

Year-End-Letter 2020

November 2020

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit diesem Year-End-Letter möchten wir Sie rechtzeitig in komprimierter Form über Neuerungen im Bereich der Rechnungslegung nach HGB und IFRS informieren, die für die anstehende Erstellung Ihrer Jahres- bzw. Konzernabschlüsse und der entsprechenden Lageberichte ggf. von Bedeutung sind. Anspruch auf Vollständigkeit erheben die nachfolgenden Übersichten nicht.

Über weitere ggf. bis zum Jahresende noch erscheinende Neuerungen informieren wir Sie in:

- unseren Newslettern zu IFRS (International Accounting News, IFRS direkt, IFRS für die Praxis) und HGB (HGB direkt), die Sie beide über die [Website des National Office](#) erreichen,
- unserem [Accounting Aktuell Blog](#) und
- unseren [PwC Accounting and Reporting Webcasts](#).

Wir wünschen allen Lesern eine angenehme Lektüre und den praktischen Anwendern zudem eine erfolgreiche Abschlusserstellung!

Mit freundlichen Grüßen

Andreas Bödecker, Dr. Christian Feldmüller, Peter Flick, Karsten Ganssaue,
Dr. Sebastian Heintges, Dr. Bernd Kliem, Thomas Küster, Dr. Holger Meurer

Inhalt

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Recht | 2 |
| Handelsrechtliche Rechnungslegung | 8 |
| Rechnungslegungsbezogene Gesetze ohne branchenspezifische Besonderheiten | 8 |
| Rechnungslegungsbezogene Gesetze mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute und Versicherungen | 13 |
| IDW-Verlautbarungen ohne branchenspezifische Besonderheiten | 14 |
| IDW-Verlautbarungen mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute und Versicherungen .. | 20 |
| DRSC-Verlautbarungen | 23 |
| DCGK (Deutscher Corporate Governance Kodex) | 25 |
| PwC Accounting and Reporting Talks | 26 |
| IFRS-Rechnungslegung | 26 |
| International Financial Reporting Standards | 26 |
| Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Jahr 2019/2020 | 36 |
| Neue fachliche Verlautbarungen zur IFRS-Rechnungslegung | 42 |
| Fachliche Publikationen und Webcasts | 46 |
| Abschlussprüfung | 47 |
| IDW-Verlautbarungen | 47 |
| Sonstiges | 48 |
| Über uns | 50 |
| Ihre Ansprechpartner | 50 |
| Redaktion | 50 |
| Bestellung und Abbestellung | 50 |

Recht

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts

Quelle:
Referentenentwurf MoPeG

Der Referentenentwurf vom 19. November 2020 eines Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts („MoPeG“) liegt vor. Wesentliche Neuerung ist die Annäherung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts („GbR“) an die Personenhandelsgesellschaften („oHG“ und „KG“). Aus technisch-organisatorischen Gründen ist das Inkrafttreten erst am 1. Januar 2023 vorgesehen (Art. 150 MoPeG).

Ausgewählte Kerninhalte sind:

I. Rechtsfähige („Außen-GbR“)

- Zentral wird die auf Dauer angelegte, unternehmerische Außen-GbR in den § 705 Abs. 2 i. V. m. §§ 706 ff. BGB-E bestimmt. Sie entsteht im Verhältnis zu Dritten durch die vom gemeinsamen Willen aller Gesellschafter getragene Teilnahme der gegründeten Gesellschaft am Rechtsverkehr (§ 719 BGB-E), spätestens aber mit ihrer Eintragung in das Gesellschaftsregister (hierzu nachfolgende Ziffer). Anstelle des Gesamthandsprinzips tritt die eigene Vermögensinhaberschaft der Außen-GbR (§ 713 BGB-E). Die reine Innen-GbR (d. h. nicht rechtsfähige GbR) wird in den §§ 740 ff. BGB-E geregelt.
- Zu rechtssicheren Handhabung der Außen-GbR wird ein Gesellschaftsregister (§§ 707 ff. BGB-E) geschaffen. Die Eintragung ist nicht verpflichtend, also nicht rechtsbegründend. Erforderlich ist sie aber

für die Teilnahme der Außen-GbR an Umwandlungsvorgängen (Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel), die ihr nunmehr umfassend ermöglicht werden, sowie für den Erwerb registrierter Rechte (z. B. Aktienregister einer AG, Gesellschafterliste einer GmbH, Grundbuch, Markenregister). Eine im Gesellschaftsregister eingetragene Außen-GbR muss als Namenszusatz die Bezeichnung „eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ oder „eGbR“ tragen (§ 707a Abs. 2 Satz 1 BGB-E). Ist keine natürliche Person Gesellschafter, ist auf die danach bestehende Haftungsbeschränkung im Namen hinzuweisen. Die Wiederaustragung aus dem Gesellschaftsregister ist nicht zulässig (§ 707a Abs. 4 BGB-E)

- Die Außen-GbR soll an Verschmelzungen, Spaltungen und dem Formwechsel nach dem Umwandlungsgesetz uneingeschränkt teilnehmen können (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG-E, § 191 Abs. 1 Nr. 1 UmwG-E). Einzige Voraussetzung ist die Eintragung in dem Gesellschaftsregister.
- Ausgehend von dem Grundsatz der einstimmigen Beschlussfassung aller Gesellschafter eröffnet § 708 i. V. m. § 714 BGB-E die Möglichkeit, durch Regelung im Gesellschaftsvertrag auch Mehrheitsentscheidungen treffen zu können.
- Vorbehaltlich einer anderweitigen Regelung im Gesellschaftsvertrag (§ 708 BGB-E) obliegt die Geschäftsführung und Vertretung allen Gesellschaftern der Außen-GbR gemeinsam (§ 715 BGB-E).
- Die Stimmkraft und der Anteil am Gewinn und Verlust eines Gesellschafter der Außen-GbR bestimmen sich grds. nach der vereinbarten Beteiligungsquote (§ 709 Abs. 3 BGB-E), hilfsweise nach der Beitragsquote oder ggf. nach „Köpfen“.
- Der Rechnungslegungsabschluss und die Gewinnverteilung haben im Zweifel am Schluss jedes Kalenderjahres zu erfolgen (§ 718 BGB-E).
- Die von der Außen-GbR erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten sowie die Beiträge ihrer Gesellschafter werden dem Vermögen der Außen-GbR zugewiesen (§ 713 BGB-E). Hieraus folgt, dass die Außen-GbR in Zukunft selbst haftet. Ihre Gesellschafter haften persönlich gesamtschuldnerisch für die Gesellschaftsverbindlichkeiten (§§ 721-721b BGB-E).
- Unverändert bleibt die Regelung über die Anwachsung des Vermögens der Außen-GbR bei Vereinigung aller Gesellschaftsanteile in einer einzigen „Gesellschafter-Hand“. Die Anwachsung als Fall des Vermögensübergangs auf den letztverbleibenden Gesellschafter kraft Gesamtrechtsnachfolge ist in § 712a BGB-E nunmehr ausformuliert.
- Das Ausscheiden eines Gesellschafter und die hieran geknüpften (Haftungs-)Folgen sind in §§ 728ff. BGB-E.
- Folgen der Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung einer Außen-GbR, bei der kein Gesellschafter eine natürliche Person ist, werden neben der Insolvenzordnung in § 722 BGB-E bestimmt.

II. Offene Handelsgesellschaft

- In § 120 HGB-E wird klargestellt, dass die geschäftsführenden Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft zur Aufstellung des Jahresabschlusses (Bilanz und GuV gemäß § 242 Abs. 3 HGB) verpflichtet sind (JA-Aufstellungspflicht). Dabei haben sie für jeden Gesellschafter nach Maßgabe des § 709 Abs. 3 BGB-E den Anteil am Gewinn oder Verlust zu ermitteln (Ergebnisermittlungspflicht). Bei der Ergebnisermittlung kommt es auf die Anteilsquote, hilfsweise auf die Beitragsquote und höchsthilfsweise auf die Kopfteile ankommt. Damit werden die Kapitalanteile in der aktuellen Fassung der §§ 120-122 HGB obsolet, so dass die §§ 120 Abs. 2, 121 und 122 HGB entfallen. „Wie sich aus dem in § 122 HGB-E geregelten Prinzip der Vollausschüttung ergibt, ist davon auszugehen, dass sich trotz Aufhebung von § 120 Absatz 2 HGB an der bislang vorgesehenen automatischen Zuweisung der Gewinn- und Verlustanteile nichts ändert und es deswegen grundsätzlich keines gesonderten Beschlusses über die Ergebnisverwendung bedarf. Bestimmte Vorgaben für die buchtechnische Behandlung des Ergebnisses werden nicht gemacht“ (RefE-Besonderer Teil zu § 120 HGB-E am Ende).
- Der neue § 121 HGB-E stellt in Übereinstimmung mit der geltenden Rechtslage heraus, dass die Gesellschafter über die Feststellung des Jahresabschlusses durch Beschluss entscheiden. Die rechtliche Wirkung des Feststellungsbeschlusses geht dahin, den Jahresabschluss zwischen den Gesellschaftern für verbindlich zu erklären und dadurch nicht nur das Jahresergebnis, sondern auch die dafür maßgeblichen Bilanzansätze sowie deren Bewertung unstreitig zu stellen. Eine Frist für die Feststellung des Jahresabschlusses ist wie schon für dessen Aufstellung in dem Entwurf nicht

vorgesehen. In Anlehnung an § 42a Absatz 2 GmbHG erscheint im Regelfall die dort genannte Frist von acht Monaten, bei kleinen Gesellschaften im Sinne § 267 Absatz 1 HGB elf Monaten, sachgerecht“ (RefE-Besonderer Teil zu § 121 HGB-E).

- Der neu gefasste § 122 HGB-E geht von dem Prinzip der Vollausschüttung aus. Die Vorschrift räumt jedem Gesellschafter gegen die Gesellschaft einen Anspruch auf Auszahlung des ihm zustehenden Gewinnanteils ein, der zu erfüllen ist, wenn dies nicht zu einem offenbaren Schaden der Gesellschaft gereicht. Aus dem Vollausschüttungsgrundsatz folgt (wie auch nach aktueller Rechtslage), dass es eines Beschlusses der Gesellschafter über die Ergebnisverwendung nur bedarf, wenn ein Teil des Gewinns thesauriert werden soll. Zulässig bleiben gewinnunabhängige Entnahmen mit Zustimmung aller Gesellschafter, wenn deren Auszahlung nicht zu einem offenbaren Schaden der Gesellschaft gereicht (RefE-Besonderer Teil zu § 122 HGB-E).

III. Kommanditgesellschaft

- Neben der begrifflichen Konkretisierung des Begriffs „Einlage“ durch „Haftsumme“ in den §§ 161 ff. HGB-E werden die Regelungen der §§ 167 ff. HGB an die Änderungen für Gesellschafter einer oHG betr. Berechnung des Geschäftsergebnisses (§ 120 HGB-E) und Gewinnverwendung (§ 122 HGB) durch Umformulierungen, Streichungen und Verweis über § 161 Abs. 2 HGB angepasst.

Geschäfte mit nahestehenden Personen nach ARUG II

Das Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie („ARUG II“) vom 12. Dezember 2019, in Kraft getreten am 1. Januar 2020, hat in den §§ 111a bis 111c AktG besondere Vorgaben für Geschäfte mit nahestehenden Personen (Related Party Transactions, „RPT“, „RPT-Regime“) geschaffen.

Danach unterliegen zum einen bestimmte RPT einer börsennotierten Gesellschaft zwingend dem Erfordernis der Zustimmung des Aufsichtsrats und der Veröffentlichungspflicht sowie zum zweiten bestimmte RPT ihrer Tochtergesellschaften der Veröffentlichungspflicht.

Nachfolgend sollen ausgewählte Inhalte in Form einer Checkliste vorgestellt werden; naturgemäß kann dieses Format keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben und eine rechtliche Beratung nicht ersetzen:

Börsennotierte Gesellschaft als Regelungsadressat

Gesellschaften, die an einem inländisch oder ausländisch amtlich regulierten Markt zugelassen sind (§ 3 Abs. 2 AktG) („Gesellschaft“ oder „börsennotierte Gesellschaft“).

Kreis der nahestehenden Personen („NP“) (§ 111a Abs. 1 AktG)

Die NP (umfasst neben Personen auch Unternehmen) regelt das AktG nicht, sondern verweist auf die jeweils geltenden (und seitens der EU anerkannten) internationalen Rechnungslegungsstandards, insbesondere IAS 24.

NP sind neben Personen des key management - vor allem Aufsichtsrat und Vorstand (IAS 24.9) - insbesondere Tochterunternehmen sowie Gesellschaften, die mit Dritten gemeinschaftlich geführt werden (Gemeinschaftsunternehmen) oder auf die ein maßgeblicher Einfluss ausgeübt werden kann (assoziierte Unternehmen) (IAS 24.9). Ein maßgeblicher Einfluss wird grds. ab einem unmittelbaren oder mittelbaren Stimmenanteilsbesitz von mindestens 20% (widerlegbar) angenommen (IAS 28.5). Zu beachten ist, dass im RPT-Regime auch ein bis zu 6 Monaten vorwirkendes und nachwirkendes Näheverhältnis in Betracht kommen kann.

Geschäfte (§ 111a Abs. 1 AktG)

Geschäfte mit NP sind vorgenommene entgeltliche oder unentgeltliche Rechtsgeschäfte und beschlossene Maßnahmen, die sich auf die Vermögenslage der Gesellschaft auswirken können.

Vom RPT-Regime ausgenommene Geschäfte (§ 111a Abs. 3 AktG)

- Geschäfte des ordentlichen Geschäftsgangs (nach Inhalt, Umfang und Häufigkeit zu bestimmen; „Alltagsgeschäfte“) zu marktüblichen Bedingungen (d. h. Konditionen wie mit einem unabhängigen Dritten).
- Geschäfte mit Tochtergesellschaften in unmittelbarem oder mittelbarem 100% Anteilsbesitz und Tochtergesellschaften, an denen keine andere NP beteiligt ist.
- Geschäfte mit gelisteten EU-Tochtergesellschaften.
- Geschäfte, die der Zustimmung oder Genehmigung der Hauptversammlung der Gesellschaft obliegen.

- Kataloggeschäfte gemäß § 111a Abs. 3 AktG.

Monitoring betr. marktübliche Alltagsgeschäfte und RPT-Regime

Die Gesellschaft ist zur Einrichtung eines „internen“ Verfahrens verpflichtet, um zu bewerten, ob es sich um Alltagsgeschäfte zu marktüblichen Bedingungen handelt (§ 111a Abs. 2 Satz 2 AktG). Aufsatzzpunkt hierfür könnte das Monitoring für die Erfassung von in den Abhängigkeitsbericht aufzunehmende Vorgänge sein und das Verfahren zur Erfassung von nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte mit NP i. S. d. Anhangangabe gemäß § 285 Nr. 21 HGB.

Das Monitoring des RPT-Regimes ist auch Teil der Überwachung der Geschäftsführung durch den Aufsichtsrat der Gesellschaft gemäß § 111 Abs. 1 AktG. Es erstreckt sich auf die Gesellschaft selbst und den Konzern.

Wertschwellen/wirtschaftlicher Wert der Geschäfte des RPT-Regimes

Außergewöhnliche Geschäfte und marktunüblichen Alltagsgeschäfte unterliegen nur dann dem RPT-Regime, wenn sie allein oder im Wege der Aggregation innerhalb eines Geschäftsjahres mit derselben NP getätigten Geschäften, die in § 111b Abs. 1 bzw. Abs. 3 AktG bestimmte wirtschaftliche Wertschwelle übersteigen.

Diese Wertschwelle beträgt 1,5% der Summe aus Anlage und Umlaufvermögen des zuletzt festgestellten HGB-Jahresabschlusses der börsennotierten Gesellschaft oder – wenn sie Mutterunternehmen i. S. d. § 111b Abs. 3 AktG ist – 1,5% der Summe aus Anlage und Umlaufvermögen des zuletzt gebilligten HGB-Konzernabschlusses bzw. 1,5% der Bilanzsumme des zuletzt gebilligten IFRS-Konzernabschlusses.

Die Aggregation hat für die Gesellschaft und für jede einzelne Tochtergesellschaft gesondert zu erfolgen. Eine vertikale oder horizontale Aggregation im Konzern gibt es also nicht.

Aufsichtsratszustimmung (§ 111b AktG)

Ein dem RPT-Regime unterliegendes Geschäft der Gesellschaft bedarf vor Abschluss des Geschäfts der Zustimmung des Aufsichtsrats der Gesellschaft. Die Zustimmung kann entweder durch das Gesamtorgan oder einen Ausschuss erteilt werden. Hinsichtlich der Unabhängigkeitsanforderungen an die Mitglieder des Aufsichtsrats bzw. Ausschusses wird auf § 111b Abs. 2 und § 107 Abs. 3 AktG verwiesen.

Die Zustimmung hat nur zum schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäft/Vertragsabschluss (bei Dauerschuldverhältnissen nur das erste Mal) zu erfolgen, also nicht auch zum Erfüllungsgeschäft. Nachfolgende unwesentliche Änderungen des Inhalts des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts bedürfen nicht der (erneuten) Zustimmung.

Wird die Zustimmung durch Aggregation von Geschäften der Gesellschaft ausgelöst, bedarf es der Zustimmung nur für das letzte, die Schwelle überschreitende, Geschäft.

Ein ohne Zustimmung abgeschlossenes Geschäft ist im Außenverhältnis wirksam, es sei denn, es handelt sich um eine Einlagenrückgewähr i. S. d. § 57 AktG oder ein Nachgründungsgeschäft i. S. d. § 52 AktG.

Geschäfte von Tochtergesellschaften der börsennotierten Gesellschaft mit zur börsennotierten Gesellschaft nahestehenden Personen bedürfen weder als Einzelgeschäft noch als aggregiertes, schwellenüberschreitendes Geschäft der Zustimmung des Aufsichtsrats der börsennotierten Gesellschaft noch der des Aufsichtsrats der Tochtergesellschaft. Zur Veröffentlichungspflicht solcher Geschäfte siehe nachfolgende Ziffer 8.

Veröffentlichung (§ 111c AktG)

Ein dem RPT-Regime unterliegendes Einzelgeschäft der börsennotierten Gesellschaft bedarf der Veröffentlichung auf der Internetseite der Gesellschaft für mindestens 5 Jahre und der Veröffentlichung durch einen ad-hoc-Dienstleister. Die Veröffentlichungen haben unverzüglich zu erfolgen, d. h. spätestens vier Handelstage nach der Aufsichtsratszustimmung.

Im Falle einer Aggregation Geschäften der Gesellschaft, die dem RPT-Regime unterliegenden, sind neben dem „überschreitenden Geschäft“ auch die aggregierten Geschäfte zu veröffentlichen.

Zu veröffentlichen sind alle wesentlichen Informationen, die erforderlich sind, um zu bewerten, ob das Geschäft aus Sicht der Gesellschaft und der Aktionäre, die keine nahestehenden Personen sind, angemessen ist. Bei „sensiblen“ Informationen kommt die Möglichkeit der Befreiung gemäß § 111c Abs. 3 Satz 2 AktG in Betracht.

Die Veröffentlichung gemäß § 111c AktG ist dann entbehrlich, wenn die Informationen aufgrund einer ad-hoc-Mitteilungspflicht erfolgt und dabei die inhaltlichen Anforderungen des § 111c AktG erfüllt werden.

Den Veröffentlichungspflichten der börsennotierten Gesellschaft unterliegen auch solche Geschäfte ihrer Tochtergesellschaften, die, wären sie von der börsennotierten Gesellschaft vorgenommen worden, der Zustimmung ihres Aufsichtsrats gemäß § 111b AktG bedürft hätten.

EU/US Privacy Shield – Auswirkungen der Schrems II-Entscheidung auf den internationalen Datentransfer

Quelle:
[Urteilstext des EuGH](#)

Zusätzliche Informationen:
[PwC zur Schrems-Entscheidung](#)

Bislang durfte die Übertragung personenbezogener Daten aus EU-Staaten in die USA auf Basis des sog. EU-US Privacy Shield (auch EU-US-Datenschutzschild) erfolgen, einer informellen Absprache auf dem Gebiet des Datenschutzrechts, die von 2015 bis 2016 zwischen der Europäischen Union und den Vereinigten Staaten von Amerika ausgehandelt wurde, nachdem im Oktober 2015 der Europäische Gerichtshof (EuGH) die bis dahin angewendete Safe-Harbor-Entscheidung der Europäischen Kommission für ungültig erklärt hatte. Der EU-US Privacy Shield besteht aus einer Reihe von Zusicherungen der US-amerikanischen Bundesregierung und einem Angemessenheitsbeschluss der EU-Kommission. Die EU-Kommission hatte am 12. Juli 2016 beschlossen, dass die Vorgaben des Datenschutzschild dem Datenschutzniveau der Europäischen Union entsprechen; seitdem konnte das Übereinkommen für den datenschutzkonformen Transfer von personenbezogenen Daten aus EU-Staaten in die USA angewendet werden und ein Transfer an solche in den USA sitzenden Unternehmen erfolgen, die nach dem EU-US Privacy Shield zertifiziert sind.

Die rechtmäßige Übermittlung personenbezogener Daten auf der Grundlage des EU-US Privacy Shields ist jedoch seit dem 16. Juli 2020 Geschichte.

Neue rechtliche Situation

In dem von Max Schrems gegen die Facebook Ireland Ltd. initiierten Verfahren (Az.: C311/18) erklärte der Europäische Gerichtshof mit Urteil vom gleichen Tage den Angemessenheitsbeschluss der EU (2016/1250), mit dem die EU die Angemessenheit der Schutzrechte für EU-Bürger im Sinne des Art. 45 DSGVO bei Übertragung personenbezogener Daten an in den USA sitzende Unternehmen, die nach dem EU-US Privacy Shield zertifiziert sind, festgestellt hatte, für unwirksam.

Tragend wird das Urteil damit begründet, dass EU-Bürgern durch den EU-US Privacy Shield gerade nicht ein angemessenes Schutzniveau für deren personenbezogene Daten gewährleistet wird. Dies zum einen deshalb, weil der Rechtsschutz, der EU-Bürgern auf der Grundlage des Privacy Shields gewährleistet wird, nicht als ausreichend erachtet wird, zum anderen, weil der Zugriff von US Geheim- und Nachrichtendiensten (beispielsweise auf der Grundlage von Section 702 FISA oder Executive Order 12333) auf diese personenbezogene Daten keiner ausreichenden Einschränkung unterliegt. Innerhalb des Urteils hat der Europäische Gerichtshof jedoch auch klargestellt, dass eine Übermittlung von personenbezogenen Daten in unsichere Drittländer (außerhalb der EU, allerdings ohne Angemessenheitsbeschluss nach Art. 45 DSGVO) auf der Grundlage der Standardvertragsklauseln (Beschluss 2010/87/EG) weiterhin rechtmäßig sein kann. Zusätzlich gefordert ist dann jedoch, dass Datenexporteur und -importeur, erforderlichenfalls mittels zusätzlicher Schutzmaßnahmen, sicherstellt, dass die Rechte der betroffenen Personen im Drittland ein gleichwertiges Schutzniveau wie in der EU genießen. Die Prüfung, ob im Zielland ein gleichwertiges Schutzniveau für die Grundrechte der betroffenen EU-Bürger gilt, müssen beide vor Beginn der Datenübermittlung prüfen. Für eine Übermittlung personenbezogener Daten in die USA ergibt sich aufgrund der Feststellungen des EuGH jedenfalls das Erfordernis zusätzlicher Schutzmaßnahmen.

Die Tragweite dieser Entscheidung wird dadurch verstärkt, dass eine Übergangsfrist nicht gewährt wurde. Damit ist jeder Verantwortliche aufgerufen, rechtswidrige Datenübermittlungen sofort einzustellen, was dazu führt, dass eine unverzügliche Überprüfung sämtlicher Datenübermittlungen in unsichere Drittländer stattfinden muss.

Bereits kurze Zeit nach dem Urteil veröffentlichten die deutschen Aufsichtsbehörden unterschiedliche Empfehlungen. Die Berliner Beauftragte für Datenschutz und Informationssicherheit beispielsweise hat die Unternehmen unter ihrer Aufsicht aufgefordert, sämtliche Übermittlungen personenbezogener Daten in die USA zu beenden und stattdessen Dienstleister in der EU oder in einem Drittland mit angemessenem Schutzniveau zu nutzen.

Die Konferenz der unabhängigen Datenschutzaufsichtsbehörden des Bundes und der Länder (DSK) hat ihrerseits kurz nach dem Urteil deutlich gemacht, dass aus den Urteilsgründen die Verantwortung zur Sicherstellung eines vergleichbaren Schutzniveaus nicht nur im Fall der Einbeziehung der Standardvertragsklauseln, sondern auch bei Absicherung über interne Datenschutzvorschriften (sog. „binding corporate rules“) abzuleiten ist. Außerdem hat die DSK klargestellt, dass eine Betrachtung des jeweiligen Schutzniveaus im Einzelfall erforderlich ist.

Mit Orientierungshilfe vom 25. August 2020 hat der Landesbeauftragte für Datenschutz und Informationsfreiheit Baden-Württemberg geäußert, dass er die durch den EuGH definierten Anforderungen als erfüllt betrachtet, wenn neben der Vereinbarung der Standardvertragsklauseln eine Verschlüsselung der personenbezogenen Daten dergestalt stattfindet, dass nur der Datenexporteur den Schlüssel hat und dieser auch von US-Diensten nicht gebrochen werden kann. Alternativ soll die Anonymisierung oder eine Pseudonymisierung ausreichen, bei der nur der Datenexporteur eine Zuordnung vornehmen kann.

Handlungserfordernisse

Auch wenn derzeit noch keine gesicherten Handlungsempfehlungen bzw. eine klare Linie der deutschen Datenschutzaufsichtsbehörden oder des europäischen Datenschutzausschusses erkennbar sind, besteht das Erfordernis, unverzüglich tätig zu werden. Zunächst ist es zwingend erforderlich, die selbst verantworteten Datenübermittlungen in ein unsicheres Drittland sowie das jeweilige Schutzniveau im Einzelfall zu überprüfen. Diese Überprüfung hat sich auch auf die Verarbeitung bei Auftragsverarbeitern und deren Unterauftragsverarbeitern zu erstrecken. Ist eine nachträgliche Stützung auf die EU-Standardvertragsklauseln nicht möglich und bestehen auch keine binding corporate rules mit ausreichendem Schutzniveau, ist die Datenübermittlung zu beenden.

Ist diese Voraussetzung erfüllt, so müssen die zusätzlich erforderlichen Schutzmaßnahmen eruiert werden. Hierbei ist folgendes zu beachten:

Bezogen auf Datenübermittlungen in die USA wurden vom EuGH im Wesentlichen zwei Problempunkte eruiert. Der fehlende Rechtsschutz für EU-Bürger gegen Maßnahmen US-amerikanischer Behörden ist ein Problem, welches sich nicht durch Vereinbarung zusätzlicher Schutzmaßnahmen lösen lassen wird. Aus diesem Grund muss also versucht werden, mit Hilfe zusätzlicher Schutzmaßnahmen bereits den Zugriff auf die personenbezogenen Daten der EU-Bürger zu unterbinden.

Die typische und auch effektivste Methode, um einen ungewollten Zugriff zu verhindern, ist ein effektives Accessmanagement sowie eine Unkenntlichmachung der personenbezogenen Daten dergestalt, dass diese für Dritte nicht auslesbar sind. Ein effektives Accessmanagement besteht in der bestmöglichen und sinnvollen Begrenzung der gewollt zugreifenden Nutzer. Um die Unkenntlichmachung der personenbezogenen Daten effektiv zu gestalten, sind im Falle der Nutzung von Verschlüsselungstechniken insbesondere drei Dinge zu berücksichtigen:

- Zunächst muss es sich um eine Verschlüsselungsmethode handeln, die dem jeweiligen aktuellen Sicherheitsstandard entspricht.
- Zusätzlich bedarf es der Sicherstellung, dass der Verantwortliche bzw. der Datenexporteur den Zugang zur Entschlüsselung selbst verwaltet und der Schlüssel auch nicht durch die US-amerikanischen Behörden gebrochen werden kann.
- Schließlich muss sich Verschlüsselung der übermittelten personenbezogenen Daten nicht nur auf den jeweiligen Server innerhalb des unsicheren Drittlandes, sondern beispielsweise in Fällen der Übermittlung in die USA auch auf die Vollverschlüsselung während des Übermittlungsvorgangs beziehen; US-amerikanische Behörden haben in Einzelfällen unmittelbaren Zugriff auf die Übertragungswege selbst.

Alternativ zur Nutzung von Verschlüsselungstechniken kann entsprechend den Ausführungen des Landesbeauftragten für Datenschutz und Informationsfreiheit Baden-Württemberg auch eine Pseudonymisierung bzw. Anonymisierung ausreichend sein, sofern lediglich der Verantwortliche bzw. Datenexporteur die personenbezogene Zuordnung wiederherstellen kann.

Dass anstelle der gesonderten Absicherung der personenbezogenen Daten natürlich die sicherste Methode zur Risikominimierung die Verlagerung der Verarbeitung in die EU ist, versteht sich sicherlich von selbst. Aus diesem Grund sollte vorab eine Prüfung dahingehend stattfinden, ob die Nutzung eines alternativen

EU-lokalisierten Anbieters oder die Verlagerung der Servestandorte in die EU oder ein sicheres Drittland möglich ist.

Ausblick

Ob die Konsequenzen des EuGH-Urteils ab dem 1. Januar 2021 auch auf die Datenübermittlung nach Großbritannien durchschlagen wird, wird sich in den kommenden Monaten zeigen. Das Ausmaß eines fehlenden Brexit-Abkommens kann nur vermutet werden. Gerade die datenschutzrechtliche Nähe Großbritanniens zur USA, welche z. B. durch die Anerkennung des Cloud-Acts durch die Britische Regierung im Jahr 2019 deutlich wird, kann hier problematisch werden. Mithilfe der Regelungen des Cloud Acts kann die USA amerikanische Mutterunternehmen strafbewehrt auffordern, Zugriff auf die Daten deren Tochterunternehmen (auch außerhalb der USA) zu gewähren. Gerade in Zeiten der Marktdominanz von Google, Amazon oder Microsoft Cloud Services kann dies zu einem massiven Konflikt mit der DSGVO werden.

Auch deshalb sollten EU-Unternehmen bereits jetzt Cloud-Dienste mit Servern in Großbritannien kritisch hinterfragen.

Handelsrechtliche Rechnungslegung

Rechnungslegungsbezogene Gesetze ohne branchenspezifische Besonderheiten

Die nachfolgende Übersicht enthält sämtliche Gesetze und Gesetzesvorhaben, die die allgemeinen Vorschriften zur Rechnungslegung im HGB, AktG, GmbHG oder PubiG ändern und seit der Veröffentlichung des [Year-End-Letter 2019](#) (November 2019) erstmals anzuwenden, in Kraft getreten oder im Entwurf veröffentlicht sind. Des Weiteren enthält die Übersicht ausgewählte Gesetze oder Gesetzesvorhaben mit besonderer Bedeutung für die Finanzberichterstattung, auch ohne, dass die allgemeinen Vorschriften zur Rechnungslegung im HGB, AktG, GmbHG oder PubiG geändert werden.

Erstmals anzuwendende/in Kraft getretene Gesetze

ARUG II

Das Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie (ARUG II) ist am 1. Januar 2020 in Kraft getreten (s. aber die unten aufgeführten, davon abweichenden und unterschiedlichen Erstanwendungszeitpunkte).

Durch das ARUG II ändert sich das HGB insb. wie folgt:

Vergütungsberichterstattung börsennotierter Unternehmen

Die bisherigen handelsrechtlichen Anforderungen an eine individualisierte Berichterstattung über die Vorstandsvergütung sowie an die Berichterstattung über die Grundzüge des Vergütungssystems wurden gestrichen. An ihre Stelle treten aktienrechtliche Bestimmungen zum Vergütungssystem (§§ 87a, 113 Abs. 3 AktG) und zum Vergütungsbericht (§ 162 AktG).

Für den aktienrechtlichen Vergütungsbericht gilt insb. Folgendes:

- Die geforderten Angaben sind teilweise identisch, gehen teilweise aber auch darüber hinaus. Zu den neuen Anforderungen gehört bspw. eine vergleichende Darstellung der jährlichen Veränderung der Vergütung des jeweiligen Organmitglieds, der Ertragsentwicklung der Gesellschaft sowie der durchschnittlichen Arbeitnehmervergütung (§ 162 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AktG).

Quelle:
[ARUG II](#)

Zusätzliche Informationen:
[HGB direkt Ausgabe 11/2019](#),
[PwC Accounting and Reporting Talks \(Folge 7\)](#)

- Individualisierte Angaben werden nicht nur für die Mitglieder des Vorstands, sondern auch für die Mitglieder des Aufsichtsrats gesetzlich gefordert, des Weiteren nicht nur für aktive, sondern auch für ehemalige Organmitglieder, für Letztgenannte zehn Jahre lang nach Beendigung ihrer Tätigkeit (§ 162 Abs. 1 Satz 1, Abs. 5 Satz 2 AktG).
- Anstelle eines Vergütungsberichts für das Einzelunternehmen und ggf. eines abweichenden für den Konzern gibt es nur noch einen Vergütungsbericht. Dieser umfasst die vom berichtenden Unternehmen oder von Unternehmen desselben Konzerns gewährte oder geschuldete Vergütung (§ 162 Abs. 1 Satz 1 AktG).
- Eine Befreiung von der individualisierten Berichterstattung durch die Hauptversammlung („opting out“) ist nicht mehr möglich. Ein Bestandsschutz besteht auch bei vorliegendem Hauptversammlungsbeschluss nicht. Auf Angaben darf allerdings (vorübergehend) verzichtet werden, wenn sie geeignet sind, dem Unternehmen einen nicht unerheblichen Nachteil zuzufügen (§ 162 Abs. 6 AktG).
- Der Vergütungsbericht ist durch den Abschlussprüfer zu prüfen, aber nicht inhaltlich, sondern nur, ob die geforderten Angaben gemacht wurden. Über die Prüfung ist ein Vermerk zu erstellen, der dem Vergütungsbericht beizufügen ist (§ 162 Abs. 3 AktG).
- Der Vergütungsbericht bildet keinen Pflichtbestandteil des Anhangs oder des Lageberichts mehr. Stattdessen ist er zehn Jahre lang, zusammen mit dem Vermerk des Abschlussprüfers über die Prüfung des Vergütungsberichts, auf der Internetseite des Unternehmens öffentlich zugänglich zu machen (§ 162 Abs. 4 AktG). In der Erklärung zur Unternehmensführung ist darauf Bezug zu nehmen (§ 289f Abs. 2 Nr. 1a HGB).

Die aktienrechtlichen Neuregelungen zum Vergütungsbericht sind erstmals für nach dem 31. Dezember 2020 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Entsprechend sind ab diesem Geschäftsjahr die nach derzeitigem Handelsrecht geforderten individualisierten Angaben zu Bezügen und Leistungen der Vorstandsmitglieder und zu den Grundzügen des Vergütungssystems nicht mehr erforderlich. Entsprechendes gilt für ein früheres Geschäftsjahr, wenn für dieses bereits ein Vergütungsbericht nach § 162 AktG (freiwillig vorzeitig) erstellt wurde (Art. 83 Abs. 1 Satz 2 und 3 EGHGB).

Ergänzende Hinweise i. Z. .m. der Neuregelung der Vergütungsberichterstattung:

- Leitlinien der EU-Kommission:
Zur Präzisierung der standardisierten Darstellung der Informationen im Vergütungsbericht hat die EU-Kommission am 1. März 2019 einen ersten und am 12. Juli 2019 einen zweiten Entwurf unverbindlicher Leitlinien erlassen. Sie enthalten insb. Vorschläge für standardisierte Tabellen, daneben allgemeine Grundsätze der Vergütungsberichterstattung sowie weitergehende Erläuterungen. Wann mit der Veröffentlichung der endgültigen Leitlinien zu rechnen ist, ist weiterhin offen. Die Leitlinien bleiben auch nach Veröffentlichung ihrer endgültigen Fassung unverbindlich.
- Mustertabellen nach DCGK:
Nach der Neufassung des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK 2020, siehe [hier](#)) entfallen die bisher empfohlenen Mustertabellen für die Vorstandsvergütung. Für Geschäftsjahre, in denen die bisherige Kodexfassung nicht mehr und die Neuregelungen der Vergütungsberichterstattung nach ARUG II noch nicht angewendet werden, weist die Kodexkommission allerdings darauf hin, dass es an den Unternehmen liege, sachgerecht über die Vorstandsvergütung zu berichten und keine Transparenzlücke entstehen zu lassen.
- DRSC:
Zur Anpassung von DRS 17 “Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder“ des DRSC an die HGB-Änderungen durch ARUG II siehe [hier](#).

Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht nach § 291 HGB und § 292 HGB

Ein Teilkonzern-Mutterunternehmen, dessen (übergeordnetes) Mutterunternehmen seinen Sitz entweder in der EU bzw. EWR oder in einem Drittstaat hat, darf auf die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung eines Konzernabschlusses und -lageberichts verzichten, wenn der Konzernabschluss und -lagebericht des übergeordneten Mutterunternehmens einschließlich Bestätigungs- oder Versagungsvermerk in englischer Sprache offengelegt wird (§§ 291 Abs. 1 Satz 1, 292 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Nach bisherigem Recht war in beiden Fällen eine Offenlegung in deutscher Sprache erforderlich.

Quellen:

[unverbindliche Leitlinien der EU-Kommission \(1. Entwurf\)](#),
[unverbindliche Leitlinien der EU-Kommission \(2. Entwurf\)](#)

Quelle:

IDW Life 6/2020, S. 594 f.

Unter Berücksichtigung der geänderten Erstanwendung des § 291 HGB durch das ESEF-Umsetzungsgesetz (siehe [hier](#)) ist die Neuregelung des § 291 HGB unstrittig für ab dem 19. August 2020 endende Geschäftsjahre und die Neuregelung des § 292 HGB unstrittig für ab dem 1. Januar 2020 endende Geschäftsjahre anwendbar. Diese Auffassung zur Erstanwendung von § 292 HGB wurde vom Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW bestätigt. Der Gesetzeswortlaut schließt darüber hinaus nicht aus, dass die befreiende Offenlegung in englischer Sprache für bereits zuvor abgelaufene Geschäftsjahre erfolgen darf. Falls dies beabsichtigt ist, empfiehlt es sich, im Vorfeld mit dem Betreiber des Bundesanzeigers Kontakt aufzunehmen, ob er die Unterlagen zur Veröffentlichung annimmt.

Sonstige Änderungen im HGB

Die sonstigen Änderungen im HGB durch das ARUG II dienen im Wesentlichen der Bereinigung von Redaktionsversehen (Konzernberichterstattung zur Diversität im Vorstand und Aufsichtsrat bestimmter Institute und Versicherungsunternehmen; §§ 340i Abs. 6, 341j Abs. 5 HGB) und der Klarstellung von Offenlegungspflichten im Fall mehrerer inländischer Zweigniederlassungen (§ 325a Abs. 1 HGB).

Zu anderen Neuregelungen durch das ARUG II, die nicht das HGB betreffen, siehe [hier](#).

Brexit-Abkommen/Brexit-Übergangsgesetz

Am 1. Februar 2020 sind das Abkommen über den Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union und der Europäischen Atomgemeinschaft (Brexit-Abkommen) und das Gesetz für den Übergangszeitraum nach dem Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union (Brexit-Übergangsgesetz – BrexitÜG) in Kraft getreten.

Das Vereinigte Königreich ist zwar am 1. Februar 2020 aus der Europäischen Union ausgetreten. Nach § 1 BrexitÜG gilt aber während des Übergangszeitraums vom 1. Februar bis 31. Dezember 2020 gem. Art. 126 des Brexit-Abkommens das Vereinigte Königreich im Bundesrecht weiterhin als Mitgliedstaat der Europäischen Union. Liegt der Abschlussstichtag eines bilanzierenden Unternehmens mit einem Mutterunternehmen mit Sitz im Vereinigten Königreich deshalb vor dem 1. Januar 2021, gilt für die Beurteilung, ob das bilanzierende Unternehmen die Erleichterungen bzw. Befreiungen nach §§ 264 Abs. 3, 264b oder 291 HGB in Anspruch nehmen darf, nach Auffassung des Hauptfachausschusses (HFA) und des Fachausschusses Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW der Sitz des Mutterunternehmens unverändert als Sitz in einem EU-Mitgliedstaat. Dem steht auch nicht entgegen, wenn die Prüfung des befreienden Konzernabschlusses und -lageberichts erst nach dem Ende des Übergangszeitraums abgeschlossen wird, da die Prüfung der befreienden Unterlagen entsprechend dem derzeitigen britischen Recht nach Auffassung des HFA und des FAB (noch) als materiell im Einklang mit der EU-Abschlussprüferrichtlinie stehend angesehen wird. Eine wirksame Befreiung liegt in den genannten Fällen nur vor, wenn alle Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind.

Die gemeinsame Verlautbarung des HFA und des FAB ist derzeit noch nicht in der IDW Life veröffentlicht, sondern nur im Mitgliederbereich der IDW-Website verfügbar.

Gesetz zur Umsetzung der ESEF-Verordnung

Am 19. August 2020 ist das Gesetz zur weiteren Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie im Hinblick auf ein einheitliches elektronisches Format für Jahresfinanzberichte ("ESEF-Umsetzungsgesetz") in Kraft getreten.

Das Gesetz sieht im Wesentlichen folgende Änderungen im HGB vor:

Umsetzung der ESEF-Verordnung der EU

Inlandsemittenten i. S. d. § 2 Abs. 14 WpHG, die Wertpapiere i. S. d. § 2 Abs. 1 WpHG begeben und keine Kapitalgesellschaften i. S. d. § 327a HGB sind, müssen ihre Rechnungslegungsunterlagen ((Konzern-)Abschluss, (Konzern-)Lagebericht, (Konzern-)Bilanzzeit, (Konzern-)Lageberichtzeit) ESEF-konform offenlegen. Die für diesen Zweck im XHTML-Format elektronisch wiedergegebenen Abschlüsse und Lageberichte (inkl. Auszeichnung („Tagging“) eines IFRS-Konzernabschlusses mit Hilfe der iXBRL-Technologie) sind durch den Abschlussprüfer zu prüfen („Offenlegungslösung mit Prüfungspflicht“). Zum Entwurf des in diesem Zusammenhang geplanten Prüfungsstandards (IDW EPS 410) siehe [hier](#).

Quellen:

[Brexit-Abkommen](#),
[Brexit-Übergangsgesetz](#)

Quelle:

[ESEF-Umsetzungsgesetz](#)

Zusätzliche Informationen:

[HGB direkt Ausgabe 10/2020](#),
[PwC Accounting and Reporting Talks \(Folge 10\)](#)

Diese Neuregelungen sind erstmals für nach dem 31. Dezember 2019 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.

Versicherungen der gesetzlichen Vertreter („Eide“)

Zum einen wird die Festlegung der betroffenen Unternehmen geringfügig enger gefasst. Abgesehen von der Ausnahme für Kapitalgesellschaften i. S. d. § 327a HGB sind nicht mehr alle Inlandsemittenten i. S. d. § 2 Abs. 14 WpHG betroffen, sondern nur noch solche, die Wertpapiere i. S. d. § 2 Abs. 1 WpHG (und nicht nur andere Finanzinstrumente i. S. d. § 2 Abs. 4 Nr. 2 bis 7 WpHG) begeben. Zum anderen wird klargestellt, dass der (Konzern-)Bilanzzeit und der (Konzern-)Lageberichtszeit kein Bestandteil des (Konzern-)Abschlusses bzw. (Konzern-)Lageberichts, sondern eigenständige Rechnungslegungsunterlagen und als solche offenlegungspflichtig sind.

Auch diese Neuregelungen bzw. Klarstellungen sind erstmals für nach dem 31. Dezember 2019 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.

Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht nach § 291 HGB

Nach § 291 HGB i. d. F. des ARUG II darf ein Teilkonzern-Mutterunternehmen auf die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung eines (Teil-)Konzernabschlusses und -lageberichts verzichten, wenn der Konzernabschluss und -lagebericht des übergeordneten Mutterunternehmens einschließlich des Bestätigungs- oder Versagungsvermerks in deutscher oder englischer Sprache im Bundesanzeiger offengelegt werden. Nach dem ESEF-Umsetzungsgesetz ist die zusätzliche Erleichterung gegenüber dem bisherigen Recht (deutschsprachige Unterlagen nicht mehr erforderlich) nicht erst für nach dem 31. Dezember 2020 beginnende Geschäftsjahre, sondern unmittelbar (ab Inkrafttreten des ESEF-Umsetzungsgesetzes) anwendbar.

Zur Erstanwendung der Neuregelung siehe [hier](#).

EU-Taxonomie-Verordnung

Neue nichtfinanzielle Berichtspflichten ergeben sich aus der Mitte Juli 2020 in Kraft getretenen EU-Taxonomie-Verordnung (Verordnung (EU) 2020/852) für alle Unternehmen, die zur Veröffentlichung einer (ggf. konsolidierten) nichtfinanziellen Erklärung nach Art. 19a bzw. Art. 29a der Richtlinie 2013/34/EU verpflichtet sind (Art. 1 Abs. 2 EU-Taxonomie-Verordnung). In Deutschland regeln die §§ 289b, 315b HGB die Pflicht zur nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung; mit ihrer Einführung wurden die Art. 19a und 29a der Richtlinie 2013/34/EU in deutsches Recht umgesetzt. Es handelt sich hierbei im Wesentlichen um bestimmte große kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften, die im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen sowie auf Konzernebene um kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen, sofern keine größenabhängige Befreiung nach § 293 Abs. 1 HGB vorliegt und über alle in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt werden. Gleiches gilt für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, unabhängig von ihrer Kapitalmarktorientierung.

Die neuen Berichtspflichten umfassen nach Art. 8 Abs. 1 EU-Taxonomie-Verordnung für alle betroffenen Unternehmen Angaben darüber, wie und in welchem Umfang die Tätigkeiten des Unternehmens mit Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, die als ökologisch nachhaltig einzustufen sind. Des Weiteren geben sog. Nicht-Finanzunternehmen nach Art. 8 Abs. 2 EU-Taxonomie-Verordnung Folgendes an:

- den Anteil ihrer Umsatzerlöse, der mit Produkten oder Dienstleistungen erzielt wird, die mit als ökologisch nachhaltig einzustufenden Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, und
- den Anteil ihrer Investitionsausgaben und, soweit zutreffend, den Anteil der Betriebsausgaben i. Z. m. Vermögensgegenständen oder Prozessen, die mit als ökologisch nachhaltig einzustufenden Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind.

Zur Einstufung einer Wirtschaftstätigkeit als ökologisch nachhaltig definiert die EU-Taxonomie-Verordnung ein einheitliches Klassifikationssystem („Taxonomie“). Voraussetzung für die Einstufung einer Wirtschaftstätigkeit als ökologisch nachhaltig ist u. a., dass sie einen wesentlichen Beitrag zur Verwirklichung eines oder mehrerer der in Art. 9 EU-Taxonomie-Verordnung festgelegten sechs Umweltziele leistet (Klimaschutz, Anpassung an den Klimawandel, nachhaltige Nutzung und Schutz von Wasser- und Meeresressourcen, Übergang zu einer Kreislaufwirtschaft, Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung, Schutz und Wiederherstellung der Biodiversität und der Ökosysteme).

Quelle:
[EU-Taxonomie-Verordnung](#),
[PwC Accounting and Reporting Talks \(Folge 16\)](#)

Anders als eine Richtlinie gilt die EU-Taxonomie-Verordnung unmittelbar in jedem EU-Mitgliedstaat. Dabei werden zentrale Umsetzungsfragen zu den neuen Berichtspflichten sowie dem „grünen“ Klassifikationssystem unmittelbar von der Europäischen Kommission durch den Erlass von delegierten Rechtsakten geregelt. Dies ist bislang noch nicht erfolgt.

Die neuen Angaben sind in die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung bzw. in den gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht aufzunehmen (Art. 8 Abs. 1 und 3 EU-Taxonomie-Verordnung). In Bezug auf die beiden ersten Umweltziele „Klimaschutz“ und „Anpassung an den Klimawandel“ gilt dies erstmals für Veröffentlichungen von nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärungen bzw. gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Berichten ab dem 1. Januar 2022. Im Hinblick auf die vier weiteren Umweltziele erfolgt die Erstanwendung um ein Jahr zeitversetzt (Art. 27 Abs. 1 EU-Taxonomie-Verordnung).

Exkurs: Entgelttransparenzgesetz

Quelle:
EntgTranspG

Das Gesetz zur Förderung der Entgelttransparenz zwischen Frauen und Männern (Entgelttransparenzgesetz, EntgTranspG), das Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen zur Erstellung eines Entgeltberichts verpflichtet, ist bereits am 6. Juli 2017 in Kraft getreten und seitdem nicht angepasst worden. Unternehmen i. S. d. § 21 Abs. 1 Satz 1 EntgTranspG (d. h. solche mit i. d. R. mehr als 500 Beschäftigten, die zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichtet sind), die in 2018 erstmals einen Entgeltbericht erstellen mussten und weder tarifgebunden (§ 5 Abs. 4 EntgTranspG) noch tarifenwendend sind (§§ 5 Abs. 5 i. V. m. 13 Abs. 5 EntgTranspG), müssen danach in 2021 einen zweiten Entgeltbericht erstellen (§ 22 Abs. 2 Satz 1 EntgTranspG). Dieser weicht hinsichtlich seines Umfangs vom erstmaligen Entgeltbericht aus 2018 wie folgt ab:

- Der Berichtszeitraum über die Maßnahmen zur Förderung der Gleichstellung von Frauen und Männern und deren Wirkung sowie über die Maßnahmen zur Herstellung von Entgeltgleichheit für Frauen und Männer umfasst die drei Kalenderjahre 2017 bis 2019 (§ 22 Abs. 2 Satz 2 EntgTranspG). Im erstmaligen Entgeltbericht war nur über Maßnahmen eines Kalenderjahrs (2016) zu berichten. Unverändert ist dagegen der Umfang des Berichtszeitraums für die Angaben zu den Beschäftigtenzahlen: sie beziehen sich nur auf das letzte Kalenderjahr des Berichtszeitraums, d. h. auf 2019 (§ 22 Abs. 3 Satz 1 EntgTranspG).
- Für die Angaben zu den Beschäftigtenzahlen sind ab dem zweiten Entgeltbericht die Veränderungen im Vergleich zum letzten Bericht anzugeben (§ 22 Abs. 3 Satz 2 EntgTranspG).

Entsprechend dem erstmaligen Entgeltbericht ist der zweite Entgeltbericht dem (ersten) im Kalenderjahr 2021 im Bundesanzeiger offengelegten Lagebericht als Anlage beizufügen (§ 22 Abs. 4 EntgTranspG). Dies gilt auch im Fall eines abweichenden Geschäftsjahrs, z. B. für den Lagebericht eines zum 30. September 2020 endenden Geschäftsjahrs, falls dieser in 2021 offengelegt wird.

Gesetzesvorhaben

Referentenentwurf des Zweiten Führungspositionen-Gesetzes (FüPoG II)

Quelle:
Referentenentwurf FüPoG II

Im Februar 2020 wurde ein Referentenentwurf (Bearbeitungsstand 16. Januar 2020) eines Gesetzes zur Ergänzung und Änderung der Regelungen für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst (Zweites Führungspositionen-Gesetz, FüPoG II) bekannt.

Zielsetzung des FüPoG II ist es, die Wirksamkeit der Maßnahmen des ersten Führungspositionen-Gesetzes aus 2015 (fixe Quote für Aufsichtsräte börsennotierter und zugleich paritätisch mitbestimmter Unternehmen sowie „flexible Quote“ (Zielgröße) in Aufsichtsräten, Leitungsorganen und den obersten beiden Führungsebenen unterhalb des Leitungsorgans börsennotierter oder mitbestimmter Unternehmen) zu verbessern. Zu diesem Zweck sieht der Referentenentwurf folgende Maßnahmen vor:

- Einführung einer Vorstandsquote im Sinne eines Mindestbeteiligungsgebots: der Vorstand eines börsennotierten und zugleich paritätisch mitbestimmten Unternehmens muss künftig mit wenigstens einer Frau besetzt sein, wenn er aus mehr als drei Mitgliedern besteht,
- Erweiterung des Anwendungsbereichs der fixen Aufsichtsratsquote auf alle paritätisch mitbestimmten Unternehmen, unabhängig von ihrer Börsennotierung,

- Einführung einer Begründungspflicht für die Festlegung und Veröffentlichung der Zielgröße Null für den Aufsichtsrat, das Leitungsorgan und die obersten beiden Führungsebenen unterhalb des Leitungsorgans, einschließlich entsprechender Berichtspflichten,
- Verschärfung des Sanktionsmechanismus bei Verletzung von Berichtspflichten i. Z. m. der flexiblen Quote.

I. Z. m. diesen Maßnahmen sieht der Referentenentwurf insb. folgende Änderungen im HGB vor:

- Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289f HGB RefE):
 - Vorstandsquote: Angabe, ob die Vorstandsquote eingehalten wurde bzw. warum nicht,
 - fixe Aufsichtsratsquote: Angabe, ob die fixe Aufsichtsratsquote eingehalten wurde bzw. warum nicht (erweiterter Anwendungsbereich der inhaltlich unveränderten Berichtspflicht),
 - klare und allgemein verständliche Begründung der Zielgröße Null, die ausführlich die Erwägungen darlegen muss, die der Entscheidung zugrunde liegen.
- Bußgeldvorschriften (§ 334 HGB RefE):
 - Änderung der Bußgeldvorschriften zur Sicherstellung, dass eine Sanktionierung nach HGB auch dann möglich ist, wenn gar keine Zielgrößen oder Fristen für die Zielerreichung festgesetzt oder die vorgeschriebenen Begründungen bei der Zielgröße Null unterlassen werden.

Der Referentenentwurf sieht vor, dass diese Änderungen im HGB erstmals für nach dem 31. Dezember 2020 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden sind.

Nach einer Meldung des Bundesministeriums für Familie, Senioren, Frauen und Jugend hat sich eine Arbeitsgruppe der Koalitionsparteien am 20. November 2020 auf wesentliche Punkte für das FÜPoG II geeinigt. Dazu gehört, dass in Vorständen börsennotierter und paritätisch mitbestimmter Unternehmen mit mehr als drei Mitgliedern künftig ein Mitglied eine Frau sein muss. Ob bzw. in welchem Umfang diese Einigung zu Abweichungen von den o. g. im Referentenentwurf enthaltenen Maßnahmen führt, ergibt sich aus der Meldung nicht. Nach erfolgter Einigung ist mit einem Kabinettsbeschluss – und damit mit einem Regierungsentwurf des FÜPoG II – zeitnah zu rechnen.

Rechnungslegungsbezogene Gesetze mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute und Versicherungen

Erstmals anzuwendende/in Kraft getretene Vorschriften

Seit der Veröffentlichung des [Year-End-Letter 2019](#) (November 2019) sind folgende branchenspezifischen Gesetzesänderungen in Kraft getreten.

ARUG II

Das Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie (ARUG II) ist am 1. Januar 2020 in Kraft getreten. Zu dem für alle Unternehmen geltenden rechnungslegungsrelevanten Inhalt und den unterschiedlichen Erstanwendungszeitpunkten s. oben unter [ARUG II](#).

Im Rahmen des ARUG II wurde darüber hinaus ein Redaktionsversehen des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes behoben. Betroffen ist die Konzernberichterstattung zur Diversität im Vorstand und Aufsichtsrat bestimmter Institute und Versicherungsunternehmen. In §§ 340i Abs. 6, 341j Abs. 5 HGB wurde entsprechend der Parallelregelung in § 315d Satz 2 HGB klargestellt, dass das Merkmal „groß“ auf Konzernebene und nicht lediglich auf Ebene des Mutterunternehmens bestimmt werden muss.

Quelle:
[ARUG II](#)

Gesetz zur Umsetzung der Änderungsrichtlinie zur Vierten EU-Geldwäscherichtlinie – hier: Kryptoverwahrgeschäft

Quelle:
[Gesetz](#)

Das Gesetz zur Umsetzung der Änderungsrichtlinie zur Vierten EU-Geldwäscherichtlinie ist im Wesentlichen am 1. Januar 2020 in Kraft getreten. Es ändert das Geldwäschegesetz und auch das Kreditwesengesetz. Eine wesentliche Änderung des Kreditwesengesetzes betrifft Definitionen zu Kryptowerten, die für aufsichtsrechtliche Zwecke als Finanzinstrumente gelten, sowie das Kryptoverwahrgeschäft, das als Finanzdienstleistungsgeschäft eingeordnet wird. Infolge dieser Gesetzesänderung wird das Betreiben von Kryptoverwahrgeschäft erlaubnispflichtig. In der Folge haben diese Unternehmen als Finanzdienstleistungsinstitute die ergänzenden Vorschriften der §§ 340 ff. HGB zu beachten.

Gesetzesvorhaben

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Einführung von elektronischen Wertpapieren

Quelle:
[Referentenentwurf eWpG](#)

Das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz und das Bundesfinanzministerium haben am 11. August 2020 den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Einführung von elektronischen Wertpapieren veröffentlicht. Der Gesetzentwurf dient der Modernisierung des deutschen Wertpapierrechts und des dazugehörigen Aufsichtsrechts. Zentraler Bestandteil ist die Einführung des neuen Gesetzes über elektronische Wertpapiere – eWpG. Nach aktueller Rechtslage sind Finanzinstrumente, die zivilrechtlich als Wertpapiere gelten, in einer Urkunde zu verbriefen. Die Papierurkunde ist Anknüpfungspunkt für die sachenrechtlichen Übertragungstatbestände, und sie trägt u. a. dem Verkehrsschutz potenzieller Erwerber Rechnung. Um die Verkehrsfähigkeit von Wertpapieren und den rechtssicheren Erwerb gleichwohl zu gewährleisten, bedarf es eines geeigneten Ersatzes der Papierurkunde, z. B. durch Eintragung in ein Register auf Basis der Blockchain-Technologie.

Vorgesehen ist, dass die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht die Erbringung der Emission und das Führen dezentraler Register als neue Finanzdienstleistungen nach dem eWpG, dem KWG und der Zentralverwahrer-Verordnung überwachen wird. Der Gesetzesentwurf unterscheidet zwischen der Führung eines zentralen elektronischen Wertpapierregisters durch einen Zentralverwahrer und der Führung von unter anderem durch Distributed-Ledger-Technologien ermöglichten Registern zur Begebung elektronischer Schuldverschreibungen.

IDW-Verlautbarungen ohne branchenspezifische Besonderheiten

Nachfolgend sind wesentliche Verlautbarungen (Stellungnahmen, Standards, Hinweise und sonstige Verlautbarungen) des IDW aufgeführt, die seit der Veröffentlichung des [Year-End-Letter 2019](#) (November 2019) zur handelsrechtlichen Rechnungslegung verabschiedet, geändert oder im Entwurf veröffentlicht wurden und die branchenunabhängig gelten.

Neue endgültige IDW-Verlautbarungen

IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung legen die Berufsauffassung zu Rechnungslegungsfragen dar. Sie gelten ab dem in der Stellungnahme geregelten Anwendungszeitpunkt. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig. Regelt die Stellungnahme keinen Anwendungszeitpunkt, ist sie nach ihrer Veröffentlichung in der Zeitschrift „IDW Life“ für alle zu diesem Zeitpunkt noch nicht aufgestellten („offenen“) handelsrechtlichen Abschlüsse zu beachten.

Die Anwendung von IDW Rechnungslegungshinweisen sowie sonstigen Verlautbarungen des IDW wird empfohlen. Die in den Rechnungslegungshinweisen enthaltenen Empfehlungen gelten ab dem in dem Hinweis enthaltenen Anwendungszeitpunkt.

Quellen:

IDW-Website:

[Teil 1,](#)[Teil 2,](#)[Teil 3 mit Update vom](#)[2. Juli 2020](#)**Zusätzliche Informationen:**[PwC Accounting and](#)[Reporting Talks \(Folge 13\)](#)**Quelle:**[IDW-Website](#)**Quelle**[IDW-Website](#)**Quelle:**

IDW Life 1/2020, S. 60 ff.

Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf Rechnungslegung und Prüfung

Das IDW hat drei fachliche Hinweise veröffentlicht, die sich mit den Folgen der Corona-Krise auf die Rechnungslegung (HGB/IFRS) und Prüfung befassen. Sie behandeln insb. folgende handelsrechtliche Themen:

Fachlicher Hinweis Teil 1:

- Qualifizierung der Ausbreitung des Coronavirus als ein für Abschlüsse zum 31. Dezember 2019 wertbegründendes Ereignis
- Nachtragsberichterstattung im (Konzern-)Anhang eines Abschlusses zum 31. Dezember 2019
- Berichterstattung im Risiko- und Prognosebericht des (Konzern-)Lageberichts

Fachlicher Hinweis Teil 2:

- Grundsätzliche Auswirkungen der Corona-Krise auf Bilanz und GuV von Abschlüssen mit Stichtag nach dem 31. Dezember 2019
- Durchbrechung der Ansatz- und Bewertungsstetigkeit
- Wegfall der Going Concern-Annahme sowie Angabe bestandsgefährdender Risiken
- Möglichkeit zur rückwirkenden Berücksichtigung von Sanierungsmaßnahmen
- Auswirkungen auf einzelne Bilanzposten, auf Bewertungseinheiten und Anhangangaben
- Besonderheiten der Konzernrechnungslegung

Fachlicher Hinweis Teil 3:

- FAQ zum Nachtragsbericht im Anhang sowie zum Lagebericht
- Behandlung der Zahlungen des Kurzarbeitergeldes sowie der Erstattung von auf das Kurzarbeitergeld entfallender Sozialversicherungsbeiträge

Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf Unternehmensbewertungen

Ökonomische Entscheidungen werden regelmäßig auf der Grundlage von Werten getroffen werden, die mit sog. Zukunftserfolgswertverfahren (Ertragswert- bzw. Discounted Cash Flow (DCF)-Verfahren) ermittelt werden. Die Corona-Krise hat zu großer ökonomischer Unsicherheit geführt, u. a., weil davon auszugehen ist, dass Unternehmen nach der Krise in vielen Fällen nicht mehr auf dieselbe Nachfrage nach Produkten und Dienstleistungen treffen werden und nicht mehr dieselben Beschaffungsketten haben werden wie vor der Krise. Der fachliche Hinweis des Fachausschusses für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) gibt Hinweise, wie die Unsicherheit bei der Ermittlung von Zukunftserfolgswerten in den Erwartungen künftiger finanzieller Überschüsse und äquivalent in der Risikoprämie im Kapitalisierungszinssatz, die Investoren für die Übernahme der Unsicherheit fordern, zu berücksichtigen ist.

Weitere Verlautbarungen zur Corona-Krise

Auf der IDW Website wurde eine Sonderseite „Informationen zur Corona-Krise“ eingerichtet, auf der – über die zuvor genannten Verlautbarungen hinaus – weitere Verlautbarungen des IDW i. Z. m. der Corona-Krise (sowohl allgemeine als auch branchenspezifische) – abweichend vom sonstigen Vorgehen – allgemein zugänglich publiziert werden.

Handelsbilanzielle Behandlung sog. Angleichungsbeiträge im Jahresabschluss von Mitgliedsunternehmen der KZVK Köln

Die Vertreterversammlung der Kirchlichen Zusatzversorgungskasse (KZVK) Köln hat am 25. Juni 2019 mit der 26. Änderung der Kassensatzung eine (erneute) Umgestaltung des Finanzierungssystems der Kasse beschlossen. Die Änderungen wurden am 22. August 2019 genehmigt und am 4. November 2019 veröffentlicht. Gemäß Art. 2 des Änderungsbeschlusses tritt die Satzungsänderung mit Wirkung zum 1. Januar 2020 in Kraft.

Mit Inkrafttreten der Satzungsänderung wird der Abrechnungsverband S (geschlossener Abrechnungsverband für bis zum Jahr 2001 erdiente Anwartschaften) mit dem sog. Abrechnungsverband P (Abrechnungsverband für ab dem Jahr 2002 erdiente Anwartschaften) zu dem neuen Abrechnungsverband G zusammengelegt. Die vor der erneuten Umgestaltung des Finanzierungssystems der Kasse jüngst

eingeführten Finanzierungsbeiträge werden ab dem Jahr 2020 nicht mehr erhoben. Zur Finanzierung der aus dem Abrechnungsverband S stammenden Altverpflichtungen – d. h. zur Anhebung des Kapitaldeckungsgrads insgesamt auf den Kapitaldeckungsgrad des bisherigen Abrechnungsverbands P – wird stattdessen ein sog. „Angleichungsbeitrag“ erhoben. Dieser soll bei den Beteiligten, denen Altersversorgungsverpflichtungen im Abrechnungsverband S zuzuordnen waren, über einen Zeitraum von sieben Jahren, beginnend mit dem Jahr 2020, erhoben werden. Soweit von den Beteiligten in der Vergangenheit Finanzierungsbeiträge gezahlt wurden und hierfür ein „Guthaben aus Finanzierungsbeiträgen“ entstanden ist, werden die Angleichungsbeiträge mit diesem Guthaben verrechnet.

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) hat zu den bilanziellen Konsequenzen der dargestellten Satzungsänderungen für die handelsrechtlichen Jahresabschlüsse der Beteiligten Stellung genommen, insbesondere zur künftigen Behandlung der Angleichungsbeiträge und der Erfassung eines etwaigen Guthabens aus den nach der bis zum 31. Dezember 2019 geltenden Kassensatzung zu erhebenden Finanzierungsbeiträgen.

Auswirkungen von Änderungsklauseln in Treuhandverträgen auf die Qualifikation von Deckungsvermögen

Quelle:
IDW Life 6/2020, S. 591 f.

Ein in Deutschland weit verbreitetes Modell zur Schaffung von Deckungsvermögen i. S. v. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB ist ein sog. contractual trust arrangement (CTA) in Form einer doppelseitigen Treuhand zwischen Arbeitgeber (Treugeber) und Treuhänder einerseits (Verwaltungstreuhand) sowie zwischen den Versorgungsberechtigten und dem Treuhänder andererseits (Sicherungstreuhand). Die Voraussetzungen für Deckungsvermögen verlangen, dass eine Rückübertragung des auf den Treuhänder übertragenen Vermögens grundsätzlich ausgeschlossen ist (vgl. IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 33). Vor diesem Hintergrund hat sich der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) mit den bilanziellen Konsequenzen von Änderungen an Treuhandvereinbarungen, die auf eine Rückübertragung von Deckungsvermögen auf den Treugeber abzielen, befasst.

Der FAB erörterte, in welchen Fällen sog. Änderungsklauseln in Treuhandverträgen für eine Klassifizierung des Treuguts als Deckungsvermögen schädlich sind. Dabei wurde auch beurteilt, in welchen Fällen einer schädlichen Klausel eine (ggf. rückwirkende) Fehlerkorrektur notwendig ist. Ein zentrales Kriterium für die Beurteilung der „Schädlichkeit“ von Änderungsklauseln ist, ob eine Änderung des Treuhandvertrags zum Zwecke der Rückübertragung von Vermögen einseitig durch den Treugeber erfolgen kann oder nicht.

Des Weiteren befasste sich der FAB für den Fall einer zulässigen Änderung des Treuhandvertrags zur Rückübertragung von Treuhandvermögen mit den bilanziellen Auswirkungen im Zeitpunkt der Rückübertragung.

Bildung von Pfandrückstellungen bei einem Abfüllbetrieb im Zuge der Abgabe von Mehrweg-Einheitsleergut an Kunden

Quelle:
IDW Life 6/2020, S. 593 f.

Der BFH hatte mit Urteil vom 9. Januar 2013 (Az. I R 33/11) u. a. entschieden, dass ein Abfüllbetrieb (Getränkehersteller) – ungeachtet etwaiger mit den Kunden (i. d. R. Getränkegroßhändler) getroffener privatrechtlicher Abreden über den (Nicht-)Übergang des Eigentums an dem Einheitsleergut vom Abfüllbetrieb auf den Kunden – in seiner Steuerbilanz keine Rückstellung für die Verpflichtung bilden darf, bei Rückgabe von Einheitsleergut dem Kunden den diesem im Zeitpunkt des Verkaufs des Vollguts für die Überlassung des Einheitsleerguts in Rechnung gestellten Betrag (Pfandgelder) wieder zurückzuzahlen. Nachdem die Finanzverwaltung zunächst nicht auf das BFH-Urteil reagiert hatte, ist es mittlerweile mit Datum vom 29. März 2019 im Bundessteuerblatt Teil II (S. 150) wiedergegeben und damit für die Finanzbehörden über den einzelnen Fall hinaus zu beachten.

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) hat sich mit der Frage befasst, welche Auswirkung das BFH-Urteil, das auf der Annahme des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an dem Einheitsleergut beruht, auf die handelsrechtliche Zulässigkeit der Bildung von Pfandrückstellungen hat. Nach Auffassung des FAB ist handelsbilanziell davon auszugehen, dass - unabhängig von der zivilrechtlichen Qualifikation der Hingabe von Vollgut durch den Abfüllbetrieb an den Großhändler und einer etwaigen späteren Rückgabe von Leergut durch den Großhändler an den Abfüllbetrieb - das wirtschaftliche Eigentum an dem Einheitsleergut beim Abfüllbetrieb verbleibt. Für die Zurechnung des wirtschaftlichen

Eigentums zum Abfüllbetrieb ist es dabei ohne Bedeutung, ob die Überlassung des Leerguts gegen Pfand wirtschaftlich als echtes oder unechtes Pensionsgeschäft i. S. v. § 340b HGB oder als Sachdarlehen i. S. v. § 607 Abs. 1 BGB (Flaschendarlehen) qualifiziert wird. Im Ergebnis hat deshalb ein Abfüllbetrieb in seinem handelsrechtlichen Jahresabschluss weiterhin die bei der Abgabe von Einheitsflaschen erhaltenen Pfandbeträge nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (Pfandrückstellung) zu passivieren.

GuV-Ausweis negativer Zinsen bei Nicht-Kreditinstituten

Wird Nicht-Kreditinstituten für Guthaben auf Bankkonten von den betreffenden Banken ein Entgelt in Rechnung gestellt (negative Einlagezinsen), ist fraglich, in welchem GuV-Posten Nicht-Kreditinstitute solche Entgelte auszuweisen haben.

Quelle:

IDW Life 6/2020, S. 594

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung hält einerseits den Ausweis innerhalb des Finanzergebnisses für sachgerecht. Dies kann jedenfalls durch Ausweis eines in einer Vorspalte offen abgesetzten negativen Zinsertrags („negatives Kapitalüberlassungsentgelt“) oder durch Ausweis eines nach § 265 Abs. 5 HGB neu hinzugefügten und eindeutig bezeichneten Postens erfolgen. Andererseits hält der FAB auch einen Ausweis im Posten „sonstige betriebliche Aufwendungen“ („Verwahrentgelt“) für vertretbar. Der Grundsatz der Darstellungsstetigkeit (§ 265 Abs. 1 HGB) ist zu beachten.

Quelle:

IDW-Fachnachrichten 8/2015, S. 448 ff.

Für Institute ist unverändert die Auffassung des Bankenfachausschusses (BFA) zu beachten. Der BFA hält es bei Instituten für erforderlich, die Zinszahlungen im Falle negativer Zinsen im Zinsergebnis auszuweisen. Einen Ausweis im Provisionsergebnis hält der BFA für nicht sachgerecht; ein Ausweis im sonstigen betrieblichen Ergebnis scheidet für den BFA aus.

Erstmalige Anwendbarkeit des § 292 HGB i. d. F. des ARUG II

Zur Änderung des § 292 HGB durch das ARUG II und zur Befassung des Fachausschusses Unternehmensberichterstattung mit der Frage der erstmaligen Anwendbarkeit des geänderten § 292 HGB siehe [hier](#).

Bilanzielle Behandlung von einmaligen Ausgleichszahlungen für in Euro barbesicherte Derivate aufgrund des „discounting switch“ im Kontext der IBOR-Reform

Nach der EU-Benchmark-Verordnung sollen alle kritischen Referenzzinssätze (u. a. EURIBOR, LIBOR, EONIA) entweder durch einen neuen Referenzzinssatz abgelöst oder hinsichtlich ihrer Ermittlungsmethodik modifiziert werden (sog. IBOR-Reform). Der EONIA wird durch die Euro Short-Term Rate (€STR) abgelöst, die als neuer risikofreier Zinssatz für Tagesgelder in der Eurozone von der EZB ermittelt und bereits seit Oktober 2019 veröffentlicht wird. Vor diesem Hintergrund haben die Clearinghäuser (u. a. Eurex Clearing) am 27. Juli 2020 einheitlich die Zinssätze für Barsicherheiten von in Euro besicherten Derivaten von EONIA auf €STR flat umgestellt (sog. „discounting switch“).

Bei der Ermittlung des beizulegenden Werts von Derivaten wird als Diskontierungszinssatz üblicherweise der für die Verzinsung der Barsicherheit gültige Zinssatz verwendet. Aus diesem Grund ergeben sich durch den discounting switch Auswirkungen auf den beizulegenden Wert des Derivats. Um diesen Effekt auszugleichen, war zum Zeitpunkt der Umstellung eine einmalige Ausgleichszahlung zwischen den Parteien zu leisten.

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung und der Bankenfachausschuss haben sich mit der handelsbilanziellen Erfassung dieser Ausgleichszahlung befasst. Danach ist es für Nicht-Kreditinstitute zulässig, die erhaltene bzw. geleistete Ausgleichszahlung entweder sofort erfolgswirksam zu erfassen oder ihre erfolgswirksame Erfassung über maximal die Restlaufzeit des Derivats zu verteilen. Die Vorgehensweise hat für alle betroffenen Derivate einheitlich zu erfolgen und ist im Anhang zu erläutern.

Quelle:

IDW Life 7/2020, S. 647

Ordnungsgemäße Durchführung des Gewinnabführungsvertrags bei einer Seitwärtsverschmelzung auf eine Organgesellschaft

Quelle:
IDW Life 10/2020, S. 826

Das IDW hatte sich im Herbst 2019 an das Bundesministerium der Finanzen (BMF) gewandt, da bei einer steuerlichen Außenprüfung eine Divergenz zwischen der Auffassung der Finanzverwaltung und derjenigen des IDW zutage getreten ist. Die Frage betraf die mögliche Erfolgswirksamkeit der Erfassung eines (im Sachverhalt: negativen) Buchreinvermögenszugangs infolge einer Seitwärtsverschmelzung bei einem übernehmenden Rechtsträger, der Organgesellschaft einer körperschaftsteuerlichen Organschaft ist.

Verzichtet der Anteilshaber des übertragenden Rechtsträgers bei einer Seitwärtsverschmelzung auf die Gewährung von (weiteren) Anteilen am übernehmenden Rechtsträger und wird ein zu Buchwerten negatives, aber zu Zeitwerten positives Reinvermögen übertragen, ist dieses nach IDW RS HFA 42, Tz. 75 i. V. m. Tz. 74, bei einem die Buchwertverknüpfung nach § 24 UmwG wählenden übernehmenden Rechtsträger erfolgsneutral mit dem frei verfügbaren Eigenkapital zu verrechnen.

Die Finanzverwaltung vertrat dagegen die Auffassung, dass die Seitwärtsverschmelzung eines Rechtsträgers mit negativem Reinvermögenssaldo zu Buchwerten auf eine übernehmende Organgesellschaft in der Rechtsform der GmbH in deren Jahresabschluss zur Erfassung eines Aufwands in Höhe des negativen Differenzbetrags führe und die Organgesellschaft damit handelsrechtlich einen Übernahmeverlust erleide, der sich auf die Höhe der Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme auswirke.

Das BMF hat dem IDW im Juli 2020 mitgeteilt, „dass die [höchstrichterlich] nicht abschließend geklärte handelsrechtliche Frage jedenfalls aufgrund der Durchführungsfiktion des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG nicht zwingend die steuerliche Anerkennung einer Organschaft nach §§ 14 ff. KStG ausschließt.“ Demzufolge führt die handelsbilanzielle Abbildung einer Seitwärtsverschmelzung bei der übernehmenden Organgesellschaft nach Maßgabe des IDW RS HFA 42, Tz. 75 i. V. m. Tz. 74 (d. h. die erfolgsneutrale Erfassung des negativen Buchreinvermögens) nicht notwendigerweise zur Negierung einer ordnungsgemäßen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags.

Einzelfragen zu den Grenzen des Passivierungswahlrechts nach Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB

Quelle:
IDW Life 10/2020, S. 823 ff.

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) hat vor dem Hintergrund des Passivierungswahlrechts für mittelbare Altersversorgungsverpflichtungen nach Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB Einzelfragen zu zwei Themen (Wechsel des Durchführungswegs auf einen Pensionsfonds; Leistungskürzungen einer regulierten Pensionskasse) erörtert.

Im Fall des Wechsels des Durchführungswegs ist für die Ausbuchung der Pensionsrückstellung zu beurteilen, inwieweit sich der Bilanzierende seiner unmittelbaren Verpflichtung entledigt hat (vgl. IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 46). Im Fall der Einschaltung eines Pensionsfonds kommt eine Ausbuchung maximal in Höhe der Pensionsrückstellung für diejenigen Verpflichtungsbestandteile in Betracht, die infolge der Einschaltung des Pensionsfonds Gegenstand des mittelbaren Durchführungswegs geworden sind. Hierfür sind dessen Leistungsrichtlinien (Pensionsfondsvertrag und Pensionsplan) zu berücksichtigen. Für nicht von den Leistungsrichtlinien umfasste Verpflichtungsbestandteile darf die Pensionsrückstellung nicht ausgebucht werden. Versicherungsförmig garantierte Leistungsbestandteile sind dagegen unzweifelhaft Gegenstand der mittelbaren Durchführung. Bei nicht versicherungsförmig garantierten Leistungsbestandteilen ist zu beurteilen, unter welchen Vorbehalten die Leistungserbringung durch den Pensionsfonds steht. Unschädlich für den Wechsel des Durchführungswegs ist es, wenn die Leistungserbringung allein unter dem Vorbehalt steht, dass der Arbeitgeber seiner Pflicht zur weiteren Beitragszahlung/Ausfinanzierung nachkommt, weil in diesem Fall die Erfüllung des Vorbehalts in der Sphäre des Arbeitgebers liegt und sich der Pensionsfonds damit nicht einseitig der Leistungserbringung entziehen kann.

Macht eine Pensionskasse von ihrem satzungsmäßigen Recht Gebrauch, Leistungen herabzusetzen, die der Arbeitgeber dem Versorgungsberechtigten aufgrund der bestehenden Versorgungszusage schuldet, hat der Arbeitgeber für die gekürzten Leistungsbestandteile gem. § 1 Abs. 1 Satz 3 BetrAVG einzustehen. Insoweit sind diese Leistungsbestandteile nicht mehr Bestandteil der mittelbaren Durchführung, so dass der Arbeitgeber dem Grunde nach eine Pensionsrückstellung gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB für die gekürzten Leistungsbestandteile zu bilden hat. Dies gilt auch dann, wenn damit zu rechnen ist, dass der

Versorgungsträger die gekürzten Leistungen durch künftige Überschüsse erbringen können wird. Vorsichtig geschätzte künftige Überschüsse sind jedoch bei der Bewertung der Pensionsrückstellung rückstellungsmindernd zu berücksichtigen, soweit sie nachweislich die Einstandspflicht des Arbeitgebers mindern. Ein Verzicht auf den Ansatz der Pensionsrückstellung für die gekürzten Leistungsbestandteile unter Verweis auf das Passivierungswahlrecht für Altzusagen gem. Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB ist nicht zulässig.

Befreiende Wirkung i. S. d. §§ 264 Abs. 3, 264b und 291 HGB von Konzernabschlüssen und -lageberichten britischer Mutterunternehmen, die auf Stichtage bis einschließlich 31. Dezember 2020 aufgestellt werden

Der Hauptfachausschuss (HFA) und der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) haben sich mit der Frage beschäftigt, ob die Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte britischer Mutterunternehmen, die auf Stichtage bis einschließlich 31. Dezember 2020 aufgestellt werden, befreiende Wirkung i. S. d. §§ 264 Abs. 3, 264b und 291 HGB haben. Siehe dazu die Ausführungen [hier](#).

Die gemeinsame Verlautbarung wurde am 9. November 2020 auf der IDW-Website im Mitgliederbereich veröffentlicht. Eine Veröffentlichung in IDW Life fand bislang noch nicht statt.

Ergänzung der Fragen und Antworten zu IDW S 1 i. d. F. 2008

Der Fachausschuss für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) hat am 14. Oktober 2020 Ergänzungen der „Fragen und Antworten: Zur praktischen Anwendung der Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen nach IDW S 1 i. d. F. 2008 (F & A zu IDW S 1 i. d. F. 2008)“ verabschiedet. Die Ergänzungen betreffen die Berechnung eines Referenzzeitraums für die Bildung von Durchschnittswerten bei der Ermittlung des für die Abfindungsuntergrenze bei aktien- und umwandlungsrechtlichen Strukturmaßnahmen (z. B. Squeeze out, Abschluss von Unternehmensverträgen) relevanten Börsenkurses, die Umrechnung von Fremdwährungen sowie redaktionelle Änderungen.

Bei der Bewertung von in Fremdwährung operierenden Unternehmen(-seinheiten) können die direkte oder die indirekte Methode zur Anwendung kommen. In den F&A werden die beiden Methoden sowie Konstellationen für deren Anwendung dargestellt. Der FAUB geht auf die theoretischen Ansätze zur Erklärung von Wechselkursentwicklungen und auf deren empirische Evidenz ein. Weiter wird erläutert, wie die vom Unternehmen in der Detailplanungsphase erwarteten Wechselkurse zu plausibilisieren sind und wie die Ableitung der nachhaltig zu erwartenden künftigen Wechselkurse in der ewigen Rente erfolgen kann.

Neue Entwürfe von IDW-Verlautbarungen

IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung werden zunächst als Entwürfe verabschiedet. Sie enthalten noch keine abschließend abgestimmte Berufsauffassung. Sie dürfen berücksichtigt werden, soweit sie geltenden Stellungnahmen nicht entgegenstehen. Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung kann schon bei der Verabschiedung bzw. billigenden Kenntnisnahme des Entwurfs eine bestehende Stellungnahme ganz oder teilweise außer Kraft setzen. Außerdem kann der FAB die Anwendung eines Entwurfs empfehlen.

Seit der Veröffentlichung des [Year-End-Letter 2019](#) (November 2019) wurden keine neuen Entwürfe von IDW-Verlautbarungen veröffentlicht.

Aufhebung von IDW-Verlautbarungen

Seit der Veröffentlichung des [Year-End-Letter 2019](#) (November 2019) wurden keine IDW-Verlautbarungen aufgehoben.

Quelle:
IDW Life 11/2020, S. 955 ff.

IDW-Verlautbarungen mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute und Versicherungen

Nachfolgend sind im Hinblick auf die Rechnungslegung wesentliche Verlautbarungen (Stellungnahmen, Hinweise und sonstige Verlautbarungen) des Bankenfachausschusses (BFA) und des Versicherungsfachausschusses aufgeführt, die seit der Veröffentlichung des [Year-End-Letter 2019](#) (November 2019) zur handelsrechtlichen Rechnungslegung verabschiedet, geändert oder im Entwurf veröffentlicht wurden.

Neue endgültige IDW-Verlautbarungen

Pauschalwertberichtigungen bei Instituten

Der Bankenfachausschuss (BFA) hat die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: „Risikovorsorge für vorhersehbare, noch nicht individuell konkretisierte Adressenausfallrisiken im Kreditgeschäft von Kreditinstituten („Pauschalwertberichtigungen“)“ (IDW RS BFA 7) veröffentlicht.

Die wesentlichen Vorgaben des IDW RS BFA 7 lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Das Handelsrecht gewährt grundsätzlich Methodenfreiheit.
- Die gewählte Methode muss eine nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung sachgerechte und vorsichtige Schätzung der erwarteten Verluste über die Restlaufzeit der Forderungen ermöglichen.
- Ausgehend von den Erfahrungen der Vergangenheit sind aktuelle Informationen und Erwartungen zur Risikosituation zu berücksichtigen.
- Die Ermittlung der Pauschalwertberichtigungen kann auf Portfolioebene getrennt für homogene Teilportfolien erfolgen.

Die vereinfachende Ermittlung der Pauschalwertberichtigung nach der Methodik des IFRS 9 für die Stufen 1 und 2 ist nicht zu beanstanden.

IDW RS BFA 7 ist erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig.

Bilanzielle Behandlung von einmaligen Ausgleichszahlungen für in Euro barbesicherte Derivate aufgrund des „discounting switch“ im Kontext der IBOR-Reform

Siehe hierzu die allgemeinen Ausführungen bei den nicht branchenspezifischen IDW-Verlautbarungen [hier](#).

Ergänzend zu den allgemeinen Ausführungen ist bei Derivaten des Handelsbestands eines Instituts die erhaltene bzw. geleistete Ausgleichszahlung sofort erfolgswirksam in der GuV zu erfassen. Im Fall von Derivaten des Nichthandelsbestands (Bankbuch) kann die erhaltene bzw. geleistete Ausgleichszahlung sofort erfolgswirksam in der GuV erfasst werden. Eine Verteilung der Ausgleichszahlung über maximal die Restlaufzeit des Derivats ist ebenso zulässig. Die Bildung einer Drohverlustrückstellung für Derivate außerhalb des Bankbuchs bleibt hiervon unberührt.

Brexit - Folgen des Wechsels der zentralen Gegenpartei bei Bankbuchderivaten nach HGB

Wenn infolge des Brexit ein Wechsel der zentralen Gegenpartei bei Bankbuchderivaten erforderlich ist, sind die bilanziellen Folgen des Wechsels zu würdigen. Die Beendigung einer Vertragsbeziehung (Erlöschen eines bisherigen Schuldverhältnisses) führt handelsrechtlich grundsätzlich zu einem Realisationsvorgang. Für die Beantwortung der spezifischen Fragestellung ist indes zu beachten, dass der Brexit ein besonderes exogenes Ereignis erheblichen Ausmaßes darstellt. Durch die weiterhin nur begrenzte Verlängerung der Anerkennung des London Clearing House (LCH) werden Institute derzeit faktisch aufgrund von externen, nicht vom Bilanzierenden zu beeinflussenden Umständen sowie höchst unsicheren Entwicklungen dazu

Quellen:

IDW Life 2/2020, S. 107
(IDW RS BFA 7),
IDW Life 3/2020, S. 214
(Ergänzung zu Tz. 10)

Zusätzliche Informationen:

[HGB direkt Ausgabe 4/2020](#)

Quelle:

IDW Life 7/2020, S. 647

Quelle:

IDW Life 3/2020, S. 214 f.
(BFA/FAB),
IDW Life 11/2020, S. 960
(Update BFA/FAB)

verpflichtet, einen Wechsel der zentralen Gegenpartei von der LCH auf ein EU-Clearing House vorzunehmen.

Vor diesem Hintergrund sind der Bankenfachausschuss (BFA) und der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) im Januar 2020 zu der Auffassung gelangt, dass eine erfolgsneutrale Abbildung des Transfers jedenfalls in diesem besonderen Ausnahmefall unter sehr strengen Voraussetzungen nicht zu beanstanden ist. Zwingende Voraussetzungen dafür sind eine 1:1 Übertragung der Positionen, ein enger zeitlicher Zusammenhang der erforderlichen Einzeltransaktionen und die Erfüllung entsprechender Dokumentations- und Nachweispflichten.

Die European Securities and Markets Authority (ESMA) hat am 28. September 2020 ein Public Statement über die Anerkennung von drei britischen Clearinghäusern (ICE Clear Europe Limited, LCH Limited, und LME Clear Limited) als zentrale Gegenparteien (Central Counterparty, CCP) im Sinne der EMIR veröffentlicht. Diese Anerkennung ermöglicht den britischen CCPs, das zentrale Clearing von außerbörslichen Derivaten (over the counter, OTC) auch nach dem 31. Dezember 2020 – und damit nach Ablauf des Übergangszeitraums hinsichtlich des Ausscheidens des Vereinigten Königreichs aus der EU – in der EU durchzuführen.

Der BFA hatte sich im Oktober erneut mit möglichen Auswirkungen der Verlautbarung der ESMA in dem fachlichen Hinweis zu den „Folgen des Wechsels der zentralen Gegenpartei bei Bankbuchderivaten nach HGB“ befasst. Aus Sicht des BFA ändert die verlängerte Anerkennung der nunmehr in einem Drittstaat ansässigen britischen CCPs i. S. der EMIR nichts an der Situation bzw. den Umständen, auf deren Basis die Verlautbarung des BFA/FAB im Januar 2020 entwickelt wurde.

Die Anerkennung durch die ESMA ist weiterhin befristet; nunmehr bis zum 30. Juni 2022. Die in der Verlautbarung dargestellten Ausführungen für den Fall eines Wechsels der zentralen Gegenpartei bleiben daher weiterhin unverändert gültig.

Bilanzierung von gezielten längerfristigen Refinanzierungsgeschäften (GLRG-III-Geschäfte) nach HGB

Der EZB-Rat hat 2019 eine dritte Serie von gezielten längerfristigen Refinanzierungsgeschäften (GLRG III) beschlossen. Die Laufzeit der GLRG-III beträgt jeweils ca. drei Jahre.

GLRG-III werden als spreadbasierte besicherte Tenderoperationen durchgeführt, die auf den durchschnittlichen Hauptrefinanzierungszinssatz während der Laufzeit des Geschäfts indexiert sind. Die Verzinsung wird durch einen vom Auszahlungsbetrag abweichenden Rückzahlungsbetrag dargestellt. Der zugrunde gelegte Zinssatz entspricht dem Hauptrefinanzierungszinssatz der EZB abzüglich einer Zinsermäßigung von 50 Basispunkten und ist derzeit negativ, so dass sich bei der Aufnahme von Darlehen am Ende der Laufzeit unter Berücksichtigung endfälliger negativer Zinsen ein niedrigerer Rückzahlungsbetrag ergibt. Zusätzlich besteht unter bestimmten Voraussetzungen (Ausweitung der Nettokreditvergabe) die Möglichkeit des Erhalts einer Prämie. Die Zinsvergünstigung wird ebenfalls in Form eines (anteiligen) Erlasses der Hauptschuld gewährt.

Bilanzierung von GLRG-III nach HGB

Verbindlichkeiten aus GLRG-III sind nach §§ 246 Abs. 1 Satz 1 und 3, 253 Abs. 1 Satz 2 HGB zu ihrem Erfüllungsbetrag in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen. Die Zinsvergünstigung im Fall der negativen Zinsen bzw. der zusätzlichen Zinsprämie steht unter bestimmten Bedingungen. Ein aufschiebend bedingter (anteiliger) Erlass der Schuld im Rahmen von GLRG-III darf grundsätzlich erst dann erfasst werden, wenn die Bedingung eingetreten ist. Nur in Fällen, in denen nach der Art der Bedingung sicher oder so gut wie sicher ist, dass eine Verbindlichkeit (rechtlich) erlischt, kommt ausnahmsweise eine Berücksichtigung des aufschiebend bedingten (anteiligen) Erlasses der Schuld vor Bedingungseintritt in Betracht (vgl. ADS, 6. Aufl., § 246 HGB, Tz. 122).

Die Vertragsbedingungen von GLRG-III sehen einen negativen Zinssatz vor. Nach Auffassung des Bankenfachausschusses (BFA) ist der Anspruch auf die Zinsermäßigung so gut wie sicher, da diese Zinsermäßigung nicht von der Erfüllung von weiteren Voraussetzungen abhängt. Daher sind in diesem besonderen Fall bei allen GLRG-III (anteilige) Zinsen pro rata temporis in Höhe des durchschnittlichen Hauptrefinanzierungszinssatzes abzüglich 50 Basispunkte zu erfassen.

Zusätzliche Informationen: Public Statement der ESMA

Zusätzliche Informationen: Kundeninformation der Bundesbank (S. 1), Besondere Geschäftsbedingungen der Bundesbank (Rz. 25)

Zusätzliche Zinsermäßigungen bei GLRG-III (Prämie) sind dagegen abhängig von der Zunahme der anrechenbaren Nettokreditvergabe. Nach Auffassung des BFA ist diese zweite Zinsermäßigung grundsätzlich erst nach Ablauf der Besonderen bzw. regulären zweiten Berichtsperiode am 31. März 2021 zu erfassen, es sei denn das Institut kann die Erreichung des Kreditvergabeziels ausnahmsweise bereits an einem vorangehenden Abschlussstichtag mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nachweisen. Hierzu dient beispielsweise der Nachweis, dass die Kreditvergabeziele bereits am Abschlussstichtag deutlich übertroffen worden sind und unter vorsichtiger Schätzung zu erwartender (Sonder-)Tilgungen auch bis zum Ende der Besonderen bzw. regulären zweiten Berichtsperiode erfüllt sein werden.

Verbindlichkeiten aus GLRG-III sind gemäß § 21 Abs. 1 RechKredV unter dem Passivposten Nr. 1 „Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten“ auszuweisen. Soweit GLRG-III Geschäfte verzinst werden, sind die anteiligen (positiven wie negativen) Zinsen nach § 11 RechKredV den Verbindlichkeiten aus GLRG-III zuzuordnen.

Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung bei Kreditinstituten

Der Bankenfachausschuss (BFA) hat fachliche Hinweise in Form von Fragen & Antworten zu den Auswirkungen der Corona-Pandemie verfasst, die auf der Sonderseite der IDW Website „Informationen zur Corona-Krise“ veröffentlicht sind. Die Fragen & Antworten enthalten Hinweise insb. zu folgenden ausgewählten Aspekten, die im Lichte der Corona-Pandemie besondere Bedeutung erlangt haben:

- Bilanzierung von Förderprogrammen der KfW: Nichtansatz von KfW-Krediten, KfW-Unternehmerkredit 2020, KfW-Schnellkredit 2020
- Bilanzielle Abbildung von Corona-bedingten Moratorien: Vereinnahmung der Zinsen im Corona-bedingten Stundungszeitraum, Risikovorsorge, Übertragung der Grundsätze für gesetzliche Moratorien auch für Corona-bedingte private Moratorien
- Bilanzierung von GLRG III (siehe [hier](#))

Die fachlichen Hinweise wurden zuletzt am 29. Oktober 2020 aktualisiert.

IDW Positionspapier „Sustainable Finance als Teil der nachhaltigen Transformation – Auswirkungen auf Kreditinstitute“

Das IDW hat ein Positionspapier zum Thema „Sustainable Finance“ veröffentlicht, das vom Bankenfachausschuss (BFA) erarbeitet worden ist.

Das IDW weist in dem Positionspapier auf wesentliche, aus der Perspektive von Instituten besonders relevante Entwicklungen hin mit Auswirkungen auf

- das Risikomanagement,
- den CSR-Bericht,
- Transparenzpflichten außerhalb des Geschäftsberichts sowie die aufsichtsrechtlichen Anforderungen an die Offenlegung von Informationen über ESG-Risiken,
- die EU-Taxonomie,
- die Entwicklung und den Vertrieb von neuen Produkten,
- Green Bonds.

Das IDW Positionspapier wurde am 8. Oktober 2020 auf der IDW Website veröffentlicht.

Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie auf die Rechnungslegung und Prüfung bei Versicherungsunternehmen

Der Versicherungsfachausschuss (VFA) hat sich mit den Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie auf die Rechnungslegung und Prüfung bei Versicherungsunternehmen auseinandergesetzt. Aufbauend auf den allgemeinen fachlichen Hinweisen des IDW zu den Auswirkungen der Corona-Krise, hat sich der VFA insb. mit der Berichterstattung in Bezug auf die Auswirkungen auf die Kapitalanlagen, die einzelnen Versicherungssparten sowie die Gewährleistung der operativen Handlungsfähigkeit von Vertrieb und Verwaltung befasst.

Quelle:
[IDW-Website](#)

Quelle:
[IDW Positionspapier](#)

Quelle:
IDW Life 6/2020, S. 595 f.

Neue Entwürfe von IDW-Verlautbarungen

Derzeit liegen keine neuen Entwürfe von IDW-Verlautbarungen des Bankenfachausschusses oder des Versicherungsfachausschusses zur handelsrechtlichen Rechnungslegung vor.

Aufhebung von IDW-Verlautbarungen

Der IDW Rechnungslegungshinweis: Angabe von Zeitwerten gemäß §§ 54 ff. RechVersV bei so genannten „Zero-Schuldscheindarlehen“ oder „Zero-Namensschuldverschreibungen“ (IDW RH VFA 1.001) wurde vom Hauptfachausschuss in seiner Sitzung am 27. Mai 2020 aufgehoben.

DRSC-Verlautbarungen

Nachfolgend sind Verlautbarungen (Rechnungslegungsstandards und Anwendungshinweise) des DRSC zur handelsrechtlichen Rechnungslegung aufgeführt, die seit der Veröffentlichung des [Year-End-Letter 2019](#) (November 2019) erstmals anzuwenden sind sowie verabschiedet, geändert oder im Entwurf veröffentlicht bzw. bekannt gemacht wurden oder die derzeit in Bearbeitung sind, ohne dass bereits ein Entwurf veröffentlicht worden ist, und die branchenunabhängig gelten.

Rechnungslegungsstandards (DRS) sind Empfehlungen zur Anwendung der handelsrechtlichen Grundsätze über die Konzernrechnungslegung, die die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung einschließlich der gemäß § 297 Abs. 2 HGB im Konzernabschluss anzuwendenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und die auf den Konzernabschluss gemäß § 298 Abs. 1 HGB entsprechend anzuwendenden Vorschriften umfassen. Der Erstanwendungszeitpunkt ergibt sich aus dem jeweiligen Rechnungslegungsstandard.

Anwendungshinweise dienen der sachgerechten und einheitlichen Anwendung der handelsrechtlichen Konzernrechnungsvorschriften.

Erstmals anzuwendende Verlautbarungen

Assoziierte Unternehmen (DRS 26)

DRS 26 „Assoziierte Unternehmen“, über den bereits im [Year-End-Letter 2018](#) berichtet worden ist, wurde am 17. Juli 2018 vom DRSC verabschiedet und am 16. Oktober 2018 vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz gemäß § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht. Der Standard konkretisiert die Kriterien für das Vorliegen eines assoziierten Unternehmens sowie die Regelungen zur Anwendung der Equity-Methode gemäß § 312 HGB zur Bewertung von Beteiligungen an assoziierten Unternehmen im handelsrechtlichen Konzernabschluss und behandelt damit im Zusammenhang stehende Zweifelsfragen.

DRS 26 ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2019 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen.

Anteilmäßige Konsolidierung (DRS 27)

DRS 27 „Anteilmäßige Konsolidierung“, über den bereits im [Year-End-Letter 2018](#) berichtet worden ist, wurde am 17. Juli 2018 vom DRSC verabschiedet und am 16. Oktober vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz gemäß § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht. Der Standard konkretisiert die Vorschriften zur anteilmäßigen Konsolidierung gemäß § 310 HGB sowie die entsprechende Anwendung der Vorschriften zur Vollkonsolidierung (§ 310 Abs. 2 HGB). Ferner spezifiziert der Standard die Kriterien für das Vorliegen eines Gemeinschaftsunternehmens und enthält Vorschriften zur Ermittlung der anzuwendenden Anteilsquote.

DRS 27 ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2019 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen.

Zusätzliche Informationen:
[HGB direkt Ausgabe 8/2018](#),
[PwC Accounting and Reporting Talks \(Folge 12\)](#)

Zusätzliche Informationen:
[HGB direkt Ausgabe 9/2018](#),
[PwC Accounting and Reporting Talks \(Folge 19\)](#)

Neu verabschiedete und/oder bekanntgemachte Verlautbarungen

Änderungen an DRS 25 „Währungsumrechnung im Konzernabschluss“ (DRÄS 10)

DRÄS 10, über den bereits im [Year-End-Letter 2019](#) berichtet worden ist, wurde am 20. Dezember 2019 vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz gemäß § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht.

Quelle:

[Bundesanzeiger](#)

(Amtlicher Teil 20.12.2019 B3)

Änderungen an DRS 17 „Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder“ und an DRS 20 „Konzernlagebericht“ (DRÄS 9)

DRÄS 9, über den bereits im [Year-End-Letter 2019](#) berichtet worden ist, wurde am 9. April 2020 vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz gemäß § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht.

Quelle:

[Bundesanzeiger](#)

(Amtlicher Teil 09.04.2020 B2)

DRS 17 und DRS 20 sind in der durch DRÄS 9 geänderten Fassung erstmals für nach dem 31. Dezember 2020 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Wurde für ein vor dem 1. Januar 2021 beginnendes Geschäftsjahr bereits ein Vergütungsbericht nach § 162 AktG erstellt, sind DRS 17 und DRS 20 in der durch DRÄS 9 geänderten Fassung bereits für dieses Geschäftsjahr anzuwenden.

Segmentberichterstattung (DRS 28)

DRS 28 „Segmentberichterstattung“ wurde am 12. Mai 2020 vom DRSC verabschiedet und am 5. August 2020 vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz gemäß § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht.

Zusätzliche Informationen:
[HGB direkt Ausgabe 11/2020](#)

Zentraler Regelungsbereich des Standards ist die Segmentberichterstattung, um die ein HGB- oder PubLG-Konzernabschluss freiwillig gem. § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB (ggf. i. V. m. § 13 Abs. 2 Satz 1 PubLG) erweitert werden kann. DRS 28 folgt bei der Segmentabgrenzung, der Segmentdatenermittlung und der Bestimmung der anzugebenden Segmentdaten grundsätzlich dem Management Approach und damit der internen Entscheidungs- und Berichtsstruktur des Konzerns.

Gegenüber dem am 29. Oktober 2019 veröffentlichten Entwurf dieses Standards (E-DRS 36), über den bereits im [Year-End-Letter 2019](#) berichtet worden ist, wurden vorwiegend redaktionelle Anpassungen vorgenommen. Inhaltliche Änderungen betreffen Geschäftstätigkeiten, die keine sogenannten „anzugebenden Segmente“ sind. Sie sind als „alle sonstigen Segmente“ zusammenzufassen und zu erläutern, unterliegen aber nicht den weiteren Angabepflichten des Standards. Außerdem wurde die Empfehlung aufgenommen, Vorjahreszahlen anzugeben.

DRS 28 ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2020 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen.

Änderungen an DRS 18 „Latente Steuern“ (DRÄS 11)

DRS 18 „Latente Steuern“ wurde seit seiner Veröffentlichung im Jahr 2010 keiner inhaltlichen Überprüfung unterzogen. Aus diesem Grund hatte sich das DRSC im Jahr 2018 zu einer Überarbeitung des DRS 18 entschlossen. Der Entwurf eines Rechnungslegungs Änderungsstandards (E-DRÄS 11) wurde Ende 2019 veröffentlicht. Am 16. November 2020 hat das DRSC den finalen DRÄS 11 verabschiedet.

Quelle:

[Website des DRSC](#)

Der finale Wortlaut des DRÄS 11 liegt bislang noch nicht vor. Allerdings kann aufgrund der öffentlich verfügbaren (Sitzungs-)Unterlagen davon ausgegangen werden, dass die final verabschiedeten Änderungen an DRS 18 überwiegend in Klärstellungen bestehen bzw. redaktioneller Natur sind. Wesentliche inhaltliche Änderungen betreffen insbesondere die Bewertung latenter Steuern im Rahmen der Zwischenergebniseliminierung. Unverändert soll vom Grundsatz her gelten, dass der Steuersatz des eine konzerninterne Lieferung bzw. Leistungen empfangenden Unternehmens maßgeblich ist. Handelt es sich bei dem empfangenden Unternehmen jedoch um eine Personenhandelsgesellschaft, ist nach Auffassung des DRSC die Verwendung des Gewerbesteuersatzes der Personenhandelsgesellschaft und des Körperschaftsteuersatzes (zzgl. Solidaritätszuschlag) des Mutterunternehmens sinnvoll. Ferner sollen die bislang nach DRS 18 verlangten Angaben zu Betrag und etwaigem Zeitpunkt des Verfalls von nicht berücksichtigten abzugsfähigen temporären Differenzen, steuerlichen Verlustvorträgen und

Steuergutschriften (DRS 18.66) sowie die sog. steuerliche Überleitungsrechnung (DRS 18.67) künftig entfallen. Zwar dürften sich die Auswirkungen dieser Streichungen für die bilanzierenden Unternehmen in Grenzen halten, weil es sich um Angaben handelt, die über das gesetzlich Geforderte hinausgehen und aus diesem Grund in der Praxis erfahrungsgemäß kaum gemacht wurden. Mit Streichung der Angaben kann aber künftig der bislang erforderliche Hinweis des Abschlussprüfers im Prüfungsbericht entfallen, wenn diese Angaben in Abweichung von DRS 18 nicht gemacht wurden.

Darüber hinaus sieht DRÄS 11 wenige redaktionelle Änderungen an DRS 23 „Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)“ und DRS 26 „Assoziierte Unternehmen“ vor.

Entwürfe von Verlautbarungen

Derzeit liegen keine neuen Entwürfe von Verlautbarungen des DRSC zur handelsrechtlichen Rechnungslegung vor.

Künftige Verlautbarungen

Überarbeitung DRS 17 (2020)

Im Dezember 2019 hat der gemeinsame Fachausschuss des DRSC eine erneute (DRÄS 9 nachgelagerte) Überarbeitung des DRS 17 „Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder“ beschlossen.

Mit der Überarbeitung soll die Konsistenz der Regelungen in DRS 17 zu dem Zuflusskonzept des neuen § 162 AktG hergestellt werden. Während das AktG die Berichtspflicht von Vergütungen grundsätzlich an den Zeitpunkt des Zuflusses beim Organmitglied knüpft, stellt DRS 17 bei aktienbasierten Bezügen auf den Zeitpunkt der rechtsverbindlichen Zusage (in Anlehnung an den Begriff „grant date“ in IFRS 2) ab.

Die Überarbeitung soll als Entwurf eines Änderungsstandards (E-DRÄS) zur Kommentierung veröffentlicht werden. Ein konkreter Zeitpunkt ist derzeit nicht bekannt.

DCGK (Deutscher Corporate Governance Kodex)

Kodexreform 2019/20

Die Regierungskommission „Deutscher Corporate Governance Kodex“ hat am 16. Dezember 2019 die Neufassung des Deutschen Corporate Governance Kodex beschlossen. Dieser wurde am 20. März 2020 im Bundesanzeiger veröffentlicht und ist in Kraft getreten. Die Neufassung des Kodex (DCGK 2020) bildet die Grundlage für die nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens zu fassenden Entsprechenserklärungen.

Zielsetzung der Kodexreform ist u. a. eine Neufassung der Regelungen zur Vorstandsvergütung, eine Konkretisierung der Anforderungen an die Unabhängigkeit von Anteilseignervertretern im Aufsichtsrat sowie eine Verbesserung der Lesbarkeit des Kodex. Die Neufassung enthält dabei folgende wesentliche Änderungen im Vergleich zur zuvor gültigen Kodexfassung vom 7. Februar 2017 (DCGK 2017), die ggf. Auswirkungen auf die handelsrechtliche Unternehmensberichterstattung, d. h. den Abschluss und den Lagebericht (inkl. der Erklärung zur Unternehmensführung) haben:

- Erklärung zur Unternehmensführung:
Vorstand und Aufsichtsrat berichten über die Corporate Governance nicht mehr in einem eigenständigen Corporate Governance Bericht, sondern in der Erklärung zur Unternehmensführung (Grundsatz 22 DCGK 2020). In diesem Zusammenhang enthält die Neufassung des Kodex eine Reihe neuer (Transparenz-) Empfehlungen zur Berichterstattung zu Unternehmensführungspraktiken (z. B. Empfehlung D.13 DCGK 2020 zur Selbstbeurteilung des Aufsichtsrats; zu einer Übersicht über die Empfehlungen vgl. IDW EPS 345 n.F. Tz. 21). Nicht mehr aktuelle Erklärungen zur Unternehmensführung sollen fünf Jahre lang auf der Internetseite der Gesellschaft zugänglich gehalten werden (Empfehlung F.5 DCGK 2020).
- Mustertabellen zur Vorstandsvergütung:

Quelle:
[Website des DRSC](#)

Quelle:
[DCGK 2020 \(in der Fassung vom 16. Dezember 2019\)](#)

Zusätzliche Informationen:
[HGB direkt Ausgabe 2/2020](#),
[PwC Accounting and Reporting Talks \(Folge 18\)](#)

Die Neufassung des Kodex verzichtet auf eigene Empfehlungen zur Berichterstattung über die Vorstands- und Aufsichtsratsvergütung. Damit entfallen insbesondere die bisherigen Mustertabellen zur Vorstandsvergütung (Grundsatz 25 DCGK 2020 sowie Begründung dazu).

PwC Accounting and Reporting Talks

Quelle:

[PwC Accounting and Reporting Webcasts](#)

Seit September 2019 informiert das National Office über aktuelle Entwicklungen rund um die externe Unternehmensberichterstattung (HGB, IFRS und darüber hinaus) und ihre Auswirkungen in Form von Webcast, den „PwC Accounting and Reporting Talks“ - monatlich, auf Deutsch und auf den Punkt gebracht.

Seit Erscheinen des [Year-End-Letter 2019](#) (November 2019) sind Webcasts zu folgenden Themen mit Bezug zum Handelsrecht erschienen:

- Folge 4: Auswirkungen der IBOR-Reform auf die Rechnungslegung nach HGB und IFRS
- Folge 6.3: DPR-Prüfungsschwerpunkte 2020 - Konzernlagebericht & more
- Folge 7: Der neue Vergütungsbericht nach ARUG II
- Folge 10: ESEF-Verordnung - Was kommt auf die Unternehmen zu?
- Folge 11: Coronavirus - Auswirkungen auf die Finanzberichterstattung nach IFRS und HGB
- Folge 12: DRS 26: Assoziierte Unternehmen
- Folge 13: Kurzarbeitergeld in der Corona-Krise - Bilanzierung nach IFRS und HGB
- Folge 16: EU-Taxonomie-Verordnung: Welche Herausforderungen bergen die neuen nichtfinanziellen Berichtspflichten?
- Folge 18: Der neue Deutsche Corporate Governance Kodex
- Folge 19: DRS 27 „Anteilmäßige Konsolidierung“

IFRS-Rechnungslegung

International Financial Reporting Standards

Um Ihnen die Übersicht zu erleichtern, inwieweit neue IFRS-Vorschriften für Ihre Konzernabschlüsse relevant sind, haben wir diese nach den (für Konzernabschlüsse im Sinne des § 315e HGB maßgeblichen) Anwendungsstichtagen gemäß EU sortiert. Sollten Sie reine (nicht befreiende) IFRS-Abschlüsse aufstellen, beachten Sie bitte die originären (z. T. abweichenden) Anwendungsstichtage gemäß IASB. Ungeachtet dessen möchten wir Sie bitten, vorsorglich die Daten zum Inkrafttreten sowie evtl. Übergangsregelungen – ebenso wie den konkreten Regelungsinhalt – stets den Originalquellen zu entnehmen.

Soweit nachfolgend nichts Abweichendes angegeben ist, sind die neuen bzw. geänderten Standards und Interpretationen rückwirkend (retrospective) anzuwenden. In diesem Fall besteht die Notwendigkeit, geänderte Vorjahreszahlen zu ermitteln sowie u. U. eine Eröffnungsbilanz zu veröffentlichen. Zudem sei auf die gegebenenfalls notwendigen Angabepflichten gemäß IAS 8.28 hingewiesen.

Im Hinblick auf erst künftig anzuwendende Vorschriften sollte bereits frühzeitig dafür Sorge getragen werden, dass die für die Vergleichsperiode notwendigen Informationen rechtzeitig erhoben werden.

Bitte beachten Sie, dass verabschiedete, jedoch noch nicht verpflichtend anzuwendende Vorschriften gleichwohl insofern von Bedeutung sind, als dass gemäß IAS 8.30 gewisse Angaben zu den Auswirkungen bei künftiger Anwendung neuer Standards/Interpretationen gefordert werden. Daher müssen die Implikationen der neuen Standards/Interpretationen bereits jetzt untersucht und deren mögliche Auswirkungen auf den nächsten (Konzern-)Abschluss analysiert werden.

Die nachfolgenden Vorschriften wurden – sofern nicht durch *** gekennzeichnet – bereits durch die EU anerkannt (sog. Endorsement). Den jeweils aktuellen Status können Sie dem [Endorsement-Status-Bericht](#) auf der EFRAG-Website entnehmen.

Für diejenigen Vorschriften, bei denen eine Anerkennung noch aussteht, ist zur Frage ihrer Berücksichtigung zu differenzieren: Für vor dem Abschlussstichtag veröffentlichte, aber erst danach bis zur Unterzeichnung des Abschlusses anerkannte Standards/Interpretationen besteht nach Auffassung der EU-Kommission keine Verpflichtung, jedoch ein Wahlrecht zur Anwendung. Im Übrigen dürfen unseres Erachtens auch noch nicht anerkannte Interpretationen sowie Standards, die nicht mit derzeit anerkannten Standards in Konflikt stehen, angewendet werden.

Für am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnende Berichtsperioden

Änderungen an IFRS 3 „Unternehmenszusammenschlüsse“ – Definition eines Geschäftsbetriebs

Quelle:

Amtsblatt der EU vom 22. April 2020

Zusätzliche Informationen:

PwC Accounting and Reporting Talks (Folge 9)

Laut der Änderungen an IFRS 3 ist für das Vorliegen eines Geschäftsbetriebs neben ökonomischen Ressourcen (inputs) mindestens auch ein substanzieller Prozess (substantive process) erforderlich, der zusammen mit den Ressourcen die Möglichkeit schafft, Output zu generieren.

Als Output gilt dabei nur die Erbringung von Waren und Dienstleistungen sowie die Erzielung von Kapital- und sonstigen Erträgen; reine Kostenreduktionen genügen nicht mehr, um den Erwerb eines Geschäftsbetriebs vom Erwerb einer Gruppe von Vermögenswerten abzugrenzen.

Auch wurde die bislang in der Praxis unterschiedlich ausgelegte vorzunehmende Analyse, ob ein „Marktteilnehmer“ in der Lage sein könnte, fehlende Inputs oder Prozesse zu ersetzen, um Outputs herzustellen, gestrichen. Stattdessen ist darauf abzustellen, dass die erworbenen Inputs und Prozesse (wovon mindestens ein Prozess von substanzieller Natur sein muss) als solche wesentlich zu der Möglichkeit beitragen, Outputs erstellen zu können („significantly contribute to the ability to create outputs“).

Zur vereinfachten Prüfung, ob ein Geschäftsbetrieb oder lediglich eine Gruppe von Vermögenswerten erworben wurde, kann ein sog. „concentration test“ durchgeführt werden. Hierbei wird geprüft, ob sich im Wesentlichen der gesamte Fair Value der erworbenen Bruttovermögenswerte in einem Vermögenswert oder einer Gruppe gleichartiger Vermögenswerte konzentriert. Ist dies der Fall, liegt kein Geschäftsbetrieb vor.

Der optionale „concentration test“ stellt grundsätzlich auf die Vermögenswerte ab, die auch in einer Kaufpreisallokation gemäß IFRS 3 zum Ansatz kämen. Es gibt jedoch spezielle Regelungen für die Ermittlung des Fair Value des Bruttovermögens und es werden Beispiele für Vermögenswerte aufgeführt, die als nicht gleichartig anzusehen sind, wie verschiedene Klassen immaterieller Vermögenswerte (z. B. Marken, F&E-Leistungen, kundenbezogene Vermögenswerte).

Konzentriert sich der gesamte Fair Value der Bruttovermögenswerte nicht in einem Vermögenswert oder einer Gruppe gleichartiger Vermögenswerte oder wird der Test nicht durchgeführt, ist zu prüfen, ob ein substanzieller Prozess erworben wurde.

Hierbei ist zu unterscheiden, ob die erworbene Gruppe von Vermögenswerten (und Schulden) bereits „Outputs“ produziert oder die Fähigkeit zur Umwandlung von „Inputs“ in „Outputs“ noch nicht vorliegt. Ist Letzteres der Fall, liegt ein Geschäftsbetrieb nur dann vor, wenn der Erwerber eine organisierte Belegschaft (organised workforce) übernimmt, welche aufgrund ihrer Fähigkeiten und Erfahrungen in der Lage ist, einen für die Output-Erstellung wesentlichen Prozess durchzuführen. Zusätzlich ist zu überprüfen, ob Ressourcen übernommen wurden, die von der Belegschaft in Output transformiert werden können.

Liegen hingegen „Outputs“ vor, gilt der erworbene Prozess als substanziell, wenn

- er entscheidend für die Fähigkeit ist, weiterhin Outputs zu produzieren und die erworbenen Inputs eine „organised workforce“ umfassen, die in der Lage ist, den Prozess zur Output-Erstellung weiterzuführen oder
- wenn keine organised workforce übernommen wird, es sich um einen Prozess handelt, der wesentlich zur Output-Generierung beiträgt und der
 - einzigartig oder selten ist oder
 - nicht ohne erhebliche(n) Aufwand, Kosten oder Verzögerungen in der Generierung von Outputs ersetzt werden kann.

Die geänderte Definition ist auf Erwerbstransaktionen anzuwenden, bei denen der Erwerbszeitpunkt am oder nach dem Beginn der ersten jährlichen Berichtsperiode liegt, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnt.

Änderungen an IAS 1 und IAS 8: Definition von „wesentlich“

Durch die Änderungen wird die Definition von Wesentlichkeit in allen IFRS sowie dem Rahmenkonzept der IFRS vereinheitlicht.

Die neue Definition lautet:

„Informationen sind wesentlich, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihr Weglassen, ihre falsche Darstellung oder ihre Verschleierung in Abschlüssen für allgemeine Zwecke, die Finanzinformationen über ein Berichtsunternehmen enthalten, die Entscheidungen der primären Abschlussadressaten beeinflusst.“

Es wird klargestellt, dass die Frage, ob eine Information wesentlich ist, von der Art der Information und/oder dem Umfang der Auswirkung des zugrundeliegenden Sachverhalts abhängt. Die Wesentlichkeit einer Information (isoliert oder zusammen mit anderen Informationen) ist im Kontext des Abschlusses insgesamt zu bewerten.

I. d. Z. wird der Begriff der „Verschleierung“ von Informationen mit der geänderten Definition von Wesentlichkeit neu eingefügt. Es wird klargestellt, dass eine Verschleierung immer dann vorliegt, wenn die daraus resultierenden Auswirkungen mit dem Weglassen oder der Falschdarstellung dieser Informationen vergleichbar sind. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn Sachverhalte ungenau oder unscharf beschrieben werden, zusammengehörige Informationen getrennt und über den gesamten Abschluss verteilt werden oder Sachverhalte, die keine Ähnlichkeit aufweisen, in nicht angemessener Art und Weise aggregiert werden. Letztlich können wesentliche Informationen auch dadurch verschleiert werden, dass sie durch unwesentliche Informationen überlagert werden.

Um künftig die Anwendung des Begriffs der Wesentlichkeit zu erleichtern, erläutert der IASB auch den Kreis der primären Abschlussadressaten, wie bestehende und zukünftige Investoren, Kreditgeber und andere Gläubiger, die – mangels alternativer direkter Zugriffsmöglichkeiten – auf die in den Abschlüssen enthaltenen Informationen zurückgreifen müssen. Es wird jedoch klargestellt, dass Jahresabschlüsse für Anwender erstellt werden, die über ausreichende Kenntnisse in Bezug auf Geschäfts- und sonstige wirtschaftliche Aktivitäten verfügen. Dabei kann es bisweilen auch für diese Nutzer notwendig sein, die Hilfe eines Beraters in Anspruch zu nehmen, um Informationen über komplexe wirtschaftliche Phänomene verstehen zu können.

Reform der Referenzzinssätze (IBOR-Reform) - Phase 1: Änderungen an IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7

Die Änderungen der ersten Phase des IASB-Projekts zur Reform der Referenzzinssätze (sog. IBOR-Reform) sehen eine vorübergehende Befreiung von der Anwendung spezifischer Hedge Accounting-Anforderungen für Sicherungsbeziehungen vor, die direkt von der IBOR-Reform betroffen sind. Sie haben zur Folge, dass Sicherungsbeziehungen, die ansonsten infolge der Unsicherheit darüber, wann und wie Referenzzinssätze im Rahmen der IBOR-Reform ersetzt werden, zu beenden gewesen werden, fortzuführen sind. Etwaige Ineffektivitäten sind jedoch weiterhin sowohl nach IAS 39 als auch nach IFRS 9 in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Darüber hinaus enthalten die Änderungen Bedingungen für ein Ende der Anwendbarkeit der Erleichterungen, zu denen insbesondere auch das Ende der sich aus der IBOR-Reform ergebenden Unsicherheit gehört.

Im Einzelnen ergeben sich folgende wesentliche Änderungen:

- „highly probable-Kriterium“: Sowohl nach IFRS 9 als auch nach IAS 39 ist es erforderlich, dass die abgesicherten zukünftigen Zahlungsströme „hochwahrscheinlich“ sind. Die durch die Änderungen gewährte Erleichterung verlangt, dass ein Unternehmen davon ausgeht, dass sich der Zinssatz, auf dem die gesicherten Cashflows basieren, durch die Reform nicht ändert. Wenn sich die abgesicherten Cashflows infolge der IBOR-Reform ändern, führt dies, solange die Erleichterungen anzuwenden sind, nicht dazu, dass das „highly probable-Kriterium“ verletzt wird.
- Prospektive Beurteilungen (wirtschaftliche Beziehung und hochwirksames Sicherungsgeschäft): Sowohl IAS 39 als auch IFRS 9 verlangen eine zukunftsgerichtete prospektive Beurteilung, um Hedge

Quelle:

Amtsblatt der EU vom
10. Dezember 2019

Quelle:

Amtsblatt der EU vom
16. Januar 2020

Accounting anwenden zu können. IAS 39 verlangt, dass das Sicherungsgeschäft erwartungsgemäß hochwirksam sein muss, während IFRS 9 eine wirtschaftliche Beziehung zwischen dem gesicherten Grundgeschäft und dem Sicherungsinstrument fordert.

Gemäß den Änderungen an IFRS 9 und IAS 39 hat ein Unternehmen zu unterstellen, dass der Referenzzinssatz, auf dem die Cashflows des Grundgeschäfts, des Sicherungsinstruments oder des abgesicherten Risikos basieren, durch die IBOR-Reform nicht verändert wird.

- Ausnahme vom retrospektiven Effektivitätstest nach IAS 39: Die bestehenden Unsicherheiten könnten sich auch auf die retrospektive Effektivitätsanforderung des IAS 39 auswirken. Insbesondere könnte die IBOR-Reform dazu führen, dass eine Sicherungsbeziehung außerhalb der erforderlichen Bandbreite von 80-125% liegt. IAS 39 wurde daher geändert und enthält nun eine Ausnahme vom retrospektiven Effektivitätstest, so dass eine Sicherungsbeziehung während der Dauer der IBOR-bezogenen Unsicherheit nicht nur deshalb zu beenden ist, weil die retrospektive Effektivität außerhalb der erforderlichen Bandbreite von 80-125% liegt.
- Risikokomponenten: Bei einigen Sicherungsbeziehungen ist das abgesicherte Grundgeschäft oder das abgesicherte Risiko eine nicht vertraglich spezifizierte IBOR-Risikokomponente. Sowohl IFRS 9 als auch IAS 39 verlangen für die Anwendung des Hedge Accountings, dass die designierte Risikokomponente separat identifizierbar und zuverlässig bewertbar ist. Nach den Änderungen an IFRS 9 und IAS 39 muss die Risikokomponente nur bei der anfänglichen Designation der Sicherungsbeziehung und nicht fortlaufend separat identifizierbar sein. Im Rahmen eines Makro-Hedges, bei dem ein Unternehmen eine Sicherungsbeziehung regelmäßig zurücksetzt, gilt die Erleichterung ab dem Zeitpunkt, zu dem ein gesichertes Grundgeschäft erstmals als Teil dieser Sicherungsbeziehung designiert wurde.
- Angaben: Die Änderungen an IFRS 7 verlangen die Angabe des Nominalbetrags der Sicherungsinstrumente, auf die die Erleichterungen angewendet werden, aller wesentlichen Annahmen oder Beurteilungen, die bei der Anwendung der Erleichterungen getroffen wurden sowie qualitative Angaben darüber, wie sich die IBOR-Reform auf das Unternehmen auswirkt und dieses den Übergangsprozess steuert.

Änderungen an IFRS 16: COVID-19 bezogene Mietzugeständnisse

Die Änderung an IFRS 16 „Leasingverhältnisse“ gewährt Leasingnehmern eine optionale Erleichterung bei der Beurteilung, ob ein Mietzugeständnis (z. B. Mietstundung oder -erlass) im Zusammenhang mit COVID-19 eine Modifikation ist.

Hiernach kann ein Leasingnehmer wahlweise auf die Beurteilung, ob ein Mietzugeständnis in direktem Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie in Bezug auf Leasingzahlungen eine „lease modification“ darstellt, verzichten und dieses stattdessen so abbilden, als handele es sich nicht um eine „lease modification“. Die Erleichterung kann nur für Mietzugeständnisse in direktem Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie angewendet werden, die Leasingzahlungen mit Fälligkeit bis zum 30. Juni 2021 reduzieren. Weitere Voraussetzungen für die Anwendung der Erleichterung sind, dass die angepasste Vergütung im Wesentlichen der Vergütung vor Anpassung entspricht oder diese unterschreitet und dass keine anderen substanziellen Vertragsänderungen vereinbart werden.

Eine vergleichbare Erleichterung für Leasinggeber besteht nicht.

Die Unternehmen haben die Änderungen spätestens ab dem 1. Juni 2020 für am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.

Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards

Mit diesen Änderungen wurden die Verweise in einzelnen IFRS an das neue überarbeitete Rahmenkonzept der IFRS, welches ebenfalls ab dem 1. Januar 2020 anzuwenden ist, angepasst.

Quelle:

[Amtsblatt der EU vom 12. Oktober 2020](#)

Zusätzliche Informationen:

[PwC Accounting and Reporting Talks \(Folge 14\)](#)

Quelle:

[Amtsblatt der EU vom 6. Dezember 2019](#)

Für am oder nach dem 1. Januar 2021 beginnende Berichtsperioden

***Reform der Referenzzinssätze (IBOR-Reform) -

Phase 2: Änderungen an IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 und IFRS 16

Die Änderungen der Phase 2 des IASB-Projekts zur Reform der Referenzzinssätze sehen Erleichterungen bei der Abbildung von Änderungen an vertraglichen Zahlungsströmen und Sicherungsbeziehungen, die i. Z. m. der IBOR-Reform erforderlich geworden sind, d. h., die als direkte Folge der IBOR-Reform notwendig sind und bei denen die neue und alte Basis für die Bestimmung der vertraglichen Zahlungsströme wirtschaftlich ausgeglichen ist, vor. Sie betreffen damit die tatsächliche Umstellung von Referenzzinssätzen.

Im Einzelnen ergeben sich folgende wesentliche Änderungen:

- Abbildung der Änderungen von Zahlungsströmen aus Finanzinstrumenten (sowie Aktivierung von Fallback-Klauseln) im Wege der Aktualisierung des Effektivzinssatzes (IFRS 9.B5.4.5 bzw. IAS 39.AG7).
- Änderungen künftiger Leasingzahlungen sind durch Neubewertung gemäß IFRS 16.42 abzubilden.
- Erforderliche Änderungen an Designation und Dokumentation einer Sicherungsbeziehung führen nicht zur Beendigung derselben.
- Kein Recycling der Cashflow-Hedge-Rücklage in Folge einer Änderung der vertraglichen Zahlungsströme.
- „Separately identifiable“-Kriterium gilt für den neuen Referenzzinssatz als erfüllt, wenn erwartet wird, dass dieser binnen 24 Monaten einzeln identifizierbar sein wird.
- Zusätzliche Angaben im Zusammenhang mit der IBOR-Reform: Die Änderungen schreiben vor, anzugeben:
 - wie das Unternehmen den Übergang zu neuen Referenzzinssätzen handhabt, seine Fortschritte und die Risiken, die sich aus dem Übergang ergeben,
 - quantitative Informationen über Derivate und nicht-derivative Finanzinstrumente, für die der Übergang noch aussteht, getrennt nach wesentlichen Referenzzinssätzen und
 - eine Beschreibung aller Änderungen der Risikomanagementstrategie infolge der IBOR-Reform.

Eine frühere Anwendung der Änderungen ist – vorbehaltlich eines noch zu erfolgenden Endorsements – (Stand November geplant für Q4/2020) zulässig.

Für am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnende Berichtsperioden

***Änderungen an IFRS 3: Verweis auf das Rahmenkonzept

Im März 2018 hat der IASB ein überarbeitetes Rahmenkonzept herausgegeben, in welchem auch die bisher gültigen Definitionen von Vermögenswerten und Schulden geändert wurden.

Bislang wurde die Textziffer des IFRS 3.11, die hinsichtlich der Ansatzkriterien für im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbene Vermögenswerte und übernommene Schulden auf das Rahmenkonzept 1989 verweist, nicht aktualisiert, da dies zu Konflikten für Unternehmen führen könnte. Bei Anwendung der neuen Definition des Rahmenkonzepts könnten in einem Unternehmenszusammenschluss Schulden angesetzt werden, welche die Ansatzkriterien des IAS 37 oder des IFRIC 21 (einer Interpretation des IAS 37 zu Abgaben) nicht erfüllen. Dies würde dazu führen, dass im Rahmen der Erwerbsmethode erfasste Verbindlichkeiten nach der anfänglichen Einbuchung direkt wieder ausgebucht werden müssten.

Um diesen Konflikten zu entgegnen, hat der IASB nun folgende Änderungen an IFRS 3 beschlossen:

- Eine Aktualisierung des Verweises in IFRS 3 auf das überarbeitete Rahmenkonzept der IFRS (2018)
- Eine Ergänzung des IFRS 3 um die Vorschrift, dass ein Erwerber bei der Identifizierung von übernommenen Verpflichtungen, die in den Anwendungsbereich des IAS 37 oder IFRIC 21 fallen, die Regelungen des IAS 37 oder IFRIC 21 anstelle des Rahmenkonzepts anzuwenden hat. Ausnahme

hiervon sind Eventualverbindlichkeiten, für die weiterhin die Ausnahmeregelung des IFRS 3.23 Gültigkeit behält.

- Eine Ergänzung des IFRS 3 um ein explizites Ansatzverbot für erworbene Eventualforderungen.

Die Änderungen sind für Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei welchen der Erwerbszeitpunkt in der Berichtsperiode liegt, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnt. Eine frühere Anwendung ist zulässig, wenn ein Unternehmen gleichzeitig oder früher auch alle anderen aktualisierten Verweise anwendet, die durch die im März 2018 veröffentlichten Änderungen des Rahmenkonzepts vorgenommen wurden.

Ein Endorsement der Änderungen soll (Stand November 2020) im zweiten Halbjahr 2021 erfolgen.

*****Änderungen an IAS 16: Erlöse vor der beabsichtigten Nutzung einer Sachanlage**

IAS 16 verlangt, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage alle direkt zurechenbaren Kosten einschließen, die anfallen, um einen Vermögenswert zu seinem Standort und in den erforderlichen, vom Management beabsichtigten, betriebsbereiten Zustand zu bringen. Hierzu gehören z. B. Kosten für Testläufe, mit denen überprüft wird, ob der Vermögenswert ordnungsgemäß funktioniert.

Fraglich war, ob ein über die Testkosten hinausgehender Ertrag aus dem Verkauf von Gegenständen, die während des Zeitraums, in dem eine Sachanlage zu ihrem Standort und in ihren betriebsbereiten Zustand gebracht wird, hergestellt wurden, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Sachanlage mindert oder erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen ist. Die Änderung an IAS 16 stellt klar, dass künftig kein Abzug von derartigen Erträgen von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Sachanlage mehr zulässig ist (Änderung des IAS 16.17(e)).

Hierunter fallen insbesondere, jedoch nicht nur, Erträge aus der Veräußerung von Produkten, die im Rahmen von Testläufen der Anlage hergestellt wurden. Derartige Erträge sind künftig, zusammen mit den Kosten für deren Herstellung, direkt erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Zur Bewertung der Herstellungskosten von Mustern ist dabei IAS 2 „Vorräte“ anzuwenden. Abschreibungen der getesteten Sachanlage, mit denen die Muster gefertigt wurden, sind nicht in die Bewertung der Muster einzubeziehen, da diese noch nicht für ihren beabsichtigten Gebrauch bereit ist.

Darüber hinaus wird der Wortlaut des IAS 16.17(e) um eine Erläuterung des Begriffs „Kosten für Testläufe“ ergänzt. Hiernach sind dies Kosten, die anfallen, um festzustellen, ob ein Vermögenswert technisch und physisch in der Lage ist, seinen bestimmungsgemäßen Gebrauch durchzuführen. Das Erreichen einer bestimmten finanziellen Leistungsfähigkeit (z. B. vom Management angestrebte operative Gewinnmarge) ist dabei unerheblich. Somit kann ein Vermögenswert bereits als „betriebsbereit“ gelten und somit mit der Abschreibung begonnen werden, bevor dieser das vom Management erwartete (Betriebs-)Niveau erreicht hat.

Die Änderungen verlangen, dass die Erlöse und Aufwendungen im Zusammenhang mit den produzierten Gegenständen, die nicht aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens stammen, getrennt ausgewiesen werden und der Posten angegeben wird, in dem die Erlöse innerhalb der Gesamtergebnisrechnung erfasst werden.

Die Änderungen an IAS 16 sind für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Eine frühere Anwendung ist – für EU-Unternehmen vorbehaltlich eines noch zu erfolgenden Endorsements – zulässig. Eine retrospektive Anwendung ist nur für Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte vorgesehen, die am oder nach dem Beginn der frühesten im Abschluss der erstmaligen Anwendung der Änderungen dargestellten Periode zu ihrem Standort und in den erforderlichen, vom Management beabsichtigten Zustand gebracht werden.

Ein Endorsement der Änderungen soll (Stand November 2020) im zweiten Halbjahr 2021 erfolgen.

***Änderungen an IAS 37: Belastende Verträge – Kosten der Vertragserfüllung

Zusätzliche Informationen:
[PwC Accounting and Reporting Talks \(Folge 17\)](#)

IAS 37 definiert einen belastenden Vertrag als einen Vertrag, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher sind als der erwartete wirtschaftliche Nutzen. Die unvermeidbaren Kosten spiegeln definitionsgemäß wiederum den Mindestbetrag der Nettokosten wider, die bei Ausstieg aus dem Vertrag anfallen; diese stellen den niedrigeren Betrag aus Erfüllungskosten und etwaigen aus der Nichterfüllung resultierenden Entschädigungszahlungen oder Strafgeldern dar. Was genau unter den Erfüllungskosten eines Vertrages zu verstehen ist, wird in IAS 37 bislang nicht weiter definiert.

Mit den nunmehr veröffentlichten Änderungen wird konkretisiert, dass sämtliche Kosten der Vertragserfüllung, die dem Vertrag unmittelbar zurechenbar sind (costs that relate directly to the contract), bei der Ermittlung, ob der Vertrag belastend i. S. d. IAS 37 ist, zu berücksichtigen sind. Bei den Kosten, die dem Vertrag unmittelbar zuzuordnen sind, handelt es sich neben den Kosten, die einem Unternehmen durch den Vertrag zusätzlich entstehen (incremental cost), wie direkte Lohn- und Materialkosten, auch um weitere der Vertragserfüllung direkt zurechenbare Kosten (z. B. anteilige Abschreibung einer zur Vertragserfüllung genutzten Sachanlage).

Die neuen Regeln sind für im Erstanwendungszeitpunkt bestehende Verträge anzuwenden, bei denen das Unternehmen noch nicht alle Verpflichtungen erfüllt hat. Der kumulative Effekt aus der erstmaligen Anwendung der Änderungen ist als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen bzw. anderer Eigenkapitalbestandteile zu erfassen. Vergleichszahlen werden nicht angepasst. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen ist möglich.

Ein Endorsement der Änderungen soll (Stand November 2020) im zweiten Halbjahr 2021 erfolgen.

*** Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2018-2020)

Die Jährlichen Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2018-2010) enthalten nachfolgende Änderungen:

Änderungen an IFRS 1: Tochterunternehmen als erstmaliger Anwender

Ein Tochterunternehmen, welches nach seinem Mutterunternehmen ein erstmaliger Anwender der IFRS wird, darf nach IFRS 1.D16(a) „seine Vermögenswerte und Schulden zu den Buchwerten bewerten, die ausgehend von dem Zeitpunkt, zu dem das Mutterunternehmen auf IFRS umgestellt hat, in dem Konzernabschluss angesetzt worden wären, falls keine Konsolidierungsanpassungen und keine Anpassungen wegen der Auswirkungen des Unternehmenszusammenschlusses, in dessen Rahmen das Mutterunternehmen das Tochterunternehmen erwarb, vorgenommen worden wären“ (Ausnahme: Tochterunternehmen einer Investmentgesellschaft i. S. d. IFRS 10, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden müssen). Ein analoges Wahlrecht gilt für Gemeinschaftsunternehmen und assoziierte Unternehmen.

Der Wortlaut des IFRS 1.D16(a) bezieht sich explizit nur auf Vermögenswerte und Schulden, Posten des Eigenkapitals werden nicht angesprochen. Vom Tochterunternehmen sind daher bislang auf kumulierte Umrechnungsdifferenzen die Regelungen des IFRS 1.D12-D13 anzuwenden. Demnach hat es die Wahl, die Umrechnungsdifferenz zum Übergangsstichtag auf null zu setzen oder retrospektiv zu ermitteln. Dies kann im Hinblick auf kumulierte Umrechnungsdifferenzen zur Folge haben, dass das Tochterunternehmen für diese dauerhaft eine „Schattenbuchhaltung“ weiterführen muss, da für ihre Bewertung ein anderer Zeitpunkt des Übergangs auf die IFRS gilt, als für die Vermögenswerte und Schulden, für die das Erleichterungswahlrecht des IFRS 1.D16(a) in Anspruch genommen wurde.

Mit der beschlossenen Änderung können die kumulierten Umrechnungsdifferenzen des Tochterunternehmens bei Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung des IFRS 1.D16(a) gem. IFRS 1.D13A unverändert mit den bisher in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens eingebrachten Werten weitergeführt werden. Andere Eigenkapitalposten bleiben dagegen weiterhin von der Ausnahmeregelung ausgenommen (i. d. S. auch ausdrücklich IFRS 1.BC55B).

Änderungen an IFRS 9: 10%-Test bei Modifikationen

Wenn eine bestehende finanzielle Verbindlichkeit gegen ein anderes Schuldinstrument mit grundverschiedenen Vertragsbedingungen ausgetauscht wird, ist dies als Tilgung (Ausbuchung) der

ursprünglichen und Ansatz einer neuen finanziellen Verbindlichkeit zu erfassen. Gleiches gilt, wenn die Vertragsbedingungen einer bestehenden finanziellen Verbindlichkeit oder eines Teils davon wesentlich geändert (modifiziert) werden (s. IFRS 9.3.3.2). Vertragsbedingungen gelten dabei nach IFRS 9.B3.3.6 als „grundverschieden“, wenn der mit dem ursprünglichen Effektivzinssatz abgezinste Barwert der Zahlungsströme unter den neuen Vertragsbedingungen, einschließlich etwaiger Gebühren, die netto unter Anrechnung erhaltener Gebühren gezahlt wurden, mindestens 10% von dem abgezinsten Barwert der restlichen Zahlungsströme der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit abweicht (sog. 10%-Test).

Fraglich war, welche Gebühren konkret in den 10%-Test einzubeziehen sind. Die Änderung stellt klar, dass hierunter nur solche Kosten und Gebühren fallen, die vom Unternehmen an den Gläubiger und vice versa bzw. in deren Namen gezahlt werden.

Führt die Abgangsprüfung für die Modifikation oder den Austausch finanzieller Verbindlichkeiten zur Tilgung, sind jegliche Kosten und Gebühren ergebniswirksam im Gewinn oder Verlust zu erfassen. Resultiert die Modifikation oder der Austausch dagegen nicht in einer Tilgung, sind Kosten und Gebühren über die Restlaufzeit der modifizierten Verbindlichkeit durch Anpassung des Buchwerts und des Effektivzinssatzes zu verteilen (IFRS 9.B3.3.6A), soweit sie nicht eine Kompensation für die Modifikation der Zahlungsströme der Verbindlichkeit darstellen (z. B. Gebühr als Ausgleich für eine Zinssenkung). Letztere sind als Teil der geänderten Zahlungsströme im Rahmen der Modifikation nach IFRS 9.5.4.3 ergebniswirksam zu erfassen.

Änderungen an den erläuternden Beispielen zu IFRS 16

Das erläuternde Beispiel Nr. 13 zu IFRS 16 „Leasingverhältnisse“ (Illustrative Example 13) enthält ein Beispiel zur Erst- und Folgebewertung eines Nutzungsrechts und einer Leasingverbindlichkeit eines 10jährigen Leasingvertrags über ein Gebäudestockwerk mit Verlängerungsoption. Das Beispiel beinhaltete u. a. auch Aussagen zu Zahlungen des Leasinggebers an den Leasingnehmer zur Erstattung von Ausgaben für Mietereinbauten, die – ohne dies näher zu erläutern – nicht als Leasinganreiz i. S. d. IFRS 16.24(b) eingestuft wurden. Da dies oftmals zu Missverständnissen führte, strich der IASB nunmehr die Passagen zur Erstattungszahlung und deren Erfassung aus dem Beispiel.

I. d. Z. weisen wir darauf hin, dass Zahlungen, die der Leasinggeber einem Leasingnehmer für von diesem vorgenommene Mietereinbauten zahlt, nur dann als Leasinganreize (lease incentives) i. S. d. IFRS 16 gelten, wenn es sich bei den Mietereinbauten um Vermögenswerte des Leasingnehmers (lessee assets) handelt. Sofern dies der Fall ist, würden die Kosten des Nutzungsrechts unter Kürzung aller erhaltenen und zu erhaltenden Leasinganreize ermittelt. Stellen die Mietereinbauten hingegen Vermögenswerte des Leasinggebers (lessor assets) dar, sind die diesbzgl. Zahlungen des Leasinggebers nicht als Leasinganreize bei der Bewertung des Nutzungsrechts, sondern als reine Kostenerstattung (reimbursement) zu erfassen.

Änderungen an IAS 41 – Berücksichtigung von Steuern

Biologische Vermögenswerte sind im Rahmen der Erst- und Folgebewertung grundsätzlich zu ihrem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten zu bewerten. Landwirtschaftliche Erzeugnisse, die von den biologischen Vermögenswerten geerntet werden, sind zum Zeitpunkt der Ernte mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten zu bewerten. Bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts waren gemäß IAS 41.22 bislang keine Zahlungsströme „für die Finanzierung der Vermögenswerte, für Steuern oder für die Wiederherstellung biologischer Vermögenswerte nach der Ernte“ zu berücksichtigen.

Mit der beschlossenen Änderung des IAS 41.22 wird das Erfordernis der Nichtberücksichtigung von Zahlungsströmen für Steuern bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes gestrichen. Hierdurch werden die Bewertungsvorschriften an die Regelungen des IFRS 13 angeglichen und auch eine Konsistenz zu einer 2008 durchgeführten Änderung des IAS 41 hergestellt. In der damaligen Änderung wurde klargestellt, dass im Rahmen der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts nicht zwingend ein Vorsteuerzinssatz für die Diskontierung zu verwenden ist, da potentielle Erwerber im Rahmen ihrer Kaufpreisüberlegungen auch etwaige marktübliche Steuerzahlungen – ungeachtet der konkreten steuerlichen Situation des berichterstattenden Unternehmens - berücksichtigen dürften. Eine Verwendung eines Nachsteuerzinssatzes setzt aber die Verwendung von Nachsteuer-Zahlungsströmen voraus. Durch die Änderung wird demnach die derzeit bestehende Inkonsistenz beseitigt.

Ein Endorsement der Änderungen soll (Stand November 2020) im zweiten Halbjahr 2021 erfolgen.

Für am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnende Berichtsperioden

***IFRS 17 „Versicherungsverträge“

IFRS 17 „Versicherungsverträge“ wird künftig IFRS 4 „Versicherungsverträge“ ablösen.

Der Standard enthält drei zentrale Ansätze für die Abbildung von Versicherungsverträgen:

- Der Building Block Approach (BBA) stellt das Basismodell zur Abbildung von Versicherungsverträgen dar. Er ist für alle Versicherungsverträge im Anwendungsbereich des IFRS 17 einschlägig, sofern nicht eine der folgenden Ausnahmenvorschriften angewendet wird.
- Der Premium Allocation Approach (PAA) ist eine Vereinfachung des Building Block Approachs, die auf Verträge anwendbar ist, bei denen die Bewertung unter dem PAA zu keinen materiellen Abweichungen im Vergleich zum BBA führt oder die eine kurze Laufzeit aufweisen.
- Der Variable Fee Approach (VFA) ist eine weitere Abwandlung des Building Blocks Approachs für Versicherungsverträge, deren Zahlungen vertraglich an die Erträge aus bestimmten Referenzwerten geknüpft sind (direct participating features).

Rückversicherungsverträge

Die Bilanzierung von Rückversicherungsverträgen (reinsurance contracts) erfolgt im Kern analog zur Bilanzierung sonstiger Versicherungsverträge, ergänzt allerdings um einzelne Sondervorschriften bzw. Anpassungen für Rückversicherungsverträge, die der Versicherer hält (sog. passive Rückversicherungsverträge, reinsurance contracts held). Zu beachten ist ferner, dass der VFA für Rückversicherungsverträge nicht anwendbar ist.

Änderungen an IFRS 17 „Versicherungsverträge“

Als Reaktion auf vorgebrachte Bedenken veröffentlichte der IASB im Juni 2020 nachfolgende Änderungen und Klarstellungen an IFRS 17, um die Umsetzung zu erleichtern und einige Anforderungen des neuen Standards sowie den Übergang auf die neuen Regeln zu vereinfachen. I. d. Z. hat der IASB auch eine Änderung an IFRS 4 veröffentlicht.

- **Erstanwendungszeitpunkt:** Der verpflichtende Erstanwendungszeitpunkt von IFRS 17 (einschließlich der Änderungen) wurde um zwei Jahre auf Geschäftsjahre verschoben, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Das feste Ablaufdatum der vorübergehenden Ausnahme von der Anwendung von IFRS 9 in IFRS 4 wurde entsprechend auf das Ende des letzten vor dem 1. Januar 2023 beginnende Geschäftsjahr verschoben.
- **Zahlungen im Zusammenhang mit der Ausgabe von Versicherungsverträgen:** Unternehmen sind verpflichtet, einen Teil der durch die Kosten der Ausgabe von Versicherungsverträgen verursachten Zahlungen (insurance acquisition cash flows) den damit verbundenen erwarteten Vertragsverlängerungen zuzuordnen und diese Kosten als Vermögenswert zu erfassen, bis das Unternehmen die Vertragsverlängerungen erfasst. Unternehmen sind verpflichtet, die Werthaltigkeit des Vermögenswertes an jedem Bilanzstichtag zu beurteilen und spezifische Informationen über den Vermögenswert im Anhang anzugeben.
- **Zuordnung der vertraglichen Servicemarge zu Kapitalanlageservices:** Die für die zeitliche Erfassung der Servicemarge maßgeblichen Deckungseinheiten (coverage units) sind unter Berücksichtigung des Umfangs des Nutzens für den Versicherten sowie der erwarteten Laufzeit bezogen sowohl auf den gewährten Versicherungsschutz (insurance coverage) als auch auf die erbrachten Kapitalanlageservices (investment services) zu identifizieren. Dies gilt für Verträge, die nach dem variable fee approach bilanziert werden ebenso wie für Verträge, bei denen die Bilanzierung dem general model folgt. Kosten im Zusammenhang mit Kapitalanlagetätigkeiten sind in dem Umfang in die Cashflows innerhalb der Grenzen eines Versicherungsvertrages (cash flows within the boundary of an insurance contract) einzubeziehen, in dem diese Tätigkeiten ausgeübt werden, um den Nutzen aus dem Versicherungsschutz für den Versicherungsnehmer zu erhöhen.
- **Ansprüche aus Rückversicherungsverträgen:** Wenn ein Unternehmen beim erstmaligen Ansatz einer belastenden Gruppe von zugrunde liegenden Versicherungsverträgen oder bei der Aufnahme weiterer belastender zugrunde liegender Verträge in eine Gruppe einen Verlust erfasst, hat das Unternehmen die

Zusätzliche Informationen:
[In depth zu IFRS 17](#)
[\(Juni 2017\)](#)

vertragliche Servicemarge einer zugehörigen Gruppe von gehaltenen Rückversicherungsverträgen anzupassen und einen Gewinn aus den gehaltenen Rückversicherungsverträgen zu erfassen. Der Betrag des Verlusts, der aus einem gehaltenen Rückversicherungsvertrag ausgeglichen wird, wird durch Multiplikation des für die zugrunde liegenden Versicherungsverträge erfassten Verlusts und des Prozentsatzes der Ansprüche aus den zugrunde liegenden Versicherungsverträgen, deren Kompensation aus dem gehaltenen Rückversicherungsvertrag erwartet werden, bestimmt. Diese Anforderung ist nur dann anzuwenden, wenn der gehaltene Rückversicherungsvertrag vor oder gleichzeitig mit der Erfassung des Verlusts aus den zugrunde liegenden Versicherungsverträgen abgeschlossen wird.

- Weitere Änderungen an IFRS 17 umfassen:
 - Ausschluss einiger Kreditkartenverträge oder ähnlicher Verträge sowie einiger Darlehensverträge vom Anwendungsbereich des IFRS 17
 - Bilanzausweis der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten aus Versicherungsverträgen auf Basis von Portfolios anstelle von Gruppen
 - Anwendbarkeit der risk mitigation option, wenn die Minderung finanzieller Risiken durch gehaltene Rückversicherungsverträge oder erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete nicht-derivative Finanzinstrumente erfolgt
 - Wahlrecht zur Änderung von in früheren Zwischenabschlüssen vorgenommenen Schätzungen bei der Anwendung von IFRS 17
 - Einbeziehung von Ertragsteuerzahlungen, die nach den Bedingungen eines Versicherungsvertrags spezifisch dem Versicherungsnehmer belastet werden, in die Bewertung des Versicherungsvertrags
 - Ausgewählte Übergangserleichterungen und andere geringfügige Änderungen

Alle nach den IFRS bilanzierenden Unternehmen, die Versicherungsverträge ausgeben, einschließlich Unternehmen außerhalb der Versicherungsbranche, die solche Verträge ausgeben, sind von den Änderungen an IFRS 17 betroffen.

Eine frühere Anwendung der Änderungen ist – vorbehaltlich eines entsprechenden Endorsements – zulässig.

*****Änderungen an IAS 1: Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig (Änderung von IAS 1)**

Die eng gefasste Änderung an IAS 1 stellt klar, dass sich die Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig nach den Rechten richtet, über die das Unternehmen am Abschlussstichtag verfügt.

Gemäß der Änderung werden Verbindlichkeiten als langfristig eingestuft, wenn das Unternehmen am Ende des Berichtszeitraums ein substantielles Recht besitzt, die Erfüllung der Schuld um mindestens 12 Monate nach dem Bilanzstichtag zu verschieben.

Bei der Beurteilung, ob ein (substantielles) Recht vorhanden ist, ist nicht zu berücksichtigen, ob das Unternehmen sein Recht auch ausüben wird. Eine diesbezügliche Absicht des Managements hat somit keinen Einfluss auf die Klassifizierung.

Die bisherige Formulierung, wonach das Recht unbedingt (unconditional) sein muss, wurde gestrichen. Bei Rechten zum Aufschieben, deren Ausübbarkeit die Erfüllung bestimmter Bedingungen voraussetzen, ist künftig darauf abzustellen, ob die Bedingungen am Abschlussstichtag erfüllt sind (ungeachtet dessen, dass im konkreten Fall die Erfüllung der Voraussetzungen erst zu einem späteren Zeitpunkt relevant sein mögen).

Unverändert gilt für den Fall, dass bis zum Abschlussstichtag Darlehensklauseln (z. B. financial covenants) verletzt wurden, die den Gläubiger zur Fälligkeit binnen 12 Monaten nach dem Abschlussstichtag berechtigen, die Verbindlichkeit als kurzfristig einzustufen ist; dies gilt auch dann, wenn seitens des Gläubigers nach dem Berichtszeitpunkt ein Verzicht auf die vorzeitige Fälligkeit erfolgt. Wird die Klausel hingegen erst nach dem Abschlussstichtag verletzt, hat dies hingegen für die Klassifizierung in kurz- bzw. langfristig keine Auswirkung.

Die „Erfüllung“ (settlement) einer Verbindlichkeit wird definiert als die Tilgung einer Verbindlichkeit mit Bargeld, anderen wirtschaftlichen Ressourcen oder eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens.

Für wandelbare Schuldinstrumente, die Bedingungen enthalten, aufgrund derer die Gegenpartei eine Erfüllung in Eigenkapitalinstrumenten verlangen kann, wurde klargestellt, dass diese Bedingungen die Klassifizierung als kurz- oder langfristig ausnahmsweise nicht beeinflussen, sofern die Option separat als Eigenkapitalkomponente eines zusammengesetzten Finanzinstruments nach IAS 32 behandelt wurde.

Der ursprünglich vorgesehene Anwendungszeitpunkt der Änderungen wurde um ein Jahr verschoben. Eine frühere Anwendung der Änderungen ist jedoch – vorbehaltlich eines noch zu erfolgenden Endorsements – weiterhin zulässig.

Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Jahr 2019/2020

Eignet sich eine an das IFRS IC adressierte Fragestellung nach Ansicht des Committees nicht als Grundlage für eine Interpretation, wird die Entscheidung über die Nichtaufnahme in das Arbeitsprogramm im [IFRIC Update](#) veröffentlicht. Diese sog. „Tentative Agenda Decision“ enthält neben einer kurzen Skizzierung des Sachverhalts auch eine Begründung für die Ablehnung. Verbleibt es nach einer Kommentierungsfrist für die interessierte Öffentlichkeit bei dieser Ablehnung, beschließt das IFRS IC den endgültigen Wortlaut der Entscheidung (einschließlich der Begründung) und veröffentlicht diese als sog. IFRS IC Agenda-Entscheidung (Agenda Decision) im IFRIC Update.

Zum Teil enthalten die Ablehnungsentscheidungen des IFRS IC auch materielle Aussagen zur IFRS-Bilanzierung. In diesem Fall werden sie üblicherweise auch als „Non-Interpretations“, „Non-IFRICs“ oder „NIFRICs“ bezeichnet. Obwohl die NIFRICs nicht den Verpflichtungscharakter von Standards oder Interpretationen haben, können sich aus diesen materiellen Aussagen Auswirkungen ergeben. So kann insbesondere in Fällen, in denen bei einem Unternehmen gleichgelagerte Sachverhalte vorliegen, wie bei im Rahmen von NIFRIC-Entscheidungen behandelten Fällen, die Auffassung des IFRS IC nicht ignoriert werden. Sofern sich aus NIFRIC-Entscheidungen Änderungen der Rechnungslegungsmethoden ergeben, sind diese daher umzusetzen, wobei den Unternehmen lt. IASB ausreichend Zeit (sufficient time, siehe hierzu [Beitrag von Sue Lloyd](#), IFRS IC-Vorsitzende) für die Vornahme der Änderung zu geben ist.

Im Folgenden wird ein kurzer Überblick über ausgewählte Agenda-Entscheidungen seit Erscheinen des letzten Year-End-Letters gegeben.

Laufzeit des Leasingverhältnisses und Nutzungsdauer von Mietereinbauten (IFRS 16, IAS 16)

Das IFRS IC beschäftigte sich mit der Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses und deren Interaktion mit der Nutzungsdauer von Mietereinbauten.

Mit Blick auf die Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses wurde konkret gefragt, ob beim Vorliegen beidseitiger Kündigungsrechte, deren Ausübung keine vertragliche Strafzahlung nach sich zieht, zusätzlich wirtschaftliche Anreize oder Umstände zu berücksichtigen sind, die eine Vertragsseite, z. B. den Mieter, an einer Kündigung hindern. Ein Beispiel für solche wirtschaftlichen Hemmnisse können Mietereinbauten sein, die nach Ablauf eines Mietvertrags auszubauen und in Folge dessen nicht mehr nutzbar sind. Nach Auffassung des IFRS IC sind solche wirtschaftlichen Umstände, die eine Partei an der Kündigung eines Vertrags hindern, zu berücksichtigen. Der in IFRS 16.B34 verwendete und im Standard nicht definierte Begriff „penalty“ ist nach Ansicht des IFRS IC somit weit auszulegen und nicht ausschließlich auf rein vertragliche Strafzahlungen zu begrenzen.

Darüber hinaus stellte das IFRS IC fest, dass die Bestimmung der Nutzungsdauer („useful life“) von Mietereinbauten in engem Zusammenhang mit der Ermittlung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses steht. Kommt ein Leasingnehmer zu dem Ergebnis, dass die Laufzeit eines Leasingverhältnisses kürzer ist als die wirtschaftliche Nutzungsdauer („economic life“) seiner Mietereinbauten und kann er aus diesen nach Ende des Mietverhältnisses keinen Nutzen mehr ziehen, ist die Nutzungsdauer der Mietereinbauten für Abschreibungszwecke im Sinne des IAS 16 auf die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu beschränken.

Im Ergebnis war das IFRS IC der Auffassung, dass IFRS 16 und IAS 16 eine angemessene Grundlage für die Bestimmung der Laufzeit von Leasingverhältnissen und der Nutzungsdauer von Mietereinbauten bilden.

Quelle:
[IFRIC Update November 2019](#)

Definition eines Leasingverhältnisses – Schiffstransportverträge (IFRS 16)

Das IFRS IC beschäftigte sich mit der Frage, ob ein Kunde das Recht besitzt, über die Nutzung eines Schiffs während des gesamten fünfjährigen Vertragszeitraums zu entscheiden. Konkret wies der angefragte Sachverhalt folgende Merkmale auf:

Es liegt ein identifizierter Vermögenswert in Form des Schiffs vor,

- der Kunde hat das Recht, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des Schiffes über den gesamten Vertragszeitraum zu ziehen,
- viele, aber nicht alle relevanten Entscheidungen zur Frage, wie und für welchen Zweck das Schiff eingesetzt wird, werden bereits im Vorfeld durch den Vertrag getroffen und
- der Lieferant ist verantwortlich für den Betrieb und die Wartung des Schiffs.

Das IFRS IC beobachtete zunächst, dass die Vorschriften des IFRS 16.B24(b) („Vorbestimmung“ bzw. „predetermined“) nur dann zum Tragen kommen, wenn alle relevanten Entscheidungen zur Frage, wie und für welchen Zweck ein Vermögenswert eingesetzt wird, bereits im Vorfeld getroffen wurden. In diesem Zusammenhang verwies es auch auf die Auffassung des Boards in IFRS 16.BC121, dass eine solche Vorbestimmung nur in relativ wenigen Fällen auftreten sollte.

Für den vorliegenden Sachverhalt stellte das IFRS IC daher folgerichtig fest, dass die Frage, wer die Nutzung des Schiffs bestimmt, nach den Regelungen des IFRS 16.B24a) i. V. m. B25 bis B30 zu analysieren ist. In diesem Zusammenhang gilt es die Entscheidungsrechte zu betrachten, die in Bezug auf die Frage, wie und für welchen Zweck ein Vermögenswert eingesetzt wird, die größte Relevanz aufweisen. Entscheidungsrechte sind dann relevant, wenn sie sich auf den Nutzen auswirken, der aus der Verwendung des Vermögenswerts erzielt werden kann. Beispiele für Entscheidungsrechte werden in IFRS 16.B26 aufgeführt, wobei Rechte, die nur den Betrieb und die Wartung betreffen, nicht dazu gehören (IFRS 16.B27). Sind einige der relevanten Entscheidungen im Vertrag bereits festgelegt worden, grenzt diese Festlegung lediglich den Rahmen ab, innerhalb dessen zu beurteilen ist, welche Partei die verbliebenen relevanten Entscheidungsrechte besitzt. Im angefragten Sachverhalt lagen diese Entscheidungen beim Kunden, so dass dieser das Recht besaß, über die Nutzung des Schiffs zu entscheiden, und damit ein Leasingverhältnis vorlag.

Insgesamt war das IFRS IC daher der Auffassung, dass IFRS 16 eine angemessene Grundlage bilde, um zu beurteilen, ob im vorliegenden Fall ein Leasingverhältnis begründet wird.

Umrechnung von Abschlüssen eines ausländischen Geschäftsbetriebs in einem Hochinflationenland (IAS 21, IAS 29)

Das IFRS IC beschäftigte sich mit folgenden drei Themen im Zusammenhang mit der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs in einem Hochinflationenland:

- die Darstellung von Umrechnungsdifferenzen,
- die Behandlung der vor dem Auftreten von Hochinflation gebildeten Währungsumrechnungsrücklage sowie
- die Darstellung von Vergleichszahlen im Jahr des erstmaligen Auftretens von Hochinflation.

Das IFRS IC nahm keine der drei Themen auf seine Agenda auf, gab jedoch Hinweise, wie die diesbezüglich übermittelten Fragen unter Berücksichtigung der einschlägigen Standards nach seiner Auffassung zu beantworten sind.

Darstellung von Umrechnungsdifferenzen

Nach IAS 21.43 sind Abschlüsse, die in der Währung eines Hochinflationenlandes aufgestellt sind, zunächst nach IAS 29 an die Preisverhältnisse am Abschlussstichtag anzupassen. Erst danach erfolgt die Umrechnung der nach IAS 29 angepassten Beträge in die Berichtswährung des Konzernabschlusses. Aus Konzernperspektive ändert sich das Reinvermögen des ausländischen Geschäftsbetriebs somit durch zwei Effekte: den Anpassungseffekt nach IAS 29 und den Effekt aus der Währungsumrechnung nach IAS 21.42.

Aus Sicht des IFRS IC kann sowohl der reine Währungsumrechnungseffekt nach IAS 21 allein als auch der Gesamteffekt aus Anpassung nach IAS 29 und Währungsumrechnung als Umrechnungsdifferenz i. S. v. IAS 21.8 betrachtet werden. Insoweit steht Unternehmen somit ein Bilanzierungswahlrecht zu.

Quelle:

[IFRIC Update January 2020](#)

Quelle:

[IFRIC Update March 2020](#)

Das IFRS IC stellte außerdem klar, dass Umrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung des Abschlusses eines ausländischen Geschäftsbetriebs in einem Hochinflationsland in die Berichtswährung des Konzernabschlusses in entsprechender Anwendung von IAS 21.39(c), 21.41 im sonstigen Ergebnis (other comprehensive income - OCI) zu erfassen sind. Die Erfassung in einer anderen Eigenkapitalkomponente ist nicht zulässig.

Je nach Ausübung des o. g. Wahlrechts werden also die Effekte aus der Anwendung von IAS 29 und IAS 21 in Summe oder lediglich der reine Währungsumrechnungseffekt nach IAS 21 im OCI erfasst. Im letzteren Fall wird der Anpassungseffekt aus IAS 29 direkt im Eigenkapital (z. B. Gewinnrücklage) erfasst.

Behandlung der vor dem Auftreten von Hochinflation gebildeten Währungsumrechnungsrücklage

Dem IFRS IC wurde die Frage vorgelegt, ob die vor dem Auftreten von Hochinflation gebildete Währungsumrechnungsrücklage zu Beginn der Periode, in der die Hochinflation erstmals auftritt, in eine andere Eigenkapitalkomponente, die zu einem späteren Zeitpunkt nicht in den Gewinn oder Verlust umgliedert wird, zu übertragen sei.

Das IFRS IC wies darauf hin, dass gemäß IAS 21.41 und 21.48 die Währungsumrechnungsrücklage bis zum Abgang des ausländischen Geschäftsbetriebs beizubehalten und erst dann in den Gewinn oder Verlust umzugliedern ist.

Entsprechend ist die vor dem Auftreten von Hochinflation gebildete Währungsumrechnungsrücklage auch während einer Hochinflation beizubehalten und erst beim Abgang des ausländischen Geschäftsbetriebs in den Gewinn oder Verlust umzugliedern. Eine Übertragung der Währungsumrechnungsrücklage in eine andere Eigenkapitalkomponente zu Beginn der Periode des Eintritts der Hochinflation erfolgt somit nicht.

Vergleichszahlen im Jahr des erstmaligen Auftretens von Hochinflation

Es wurde die Frage gestellt, ob die Vergleichszahlen im Konzernabschluss und in Zwischenabschlüssen des Jahres, in dem für einen ausländischen Geschäftsbetrieb erstmals Hochinflation festgestellt wird, im Hinblick auf diesen ausländischen Geschäftsbetrieb rückwirkend anzupassen sind. Die Frage bezog sich auf Konzern- und Zwischenabschlüsse in einer Berichtswährung, die nicht die Währung eines Hochinflationslandes ist.

Das IFRS IC konnte zu dieser Frage in der Praxis nahezu keine unterschiedliche Anwendung von IAS 21 feststellen und verwies diesbezüglich auf IAS 21.42(b), wonach Vergleichszahlen in Konzern- und Zwischenabschlüssen in dem beschriebenen Sachverhalt nicht anzupassen sind.

Bilanzielle Behandlung von Trainingskosten (IFRS 15, IAS 38)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Behandlung von Trainingskosten, die anfallen, um einen Vertrag zu erfüllen.

Konkret diskutiert wurde folgendes Szenario: Unternehmen U schließt mit einem Kunden (K) einen Vertrag im Anwendungsbereich des IFRS 15 zur Erbringung von Kundenserviceleistungen. Um den Service erbringen zu können, müssen die Mitarbeiter des U in den Prozessen des K geschult werden; hierfür fallen Trainingskosten an. Das Training ist keine separate Leistungsverpflichtung. Es ist vertraglich vereinbart, dass U dem K die Trainingskosten sowohl für bereits angestellte als auch für neu eingestellte Mitarbeiter in Rechnung stellen kann. Kosten, die dafür anfallen, ausgeschiedene Mitarbeiter zu ersetzen, kann U nicht weiterbelasten.

Gefragt war, ob die Trainingskosten aktiviert werden können oder aufwandswirksam zu erfassen sind, wenn sie anfallen.

Zur Beantwortung dieser Frage ist zunächst zu klären, welcher Standard einschlägig ist. IFRS 15.95 verweist für die Aktivierung von Vertragserfüllungskosten zunächst auf andere Standards. Nur sofern die Kosten nicht in den Anwendungsbereich eines anderen Standards (etwa IAS 2, IAS 16, IAS 38) fallen, sind die Regelungen des IFRS 15 heranzuziehen.

IAS 38 ist u. a. anzuwenden auf „Ausgaben für Werbung, Aus- und Weiterbildung, Gründung und Anlauf eines Geschäftsbetriebs sowie Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten“ (IAS 38.5).

Nach Auffassung des IFRS IC sind so die Trainingskosten im Anwendungsbereich des IAS 38. IAS 38.69(b) nennt Trainingskosten als ein Beispiel für Kosten, die ein Unternehmen als Aufwand erfasst,

Quelle:

[IFRIC Update March 2020](#)

wenn sie anfallen. In IAS 38.15 wird dies damit begründet, dass ein Unternehmen für gewöhnlich keine hinreichende Verfügungsgewalt über den künftigen wirtschaftlichen Nutzen hat, der ihm durch das Training erwächst, damit diese Werte die Definition eines immateriellen Vermögenswerts erfüllen.

Im vorliegenden Szenario sind die Trainingskosten so als Aufwand zu erfassen, wenn sie anfallen.

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass IAS 38 und IFRS 15 ausreichende Regelungen zur bilanziellen Behandlung von Trainingskosten enthalten.

Ertragsteuern - Multiple steuerliche Konsequenzen aus der Realisierung des Buchwerts eines Vermögenswerts (IAS 12)

Quelle:
[IFRIC Update April 2020](#)

Dem IFRS IC wurde eine Anfrage vorgelegt, wie latente Steuern zu ermitteln sind, wenn sich aus der Realisierung des Buchwerts eines Vermögenswerts mehrfache steuerliche Konsequenzen ergeben. Im vorliegenden Fall erwarb ein Unternehmen im Rahmen eines Unternehmenserwerbs einen immateriellen Vermögenswert (Lizenz) mit begrenzter Nutzungsdauer, mit der Absicht, den gesamten Buchwert dieses Vermögenswerts durch Nutzung zu realisieren; entsprechend wurde der Restwert am Ende der Lizenzdauer mit Null angenommen.

Dem einschlägigen Steuerrecht zufolge konnte im Rahmen der Ifd. Ertragsbesteuerung (income tax regime) während der Nutzungsphase steuerlich keine Abschreibung geltend gemacht werden; allerdings konnten im Rahmen der Veräußerungsgewinnbesteuerung (capital gains tax regime) mit Ablauf der Lizenzdauer die ursprünglichen Anschaffungskosten steuermindernd geltend gemacht werden.

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass beide steuerlichen Konsequenzen – und mangels Verrechnungsmöglichkeit getrennt - für die Ermittlung latenter Steuern zu berücksichtigen sind. Demnach ergibt sich einerseits hinsichtlich der laufenden Ertragsbesteuerung eine zu versteuernde temporäre Differenz und andererseits hinsichtlich der Veräußerungsgewinnbesteuerung eine abzugsfähige temporäre Differenz, für die nach den einschlägigen Vorschriften des IAS 12 latente Steuern anzusetzen bzw. zu bewerten sind.

Sale und Leaseback mit variablen Zahlungen (IFRS 16)

Quelle:
[IFRIC Update June 2020](#)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Bilanzierung von Sale und Leaseback-Transaktionen mit variablen Zahlungen. Konkret ging es um nachfolgenden Sachverhalt:

- Ein Verkäufer-Leasingnehmer verkauft eine Sachanlage und mietet diese von einem Käufer-Leasinggeber für fünf Jahre zurück.
- Die Kriterien einer Veräußerung nach IFRS 15 sind erfüllt und der Kaufpreis entspricht dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswertes am Tag der Transaktion.
- Die Zahlungen für das Leasingverhältnis sind marktgerecht, beinhalten jedoch variable Zahlungen, die von den mit der Sachanlage erzielten Umsätzen während des Leasingverhältnisses abhängen. Weiterhin sind diese Zahlungen nicht de-facto fest im Sinne des IFRS 16.B42.

Gefragt wurde insbesondere nach der Bemessung des Nutzungsrechts aus der Rückmiete sowie der Höhe des Gewinns oder Verlusts aus der Veräußerungstransaktion.

Nach Auffassung des IFRS IC sind auch im obigen Sachverhalt zunächst die Vorschriften des IFRS 16.100 a) zur Bilanzierung des Nutzungsrechts einschlägig. Danach hat der Verkäufer/Leasingnehmer das mit dem Rückleasing verbundene Nutzungsrecht mit dem Teil des früheren Buchwerts anzusetzen, der sich auf das vom Verkäufer/Leasingnehmer zurückbehaltene Nutzungsrecht bezieht. Etwaige Gewinne oder Verluste sind nur insoweit zu erfassen, als sie sich auf die auf den Käufer/Leasinggeber übertragenen Rechte beziehen.

Um den Anteil des früheren Buchwerts zu bemessen, der in Form des Nutzungsrechts zurückbehalten wurde, gibt IFRS 16 bislang keine bestimmte Methode vor. Im vorliegenden Fall könnte der Verkäufer/Leasingnehmer beispielsweise das Verhältnis der erwarteten Zahlungen für das Leasingverhältnis einschließlich variabler Zahlungen zum beizulegenden Zeitwert der Sachanlage am Veräußerungstag ermitteln. Im Umkehrschluss ergibt sich der auf den Käufer/Leasinggeber übertragene Anteil der bisherigen Sachanlage und damit der Gewinn oder Verlust der Transaktion.

Weiterhin erfasst der Verkäufer/Leasingnehmer am Veräußerungstag eine Leasingverpflichtung, auch wenn alle Zahlungen für das Leasingverhältnis variabel sind und nicht von einem Index oder einer Rate abhängen. Die Erstbewertung der Leasingverbindlichkeit ergibt sich als Konsequenz aus der Bewertung des Nutzungsrechts und der Erfassung des Gewinns oder Verlusts aus dem Verkauf, die Vorschriften zur Erstbewertung einer Leasingverbindlichkeit nach IFRS 16.26 bis 28 sind im Falle eines Sale-und-Leaseback somit nicht anwendbar.

Beispiel einer Sale-und-Leaseback-Transaktion

- Buchwert der Sachanlage am Tag der Veräußerung: GE 1.000.000
- Kaufpreis und beizulegender Zeitwert der Sachanlage am Tag der Veräußerung: GE 1.800.000
- Rückmiete über 5 Jahre
- ausschließlich variable, umsatzabhängige Leasingzahlungen
- Barwert dieser erwarteten Leasingzahlungen: GE 450.000

Hieraus ergibt sich, dass der Verkäufer/Leasingnehmer 25% der bisherigen Sachanlage in Form des Nutzungsrechts zurückbehalten hat (GE 450.000/GE 1.800.000). Der Buchwert des Nutzungsrechts beträgt daher GE 250.000. Im Umkehrschluss wurden 75% der Anlage auf den Käufer/Leasinggeber transferiert. Damit kann von der Gesamtdifferenz zwischen Kaufpreis und Buchwert der Anlage in Höhe von GE 800.000 lediglich ein Gewinn von GE 600.000 (75%) realisiert werden. Die Leasingverbindlichkeit ist in Höhe des Barwerts der erwarteten Leasingzahlungen von GE 450.000 anzusetzen.

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass die Vorschriften des IFRS 16 eine hinreichende Basis darstellen, um die Bilanzierung eines Sale und Leaseback am Tag der Transaktion abzubilden. Im Hinblick auf die in der ursprünglichen Anfrage nicht thematisierte Folgebewertung der Leasingverbindlichkeit empfahl das IFRS IC dem IASB darüber hinaus, eine eng begrenzte Anpassung des IFRS 16 vorzunehmen, um diese offene Bilanzierungsfrage zu adressieren. Die Veröffentlichung des Entwurfs dieser Anpassung des IFRS 16 wird für November 2020 erwartet.

Latente Steuern in Bezug auf eine Beteiligung an einem Tochterunternehmen (IAS 12)

Quelle:
IFRIC Update June 2020

Der an das IFRS IC gestellten Anfrage lag folgender Sachverhalt zugrunde:

- Ein Mutterunternehmen hält eine Beteiligung an einem Tochterunternehmen.
- Thesaurierte Gewinne beim Tochterunternehmen führen im Zusammenhang mit der Beteiligung zu einer zu versteuernden temporären Differenz beim Mutterunternehmen (sog. outside basis differences).
- Das Mutterunternehmen erwartet, dass die vom Tochterunternehmen thesaurierten Gewinne in absehbarer Zukunft ausgeschüttet werden.
- Für beide Unternehmen gilt, dass
 - Gewinne erst bei Ausschüttung steuerpflichtig werden.
 - der Ausschüttungssteuersatz 20% beträgt, wobei Gewinnausschüttungen nur einmal besteuert werden (d. h. eine spätere weitere Gewinnausschüttung des Mutterunternehmens an seine Gesellschafter bliebe in Höhe der bereits besteuerten Gewinnausschüttung des Tochter- an das Mutterunternehmen steuerfrei).

Fraglich war, ob das Mutterunternehmen eine latente Steuerschuld für die zu versteuernde temporäre Differenz im Zusammenhang mit seiner Tochtergesellschaft anzusetzen hat und – falls ja – wie diese zu bewerten ist.

Gemäß IAS 12.39 hat ein Unternehmen eine latente Steuerschuld (passive latente Steuern) für alle zu versteuernden temporären Differenzen in Verbindung mit Beteiligungen an Tochterunternehmen zu bilanzieren, es sei denn:

- das Mutterunternehmen ist in der Lage, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenz zu steuern und
- es ist wahrscheinlich, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird.

Da im vorliegenden Sachverhalt das Mutterunternehmen in absehbarer Zukunft von einer Ausschüttung der beim Tochterunternehmen thesaurierten Gewinne ausgeht, ist Bedingung b) nicht gegeben, so dass grds. passive latente Steuern zu bilanzieren sind.

Zu deren Bewertung führt IAS 12.51 aus: „Die Bewertung latenter Steuerschulden und latenter Steueransprüche hat die steuerlichen Konsequenzen zu berücksichtigen, die daraus resultieren, in welcher Art und Weise ein Unternehmen zum Abschlussstichtag erwartet, den Buchwert seiner Vermögenswerte zu realisieren oder seiner Schulden zu erfüllen.“

Dementsprechend kam das IFRS IC bezogen auf den Sachverhalt, in dem das Unternehmen erwartet, den Buchwert seiner Investition in die Tochtergesellschaft durch Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaft zu erlangen, zu dem Schluss, dass der Bewertung der passiven latenten Steuern der Ausschüttungssatz von 20% zugrunde zu legen ist.

Das IFRS IC stellte in diesem Zusammenhang klar, dass die Regelung des IAS 12.57A, wonach ertragsteuerliche Konsequenzen aus Dividendenzahlungen erst dann zu erfassen sind, wenn der Ausschüttungsbeschluss gefasst und entsprechend die Verpflichtung zur Dividendenzahlung angesetzt wird, nur für vom Berichtsunternehmen (hier Mutterunternehmen) selbst gezahlte Dividenden gelte.

Ferner sei IAS 12.52A hier nicht einschlägig, da dieser nicht für die Bewertung von Steuern gelte, die selbst die steuerlichen Folgen einer Gewinnausschüttung widerspiegeln.

Immaterielle Vermögenswerte: Bilanzierung von erhaltenen Transferzahlungen für Fußballspieler (IAS 38)

Quelle:
[IFRIC Update June 2020](#)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage seitens eines Fußballvereins, inwiefern Transferzahlungen, die dieser im Rahmen eines Spielertransfers von anderen Fußballvereinen für die vorzeitige Beendigung des Anstellungsverhältnisses erhalten hat, Umsatzerlöse nach IFRS 15 darstellen oder als Gewinn bzw. Verlust aus dem Abgang eines immateriellen Vermögenswerts nach IAS 38 zu erfassen sind.

Solange ein Spieler in einem Anstellungsverhältnis mit einem Verein steht und über ein elektronisches Transfersystem bei diesem registriert ist, kann der Spieler nicht für einen anderen Verein im Wettbewerb tätig werden. Kosten, die im Zusammenhang mit dem Vertragsabschluss und der Registrierung entstehen (z. B. in Form von gezahlten Transferzahlungen), aktiviert der betroffene Verein als immaterielles Registrierungsrecht nach IAS 38 und schreibt dieses über die Vertragslaufzeit ab. Bei einer vorzeitigen Beendigung des Vertrags und Registrierung des Spielers bei einem anderen Verein, wird der Restbuchwert des immateriellen Vermögenswerts erfolgswirksam ausgebucht.

In der Agenda-Entscheidung stellte das IFRS IC klar, dass es sich bei den vom Verein erhaltenen Transferzahlungen um den Nettoveräußerungserlös für das für diesen Spieler vom Verein nach IAS 38 bilanzierte Registrierungsrecht handelt. Nach IAS 38.113 ist der Abgangserlös beim Ausbuchen eines immateriellen Vermögenswerts stets netto in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen und ermittelt sich aus der Differenz zwischen Nettoveräußerungserlös (d. h. der erhaltenen Transferzahlung) und dem Restbuchwert des immateriellen Vermögenswerts. Der daraus resultierende Gewinn bzw. Verlust stellt explizit keinen Umsatz nach IFRS 15 dar, sondern ist als sonstiger betrieblicher Ertrag/Aufwand zu zeigen. Zahlungsströme, die in diesem Zusammenhang beim Ansatz und Abgang des Registrierungsrechts anfallen, sind in der Kapitalflussrechnung dem Cashflow aus Investitionstätigkeit zuzuordnen.

Neue fachliche Verlautbarungen zur IFRS-Rechnungslegung

IDW RS HFA 50: Modul IFRS 1 – M1 „Übergang von einem kombinierten Abschluss auf einen IFRS-Konzernabschluss für einen Geschäftsbereich aufgrund eines geplanten Börsengangs unter Anwendung der extraction method“

Quelle:
IDW Life 5/2020, S. 373 ff.

Das erste Modul des IDW RS HFA 50 zu IFRS 1 beschäftigt sich mit Praxisfragen zum Übergang von einem kombinierten Abschluss auf einen IFRS-Konzernabschluss vor dem Hintergrund eines geplanten Börsengangs der Berichtseinheit.

Im Modul wird eine mögliche Vorgehensweise für die IFRS-Erstanwendung eines aus einem Gesamtkonzernzusammenhang herausgelösten Teilkonzerns (sogenannter „carve-out“) skizziert. Die Notwendigkeit zu einem solchen Teilkonzernabschluss stellt sich in der Praxis vor allem dann, wenn einzelne Geschäftsbereiche eines Konzerns, die zuvor keinen eigenständigen Teilkonzern i. S. v. IFRS 10 bildeten, im Wege eines Börsengangs (IPO) eigenständig – nach Gründung eines IPO-Vehikels – am Kapitalmarkt notiert werden sollen.

Konkret skizziert das Modul Grundsätze der Erstellung eines kombinierten Abschlusses nach der sogenannten „extraction method“. Ferner wird die Frage adressiert, ob ein kombinierter Abschluss ein IFRS-konformer Abschluss sein kann und mit welchen Wertansätzen die Vermögenswerte und Schulden ggf. in einem solchen IFRS-Abschluss zu erfassen sind. Zudem beschreibt das Modul Lösungsansätze für den Übergang von der Kombinierungslage zur Konsolidierungslage, also vom kombinierten Abschluss zum Konzernabschluss.

IDW RS HFA 50: Modul IFRS 9 – M2 „Vereinbarkeit des Geschäftsmodells ‚Halten‘ i. S. von IFRS 9 mit dem Verkauf von Forderungen im Rahmen von Factoring-Vereinbarungen“

Quelle:
IDW Life 6/2020, S. 580 f.

In der Praxis bestehen Factoring-Vereinbarungen, bei denen kurzfristig fällige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen bei Erfüllung zuvor festgelegter Ankaufkriterien planmäßig und automatisch zum Verkauf angeboten werden. I. d. R. entspricht dabei der vom Factor erhaltene Betrag (annähernd) dem Nominalbetrag der verkauften Forderungen.

Modul M2 des IDW RS HFA 50 zu IFRS 9 beschäftigt sich mit der Frage, ob bei Vorliegen des geschilderten Sachverhalts das Geschäftsmodell „Halten“ (IFRS 9.4.1.2) - mit der Folge einer Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten - zulässig ist. Dabei wird in dem vom IDW gewürdigten Sachverhalt angenommen, dass die verkauften Forderungen auch bilanziell abgehen (IFRS 9.3.2.3(b) i. V. m. IFRS 9.3.2.6.(a)).

In der Würdigung kommt das IDW zu dem Schluss, dass für den o. g. Sachverhalt eine Zuordnung zum Geschäftsmodell „Halten“ abzulehnen ist.

IDW RS HFA 50: Modul IFRS 9 – M3 „Beurteilung der Zahlungsstrombedingung bei unterschiedlichen Zugangszeitpunkten von Finanzinstrumenten mit identischen Vertragsbedingungen“

Quelle:
IDW Life 6/2020, S. 581 f.

Bei unterschiedlichen Ausgabe- bzw. Erwerbszeitpunkten (z. B. auf dem Sekundärmarkt (Börse) gehandelte Wertpapiere) kann es dazu kommen, dass finanzielle Vermögenswerte mit identischen Vertragsbedingungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten erstmalig bilanziell erfasst werden. Die Umstände zum Zeitpunkt der Ausgabe und damit erstmaligen Ansatz eines finanziellen Vermögenswerts können sich jedoch von den Umständen zu einem späteren Zeitpunkt unterscheiden. Da im Rahmen der Klassifizierung eines finanziellen Vermögenswertes beim erstmaligen Ansatz der Wertmaßstab für seine Folgebewertung festzulegen ist (IFRS 9.3.1.1 i. V. m. IFRS 9.4.1.1), stellt sich die Frage, inwieweit geänderte Umstände eine Auswirkung auf die Beurteilung des Zahlungsstromkriteriums (sog. „SPPI-Kriterium“) bei Erstansatz haben.

Nach Auffassung des IDW ist die Analyse sämtlicher vertraglicher Zahlungsmerkmale zur Beurteilung des „SPPI-Kriteriums“ für jeden finanziellen Vermögenswert einzeln durchzuführen. Im Weiteren hat sich das IDW mit vier Sachverhalten näher auseinandergesetzt: finanzielle Vermögenswerte mit Kündigungsrecht, non-recourse Finanzierungen, vertraglich verknüpfte Finanzinstrumente und Finanzinstrumente mit inkongruentem Zeitwert des Geldes.

IDW RS HFA 50: Modul IFRS 16 – M1 „Bilanzierung von Erbbaurechtsverträgen nach deutschem Recht“

Quelle:
IDW Life 6/2020, S. 582 f.

In Deutschland können Nutzungsrechte an einem Grundstück durch einen Erbbaurechtsvertrag gesichert werden. Für dieses Nutzungsrecht zahlt der Erbbauberechtigte einen Erbbauzins an den Grundstückseigentümer.

Das Modul M1 zu IFRS 16 des IDW RS HFA 50 beschäftigt sich mit der Frage, ob der Erbbauberechtigte lediglich ein Nutzungsrecht erhält oder ob ihm nicht faktisch die Kontrolle über das Grundstück übertragen wird, d. h. mit der Frage, ob bilanziell ein Leasingverhältnis nach IFRS 16 oder ein Grundstückskauf nach IAS 16 abzubilden ist.

Nach Auffassung des IDW sind Erbbaurechtsverträge nach deutschem Recht als Leasingverträge und nicht als Kaufverträge zu bilanzieren.

IDW RS HFA 50: Modul IFRS 16 – M2 „Bilanzierung von Vereinbarungen zur Überlassung von Firmenwagen an Arbeitnehmer“

Quelle:
IDW Life 6/2020, S. 584 f.

oder ob es sich bei der PKW-Überlassung lediglich um eine Art von Mitarbeitervergütung i. S. d. IAS 19 handelt.

Das IDW sieht es aufgrund fehlender eindeutiger Regelungen in IAS 19 und IFRS 16 für zulässig an, die Überlassung bzw. das Recht zur Nutzung eines Firmenwagens ausschließlich nach IAS 19 abzubilden, sofern die Vereinbarung die Definition einer Leistung an Arbeitnehmer i. S. d. IAS 19 erfüllt. Insofern muss nicht beurteilt werden, ob ein Unterleasingverhältnis i. S. d. IFRS 16 zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vorliegt.

Das Hauptleasingverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer bleibt unabhängig davon ein nach IFRS 16 abzubildendes Leasingverhältnis.

Zur Thematik verweisen wir auch auf unseren Sonderbeitrag aus der März 2019-Ausgabe der International Accounting News.

IDW RS HFA 50: Modul IFRS 16 – M3 „Bilanzierung von Mieterdarlehen aus Immobilienleasingverträgen“

Quelle:
IDW Life 6/2020, S. 585 f.

Im dritten Modul zu IFRS 16 geht es um die Frage der Bilanzierung von Mieterdarlehen aus Immobilienleasingverträgen.

Gefragt wurde, ob ein Mieterdarlehen eine Restwertgarantie des Leasingnehmers i. S. d. IFRS 16 darstellt und wie es zu bilanzieren ist. Darüber hinaus wurde gefragt, auf welchen Wert das Nutzungsrecht abzuschreiben ist und – sofern ein Teil des Mieterdarlehens als finanzielle Forderung zu erfassen ist – wie die Bilanzierung nach IFRS 9 erfolgt.

Ein Mieterdarlehen stellt nach Auffassung des IDW eine Restwertgarantie i. S. d. IFRS 16 dar.

Die Beträge, die der Leasingnehmer i. R. d. Restwertgarantie voraussichtlich wird entrichten müssen, sind daher als Teil der Leasingzahlungen bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeit zu berücksichtigen (IFRS 16.27(c)). Das IDW hält es daher für einen sachgerechten Ansatz, neben den originären Leasingzahlungen auch noch den Teil des Mieterdarlehens, der voraussichtlich nicht zurückgezahlt wird, mit in die Leasingverbindlichkeit (und in entsprechender Höhe in das zu erfassende Nutzungsrecht) einzubeziehen (IFRS 16.26 ff. i. V. m. IFRS 16.23 ff.).

Die Zahlungen des Leasingnehmers sind aufzuteilen in einen Tilgungsanteil der Leasingverbindlichkeit und einen Anteil zur (ratierlichen) Erfassung einer finanziellen Forderung für den Teil des Mieterdarlehens, für

den eine Rückzahlung erwartet wird. Das Nutzungsrecht wird linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses vollständig abgeschrieben (vgl. IFRS 16.30 f.).

Am Ende des Leasingverhältnisses wird die bis dahin aufgebaute finanzielle Forderung aus dem Verwertungserlös der Immobilie getilgt.

Zuvor ist die finanzielle Forderung zum Fair Value zu bewerten, mit Erfassung etwaiger Wertschwankungen im Gewinn oder Verlust. Eine Bilanzierung zu fortgeführten Anschaffungskosten ist nicht zulässig, da die Forderung abhängig vom erwarteten Restwert der Immobilie ist und somit nicht das Zahlungsstromkriterium des IFRS 9 erfüllt, wonach die Vertragsbedingungen zu festgelegten Zeitpunkten zu Zahlungen führen müssen, die ausschließlich Tilgungen und Zinsen auf das ausstehende Kapital darstellen.

Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf Unternehmensbewertungen

Quelle:
[IDW-Website](#)

Im März 2020 veröffentlichte das IDW einen fachlichen Hinweis des Fachausschusses für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf Unternehmensbewertungen. Darin analysiert der FAUB den Einfluss der mit der Ausbreitung des Coronavirus einhergehenden Einschränkungen, Verhaltensänderungen und wirtschaftlichen Unsicherheit auf Unternehmensbewertungen, die unter Anwendung von sog. Zukunftserfolgswertverfahren erfolgen. Die nach solchen Verfahren (Ertragswertverfahren, Discounted Cash Flow (DCF)-Verfahren) abgeleiteten Werte bilden regelmäßig die Grundlage ökonomischer Entscheidungen bspw. bei Kapitalmaßnahmen, M&A-Transaktionen sowie gutachterlichen Bewertungen und kommen bei rechnungslegungsbezogenen Bewertungen wie bspw. Impairment Tests gemäß IAS 36 zur Anwendung.

Vereinnahmung der Contractual Service Margin (CSM) in der deutschen Lebensversicherung nach IFRS 17

Quelle:
IDW Life 3/2020, S. 215 ff.

Im Januar hat sich der Versicherungsfachausschuss des IDW (VFA) mit Vertretern anderer Verbände zu Anwendungsfragen bei der Vereinnahmung der Contractual Service Margin (CSM) in der deutschen Lebensversicherung nach IFRS 17 ausgetauscht. Der aktuelle Diskussionsstand wurde in IDW Life 3/2020 veröffentlicht.

Technische Umsetzung des Auflösungsmusters nach IFRS 17.B119(b)

Quelle:
IDW Life 4/2020, S. 334 f.

Der Versicherungsfachausschuss des IDW (VFA) hat sich im März mit Vertretern anderer Verbände zur technischen Umsetzung des Auflösungsmusters nach IFRS 17.B119(b) bei der Vereinnahmung der Contractual Service Margin (CSM) ausgetauscht. Der aktuelle Diskussionsstand wurde in IDW Life 4/2020 veröffentlicht.

Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf Rechnungslegung und Prüfung (Teil 1-3)

Quelle:
IDW-Website:
[Teil 1](#),
[Teil 2](#),
[Teil 3 mit Update vom 2. Juli 2020](#)

Das IDW hat drei fachliche Hinweise veröffentlicht, die sich mit den Folgen der Corona-Krise auf die Rechnungslegung (HGB/IFRS) und Prüfung befassen. Sie behandeln insb. folgende IFRS-Themen:

Fachlicher Hinweis Teil 1:

- Berücksichtigungspflichtige (werterhellende) vs. nicht zu berücksichtigende (wertbegründende) Ereignisse nach dem Abschlussstichtag in der IFRS-Rechnungslegung
- (Nachtrags-)Berichterstattung im Konzernanhang
- Konzern-Lageberichterstattung (gemäß § 315e Abs. 1 i. V. m. § 290 HGB)

Fachlicher Hinweis Teil 2:

- Berücksichtigungspflichtige oder nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag
- Umsatzrealisierung
- Wertminderungstest von nichtfinanziellen Vermögenswerten nach IAS 36
- Fair-Value-Bewertungen
- Finanzinstrumente

- Rückstellungen
- Vorräte
- Ertragsteuern

Fachlicher Hinweis Teil 3:

- Behandlung der Zahlungen des Kurzarbeitergeldes sowie der Erstattung von auf das Kurzarbeitergeld entfallender Sozialversicherungsbeiträge

Zusätzliche Informationen:
PwC Accounting and Reporting Talks (Folge 13)

Auswirkungen von Änderungsklauseln in Treuhandverträgen auf die Qualifikation von „Planvermögen“ gem. IAS 19.8

In seiner Sitzung am 25. März 2020 befasste sich der FAB mit den bilanziellen Konsequenzen von Änderungen an Treuhandvereinbarungen, die auf eine Rückübertragung von Planvermögen gem. IAS 19.8 auf den Treugeber abzielen.

Quelle:
 IDW Life 6/2020, S. 591 f.

Der FAB erörterte eingangs, in welchen Fällen Änderungsklauseln in Treuhandverträgen für eine Klassifizierung des Treuguts als Planvermögen schädlich oder unschädlich sind und ging hierbei auf die Frage nach der Notwendigkeit einer Fehlerkorrektur ein. Abschließend befasste sich der FAB für den Fall einer zulässigen Rückübertragung von Treuhandvermögen mit der Bilanzierung im Zeitpunkt der Rückübertragung.

Bilanzierung von gezielten längerfristigen Refinanzierungsgeschäften (GLRG-III-Geschäfte) nach IFRS

Zum Hintergrund siehe die allgemeinen Ausführungen bei den branchenspezifischen IDW-Verlautbarungen zur handelsrechtlichen Rechnungslegung [hier](#).

Zusätzliche Informationen:
Kundeninformation der Bundesbank (S. 1), Besondere Geschäftsbedingungen der Bundesbank (Rz. 25)

Bilanzierung von GLRG-III nach IFRS

Die Erfassung von Zinseffekten aus den GLRG-III nach IFRS kann unseres Erachtens sowohl unter Anwendung der Regelungen des IAS 20 für Zuwendungen der öffentlichen Hand als auch unter ausschließlicher Anwendung der Vorschriften des IFRS 9 erfolgen.

Bilanzielle Behandlung von einmaligen Ausgleichszahlungen für in Euro barbesicherte Derivate aufgrund des „discounting switch“ im Kontext der IBOR-Reform

Zum Hintergrund siehe die allgemeinen Ausführungen bei den nicht branchenspezifischen IDW-Verlautbarungen zur handelsrechtlichen Rechnungslegung [hier](#).

Quelle:
 IDW Life 7/2020, S. 647

Nach IFRS sind erhaltene bzw. geleistete Ausgleichszahlungen infolge des discounting switch sofort erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

DPR- und ESMA-Prüfungsschwerpunkte für Jahresfinanzberichte 2020

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e.V. (DPR) hat am 12. November die von der European Securities and Markets Authority (ESMA) am 28. Oktober veröffentlichten einheitlichen europäischen Prüfungsschwerpunkte übernommen und um zwei nationale Punkte ergänzt.

Quelle:
DPR-Prüfungsschwerpunkte, ESMA-Prüfungsschwerpunkte

Damit sind insgesamt folgende Schwerpunkte für die Prüfung der IFRS-Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen sowie deren Konzernlageberichte im Rahmen des Enforcement-Verfahrens in Deutschland im kommenden Jahr einschlägig:

- IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“,
- IAS 36 „Wertminderung von Vermögenswerten“,
- IFRS 9 „Finanzinstrumente“ und IFRS 7 „Finanzinstrumente: Angaben“,
- IFRS 16 „Leasingverhältnisse“,
- IAS 24 „Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen“ sowie
- Konzernlagebericht - Risikoberichterstattung unter Beachtung der Auswirkungen von COVID-19 (§ 315 HGB)

Darüber hinaus wurden von der ESMA noch folgende gemeinsame Schwerpunkte in Bezug auf die nichtfinanzielle Erklärung für das Jahr 2020 gesetzt:

- Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf die nichtfinanzielle Lage,
- Sozial- und Arbeitnehmerangelegenheiten,
- Geschäftsmodell und Wertschöpfung und
- Risiken im Zusammenhang mit dem Klimawandel.

Die nichtfinanzielle Erklärung wird von der DPR zwar nicht inhaltlich geprüft, jedoch im Hinblick auf Anhaltspunkte für die Prüfung der finanziellen Berichterstattung kritisch gelesen. Hierfür dürften gerade die Auswirkungen der COVID-19-Pandemie als auch die Risiken des Klimawandels Anhaltspunkte liefern.

Außerdem hat die ESMA Überlegungen zur Anwendung der ESMA-Richtlinien über alternative Leistungskennzahlen (APM) in Bezug auf COVID-19 angestellt. Darüber hinaus erinnert sie daran, dass – ab dem Geschäftsjahr 2020 beginnend mit den primären Berichtsbestandteilen (primary financial statements, d. h. Bilanz und Gesamtergebnisrechnung, etc.) – Konzernabschlüsse in Übereinstimmung mit dem Europäischen Einheitlichen Elektronischen Format (ESEF) erstellt werden müssen und weist auf ggf. notwendige Angaben i. Z. m. dem Brexit hin.

Fachliche Publikationen und Webcasts

Publikationen

Musterkonzernabschluss VALUE IFRS Plc – Exemplarischer IFRS-Konzernabschluss Dezember 2020

Hrsg. von PwC

September 2020, 256 Seiten

Die aktualisierte deutschsprachige Fassung der englischen Originalbroschüre zeigt auf Basis konstruierter Geschäftsvorfälle einen Musterkonzernabschlusses nach IFRS zum 31. Dezember 2020. Bei der Aufstellung des Abschlusses wurden alle Standards und Interpretationen berücksichtigt, die bis einschließlich 31. Mai 2020 veröffentlicht wurden und für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen, anzuwenden sind.

Manual of accounting IFRS 2020

Herausgegeben von PwC

Dezember 2019

Der englischsprachige PwC-Praxiskommentar „Manual of accounting IFRS“ bietet einen umfassenden Überblick über sämtliche vom IASB veröffentlichten Standards und Interpretationen.

Die Publikation kann über den folgenden Link bestellt werden: <https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/ifrs-reporting/manual-of-accounting.html>

IFRS für die Praxis – Neue IFRS-Vorschriften ab 2020

Herausgegeben von PwC

April 2020

Die Publikation stellt in kurzer Form die in 2020 erstmals verpflichtend oder freiwillig anzuwendenden IFRS-Vorschriften dar.

PwC Accounting and Reporting Talks

Seit September 2019 informiert das National Office über aktuelle Entwicklungen rund um die externe Unternehmensberichterstattung (HGB, IFRS und darüber hinaus) und ihre Auswirkungen in Form von Webcast, den „PwC Accounting and Reporting Talks“ - monatlich, auf Deutsch und auf den Punkt gebracht.

Seit Erscheinen des [Year-End-Letter 2019](#) (November 2019) sind Webcasts zu folgenden Themen mit Bezug zur IFRS-Rechnungslegung erschienen:

- Folge 4: Auswirkungen der IBOR-Reform auf die Rechnungslegung nach HGB und IFRS
- Folge 5: IAS 7.44 A – Die Entwicklung der Finanzierung verstehen
- Folge 6.1: DPR-Prüfungsschwerpunkte 2020 – Leasingverhältnisse (IFRS 16)

Quelle:

[Musterkonzernabschluss](#)

Quelle:

[IFRS für die Praxis](#)

Quelle:

[PwC Accounting and Reporting Webcasts](#)

- Folge 6.2: DPR-Prüfungsschwerpunkte 2020 – Umsatzerlöse (IFRS 15) und Ertragsteuern (IAS 12, IFRIC 23)
- Folge 6.3: DPR-Prüfungsschwerpunkte 2020 – Konzernlagebericht & more
- Folge 6.4: DPR-Prüfungsschwerpunkte 2020 – Impairment Test (IAS 36)
- Folge 6.5: DPR-Prüfungsschwerpunkte 2020 – Kreditinstitute: Impairment (IFRS 9) & more
- Folge 8: ED/2019/7 General Presentation and Disclosures: Finanzberichterstattung revised
- Folge 9: Neue Definition eines Geschäftsbetriebs (business) nach IFRS 3
- Folge 11: Coronavirus – Auswirkungen auf die Finanzberichterstattung nach IFRS und HGB
- Folge 13: Kurzarbeitergeld in der Corona-Krise – Bilanzierung nach IFRS und HGB
- Folge 14: Corona-Krise – Auswirkungen auf die Leasingbilanzierung nach IFRS
- Folge 15: Impairment Test in Corona-Zeiten
- Folge 17: Vertragserfüllungskosten bei der Ermittlung von Drohverlustrückstellungen nach IFRS
- Folge 20: IASB-Projekt: Goodwill and Impairment

Abschlussprüfung

IDW-Verlautbarungen

IDW EPS 410: Prüfung der für Zwecke der Offenlegung erstellten elektronischen Wiedergaben von Abschlüssen und Lageberichten nach § 317 Abs. 3b HGB

Quelle:
[IDW EPS 410](#)

Erstmals für das kalenderjahrgleiche Geschäftsjahr 2020 haben bestimmte kapitalmarktorientierte Unternehmen ihre Abschlüsse und Lageberichte im einheitlichen elektronischen Berichtsformat (Format nach der ESEF-Verordnung 2019/815) im Bundesanzeiger offenzulegen.

Der Abschlussprüfer dieser Unternehmen muss bei der Abschlussprüfung im Bestätigungsvermerk auch ein Prüfungsurteil dazu abgeben, ob die von den gesetzlichen Vertretern für Zwecke der Offenlegung erstellten elektronischen Wiedergaben des geprüften Abschlusses und des geprüften Lageberichts in allen wesentlichen Belangen den ESEF-Vorgaben entsprechen.

Der Hauptfachausschuss des IDW (HFA) hat am 9. Oktober 2020 den Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Prüfung der für Zwecke der Offenlegung erstellten elektronischen Wiedergaben von Abschlüssen und Lageberichten nach § 317 Abs. 3b HGB (IDW EPS 410) verabschiedet und eine Empfehlung ausgesprochen, bei den anstehenden Abschlussprüfungen betroffener Unternehmen bereits diesen Entwurf anzuwenden.

In dem auf ISAE 3000 (Revised) aufsetzenden Entwurf werden sowohl Fragen der Durchführung von ESEF-Prüfungen als auch Fragen der Berichterstattung des Abschlussprüfers über das Ergebnis solcher Prüfungen innerhalb des Bestätigungsvermerks adressiert.

IDW EPS 611: Gesonderte Prüfung aufgrund der Festlegungen der BNetzA nach § 6b Abs. 6 i. V. m. § 29 EnWG

Quelle:
[IDW EPS 611](#)

Hintergrund für die Erarbeitung des IDW EPS 611 sind die von der Bundesnetzagentur (BNetzA) im letzten Winter veröffentlichten Festlegungen für den Strom- und den Gasbereich, wonach bestimmte Energieversorgungsunternehmen, insb. Netzbetreiber, ergänzende Angaben (außerhalb des Jahresabschlusses) zu machen haben. Diese Angaben sind entweder im Rahmen der Jahresabschlussprüfung oder gesondert „zu prüfen“.

IDW EPS 611 sieht im Hinblick auf die nach den Festlegungen der BNetzA notwendigen, ergänzenden Angaben vor, dass der Abschlussprüfer bestimmte festgelegte Prüfungshandlungen zu diesen Angaben durchführt. Der Abschlussprüfer erteilt keine Prüfungsurteile zu den nach den Festlegungen notwendigen

ergänzenden Angaben mit hinreichender oder begrenzter Sicherheit. Damit sich die BNetzA ein ausreichendes und zutreffendes Bild über Art und Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen verschaffen kann, sind in dem Prüfungsbericht die durchgeführten Prüfungshandlungen hinsichtlich Art und Umfang und deren Ergebnisse (Prüfungsfeststellungen) ausreichend detailliert und verständlich darzustellen.

Der Entwurf des Energiefachausschusses (EFA) umfasst auch geplante Folgeänderungen im IDW Prüfungsstandard: Prüfung nach § 6b Energiewirtschaftsgesetz (IDW PS 610 n.F.), die in Anlage 2 dargestellt sind.

Sonstiges

IDW Positionspapier „EU-Regulierung der Abschlussprüfung - Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers“

Quelle:
IDW Positionspapier

Die seit Juni 2016 geltende EU-Abschlussprüfungsverordnung (EU-APrVO) hat zahlreiche Auslegungs- und Zweifelsfragen im Hinblick auf die Regelungen zur Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer hervorgebracht. Das IDW Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers greift diese Fragen auf und gibt Anwendungshinweise für Aufsichtsräte bzw. Prüfungsausschüsse und Abschlussprüfer.

Praktische Erfahrungen mit den Regeln der EU APrVO sowie auch aktuelle Verlautbarungen der APAS haben Anlass zur Überarbeitung des Positionspapiers gegeben. Die vom Hauptfachausschuss (HFA) des IDW am 21. Oktober 2019 verabschiedete 5. Auflage beinhaltet u. a. folgende wesentliche Änderungen gegenüber der vierten Auflage (Stand: 5. November 2018):

- Die Ausführungen zu Rechtsfolgen von Einzelverstößen gegen das Verbot der Erbringung bestimmter Nichtprüfungsleistungen gemäß Art. 5 Abs. 1 EU-APrVO (Blacklist) wurden erweitert und präzisiert, insbesondere im Hinblick auf vor Testaterteilung erkannte unbeabsichtigte Einzelverstöße (vgl. Abschnitt 2.4.3.).
- Die Abgrenzung zwischen Abschlussprüfungsleistungen und (erforderlichen und nicht erforderlichen) Nichtprüfungsleistungen i. S. d. EU APrVO wurde im Hinblick auf die fortgeschrittene Meinungsbildung aktualisiert (u. a. APAS Verlautbarung Nr. 4 in der überarbeiteten Fassung sowie Fragen und Antworten zu dieser Verlautbarung) (vgl. Abschnitte 4.3.1. bis 4.3.3.).
- Erstmals erörtert wird die Fragestellung, ob gegenüber „Großmutterunternehmen“ erbrachte Leistungen in die Ermittlung des Fee Cap gemäß Art. 4 Abs. 2 EU-APrVO einzubeziehen sind (Abschnitt 4.3.4.).
- Es wurden zudem die Ausführungen zur Berechnung des Fee Cap im Hinblick auf den Zeitpunkt, zu dem die Honorare für die erbrachten Nichtprüfungsleistungen und Abschlussprüfungsleistungen in die Cap-Berechnung einzubeziehen sind, aktualisiert (vgl. Abschnitt 4.3.11.)

Alle neuen bzw. wesentlich geänderten Abschnitte sind mit den Zusätzen „neu“ bzw. „aktualisiert“ gekennzeichnet.

IDW Positionspapier „EU-Regulierung der Abschlussprüfung“

Quelle:
IDW Positionspapier

Die seit Juni 2016 geltende EU-Abschlussprüferverordnung (EU-VO) und die geänderte Abschlussprüferrichtlinie werfen bis heute zahlreiche Auslegungs- und Zweifelsfragen auf. Das IDW Positionspapier zu Inhalten und Zweifelsfragen der EU-VO und der Abschlussprüferrichtlinie greift diese Fragen auf und gibt Anwendungshinweise für Abschlussprüfer und Aufsichtsräte bzw. Prüfungsausschüsse.

Praktische Erfahrungen mit den Regeln der EU-VO sowie u. a. die vom Ausschuss der Europäischen Abschlussprüfungsaufsichtsbehörden (CEAOB) veröffentlichten „Guidelines on duration of the audit Engagement“ und Verlautbarungen der APAS haben Anlass zur Überarbeitung des Positionspapiers gegeben. Die vom Hauptfachausschuss (HFA) des IDW verabschiedete fünfte Auflage beinhaltet Aktualisierungen und Ergänzungen u. a. zu folgenden Themengebieten:

- Beginn der Höchstlaufzeit im Sinne des Art. 17 Abs. 1 EU-VO (Frist für die externe Rotation) bei unterjähriger Erfüllung der Eigenschaft als Public Interest Entity (PIE) (Abschnitt 3.3.3.)

- Auswirkungen von Zusammenschlüssen oder ähnlichen Transaktionen auf Seiten des zu prüfenden PIE auf die Berechnung der Fristen für die externe Rotation (neuer Abschnitt 3.3.6.)
- Auswirkungen auf die Berechnung der Rotationsfristen, wenn der einmalig nicht bestellte Abschlussprüfer wieder bestellt wird (Abschnitt 3.3.7.)
- Vom graduellen Rotationssystem nach Art. 17 Abs. 7 EU-AVO erfasster Personenkreis (Abschnitt 5.3.9.)
- Notwendigkeit der Durchführung eines Auswahlverfahrens nach Art. 16 Abs. 3 EU-VO nach Ersetzung des bisherigen Abschlussprüfers durch gerichtliche Bestellung (neuer Abschnitt 6.3.10.)
- Unabhängigkeitserklärung nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. a) EU-VO vor dem Hintergrund der Neufassung des Deutschen Corporate Governance Kodex (Abschnitt 8.2.1.)
- Angabe der ununterbrochenen Mandatsdauer im Bestätigungsvermerk nach Art. 10 Abs. 2 Buchst. b) EU-VO (Abschnitt 10.1.)
- Zuordnung von Einnahmen im Transparenzbericht zu den Kategorien nach Art. 13 Abs. 2 Buchst. k) i) oder ii) EU-VO (Abschnitt 12.2.4.)
- Berichtspflicht nach Art. 12 EU-VO gegenüber den für die Beaufsichtigung von PIE zuständigen Behörden (Abschn. 14.3.)

Alle neuen bzw. wesentlich geänderten Abschnitte sind mit den Zusätzen „neu“ bzw. „aktualisiert“ gekennzeichnet.

IDW Positionspapier „Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer“

Quelle:
[IDW Positionspapier](#)

Neue Regelungen durch den Deutschen Corporate Governance Kodex 2020, das ARUG II sowie die EU-Regulierung der Abschlussprüfung und die Weiterentwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung führen zu erhöhten Anforderungen an Aufsichtsorgane und Abschlussprüfer.

Das IDW Positionspapier greift diese aktuellen Entwicklungen auf und beschreibt Grundsätze einer guten Corporate Governance im Sinne einer „Best Practice“ bei der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer. Das Positionspapier fokussiert sich zwar auf nach dem AktG gebildete Aufsichtsräte bzw. Prüfungsausschüsse, die dargestellten Erfahrungen können aber auch für die Zusammenarbeit mit Organen, denen eine ähnliche Überwachungsfunktion zukommt, genutzt werden.

Dem Abschlussprüfer geben die Empfehlungen einen Überblick, wie er den Aufsichtsrat bei der Überwachung der Geschäftsführung wirkungsvoll unterstützen kann. Den Mitgliedern des Aufsichtsrats zeigt das Papier Möglichkeiten auf, wie sie den Abschlussprüfer stärker für die ihnen obliegende Überwachung des Vorstands einbinden können.

Das Positionspapier orientiert sich im Aufbau am zeitlichen Ablauf eines Prüfungszyklus. Zudem umfasst es weitere Aspekte der gesetzlichen Überwachungsaufgabe des Aufsichtsorgans, die über die Prüfungspflicht des Jahresabschlusses bzw. Konzernabschlusses hinausgehen. Dies betrifft im Wesentlichen die Auseinandersetzung mit den eingerichteten Corporate-Governance-Systemen und den Umgang des Aufsichtsrats mit der Prüfung von nichtfinanziellen Erklärungen.

Über uns

Ihre Ansprechpartner

Andreas Bödecker (IFRS)

Tel.: +49 511 5357-3230
andreas.boedecker@pwc.com

Peter Flick (Institute)

Tel.: +49 69 9585-2004
peter.flick@pwc.com

Dr. Sebastian Heintges (IFRS)

Tel.: +49 69 9585-3220
sebastian.heintges@pwc.com

Thomas Küster (Prüfung)

Tel.: +49 221 2084-163
thomas.kuester@pwc.com

Dr. Christian Feldmüller (Recht)

Tel.: +49 69 9585-1068
christian.feldmueller@pwc.com

Karsten Ganssaue (IFRS)

Tel.: +49 40 6378-8164
karsten.ganssaue@pwc.com

Dr. Bernd Kliem (HGB)

Tel.: +49 89 5790-5549
bernd.kliem@pwc.com

Dr. Holger Meurer (Versicherungen)

Tel.: +49 221 2084-163
holger.meurer@pwc.com

Redaktion

Für Ihre Fragen, Hinweise und Anmerkungen zum Newsletter stehen Ihnen unsere Ansprechpartner aus der Redaktion gern zur Verfügung. Wir freuen uns auf Ihr Feedback.

Andreas Bödecker

Tel.: +49 511 5357-3230
andreas.boedecker@pwc.com

Bettina Holland

Tel.: +49 69 9585-1459
bettina.holland@pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Wenn Sie den PDF-Newsletter „Year End Letter 2020“ (als unselbständiger Bestandteil unserer Publikationen zu IFRS bzw. zu HGB) bestellen möchten, können Sie dies über folgenden Link: www.pwc.de/national-office

Für Abbestellungen senden Sie bitte eine leere E-Mail an die Adressen UNSUBSCRIBE_International_Accounting_News@de.pwc.com (wenn Sie unsere Publikationen zu IFRS insgesamt nicht mehr beziehen wollen) bzw. UNSUBSCRIBE_HGB_direkt@de.pwc.com (wenn Sie unsere Publikationen zu HGB insgesamt nicht mehr beziehen wollen).

Sind Sie darüber hinaus an unserer Webcast-Reihe „PwC Accounting and Reporting Talks“ interessiert, können Sie diese über folgenden Link abonnieren: www.pwc.de/ARTalks

Die Beiträge dieser Publikation sind zur Information unserer Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© November 2020 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.
„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.