

# RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG

- ESEF-UmsG beschlossen
- DRS 28 bekanntgemacht
- Antragsfrist für Corona Überbrückungshilfen verlängert
- Amendment zu IFRS 16 „Covid-19-Related Rent Concessions“
- IASB ändert IFRS 17
- Bestandsgefährdung in PIE-BestV
- IDW PS 340 n.F. verabschiedet
- Prüfungshinweis zur nichtfinanziellen Berichterstattung
- APAS Verlautbarung Nr. 9



## Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren,

diese Ausgabe des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG informiert Sie über aktuelle Aktivitäten des Gesetzgebers. Das ESEF-UmsG schreibt bestimmten Unternehmen die Offenlegung von Rechnungslegungsunterlagen in einem elektronischen Format vor (sog. Offenlegungslösung mit Prüfungspflicht). Bei Gelegenheit dieses Gesetzes beseitigte der Gesetzgeber überdies Unklarheiten hinsichtlich der erstmaligen Anwendung der durch das ARUG II geänderten §§ 291, 292 HGB.

Das DRSC hat DRS 3 zur Segmentberichterstattung umfassend überarbeitet und als DRS 28 verabschiedet. Inzwischen wurde DRS 28 durch das BMJV bekanntgemacht.

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung des IDW setzte sich kürzlich mit Bilanzierungsfragestellungen im Kontext negativer Zinsen, mit Pfandrückstellungen und mit Rückübertragungen aus CTAs auseinander. Die Kernaussagen haben wir für Sie aufbereitet.

Der Newsletter stellt überdies wichtige Aktualitäten der internationalen Rechnungslegung dar, in dieser Ausgabe zu IFRS 16 (Erleichterungen für COVID-19-bedingte Mietkonzessionen) und IFRS 17 (durch das IASB beschlossene Änderungen).

Sodann werden die Corona-Überbrückungshilfen beleuchtet, die unter verlängerter Frist beantragt werden können. Das IDW hat den Standard zur Prüfung des Risikofrüherkennungssystems überarbeitet; außerdem steht die Veröffentlichung eines Prüfungshinweises zur nichtfinanziellen Berichterstattung bevor. Wir geben Ihnen dazu jeweils einen Überblick. Der Newsletter schließt mit Erläuterungen zur 9. Verlautbarung der APAS und zu einem Diskussionspapier des IDW zur EU-Abschlussprüferregulierung.

Wir wünschen Ihnen eine anregende Lektüre und verbleiben mit freundlichen Grüßen.

Ihre BDO

## ÜBER BDO

BDO zählt mit über 1.900 Mitarbeitern an 27 Standorten zu den führenden Gesellschaften für Wirtschaftsprüfung und prüfungsnahen Dienstleistungen, Steuerberatung und wirtschaftsrechtliche Beratung sowie Advisory Services in Deutschland.

## HERAUSGEBER

BDO AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Georg-Glock-Straße 8  
40474 Düsseldorf  
Telefon: +49 211 1371-200  
wpnews@bdo.de

Accounting Advisory Group (AAG)

© 2020 BDO AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

## Hinweis an den Leser

Die aktuelle Information „Rechnungslegung & Prüfung“ sowie zahlreiche weitere BDO Publikationen stehen für Sie auch im Internet bereit unter [www.bdo.de](http://www.bdo.de).

Die Autoren haben diese Informationen mit größter Sorgfalt zusammengestellt. Wir bitten aber um Verständnis dafür, dass die BDO für gleichwohl enthaltene etwaige Informationsfehler keine Haftung übernimmt. Bitte beachten Sie, dass es sich bei der aktuellen Information nur um allgemeine Hinweise handeln kann, die die Prüfung und erforderliche individuelle Beratung eines konkret zu beurteilenden Sachverhalts nicht zu ersetzen vermögen.

Für Rückfragen und Ihre persönliche Beratung stehen wir Ihnen jederzeit gerne zu Verfügung.

## INHALTSVERZEICHNIS

<b>Nationale Rechnungslegung</b> .....	<b>3</b>
§ 291 HGB i.d.F. ARUG II infolge der Änderung der Erstanwendungsregelung früher anwendbar als bisher vorgesehen.....	3
DRS 28 Segmentberichterstattung im Bundesanzeiger bekannt gemacht .....	4
FAB positioniert sich zum handelsbilanziellen Ausweis negativer Zinsen, zum Ansatz von Pfandrückstellungen und zu den Folgen von Rückübertragungen aus CTAs.....	6
<b>Internationale Rechnungslegung</b> .....	<b>8</b>
IASB beschließt Änderungen an IFRS 17 und IFRS 4 .....	8
ESEF-Umsetzungsgesetz beschossen.....	9
IFRS 16 - IASB veröffentlicht Erleichterungen für COVID-19-bedingte Mietkonzessionen .....	10
<b>Prüfung</b> .....	<b>12</b>
Beantragung von Corona-Überbrückungshilfen noch bis 30.09.2020 möglich.....	12
IDW PS 340 n.F. zur Prüfung des Risikofrüherkennungssystems verabschiedet.....	14
IDW PH 9.350.2 „Die Behandlung der nichtfinanziellen Berichterstattung nach §§ 289b bis 289e, 315b und 315c HGB durch den Abschlussprüfer (Einordnung und Berichterstattung)“ auf der Zielgeraden.....	15
APAS-Verlautbarung Nr. 9: Berichterstattung über die prüferische Reaktion zu bestandsgefährdenden Risiken im Bestätigungsvermerk von PIE.....	17
IDW Diskussionspapier zu Zweifelsfragen der EU-Abschlussprüferregulierung aktualisiert .....	18

## NATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

§ 291 HGB i.d.F. ARUG II infolge der Änderung der Erstanwendungsregelung früher anwendbar als bisher vorgesehen



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

### ► Änderung durch das ARUG II

Die §§ 291, 292 HGB gewähren in bestimmten Fällen eine Befreiung von der Verpflichtung zur handelsrechtlichen Teilkonzernrechnungslegung:

- Unter den Voraussetzungen des § 292 HGB i.d.F. ARUG II darf ein deutsches Teilkonzern-Mutterunternehmen, dessen übergeordnetes Mutterunternehmen seinen Sitz in einem Drittstaat<sup>1</sup> hat, auf die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung eines (Teil-)Konzernabschlusses und -lageberichts verzichten.
- § 291 HGB i.d.F. ARUG II enthält eine inhaltsgleiche Regelung für übergeordnete EU/EWR-Konzernabschlüsse.

Eine der Tatbestandsmerkmale beider Gesetzesvorschriften betrifft die Offenlegung des befreienden Konzernabschlusses und -lageberichts. Während bisher deren Offenlegung allein in deutscher Sprache zur Vermittlung der Befreiung geeignet war, genügt seit den mit dem ARUG II vorgenommenen Änderungen der §§ 291, 292 HGB auch eine Offenlegung in englischer Sprache.

### ► Erstanwendungsregeln nicht synchron

Gem. Art. 16 Satz 1 sind die durch das ARUG II geänderten Vorschriften am 1.1.2020 in Kraft getreten. Die Erstanwendung einzelner und so auch der hier relevanten Vorschriften wurde besonders geregelt:

- Art. 83 Abs. 1 Satz 1 EGHGB i.d.F. ARUG II schreibt die erstmalige Anwendung des § 291 HGB i.d.F. ARUG II für das nach dem 31.12.2020 beginnende Geschäftsjahr (bspw. kalenderjahrgleiches Geschäftsjahr 2021) vor.
- Zu § 292 HGB i.d.F. ARUG II gibt es keine besondere gesetzliche Erstanwendungsregel.

Aus diesem Grunde war fraglich und wurde mit unterschiedlichen Auslegungsergebnissen diskutiert, wann § 292 HGB i.d.F. ARUG II erstmals anzuwenden ist. Zwischenzeitlich stellte sich das IDW<sup>2</sup> - unter zutreffender Argumentation - auf den Standpunkt, dass mangels Regelungslücke - das Inkraft-Treten ist schließlich geregelt - die Voraussetzungen für eine analoge Anwendung der Erstanwendungsregelung zu § 291 HGB i.d.F. ARUG II

nicht gegeben sind. Danach ist § 292 HGB i.d.F. ARUG II erstmals für das am 1.1.2020 beginnende Geschäftsjahr (bspw. kalenderjahrgleiches Geschäftsjahr 2020) anwendbar und anzuwenden.

Die abweichende Regelung der Erstanwendung der §§ 291 und 292 HGB i.d.F. ARUG II wurde dabei als gesetzgeberisches Versehen gedeutet. Nicht klar jedoch war, worin dieses besteht: Im Fehlen einer besonderen Erstanwendungsregelung für § 292 HGB i.d.F. ARUG II, wie vielfach angenommen und auch durch das IDW unterstellt? Immerhin sind keine Gründe ersichtlich, warum eine Offenlegung des Konzernabschlusses und -lageberichts des übergeordneten Mutterunternehmens erst zeitlich verzögert und nicht unmittelbar mit Inkrafttreten des ARUG II akzeptiert werden kann. Das gesetzgeberische Versehen konnte also durchaus darin gesehen werden, dass § 291 HGB i.d.F. ARUG II in der Übergangsvorschrift des Art. 83 Abs. 1 Satz 1 EGHGB „versehentlich“ aufgeführt wurde.

### ► Gesetzgeber beseitigt Unklarheit: §§ 291 und 292 HGB i.d.F. ARUG II unmittelbar anwendbar

Diese Unklarheit hat der Gesetzgeber vor Kurzem - bei Gelegenheit des ESEF-UmsG - beseitigt, indem er eine neuerliche Gesetzesänderung vorgenommen hat:

Am 18.06.2020 hat der Deutsche Bundestag das ESEF-UmsG i.d.F. der Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz des Deutschen Bundestags verabschiedet. Aufgrund der Beschlussempfehlung wird in der Paragrafenauzählung des Art. 83 Abs. 1 Satz 1 EGHGB u.a. der § 291 HGB i.d.F. ARUG II gestrichen. Aus der Gesetzesbegründung der Beschlussempfehlung ergibt sich, dass damit ein zeitlicher „Gleichlauf“ der Erstanwendung der §§ 291, 292 HGB i.d.F. ARUG II erzielt werden soll. § 291 HGB i.d.F. ARUG II ist somit „unmittelbar“, also wie auch § 292 HGB i.d.F. ARUG II ohne Übergangsfrist, erstmals anwendbar - und damit früher als bisher vorgesehen (bspw. kalenderjahrgleiches Geschäftsjahr 2020).

Des Bundesrat hat am 03.07.2020 darauf verzichtet, den Vermittlungsausschuss anzurufen. Es ist damit zu rechnen, dass die Gesetzesänderung demnächst im Bundesgesetzblatt veröffentlicht wird.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

<sup>1</sup> Staat außerhalb der EU oder des EWR.

<sup>2</sup> Vgl. FAB, IDW Life 2020, H. 6, S. 594.

## DRS 28 Segmentberichterstattung im Bundesanzeiger bekannt gemacht



WP Thomas Schmidt  
thomas.schmidt@bdo.de

### ► Aktueller Anlass

Am 5.8.2020 wurde der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 28 Segmentberichterstattung (DRS 28) im Amtlichen Teil des Bundesanzeigers durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz gem. § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht. Verabschiedet wurde der DRS 28 bereits am 12.5.2020 durch den HGB-Fachausschuss des DRSC.

DRS 28 hat die Segmentberichterstattung, um die ein Konzernabschluss gem. § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB freiwillig erweitert werden kann, zum Gegenstand. DRS 28 konkretisiert die gesetzlichen Vorschriften, deren Wortlaut auf Vorgaben zur inhaltlichen Ausgestaltung einer Segmentberichterstattung verzichtet.

DRS 28 ersetzt den bisherigen Standard zur Segmentberichterstattung (DRS 3) und wurde gegenüber diesem umfassend überarbeitet.

Mit der Überarbeitung verfolgte das DRSC u.a. das Ziel, die Segmentberichterstattung stärker als bisher am sog. „Management Approach“ auszurichten. Den Adressaten der Segmentberichterstattung soll es ermöglicht werden, die geschäftliche Entwicklung der wesentlichen Teilbereiche des Konzerns aus Sicht der Konzernleitung beurteilen zu können. Die für innerbetriebliche Zwecke optimierte Struktur spiegelt die interne Überwachung und Steuerung des Konzerns nach Überzeugung des DRSC am besten wider und bietet damit auch den externen Abschlussadressaten die beste Entscheidungsgrundlage (DRS 28.12). Dazu ist

- die Segmentabgrenzung,
- die Bestimmung, welche Segmentdaten anzugeben sind, und
- die Ermittlung dieser Segmentdaten

auf der Basis der internen Überwachungs- und Steuerungsstruktur der Segmente durch die Konzernleitung vorzunehmen (DRS 28.3).

### ► Anwendungsbereich

DRS 28 ist anzuwenden von allen Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB oder § 11 PublG zur Aufstellung eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses verpflichtet sind oder einen solchen freiwillig aufstellen und die diesen Konzernabschluss gem. § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB freiwillig um eine Segmentberichterstattung erweitern (DRS 28.5). Wenn ein Unternehmen seinen handelsrechtlichen Jahresabschluss gem. § 264 Abs. 1

Satz 2 Halbsatz 2 HGB freiwillig um eine Segmentberichterstattung erweitert, wird die Anwendung des Standards empfohlen (DRS 28.5). Mutterunternehmen, die unter § 315e HGB fallen, haben ihre Konzern-Segmentberichterstattung demgegenüber zukünftig wie bisher nach IFRS 8 aufzustellen (DRS 28.6).

Der DRS 28 ist branchenneutral formuliert und gilt branchenunabhängig (DRS 28.5) ohne Besonderheiten von Instituten oder Versicherungsunternehmen zu regeln. Im bisherigen Standard zur Segmentberichterstattung (DRS 3) wurde auf die Besonderheiten dieser Branchen in der Anlage 2 und 3 eingegangen.

Die wesentlichen Regelungen des DRS 28 lassen sich wie folgt zusammenfassen:

### ► Bestimmung der anzugebenden Segmente

Die Bestimmung der anzugebenden Segmente ist in einem ersten Schritt anhand der innerbetrieblichen Organisations- und Berichtsstruktur vorzunehmen (DRS 28.10). Bestehen mehrere interne Segmentierungen, ist diejenige zu verwenden, die vorrangig genutzt wird (DRS 28.13). Operative Segmente, deren wirtschaftlichen Charakteristika homogen sind, dürfen zusammengefasst werden (DRS 28.14).

In einem zweiten Schritt sind die berichtspflichtigen Segmente zu bestimmen. Anzugeben sind operative Segmente, wenn sie einen Schwellenwert von 10% bezogen auf die Umsatzerlöse, das Ergebnis oder das Vermögen aller operativen Segmente erreichen (DRS 28.18) oder ihre Angabe erforderlich ist, um 75% der konsolidierten Umsatzerlöse oder vergleichbaren Erträge des Konzerns abzudecken (DRS 28.22).

Verbleibende operative Segmente und nicht berichtspflichtige Geschäftstätigkeiten sind als „Alle sonstigen Segmente“ zusammenzufassen und zu erläutern. Sie unterliegen nicht den weiteren Angabepflichten des Standards (DRS 28.23). Gegenüber dem Entwurf E-DRS 36 hat das DRSC DRS 28 nochmals verändert.

Die zweistufige Vorgehensweise ähnelt der bisherigen Segmentabgrenzung nach DRS 3. Neu ist hingegen die Auswahl der Segmentierung nach der vorrangigen internen Steuerung und nicht nach der Chancen- und Risikostruktur des Konzerns. Ebenfalls neu sind die - verglichen mit DRS 3.29 und 3.31 - reduzierten Angabepflichten bei den verbleibenden „sonstigen Segmenten“.

### ► Bestimmung und Ermittlung der Segmentdaten

Bei der Bestimmung und Ermittlung der Segmentdaten spielt der Management Approach ebenfalls eine zentrale Rolle. Die Bestimmung des Maßes für das Segmentergebnis, das -vermögen und für die -schulden wie auch deren Ermittlung ist an der (ggf. vorrangigen) internen Steuerung auszurichten (DRS 28.24-.26).

Die Bestimmung des Segmentergebnisses durch die Konzernleitung sah DRS 3 zwar vor; die Ermittlung der Segmentdaten folgt allerdings nicht dem Management Approach. Diese hat stattdessen in Übereinstimmung mit den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des zugrunde liegenden Konzernabschlusses zu erfolgen (DRS 3.19). Außerdem schreibt DRS 3 konkret vor, wie die Daten bei inter- und innersegmentären Liefer- und Leistungsbeziehungen sowie bei von mehreren Segmenten genutzten Vermögensgegenständen bzw. Schulden und den korrespondierenden Ergebniskomponenten zu ermitteln sind.

### ► Darstellung

DRS 28 sieht wie bereits DRS 3 keine bestimmte Darstellung vor. Vielmehr ist die einmal gewählte Darstellung stetig anzuwenden (DRS 28.42). Dieser Hinweis wurde gegenüber E-DRS 36 ergänzt.

### ► Angabepflichten

#### 1. Segmentabgrenzung

Jedes anzugebendes Segment ist nach DRS 28 zu beschreiben. Hierbei sind die Merkmale für die Abgrenzung und eine ggf. vorgenommene Zusammenfassung zu erläutern. Für nicht produktorientierte Segmente sind deren zuordenbare Produkte und Dienstleistungen anzugeben (DRS 28.29-31).

#### 2. Ansatz- und Bewertungsgrundlagen

Die Bewertungsgrundlagen der Segmentberichterstattung inkl. der Methoden zu intersegmentären Verrechnung und zur Allokation von Vermögensgegenständen und Schulden sowie entsprechender Aufwendungen und Erträge auf Segmente sind zu erläutern (DRS 28.32). Wenn nach DRS 28 auf die Methoden und Bewertungsansätze der internen Berichterstattung an das Management für Zwecke der Konzernsteuerung abgestellt wird, kann es aufgrund möglicher Abweichungen zwischen den berichteten Werten der Segmentberichterstattung und denen des Konzernabschlusses erforderlich sein, diese Unterschiede zu erläutern.

### 3. Segmentergebnis, -vermögen und -schulden

Für jedes anzugebende Segment - mit Ausnahme der als „Alle sonstigen Segmente“ zusammengefassten Segmente - sind

- das Segmentergebnis,
- das Segmentvermögen und
- die Segmentschulden, falls diese Werte der Konzernleitung regelmäßig berichtet werden,
- sowie folgende Werte anzugeben, falls sie im Segmentergebnis bzw. im Segmentvermögen enthalten sind oder der Konzernleitung regelmäßig berichtet werden (DRS 28.33-37):
  - Umsatzerlöse oder vergleichbare Erträge, unterteilt in Umsätze mit Dritten und mit anderen Segmenten,
  - Zinserträge und -aufwendungen,
  - planmäßige Abschreibungen,
  - wesentliche Ertrags- und Aufwandsposten,
  - Ergebnis aus Beteiligungen, die nach der Equity-Methode abgebildet werden,
  - Ertragsteuerergebnis,
  - wesentliche nicht zahlungswirksame Posten (außer Abschreibungen),
  - Buchwert der nach der Equity-Methode abgebildeten Anteile,
  - Buchwert der Zugänge zum Anlagevermögen.

### 4. Überleitung

Die Gesamtbeträge der Segmentumsatzerlöse, Segmentergebnisse, Segmentvermögen, Segmentschulden sowie sonstigen wesentlichen Segmentposten sind auf die entsprechenden Posten der Konzernbilanz und -GuV unter Angabe und Erläuterung wesentlichen Überleitungsposten überzuleiten (DRS 28.39-41).

### 5. Sonstige Angaben

Während E-DRS 36 dergleichen nicht vorsah, wird die Angabe von Vorjahreszahlen empfohlen (DRS 28.38; DRS 3 enthielt ein Gebot). Außerdem sind Informationen anzugeben, anhand derer die Abschlussadressaten die Art und die finanziellen Auswirkungen der von dem Konzern und seinen Segmenten ausgeübten Geschäftstätigkeiten sowie das wirtschaftliche Umfeld, in dem er tätig ist, beurteilen können (DRS 28.27).

### ► Erstanwendung

Der DRS sieht eine Erstanwendung für alle Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2020 beginnen vor. Eine frühere (vollständige) Anwendung ist zulässig und wird empfohlen. Wurde bisher eine Abweichende Segmentberichterstattung erstellt, soll im Jahr der Erstanwendung von DRS 28 im Anhang darauf hingewiesen werden (DRS 28.48).

## FAB positioniert sich zum handelsbilanziellen Ausweis negativer Zinsen, zum Ansatz von Pfandrückstellungen und zu den Folgen von Rückübertragungen aus CTAs



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

Anlässlich seiner 259. Sitzung hat sich der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) am 25.03.2020 zu mehreren handelsbilanzrechtlich interessanten Fragestellungen positioniert.<sup>3</sup>

- ▶ **Handelsbilanziellen Folgen der Änderung eines CTA-Vertrags in der Weise, dass das eigentlich für die Betriebsrentner vorgesehene Vermögen wieder an das Unternehmen zurück übertragen wird<sup>4</sup>**

Als Deckungsvermögen qualifizieren gem. § 246 Abs. 2 HGB solche Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen. Die Übertragung des rechtlichen Eigentums an Vermögensgegenständen auf einen rechtlich selbstständigen Treuhänder im Rahmen einer sog. doppelseitigen Treuhand (sog. CTA), ist grds. dazu geeignet.

Das Tatbestandsmerkmal für Deckungsvermögen „Zweckexklusivität“ verlangt, dass eine Rückübertragung des auf den Treuhänder übertragenen Vermögens grds. ausgeschlossen ist. Ausnahmsweise unschädlich sind:

- Erstattungen für an die Versorgungsberechtigten geleistete Zahlungen sowie
- Rückgewährungen im Falle einer Überdotierung des Treuhandvermögens - die korrespondierenden Verpflichtungen müssen allerdings auch nach der Rückgewähr von Teilen des Treuhandvermögens durch das verbleibende Deckungsvermögen voraussichtlich mit hinreichender Sicherheit gedeckt sein.

Einige Unternehmen begehren, Vermögen ungeachtet der Rückübertragungsbeschränkungen aus dem Treuhandvermögen zu entnehmen und z.B. für Investitionen in rentable Projekte oder Restrukturierungsvorhaben zu verwenden. Dies sei, so wird bisweilen argumentiert, im Sinne der Stakeholder und auch der Beschäftigten.

Vor diesem Hintergrund ziehen einige Unternehmen eine Änderung des CTA-Treuhandvertrags in Erwägung, nach der eine Rückübertragung des Teils des Treuhandvermögens, der auf die PSVaG-gesicherten (gesetzlicher Insolvenzschutz gem. § 7 BetrAVG) Versorgungsanwartschaften und -ansprüche entfällt, auf das Trägerunternehmen erfolgen darf.

Die Frage besteht nun darin, ob dies für die Deckungsvermögenseigenschaft schädlich ist:

- Nach Auffassung des FAB besteht dann von Anfang an keine Deckungsvermögenseigenschaft, wenn der Treugeber den CTA-Vertrag einseitig ändern kann.
- Ist eine Änderung nicht einseitig möglich, sondern bedarf sie der Zustimmung der Versorgungsberechtigten, entfällt die Deckungsvermögenseigenschaft prospektiv ab dem Zeitpunkt der schädlichen Vertragsänderung; „alte“ Abschlüsse sind aber insoweit fehlerfrei.
- Komplexer ist die Beurteilung, wenn Änderungen bei Wahrung der Interessen der Versorgungsberechtigten ohne deren Zustimmung durch Treugeber und Treuhänder möglich ist; hier ist der jeweilige Einzelfall zu analysieren. Wenn eine Vertragsänderung nur unter der Voraussetzung erfolgen darf, dass die Änderung der Einrichtung einer anderen, zumindest gleichwertigen Sicherung der Versorgungsberechtigten dient und diese gleichwertige Sicherung die fortdauernde Erfüllung der Anforderungen von § 246 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 HGB voraussetzt, wird eine angestrebte Rückübertragung von Treuhandvermögen rechtlich nicht zulässig sein. Die nicht durch Vermögen des bilanzierenden Unternehmens unterlegte gesetzliche Insolvenzsicherung nach § 7 BetrAVG durch den PSVaG stellt keine gleichwertige Sicherung dar.

Wenn die Deckungsvermögenseigenschaft von Anfang an nicht gegeben war, ist dies nach IDW RS HFA 6 zu würdigen.

Entfällt die Deckungsvermögenseigenschaft durch Entwidmung ex nunc, ist die Verrechnung des von der Vertragsänderung betroffenen Treuhandvermögens mit den Altersversorgungsverpflichtungen nicht mehr zulässig (Saldierungsverbot). Die Vermögensgegenstände sind - vorbehaltlich außerplanmäßiger Abschreibungen oder einer Wertauf-

<sup>3</sup> FAB, 259. Sitzung, IDW Life 2020, H. 6, S. 591 ff.

<sup>4</sup> Zur Sichtweise nach IFRS siehe <https://www.haufe.de/finance/jahresabschluss-bilanzierung/cta-vertrag-und->

holung - wieder mit dem Buchwert in die Bilanz aufzunehmen, den sie im Zeitpunkt der ursprünglichen Widmung hatten, bei abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens fortgeführt auf den Zeitpunkt der Rückübertragung (IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 70).

- ▶ **Ansatz einer Rückstellung für die Verpflichtung, Pfandgeld für Einheitsleergut an Kunden zurück zu erstatten, in handelsrechtlichen Abschlüssen von Abfüllbetrieben**

Nach der BFH-Rechtsprechung (Urteil vom 09.01.2013, I R 33/11) geht das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum an Einheitsleergut bei Abgabe des Vollguts an den Kunden (Großhandel) auch ohne oder entgegen den Willen der Vertragsparteien zwingend über. Die Rückgabe von Einheitsleergut durch den Kunden an den Abfüllbetrieb stellt eine Anschaffung dar; und für zu aktivierende Anschaffungskosten darf keine Verbindlichkeitsrückstellung angesetzt werden.

Der FAB sieht - je nach konkretem Sachverhalt - sachverhaltsseitig Gründe, die gegen einen Abgang des wirtschaftlichen Eigentums an Einheitskästen und -Flaschen sprechen:

- So könnten die Voraussetzungen für ein echtes Pensionsgeschäft
- oder ein Sachdarlehen vorliegen.
- Sollte ein unechtes Pensionsgeschäft vorliegen, wäre mangels sinnvoller alternativer Verwertungsmöglichkeiten des Kunden und mangels dessen Interesse an einer Nutzung des Leerguts über dessen betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer die Rückgabe des Leerguts an den Abfüllbetrieb derart wahrscheinlich, dass es gem. IDW ERS HFA 13 n.F., Tz. 25 wie ein echtes Pensionsgeschäft zu behandeln ist.

Das nach der BFH-Rechtsprechung gegen eine Rückstellung sprechende Argument (Aktivierung zukünftiger Anschaffungskosten) greift daher nicht.

Folglich ist in handelsrechtlichen Abschlüssen von Abfüllbetrieben eine Verbindlichkeitsrückstellung zwingend anzusetzen.

- ▶ **Ausweis negativer Zinsen für Guthaben auf Bankkonten in handelsrechtlichen GuV von Nicht-Kreditinstituten<sup>5</sup>**

Der FAB bezeichnet den Ausweis innerhalb des Finanzergebnisses als sachgerecht; dies kann durch einen Ausweis eines in einer Vorspalte offen abgesetzten negativen Zinsertrags oder in einem neu hinzugefügten und aussagekräftig bezeichneten Posten erfolgen. Den Ausweis unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen („Verwahrentgelt“) bezeichnet der FAB als ebenfalls vertretbar. Der Grundsatz der Darstellungstetigkeit ist zu beachten.

Ein Ausweis als Zinsaufwand wird durch den FAB weder als sachgerecht noch als vertretbar bezeichnet.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

<sup>5</sup> Vgl. Henckel, StuB 2020, S. 520.

## INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

### IASB beschließt Änderungen an IFRS 17 und IFRS 4



Matthias Paul Peitz  
matthiaspaul.peitz@bdo.de

#### ► Aktueller Anlass

Nach mehr als 20 Jahren Beratung und Entwicklung wurde IFRS 17 - Versicherungsverträge im Mai 2017 veröffentlicht. Mit Veröffentlichung von IFRS 17 im Jahr 2017 ist die Phase II und damit die Ausarbeitung eigener IFRS-spezifischer konzeptioneller Grundlagen vorläufig abgeschlossen. Im Anschluss an die Veröffentlichung des Standards wurden von den Erstellern und anderen Interessengruppen jedoch Bedenken hinsichtlich bestimmter Anforderungen von IFRS 17 geäußert. Infolgedessen wurde im Juni 2019 der ED/2019/4 - Amendments to IFRS 17 - veröffentlicht.

Im Anschluss an die Kommentierungsfrist Ende September 2019 hat das IASB darüber entschieden, wie mit den erhaltenen Anmerkungen und Vorschlägen umzugehen ist. Zusätzlich dazu hat das IASB am 20.05.2020 sogenannte „sweep issues“ identifiziert. Hierbei handelte es sich um Themen, die als Folge der Bearbeitung der Änderungen an IFRS 17 identifiziert wurden und u.a. der Klarstellung einzelner Sachverhalte dienen oder aufgrund der beschlossenen Änderungen notwendig wurden, um den Standard konsistent zu halten.

Als Resultat hat der IASB am 25.06.2020 die „Amendments to IFRS 17“ veröffentlicht.

#### ► Verschiebung des Erstanwendungszeitpunkts

Hierdurch wurde vor allem der Erstanwendungszeitpunkt von IFRS 17 auf Geschäftsjahre verschoben, die ab dem 1.1.2023 beginnen. Da für IFRS 17 auf europäischer Ebene noch eine Übernahme durch die Europäische Kommission aussteht, bedurfte es einer weiteren Änderung an IFRS. IFRS 4 sieht in der aktuell von der Europäischen Kommission anerkannten und damit rechtsverbindlichen Fassung nämlich noch eine Erstanwendung des IFRS 9 durch bestimmte Versicherungsunternehmen für Geschäftsjahre, die ab dem 1.1.2021 beginnen, vor.

Die ebenfalls am 25.6.2020 veröffentlichten Änderungen an IFRS 4 „Applying IFRS 9 Financial Instruments with IFRS 4 Insurance Contracts“ sehen eine - analoge - Verlängerung des Zeitraums für die vorübergehende Befreiung bestimmter Versicherungsunternehmen von der Anwendung des

IFRS 9 (temporary exemption from IFRS 9) vor, so dass für die betroffenen Versicherungsunternehmen die Anwendung von IAS 39 für Geschäftsjahre, die vor dem 1.1.2023 beginnen, zulässig bleibt. Infolgedessen dürfte seitens der Versicherungsunternehmen mit Sitz in der EU, die IFRS 9 infolge der vorübergehenden Befreiung noch nicht anwenden, eine kurzfristige Anerkennung zumindest der Änderungen an IFRS 4 mit Spannung erwartet werden.

Nach aktuellem Endorsement-Status Report der EFRAG (Stand: 6.7.2020) wird ein Endorsement noch in Q4/2020 erwartet.

Die aktuellen Änderungen an IFRS 17 beinhalten zudem zahlreiche weitere Anpassungen. Einige dieser Änderungen werden nachstehend kurz zusammengefasst. Eine detaillierte Aufstellung, welche Änderungen am ursprünglichen Standard wie im Exposure Draft vorgeschlagen übernommen, welche Änderungen gegenüber dem Exposure Draft leicht abgeändert und welche zusätzlichen Änderungen verabschiedet wurden, finden Sie in einer übersichtlichen Tabelle im International Financial Reporting Bulletin 2020/10 (englische Sprache) unserer Kollegen von BDO International.

#### ► Darstellung im Abschluss auf Portfolioebene

Versicherungsverträge sind im Abschluss nunmehr nicht mehr auf Gruppenebene, sondern auf Portfolioebene darzustellen.

Zu beachten ist, dass die Änderung an der Darstellung keinen Einfluss auf die Bewertungsvorschriften hat. Versicherungsverträge sind weiterhin auf Gruppenebene zu bewerten. Insbesondere sind Versicherungsverträge, trotz zahlreicher Gegenstimmen im Rahmen der Kommentierungsphase, weiterhin zu Jahreskohorten zusammenzufassen.

#### ► Anwendungsbereich weiter eingegrenzt und Wahlrecht für Darlehensverträge

Mit den „Amendments to IFRS 17“ wurden bestimmte Kreditkarten- und ähnliche Verträge, die Versicherungskomponenten beinhalten, aus dem Anwendungsbereich des IFRS 17 ausgenommen.

Zudem wurde ein Wahlrecht eingeführt, nachdem auf Darlehensverträge, die die Definition eines Versicherungsvertrags nach IFRS 17 erfüllen, unter bestimmten Voraussetzungen entweder die Vorschriften des IFRS 17 oder die des IFRS 9 angewendet dürfen.

### ► Erträge aus passiver Rückversicherung

Bisher erlaubte IFRS 17 die Vereinnahmung von Erträgen aus passiven Rückversicherungsverträgen nur insoweit, wie sich Änderungen der Fulfillment Cashflows auf die Contractual Service Margin auswirkten. Nunmehr sind Erträge aus passiven Rückversicherungsverträgen bereits dann erfolgswirksam zu berücksichtigen, wenn die von der Rückversicherung abgedeckte Gruppe von Erstversicherungsverträgen als belastend („onerous“) einzustufen und damit bei Erstansatz ein Verlust zu erfassen ist.

### ► Erweiterung der Risk Mitigation Option

Im Rahmen der sogenannten „Risk Mitigation Option“ waren zulässige Risikominderungsinstrumente bisher ausschließlich Derivate. Mit den Änderungen an IFRS 17 stellen nun auch passive Rückversicherungsverträge und nichtderivative Fi-

nanzinstrumente zulässige Risikominderungsinstrumente dar. Die grundsätzliche Anwendbarkeit der „Risk Mitigation Option“ richtet sich jedoch weiterhin nach den bereits vor den Änderungen an IFRS 17 festgelegten Grundsätzen.

### ► Teilweiser Ansatz von Vertriebsprovisionen als eigenständiger Vermögenswert

Die Änderungen an IFRS 17 führen dazu, dass solche Teile von Vertriebsprovisionen, die im Voraus für erwartete Vertragserneuerungen und -verlängerungen gezahlt wurden, identifiziert und bewertet und als eigenständiger Vermögenswert angesetzt werden, der einem jährlichen Wertminderungstest zu unterziehen ist.

## [Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

## ESEF-Umsetzungsgesetz beschlossen



WP Melanie Schunk  
[melanie.schunk@bdo.de](mailto:melanie.schunk@bdo.de)



WP Karsten Paape  
[karsten.paape@bdo.de](mailto:karsten.paape@bdo.de)

### ► Aktueller Anlass

Der Bundesrat hat in seiner Sitzung vom 3. Juli 2020 keinen Einspruch gegen das vom Deutschen Bundestag am 18. Juni 2020 beschlossene Gesetz zur weiteren Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie im Hinblick auf ein einheitliches elektronisches Format für Jahresfinanzberichte i.d.F. der Beschlussempfehlung und Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz<sup>6</sup> eingelegt. Damit steht die finale Gesetzesfassung zur Umsetzung der ESEF-Verordnung ins deutsche Recht fest. Das ESEF-Umsetzungsgesetz tritt am Tag nach der noch ausstehenden Verkündung im Bundesgesetzblatt (Stand: 13.8.2020) in Kraft. Hintergrund der Neuregelung ist die Sicherstellung der Umsetzung der

Vorgaben von Artikel 4 Abs. 7 der Transparenzrichtlinie<sup>7</sup>, nach denen Jahresfinanzberichte ab dem 1. Januar 2020 in einem einheitlichen elektronischen Format (European Single Electronic Format, „ESEF“) offenzulegen sind.

Das ESEF-Umsetzungsgesetz betrifft alle Kapitalgesellschaften, die als Inlandsemittent (§ 2 Abs. 14 WpHG) Wertpapiere (§ 2 Abs. 1 WpHG) begeben und keine Kapitalgesellschaft i.S.d. § 327a HGB sind („Inlandsemittent“).

### ► ESEF reformiert die handelsrechtlichen Vorschriften zur Offenlegung und Prüfung von Abschlüssen

Nach § 328 Abs. 1 Satz 4 HGB sind Inlandsemittenten verpflichtet, ihren Jahresabschluss, Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a HGB, Lagebericht, Konzernabschluss, Konzernlagebericht und ihre Erklärungen nach § 264 Abs. 2 Satz 3 (Bilanzeid), § 297 Abs. 2 Satz 4 (Konzernbilanzeid), § 289 Abs. 1 Satz 5 (Lageberichtseid) und § 315 Abs. 1 Satz 5 HGB (Konzernlageberichtseid) im ESEF-Format, d.h. nach Maßgabe des Art. 3 im XHTML-Format sowie weitergehend den Konzernabschluss mit iXBRL-Auszeichnung nach Maßgabe der Art. 4 und 6 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815<sup>8</sup>

<sup>6</sup> <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/19/201/1920137.pdf> (abgerufen am 7. Juli 2020).

<sup>7</sup> Richtlinie 2013/50/EU des Europäischen Parlaments und des Rates v. 22. Oktober 2013 zur Änderung der 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, der Richtlinie 2003/71/EG des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend den Prospekt, der beim öffentlichen Angebot von

Wertpapieren oder bei deren Zulassung zum Handel zu veröffentlichen ist sowie der Richtlinie 2007/14/EG der Kommission mit Durchführungsbestimmungen zu bestimmten Vorschriften der Richtlinie 2004/109/EG. ABL. EU Nr. L 294/13 vom 6.11.2013, S. 1).

<sup>8</sup> Delegierte Verordnung (EU) 2019/815 der Kommission vom 17. Dezember 2018 zur Ergänzung der Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf technische Regulierungsstandards für die Spezifikation eines einheitlichen elektronischen Berichtsformats, ABL. EU

in der jeweils geltenden Fassung, offenzulegen. Neben den primären Bestandteilen des Abschlusses sowie einiger Basisinformationen des Unternehmens, sind ab dem 1. Januar 2022 auch alle Anhangangaben im ESEF-Format offenzulegen.<sup>9</sup>

Durch § 317 Abs. 3b HGB wird die gesetzliche Abschlussprüfung bzw. Konzernabschlussprüfung von Inlandemittenten erweitert. Demnach hat der Abschlussprüfer zusätzlich zu beurteilen, ob die für Zwecke der Offenlegung erstellte(n) elektronischen Wiedergabe(n) des Jahres-/Konzernabschlusses und des (Konzern-)Lageberichts den Vorgaben des § 328 Abs. 1 HGB entsprechen („Offenlegungslösung mit Prüfungspflicht“). Über das Ergebnis der Prüfung hat der Abschlussprüfer in einem gesonderten Abschnitt im Bestätigungsvermerk zu berichten. Die offengelegten Abschlüsse können Gegenstand des Bilanzkontrollverfahrens sein.

► **Anpassungsbedarf am Abschlussprozess zur Sicherstellung der ESEF-Konformität**

Voraussetzung für eine Offenlegung im ESEF-Format ist zunächst eine Zuordnung der Finanzdaten zur ESEF-Taxonomie (Mapping) sowie die anschließende iXBRL-Auszeichnung (Tagging). Sofern die ESEF-Taxonomie kein Element für eine berichtspflichtige Finanzinformation beinhaltet, kann die Taxonomie unter bestimmten Voraussetzungen erweitert werden (Extension). Für die Umsetzung

der ESEF-Formatvorgaben benötigen die Unternehmen eine Softwarelösung. Diese kann selbst entwickelt oder fremdbezogen werden. Das Mapping und Tagging kann dabei durch eigene Ressourcen erfolgen oder mit Unterstützung von externen Spezialisten. Eine komplette Auslagerung der Erstellung der Offenlegungsdokumente im ESEF-Format auf einen Dienstleister wäre ebenfalls ein Szenario.<sup>10</sup> Der Abschlussprozess ist auf Basis des gewählten Umstellungsszenarios anzupassen, um die ESEF-Konformität der Offenlegungsdokumente und insbesondere die Einhaltung der Offenlegungsfristen sicherzustellen.

► **Fazit**

Durch das ESEF-Umsetzungsgesetz wird die gesetzliche Abschlussprüfung erweitert bei unveränderten Offenlegungsfristen. Zur Sicherstellung der ESEF-Compliance im Regelprozess, müssen sich Inlandemittenten frühzeitig mit den fachlichen, prozessualen und systemtechnischen Anforderungen auseinandersetzen, die einer Anpassung des bestehenden Abschlussprozess und des IKS bedürfen. Der Abschlussprüfer steht vor der operativen Herausforderung, geeignete Maßnahmen zu ergreifen, um die ESEF-Konformität der Offenlegungsdokumente beurteilen zu können.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

## IFRS 16 - IASB veröffentlicht Erleichterungen für COVID-19-bedingte Mietkonzessionen



WP Melanie Schunk  
[melanie.schunk@bdo.de](mailto:melanie.schunk@bdo.de)



Dipl. Kfm. Sebastian Weller  
[sebastian.weller@bdo.de](mailto:sebastian.weller@bdo.de)

► **Aktueller Anlass**

Aufgrund der Corona-Pandemie werden weltweit Leasingvereinbarungen angepasst bzw. neu verhandelt, um die Belastung aus den staatlich verordneten Lockdowns abzufedern. Die vereinbarten Mietkonzessionen können die komplette

Freistellung der Miete, Kürzungen oder Stundungen umfassen.<sup>11</sup> IFRS 16 Leases wertet nachträgliche Vertragsanpassungen als Modifikation und knüpft an den Eintritt bestimmte Rechtsfolgen (IFRS 16.44 ff.). In Abhängigkeit von der Betroffenheit können die Vorschriften zur Abbildung von Modifikationen nicht unerheblichen Anpassungsbedarf nach sich ziehen, weshalb die Anwendung im Kontext der Corona-Pandemie als unpassend angesehen wird. Dies hat auch das IASB erkannt und im Mai 2020 den Amendment to IFRS 16 „Covid-19-Related Rent Concessions“ veröffentlicht und damit temporäre Erleichterungen zur bilanziellen Abbildung von Mietkonzessionen bereitgestellt.

Nr. L 143 vom 29.05.2019, S. 1 (zuletzt geändert durch Delegierte Verordnung (EU) 2019/2100 der Kommission vom 30. September 2019 zur Änderung der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 durch Aktualisierung der Taxonomie, die für das einheitliche elektronische Berichtsformat zu verwenden ist, ABL. EU Nr. L 326 vom 16.12.2019, S. 1).

<sup>9</sup> Delegierte Verordnung (EU) 2018/815 der Kommission v. 17. Dezember 2018 zur Ergänzung der Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf tech-

nische Regulierungsstandards für die Spezifikation eines einheitlichen elektronischen Berichtsformats, ABL. EU Nr. L 143/1 vom 29.5.2019, S. 2).

<sup>10</sup> Für eine ausführliche Erläuterung zum *Mapping* und *Tagging* sowie Umsetzungsszenarien vgl. Schunk/Paape, PiR 2019, S. 359 ff.

<sup>11</sup> Abzugrenzen sind Mietkonzessionen von staatlichen Zuschüssen und Unterstützungskrediten, die nach IAS 20 Government Grants zu bilanzieren sind.

► **Wahlrecht des Leasingnehmers zur Anwendung der Erleichterungsvorschrift**

Ein Leasingnehmer hat das Wahlrecht, Covid-19-bedingte Mietkonzessionen nicht als Modifikation abzubilden (IFRS 16.BC205C), und knüpft an die Anwendung nachfolgende Kriterien, die kumulativ erfüllt sein müssen (IFRS 16.46B):

- Die Mietkonzessionen umfassen Änderungen am Zins- und Tilgungsplan.
- Die reduzierten Mietzahlungen sind vor oder am 30. Juni 2021 fällig.
- Die Mietkonzessionen umfassen keine anderen Änderungen der Vertragskonditionen.

Für die Anwendung der Erleichterungsvorschrift ergeben sich unterschiedliche bilanzielle Konsequenzen für den Mieterlass/-kürzung sowie der Mietstundung. Dabei ist eine konsistente Anwendung auf ähnlich ausgestaltete Verträge geboten (IFRS 16.BC205C).

Der Erlass oder die Kürzung der Mietzahlungen ist gemäß IFRS 16.38 als (negative) variable Leasingzahlung (IFRS 16.BC205E (a)) und damit als sonstiger betrieblicher Ertrag abzubilden. Dem Mieterlass bzw. der Mietkürzung liegt als Gegenbuchung die Ausbuchung des spezifizierten Teils der Verbindlichkeit zugrunde (IFRS 9.3.3.1). Eine Analogie zum Erfassungszeitpunkt bei einer Modifikation muss u.E. nicht gezogen werden. Insbesondere bei einem Mieterlass bzw. einer Mietkürzung mit aufschiebenden Bedingungen, z.B. Verbesserung der Gesamtsituation, erscheint eine Erfassung erst dann sachgerecht, wenn absehbar ist, dass die Bedingung nicht eintritt und damit der Grund für den Mieterlass bzw. die Mietkürzung nicht entfällt. Bei einer Mietstundung, d.h. einer reinen Verschiebung der Mietzahlungen zwischen den Perioden, liegt aufgrund fehlender Anpassungen an der Gesamtsumme der Zahlungsverpflichtung keine Modifikation vor. Die Leasingverbindlichkeit wird weiterhin gemäß IFRS 16.36 bilanziert. Bei einer finanzmathematisch zutreffenden Abbildung wäre der Zins- und Tilgungsplan anzupassen und ein höherer Zinsaufwand hinsichtlich der zeitlich verlagerten Tilgung zu erfassen. Der Verweis auf den Barwert in IFRS 16.BC205F könnte eine Neuberechnung der Leasingverbindlichkeit implizieren.

Bei Anwendung der Erleichterungsvorschrift erfolgt keine Anpassung des Nutzungsrechts und keine neue Ermittlung eines Zinssatzes, wie dies bei Anwendung der Vorschrift zur Abbildung als Modifikation vorzunehmen wäre.

Eine Übersicht von Fragen und Antworten zur Anwendung der Covid-19-bedingten Erleichterungsvorschrift für Leasingnehmer ist im International Financial Reporting Bulletin 2020/11 (englische Sprache) unserer Kollegen von BDO International veröffentlicht.<sup>12</sup>

► **Keine Erleichterungsvorschrift für Leasinggeber**

Für Leasinggeber wurde keine Erleichterung bereitgestellt (IFRS 16.BC240A). Nachträgliche Vertragsanpassungen sind damit weiterhin gemäß den Vorgaben des IFRS 16.79 ff. in Abhängigkeit der Klassifizierung der Leasingvereinbarung als finance lease oder operating lease zu bilanzieren. Zudem können sich aus der Corona-Pandemie etwaige Forderungsausfälle ergeben. Für finance leases wäre damit die Einstellung bzw. Erhöhung einer Risikovorsorge i.S. des expected credit loss geboten (IFRS 16.77). Liegt ein operating lease vor, wären mögliche Zahlungsausfälle erst im Zeitpunkt des Eintritts zu berücksichtigen.

Eine Übersicht von Implikationen der Corona-Pandemie für Leasinggeber ist im International Financial Reporting Bulletin 2020/12 (englische Sprache) unserer Kollegen von BDO International veröffentlicht.

► **Erstanwendungszeitpunkt und Anhangangaben**

Die Erleichterungsvorschrift ist für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juni 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist möglich (IFRS 16.C1A). Relevant kann die Erleichterungsvorschrift damit bereits für (Halbjahres-)Abschlüsse zum 30. Juni 2020 sein. Voraussetzung für die Anwendung in Deutschland ist das noch ausstehende Endorsement durch die EU. Nach dem aktuellen Endorsement Status Report der EFRAG (Stand: 6.7.2020) wird ein Endorsement für Q3/Q4 2020 erwartet.

Im Anhang ist über die Anwendung der Erleichterungsvorschrift zu berichten. Ferner ist der Betrag der ergebniswirksam erfassten Änderungen der Mietzahlungen anzugeben (IFRS 16.60A (a)). Verpflichtende Angaben nach IAS 8.28(f) Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors für die Berichtsperiode, in der die Erleichterungsvorschrift erstmalig angewendet wird, bestehen nicht (IFRS 16.60A (b)).

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

<sup>12</sup> Vgl. für eine normative Würdigung des Themas zudem Freiberger/Schunk, PiR 5/2020, S. 180 ff.

## PRÜFUNG

### Beantragung von Corona-Überbrückungshilfen noch bis 30.09.2020 möglich



WP StB Daniel Kossakowski  
[daniel.kossakowski@bdo.de](mailto:daniel.kossakowski@bdo.de)

#### ► Aktueller Anlass

Bis zum 31.05.2020 konnten bestimmte kleine Unternehmen und Solo-Selbständige sowie Angehörige der Freien Berufe so genannte „Corona-Soforthilfen“ beantragen. Dieses Programm wurde für den Zeitraum von Juni bis August 2020 um die so genannte „Corona-Überbrückungshilfe“ ergänzt, die im Falle eines Umsatzrückgangs in Form eines Zuschusses erfolgt. Ein Zuschuss wird nicht gewährt, wenn das Unternehmen nicht bis August 2020 fortgeführt wird. Eine Auszahlung der Zuschüsse an Unternehmen, die ihren Geschäftsbetrieb eingestellt oder einen Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gestellt haben, ist ausgeschlossen. Die Überbrückungshilfe ist steuerbar und nach den allgemeinen steuerrechtlichen Regelungen im Rahmen der Gewinnermittlung zu berücksichtigen.

#### ► Antragsberechtigung

Antragsberechtigt sind

- rechtlich selbständige Unternehmen aller Wirtschaftsbereiche einschließlich gemeinnütziger Unternehmen und Organisationen, die dauerhaft wirtschaftlich am Markt tätig sind und am 29.02.2020 mindestens einen Beschäftigten hatten,
- Solo-Selbständige sowie
- selbständige Angehörige der Freien Berufe im Haupterwerb (Gesamteinkommen des Jahres 2019 wurde zu mindestens 51% aus selbständiger oder freiberuflicher Tätigkeit erzielt).

Keinen Anspruch auf Überbrückungshilfe haben u.a.

- Unternehmen (bzw. verbundene Unternehmen), die sich für den so genannten Wirtschaftsstabilisierungsfonds des Bundes (WSF) qualifizieren, das heißt solche Unternehmen bzw. verbundene Unternehmen, die in den beiden vor dem 01.01.2020 endenden Geschäftsjahren mindestens zwei der folgenden Kriterien erfüllt haben:
  - Umsatzerlöse von jeweils mehr als EUR 50 Mio,

- Bilanzsumme von jeweils mehr als EUR 43 Mio,
- mehr als 249 Beschäftigte im Jahresdurchschnitt;
- Gesellschaften, die einem Konzern angehören, der im Geschäftsjahr vor der Antragstellung Konzernumsatzerlöse in Höhe von mindestens EUR 750 Mio ausgewiesen hat,
- Unternehmen, die sich nach EU-Definition bereits am 31.12.2019 in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befunden haben,
- Unternehmen, die nach dem 31.10.2019 gegründet worden sind,
- Unternehmen, die nicht bei einem Finanzamt angemeldet sind,
- Unternehmen ohne inländische Betriebsstätte oder Sitz,
- öffentliche Unternehmen (Ausnahme: Bildungseinrichtungen der Selbstverwaltung der Wirtschaft in der Rechtsform von Körperschaften des öffentlichen Rechts).

Die Antragsfrist endet am 30.09.2020, die Auszahlungsfrist am 30.11.2020.

#### ► Voraussetzung für eine Förderung

Gefördert wird mit der Überbrückungshilfe für die Monate Juni bis August 2020, wer in den Monaten April und Mai 2020 durchschnittlich gegenüber dem entsprechenden Vorjahreszeitraum einen Umsatzrückgang von mindestens 60% hat hinnehmen müssen und in den Fördermonaten Juni bis August 2020 mindestens einen Umsatzrückgang gegenüber dem entsprechenden Vorjahreszeitraum von 40% hat.

Bei Unternehmen, die nach April 2019 gegründet worden sind, sind für die Ermittlung des Umsatzrückgangs statt der Monate April und Mai 2019 die Monate November und Dezember 2019 zum Vergleich heranzuziehen.

Unternehmen, die auf Grund starker saisonaler Schwankungen ihres Geschäfts in den Monaten April und Mai 2019 weniger als 5% der Umsatzerlöse des Geschäftsjahres 2019 erzielt haben, werden von der vorgenannten Bedingung freigestellt.

Bei gemeinnützigen Unternehmen werden statt Umsätzen die Einnahmen betrachtet; diese umfassen die am Markt erzielten Umsätze, Mitgliedsbeiträge, Spenden und Zuwendungen der öffentlichen Hand.

## ► Berechnung der Förderung

### Förderfähige Kosten

Förderfähig sind fortlaufende, im Förderzeitraum (Juni, Juli und August 2020) anfallende vertraglich begründete oder behördlich festgesetzte und nicht einseitig veränderbare, betriebliche Fixkosten gemäß der folgenden Liste:

1. Mieten und Pachten
2. weitere Mietkosten,
3. Zinsaufwendungen für betriebliche Kredite und Darlehen,
4. Finanzierungskostenanteil von Leasingraten,
5. Ausgaben für notwendige Instandhaltung, Wartung oder Einlagerung von Anlagevermögen und gemieteten und geleasten Vermögensgegenständen einschließlich der EDV,
6. Ausgaben für Elektrizität, Wasser, Heizung, Reinigung und Hygienemaßnahmen,
7. Grundsteuern,
8. betriebliche Lizenzgebühren,
9. Versicherungen, Abonnements und andere feste Ausgaben,
10. Kosten, die im Rahmen der Beantragung der Corona-Überbrückungshilfe anfallen,
11. Personalaufwendungen (werden pauschal mit 10% der Fixkosten der Nummer 1 bis 10 dieser Tabelle berücksichtigt)
12. Kosten für Auszubildende
13. Provisionen, für Reisebüros oder Margen für Reiseveranstalter für Pauschalreisen, die
  - vor dem 18.03.2020 gebucht wurden,
  - seit dem 18.03.2020 storniert wurden (Rücktritt des Reiseveranstalters oder des Reisenden vom Pauschalreisevertrag) und
  - die bis zum 31.08.2020 von den Reisenden angetreten worden wären.

Die betrieblichen Kosten dürfen jeweils nur einmalig angesetzt werden. Die betrieblichen Fixkosten der Ziffern 1 bis 9 müssen vor dem 01.03.2020 privatrechtlich bzw. hoheitlich begründet worden sein. Bei Kosten der notwendigen Instandhaltung, Wartung oder Einlagerung von Vermögensgegenständen i.S.v. Nr. 5 gilt die Frist als erfüllt, wenn sich der Vermögensgegenstand zum 01.03.2020 im Vermögen des Antragstellers befand. Spätere Vertragsanpassungen, die zu einer Erhöhung der Kosten im Förderzeitraum bzw. zu einer Verschiebung von Kosten in den Förderzeitraum führen, bleiben hierbei unbeachtlich.

Zahlungen für Fixkosten, die an verbundene Unternehmen oder an Unternehmen gehen, die im Eigentum oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss derselben Person oder desselben Unternehmens stehen, sind nicht förderfähig. Zahlungen von Gesellschaften an einzelne Gesellschafter (natürliche Personen) werden dagegen als Fixkosten anerkannt und sind damit förderfähig.

### Höhe der Förderung

Die prozentuale Förderung für die Monate Juni bis August 2020 beträgt

- 80% der Fixkosten bei einem Umsatzrückgang von über 70%,
- 50% der Fixkosten bei einem Umsatzrückgang zwischen 50% und 70% bzw.
- 40% der Fixkosten bei einem Umsatzrückgang zwischen 40% und unter 50%

im Fördermonat im Vergleich zum jeweiligen Vorjahresmonat.

Die Berechnung wird dabei jeweils für jeden Monat einzeln vorgenommen. Liegt der Umsatzrückgang in einem Fördermonat bei weniger als 40% gegenüber dem Vergleichsmonat, entfällt die Überbrückungshilfe für den jeweiligen Monat.

Bei Unternehmen, die zwischen dem 01.06.2019 und dem 31.10.2019 gegründet worden sind, sind für die Ermittlung des Umsatzrückgangs die Monate Dezember 2019 bis Februar 2020 zum Vergleich heranzuziehen.

Die maximale Förderung beträgt TEUR 50 pro Monat bzw.

- TEUR 3 pro Monat bei bis zu 5 Beschäftigten bzw.
- TEUR 5 pro Monat bei bis zu 10 Beschäftigten.

Diese maximalen Förderbeträge können nur in begründeten Ausnahmefällen überschritten werden, siehe hierzu „Eckpunkte Überbrückungshilfe für kleine und mittelständische Unternehmen, die ihren Geschäftsbetrieb im Zuge der Corona-Krise ganz oder zu wesentlichen Teilen einstellen müssen“ des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie.

## ► Ablauf der Förderung

Die Förderung erfolgt in einem zweistufigen Verfahren.

### Stufe 1 - Antragstellung

Die Antragstellung erfolgt in einem vollständig digitalisierten Verfahren durch einen Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer („prüfender Dritter“) im Namen des Antragstellers. Dazu muss sich der „prüfende Dritte“ auf der bundesweiten Online-Plattform registrieren. Der Antrag wird über eine digitale Schnittstelle an die Bewilligungsstelle der Länder übermittelt.

Die seit dem 08.07.2020 mögliche Antragstellung kann noch bis zum 30.09.2020 erfolgen. Es kann nur einmalig ein Antrag gestellt werden, eine rückwirkende Antragstellung ist möglich.

Bei Unternehmen wird der Antrag in dem Bundesland gestellt, in dem das Unternehmen ertragsteuerlich registriert ist. Der Sitz von Betriebsstätten ist dabei unerheblich.

Soloselbständige und Angehörige der Freien Berufe haben den Antrag im Bundesland des Betriebsfinanzamts zu stellen.

### Stufe 2 - Schlussabrechnung (nachträglicher Nachweis)

Zwischen dem 01.09.2020 und dem 31.12.2021 hat eine Schlussabrechnung über den tatsächlichen Umsatzrückgang und die tatsächlich angefallenen „fixen Betriebskosten“ (vs. „betriebliche Fixkosten“) über einen Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

oder vereidigten Buchprüfer zu erfolgen. Ggf. zu viel gewährte Förderungen sind zurückzuzahlen. Nachzahlungen sind ausgeschlossen.

Bei vorsätzlichen oder leichtfertig falschen oder unvollständigen Angaben sowie vorsätzlichem oder leichtfertigem Unterlassen einer Mitteilung über Änderungen in diesen Angaben müssen die Antragsteller mit Strafverfolgung wegen Subventionsbetrugs rechnen.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

### IDW PS 340 n.F. zur Prüfung des Risikofrüherkennungssystems verabschiedet



CCSA, CIA Christoph Wunsch  
[christoph.wunsch@bdo.de](mailto:christoph.wunsch@bdo.de)



StB Georg Fabian Greifelt  
[georg.greifelt@bdo.de](mailto:georg.greifelt@bdo.de)

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat den IDW PS 340 n.F. zur Prüfung des Risikofrüherkennungssystems verabschiedet. Die Neufassung des IDW PS 340 wird verpflichtend angewendet auf Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2020 beginnen. Es ist davon auszugehen, dass der Standard eine Ausstrahlungswirkung auf bestehende Risikomanagementsysteme haben wird, auch bei Gesellschaften, die nicht direkt § 91 Abs. 2 AktG unterliegen.

Die Neufassung berücksichtigt neben der Konkretisierung der Grundelemente eines Risikofrüherkennungssystems insbesondere die folgenden Aspekte: Der Standard betont die Pflichten eines Unternehmens in Bezug auf die Bestimmung der Risikotragfähigkeit und die Durchführung einer Risikoaggregation und verdeutlicht dessen Dokumentationspflichten.

Die Risikotragfähigkeit ist die maximale Risikoauswirkung, die das Unternehmen tragen kann, ohne dass sein Fortbestand in der Zukunft gefährdet wird. Konkret bedeutet dies, dass die Bestimmung der Risikotragfähigkeit als Voraussetzung für die Beurteilung gesehen wird, ob eine Bestandsgefährdung vorliegt. Die Beurteilung der Bestandsgefährdung erfolgt auf Ebene der Muttergesellschaft, wobei zu beachten ist, dass Risiken in

Tochtergesellschaften und Beteiligungen sich unmittelbar oder mittelbar auf das Mutterunternehmen auswirken können.

Bei der Bestimmung der Tragfähigkeit können sowohl qualitative als auch quantitative Ansätze zur Anwendung kommen. Hierbei muss beachtet werden, dass individuelle nicht bestandsgefährdende Risiken, durch ein Zusammenwirken zu einer Bestandsgefährdung führen können.

Daher ist es für Unternehmen von Bedeutung, seine Risiken unter Berücksichtigung der gegenseitigen Verstärkung oder Kompensation zu aggregieren.

Ebenso sollten bestandsgefährdende Risiken so frühzeitig erkannt werden, sodass die Möglichkeit zum Ergreifen von Maßnahmen noch gegeben ist.

In diesem Zusammenhang kommen auch einige Änderungen für Abschlussprüfer zum Tragen. Die etablierten Risikosteuerungsmaßnahmen des Unternehmens sind Teil des Risikofrüherkennungssystems, und daher hat der Abschlussprüfer den Teilprozess der Risikosteuerung in seine Beurteilung einzubeziehen. Hintergrund dessen ist, dass eingerichtete Risikofrüherkennungssysteme das Eintreten einer Bestandsgefährdung nach dem Ergreifen von risikomindernden Maßnahmen behandeln („Netto-Risikosicht“).

Weiterhin wurden die Anforderungen an die Berichterstattung des Abschlussprüfers erweitert, in dem diese dazu verpflichtet wurden festgestellte Mängel des Risikofrüherkennungssystems im Prüfungsbericht festzuhalten.

Die bedeutendsten Neuregelungen für Unternehmen können folgendermaßen zusammengefasst werden:

- Definition und Analyse der Risikotragfähigkeit des Unternehmens
- Ausarbeitung einer Risikoaggregation
- Betrachtung der Netto-Risiken und Risikosteuerungsmaßnahmen

Die bedeutendsten Neuregelungen für Abschlussprüfer können folgendermaßen zusammengefasst werden:

- Prüfung der unternehmensspezifischen Risikosteuerung
- Detaillierte Beschreibung von Mängeln im Risikofrüherkennungssystem im Prüfungsbericht

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

IDW PH 9.350.2 „Die Behandlung der nichtfinanziellen Berichterstattung nach §§ 289b bis 289e, 315b und 315c HGB durch den Abschlussprüfer (Einordnung und Berichterstattung)“ auf der Zielgeraden



WP StB Nils Borcharding  
[nils.borcharding@bdo.de](mailto:nils.borcharding@bdo.de)

### ► Aktueller Anlass

Zur Behandlung der nichtfinanziellen Berichterstattung<sup>13</sup> durch den Abschlussprüfer hat der Arbeitskreis „CSR Reporting“ des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) den Prüfungshinweis PH 9.350.2 entwickelt.<sup>14</sup>

IDW PH 9.350.2 erläutert, wie in Abhängigkeit von Form und Zeitpunkt der Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtung zur nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen, die Anforderungen zur Berichterstattung des Abschlussprüfers im Bestätigungsvermerk unter Berücksichtigung der Erfordernisse des ISA [DE] 720 (Revised)<sup>15</sup> umgesetzt werden können.

### ► Grundlagen

Ein aufgrund von gesetzlichen Vorgaben aufgestellter (Konzern-)Lagebericht ist durch den Abschlussprüfer im Rahmen der Abschlussprüfung verpflichtend auf die Übereinstimmung mit § 317 Abs. 2 HGB zu prüfen.

Im Hinblick auf die nichtfinanzielle Berichterstattung hat der Abschlussprüfer gem. § 317 Abs. 2 Satz 4 HGB indes nur zu prüfen, ob diese vorgelegt wurde. Die inhaltliche Prüfungspflicht obliegt nach § 171 Abs. 1 Satz 1 und Satz 4 AktG allein dem Aufsichtsrat.

Als mögliche Formen der nichtfinanziellen Berichterstattung besteht die:

- Nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung im (Konzern-)Lagebericht (an geeigneten Stellen oder als besonderer Abschnitt)

- Nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung außerhalb des (Konzern-)Lageberichts als gesonderter nichtfinanzieller (Konzern-)Bericht (als eigenständiger Bericht oder durch Aufnahme z.B. in einem Nachhaltigkeitsbericht)

Sofern Unternehmen einen gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht aufstellen und diesen durch Veröffentlichung auf der Internetseite öffentlich zugänglich machen, hat der Abschlussprüfer vier Monate nach dem Abschlussstichtag eine ergänzende Prüfung durchzuführen, ob der gesonderte nichtfinanzielle (Konzern-)Bericht vorgelegt wurde (§ 317 Abs. 2 Satz 5 HGB).

### ► Erweiterung der gesetzlichen Abschlussprüfung

Bei der nichtfinanziellen Berichterstattung handelt es sich nach IDW PS 350 n.F. um sog. lageberichtstypische Angaben. Sofern die lageberichtstypischen Angaben eindeutig (als ungeprüft) im (Konzern-)Lagebericht abgegrenzt werden, scheidet eine inhaltliche Prüfung dieser Angaben durch den Abschlussprüfer aus.<sup>16</sup>

Nicht eindeutig (als ungeprüft) im (Konzern-)Lagebericht abgegrenzte lageberichtstypische Angaben können hingegen vom Abschlussprüfer in Erweiterung der gesetzlichen Abschlussprüfung inhaltlich geprüft werden. In diesem Fall hat der Abschlussprüfer die gesamten, von den gesetzlichen Vorschriften vorgesehenen Bestandteile der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung mit hinreichender Sicherheit auf die inhaltliche Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften und den weiteren vom Unternehmen dargestellten Kriterien zu prüfen. Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk für den Fall der Erweiterung der Abschlussprüfung enthält der IDW PH 9.350.2 in einem gesonderten Abschnitt.

<sup>13</sup> Zusammenfassende Bezeichnung für die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung sowie den gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht.

<sup>14</sup> Die Verabschiedung im schriftlichen Verfahren durch den HFA steht derzeit noch aus, die Ausführungen beruhen daher

auf dem derzeitigen Stand des Entwurfes des Prüfungshinweises. Es ist damit zu rechnen, dass IDW PH 9.350.2 in Kürze bekanntgemacht werden wird.

<sup>15</sup> Vgl. IDW Life 2020, H. 6, S. 509 ff.

<sup>16</sup> Vgl. IDW PS 350 n.F., Tz. 26.

### ► Anwendung des ISA [DE] 720 (Revised)

Nach ISA [DE] 720 (Revised) sind im Rahmen der Abschlussprüfung nicht inhaltlich geprüfte (Konzern-)Lageberichtsangaben als sonstige Informationen i.S. von ISA [DE] 720 (Revised) anzusehen.<sup>17</sup>

Darüber hinaus gelten auch außerhalb eines (Konzern-)Lageberichts veröffentlichte Informationen, für die diese Form der Veröffentlichung eine gesetzlich zulässige Alternative zur Angabe im (Konzern-)Lagebericht ist, i.S. von ISA [DE] 720 (Revised) als sonstige Informationen.

Insofern stellen nach ISA [DE] 720 (Revised) eine im (Konzern-)Lagebericht enthaltene, nicht inhaltlich geprüfte nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung wie auch ein zusammen mit dem (Konzern-)Lagebericht nach § 325 HGB offengelegter oder auf der Internetseite veröffentlichter gesonderter nichtfinanzieller (Konzern-)Bericht sonstige Informationen i.S. von ISA [DE] 720 (Revised) dar.

Nach ISA [DE] 720 (Revised) sind die sonstigen Informationen zu lesen sowie zu würdigen, und im Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und des (Konzern-)Lageberichts über sonstige Informationen hat der Abschlussprüfer darüber zu berichten.

Wenn der Abschlussprüfer zum Datum des Bestätigungsvermerks sonstige Informationen erlangt, zu denen die nichtfinanzielle Berichterstattung gehört, hat er gem. ISA [DE] 720 (Revised) im Vermerk über die Prüfung des Abschlusses und des (Konzern-)Lageberichts in einem gesonderten Abschnitt mit der Überschrift „Sonstige Informationen“<sup>18</sup>

- a) zu erklären, dass die gesetzlichen Vertreter oder ggf. andere Organe oder Personen für die sonstigen Informationen verantwortlich sind,
- b) die vom Abschlussprüfer vor dem Datum des Bestätigungsvermerks erlangten sonstigen Informationen zu bezeichnen,
- c) zu erklären, dass sich die Prüfungsurteile zum Jahresabschluss und zum (Konzern-)Lagebericht nicht auf die sonstigen Informationen erstrecken und dass dementsprechend weder ein Prüfungsurteil noch irgendeine andere Form von Prüfungsschlussfolgerung hierzu zum Ausdruck gebracht wird,
- d) seine Verantwortung im Zusammenhang mit dem Lesen und der Würdigung sonstiger Informationen zu beschreiben und
- e) sofern der Abschlussprüfer von der Verschwiegenheitspflicht entbunden worden ist: seine Verantwortung im Zusammenhang mit der Berichterstattung im Bestätigungsvermerk zu beschreiben und falls er den Schluss gezogen hat,

dass keine nicht korrigierte wesentliche falsche Darstellung der sonstigen Informationen vorliegt, zu erklären, dass er nichts zu berichten hat („Wir haben in diesem Zusammenhang nichts zu berichten.“) bzw. falls er den Schluss gezogen hat, dass eine nicht korrigierte wesentliche falsche Darstellung der sonstigen Informationen vorliegt, eine diese beschreibende Erklärung aufzunehmen.

Bei der Prüfung des Abschlusses und des (Konzern-)Lageberichts ist der Abschlussprüfer darüber hinaus nach ISA [DE] 720 (Revised) zu weitergehenden Berichtspflichten im Bestätigungsvermerk verpflichtet, wenn er deren Erlangung erst nach dem Datum des Bestätigungsvermerks erwartet. In diesem Fall ist er nach ISA [DE] 720 (Revised) verpflichtet, über die Prüfung des Abschlusses und des (Konzern-)Lageberichts in einem gesonderten Abschnitt

- a) zu erklären, dass die gesetzlichen Vertreter oder ggf. andere Organe oder Personen für die sonstigen Informationen verantwortlich sind,
- b) die sonstigen Informationen zu bezeichnen, deren Erlangung nach dem Datum des Bestätigungsvermerks erwartet wird,
- c) zu erklären, dass sich die Prüfungsurteile zum Jahresabschluss und zum (Konzern-)Lagebericht nicht auf die sonstigen Informationen erstrecken und dass dementsprechend weder ein Prüfungsurteil noch irgendeine andere Form von Prüfungsschlussfolgerung hierzu zum Ausdruck gebracht wird,
- d) seine Verantwortung im Zusammenhang mit dem Lesen und der Würdigung sonstiger Informationen - sobald sie verfügbar sind - zu beschreiben und
- e) sofern der Abschlussprüfer von der Verschwiegenheitspflicht entbunden worden ist: seine Verantwortung im Zusammenhang mit der Berichterstattung im Bestätigungsvermerk zu beschreiben.

### ► Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk

Sofern der Abschlussprüfer im Rahmen des Lesens und Würdigens den Schluss gezogen hat, dass nicht korrigierte wesentliche falsche Darstellungen der nichtfinanziellen Berichterstattung vorliegen, führt dies nicht zu einer Modifizierung des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk zum Abschluss oder zum (Konzern-)Lagebericht.<sup>19</sup> Dies gilt unabhängig davon, ob der Abschlussprüfer die nichtfinanzielle Berichterstattung vor oder nach dem Datum des Bestätigungsvermerks erlangt.

<sup>17</sup> Vgl. dazu auch IDW PS 350 n.F. Tz. 16.

<sup>18</sup> oder einer anderen geeigneten Überschrift

<sup>19</sup> Sofern diese wesentlichen falschen Darstellungen der nichtfinanziellen Berichterstattung nicht zur Entdeckung wesentli-

cher falscher Darstellungen im Abschluss oder in den in die inhaltliche Prüfung einbezogenen Angaben des (Konzern-)Lageberichts führen.

In Abhängigkeit davon, wie und wann die nichtfinanzielle Berichterstattung durch das Unternehmen erfolgt und ob diese inhaltlich vom Abschlussprüfer geprüft wird oder nicht, beschreibt IDW PH 9.350.2 in einem gesonderten Abschnitt abschließend die Anforderungen mit den dazugehörigen Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk in Form von Mustertextbausteinen.

Abschlussprüfern und von der Aufstellungspflicht zur nichtfinanziellen Berichterstattung betroffenen Unternehmen ist anzuraten, sich frühzeitig mit den Anforderungen des IDW PH 9.350.2 auseinanderzusetzen.

### APAS-Verlautbarung Nr. 9: Berichterstattung über die prüferische Reaktion zu bestandsgefährdenden Risiken im Bestätigungsvermerk von PIE



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

In Bestätigungsvermerken von Unternehmen von öffentlichem Interesse ist über die Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers zur Angemessenheit der Annahme der Unternehmensfortführung zu berichten, wenn bestandsgefährdende Risiken im Rahmen der durchgeführten Abschlussprüfung einen besonders wichtigen Prüfungssachverhalt dargestellt haben. Dies hat die APAS in ihrer Verlautbarung Nr. 9 vom 26. Februar 2020 klargestellt. In ihrer Begründung führt die APAS an, dass Art. 10 Abs. 2 Buchst. c) ii) EU-APrVO bei besonders wichtigen Prüfungssachverhalten im Bestätigungsvermerk neben der Beschreibung des Risikos und ggf. wichtiger Feststellungen, die sich in Bezug auf dieses Risiko ergeben, stets auch eine Zusammenfassung der Reaktion des Prüfers fordert.

Über bestandsgefährdende Risiken wird nach den IDW Prüfungsstandards in einem separaten Abschnitt des Bestätigungsvermerks mit der Überschrift ‚Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit‘ berichtet. Wenn eine solche Unsicherheit einen besonders wichtigen Prüfungssachverhalt darstellt, was sehr häufig der Fall ist, wird aus dem Abschnitt des Bestätigungsvermerks zu den besonders wichtigen Prüfungssachverhalten

### ► Zeitliche Anwendung

Der IDW PH 9.350.2 soll für Zeiträume einer nichtfinanziellen Berichterstattung, die am oder nach dem 15. Dezember 2021 beginnen, Anwendung finden.<sup>20</sup> Eine freiwillige vorzeitige Anwendung soll für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume möglich sein, die am oder nach dem 15. Dezember 2019 begonnen haben.<sup>21</sup>

### [Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

auf die Berichterstattung im Abschnitt ‚Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit‘ verwiesen. Die IDW Prüfungsstandards sehen jedoch derzeit auch bei Vorliegen eines besonders wichtigen Prüfungssachverhalts nicht verpflichtend vor, dass die prüferische Reaktion des Abschlussprüfers zu den bestandsgefährdenden Risiken im Bestätigungsvermerk dargestellt wird. Bis zur Veröffentlichung der APAS-Verlautbarung Nr. 9 wurde deshalb in der Vergangenheit in den Bestätigungsvermerken i.d.R. auf eine Darstellung der prüferischen Reaktion verzichtet.

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat nun in der Sitzungsberichterstattung über die 259. HFA-Sitzung<sup>22</sup> klargestellt, dass Bestätigungsvermerke über die Prüfung von Abschlüssen von Unternehmen von öffentlichem Interesse bei bestandsgefährdenden Risiken immer auch eine Darstellung der prüferischen Reaktion enthalten müssen, wenn diese Risiken einen besonders wichtigen Prüfungssachverhalt darstellen. Nach Auffassung des HFA ist die Darstellung in den Abschnitt ‚Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit‘ aufzunehmen. Von einer entsprechenden Überarbeitung der IDW Prüfungsstandards ist auszugehen.

### [Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

<sup>20</sup> Ausnahme Rumpfgeschäftsjahre, die vor dem 31. Dezember 2022 enden.

<sup>21</sup> Ausgenommen sind Rumpfgeschäftsjahre, sofern sämtliche der in der Anlage D.1 des ISA [DE] 200 „Übergeordnete Ziele

des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing“ genannten Standards Anwendung finden.

<sup>22</sup> Vgl. HFA, IDW Life 2020, H. 6, S. 589.

## IDW Diskussionspapier zu Zweifelsfragen der EU-Abschlussprüferregulierung aktualisiert



WP Andreas Dirks  
andreas.dirks@bdo.de



Dipl. Kfm. Sebastian Weller  
sebastian.weller@bdo.de

### ► Einleitung

Die EU Abschlussprüferverordnung (EU-VO) und die geänderte Abschlussprüferrichtlinie (AP RiLi) sind seit Juni 2016 in Kraft. Das jüngst durch das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) veröffentlichte Diskussionspapier „EU-Regulierung der Abschlussprüfung“ soll zu Inhalten und Anwendungs- bzw. Zweifelsfragen Anwendungshinweise für Abschlussprüfer (APr), Aufsichtsräte bzw. Prüfungsausschüsse liefern. Das Diskussionspapier wurde in der 5. Auflage aktualisiert und erweitert, wobei die Aktualisierung sich wesentlich an den Praxiserkenntnissen orientiert, welche u.a. den publizierten Verlautbarungen des Ausschusses der Europäischen Abschlussprüferaufsichtsbehörden (CEAOB) und der APAS entnommen werden können.

### ► Zielsetzung des Diskussionspapiers

Das Diskussionspapier gewährt einen grundsätzlichen Überblick zu den Regelungsinhalten der AP RiLi und der EU-VO einschließlich des AReG (Abschlussprüfungsreformgesetz; relevant für alle Prüfer) und APAREG Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz; speziell für PIE Prüfer) und erörtert Zweifelsfragen in der Auslegung der EU-VO. In der Aktualisierung der Auflage werden bereits die ersten Erkenntnisse aus der praktischen Anwendung der Regeln der EU-VO verarbeitet und die Publikation als „lebendes Dokument“ fortlaufend weiterentwickelt. Das Diskussionspapier soll eine geschlossene Zusammenstellung von Anwendungshinweisen und Auslegungsergebnissen auch auf länger zurückliegende Anwendungsjahre liefern.

### ► Die Aktualisierungen und Ergänzungen des IDW Diskussionspapiers im Überblick

#### Ab welchem Zeitpunkt qualifiziert ein Unternehmen als sog. public interest entity (PIE)? (Aktualisiert)

Mit der unmittelbaren Geltung der EU-VO in Deutschland sind diese Regeln seit dem 17. Juni 2016 einzuhalten. Mit Eintritt der PIE Eigenschaft während des Geschäftsjahres sind die Abschlussprüfungsvorschriften der EU-VO ab diesem Zeitpunkt anzuwenden. Es gelten Besonderheiten für die Zählung von Höchstlaufzeiten, welche für die

externe Rotation von Relevanz sind und für den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des 70% „CAP“ gem. Art. 4 Abs. 2 VO-EU bzgl. des Gesamthonorars für erlaubte Nichtprüfungsleistungen. Als „CAP“ wird die Begrenzung der an den Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft für die Abschlussprüfung gezahlten Honorare bezeichnet, die sich hier auf 70% der in den letzten drei aufeinanderfolgenden Jahren gezahlten Honorare beziehen (nähere Ausführungen dazu hat das IDW in einem separaten Diskussionspapier „zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers“ zusammengestellt). Nach Auffassung des CEAOB sind bei unterjähriger Erlangung der PIE-Eigenschaft die Regelungen für PIE-Prüfungen bereits zu Beginn des Geschäftsjahres anzuwenden, in dem die PIE-Eigenschaft erlangt wurde. Zudem gilt lt. CEAOB das 70% CAP erst im 4. Jahr nach Erlangung der PIE Eigenschaft.

#### Geltung der EU-VO und AP-RiLi auch für EWR Staaten und UK (Aktualisiert)

Für die Mitglieder des Europäischen Währungsraums (EWR Staaten) führt das Diskussionspapier Folgendes aus: Im April 2018 wurde die Einbindung der geänderten AP RiLi und zugehörige EU-VO durch den EWR-Ausschuss in das EWR Abkommen entschieden, allerdings ist der Prozess formell noch nicht abgeschlossen. Mit dessen Abschluss gelten diese Regelungen sodann auch für Island, Lichtenstein und Norwegen.

Für UK führt das Diskussionspapier Folgendes aus: Durch das zum 1. Februar 2020 in Kraft getretene Austrittsabkommen zwischen der EU und UK gelten die AP-RiLi und die zugehörige EU-VO auch für den Übergangszeitraum bis mindestens noch zum 31.12.2020. Eine Verlängerung der Übergangsfrist um maximal 2 Jahre wäre grundsätzlich möglich gewesen, diese Option hat das Vereinigte Königreich jedoch ungenutzt verstreichen lassen. Somit endet der Übergangszeitraum am 31.12.2020.

#### Zusammenschlüsse und ähnliche Transaktionen seitens des zu prüfenden PIE auf die Fristenberechnung für die Höchstlaufzeit (neuer Abschnitt im Diskussionspapier)

Die EU-VO hält keine Regelungen zu M&A Transaktionen von PIE Unternehmen (z.B. Abspaltungen oder Asset Deals), die von Relevanz für die Berechnung der Höchstlaufzeit sind, vor. Daher vertritt das IDW die Auffassung, dass die Zählung der Jahre zur Bestimmung der Höchstlaufzeit bei der aus einer M&A Transaktion neu entstandenen PIE Einheit neu beginnt. D.h. für die Betrachtung der Höchstlaufzeiten eines bei der abspaltenden oder der verkaufenden PIE-Einheit involvierten Abschlussprüfers, der bei der neu entstandenen PIE-

Einheit beauftragt werden soll, beginnt die Zählung der Höchstlaufzeiten für diese PIE-Einheit von neuem.

#### **Unterbrechung der Höchstlaufzeiten bei einmaligem Wechsel des Abschlussprüfers (Aktualisiert)**

Grundsätzlich kann eine Unterbrechung vorliegen und somit zu einem Neustart der Zählung führen. Diese Auffassung ist nicht explizit der EU-VO zu entnehmen, wird aber vom IDW vertreten. Die Wortwahl „erste Mandant“ und „erneute Mandate“ deuten darauf hin. Mithin bezieht sich die Höchstlaufzeit auf konsekutive Mandate.

Allerdings ist das CEAOB diesbezüglich anderer Auffassung. Die Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch persönliche Vertrautheit ist anzunehmen, wenn die Unterbrechung weniger als vier Jahre beträgt. Somit läge - dieser Auffassung folgend - erst bei einem längeren Zeitraum keine Unterbrechung der Höchstlaufzeit vor.

#### **Angemessenes graduelles Rotationssystem für die an der Abschlussprüfung beteiligten Führungspersonen (Aktualisiert)**

Auch in dem Leitfaden des CEAOB findet sich keine abschließende Beantwortung der Frage, welcher Personenkreis von der Regelung zum graduellen Rotationssystem erfasst ist. Demnach wird auf die Regelungen des Qualitätssicherungssystems der individuellen WP Praxis zur Sicherstellung der Unabhängigkeit ihrer Abschlussprüfer abgestellt.

#### **Ist nach gerichtlicher Ersetzung des bisherigen Abschlussprüfers ein Auswahlverfahren für das Folgejahr nach Art 16. Abs 3. EU-VO durchzuführen? (Neu)**

Es gibt zwei Auffassungen zur Thematik. Nach der ersten Auffassung ist ein Auswahlverfahren nicht erforderlich, da die gerichtliche Bestellung dem Auswahlverfahren nach Art. 16 Abs. 3 EU-VO als gleichwertig anzusehen ist. Nach der zweiten Auffassung wird die gerichtliche Bestellung gem. § 318 Abs 3. oder 4. HGB nicht als gleichwertig angesehen. Ergo ist eine Ausschreibung für das Folgejahr nach Art. 16 Abs 3 EU-VO geboten.

#### **Unabhängigkeitserklärung vor dem Hintergrund der Neufassung des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK; aktualisiert)**

Der DCGK in der Fassung vom 7. Februar 2017 hat die Abgabe einer Unabhängigkeitserklärung des Abschlussprüfers ggü. dem Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschusses vorgesehen (DCGK 7.2.1). Mit der Neufassung des DCGK am 16. Dezember 2019 und dessen Inkrafttreten am 20. März 2020 wird diese Unabhängigkeitserklärung nicht mehr vom DCGK gefordert. Für die freiwillige Abgabe einer

Unabhängigkeitserklärung gegenüber den Aufsichtsorganen sind vom IDW Formulierungsbeispiele für eine entsprechende Unabhängigkeitserklärung auf der Internetseite des IDW abrufbar.

#### **Anforderungen an den Bestätigungsvermerk gem. Art 10 EU-VO (Aktualisiert)**

Aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit empfiehlt der IDW einen davon-Vermerk (zum Beispiel „davon x Geschäftsjahre, während derer das Unternehmen ununterbrochen die Definition als Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.d. § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB erfüllte) im Bestätigungsvermerk in dem Fall, dass bei der Angabe der ununterbrochenen Mandatsdauer auch Jahre einbezogen werden, in denen der Mandant noch keine PIE-Eigenschaft ausgewiesen hat.

#### **Zuordnung von Einnahmen im Transparenzbericht**

Das IDW empfiehlt der entsprechenden Auffassung der APAS zu folgen. D.h. prüft eine den Transparenzbericht aufstellende WP Gesellschaft ein Nicht-PIE-Tochterunternehmen eines PIE-Konzerns, hat diese WP Gesellschaft ihre Einnahmen im Transparenzbericht unter Art. 13 Abs. 2 Buchst. k i) auszuweisen. Es ist daher unbeachtlich, ob das PIE-MU von der den Transparenzbericht aufstellenden WP Gesellschaft geprüft wird oder nicht.

#### **Berichtspflicht gegenüber den für PIE Aufsicht zuständigen Behörden**

Das Diskussionspapier verweist auf den Hinweis zu Klarstellungen der APAS bzgl. der Berichtspflichten über Kenntnisse bei Unternehmen, die in „enger Verbindung“ zu dem ebenfalls vom selben Abschlussprüfer geprüften PIE stehen: eine Mitteilung an die APAS befreie nicht von der Berichtspflicht nach Art. 12 EU-VO an die entsprechenden Aufsichtsbehörden.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

**HAMBURG (ZENTRALE)**

Fuhrentwiete 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**

Godesbergerallee 119  
53175 Bonn  
Telefon: +49 228 9849-0  
Telefax: +49 228 9849-450  
bonn@bdo.de

**BREMEN**

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

**BREMERHAVEN**

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

**CHEMNITZ**

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

**DORTMUND**

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

**DRESDEN**

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

**DÜSSELDORF**

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

**ERFURT**

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

**ESSEN**

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

**FLensburg**

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

**FRANKFURT/MAIN**

Hanauer Landstraße 115  
60314 Frankfurt am Main  
Telefon: +49 69 95941-0  
Telefax: +49 69 95941-111  
frankfurt@bdo.de

**Freiburg i. Br.**

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

**HANNOVER**

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

**KASSEL**

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

**KIEL**

Koboldstraße 2  
Hermann-Kobold-Haus  
24118 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

**LEER**

(BDO DPI AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)  
Hauptstraße 1  
26789 Leer  
Telefon: +49 491 978 80 0  
Telefax: +49 491 978 80 199  
info@bdo-dpiag.de

**LEIPZIG**

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

**LÜBECK**

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

**MÜNCHEN**

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

**OLDENBURG**

(BDO Oldenburg GmbH  
& Co KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)  
Moslestraße 3  
26122 Oldenburg  
Telefon: +49 441 98050-0  
Telefax: +49 441 98050-180  
kontakt@bdo-arbicon.de

**ROSTOCK**

Stangenland 2a  
18146 Rostock  
Telefon: +49 381 493028-0  
Telefax: +49 381 493028-28  
rostock@bdo.de

**STUTTGART**

Eichwiesenring 11  
70567 Stuttgart  
Telefon: +49 711 50530-0  
Telefax: +49 711 50530-199  
stuttgart@bdo.de

**WIESBADEN**

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

**WELTWEIT**

Brussels Worldwide Services BVBA  
Brussels Airport  
The Corporate Village, Elsinore Building  
Leonardo Da Vincilaan 9 – 5/F  
B-1930 Zaventem  
Telefon: +32 2 778 01 00  
Telefax: +32 2 771 56 56  
www.bdointernational.com

Die Informationen in dieser Publikation haben wir mit der gebotenen Sorgfalt zusammengestellt. Sie sind allerdings allgemeiner Natur und können im Laufe der Zeit naturgemäß ihre Aktualität verlieren. Demgemäß ersetzen die Informationen in unseren Publikationen keine individuelle fachliche Beratung unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls. BDO übernimmt demgemäß auch keine Verantwortung für Entscheidungen, die auf Basis der Informationen in unseren Publikationen getroffen werden, für die Aktualität der Informationen im Zeitpunkt der Kenntnisnahme oder für Fehler und/oder Auslassungen. 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. Copyright © BDO 2020

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg;  
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)  
WP StB Andrea Bruckner • RA Parwáz Rafiqpoor  
WP StB Roland Schulz  
Sitz der Gesellschaft: Hamburg;  
Amtsgericht Hamburg HR B 1981



BDO AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Georg-Glock-Straße 8  
40474 Düsseldorf

Telefon: +49 211 1371-200  
Telefax: +49 211 1371-120  
wpnews@bdo.de

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

