

# Aktuelle Brennpunkte des Steuer- und Bilanzrechts

WP StB Prof. Dr. Christian Zwirner | WP StB Michael Vodermeier

München, 28.11.2024



1. Brennpunkte der Bilanzierung: Neuerungen aus der Facharbeit des IDW und DRSC und Bilanzierungsaspekte zum Jahresende
2. Brennpunkte der Bewertung: Zinsumfeld und Inflation – Auswirkungen auf (Pensions-) Rückstellungen und Unternehmenswerte
3. Steuerliche Neuerungen und Auswirkungen auf den Jahresabschluss 2024
4. Aktuelle Rechtsprechung zum Handels- und Steuerrecht
5. Brennpunkte der Berichterstattung: Ausgewählte Hinweise zu Anhang und Lagebericht
6. Erleichterungen durch die Erhöhung der handelsrechtlichen Schwellenwerte
7. Status quo der Nachhaltigkeitsberichterstattung: Nationale Umsetzung und Praxistipps

# Ausgewählte Diskussionspunkte im AK HGB

- Erörterung der Relevanz **steuerlicher Rechtsprechung/Neuerungen** für den **HGB-Abschluss**
  - **Grundsatz**: keine (unmittelbare) Relevanz steuerlicher Vorschriften für den HGB-Abschluss
  - Neuerungen durch das **Wachstumschancengesetz**
  - Wesentlichkeitsüberlegungen im Handelsrecht relevant unabhängig von Steuerbilanz
    - z.B. keine Nichtbilanzierung von **aktiven oder passiven RAP** auf Basis der durch das JStG geänderten Fassung von § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG
  - BFH-Urteil vom 26.07.2023 zur Bildung eines **passiven RAP bei zeitraumbezogenen Leistungen**
  
- Grundsätzlich: Würdigung der **Relevanz (bisheriger und weiterhin aktueller)** steuerlicher Rechtsprechung und Regelungen für den HGB-Abschluss

→ siehe Kapitel 3

# Ausgewählte Diskussionspunkte im FAB

- Aktuelle Sitzungsberichterstattung des FAB über die **274. FAB-Sitzung** am 22.11.2023
  - **Umkehrung des Zinsverhältnisses** bei der Bewertung der Pensionen und der Differenz zwischen 7-Jahres-Durchschnitts-Zinssatz und 10-Jahres-Durchschnitts-Zinssatz (→ IDW life 2023, S. 1173 f.)

Der FAB ist zu dem Ergebnis gelangt, dass eine **Abweichung** von der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung zur **Bewertung von Pensionsrückstellungen** in der Bilanz mit dem **10-Jahres-Durchschnittszinssatz nicht zulässig** ist. Auch die **Ermittlung und Angabe eines „negativen“ Unterschiedsbetrags darf nicht unterbleiben**, da § 253 Abs. 6 HGB eine solche Einschränkung nicht enthält. Bereits den Gesetzesmaterialien zur Entstehung der Vorschrift lässt sich entnehmen, dass „positive“ sowie auch „negative“ Unterschiedsbeträge in Betracht gezogen werden.<sup>2</sup> Allerdings **entfällt die Ausschüttungssperre nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB** im Falle eines „negativen“ Unterschiedsbetrags. Eine **Verminderung** von aus anderen Gründen ausschüttungsgesperren Beträgen (§ 268 Abs. 8 HGB) **durch Verrechnung** des „negativen“ Unterschiedsbetrags ist **nicht zulässig**. So kommt selbst innerhalb der Ermittlung ausschüttungsgesperren Beträge i.S. des § 268 Abs. 8 Satz 3 HGB (Differenz zwischen dem (höheren) beizulegenden Zeitwert und den (fortgeführten) Anschaffungskosten des Deckungsvermögens) eine Verrechnung positiver und negativer Differenzen aus unterschiedlichen Vermögensgegenständen des Deckungsvermögens nach h.M. nicht in Betracht.<sup>3</sup>

Der FAB hat **folgende Fragestellungen** erörtert, die sich im Rahmen der Aufstellung handelsrechtlicher Abschlüsse auf einen Stichtag nach Umkehr der Zinsverhältnisse stellen könnten:

- Darf die Bewertung der Pensionsrückstellungen in der Bilanz nach der Umkehr der Zinsverhältnisse – vor dem Hintergrund des Entfallens des ursprünglichen Zwecks der Einführung einer besonderen entlastenden Bewertungsregel für Pensionsrückstellungen („Abmilderung der Niedrigzinsphase“<sup>1</sup>) – trotz anders lautendem Gesetzeswortlaut unter Verwendung des (dann höheren) 7-Jahres-Durchschnittszinssatzes erfolgen?
- Muss auch ein „negativer“ Unterschiedsbetrag ermittelt und angegeben werden (§ 253 Abs. 6 Satz 1 und 3 HGB)?
- Welche Relevanz hat die Vorschrift des § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB (Ausschüttungssperre in Höhe des Unterschiedsbetrags) nach der Umkehr der Zinsverhältnisse noch?

↑  
**Fragestellungen**

←  
**Antworten**

- » Weiterhin **Anwendung des 10-Jahres-Durchschnittszinssatzes**
- » **negativer Unterschiedsbetrag muss angegeben** werden
- » **keine Verrechnung** eines negativen Unterschiedsbetrags mit Sachverhalten nach § 268 Abs. 8 HGB

# Ausgewählte Diskussionspunkte im FAB

- Gegenstand der Modulvereinbarung: abgegrenzte Einzelfragen der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den ESRS
- jedes Modul ist eigenständig → jeweils gesonderte Verabschiedung durch den FAB
- aktueller Stand (nach 277. FAB-Sitzung 28.08.2024) (→ IDW life 2024, S. 907)
  - **fünf finale Module**
  - **vier Modulentwürfe** (Kommentierungsfrist bis 15.11.2024)
    - davon sieben Module/Entwürfe zu ESRS 1, ein Entwurf zu ESRS E1 und ein Entwurf zu ESRS S1
- derzeit gliedern sich die Module in zwei Bereiche:
  - M1 betrifft Fragen zur „Wesentlichkeitsanalyse“ (ESRS 1)
  - M2 betrifft Fragen zur „Berichterstattung“ (ESRS 1, ESRS E1, ESRS S1)

**Ziel der Module:** Unterstützung von Unternehmen und Abschlussprüfern bei der einheitlichen Interpretation und Anwendung der ESRS



→ siehe Kapitel 7

- IDW RS HFA 41 lautet fortan **IDW RS FAB 41**
  - finale, neu gefasste „Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkungen eines **Formwechsels** auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss“ wurde am **16.05.2024** verabschiedet
  - Anlass zur Neufassung war das Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie und zur Änderung weiterer Gesetze (**UmRUG**) (Inkrafttreten am 01.03.2023)
  - Stellungnahme zu handelsrechtlichen Fragen bei **grenzüberschreitendem Formwechsel** von Kapitalgesellschaften innerhalb der EU/des EWR
- **Kernaussagen:**
  - Vermögenswerte, Schulden oder Eigenkapitalposten des formwechselnden ausländischen Rechtsträgers dürfen ggf. in der inländischen Rechnungslegung nicht übernommen werden (**Ansatz- und Bewertungsvorgaben HGB**) → **Anpassungssaldo**
  - **Anpassungssaldo** kann **erfolgswirksam** über die GuV **oder erfolgsneutral** über das Eigenkapital berücksichtigt werden (**Wahlrecht**)
  - Anwendung für Formwechsel mit Formwechselbeschluss nach dem **31.07.2024**

# Ausgewählte IDW Verlautbarungen

- IDW RS HFA 7 n.F. wird künftig **IDW RS FAB 7**
- Die Entwurfsfassung IDW ERS FAB 7 „Entwurf einer IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften“ wurde am **17.06.2024** verabschiedet und zur Diskussion gestellt.
- Anlass zur Neufassung waren insbesondere
  - das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (**KöMoG**) mit erstmaliger Möglichkeit einer Option zur Körperschaftsbesteuerung für das nach dem 31.12.2021 beginnende Wirtschaftsjahr
  - das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (**MoPeG**) (Inkrafttreten im Wesentlichen am 01.01.2024)
- Zudem: Ergänzung von Regelungen zum **Ausscheiden eines Gesellschafters** gegen Abfindung durch die Gesellschaft **unterhalb des Buchwerts** des Kapitalkontos
  - Zwei Alternativen: Verrechnung mit den Rücklagen versus Erwerbsvorgang und verursachungsgerechte Fortführung des passiven Unterschiedsbetrags

# Ausgewählte IDW Verlautbarungen

- IDW RS HFA 5 wird fortan **IDW RS FAB 5**
- Die finale Fassung IDW RS FAB 5 „IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen“ wurde am **28.08.2024** verabschiedet (Veröffentlichung im Oktober 2024).
- Anlass zur Neufassung: die umfassende Reformierung des Stiftungsprivatrechts mit Wirkung zum 01.07.2023 durch das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts vom 16.07.2021
  - erstmalig bundeseinheitlich gesetzliche Regelung der Struktur und der Verwaltung des Vermögens der Stiftung
- **Änderungen gegenüber Vorgängerregelung**
  - Regelungen zur Struktur und zum Erhalt von Posten des Stiftungsvermögens
  - Regelungen zur Gliederung und zu einzelnen Posten des Eigenkapitals
  - Aktualisierung der Verweise auf neu gefasste Landesstiftungsgesetze
  - klarstellende Anpassungen und Ergänzungen hinsichtlich der Bewertung von unentgeltlich erworbenen aktivierungspflichtigen Vermögensgegenständen



## ■ IDW RS IFA 3

- Die Verlautbarung enthält Grundsätze zur **Abgrenzung von Immobilien des Anlagevermögens von solchen des Umlaufvermögens**, zum Ausweis von sog. **Bauvorbereitungskosten** sowie von Kosten, die bei der Erstellung oder umfassenden Sanierung bzw. Modernisierung von baulichen Anlagen angefallen sind. Zudem beantwortet *IDW RS IFA 3* **Zweifelsfragen zum Ausweis im Rahmen der Veräußerung einer Immobilie**. Abweichungen, die aus einer Anwendung der Formblattverordnung für Wohnungsunternehmen resultieren, sind jeweils gesondert dargestellt.
- IDW life 2023, S. 414

# Ausgewählte IDW Verlautbarungen

- **IDW ERS IFA 1 n.F.** zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden
  - IDW life 2023, S. 949
  - Neufassung erwartet
  - Erstanwendung geplant ab 2025
  
- **Wesentliche Punkte**
  - Erweiterung, Verbesserung
  - Qualitative Verbesserung eines Gebäudes auch bei deutlicher Reduktion des Energiebedarfs oder -verbrauchs

Gleichwertig zur Anhebung des Standards in mindestens drei der zentralen Bereiche der Ausstattung (vgl. Tz. 13 f.) können auch Maßnahmen, die zu einer deutlichen Minderung des Endenergiebedarfs oder -verbrauchs<sup>5</sup> führen, eine wesentliche qualitative Verbesserung des Gebäudes darstellen. Jedenfalls dann, wenn der Endenergiebedarf oder -verbrauch um mindestens 30 % gegenüber dem ursprünglichen Zustand (vgl. Tz. 7 ff.) gesenkt wird, ist regelmäßig von einer wesentlichen Verbesserung der Gebäudequalität auszugehen. Dies entspricht bei Wohngebäuden einer Verbesserung der Energieeffizienzklasse des Gebäudes um mindestens zwei Stufen.

IDW ERS IFA 1 n.F.

## Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz (IDW ERS IFA 1 n.F.)

Stand: 03.07.2023<sup>1</sup>

Der Immobilienwirtschaftliche Fachausschuss (IFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz (IDW ERS IFA 1 n.F.) verabschiedet. Aufgrund der gesetzlichen Verpflichtung, den Gebäudebestand bis 2045 klimaneutral zu sanieren (siehe Neufassung des Klimaschutzgesetzes von 2023), sieht der IFA Handlungsbedarf, solche Investitionen bei der Beurteilung der Gebäudequalität stärker zu berücksichtigen. IDW ERS IFA 1 n.F. zeigt die daraus resultierenden handelsbilanziellen Auswirkungen auf. Lesen Sie hierzu insb. die neu eingefügte Tz. 14a.

## Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz

IDW RS IFA 1 n.F.

Stand: 06.11.2024<sup>1</sup>

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

- Zweifelsfragen zur **Nettobilanzierung nach IDW RS HFA 34**
  - IDW life 2023, S. 1026.

## Berichterstattung

### über die 273. FAB-Sitzung

Am 29.08.2023 fand die 273. Sitzung des Fachausschusses Unternehmensberichterstattung (FAB) statt.

#### 1. Verlautbarungen

Der FAB hat den vom Immobilienwirtschaftlichen Fachausschuss (IFA) verabschiedeten *Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz (IDW ERS IFA 1 n.F.)* billigend zur Kenntnis genommen [wird in Heft 10/2023 von IDW Life abgedruckt werden].

#### 2. Zweifelsfragen zur Nettobilanzierung unter den Voraussetzungen des IDW RS HFA 34

Bei der Anwendung der Regelungen der *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen (IDW RS HFA 34)*, Tz. 29 ff., zur kompensatorischen Bewertung von Rückstellungen ergeben sich in der Praxis immer wieder Auslegungsfragen/-schwierigkeiten.

Zu einer **Nettobilanzierung** kommt es nach den Grundsätzen des *IDW RS HFA 34* (Tz. 32) ferner bei Bestehen einer Gesamtschuld (§ 421 BGB), und zwar in dem Umfang, wie das bilanzierende Unternehmen durch den (gesetzlichen oder vertraglichen) Freistellungsanspruch gegen den/die anderen Gesamtschuldner **wirtschaftlich nicht (mehr) belastet ist**.

Der FAB hat einige der in **der Praxis identifizierten Zweifelsfragen** zur Nettobilanzierung unter den Voraussetzungen des *IDW RS HFA 34* diskutiert (zum einen zu Gesamtschuldverhältnissen und zum anderen zu den Anforderungen an die Sicherheit bzgl. der Höhe von Ersatz- oder Rückgriffsansprüchen). Die Ergebnisse sind nachfolgend in Gestalt von exemplarischen Sachverhalten zusammengestellt.

# Ausgewählte IDW Verlautbarungen

- IDW Praxishinweis 4/2023
  - Ausgestaltung und Prüfung des **internen Kontrollsystems** zur Aufstellung eines **Nachhaltigkeitsberichts** unter Beachtung des IDW PS 982
  - IDW life 2024, S. 155
  
- **VFA: Handelsrechtliche Bewertung von Kapitalanlagen** bei Versicherungsunternehmen nach § 341 HGB (Fachlicher Hinweis)
  - Nachweis der Fähigkeit der Daueranlage, Geplante Verkäufe von Beständen des AV, Aktien, Schuldtitel, Grundstücke, Investmentvermögen etc.
  - IDW life 2024, S. 185



IDW Praxishinweis: Ausgestaltung und Prüfung des internen Kontrollsystems zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts unter Beachtung des IDW PS 982 (IDW Praxishinweis 4/2023)

Stand: 08.12.2023<sup>1</sup>

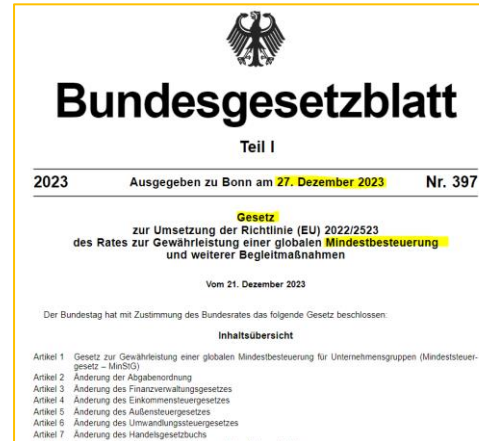
1. Vorbemerkungen
2. Verwendete Begriffe
3. Ausgestaltung eines IKS zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts
  - 3.1. Verantwortlichkeit für das IKS zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts
  - 3.2. Grundelemente eines Nachhaltigkeits-IKS
    - 3.2.1. Kontrollumfeld
    - 3.2.2. IKS-Ziele
    - 3.2.3. Risikobeurteilungsprozess
    - 3.2.4. Informations- und Kommunikationssystem
    - 3.2.5. Kontrollaktivitäten
    - 3.2.6. Überwachungs- und Verbesserungsprozess
4. Prüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit des IKS zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts
  - 4.1. Prüfungsziel
  - 4.2. Abgrenzung des Prüfungsgegenstands und Prüfungsumfang
  - 4.3. Nachhaltigkeits-IKS-Beschreibung
  - 4.4. Prüfungsplanung und -durchführung
  - 4.5. Berichterstattung über die Prüfung
  - 4.6. Qualitätsmanagement bei der Prüfung

- Entwurf (**E-DRÄS 14**) vom 28.02.2024, Verabschiedung am 28.05.2024 erfolgt
  - Anpassung DRS 18 an die **Mindestbesteuerung**
  - Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom **21.12.2023**
    - **Latente Steuern** sind bisher betreffend die Mindeststeuer von der Bilanzierung ausgenommen
    - **aber:** ergänzende Berichtspflichten im (Konzern-) Anhang zu beachten
      - Angaben zum Steueraufwand bzw. -ertrag nach Mindeststeuergesetz und ausländischen Mindeststeuergesetzen
      - Erläuterung der potenziellen Auswirkungen bei Anwendung dieser Gesetze, soweit noch nicht in Kraft getreten
  - Inhalt von DRÄS 14:
    - Aufnahme einer Definition des Begriffs Mindeststeuergesetze
    - **qualitative** Angaben im Anhang ausreichend, wenn Mindeststeuergesetz zwar in Kraft getreten, aber noch nicht anzuwenden ist; **quantitative** Angaben ergänzend möglich
    - Angabe im Anhang auch, wenn Auswirkungen **nicht bekannt** oder **verlässlich zu schätzen**
  - **Bekanntmachung durch BMJ** steht noch aus (Stand: 05.10.2024)

# Sonstiges (1)

## ■ Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz

- Ausnahme von der Abgrenzung latenter Steuern
- Neue Berichtspflichten im (Konzern-)Anhang
- Anforderungen an die Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 30a, 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB in den JA per 31.12.2023
  - Berichterstattung über die 275. Sitzung des FAB
  - IDW life 2024, S. 458



### Artikel 7

#### Änderung des Handelsgesetzbuchs

Das Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 19. Juni 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 154) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Dem § 274 wird folgender Absatz 3 angefügt:  
 „(3) Bei dem Ansatz und der Bewertung latenter Steuern sind Differenzen aus der Anwendung folgender Gesetze nicht zu berücksichtigen:  
 1. des Mindeststeuergesetzes und  
 2. eines ausländischen Mindeststeuergesetzes, das der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 15. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (ABl. L 328 vom 22.12.2022, S. 1; L 13 vom 16.1.2023, S. 9) oder der dieser Richtlinie zugrundeliegenden Mustervorschriften der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung für eine globale Mindestbesteuerung dient.“
2. Nach § 285 Nummer 30 wird folgende Nummer 30a eingefügt:  
 „30a. der tatsächliche Steueraufwand oder Steuerertrag, der sich nach dem Mindeststeuergesetz und ausländischen Mindeststeuergesetzen nach § 274 Absatz 3 Nummer 2 für das Geschäftsjahr ergibt, oder, wenn diese Gesetze noch nicht in Kraft getreten sind, eine Erläuterung, welche Auswirkungen auf die Kapitalgesellschaft bei der Anwendung dieser Gesetze zu erwarten sind;“.
3. In § 288 Absatz 1 Nummer 1 wird die Angabe „30“ durch die Angabe „30a“ ersetzt.
4. In § 306 Satz 5 wird die Angabe „Abs. 2“ durch die Wörter „Absatz 2 und 3“ ersetzt.
5. Nach § 314 Absatz 1 Nummer 22 wird folgende Nummer 22a eingefügt:  
 „22a. der tatsächliche Steueraufwand oder Steuerertrag, der sich nach dem Mindeststeuergesetz und ausländischen Mindeststeuergesetzen nach § 274 Absatz 3 Nummer 2 für das Geschäftsjahr ergibt, oder, wenn diese Gesetze noch nicht in Kraft getreten sind, eine Erläuterung, welche Auswirkungen auf den Konzern bei der Anwendung dieser Gesetze zu erwarten sind;“.

### Artikel 8

#### Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch

Dem Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4101-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 19. Juni 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 154) geändert worden ist, wird folgender Zweifundfünfzigster Abschnitt angefügt:

„Zweifundfünfzigster Abschnitt

Übergangsvorschrift zum Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz

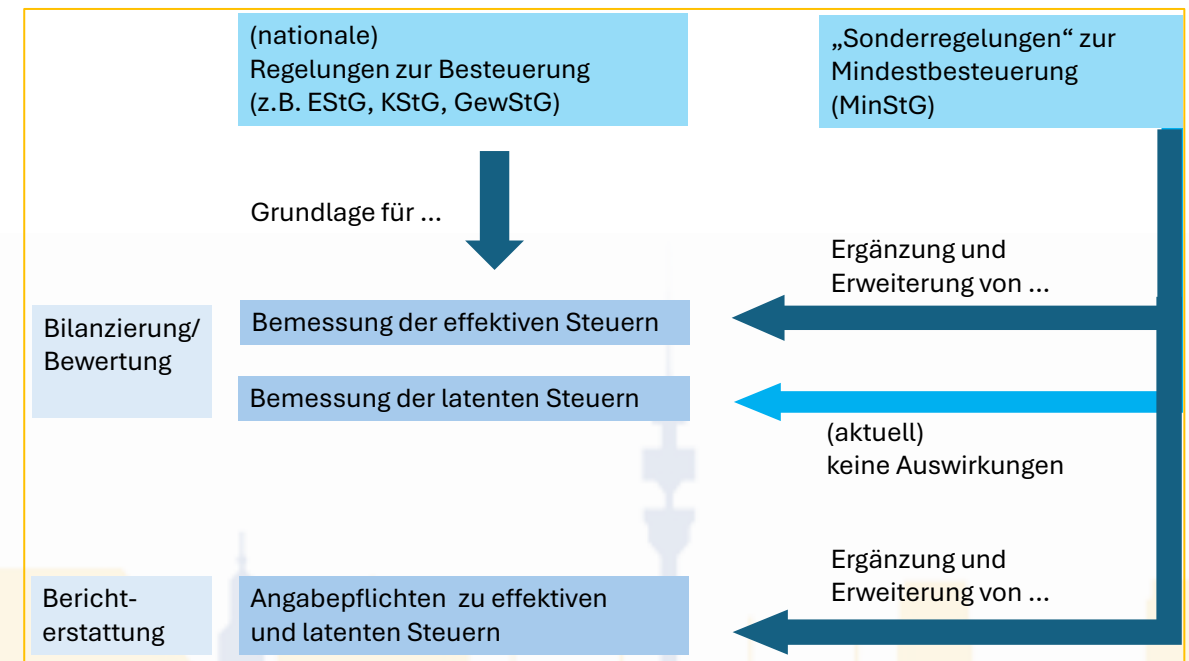
#### Artikel 91

(1) § 285 Nummer 30a, § 288 Absatz 1 Nummer 1 und § 314 Absatz 1 Nummer 22a des Handelsgesetzbuchs in der ab dem 28. Dezember 2023 geltenden Fassung sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für ein nach dem 30. Dezember 2023 endendes Geschäftsjahr anzuwenden.

(2) § 274 Absatz 3 und § 306 Satz 5 des Handelsgesetzbuchs in der ab dem 28. Dezember 2023 geltenden Fassung sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für ein nach dem 28. Dezember 2023 endendes Geschäftsjahr anzuwenden. § 274 Absatz 3 und § 306 Satz 5 des Handelsgesetzbuchs in der ab dem 28. Dezember 2023 geltenden Fassung dürfen bereits auf Jahres- und Konzernabschlüsse für ein nach dem 31. Dezember 2022 endendes Geschäftsjahr angewendet werden, sofern die Jahres- und Konzernabschlüsse bis zum Ablauf des 28. Dezember 2023 noch nicht festgestellt beziehungsweise gebilligt wurden und Angaben nach § 285 Nummer 30a und § 314 Absatz 1 Nummer 22a des Handelsgesetzbuchs in der ab dem 28. Dezember 2023 geltenden Fassung gemacht werden.“

## ■ Mindestbesteuerungsrichtlinie- Umsetzungsgesetz

- Berichtspflicht betrifft grundsätzlich mittelgroße und große Gesellschaften
  - Umsatzgrenze im Konzernverbund > **750 Mio. EUR**
  - **Berichtspflichten** im Anhang in Abhängigkeit des Inkrafttretens des MinStG im Inland oder in einem ausländischen Staat
  - **quantitative versus qualitative Angaben**
  - in Deutschland: Inkrafttreten noch in 2023, aber Auswirkungen erst und erstmalig in/für 2024 → Steuerwirkung in 2023 damit EUR 0
  - **quantitative Angabe ausreichend, aber qualitative Angabe empfohlen** nach DRÄS 14; so auch IDW



Quelle: Busch/Vodermeier/Zwirner, WPg 2024, S. 434 ff.

- **Anhebung der Schwellenwerte**
  - **Anpassung der (monetären) Schwellenwerte** für Bilanzsumme und Umsatzerlöse um **25 %**
  - Gültigkeit **erstmalig** für das kalenderjahrgleiche GJ **2024**
  - Nationales **Wahlrecht zur früheren Anwendung**
  - Gemeinsame Berichterstattung des Fachausschusses Unternehmensberichterstattung (FAB) und des Hauptfachausschusses (HFA) vom 05.04.2024
    - Inhalt der Stellungnahme des IDW:
      - Darstellung der Änderungen des HGB und EGHGB
      - Fragen zur Aufstellung, Feststellung bzw. Billigung und Offenlegung
      - Fragen zur Abschlussprüfung bei rückwirkendem Wegfall der gesetzlichen Prüfungspflicht

→ siehe Kapitel 6

Vgl. Weiterführend: *Zwirner/Vodermeier/Krauß*, Anhebung der handelsrechtlichen Schwellenwerte: Implikationen der (rückwirkenden) Erstanwendung, WPg Heft 11 2024



05.04.2024

Gemeinsame Berichterstattung des Fachausschusses Unternehmensberichterstattung (FAB) und des Hauptfachausschusses (HFA)

Hinweise zur Rechnungslegung, Abschlussprüfung und Offenlegung bei Ausübung des Wahlrechts nach Artikel 93 Abs. 2 Satz 1 EGHGB i.d.F. des Zweiten Gesetzes zur Änderung des DWD-Gesetzes sowie zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften – Erstmalige Anwendung der angehobenen monetären Schwellenwerte der §§ 267, 267a und 293 HGB

Durch das Zweite Gesetz zur Änderung des DWD-Gesetzes sowie zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften (im Folgenden: das Änderungsgesetz),<sup>1</sup> dessen Inkrafttreten für Anfang April 2024 zu erwarten ist,<sup>2</sup> wird haftungsbeschränkten Gesellschaften (Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personengesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB) durch einen neuen Artikel 93<sup>3</sup> Abs. 2 Satz 1 EGHGB die Möglichkeit eingeräumt (Wahlrecht), § 267 Abs. 1 und 2, § 267a Abs. 1 und § 293 Abs. 1 Satz 1 HGB in der jeweils ab dem Tag des Inkrafttretens des Änderungsgesetzes geltenden Fassung (d.h. mit den um grundsätzlich 25 % angehobenen monetären Schwellenwerten) bereits auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte sowie Konzernlageberichte für das nach dem 31.12.2022 beginnende Geschäftsjahr – im Falle eines kalenderjahrgleichen Geschäftsjahres also für das Geschäftsjahr 2023 – anzuwenden, dies jedoch nur insgesamt (im Folgenden: das Wahlrecht). Durch Letzteres soll zum Ausdruck kommen, dass Unternehmen, die Mutterunternehmen i.S. des § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB sind, das Wahlrecht für ihren Jahresabschluss einerseits und ihren Konzernabschluss für dasselbe Geschäftsjahr andererseits nur einheitlich in Anspruch nehmen dürfen (vgl. BT-Drs. 20/10428, S. 13).

<sup>1</sup> Ursprünglich hatte das zuständige BMJ vorgesehen, für die hier in Rede stehenden Änderungen des HGB und des EGHGB das Gesetz zur Einführung eines Leitentscheidungsverfahrens beim Bundesgerichtshof als Trägergesetz zu nutzen (so noch bei Fassung des Kabinettsbeschlusses am 17.01.2024 zur zugrunde liegenden Formulierungsempfehlung für einen entsprechenden Änderungsantrag). Nachdem sich Verzögerungen bei der Finalisierung dieses Gesetzes abgezeichnet hatten, wurde ein anderes Trägergesetz herangezogen.

<sup>2</sup> Der Abschluss des materiellen Gesetzgebungsverfahrens ist in der 1042. Sitzung des Bundesrates am 22.03.2024 erfolgt; daran anschließend müssten noch die Ausfertigung, die Unterzeichnung und die Verkündung des Änderungsgesetzes im Bundesgesetzblatt Teil I erfolgen, damit es am Tag nach seiner Verkündung in Kraft tritt.

<sup>3</sup> Das verabschiedete Änderungsgesetz sieht in seiner Fassung vor Ausfertigung bzgl. der Nummerierung die Verwendung des nächsten bei Verkündung des Gesetzes freien Artikels mit Zahlbeziehung vor. Nach hieriger Einschätzung sollte dies die 93 sein; eine Abweichung kann allerdings nicht gänzlich ausgeschlossen werden.

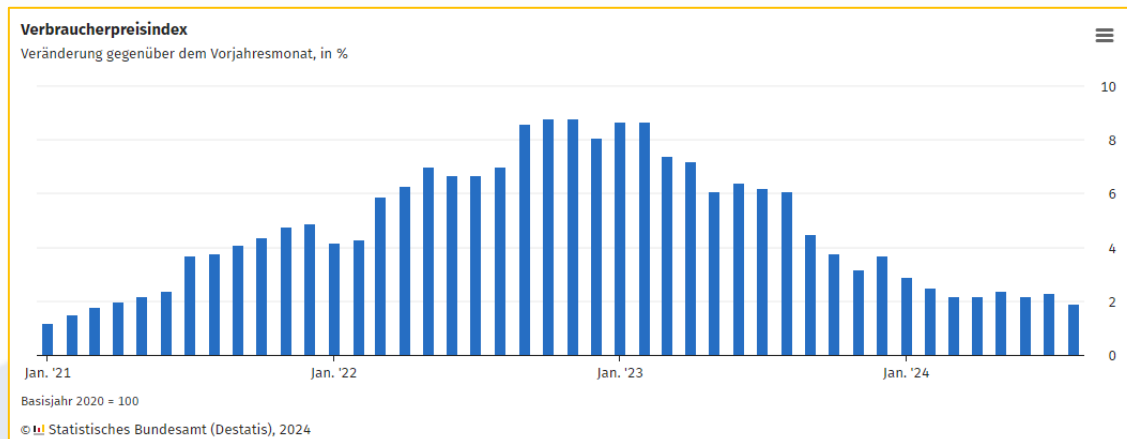


# Aktuelle Hinweise zum Zinsumfeld und zur Inflation

## ■ Inflation

- im Jahresdurchschnitt 2022 lag die Inflationsrate in Deutschland bei 6,9 %
- im Jahresdurchschnitt 2023 lag die Inflationsrate in Deutschland bei 5,9 %
- August 2024: 1,9 %
- September 2024: 1,6 % (Oktober 2024: rd. 2,0 %)

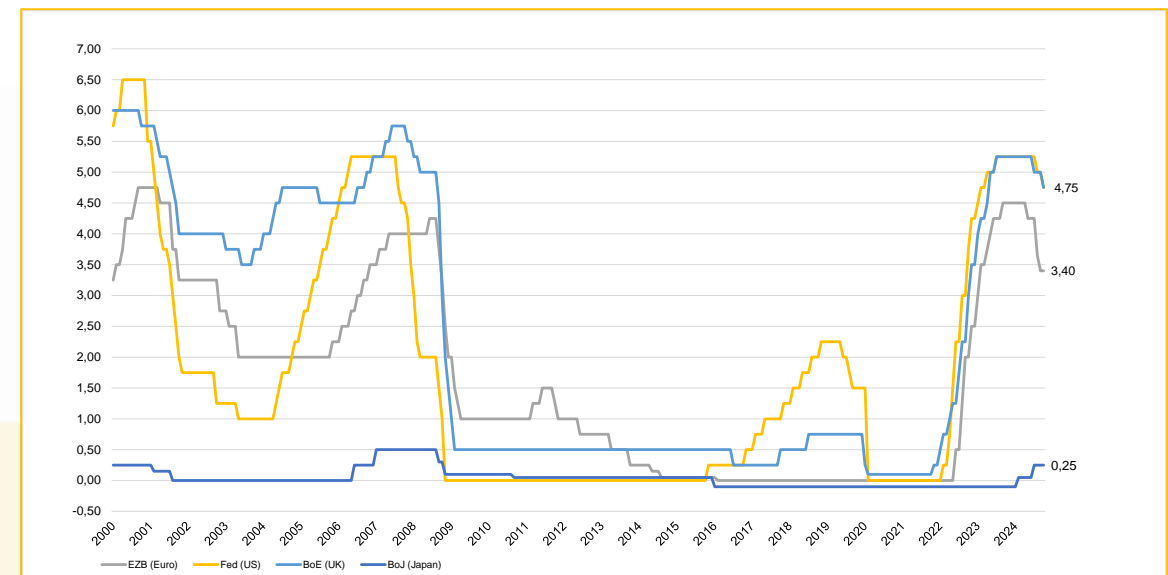
Inflation rückläufig → Richtung „normal“



## ■ Zinsumfeld

- Japan beendet Negativ-/Null-Zinsphase
- EZB, FED und Bank of England senken ihre Zinssätze

Zinsumfeld rückläufig → aber noch „hoch“



# Ausgewählte Bilanzierungsaspekte

- Außerplanmäßige Abschreibungen
  - Immaterielles Anlagevermögen
    - Geschäfts- und Firmenwerte in den Jahresabschlüssen
    - Zunehmende Risiken auch bei weiteren immateriellen Werten
      - z.B. Patente, Kundenstamm, Auftragsbestände etc.
  - In allen Fällen: zutreffende Ermittlung des beizulegenden Werts notwendig!
  - Dauerhaftigkeit der Wertminderung muss vorliegen

**Keine Wertaufholung beim  
Geschäfts- oder Firmenwert**

## Hinweis:

Werthaltigkeitsüberlegungen auch auf Basis IDW S 5. Achtung: Steigende Kapitalkosten!

## **Hinweis:**


Nach DRS 23.126 können sich Abschreibungen des Geschäfts- oder Firmenwerts u.a. bei den folgenden Sachverhalten ergeben:

- » Schlechtere erwartete Ertrags- und Kostenentwicklung
- » Signifikante Veränderungen mit nachteiligen Folgen für das Unternehmen im technischen, marktbezogenen, ökonomischen, rechtlichen und gesetzlichen Umfeld, die eingetreten sind oder eintreten werden
- » Wegfall von (Teil-)Märkten, der den Absatz wesentlicher Erzeugnisse verringert
- » Wertberichtigungen von Beteiligungen im Jahresabschluss der Konzernmutter

# Ausgewählte Bilanzierungsaspekte

- Außerplanmäßige Abschreibungen
  - Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens
    - Nur **dauerhafte Auswirkungen** begründen eine außerpl. Abschreibung
    - Wertminderung über **erhebliche Teile der Restnutzungsdauer**

**Hinweis:**  
Steigende FK-Zinsen tangieren  
Bewertung von Immobilien!

 **Hinweis:** Erheblicher Teil der Restnutzungsdauer: idR mehr als die Hälfte der voraussichtlichen Nutzungsdauer oder mehr als fünf Jahre (IDW RS IFA 2). Für Vermögensgegenstände mit geringerer voraussichtlicher ND: eher außerplanmäßige Abschreibungen!

 **Hinweis:** Kurzfristig stillgelegte oder eingeschränkt genutzte Produktionsanlagen führen nicht zu außerplanmäßigen Abschreibungen. Erst wenn die Stilllegung oder reduzierte Kapazitätsauslastung voraussichtlich von Dauer ist, ist eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen.

- Indikatoren:
  - Wird der Gegenstand noch benötigt? Wenn ja, in welchem Umfang?
  - Dauerhaft eingeschränkte Nutzung oder dauerhafte Stilllegung?
  - Gesunkene Ertragswerte, Marktpreise oder Wiederbeschaffungskosten?

# Ausgewählte Bilanzierungsaspekte

- Risiken aus der Entwicklung der Immobilienmärkte

- **Arbeitshilfe des IDW vom 12.02.2024**

## Inhaltsverzeichnis

1	Vorbemerkungen .....	1
2	Hinweise zur Bewertung von Immobilien .....	1
3	Einfluss nach dem Abschlussstichtag eingetretener Entwicklungen und Ereignisse auf den handelsrechtlichen Abschluss .....	3
4	Risikovorsorge bei Kreditinstituten .....	4
5	Bewertung von Kapitalanlagen in Immobilien .....	6

- Hinweise zur Bewertung von Immobilien
- Einfluss nach dem Abschlussstichtag eingetretener Entwicklungen und Ereignisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss
- Bewertung nach IDW S 10 (i.V.m. IDW S 1 i.d.F. 2008)
- Vorliegen einer dauernden Wertminderung nach IDW RS IFA 2



## Hinweise zum Umgang mit Risiken aus der Entwicklung der Immobilienmärkte

12. Februar 2024

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf

# Ausgewählte Bilanzierungsaspekte

- Außerplanmäßige Abschreibungen
  - Finanzanlagevermögen (Wertpapiere)
    - Langfristige Wertminderung bei öffentlich gehandelten Wertpapieren
      - Zeitwert des Wertpapiers lag in den vorangegangenen sechs Monaten stets um mehr als 20% unterhalb des letzten Buchwertes oder
      - Zeitwert des Wertpapiers lag über einen Zeitraum länger als ein Geschäftsjahr und der Durchschnitt der täglichen Börsenschlusskurse in den letzten zwölf Monaten um mehr als 10% unter dem letzten Buchwert



**Hinweis:** Anwendung der vom IDW entwickelten Grundsätze des VFA (149. Sitzung), FN-IDW 2002, S. 667 ff.

Unveränderte Auffassung  
gem. fachlichem Hinweis  
des VFA vom 27.10.2022

Für die Beurteilung der Wertminderung von öffentlich gehandelten Aktien als dauerhaft sind nach Auffassung des VFA **die folgenden Aufgreifkriterien weiterhin sachgerecht:**

- Der Börsenkurs der Aktie liegt in den dem Abschlussstichtag vorangehenden sechs Monaten permanent um mehr als 20 % unter dem Buchwert.  
sowie für den Fall, dass der Börsenkurs länger als ein Geschäftsjahr unter dem Buchwert liegt:
- Der Durchschnittswert der täglichen Börsenkurse der Aktie liegt in den letzten zwölf Monaten um mehr als 10 % unter dem Buchwert.



27.10.2022

## Handelsrechtliche Bewertung von Kapitalanlagen bei Versicherungsunternehmen nach § 341b HGB

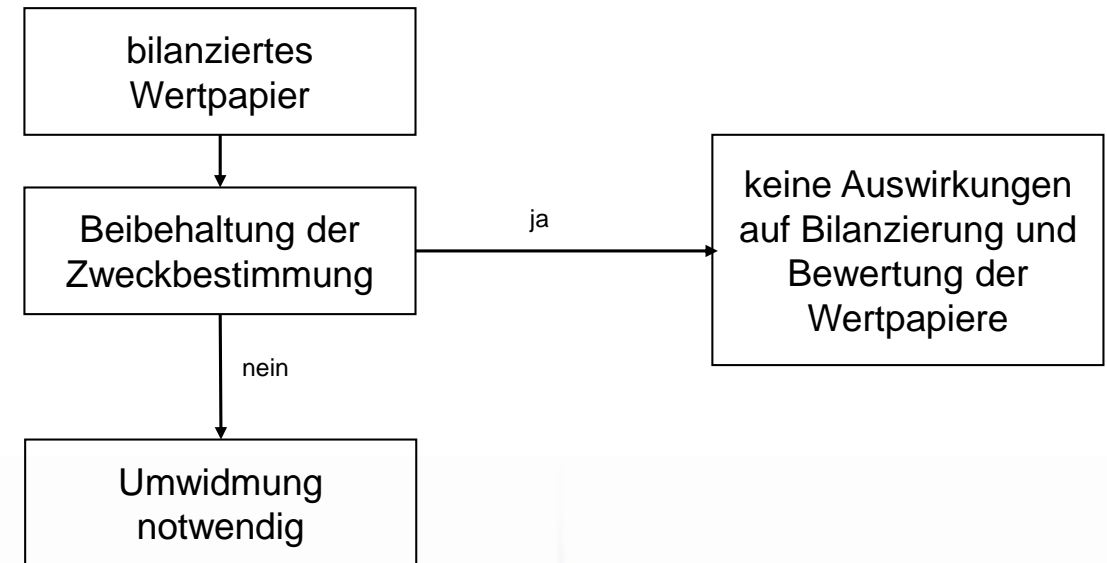
### Fachlicher Hinweis des IDW Versicherungsfachausschusses (VFA)

1. Vorbemerkungen.....	1
2. Öffentlich gehandelte Aktien.....	2
3. Verzinsliche Schuldtitel.....	4
3.1. Einordnung.....	4
3.2. Herabstufung des Ratings.....	5

# Ausgewählte Bilanzierungsaspekte

- Außerplanmäßige Abschreibungen
  - Finanzanlagevermögen
    - Praktische Fragen der Wertpapierbilanzierung nach IDW RH HFA 1.014
      - Kriterien für die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen
      - Dokumentation der Klassifizierungsentscheidung
      - Umbuchung, auch im Anlagespiegel
      - Konsequenzen einer späteren Umwidmung
        - Wertfindung/Neubewertung
        - Vermeidung Abschreibung
        - ggf. Zuschreibung

## Neue Klassifizierung?



**Praxishinweis:** Eine Umwidmung vom Umlaufvermögen in das Anlagevermögen kann bei Vorliegen einer voraussichtlich nicht dauerhaften Wertminderung eine Zuschreibung auf die ursprünglichen Anschaffungskosten zur Folge haben.

Quelle: Zwirner/Boecker, BB 2022, S. 1646

# Ausgewählte Bilanzierungsaspekte

- Außerplanmäßige Abschreibungen
  - Finanzanlagevermögen (Beteiligungen)
    - Langfristige Wertminderung bei Beteiligungen oder Anteilen an nicht börsengehandelten Unternehmen
      - Ggf. Notwendigkeit zur Anwendung von zukunftsorientierten Bewertungsverfahren zur Ermittlung des beizulegenden Werts
      - Ergibt sich auf Basis der Bewertung ein beizulegender Wert unterhalb des Buchwertes, ist von einer dauernden Wertminderung auszugehen



**Hinweis:** Beteiligungsbewertung nach IDW S 1 i.V.m. IDW RS HFA 10.

- Die **Anforderungen** an die **Unternehmensbewertung** sowie die bewertungsrelevanten Annahmen **nehmen in der Krise zu!**

**Allgemein: Abschreibungswahlrecht im Finanzanlagevermögen bei vorübergehender Wertminderung**

# Ausgewählte Bilanzierungsaspekte

- Außerplanmäßige Abschreibungen
  - Vorräte
    - Außerplanmäßige Abschreibungen bspw. aufgrund
      - Auftretender Veräußerungsunfähigkeit,
      - Gesunkener Umschlagshäufigkeit,
      - Höherer Gängigkeitsabschläge
      - Erhöhter Lagerkosten mangels Abverkauf,
      - ...

**Kein Einbezug von  
Leerkosten  
in die Herstellungskosten  
(IDW RS HFA 31)**



**Hinweis:** Bestände zum 31.12. müssen genau auf ihre Marktfähigkeit geprüft werden!  
Verwertungsrisiken müssen beachtet werden und schwanken erheblich in Abhängigkeit des Geschäftsmodells!

- **Grundsätze der verlustfreien Bewertung** zu beachten
  - Retrograde Analyse ausgehend vom Absatzpreis (abzgl. Erlösschmälerungen) ./ Buchwert ./ noch anfallender HK (auf Vollkostenbasis)



# Ausgewählte Bilanzierungsaspekte

- Außerplanmäßige Abschreibungen
  - Forderungen des Umlaufvermögens
    - **Einzelwertberichtigung**
      - Bestehende oder zukünftige Zahlungsschwierigkeiten bei Schuldnern
      - Ansprüche der Schuldner auf Unterstützungsmaßnahmen sind zu berücksichtigen
    - **Pauschalwertberichtigung**
      - Erhöhtes allgemeines Ausfallrisiko, Branchenrisiken sind zu würdigen/beachten
    - **Versicherungsansprüche** bei Bewertung sind zu berücksichtigen, wenn
      - der Versicherer die Ersatzpflicht anerkennt oder
      - ein Gericht den Anspruch zuerkennt und dies nicht mit Rechtsmitteln angegriffen werden kann.



## Hinweis:

Genauere Analyse der Forderungen zum Stichtag und der wertaufhellenden Entwicklung im Folgejahr erforderlich! „Risiken“ sind abhängig von der „Branchen-Betroffenheit“ und dem Geschäftsmodell!

# Ausgewählte Bilanzierungsaspekte

## ■ Inflationausgleichsprämie:

### Aspekte für die Bilanzierung im Jahresabschluss

- Vertragliche Fixierung bzw. Verpflichtung
- Beschlussfassung bzw. Kommunikation
- Zwecksetzung der Zahlung: Was will der Arbeitgeber ausgleichen bzw. wofür wird die Prämie gezahlt?
- Wirtschaftliche Verursachung in Abhängigkeit der Voraussetzungen zur Zahlung
  - Erfüllung der Voraussetzungen bereits zum Stichtag → **Verbindlichkeit**
  - Erfüllung der Voraussetzungen zeitlich über einen Zeitraum über den Stichtag hinaus → Ansammlung als **Rückstellung**
  - wenn erst ein künftiges, nach dem Abschlussstichtag liegendes Ereignis mit der Prämie abgegolten werden soll → **keine Bilanzierung zum Stichtag**

Rückstellung versus Verbindlichkeit?

Zahlung als spätestester Zeitpunkt der Aufwandserfassung!

Individuelle Analyse der Vereinbarungen notwendig!

**Freiwilligkeitsvermerke** der Arbeitgeber in Bezug auf die Gewährung einer Inflationausgleichsprämie in schriftlichen Erklärungen und/oder in der Lohnabrechnung sind **bilanziell nicht maßgebend**.

Sie wirken sich nicht auf die Frage aus, ob eine Rückstellung gebildet oder eine Verbindlichkeit anzusetzen ist. Allein der **Zeitpunkt der Erklärung zur Zahlung der Inflationausgleichsprämie** ist hierfür entscheidend.

# Drohverlustrückstellungen (IDW RS HFA 4)

- **IDW RS HFA 4: Zweifelsfragen zum Ansatz und der Bewertung von Drohverlustrückstellungen**
  - **Ansatz** von Drohverlustrückstellungen
  - **Bewertung** von Drohverlustrückstellungen
    - Beschaffungsgeschäfte
    - Absatzgeschäfte
    - jeweils: einmalige Lieferung/Leistung oder Dauerschuldverhältnisse

**IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen (IDW RS HFA 4)**  
(Stand: 29.11.2012)<sup>1</sup>

1. Vorbemerkung (Rn. 1)

2. Ansatz von Drohverlustrückstellungen (Rn. 2-27)

2.1. Begriff der schwebenden Geschäfte i.S.d. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB (Rn. 2-14)

2.2. Begriff des drohenden Verlustes i.S.d. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB (Rn. 15-16)

2.3. Abgrenzung der Drohverlustrückstellungen von den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (Rn. 17-19)

2.4. Vorrang außerplanmäßiger Abschreibungen vor der Bildung einer Drohverlustrückstellung (Rn. 20-24)

2.5. Abgrenzung des Saldierungsbereichs (Rn. 25-27)

3. Bewertung von Drohverlustrückstellungen (Rn. 28-46)

3.1. Bewertung schwebender Beschaffungsgeschäfte (Rn. 29-32)

3.2. Bewertung schwebender Absatzgeschäfte (Rn. 33-37)

3.3. Künftige Preis- und Kostenverhältnisse (Rn. 38-40)

3.4. Abzinsung der Drohverlustrückstellungen (Rn. 41-44)

3.5. Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (Rn. 45, 46)

---

<sup>1</sup> Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 28.06.2000. Redaktionelle Anpassung am 17.11.2000. Anpassung an die Änderungen aufgrund des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) vom 25.05.2009 (BGBl. I 2009 S. 1102) am 23.06.2010. Änderungen in Tz. 19, 39 und 44 am 29.11.2012. 

## 2.1. Begriff der schwebenden Geschäfte i.S.d. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB

Schwebende Geschäfte i.S.d. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind verpflichtende Verträge, die auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind und aus Sicht jedes Vertragspartners einen Anspruch und eine Verpflichtung begründen (gegenseitige Verträge, die auf einen wirtschaftlichen Austausch gerichtet sind). 2

- „**schwebendes Geschäft**“:
  - regelmäßig
    - **Lieferungen** von Gegenständen des Anlage- oder Umlaufvermögens (Kaufverträge, Werkverträge)
    - **Leistungen** in Form von Nutzungsüberlassungen (Mietverträge, Pachtverträge, Leasingverträge, Kreditverträge) oder sonstigem Tun oder Unterlassen (Dienstverträge, Arbeitsverträge etc.)

# Ausgewählte Bilanzierungsaspekte

- **Drohverlustrückstellungen**
  - Erhöhte Aufmerksamkeit geboten, insb. bei schwebenden Absatzgeschäften
  - Leistungsverpflichtung versus Gegenleistungsanspruch
  - Zudem: verlustfreie Bewertung zu beachten
- **Verbindlichkeitsrückstellungen wegen etwaiger Verstöße gegen Sanktionsregelungen**
  - Beurteilung des Kriteriums der sicher bestehenden oder hinreichend wahrscheinlich entstehenden Verpflichtung
- **Beurteilung von Haftungsverhältnissen**
  - Ggf. Ansatz einer Rückstellung erforderlich anstelle einer verbalen Berichterstattung
  - Inanspruchnahme zum Stichtag zu würdigen

# Ausgewählte Bilanzierungsaspekte

- Eigenkapital
  - Maßnahmen zur **bilanziellen Stärkung des Eigenkapitals**
    - z.B. Debt-to-Equity, Forderungsverzichte
  - Bilanzierung beschlossener, aber noch nicht eingetragener Kapitalmaßnahmen
  - Rückbeziehung von Sanierungsmaßnahmen [analog § 234 AktG (Rückwirkung der Kapitalherabsetzung)]
    - Beschlussfassung im Wertaufhellungszeitraum und Erläuterung im Anhang
    - Nur zur Verlustdeckung; keine Generierung eines ausschüttungsfähigen Bilanzgewinns
  - Gewährung eines Gesellschafterdarlehens bei gleichzeitigem Forderungsverzicht bzw. Ertragszuschuss
    - führt zu sonstigem betrieblichem Ertrag

**Berichterstattung im Anhang nach § 285 Nr. 31 HGB beachten!**

**Hinweis:** Anzeigepflicht bei Hälfte des Grundkapitals/Stammkapitals der AG/GmbH (§ 92 Abs. 1 AktG, § 49 Abs. 3 GmbHG)

# Exkurs: Währungsumrechnung

## ■ Folgebewertung
















- Grundsatz: § 256a HGB
  - Umrechnungseffekte sind stets erfolgswirksam zu behandeln
  - Betrachtung von währungsbedingten Wertänderungen und (sonstigen) Änderungen des beizulegenden Zeitwerts → währungsbedingte Wertänderungen und (sonstige) Änderungen des beizulegenden Zeitwerts können **kompensatorisch** wirken

## ■ Inflationsbereinigung für Ukraine oder Russland

- derzeit Kriterien der **Hochinflation** noch nicht erfüllt  
(Kriterium: kumuliert in 3 Jahren rd. 100%)

## ■ DRS 25: analoge Anwendung für den Jahresabschluss

- Empfehlungen zum Umgang mit Hochinflation

Staat	Inflationsrate 2023	Inflationsrate 2022	Inflationsrate 2021
 Simbabwe	667,36	193,40	98,55
 Venezuela	337,45	200,91	1.588,51
 Libanon	221,34	171,21	154,76
 Sudan	171,47	138,81	359,09
 Argentinien	133,48	72,43	48,41
 Türkei	53,86	72,31	19,60
 Suriname	51,58	52,45	59,12
 Sierra Leone	47,64	27,21	11,87
 Iran	44,58	43,49	43,39
 Ghana	38,11	31,26	9,97
 Haiti	36,81	33,98	16,84
 Ägypten	33,88	13,90	5,21
 Laos	31,23	22,96	3,76
 Pakistan	30,77	19,87	9,50
 Äthiopien	30,22	33,89	26,84

# key takeaways

1

Zahlreiche Hinweise und Stellungnahmen zu gesetzlichen Neuerungen im Zusammenhang mit der **Umsetzung von EU-Vorgaben** (z.B. Umwandlungsrichtlinie, Mindestbesteuerung, Schwellenwerte).

2

Stellungnahmen des IDW zur **Relevanz steuerlicher Neuerungen**. Zunehmend keine unmittelbaren Auswirkungen steuerlicher Vorgaben für den handelsrechtlichen Jahresabschluss; allerdings nimmt die Relevanz latenter Steuern in der Praxis im Einzelfall deutlich zu.

3

Aktuelle **Stellungnahmen**: z.B. IDW RS FAB 41, IDW RS FAB 7, IDW RS FAB 5. Zudem Neufassung IDW RS IFA 1 n.F. im Zusammenhang mit „Klimainvestitionen“ in Gebäude.

4

**Inflation** und **Zinssatzumfeld** tangieren die Bilanzierung zum Jahresende und im Jahresabschluss. **Risiken** sind angemessen zu beurteilen – von **außerplanmäßiger Abschreibung** bis hin zur **Drohverlustrückstellung**.

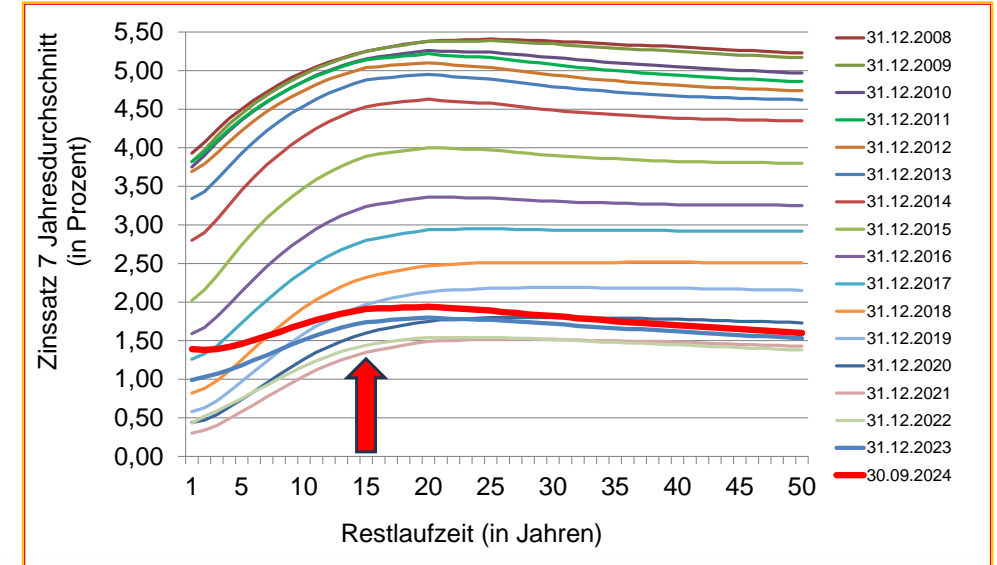
1. Brennpunkte der Bilanzierung: Neuerungen aus der Facharbeit des IDW und DRSC und Bilanzierungsaspekte zum Jahresende
2. Brennpunkte der Bewertung: Zinsumfeld und Inflation – Auswirkungen auf (Pensions-) Rückstellungen und Unternehmenswerte
3. Steuerliche Neuerungen und Auswirkungen auf den Jahresabschluss 2024
4. Aktuelle Rechtsprechung zum Handels- und Steuerrecht
5. Brennpunkte der Berichterstattung: Ausgewählte Hinweise zu Anhang und Lagebericht
6. Erleichterungen durch die Erhöhung der handelsrechtlichen Schwellenwerte
7. Status quo der Nachhaltigkeitsberichterstattung: Nationale Umsetzung und Praxistipps



# Ausgewählte Bewertungsaspekte

## ■ Rückstellungen

- Preis- und Kostensteigerungen nehmen inflationsbedingt zu
- Abzinsungssätze steigen erst sehr langsam
- Folge: **(Pensions-) Rückstellungen steigen an!**
- Bewertung nach **§ 253 Abs. 2 HGB**



(2) **Rückstellungen** mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind **abzuzinsen** mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen **Marktzinssatz**, der sich im Falle von Rückstellungen für **Altersversorgungs**verpflichtungen aus den vergangenen **zehn** Geschäftsjahren und im Falle **sonstiger** Rückstellungen aus den vergangenen **sieben** Geschäftsjahren ergibt. Abweichend von Satz 1 dürfen Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt. Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend für auf Rentenverpflichtungen beruhende Verbindlichkeiten, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist. Der nach den Sätzen 1 und 2 anzuwendende Abzinsungszinssatz wird von der Deutschen Bundesbank nach Maßgabe einer Rechtsverordnung ermittelt und monatlich bekannt gegeben. In der Rechtsverordnung nach Satz 4, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, bestimmt das Bundesministerium der Justiz im Benehmen mit der Deutschen Bundesbank das Nähere zur Ermittlung der Abzinsungszinssätze, insbesondere die Ermittlungsmethodik und deren Grundlagen, sowie die Form der Bekanntgabe.

Anstieg des Abzinsungssatzes  
in 2022 ggü. VJ zu erkennen!

Aber langsamer Anstieg,  
da Durchschnittsbetrachtung  
über **10 Jahre bei Pensionen!**

# Ausgewählte Bewertungsaspekte

## ■ Pensionsrückstellungen

- Bewertung der Rückstellungen mit Preis- und Kostensteigerungen nach § 253 HGB
  - Lohn-/Gehaltstrend und Rententrend
- Inflation treibt Rückstellungsansätze nach oben
- Entlastungseffekte treten nur verzögert ein, da Abzinsung mit dem durchschnittlichen Zinssatz der letzten **sieben bzw. zehn Jahre**
- Folge: Pensionsrückstellungen werden (z.T. deutlich) höher bewertet
- **Hinweis:** auch ganz „neues“ Zinskonzept wird diskutiert beim IDW

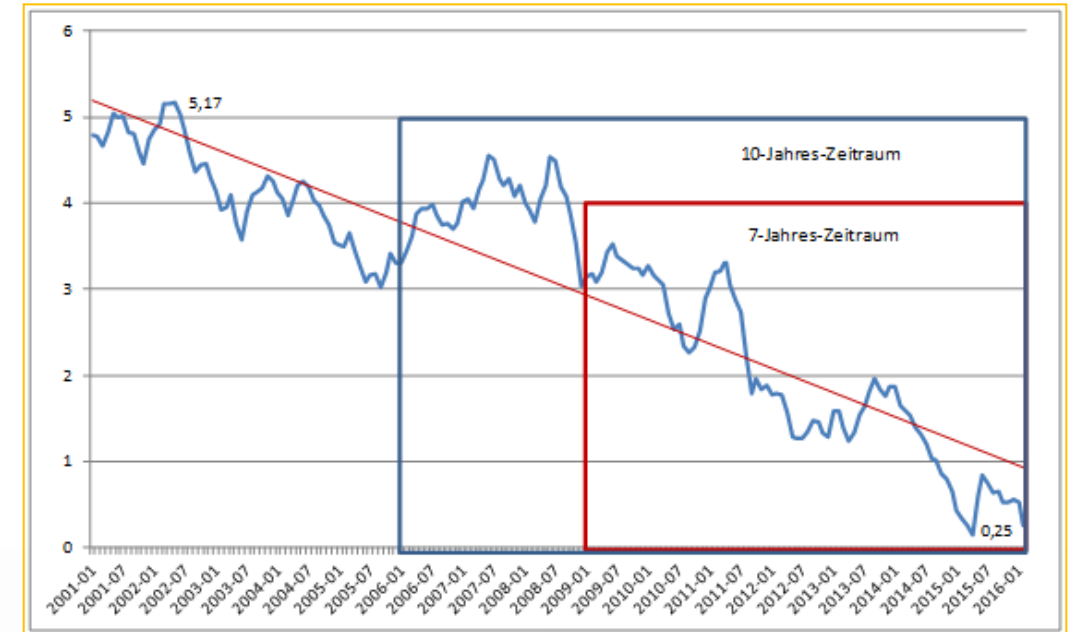
**Hinweis:** IDW regt Rückkehr zum 7-Jahres-Durchschnittszinssatz bei der Bewertung von Pensionen an!

**Hinweis:** IDW schlägt Reformierung des Abzinsungskonzepts für Pensionsrückstellungen vor



## ■ Pensionsrückstellungen

- Zinssatz bei 10-Jahres-Durchschnitt noch leicht höher als bei 7-Jahres-Durchschnitt
- 10-Jahres-Durchschnitt steigt erst langsam
- 7-Jahres-Durchschnitt steigt deutlich schneller
- Umkehreffekt in 2024



# Ausgewählte Bewertungsaspekte

## ■ Pensionsrückstellungen

- Umkehreffekt eingetreten
- **Unterschiedsbetrag** nach § 253 Abs. 6 HGB ist **negativ**

DEUTSCHE BUNDESBANK EUROSYSTEM

**Abzinsungzinssätze gemäß § 253 Abs. 2 HGB / 7-Jahresdurchschnitt**

Stand am Monatsende	% p.a.					
	Zinssatz bei Restlaufzeiten von .... Jahren					
	11	12	13	14	15	
2023 März	1,31	1,37	1,42	1,46	1,50	
Apr.	1,33	1,39	1,44	1,48	1,52	
Mai	1,36	1,41	1,46	1,51	1,54	
Juni	1,39	1,44	1,49	1,53	1,57	
Juli	1,40	1,47	1,52	1,56	1,60	
Aug.	1,40	1,50	1,55	1,59	1,63	
Sept.	1,40	1,54	1,59	1,63	1,66	
Oktober	1,40	1,58	1,62	1,66	1,70	
Nov.	1,40	1,60	1,65	1,69	1,72	
Dez.	1,40	1,62	1,67	1,71	1,74	
2024 Jan.	1,40	1,64	1,69	1,73	1,76	
Febr.	1,40	1,67	1,71	1,75	1,78	
März	1,40	1,71	1,75	1,79	1,82	
Apr.	1,40	1,73	1,77	1,81	1,84	
Mai	1,40	1,76	1,79	1,83	1,86	
Juni	1,40	1,77	1,81	1,85	1,87	
<b>Aug.</b>	1,75	1,79	1,83	1,86	<b>1,89</b>	

(6) Im Falle von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen ist der **Unterschiedsbetrag** zwischen dem Ansatz der Rückstellungen nach Maßgabe des entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatzes aus den vergangenen **zehn** Geschäftsjahren und dem Ansatz der Rückstellungen nach Maßgabe des entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatzes aus den vergangenen **sieben** Geschäftsjahren in jedem Geschäftsjahr zu ermitteln. Gewinne dürfen nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens dem Unterschiedsbetrag nach Satz 1 entsprechen. Der Unterschiedsbetrag nach Satz 1 ist in jedem Geschäftsjahr im Anhang oder unter der Bilanz darzustellen.

- **Angabepflicht bleibt**

DEUTSCHE BUNDESBANK EUROSYSTEM

**Abzinsungzinssätze gemäß § 253 Abs. 2 HGB / 10-Jahresdurchschnitt**

Stand am Monatsende	% p.a.					
	Zinssatz bei Restlaufzeiten von .... Jahren					
	11	12	13	14	15	
2023 März	1,57	1,64	1,70	1,75	1,79	
Apr.	1,58	1,64	1,70	1,75	1,80	
Mai	1,58	1,65	1,71	1,76	1,80	
Juni	1,59	1,65	1,71	1,76	1,80	
Juli	1,59	1,66	1,71	1,76	1,81	
Aug.	1,60	1,66	1,72	1,77	1,81	
Sept.	1,61	1,67	1,72	1,77	1,81	
Oktober	1,62	1,68	1,73	1,78	1,82	
Nov.	1,62	1,68	1,74	1,78	1,82	
Dez.	1,62	1,68	1,74	1,78	1,82	
2024 Jan.	1,62	1,68	1,74	1,78	1,82	
Febr.	1,63	1,69	1,74	1,79	1,82	
März	1,63	1,69	1,74	1,79	1,83	
Apr.	1,64	1,70	1,75	1,79	1,83	
Mai	1,65	1,70	1,75	1,80	1,83	
Juni	1,66	1,71	1,76	1,80	1,84	
Juli	1,67	1,72	1,77	1,81	1,85	
<b>Aug.</b>	1,68	1,73	1,78	1,82	<b>1,86</b>	

1,89 %

1,86 %



# Ausgewählte Bewertungsaspekte

- **Pensionsrückstellungen**
  - unterschiedliche Entwicklung des 7-Jahre- und 10-Jahre-Durchschnittszinssatzes

## Rechnungszins HGB

### Aktuelle HGB-Zinsen (Restlaufzeit 15 Jahre) Stand 30.09.2024

- von der Deutschen Bundesbank veröffentlichte Zinssätze -

**10-Jahres-Durchschnittsbildung**                      **7-Jahres-Durchschnittsbildung**

30.09.2024    1,87%    1,91%

### Voraussichtliche HGB-Zinsen (Restlaufzeit 15 Jahre) Stand 30.09.2024

- Annahme: unverändertes Marktzinnsniveau für die Zukunft -

**10-Jahres-Durchschnittsbildung**                      **7-Jahres-Durchschnittsbildung**

31.12.2024	1,90%	1,96%
31.12.2025	2,03%	2,17%
31.12.2026	2,20%	2,49%
31.12.2027	2,34%	2,85%
31.12.2028	2,49%	3,20%
31.12.2029	2,71%	3,28%
31.12.2030	2,97%	3,24%
31.12.2031	3,20%	3,23%
31.12.2032	3,27%	3,23%

**AON**

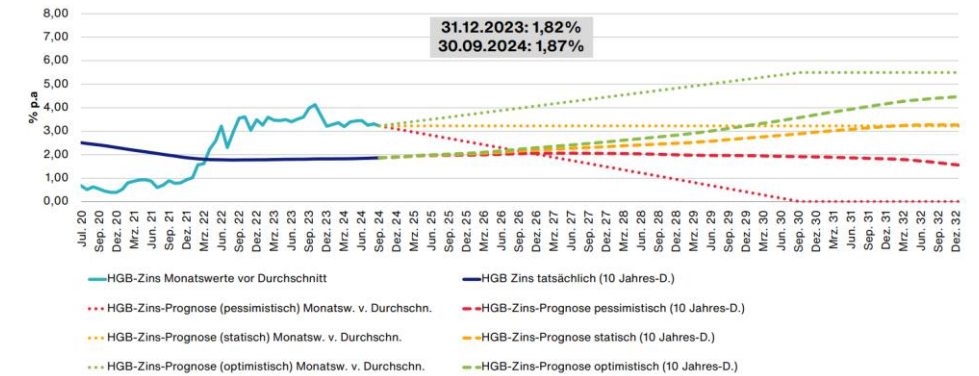
<https://www.aon.com/germany/publikationen/human-resources/rechnungszins.jsp>

--> dort unter „Rechnungszinsen gemäß HGB“  
(Stand 30.09.2024)

## Rechnungszins HGB

### Entwicklung und Prognose des HGB-Zinses (Restlaufzeit 15 Jahre, 10 Jahres-Durchschnitt)

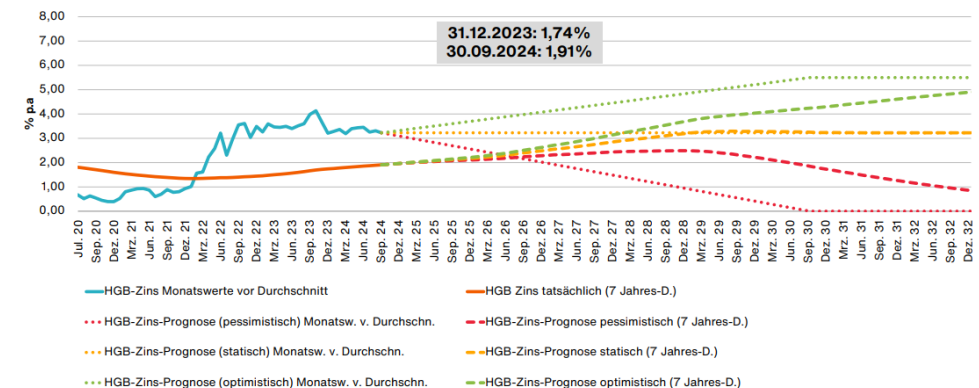
Stand: 30.09.2024



## Rechnungszins HGB

### Entwicklung und Prognose des HGB-Zinses (Restlaufzeit 15 Jahre, 7 Jahres-Durchschnitt)

Stand: 30.09.2024



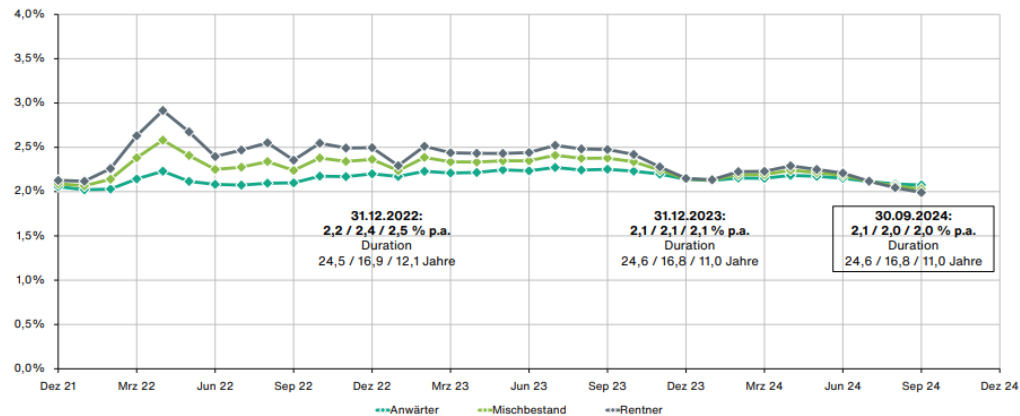
# Ausgewählte Bewertungsaspekte

- **Pensionsrückstellungen**
  - Steigende Inflationsannahme
    - Einkommenstrend steigend
    - Rententrend steigend

## Inflationsannahme zur Dynamisierung laufender Renten

Festlegung für typische Bestände – Stand: 30.09.2024

Unter Einbeziehung des langfristigen EZB-Inflationsziels von 2,0 % p.a.  
(Erläuterungen auf der folgenden Seite)



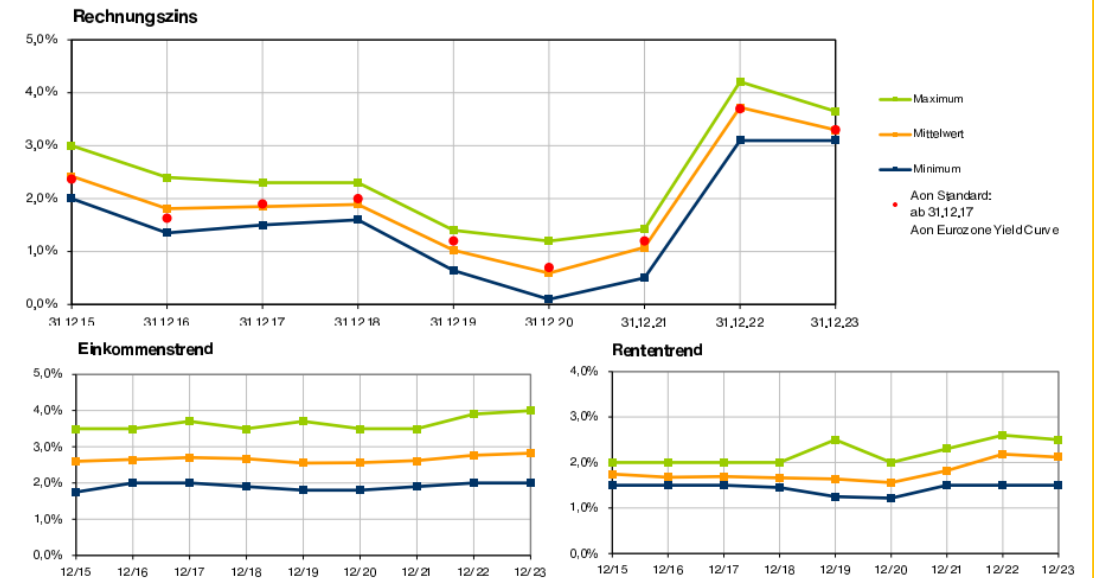
AON

<https://www.aon.com/germany/publikationen/human-resources/rechnungszins.jsp>

--> dort unter „Inflationsannahme zur Dynamisierung laufender Renten“  
(Stand 30.09.2024)

AON

## Verwendete Rechnungszinssätze und Trendannahmen



<https://www.aon.com/germany/publikationen/human-resources/rechnungszins.jsp>

--> dort unter „Bewertungsannahmen im Jahresabschluss“

## ■ Pensionsrückstellungen

### ■ Hinweise des FAB (274. Sitzung am 22.11.2023)

- Berücksichtigung der Inflation bei der Festlegung des Rententrends anlässlich der Bewertung von Pensionsrückstellungen in handelsrechtlichen Jahresabschlüssen zum 31.12.2023
  - *Nach Einschätzung des FAB werden die in der **jüngeren Vergangenheit erhöhten Inflationsraten** die Bilanzierenden bei der Aufstellung der handelsrechtlichen Jahresabschlüsse zum 31.12.2023 voraussichtlich erneut vor **Herausforderungen hinsichtlich der Festlegung des künftigen Rententrends** stellen.*
  - *Für die Festlegung der kurzfristig nach dem Abschlussstichtag zu erwartenden Anpassungen der laufenden Rentenzahlungen ist über die kurzfristigen Inflationserwartungen hinaus auch die sog. aufgelaufene Inflation (auch **„Anpassungsstau“** genannt) zu ermitteln. Hierbei handelt es sich um die seit dem letzten Anpassungsstichtag innerhalb des dreijährigen Zeitraums nach § 16 Abs. 1 BetrAVG bis zum Abschlussstichtag bereits aufgelaufene Inflationsentwicklung*
  - *Aufgrund der in den **vergangenen drei Jahren bereits eingetretenen hohen VPI-Anstiegs** wird die zum 31.12.2023 für bestimmte Rentner bzw. Rentnergruppen innerhalb eines laufenden Anpassungszeitraums bereits aufgelaufene Inflation – wie bereits in den Vorjahresabschlüssen der Fall – **häufig betragsmäßig wesentlich** sein. Sie muss dann zwingend zusätzlich zu den durch die künftige Inflationsentwicklung noch verursachten Rentenanpassungsverpflichtungen bewertungstechnisch in der Pensionsrückstellung berücksichtigt werden.*

# Ausgewählte Bewertungsaspekte

## ■ Pensionsrückstellungen

- Anpassungspflicht der Pensionen
  - Orientierung am Verbraucherpreisindex (VPI)
    - Quelle: destatis
      - Januar 2024 117,6
      - Januar 2023 114,3
      - Januar 2021 101,0

Anstieg um  
16,6 %  
per Januar  
2024

[https://www.destatis.de/DE/Themen/Wirtschaft/Preise/Verbraucherpreisindex/\\_inhalt.html#](https://www.destatis.de/DE/Themen/Wirtschaft/Preise/Verbraucherpreisindex/_inhalt.html#)

**Hinweis:**  
Risiko eines sog.  
Anpassungsstaus!

Jahr, Monat	Originalwert		
	Wert	Veränderung gegenüber Vorjahresmonat in %	
2024	Apr	119,2	2,2
	Mär	118,6	2,2
	Feb	118,1	2,5
	Jan	117,6	2,9
	Dez	117,4	3,7
	Nov	117,3	3,2
	Okt	117,8	3,8
	Sep	117,8	4,5
	Aug	117,5	6,1
	Jul	117,1	6,2
2023	Jun	116,8	6,4
	Mai	116,5	6,1
	Apr	116,6	7,2
	Mär	116,1	7,4
	Feb	115,2	8,7
	Jan	114,3	8,7

## BetrAVG

### § 16 Anpassungsprüfungspflicht

§ 16 hat **1 frühere Fassung** und wird in **10 Vorschriften zitiert**

(1) Der Arbeitgeber hat **alle drei** Jahre eine Anpassung der laufenden Leistungen der betrieblichen Altersversorgung zu prüfen und hierüber nach billigem Ermessen zu entscheiden; dabei sind insbesondere die Belange des Versorgungsempfängers und die wirtschaftliche Lage des Arbeitgebers zu berücksichtigen.

(2) Die Verpflichtung nach Absatz 1 gilt als erfüllt, wenn die Anpassung nicht geringer ist als der Anstieg

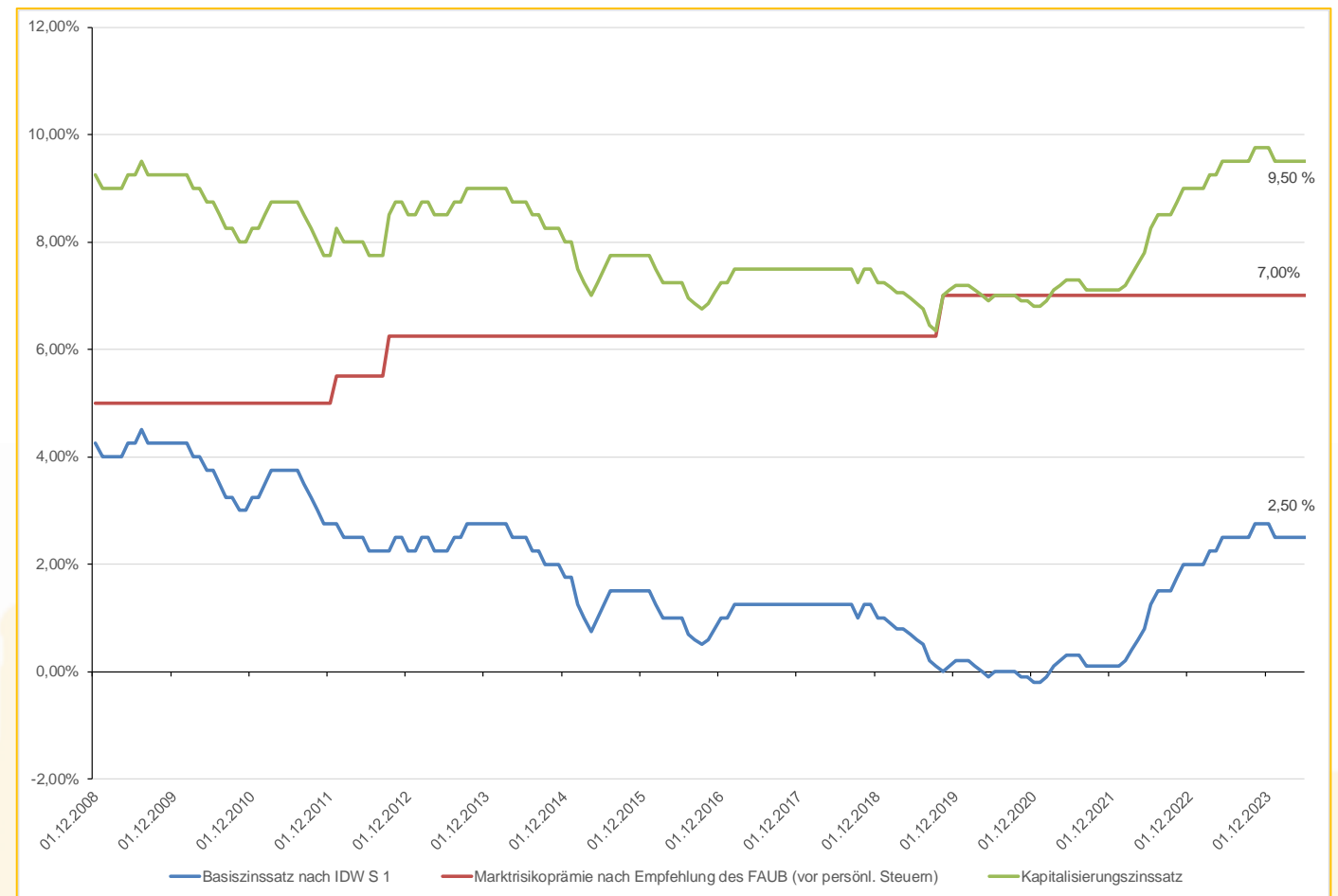
1. **des Verbraucherpreisindexes für Deutschland oder**
2. **der Nettolöhne vergleichbarer Arbeitnehmergruppen des Unternehmens im Prüfungszeitraum.**

- Künftig höhere Pensions-/Rentenzahlungen belasten ...
  - ... **heute** das Ergebnis
  - ... **morgen** den Cashflow

**Hinweis:**  
Belastungen nehmen (deutlich) zu, wenn Deckungsvermögen nach § 246 Abs. 2 HGB mit niedrigerem Zeitwert zu bewerten ist!

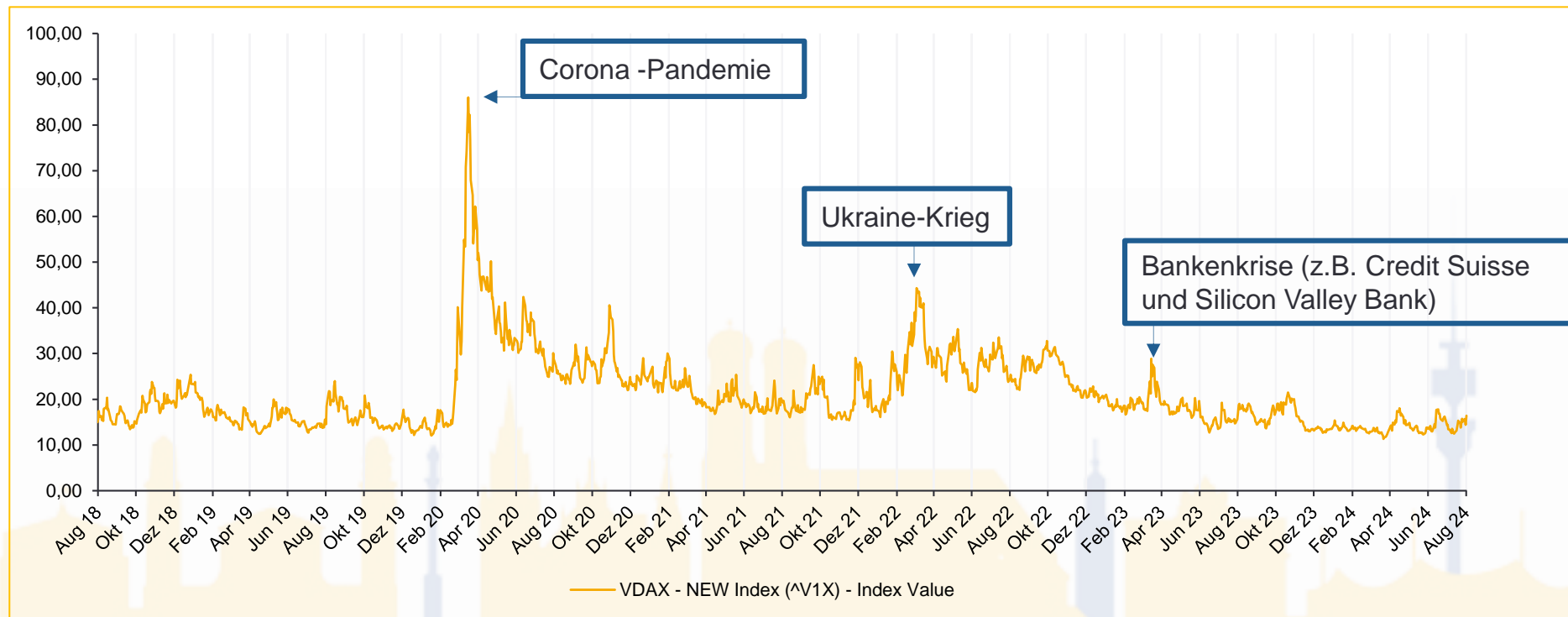


- **Bewertungsrelevante Zinssatzentwicklung**
  - Kapitalisierungszinssatz bei Beachtung der Empfehlungen des FAUB (Eigenkapitalkosten) (Stand: 01.11.2024) (bei Betafaktor = 1,0)
  - Bei einem **derzeitigen** Basiszinssatz von rd. 2,50 % ergeben sich (Standard-) Eigenkapitalkosten vor persönlichen Steuern von **9,50 %** (Annahme: Beta = 1,0) und damit ein **Barwertfaktor von 10,53**



## ■ Bewertungsrelevante Zinssatzentwicklung

- aufgrund der aktuellen Krisen (Ukraine-Krieg, Inflation, Nahost-Konflikt) ist die Volatilität/das Volatilitäts-Niveau insgesamt hoch!
- messbare **Volatilität** nimmt zu (am Beispiel des VDAX (Volatilitätsindex))



# Kapitalkosten

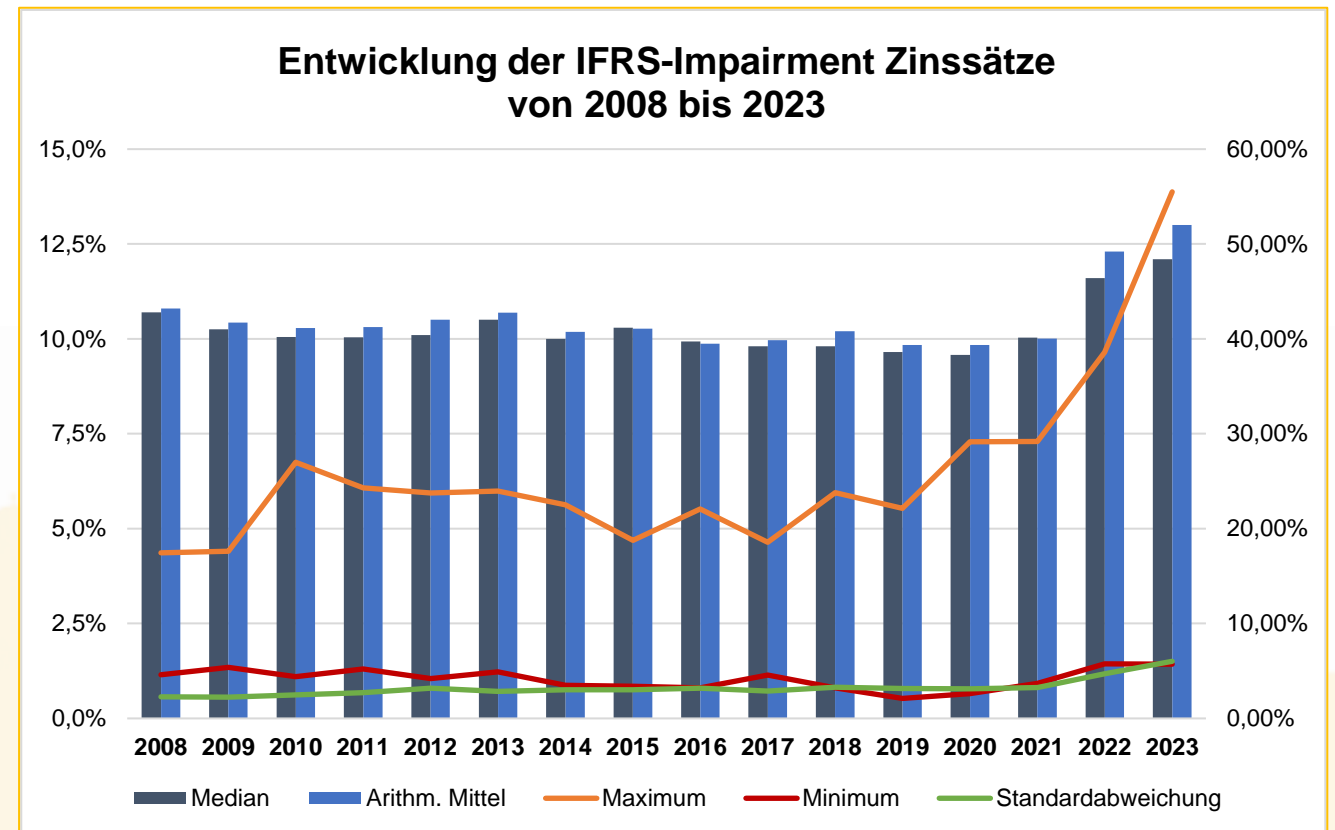
## ■ Exkurs: Empirische Daten zum WACC

- Auswertung der IFRS-Konzernabschlüsse für die Berichtsjahre 2008 bis 2023 (15 Jahre) → rd. 2.400 Daten
  - deutliches **Ansteigen des bewertungsrelevanten Zinssatzes** in den Jahren 2022 und 2023 erkennbar
  - Entwicklung im Jahr 2024 bleibt abzuwarten

Grundgesamtheit	2008	2009	2010	2011	2012
Minimum	4,60%	5,39%	4,39%	5,22%	4,20%
Maximum	17,43%	17,60%	27,00%	24,29%	23,75%
Arithm. Mittel	10,80%	10,43%	10,28%	10,31%	10,50%
Median	10,70%	10,25%	10,05%	10,04%	10,10%
Standardabweichung	2,28%	2,25%	2,46%	2,71%	3,18%

Grundgesamtheit	2013	2014	2015	2016	2017
Minimum	4,91%	3,50%	3,40%	3,20%	4,55%
Maximum	23,95%	22,50%	18,75%	22,06%	18,57%
Arithm. Mittel	10,69%	10,18%	10,27%	9,87%	9,96%
Median	10,50%	10,00%	10,29%	9,93%	9,80%
Standardabweichung	2,86%	3,02%	3,01%	3,18%	2,87%

Grundgesamtheit	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Minimum	3,2%	2,1%	2,6%	3,7%	5,8%	5,7%
Maximum	23,8%	22,1%	29,2%	29,2%	38,6%	55,5%
Arithm. Mittel	10,2%	9,8%	9,8%	10,0%	12,3%	13,0%
Median	9,8%	9,7%	9,6%	10,0%	11,6%	12,1%
Standardabweichung	3,3%	3,1%	3,1%	3,3%	4,7%	6,0%



# Planungsrechnung und Plausibilisierung

- **Planungsrechnung für Zwecke der Unternehmensbewertung**
  - In der Praxis: **Vielfalt an Unternehmensplanungen**  
→ von komplexen (integrierten) Planungsrechnungen bis hin zu nahezu gar keiner (Planungsdokumentation)
  - Eine ordnungsgemäße Planungsrechnung beinhaltet gem. IDW S 1 eine **integrierte Planungsrechnung**, d.h. Plan-GuV, Plan-Bilanz und Plan-Kapitalflussrechnung müssen aufeinander abgestimmt sein

Die Unternehmensbewertung ist maßgeblich vom **ausschüttbaren Ergebnis** abhängig. Nur durch die **integrierte Planungsrechnung** kann sichergestellt werden, dass dieses zutreffend ermittelt wird und sich im Rahmen der finanziellen Möglichkeiten bewegt.

- **IDW Praxishinweis 2/2017** zur Beurteilung einer Unternehmensplanung bei Bewertung, Restrukturierungen, Due Diligence und Fairness Opinion (siehe IDW Praxishinweis 2/2017, IDW life 2017, S. 343 ff.)
  - Anleitung zur ordnungsgemäßen Beurteilung von Unternehmensplanungen

# Planungsrechnung und Plausibilisierung

- **IDW Praxishinweis 2/2017 zur Planung**

- Grundsatz: IDW life 2017, S. 343 ff.

Es ist keine Aussage vom Wirtschaftsprüfer über die Richtigkeit der Planungsrechnung zu treffen! Zielsetzung ist die Beurteilung der Plausibilität!

*„Mit Blick auf die einer Unternehmensplanung innewohnende Unsicherheit ist zu beurteilen, ob die der Unternehmensplanung zugrunde gelegten Annahmen plausibel, d.h. nachvollziehbar, konsistent und frei von Widersprüchen sind.“*

IDW, IDW Praxishinweis 2/2017, Rn. 5

- **Plausibilitätsmaßstäbe:**

Rechnerische und formelle Plausibilität		Materielle, interne Plausibilität		Materielle, externe Plausibilität	
Rechnerische Konsistenz	Konsistenz der Annahmen	Darstellung aus Sicht des Managements	Unternehmensanalyse	Marktanalyse	Wettbewerbsanalyse
Sicherstellung der rechnerischen Richtigkeit	Beurteilung der Konsistenz innerhalb der Teilpläne sowie zwischen den Teilplänen	Überprüfung der zugrunde gelegten Annahmen durch Erläuterungen des Managements	Überprüfung der Unternehmensentwicklung durch Vergangenheitsanalyse. Beurteilung der Plausibilität der Fortschreibung auf Basis der geplanten Maßnahmen	Heranziehen von Markt- bzw. volkswirtschaftlichen Prognosen sowie Absatzanalysen	Vergleich mit Wettbewerbern anhand Ist-Zahlen und Analysteneinschätzungen

# Planungsrechnung und Plausibilisierung

## ■ Inflation – Besondere Herausforderung für die Planungsrechnung

- Künftige Preissteigerungen müssen in den Planzahlen sachgerecht abgebildet werden
- Berücksichtigung von Inflationseffekten erfolgt durch Vornahme einer **Nominalrechnung** (Einpreisung der Inflation in künftige finanzielle Überschüsse, z.B. auch bei Investitionen)
- Schwierig: sachgerechte Einschätzung zur Dauer der aktuellen Lage
- Zudem: relevant ist bei der Bewertung nicht die allgemeine, sondern die unternehmensspezifische Inflationsrate
- Ferner: Inwiefern ist das Bewertungsobjekt in der Lage, die steigenden Kosten auf die eigenen Kunden zu übertragen?

Neben den steigenden Kosten führt die derzeitige Inflationsrate zu erhöhten Unsicherheiten, die bei der Erstellung von Planungsrechnungen zu berücksichtigen sind. Bestehende Planungen müssen zwingend überdacht und auf ihre Plausibilität hin überprüft werden.

Ziel: eine plausible Planung, die bestehende Unsicherheiten zutreffend widerspiegelt!

# Implikationen für die Bewertungspraxis

## ■ Aktuelles Zinssatzumfeld



### ■ Beispielrechnung der Beteiligung X

#### ■ Ausgangssituation einer Bewertung zum 31.12.2021

- Bewertungsrelevanter Cashflow 1 Mio. EUR p.a.
- Betafaktor 1,0
- Basiszinssatz (vor Steuern) 0,10 %
- Marktrisikoprämie (vor Steuern) 7,00 %

#### ■ Wie wirken sich steigende Zinssätze aus?

# Implikationen für die Bewertungspraxis

## ■ Aktuelles Zinssatzumfeld



### ■ Beispielrechnung der Beteiligung X

Stichtag	Nachhaltiger CF	Betafaktor	Basiszins	MRP	Eigenkapitalkosten	Unternehmenswert
31.12.2021	1,0 Mio. EUR	1,00	0,10 %	7,00 %	7,10 %	14,08 Mio. EUR
31.12.2022	1,0 Mio. EUR	1,00	2,00 %	7,00 %	9,00 %	11,11 Mio. EUR
31.12.2023	1,0 Mio. EUR	1,00	2,75 %	7,00 %	9,75 %	10,26 Mio. EUR
31.12.2023	1,0 Mio. EUR	1,10	2,75 %	7,00 %	10,45 %	9,57 Mio. EUR
31.12.2023	0,9 Mio. EUR	1,10	2,75 %	7,00 %	10,45 %	8,61 Mio. EUR
01.11.2024	0,9 Mio. EUR	1,10	2,50 %	7,00 %	9,75 %	10,26 Mio. EUR

Leichte Erholung der Bewertung durch leicht sinkenden Basiszinssatz im Jahr 2024! Aber Zinsniveau nach wie vor deutlich über 2021/2022.



# Implikationen für die Bewertungspraxis

## ■ Aktuelles Zinssatzumfeld

### ■ Beispielrechnung der Beteiligung X

Unternehmenswertrückgang  
infolge Anstieg Basiszinssatz  
→ rd. 27 % (!)

Stichtag	Nachhaltiger CF	Betafaktor	Basiszins	MRP	Eigenkapitalkosten	Unternehmenswert
31.12.2021	1,0 Mio. EUR	1,00	0,10 %	7,00 %	7,10 %	14,08 Mio. EUR
31.12.2022	1,0 Mio. EUR	1,00	2,00 %	7,00 %	9,00 %	11,11 Mio. EUR
31.12.2023	1,0 Mio. EUR	1,00	2,75 %	7,00 %	9,75 %	10,26 Mio. EUR
31.12.2023	1,0 Mio. EUR	1,10	2,75 %	7,00 %	10,45 %	9,57 Mio. EUR
31.12.2023	0,9 Mio. EUR	1,10	2,75 %	7,00 %	10,45 %	8,61 Mio. EUR

Die Folge der steigenden Zinsen: Unternehmenswerte geraten unter Druck!

# Implikationen für die Bewertungspraxis

## ■ Aktuelles Zinssatzumfeld

### ■ Beispielrechnung der Beteiligung X

Unternehmenswertrückgang  
infolge Anstieg Basiszinssatz  
→ rd. 27 % (!)

Stichtag	Nachhaltiger CF	Betafaktor	Basiszins	MRP	Eigenkapitalkosten	Unternehmenswert
31.12.2021	1,0 Mio. EUR	1,00	0,10 %	7,00 %	7,10 %	14,08 Mio. EUR
31.12.2022	1,0 Mio. EUR	1,00	2,00 %	7,00 %	9,00 %	11,11 Mio. EUR
31.12.2023	1,0 Mio. EUR	1,00	2,75 %	7,00 %	9,75 %	10,26 Mio. EUR
31.12.2023	1,0 Mio. EUR	1,10	2,75 %	7,00 %	10,45 %	9,57 Mio. EUR
31.12.2023	0,9 Mio. EUR	1,10	2,75 %	7,00 %	10,45 %	8,61 Mio. EUR
31.12.2023	1,375 Mio. EUR	1,00	2,75 %	7,00 %	9,75 %	14,10 Mio. EUR

Nachhaltige CF müssten um rd. 37,5 % steigen,  
um den Rückgang des Basiszinssatzes zu kompensieren!

Die Folge der steigenden Zinsen: Unternehmenswerte geraten unter Druck!

# Implikationen für die Bewertungspraxis

## ■ Folgen des schnellen Zinsanstiegs

### ■ (bilanzielle) Bewertung: **Überschüsse sinken**

- nicht monetäre Vermögenswerte der Aktivseite geraten unter Druck (z.B. Beteiligungen oder Immobilien)
- bei monetären Vermögenswerten der Aktivseite wird erst sukzessive eine positive Verzinsung eintreten (z.B. Guthaben)
- nicht monetäre Verpflichtungen der Passivseite werden inflationsbedingt höher bewertet (z.B. langfristige Rückstellungen)
- monetäre Verpflichtungen werden kurzfristig teurer (z.B. Darlehen)

### ■ **Cashflows sinken**

- Cashflows leiden unter Inflation, wenn die Preissteigerungen bei den Inputfaktoren nicht vollständig absatzseitig weitergegeben werden kann

### ■ bewertungsrelevante **Kapitalkosten steigen**

- Basiszinssatz steigt und Betafaktoren steigen angesichts höherer Volatilitäten im Einzelfall



Inflationsbedingt geraten Unternehmenswerte unter Druck, da Zähler und Nenner sich negativ bezogen auf das Bewertungsergebnis entwickeln!

# Rechtsprechung zur Unternehmensbewertung

- Beschluss vom **OLG Frankfurt a. M. vom 09.02.2024** (21 W 129/22)
  - **Börsenkurs** kann eine **geeignete Schätzungsgrundlage** bei Strukturmaßnahmen sein (BGH v. 21.02.2023, II ZB 12/21)
  - Dabei muss die Eignung des Börsenkurses unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls geprüft werden.
    - Vor allem Informationsdefizite, Kursmanipulation oder eine Marktengpass stellen die Eignung des Börsenkurses infrage.
    - Ein Mindesthandelsumsatz pro Tag ist hingegen nicht erforderlich.
  - Bei Zweifeln über die Geeignetheit des Börsenkurses ist der Ertragswert als Hilfe hinzuzuziehen.



# Rechtsprechung zur Unternehmensbewertung

- Beschluss vom **BGH vom 31.01.2024** (II ZB 5/22)
  - **Börsenwert** kann als **Schätzungsgrundlage** für den anteiligen Unternehmenswert herangezogen werden
  - Ausnahme: Eine effektive und funktionierende Informationsverwertung der Marktteilnehmer liegt nicht vor
  
- Beschluss vom **OLG Düsseldorf vom 20.04.2023** (26 W 8/20)
  - Prognosen, Schätzungen und methodische Einzelentscheidungen bedingen, dass es den einen „richtigen“ Unternehmenswert nicht gibt
  - **Bagatellgrenze**: Abweichungen innerhalb eines 5 %-Rahmens können unter bestimmten Voraussetzungen als geringfügig akzeptiert werden



# Exkurs: Nichtigkeit des Jahresabschlusses bei Überbewertung eines Bilanzpostens

- LG München Urteil vom 25.08.2023 (HK O 4013/22)
  - Der Jahresabschluss ist nach § 256 Abs. 4 AktG nichtig, wenn ein **wesentlicher Bewertungsfehler** vorliegt.
  - Wesentlichkeitsgrenze eines Bewertungsfehlers im Verhältnis zur **Bilanzsumme** liegt bei **0,25 %** und im Verhältnis zum **Jahresüberschuss** bei **10 %**
  - Aktivposten gelten als **überbewertet**, wenn sie mit einem **höheren** Betrag angesetzt und als **unterbewertet**, wenn sie mit einem **niedrigeren** Betrag angesetzt werden
  - Passivposten gelten als **überbewertet**, wenn sie mit einem **niedrigeren** Betrag angesetzt und als **überbewertet**, wenn sie mit einem **höheren** Betrag angesetzt werden
  - Folgen
    - Jahresabschluss ist **nichtig**, wenn Bewertungsfehler **wesentlich** sind
    - **Prüfung der Wesentlichkeit des Fehlers** anhand der tatsächlichen Abweichung und deren Verhältnis zur Bilanzsumme bzw. zum Jahresergebnis

LG München I (5. Kammer für Handelssachen), Endurteil vom 25.08.2023 – 5 HK O 4013/22

Titel:

Unwirksamkeit eines Jahresabschlusses bei Überbewertung eines Bilanzpostens

**Hinweis:** IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen (IDW RS HFA 6)

# key takeaways

1

Besondere Beachtung geboten bei den **Bewertungsannahmen** bei den **Pensionsrückstellungen**, insbesondere hinsichtlich Zinssatz und Trendannahmen.

2

Zunehmende **Kapitalkosten** reduzieren Unternehmenswerte. Einhergehend hiermit nehmen **Bewertungsrisiken** bezogen auf Beteiligungen und Geschäfts- oder Firmenwert/Goodwills zu.

3

In der **Unternehmensplanung** sind Nominalbeträge zu planen. Die Unternehmensplanung muss plausibel sein. Hier liefert der **IDW Praxishinweis 2/2017** zur Beurteilung einer Unternehmensplanung wichtige Hilfestellungen für die Praxis.

4

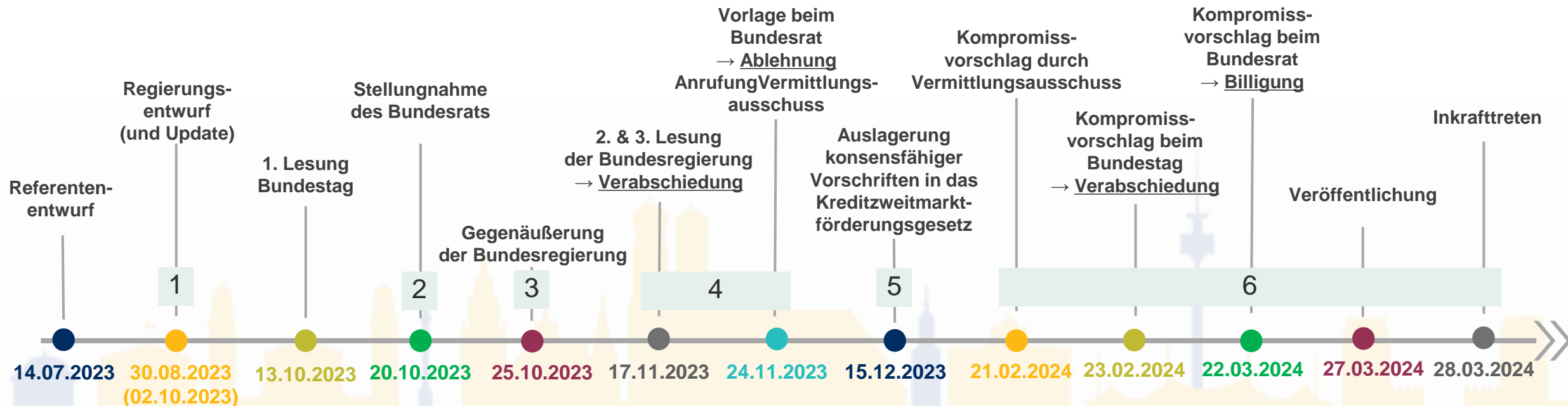
Bedeutung des **Börsenkurses** für die Unternehmensbewertung nimmt zu.

1. Brennpunkte der Bilanzierung: Neuerungen aus der Facharbeit des IDW und DRSC und Bilanzierungsaspekte zum Jahresende
2. Brennpunkte der Bewertung: Zinsumfeld und Inflation – Auswirkungen auf (Pensions-) Rückstellungen und Unternehmenswerte
3. Steuerliche Neuerungen und Auswirkungen auf den Jahresabschluss 2024
4. Aktuelle Rechtsprechung zum Handels- und Steuerrecht
5. Brennpunkte der Berichterstattung: Ausgewählte Hinweise zu Anhang und Lagebericht
6. Erleichterungen durch die Erhöhung der handelsrechtlichen Schwellenwerte
7. Status quo der Nachhaltigkeitsberichterstattung: Nationale Umsetzung und Praxistipps



# Wachstumschancengesetz

- Gesetzgeberische Ziele
  - Abschwächung der ökonomischen Folgen durch Corona-Pandemie und russischen Angriffskrieg auf die Ukraine
- Überblick Gesetzgebungsverfahren



- Ausweitung der **Verlustverrechnung** (§ 10d EStG)
  - Ziel: Verbesserung der Liquidität von Unternehmen und Beitrag zur nachhaltigen wirtschaftlichen Erholung von Unternehmen
  - **Körperschaftsteuerlicher Verlustvortrag:**
    - Grenze zur Mindestgewinnbesteuerung wird **befristet von 60 % auf 70 % angehoben**
      - Anhebung gilt nur für die Veranlagungszeiträume von **2024 bis 2027**
      - ab 2028 wird die Grenze zur Mindestgewinnbesteuerung wieder von **70 % auf 60 %** herabgesetzt
  - **Gewerbsteuerlicher Verlustvortrag:**
    - Grenze zur Mindestgewinnbesteuerung **bleibt bei 60 %**

**Achtung:** Auseinanderfallen der Verlustverrechnung im Zshg. mit der Mindestbesteuerung bei KSt und GewSt!

- (mögliche) **Auswirkungen für den Jahresabschluss:** Bilanzierung von Steueransprüchen und Steuerverpflichtungen inkl. latenter Steuern

- Neuregelungen im Bereich **der Abschreibungen**
  - Wiedereinführung der **degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter des AV** (§ 7 Abs. 2 Satz 1 EStG)
    - Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die zwischen dem 31.03.2024 und dem 01.01.2025 angeschafft oder hergestellt werden
  - Einführung einer **degressiven AfA für Wohngebäude** (§ 7 Abs. 5a EStG)
    - Prozentuale AfA von 5 % der fortgeführten AHK unter bestimmten Voraussetzungen an das Wohngebäude
  - Erweiterung der **Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau** (§ 7b EStG)
    - Zeitliche Ausweitung um 2 Jahre, geringere Anforderungen an Kostengrenze (jetzt: 5.200 EUR/qm) und Ausweitung der Förderung (max. 4.000 EUR/qm)
  - Erweiterung **der Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe** (§ 7g Abs. 5 bis 7 EStG)
    - Bis zu 40 % der AHK als Sonderabschreibung für nach dem 31.12.2023 angeschaffte/hergestellte WG des AV

## ■ Ausgewählte Neuregelungen im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens

Regierungsentwurf	Stellungnahme Bundesrat	Gegenäußerung Bundesregierung	Beschlussempfehlung Finanzausschuss	Wachstumschancengesetz
<b>Verlustverrechnung:</b> Ausweitung auf drei Jahre und Verlustabzugsbetrag auf 10 bzw. 20 Mio. € bei Verlustrücktrag; zwischenzeitliche Mindestgewinnbesteuerung auf 80 %	Streichung aller Neuregelungen	Ablehnung des Vorschlags	Reduktion des Verlustabzugsbetrags auf 5 bzw. 10 Mio. € ab VZ 2026; zwischenzeitliche Mindestgewinnbesteuerung auf 75 %	Zwischenzeitliche Mindestgewinnbesteuerung auf 70 % <b>nur für KSt</b>
<b>GWG-Abschreibung:</b> Erhöhung der Grenze auf 1.000 €	-	-	Analog zu Regierungsentwurf	-
<b>Pool-Abschreibung:</b> Erhöhung der Grenze auf 5.000 € und Reduktion der Auflösungsdauer auf 3 Jahre	Vollständige Abschaffung der Pool-Abschreibung	Ablehnung des Vorschlags	Analog zu Regierungsentwurf	-
<b>Investitionsprämie für Klimaschutz-Investitionen:</b> Gewährung einer Investitionsprämie bei Erfüllung diverser Voraussetzungen	Auslagerung auf BAFA	Ablehnung des Vorschlags; Prüfung einzelner Vorschriften	Im Wesentlichen analog zu Regierungsentwurf	-
<b>Degressive AfA:</b> Wiedereinführung	Reduktion des AfA-Satzes	Ablehnung des Vorschlags	Analog zu Regierungsentwurf.	Reduzierter AfA-Satz; reduzierter Zeitraum

## ■ Ausgewählte Neuregelungen im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens

Regierungsentwurf	Stellungnahme Bundesrat	Gegenäußerung Bundesregierung	Beschlussempfehlung Finanzausschuss	Wachstumschancengesetz
<b>Elektromobilität:</b> Erhöhung Bruttolistenpreis gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 EStG	Streichung der Neuregelung	Ablehnung des Vorschlags	Kompromissvorschlag: geringerer Bruttolistenpreis ggü. Regierungsentwurf	Geringerer Bruttolistenpreis gem. Beschlussempfehlung
<b>Zinshöhenschranke:</b> Einführung einer Zinshöhenschranke	Auslagerung in das AStG	Prüfung des Vorschlags	Auslagerung in das AStG gem. Stellungnahme Bundesrat	-
<b>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:</b> Freigrenze von 1.000 €	Streichung der Neuregelung	Ablehnung des Vorschlags	Analog zu Regierungsentwurf	-
<b>Elektronische Rechnung:</b> Verpflichtende Verwendung	Einführung verschieben	Ablehnung des Vorschlags	Im Wesentlichen analog zu Regierungsentwurf	Im Wesentlichen analog zu Regierungsentwurf
<b>Forschungszulage:</b> Ausweitung der Fördermöglichkeiten	Streichung der Förderung von Anlagevermögen	Ablehnung des Vorschlags	Analog zu Regierungsentwurf	Im Wesentlichen analog zu Regierungsentwurf; Reduktion der Maximalförderung

## ■ Jahressteuergesetz 2024

### ■ Aktueller Stand Gesetzgebungsverfahren

- Zunächst inoffizieller Entwurf über 240 Seiten im April 2024
- 08.05.2024: Referentenentwurf des BMF
  - Anpassungen an EU-Recht
  - Anpassungen an die Rechtsprechung des EuGH, des BVerfG und des BFH
- 05.06.2024: Bundesregierung beschließt JStG 2024 → letzter Stand Gesetzesentwurf vom 09.09.2024
- 25.09.2024: 1. Lesung Bundestag
- 27.09.2024: Stellungnahme Bundesrat
- 16.10.2024: Billigung durch Finanzausschuss mit insg. 59 Änderungsanträgen
- 18.10.2024: 2./3. Lesung Bundestag
- 22.11.2024: Verabschiedung Bundesrat

Deutscher Bundestag

Drucksache 20/12780

20. Wahlperiode

09.09.2024

**Gesetzesentwurf**  
der Bundesregierung

Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024  
(Jahressteuergesetz 2024 – JStG 2024)

Bundestag hat am 18.10.2024 den durch den Finanzausschuss geänderten Entwurf angenommen und Bundesrat am 22.11.2024 das Gesetz (trotz aktueller politischer Lage) verabschiedet

## ■ Jahressteuergesetz 2024

### ■ (ausgewählte) Wesentliche Neuerungen

- ~~Pauschalbesteuerung von Mobilitätsbudgets (§ 40 EStG-E)~~ **bereits gestrichen durch Finanzausschuss**
- Konzernklausel bei der aufgeschobenen Besteuerung der geldwerten Vorteile aus Vermögensbeteiligungen (§ 19a EStG-E)
- Wohngemeinnützigkeit, vergünstigte Vermietung an hilfsbedürftige Personen (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 27 AO-E)
- **Kleinunternehmerregelung**: Anhebung der Besteuerungsgrenze auf 25.000 EUR (Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr) bzw. 100.000 EUR (Gesamtumsatz im laufenden Kalenderjahr) (§ 19 UStG-E)
- Einführung eines besonderen Meldeverfahrens mit Kleinunternehmer-Identifikationsnummer zur Nutzung der Kleinunternehmerregelung in anderen Mitgliedstaaten (§ 19a UStG - neu)
- neue objektbezogene Prüfgrenze für die **Steuerbefreiung von Photovoltaikanlagen**

**Hinweis:** Im Ergebnis wenige steuerbilanzielle Auswirkungen!

## ■ Steuerfortentwicklungsgesetz

- „Gesetz zur Fortentwicklung des Steuerrechts und zur Anpassung des Einkommensteuertarifs (Steuerfortentwicklungsgesetz - SteFeG)“
  - ehemals: Zweites Jahressteuergesetz 2024 (2. Jahressteuergesetz 2024)

### Gesetzentwurf

#### der Bundesregierung

#### Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Steuerrechts und zur Anpassung des Einkommensteuertarifs

(Steuerfortentwicklungsgesetz – SteFeG)

#### A. Problem und Ziel

Deutschland braucht ein Steuerrecht, das Bürgerinnen und Bürger nicht über Gebühr belastet und ihnen den finanziellen Raum für eigenständige Entscheidungen lässt. Dabei gilt es sicherzustellen, dass die Steuerlast nicht allein durch die Inflation ansteigt und damit zu Belastungen führt, ohne dass sich die Leistungsfähigkeit erhöht hat. Deshalb müssen nicht nur die Sozialausgaben, sondern auch deren staatliche Finanzierung angemessen an die Preisentwicklung angepasst werden.

## ■ Aktueller Stand Gesetzgebungsverfahren

- 10.07.2024: Referentenentwurf des BMF
- 24.07.2024: Bundesregierung beschließt Steuerfortentwicklungsgesetz  
→ Gesetzesentwurf vom 24.07.2024
- 26.09.2024: 1. Lesung Bundestag
- 27.09.2024: Stellungnahme Bundesrat
- 18.10.2024: 2./3. Lesung Bundestag abgesagt

**Gesetz sollte noch im Jahr 2024 verabschiedet werden, aber aktuell noch keine Einigung der Regierung zum Gesetzentwurf**



## ■ Steuerfortentwicklungsgesetz

### ■ (ausgewählte) Wesentliche Neuerungen

- Verschiedene **Anpassungen des Einkommensteuertarifs** (Anhebung Grundfreibetrag, Kinderfreibetrag)
- Überführung der Steuerklassen III und V in das **Faktorverfahren zum 1.1.2030**
- Mitteilungspflicht über **innerstaatliche Steuergestaltungen**
- Reform der Sammelabschreibungen durch Einstieg in die Gruppen- bzw. Pool-Abschreibung (Anhebung auf **5.000 EUR**)
- Fortführung der **degressiven Abschreibung für im Zeitraum 2025 bis 2028 angeschaffte oder hergestellte bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens** (§ 7 Abs. 2 EStG) und Wiederanhebung auf das Zweieinhalbfache des bei der linearen Abschreibung in Betracht kommenden Prozentsatzes, höchstens 25 Prozent
- Ausweitung der **steuerlichen Forschungsförderung**
- Einführung einer neuen **Sonderabschreibung für reine Elektro-Fahrzeuge**

- Änderungen bei **linearer Gebäude-AfA** (§ 7 Abs. 4 EStG)
  - Ziel: Förderung i.S. einer klimagerechten Neubauoffensive
    - Gebäude, die zu Wohnzwecken dienen, und **nach dem 31.12.2022 fertiggestellt** werden
    - Anhebung der linearen AfA **auf 3 %** (nach 31.12.1924 fertiggestellte Gebäude werden sonst linear mit 2 % abgeschrieben; bei Fertigstellung vor dem 01.01.1925 mit 2,5 %)
    - Die aus dem **Ansatz höheren pauschalen AfA-Satzes** resultierende kürzere Abschreibungsdauer von 33 Jahren hat keinen Einfluss auf die **Beurteilung der tatsächlichen Nutzungsdauer** von Wohngebäuden. Diese kann weiterhin auch regelmäßig mehr als **50 Jahre** betragen.

**Gilt ab VZ 2023 für nach dem 31.12.2022 fertiggestellte Wohngebäude**

**Hinweis:** keine analoge Anwendung im HGB-Abschluss

- Verkürzte Nutzungsdauern für **digitale Wirtschaftsgüter** in der **Steuerbilanz**
  - BMF vom 26.02.2021, IV C 3 – S 2190/21/10002:013 (Ausgangspunkt)
    - Gewinnermittlungen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 enden
    - Computerhardware sowie Betriebs- und Anwendersoftware
      - Folge: Regelung gilt nicht für bspw. Handys, aber auch für ERP-Software
      - betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr



**Hinweis:** keine analoge Anwendung im HGB-Abschluss

# Weitere steuerliche Neuerungen

- Verkürzte Nutzungsdauern für **digitale Wirtschaftsgüter** in der **Steuerbilanz**
  - **Update** und **Klarstellung** durch BMF vom 22.02.2022, IV C 3 - S 2190/21/10002 :025
    - keine Sofort-AfA, aber volle AfA im Jahr der Anschaffung oder Herstellung wird geduldet
    - betroffene WG sind weiter in das Bestandsverzeichnis nach R 5.4 EStR aufzunehmen
    - Anwendung stellt **kein Wahlrecht im Sinn des § 5 Abs. 1 EStG** dar
  
- Folge: Rechtsanwendungsrisiken und Unklarheiten
  - weiterhin offenbar wahlweise Anwendung nach BMF
  - abweichende Beurteilung nach HGB → keine Maßgeblichkeit
  
- **Eingabe des IDW vom 24.03.2022**

Eingabe zum BMF-Schreiben zur Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung vom 22.02.2022, Gz.: IV C 3 – S 2190/21/10002 :025; Dok.: 2022/0186479

**Hinweis:  
Regelung  
unverändert  
gültig!**

Mit Schreiben v. 10.03.2023 wurden sämtliche BMF-Schreiben, die nicht in einer Positivliste (Anlage A des BMF-Schreibens v. 10.03.2023) aufgeführt wurden, für nach dem 31.12.2021 verwirklichte Steuertatbestände aufgehoben. Das BMF-Schreiben zur digitalen AfA v. 22.02.2022 ist in dieser Positivliste unter Nr. 774 zu finden. **Daher gilt die Abschreibung für digitale WG weiterhin.**

- Verkürzte Nutzungsdauern für **digitale Wirtschaftsgüter** in der **Steuerbilanz**
  - **BMF-Antwortschreiben** vom 26.04.2022
    - auch schon vor dem BMF-Schreiben vom 26.02.2021: **abweichende Bewertungen** in der Handels- und Steuerbilanz **bezogen auf Nutzungsdauer** (Beispiel ERP-Software: Handelsbilanz acht Jahre Nutzungsdauer, Steuerbilanz fünf Jahre Nutzungsdauer aufgrund des BMF-Schreibens vom 18.11.2005 – IV B 2 – S2172-37/05, BStBl. I 2005, 1025)
    - Annahme einer verkürzten Nutzungsdauer für Computerhardware und Software, von bisher drei bzw. fünf Jahren auf ein Jahr, soll zu einer klaren Verbesserung für die Unternehmen führen, die somit ohne weitere Verständigung mit der Finanzverwaltung diese digitalen Wirtschaftsgüter innerhalb eines Jahres abschreiben können
      - **ABER:** in der Handelsbilanz auch weiterhin andere Nutzungsdauern für die planmäßigen Abschreibungen möglich als für die Absetzung für Abnutzung in der Steuerbilanz.
      - **Maßgeblichkeitsgrundsatz** des § 5 Abs. 1 EStG gilt zwar grundsätzlich; **ABER:** nach dem steuerlichen Bewertungsvorbehalt in § 5 Abs. 6 EStG, der sich auch auf die Absetzung für Abnutzung bezieht, könnten aber **auch Abweichungen zwischen der handelsrechtlichen und der steuerrechtlichen Bewertung** bestehen

- **OFD Frankfurt** Schreiben vom 29.04.2024 (S 2190 A-0021-0357-St 214)
  - Digitale Wirtschaftsgüter laut BMF-Schreiben
    - Nutzungsdauer für Computerhardware und Software von einem Jahr lediglich ein Anhaltspunkt
    - Abweichungen von den **AfA Tabellen** sind grundsätzlich möglich
    - AfA-Tabellen sind nicht gesetzlich festgelegt → (beliebige) abweichende Nutzungsdauer kann gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG **nachgewiesen** werden
    - bisherige Nutzungsdauer von drei Jahren mit Nachweis weiterhin möglich
  - Homepage
    - Aufwendungen für eine Homepage fallen nicht unter das BMF-Schreiben zu digitalen Wirtschaftsgütern
    - OFD empfiehlt eine **Nutzungsdauer von drei Jahren** anzunehmen
    - Abweichung weiterhin möglich, da Ermessensentscheidung

**Hinweis:** keine Relevanz steuerlicher Vorgaben für den HGB-Abschluss dem Grunde nach; allenfalls aus Wesentlichkeitsaspekten

- Handelsbilanzielle Auswirkungen des **BMF-Schreibens** vom 07.02.2023
  - BMF-Schreiben geht auf **Einzelfragen zur Forschungszulage** ein
    - Laut BMF-Schreiben ist die Ertragswirkung der vereinnahmten Forschungszulagen **außerbilanziell** nach § 10 Nr. 2 KStG zu korrigieren
  - Handelsbilanzielle Behandlung ist losgelöst von der Steuerbilanz zu betrachten
    - Ausführungen der Finanzverwaltung sprechen für **erfolgswirksame** Erfassung der Forschungszulage in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung
    - Ausweis im Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ oder „sonstige Steuern“ in Form eines Steuerertrags **nicht empfehlenswert**, sonst geringere Aussagekraft der GuV und negative Auswirkungen auf Ermittlung der Steuerquote
    - Ausweis der Forschungszulage unter den „**sonstigen betrieblichen Erträgen**“ zu empfehlen

## ■ Exkurs: **Viertes Bürokratieentlastungsgesetz (BEG IV)**

- Aktueller Stand Gesetzgebungsverfahren
  - 11.01.2024: Referentenentwurf des BMJ
  - 13.03.2024: Regierungsentwurf
  - 17.05.2024: 1. Lesung Bundestag
  - 19.06.2024: Bundesregierung bringt weitere Änderungen in das Gesetzgebungsverfahren ein
  - 26.09.2024: 2./3. Lesung sowie Verabschiedung durch den Bundestag
  - 18.10.2024: Zustimmung Bundesrat
  - 29.10.2024: Gesetz im Bundesgesetzblatt verkündet

### **Gesetzentwurf der Bundesregierung**

#### **Entwurf eines Vierten Gesetzes zur Entlastung der Bürgerinnen und Bürger, der Wirtschaft sowie der Verwaltung von Bürokratie**

(Viertes Bürokratieentlastungsgesetz)

#### **A. Problem und Ziel**

Bessere Rechtsetzung und Bürokratieabbau sind Daueraufgaben jeden staatlichen Handelns. In Zeiten multipler Krisen, stockender Konjunktur und angespannter Haushaltslagen ist die Beseitigung überflüssiger Bürokratie besonders dringend.

**Gesetz wird größtenteils zum 01.01.2025 in Kraft treten**



- Exkurs: **Viertes Bürokratieentlastungsgesetz**
  - (ausgewählte) wesentliche Neuregelungen
    - **Verkürzung der gesetzlichen Aufbewahrungsdauer** von zehn auf **acht Jahre für Buchungsbelege** im Handels- und Steuerrecht (§§ 257 Abs. 4 HGB, 147 Abs. 3 Satz 1 AO sowie § 14b Abs. 1 Satz 1 UStG und § 26a Abs. 2 Nr. 2 UStG)
    - **Abbau von Melde- und Informationspflichten**, wie z. B. die Abschaffung der Hotelmeldepflicht für deutsche Staatsangehörige
    - Maßnahmen zur **Förderung der Digitalisierung**, insbesondere durch den **Abbau von Schriftformerfordernissen**
    - Wegfall der Mitteilungspflicht für freigestellte Kapitalerträge
      - **Wegfall der Mitteilungspflicht für freigestellte Kapitalerträge** gem. § 43 Abs. 2 Satz 7 und § 8 EStG
      - **Aufhebung der Regelung zur Ersatzbescheinigung** von Kapitalerträgen in § 45a Abs. 5 EStG ab dem Jahr 2025. Die Mitteilungsfrist entfällt bereits für Kapitalerträge, welche nach dem 31.12.2024 zufließen

# Exkurs: Status quo Corona-Schlussabrechnungen

- Status quo der Schlussabrechnungen
  - **Fristen** für die Beantragung aller Corona-Hilfen zwischenzeitlich **abgelaufen**
  - **Verpflichtende Schlussabrechnung** über Online-Tool des Bundes **für jeden Antrag** auf Corona-Überbrückungshilfe zu stellen
    - Anträge wurden teilweise mit geschätzten Zahlen gestellt und müssen nun mit IST-Werten verifiziert werden
    - Möglichkeit weiterer Förderungen oder Rückzahlung gewährter Förderungen
  - Aufteilung der Schlussabrechnung **in zwei „Pakete“**
    - **Paket I:** ÜH I, ÜH II, November- und Dezemberhilfe und ÜH III
    - **Paket II:** ÜH III Plus und ÜH IV

**Frist für die Schlussabrechnung** aller Anträge war nach mehrmaliger Verlängerung bundeseinheitlich der **30.09.2024**

**Wichtiger Hinweis:** Die Bewilligungsstelle erlässt in Kürze für alle vorläufig bewilligten Anträge, für die keine vollständige Schlussabrechnung eingereicht oder durch prüfende Dritte keine Fristverlängerung beantragt wurde, einen Schlussbescheid mit der vollständigen Rückforderung der gewährten Corona-Hilfen. Dies entspricht den Förderbedingungen.

# Exkurs: Status quo Corona-Schlussabrechnungen

Schlussabrechnung Corona-Wirtschaftshilfen: Statistik für Bayern (Stand: 01.09.2024)



## Schlussabrechnung Paket 1 (ÜBH I, II, III, November- und Dezemberhilfe)

Erledigungsquote: 44,8 %

- Einreichungsquote\*\*\*: 73,5%
- 74.475 von 166.079 eingereichten Anträgen bearbeitet
  - 94,7% Bewilligungen
  - 4,2% Teilbewilligungen
  - 1,1% Ablehnungen
- 64,2 Mio. Euro nachträglich ausgezahlt
- 82,1 Mio. Euro zurückgefordert, davon
  - erwartete Rückzahlungen 55,8 Mio. Euro
  - nicht erwartete Rückzahlungen 26,3 Mio. Euro

## Schlussabrechnung Paket 2 (ÜBH III Plus und IV)

Erledigungsquote: 0,2 %

- Einreichungsquote\*\*\*: 63,0 %
- 85 von 35.069 Anträgen abschließend bearbeitet
  - 100% Bewilligungen
  - 0% Teilbewilligungen
  - 0% Ablehnungen
  - 0,6 Mio. Euro nachträglich ausgezahlt
  - 0 Euro zurückgefordert

**Antragsphase**  
445.000 Anträge  
11,9 Milliarden Euro ausbezahlt\*  
Erledigungsquote: 100 %

**Schlussabrechnung (Paket 1+2)**  
Erledigungsquote: 37,1 %

**Endabrechnung (NSH-Programme)**  
Erledigungsquote: 93,1 %

## Endabrechnung Neustarthilfe (alle Programme)

Erledigungsquote: 93,1 %

- 89.202 von 95.823 Endabrechnungen abschließend bearbeitet
- 102,3 Mio. Euro zurückgefordert
- Nachzahlungen programmbedingt ausgeschlossen

## Klageverfahren

- Klageverfahren gesamt: 2.925
- Abgeschlossen: 1.290
- Offen: 1.635

## Gründe für Verfahrensbeendigung:

- Klagerücknahme durch Antragsteller: 74,9 %
- Klageabweisung durch Verwaltungsgericht: 19,5 %
- Erledigung durch Bewilligungsstelle: 4,8 %
- Klageerfolg des Antragstellers: 0,8 %

\* Förderzeitraum insgesamt: Juni 2020 bis Juni 2022, Auszahlungen 1. Phase

\*\* Anteil der abschließend bearbeiteten Anträge an den insgesamt gestellten Anträgen.

\*\*\* Anteil eingereicherter Schlussabrechnungsanträge an der erwarteten Anzahl Anträge

# Exkurs: Status quo Corona-Schlussabrechnungen

- **IDW-Hinweis zur Schlussabrechnung unverändert maßgebend**
  - Hohe Anforderungen an prüfenden Dritten
  - Aufwendige Plausibilisierungen und Dokumentation gefordert
  - **Prüfpflichten des prüfenden Dritten:**
    - Angaben der Antragstellenden in der Schlussabrechnung anhand geeigneter Unterlagen auf Plausibilität zu prüfen
    - Kritische Würdigung, ob die im Rahmen der Auftragstätigkeit insgesamt gewonnenen Erkenntnisse die Angaben des Antragstellenden nachvollziehbar erscheinen lassen
  - Prüfung regelmäßig anhand folgender Unterlagen und Daten:
    - USt-VA, Jahresabschlüsse, Steuererklärungen, Buchführung, Aufstellungen der Umsätze und Fixkosten, etc.



23.09.2022

**Pflichten des Wirtschaftsprüfers als „prüfender Dritter“ bei der Einreichung der Schlussabrechnung zur Überbrückungshilfe I-III sowie zur November- und Dezemberhilfe (Paket 1)**

**Fachlicher Hinweis des IDW**

1. Vorbemerkungen .....	1
2. Pflichten des Wirtschaftsprüfers als „prüfender Dritter“ nach Frage 3.9. der FAQs zur Schlussabrechnung.....	2
3. Aussagen des Wirtschaftsprüfers im Antragsportal des Bundes .....	3
4. Beispielformulierung für die Bescheinigung des Wirtschaftsprüfers.....	5

# Exkurs: Status quo Corona-Schlussabrechnungen

- Schlussabrechnungen werden unverändert von den Bewilligungsstellen bearbeitet
  - Umfangreiche und detaillierte Rückfragen seitens der Bewilligungsstellen
    - **Corona-Bedingtheit des Umsatzrückgangs**
      - Bei „unklarer“ Betroffenheit des Unternehmens/der Branche
      - Bei stark schwankenden Umsatzrückgängen (bzw. ggf. Kompensationseffekten)
    - **Verbundbetrachtung und familiäre Beziehungen**
    - Schwankende bzw. zum Erstantrag abweichende **Kostenpositionen**
    - Nicht fixe **Kostenbestandteile**
    - Rückfragen zur **Angemessenheit des Honorars** für den prüfenden Dritten
    - **Unstimmigkeiten aus Datenabgleichen** mit der Finanzverwaltung bzgl. Vergleichsdaten zu den Umsatzerlösen

1

**Steuerliche Neuregelungen** haben **keine (unmittelbare) Relevanz** für die handelsrechtliche Rechnungslegung.

2

Die Ausweitung der **Verlustverrechnung** durch das **Wachstumschancengesetz** ist bei der Bemessung der **effektiven und latenten Steuern** zu berücksichtigen, insbesondere hinsichtlich der Abweichungen zwischen KSt und GewSt.

3

Steuerliche **Neuregelungen zu Abschreibungen** (z.B. Gebäude, digitale WG etc.) haben keine Relevanz für den handelsrechtlichen Jahresabschluss und führen **bei Inanspruchnahme** der steuerlichen Wahlrechte zur **Abgrenzung latenter Steuern**.

4

Die **Bearbeitung der Corona-Schlussabrechnungen** wird noch **mehrere Jahre** in Anspruch nehmen. Eine Rechtssicherheit wird damit oftmals noch auf sich warten lassen.

1. Brennpunkte der Bilanzierung: Neuerungen aus der Facharbeit des IDW und DRSC und Bilanzierungsaspekte zum Jahresende
2. Brennpunkte der Bewertung: Zinsumfeld und Inflation – Auswirkungen auf (Pensions-) Rückstellungen und Unternehmenswerte
3. Steuerliche Neuerungen und Auswirkungen auf den Jahresabschluss 2024
4. Aktuelle Rechtsprechung zum Handels- und Steuerrecht
5. Brennpunkte der Berichterstattung: Ausgewählte Hinweise zu Anhang und Lagebericht
6. Erleichterungen durch die Erhöhung der handelsrechtlichen Schwellenwerte
7. Status quo der Nachhaltigkeitsberichterstattung: Nationale Umsetzung und Praxistipps

# Aktuelle Rechtsprechung

- Bilanzsteuerliche Behandlung von Zinsen nach § 233a AO
- **OFD Frankfurt** vom 18.07.2023: Bilanzierung von Forderungen setzt grundsätzlich voraus, dass diese rechtlich entstanden sind
  - Bei **Steuererstattungen** entsteht der Anspruch auf Zinsen mit Festsetzung der Steuer
  - Unabhängig von der Steuerfestsetzung ist eine Forderung für Erstattungszinsen **nach Ablauf der Karenzzeit** von 15 Monaten zu bilden → Anspruch sodann **hinreichend sicher**
- Bilanzierung von **Rückstellung für Zinszahlungen** aufgrund entstandener Steuernachforderungen
  - Pflicht zur Zahlung von Nachzahlungszinsen stellt **öffentlich-rechtliche Verpflichtung** dar
  - Bilanzierung setzt **hinreichend konkretisierte** Verpflichtung am Abschlussstichtag voraus
  - Rückstellung muss auch **an Vergangenes anknüpfen**
 → Rückstellung frühestens 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs der Steuernachforderung

**Merke:** Karenzzeitraum für die Bilanzierung von Nachzahlungs- bzw. Erstattungszinsen beachten!



- **Passive Rechnungsabgrenzung** erhaltener Zahlungen bei zeitraumbezogenen Leistungen
  - **BFH v. 26.07.2023 – IV R 22/20**
    - Bestimmte Zeit als Tatbestandsvoraussetzung passiver Rechnungsabgrenzung: Schätzung ist zulässig, wenn sie auf „allgemeingültigen Maßstäben“ beruht, insbesondere also nicht Resultat einer Gestaltungsentscheidung ist.
    - Erhaltene Zahlungen für ausstehende zeitraumbezogene Leistung sind keine erhaltenen Anzahlungen, sondern allenfalls passive Rechnungsabgrenzung.
  - **Folgen:**
    - Wird Zeitraum der Leistungserfüllung nicht auf Basis allgemeingültiger Maßstäbe geschätzt, scheidet der Ansatz eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens und erhaltener Anzahlungen aus.
    - Vertragsgestaltungen und Dokumentationen sollten einen objektivierten und nachvollziehbaren Zeitraum der Leistungserfüllung erkennen lassen.

**Hinweis:** Abweichende Sichtweise im Handelsrecht!

- **Passive Rechnungsabgrenzung** erhaltener Zahlungen bei zeitraumbezogenen Leistungen
  - Berichterstattung über die 274. FAB-Sitzung vom 22.11.2023
    - **FAB lehnt die Entscheidung des BFH aus handelsrechtlicher Perspektive ab**
      - BFH legt „falschen Ansatz“ zugrunde
      - nach Überzeugung des FAB zur **Einhaltung des Realisationsprinzips** (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB) geboten, bei der bilanziellen Abbildung des Sachverhalts umgekehrt von der Frage auszugehen, ob und ggf. inwieweit die bis zum Abschlussstichtag erhaltenen Zahlungen durch die Erbringung von den geschuldeten Gegenleistungen verdient sind und dementsprechend ertragswirksam erfasst werden dürfen.
      - nach Überzeugung des FAB ist es nicht in Einklang mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, im Falle eines noch vollständigen oder teilweisen Ausstehens der Erfüllung einer geschuldeten Hauptleistungspflicht einerseits einen Ertrag zu erfassen und andererseits diesen Ertrag durch Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung wegen Erfüllungsrückstands wieder (teilweise) zu kompensieren.

## Berichterstattung

### über die 274. FAB-Sitzung

Am 22.11.2023 fand die 274. Sitzung des Fachausschusses Unternehmensberichterstattung (FAB) statt.

Der FAB hat diskutiert, ob dem BFH-Urteil im Lichte des Realisationsprinzips handelsbilanziell gefolgt werden kann. **Er lehnt die Entscheidung jedenfalls aus einer handelsrechtlichen Perspektive ab:**

- **LfST Niedersachsen** – Verfügung vom 21.02.2024 zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen in Papier oder digitaler Form
  - Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten für **den Zeitraum der Aufbewahrungspflichten**
    - Jahresabschlüsse mit dazugehörigen Unterlagen, Buchungsbelege sowie Ein- und Ausgangsrechnungen **zehn** Jahre aufzubewahren
    - Handels- und Geschäftsbriefe und sonstigen steuerungsrelevanten Unterlagen **sechs** Jahre aufzubewahren
  - Ansatz der Rückstellung mit dem Betrag, der nach den Preisverhältnissen des jeweiligen Abschlussstichtags für die Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich notwendig ist
    - einmaliger Scan- oder Lageraufwand, Brennen von DVD/CD und Datensicherung (Sach- und Personalkosten)
    - Raumkosten für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen (anteilige Miete bzw. Gebäude-AfA, Heizung, Strom)
    - AfA für Einrichtung (Regale, Schränke) und anteilige Finanzierungskosten für Server, PC oder Archivräume
  - Steuerlich zulässige Berechnungsmethoden:
    - **Jährlich gesondert** ermittelte Aufbewahrungskosten x Jahre **bis zum Ablauf** der Aufbewahrungsfristen
    - Jährliche anfallende Kosten werden mit dem Faktor 5,5 multipliziert (**Berechnungsmethode**)

**Hinweis:**  
Verkürzung der  
Aufbewahrungspflichten für  
Buchungsbelege  
(8 statt 10 Jahre)  
nach dem Vierten  
Bürokratieentlastungsgesetz  
führt zu einer  
Anpassung/Reduktion  
der Rückstellung!

- Rückstellung für Insolvenzverwaltervergütung
- **FG Rheinland-Pfalz vom 19.09.2023**
  - **Keine Rückstellung** für Insolvenzverwaltervergütung bei einem Insolvenzverfahren über das private und betriebliche Vermögen
    - Insolvenzverfahren dient dazu die Gläubiger des Schuldners gemeinschaftlich zu befriedigen
    - Insolvenzverwaltervergütung betreffend privates Vermögen mangels Bezugs zur Einkünfterzielung **keine Betriebsausgaben**
    - Bis dato kein willkürfreier Aufteilungsmaßstab für gemischt veranlasste Aufwendungen z.B. Insolvenzverwaltervergütung → **insgesamt Abzugsverbot**
  - **Keine Rückstellung** für Insolvenzverwaltervergütung vor Abschluss des Insolvenzverfahrens
    - Verpflichtung zur Zahlung der Insolvenzverwaltervergütung entsteht erst mit Beendigung des Insolvenzverfahrens → **wirtschaftliche Verursachung** erst am Ende des Insolvenzverfahrens

- Rückstellung für Altersfreizeit, **BFH, Urteil vom 05.06.2024**
  - Zulässigkeit einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten hängt von den **Bedingungen des Altersfreizeitmodells** ab
    - Im Streitfall wurde Altersfreizeit von zwei Tagen pro Jahr der Betriebszugehörigkeit gewährt, wenn Arbeitnehmer eine mindestens zehnjährige Betriebszugehörigkeit aufweist und das 60. Lebensjahr vollendet hat
    - Bildung einer Rückstellung ist auch dann zulässig, wenn die beiden Bedingungen noch nicht erfüllt sind, da die Verpflichtung **hinreichend wahrscheinlich** ist
    - Grundsatz der Ausgeglichenheit von Arbeitsleistung und Arbeitsentgelt wird **durchbrochen**
      - Anknüpfung an Dauer der Betriebszugehörigkeit → Altersfreizeit = **Entgelt** für erbrachte Arbeitsleistungen sowie für Nichtausübung des Kündigungsrechts
      - Arbeitnehmer hat durch Arbeitsleistung seine Leistung erfüllt und tritt damit in **Vorleistung**
      - Arbeitgeber hat Gegenleistung in Form von Altersfreizeit noch nicht erfüllt und befindet sich damit in **Erfüllungsrückstand** → sukzessiver Aufbau des Erfüllungsrückstands mit jedem abgelaufenen Jahr der Betriebszugehörigkeit des Arbeitnehmers

# Aktuelle Rechtsprechung

- BFH vom 23.01.2024, IX R 14/23
  - Nachweis einer **kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer für Gebäude-AfA**

## BMF v. 22.02.2023, IV C 3 – S 2196/22/10006 :005:

- Nur bestimmt qualifizierte Gutachter
- Darstellung von Nutzungsdauer bestimmender Elemente
- Begründung, weshalb am Ende der Nutzungsdauer
  - keine wirtschaftliche Nutzung mehr möglich und
  - kein Restwert mehr vorhanden ist
- Verkehrswertgutachten nicht geeignet
- Gutachtenszweck muss sich auf Nutzungsdauer beziehen
- Alleiniger Verweis auf Modellansätze für die Gesamtnutzungsdauer nach ImmoWertV nicht geeignet

## BFH v. 23.01.2024, IX R 14/23:

- Jede sachverständige Methode ist grundsätzlich anwendbar
- Verkehrswertgutachten sind grundsätzlich geeignet
- Schlichte Bezugnahme auf modellhafte Ermittlung nach ImmoWertV nicht möglich



**Das BFH-Urteil gewährt Steuerpflichtigen mehr Freiraum bei der Auswahl der Methoden zum Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer. Das Gutachten hat aber weiter zwingend auf die individuellen Begebenheiten des Gebäudes einzugehen.**

# Aktuelle Rechtsprechung

- OLG München Beschluss vom 12.06.2023 (7 U 3337/22)
  - **Überbewertung** der liquiden Mittel im Falle **Wirecard**  
→ Jahresabschluss **nichtig**
  - **Überbewertung**
    - Überbewertung als **wesentlich** anzusehen (§ 256 Abs. 5 AktG), da Überbewertung zum 31.12.2017: 37 % und zum 31.12.2018: 41 % der Bilanzsumme ausmachte
  - **Erkennbarkeit**
    - Nichtigkeit des Jahresabschlusses, wenn Überbewertung für ordentlichen Kaufmann **erkennbar** war
    - **unvermeidbare** Bewertungsfehler führen **nicht zur Nichtigkeit** des Jahresabschlusses
  - **Folgen**
    - analoge Anwendung der Vorschriften zur Nichtigkeit nach § 256 AktG für **alle** Jahresabschlüsse
    - bei Nichtigkeit des Jahresabschlusses entfalten hieran knüpfende Rechtsfolgen keine Wirkung (z.B. Gewinnverwendung)
    - keine gesetzlichen Grenzen vorgegeben → **Einzelfallprüfung**

**OLG München**: Überbewertung der Aktiva wegen Verbuchung nicht belegter Treuhandguthaben NZG 2024, 215

**Überbewertung der Aktiva wegen Verbuchung nicht belegter Treuhandguthaben**

AktG § 256 V Nr. 1

1. Verbuchte Treuhandguthaben, von denen man nicht belegbar weiß, wo sie sich befinden, sind bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise objektiv wertlos. In der Bilanzierung solcher Guthaben liegt nicht nur ein Verstoß gegen die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung, sondern auch unmittelbar eine Überbewertung nach § 256 V Nr. 1 AktG.

2. Anders als bei der Unterbewertung nach § 256 V Nr. 2 AktG **setzt** die Nichtigkeit wegen Überbewertung nach § 256 V Nr. 1 AktG **keinen Vorsatz** der Bilanzverantwortlichen **voraus**. Die **Nichtigkeit** tritt jedoch nur ein, wenn die Fehlbewertung nach den zum Bilanzstichtag bestehenden Verhältnissen für ordentliche Kaufleute **erkennbar** war. (Leitsätze der Redaktion)

**Hinweis:** IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen (IDW RS HFA 6)

# Aktuelle Rechtsprechung

- Rechtsprechung zum Ordnungsgeld
  - Aktuelle Rechtsprechung: Offenlegungspflicht
    - **OLG Köln Urteil vom 19.04.2023 (28 WX 21/22)**
      - **Drittstaaten Konzernabschluss führt nicht zur Befreiung** von der nationalen **Offenlegungspflicht**
      - EU-Richtlinien sehen keine Erweiterung auf Drittstaaten vor
  - Folgen
    - Personenhandelsgesellschaft **nur dann von der Offenlegungspflicht befreit**, wenn sie in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem EU-Mitgliedstaat oder einem EWR-Vertragsstaat einbezogen wird
    - Befreiungstatbestand gilt **nicht** für Mutterunternehmen in Drittstaaten
    - Entscheidung des OLG Köln dürfte **analog auch für Kapitalgesellschaften** einschlägig sein

## Keine Befreiung von der Offenlegungspflicht bei Sitz des Mutterunternehmens im Drittstaat

HGB § 264b Nr. 1 Buchst. b

1. Eine Personenhandelsgesellschaft ist gem. § 264b Nr. 1 Buchst. b HGB von der Offenlegungspflicht befreit, wenn sie als Teil einer größeren Gesamtheit von Unternehmen in den Konzernabschluss und in den Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum einbezogen ist.

2. Befindet sich das Mutterunternehmen mit Sitz im Drittstaat, ist eine analoge Anwendung des § 264b Nr. 1 Buchst. b HGB ausgeschlossen, weil es als abschließende Ausnahmeregelung nicht analogiefähig ist. (Leitsätze der Redaktion)

OLG Köln Beschluss vom 19.4.2023 – 28 Wx 21/22

**Hinweis: Offenlegungsfrist** für die Jahresabschlüsse für das kalenderjahrgleiche GJ 2023 endet am 31.12.2024 !  
Die **Offenlegungspflicht** gilt nur als erfüllt, wenn die **Feststellung** des JA zuvor erfolgt ist.



- Rechtsprechung zum Ordnungsgeld
  - Aktuelle Rechtsprechung: Ordnungsgeldverfahren
    - **OLG Köln Urteil vom 03.04.2024 (28 Wx 1/24)**
    - Verfolgungsverjährung bei Ordnungsgeldverfahren gem. § 335 HGB beginnt erst mit **vollständiger Erfüllung der Offenlegungspflicht**
    - Einreichen eines als vor Feststellung bezeichneten Jahresabschlusses genügt der Erfüllung der Offenlegungspflicht gem. §§ 325 f. HGB nicht
    - Folgen
      - nur **vollständiger und festgestellter Jahresabschluss** genügt den Offenlegungspflichten
      - etwaige Verjährungsfristen beginnen erst **mit Erfüllung der Offenlegungspflichten**
      - **keine sukzessive Offenlegung** von Unterlagen in der Weise, dass damit die Offenlegungspflichten als erfüllt gelten
      - **Vollständigkeit** der offenzulegenden Daten entscheidend
      - **etwaiges Verschulden eines** mit der Erfüllung der Offenlegungspflichten **beauftragten Dritten** muss sich das Unternehmen zurechnen lassen

Pflicht zur Offenlegung des Jahresabschlusses; Festsetzung von Ordnungsgeld; Verjährung von Ordnungsmitteln; echtes Unterlassungsdelikt

HGB §§ 325, 335; EGStGB Art. 9

1. Die Verfolgungsverjährung in den Ordnungsgeldverfahren nach § 335 HGB beträgt gemäß Art. 9 Abs. 1 S. 2 EGStGB zwei Jahre.
2. Bei dem gemäß § 335 Abs. 1 HGB mit einem Ordnungsgeld belegten Pflichtenverstoß der nicht rechtzeitigen Offenlegung von Jahresabschlüssen handelt es sich um ein echtes Unterlassungsdelikt.
3. Mit einer teilweisen oder mangelhaften Erfüllung der Offenlegungspflicht gemäß § 325 Abs. 1 HGB ist die Handlung nicht im Sinne des Art. 9 Abs. 1 S. 3 EGStGB beendet.
4. Keine Verwirkung des Ordnungsgeldes aufgrund Zeitablaufs.

OLG Köln, Beschl. v. 3.4.2024 – 28 Wx 1/24

# key takeaways

1

Eine Schätzung der „**bestimmten Zeit**“ als Tatbestandsvoraussetzung für eine **passive Rechnungsabgrenzung** erhaltener Einnahmen ist zulässig, wenn sie auf „**allgemeingültigen Maßstäben**“ beruht.

2

Verkürzung der gesetzlichen Aufbewahrungspflichten für Buchungsbelege (8 statt 10 Jahre) für zu einer **Anpassung/Reduktion der Rückstellung für Aufbewahrung**.

3

**Steuerliche Neuregelungen** haben **keine (unmittelbare) Relevanz** für die handelsrechtliche Rechnungslegung.

4

Die **Offenlegungspflichten** sind abschließend **gesetzlich geregelt**. Die Frist für die (kalenderjahrgleichen) JA 2023 endet am **31.12.2024**. Es drohen **Ordnungsgelder**.

1. Brennpunkte der Bilanzierung: Neuerungen aus der Facharbeit des IDW und DRSC und Bilanzierungsaspekte zum Jahresende
2. Brennpunkte der Bewertung: Zinsumfeld und Inflation – Auswirkungen auf (Pensions-) Rückstellungen und Unternehmenswerte
3. Steuerliche Neuerungen und Auswirkungen auf den Jahresabschluss 2024
4. Aktuelle Rechtsprechung zum Handels- und Steuerrecht
5. Brennpunkte der Berichterstattung: Ausgewählte Hinweise zu Anhang und Lagebericht
6. Erleichterungen durch die Erhöhung der handelsrechtlichen Schwellenwerte
7. Status quo der Nachhaltigkeitsberichterstattung: Nationale Umsetzung und Praxistipps

# Ausgewählte Berichterstattungsaspekte

## ■ Auswirkungen auf Angaben im Anhang

Paragraph	Angabe
§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie deren Änderungen » Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage » Bestandsgefährdende Risiken (besser im Lagebericht) » Öffentliche Hilfsmaßnahmen » Going-Concern-Prämisse?
§ 285 Nr. 1 HGB	» Restlaufzeiten von Verbindlichkeiten (gab es Änderungen?)
§ 285 Nr. 3 und 3a HGB	» Außerbilanzielle Geschäfte und sonstige finanzielle Verpflichtungen » Geänderte Finanzlage und daher geänderte Bedeutung » Auswirkungen auf die Liquiditätslage
§ 285 Nr. 18b HGB	» Gründe für die Unterlassung einer außerplanmäßigen Abschreibung wegen einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung von Finanzanlagen (warum ist die Wertminderung nicht von Dauer?)
§ 285 Nr. 27 HGB	» Geändertes Risiko der Inanspruchnahme aus Haftungsverhältnissen (evtl. jetzt Ansatz einer Rückstellung?)
§ 285 Nr. 31 HGB	» Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung (z.B. bei Sanierungsmaßnahmen)
§ 285 Nr. 33 HGB	» Nachtragsberichterstattung: Angabe der Art und der finanziellen Auswirkungen der „Vorgänge von besonderer Bedeutung nach dem Abschlussstichtag“

# Ausgewählte Berichterstattungsaspekte

- Auswirkungen auf Angaben im Anhang
  - Angaben zu geänderten **wirtschaftlichen Einschätzungen**
    - z.B. Restlaufzeiten von Verbindlichkeiten
  
- Veränderte Einschätzungen zu **bilanzierungs- und bewertungsrelevanten Annahmen/Einschätzungen** als Folge von geänderten wirtschaftlichen Gegebenheiten → keine Methodenänderung, kein Stetigkeitsbruch
  - z.B. Nutzungsdauern, Bewertungsannahmen bei bestimmten Rückstellungen
  
- Abweichungen von bisherigen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bei einem zulässigen Stetigkeitsbruch

Im Einzelfall: Krise als begründeter Ausnahmefall nach  
§ 252 Abs. 2 HGB → Stetigkeitsbruch!

- Nachtragsberichterstattung
  - **Beurteilungszeitpunkt**
    - Grundsätzlich: Bilanzierung und Bewertung zum Abschlussstichtag
      - Hier Differenzierung zwischen Wertbegründung und Wertaufhellung entscheidend
    - Für den Nachtragsbericht: Beurteilung zu dem **Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abschlusses**
- Berichterstattung zum 31.12.
  - Zu prüfen, ob Berichterstattungspflicht gegeben ist
- **Empfehlung im Einzelfall**
  - **Negativberichterstattung**, dass KEINE wesentlichen Auswirkungen nach dem Stichtag

# Ausgewählte Berichterstattungsaspekte

- Lagebericht: Wirtschaftsberichterstattung
  - **Darstellung des Geschäftsverlaufs** und der Lage des Konzerns (Unternehmens) inklusive bedeutsamer finanzieller Leistungsindikatoren unter Bezugnahme auf die im Abschluss dargestellten Beträge und Angaben
    - » Gesamtwirtschaftliche, branchenbedingte und geschäftsmodellspezifische Aspekte je nach Betroffenheit
    - » Finanzielle Auswirkungen (DRS 20.62-64)
    - » Auswirkungen auf die Ertragslage (DRS 20.66)
    - » Auswirkungen auf die Auftragslage (DRS 20.72 f.)
    - » Stilllegung von Produktionsanlagen (DRS 20.75 (c))
    - » Auswirkungen auf die Finanzlage, z.B. Liquiditätsengpässe, geplante Finanzierungsvorhaben, geänderte Kreditkonditionen (DRS 20.83, .85, .95)
- Zudem Auswirkungen im Risiko-, Chancen- und Prognosebericht

# Ausgewählte Berichterstattungsaspekte

## ■ Lagebericht: Risikoberichterstattung

**Berichterstattung über veränderte Risiken gegenüber Vorjahr**

Berichtspflichten im Risikobericht	
Auslöser einer Berichtspflicht  DRS 20.11, .146, .149	<ul style="list-style-type: none"><li>• wenn die möglichen weiteren Entwicklungen zu negativen Abweichungen von Prognosen oder Zielen des Unternehmens führen können,</li><li>• es sich dabei um ein wesentliches Einzelrisiko handelt und</li><li>• andernfalls kein zutreffendes Bild von der Risikolage des Konzerns (Unternehmens) vermittelt wird</li></ul>
Zeitlicher Bezug  DRS 20.155	<ul style="list-style-type: none"><li>• Risiken, die während des Berichtsjahrs eintreten, sowie</li><li>• auch erst nach Schluss des Berichtszeitraums auftretende Risiken</li></ul>
Besondere Bedeutung  DRS 20.148	<ul style="list-style-type: none"><li>• Bestandsgefährdende Risiken</li></ul>
Risikosteuerung  DRS 20.157	<ul style="list-style-type: none"><li>• Berichterstattung auch über Risikobegrenzungsmaßnahmen</li></ul>



# Ausgewählte Berichterstattungsaspekte

## ■ Lagebericht: Chancenbericht

**Berichterstattung über veränderte Chancen gegenüber Vorjahr**

Berichtspflichten im Chancenbericht (analog zum Risikobericht gem. DRS 20.165)	
Auslöser einer Berichtspflicht  DRS 20.11, .146, .149	<ul style="list-style-type: none"><li>• wenn die möglichen weiteren Entwicklungen zu positiven Abweichungen von Prognosen oder Zielen des Unternehmens führen können,</li><li>• es sich dabei um eine wesentliche Einzelchance handelt und</li><li>• andernfalls kein zutreffendes Bild von der Risikolage des Konzerns (Unternehmens) vermittelt wird</li></ul>
Zeitlicher Bezug  DRS 20.155	<ul style="list-style-type: none"><li>• Chancen, die während des Berichtsjahrs eintreten, sowie</li><li>• auch erst nach Schluss des Berichtszeitraums auftretende Chancen</li></ul>
Besondere Bedeutung  DRS 20.148	<ul style="list-style-type: none"><li>• Chancen, welche sich bedeutend auf die Zukunft des Unternehmens auswirken (z.B. neue Absatzmärkte, dauerhaft erhöhter Absatz in bereits bekannten Märkten)</li></ul>
Chancensteuerung DRS 20.157	<ul style="list-style-type: none"><li>• Berichterstattung auch über systematische Identifikation und Nutzung von Chancen</li></ul>

# Ausgewählte Berichterstattungsaspekte

## ■ Lagebericht: Prognoseberichterstellung

**Annahmen, Szenarien etc. sind darzulegen & Planung muss plausibel sein!**

### Berichtspflichten im Prognosebericht

Notwendige Anpassungen und Angaben

DRS 20.130

- Verarbeitung von aufgrund der Krise bereits geänderten Erwartungen des Unternehmens zu prognostizierten Leistungsindikatoren
- Verwendung von Punkt-, Intervall- oder qualifiziert-komparativen Prognosen

Erleichterungen aufgrund Unsicherheit

DRS 20.133

Voraussetzungen

- Aufgrund besonderer Umstände in Bezug auf die zukünftige Entwicklung aufgrund gesamtwirtschaftlicher Rahmenbedingungen mit außergewöhnlich hoher Unsicherheit
- daher Prognosefähigkeit des Unternehmens wesentlich beeinträchtigt

Anforderungen an die Prognose:

- Komparative Prognosen oder Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung der zur internen Steuerung verwendeten finanziellen und nicht finanziellen Leistungsindikatoren
- In verschiedenen Zukunftsszenarien
- Unter Angabe der jeweiligen Annahmen

## ■ Lagebericht: **Prognoseberichterstattung**

- Voraussetzungen für die Berichtserleichterung aufgrund besonderer Unsicherheit bei wesentlich von der Corona-Pandemie betroffenen Unternehmen nach Ansicht des IDW unter Umständen erfüllt → **analoge Anwendung auch für Ukraine-Krieg**

**Quellen: Fachlicher Hinweis des IDW, IDW Life 2020, S. 312 und Fachlicher Hinweis vom 30.09.2022**

- Während der Finanzmarktkrise verzichtete ein Unternehmen auf Prognoseberichterstattung, da die besonderen Umstände nach Unternehmensansicht keine quantitativen und qualitativen Prognosen erlaubten
- Gem. OLG Frankfurt vom 24.11.2009 ist ein vollständiger Verzicht auf Prognosebericht nicht zulässig, da zwingender Mindestbestandteil des Lageberichts

**Quelle: OLG Frankfurt a.M. v. 24.11.2009 (WpÜG 11, 12/09), NZG 2010, S. 63 ff.**

- Analog ist auch in der derzeitigen Krise ein **Verzicht auf Prognosebericht nicht zulässig**

# Ausgewählte Berichterstattungsaspekte

## ■ Marktüblichkeit

- Basiszinssatz nach § 247 BGB  
→ Grundlage zahlreicher Verzinsungsregelungen

- **Anstieg** vom 01.07.2022 auf den 01.01.2023 um 2,50 %-Punkte von **-0,88 %** auf 1,62 %
- **Anstieg** vom 01.01.2023 auf den **01.07.2023** um 1,50 %-Punkte von 1,62 % auf **3,12 %**
- **Anstieg** vom 01.07.2023 auf den **01.01.2024** um 0,50 %-Punkte von 3,12 % auf **3,62 %**
- **Rückgang** vom 01.01.2024 auf den **01.07.2024** um 0,25 %-Punkte von 3,62 % auf **3,37 %**

## ■ Angemessenheit notwendig, z.B. ...

- ... aus **steuerlichen** Gründen (Risiken: verdeckte Einlage, vGA etc.)
- ... aus **handelsrechtlichen** Gründen
  - Angabepflichten nach § 285 Nr. 21 HGB, § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB

## ■ Handlungsbedarf

- **Überprüfung der Angemessenheit der Verzinsung**

DEUTSCHE BUNDESBANK EUROSYSTEM

Bundesbank Aufgaben Statistiken Service Presse

Startseite > Bundesbank > Organisation > AGB und Regelungen

Organisation

Vorstand

COO und Bereiche

Compliance und rechtliche Regelungen

AGB und Regelungen

Mitteilungen

Rundschreiben

Leitbild und Strategie

Die Bundesbank in Zahlen

Anfahrt

Hauptverwaltungen und Filialen

Forschung und Forschungsdaten

Green Finance

Bibliothek und Archiv

Campus

**■ Basiszinssatz nach § 247 BGB**

EN

Gemäß § 247 Abs. 2 BGB ist die Deutsche Bundesbank verpflichtet, den aktuellen Stand des Basiszinssatzes im Bundesanzeiger zu veröffentlichen. Der jeweils relevante Stand des Basiszinssatzes lässt sich nachstehender Tabelle entnehmen.

	Aktueller Stand	Gültig ab
	3,37%	01.07.2024
	3,62%	01.01.2024
	3,12%	01.07.2023
	1,62 %	01.01.2023
	-0,88 %	01.07.2022
	-0,88 %	01.01.2022

Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis

**Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)**

**§ 288 Verzugszinsen und sonstiger Verzugschaden**

(1) Eine Geldschuld ist während des Verzugs zu verzinsen. Der Verzugszinssatz beträgt für das Jahr fünf Prozentpunkte über dem Basiszinssatz.

(2) Bei Rechtsgeschäften, an denen ein Verbraucher nicht beteiligt ist, beträgt der Zinssatz für Entgeltforderungen neun Prozentpunkte über dem Basiszinssatz.

(3) Der Gläubiger kann aus einem anderen Rechtsgrund höhere Zinsen verlangen.

(4) Die Geltendmachung eines weiteren Schadens ist nicht ausgeschlossen.

(5) Der Gläubiger einer Entgeltforderung hat bei Verzug des Schuldners, wenn dieser kein Verbraucher ist, außerdem einen Anspruch auf Zahlung einer Pauschale in Höhe von 40 Euro. Dies gilt auch, wenn es sich bei der Entgeltforderung um eine Abschlagszahlung oder sonstige Ratenzahlung handelt. Die Pauschale nach Satz 1 ist auf einen geschuldeten Schadensersatz anzurechnen, soweit der Schaden in Kosten der Rechtsverfolgung begründet ist.

(6) Eine im Voraus getroffene Vereinbarung, die den Anspruch des Gläubigers einer Entgeltforderung auf Verzugszinsen ausschließt, ist unwirksam. Gleiches gilt für eine Vereinbarung, die diesen Anspruch beschränkt oder den Anspruch des Gläubigers einer Entgeltforderung auf die Pauschale nach Absatz 5 oder auf Ersatz des Schadens, der in Kosten der Rechtsverfolgung begründet ist, ausschließt oder beschränkt, wenn sie im Hinblick auf die Besänge des Gläubigers grob unbillig ist. Eine Vereinbarung über den Ausschluss der Pauschale nach Absatz 5 oder des Ersatzes des Schadens, der in Kosten der Rechtsverfolgung begründet ist, ist im Zweifel als grob unbillig anzusehen. Die Sätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn sich der Anspruch gegen einen Verbraucher richtet.

<sup>7)</sup> Amtlicher Hinweis:  
Diese Vorschrift dient zum Teil auch der Umsetzung der Richtlinie 2000/35/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. Juni 2000 zur Bekämpfung von Zahlungsverzug im Geschäftsverkehr (ABl. EG Nr. L 200 S. 35).

Fußnote

(\*\*\* § 288: Zur Anwendung vgl. § 34 BGBEG \*\*\*)

# Exkurs: BFH-Rechtsprechung zur Marktüblichkeit

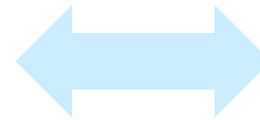
- BFH v. 22.02.2023, I R 27/20
  - Grundsatz der Margenteilung bei Bestimmung **fremdüblicher Verzinsung**
    - Grundsätzlich Preisvergleichsmethode: Zinssatz zwischen fremden Dritten am Kapitalmarkt bei gleichen Bedingungen
    - Bei Kapitalgesellschaft, die nicht am Kapitalmarkt tätig ist, bilden die banküblichen Habenzinsen die Unter- und die banküblichen Sollzinsen die Obergrenze.
      - Margenteilungsgrundsatz anerkannt → die Marge zwischen Unter- und Obergrenze wird geteilt
      - Zinssätze unbesicherter Privatarlehen maßgeblich
      - Bankübliche Zinsen aus statistischen Angaben der Deutschen Bundesbank

**Hinweis:** In Zeiten dynamischer Zinssätze sind mit beherrschenden Gesellschaftern vereinbarte Verzinsungen ihrer Gesellschafterkonten regelmäßig zu überprüfen, um verdeckte Gewinnausschüttungen zu vermeiden.

# Ausgewählte Berichterstattungsaspekte

- **Lagebericht: Beurteilungszeitpunkt** für Berichterstattung über Risiken, Chancen und Prognosen

Jahresabschlussstichtag



Aufstellungszeitpunkt

- Einschätzung der Risiken **grds. zum Abschlussstichtag**
- Ändert sich das Risiko danach in seiner Bedeutung, entfällt oder tritt erst neu auf, ist die **geänderte Einschätzung im Lagebericht** darzustellen, wenn ansonsten kein zutreffendes Bild von der Risikolage vermittelt wird (DRS 20.155)
- Beurteilungszeitraum mindestens ein Jahr ab dem Abschlussstichtag
- **Going Concern:** Beurteilung zum Aufstellungszeitpunkt wirkt zurück
  - **keine Wertaufhellung/Wertbegründung** bei der Beurteilung des Vorliegens
  - Wegfall einer positiven Annahme zur Unternehmensfortführung wirkt auf den letzten noch „offenen“ Abschluss zurück

# Exkurs: Abweichender Wertaufhellungszeitraum

- Ereignisse nach dem Abschlussstichtag
  - **wertaufhellende** Ereignisse **müssen** im Abschluss berücksichtigt werden
  - **wertbegründende** Ereignisse **dürfen nicht** im Abschluss einbezogen werden
- Abweichender Wertaufhellungszeitraum im Jahresabschluss des Tochterunternehmens und im Konzernabschluss
  - **Wertaufhellungszeitraum** reicht grundsätzlich vom Abschlussstichtag bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks
  - Diskrepanz zwischen der Erteilung des Bestätigungsvermerks des Tochterunternehmens und des Konzerns führt zu einem **längeren Wertaufhellungszeitraum im Konzernabschluss**
  - Anpassungen im Wertaufhellungszeitraum des Konzerns sollten vorzugsweise in der **Handelsbilanz II des Tochterunternehmens** vorgenommen werden, wenn Bestätigungsvermerk des Jahresabschlusses vor dem des Konzerns

**Merke:** wertaufhellende Ereignisse sind bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks des Konzerns in der Rechnungslegung des Konzerns zu berücksichtigen

# Exkurs: Feststellung

- sofern Aufstellung des Abschlusses und Testierung bspw. vor Kriegsausbruch/Krise etc. erfolgt, aber noch keine Feststellung bzw. Billigung ODER wenn sich **seit Aufstellung** des Jahresabschlusses die **Einschätzung zur weiteren Zukunft wesentlich verändert** hat
- analog, wenn sich Kriegsgeschehen im Zeitablauf stärker auf das Unternehmen auswirkt, als zunächst bei Aufstellung des JA erwartet

→ Entscheidung des verantwortlichen Organs, ob die eingetretenen Entwicklungen von so erheblicher Bedeutung sind, dass Änderung des Abschlusses erfolgen soll

- **Erfordernis zur Änderung** mindestens dann, wenn Going-Concern-Annahme nicht mehr aufrechterhalten werden kann

Änderung des Abschlusses erfordert Nachtragsprüfung

**Empfehlung in Krisenzeiten:  
möglichst zeitnahe Feststellung von Jahresabschlüssen**



# key takeaways

1

Der Darstellung und Würdigung bewertungsrelevanter **Annahmen und Änderungen** ist angemessen bei der Berichterstattung im **Anhang** Rechnung zu tragen.

2

Die Berichterstattung im **Lagebericht** hat angemessen die **Chancen und Risiken** zu würdigen zum **Zeitpunkt der Aufstellung** des Jahresabschlusses, nicht zum Abschlussstichtag.

3

Insbesondere in wirtschaftlich **schwierigen/unsicheren Zeiten** ist auf eine angemessene und transparente Berichterstattung in Anhang und Lagebericht zu achten. Die **stichtags-nachgelagerte Entwicklung** ist im Nachtragsbericht sowie im Lagebericht zu würdigen.

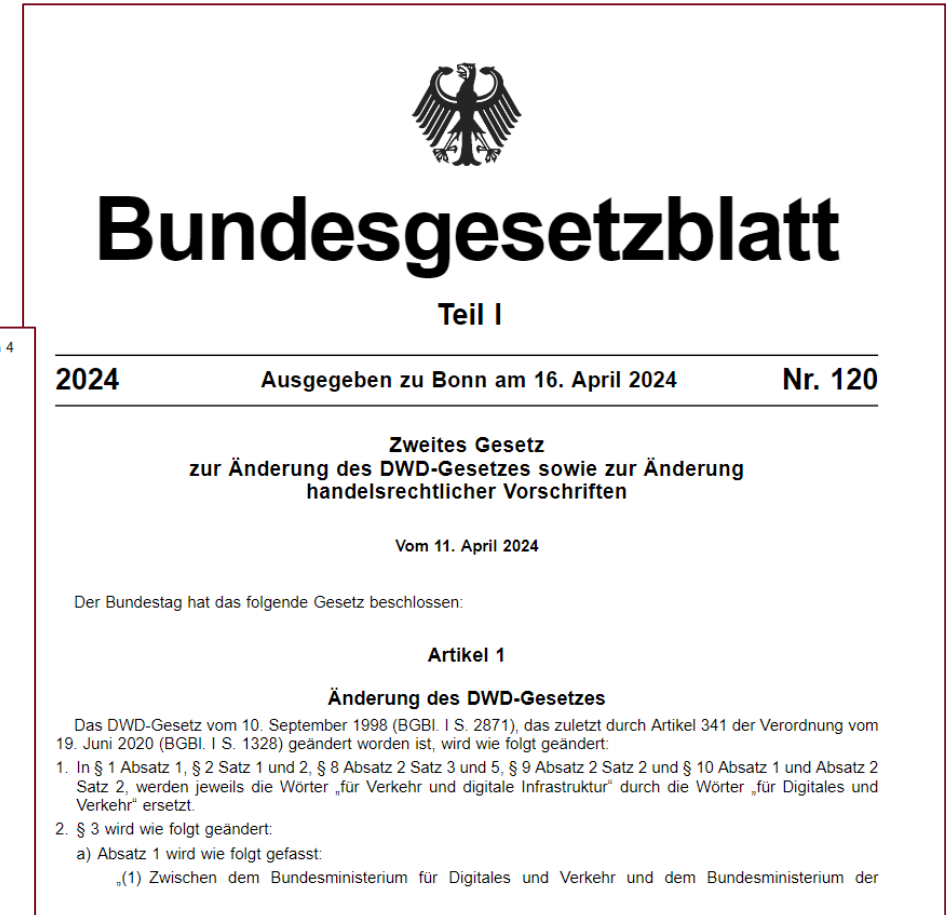
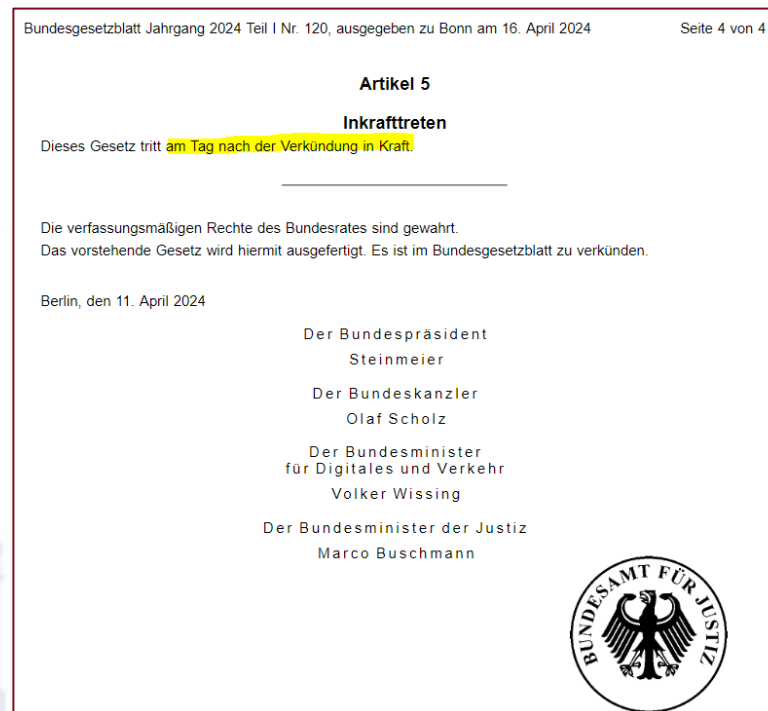
4

Erst mit der **Feststellung des Jahresabschlusses** entfaltet dieser seine Rechtswirkung. Hierbei muss zum Zeitpunkt der Feststellung beurteilt werden, ob **Going Concern** (weiterhin) vorliegt.

1. Brennpunkte der Bilanzierung: Neuerungen aus der Facharbeit des IDW und DRSC und Bilanzierungsaspekte zum Jahresende
2. Brennpunkte der Bewertung: Zinsumfeld und Inflation – Auswirkungen auf (Pensions-) Rückstellungen und Unternehmenswerte
3. Steuerliche Neuerungen und Auswirkungen auf den Jahresabschluss 2024
4. Aktuelle Rechtsprechung zum Handels- und Steuerrecht
5. Brennpunkte der Berichterstattung: Ausgewählte Hinweise zu Anhang und Lagebericht
6. Erleichterungen durch die Erhöhung der handelsrechtlichen Schwellenwerte
7. Status quo der Nachhaltigkeitsberichterstattung: Nationale Umsetzung und Praxistipps

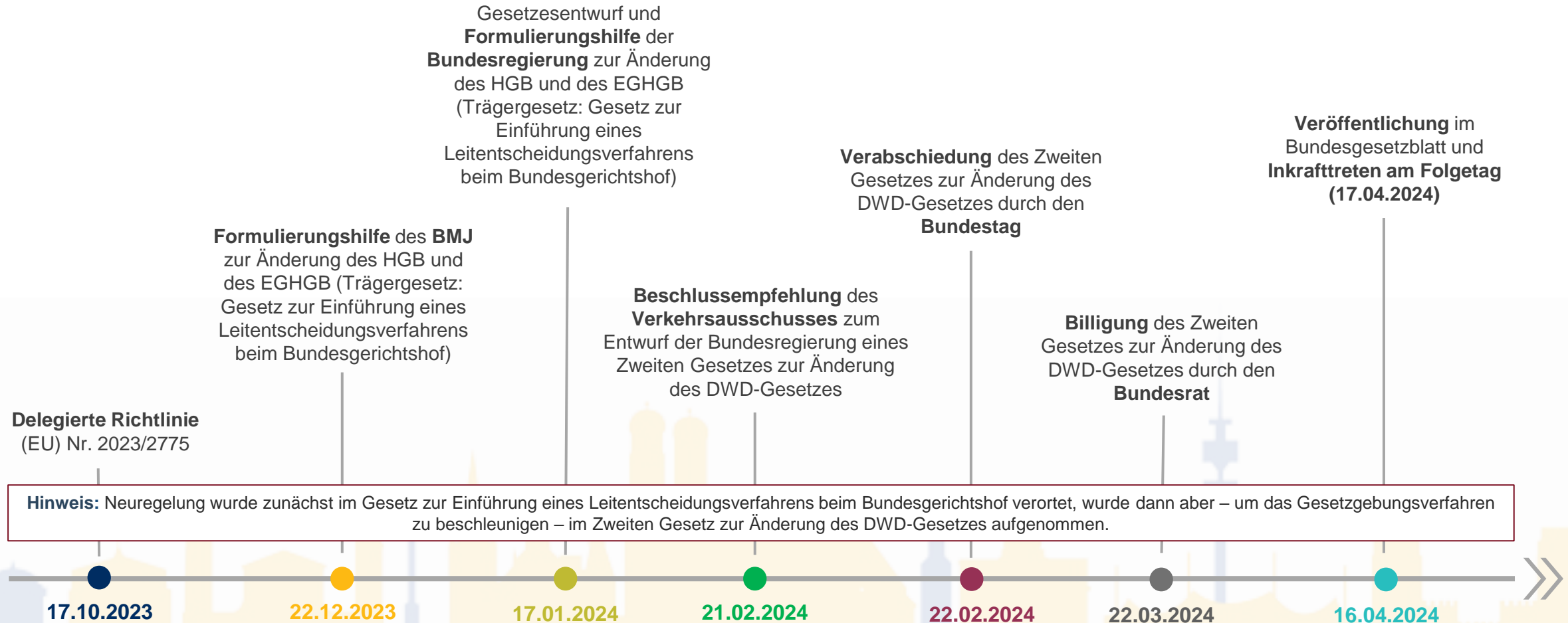
# Anhebung der handelsrechtlichen Schwellenwerte

- Veröffentlichung und Inkrafttreten
  - Zweites Gesetz zur Änderung des DWD-Gesetzes sowie zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften („DWD-Gesetz“)
- Veröffentlichung im BGBl. I am 16.04.2024 (Verkündung)
- Inkrafttreten am 17.04.2024



# Anhebung der handelsrechtlichen Schwellenwerte

## ■ Gesetzgebungsverfahren



# Anhebung der handelsrechtlichen Schwellenwerte

- Bisherige Rechtslage
  - **Einordnung** einer Gesellschaft nach § 267 HGB als...
    - klein
    - mittel
    - groß
  - Betrachtung von **zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen**
  - Größenabhängige Folgen bzw. größenabhängige Erleichterungen für die
    - Aufstellung
    - Prüfungspflicht
    - Offenlegung

## „alte“ Schwellenwerte

### Handelsgesetzbuch § 267 Umschreibung der Größenklassen

- (1) Kleine Kapitalgesellschaften sind solche, die **mindestens zwei der drei** nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:
1. 6 000 000 Euro Bilanzsumme.
  2. 12 000 000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag.
  3. Im Jahresdurchschnitt fünfzig Arbeitnehmer.
- (2) Mittlere Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei in Absatz 1 bezeichneten Merkmale überschreiten und jeweils mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:
1. 20 000 000 Euro Bilanzsumme.
  2. 40 000 000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag.
  3. Im Jahresdurchschnitt zweihundertfünfzig Arbeitnehmer.
- (3) Große Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei in Absatz 2 bezeichneten Merkmale überschreiten. Eine Kapitalgesellschaft im Sinn des § 264d gilt stets als große.
- (4) Die Rechtsfolgen der Merkmale nach den Absätzen 1 bis 3 Satz 1 treten nur ein, wenn sie an den **Abschlußstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren** über- oder unterschritten werden. Im Falle der Umwandlung oder Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1, 2 oder 3 am ersten Abschlußstichtag nach der Umwandlung oder Neugründung vorliegen. Satz 2 findet im Falle des Formwechsels keine Anwendung, sofern der formwechselnde Rechtsträger eine Kapitalgesellschaft oder eine Personenhandelsgesellschaft im Sinne des § 264a Absatz 1 ist.
- (4a) Die Bilanzsumme setzt sich aus den Posten zusammen, die in den Buchstaben A bis E des § 266 Absatz 2 aufgeführt sind. Ein auf der Aktivseite ausgewiesener Fehlbetrag (§ 268 Absatz 3) wird nicht in die Bilanzsumme einbezogen.
- (5) Als durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer gilt der vierte Teil der Summe aus den Zahlen der jeweils am 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember beschäftigten Arbeitnehmer einschließlich der im Ausland beschäftigten Arbeitnehmer, jedoch ohne die zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten.
- (6) Informations- und Auskunftsrechte der Arbeitnehmervertretungen nach anderen Gesetzen bleiben unberührt.

# Anhebung der handelsrechtlichen Schwellenwerte

- Bisherige Rechtslage
  - **Einordnung** einer Gesellschaft nach § 267a HGB als...
    - kleinst
  - „Unterkategorie“ von klein
  - Betrachtung von **zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen**
  - Geringere Aufstellungs- und Offenlegungspflichten als Kleinstkapitalgesellschaften

## „alte“ Schwellenwerte

### Handelsgesetzbuch § 267a Kleinstkapitalgesellschaften

(1) Kleinstkapitalgesellschaften sind kleine Kapitalgesellschaften, die **mindestens zwei der drei** nachstehenden Merkmale **nicht überschreiten**:

1. 350 000 Euro Bilanzsumme;
2. 700 000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag;
3. im Jahresdurchschnitt zehn Arbeitnehmer.

**§ 267 Absatz 4 bis 6 gilt entsprechend.**

(2) Die in diesem Gesetz für kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Absatz 1) vorgesehenen besonderen Regelungen gelten für Kleinstkapitalgesellschaften entsprechend, soweit nichts anderes geregelt ist.

(3) Keine Kleinstkapitalgesellschaften sind:

1. Investmentgesellschaften im Sinne des § 1 Absatz 11 des Kapitalanlagegesetzbuchs,
2. Unternehmensbeteiligungsgesellschaften im Sinne des § 1a Absatz 1 des Gesetzes über Unternehmensbeteiligungsgesellschaften oder
3. Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen, wobei die Ausübung der ihnen als Aktionär oder Gesellschafter zustehenden Rechte außer Betracht bleibt.

# Anhebung der handelsrechtlichen Schwellenwerte

- Bisherige Rechtslage
  - **Verpflichtung** zur Konzernrechnungslegung nach § 293 HGB nur bei...
    - Überschreiten der Größenkriterien an **zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen**
    - Bei Unterschreiten der Größenkriterien: Wegfall der Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses

## „alte“ Schwellenwerte

### Handelsgesetzbuch § 293 Größenabhängige Befreiungen

- (1) Ein Mutterunternehmen ist von der Pflicht, einen Konzernabschluß und einen Konzernlagebericht aufzustellen, befreit, wenn
1. am Abschlußstichtag seines Jahresabschlusses und am vorhergehenden Abschlußstichtag **mindestens zwei der drei** nachstehenden Merkmale zutreffen:
    - a) Die Bilanzsummen in den Bilanzen des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen, die in den Konzernabschluß einzubeziehen wären, übersteigen insgesamt nicht 24 000 000 Euro.
    - b) Die Umsatzerlöse des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen, die in den Konzernabschluß einzubeziehen wären, übersteigen in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag insgesamt nicht 48 000 000 Euro.
    - c) Das Mutterunternehmen und die Tochterunternehmen, die in den Konzernabschluß einzubeziehen wären, haben in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 250 Arbeitnehmer beschäftigt; oder
  2. am Abschlußstichtag eines von ihm aufzustellenden Konzernabschlusses und am vorhergehenden Abschlußstichtag **mindestens zwei der drei** nachstehenden Merkmale zutreffen:
    - a) Die Bilanzsumme übersteigt nicht 20 000 000 Euro.
    - b) Die Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag übersteigen nicht 40 000 000 Euro.
    - c) Das Mutterunternehmen und die in den Konzernabschluß einbezogenen Tochterunternehmen haben in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 250 Arbeitnehmer beschäftigt.
- Auf die Ermittlung der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer ist § 267 Abs. 5 anzuwenden.
- (2) Auf die Ermittlung der Bilanzsumme ist § 267 Absatz 4a entsprechend anzuwenden.
- (3) (weggefallen)
- (4) Außer in den Fällen des Absatzes 1 ist ein Mutterunternehmen von der Pflicht zur Aufstellung **des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts befreit, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 nur am Abschlußstichtag oder nur am vorhergehenden Abschlußstichtag erfüllt sind und das** Mutterunternehmen **am vorhergehenden Abschlußstichtag** von der Pflicht zur Aufstellung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts **befreit war.** § 267 Abs. 4 Satz 2 und 3 ist entsprechend anzuwenden.
- (5) Die Absätze 1 und 4 sind nicht anzuwenden, wenn das Mutterunternehmen oder ein in dessen Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen am Abschlusstichtag kapitalmarktorientiert im Sinn des § 264d ist oder es den Vorschriften des Ersten oder Zweiten Unterabschnitts des Vierten Abschnitts unterworfen ist.

# Anhebung der handelsrechtlichen Schwellenwerte

- Anhebung der monetären Schwellenwerte um 25 %
  - §§ 267, 267a HGB

Größenkriterien/ Größenklasse	Bilanzsumme		Umsatzerlöse		Beschäftigten- zahl
	alt	neu	alt	neu	
<b>kleinst</b>	≤ 0,35 Mio. €	≤ 0,45 Mio. €	≤ 0,7 Mio. €	≤ 0,9 Mio. €	≤ 10
<b>klein</b>	≤ 6 Mio. €	≤ 7,5 Mio. €	≤ 12 Mio. €	≤ 15 Mio. €	≤ 50
<b>mittelgroß</b>	≤ 20 Mio. €	≤ 25 Mio. €	≤ 40 Mio. €	≤ 50 Mio. €	≤ 250
<b>groß</b>	> 20 Mio. €	> 25 Mio. €	> 40 Mio. €	> 50 Mio. €	> 250



Auswirkungen auf Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses

- § 293 HGB

Größenkriterien/ Betrachtung	Bilanzsumme		Umsatzerlöse		Beschäftigten- zahl
	alt	neu	alt	neu	
<b>konsolidiert (Nettomethode)</b>	< 20 Mio. €	< 25 Mio. €	< 40 Mio. €	< 50 Mio. €	< 250
<b>nicht konsolidiert (Bruttomethode)</b>	< 24 Mio. €	< 30 Mio. €	< 48 Mio. €	< 60 Mio. €	< 250



Wegfall der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses?



# Anhebung der handelsrechtlichen Schwellenwerte

- **Gesetzliche Neuregelung**
  - Regelungen im EGHGB (Art. 93 EGHGB)
    - reguläre Erstanwendung für das (kalendergleiche) Geschäftsjahr 2024
    - möglich: vorzeitige Anwendung rückwirkend für das (kalendergleiche) Geschäftsjahr 2023
    - bei vorzeitiger Anwendung müssen die Kriterien nach den §§ 267, 267a, 293 HGB indes insgesamt angewendet werden
      - Kein „cherry picking“ zwischen Einzel- und Konzernabschluss
      - Einheitliche Wahlrechtsausübung notwendig

Bundesgesetzblatt Jahrgang 2024 Teil I Nr. 120, ausgegeben zu Bonn am 16. April 2024

Seite 3 von 4

## Artikel 3

### Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch

Dem Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4101-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 30 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist, wird folgender Vierundfünfzigster Abschnitt angefügt:

„Vierundfünfzigster Abschnitt

Übergangsvorschrift zum Zweiten Gesetz zur Änderung des DWD-Gesetzes sowie zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften

#### Artikel 93

(1) § 267 Absatz 1 und 2, § 267a Absatz 1 und § 293 Absatz 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs in der jeweils ab dem 17. April 2024 geltenden Fassung sind **erstmalig** auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte sowie Konzernlageberichte **für das nach dem 31. Dezember 2023 beginnende Geschäftsjahr** anzuwenden. Die in Satz 1 genannten Vorschriften in der bis einschließlich 16. April 2024 geltenden Fassung sind letztmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte sowie Konzernlageberichte für das vor dem 1. Januar 2024 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

(2) § 267 Absatz 1 und 2, § 267a Absatz 1 und § 293 Absatz 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs in der jeweils ab dem 17. April 2024 geltenden Fassung **dürfen bereits** auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte sowie Konzernlageberichte **für das nach dem 31. Dezember 2022 beginnende Geschäftsjahr** angewendet werden, **jedoch nur insgesamt**. Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, sind die in Satz 1 genannten Vorschriften in der bis einschließlich 16. April 2024 geltenden Fassung letztmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte sowie Konzernlageberichte für das vor dem 1. Januar 2023 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.“

Regelungen zur Erstanwendung der neuen, erhöhten Schwellenwerte der §§ 267, 267a, 293 HGB

Art. 93 Abs. 1 EGHGB:  
reguläre Erstanwendung für das  
kalenderjahrgleiche Geschäftsjahr 2024

Art. 93 Abs. 2 EGHGB:  
freiwillige (rückwirkende)  
Erstanwendung für das  
kalenderjahrgleiche Geschäftsjahr 2023

# Anhebung der handelsrechtlichen Schwellenwerte

## ■ Stellungnahme des IDW

- Gemeinsame Berichterstattung des Fachausschusses Unternehmensberichterstattung (FAB) und des Hauptfachausschusses (HFA) vom 05.04.2024
- Hinweise zur Rechnungslegung, Abschlussprüfung und Offenlegung bei Ausübung des Wahlrechts nach Artikel 93 Abs. 2 Satz 1 EGHGB i.d.F. des Zweiten Gesetzes zur Änderung des DWD-Gesetzes sowie zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften – Erstmalige Anwendung der angehobenen monetären Schwellenwerte der §§ 267, 267a und 293 HGB
- Inhalt der Stellungnahme des IDW:
  - Darstellung der Änderungen des HGB und EGHGB
  - Fragen zur Aufstellung, Feststellung bzw. Billigung und Offenlegung
  - Fragen zur Abschlussprüfung bei rückwirkendem Wegfall der gesetzlichen Prüfungspflichten



05.04.2024

**Gemeinsame Berichterstattung des Fachausschusses Unternehmensberichterstattung (FAB) und des Hauptfachausschusses (HFA)**

**Hinweise zur Rechnungslegung, Abschlussprüfung und Offenlegung bei Ausübung des Wahlrechts nach Artikel 93 Abs. 2 Satz 1 EGHGB i.d.F. des Zweiten Gesetzes zur Änderung des DWD-Gesetzes sowie zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften – Erstmalige Anwendung der angehobenen monetären Schwellenwerte der §§ 267, 267a und 293 HGB**

Durch das Zweite Gesetz zur Änderung des DWD-Gesetzes und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften (im Folgenden: das Änderungsgesetz),<sup>1</sup> dessen Inkrafttreten für Anfang April 2024 zu erwarten ist,<sup>2</sup> wird haftungsbeschränkten Gesellschaften (Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personengesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB) durch einen neuen Artikel 93<sup>3</sup> Abs. 2 Satz 1 EGHGB die Möglichkeit eingeräumt (Wahlrecht), § 267 Abs. 1 und 2, § 267a Abs. 1 und § 293 Abs. 1 Satz 1 HGB in der jeweils ab dem Tag des Inkrafttretens des Änderungsgesetzes geltenden Fassung (d.h. mit den um grundsätzlich 25 % angehobenen monetären Schwellenwerten) bereits auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte sowie Konzernlageberichte für das nach dem 31.12.2022 beginnende Geschäftsjahr – im Falle eines kalenderjährlichen Geschäftsjahres also für das Geschäftsjahr 2023 – anzuwenden, dies jedoch nur insgesamt (im Folgenden: das Wahlrecht). Durch Letzteres soll zum Ausdruck kommen, dass Unternehmen, die Mutterunternehmen i.S. des § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB sind, das Wahlrecht für ihren Jahresabschluss einerseits und ihren Konzernabschluss für dasselbe Geschäftsjahr andererseits nur einheitlich in Anspruch nehmen dürfen (vgl. BT-Drs. 20/10428, S. 13).

<sup>1</sup> Ursprünglich hatte das zuständige BMJ vorgesehen, für die hier in Rede stehenden Änderungen des HGB und des EGHGB das Gesetz zur Einführung eines Leitentscheidungsverfahrens beim Bundesgerichtshof als Trägergesetz zu nutzen (so noch bei Fassung des Kabinettsbeschlusses am 17.01.2024 zur zugrunde liegenden Formulierungsempfehlung für einen entsprechenden Änderungsantrag). Nachdem sich Verzögerungen bei der Finalisierung dieses Gesetzes abgezeichnet hatten, wurde ein anderes Trägergesetz herangezogen.

<sup>2</sup> Der Abschluss des materiellen Gesetzgebungsverfahrens ist in der 1042. Sitzung des Bundesrates am 22.03.2024 erfolgt; daran anschließend müssten noch die Ausfertigung, die Unterzeichnung und die Verkündung des Änderungsgesetzes im Bundesgesetzblatt Teil I erfolgen, damit es am Tag nach seiner Verkündung in Kraft tritt.

<sup>3</sup> Das verabschiedete Änderungsgesetz sieht in seiner Fassung vor Ausfertigung bzgl. der Nummerierung die Verwendung des nächsten bei Verkündung des Gesetzes freien Artikels mit Zählbezeichnung vor. Nach hieriger Einschätzung sollte dies die 93 sein; eine Abweichung kann allerdings nicht gänzlich ausgeschlossen werden.

# (Rückwirkende) Erstanwendung

- **Verpflichtende Erstanwendung** für Geschäftsjahre, die **nach dem 31.12.2023** beginnen
- **Freiwillige (rückwirkende) Erstanwendung** für Geschäftsjahre, die **nach dem 31.12.2022** beginnen




**Pflichtanwendung** der neuen Schwellenwerte erstmals für das kalendergleiche **Geschäftsjahr 2024** (Art. 93 Abs. 1 EGHGB)

**Freiwillige Anwendung** der neuen Schwellenwerte erstmals für das kalendergleiche **Geschäftsjahr 2023** (Art. 93 Abs. 2 EGHGB)

Bei Mutterunternehmen ist die Ausübung des Wahlrechts nur einheitlich hinsichtlich §§ 267, 267a und 293 HGB möglich!

# (Rückwirkende) Erstanwendung

- Erstanwendung: Wechsel der Größenklasse
  - Es gelten die allgemeinen Regelungen: Die Rechtsfolgen treten nur ein, wenn zwei Schwellenwerte an den Abschlussstichtagen von **zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren** über- oder unterschritten werden (§§ 267 Abs. 4, 267a Abs. 1 Satz 1, 293 Abs. 4 Satz 2 HGB).
  - Die neuen Schwellenwerte sind bei Erstanwendung auf **alle vergangenen Abschlussstichtage** anzuwenden 
  - Beispiel:

Aufgrund der Erstanwendung kann es zu einem **sofortigen Wechsel der Größenklasse** mit entsprechenden **Rechtsfolgen** kommen!

Abschlussstichtage	Alte Schwellenwerte		Neue Schwellenwerte	
	Kriterienerfüllung am Abschlussstichtag	Größenklasse	Kriterienerfüllung am Abschlussstichtag	Größenklasse
31.12.2019	groß	groß	mittelgroß	groß
31.12.2020	groß	groß	mittelgroß	mittelgroß
31.12.2021	groß	groß	groß	mittelgroß
31.12.2022	groß	groß	mittelgroß	mittelgroß
31.12.2023	groß	groß	groß	mittelgroß

Mit freiwilliger rückwirkender Anwendung der neuen Schwellenwerte kommt es zu einem Wechsel der Größenklasse zum 31.12.2023, weil sich für das Geschäftsjahr 2019 und 2020 erstmals neue Schwellenwertunterschreitungen ergeben.

# (Rückwirkende) Erstanwendung

- Erstanwendung: Wegfall der Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung
  - Es gelten die allgemeinen Regelungen: Die Rechtsfolgen treten nur ein, wenn zwei Schwellenwerte an den Abschlussstichtagen von **zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren** über- oder unterschritten werden (§§ 267 Abs. 4, 267a Abs. 1 Satz 1, 293 Abs. 4 Satz 2 HGB).
  - Die neuen Schwellenwerte sind bei Erstanwendung auf **alle vergangenen Abschlussstichtage** anzuwenden
  - Beispiel:



Aufgrund der Erstanwendung kann es zu einem **sofortigen Wegfall** hinsichtlich der **Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses** kommen!

Abschlussstichtage	Alte Schwellenwerte		Neue Schwellenwerte	
	Kriterienerfüllung am Abschlussstichtag	Verpflichtung	Kriterienerfüllung am Abschlussstichtag	Verpflichtung
31.12.2021	überschritten	ja	unterschritten	nein
31.12.2022	überschritten	ja	unterschritten	nein
31.12.2023	überschritten	ja	unterschritten oder (wieder erstmals) überschritten	nein

Mit freiwilliger rückwirkender Anwendung der neuen Schwellenwerte kommt es zu einem Wegfall der Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, weil sich für die Geschäftsjahre 2022 und 2023 nun Schwellenwertunterschreitungen ergeben.

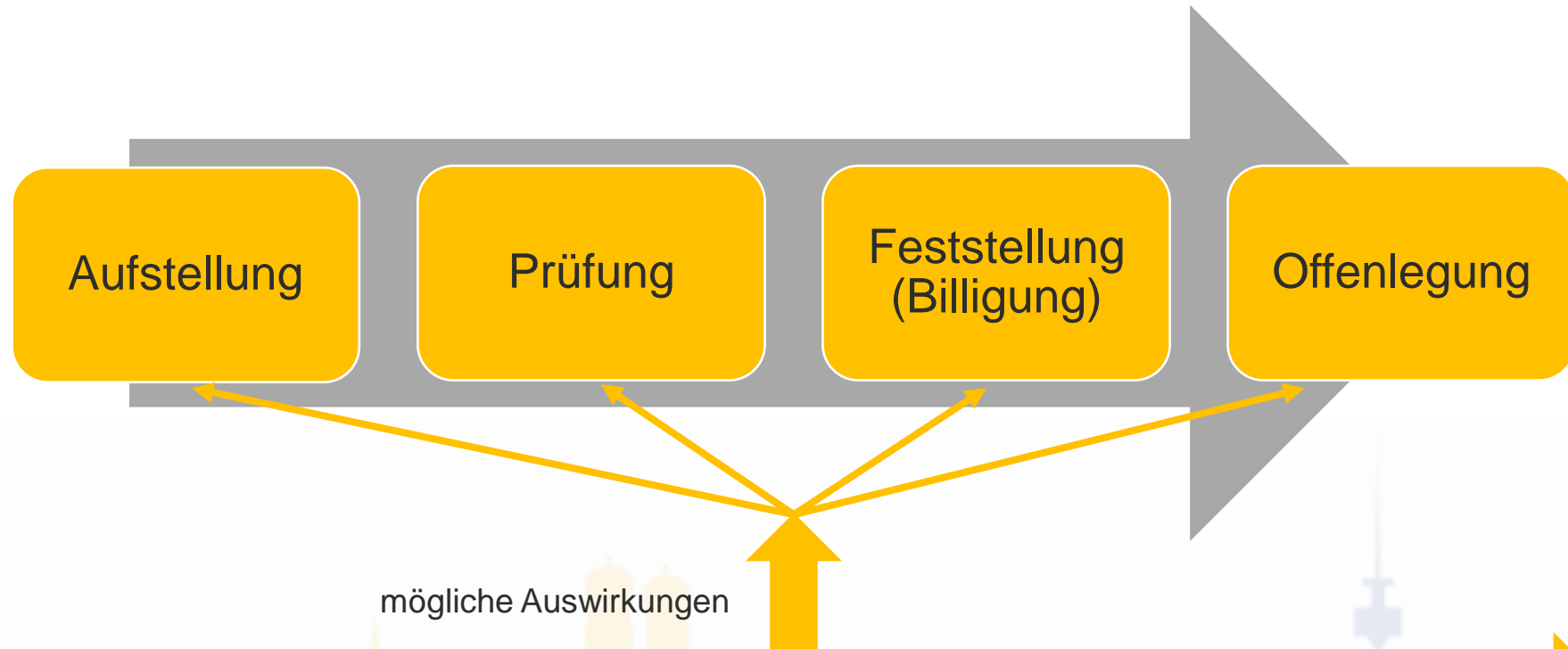
# (Rückwirkende) Erstanwendung

- Erstanwendung: **individuelle Analyse** notwendig
  - individuelle Analyse notwendig → zeigen sich „**Vorteile**“ aus neuen Schwellenwerten?
  - rückwirkende „als-ob“ Betrachtung, d.h. immer (unabhängig vom Erstanwendungs-zeitpunkt) Anwendung der neuen, erhöhten Schwellenwerte für Vergleichs-/„Prüf“-Zwecke auf das Vorjahr → Können die „Vorteile“ bereits für das Jahr vor der regulären Erstanwendung genutzt werden?
  - daher: unmittelbare Rechtsfolgen denkbar für das laufende Jahr (kalendergleiches Geschäftsjahr 2024) oder bereits für das Vorjahr (kalendergleiches Geschäftsjahr 2023)
  - Das Wahlrecht zur Anwendung der neuen Schwellenwerte bei rückwirkender (!) Anwendung kann bezogen auf die „Phasen“, in denen sich ein Jahres-/Konzernabschluss befindet, zu entsprechenden Auswirkungen bzw. Erleichterungen führen.

- (1) Kann das Unternehmen/der Konzern von den erhöhten Schwellenwerten vorzeitig, d.h. bei einer früheren, freiwilligen Erstanwendung profitieren?
- (2) „Wo und wie“, d.h. in welcher „Phase“ des Jahresabschlusses sind Erleichterungen möglich?

# (Rückwirkende) Erstanwendung

- Erstanwendung: „**Phasen**“ des Jahres-/Konzernabschlusses



Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Schwellenwerte: 17.04.2024

freiwillige, rückwirkende Erstanwendung für das kalenderjahrgleiche Geschäftsjahr 2023

reguläre, prospektive Erstanwendung für das kalenderjahrgleiche Geschäftsjahr 2024

# Folgen für Aufstellung, Prüfung, Feststellung bzw. Billigung und Offenlegung

- Erleichterungen bei Aufstellung, Prüfung, Offenlegung

## Erleichterungen bei...

### Aufstellung

- Aufstellungserleichterungen für kleine Gesellschaften nach §§ 266 Abs. 1, 276, 274a, 288 Abs. 1 HGB
- Aufstellungserleichterungen für mittelgroße Gesellschaften nach §§ 276, 288 Abs. 2 HGB
- Aufstellungserleichterungen für Kleinstgesellschaften nach § 264 Abs. 1 Satz 5 HGB

### Prüfung

- Prüfungspflicht nur für mittelgroße und große Gesellschaften

### Offenlegung

- Offenlegungserleichterungen für kleine Gesellschaften nach § 326 Abs. 1 HGB
- Offenlegungserleichterungen für mittelgroße Gesellschaften nach § 327 Abs. 1 HGB
- Hinterlegung als Alternative zur Offenlegung nach § 326 Abs. 2 HGB



# Folgen für Aufstellung, Prüfung, Feststellung bzw. Billigung und Offenlegung

- **Rückwirkung** mit sofortigem Wechsel der Größenklasse
  - Problemstellung: Sofortiger Wechsel der Größenklasse bei Abschlüssen, die schon auf Basis der alten Schwellenwerte
    - aufgestellt,
    - geprüft,
    - festgestellt bzw. gebilligt oder
    - offengelegt sind.

Abfolge

Wechsel der Größenklasse führt zu Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen sowie ggf. zum Wegfall der Prüfungspflicht.

Inwiefern können die neuen Schwellenwerte je nach Phase des Abschlusses dann noch rückwirkend geändert werden?

**Hinweis:** Ist zum **Zeitpunkt des Inkrafttretens** der neuen Schwellenwerte der Jahres-/Konzernabschluss (für das kalenderjahrgleiche Geschäftsjahr 2023) noch nicht aufgestellt, muss zu diesem Zeitpunkt die Entscheidung über eine rückwirkende Anwendung der erhöhten Schwellenwerte getroffen werden – und zwar bereits für die **Aufstellung**.

# Folgen für Aufstellung, Prüfung, Feststellung bzw. Billigung und Offenlegung

## ■ **Aufstellung**

- Grundsätzlich **Aufstellung mit Aufstellungserleichterungen** gemäß der neuen Größenklasse möglich

Auswirkungen der rückwirkenden Erstanwendung der neuen Schwellenwerte bei...

... einem noch nicht aufgestellten Jahresabschluss

... einem bereits aufgestellten Jahresabschluss

(finale) Aufstellung erfolgt bereits unter „Nutzung“ der neuen Schwellenwerte

neue Aufstellung → weitere Rechtsfolgen abhängig von Prüfungspflicht

# Folgen für Aufstellung, Prüfung, Feststellung bzw. Billigung und Offenlegung

## ■ **Aufstellung**

- Grundsätzlich Aufstellung mit Aufstellungserleichterungen gemäß der neuen Größenklasse möglich.

### **Achtung:**

Bei abgeschlossener Abschlussprüfung ist eine **Nachtragsprüfung** nach § 316 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB erforderlich, wenn die Kapitalgesellschaft mittelgroß ist.

### **Hinweis:**

Aus Transparenzgründen ist empfohlen, **über die Wahlrechtsausübung im Anhang bzw. unter der Bilanz zu berichten.**

**Wenn keine Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses mehr besteht, muss dieser nicht mehr auf- und festgestellt werden.**

Wenn noch keine Feststellung erfolgt ist, kann der Abschluss grundsätzlich problemlos noch geändert werden.  
Gegebenenfalls ist/wird eine Nachtragsprüfung erforderlich.

# Folgen für Aufstellung, Prüfung, Feststellung bzw. Billigung und Offenlegung

## ■ Prüfung

- Mit einem Wechsel in die kleine Größenkategorie ist ein **Wegfall der Prüfungspflicht** verbunden.

### Noch nicht begonnene Prüfung:

- Verzicht auf Abschluss eines Prüfungsvertrags
- Auflösung eines ggf. schon geschlossenen Prüfungsvertrags (weggefallene Geschäftsgrundlage / unmögliche Leistungserfüllung)
- Ggf. Abschluss eines Vertrags auf freiwillige Prüfung

### Laufende, noch nicht abgeschlossene Prüfung:

- Auflösung des Prüfungsvertrags mit Wirkung für die Zukunft (weggefallene Geschäftsgrundlage / unmögliche Leistungserfüllung)
  - Honorar für bisher erbrachte Leistungen wird geschuldet
- Ggf. freiwillige Prüfung
  - Vertragsanpassung oder Vertragsauflösung und Neuabschluss
  - Lagebericht muss nicht mehr aufgestellt und geprüft werden
- Anpassungs-/Änderungsvereinbarung zum Prüfungsauftrag

### Schon abgeschlossene Prüfung:

- Abgeschlossener Sachverhalt mit Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht
- Keine Umqualifizierung in freiwillige Prüfung

- **Hinweis:** Bei erneuter Prüfungspflicht im nächsten Jahr ist abzuwägen, ob eine Prüfung auch bei fehlender Prüfungspflicht sinnvoll sein kann.

# Folgen für Aufstellung, Prüfung, Feststellung bzw. Billigung und Offenlegung

- **Prüfung** – bereits abgeschlossene Abschlussprüfung
  - **Praxishinweis:**
    - *Unabhängig von dem aufgestellten und geprüften Jahresabschluss für das kalenderjahrgleiche Geschäftsjahr 2023 kann die kleine Kapitalgesellschaft nach freiwilliger, vorzeitiger Anwendung der erhöhten Schwellenwerte für Zwecke der Feststellung den Jahresabschluss unter Berücksichtigung der sich aus der Erstanwendung der erhöhten Schwellenwerte ergebenden Rechtsfolgen und Erleichterungen neu aufstellen – und dann diesen „neuen“, vom zuvor geprüften Jahresabschluss abweichenden **Jahresabschluss feststellen lassen.***



## ■ Feststellung

### ■ Praxishinweis bei noch nicht begonnener Abschlussprüfung:



- *Führt die vorzeitige, rückwirkende Anwendung der erhöhten Schwellenwerte dazu, dass die Prüfungspflicht entfällt, fällt auch die Grundlage des erteilten Pflicht-Prüfungsauftrags weg. Es steht der Gesellschaft aber frei, beispielsweise eine **freiwillige Jahresabschlussprüfung** zu beauftragen.*

### ■ Praxishinweis bei begonnener, aber noch nicht abgeschlossener Abschlussprüfung:



- *Bei zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Schwellenwerte bereits begonnenen, aber noch nicht abgeschlossenen Abschlussprüfungen und bei einer vorzeitigen Anwendung der erhöhten Schwellenwerte für das kalenderjahrgleiche Geschäftsjahr 2023 ist das Wegfallen der Prüfungspflicht und eine Anpassungsnotwendigkeit des bestehenden Prüfungsauftrags zu prüfen. Im Einzelfall ist der Abschluss einer **Anpassungs-/Änderungsvereinbarung** mit dem Abschlussprüfer sinnvoll.*

# Folgen für Aufstellung, Prüfung, Feststellung bzw. Billigung und Offenlegung

## ■ **Feststellung**

- Anwendung der neuen Schwellenwerte ist auch für festgestellte Abschlüsse grundsätzlich möglich.

### ➔ **Ersetzen** des „alten“ Abschlusses mit einem „neuen“ Abschluss **durch erneute Feststellung**

- wertaufhellende Ereignisse berücksichtigen → Bilanzpolitik und Auflösung Rücklagen zur Kompensation möglich
- aktualisierter Nachtragsbericht im Anhang
- geänderten Abschluss kennzeichnen; Änderungen im Anhang oder unter der Bilanz angeben.

**Wenn keine Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses mehr besteht, kann ein gebilligter Konzernabschluss durch Beschluss „aufgehoben“ werden.**

**Achtung:** Bei weiterhin bestehender Prüfungspflicht ist eine **Nachtragsprüfung** nach § 316 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB erforderlich.

# Folgen für Aufstellung, Prüfung, Feststellung bzw. Billigung und Offenlegung

## ■ Feststellung

### ■ Praxishinweise:

- *Die rückwirkende Erstanwendung der erhöhten Schwellenwerte für das kalenderjahrgleiche Geschäftsjahr 2023 eröffnet einen **Ausnahmefall im Sinne von IDW RS HFA 6**, sodass **unabhängig von der bereits erfolgten Aufstellung, Prüfung und Feststellung** des Jahresabschlusses ein neuer Jahresabschluss unter Beachtung sich durch eine neue Größenklasseneinstufung ergebenden Erleichterungen aufgestellt und auch festgestellt werden kann, unabhängig davon, wann die Feststellung des „bisherigen“ Jahresabschlusses erfolgt ist.*
- *Grundsätzlich erfolgt die **Änderung des Jahresabschlusses** zum Zwecke der rückwirkenden Inanspruchnahme größenabhängiger Erleichterungen **ergebnisneutral**. Es kann im Einzelfall **indes** zur Berücksichtigung sog. **wertaufhellender Ereignisse** kommen, deren Berücksichtigung dann Einfluss auf das handelsrechtliche Ergebnis hat. Zur Kompensation negativer Ergebniseffekte können bilanzpolitische Maßnahmen ergriffen oder Rücklagen aufgelöst werden. Der geänderte Jahresabschluss muss zudem gegebenenfalls geprüft werden und er muss festgestellt werden.*





# Folgen für Aufstellung, Prüfung, Feststellung bzw. Billigung und Offenlegung

## ■ Offenlegung

- Anwendung der neuen Schwellenwerte und damit Inanspruchnahme von Erleichterungen ist **nur für Zwecke der Offenlegung** möglich.
  - ABER: bereits offengelegte Abschlüsse nicht mehr änderbar



### Offenlegung als Gesellschaft einer niedrigeren Größenklasse

- Aufstellungserleichterungen (faktisch Offenlegungserleichterungen)
- Offenlegungserleichterungen
- aktualisierter Nachtragsbericht im Anhang
- Hinweis im offengelegten Abschluss
- ggf. Hinweis, dass Bestätigungsvermerk sich auf vollständigen Abschluss bezieht

Bei kleinen Kapitalgesellschaften braucht bspw.

- die Gewinn- und Verlustrechnung,
- der Lagebericht und
- der Bestätigungsvermerk


nicht offengelegt werden.


**Wenn keine Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses mehr besteht, muss ein gebilligter Konzernabschluss auch nicht mehr offengelegt werden.**

# Folgen für Aufstellung, Prüfung, Feststellung bzw. Billigung und Offenlegung

## ■ Offenlegung

### ■ Praxishinweise:

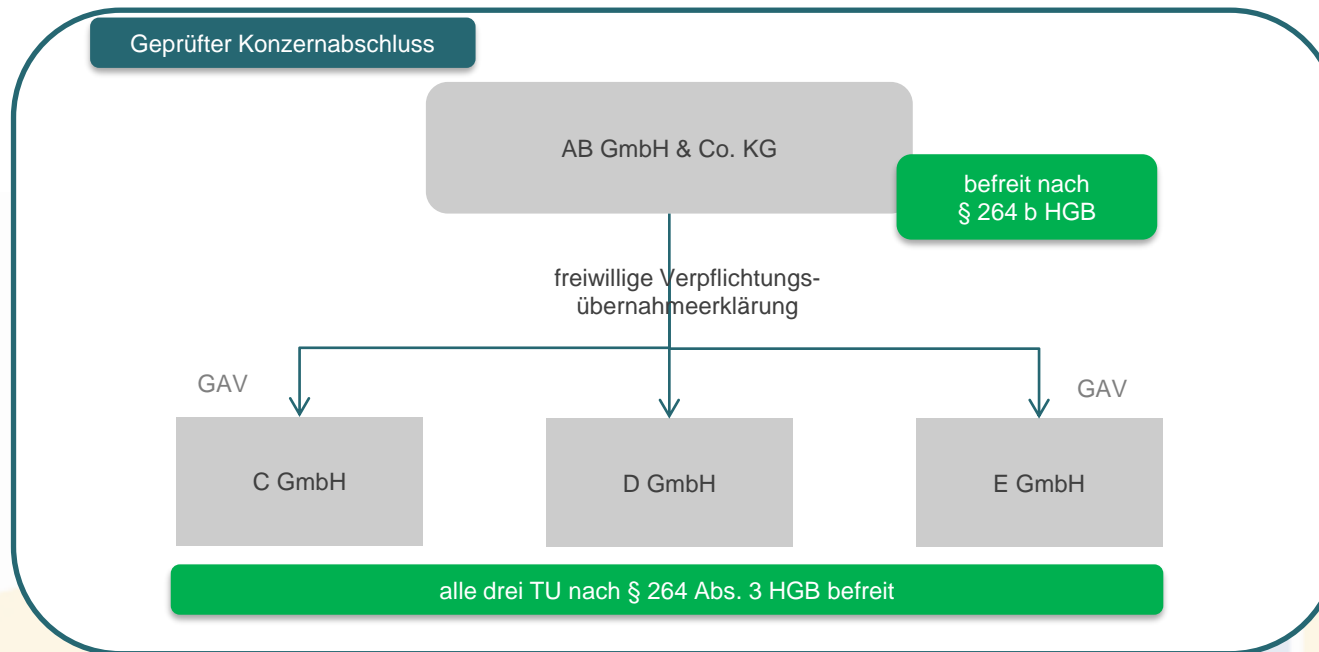
- 
- *Unabhängig von dem aufgestellten, geprüften und festgestellten Jahresabschluss für das kalenderjahrgleiche Geschäftsjahr 2023 kann die Kapitalgesellschaft bei freiwilliger, vorzeitiger Anwendung der erhöhten Schwellenwerte **allein für Zwecke der Offenlegung** den Jahresabschluss infolge der rückwirkenden Anwendung der erhöhten Schwellenwerte für das Geschäftsjahr 2023 unter Anwendung der der Gesellschaft zustehenden Offenlegungserleichterungen und gegebenenfalls unter Nachholung von Aufstellungserleichterungen offenlegen.*

- 
- *Nimmt eine Kapitalgesellschaft für Zwecke der Offenlegung rückwirkend die erhöhten Schwellenwerte in Anspruch, sollte hierauf bei der Offenlegung hingewiesen werden. Dies kann beispielsweise **durch folgenden Zusatz** erfolgen:*

**„Unabhängig von dem am XX.XX.XXXX [Tag der Feststellung] festgestellten Jahresabschluss hat die Gesellschaft für Zwecke der Offenlegung die erhöhten Schwellenwerte rückwirkend für das kalenderjahrgleiche Geschäftsjahr 2023 angewendet und sich daraus ergebende Erleichterungen für Zwecke der Offenlegung in Anspruch genommen.“**

# Folgen für Aufstellung, Prüfung, Feststellung bzw. Billigung und Offenlegung

- Konzernabschluss
  - Wegfall der Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses
    - ABER: In welchen Fällen ergibt eine freiwillige Erstellung eines Konzernabschlusses Sinn?
      - Beurteilung unter Einbeziehung der Nutzung der Befreiungsmöglichkeiten der §§ 264, 264b HGB



Wenn kein Konzernabschluss mehr erstellt (geprüft und offengelegt) wird, sind der Einzelabschluss des Mutterunternehmens und die drei Einzelabschlüsse der Tochterunternehmen im Zweifel vollständig aufzustellen, prüfen zu lassen und offenzulegen!

# Folgen für Aufstellung, Prüfung, Feststellung bzw. Billigung und Offenlegung

## ■ Konzernabschluss

### ■ **Praxishinweise:**

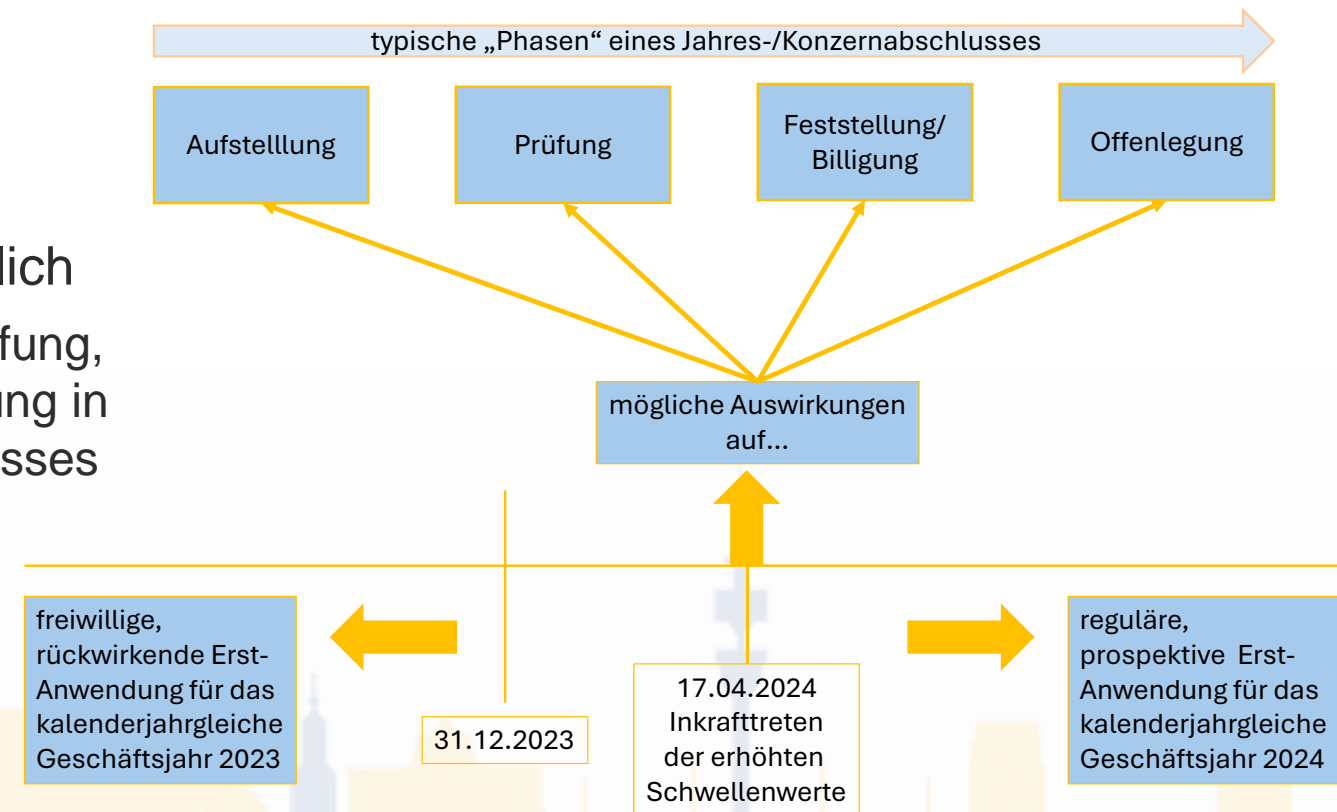
- *Bei der Beurteilung einer möglichen vorzeitigen Anwendung der erhöhten Schwellenwerte für das kalenderjahrgleiche Geschäftsjahr 2023 sowie der regulären Erstanwendung der erhöhten Schwellenwerte für das kalenderjahrgleiche Geschäftsjahr 2024 sind die mit einem Konzernabschluss verbundenen und in der Praxis gewünschten **Befreiungen nach §§ 264 Abs. 3, 264b HGB zu beachten.***



*Im Einzelfall kann es weiterhin sinnvoll und auch kostengünstiger sein, den Konzernabschluss weiter zu erstellen, prüfen zu lassen, zu billigen und offenzulegen und damit die möglichen Befreiungen auf Ebene der Einzelabschlüsse in Anspruch zu nehmen, als bei Wegfallen der Befreiungsmöglichkeiten die Aufwendungen auf Ebene aller Einzelabschlüsse für deren Aufstellung, Prüfung, Feststellung und Offenlegung zu tragen.*

## ■ Anhebung der handelsrechtlichen Schwellenwerte und die **Folgen der Erstanwendung**

- Grundsätzliche Erstanwendung für kalendergleiches Geschäftsjahr **2024**
- Freiwillige Erstanwendung für kalendergleiches Geschäftsjahr **2023**
  - Sofortiger Größenklassenwechsel möglich
    - Dann: Auswirkungen auf Aufstellung, Prüfung, Feststellung bzw. Billigung und Offenlegung in Abhängigkeit von der Phase des Abschlusses
    - erneute Aufstellung nicht zwingend notwendig; Anwendung neuer Schwellenwerte auch nur für Offenlegungszwecke möglich
    - Auswirkungen auf etwaige Prüfungen beachten



Vgl. Weiterführend: *Zwirner/Vodermeier/Krauß*, Anhebung der handelsrechtlichen Schwellenwerte: Implikationen der (rückwirkenden) Erstanwendung, WPg Heft 11 2024

1

**Erhöhte Schwellenwerte** sind **erstmalig** verpflichtend für das kalenderjahrgleiche **Geschäftsjahr 2024** anzuwenden.

2

Eine freiwillige, **vorzeitige Anwendung** kann bereits für das kalenderjahrgleiche **Geschäftsjahr 2023** erfolgen, wobei dieses **Wahlrecht** für Jahres- und Konzernabschluss gleichlautend auszuüben ist.

3

Die rückwirkende **Anwendung** der erhöhten Schwellenwerte kann die einzelnen **Phasen** Aufstellung, Prüfung, Feststellung/Billigung und Offenlegung betreffen. Es können nachträglich etwaige Erleichterungen **auch „nur“ für die Offenlegung** genutzt werden.

4

Die Anwendung bzw. **Rechtsfolgen** der erhöhten Schwellenwerte sind **im Einzelfall zu prüfen** und zu würdigen; insbesondere auch im Hinblick auf mögliche Publizitätspflichten bzw. Publizitätsbefreiungen.

1. Brennpunkte der Bilanzierung: Neuerungen aus der Facharbeit des IDW und DRSC und Bilanzierungsaspekte zum Jahresende
2. Brennpunkte der Bewertung: Zinsumfeld und Inflation – Auswirkungen auf (Pensions-) Rückstellungen und Unternehmenswerte
3. Steuerliche Neuerungen und Auswirkungen auf den Jahresabschluss 2024
4. Aktuelle Rechtsprechung zum Handels- und Steuerrecht
5. Brennpunkte der Berichterstattung: Ausgewählte Hinweise zu Anhang und Lagebericht
6. Erleichterungen durch die Erhöhung der handelsrechtlichen Schwellenwerte
7. Status quo der Nachhaltigkeitsberichterstattung: Nationale Umsetzung und Praxistipps

## ■ Hintergrund

- „Übereinkommen von Paris“ vom 12.12.2015

### drei Hauptziele

- Beschränkung des Anstiegs der weltweiten Durchschnittstemperatur (möglichst auf 1,5°C; auf jeden Fall deutlich unter 2°C im Vergleich zum vorindustriellen Zeitalter)
- Senkung der Emissionen und Anpassung an den Klimawandel
- Lenkung von Finanzmitteln im Einklang mit den Klimaschutzzielen

- „European Green Deal“ aus dem Jahr 2019

### zwei Hauptziele

- Klimaneutralität Europas bis zum Jahr 2050 erreichen
- bis zum Jahr 2030 soll der Ausstoß von Treibhausgasen bereits um 55% gesenkt werden



PARIS2015  
CONFÉRENCE DES NATIONS UNIES  
SUR LES CHANGEMENTS CLIMATIQUES  
COP21-CMP11

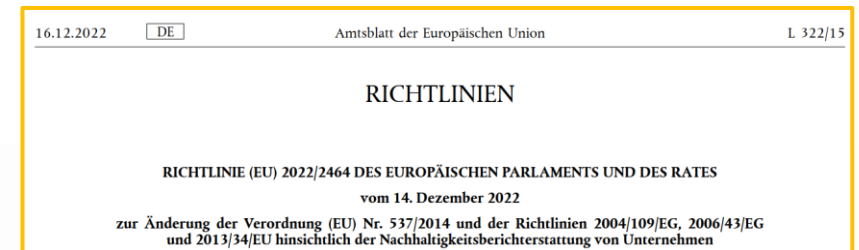
Der europäische Grüne Deal  
Erster klimaneutraler Kontinent werden




## ■ Status quo zur Verabschiedung der Neureglungen




- 21.04.2021: Veröffentlichung des Richtlinienentwurfs zur CSRD durch die EU-Kommission
- 10.11.2022: Annahme des überarbeiteten Entwurfs durch das EU-Parlament in erster Lesung
- 28.11.2022: endgültige Billigung des CSRD-Entwurfs durch den EU-Rat
- 16.12.2022: Veröffentlichung der CSRD im Amtsblatt der Europäischen Union
- 05.01.2023: Inkrafttreten der CSRD



- Umsetzung in nationales Recht durch Mitgliedstaaten innerhalb von 18 Monaten erforderlich: bis 06.07.2024

 Deutschland hat Frist nicht eingehalten!  
Vertragsverletzungsverfahren durch EU eingeleitet am 26.09.2024  
(insgesamt gegen damals 17 EU-Staaten) ((heute haben 16 noch nicht umgesetzt))

# Was ist geregelt?

- **DASS... und WAS...**
  - CSRD gibt rechtlichen Rahmen vor (Alternativen?: Keine.)
  
- **WER... und WANN...**
  - insb. große KapG und bestimmte Personenhandelsgesellschaften
  - wesentliche Erstanwendung im Mittelstand für das kalenderjahrgleiche GJ 2025
  
- **WO, WIE... und WIE VIEL...**
  - Nachhaltigkeitsbericht als eigenständiger Teil im Lagebericht
  - aktuell 12 ESRS mit hoher Anzahl an Pflichtangaben
  
- **Status quo:**
  -  aktuell vorliegend RegE vom Juli 2024 /
  - BT-Sitzung am 26.09.2024 mit Verweisung an Ausschüsse

Das Unternehmen muss nicht nachhaltig sein.

Es muss berichten, ob bzw. wie nachhaltig es ist.

Weitere Entwicklung bleibt abzuwarten

## Gesetzesentwurf

der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen

### A. Problem und Ziel

Die Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (ABl. L 322 vom 18.12.2022, S. 15) (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) verpflichtet die Mitgliedstaaten bis zum 8. Juli 2024 zur Einführung einer Nachhaltigkeitsberichterstattung für nach dem Bilanzrecht als große sowie als kleine oder mittelgroße kapitalmarktorientierte definierte Unternehmen und einer Prüfung der entsprechenden Nachhaltigkeitsberichterstattung. Damit trägt das Gesetz insbesondere zur rechtzeitigen Erreichung des Ziels 12 der UN-Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung bei, nachhaltige Konsum- und Produktionsmuster sicherzustellen. Diese Verpflichtung wird mit dem vorliegenden Gesetz umgesetzt. Im Zuge der Umsetzung wird auch der bestehende Rechtsrahmen überprüft und punktuell angepasst.

### B. Lösung

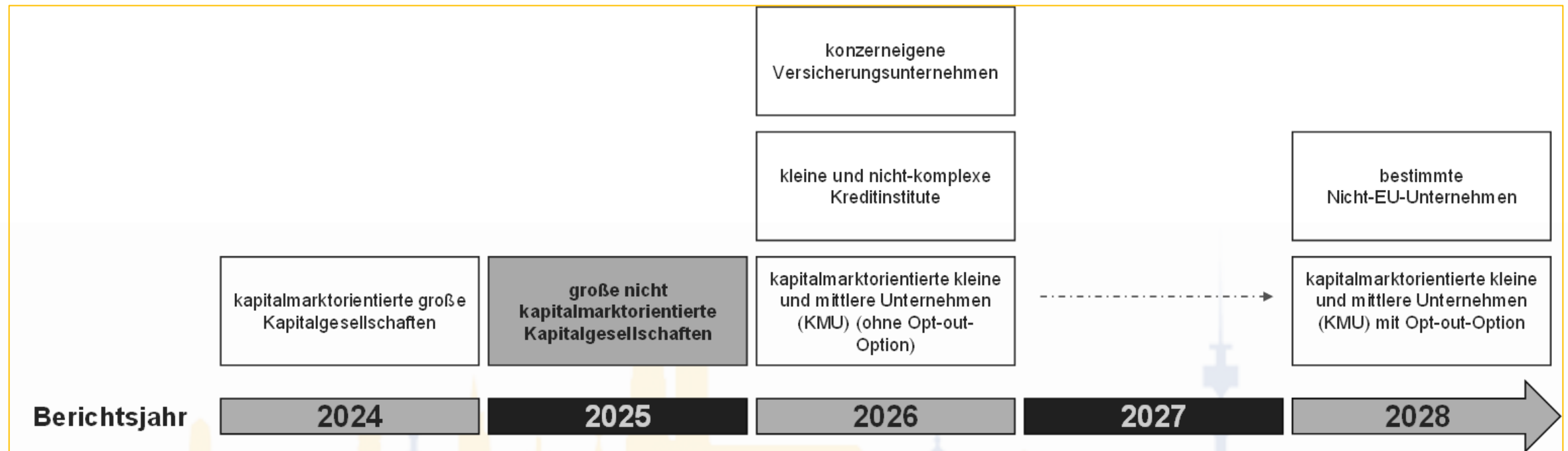
Zur Umsetzung der unter A. genannten Ziele sind Änderungen unter anderem im Handelsgesetzbuch, im Wertpapierhandelsgesetz und in der Wirtschaftsprüferordnung erforderlich.

### C. Alternativen

Keine.

# Aufstellungspflicht und Befreiungsmöglichkeiten

## ■ Gestaffelte Erstanwendung



# Aufstellungspflicht und Befreiungsmöglichkeiten

- Aufstellungspflicht
  - Auszug aus dem RegE vom 24.07.2024



## „§ 289b

Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht; Befreiungen; Beteiligung von Arbeitnehmervertretern

(1) Eine Kapitalgesellschaft hat ihren Lagebericht um einen Nachhaltigkeitsbericht zu erweitern, wenn die Kapitalgesellschaft

1. groß im Sinne des § 267 Absatz 3 Satz 1 und Absatz 4 bis 5 ist oder
2. kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d und keine Kleinstkapitalgesellschaft (§ 267a) ist.

Der Nachhaltigkeitsbericht hat im Lagebericht einen dafür vorgesehenen, klar erkennbaren Abschnitt zu bilden.

## „§ 315b

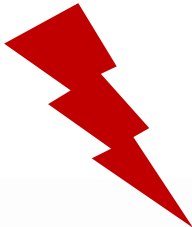
Pflicht zur Erweiterung des Konzernlageberichts um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht; Befreiungen; Beteiligung von Arbeitnehmervertretern

(1) Ein Mutterunternehmen (§ 290), bei dem die Voraussetzungen für eine größenabhängige Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernlageberichts gemäß § 293 Absatz 1, 2 und 4 nicht vorliegen, hat seinen Konzernlagebericht um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht zu erweitern. Der Konzernnachhaltigkeitsbericht hat im Konzernlagebericht einen dafür vorgesehenen, klar erkennbaren Abschnitt zu bilden.

- Verpflichtung für den Jahresabschluss in Abhängigkeit der Kapitalmarktorientierung bzw. Größe
- Verpflichtung für jeden „Pflicht“-Konzernabschluss nach HGB

# Aufstellungspflicht und Befreiungsmöglichkeiten

- Befreiungs- und Erleichterungsmöglichkeiten
  - § 289b Abs. 2 bis 5 HGB-E bzw. § 315b Abs. 2 bis 4 HGB-E regeln **verschiedene Befreiungsmöglichkeiten** – je nach Konstellation in einer Unternehmensgruppe
  - in direkter Umsetzung der europäischen Vorgaben aus der CSRD



Befreiungsmöglichkeiten gelten nicht, sofern das zu befreiende (Mutter-) Unternehmen selbst kapitalmarktorientiert i.S.d. § 264d HGB und eine große Kapitalgesellschaft i.S.v. § 267 HGB ist.

- Befreiungen sind möglich, wenn der Nachhaltigkeitsbericht nach den Vorgaben der CSRD ...
  - ... aufgestellt, geprüft und offengelegt wird bzw. das Gleichwertigkeitserfordernis erfüllt ist!

Befreiungsmöglichkeiten nur bei gesetzeskonformer Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Nachhaltigkeitsberichts → Wegfall der Verpflichtung zur Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts!

# Aufstellungspflicht und Befreiungsmöglichkeiten

## ■ Befreiungs- und Erleichterungsmöglichkeiten

1

- **§ 289b Abs. 2 HGB-E:** Befreiung einer Kapitalgesellschaft von der Erweiterung ihres Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht auf einzelgesellschaftlicher Ebene bei folgenden Voraussetzungen:
  - sie ist selbst ein Tochterunternehmen (TU) eines Mutterunternehmens (MU) mit Sitz in der EU (und damit z.B. auch in Deutschland) oder einem anderen EWR-Vertragsstaat und
  - sie – sowie etwaige Tochterunternehmen – wird in den Konzernabschluss des MU einbezogen und
  - der Konzernlagebericht des MU wird um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht nach europäischen Vorgaben erweitert



**Gleichwertigkeit** von EU-Nachhaltigkeitsberichten **ist** durch supranationale EU-Vorgaben **sichergestellt!**

# Aufstellungspflicht und Befreiungsmöglichkeiten

## ■ Befreiungs- und Erleichterungsmöglichkeiten

2

- **§ 289b Abs. 3 HGB-E:** Befreiung einer Kapitalgesellschaft von der Erweiterung ihres Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht auf einzelgesellschaftlicher Ebene bei folgenden Voraussetzungen:
  - sie ist selbst ein TU eines MU mit Sitz in einem Drittstaat (d.h. außerhalb der EU), und
  - sie – sowie etwaige Tochterunternehmen – wird in den konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht dieses MU, der als gleichwertig i.S.d. CSRD angesehen wird, und der auch die Inhalte nach Art. 8 der EU-Taxonomie-Verordnung enthält, einbezogen



**Gleichwertigkeit** von Nicht-EU-Nachhaltigkeitsberichten **muss** durch **gleichwertige Erfüllung** der supranationale EU-Vorgaben **sichergestellt** werden!

# Aufstellungspflicht und Befreiungsmöglichkeiten

- Befreiungs- und Erleichterungsmöglichkeiten
  - **§ 289b Abs. 4 HGB-E:** Befreiungsmöglichkeiten erfordern das **Bereitstellen bestimmter Informationen** über den befreienden Nachhaltigkeitsbericht durch die zu befreiende Gesellschaft in ihrem Lagebericht
    - Name und Sitz des befreienden MU
    - Angaben zum Fundort der befreienden Berichterstattung (Internetseite)
    - Information über die Befreiung an sich
  
- Frage: Was passiert, wenn ein zu befreiendes Unternehmen aufgrund von §§ 264 Abs. 3 bzw. 264b HGB von der Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts befreit ist und folglich diese Informationen nicht im Lagebericht bereitstellen kann?
  - IDW: Forderung nach einer Klarstellung, wie ein zu befreiendes Unternehmen, das seinerseits aufgrund von §§ 264 Abs. 3 bzw. 264b HGB von der Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts befreit ist, diese Voraussetzung erfüllen kann

(4) Eine Befreiung nach Absatz 2 oder 3 tritt nur ein, wenn der Lagebericht der Kapitalgesellschaft alle folgenden Angaben enthält:

1. Name und Sitz des Mutterunternehmens, das den befreienden Konzernlagebericht (Absatz 2) oder den befreienden konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht (Absatz 3) aufstellt,
2. die Internetseite, auf der
  - a) der befreiende Konzernlagebericht des Mutterunternehmens (Absatz 2) oder der befreiende konsolidierte Nachhaltigkeitsbericht des Mutterunternehmens (Absatz 3) in deutscher oder englischer Sprache abrufbar ist und
  - b) der Prüfungsvermerk über den Nachhaltigkeitsbericht zum befreienden Konzernlagebericht des Mutterunternehmens (Absatz 2) oder das Urteil über die Prüfung des befreienden konsolidierten Nachhaltigkeitsberichts des Mutterunternehmens (Absatz 3) abrufbar ist, und
3. die Information, dass die Kapitalgesellschaft von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht befreit ist.



# Aufstellungspflicht und Befreiungsmöglichkeiten

## ■ Befreiungs- und Erleichterungsmöglichkeiten

3

- **§ 289b Abs. 5 HGB-E:** ein berichtspflichtiges MU kann sich auch selbst von seiner auf Einzelgesellschaftsebene bestehenden Berichtspflicht durch die Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts auf Konzernebene – dessen MU sie ist – befreien (sog. **Selbstbefreiung**)



Nachhaltigkeitsberichterstattung auf Konzernebene befreit das MU von einer einzelgesellschaftlichen Berichterstattungspflicht (sog. Selbstbefreiung)

- Achtung: keine Selbstbefreiung möglich, sofern das zu befreiende Mutterunternehmen selbst ein kapitalmarktorientiertes großes Unternehmen ist (Rückausnahme von der Selbstbefreiung)
  - dann bleibt die eigenständige Berichtspflicht auf einzelgesellschaftlicher Ebene bestehen

# Aufstellungspflicht und Befreiungsmöglichkeiten

## ■ Befreiungs- und Erleichterungsmöglichkeiten

4

- **§ 315b Abs. 2 HGB-E:** Befreiung eines MU, das selbst wiederum TU eines übergeordneten Konzerns ist, von der Pflicht zur Aufstellung eines eigenen Nachhaltigkeitsberichts für den Teilkonzern bei folgenden Voraussetzungen:
  - sie ist selbst ein Tochterunternehmen (TU) eines Mutterunternehmens (MU) mit Sitz in der EU (und damit z.B. auch in Deutschland) oder einem anderen EWR-Vertragsstaat und
  - sie sowie ihre Tochterunternehmen werden in den Konzernabschluss des MU einbezogen und
  - der Konzernlagebericht des MU wird um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht nach europäischen Vorgaben erweitert



# Aufstellungspflicht und Befreiungsmöglichkeiten

## ■ Befreiungs- und Erleichterungsmöglichkeiten

5

- **§ 315b Abs. 3 HGB-E:** Befreiung eines MU, das selbst wiederum TU eines übergeordneten Konzerns ist, ist von der Pflicht zur Aufstellung eines eigenen Nachhaltigkeitsberichts für den Teilkonzern bei folgenden Voraussetzungen:
  - sie ist selbst ein TU eines MU mit Sitz in einem Drittstaat (d.h. außerhalb der EU), und
  - sie sowie ihre Tochterunternehmen werden in den konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht dieses MU, der als gleichwertig i.S.d. CSRD angesehen wird, und der auch die Inhalte nach Art. 8 der EU-Taxonomie-Verordnung enthält, einbezogen
  
- **§ 315b Abs. 4 HGB-E:** auch hier müssen für eine wirksame Befreiung bestimmte Informationen über den befreienden Nachhaltigkeitsbericht bereitgestellt werden
  - siehe vorne bei § 289b Abs. 4 HGB-E



# Aufstellungspflicht und Befreiungsmöglichkeiten

- Befreiungs- und Erleichterungsmöglichkeiten
  - Schaffung eines „**künstlichen Konsolidierungskreises**“ für Zwecke der Nachhaltigkeitsberichterstattung für eine Übergangszeit bis zum 06.01.2030
    - geregelt in **Art. 48i der EU-Bilanzrichtlinie** (i.d.F. der CSRD)
    - unter bestimmten Voraussetzungen kann ein „kombinierter Nachhaltigkeitsbericht“, der Tochterunternehmen und ggf. deren Tochterunternehmen eines Mutterunternehmens aus einem Drittland enthält, für ein berichtspflichtiges Tochterunternehmen eine Befreiungswirkung entfalten
      - Bericht muss nicht von einem Mutterunternehmen erstellt werden, d.h. Mutter-Tochter-Verhältnis ist keine Voraussetzung
  - **Erleichterung:** berichtspflichtige Unternehmen, die eigentlich mangels einer Befreiung durch die Konzern-Obergesellschaft selbst berichten müssen, können in einem solchen Bericht zusammengefasst werden, selbst wenn bspw. nur „Schwester-Verhältnisse“ vorliegen



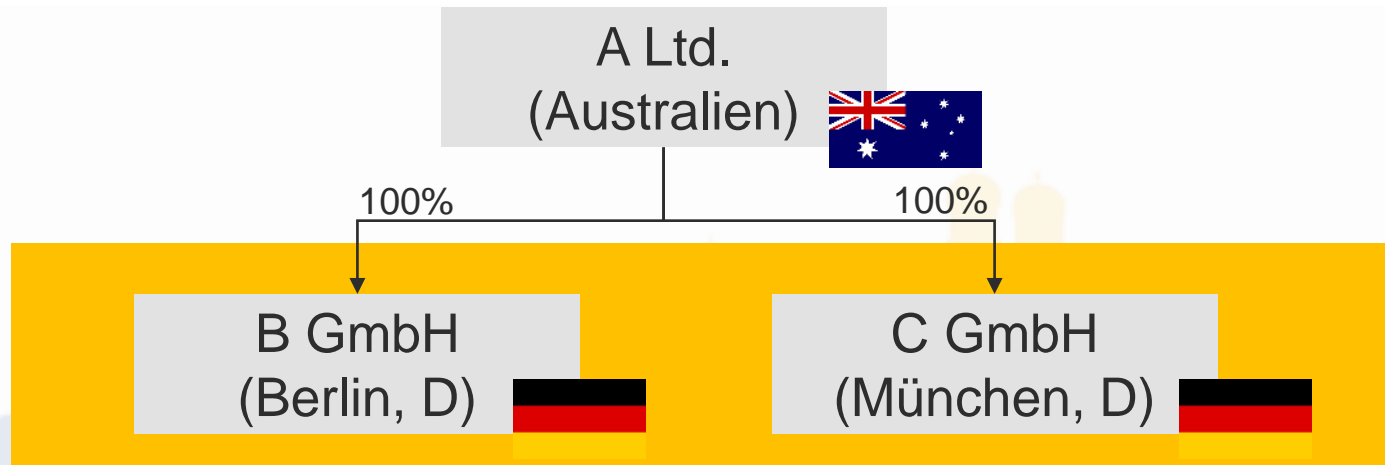
Ziel: Befreiung von Schwestergesellschaften (übergangsweise)

# Aufstellungspflicht und Befreiungsmöglichkeiten

- Befreiungs- und Erleichterungsmöglichkeiten
  - Schaffung eines „**künstlichen Konsolidierungskreises**“
    - geregelt in **Art. 48i der EU-Bilanzrichtlinie** (i.d.F. der CSRD)
    - „Schwestern“ sollen einen gemeinsamen Bericht erstellen dürfen
    - RegE zur CSRD: Umsetzung in Art. X1 Abs. 6 EGHGB-E

## Sachverhalt:

A erstellt in Australien einen Konzernabschluss nach IFRS;  
 B GmbH und C GmbH sind nach § 267 HGB große KapG



künstlicher Konsolidierungskreis für den Nachhaltigkeitsbericht

(6) Für Geschäftsjahre, die vor dem 7. Januar 2030 enden, ist ein Unternehmen im Sinne des § 289b Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs, auch in Verbindung mit § 340a Absatz 5 Satz 1 oder § 341a Absatz 2a Satz 1 des Handelsgesetzbuchs, von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht befreit, wenn

1. das Unternehmen ein Tochterunternehmen eines Mutterunternehmens ist, das seinen Sitz nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum hat,
2. das Unternehmen in den konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht eines weiteren Tochterunternehmens des Mutterunternehmens nach Nummer 1 einbezogen ist, das
  - a) seinen Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum hat,
  - b) die Anwendungsvoraussetzungen nach Artikel 19a Absatz 1 Unterabsatz 1 oder Artikel 29a Absatz 1 Unterabsatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (ABl. L 182 vom 29.6.2013, S. 19), die zuletzt durch die Richtlinie (EU) 2024/1306 (ABl. L 2024/1306, 8.5.2024) geändert worden ist, erfüllt,
  - c) in mindestens einem der fünf vorangegangenen Geschäftsjahre ausweislich seines Jahresabschlusses oder Konzernabschlusses die höchsten Umsatzerlöse des Konzerns des Mutterunternehmens nach Nummer 1 in der Europäischen Union und den Vertragsstaaten des Abkommens über den europäischen Wirtschaftsraum auswies,

# Inhalte des Nachhaltigkeitsberichts

- **Verbindliche europäische Berichtsstandards** mit Übergangsbestimmungen und Erleichterungen

287 Seiten

Übergreifende Standards (Cross Cutting Standards)	Standards zu Umweltaspekten	Standards zu Sozialaspekten	Standard zu Governance-Aspekten	
ESRS 1 Allgemeine Anforderungen	ESRS E1 Klimawandel	16	ESRS S1 Eigene Belegschaft	ESRS G1 Unternehmenspolitik
ESRS 2 Allgemeine Angaben	127	ESRS E2 Umwelt- verschmutzung	3	ESRS S2 Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette
	ESRS E3 Wasser- und Meeresressourcen	2	ESRS S3 Betroffene Gemeinschaften	
	ESRS E4 Biologische Vielfalt und Ökosysteme	11	ESRS S4 Verbraucher und Endnutzer	
	ESRS E5 Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft	2		



„Umweltinformationen“ auch in Verbindung mit EU- Taxonomie betrachten

**Hinweis:**

- Von 783 Pflichtangaben stehen **622 Angaben** unter dem **Wesentlichkeitsvorbehalt**
- 161 Datenpunkte sind stets zu bearbeiten

# Inhalte des Nachhaltigkeitsberichts

- Liste der **Datenpunkte** in ESRS - EFRAG

ESRS - DELEGATED ACT (31 JULY 2023)				
Number of "shall" DPs (without MDR-PAT&M)				Number of "may" DPs
ESRS	Irrespective of MA	Subject to MA	Total	
ESRS 2	127		127*	12
E1	16	171	187	15
E2	3	41	44	20
E3	2	25	27	18
E4	11	43	54	65
E5	2	40	42	19
S1		127	127	55
S2		47	47	18
S3		45	45	18
S4		44	44	19
G1		39	39	10
<b>TOTAL</b>	<b>161</b>	<b>622</b>	<b>783</b>	<b>269</b>
<b>TOTAL DP (%)</b>	<b>21%</b>	<b>79%</b>	<b>100%</b>	
*7 DPs are excluded from the count as subject to phased in (ESRS 2 BP2 par. 17)				

Quelle: EFRAG IG3 DP's explanatory note 31.05.2024

Die Implementation Guidance wurde in Verbindung mit einer Excel-Liste, die die einzelnen Datenpunkten enthält, veröffentlicht.

Sowohl die Implementation Guidance als auch die Excel-Liste sind als Entwürfe zur öffentlichen Konsultation freigegeben!

# Inhalte des Nachhaltigkeitsberichts

- **Erleichterungen übergangsweise**
  - generell: **keine Angabe von Vorjahreswerten**
  - bestimmte **Erleichterungen** für alle Unternehmen/Konzerne in den ersten Jahren, z.B. zu bestimmten **finanziellen Auswirkungen**
  - für Unternehmen/Konzern mit im Durchschnitt **weniger als 750 Beschäftigten**
    - Angaben zu ESRS E1-6 zu **Scope 3** und damit auch zu den **Treibhausgas-Gesamtemissionen** können im **ersten Jahr** der Berichterstattung weggelassen werden
    - Berichterstattung kann **zudem** weggelassen werden in den **ersten beiden Jahren** für:
      - alle Angabepflichten von ESRS S1 „Eigene Belegschaft“
      - alle Angabepflichten von ESRS E4 „Biologische Vielfalt und Ökosysteme“
      - alle Angabepflichten von ESRS S2 „Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette“
      - alle Angabepflichten von ESRS S3 „Betroffene Gemeinschaften“
      - alle Angabepflichten von ESRS S4 „Verbraucher und Endnutzer“



# Inhalte des Nachhaltigkeitsberichts

- **Doppelte Wesentlichkeitsanalyse** zur Festlegung der Berichtsinhalte
  - von der Long List zur Short List → Reduktion der ESRS auf die relevanten Themen
  - § 289c Abs. 3 HGB-E: Gesetzgeber greift das Konzept der doppelten Wesentlichkeit (*double materiality*) auf, nach dem die Unternehmen gemäß ESRS 2.51 ff. ihre berichtspflichtigen Inhalte systematisch ermitteln und über ihr Vorgehen berichten müssen

„Die Durchführung einer Bewertung der Wesentlichkeit [...] ist erforderlich, damit das Unternehmen die zu übermittelnden wesentlichen **Auswirkungen, Risiken und Chancen** ermitteln kann.“  
(ESRS 1, Kapitel 3, Tz. 21 ff.)

- es muss eine Identifizierung und Bewertung der wesentlichen **Auswirkungen, Risiken und Chancen (IRO)** bezüglich der Inside-Out- (*impact materiality* (Auswirkungs-Wesentlichkeit)) sowie Outside-In- (*financial materiality* (Finanzielle Wesentlichkeit)) Perspektiven erfolgen
- die Wesentlichkeit einer „Sichtweise“ ist ausreichend für die Berichtspflicht
- relevante Stakeholder werden in den Prozess mit eingebunden



**zentrale  
Begriffe!**

# Format gem. ESEF-Verordnung

- § 289g HGB-E: Lagebericht muss in einem elektronischen Berichtsformat gem. Artikel 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 – gemeint ist das sog. **European Single Electronic Format (ESEF)** und damit ein **xhtml-Format – aufgestellt** werden
- darin enthaltener Nachhaltigkeitsbericht muss entsprechend dieser Delegierten Verordnung ausgezeichnet werden (sog. **Tagging**)



Ziel: Informationen sollen digital auffindbar, vergleichbar und maschinenlesbar gemacht werden

- **Tagging nach iXBRL** muss auch geprüft werden
  - notwendig: Software für Erstellung und für Prüfung

# Format gem. ESEF-Verordnung

- Kritik an der geplanten Umsetzung im RegE
  - RegE sieht (wie auch bereits RefE) vor, dass der Lagebericht im xhtml-Format aufgestellt werden soll
  - ESEF-Format soll nicht nur (wie bisher bzgl. finanzieller Berichterstattung von kapitalmarktorientierten Unternehmen) für Zwecke der Offenlegung relevant sein (sog. **Offenlegungslösung**)
  - sondern: für Zwecke der Aufstellung
  - aber: **Aufstellungslösung** bringt einen nicht zu unterschätzenden Mehraufwand
  - fraglich: tatsächlich gewollt?
    - wäre eine erhebliche Verschärfung (insbesondere auch im Vergleich zu den derzeitigen Anforderungen an die Finanzberichterstattung bei den kapitalmarktorientierten Gesellschaften)

für die Praxis bleibt es zu hoffen, dass im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens aus der Aufstellungs- noch eine Offenlegungslösung wird

# Sanktionen

- CSRD selbst enthält keine Informationen über Sanktionen
- aber: durch die Integration des Nachhaltigkeitsberichts in den (Konzern-) Lagebericht gelten dieselben **Sanktionen** wie für den (Konzern-) Lagebericht auch
- Sanktionen im HGB im Überblick
  - nicht erfolgte Offenlegung (Zwangsstrafen)
  - unrichtige Darstellung (Freiheitsstrafen oder Geldstrafen)
  - unrichtige Versicherung (Freiheitsstrafen oder Geldstrafen)
  - Ordnungswidrigkeiten bei der Aufstellung (Geldstrafen)

Es gelten grds. die „regulären“ Sanktionen, die das HGB bereits kennt!



Anders als bei der Prüfung, wo zunächst nur begrenzte Sicherheit gilt, bestehen bei den Sanktionen grds. keine Unterschiede zwischen Finanzberichterstattung und Nachhaltigkeitsberichterstattung; allerdings sind die **Strafen** in Zusammenhang mit dem Prüfungsvermerk **(noch) geringer** als die im Zusammenhang mit dem Bestätigungsvermerk!

# Praxisfragen und Praxistipps

- 1
  - **Größe** der betroffenen Gesellschaft
    - große Kapitalgesellschaft (nicht kapitalmarktorientiert) ist ab dem Jahr 2025 zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet
    - mögliche Vermeidung
      - vorher **Aufspaltung** in zwei mittelgroße, nicht kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die beide jeweils nicht die relevanten Größenkriterien überschreiten
      - Struktur darf zu keiner Konzernrechnungslegungspflicht führen
      - es kommt zu keiner Berichtspflicht nach § 289b HGB-E

Abwägung der „Kosten“ der Nachhaltigkeitsberichterstattung gegenüber zunehmenden „anderen“ Compliance-Kosten

# Praxisfragen und Praxistipps

## 2 ■ Haftung

- große GmbH & Co. KG ist ab dem Jahr 2025 zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet, da § 264a HGB-Gesellschaften auch für Zwecke der Nachhaltigkeitsberichterstattung den Kapitalgesellschaften gleichgestellt sind
- mögliche Vermeidung
  - Umwandlung in eine „echte“ KG (oder OHG), d.h. mit einer **natürlichen Person als Vollhafter**
  - z.B. bestehende Gesellschafter übernehmen Vollhaftung als natürliche Personen oder mindestens einer der Gesellschafter
  - oder eine „neue“ natürliche Person tritt als Vollhafter ein
  - Konstruktionen mit einer natürlichen Person als Vollhafter unterliegen (derzeit) nicht der Berichtspflicht


 Abwägung von Haftungsbeschränkung versus Nachhaltigkeitsberichterstattung  
 (bzw. den allgemeinen Berichtspflichten des HGB)

## 3 ■ Kapitalmarktorientierung

- eine mittelgroße Kapitalgesellschaft (KMU) ist kapitalmarktorientiert und unterliegt daher ab dem Berichtsjahr 2026 (bzw. mit Opt-Out-Option spätestens ab dem Berichtsjahr 2028) der Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung
- mögliche Vermeidung
  - **Aufgabe der Kapitalmarktorientierung**, so dass ein nicht-kapitalmarktorientiertes KMU vorliegt
  - Wechsel in den Freiverkehr ausreichend, da der Freiverkehr nicht als Kapitalmarkt im Sinne der Kapitalmarktorientierung des § 264d HGB gilt
  - es kommt zu keiner Berichtspflicht nach § 289b HGB-E

Abwägung der „Kosten“ der Nachhaltigkeitsberichterstattung gegenüber den Finanzierungsmöglichkeiten etc. am Kapitalmarkt

## 4 ■ Satzungsänderung



Unternehmen mit Sitz in  
Deutschland;  
kleine GmbH, aber  
Gesellschaftsvertrag sagt  
„wie große KapG“



*Berichtspflicht!*

- Lösungsmöglichkeit: Änderung des Gesellschaftsvertrags
- gleiche Problematik z.B. bei kommunalen Unternehmen
  - Änderung der kommunalen Haushaltsordnungen
  - einige Bundesländer wollen dies tun



# Praxisfragen und Praxistipps

- 5 ■ **Prüfer** der Nachhaltigkeitsberichterstattung
- Aktuell: Ausgestaltung der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts im vorliegenden RegE als Vorbehaltsaufgabe des Wirtschaftsprüfers ausgestaltet
  - Abschlussprüfer der Finanzberichterstattung und Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts können unterschiedliche Wirtschaftsprüfer sein
  - rechtzeitige Auswahl des Prüfers, damit dieser von Beginn an in den Prozess der Erstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung eingebunden werden kann
    - insbesondere bei erstmaliger Berichtspflicht (→ Wesentlichkeitsanalyse!)
    - unter Wahrung der Unabhängigkeit und Beachtung des Selbstprüfungsverbots
  - zudem formale Aspekte:



für den Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung ist eine separate Auswahl, Bestellung und Beauftragung – mit einem separaten Auftragsbestätigungsschreiben – erforderlich

## Erstes F & A Papier des IDW zu Fragen im Zusammenhang mit der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung

2.	Fragen und Antworten <b>zum Auftrag</b> .....	3
2.1.	Auf welchen Prüfungsstandard kann im Auftragsbestätigungsschreiben für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung Bezug genommen werden?.....	3
2.2.	Kann eine Prüfung auch nach den vom IDW verabschiedeten Entwürfen zur Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung bzw. des nichtfinanziellen Berichts erfolgen?.....	4
2.3.	Ist für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung ein separates Auftragsbestätigungsschreiben erforderlich, wenn der Abschlussprüfer auch den Nachhaltigkeitsbericht prüft?.....	5
2.4.	Erteilt der Aufsichtsrat den Auftrag für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung?.....	5
2.5.	Muss im Auftragsbestätigungsschreiben darauf hingewiesen werden, dass die Honorare aus der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht Fee Cap-relevant sind?.....	6
2.6.	Muss im Auftragsbestätigungsschreiben auf die Festlegung konkretisierender Kriterien und deren Offenlegung durch die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens hingewiesen werden?.....	7
2.7.	Ist es zulässig, den Nachhaltigkeitsbericht insgesamt mit hinreichender Sicherheit zu prüfen und über das Ergebnis in Zusammenhang mit der Pflichtprüfung des Nachhaltigkeitsberichts zu berichten, solange die gesetzliche Übergangsregelung lediglich eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit vorsieht?.....	7
2.8.	Ist es zulässig, einzelne Angaben im Nachhaltigkeitsbericht mit hinreichender Sicherheit zu prüfen und über das Ergebnis in Zusammenhang mit der Pflichtprüfung des Nachhaltigkeitsberichts zu berichten, solange die gesetzliche Übergangsregelung lediglich eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit vorsieht?.....	8
2.9.	Welche (weiteren) Besonderheiten sind bei einem Auftragsbestätigungsschreiben für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung, insbesondere im laufenden Geschäftsjahr 2024, zu beachten?.....	9
2.10.	Können die ESRS bei der Auftragsannahme als geeignete Kriterien für die Nachhaltigkeitsberichterstattung festgestellt werden?.....	10

F & A zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD

### Fragen und Antworten: Zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD (F & A zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD)

Stand: 10.10.2024<sup>1</sup>

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

3.	Fragen zur <b>Prüfung</b> der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den ESRS .....	11
3.1.	Welche Besonderheiten bestehen bei der Durchführung einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit gegenüber einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit nach ISAE 3000 (Revised)? .....	11
4.	<b>Fragen zur Prüfung</b> der Berichterstattung nach Artikel 8 der <b>Taxonomie-Verordnung</b> .....	12
4.1.	Welche Auswirkungen ergeben sich aus nicht ausreichenden geeigneten Nachweisen bei der Prüfung der Berichterstattung nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung?.....	13

# IDW RS FAB 100: ESRS-Modulverlautbarung

- Gegenstand der Modulvereinbarung: abgegrenzte Einzelfragen der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den ESRS
- jedes Modul ist eigenständig → jeweils gesonderte Verabschiedung durch den FAB
- aktueller Stand (nach FAB-Sitzung 28.08.2024)
  - **fünf finale Module**
  - **vier Modulentwürfe** (Kommentierungsfrist bis 15.11.2024)
    - davon sieben Module/Entwürfe zu ESRS 1, ein Entwurf zu ESRS E1 und ein Entwurf zu ESRS S1
- derzeit gliedern sich die Module in zwei Bereiche:
  - M1 betrifft Fragen zur „Wesentlichkeitsanalyse“ (ESRS 1)
  - M2 betrifft Fragen zur „Berichterstattung“ (ESRS 1, ESRS E1, ESRS S1)

Ziel der Module: Unterstützung von Unternehmen und Abschlussprüfern bei der einheitlichen Interpretation und Anwendung der ESRS



# IDW RS FAB 100: ESRS-Modulverlautbarung

- Überblick zu den **fünf finalen Modulen**

Nummerierung	Bezeichnung	Kategorie
ESRS 1-M1.1	Verknüpfung der Wesentlichkeitsanalyse mit dem Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht im Bereich Nachhaltigkeit	Wesentlichkeitsanalyse
ESRS 1-M1.2	Einbeziehung von betroffenen Interessenträgern in die Wesentlichkeitsanalyse nach ESRS	Wesentlichkeitsanalyse
ESRS 1-M1.3	Beurteilung der Wesentlichkeit bei diversifizierten Konzernen	Wesentlichkeitsanalyse
ESRS 1-M1.4	Beurteilung der Wesentlichkeit von Auswirkungen in der Wertschöpfungskette	Wesentlichkeitsanalyse
ESRS 1-M2.1	Einbeziehung von für den Konzernabschluss unwesentlichen Tochterunternehmen in den Konzernnachhaltigkeitsbericht	Berichterstattung

# IDW RS FAB 100: ESRS-Modulverlautbarung

- Überblick zu den **vier Modulentwürfen**

Kommentierungsfrist bis  
15.11.2024



Nummerierung	Bezeichnung	Kategorie
ESRS 1-M2.2	Bestimmung der Berichtsgrenzen für die Nachhaltigkeitserklärung	Berichterstattung
ESRS 1-M2.3	Anforderungen an die Berichterstattung über unternehmensspezifische Angaben	Berichterstattung
ESRS E1-M1	Konzept der "operativen Kontrolle"	Berichterstattung
ESRS S1-M1	Angabe des geschlechtsspezifischen Verdienstgefälles gem. Angabepflicht S1-16 – Vergütungskennzahlen (Verdienstunterschiede und Gesamtvergütung)	Berichterstattung

**Hinweis:** weitere sieben Modulentwürfe in Planung!

# key takeaways

1

**Nachhaltigkeitsberichterstattung** verpflichtend durch die EU vorgegeben; als Bestandteil des Lageberichts mit eigenem Prüfvermerk. Zudem muss der Nachhaltigkeitsbericht offengelegt werden. Es sind **verschiedene Befreiungsmöglichkeiten** durch Konzernnachhaltigkeitsberichte vorgesehen.

2

Art und Umfang der Nachhaltigkeitsberichterstattung sind durch **CSRD** und die einzelnen **ESRS** klar abgegrenzt. Im Mittelpunkt stehen die doppelte Wesentlichkeitsanalyse (inkl. Stakeholderbefragung) zur Ermittlung der berichtspflichtigen Angaben.

3

Für die Nachhaltigkeitsberichterstattung gelten über die im Einzelnen geforderten Angaben die allgemeinen **Grundsätze der Lageberichterstattung**. Zudem sieht das HGB verschiedene **Sanktionen** bei Nichterfüllung der gesetzlichen Pflichten vor.

4

Die genaue nationale Ausgestaltung der Umsetzung steht noch aus. Diskutiert werden aktuell die Themen **ESEF** (Aufstellung versus Offenlegung) und **Prüfer** des Nachhaltigkeitsberichts (Vorbehaltsaufgabe versus Öffnung für Dritte).

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

Haben Sie noch Fragen?



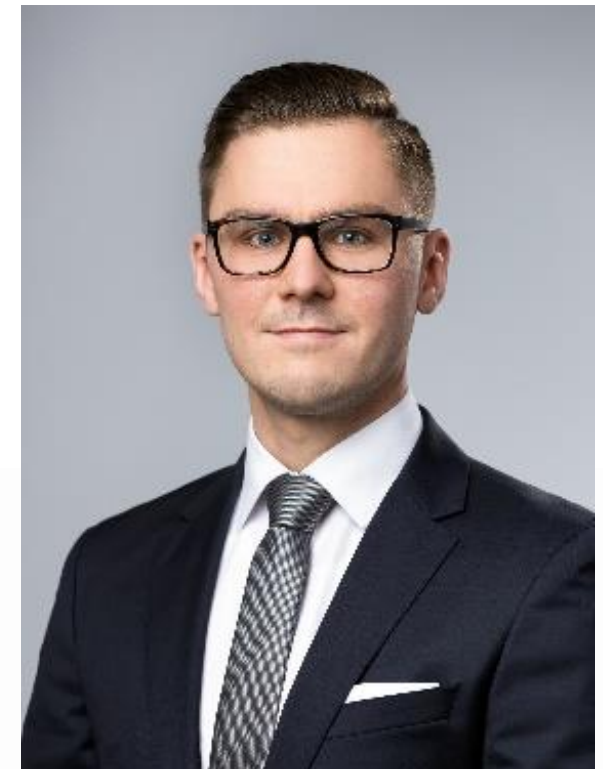
- Haben Sie noch Fragen?
  - Prof. Dr. Christian Zwirner, Dipl.-Kfm., WP/StB
  - christian.zwirner@crowe-kleeberg.de
  - Telefon: 089 55 983-248
  - Telefax: 089 55 983-280
  
- Weitere Informationen unter:
  - [www.kleeberg.de](http://www.kleeberg.de)



Partner



- Haben Sie noch Fragen?
  - Michael Vodermeier, M.Sc., WP/StB
  - michael.vodermeier@crowe-kleeberg.de
  - Telefon: 089 55 983-274
  - Telefax: 089 55 983-280
  
- Weitere Informationen unter:
  - [www.kleeberg.de](http://www.kleeberg.de)



Director

# Disclaimer / Copyright-Vermerk

## ■ Disclaimer

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten und Kunden sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Stand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die in diesem Dokument gegebenen Informationen beruhen auf Quellen, die wir für zuverlässig halten, jedoch nicht einer neutralen Prüfung unterzogen haben. Die Herausgeber/Autoren übernehmen keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der hierin enthaltenen Informationen. Die in dieser Untersuchung vertretenen Meinungen stellen ausschließlich die Auffassungen der Herausgeber/Autoren dar und können sich jederzeit ändern; solche Meinungsänderungen müssen nicht publiziert werden.

## ■ Copyright-Vermerk

© 11/2024. Herausgeber dieses Werks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Werk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z. B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photo-mechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Werk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.