerten haben und die Schulden des Unternehmens im Wesentlichen durch Zahlungen der Parteien aus dem Verkauf der Produkte beglichen werden.

#### f) Bilanzierung von Joint Arrangements

Ergibt sich aus der Klassifikation, dass eine gemeinschaftliche Tätigkeit vorliegt, so hat jede Partei seine eigenen Vermögenswerte und Schulden sowie ihre Aufwendungen und Erträge zu erfassen. Liegt hingegen ein Gemeinschaftsunternehmen vor, so muss diese Beteiligung in Übereinstimmung mit IAS 28 nach der Equity Methode bilanziert werden.

#### Anhangangaben nach IFRS 12

Die beiden Standards IFRS 10 und IFRS 11 enthalten keine Regelungen mehr zu den notwendigen

Anhangangaben. Diese sind quasi vor die Klammer gezogen und zukünftig im neuen IFRS 12 geregelt.

Ziel des IFRS 12 ist es, den Adressaten des Konzernabschlusses in die Lage zu versetzen, sich ein vollumfängliches Bild zu allen konsolidierten Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen, gemeinschaftlichen Vereinbarungen und nicht konsolidierten strukturierten Einheiten zu bilden. Ein Stakeholder soll damit frühzeitig und vollumfänglich über Risiken und finanzielle Auswirkungen des Unternehmens informiert sein.

Gegenüber dem alten IAS 31 kommt es bei gemeinschaftlichen Vereinbarungen zu einer Ausweitung der Angaben, da verschiedene Kategorien an Vermögenswerten und Schulden sowie Aufwendungen und Erträgen zukünftig anzugeben sind.

In der Praxis wird sich insbesondere die Generierung der notwendigen Anhangangaben zu nicht konsolidierten strukturierten Einheiten als schwierig erweisen. Insbesondere international agierende Konzerne werden, wenn nicht bereits erfolgt, kurzfristig einen Prozess einrichten müssen, wie Angaben weltweit abgefragt und geprüft werden können.

#### Auswirkungen auf Ihr Unternehmen

Es wird erwartet, dass sich die neuen Standards auf einige Unternehmen mehr auswirken als auf andere. Insgesamt rechnen wir damit, dass sich der Konsolidierungskreis bei den meisten Unternehmen - Finanzdienstleister ausgeklammert - nicht ändern wird. Dies mag im Einzelfall anders sein. Insbesondere bei Unternehmen, die einen dominanten Investor mit einem Anteil knapp unterhalb der Stimmrechtsmehrheit haben, Unternehmen, die Optionen ausgegeben haben, und bei strukturierten Einheiten können sich Veränderungen ergeben.

Wir empfehlen Ihnen daher - auch bei fehlender Pflicht zur Veröffentlichung von Quartalsberichten - eine frühzeitige Beschäftigung mit den neuen Standards IFRS 10-12. Neben der Prüfung ob sich eine Änderung im Konsolidierungskreis ergibt, ist insbesondere der eingerichtete Reportingprozess zur Generierung der notwendigen Informationen anzupassen. Denn auch für eine nicht konsolidierte strukturierte Einheit einer entfernten ausländischen Tochtergesellschaft sind umfangreiche Angaben nach IFRS 12 zu machen.

## 2.2. ESMA: Prüfungsschwerpunkte 2013



Daniel Schubert  
[daniel.schubert@bdo.de](mailto:daniel.schubert@bdo.de)

Die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde ESMA (European Securities and Markets Authority) hat am 11. November 2013 ihre Enforcement-Schwerpunkte für die IFRS Abschlüsse börsennotierter Unternehmen in Europa bekannt gegeben ([Mehr...](#)). Da die ESMA selbst keine Prüfungen vornimmt, wird die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) die Enforcement-Schwerpunkte der ESMA zusätzlich zu ihren bereits am 15. Oktober 2013 veröffentlichten Prüfungsschwerpunkten für 2014 berücksichtigen.

Die ESMA hält folgende Themen bei der 2013er Berichterstattung für besonders bedeutsam:

- Wertminderung nicht-finanzieller Vermögenswerte (IAS 36),
- Bewertung und Angabe von leistungsorientierten Verpflichtungen (IAS 19),
- Bewertung zum beizulegenden Zeitwert und entsprechende Angaben (IFRS 13),
- Angaben in Bezug auf bedeutende Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Ermessensentscheidungen und Schätzungen (IAS 8) und
- Bewertung von Finanzinstrumenten und Angabe zugehöriger Risiken (IFRS 7).

## 2.3. ESMA: Neueste Enforcemententscheidungen

Daniel Schubert  
[daniel.schubert@bdo.de](mailto:daniel.schubert@bdo.de)

Aus ihrer vertraulichen Datenbank hat die ESMA Auszug Nr. 14 zu Durchsetzungsentscheidungen europäischer Enforcementstellen veröffentlicht ([Mehr...](#)). Hierbei ist anzumerken, dass diese Veröffentlichungen für deutsche Anwender zwar einen hohen Informationscharakter haben (Darstellung des Sachverhalts und Begründung der Entscheidungen), jedoch aufgrund der Vorgaben von §37q Abs. 2 WpHG keine deutschen, d.h. der DPR unterliegende Fälle aufgeführt sind.

Der neueste Auszug enthält Entscheidungen von Juli 2012 bis März 2013, u.a.:

- IAS 39 - Ausbuchung (Derecognition) von Finanzinstrumenten: Eine sog. vertragliche Durchleitungsvereinbarung muss auch tatsächlich vorliegen. Ein Abstellen auf den Parteiwillen reicht nicht aus.
- IAS 32 - Qualifizierung bedingter Zahlungen zwecks Erwerbs eines nicht beherrschenden Anteils: Bedingte Zahlungen, die in Abhängigkeit von einem künftigen EBITDA eines erworbenen Unternehmens

zu zahlen sind, stellen finanzielle Verbindlichkeiten (Erfassung zum fair value) und keine Eventualschulden i.S. von IAS 37 dar.

- IFRS 8 - Segmentangaben: Sofern der Goodwill einen wesentlichen (länderspezifischen) Wert darstellt, ist dieser auch für die geografische Analyse langfristiger Vermögenswerte separat darzustellen.
- IAS 8 - Angabe neuer Standards: Klarstellung, dass die Angaben zu Standards, Interpretationen und Änderungen in europäischen IFRS-Abschlüssen auf diejenigen begrenzt sind, die für die Anwendung in Europa übernommen worden sind.

## 2.4. Neuer Abschnitt zu Hedge Accounting in IFRS 9

Daniel Schubert  
[daniel.schubert@bdo.de](mailto:daniel.schubert@bdo.de)

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat im Rahmen der Überarbeitung der Regelungen zu Finanzinstrumenten einen neuen Abschnitt von IFRS 9 zur Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen veröffentlicht. Das Thema Macro-Hedge Accounting wurde noch nicht bearbeitet (Diskussionspapier wird in Q1/2014 erwartet). Folgende wesentliche Neuerungen enthält der neue Abschnitt von IFRS 9:

- Erweiterter Umfang qualifizierender Grundgeschäfte und Sicherungsinstrumente.
- Wegfall des Effektivitätstests als verpflichtende Voraussetzung zur Anwendung von Hedge Accounting („nur“ Nachweis eines wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Grundgeschäft und Sicherungsinstrument).
- Erweiterte Angabepflichten, u.a. zur Risikomanagementstrategie eines Unternehmens oder auch zu den Zahlungsströmen aus Sicherungsmaßnahmen.

Auch mit Veröffentlichung des neuen Abschnitts bleibt der Zeitpunkt des Inkrafttretens der (Gesamt-)Regelungen offen. Darüberhinaus bleibt für Anwender in Europa noch die Übernahme in EU-Recht abzuwarten.

## 2.5. Änderungen an IAS 19 veröffentlicht

Daniel Schubert  
[daniel.schubert@bdo.de](mailto:daniel.schubert@bdo.de)

Mit dem Entwurf ED/2013/4 (März 2013) wurden die voraussichtlich finalen Änderungen an IAS 19 bzgl. der Erfassung von Arbeitnehmerbeiträgen in leistungsorientierten Plänen („Defined Benefit Plans: Employee Contributions (Amendments to IAS 19 'Employee Benefits'“)) veröffentlicht. Geändert wurden die Regelungen für Beiträge von Arbeitnehmern oder dritten Parteien, die mit der Dienstzeit verknüpft sind. Je nach Ausgestaltung der Beitragszahlung ergibt sich folgende Unterscheidung:

- Erfolgt der Beitrag unabhängig von der Anzahl der Dienstjahre, so können (!) die Zahlungen als Reduzierung des Dienstzeitaufwands (service costs) in der Periode in der die entsprechende Dienstzeit erbracht wird, erfasst werden (Nettoerfassung).
- Erfolgt der Beitrag dagegen in Abhängigkeit von der Anzahl der Dienstjahre, erfolgt eine Zurechnung wie nach bisherigem Recht auf die Dienstleistungsperioden gemäß IAS 19.70 (Bruttoerfassung).

Die gem. IAS 8 retrospektiv anzuwendenden Neuerungen gelten erstmalig für Geschäftsjahre, die nach dem 1. Juli 2014 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist möglich. Auf EU-Ebene ist wiederum die Übernahme in EU-Recht vorgeschaltet (erwartet für Q3/2014).

## 2.6. Endorsement Status Report Update

Daniel Schubert

[daniel.schubert@bdo.de](mailto:daniel.schubert@bdo.de)

Folgende neue bzw. geänderte Standards und Interpretationen sind erstmalig verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am 31. Dezember 2013 enden:

- 1) Darstellung von Posten des Other Comprehensive Income (Änderung an IAS 1)
- 2) Leistungen an Arbeitnehmer (Änderungen an IAS 19)
- 3) IFRS 13: Bewertung zum beizulegenden Zeitwert
- 4) Latente Steuern: Realisation zugrundeliegender Vermögenswerte (Änderung an IAS 12)
- 5) Hochinflation und Beseitigung des fixen Anwendungsdatums für Erstanwender (Änderung an IFRS 1)
- 6) Anhangangaben - Saldierung finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten (Änderung an IFRS 7)
- 7) Darlehen der öffentlichen Hand bei Erstanwendern (Änderung an IFRS 1)
- 8) Jährliche Verbesserungen an den IFRS 2009-2011
- 9) IFRIC 20 Bilanzierung von Abraumbeseitigungskosten im Tagebau

Für eine komplette Übersicht des Übernahmeprozesses verweisen wir auf unsere Rechtsstandsübersicht zum 31. Dezember 2013 ([Mehr...](#)).

Daneben gab es noch eine klarstellende Berichtigung zu den Übergangslinien des IFRS 12, genauer Paragraph C2A: Anstatt „Ein Unternehmen muss die Angabepflichten dieses IFRS auf keine Berichtsperiode anwenden, die der Erstanwendung von IFRS 12 unmittelbar vorausgeht.“ muss es heißen: „Ein Unternehmen muss die Angabepflichten dieses IFRS nicht auf Berichtsperioden anwenden, die vor der Vergleichsperiode jener Berichtsperiode liegen, auf die IFRS 12 erstmalig angewandt wird.“

Hinsichtlich der Anforderungen, die an die erstmalige Anwendung von IAS 19 zu stellen sind, verweisen wir auf unsere beiden IFRS Selected:

- 2013/II - Neue Regelungen IAS 19 ([Mehr...](#))
- 2013/III - Ausgewählte Themen zur Erstanwendung von IAS 19R ([Mehr...](#))

Nicht zu unterschätzen sind auch die neuen Anforderungen des IFRS 13. Neben den Bewertungsprämissen für nicht finanzielle Vermögenswerte, nicht finanzielle Schulden und Finanzinstrumente sowie der Bewertung bei sinkender Marktaktivität geht IFRS 13 insbesondere auf die Bewertungshierarchie, Bewertungsmethoden und Inputfaktoren der Bewertung ein. Mit Bezug auf den Anhang ergeben sich u.a. folgende Änderungen:

- Ergänzung der Angabepflichten anderer Standards (IFRS 13.92)
- Umfang der Anhangangaben für Vermögenswerte/Schulden abhängig von der Bewertungsfrequenz (wiederkehrend/nicht wiederkehrend) (IFRS 13.93)

Anhangangaben sind auch zu veröffentlichen, wenn der fair value nur zu Angabezwecken ermittelt wird (IFRS 13.97)

### 3. VERANSTALTUNGEN

11.02.2014	Bremerhaven	<a href="#">Aktuelles zur Lohnsteuer 2014</a>
11.02.2014	Frankfurt	<a href="#">Umsetzung des AIFM-Steueranpassungsgesetzes</a>
12.02.2014	Hamburg	<a href="#">Aktuelles zur Lohnsteuer 2014</a>
13.02.2014	Berlin	<a href="#">8. EUROFORUM Konferenz Betriebe gewerblicher Art</a>
13.02.2014	München	<a href="#">Umsatzsteuer Update 2013/2014</a>
13.02.2014	Bonn	<a href="#">Herausforderung Steuerbefreiung</a>
14.02.2014	Hannover	<a href="#">Aktuelles zur Lohnsteuer 2014</a>
14.02.2014	Essen	<a href="#">Praxisstammtisch zum kommunalen Gesamtabschluss in NRW</a>
18.02.2014	Kassel	<a href="#">Umsatzsteuer Update 2013/2014</a>
18.02.2014	Kiel	<a href="#">Aktuelles zur Lohnsteuer 2014</a>
19.02.2014	Oeversee-Flensburg	<a href="#">Aktuelles zur Lohnsteuer 2014</a>
20.02.2014	Düsseldorf	<a href="#">Umsatzsteuer Update 2013/2014</a>
20.02.2014	Lübeck-Scharbeutz	<a href="#">Aktuelles zur Lohnsteuer 2014</a>
21.02.2014	Hannover	<a href="#">Umsatzsteuer aktuell</a>
25.02.2014	Bremen	<a href="#">Umsatzsteuer Update 2013/2014</a>
25.02.2014	Berlin	<a href="#">Aktuelles zur Lohnsteuer 2014</a>
26.02.2014	Bremerhaven	<a href="#">Umsatzsteuer Update 2013/2014</a>
27.02.2014	Essen	<a href="#">Umsatzsteuer Update 2013/2014</a>
06.03.2014	Essen	<a href="#">E-Bilanz für Betriebe gewerblicher Art: So gelingt die Umstellung</a>
11.03.2014	London	<a href="#">IBC's TP Minds International - Transfer Pricing Summit 2014</a>
14.03.2014	Düsseldorf	<a href="#">Praxisstammtisch zum kommunalen Gesamtabschluss in NRW</a>
17.03.2014	München	<a href="#">Umsatzsteuer und SAP</a>
20.03.2014	Frankfurt	<a href="#">Umsatzsteuer und SAP</a>
10.04.2014	Düsseldorf	<a href="#">Umsatzsteuer und SAP</a>



11.04.2014	Dortmund	<a href="#">Praxisstammtisch zum kommunalen Gesamtabschluss in NRW</a>
09.05.2014	Bonn	<a href="#">Praxisstammtisch zum kommunalen Gesamtabschluss in NRW</a>
14.05.2014	Köln	<a href="#">Anti-Geldwäsche-Organisation im Fokus der Revision</a>
12.06.2014	Köln	<a href="#">Umsatzsteuer und SAP</a>
20.06.2014	Düsseldorf	<a href="#">Praxisstammtisch zum kommunalen Gesamtabschluss in NRW</a>

**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-Str. 128  
28195 Bremen  
Telefon: +49 421 59847-0  
Telefax: +49 421 59847-75  
bremen@bdo.de

**BREMERHAVEN**

Dr.-Franz-Mertens-Straße 2 a  
27580 Bremerhaven  
Telefon: +49 471 8993-0  
Telefax: +49 471 8993-76  
bremerhaven@bdo.de

**DORTMUND**

Märkische Straße 212-218  
44141 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-Str. 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.**

Wilhelmstraße 1 b  
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**

Leonhard-Moll-Bogen 10  
81373 München  
Telefon: +49 89 55168-0  
Telefax: +49 89 55168-199  
muenchen@bdo.de

**ROSTOCK**

Freiligrathstraße 11  
18055 Rostock  
Telefon: +49 381 493028-0  
Telefax: +49 381 493028-58  
rostock@bdo.de

**STUTTGART**

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  
Boulevard de la Woluwe 60  
B-1200 Brüssel · Belgien  
Telefon: +32-2 778 01 30  
Telefax: +32-2 778 01 43  
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 Christian Dyckerhoff • WP StB Klaus Eckmann • WP Dr. Christian Gorny • WP StB Dr. Arno Probst • WP StB Manuel Rauchfuss • WP StB Kai Niclas Rauscher • WP StB Roland Schulz • Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg HR B 1981



BDO AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Hanauer Landstraße 115  
60314 Frankfurt am Main

Telefon: +49 69 95941-0  
Telefax: +49 69 554335  
wpnews@bdo.de

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

