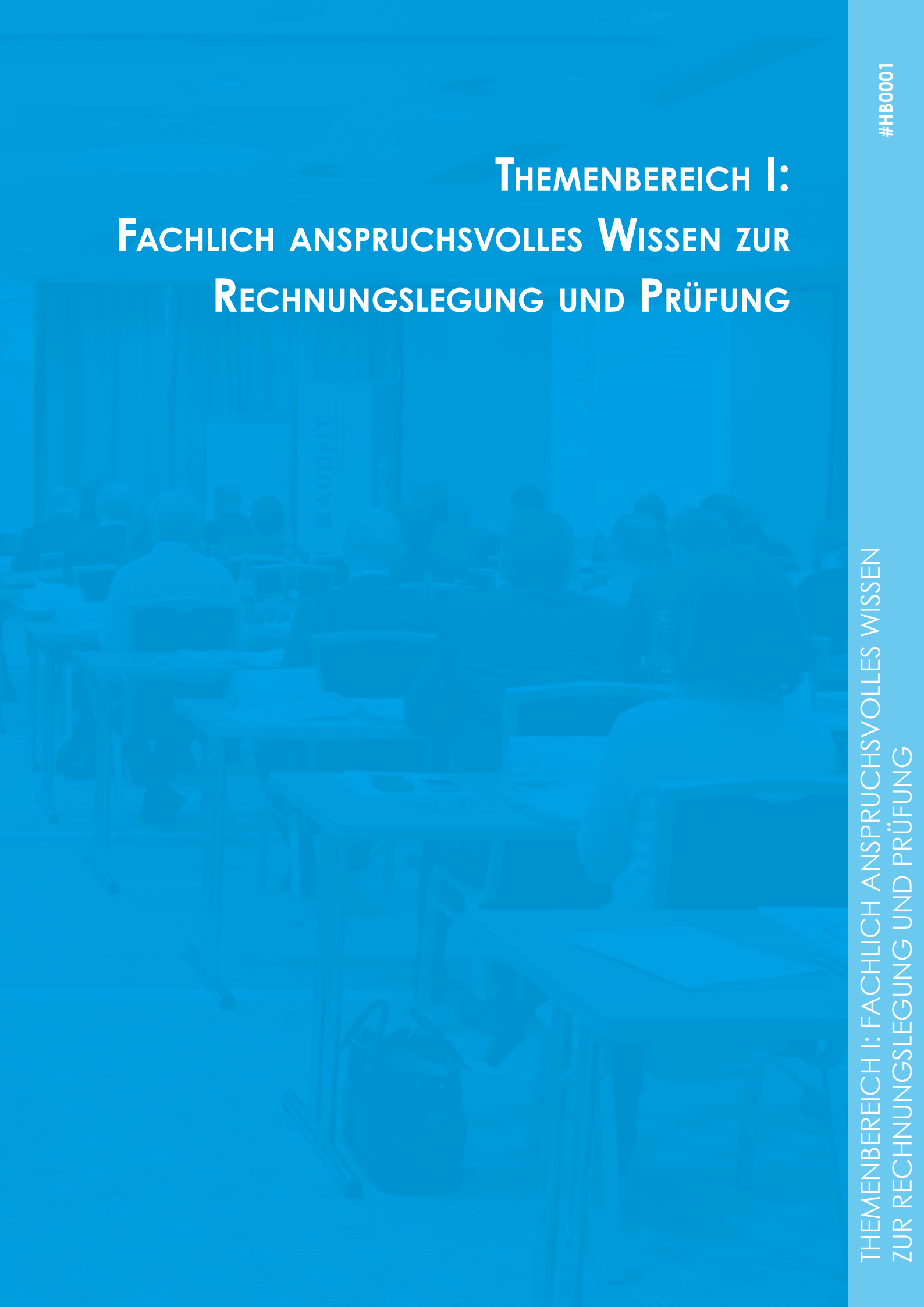




THEMENBEREICH I: FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES WISSEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG

THEMENBEREICH I: FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES WISSEN
ZUR RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG

#HB0001

Seite #HB0002

THEMA 1:

KI aus dem Blickwinkel des Wirtschaftsprüfers (Teil 1 von 3)

1. KI aus dem Blickwinkel des Wirtschaftsprüfers (Teil 1 von 3)

	Seite
1.1 Warum müssen wir uns als Wirtschaftsprüfer mit der KI beschäftigen?	#HB0004
1.1.1 Status quo: Wirtschaftsprüfer kämpfen mit einer Flut von Daten	#HB0005
1.1.2 Trend: Chance und Gefahr zugleich – Mandaten setzen zunehmend stärker KI ein	#HB0005
1.1.3 KI: Eine Medaille mit zwei Seiten	#HB0005
1.1.4 Technische Entwicklungen zwingen zu Kompetenz-erweiterung	#HB0005
1.1.5 Wirtschaftsprüferkammer bietet Unterstützung	#HB0005
1.1.6 KI ist für die WP-Praxis Fluch und Segen zugleich	#HB0006
1.2. Begriffsbestimmungen zur KI	#HB0008
1.2.1 Was ist Künstliche Intelligenz?	#HB0008
1.2.2 Wie funktioniert Künstliche Intelligenz?	#HB0010
1.2.3 Gegenüberstellen der traditionellen Programmierung und KI-gestützter Bilderkennung	#HB0014
1.3 Generative KI für die Praxis	#HB0014
1.3.1 ChatGPT	#HB0014
1.3.2 Simulationsbeispiel 1: Die Prüfung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen durch den gesetzlichen Abschlussprüfer bei Einsatz der KI	#HB0016
1.3.3 Simulationsbeispiel 2: Die Prüfung der Prognoseberichterstattung als Teil des Lageberichts durch den gesetzlichen Abschlussprüfer mittels KI	#HB0018
1.3.4 Gefahren und Risiken	#HB0018
1.3.5 Überblickartige Darstellung der digitalen Assistenz innerhalb von Berufsorganisationen Wirtschaftsprüfer	#HB0018
1.4 Risiken, Herausforderungen im Zusammenhang mit dem Einsatz der KI	#HB0019
1.4.1 Risikoaspekt Nr. 1: Datenqualität und Datensicherheit	#HB0019
1.4.2 Risikoaspekt Nr. 2: „Halluzinieren“	#HB0019
1.4.3 Risikoaspekt Nr. 3: Voreingenommenheit	#HB0020
1.4.4 Risikoaspekt Nr. 4: Nachvollziehbarkeit	#HB0020

	Seite
1.4.5 Risikoaspekt Nr. 5: Regulierung notwendig aufgrund von Verantwortlichkeiten und Haftungsgefahr	#HB0020
1.4.6 Risikoaspekt Nr. 6: Sozial Ängste – Akzeptanz und Vertrauen	#HB0020
1.5 Chancen des Einsatzes von KI im Rahmen der Wirtschaftsprüfung	#HB0021
1.5.1 Chance Nr. 1: Effizienzsteigerung/Automatisierung/Kosteneinsparung	#HB0021
1.5.2 Chance Nr. 2: Verbesserung der Prüfungsqualität und Erhöhung der Prüfungssicherheit	#HB0021
1.5.3 Chance Nr. 3: Prognose und Risikobewertung	#HB0022
1.5.4 Chance Nr. 4: Fokussierung auf wertschöpfende Prüfungstätigkeiten	#HB0022
1.5.5 Chance Nr. 5: Wettbewerbsfähigkeit und Zukunftssicherung	#HB0022
1.6 Fazit und Gesamtwürdigung	#HB0022
1.7 Folgen und Auswirkungen für das Aus- und Fortbildungsprogramm in der WP-Praxis	#HB0023
1.7.1 Grundlagenverständnis für die Abschlussprüfung	#HB0023
1.7.2 KI-Kompetenzschulung	#HB0023
1.8 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#HB0026

1.1 Warum müssen wir uns als Wirtschaftsprüfer mit der KI beschäftigen?

Die methodische Vorgehensweise in der Wirtschaftsprüfung steht an der Schwelle zu einem tiefgreifenden Wandel.

In einer Welt, in der

- **Daten exponentiell wachsen und**
- **Geschäftsprozesse zunehmend digitalisiert werden,**

revolutioniert die Künstliche Intelligenz (KI) die Art und Weise, wie in der näheren, bzw. fernen Zukunft Prüfungen durchgeführt werden.

Diese Technologie verspricht nicht nur

- eine **Steigerung der Effizienz**, sondern führt bestenfalls gleichermaßen auch zu
- einer **Verbesserung der Prüfungsqualität und -sicherheit**.

Diese technische Revolution beinhaltet Chancen, führt aber gleichermaßen zu neuen Risiken für unsere berufliche Fähigkeit.

1.1.1 Status quo: Wirtschaftsprüfer kämpfen mit einer Flut von Daten

Wirtschaftsprüfer sehen sich heute mit einer **Flut von Daten** konfrontiert, die manuell kaum zu bewältigen ist. **Hier setzt die KI an:**

Sie kann

- **große Datenmengen** in Sekundenschnelle **analysieren**,
- **Muster erkennen** und
- **Anomalien aufdecken**,

die dem menschlichen Auge möglicherweise entgehen könnten.

1.1.2 Trend: Chance und Gefahr zugleich – Mandaten setzen zunehmend stärker KI ein

Um

- die Geschäftsmodelle und
- deren digitale Abbildung bei den Mandanten nachvollziehen und verstehen zu können,

benötigen wir als Berater und Prüfer Kenntnisse über die Funktionsweisen von KI.

1.1.3 KI: Eine Medaille mit zwei Seiten

Doch die Integration von KI in die Wirtschaftsprüfung bringt **nicht nur Chancen**, sondern auch **Herausforderungen** mit sich.

Fragen

- der **Datensicherheit**,
- der **ethischen Verantwortung** und
- der notwendigen **Anpassung regulatorischer Rahmenbedingungen**

müssen adressiert werden.

1.1.4 Technische Entwicklungen zwingen zu Kompetenzerweiterung

Zudem stehen Wirtschaftsprüfer vor der **Aufgabe, ihre Kompetenzen zu erweitern**, um mit der rasanten technologischen Entwicklung Schritt zu halten.

1.1.5 Wirtschaftsprüferkammer bietet Unterstützung

Auch die **WPK** hat das Thema „Künstliche Intelligenz“ auf ihrer Agenda und hat im Januar 2025 erstmalig einen **Fragen- und**

Antworten Katalog zum Einsatz von Künstlicher Intelligenz in der WP-Praxis veröffentlicht.¹



Abbildung 1: WPK: Künstliche Intelligenz

In der begleitenden **Pressemitteilung** der WPK vom 11.02.2025 führt WPK-Präsident Andreas Dörschell aus:

„Die Nutzung von KI-generierten Ergebnissen setzt voraus, dass der Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer deren Verlässlichkeit beurteilen kann. **Ein Grundwissen über KI und ihre Risiken sind essenziell**, detaillierte technische Kenntnisse sind zumeist aber nicht erforderlich...“.²

1.1.6 KI ist für die WP-Praxis Fluch und Segen zugleich

Schon heute steht fest:

Der Einsatz von KI bedeutet für den WP-/StB-Berufsstand Fluch und Segen zugleich.

1.1.6.1 Fluch der KI-Nutzung

1. **Mandanten** nutzen KI **meist intensiver** als WPs oder StBs, da sie
 - **weniger** datenschutzrechtliche und

¹ Vgl. https://www.wpk.de/fileadmin/documents/WPK/KI/WPK_Fragen_Antworten_Einsatz_KI_WP-Praxis_24-01-2025.pdf (Abruf: 17.02.2025)

² Vgl. WPK-Pressemitteilung: Worauf Wirtschaftsprüfer beim Einsatz von Künstlicher Intelligenz achten müssen, 11.02.2025. https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Presse/WPK-Pressemitteilung_Worauf_WP_beim_Einsatz_von_KI_achten_muessen.pdf (Abruf: 17.02.2025).

- keinerlei berufsrechtliche Restriktionen zu beachten haben.
- 2. Die zu **prüfenden Unterlagen** des Mandanten enthalten ggf. **Falschaussagen**, die der Mandant "gutgläubig" mit KI ggf. generiert hat, z. B. Fragen zur Beurteilung bilanzierungsrelevanter Sachverhalte:
„Wie schreibe ich Mietereinbauten in der Handelsbilanz ab?“

1.1.6.2 Segen der KI-Nutzung

1. Zeitraubende Routinetätigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung können vom **Assistenten „KI-Software“** übernommen werden, z. B. Suche nach Auffälligkeiten im Buchungsstoff.
2. Es bleibt mehr Zeit für qualifizierte Aufgaben:
 - IT-Prüfung,
 - IKS-Prüfung,
 - Würdigung und Abwägung bedeutender auftragsspezifischer Sachverhalte.

Fazit:

- Ohne KI-Einsatz erleidet jeder Akteur in der Wirtschaft auf Dauer zunehmend stärkere Wettbewerbsnachteile.
- Beim KI-Einsatz ist eine sachgerecht von der Praxisleitung konzipierte KI-Strategie unverzichtbar.

1.1.7 Fachliche Grundlagenvermittlung

AUDfit setzt sich **proaktiv** mit den Möglichkeiten der KI auseinander und **qualifiziert** alle Teilnehmer:innen in den **Praxisfortbildungen**.

In **den AUDfit-Fortbildungsreihen UWP 1-3 2025** beleuchten wir die vielfältigen Aspekte des KI-Einsatzes in der Wirtschaftsprüfung und vermitteln somit das erforderliche Basis-Know-How.

AUDfit widmet sich dabei u. a. folgenden zentralen Fragestellungen:

- Wie **verändert** diese Technologie die **Branche**?
- Welche **neuen Möglichkeiten** eröffnet die KI für die Tätigkeiten nach § 2 WPO?
- Welche **Herausforderungen** gilt es innerhalb der WP-Praxis zu bewältigen?
 - Auswahl der Software?



#PH0001

- Schulungsbedarf?
- Rechtliche Aspekte?
- Konformität mit QMS der WP-Praxis
- **AUDfIT®-Praxishilfe 1/1:**
„Themenübersicht „Grundlagen – Know-How zum Einsatz künstlicher Intelligenz in Rechnungslegung und Abschlussprüfung 2025“

1.2 Begriffsbestimmungen zur KI

Nachfolgend widmen wir uns in einem ersten Schritt der spezifischen Fachsprache im Umgang mit der KI, die auch in der Kommunikation als Berater oder Prüfer mit dem Mandanten von allen Mitarbeitern der WP-Praxis beherrscht werden muss.

1.2.1 Was ist Künstliche Intelligenz?

1.2.1.1 Herleitung der KI aus den menschlichen Fähigkeiten

Eine **allgemeingültige Definition** von „Künstlicher Intelligenz“ gibt es **nicht**.

Mit „**Intelligenz**“ wird die

- Fähigkeit bezeichnet,
 - bereits abgespeicherte Informationen und Wissen
 - mit neuen Umwelteinflüssen (neuen Fakten) **zu assoziieren**,
 - um daraus neues Wissen zu erlangen.

Menschen müssen ein Leben lang lernen,

- sich neuen Einflüssen von außen anzupassen und
- immer wieder neu auf Umgebungseize adäquat zu reagieren.

Dieses Lernen befähigt die Menschen auch bei **beobachteten Fehlern**, das eigene **Wahrnehmungsmodell** so **anzupassen**, dass beim nächsten, ähnlichen Umweltreiz eine adäquate Reaktion erfolgt.

1.2.1.2 Definition der KI durch die Wirtschaftsprüferkammer

Ähnlich verhält es sich auch bei den Lernmodellen der KI:

Die Wirtschaftsprüferkammer gibt folgende Definition von Künstlicher Intelligenz:

„Künstliche Intelligenz bezeichnet die Fähigkeit von Maschinen, menschenähnliche kognitive Prozesse wie logisches Denken, Lernen und Planen zu simulieren oder zu imitieren.“

Dabei **lernen** KI-Systeme **aus Daten**, **erkennen Muster** und können ihre Leistung durch die **Optimierung der Algorithmen** im Laufe der Zeit verbessern.“³

1.2.1.3 „Schwache KI“ – Modell der Gegenwart!

Bei der „**Künstlichen Intelligenz**“ geht es darum, die **menschliche Intelligenz** nachzuahmen und Maschinen herzustellen,

- a. die eigenständig aus Daten lernen können („**Machine Learning**“) und
- b. die aus vorgegebenen Annahmen durch logische Ableitungen **neue Daten/Modelle erzeugen** („**Machine Thinking**“).⁴

Diese Arten der Künstlichen Intelligenz beschränken sich in der Regel **auf bestimmte Bereiche**, wie z.B. die Bilderkennung.

Innerhalb dieses Bereichs

- **lernt** die KI und
- **löst eigenständig Probleme.**

Auf andere Bereiche können die Erkenntnisse der jeweiligen KI **nicht** übertragen werden. Dieser Zweig der KI wird als „**schwache KI**“ bezeichnet.

1.2.1.4 „Starke KI“ – Modell der Zukunft?

Im Gegensatz dazu soll im Bereich der „**starken KI**“ analog zum Menschen eine **Problemlösung in allen Bereichen** möglich sein.

Die KI soll sogar einen **eigenen Willen** und ein **Selbstbewusstsein** bekommen.

Derartige KI-Systeme sind aber **bislang nicht möglich.**

³ Vgl. WPK, KI Fragen und Antworten zum Einsatz von künstlicher Intelligenz in der WP-Praxis, Stand: 24.01.2025.

⁴ Vgl. Otte, Ralf, Künstliche Intelligenz für dummies, 2. Auflage 2023, S. 30-35.

SCHWACHE UND STARKE KÜNSTLICHE INTELLIGENZ	
Schwache KI	Starke KI
Entwicklung für spezifische Aufgaben	Denken und Verstehen wie ein Mensch
Ziel: Optimierung von Aufgaben ohne echtes Verständnis	Ziel: Erreichen eines Bewusstseins und Denkens wie ein Mensch
Begrenzung: Arbeitet nur in einem klar definierten Bereich	Begrenzung: Könnte potenziell jede Aufgabe lösen
Beispiele: - Bilderkennung - Sprachassistenten (z.B. Siri, Alexa) - Schachprogramme	Beispiele: Noch nicht realisiert (bislang nur Fiktion!)
Technologisch machbar mit heutiger Technik	Komplexität liegt außerhalb derzeitiger technischer Möglichkeiten

ABBILDUNG: 2

Abbildung 2: Schwache und starke Künstliche Intelligenz

1.2.2 Wie funktioniert Künstliche Intelligenz?

Zum besseren Verständnis dieser Begriffsbestimmung ist es notwendig, zu verstehen, wie eine KI funktioniert.

Eine **zentrale Eigenschaft** der KI ist das **maschinelle Lernen**. Der Computer erhält dazu große Datenmengen.

Der Unterschied zur traditionellen Programmierung soll anhand des Beispiels „Bilderkennung einer Katze“ dargestellt werden.

Folgende Aufgabenstellung wird formuliert:

Der Computer soll anhand eines Bildes erkennen, ob auf dem Bild eine Katze zu erkennen ist.

1.2.2.1 Vorgehensweise: Traditionelle Programmierung

Bei der traditionellen Programmierung müssen **spezifische Regeln und Anweisungen** geschrieben werden, die der **Computer genau** ausführen muss.

In Bezug auf die **Bilderkennung** muss der Programmierer versuchen, explizite manuelle Regeln zu definieren, die die **Merkmale einer Katze** darstellen, wie z. B.

- Eine Katze hat vier Beine.
- Sie hat dreieckige Ohren und Schnurrhaare.
- Der Körper ist von Fell bedeckt.

Der Mensch programmiert nun einen **(starren) Programmcode**, mit dem die Software die Bilder nach den vorgegebenen Merkmalen **Schritt** für **Schritt** analysiert.

Hinweis:

Problem und Grenzen der Programmierung

Angesichts der Vielzahl unterschiedlicher Katzentypen ist diese **manuelle Definition von Merkmalen und Regeln** für unterschiedliche Bilder **sehr aufwendig und schwierig**.

1.2.2.2 Andere Vorgehensweise: Künstliche Intelligenz

Im Gegensatz zur traditionellen Programmierung verwendet die KI die **Technik des Deep Learnings**.

Das KI-System lernt Katzen zu erkennen, indem es **aus vielen Beispielesdaten lernt**, **ohne** dass explizite **Regeln** vorgegeben werden müssen.

Aspekt 1: Problemanalyse und Datensammlung

Zunächst muss ermittelt werden, welche Daten die Maschine benötigt, um zu lernen, was Katzen sind.

Dazu müssen Katzenbilder in großer Zahl als **Dateien gesammelt** werden.

Hinweis:

Die **Datensammlung und -aufbereitung** zur maschinellen Weiterverarbeitung macht in der Praxis oft **80%** der gesamten Projektarbeit aus!

Aspekt 2: Auswahl eines passenden Algorithmus

Zur Analyse der Bilder ist ein Modell, ein **Algorithmus notwendig**.

Dieser muss jedoch nicht selbständig programmiert werden.

Vielmehr gibt es derzeit (noch) zahlreiche kostenlosen Algorithmen für spezifische Aufgaben, auf welche die KI-Systeme bereits trainiert sind.

Demnach muss ein Algorithmus zur Bilderkennung gewählt werden, der auf Katzenbilder zu trainieren ist.

Aspekt 3: Lernen aufgrund Trainingsdaten

In das KI-System werden dann die Trainingsdaten und der (externe) Algorithmus hochgeladen und das Training gestartet. Das KI-System beginnt und trainiert das System auf den vorgegebenen

Anwendungsfall. Durch den Einsatz von neuronalen Netzwerken erfolgt die Bilderkennung dann in Sekundenschnelle.

Aspekt 4: Anwendung des angelernten KI-Systems auf „neue“ Eingabedaten

Dem KI-System können nun **neue Bilder** zur Verfügung gestellt werden.

Wenn diese neuen Bilder **ähnlich sind zu den Trainingsdaten**, wird die KI die Einordnung „Katze“ **relativ sicher** treffen können.

Sofern die **Eingabedaten allerdings** von den Trainingsdaten **abweichen**, wird die Zuordnung **nicht eindeutig** erfolgen können.

Das KI-System hat nicht gelernt, was eine Katze ist, sondern **nur Muster** gefunden, die eine Unterscheidung der Bilder ermöglichen.

Der Wert der KI basiert somit auf den Daten, auf die ein System trainiert ist.

Fazit:

Eine **gute Datenbasis** ermöglicht der KI ein effektives Lernen.

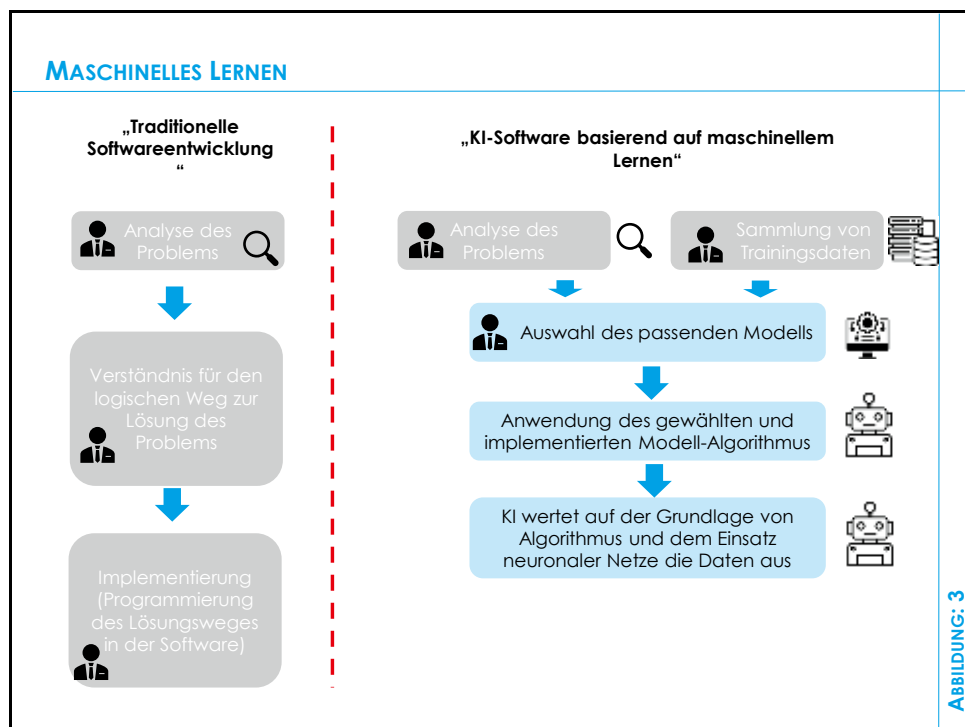


Abbildung 3: Maschinelles Lernen

1.2.2.3 Aus dem Blickwinkel des Menschen: Der entscheidende Unterschied

Entscheidend beim maschinellen Lernen ist, dass der Mensch sich nicht mehr damit auseinandersetzen muss, **wie** die Bilder **verarbeitet** werden.

Er muss **lediglich eine große Menge an Bildern bereitstellen**, damit das KI-System **Muster erkennen** kann.

KI-Systeme benötigen somit eine **große Datenmenge** an korrekten Trainingsdaten, um lernen zu können.

Zudem benötigen die KI-Modelle **viel Rechenleistung**, was ggf. auch bei großen Datensätzen **viel Zeit** braucht.

1.2.2.4 Gefahr: Fehleranalyse durch den Anwender zwecklos

Warum die KI eine bestimmte Entscheidung fällt, ist oftmals schwer nachzuvollziehen. Dies kann eine Fehleranalyse erschweren (**Blackbox-Problematik**).

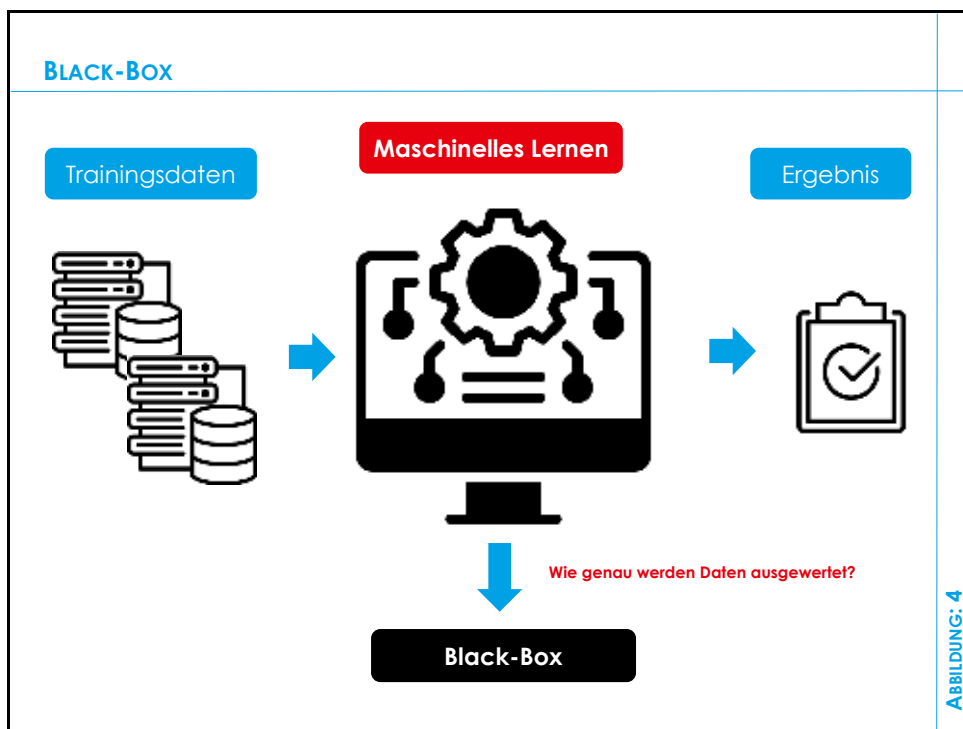


Abbildung 4: Black-Box

1.2.3 Gegenüberstellen der traditionellen Programmierung und KI-gestützter Bilderkennung

Aspekt	Traditionelle Programmierung	KI-gestützte Bilderkennung
1. Herangehensweise	Manuelle Programmierung von Regeln und Anweisungen	Modell lernt maschinell aus Trainingsdaten
2. Merkmalsdefinition	Explizite Festlegung von Merkmalen (z. B. Ohren und Augen)	Automatische Erkennung von Merkmalen durch KI-Modell
3. Flexibilität	Starr : für jede Variation ist manuelle Anpassung notwendig	Hohe Flexibilität ; aus verschiedenen Variationen lernt das Modell
4. Datenanforderung	Keine großen Datenmengen notwendig	Große Datenmengen notwendig für Training
5. Rechenaufwand	Gering ; keine komplexen Berechnungen notwendig	Hoch ; v. a. beim Training großer Modelle
6. Komplexität	Hohe manuelle Komplexität beim Definieren von Regeln und Anweisungen	Komplexität wird vom Modelltraining übernommen
7. Revisionsaufwand	Hoher manueller Aufwand bei Änderungen oder Erweiterungen	Einfacher , da Modell weiter mit neuen, ergänzenden Daten trainiert werden kann
8. Erklärbarkeit	Klar nachvollziehbar ; basiert auf festgelegten Regeln	Schwerer nachzuvollziehen („ Black Box “)

- **AUDfit®- Praxishilfe 1/2:**
„Einteilung der KI-Anwendungen in vier Teilgebiete (Cluster)“



siehe Anlagenband

#PH0002

1.3 Generative KI für die Praxis

1.3.1 ChatGPT

1.3.1.1 Dialog in Echtzeit möglich

ChatGPT wurde im November 2022 veröffentlicht und hat einen richtigen Hype um das Phänomen der Künstlichen Intelligenz ausgelöst.

Erstmals wurde der breiten Öffentlichkeit vor Augen geführt, welche Möglichkeiten mit Künstlicher Intelligenz bestehen.

Bei ChatGPT handelt es sich um einen **Chatbot**,

- ein **generatives** (d. h. neue Inhalte erzeugendes) Modell
- auf Basis eines **Large Language Modells** (LLM).

Hinweis:

Das Besondere an ChatGPT ist zum einen, dass er im Gegensatz zu Google **nicht nur recherchiert**, sondern **selbst ganze Texte schreibt und neue Lösungen kreiert**.

Zum anderen verfügt ChatGPT über eine **Dialogfunktion**, die es dem Anwender ermöglicht, in Echtzeit eine Kommunikation mit dem Chatbot aufzubauen und seine Anfragen fortlaufend zu spezifizieren und zu ergänzen.

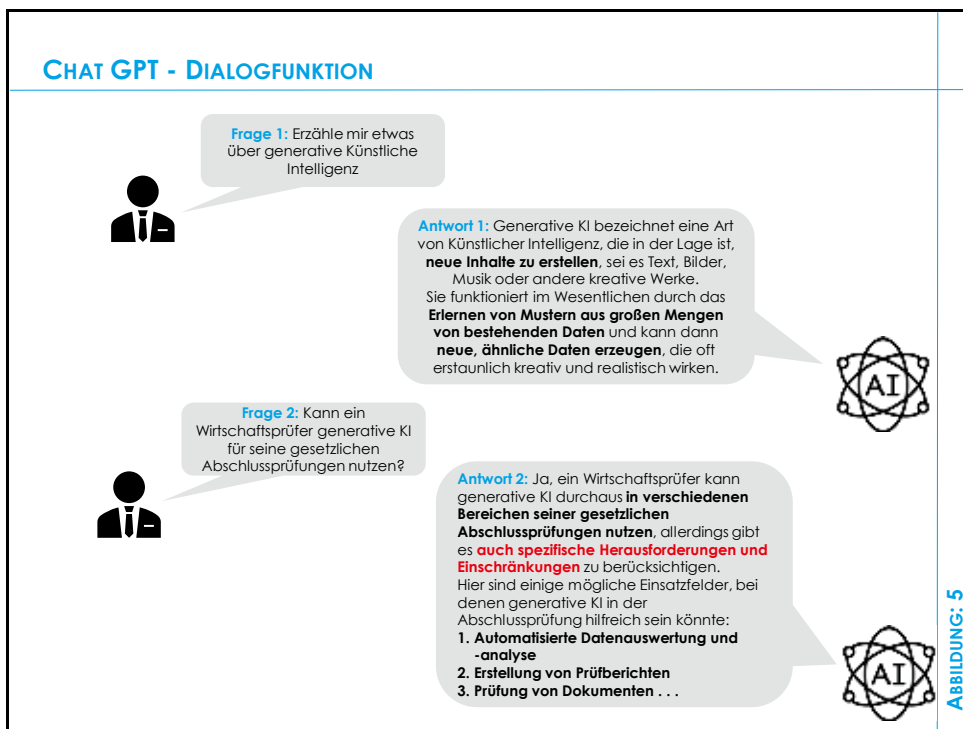


Abbildung 5: ChatGPT – Dialogfunktion

1.3.1.2 Die richtigen „Prompts“ sind entscheidend

Die **richtige Fragestellung** („**Prompt**“) ist ein **wesentlicher Erfolgsfaktor** dafür, dass ChatGPT gute Ergebnisse liefert. Der Nutzer muss ChatGPT sein Anliegen und seine Anweisungen **so konkret wie möglich** stellen.

Dabei ist vor allem wichtig, ChatGPT mitzuteilen, **aus welcher Perspektive** die Frage beantwortet werden soll, und welche „Rolle“ der Aufgabensteller einnimmt.

Es macht für die Art der Antwort einen **großen Unterschied**, ob man bspw. eine Frage mit

- „Ich bin Wirtschaftsprüfer...“ oder mit
- „Ich bin Laie...“

beginnt.

Die „**Prompts**“ sollten möglichst

- präzise
- in kurzen Sätzen
- ohne Fachjargon
- unter Angabe möglichst aller Aspekte

verfasst werden.

1.3.1.3 „Step Back Prompting“

Bei komplexen Fragestellungen kann auch das sogenannte „**Step Back Prompting**“ verwendet werden.

In diesem Fall kann ChatGPT eingangs befragt werden, welche Informationen er zur vollständigen und korrekten Beantwortung einer Fragestellung benötigt.

Erst wenn diese Fragen vollständig beantwortet worden sind, lässt man ChatGPT die Antwort erstellen.

Hinweis:

Niemals Mandanteninformation in ChatGPT eingeben!

- Einhaltung der DSGVO und zahlreiche anderen Normen sicherstellen.

1.3.2 Simulationsbeispiel 1: Die Prüfung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen durch den gesetzlichen Abschlussprüfer bei Einsatz der KI

Beispiel: ChatGPT soll den Prüfungsassistenten Klein dabei unterstützen, die **Forderungen aus Lieferungen und Leistungen** zu prüfen. Klein gibt folgende Fragestellung ein:

1



Prompt Nr. 1:
Aufgabe an ChatGPT:

„Du bist mein virtueller Prüfungsassistent.
Frage mich zuerst, was das Thema ist, das du bearbeiten sollst.
Anschließend durchlaufe bitte folgende Prozessschritte:
1. Du stellst Fragen zum Sachverhalt, die für eine korrekte und vollständige Antwort benötigt werden.
2. Wenn alle deine Fragen ausreichend beantwortet sind, prüfe bitte den Sachverhalt und erstelle mir Deine Antwort.“

Antwort ChatGPT

2

„Klingt nach einem interessanten Ansatz! Was ist das Thema, das du bearbeitet haben möchtest?“

Antwort 1 von
...
ChatGPT

3



Prompt Nr. 2:
Aufgabe an ChatGPT:

„Ich muss die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen eines Möbelherstellers prüfen.
Sind die Forderungen abzuwerten?“

Antwort ChatGPT

Antwort 2 von
...
ChatGPT

Danke für die Info! Um Dir bei der Prüfung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (LuL) eines Möbelherstellers zu helfen und zu entscheiden, ob eine Abwertung notwendig ist, benötige ich noch einige weitere Informationen. Hier sind meine Fragen:

1. **Überblick über die Forderungen:**
 - Wie hoch sind die gesamten Forderungen aus Lieferungen und Leistungen des Unternehmens?
 - Gibt es Unterscheidungen in kurzfristige und langfristige Forderungen? Wenn ja, wie setzen sich diese zusammen?
2. **Fälligkeit der Forderungen:**
 - Sind einige der Forderungen bereits überfällig? Falls ja, wie hoch ist der Anteil an überfälligen Forderungen und wie lange sind sie schon fällig?
3. **Kundenstatus und Bonität:**
 - Gibt es Kunden, bei denen in der Vergangenheit Zahlungsschwierigkeiten aufgetreten sind? Wenn ja, wie hoch sind diese Forderungen und wie wurden sie bisher behandelt?
 - Gibt es eine Bonitätsprüfung oder -bewertung der Kunden? Falls ja, gibt es Kunden mit schlechter Bonität, bei denen die Zahlung unsicher ist?
4. **Stornierte oder strittige Forderungen:**
 - Gibt es Forderungen, die durch Rücksendungen, Stornierungen oder Reklamationen möglicherweise reduziert werden müssen?
 - Wurden diese Forderungen bereits in der Buchführung berücksichtigt oder sind sie noch offen?
5. **Abschreibungen und Wertberichtigungen:**
 - Hat das Unternehmen in der Vergangenheit Wertberichtigungen auf Forderungen vorgenommen? Wenn ja, in welchem Umfang?
 - Gibt es schon eine Regelung oder Praxis, wie Forderungen abgewertet werden (z. B. pauschale Abwertungen, Einzelbewertungen)?

Mit diesen Fragen möchte ich sicherstellen, dass ich alle relevanten Informationen habe, um eine fundierte Entscheidung über die Notwendigkeit einer Abwertung der Forderungen zu treffen.“

u.s.w

In dieser Dialog-Art würde sich die Kommunikation fortsetzen lassen. Durch die Antworten von ChatGPT erhält Prüfungsassistent Klein **wertvolle Hinweise**, welche Aspekte er bei der Prüfung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu beachten hat.



siehe
Anlagen-
band

#PH0006

- **AUDfit®- Praxishilfe 1/3:**
Zusammenfassende Übersicht – Mögliches Anwendungsgebiet des Abschlussprüfers: Einsatz von KI bei der Prüfung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Allerdings wird hier schon deutlich, dass es problematisch werden kann, wenn **unternehmensspezifische, sensible Daten** in das System eingegeben werden müssen.

1.3.3 Simulationsbeispiel 2: Die Prüfung der Prognoseberichterstattung als Teil des Lageberichts durch den gesetzlichen Abschlussprüfer mittels KI

- **AUDfit®- Praxishilfe 1/4:**
Beispiel: Abfrage ChatGPT zur Prognoseberichterstattung einer Großbäckerei



siehe
Anlagen-
band

#PH0007

1.3.4 Gefahren und Risiken

Die **Ergebnisse aus den Dialogen werden von OpenAI als Trainingsdaten verwendet**, um die KI-Systeme weiter zu entwickeln.

Jedermann, aber insbesondere der Abschlussprüfer, hat bei all der Begeisterung um die Möglichkeiten von ChatGPT seine Risiken im Blick zu behalten.

1.3.5 Überblickartige Darstellung der digitalen Assistenz innerhalb von Berufsorganisationen Wirtschaftsprüfer

Das **IDW** und die **WPK** haben inzwischen KI-Tools für ihre Mitglieder zur Verfügung gestellt.

1.3.5.1 „AI Pioneer Playground“ (IDW)

Das neue KI-Tool des IDW beantwortet fachliche **Anfragen auf Basis der IDW Verlautbarungen**. Die IDW-Mitglieder können seit November 2024 die Beta-Version des Tools exklusiv und kostenfrei ausprobieren.⁵

1.3.5.2 „ADIRA“ (WPK)

Die WPK hat einen Chatbot „ADIRA“ auf Ihrer Homepage installiert, der Fragen zur Anerkennung einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (z.B. Kreis der Gesellschafter) oder zum Kammerbeitrag beantwortet.⁶

Auf der Grundlage von fachlichen Informationen der WPK zu diesen Themengebieten wurde auf der Grundlage eines sog.

⁵ Vgl. <https://www.idw.de/ai> (Abruf: 17.02.2025).

⁶ Vgl. <https://www.wpk.de/wpkportal/internal/service/chatbot-kammerbeitrag.xhtml> (Abruf: 17.02.2025)

Large language models (LLM) eine generative Künstliche Intelligenz entwickelt.

1.4 Risiken, Herausforderungen im Zusammenhang mit dem Einsatz der KI

Beim Einsatz von ChatGPT sind insbesondere folgende Risikoaspekte zu beachten:⁷

1.4.1 Risikoaspekt Nr. 1: Datenqualität und Datensicherheit

Datensicherheit (Speicherung der Daten ggf. außerhalb der EU) KI-Systeme können immer nur so gut sein wie die Daten, mit denen sie trainiert wurden.

Falls ursprünglich **unvollständige oder fehlerhafte Daten** ggf. **von anderen Nutzern zum** Training der KI-Systeme verwendet wurden, können daraus im Einzelfall **falsche Ergebnisse** resultieren. Daher ist die Sicherstellung der Datenqualität und -sicherheit eine der größten Herausforderungen im Einsatz mit der KI in der Wirtschaftsprüfung.

Darüber hinaus ist der Aspekt der **Datensicherheit** von elementarer Bedeutung. Es muss sichergestellt werden, dass die **sensiblen Finanzdaten** der Mandanten **vor unbefugtem Zugriff und Missbrauch geschützt** werden.

Hinweis:

Geben Sie **niemals personen- oder mandantenbezogene, sensible Daten** in ChatGPT ein.

1.4.2 Risikoaspekt Nr. 2: „Halluzinieren“

Generative KI kann auf den ersten Blick schlüssige Ergebnisse liefern. Dabei ist aber auch der Output von sachlich falschen Ergebnissen möglich, die überzeugend formuliert bzw. dargestellt sind.

Selbst Quellenangaben sind mit Vorsicht zu genießen und sollten anderweitig überprüft werden.

⁷ Vgl. Torsten Berge, IT and more: Generative Künstliche Intelligenz, WPG 11 2023 S. 607ff.

Hinweis:

ChatGPT kann plausibel klingende, aber **falsche oder unsinnige Antworten** liefern.

Insbesondere bei fachlichen Fragen müssten die **Ergebnisse kritisch geprüft** und einem **Faktencheck** unterzogen werden.

1.4.3 Risikoaspekt Nr. 3: Voreingenommenheit

Die KI wird mit Trainingsdaten angelernt. Deren Inhalte und Qualität spiegelt sich in den Ergebnissen der generativen KI wieder. Dementsprechend kann die KI voreingenommen sein und sachlich „verzerrte“ Ergebnisse liefern.

1.4.4 Risikoaspekt Nr. 4: Nachvollziehbarkeit

Aufgrund der Komplexität der generativen KI-Modelle kann die Nachvollziehbarkeit der Ergebnisse erschwert werden. Insbesondere das Aufspüren der Quellen von fehlerhaften Ergebnissen wird nahezu unmöglich.

1.4.5 Risikoaspekt Nr. 5: Regulierung notwendig aufgrund von Verantwortlichkeiten und Haftungsgefahr

Eine Klärung von **regulatorischen, haftungstechnischen und ethischen Fragestellungen** im Zusammenhang mit der Verwendung von KI ist dringend notwendig. Insbesondere die **Haftungsgefahr** im Falle von fehlerhaften oder gar rechtswidrigen Ergebnissen der KI muss allen Anwendern bewusst sein.

1.4.6 Risikoaspekt Nr. 6: Sozial Ängste – Akzeptanz und Vertrauen

Durch den Einsatz von KI in der WP-Praxis **können Ängste der Mitarbeiter** entstehen, dass die eingesetzte Technologie unzuverlässig ist und sie eventuell sogar den Arbeitsplatz verlieren können.

Daher ist es wichtig, im Rahmen eines **Change-Management-Prozesses** die Mitarbeiter in den Transformationsprozess mit einzubeziehen. Durch zielorientierte **Schulungen** können Verständnis und Vertrauen in die neuen Systeme gefördert werden.

1.5 Chancen des Einsatzes von KI im Rahmen der Wirtschaftsprüfung

1.5.1 Chance Nr. 1: Effizienzsteigerung/Automatisierung/Kosteneinsparung

KI-Systeme können **große Datenmengen** aus unterschiedlichsten Quellen **schnell analysieren** und daraus wertvolle Erkenntnisse liefern. So können bspw.

- **Hinweise zur Integrität** der zu prüfenden Daten geliefert werden,
- **Muster und Auffälligkeiten bzw. Inkonsistenzen** aufgedeckt und ggf. sogar
- durch das Erkennen von Anomalien **Hinweise auf dolose Handlungen** abgeleitet werden.

Durch den Einsatz von KI-Systemen können somit Teile der Prüfung **schneller, umfassender und damit effizienter** abgewickelt werden.

KI-Systeme können bereits Transaktionsdaten automatisiert mit Informationen auf Originalbelegen abgleichen (sog. **Document-Matching**).

Bspw. können Inhalte eines Vertrages in Textform mit den Inhalten einer korrespondierenden Rechnung automatisiert abgeglichen werden. Dies ermöglicht eine **weitgehende automatisierte Prüfung von Belegen**.

Durch die **Automatisierung von Routineaufgaben**, wie die

- Verarbeitung von Rechnungen
- Abstimmung von Konten
- Überprüfung von Transaktionen

durch die KI, können zukünftig **Personalkosten eingespart** werden. Diese Kosten müssen allerdings den Investitions- und Schulungskosten für den Einsatz der KI gegenübergestellt werden müssen.

1.5.2 Chance Nr. 2: Verbesserung der Prüfungsqualität und Erhöhung der Prüfungssicherheit

Durch den Einsatz von KI-Systemen können die vorhandenen „Massendaten“ nahezu vollständig und intensiver geprüft werden, als dies mit traditionellen Analysetools möglich ist. Dadurch können Unregelmäßigkeiten und Risiken besser erkannt werden.

Dolose Handlungen wie Betrug oder die Manipulation von Finanzdaten können durch den Einsatz von KI-Algorithmen zur Anomalieerkennung zukünftig frühzeitig identifiziert und analysiert werden.

1.5.3 Chance Nr. 3: Prognose und Risikobewertung

Wird die **Analyse von historischen Daten** mit der Anwendung von **prädiktiven Modellen** kombiniert, können KI-Systeme potenzielle Risiken im Finanzsystem ermitteln. Dadurch wird ein proaktives Handeln zur Risikominimierung ermöglicht.

1.5.4 Chance Nr. 4: Fokussierung auf wertschöpfende Prüfungstätigkeiten

Indem die KI-Systeme zukünftig vermehrt Routineaufgaben des Wirtschaftsprüfers übernehmen, kann sich der WP auf die Analyse von bedeutsamen, komplexen Sachverhalten konzentrieren.

1.5.5 Chance Nr. 5: Wettbewerbsfähigkeit und Zukunftssicherung

In dieser Zeit des technologischen Wandels **erwarten die Mandanten** von den Wirtschaftsprüfern zunehmend **KI-gestützte Dienstleistungen und Expertenwissen** im Bereich **digitaler Transformation und Cybersicherheit**. Nur wenn ein WP sich in diesen Bereichen fortbildet und Know-How vorweisen kann, wird er in Zukunft noch wettbewerbsfähig sein.

Auch die **Inhalte der Wirtschaftsprüfung** werden durch die KI in Zukunft weiterhin revolutioniert werden, so dass es notwendig ist, hinsichtlich der **technologischen Entwicklungen** auf dem Laufenden zu bleiben.

1.6 Fazit und Gesamtwürdigung

Mit folgenden zusammenfassenden Aussagen dürfen wir diesen Beitrag abschließen:

1. Die KI ist in der heutigen **Wirtschaft bereits allgegenwärtig** und wird als Werkzeug die Effizienz sowohl bei unseren Mandanten als auch in unseren WP-Praxen steigern.
2. Durch den Einsatz der KI wird einerseits die Wirtschaftlichkeit gesteigert. Andererseits nimmt das **Haftungsrisiko** für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zu.
3. Eine **abschließende Sicherheit** von materiellen Aussagen, die durch KI – von wem auch immer – erzeugt werden, wird nur durch **spezielles, mandatsindividuelles Fach-Know-How des Wirtschaftsprüfers zu ersetzen sein**.

4. Das Ausmaß und der Einsatz von KI beim Mandanten wirkt sich immens auf die **auftragsbezogene Risikobeurteilung** aus.

Wissen Sie bei all Ihren Mandanten, in welchem Ausmaß die KI bei betrieblichen Prozessen und insbesondere bei der Jahresabschlusserstellung eingesetzt wird?

5. Es bleibt abzuwarten, wann die Gerichte und Berufskammern das erste Mal über Falschaussagen von Berufsträgern zu urteilen haben, die durch eine KI generiert wurden.

Fazit:

Eine **Ausbildung, Fortbildung und Sensibilisierung** über die Chancen und Risiken der KI werden künftig **auf allen Qualifikationsstufen** für

- Wirtschaftsprüfer
 - Prüfungsleiter
 - Assistenten
 - Sekretariate
 - Auftragsdienstleister
- unverzichtbar sein.

1.7 Folgen und Auswirkungen für das Aus- und Fortbildungsprogramm in der WP-Praxis

AUDfIT wird das **neue Werkzeug „Generative KI“**, soweit sinnvoll, in sämtliche Aus- und Fortbildungsveranstaltungen in verschiedene Beiträge und Arbeitshilfen **praxisorientiert einfließen** lassen.

1.7.1 Grundlagenverständnis für die Abschlussprüfung

- **Ausblick: UWP-Reihe 2025**

Thema: Einführung in die KI für Wirtschaftsprüfer

UWP 1 2025

Thema: Die Bedeutung der KI für Wirtschaftsprüfer

UWP 2 2025

Thema: Regulatorik und Ethik für den Einsatz von KI

UWP 3 2025

1.7.2 KI-Kompetenzschulung

KIKOM

Thema: KI-Kompetenzschulung gemäß Art. 4 EU AI Act unter Einbeziehung der berufsrechtlichen Vorschriften für rechtsberatende Berufe (z. B. WPO, BS WP/vBP).

1.7.2.1 Rechtliche Vorgaben

Nach Art. 4 der neuen EU-AI-Verordnung sind **alle** Unternehmen, auch WPs/WPGs, die KI anbieten oder nutzen, verpflichtet, **ihre** Mitarbeiter zu schulen:

Dabei ist es unerheblich, ob die KI sporadisch oder regelmäßig genutzt wird, z. B. für

- Texterstellung mit ChatGPT
- Bilderstellung mit Midjourney
- Recherche mit Perplexity

1.7.2.2 Besondere inhaltliche Ausrichtung der KI-Kompetenzschulung

Die Schulungen müssen

- den individuellen Einsatzbereich der KI-Anwendungen berücksichtigen,
- insbesondere die besonderen Aspekte der berufsrechtlichen Anforderungen für WP/WPG nach der WPO und BS WP/vBP.

1.7.2.3 Inhaltliche Ausgestaltung in Anlehnung an den EU AI Act

1. Technisches Know-How:
 - Wie funktioniert Künstliche Intelligenz?
 - Definition,
 - Arten,
 - Fehlerquellen?
2. Regulatorische Vorgaben:
 - Datenschutz,
 - Urheberrecht,
 - Haftung,
 - Compliance,
 - Dokumentation
3. Ethische Aspekte
4. Risikomanagement
 - Identifikation und Minderung von Risiken aus dem Einsatz von KI und
 - Integration in das QMS der WPG.
5. Entwicklung unternehmensindividueller KI-Richtlinie
6. Umgang in Anbetracht der berufsständischen Verschwiegenheitspflicht.

1.7.2.4 Teilnahmenachweis

Es sollte eine Teilnahmebescheinigung als Nachweis zur Erfüllung der Fortbildungspflicht in den QMS-Unterlagen der Gesellschaft aufbewahrt werden.

1.7.2.5 Rechtliche Vorgaben zur KI-Kompetenzschulung

Hinweis:

Derzeit existieren noch **keine genauen Vorgaben zur detaillierten organisatorischen und fachlichen Ausgestaltung der Schulung insbesondere hinsichtlich der ergänzenden Anforderungen für die Mitarbeiter einer WP-Praxis.**

- „Art. 4 EU AI Act“ spricht von „**Ausreichendes Maß an KI-Kompetenz**“ – es ist nicht definiert, was darunter zu verstehen ist.
- Es gibt gegenwärtig noch **keine Regelungen**, nach denen eine **Überprüfung der Einhaltung der Schulungspflicht** vorgeschrieben ist.

Es ist davon auszugehen, dass die berufsständischen Organisationen der Wirtschaftsprüfer und Steuerberater bis Jahresende 2025 konkrete Hinweise zu den detaillierten inhaltlichen Anforderungen erarbeiten wird.

1.7.2.6 Sanktionen

Zwar sind Bußgelder und Strafzahlungen bei Nichterfüllung geregelt (bis zu 35 Mio. EUR oder 7% des weltweiten Umsatzes). Jedoch ist noch **keine Behörde zur Strafverfolgung** existent.

1.7.2.7 KI-Kompetenzschulung gemäß Art. 4 EU AI Act bei AUDfit

Wir haben uns entschieden, die genauen Anforderungen an die KI-Kompetenzschulungen abzuwarten und planen ein Angebot für den **21. Januar 2026 „save the date“**.

AUDfit – Premium-Webinar live

KIKOM [2 h] – KI-Kompetenzschulung nach Art. 4 EU AI Act
am **21.01.2026**

Ablauf: **Beginn:** 14.40 Uhr
Pause: 15.40 – 16.00 Uhr
Ende: 17.00 Uhr



siehe
Anlagen-
band

#HB0026

1.8 AUDfIT®-Praxishilfen zu diesem Thema

- **AUDfIT®-Praxishilfe 1/1:**
„Themenübersicht „Grundlagen – Know-How zum Einsatz künstlicher Intelligenz in Rechnungslegung und Abschlussprüfung 2025“
- **AUDfIT®- Praxishilfe 1/2:**
„Einteilung der KI-Anwendungen in vier Teilgebiete (Cluster)“
- **AUDfIT®- Praxishilfe 1/3:**
„Zusammenfassende Übersicht – Mögliches Anwendungsgebiet des Abschlussprüfers: Einsatz von KI bei der Prüfung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“
- **AUDfIT®- Praxishilfe 1/4:**
„Beispiel: Abfrage ChatGPT zur Prognoseberichterstattung einer Großbäckerei“

#PH0001

#PH0002

#PH0006

#PH0007

Stand: 30.03.2025

Seite #HB0027

THEMA 2:
Überschuldung nach §19 InsO
rechtzeitig erkennen:
Normative Vorgaben (IDW S 11)
und Praxishinweise



2. Überschuldung nach § 19 InsO rechtzeitig erkennen: Normative Vorgaben (IDW S11) und Praxishinweise

	Seite
2.1 Themenreihe „Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage“	#HB0029
2.2 Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers?	#HB0029
2.3 Im Fokus: Überschuldung §19 InsO	#HB0032
2.4 Uneingeschränkte Verantwortung der gesetzlichen Vertreter	#HB0032
2.5 Insolvenzeröffnungsrund „Überschuldung“	#HB0033
2.5.1 Grundlagen	#HB0033
2.5.2 Zweistufiges Vorgehen bei der Überschuldungsprüfung	#HB0033
2.5.3 Unterlassen einer Überschuldungsprüfung	#HB0034
2.6 Anforderungen an eine Fortbestehensprognose	#HB0035
2.6.1 Prognosezeitraum	#HB0035
2.6.2 Begriff: „Überwiegende Wahrscheinlichkeit“	#HB0036
2.6.3 Gestaltung des Zukunftsszenarios	#HB0037
2.7 Regeln für die Aufstellung eines Überschuldungsstatus	#HB0038
2.7.1 Grundlagen	#HB0038
2.7.2 Ausgangspunkt: Jahres- oder Zwischenabschluss nach dem HGB	#HB0038
2.7.3 Sonderregelungen zum Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden	#HB0038
2.7.4 Fallbeispiel: Eiche GmbH	#HB0039
2.7.5 Beurteilung des Vorliegens der Überschuldung	#HB0039
2.7.6 Zusammenfassendes Ergebnis aus dem Blickwinkel des Abschlussprüfers/Wirtschaftsprüfers	#HB0040
2.8 Exkurs: Beurteilung der drohenden Zahlungsunfähigkeit	#HB0040
2.8.1 Wann liegt drohende Zahlungsunfähigkeit vor?	#HB0040
2.8.2 Ansatzpunkte für Sanierungsmöglichkeiten nach dem StaRUG	#HB0041
2.9 Proaktive Vorgehensweise	#HB0042
2.10 AUDfit®-Praxishilfen zu diesem Thema	#HB0043

Stand: 30.03.2025

2.1 Themenreihe „Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage“

Auf dem **Weg**

- von der **Stakeholder-Krise** bis zur **Insolvenzreife** oder mit anderen Worten
- von der **potentiellen Krise** bis zur **nicht beherrschbaren Krise**,

wird ein Unternehmen und dessen Organe – meistens erstmalig – mit zahlreichen weitreichenden rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Fragestellungen konfrontiert.

Hier ist der Wirtschaftsprüfer als langjähriger Begleiter des Unternehmens meist sachkundiger Berater und Beistand in allen wirtschaftlichen Fragestellungen.

Hinweis:

Für rechtliche Fragestellungen sollte vom Mandanten stets ein Jurist hinzugezogen werden.

Einen Gesamtüberblick, der auch im Mandantengespräch für eine **Erstorientierung herangezogen werden kann** und die Handlungsmöglichkeiten in der Krise aufzeigt, bietet AUDfIT als Praxishilfe an.

Es werden in der Übersicht die unterschiedlichen Wissensgebiete und Handlungsfelder entlang einem Zeitstrahl systematisiert dargestellt.

- **AUDfIT®-Praxishilfe 2/1:**
„Überblick: Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage (UWP 1/2024 bis UWP 3/2025)“



siehe
Anlagen-
band

#PH0012

2.2 Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers?

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die gesetzliche **Abschlussprüfung** sich explizit **nicht** auf die *Zusicherung des Fortbestands* des Unternehmens auszurichten hat:

*„Soweit nichts anderes bestimmt ist, hat die Prüfung sich nicht darauf zu erstrecken, **ob der Fortbestand des Unternehmens.... zugesichert werden kann.**“⁸*

Dennoch ist der Abschlussprüfer in verschiedenen Bereichen mit der **Thematik der Insolvenzreife** von Unternehmen **konfrontiert**. Neben der Beratung von Unternehmen in der wirtschaftli-

⁸ Vgl. § 317 Abs. 4a HGB.

chen Schieflage erlangt die Krisenthematik auch **im Rahmen der Abschlussprüfung** immer mehr Relevanz.

Dabei sind folgende Aspekte zu beachten:

1. **Going-Concern-Überlegungen**

Der Abschlussprüfer muss die **Angemessenheit** der von der Geschäftsführung **zugrunde gelegte Fortführungsannahme** beurteilen.⁹

Eine eingetretene Insolvenz ist in der Regel ursächlich für die Aufgabe der Fortführungsannahme für die Bilanzierung.

2. Im **Anhang** sind u.a. Ereignisse nach dem Bilanzstichtag darzustellen, die zu einer Unternehmenskrise führen könnten.

3. Zutreffende Darstellung der Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung im **Lagebericht**.¹⁰

4. Pflicht zur **Stellungnahme im Prüfungsbericht** zum Fortbestand des Unternehmens¹¹

5. Gesonderte Angabe von identifizierten bestandsgefährdenden Risiken im **Bestätigungsvermerk**.¹²

6. **Hinweispflicht** auf das Vorliegen eines möglichen Insolvenzgrundes und der sich hieran anknüpfenden Pflichten nach **§ 102 StaRuG**.¹³

Der Abschlussprüfer sollte bei Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage stets die relevanten insolvenzrechtlichen Fragestellungen im Blick haben, und ggf. rechtzeitig den Mandanten davon überzeugen, einen Juristen beratend hinzuzuziehen.

⁹ Vgl. IDW PS 270.10 n.F.(10.2021) Tz. 10.

¹⁰ Vgl. § 317 Abs. 2 Satz 2 HGB.

¹¹ Vgl. § 321 Abs. 1 S. 2 HGB.

¹² Vgl. § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB.

¹³ **Beachte:** In **§ 102 StaRuG** ist geregelt, dass diese Hinweispflicht für Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwälte gilt, die mit der **Erstellung** des Jahresabschlusses beauftragt sind. In **IDW PS 270 n.F. (10.2021)** wird in **Tz. A12** ausgeführt, dass diese **Hinweispflicht auch dann gilt**, wenn der Abschlussprüfer **im Rahmen seiner Abschlussprüfung** Anhaltspunkte für eine Insolvenzgefahr **erkennt**.

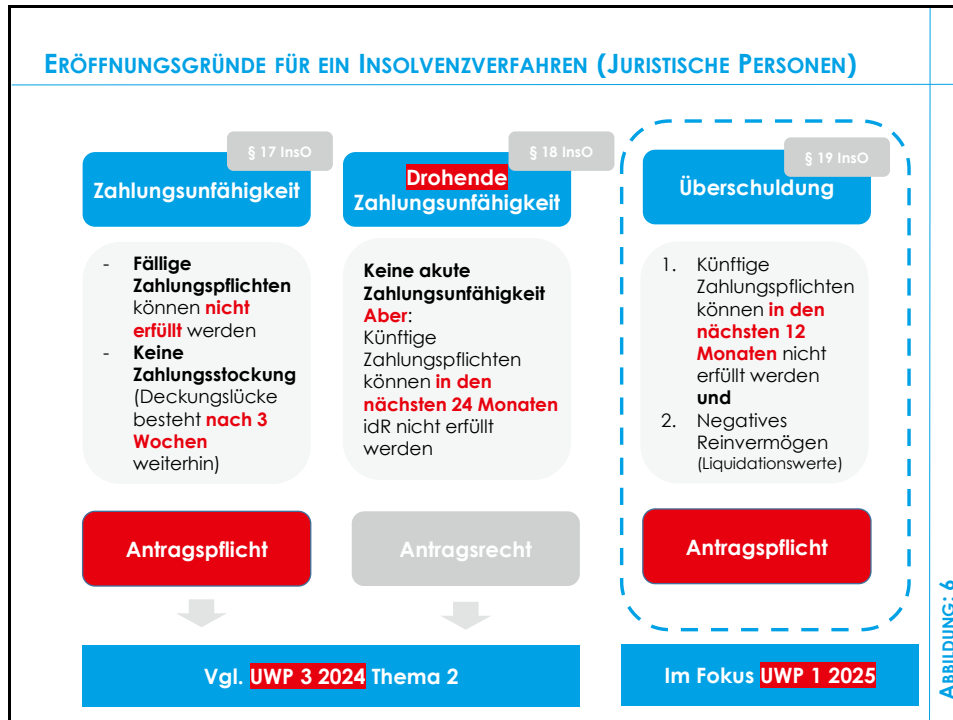


Abbildung 6: Eröffnungsgründe für ein Insolvenzverfahren (Juristische Personen)

Zur Unterstützung bei der Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzeröffnungsgründen (Insolvenzreife) wurde der **IDW Standard IDW S 11 „Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzeröffnungsgründen“** (Stand: 13.12.2023) herausgegeben.

GROB-GLIEDERUNG DES IDW S 11

IDW S 11 „Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzeröffnungsgründen“ (Stand: 13.12.2023)	
1. Vorbemerkungen	
2. Verantwortung der gesetzlichen Vertreter zur Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzeröffnungsgründen	
3. Grundlagen für die Beurteilung von Insolvenzeröffnungsgründen	
4. Beurteilung eingetretener Zahlungsunfähigkeit (§ 17 InsO)	- Grundlagen (Zahlungsunfähigkeit/Zahlungsstockung/Zahlungseinstellung) Finanzstatus und Finanzplan als Grundlage zur Beurteilung der Zahlungsunfähigkeit (ex-ante-Betrachtung) - Besonderheiten bei Cash-Pooling-Systemen - Ermittlung des Zeitpunkts des Eintritts der Zahlungsunfähigkeit in der Vergangenheit (ex-post-Betrachtung)
5. Beurteilung einer Überschuldung (§ 19 InsO)	- Grundlagen/Aufbau und Bestandteile einer Überschuldungsprüfung Fortbestehensprognose Überschuldungsstatus - Beurteilung des Vorliegens der Überschuldung
6. Beurteilung drohender Zahlungsunfähigkeit (§ 18 InsO)	
7. Änderung der Insolvenzantragspflichten aufgrund Corona und Ukraine-Krieg	

ABBILDUNG: 7

Abbildung 7: Grob-Gliederung des IDW S 11



siehe
Anlagen-
band

#PH0013

2.3 Im Fokus: Überschuldung §19 InsO

In der heutigen Veranstaltung wird das Wissensfeld „Überschuldung“ näher betrachtet.

- **AUDfIT®-Praxishilfe 2/2:**

„Masterplan für die WP-Praxis: Proaktiver Umgang mit Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage“

Aufgrund der **anhaltend angespannten wirtschaftlichen Lage vieler Unternehmen** steigt neben der

- **Wahrscheinlichkeit für die Pflicht einer Insolvenzeröffnung** aufgrund einer **Zahlungsunfähigkeit** auch eine
- mögliche Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags aufgrund einer **Überschuldung**.

Beide Ursachen für die zwingende Insolvenzeröffnung werden fachlich in IDW S11 behandelt.

Während in der UWP-Fortbildung (03/2024) **die Prüfung der Zahlungsunfähigkeit** im Fokus stand, liegt **der Fokus nachfolgend auf dem Insolvenzeröffnungsgrund „Überschuldung“**.

2.4 Uneingeschränkte Verantwortung der gesetzlichen Vertreter

In §1 Abs. 1 StaRUG ist gesetzlich verankert, was bereits nach der bisherigen Rechtsprechung galt:

Hinweis:

Die **gesetzlichen Vertreter** einer haftungsbeschränkten Einheit müssen sich **stets** selbst (taggenau) über **die wirtschaftliche Lage des Unternehmens** informieren, damit diese zeitnah **Hinweise auf eine konkrete Insolvenzgefahr erkennen** können.

Dies impliziert faktisch auch den **„ex-post-Nachweis“** des Geschäftsleiters, dass ein Insolvenzantrag **rechtzeitig**, d. h. ohne schuldhaftes Verzögern gestellt wurde.

Die **Antragsfristen für die Stellung eines Insolvenzantrags** sind kurz.

Diese betragen:

- 3 Wochen bei Zahlungsunfähigkeit, bzw.
- **6 Wochen bei Überschuldung**

ab dem Vorliegen des jeweiligen Insolvenzeröffnungsgrundes.

Im Zweifel muss sich der gesetzliche Vertreter zur Beurteilung des Vorliegens der Insolvenzeröffnungsgründe **den Rat eines**

fachlich qualifizierten externen Beraters, Steuerberater/Wirtschaftsprüfer oder Juristen einholen.

2.5 Insolvenzeröffnungsrund „Überschuldung“

2.5.1 Grundlagen

Neben der Zahlungsunfähigkeit kann

- bei juristischen Personen und
- Personengesellschaften i.S. von § 264a HGB

eine Überschuldung im Sinne von § 19 Abs. 2 InsO eine Insolvenzantragspflicht auslösen.

Eine „**Überschuldung**“ ist dann gegeben, wenn

- das **Vermögen die bestehenden Verbindlichkeiten nicht deckt**

und zusätzlich

- **keine positive Fortbestehensprognose** besteht.

Eine **positive Fortbestehensprognose** ist dann gegeben, wenn

- die **Unternehmensfortführung überwiegend wahrscheinlich** ist

und zugleich

- **keine drohende Zahlungsunfähigkeit** vorliegt.

Diese Beurteilungen sind sachgerecht zu belegen und zu beurteilen.

2.5.2 Zweistufiges Vorgehen bei der Überschuldungsprüfung

Die Überschuldungsprüfung erfordert üblicherweise ein zweistufiges Vorgehen.¹⁴

¹⁴ Vgl. IDW S11, Tz. 57.

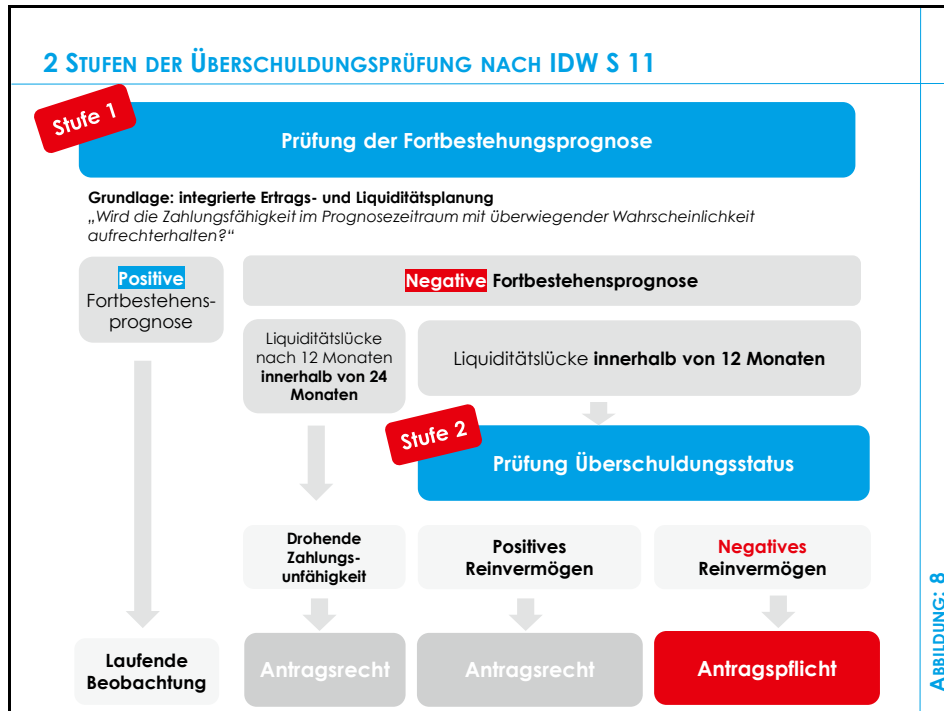


Abbildung 8: 2 Stufen der Überschuldungsprüfung nach IDW S 11

2.5.2.1 Gefordertes Detaillierungsgespräch der Überschuldungsprüfung

Je stärker sich das Ausmaß und das Stadium der Unternehmenskrise darstellt,

- desto häufiger und detaillierter ist die Überschuldungsprüfung vorzunehmen bzw. „fortzuschreiben“.

Das Ausmaß und das Stadium der Unternehmenskrise ist beispielsweise anhand der folgenden Kriterien zu bestimmen:

- Umsatzrückgänge
- Höhe der aktuellen und aufgelaufenen Verluste
- temporäre oder dauerhafte Liquiditätsprobleme
- Forderungsausfälle im eigenen Forderungsbestand
- Wertminderungen bei Warenbeständen, z. B. aufgrund Wechsel des Produktspektrums

2.5.2.2 Frequenz der Überschuldungsprüfung

In ganz akuten Situationen ist eine fortlaufende, ggf. wöchentliche oder taggenaue Überschuldungsprüfung, unverzichtbar!

2.5.3 Unterlassen einer Überschuldungsprüfung

In einigen wenigen Sondersituationen kann von einer fortlaufenden, revolvierenden Überschuldungsprüfung abgesehen werden.

Dies ist stets der Fall, wenn **einfach zu beurteilende Sachverhalte** vorliegen, die **eine Überschuldung ausschließen**.

Dieses **Vorliegen muss schlüssig und sorgfältig belegt** werden.

Beispiele für solche Sondersituationen sind:¹⁵

- Vorliegen einer **werthaltigen und rechtlich verbindlichen Sicherung des Fortbestands** des Unternehmens durch das Konzernmutterunternehmen/Hauptgesellschafter
- Vorliegen einer entsprechend hohen **Rangrücktrittserklärung**
- Vorhandensein **ausreichend hoher stiller Reserven**

2.6 Anforderungen an eine Fortbestehensprognose

2.6.1 Prognosezeitraum

„Die **Fortbestehensprognose** ist das **wertende Gesamturteil** über die **Lebensfähigkeit** des Unternehmens **in der vorhersehbaren Zukunft**.“¹⁶

Maßgeblich für eine Fortführung des Unternehmens ist es, dass das **Unternehmen ausreichend über Liquidität verfügt** und somit **seine Verbindlichkeiten im Prognosezeitraum vollumfänglich rechtzeitig begleichen** kann.

Es handelt sich um eine reine Zahlungsfähigkeitsprognose.¹⁷

Die Fortbestehensprognose ist für die **Einschätzung der Überschuldung** maßgeblich. Ab dem Beurteilungstichtag muss die Zahlungsfähigkeit in den folgenden **12 Monaten** bestehen (**Prognosezeitraum**).¹⁸

Da zukunftsbezogene Annahmen stets mit **Unsicherheiten** verbunden sind, muss in dem Prognosezeitraum **mit überwiegender Wahrscheinlichkeit** die **Zahlungsfähigkeit begründbar** sein.¹⁹

¹⁵ Vgl. IDW S 11, Tz. 59.

¹⁶ Vgl. IDW S 11, Tz. 62.

¹⁷ Vgl. IDW S 11, Tz. 63.

¹⁸ Vgl. § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO.

¹⁹ Vgl. IDW S 11, Tz. 67.

LIQUIDITÄTSLÜCKEN IN DER FINANZPLANUNG ERKENNBAR			
Am Stichtag	Innerhalb von 12 Monaten		Zwischen 12 u. 24 Mon.
„Akute Gefahr“	„Gefahr vorerst gebannt“		„Handlungsoptionen InsO/StaRuG“
Lücke nicht schließbar innerhalb von 3 Wochen	Prüfung der Fortbestehensprognose notwendig		Drohende Zahlungsunfähigkeit
	Positiv	Negativ	
Zahlungs- unfähigkeit	Laufende Beobachtung	Über- schuldungsstatus	Prüfung Nutzung Recht auf Insolvenzantrag
Insolvenzantrags- pflicht		Prüfung Insolvenzantrags- pflicht	Prüfung Inanspruchnahme StaRuG

ABBILDUNG: 9

Abbildung 9: Liquiditätslücken in der Finanzplanung erkennbar

2.6.2 Begriff: „Überwiegende Wahrscheinlichkeit“

Es geht hierbei um die Aussage einer **überwiegenden Wahrscheinlichkeit**, die **fälligen Verbindlichkeiten jederzeit bedienen zu können**.

Jede **Planung** beinhaltet stets **ein gewisses Maß an Unsicherheit**. Die Planungssicherheit nimmt mit der Länge des Prognosezeitraums zu.

Dies betrifft sowohl

- die Ereignisse selbst, aber auch
- die den Ereignissen zugrundeliegenden Annahmen, beispielsweise folgende Fragestellungen:
 - Werden sämtliche geplante Umsätze in der zweiten Jahreshälfte realisiert?
 - Werden diese abgerechneten Umsätze danach auch innerhalb der Zahlungsfrist von vier Wochen vom Kunden ausgeglichen?

Die latenten Unsicherheiten sind **dem Gesetzgeber bewusst** und fanden entsprechend Eingang in die Gesetzgebung.

Daher ist es wichtig, die **Wahrscheinlichkeit zu beurteilen** und zwar in der Weise, dass die Aufrechterhaltung der **Zahlungsfähigkeit im Prognosezeitraum von 12 Monaten „nur“ überwiegend wahrscheinlich sein muss**.

Dies bedeutet:

Hinweis 1:

Für eine **positive Fortbestehensprognose** muss

- **die Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit**
- **innerhalb der folgenden 12 Monate**
- **überwiegend wahrscheinlich sein**
 - d. h. die **Zahlungsfähigkeit** muss **wahrscheinlicher sein** als der Eintritt der **Zahlungsunfähigkeit**.

Umgekehrt bedeutet das:

Hinweis 2:

Ist innerhalb der kommenden 12 Monate die **Wahrscheinlichkeit der Zahlungsunfähigkeit höher als die Vermeidung**, so muss das Reinvermögen zu Liquidationswerten bewertet werden.

2.6.3 Gestaltung des Zukunftsszenarios

Für die **zukünftige Entwicklung** des Unternehmens gibt es in Abhängigkeit der getroffenen Annahmen **alternative Ausprägungen**. Für die Ableitung der Fortbestehensprognose ist **das wahrscheinlichste Zukunftsszenario abzuleiten**.

Dabei dürfen auch **noch nicht realisierte Sanierungs- oder Finanzierungsmaßnahmen berücksichtigt** werden.

Explizit werden im IDW Standard folgende berücksichtigungsfähige **Aspekte** genannt:

1. **Teilliquidationen oder der Verkauf** von **nicht betriebsnotwendigem Vermögen** stehen **einer Unternehmensfortführung nicht entgegen**.

Diese Gestaltungen dürfen in der Liquiditätsplanung berücksichtigt werden.

Beraterhinweis: Bitte regen Sie Ihre Mandanten zu derartigen Überlegungen an.

2. **Externe Liquiditätszuführungen** wie zum Beispiel:

- Gesellschafterdarlehen
- Zuzahlungen in das Eigenkapital, Kapitalerhöhungen
- Aufnahme von (Sanierungs-)Krediten

können dann **berücksichtigt** werden, wenn sie **hinreichend konkretisiert** sind.²⁰

²⁰ Vgl. IDW S 11, Tz. 69-70.

2.7 Regeln für die Aufstellung eines Überschuldungsstatus

2.7.1 Grundlagen

„**Überschuldung** liegt nach § 19 Abs. 2 InsO vor, wenn das **Vermögen** des Schuldners **die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt**.“²¹

Wenn bei einem Unternehmen die Schulden sein Vermögen übersteigen, wird **typisierend davon ausgegangen**, dass das Unternehmen **seine Schulden zum Fälligkeitstag nicht mehr begleichen kann** und zukünftig Zahlungsunfähigkeit droht.

Hinweis:

Bei einer **positiven Fortbestehensprognose** ist **kein Überschuldungsstatus** erforderlich.²²

2.7.2 Ausgangspunkt: Jahres- oder Zwischenabschluss nach dem HGB

Ausgangspunkt für den Status ist **idealerweise** ein **zeitnah erstellter Jahres- oder Zwischenabschluss**.

Wichtig ist hierbei, dass anders als im „normalen“ Jahres- oder Zwischenabschluss die im **Überschuldungsstatus** angesetzten **Vermögensgegenstände und Schulden zu Liquidationswerten bewertet** werden müssen.

2.7.3 Sonderregelungen zum Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden

1. Im Gegensatz zur Handelsbilanz sind **ggf. einzelne Vermögensgegenstände oder Schulden** im **Überschuldungsstatus nicht** anzusetzen.
2. Es sind im Überschuldungsstatus nur die Vermögenswerte **anzusetzen, die einzeln verwertet werden können**.
3. So **entfällt der Ansatz** solcher Vermögenswerte, **die nur im Ganzen mit dem Unternehmen veräußert werden können**. Ähnliches gilt auch für die Schulden.
4. Auf der anderen Seite müssen **einzelne Vermögenswerte oder Schulden ergänzend und zusätzlich** zur Handelsbilanz angesetzt werden.
5. Dazu zählen bspw. in der Handelsbilanz aufgrund des Ansatzverbots nicht aktivierte **immaterielle Vermögensgegenstände**, soweit sie einzeln verwertbar sind:²³

²¹ Vgl. IDW S 11 Tz. 55.

²² Vgl. IDW S 11 Tz. 73.

- Konzessionen
 - Markenrechte
 - Patente, Lizenzen.
6. Dies gilt insbesondere für **Schulden**, die durch eine mögliche Liquidation begründet werden können, wie zum Beispiel:²⁴
- **Vertragsstrafen**
 - **Kosten für einen Sozialplan**
 - **Vertragliche Rückzahlungsverpflichtungen.**
7. Zur detaillierten Darstellung von in einem Überschuldungsstatus ansetzbaren Vermögens- und Schuldposten verweisen wir auf folgende Praxishilfe:
- **AUDfit®-Praxishilfe 2/3:**
„Überschuldungsstatus: Welche Aktiv- und Passivposten sind in der Überschuldungsbilanz anzusetzen?“



siehe
Anlagen-
band

#PH0014

2.7.4 Fallbeispiel: Eiche GmbH

2.7.4.1 Fallbeispiel: Sachverhalt Eiche GmbH – Handelsbilanz zum 31.12.2024

- **AUDfit®-Praxishilfe 2/4:**
„Fallbeispiel: Sachverhalt Eiche GmbH – Handelsbilanz zum 31.12.2024“

#PH0016

2.7.4.2 Fallbeispiel: Sachverhalt Eiche GmbH – Erster Überschuldungsstatus, Fallkonstellation 1 (Keine Überschuldung im Sinne der InsO)

- **AUDfit®-Praxishilfe 2/5:**
„Fallbeispiel: Sachverhalt Eiche GmbH – Erster Überschuldungsstatus; Fallkonstellation 1 (Keine Überschuldung im Sinne der InsO)“

#PH0017

2.7.4.3 Fallbeispiel: Sachverhalt Eiche GmbH – Erster Überschuldungsstatus, Fallkonstellation 2 (Überschuldung im Sinne der InsO)

- **AUDfit®-Praxishilfe 2/6:**
„Fallbeispiel: Sachverhalt Eiche GmbH – Erster Überschuldungsstatus; Fallkonstellation 2 (Überschuldung im Sinne der InsO)“

#PH0018

2.7.5 Beurteilung des Vorliegens der Überschuldung

Auf der Grundlage des aufgestellten Überschuldungsstatus erfolgt die **abschließende Beurteilung**, ob eine Überschuldung des Unternehmens vorliegt.

²³ Vgl. IDW S 11, Tz. 83.

²⁴ Vgl. IDW S 11 Tz. 77.

Nur wenn eine

- **negative** Fortbestehensprognose **und**
- **negatives Reinvermögen** (lt. Überschuldungsstatus)

vorliegt, ist der

- insolvenzrechtliche **Tatbestand der Überschuldung** erfüllt und
- der Unternehmer hat einen **Insolvenzantrag** zu stellen.

Der Insolvenzantrag muss spätestens **sechs Wochen** nach Feststellung der Überschuldung gestellt werden.²⁵

2.7.6 Zusammenfassendes Ergebnis aus dem Blickwinkel des Abschlussprüfers/Wirtschaftsprüfers

- Die Insolvenzantragspflicht aufgrund von Überschuldung kann häufig in einem ersten Prüfungsschritt **ausgeschlossen werden, und zwar dann, wenn eine positive Fortbestehensprognose zu erwarten** ist.
- Ist **dies nicht der Fall** und weist der **Überschuldungsstatus ein negatives Reinvermögen** aus, so sind die Voraussetzungen für eine **Überschuldung** erfüllt.

Es besteht eine Insolvenzantragspflicht wegen Überschuldung.

- Besteht **eine negative Fortführungsprognose bei einem gleicherseits positiven Reinvermögen**, so besteht **keine Insolvenzantragspflicht**.
- Es besteht hingegen jedoch das **Recht zur Stellung eines Insolvenzantrags** aufgrund drohender Zahlungsunfähigkeit.



2.8 Exkurs: Beurteilung der drohenden Zahlungsunfähigkeit

2.8.1 Wann liegt drohende Zahlungsunfähigkeit vor?

Der **dritte mögliche Insolvenzeröffnungsgrund** neben

- der Zahlungsunfähigkeit und
- der Überschuldung

könnte die **drohende Zahlungsunfähigkeit** sein.

„Zahlungsunfähigkeit droht, wenn **zum Beurteilungsstichtag keine Liquiditätslücke** vorhanden ist, nach dem Finanzplan **aber absehbar** ist, dass die **Zahlungsmittel im Prognosezeitraum** der Fortbestehensprognose nach § 18 Abs. 2 InsO (**in aller Regel 24 Monate...**) zur Erfüllung der fällig werdenden Zahlungsverpflichtungen **nicht mehr ausreichen und der**

²⁵ § 15a Abs. 1 InsO.

Mangel an Liquidität durch finanzielle Dispositionen und Kapitalbeschaffungsmaßnahmen **nicht mehr ausgeglichen** werden kann.“²⁶

Anders als bei den anderen beiden Gründen besteht bei der **drohenden Zahlungsunfähigkeit** **keine Pflicht**, einen Insolvenzantrag zu stellen.

Der **Schuldner** hat in diesem Fall vielmehr **ein Recht**, diesen **Antrag zu stellen**.

2.8.2 Ansatzpunkte für Sanierungsmöglichkeiten nach dem StaRUG

Das Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetz (StaRUG) bietet Unternehmen **zur Vermeidung der Insolvenz** bei **drohender Zahlungsunfähigkeit** verschiedene Möglichkeiten zur Sanierung.

Hinweis:

Ziel des StaRUG ist nach § 29 Abs. 1 StaRUG: die **nachhaltige Beseitigung der drohenden Zahlungsunfähigkeit**.

Demgegenüber ist das **Ziel der Insolvenz** die **bestmögliche Befriedigung der Gläubiger** eines Schuldners (§ 1 InsO).

Das StaRUG bietet folgenden **Werkzeugkasten für die Restrukturierung** an:

1. Restrukturierungsplan²⁷

Finanzielle Verbindlichkeiten können auch **gegen den Willen einzelner Gläubiger** restrukturiert werden.

Voraussetzung dafür ist, dass

- der Plan von einer **Mehrheit der Gläubigergruppen** angenommen,
- angemessene **Beteiligung am wirtschaftlichen Wert** erfolgt,
- **keine Schlechterstellung** der Gläubiger im Vergleich zur Entwicklung ohne Plan erfolgt,
- **gerichtlich bestätigt** wird.

2. Stabilisierungsanordnung²⁸

Das Unternehmen erhält **gerichtlichen Schutz vor Vollstreckungsmaßnahmen** einzelner Gläubiger **für bis zu drei Mo-**

²⁶ Vgl. IDW S 11 Tz. 97.

²⁷ Vgl. §§ 2-93 StaRUG.

²⁸ Vgl. §§ 49-59 StaRUG.

naten. Dieser Aufschub **verschafft dem Unternehmen Zeit**, einen Restrukturierungsplan auszuarbeiten.

3. **Sanierungsmoderation**²⁹

Unter der Voraussetzung der Zustimmung aller Beteiligten, kann ein Mediator eingesetzt werden, um eine einvernehmliche Lösung mit den Gläubigern zu erreichen.

Hinweis:

Die Möglichkeiten des StaRuG zur Sanierung können nur greifen, **solange** das Unternehmen **noch nicht verpflichtet** ist, einen **Insolvenzantrag** zu stellen.

Kritisch ist die **rechtzeitige Krisenerkennung**. Bei **verspäteter Reaktion** bleibt **nur noch die Insolvenz**.

Zu weiteren **Einzelheiten bezüglich der Anwendung der StaRUG-Möglichkeiten** verweisen wir Sie auf unsere Beiträge in:

- **UWP 1 2024** Thema 3 „**Themenreihe: Umgang mit Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage**“
(Voraussetzungen für die Anwendung des StaRuG, Handelnde Personen)
- **UWP 2 2024** Thema 2 „**Grundlagen zur Restrukturierung nach StaRUG**“
(Restrukturierungsplan)

2.9 **Proaktive Vorgehensweise**

Bitte sprechen Sie bei Bedarf die Thematik proaktiv mit Ihrem Mandanten an. Ein erster Einstieg in das Thema erfolgt leicht mit Hilfe der nachfolgenden Praxishilfe:

- **AUDfit®-Praxishilfe 2/1:**
„Überblick: Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage (UWP 1/2024 bis UWP 3/2025)“



siehe
Anlagen-
band

#PH0012

²⁹ Vgl. §§ 94-100 StaRuG.



siehe
Anlagen-
band

#HB0043

2.10 AUDfit®-Praxishilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Praxishilfe 2/1:**
„Überblick: Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage (UWP 1/2024 bis UWP 3/2025)“
- **AUDfit®- Praxishilfe 2/2:**
„Masterplan für die WP-Praxis: Proaktiver Umgang mit Unternehmen in wirtschaftlicher Schieflage“
- **AUDfit®- Praxishilfe 2/3:**
„Zusammenfassende Übersicht – Mögliches Anwendungsgebiet des Abschlussprüfers: Einsatz von KI bei der Prüfung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“
- **AUDfit®- Praxishilfe 2/4:**
„Fallbeispiel: Sachverhalt Eiche GmbH – Handelsbilanz zum 31.12.2024“
- **AUDfit®- Praxishilfe 2/5:**
„Fallbeispiel: Sachverhalt Eiche GmbH – Erster Überschuldungsstatus; Fallkonstellation 1 (Keine Überschuldung im Sinne der InsO)“
- **AUDfit®- Praxishilfe 2/6:**
„Fallbeispiel: Sachverhalt Eiche GmbH – Erster Überschuldungsstatus; Fallkonstellation 2 (Überschuldung im Sinne der InsO)“

#PH0012

#PH0013

#PH0014

#PH0016

#PH0017

#PH0018

Stand: 30.03.2025

2. Überschuldung nach §19 InsO rechtzeitig erkennen: Normative Vorgaben (IDW S 11) und Praxishinweise

Seite #HB0044

THEMA 3:
Unternehmensbewertung 2025:
Die sechs wesentlichen Neuerungen
des IDW ES 1 n.F

3. Unternehmensbewertung 2025: Die sechs wesentlichen Neuerungen des IDW ES 1 n.F

	Seite
3.1 Entwurf einer Neufassung des IDW ES 1 verabschiedet	#HB0046
3.1.1 Geplante Neufassung nach 16 Jahren	#HB0046
3.1.2 Notwendigkeit der inhaltlichen Modifikationen	#HB0046
3.1.3 Überblick	#HB0047
3.2 Key 1: Die Einführung eines neuen Wertkonzeptes	#HB0047
3.2.1 Objektivierter Unternehmenswert (Typus 1)	#HB0047
3.2.2 Subjektiver Entscheidungswert (Typus 2)	#HB0048
3.2.3 Plausibilisierter Entscheidungswert (Typus 3)	#HB0048
3.2.4 Schiedswert (Typus 4)	#HB0049
3.2.5 Überblick der bisherigen und künftigen Wertkonzepte	#HB0050
3.3 Key 2: Einführung neuer Funktionen für den Wirtschaftsprüfer	#HB0050
3.3.1 Vollumfängliche Plausibilitätsbeurteilung	#HB0050
3.3.2 „Ausreichende Plausibilitätsbeurteilung“ mit begrenzten In-formationen	#HB0051
3.4 Key 3: Betonung der Eigenverantwortlichkeit des Gutachters	#HB0053
3.5 Key 4: Öffnung des Stichtagsprinzips	#HB0054
3.5.1 Bisher: Relevanz der bereits eingeleiteten Maßnahmen	#HB0054
3.5.2 Künftig: Einbeziehung der künftigen Vorhaben	#HB0054
3.6 Key 5: Option zur (Nicht-)Berücksichtigung persönlicher Ertragssteuern	#HB0055
3.6.1 Berücksichtigung persönlicher Ertragsteuern weiterhin möglich	#HB0055
3.6.2 Bewertung von Kapitalgesellschaften	#HB0055
3.6.3 Bewertung von Personengesellschaften	#HB0055
3.7 Key 6: Integration bestehender IDW-Hinweise	#HB0056
3.8 Ausblick	#HB0057
3.9 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#HB0057

Stand: 30.03.2025

3.1 Entwurf einer Neufassung des IDW ES 1 verabschiedet

Ziel dieses Beitrags ist es, alle auf dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung tätigen Kollegen, die teils auch ergänzend mit betriebswirtschaftlichen Beratungsfragen konfrontiert werden, über die neuen Eckpunkte zur Ermittlung von Unternehmenswerten zu informieren (**überblickartige Darstellung**).

Kollegen, die sich von Berufs wegen intensiver mit der Bewertung von Unternehmen befassen, benötigen eine tiefergehende Fortbildung, in Ergänzung zu den fachlichen Ausführungen in dieser UWP-Reihe.

3.1.1 Geplante Neufassung nach 16 Jahren

Der aktuelle Standard für Unternehmensbewertungen datiert aus dem Jahre 2008.³⁰

Nun, nach 16 Jahren, hat der Fachausschuss für Unternehmensbewertungen und Betriebswirtschaft (FAUB) die Entwicklungen und Anforderungen der letzten Jahre in einen **Entwurf des Standards zur Unternehmensbewertung** eingearbeitet. Dieser wurde als Entwurf am 07.11.2024 verabschiedet.³¹

3.1.2 Notwendigkeit der inhaltlichen Modifikationen

Ursächlich für die Überarbeitung waren u. a.

- die rasante Entwicklung der Märkte
- die Entwicklung **neuer Geschäftsmodelle**
- die Tatsache, **dass das Spektrum der Bewertungsanlässe** immer breiter wurde (oft durch steuerliche Notwendigkeiten veranlasst)
- die Tatsache, dass bewertungstechnische **Besonderheiten von KMU** bislang nicht ausreichend fachlich berücksichtigt waren.

Gegenüber der Vorgängerversion bringt der Entwurf zur Neufassung des Bewertungsstandards **einige wesentliche Änderungen** mit sich.

Mit dem vorliegenden Beitrag wird beabsichtigt, einen **kompakten Überblick** (Big Points) über die **geplanten, wesentlichen Neuerungen** im Bereich der Unternehmensbewertung zu geben.

³⁰ IDW S 1 i.d.F. 2008 „Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen“, Stand: 04.07.2016.

³¹ IDW ES 1 n.F. „Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen“, Stand 07.11.2024.

Der Beitrag erhebt **keinen Anspruch auf Vollständigkeit** oder auf eine umfassende Darstellung der komplexen Materie der Unternehmensbewertung.

Vielmehr dienen die nachfolgenden Ausführungen der **Sensibilisierung aller Wirtschaftsakteure für die zentralen und grundlegenden Änderungen**.

Ziel ist es, für einen möglichen Anwendungsfall in Ihrer WP-Praxis rechtzeitig **erste Impulse** für eine vertiefende Auseinandersetzung mit den relevanten Neuerungen zu geben.

3.1.3 Überblick

Eine tabellarische Darstellung der neuen Begrifflichkeiten und Key-Messages finden Sie in der Synopse in AUDfit® PH 3.

- **AUDfit®-Prüferhilfe 3:**

„Gegenüberstellung Inhalte der Standards zur Unternehmensbewertung (bisher vs. Entwurfsfassung)“



siehe
Anlagen-
band

#PH0019

3.2 Key 1: Die Einführung eines neuen Wertkonzeptes

Für die Bewertung von Unternehmen gibt es zahlreiche Anlässe, die unter anderem aus

- Unternehmenstransaktionen,
- steuerlichen oder
- handelsrechtlichen Anforderungen

resultieren können.

Der Anlass für die Unternehmensbewertung ist bestimmend für das anzuwendende **Wertkonzept**.

Dabei liegt der Fokus darauf, aus **welcher Perspektive** das zu bewertende Unternehmen betrachtet werden soll.

Es wird dabei unterschieden zwischen:

1. objektiviertem Unternehmenswert
2. subjektiviertem Entscheidungswert
3. plausibilisiertem Entscheidungswert
4. Schiedswert.

3.2.1 Objektivierter Unternehmenswert (Typus 1)

Soll der Unternehmenswert frei von subjektiven Aspekten ermittelt werden, wird in der Regel die Ermittlung eines **objektivierten Unternehmenswertes** zur Anwendung kommen.³²

³² Vgl. IDW ES 1, Tz. 21.

Beim objektivierten Unternehmenswert wird das Unternehmen aus der **Perspektive eines Adressaten** bewertet, bei dem es sich um einen

- umfassend informierten Eigenkapitalgeber
- mit ausschließlich finanzieller Zielsetzung
- ohne Einfluss auf die Geschäftspolitik³³

handelt.

Bei diesem Wertkonzept werden

- **individuelle** Bewertungsgrundlagen (z.B. eingeschränkte Informationen über Unternehmen, Markt und Branche)

durch

- **objektivierte** und
- auf **Plausibilität beurteilte** Annahmen

ersetzt, die der Bewertung zugrunde gelegt werden.

Dieses Wertkonzept kommt in der Regel zur Anwendung, wenn **zwischen verschiedenen Parteien ein Interessengegensatz** besteht und deren **Gleichbehandlung** beabsichtigt ist.³⁴

3.2.2 Subjektiver Entscheidungswert (Typus 2)

Bei einer gewissen Auswahl von Bewertungsanlässen werden die finanziellen Interessen eines ganz **spezifischen Adressaten** berücksichtigt.

In diesem Fall wird bei der Unternehmensbewertung

- die finanzielle Leistungsfähigkeit des Unternehmens
- unter Berücksichtigung der **vorhandenen, individuellen Möglichkeiten und Erwartungen**
- eines **bekannten und ganz speziellen Eigenkapitalgebers** berücksichtigt.

3.2.3 Plausibilisierter Entscheidungswert (Typus 3)

Bei dem **neu eingeführten Wertkonzept** des „**plausibilisierten Entscheidungswerts**“ (Typus 3) wird ein ermittelter subjektiver Entscheidungswert einer **unabhängigen Plausibilitätsbeurteilung** unterworfen.

Bei diesem Entscheidungswert werden somit

- **erstmalig** konkret
- für die **spezifischen** Entscheidungsträger

³³ Vgl. IDW ES 1 Tz. 16.

³⁴ Vgl. IDW ES 1 Tz. 19.

- die **jeweiligen Erwartungen und Möglichkeiten** berücksichtigt.

Der ermittelte Unternehmenswert **spiegelt die finanzielle Leistungsfähigkeit für einen konkreten Eigenkapitalgeber** wider.³⁵

Es werden

- (1) die **getroffenen Annahmen** für die weitere Unternehmensentwicklung,
- (2) unter Berücksichtigung der **Möglichkeiten und Erwartungen spezifischer Entscheider** bezüglich des zu bewertenden Unternehmens,

internen und externen Plausibilitätsbeurteilungen unterworfen.

Dadurch soll deren **Konsistenz und Nachvollziehbarkeit** sichergestellt werden.

Der neue Wertansatz kann bspw. zur **Rechtfertigung gegenüber Dritten** zum Einsatz kommen, wie z. B.

- Rechtfertigung gegenüber Kapitalgebern im Hinblick auf eine **finanzielle Entscheidung**
- Rechtfertigung einer **Bilanzierungsentscheidung** gegenüber dem Abschlussprüfer.³⁶

3.2.4 Schiedswert (Typus 4)

Ein Wirtschaftsprüfer kann als Schiedsgutachter beauftragt werden, die jeweiligen Wertvorstellungen **mehrerer Parteien** gegeneinander abzuwägen und zu einem **Einigungswert** zusammenzuführen.

³⁵ Vgl. IDW ES 1, Tz. 20.

³⁶ Vgl. IDW ES 1, Tz. 20.

3.2.5 Überblick der bisherigen und künftigen Wertkonzepte

WERTKONZEPTE FÜR DIE UNTERNEHMENSBEWERTUNG			
Objektivierter Unternehmenswert (bisher)	Objektivierter Unternehmenswert (neue überarbeitete Definition)	Plausibilisierter Entscheidungswert (neu)	Subjektiver Entscheidungswert
- Intersubjektiv nachvollziehbarer Zukunftserfolgswert - aus Sicht der Anteilseigner - der sich bei Fortführung des Unternehmens - auf Basis des bestehenden Unternehmenskonzepts und - mit allen realistischen Zukunftserwartungen - im Rahmen der Marktchancen, -risiken und finanziellen Möglichkeiten des Unternehmens sowie - sonstigen Einflussfaktoren ergibt	- Intersubjektiv nachvollziehbarer Zukunftserfolgswert - aus der Perspektive von Eigenkapitalgebern - die umfassend informiert sind rein finanzielle Interessen verfolgen und keinen Einfluss auf die Geschäftspolitik haben.	- Bewertung aus der Sicht eines spezifischen Entscheidungsträgers (als Stellvertreter für Eigenkapitalgeber) konkrete Berücksichtigung der Erwartungen und Möglichkeiten des speziellen Entscheidungsträgers - die jedoch unabhängigen Plausibilitätsbeurteilungen (intern und extern) unterzogen werden müssen (Nachvollziehbarkeit, Konsistenz)	- Maximaler Kaufpreis eines bestimmten Investors - unter Berücksichtigung der vorhandenen individuellen Möglichkeiten und Planungen - um seine ökonomische Situation durch die Transaktion nicht zu verschlechtern. Beachte: Keine typisierten Annahmen, sondern subjektive, individuelle, auftragsbezogene Annahmen
x	✓	✓	x
IDW S1 i.d.F. 2008 Tz. 12	IDW ES 1 Tz. 16.	IDW ES 1 Tz. 20	n.a.

ABBILDUNG: 10

Abbildung 10: Wertkonzepte für die Unternehmensbewertung

3.3 Key 2: Einführung neuer Funktionen für den Wirtschaftsprüfer

IDW S1 i.d.F. 2008 kannte bislang lediglich die Funktion des **neutralen Gutachters**.

Mit dem Entwurf ES 1 werden **zwei** zusätzliche Funktionen des Wirtschaftsprüfers formuliert:

- **neutraler Sachverständiger**
- **Berater.**

Welche Funktion der Wirtschaftsprüfer im Einzelfall übernimmt, **hängt ab** von

- **Umfang der verwendeten Informationen** und
- den geforderten **Plausibilitätsbeurteilungen der Annahmen**, die der Zukunftserfolgsplanung zugrunde gelegt werden.

3.3.1 Vollumfängliche Plausibilitätsbeurteilung

Der neutrale Gutachter hat grundsätzlich eine vollumfängliche Plausibilitätsbeurteilung vorzunehmen.

Dies impliziert, dass er über die

- **vollständigen Informationen aller relevanten Unternehmensdaten** verfügt und

- die wesentlichen Annahmen sowie
- das Planungsmodell

vollständig prüft und beurteilt.

Dabei hat er die **Plausibilitätsmaßstäbe** zur Beurteilung einer Unternehmensplanung heranzuziehen.

3.3.1.1 Standard zur Unternehmensbewertung geplant

Diese sind

- **bisher** in einem **IDW Praxishinweis** enthalten, sollen aber
- **zukünftig** in den **Standard zur Unternehmensbewertung integriert** werden.³⁷

3.3.1.2 Erhöhtes Haftungsrisiko des WP

Die vollumfängliche Plausibilitätsbeurteilung

- ist in einem Gutachten mit abschließender Gesamtbeurteilung

zu dokumentieren.

Für diese Form der Unternehmensbewertung besteht für den WP ein **höheres Haftungsrisiko** aufgrund der umfassenderen Prüfungstiefe.

3.3.2 „Ausreichende Plausibilitätsbeurteilung“ mit begrenzten Informationen

In der Praxis gibt es zahlreiche **Bewertungssituationen**, in denen

- dem Wirtschaftsprüfer **bestimmte Informationen** zur Beurteilung von Planungsannahmen **nicht zugänglich** sind oder
- der WP diese **auftragsgemäß nicht/nicht umfassend zu beurteilen** hat.

Es erfolgt eine **fokussierte Prüfung von zentralen Parametern** für die Unternehmensbewertung.

3.3.2.1 Prüfungsurteil möglich bei Informationsbeschränkungen

Trotz dieser Informationsbeschränkungen kann der Wirtschaftsprüfer zu der Auffassung gelangen,

- dass er **insgesamt**
- **auf der Basis der verfügbaren Informationen**
- eine **ausreichende Gesamtbeurteilung**

der Plausibilität des ermittelten Unternehmenswertes vornehmen kann.

³⁷ Vgl. IDW Praxishinweis 2/2017, Tz. 14-35 und IDW ES 1, Tz. 72.

Diese Einschätzung liegt in der **Eigenverantwortung** des WP.

3.3.2.2 Offenlegung der Informationsbeschränkungen

In der abzugebenden **Stellungnahme** hat der WP **detailliert darzulegen, worin die Beschränkung** im Vergleich zu einer vollumfänglichen Plausibilitätsbeurteilung liegen (Unsicherheiten).³⁸

3.3.2.3 Vermindertes Haftungsrisiko bei dieser Auftragsart

Da die Einschränkungen der Beurteilungstiefe offen dargelegt und beschrieben werden, besteht bei dieser Art von Stellungnahme ein **geringeres Haftungsrisiko** des WP.

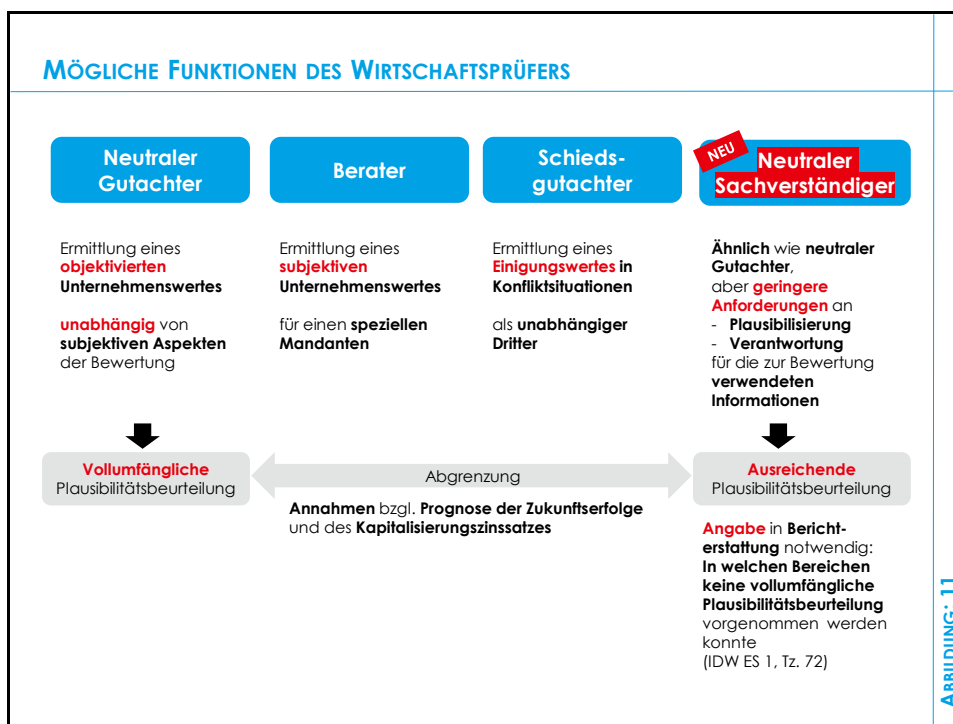


Abbildung 11: Mögliche Funktionen des Wirtschaftsprüfers

3.3.2.4 Zusammenfassende Darstellung der Bewertungssituation

In **Abhängigkeit von den Funktionen** des WP im Rahmen der Unternehmensbewertung stellen sich die **unterschiedlichen Wertkonzepte** wie folgt dar:

³⁸ Vgl. IDW ES 1 n.F., Tz. 23.

VERSCHIEDENE BEWERTUNGSSITUATIONEN				
		Funktionen des Wirtschaftsprüfers		
		Berater	Neutraler Sachverständiger	Neutraler Gutachter
	Umfang der Plausibilitätsbeurteilung	keine oder nicht ausreichend	ausreichend	vollumfänglich
	Verantwortung für die Planung der Zukunftserfolge	Auftraggeber	Wirtschaftsprüfer	Wirtschaftsprüfer
Bewertungs- subjekt	Typisierter Eigenkapitalgeber	Wertberechnung	Objektivierter Wert	Objektivierter Wert
	Spezifischer Entscheidungsträger als Stellvertreter für Eigenkapitalgeber	Wertberechnung	Plausibilisierter Entscheidungswert	Plausibilisierter Entscheidungswert
	Ergebnisdarstellung	Wertberechnung	Stellungnahme	Gutachten
		Anforderungen nehmen zu		

In Anlehnung an IDW ES 1 n.F., Abbildung 1

ABBILDUNG: 12

Abbildung 12: Verschiedene Bewertungssituationen

3.4 Key 3: Betonung der Eigenverantwortlichkeit des Gutachters

Stärkere abgrenzende Unterscheidung zwischen der

- vorhandenen **Planung des Managements** (Ausgangsbasis) und der
- **Zukunftserfolgsplanung** (eigentliche Bewertungsgrundlage).

Die Verantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers für die Zukunftserfolgsplanung **hängt** dabei **von der jeweils übernommenen Funktion ab**.

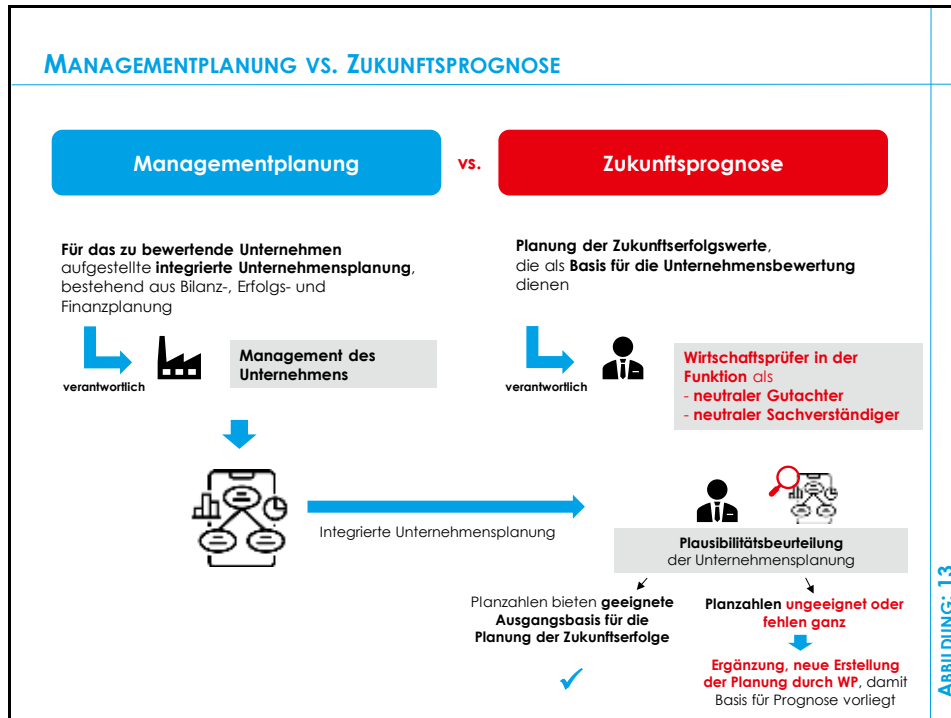


Abbildung 13: Managementplanung vs. Zukunftsprognose

3.5 Key 4: Öffnung des Stichtagsprinzips

3.5.1 Bisher: Relevanz der bereits eingeleiteten Maßnahmen

Bislang waren nur die

- zum Stichtag
- bereits eingeleiteten oder
- im Unternehmenskonzept dokumentierten Maßnahmen zu berücksichtigen.

3.5.2 Künftig: Einbeziehung der künftigen Vorhaben

Zukünftig erfolgt eine stärkere Verbindung mit dem Aspekt der Plausibilitätsbeurteilung der Zukunftserfolgsplanung. Dadurch werden **auch künftig zu erwartende Maßnahmen** in die Betrachtung einbezogen.

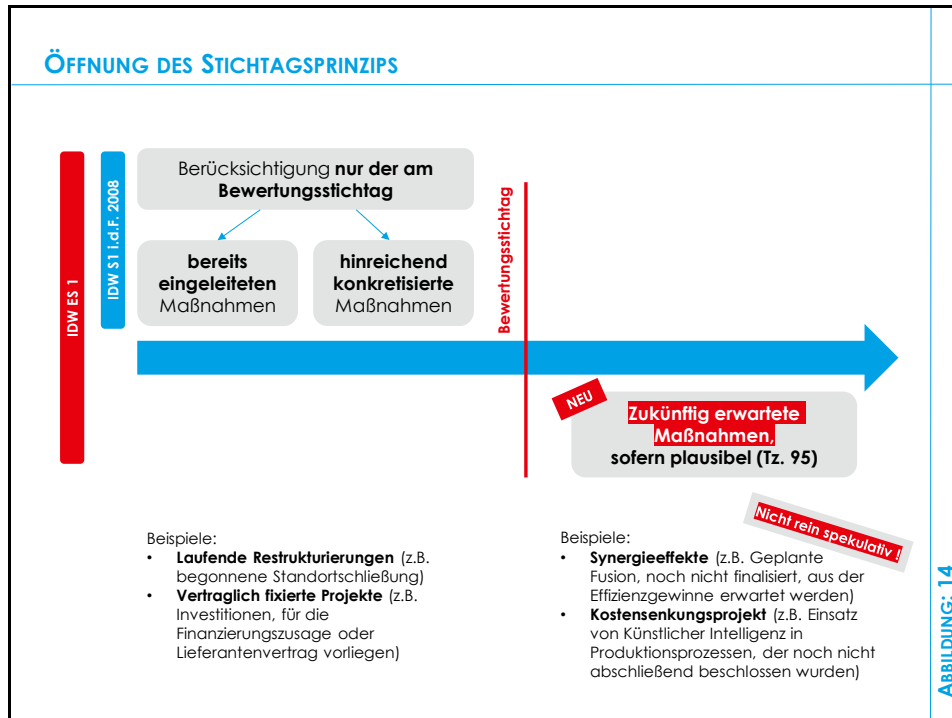


Abbildung 14: Öffnung des Stichtagsprinzips

3.6 Key 5: Option zur (Nicht-)Berücksichtigung persönlicher Ertragsteuern

3.6.1 Berücksichtigung persönlicher Ertragsteuern weiterhin möglich

Nach dem neuen Standardentwurf ist es auch **weiterhin möglich, die persönlichen Ertragsteuern** bei der Ermittlung des Unternehmenswertes zu berücksichtigen.

Dies erfolgt durch Kürzung der Zukunftserfolgswerte um die persönlichen Ertragsteuern der Eigenkapitalgeber.

3.6.2 Bewertung von Kapitalgesellschaften

Für Fälle, in denen die Bewertung auf Ebene der Kapitalgesellschaft im Vordergrund steht, gibt es eine **Öffnungsklausel**, wonach eine Bewertung **vor Berücksichtigung persönlicher Ertragsteuern möglich** ist.

Dies gilt sowohl für den objektiven Unternehmenswert als auch für den plausibilisierten Entscheidungswert.

3.6.3 Bewertung von Personengesellschaften

Personengesellschaften unterliegen lediglich der Gewerbesteuern, nicht jedoch einer Einkommenssteuer.

Dennoch ist auch bei **Personengesellschaften** durch den Standardentwurf eine Erleichterung dahingehend vorgesehen, dass eine **typisierte persönliche Ertragsteuer** angesetzt werden kann.

Die **Ermittlung** der typisierten persönlichen Ertragsteuer kann erfolgen anhand

- der **konkreten Gesellschaftersituation**
- eines **geschätzten Durchschnitts von natürlichen Personen** als Eigenkapitalgeber
- **Fiktion einer Körperschaft als Eigenkapitalgeber** (Verwendung Körperschaftsteuer-Satz).

Hinweis:

Bei **gesetzlichen und vertraglichen Bewertungsanlässen**, bei denen ein **objektiver Unternehmenswert** zu ermitteln ist, sind die **persönlichen Ertragsteuern** der Eigenkapitalgeber **stets** zu berücksichtigen.

Außerhalb dieser Bewertungsanlässe besteht die **Möglichkeit des Verzichts** auf die persönlichen Ertragsteuern.

3.7 Key 6: Integration bestehender IDW-Hinweise

Die in der Vergangenheit **veröffentlichten teils umfangreichen Praxis- und Bewertungshinweise des IDWs** werden in den Entwurf des Bewertungsstandards umfangreicher als bisher **integriert**.

Dazu zählen Themen im Zusammenhang mit den Unternehmensbewertungen, wie bspw.

- **Bewertung von KMU** (IDW Praxishinweis 1/2014)
- **Beurteilung von Unternehmensplanungen** (IDW Praxishinweis 2/2017)
- **Berücksichtigung des Verschuldungsgrades** (IDW Bewertungshinweis 5.011).

Daneben gibt es weiterhin einen Standard zur Anwendung der Grundsätze des IDW S 1 bei der **Bewertung von Beteiligungen** (IDW RS HFA 10)³⁹, der zeitgleich parallel **überarbeitet** werden soll.

³⁹ Vgl. IDW RS HFA 10, Anwendung der Grundsätze des IDW S 1 bei der Bewertung von Beteiligungen und sonstigen Unternehmensanteilen für die Zwecke eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses, Stand: 29.11.2012.

3.8 Ausblick

Der **Entwurf** des neuen Bewertungsstandards wurde **zur Konsultation offengelegt** und der Berufsstand kann **bis 31.05.2025** Feedback beim IDW einreichen.

Anschließend wird der Standard unter Berücksichtigung der eingegangenen Kommentierungen zeitnah finalisiert werden.

Hinweis:

Eine **vorzeitige Anwendung** des Entwurfs ist **nicht möglich!**

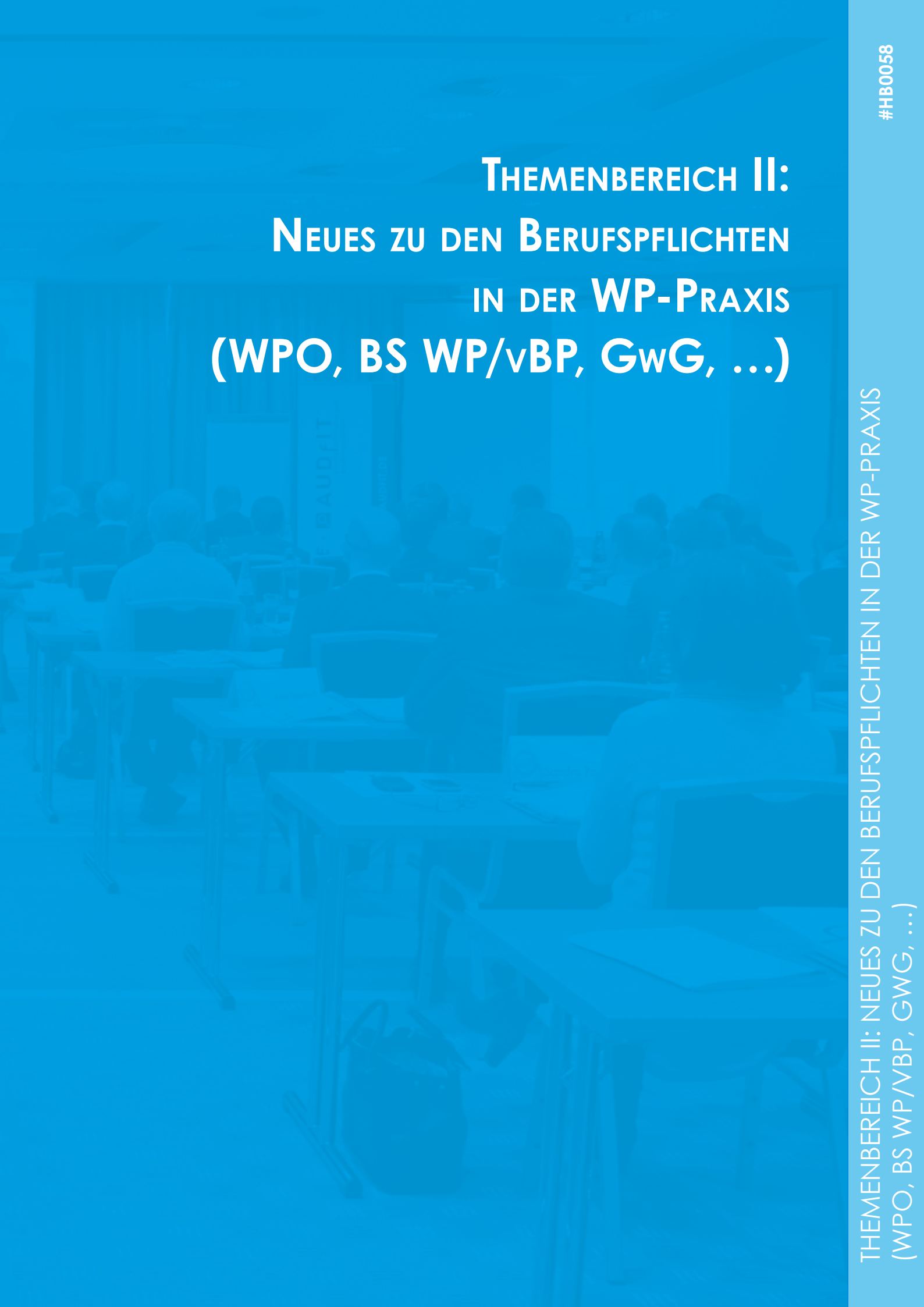


siehe
Anlagen-
band

#PH0019

3.9 AUDfit®-Praxishilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Praxishilfe 3:**
„Gegenüberstellung Inhalte der Standards zur Unternehmensbewertung (bisher vs. Entwurfsfassung)“



THEMENBEREICH II: NEUES ZU DEN BERUFSPFLICHTEN IN DER WP-PRAXIS (WPO, BS WP/vBP, GwG, ...)

THEMENBEREICH II: NEUES ZU DEN BERUFSPFLICHTEN IN DER WP-PRAXIS
(WPO, BS WP/vBP, GWG, ...)

Seite #HB0059

THEMA 4:

Praxisbezogenes Update zu den relevanten Geldwäschepflichten in der WP-Praxis

4. Praxisbezogenes Update zu den relevanten Geldwäschepflichten in der WP-Praxis

	Seite
4.1 Einleitung	#HB0061
4.1.1 Wirtschaftsprüfer als Verpflichtete	#HB0061
4.1.2 Fachliche Aktualisierungen von Arbeitsmaterialien der WPK	#HB0062
4.1.3 Fachliche Aktualisierungen von Arbeitsmaterialien des IDW	#HB0062
4.1.4 Wesentliche materielle und formelle Neuerungen in der Anwendung des GwG	#HB0062
4.2 Exkurs: Strafrechtliche Aspekte der Geldwäsche	#HB0062
4.2.1 Die zwei Säulen der Geldwäschebekämpfung	#HB0062
4.2.2 Seit 2021: All-Crimes-Ansatz zur strafrechtlichen Bekämpfung der Geldwäsche	#HB0063
4.2.3 Erweiterung auf Surrogate	#HB0065
4.3 (Neue) Anforderungen an das kanzleiindividuelle GwG-Risikomanagementsystem	#HB0067
4.4 Ausgewählte berufsständisch gebotene Sorgfaltspflichten	#HB0067
4.4.1 Besonderheiten bei der Identifizierung von Mandanten	#HB0068
4.4.2 Alternativen für die Identifizierung abwesender natürlicher Personen	#HB0069
4.4.3 Identifikation unter Zuhilfenahme Dritter	#HB0070
4.4.4 Erfordernis verstärkter Sorgfalt	#HB0071
4.4.5 Kontinuierliche Überwachung der Geschäftsbeziehung	#HB0071
4.5 Im Fokus: Umgang mit Verdachtsmeldungen	#HB0072
4.5.1 In welchen Fällen muss eine Meldung erfolgen?	#HB0072
4.5.2 Entwicklung der Verdachtsmeldungen 2013-2023	#HB0073
4.5.3 Spannungsverhältnis Meldepflicht – Verschwiegenheitspflicht	#HB0074
4.5.4 Verweis auf vertiefende Beiträge in der UWP-Reihe	#HB0075
4.5.5 Meldepflicht trotz Rechtsberatungsprivileg?	#HB0076

	Seite
4.5.6 Registrierungspflicht bei der Financial Intelligence Unit (FIU)	#HB0077
4.6 Gesonderte Aufbewahrungspflichten	#HB0078
4.6.1 Fristen	#HB0078
4.6.2 Praxisbeispiel: Mandatsabgang	#HB0078
4.7 Aufsicht und Sanktionen	#HB0079
4.7.1 Aufsicht der Wirtschaftsprüfer	#HB0079
4.7.2 Praxisbeispiel: Fragebogen der Steuerberaterkammer	#HB0079
4.7.3 Beispiele für Bekanntmachungen nach §57 Abs. 1 GWG	#HB0079
4.7.4 Zusammenfassende Darstellung der einschlägigen Normen für die WP-Praxis	#HB0082
4.8 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#HB0083
4.9 AUDfIT®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#HB0083

4.1 Einleitung

Das Geldwäschegesetz hat zum Ziel, **die Risiken im Zusammenhang mit Geldwäsche- und Terrorismusfinanzierung** zu minimieren.

4.1.1 Wirtschaftsprüfer als Verpflichtete

Wirtschaftsprüfer werden im Geldwäschegesetz als **Verpflichtete** ausdrücklich genannt.⁴⁰

- Die Stellung als Verpflichtete bringt
- für diesen Berufsstand sowie auch
- für die Gruppe der „NUR-Steuerberater“
- eine **Vielzahl von Anforderungen und Verpflichtungen** im Umgang mit Mandatsverhältnissen mit sich.

In den vergangenen Jahren haben sich **einige praxisrelevante Vorschriften im Zusammenhang mit den Geldwäschepflichten** geändert.⁴¹

Dies wurde von den **Berufskammern und -verbänden** zum Anlass genommen, ihre **Arbeitsmaterialien** ein **weiteres Mal** zu **überarbeiten**.

⁴⁰ § 2 Abs. 1 Nr. 12 GWG.

⁴¹ Z.B. Transparenzregister- und Finanzinformationsgesetz vom 25.06.2021; Gesetz zur Verbesserung der strafrechtlichen Bekämpfung der Geldwäsche vom 18.03.2021, Kreditwirtschaftsmarktförderungsgesetz vom 29.12.2023

4.1.2 Fachliche Aktualisierungen von Arbeitsmaterialien der WPK

Im Oktober wurden die „**Auslegungs- und Anwendungshinweise der WPK zum GwG**“ aktualisiert.⁴²

4.1.3 Fachliche Aktualisierungen von Arbeitsmaterialien des IDW

Der Arbeitskreis "Geldwäsche" des **IDW** hat im August 2024 das "**Fragen und Antworten**"-Dokument zu den Pflichten von Wirtschaftsprüfern nach dem Geldwäschegesetz überarbeitet.

4.1.4 Wesentliche materielle und formelle Neuerungen in der Anwendung des GwG

In dem nachfolgenden Beitrag werden die **wesentlichen Änderungen** im Vergleich zu den Vor-Dokumenten dargestellt.

Als **Orientierung** dient dabei das grundsätzliche Gliederungsschema der geldwäscherechtlichen Verpflichtungen, eingeteilt in die folgenden **Themenbereiche**:

1. Risikomanagement
2. Sorgfaltspflichten
3. Transparenzregister
4. Verdachtsmeldungen
5. Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten
6. Sanktionen

Dabei werden nachfolgend nicht alle Themenbereiche belegt sein, sondern nur jene, bei denen über Aktuelles zu berichten ist.

- **AUDfit®-Praxishilfe 4/1**
„Neuerungen in den Verlautbarungen für die WP-Praxis zum Thema Geldwäscheprävention“



siehe
Anlagen-
band

#PH0022

4.2 Exkurs: Strafrechtliche Aspekte der Geldwäsche

4.2.1 Die zwei Säulen der Geldwäschebekämpfung

In Deutschland fußt die **Bekämpfung der Geldwäsche** auf **zwei** Säulen:

⁴² Vgl. WPK, Auslegungs- und Anwendungshinweise zum GwG, 17.10.2024 (Homepage der WPK – Mitgliederbereich).

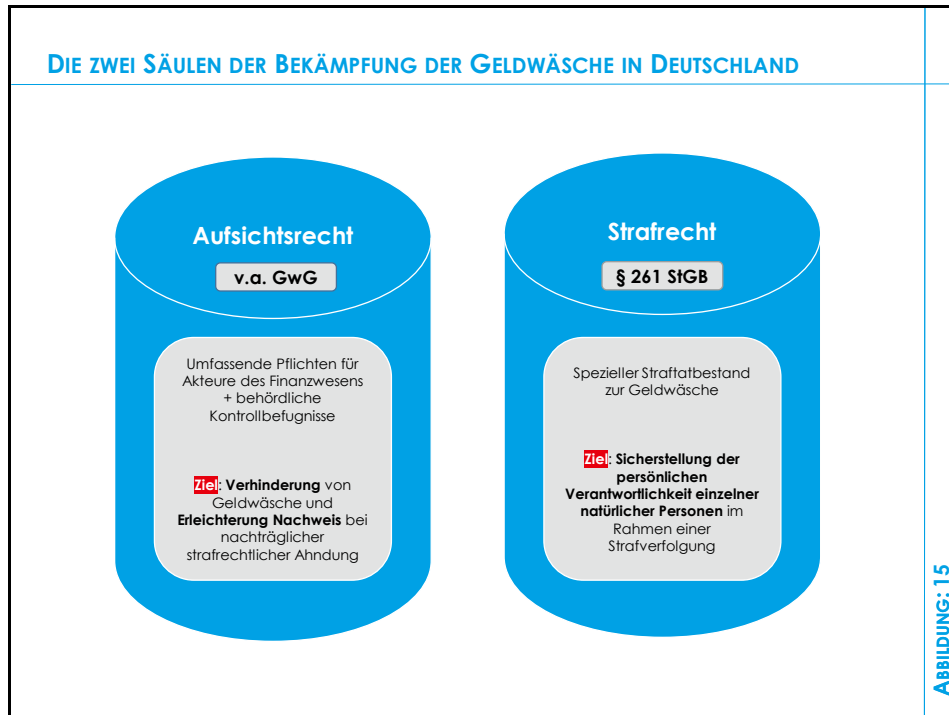


Abbildung 15: Die zwei Säulen der Bekämpfung der Geldwäsche in Deutschland

4.2.2 Seit 2021: All-Crimes-Ansatz zur strafrechtlichen Bekämpfung der Geldwäsche

In 2021 wurde **§ 261 StGB** mit weitreichender praktischer Bedeutung dahingehend geändert, dass grundsätzlich **jede rechtswidrige Tat als Vortat**⁴³ der Geldwäsche gewürdigt werden kann („**All-crimes-Ansatz**“).

4.2.2.1 Ausweitung der geldwäscherechtlichen Sachverhalte

Bislang konnte eine strafbare Handlung nur dann vorliegen, wenn ein Aspekt des **abschließenden Vortatenkatalogs** des § 261 Abs. 1 StGB a.F. erfüllt war.

⁴³ Eine „Vortat“ ist eine rechtswidrige Handlung, aus der ein Vermögensvorteil oder ein Gegenstand stammt, der später „gewaschen“ werden soll.

§ 261 StGB a.F.	§ 261 StGB n.F. (ab 18.03.2021)
(1) Wer einen Gegenstand, der aus einer in Satz 2 genannten rechtswidrigen Tat herrührt, verbirgt, dessen Herkunft verschleiert oder die Ermittlung der Herkunft, das Auffinden, die Einziehung oder die Sicherstellung eines solchen Gegenstandes vereitelt oder gefährdet, wird mit Freiheitsstrafe von drei Monaten bis zu fünf Jahren bestraft.	(1) Wer einen Gegenstand, der aus einer rechtswidrigen Tat herrührt, 6. verbirgt 7. in der Absicht dessen Auffinden, dessen Einziehung oder die Ermittlung von dessen Herkunft zu vereiteln, umtauscht, überträgt oder verbringt, 8. sich oder einem Dritten verschafft oder 9. verwahrt oder für sich oder einen Dritten verwendet, wenn er dessen Herkunft zu dem Zeitpunkt gekannt hat, zu dem er ihn erlangt hat, wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe bestraft.

Künftig **genügt** z.B. auch

- **eine einfache Steuerhinterziehung** nach § 370 AO oder
- **ein Subventionsbetrug** (z.B. bei Kurzarbeitergeld, Corona-hilfen).

4.2.2.2 Strafbarkeit von leichtfertigem Kontakt mit inkriminiertem Vermögen

Vereinfacht und exemplarisch kann der Vortatenkatalog des bisherigen § 261 Abs. 1 **Satz 2** StGB a.F. wie folgt der gegenwärtigen Rechtslage gegenübergestellt werden:

Vortatenkatalog a.F.	Jede Straftat = Vortat
1. Verbrechen (alle Straftaten mit Mindestfreiheitsstrafe von 1 Jahr)	Sämtliche Vortaten aus dem alten Katalog gelten auch weiterhin nach neuer Rechtslage. Es kommen jedoch weitere Straftatbestände ergänzend hinzu, s. u.
2. Bestimmte Vergehen im Bereich Korruption und Betäubungsmittel	
3. Besonders schwere Steuerhinterziehung	
4. Andere Vergehen , wenn sie gewerbsmäßig oder von Bandenmitgliedern begangen werden: - Menschenhandel - Zwangsprostitution - Diebstahl, Unterschlagung - Betrug - Umweltstraftaten	

Vortatenkatalog a.F.	Jede Straftat = Vortat
5. Vergehen im Zusammenhang mit kriminellen oder terroristischen Vereinigungen	
	zuzüglich sonstige rechtswidrige Taten, „leichtere“ Delikte, wie z.B. - leichte Steuerverkürzung - Subventionsbetrug - einfacher Diebstahl („Kaugummidiestahl“) - kleinere Betrügereien - einfache Sachbeschädigung u.v.m.

Durch den neuen Ansatz ist nur noch der **Nachweis der Herkunft aus irgendeiner Straftat** notwendig.

Eine Konkretisierung der Vortat und Subsumtion unter den Katalog ist nicht mehr notwendig. Somit wird der **zumindest leichtfertige Kontakt mit inkriminiertem Vermögen strafbar**.⁴⁴

Hinweis:

Durch den „All-Crimes-Ansatz“ kommt **nun jede Straftat als Vortat für Geldwäsche** in Betracht.

Dadurch wird für Wirtschaftsprüfer das **Risiko erheblich erhöht**, unbeabsichtigt in Geldwäscheaktivitäten einbezogen zu werden.

Unerlässlich ist daher eine **erhöhte Sorgfalt**

- bei der **Mandantenprüfung und -annahme** sowie
- bei der **Durchführung von Prüfungshandlungen**

- **AUDfit®-Rechtsvorschrift 4/1**
„Der besondere Straftatbestand zur Geldwäsche“



siehe
Anlagen-
band

#RV0001

4.2.3 Erweiterung auf Surrogate

Die neue Fassung weitet **Strafbarkeit dahingehend aus**, dass nun **auch Gegenstände** erfasst werden, die **nur indirekt** aus einer Straftat stammen (sog. **Surrogate**).⁴⁵

4.2.3.1 Beispiel: Inkriminierung des Kanzleikontos eines WP's

Ein Täter zahlt den **Gewinn aus seinem Drogengeschäft** bar auf sein Bankkonto ein. Das Bankguthaben rührt aus einer rechtswidrigen Vortat her.

⁴⁴ Vgl. WPK, Auslegungs- und Anwendungshinweise der WPK zum GwG vom 17.10.2024, Tz. 72.

⁴⁵ Vgl. § 261 Abs. 9 StGB.

Bezahlt er mit dem Bankguthaben seinen Wirtschaftsprüfer, dann führt dies zur Inkriminierung des Kanzleikontos, es sei denn, es ist von untergeordneter Bedeutung.⁴⁶

Das **Kanzleikonto** bildet in diesem Fall ein **Surrogat**, so dass die Vermischung zwischen inkriminiertem und weißem Vermögen sehr weit gehen kann.

Sollte es zu behördlichen Ermittlungen kommen, kann das Kanzleikonto **arrestiert** werden.

Es ist ausreichend, dass die illegale Herkunft der Gelder **für möglich gehalten** wird (Anfangsverdacht).

Hinweis:

Vorsicht bei der Entgegennahme von Honorar bei Zweifeln an der Herkunft des Geldes.

Es besteht das **Risiko der Beschlagnahme** von Kanzleivermögen bei der Betreuung von geldwäschebelasteten Mandanten / Auftraggebern.

4.2.3.2 Surrogate im Sinne des Geldwäschegesetzes

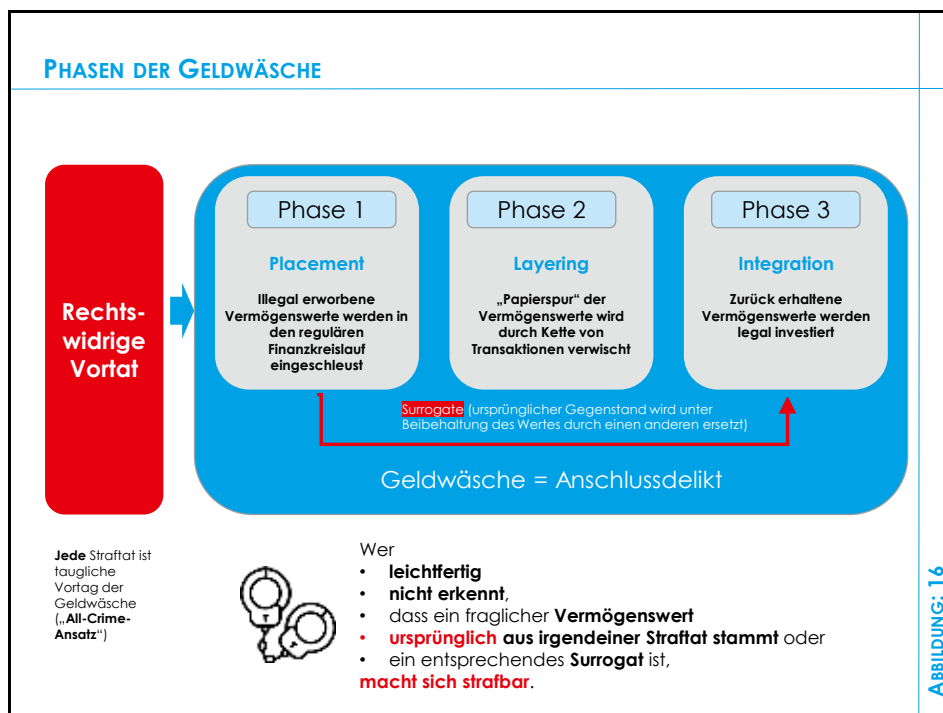


Abbildung 16: Phasen der Geldwäsche

⁴⁶ Entscheidung des BGH: **Quote von 5,9%** war ausreichend, um eine Gesamtinkriminierung bei der Vermischung von legalem mit illegalem Geld zu erhalten (BGH, NStZ 2015, 703). Stammen somit 94,1% aus legalen Geldern, führen 5,9% aus illegalen Quellen zur „Totalkontamination“ des gesamten Betrages. Allerdings gibt aber keine einheitliche Rechtsprechung zu einer allgemein gültigen Quote.

4.2.3.3 Strengere rechtliche Vorgaben für bestimmte Berufsstände

In Bezug auf Steuerberater und Wirtschaftsprüfer ist aufgrund des Qualifikationstatbestandes des § 261 Abs. 4 StGB als Verpflichtete nach dem GwG ein **erhöhter Sorgfaltsmaßstab** anzulegen.

Aufgrund der Erweiterung des Anwendungsbereiches des Straftatbestandes wird es umso wichtiger für Wirtschaftsprüfer,

- die vollständige Erfüllung der geldwäscherechtlichen Verpflichtungen durch ein **gutes und zuverlässiges System zur Erfüllung der Geldwäschepflichten**

nachweisen zu können.

Insbesondere könnten sachgerechte kanzleiindividuelle Geldwäscheregelungen bei der späteren **juristischen Abgrenzung von**

- **Vorsatz und**
- **Leichtfertigkeit**

von rechtlich entscheidender Bedeutung sein.

4.3 (Neue) Anforderungen an das kanzleiindividuelle GwG-Risikomanagementsystem

Als Verpflichtete im Sinne des GWG müssen Wirtschaftsprüfer über ein **wirksames Risikomanagementsystem** zur Verhinderung von Geldwäsche verfügen.

Dies umfasst die **Ermittlung** und **Bewertung** der Risiken für Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung.

Die **Ausführlichkeit der Risikoanalyse** richtet sich nach **Art** und **Umfang** der jeweils ausgeübten Geschäftstätigkeiten.

Wirtschaftsprüfer-Praxen müssen weiter über ein **Hinweisgeber-system** verfügen. Dieses soll Mitarbeitern ermöglichen, **mögliche Verstöße anonym zu melden**.

Praxen, die mehr als **30 Berufsträger** beschäftigen, müssen einen **Geldwäschebeauftragten** bestellen.

4.4 Ausgewählte berufsständisch gebotene Sorgfaltspflichten

Im GwG sind verschiedene Stufen der Sorgfaltspflichten definiert:

UNTERSCHIEDLICHE STUFEN DER SORGFALTPFLICHT NACH DEM GWG		
Stufe der Sorgfaltspflicht	Anwendungsfall (Begründung auf Auftrags- und Mandantenebene erforderlich)	Merkmale
Allgemeine Sorgfaltspflichten	Gilt für alle Geschäftsbeziehungen	Mandantenidentifikation, Überprüfung & Überwachung
Vereinfachte Sorgfaltspflichten	Geringes Risiko (z. B. Behörden, börsennotierte Unternehmen)	Weniger strenge Identifikationsanforderungen
Verstärkte Sorgfaltspflichten	Hochrisiko-Fälle (z. B. Hochrisikoländer)	Zusätzliche Prüfungen & Mittelherkunftsnachweise
Besondere Sorgfaltspflichten bei Drittstaaten	Länder auf Sanktions- oder Hochrisikolisten	Erhöhte Überwachung & Meldepflicht

ABBILDUNG: 17

Abbildung 17: Unterschiedliche Stufen der Sorgfaltspflicht nach dem GwG

Hinweis:

Die Übertragung der internen Sicherungsmaßnahmen auf Dritte **ist der WPK rechtzeitig (mindestens einen Monat im Voraus) anzuzeigen.**⁴⁷

- **AUDfit®-Praxishilfe 4/2**
„Erhebungsbogen zu den Feststellungen nach dem Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz – GwG) – natürliche Person –“
- **AUDfit®-Praxishilfe 4/3**
„Erhebungsbogen zu den Feststellungen nach dem Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz – GwG) – juristische Person/Personengesellschaft –“



siehe
Anlagen-
band

#PH0023

#PH0027

4.4.1 Besonderheiten bei der Identifizierung von Mandanten

Wirtschaftsprüfer müssen die Identität ihrer Mandanten prüfen und die wirtschaftlich Berechtigten von Unternehmen feststellen.

Folgende Informationen müssen für natürliche Personen eingeholt werden:

- Vorname und Nachname
- Geburtsort

⁴⁷ Vgl. WPK, Auslegungs- und Anwendungshinweise zum GwG, 17.10.2024, Tz. 42.

- Geburtsdatum
- Staatsangehörigkeit
- Wohnanschrift

Für die Identifikation muss der Mandant **nicht zwingend anwesend** sein. Es kann alternativ auch ein anderes Verfahren zum Einsatz kommen.

Das **Sicherheitsniveau** des gewählten Verfahrens muss aber in jedem Fall mit einer Dokumentenvorlage vor Ort **gleichwertig** sein.⁴⁸

4.4.2 Alternativen für die Identifizierung **abwesender natürlicher Personen**

Wenn **keine** persönliche Identifizierung vor Ort möglich ist, können unter bestimmten Bedingungen **alternative Verfahren** genutzt werden. Dazu gehören:

4.4.2.1 Möglichkeit der Videoidentifizierung⁴⁹

Direkte visuelle Überprüfung via Videokonferenz. Dabei sind die Vorgaben der BaFin zur Durchführung des Verfahrens zu beachten, wie z.B. ⁵⁰

- **Schulungen** der eingebundenen Mitarbeiter
- Vorhalten **abgetrennter Räumlichkeiten** mit Zugangskontrolle
- **Einholung Einverständnis** der zu identifizierenden Person

4.4.2.2 Elektronischer Identitätsnachweis⁵¹

Nutzung von mit elektronischen Speicher- und Verarbeitungsfunktionen entsprechend **ausgestatteten Personalausweisen**.

Hinweis:

Eine Identifizierung erfordert **zuverlässige, sichere Verfahren**. Die zulässigen Verfahren sind abschließend im Geldwäschegesetz aufgezählt.

Die **bloße Übersendung einer (beglaubigten) Ausweiskopie** ist **nicht ausreichend!**

Diese Kopie könnte gefälschte Informationen beinhalten.

⁴⁸ § 13 Abs. 1 Nr. 2 GWG.

⁴⁹ § 13 Abs. 1 Nr. 2 GWG.

⁵⁰ Vgl. Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, Rundschreiben 3/2017 (GW) – Videoidentifizierungsverfahren vom 10.04.2017, https://www.bafin.de/SharedDocs/Veroeffentlichungen/DE/Rundschreiben/2017/rs_1703_gw_videoident.html (Abruf: 07.03.2025).

⁵¹ § 18 Personalausweisgesetz, § 12 eID-Gesetz oder § 78 Abs. 5 Aufenthaltsgesetz.

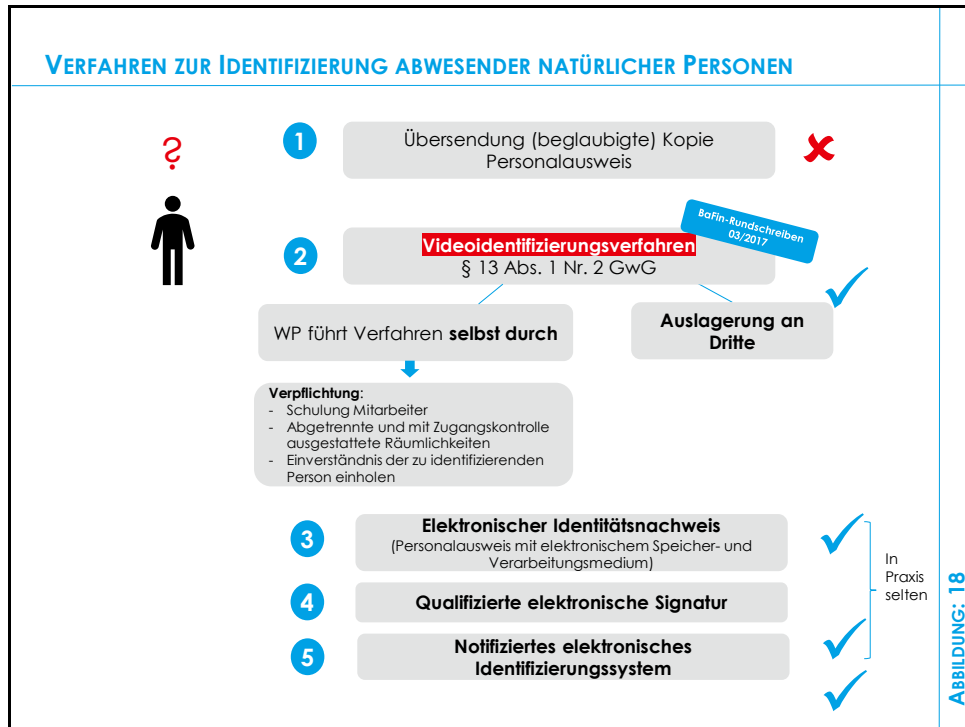


Abbildung 18: Verfahren zur Identifizierung abwesender natürlicher Personen

4.4.3 Identifikation unter Zuhilfenahme Dritter⁵²

Wirtschaftsprüfer können zur Identifizierung **Dritte beauftragen**, sofern diese **ebenfalls als Verpflichtete** den Vorgaben des Geldwäschegesetzes unterliegen.

Geeignete Dritte sind daher andere Verpflichtete nach dem GwG wie **Banken oder Notare**.

Dritte können auch in einem **anderen Mitgliedstaat** der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums ansässig sein.

Die Wirtschaftsprüfer **selbst** bleiben jedoch für die ordnungsgemäße Durchführung der Identitätsprüfung **verantwortlich** und müssen sicherstellen, dass der Dritte die **gleichen Sorgfaltspflichten** erfüllt.

Dazu muss insbesondere ihre **Zuverlässigkeit** regelmäßig kontrolliert werden.

Der Wirtschaftsprüfer muss sich die **Informationen übermitteln** lassen, die der eingeschaltete Dritte zur Identifizierung erlangt hat. Zudem muss sichergestellt sein, dass der Dritte die eingeholten Nachweisdokumente auf **Anfrage jederzeit zur Verfügung** stellt.

⁵² Vgl. § 17 Abs. 1 GwG.

4.4.4 Erfordernis verstärkter Sorgfalt

Bestimmte Umstände erfordern eine **verstärkte Sorgfalt**:

- Wenn **politisch exponierte Personen** oder deren Familienmitglieder involviert sind.⁵³
- Wenn ein Mandant in einem **Hochrisikoland** ansässig ist.⁵⁴
- Wenn Geschäftsbeziehungen oder Transaktionen **unüblich** oder **besonders komplex** erscheinen.

Praxisbeispiel:

Ein Mandant überweist große Beträge aus einem Land, das auf der Liste der Hochrisikoländer steht.

Folge:

- Der Wirtschaftsprüfer führt eine vertiefende Überprüfung durch, um die Mittelherkunft nachzuvollziehen.
- Zudem wird die Geschäftsbeziehung kontinuierlich überwacht.
- **AUDfit®-Praxishilfe 4/4**
„Erhebungsbogen zu den Feststellungen nach dem Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz – GwG)– verstärkte Sorgfaltspflichten –“
- **AUDfit®-Praxishilfe 4/5**
„Länder mit hohem Geldwäscherisiko und unter FATF-Beobachtung – Stand: 24. Februar 2025“
- **AUDfit®-Praxishilfe 4/6**
„Auszug: Wichtige öffentliche Ämter auf nationaler Ebene, auf Ebene internationaler Organisationen und auf Ebene der Organe und Einrichtungen der Europäischen Union“



siehe
Anlagen-
band

#PH0033

#PH0036

#PH0038

4.4.5 Kontinuierliche Überwachung der Geschäftsbeziehung

Der Wirtschaftsprüfer hat die Pflicht, die **Geschäftsbeziehung** in Abhängigkeit von der Risikoeinschätzung **kontinuierlich** zu überwachen.⁵⁵

Ferner ist er verpflichtet, **sicherzustellen**, dass die jeweiligen

- Dokumente
- Daten
- Informationen

⁵³ Eine aktuelle Übersicht über politisch wichtige öffentliche Ämter auf nationaler Ebene und auf Ebene der EU von der Europäischen Kommission („**PEP-Liste**“) findet sich im internen Mitgliederbereich der Internetseite der WPK „Meine WPK“ (Abschnitt: „Geldwäschebekämpfung“).

⁵⁴ Eine aktuelle Übersicht über die Drittstaaten, die von der EU-Kommission als **Drittstaaten mit hohem Risiko** ermittelt wurden, steht im internen Mitgliederbereich der Internetseite der WPK „Meine WPK“ (Abschnitt: „Geldwäschebekämpfung“) zur Verfügung.

⁵⁵ Vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 5 GwG.



siehe
Anlagen-
band

#PH0038

in **angemessenen zeitlichen Abständen aktualisiert** werden.

- **AUDfit®-Praxishilfe 4/6**

„Auszug: Wichtige öffentliche Ämter auf nationaler Ebene, auf Ebene internationaler Organisationen und auf Ebene der Organe und Einrichtungen der Europäischen Union“

Hinweis:

Nach der EU-Geldwäscheverordnung hat eine Aktualisierung der Kundeninformationen, z.B. erneute Einsichtnahme des Personalausweises, **mindestens alle fünf Jahre** zu erfolgen.

Bei einem **erhöhten Risiko** sogar **jährlich**.⁵⁶

Auch wenn die EU-Geldwäscheverordnung **erst im Jahr 2027** Anwendung findet, **empfiehlt die WPK, bereits jetzt** die vorgesehenen **Aktualisierungsintervalle** umzusetzen.⁵⁷

4.5 Im Fokus: Umgang mit Verdachtsmeldungen

4.5.1 In welchen Fällen muss eine Meldung erfolgen?

4.5.1.1 Meldepflicht nach GwG

Nach § 43 GwG besteht u. a. eine Meldepflicht bei:

- **verdächtigen Transaktionen**, die keinen wirtschaftlichen oder rechtmäßigen Hintergrund haben.
- **Unklarheiten über die Identität** wirtschaftlich Berechtigter.
- **Immobilientransaktionen** mit anonymen Investoren.

4.5.1.2 Meldepflicht nach der GwGMeldV-Immobilien

Meldepflichten ergeben sich **zudem** aus einer Verordnung, der GwG-Meld-V-Immobilien, falls ein Wirtschaftsprüfer an einer Immobilien-transaktion mitwirkt.

Dabei ist zu beachten, dass der **WP nicht** von einer Verdachtsmeldung **absehen kann**, nur weil der Immobilienkaufvertrag **durch einen Notar beurkundet** wird, der seinerseits zur Meldung verpflichtet ist.

⁵⁶ Vgl. Artikel 26 Abs. 2 EU-Geldwäscheverordnung.

⁵⁷ Vgl. WPK, Auslegungs- und Anwendungshinweise zum GwG, 17.10.2024, Tz. 118.

Hinweis:

Am **20.01.2025** wurde eine Verordnung zur **Änderung** der **Geldwäschegesetzmeldepflichtverordnung-Immobilien** verabschiedet.⁵⁸ Diese ist am 17.02.2025 in Kraft getreten.

Kernpunkte der Änderung sind die **Anpassung an das Verbot der Barzahlung beim Immobilienerwerb** (§ 16a GwG) sowie die Einführung **neuer Meldetatbestände**.

4.5.2 Entwicklung der Verdachtsmeldungen 2013-2023

Die FIU hat im Oktober 2024 ihren Jahresbericht 2023 veröffentlicht.

Der Aufbau und die wesentlichen Inhalte der Berichte sind über die Jahre hinweg relativ gleichbleibend.

Jedoch fällt im Bericht 2023 eine Besonderheit auf:

Der **erstmalige Rückgang der Anzahl der Verdachtsmeldungen**.

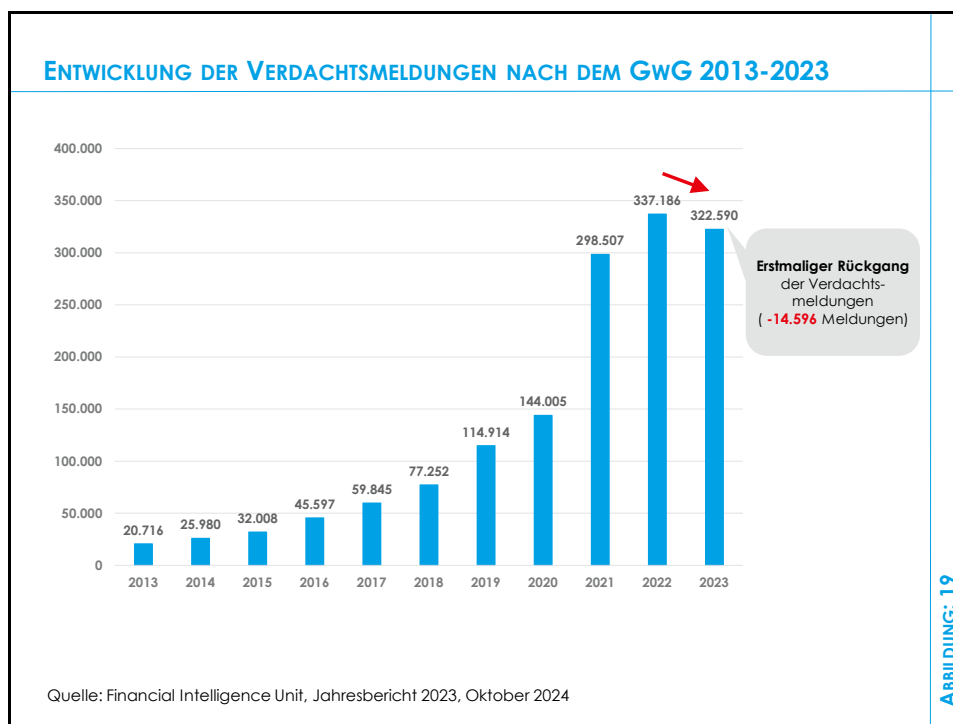


Abbildung 19: Entwicklung der Verdachtsmeldungen nach dem GwG 2013-2023

⁵⁸ Vgl.

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_VII/20_Legislaturperiode/2025-01-20-GwGMeldV-Immobilien/0-Verordnung.html (Abruf: 05.03.2025).

Ursächlich für den Rückgang sind nach Angaben der FIU insbesondere eine **Verlagerung von Quantität hin zur Qualität**, „**Weniger ist mehr**“.

Aufgrund zunehmender fachlicher Qualifizierung bei den Meldeverpflichteten werden **weniger nicht-werthaltige Meldungen** abgegeben, die ohnehin keinen Erkenntnisgewinn bringen.

Stattdessen haben die in 2023 abgegebenen Meldungen **mehr Qualität**.

4.5.3 Spannungsverhältnis Meldepflicht – Verschwiegenheitspflicht

In der früheren Version des § 48 GwG war geregelt, dass ein WP, der Sachverhalte nach § 43 Abs. 1 GwG meldet, nicht wegen dieser Meldung „**verantwortlich**“ **gemacht werden darf**.

Hier befand sich der WP im Spannungsfeld zwischen Meldepflicht und Verstoß gegen die berufsrechtliche Pflicht zur Verschwiegenheit.

Problematisch ist dabei, dass sich der WP bei **Verletzung der Verschwiegenheitspflicht** grundsätzlich **strafbar** macht.⁵⁹

Aus diesem Grund wurde eine **Klarstellung** in § 48 Abs. 1 GwG eingeführt, dass niemand nach

- zivilrechtlichen,
- strafrechtlichen oder
- disziplinarrechtlichen Vorschriften

verfolgt werden kann, der eine Verdachtsmeldung nach § 43 GwG abgibt.⁶⁰

Eine **Ausnahme** besteht nur, wenn die **Meldung**

- **vorsätzlich** oder
- **grob fahrlässig**
- **unwahr**

erstattet worden ist.

⁵⁹ Vgl. § 203 StGB.

⁶⁰ Vgl. Kreditweitzmarktförderungsgesetz

§ 48 GwG a.F.	§ 48 GwG n.F. (ab 01.08.2021)
(1) Wer Sachverhalte nach § 43 Abs. 1 meldet oder eine Strafanzeige nach § 158 der Strafprozessordnung erstattet, darf wegen dieser Meldung oder Strafanzeige nicht verantwortlich gemacht werden, es sei denn, die Meldung oder Strafanzeige ist vorsätzlich oder grob fahrlässig unwahr erstattet worden.	(1) Wer Sachverhalte nach § 43 Abs. 1 meldet oder eine Strafanzeige nach § 158 der Strafprozessordnung erstattet, darf deshalb nicht nach zivilrechtlichen oder strafrechtlichen Vorschriften verantwortlich gemacht oder disziplinarrechtlich verfolgt werden, es sei denn, die Meldung oder Strafanzeige ist vorsätzlich oder grob fahrlässig unwahr erstattet worden.

Hinweis:

Sofern der WP eine Verdachtsmeldung nach § 43 GwG abgibt, braucht er **keine Befürchtungen von strafrechtlichen Konsequenzen nach § 203 StGB** zu haben.⁶¹

4.5.4 Verweis auf vertiefende Beiträge in der UWP-Reihe

Ausgewählte Meldepflichten von Wirtschaftsprüfern wurden in **vergangenen UWP-Seminaren** ausführlich behandelt. Im Bedarfsfalle können Sie dort nachschlagen:

⁶¹ Vgl. WPK, Auslegungs- und Anwendungshinweise zum GwG, 17.10.2024, Tz. 153.

Thema	Inhalte (Auszug)	Fundstelle
Wichtige ausgewählte Meldepflichten (GwG) von Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern gegenüber der FIU	- Financial Intelligence Unit (FIU) - Spektrum der Verpflichtungen für WP - Kreis der Verpflichteten - Besondere Meldepflichten bei Auffälligkeiten im Zusammenhang mit Immobilien-geschäften - Weitere meldepflichtige Sachverhalte - Vorkehrungen in der eigenen WP-Praxis	UWP 1 2023 Thema 3 S. 28ff.
GwG-Verdachtsmeldungen von WP/StB im speziellen Fokus der FIU (neues Typologiepapier)	- Was habe ich als WP mit der FIU zu tun? - Besondere Meldepflichten nach der Immobilien-Meldeverordnung - Typologien der Geldwäsche und Terroris-musfinanzierung für StB (und WP) - Support des Berufsstandes durch die WPK	UWP 2 2023 Thema 4 S. 51ff.

4.5.5 Meldepflicht trotz Rechtsberatungsprivileg?

Allgemein **schützt** das so genannte **Rechtsberatungsprivileg** bestimmte Informationen vor einer Meldepflicht.⁶²

Seine Inanspruchnahme **setzt voraus**, dass der verpflichtete Berufsträger die **Informationen im Rahmen**

- **einer Rechtsberatung** oder
- **einer Prozessvertretung**

erlangt hat.

Das Rechtsberatungsprivileg gilt jedoch **nicht**

- bei Immobiliengeschäften oder
- anonymen Finanzstrukturen.

⁶² § 43 Abs. 2 Satz 1 GWG.

Praxisbeispiel:

Ein Wirtschaftsprüfer entdeckt eine Kette von Transaktionen, die darauf hindeutet, dass Gelder aus unbekannter Quelle mehrfach durch verschiedene Unternehmen transferiert wurden.

Eine Meldung an die Financial Intelligence Unit (FIU) ist erforderlich. Das Rechtsberatungsprivileg ist hier nicht anwendbar.

Hinweis:

Im Zweifel sollte vor diesem rechtlichen Hintergrund stets eine Verdachtsmeldung abgegeben werden.

4.5.6 Registrierungspflicht bei der Financial Intelligence Unit (FIU)

Die FIU ist bundesweit für die **Entgegennahme** und **Auswertung** von Finanztransaktionen, mit denen Geldwäsche oder Terrorisfinanzierung bezweckt sein könnte, verantwortlich.

Seit dem **1. Januar 2024** müssen sich alle Wirtschaftsprüfer beim **Verdachtsmeldeportal** der **Financial Intelligence Unit (FIU)** registrieren. Dies erfolgt über das **"goAML"-Portal**.

Hinweis:

Ohne vorherige Registrierung können **keine Verdachtsmeldungen** abgegeben werden.

Wie aus der Berichterstattung der FIU deutlich wird, waren bereits in 2023 **zahlreiche Neuregistrierungen** zu verzeichnen, so dass sich deren Anzahl innerhalb nur eines Jahres **verdoppelt** hat.

Dies ist auf die **verstärkte Sensibilisierung** auf die Registrierungspflicht durch die FIU zurückzuführen, die auch in den AUDFIT Fortbildungsveranstaltungen häufig thematisiert wurde.

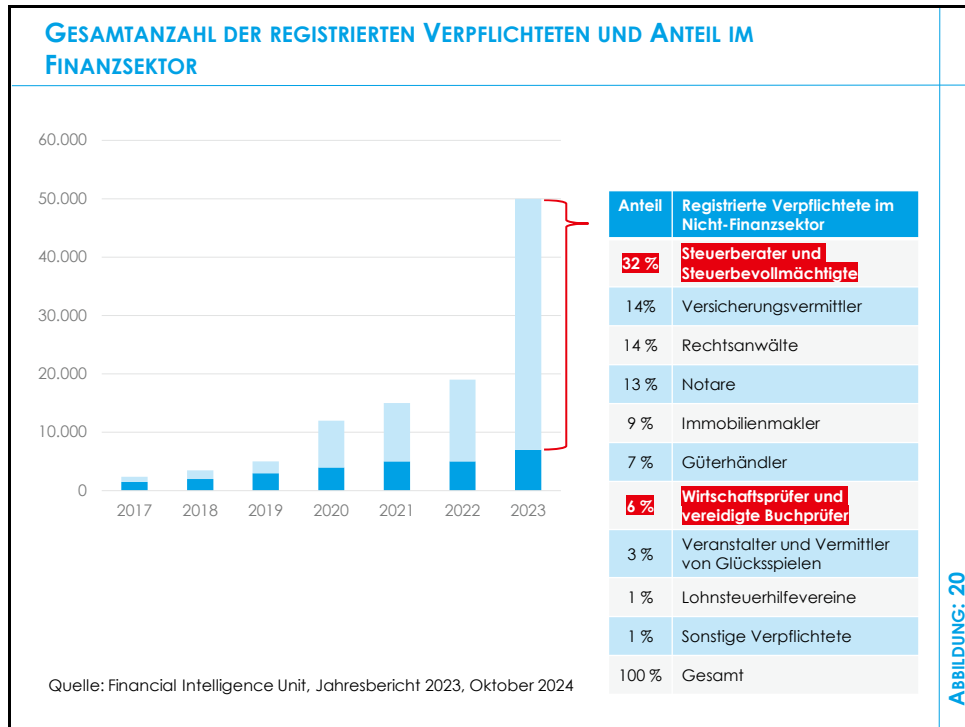


Abbildung 20: Gesamtanzahl der registrierten Verpflichteten und Anteil am Finanzsektor

4.6 Gesonderte Aufbewahrungspflichten

4.6.1 Fristen

Wirtschaftsprüfer müssen sämtliche Identifizierungs- und Prüfdokumente mindestens **fünf Jahre** (nach Mandatsbeendigung) aufbewahren. Dazu gehören:

- Identitätsnachweise
- Risikobewertungen
- Verdachtsmeldungen und zugehörige Dokumentationen

4.6.2 Praxisbeispiel: Mandatsabgang

Ein Mandant wechselt nach drei Jahren zu einer anderen Wirtschaftsprüfer-Praxis.

Die bisherige Kanzlei bewahrt die Identifikationsdokumente weiterhin für eine Dauer von **mindestens fünf und maximal zehn Jahren** gemäß den gesetzlichen Vorgaben auf.

Falls eine Wirtschaftsprüfer-Praxis einen **Geldwäschebeauftragten** benannt hat, sollte die Meldung vorher mit diesem abgestimmt und koordiniert werden.

Nach Vornahme einer Verdachtsmeldung **darf** der Wirtschaftsprüfer die Transaktion **nicht** mehr weiter ausführen.

Dies darf erst erfolgen, wenn **drei Werktage** seit der Meldung vergangen sind, ohne dass die Transaktion staatlicherseits untersagt wurde.

4.7 Aufsicht und Sanktionen

Verstöße gegen das GwG können zu erheblichen Strafen führen:

- **Bußgelder⁶³**
- **berufsrechtliche Konsequenzen** bis hin zum Entzug der Zulassung
- **strafrechtliche Verfolgung** bei vorsätzlicher Unterstützung von Geldwäsche.

4.7.1 Aufsicht der Wirtschaftsprüfer

Die **Wirtschaftsprüferkammer** ist für Wirtschaftsprüfer die zuständige Bußgeldbehörde.

Sie **veröffentlicht** zudem Maßnahmen und Bußgeldentscheidungen, die wegen festgestellter Verstöße gegen das GwG verhängt wurden, für **fünf Jahre auf ihrer Internetseite**.

4.7.2 Praxisbeispiel: Fragebogen der Steuerberaterkammer

Ein Wirtschaftsprüfer versäumt die ordnungsgemäße Identifizierung eines Mandanten.

Die Prüfung der Steuerberaterkammer XYZ (Fragebogen) oder aber die Berichterstattung über die Qualitätskontrolle offenbart erhebliche Mängel.

Die Steuerberaterkammer XYZ verhängt gegen den Berufsangehörigen als berufsrechtliche Maßnahme

- ein Bußgeld und
- veröffentlicht ihre Entscheidung

auf ihrer Internetseite.

4.7.3 Beispiele für Bekanntmachungen nach §57 Abs. 1 GwG

- **AUDfit®-Rechtsvorschrift 4/2**
„Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten“



siehe
Anlagen-
band

#RV0004

⁶³ § 56 GWG

4.7.3.1 Steuerberaterkammer ABC

Als zuständige Aufsichtsbehörde ist die StBK ABC gem. §57 Abs. 1 GwG dazu verpflichtet, auf ihrer Internetseite bestandskräftige Maßnahmen und unanfechtbare Bußgeldentscheidungen, die sie wegen eines Verstoßes gegen das Geldwäschegesetz verhängt hat, zu veröffentlichen.

In der Bekanntmachung sind Art und Charakter des Verstoßes zu benennen.

Die Bekanntmachung muss fünf Jahre auf der Internetseite veröffentlicht bleiben (§57 Abs. 4 GwG).

Auszüge 2025		
Maßnahme	Art und Charakter des Verstoßes	Datum der Veröffentlichung
Verwarnung mit Verwarnungsgeld	1. Verletzung der Pflicht zur Erstellung einer Risikoanalyse, §5 Abs. 1 S. 1 GwG 2. Verletzung der Pflicht zur Dokumentation der Risikoanalyse, § 5 abs. 2 Nr. 2 GwG 3. Verletzung der Pflicht zur Feststellung der sog. PEP-Eigenschaft, § 10 Abs. 1 Nr. 4 GwG	xx.01.2025
Verwarnung und Verwarnungsgeld	Verletzung der Pflicht zur Erstellung der sog. PEP-Eigenschaft, §10 Abs. 1 Nr. 4 GwG	xx.02.2025
Bußgeld i. H. v. 1.500 €	Verletzung der Pflicht zur Dokumentation der Risikoanalyse, §5 Abs. 2 Nr. 2, GwG, 2.	xx.02.2025
...		

4.7.3.2 Weitere Aufsichtsbehörde XYZ: Bekanntmachungen nach §57 GwG

Die Aufsichtsbehörde XYZ hat gemäß §57 Abs. 1 des Gesetzes über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz GwG) bestandskräftige Maßnahmen und unanfechtbare Bußgeldentscheidungen, die sie im Rahmen ihrer Aufsichtstätigkeit nach dem GwG erlassen hat, ggf. unter Berücksichtigung der Einschränkungen in §57 Abs. 2 und 3 GwG, auf ihrer Internetseite bekanntzugeben.

Auszüge 2019–2022			
Art und Charakter des Verstoßes	Art der Maßnahme	Bestands- bzw. rechtskräftig seit	Für den Verstoß verantwortliche natürliche und juristische Person oder Personenvereinigung
Verstoß gegen Sorgfalts- und Meldepflichten (§§ 10 ff. und § 43 ff. GwG)	Gerichtsurteil i. H. v. 6.000 €	xx.xx.xxxx	Anonymisiert gem. § 57 Abs. 2 Satz 2 GwG
Verstoß gegen Sorgfaltspflichten (§§ 10 ff. GwG)	Gerichtsurteil i. H. v. 10.300 €	xx.xx.xxxx	Anonymisiert gem. § 57 Abs. 2 Satz 2 GwG
Verstoß gegen Sorgfaltspflichten (§§ 10 ff. GwG)	Bußgeldbescheid i. H. v. 3.281,25 €	xx.xx.xxxx	Anonymisiert gem. § 57 Abs. 2 Satz 2 GwG
Verstoß gegen Mitwirkungspflichten (§§ 52 Abs. 1 GwG)	Bußgeldbescheid i. H. v. 7.000 €	xx.xx.xxxx	Anonymisiert gem. § 57 Abs. 2 Satz 2 GwG
...			

4.7.3.3 Wirtschaftsprüferkammer: Bekanntmachungen von Maßnahmen im Internet (§ 57 Abs. 1 GwG) – vgl. (www.wpk.de)

„Die Wirtschaftsprüferkammer ist als Geldwäscheaufsichtsbehörde verpflichtet, bestandskräftige Maßnahmen und unanfechtbare Bußgeldbescheide, die wegen eines Verstoßes gegen geldwäscherechtliche Pflichten verhängt wurden, auf ihrer Internetseite bekannt zu machen, § 57 Abs. 1 Geldwäschegesetz (GwG).

Die Bekanntmachung soll nicht nur Informationen zu Art und Charakter des Verstoßes enthalten, sondern auch die verantwortlichen natürlichen oder juristischen Personen und Personenvereinigungen benennen, von denen der Verstoß begangen wurde. Die Bekanntmachung darf erst nach 5 Jahren von der Internetseite gelöscht werden (§ 57 Abs. 4 GwG).“
(Quelle: www.wpk.de)

Stand: 30.03.2025

Maßnahmen 2024–2025			
Maßnahme	Adressat der Maßnahme	Art der Tätigkeit/Auftragsgegenstand:	Einzelheiten
„Bußgeld i. H. v. 1.000 €	WP Herr xxx xxx	Verstoß gegen die Mitwirkungspflicht nach §52 Abs. 1 Nr. GwG	Fragebogen zur Erfüllung der geldwäscherechtlichen Pflichten für das Jahr 2023 wurde nicht übermittelt
Datum der Veröffentlichung: 11.12.2024			
Bußgeld i. H. v. 1.200 €	vBP Herr xxx xxx	Verstoß gegen die Dokumentationspflicht der Risikoanalyse nach §5 Abs. 2 Nr. 1 GwG; Verstoß gegen die Mitwirkungspflicht nach §52 Abs. 1 Nr. 1 GwG (§§ 10 ff. GwG)	Die Risikoanalyse wurde nicht dokumentiert. Rückfragen zu Angaben im Fragebogen zur Erfüllung der geldwäscherechtlichen Pflichten wurden nicht beantwortet“
Datum der Veröffentlichung: 25.03.2025 (Quelle: www.wpk.de)			

4.7.4 Zusammenfassende Darstellung der einschlägigen Normen für die WP-Praxis

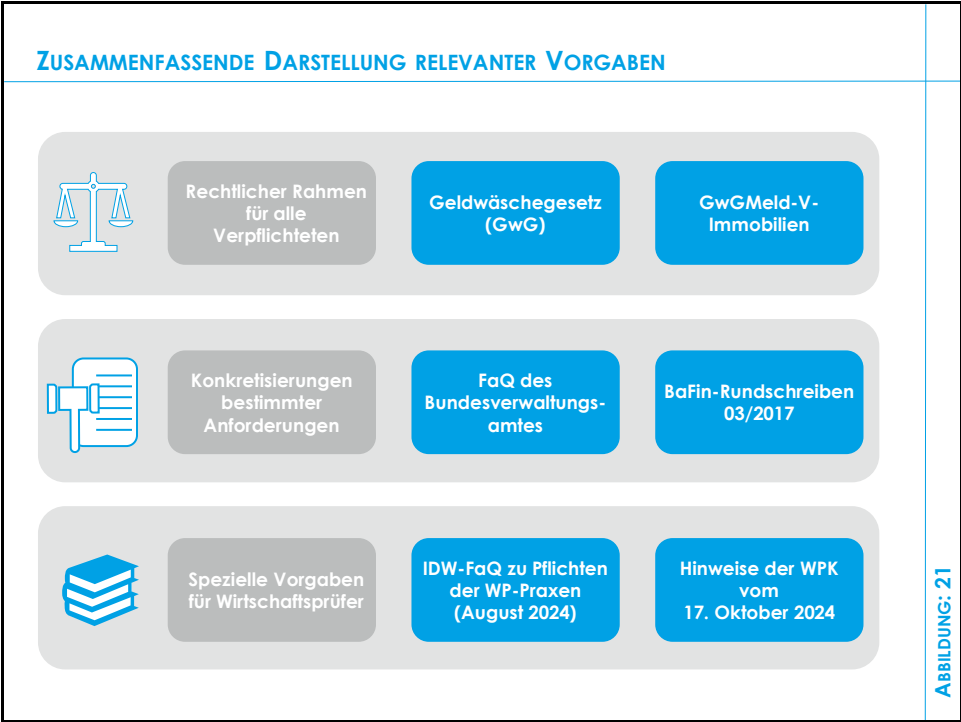


Abbildung 21: Zusammenfassende Darstellung relevanter Vorgaben



siehe
Anlagen-
band

4.8 AUDfit®-Praxishilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Praxishilfe 4/1:**
„Neuerungen in den Verlautbarungen für die WP-Praxis zum Thema Geldwäscheprävention“
- **AUDfit®- Praxishilfe 4/2:**
„Erhebungsbogen zu den Feststellungen nach dem Gesetz über das Auf-spüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz – GwG) – natürliche Person –“
- **AUDfit®- Praxishilfe 4/3:**
„Erhebungsbogen zu den Feststellungen nach dem Gesetz über das Auf-spüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz – GwG) – juristische Person/Personengesellschaft“
- **AUDfit®- Praxishilfe 4/4:**
„Erhebungsbogen zu den Feststellungen nach dem Gesetz über das Auf-spüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz – GwG)– verstärkte Sorgfaltspflichten – Fallbeispiel: Sachverhalt Eiche GmbH – Handelsbilanz zum 31.12.2024“
- **AUDfit®- Praxishilfe 4/5:**
Länder mit hohem Geldwäscherisiko und unter FATF-Beobachtung – Stand: 24. Februar 2025“
- **AUDfit®- Praxishilfe 4/6:**
Auszug: Wichtige öffentliche Ämter auf nationaler Ebene, auf Ebene internationaler Organisationen und auf Ebene der Organe und Einrichtungen der Europäischen Union“

#PH0022

#PH0023

#PH0027

#PH0033

#PH0036

#PH0038



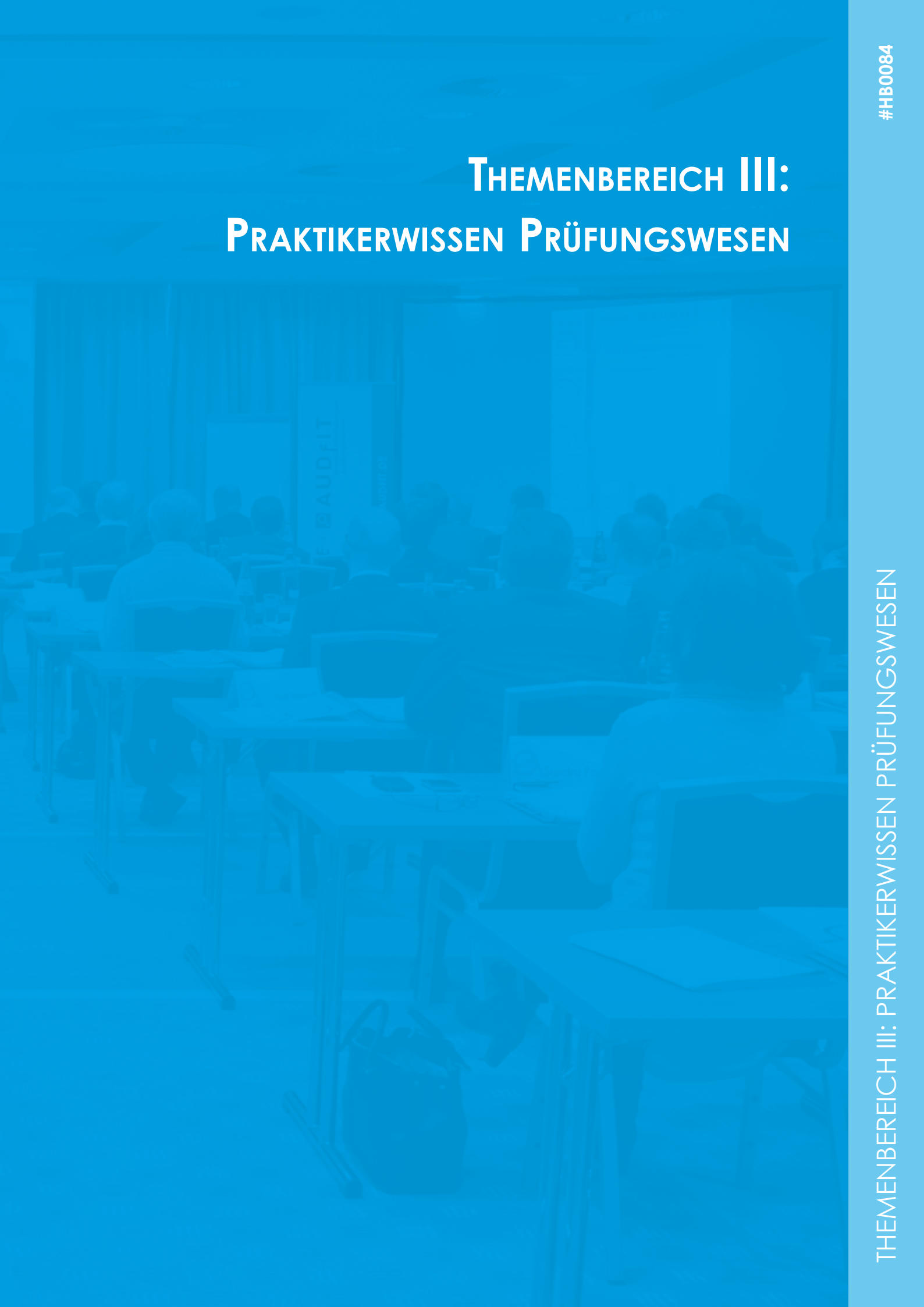
siehe
Anlagen-
band

4.9 AUDfit®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema

- **AUDfit®-Rechtsvorschrift 4/1:**
„Der besondere Straftatbestand zur Geldwäsche“
- **AUDfit®-Rechtsvorschrift 4/2:**
„Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten“

#RV0001

#RV0004



THEMENBEREICH III: PRAKTIKERWISSEN PRÜFUNGSWESEN

Seite #HB0085

THEMA 5:
**Neue Pflichten für den
eingebundenen Teilbereichsprüfer
gegenüber dem
Konzernabschlussprüfer
(ISA [DE] 600)**

AUDfit®
praxis | fortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audit.de

5. Neue Pflichten für den eingebundenen Teilbereichsprüfer gegenüber dem Konzernabschlussprüfer (ISA [DE] 600)

	Seite
5.1 Praktische Relevanz von ISA [DE] 600 (Revised)	#HB0087
5.1.1 Primär: Relevanz für die Prüfung von Konzernabschlüssen	#HB0087
5.1.2 Sekundär: Relevanz für die Prüfer von Tochtergesellschaften (Teilbereichsprüfer)	#HB0087
5.1.3 Konkretisierung bekannter Standards für die Anforderung von Konzernabschlussprüfungen	#HB0087
5.2 Auftragsannahme	#HB0089
5.2.1 Neuregelung Nr. 1: Entbindung der Verschwiegenheitspflicht gegenüber dem Konzernabschlussprüfer	#HB0089
5.2.2 Grundsätzliche Vorgehensweise	#HB0089
5.2.3 Ausnahme: Gesetzliche Verpflichtung	#HB0089
5.3 Phase 2: Prüfungsplanung	#HB0089
5.3.1 Neuregelung Nr. 2: Der Teilbereichsprüfer wird Bestandteil des konzernweiten Prüfungsteams	#HB0089
5.3.2 Einhaltung der beruflichen Verhaltensanforderungen und Bestätigung zur Kooperation mit dem Konzernabschlussprüfer (Nr. 3 + Nr. 4)	#HB0091
5.4 Kommunikation der für das Verständnis relevanten Sachverhalte	#HB0091
5.4.1 Neuregelung Nr. 5: Gegenseitige Kommunikationspflichten	#HB0091
5.5 Risikoidentifizierung und Risikobeurteilung	#HB0092
5.5.1 Neuregelung Nr. 6: Keine eigenen Prüfungshandlungen bezüglich Risikoidentifizierung und Risikobeurteilung	#HB0092
5.5.2 Neuregelung Nr. 7: Übernahme der gesonderten Risikobeurteilung des Konzernabschlussprüfers mit ausschließlichem inhaltlichen Bezug zur Konzernabschlussprüfung	#HB0093
5.6 Wesentlichkeit	#HB0094
5.6.1 Neuregelung Nr. 8: Potentielle Mitwirkungspflichten bei der Festlegung der Teilbereichswesentlichkeit	#HB0094
5.6.2 Stärkung der Rolle der Teilbereichsprüfer	#HB0094

		Seite
5.6.3	Kontinuierlicher Informationsaustausch gefordert	#HB0094
5.7	Reaktion auf beurteilte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen	#HB0095
5.7.1	Neuregelung Nr. 9: Spezifischere Beschreibung des Umfangs der prüferischen Tätigkeiten des Teilbereichsprüfers	#HB0095
5.7.2	Neuregelung Nr. 10: Wahrung der Eigenverantwortlichkeit des Teilbereichsprüfers	#HB0096
5.8	Dokumentation, Berichterstattung und Kommunikation	#HB0097
5.9.	Zusammenfassender Überblick der zehn Neuregelungen	#HB0097

5.1 Praktische Relevanz von ISA [DE] 600 (Revised)

Mit der Veröffentlichung des **ISA [DE] 600 (Revised)** erfolgte eine grundlegende Überarbeitung des Standards für Konzernabschlussprüfungen.

5.1.1 Primär: Relevanz für die Prüfung von Konzernabschlüssen

Der neue ISA [DE] 600 (Revised) ist in Deutschland für Prüfungen von Konzernabschlüssen für Zeiträume, die am oder **nach dem 15. Dezember 2024 beginnen**, verpflichtend anzuwenden⁶⁴.

5.1.2 Sekundär: Relevanz für die Prüfer von Tochtergesellschaften (Teilbereichsprüfer)

ISA [DE] 600 (Revised) hat auch Bedeutung für die (isolierte) Prüfung der Abschlüsse von Tochtergesellschaften, die häufig als Grundlage für die Konzernabschlussprüfung herangezogen wird.

5.1.3 Konkretisierung bekannter Standards für die Anforderung von Konzernabschlussprüfungen

ISA [DE] 600 (Revised) **konkretisiert** zentrale Anforderungen anderer ISA[DE]-Standards, insbesondere

- des Qualitätsmanagements (**IDW QMS 1**),
- die Verantwortung für die Prüfungsqualität (**ISA [DE] 220 (Revised)**) und
- die Risikoidentifikation (**ISA [DE] 315 (Revised 2019)**),

indem er diese speziell für Konzernabschlussprüfungen inhaltlich modifiziert und entsprechend auf das Zusammenwirken mit Teilbereichsprüfern überträgt.

⁶⁴ vgl. ISA [DE] 600 (Revised) Tz. D.12.1, eine freiwillige vorzeitige Anwendung des ISA [DE] für Zeiträume, die am oder nach dem 15. Dezember 2023 beginnen, ist zulässig.

Insbesondere das **Konzept der Gesamtverantwortung** wird aus ISA [DE] 220 (Revised) übernommen. Hiernach ist nun der für den **Konzernprüfungsauftrag Verantwortliche verpflichtet** die Gesamtverantwortung für die **Steuerung und Erzielung von Qualität** beim Auftrag zur Konzernabschlussprüfung zu übernehmen.

Der Konzernabschlussprüfer ist also insbesondere **verantwortlich für**

- die **Anwendung der berufsständischen Anforderungen** nach ISA [DE] 600 (Revised)
- einschließlich der **Anleitung und Beaufsichtigung** der Teilbereichsprüfer und **Durchsicht** dessen Arbeitspapiere.

Diese Verantwortung wirkt sich umfassend auf die Zusammenarbeit mit den Teilbereichsprüfern aus und fordert eine **kontinuierliche Einbindung** des Konzernabschlussprüfers in die Prüfung des Teilbereichs.⁶⁵

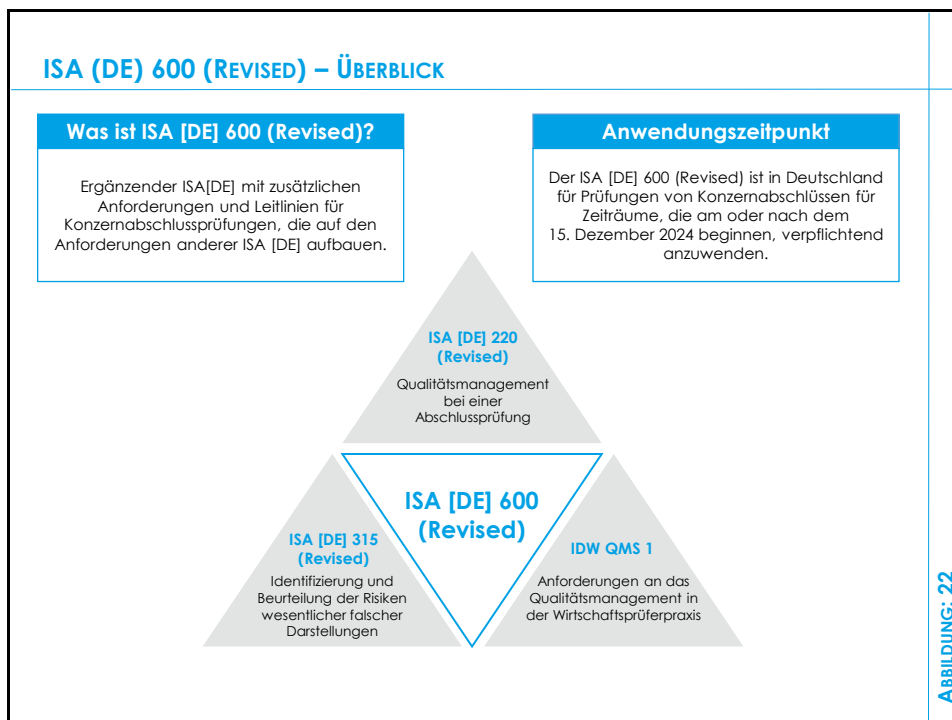


Abbildung 22: ISA [DE] 600 (Revised) - Überblick

Im Folgenden werden entlang der einzelnen Prüfungsphasen

zehn Neuregelungen

vorgestellt, die künftig speziell von Teilbereichsprüfern zu beachten sind.

⁶⁵ vgl. ISA [DE] 600 (Revised), Tz. 16

5.2 Auftragsannahme

5.2.1 Neuregelung Nr. 1: Entbindung der Verschwiegenheitspflicht gegenüber dem Konzernabschlussprüfer

Dem Konzernabschlussprüfer ist die Einsichtnahme in sämtliche für die Konzernabschlussprüfung relevanten Arbeitspapiere zu gewähren.⁶⁶

5.2.2 Grundsätzliche Vorgehensweise

Deswegen empfiehlt es sich für den Prüfer der Tochtergesellschaft bereits im Rahmen des Auftragsbestätigungsschreibens eine **Entbindung der Verschwiegenheit** für die Zwecke der Konzernabschlussprüfung zu vereinbaren.

Eine **mögliche Formulierung** könnte hier wie folgt aussehen: „Über unsere prüferischen Tätigkeiten werden wir an den Konzernabschlussprüfer in dem in den Audit-Instructions geforderten Umfang berichten. Eine Berichterstattung an andere als die vorgenannten Parteien ist nicht vorgesehen.“

5.2.3 Ausnahme: Gesetzliche Verpflichtung

Sollte eine Entbindung per gesetzlicher Regelung z. B. nach **§ 320 Abs. 3 S. 2 HGB** bereits vorliegen, so ist eine zusätzliche Passage im Auftragsbestätigungsschreiben **nicht erforderlich**.

Hinweis:

Wenn der Teilbereichsprüfer zugleich auch den Jahresabschluss des Tochterunternehmens prüft, umfasst das Einsichtsrecht des Konzernprüfers **nur konzernrelevante Arbeitspapiere**.

Um dies organisatorisch sicherzustellen, muss der Teilbereichsprüfer eine **klare organisatorische Trennung** seiner Auftragsdokumentation vornehmen.

5.3 Phase 2: Prüfungsplanung

5.3.1 Neuregelung Nr. 2: Der Teilbereichsprüfer wird Bestandteil des konzernweiten Prüfungsteams

5.3.1.1 Bisher: Getrennte Prüfungsteams

Der bisherige ISA [DE] 600 unterschied strikt zwischen dem Konzernprüfungsteam und den Teilbereichsprüfern, die als eigenständige Prüfungsteams galten.

⁶⁶ vgl. ISA [DE] 600 (Revised), Tz. 59

Die Zusammenarbeit erfolgte durch Konzernprüfungsanweisungen, die die Teilbereichsprüfer annahmen und umsetzten. Zudem berichteten sie an das Konzernprüfungsteam, das sich in ihre Arbeiten nur in geringem Umfang involvierte.

5.3.1.2 Künftig: Einheitliche konzernweite Prüfungsteams

Mit der überarbeiteten Fassung wird stattdessen das Konzept eines **einheitlichen konzernweiten Prüfungsteams** eingeführt. Dieses umfasst

- den Konzernabschlussprüfer und
- alle Teilbereichsprüfer einschließlich ihrer Teammitglieder.⁶⁷

Durch diese Änderung werden die **Teilbereichsprüfer** nicht mehr als gesonderte Einheiten betrachtet, sondern als **integrierte Mitglieder** des konzernweiten Prüfungsteams.

Ziel ist eine **engere Zusammenarbeit** und eine **stärkere Abstimmung** entlang der gesamten Konzernprüfung.

Diese neue Abgrenzung der Definition des Teilbereichsprüfers begründet die enge Verzahnung zu den Anforderungen nach **ISA [DE] 220 (Revised)**.

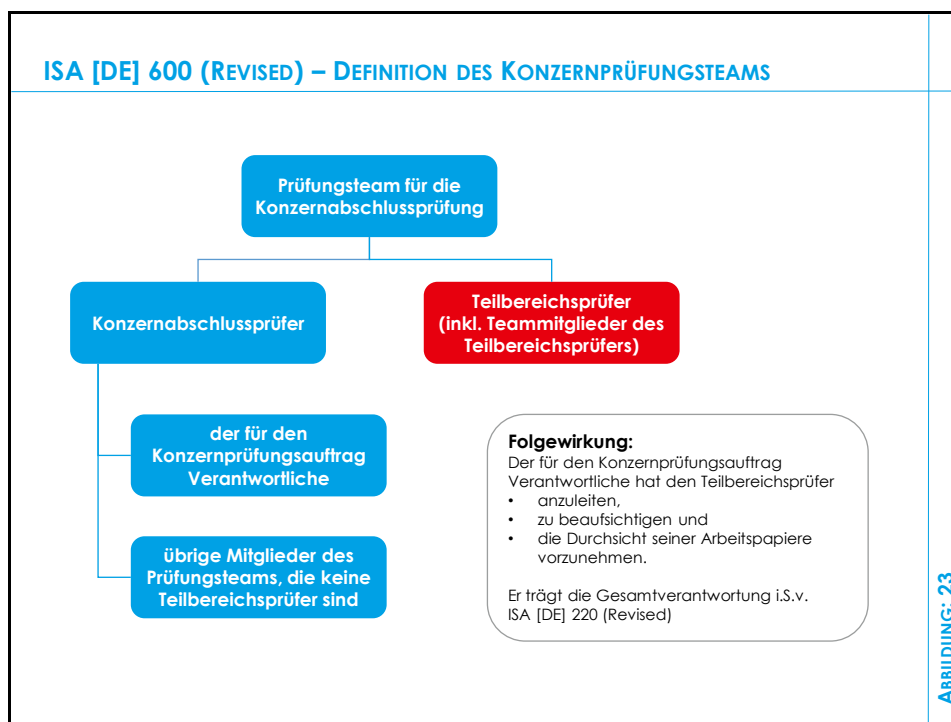


Abbildung 23: ISA [DE] 600 (Revised) – Definition des Konzernprüfungsteams

⁶⁷ vgl. ISA [DE] 600 (Revised), Tz. 14

5.3.2 Einhaltung der beruflichen Verhaltensanforderungen und Bestätigung zur Kooperation mit dem Konzernabschlussprüfer

5.3.2.1 Neuregelung Nr. 3: Bestätigung des Teilbereichsprüfers

Der Teilbereichsprüfer hat dem Konzernabschlussprüfer zu bestätigen, dass er die für den Auftrag zur Konzernabschlussprüfung einschlägigen relevanten **beruflichen Verhaltensanforderungen** (inkl. Unabhängigkeit) **versteht und einhalten** wird.⁶⁸

5.3.2.2 Neuregelung Nr. 4: Kooperationsverpflichtung des Teilbereichsprüfers

Darüber hinaus hat der Teilbereichsprüfer dem für den Konzernprüfungsauftrag Verantwortlichen zu bestätigen, dass er **kooperieren** wird und die **geforderten Tätigkeiten durchführen** wird.⁶⁹

5.3.2.3 Anforderungen an Teilbereichsprüfer deutlich spezifiziert

Mit ISA [DE] 600 (Revised) werden die **Anforderungen** des Konzernabschlussprüfers an den Teilbereichsprüfer deutlich **spezifischer**.

5.3.2.4 Frühzeitiges Kick-off Meeting empfehlenswert

Um eine reibungslose Zusammenarbeit zu gewährleisten, empfiehlt sich ein **frühzeitiges Kick-Off-Meeting**. In diesem Rahmen können Unklarheiten zu den

- Audit-Instructions,
- Berichtswesen und
- weiteren spezifischen Anforderungen

geklärt werden. Dadurch lassen sich Missverständnisse vermeiden und die Effizienz der Prüfungsdurchführung verbessern.

5.4 Kommunikation der für das Verständnis relevanten Sachverhalte

5.4.1 Neuregelung Nr. 5: Gegenseitige Kommunikationspflichten

Die gegenseitigen Kommunikationspflichten zwischen Konzernabschlussprüfer und Teilbereichsprüfer gewinnen an Bedeutung und bergen Haftungsrisiken.

⁶⁸ vgl. ISA [DE] 600 (Revised), Tz. 25

⁶⁹ vgl. ISA [DE] 600 (Revised), Tz. 23

5.4.1.1 Kommunikationspflichten von oben nach unten

Grundsätzlich liegt die **Verantwortung beim Konzernabschlussprüfer**

- ein **Verständnis vom Konzern** und seinem Umfeld,
 - den **maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen** und
 - dem **IKS** des Konzerns
- zu gewinnen.

Demnach hat der **Konzernabschlussprüfer** den Teilbereichsprüfer **zeitgerecht** über relevante Sachverhalte zu informieren.

5.4.1.2 Kommunikationspflichten von unten nach oben

Umgekehrt besteht jedoch auch die **Pflicht** des **Teilbereichsprüfers**, den Konzernabschlussprüfer über

- relevante Sachverhalte für die **Identifizierung und Beurteilung** der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Konzernabschluss,
- vom Konzernabschlussprüfer nicht identifizierte Beziehungen zu **nahestehenden Personen** und
- identifizierte Ereignisse oder Umstände, die bedeutsame Zweifel an der **Fähigkeit des Konzerns zur Fortführung der Geschäftstätigkeit** aufwerfen können,

zu informieren.⁷⁰

5.5 Risikoidentifizierung und Risikobeurteilung

5.5.1 **Neuregelung Nr. 6: Keine eigenen Prüfungshandlungen bezüglich Risikoidentifizierung und Risikobeurteilung**

Der Teilbereichsprüfer hat grundsätzlich

- **keine** eigenen Prüfungshandlungen
- zur Risikoidentifizierung und
- Risikobeurteilung hinsichtlich der Konzernabschlussprüfung durchzuführen.⁷¹

Das bedeutet, wenn der Teilbereichsprüfer zeitgleich gesetzlich oder freiwillig beauftragt ist, den **Jahresabschluss** des Teilbereichs durchzuführen, hat er hierfür **eigene Prüfungshandlungen** zur Risikoidentifizierung und Risikobeurteilung durchzuführen.

Sollte der Teilbereichsprüfer in die Prüfungshandlungen zur Risikoidentifizierung und Risikobeurteilung **einbezogen** werden, so

⁷⁰ vgl. ISA [DE] 600 (Revised), Tz. 32

⁷¹ vgl. ISA [DE] 600 (Revised), Tz. 33

ist dieser hierzu vom Konzernabschlussprüfer **explizit aufzufordern**.

In der Praxis ist insbesondere bei heterogenen Konzernen mit einer Vielzahl von Teilbereichen davon auszugehen, dass die Teilbereichsprüfer hier **frühzeitig und umfangreich** in die Prüfungshandlungen des Konzernabschlussprüfers mit einbezogen werden.

Dies hat der Teilbereichsprüfer im Rahmen seiner **personellen Planung** zu berücksichtigen und daher rechtzeitig mit dem Konzernabschlussprüfer abzustimmen.



Abbildung 24: ISA [DE] 600 (Revised) – Verständnisgewinnung, Risikoidentifizierung und Risikobeurteilung

5.5.2 Neuregelung Nr. 7: Übernahme der gesonderten Risikobeurteilung des Konzernabschlussprüfers mit ausschließlichem inhaltlichen Bezug zur Konzernabschlussprüfung

Der Teilbereichsprüfer hat die **Risikobeurteilungen** des Konzernabschlussprüfers für Zwecke der Konzernabschlussprüfung in seine Auftragsdokumentation zu **übernehmen**.

Den Konzernabschlussprüfer treffen hier erweiterte Kommunikationsanforderungen. Die Risikobeurteilung des Konzernabschlussprüfers muss dem Teilbereichsprüfer **spezifisch für den jeweiligen Teilbereich** kommuniziert werden.

Der Teilbereichsprüfer muss auf **Kontenebene** die **Prüfungsziele** sowie die Beurteilung **inhärenter Risiken** für seinen Teilbereich

aus den Audit-Instructions bzw. anderer geeigneter Kommunikationsmittel entnehmen können.

Der Teilbereichsprüfer ist somit ausführendes Organ unter Anleitung des Konzernabschlussprüfers.

5.6 Wesentlichkeit

5.6.1 Neuregelung Nr. 8: Potentielle Mitwirkungspflichten bei der Festlegung der Teilbereichswesentlichkeit

5.6.2 Stärkung der Rolle der Teilbereichsprüfer

Mit der überarbeiteten Fassung des ISA [DE] 600 (Revised) wird die **Rolle der Teilbereichsprüfer** in der Festlegung der Wesentlichkeit deutlich **gestärkt**.

Während früher die **Toleranzwesentlichkeit** für Teilbereiche weitgehend vom Konzernprüfungsteam vorgegeben wurde, betont der neue Standard die **aktive Mitwirkung** der Teilbereichsprüfer an diesem Prozess.

Teilbereichsprüfer müssen sicherstellen, dass die für ihren Prüfungsbereich festgelegte Toleranzwesentlichkeit in **Einklang mit der Gesamtwesentlichkeit** des Konzerns steht.

5.6.3 Kontinuierlicher Informationsaustausch gefordert

Dies erfordert eine **kontinuierliche Kommunikation** mit dem Konzernabschlussprüfer, insbesondere wenn mehr oder größere falsche Darstellungen als erwartet festgestellt werden.⁷²

Ein weiterer zentraler Punkt ist das **Aggregationsrisiko**: Selbst kleinere Fehler können sich konzernweit summieren und zu einer wesentlichen falschen Darstellung führen. Die neue Regelung verpflichtet Teilbereichsprüfer daher, solche Abweichungen konsequent zu dokumentieren und zu melden.

Durch diese Anpassungen wird das **Zusammenspiel zwischen Teilbereichs- und Konzernprüfer** vertieft und die Prüfungsqualität auf Konzernebene erhöht.

⁷² vgl. ISA [DE] 600 (Revised), Tz. A122f.

5.7 Reaktion auf beurteilte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

5.7.1 Neuregelung Nr. 9: Spezifischere Beschreibung des Umfangs der prüferischen Tätigkeiten des Teilbereichsprüfers

ISA [DE] 600 (Revised) verändert die Herangehensweise zur Bestimmung **bei welchen Teilbereichen zusätzliche Prüfungshandlungen durchzuführen sind**.

So wurde bisher z. B. auf Basis einer Bezugsgröße, wie z. B. Umsatzerlöse, ein Prozentsatz für „Full Scope Audits“ ermittelt.

Demnach wurden z. B. alle Teilbereiche **größer 15 %** der Konzernumsatzerlöse im Rahmen von „**Full Scope Audits**“ berücksichtigt.

Der überarbeitete Prüfungsstandard führt eine **dezidierte und spezifischere Betrachtung** ein.

Konkret wird für die Praxis erwartet, dass der Umfang an „Full Scope Audits“ rückläufig ist und eine **stärkere Abschlussposten- bzw. Prüffeldbetrachtung** erfolgt.

Das heißt konkret, dass auf Basis der **konzernweiten Risikobeurteilung** für die jeweiligen Konten nach Risikoeinschätzung festgelegt wird, **über welche Teilbereiche ausreichend und geeignete Prüfungsnachweise erlangt werden sollen**.

In der Folge werden spezifischere Ausführungen zu den relevanten Abschlussposten bzw. durchzuführenden Prüfungshandlungen in den Audit-Instructions aufgenommen.

Der Teilbereichsprüfer hat **spezifische** Vorgaben

- zu **Art**,
- **zeitlicher Einteilung und Umfang**

seiner prüferischen Tätigkeiten zu berücksichtigen.

Durch die veränderte Abgrenzung des Umfangs prüferischer Tätigkeiten, können sich zudem für Teilbereichsprüfer nachteilige Entwicklungen des **Prüfungshonorars** ergeben.

Hinweis:

Die Möglichkeit, eine **prüferische Durchsicht** der Finanzinformationen eines Teilbereichs durchzuführen, wie sie unter dem bisherigen ISA [DE] 600 erlaubt war, **entfällt** im neuen ISA [DE] 600 (Revised).

ISA [DE] 600 (REVISED) – UMFANG PRÜFERISCHER TÄTIGKEITEN	
Arten der Tätigkeiten gem. ISA [DE] 600 (vgl. Tz. 27, 29)	Umfang der Tätigkeiten gem. ISA [DE] 600 (Revised) (vgl. Tz. A131)
Prüfung der Finanzinformationen des Teilbereichs	Planung und Durchführung weiterer Prüfungshandlungen zu den Finanzinformationen des Teilbereichs insgesamt
Prüfung von Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben	Planung und Durchführung weiterer Prüfungshandlungen zu einer oder mehreren Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben
Festgelegte Prüfungshandlungen	Durchführung spezifischer weiterer Prüfungshandlungen
Prüferische Durchsicht	n/a

ABBILDUNG: 25

Abbildung 25: ISA [DE] 600 (Revised) – Umfang prüferischer Tätigkeiten

5.7.2 Neuregelung Nr. 10: Wahrung der Eigenverantwortlichkeit des Teilbereichsprüfers

Die Verpflichtung des Konzernabschlussprüfers zur **Anleitung und Beaufsichtigung der Teilbereichsprüfer**, **überlagert nicht** dessen berufsrechtliche Pflicht zur **eigenverantwortlichen** Berufsausübung.

Der Teilbereichsprüfer bleibt für seine **fachlichen Entscheidungen** eigenständig verantwortlich. Seine Beurteilungen müssen unabhängig erfolgen.

Die Beaufsichtigung durch den Konzernabschlussprüfer dient der **Konsistenz und Verwertbarkeit** der Prüfungsleistungen. Sie darf jedoch nicht in konkrete fachliche Entscheidungen eingreifen.

Nach **§ 43 WPO** und **§ 12 BS WP/vBP** muss der Teilbereichsprüfer seinen Beruf **gewissenhaft und eigenverantwortlich** ausüben. Weisungen des Konzernabschlussprüfers dürfen diese Vorgabe nicht einschränken.

Bei abweichenden Einschätzungen sollten Teilbereichs- und Konzernprüfer eine einvernehmliche Lösung anstreben.

Prüfungsanweisungen ("Audit Instructions") sind zulässig, solange sie lediglich den Rahmen der Tätigkeit definieren. Sie dürfen jedoch **nicht** die **fachliche Unabhängigkeit** des Teilbereichsprüfers einschränken oder seine **Prüfungsergebnisse** beeinflussen.

5.8 Dokumentation, Berichterstattung und Kommunikation

Alle im Rahmen der Prüfung **festgestellten Fehler oder Unstimmigkeiten** in der Finanzberichterstattung sind dem Konzernabschlussprüfer **unverzüglich zu melden**, einschließlich potenzieller Auswirkungen auf den Konzernabschluss.

Zudem hat der Teilbereichsprüfer gemeinsam mit dem Konzernabschlussprüfer zu klären, in welchem Umfang dieser in die Kommunikation mit dem **Teilbereichsmanagement** eingebunden werden soll.

Hat der Teilbereichsprüfer Prüfungshandlungen zu **bedeuten- den Prüfungssachverhalten** durchgeführt, empfiehlt sich in jedem Fall eine **Einbeziehung in die Schlussbesprechung**, um eine konsistente Beurteilung sicherzustellen.

Die Arbeitspapiere des Teilbereichsprüfers verbleiben in dessen Eigentum, werden jedoch als **Bestandteil der Konzernabschlussprüfungsdocumentation** betrachtet.⁷³

Insgesamt stärkt der überarbeitete Prüfungsstandard die **Kommunikation** zwischen Konzernabschlussprüfer und Teilbereichsprüfer erheblich und fordert einen **wechselseitigen, regelmäßigen Austausch in allen Prüfungsphasen**.

5.9 Zusammenfassender Überblick der zehn Neuregelungen

Die mit obigen Ausführungen dargestellten Regeln für Teilbereichsprüfer können zusammenfassend wie folgt dargestellt werden:

Stand: 30.03.2025

⁷³ vgl. ISA [DE] 600 (Revised), Tz. A168

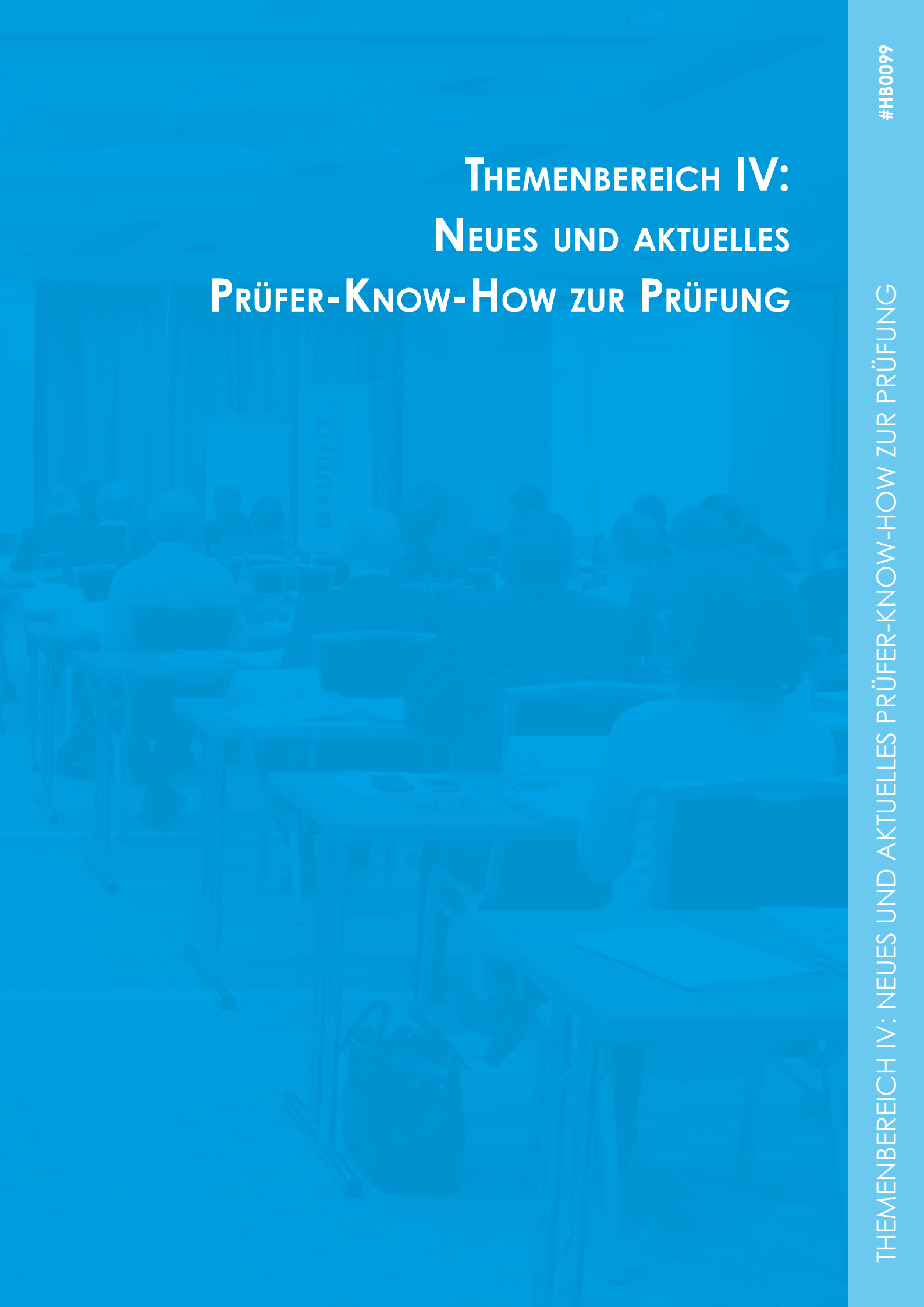
ISA [DE] 600 (REVISED) – ZUSAMMENFASSUNG DER 10 NEUREGELUNGEN	
1	Vereinbarung einer Entbindung der Verschwiegenheit für Zwecke der Konzernabschlussprüfung bereits im Rahmen des Auftragsbestätigungsschreiben.
2	Teilbereichsprüfer sind nicht mehr eine gesonderte Einheit, sondern integriertes Mitglied des konzernweiten Prüfungsteams.
3	Der Teilbereichsprüfer bestätigt, dass er die für den Auftrag zur Konzernabschlussprüfung einschlägigen relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen versteht und einhalten wird.
4	Der Teilbereichsprüfer hat dem für den Konzernprüfungsauftrag Verantwortlichen zu bestätigen, dass er kooperieren wird und die geforderten Tätigkeiten durchführen wird.
5	Pflicht des Teilbereichsprüfers, den Konzernabschlussprüfer über für das Verständnis vom Konzern relevante Sachverhalte (z.B. nahestehende Personen) zu unterrichten.
6	Der Teilbereichsprüfer hat grundsätzlich keine eigenen Prüfungshandlungen zur Risikoidentifizierung und Risikobeurteilung durchzuführen.
7	Der Teilbereichsprüfer hat die Risikobeurteilungen des Konzernabschlussprüfers ausschließlich für die prüferischen Tätigkeiten zum Zweck der Konzernabschlussprüfung zu übernehmen.
8	Teilbereichsprüfer müssen sicherstellen, dass die für ihren Prüfungsbereich festgelegte Toleranzwesentlichkeit in Einklang mit der Gesamtwesentlichkeit des Konzerns steht.
9	Der Teilbereichsprüfer hat spezifische Vorgaben zu Art, zeitlicher Einteilung und Umfangs seiner prüferischen Tätigkeiten zu berücksichtigen.
10	Die Verpflichtung des Konzernabschlussprüfers zur Anleitung und Beaufsichtigung der Teilbereichsprüfer, überlagert nicht dessen berufsrechtliche Pflicht zur eigenverantwortlichen Berufsausübung.

ABBILDUNG: 26

Abbildung 26: ISA [DE] 600 (Revised) – Zusammenfassung der 10 Neuregelungen

Stand: 30.03.2025

5. Neue Pflichten für den eingebundenen Teilbereichsprüfer gegenüber dem Konzernabschlussprüfer (ISA [DE] 600)



THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG

Seite #HB0100

THEMA 6:

Nutzung von öffentlichen Informationsquellen zur Steigerung der Prüfungsqualität

6. Nutzung von öffentlichen Informationsquellen zur Steigerung der Prüfungsqualität

	Seite
6.1 Prüferische Sicherheit durch Verifizierung: Der Register-Check als essentielles öffentliches Prüfungstool	#HB0101
6.1.1 Öffentliche Register in Deutschland	#HB0101
6.1.2 Funktionen von öffentlichen Registern	#HB0102
6.2 Öffentliche Register (Typus I)	#HB0103
6.2.1 Das Handelsregister	#HB0103
6.2.2 Zugang	#HB0103
6.2.3 Inhalt	#HB0104
6.2.4 Zweckbestimmung des Handelsregisters	#HB0105
6.3 Register für Berechtigte (Typus II)	#HB0106
6.3.1 Das Transparenzregister	#HB0106
6.3.2 Zugang	#HB0106
6.3.3 Inhalt	#HB0107
6.3.4 Zweckbestimmung des Transparenzregisters	#HB0108
6.4 Besondere Register	#HB0109
6.4.1 Das Unternehmensregister	#HB0109
6.4.2 Das Berufsregister	#HB0110
6.5 Bedeutung für den Wirtschaftsprüfer	#HB0111
6.5.1 Anlässe zur Registereinsichtnahme	#HB0111
6.5.2 Zusammenfassende Übersicht der für den WP bedeutsamen öffentlich geführten Register	#HB0114
6.6 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#HB0114

6.1 Prüferische Sicherheit durch Verifizierung: Der Register-Check als essentielles öffentliches Prüfungstool

6.1.1 Öffentliche Register in Deutschland

In Deutschland werden von staatlichen Stellen eine **Vielzahl** von öffentlichen Registern geführt, die **unterschiedliche Zwecke** erfüllen und **von verschiedenen Behörden** geführt werden.

„**Öffentliche Register** sind... **von Gerichten** z. B. beim Handelsregister... **geführte Datensammlungen** über bestimmte **rechtserhebliche** Tatsachen und Umstände.“

Öffentlich sind Register, wenn **jede Person** regelmäßig **ohne Nachweis eines speziellen Interesses** Einsicht nehmen kann...⁷⁴

Nachfolgend finden Sie eine **Auswahl von in Deutschland geführten öffentlichen Registern**, die keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt.

ÖFFENTLICHE REGISTER IN DEUTSCHLAND (EXEMPLARISCH)		
Kategorien	Beispiele für Register	Inhalte
Wirtschaftliche und rechtliche Register	Handelsregister	Informationen über Unternehmen (z.B. Firmennamen, Rechtsform, Vertretung, Kapitalanteile)
	Gesellschaftsregister	Neu ab 2024 für Personengesellschaften
	Unternehmensregister	Zentrale Plattform für veröffentlichungspflichtige Unternehmensdaten (z.B. Jahresabschlüsse)
Berufsbezogene Register	Berufsregister für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer	Verzeichnis der zugelassenen Fachkräfte in diesen Bereichen
	Rechtsanwaltsverzeichnis	Bundesweites, amtliches Verzeichnis zugelassener Rechtsanwälte
Immobilienbezogene Register	Grundbuch	Dokumentation von Eigentumsverhältnissen und Belastungen von Grundstücken
Spezielle Register	Lufftregister	Dokumentation von Daten über Lufftfahrzeuge beim Amtsgericht Braunschweig (zentral für ganz Deutschland)
	Schiffsbauregister	(in Baden-Württemberg: Amtsgerichte Konstanz, Mannheim, Heilbronn)
Prävention Geldwäsche	Transparenzregister	Offenlegung der tatsächlichen wirtschaftlich Berechtigten

ABBILDUNG: 27

Abbildung 27: Öffentliche Register in Deutschland (Exemplarisch)

6.1.2 Funktionen von öffentlichen Registern

Die öffentlichen Register in Deutschland erfüllen gleichermaßen mehrere Funktionen:⁷⁵

1. Informationsbereitstellung

Die Register stellen wichtige Daten für Geschäftspartner und die Öffentlichkeit zur Verfügung, z.B. über Unternehmen und deren Vertretungsbefugnisse.

2. Transparenz

Die Register ermöglichen **jedem Bürger** Einsicht in die hinterlegten Informationen, die häufig nicht an besondere Bedingungen geknüpft ist.

Bei manchen Registern ist allerdings ein **berechtigtes Interesse** für den Zugang zu den Informationen nachzuweisen (z.B. Grundbuch).

⁷⁴ Vgl. Gabler Banklexikon, Öffentliches Register, <https://www.gabler-banklexikon.de/definition/oeffentliches-register-60216/version-282078> (Abruf: 19.03.2025).

⁷⁵ Vgl. Paul C. Johannes, Öffentliche Register im Internet und Datenschutz, DB 48/2024, S. 2947ff.

3. Rechtssicherheit und Vertrauensschutz

Einträge in öffentlichen Registern gelten als **verbindlich und als allgemein bekannt**.

Einsicht nehmende Dritte dürfen darauf **vertrauen**, dass die in den Registern enthaltenen **Informationen korrekt und vollständig** sind.

4. Legitimation

Unternehmen können sich durch den **Verweis auf die im Register eingetragenen Informationen** gegenüber Dritten legitimieren.

5. Abrufbarkeit über Internet

Durch die digitale Bereitstellung von Registerdaten zum Abruf können sich interessierte Dritte **schnell und unkompliziert** Zugang zu den erforderlichen Informationen verschaffen.

6.2 Öffentliche Register (Typus I)

6.2.1 Das Handelsregister

Das Handelsregister **bietet Informationen** über die **wesentlichen rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse** von **Kaufleuten und Unternehmen**. Es kann **von jedem ohne Kosten eingesehen** werden. Das **Handelsregister ist im HGB geregelt**. Seit dem 01.01.2007 ist es **vollkommen digitalisiert**.

Registerstelle ist das örtlich zuständige Amtsgericht.

Abhängig von der Rechtsform werden die Kaufleute und Unternehmen in **verschiedenen Registerformen** eingetragen, wie z. B.

Handelsregister	Genossenschaftsregister	Partnerschaftsregister	Gesellschaftsregister
Kaufleute Personengesellschaften (OHG, KG) Kapitalgesellschaften (GmbH, AG, KGaA, SE)	Genossenschaften und Europäische Genossenschaften	Partnerschaftsgesellschaften	Eingetragene Gesellschaften bürgerlichen Rechts

6.2.2 Zugang

Der **Zugang erfolgt über die Website** www.handelsregister.de. Dieser Zugang ist **seit dem 01.08.2022 gebührenfrei**.

Über diese Seite erfolgt auch der Zugang zu den anderen oben genannten Informationsregistern.

6.2.3 Inhalt

In den Registern werden **wichtige Tatsachen und Rechtsverhältnisse von Unternehmen eingetragen**. Was genau einzutragen ist, ist von der Rechtsform des Unternehmens abhängig, betrifft aber insbesondere

- **Sitz**
- **Gründung**
- **Beendigung**
- **Vertretungsberechtigung**
- **Haftungsverhältnisse.**

Es sind neben dem Handelsregisterauszug auch **verschiedene Dokumente abrufbar**.

Folgende Abrufmöglichkeiten werden angeboten:

- AD – Aktueller Abdruck (Handelsregisterauszug)
- CD – Chronologischer Abdruck (Handelsregisterauszug)
- HD – Historischer Abdruck (Handelsregisterauszug)
- **DK – Dokumentenansicht**
- UT – Unternehmensträger
- VÖ – Veröffentlichungen
- SI – Strukturierter Registerinhalt

Neben dem Abruf von Handelsregisterauszügen ist die **Dokumentenansicht** besonders praxisrelevant.

Hier sind zahlreiche Dokumente abrufbar, die für die Dauerakte des Abschlussprüfers benötigt werden, wie sich aus nachfolgender Grafik ergibt:



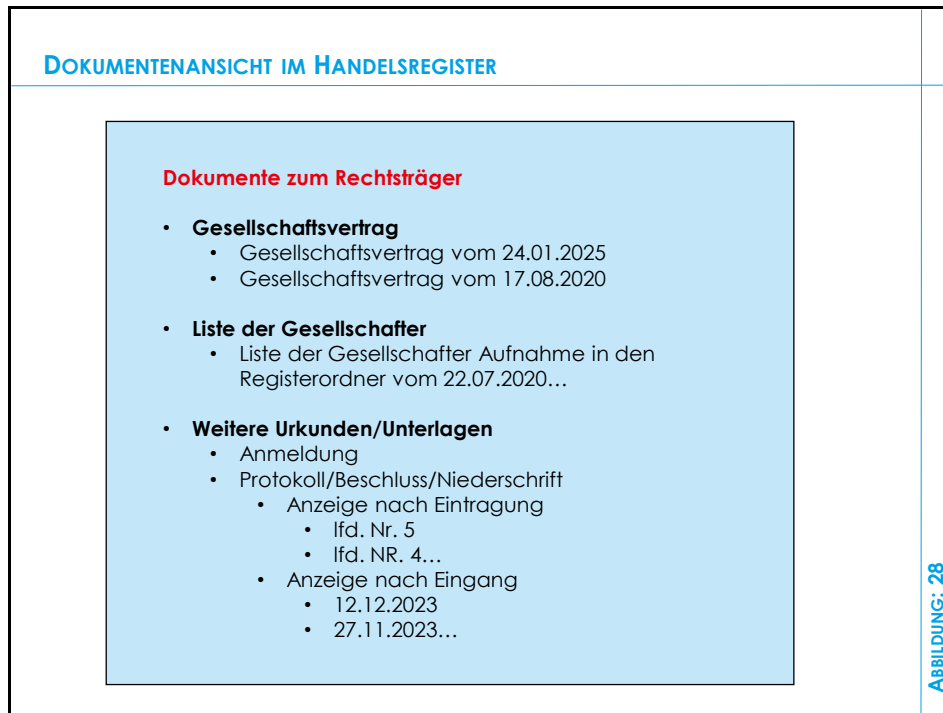


Abbildung 28: Dokumentenansicht im Handelsregister

Soweit es von den jeweiligen Dokumenten mehrere Versionen gibt, sind hier auch mehrere Stände abrufbar.

Zwei Einschränkungen sind dabei zu beachten:

1. Es sind **nur Dokumente** abrufbar, **die nach dem 01.07.2007 in elektronischer Form eingereicht worden sind**.
Wurde ein Unternehmen beispielsweise im Jahr 2000 gegründet und hat sich seither der Gesellschaftsvertrag nicht geändert, so ist ein Abruf nicht möglich.
2. Es kann **pro Sitzung** immer nur **ein Dokument heruntergeladen** werden.
Werden **mehrere Dokumente** benötigt, ist **ein – umständlicher - mehrmaliger Aufruf der Website** notwendig.

6.2.4 Zweckbestimmung des Handelsregisters

6.2.4.1 Leichter Zugang für Jedermann

Zum einen **bietet das Handelsregister Informationen** für die Allgemeinheit. Daher ist das Handelsregister für jeden kostenlos einsehbar.

6.2.4.2 Vertrauensschutz aufgrund deklaratorischer Wirkung

Zum anderen **gewährt das Handelsregister Rechtssicherheit**. Darunter wird vor allem **die deklaratorische Wirkung** verstanden, dass also **eine Lage nur klargestellt wird** und **zur Umkehr**

der **Beweislast** führt. In einigen **wenigen Fällen** wirkt das Handelsregister auch **konstitutiv**, wie z. B. die Eintragung von Kapitalgesellschaften.⁷⁶

Die **Anmeldung der eintragungspflichtigen Sachverhalte und Angaben** in das Handelsregister bedarf der **notariellen Beglaubigung**.

Damit genießen die Angaben in den genannten Registerformen öffentlichen Glauben.

- **AUDfIT®-Praxishilfe 6/1:**
„Wichtige Dokumente, abrufbar über das Registerportal“
- **AUDfIT®-Praxishilfe 6/2:**
„Muster Handelsregisterauszug“



siehe
Anlagen-
band

#PH0042

#PH0044

6.3 Register für Berechtigte (Typus II)

6.3.1 Das Transparenzregister

Das **Transparenzregister** ist die **offizielle Plattform der Bundesrepublik Deutschland** für **Daten zu wirtschaftlich Berechtigten**, und zwar für die folgenden Rechtseinheiten:

- **juristische Personen des Privatrechts**, wie z. B.
 - GmbH
 - AG
 - Eingetragener Verein
- **eingetragene Personengesellschaften**, wie z. B.
 - KG
 - OHG
 - PartG
 - eGbR
- **bestimmte nichtrechtsfähige Stiftungen.**

6.3.2 Zugang

Das **Transparenzregister** wird **vom Bundesanzeiger Verlag GmbH geführt** und ist über www.transparenzregister.de **erreichbar**.

Anders als das Handelsregister ist das Transparenzregister zwar grundsätzlich **auch öffentlich zugänglich**, allerdings muss für die **Einsichtnahme zunächst ein Antrag gestellt** werden.

Wer **antragsberechtigt ist, ist in § 23 Abs. 1 GwG** geregelt. Es handelt sich um

⁷⁶ Vgl. Statistisches Bundesamt 2017, DStatIS, Ein Blick in die Registerlandschaft in Deutschland, S. 16

- **bestimmte Behörden,**
- **Meldepflichtige selbst und**
- **Mitglieder der Öffentlichkeit,**

die alle einen **eigenen Antragsprozess** durchlaufen müssen.

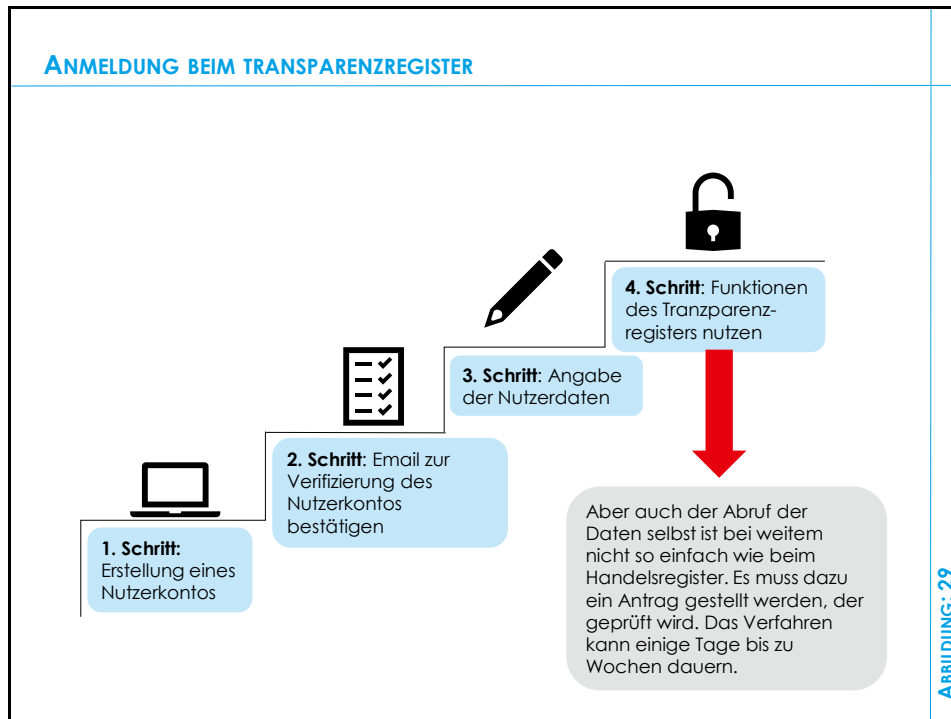


Abbildung 29: Anmeldung beim Transparenzregister

Anders als beim Abruf der Unterlagen vom Handelsregister, ist der Abruf der Daten beim Transparenzregister kostenpflichtig.

6.3.3 Inhalt

Über die Website des Transparenzregisters werden grundsätzlich die **folgenden Angaben dem Antragsteller bekannt** gegeben⁷⁷:

1. **Eintragungen im Transparenzregister** zu den im GwG vorgeschriebenen Meldungen.
2. **Bekanntmachungen des Bestehens einer Beteiligung nach Aktiengesetz,**
3. **Stimmrechtsmitteilungen nach Wertpapierhandelsgesetz,**
4. **Listen der Gesellschafter** von Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Unternehmergesellschaften sowie Gesellschafterverträge,
5. **Eintragungen im Handelsregister, Partnerschaftsregister oder in anderen Registern.**

⁷⁷ Vgl. § 22 Abs. 1 GwG

Aber:

Auf Antrag des wirtschaftlich Berechtigten **beschränkt die registerführende Stelle die Einsichtnahme** in das Transparenzregister vollständig oder teilweise.

Voraussetzung dafür ist aber, dass der **wirtschaftlich Berechtigte** darlegt, dass der Einsichtnahme

- unter **Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls**
- **überwiegende schutzwürdige Interessen**
- des **wirtschaftlich Berechtigten**

entgegenstehen (§ 23 Abs. 2 GwG).

6.3.4 Zweckbestimmung des Transparenzregisters

Anders als beim Handelsregister entfalten die Angaben des Transparenzregisters **keine Rechtswirkung nach außen**.

Innerhalb des Transparenzregisters wird **die Richtigkeit und Vollständigkeit gemeldeter Angaben nicht überprüft**.⁷⁸

Folglich sollen der Rechtsverkehr und die Adressaten auf diese Angaben **nicht** vertrauen können.

Daher wird dem Transparenzregister **kein "öffentlicher Glaube"** beigemessen.⁷⁹

Das Transparenzregister hat die **folgenden Funktionen**:

⁷⁸ Vgl. § 18 Abs. 4 Satz 3 GwG

⁷⁹ Vgl: www.haufe.de/recht/deutsches-anwalt-office-premium/2-handels-und-unternehmensregister-c-kein-oeffentlicher-glaube_idesk_PI17574_HI16417210.html

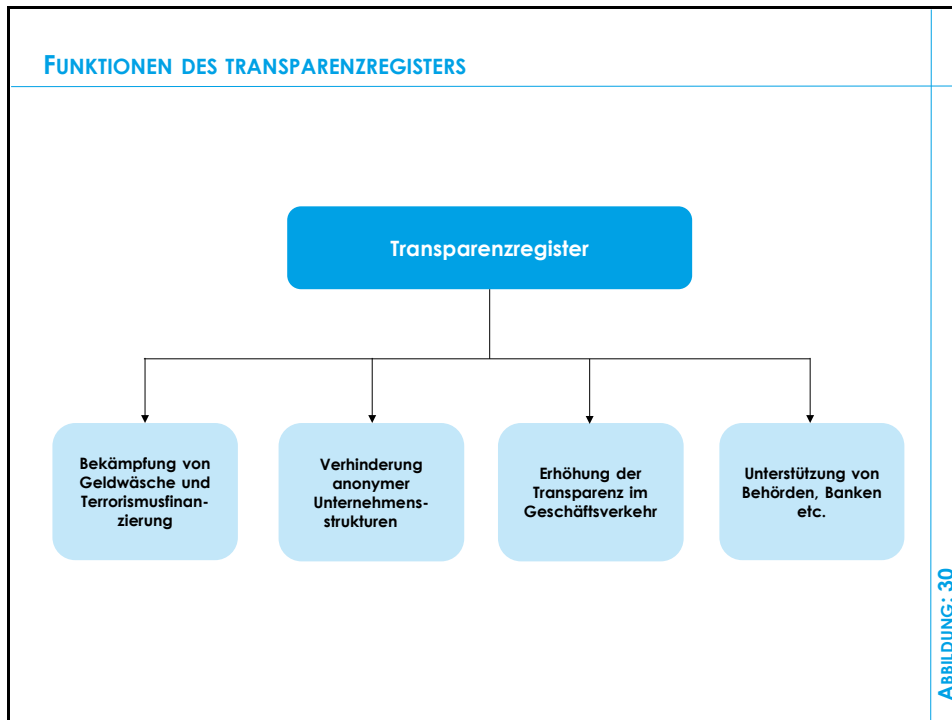


Abbildung 30: Funktionen des Transparenzregisters

Es bestehen darüber hinaus auch **Pflichten**. Diese bestehen insbesondere in **Meldepflichten**. Diese können bestehen in

- **Unstimmigkeitsmeldungen**
- Meldepflichten bezogen auf **verdächtige Finanztransaktionen**.
- **AUDfit®-Praxishilfe 6/3:**
„Transparenzregistrauszug XXX GmbH“



siehe
Anlagen-
band

#PH0046

6.4 Besondere Register

6.4.1 Das Unternehmensregister

Das Unternehmensregister ist **die zentrale Plattform für Unternehmensdaten**. Es ist **eine reine Datenplattform**.

Hier werden **veröffentlichungspflichtige Daten über Unternehmen zentral zusammengeführt** und **für Interessenten elektronisch abrufbar** bereitgestellt.

Hierbei handelt es sich zum einen um die **Einstellung offen- oder hinterlegungspflichtiger Jahresabschlüsse**. Die Einstellung erfolgt durch das jeweilige Unternehmen selbst bzw. einen durch sie beauftragten Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer.

Zum anderen wird ein **unmittelbarer Zugriff auf die Daten des Registerportals** gewährt.

Bezüglich der **Offenlegung bzw. Hinterlegung des Jahresabschlusses** besteht **kein öffentlicher Glaube**, da hier die eingestellten Daten erst einmal ungeprüft veröffentlicht bzw. hinterlegt werden.

Bei **Unstimmigkeiten oder Rückfragen** wird sich **das Unternehmensregister an diejenigen wenden**, der die **Offenlegung/Hinterlegung veranlasst** hat.

6.4.2 Das Berufsregister

Die Wirtschaftsprüferkammer führt ein **öffentlich einsehbares Berufsregister** für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, welche eindeutig zugewiesene **Registernummern** erhalten.⁸⁰

Das Berufsregister wird in **deutscher Sprache** elektronisch geführt.

Zu finden ist das Berufsregister auf der **Homepage der WPK** unter dem Reiter „WPK“ und dort im Abschnitt „Berufsregister“. ⁸¹

Das Berufsregister ist **öffentlich einsehbar**, mit **Ausnahme** von **Geburtstag und Geburtsort**.

Zur besseren Einschätzung, **was mit den Daten im Berufsregister tatsächlich passiert**, hat die WPK jüngst Ausführungen veröffentlicht zu dem Thema:

„Was mit Ihren Daten im Berufsregister/Abschlussprüferregister geschieht“⁸²

Zur **Veranschaulichung** haben wir die wesentlichen Aussagen in folgendem Schaubild zusammengefasst.

⁸⁰ Vgl. § 37 WPO.

⁸¹ Vgl. <https://www.wpk.de/berufsregister/?lang=de> (Abruf: 18.03.2025).

⁸² Vgl. Artikel „Was mit Ihren Daten im Berufsregister/Abschlussprüferregister geschieht“, WPK Magazin 4/2024, S. 26.

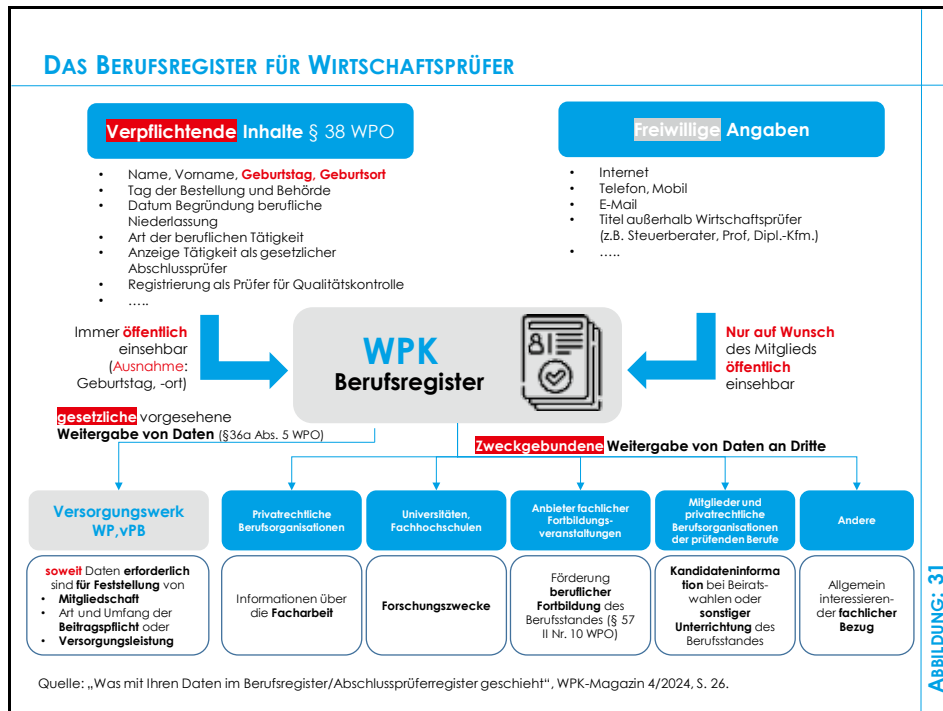


Abbildung 31: Das Berufsregister für Wirtschaftsprüfer

6.5 Bedeutung für den Wirtschaftsprüfer

6.5.1 Anlässe zur Registereinsichtnahme

Der **Wirtschaftsprüfer** kommt in verschiedenen Bereichen mit Registern in Berührung.

6.5.1.1 Einsichtnahme in das Handelsregister

Dieses ist von grundlegender Bedeutung. Der Abschlussprüfer sollte

- im Rahmen einer **jeden** Jahresabschlussprüfung
- einen **Abruf** des aktuellen Handelsregisterauszugs vornehmen,
- um eventuelle **wichtige Veränderungen der rechtlichen Verhältnisse**

zu **erkennen**, mit den vom Mandanten erhaltenen Informationen **abzugleichen** und ggf. Prüfungshandlungen daraus **abzuleiten**.

6.5.1.2 Einsichtnahme in das Transparenzregister

Der WP hat im Rahmen seiner **Sorgfaltspflichten nach dem GwG** u. a. die **wirtschaftlich Berechtigten** der Mandanten zu identifizieren.

Das GwG unterscheidet dabei zwischen

- **Erhebung** von Angaben (§ 11 GwG) und
- deren **Überprüfung** (§ 12 GwG).

Hinsichtlich des wirtschaftlich Berechtigten müssen die Angaben zunächst **beim Vertragspartner selbst erhoben** werden.⁸³

Anschließend muss der WP die erhobenen Daten **mit den Angaben im Transparenzregister überprüfen**.⁸⁴

Hinweis:

Nicht ausreichend ist die **alleinige Ableitung** des wirtschaftlich Berechtigten **aus dem Transparenzregister**, ohne vorherige Befragung des Vertragspartners.⁸⁵

In den **Auslegungs- und Anwendungshinweisen der WPK** zum GwG finden Sie **ausführliche Erläuterungen zum Vorgehen** bei der Überprüfung der Identität des wirtschaftlichen Berechtigten.⁸⁶

Die

- **Einsichtnahme in das Transparenzregister** bzw.
 - **Einholung eines Nachweises über die Registrierung im Transparenzregister**
- ist bei Neumandaten verpflichtend,**
- wenn der Geschäftspartner **grundsätzlich eintragungspflichtig** kraft Rechtsform ist.⁸⁷

6.5.1.3 Einsichtnahme in das Unternehmensregister

Mit dem Unternehmensregister kann der Wirtschaftsprüfer in zweierlei Hinsicht konfrontiert werden:

a. **Offenlegung Jahresabschlüsse von Mandanten**

Es kann vorkommen, dass der Wirtschaftsprüfer vom Mandanten beauftragt wird, die Jahresabschlussunterlagen digital an das Unternehmensregister zu übermitteln.

b. **Prüfung der Offenlegung durch den Mandanten**

Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung, bei der geprüft wird, dass der **Jahresabschluss rechtzeitig (und richtig) offengelegt ist**. Ist das nicht der Fall, besteht eine **Berichts-**

⁸³ Vgl. § 11 Abs. 5 Satz 3 GwG.

⁸⁴ Vgl. § 12 Abs. 3 Satz 2 GwG.

⁸⁵ Vgl. § 11 Abs. 5 Satz 3 und § 12 Abs. 3 Satz 3 GwG.

⁸⁶ Vgl. WPK, Auslegungs- und Anwendungshinweise der WPK zum GwG vom 17.10.2024, Tz. 108ff.

⁸⁷ Vgl. § 11 Abs. 5 GwG; WPK „Fragen rund um die Pflicht zu Einsichtnahme in das Transparenzregister“ vom 02.03.2020; www.wpk.de/mitglieder/mitglieder-fragen-wpk-antwortet/alle/2020/single-view/fragen-rund-um-die-pflicht-zur-einsichtnahme-in-das-transparenzregister/

pflicht im Rahmen des Berichts über die Jahresabschlussprüfung unter **den „Sonstigen Verstößen“ zu nennen**.⁸⁸

6.5.1.4 Einsichtnahme in das Berufsregister

Das ist ein **Register in eigener Sache**. Jeder Wirtschaftsprüfer bzw. jede Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist in einem Berufsregister einzutragen. Die Information sind stets aktuell zu halten.

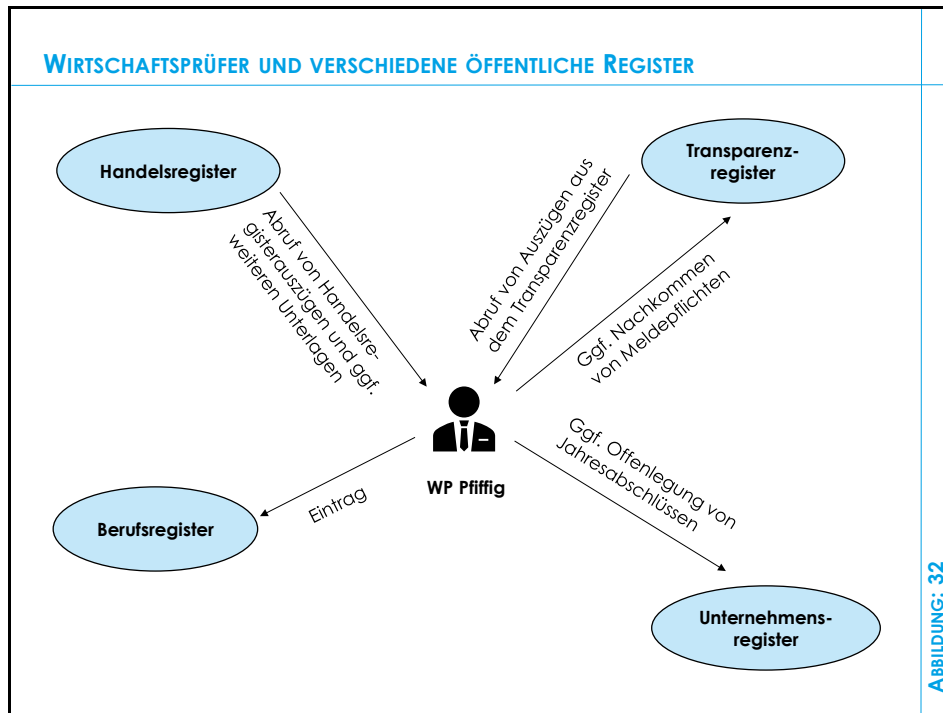


Abbildung 32: Wirtschaftsprüfer und verschiedene öffentliche Register

⁸⁸ Vgl. IDW PS 450 n.F. (10,2021), Tz. 50

6.5.2 Zusammenfassende Übersicht der für den WP bedeutsamen öffentlich geführten Register

Register	Vor- und Nachteile	Typische Tätigkeiten	Kosten und Zugang
Handelsregister	Verbindliche Informationen über Unternehmen (z.B. Geschäftsführer, Gesellschafterliste)	Prüfung - Unternehmensstruktur - Vertretungsbefugnisse - Gesellschafterlisten	seit August 2022 kostenlos und ohne Registrierung
Unternehmensregister	Zentrale Informationsplattform für Unternehmensdaten; Beachte: keine verbindliche Rechtswirkung	Recherche von Jahresabschlüssen	Kostenlos ohne Registrierung
Transparenzregister	Erfassung wirtschaftlich Berechtigter	- Überprüfung von Eigentümerstrukturen - Unstimmigkeitsmeldungen	Registrierung erforderlich; Kostenpflichtig (abhängig von Nutzung)
Berufsregister der WPK	Verzeichnis zugelassener Wirtschaftsprüfer	Validierung Zulassung von Abschlussprüfern bei gesetzlichen Abschlussprüfern	Kostenlos; öffentlich zugänglich



siehe Anlagenband

6.6 AUDfit®-Praxishilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Praxishilfe 6/1:**
„Wichtige Dokumente, abrufbar über das Registerportal“
- **AUDfit®- Praxishilfe 6/2:**
„Muster Handelsregisterauszug“
- **AUDfit®- Praxishilfe 6/3:**
„Transparenzregisterauszug XXX GmbH“

#PH0042

#PH0044

#PH0046

Seite #HB0115

THEMA 7:
Schwerpunkte der
WPK-Abschlussdurchsicht 2025:
Neuralgische Punkte für
Abschlussprüfer



7. Schwerpunkte der WPK-Abschlussdurchsicht 2025: Neuralgische Punkte für Abschlussprüfer

		Seite
7.1	Welchem Zweck dient die Abschlussdurchsicht der WPK?	#HB0116
7.1.1	Abschlussdurchsicht als Bestandteil der allgemeinen Berufsaufsicht durch die WPK	#HB0116
7.1.2	Vorgehen bei der Abschlussdurchsicht	#HB0117
7.1.3	Zielsetzung der Abschlussdurchsicht	#HB0118
7.2	Schwerpunkte der Abschlussdurchsicht der WPK für 2023-2025	#HB0119
7.3	Ausgewählte Aspekte zu einzelnen geplanten Themenschwerpunkten für 2025	#HB0120
7.3.1	Titel Nr. 1: Entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert	#HB0120
7.3.2	Titel Nr. 2: Immobilienbewertung	#HB0121
7.3.3	Titel Nr. 3: Steueraufwand/-ertrag	#HB0121
7.3.4	Titel Nr. 4: Haftungsverhältnisse	#HB0124
7.3.5	Titel Nr. 5: Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind	#HB0125
7.3.6	Titel Nr. 6: Lagebericht und Konzernlagebericht	#HB0127
7.4	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#HB0127

7.1 Welchem Zweck dient die Abschlussdurchsicht der WPK?

7.1.1 Abschlussdurchsicht als Bestandteil der allgemeinen Berufsaufsicht durch die WPK

Zur **Überwachung und Sicherstellung der Qualität und Integrität** der Tätigkeiten von Wirtschaftsprüfern ist die Berufsaufsicht als gesonderte Abteilung in der WPK eingerichtet.

Zuständigkeit der Wirtschaftsprüferkammer:⁸⁹

- Die WPK ist primär für die Berufsaufsicht zuständig.
- Sie **überwacht die Erfüllung der Berichtspflichten** ihrer Mitglieder.

Die **Berufsaufsicht** der WPK ist als mehrgliedriges System organisiert und umfasst folgende Aspekte:⁹⁰

⁸⁹ Vgl. § 61a WPO.

a) **Berufsaufsichtliche Maßnahmen:**⁹¹

Der Vorstand der WPK kann bei Pflichtverletzungen von WPK-Mitgliedern Maßnahmen verhängen.

Diese reichen

- o von **Rügen**
- o über **Geldbußen** bis hin zu
- o **Berufsverboten**.

b) **Abschlussdurchsicht**⁹²

- o Zur **Kontrolle der Einhaltung** gesetzlicher Vorschriften und fachlicher Regeln
- o sichtet die WPK **fortlaufend und stichprobenartig**
- o **veröffentlichte Jahres- und Konzernabschlüsse**.⁹³

c) **Qualitätskontrolle**⁹⁴

- o Wirtschaftsprüfer müssen regelmäßig **ihre WP-Praxis und ihre gesetzlichen Prüfungsaufträge durch unabhängige Prüfer für Qualitätskontrolle kontrollieren** lassen (Peer Review).

7.1.2 Vorgehen bei der Abschlussdurchsicht

Bei der Abschlussdurchsicht **sichtet** die WPK **veröffentlichte** und von ihren Mitgliedern

- geprüfte **Jahresabschlüsse** sowie die
- hierzu offengelegten **Prüfungsurteile**.

In manchen Fällen wird der Wortlaut des Prüfungsurteils, i. d. R. des Bestätigungsvermerks, isoliert behandelt.

Dabei auftretende **Fragen zur Rechnungslegung oder zum Bestätigungsvermerk** werden mit dem zuständigen Abschlussprüfer **geklärt**.

Hierzu erfolgt meist

- anfänglich eine Aufforderung zur Abgabe einer **Stellungnahme**

und im Anschluss daran

- die Erledigung nach Stellungnahme

⁹⁰ Für die Prüfungen von Unternehmen öffentlichen Interesses (PIEs) hat die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) die Aufsicht.

⁹¹ Vgl. § 67 WPO.

⁹² Grundlage § 57 Abs. 1 WPO.

⁹³ Die Berufsaufsicht der WPK umfasst nicht Abschlüsse von Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 316a Abs. 2 HGB. Die Berufsaufsicht über Prüfungsmandate von PIEs obliegt unmittelbar der APAS (Abschlussprüferaufsichtsstelle).

⁹⁴ Vgl. § 57a WPO.

- die Erledigung durch Hinweis
- oder die Eröffnung eines berufsaufsichtlichen Verfahrens.

(Nur) sofern weiterhin ein Verdacht einer Pflichtverletzung auftritt, kann dies zur Einleitung eines **förmlichen Disziplinarverfahrens** führen.

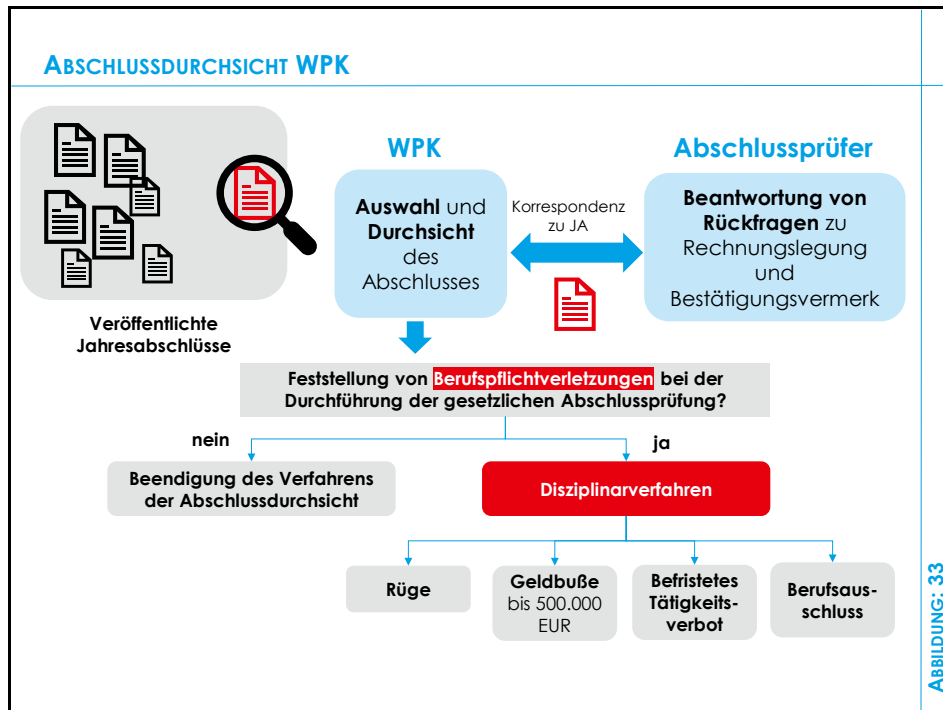


Abbildung 33: Abschlussdurchsicht WPK

7.1.3 Zielsetzung der Abschlussdurchsicht

Mit der Abschlussdurchsicht durch die WPK werden mehrere wichtige Zwecke erfüllt:

7.1.3.1 Qualitätssicherung

Die Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen durch Wirtschaftsprüfer wird von der WPK im Rahmen der gesetzlich geregelten Qualitätskontrolle überprüft, um **sicherzustellen**, dass die gesetzlichen Prüfungen **nach den jeweils gültigen Vorschriften und Standards durchgeführt** werden.

7.1.3.2 Präventive Wirkung

Das Wissen, dass die eigenen Prüfungsleistungen und -aufträge durch die WPK ggf. durchgesehen und beurteilt werden könnten, **motiviert** Wirtschaftsprüfer, **besonders sorgfältig und gewissenhaft** zu arbeiten.

7.1.3.3 Identifikation von Verbesserungspotenzial

Die WPK kann im Rahmen der Durchsicht **mögliche Schwachstellen oder Inkonsistenzen** in den Abschlüssen und Bestätigungsvermerken erkennen.

7.1.3.4 Erkenntnisgewinn für den Berufsstand

Basierend auf diesen Erkenntnissen kann die WPK im Rahmen ihrer Berichterstattung **allgemeine Hinweise** an den Berufsstand herausgeben.

Diese betreffen **Problembereiche, die am häufigsten auftreten, und somit zukünftig besonders beachtet werden sollten.**

Diese Maßnahmen tragen zur **flächendeckenden Steigerung der Prüfungsqualität** in allen WP-Praxen bei.

7.2 Schwerpunkte der Abschlussdurchsicht der WPK für 2023-2025

Die WPK plant **jährlich** Schwerpunkte für Ihre anstehende Abschlussdurchsicht, auf der Grundlage der

- Erfahrungen im Rahmen der **Abschlussdurchsicht** und
- unter Berücksichtigung der **Neuregelungen zur Rechnungslegung**⁹⁵
- und gibt diese öffentlich bekannt.

Hinweis:

Die besonderen Themenschwerpunkte der Abschlussdurchsicht **sollten von jeder WP-Praxis zur Kenntnis genommen** und im Rahmen der **Berichtskritik** jedes einzelnen Prüfungsauftrags **schwerpunktmäßig präventiv berücksichtigt werden.**

Eine Übersicht der Schwerpunkte der Abschlussdurchsicht der WPK der letzten drei Jahre finden Sie in den Praxishilfen.

- **AUDfit®-Praxishilfe 7/1:**
„Übersicht Themenschwerpunkte Abschlussdurchsicht durch die WPK im Dreijahresvergleich (2023 – 2025)“



siehe
Anlagen-
band

#PH0047

⁹⁵ Vgl. <https://www.wpk.de/neu-auf-wpkde/alle/2022/sv/schwerpunkte-der-abschlussdurchsicht-der-wpk-fuer-2025/>
(Abruf: 24.02.2025)

7.3 Ausgewählte Aspekte zu einzelnen geplanten Themenschwerpunkten für 2025

7.3.1 Titel Nr. 1: Entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert

Im Anhang ist der

- **Zeitraum** zu erläutern, über den
- ein **entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert**

abgeschrieben wird.⁹⁶

Anhaltspunkte für die Schätzung der Nutzungsdauer können u. a. sein: ⁹⁷

- Unternehmensart und Bestandsdauer
- Stabilität der Branche
- Produktlebenszyklus
- Vertragslaufzeiten
- Notwendige Investitionen für Synergieeffekte
- Schlüsselpersonal

Die **wesentlichen, wertbestimmenden Faktoren** für die Schätzung der Nutzungsdauer sind **nachvollziehbar darzulegen**.

Sollten **typisierte Nutzungsdauern** angewendet werden, ist dies **nachvollziehbar zu begründen**.⁹⁸

Hinweis:

Sofern die geschätzte Nutzungsdauer des Geschäfts-/Firmenwertes mit der nach den steuerlichen Regelungen festgelegten 15-jährigen Nutzungsdauer⁹⁹ übereinstimmt, reicht ein Hinweis auf die steuerliche Vorschrift nicht aus.

Die **tatsächlichen Gründe** für die betriebliche Nutzungsdauer von 15 Jahren sind **nachvollziehbar darzulegen**.¹⁰⁰

⁹⁶ Vgl. § 285 Nr. 13 HGB.

⁹⁷ Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, 14. Auflage 2024, § 285 Nr. 13 Tz. 441.

⁹⁸ Vgl. WPK, Schwerpunkte der Abschlussdurchsicht der WPK für 2025, Ziff. 2.

⁹⁹ Vgl. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG „Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft **gilt ein Zeitraum von 15 Jahren.**“

¹⁰⁰ Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar 14. Auflage 2024, § 285 Rn. 442.

7.3.2 Titel Nr. 2: Immobilienbewertung

7.3.2.1 Berücksichtigung von bestimmten Anhaltspunkten für eine Wertminderung

Immobilien werden in Unternehmen entweder langfristig gehalten (**Anlagevermögen**) oder zum Weiterverkauf hergestellt/erworben (**Umlaufvermögen**).

Unabhängig von der beabsichtigten Haltedauer **ist zum Bilanzstichtag zu prüfen**, ob

- Immobilien von **negativen Marktschwankungen** betroffen sein könnten.
- die der Bilanzierung zugrunde gelegten **Wertgutachten und die darin zugrunde gelegten Prämissen weiterhin Gültigkeit** haben.

Sollten sich Hinweise auf eine Wertminderung ergeben, sind **außerplanmäßige Abschreibungen** auf den Bilanzwert vorzunehmen.

7.3.2.2 Behandlung von Klimainvestitionen

Nicht explizit aufgeführt in der Schwerpunktliste der WPK ist der Aspekt der **Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei allen Modernisierungsmaßnahmen**, insbesondere im **Zusammenhang mit Klimainvestitionen**.

In diesem Zusammenhang wurde im November 2024 der **Rechnungslegungshinweis zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden** in der Handelsbilanz **aktualisiert**.¹⁰¹

Die Neufassung ist **erstmalig** auf Abschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die **nach dem 31.12.2025 beginnen**.

Eine **freiwillige vorzeitige Anwendung** ist jedoch **zulässig**.¹⁰²

Hinweis:

Zu Einzelheiten verweisen wir auf unsere Ausführungen in **UWP 1 2024 Thema 12** „Immobilien in der Rechnungslegung: Neue Verlautbarungen (IDW RS IFA 1 und IDW RS IFA 3)“.

7.3.3 Titel Nr. 3: Steueraufwand/-ertrag

Ein weiterer geplanter Schwerpunkt der Abschlussdurchsicht umfasst den Steueraufwand/-ertrag:

¹⁰¹ Vgl. IDW RS IFA 1 n.F., „Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten

¹⁰² Vgl. IDW RS IFA 1 n.F., Tz. 1.

„**Angabe des tatsächlichen Steueraufwands/-ertrags**, der sich nach dem **Mindeststeuergesetz und ausländischen Mindeststeuergesetzen** nach § 274 Abs. 3 Nr. 2 HGB für das Geschäftsjahr ergibt, **oder**, wenn diese Gesetze noch nicht in Kraft getreten sind, eine **Erläuterung, welche Auswirkungen** auf die Kapitalgesellschaft bei der Anwendung dieser Gesetze **zu erwarten sind**.“¹⁰³

7.3.3.1 Ein neues Gesetz zur Sicherung der Mindestbesteuerung

Hintergrund für diese Regelung ist das am 27.12.2023 verkündete Gesetz zur **Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen** („**Mindeststeuergesetz**“).¹⁰⁴

Durch die zunehmende **Digitalisierung von Geschäftsmodellen und Geschäftsfeldern** war es für die Unternehmen in der Vergangenheit nicht mehr bedeutend, wo der Firmensitz angesiedelt war.

Die digitalen Geschäfte konnten von jedem Standort aus betrieben werden. So wurden **bevorzugt Steueroasen als Firmensitz** ausgewählt und somit in den Ländern, in denen tatsächlich Umsätze erwirtschaftet wurden, kaum Steuern gezahlt.

Mit dem **Mindeststeuergesetz** soll unter anderem sichergestellt werden, dass

- alle Unternehmen **global eine Mindeststeuer von 15%** zur Finanzierung des Gemeinwesens bezahlen und
- **aggressiven Steuergestaltungen entgegengewirkt** wird.

Stand: 30.03.2025

¹⁰³ Vgl. Schwerpunkte der Abschlussdurchsicht der WPK für 2024, Ziffer 4, <https://www.wpk.de/neu-auf-wpkde/alle/2022/sv/schwerpunkte-der-abschlussdurchsicht-der-wpk-fuer-2025/> (Abruf: 24.02.2025)

¹⁰⁴ Vgl. https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2023-08-18-MinBestRL-UmsG/4-Verkündetes-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Abruf: 24.02.2025)

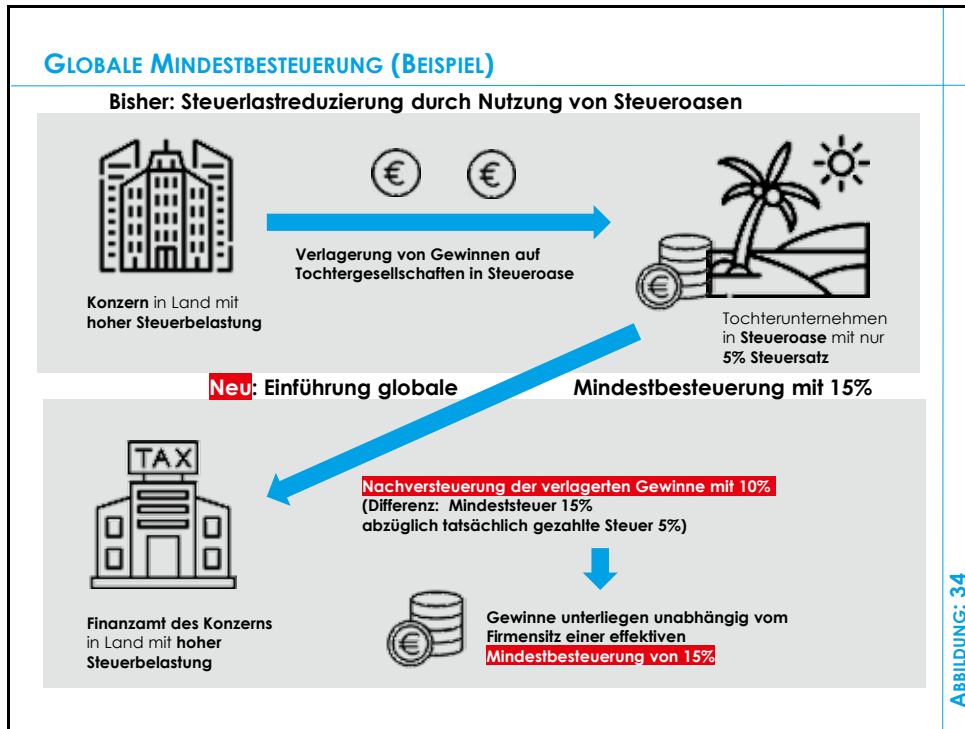


Abbildung 34: Globale Mindestbesteuerung (Beispiel)

Das Mindeststeuergesetz findet auf alle **Geschäftsjahre** Anwendung, die **nach dem 31.12.2023** beginnen und ist somit für die **Jahresabschlüsse 2024** zu berücksichtigen.

7.3.3.2 Wer ist von dem Mindestbesteuerungsgesetz betroffen?

Von der Mindeststeuer sind **große Unternehmensgruppen** betroffen, welche die

- **Umsatzgrenze** von **750 Mio. EUR**
- in **mindestens zwei der vier vorangegangenen** Geschäftsjahre erreichen.¹⁰⁵

Für Unternehmensgruppen mit untergeordneter internationaler Tätigkeit ist eine **5-jährige Steuerbefreiung** vorgesehen.¹⁰⁶ Dafür ist Voraussetzung, dass die

- Unternehmensgruppe
- in **nicht mehr als 6 Steuerhoheitsgebieten** über **Geschäftseinheiten** verfügt und
- der Gesamtwert der **immateriellen Vermögenswerte** aller Geschäftseinheiten **nicht mehr als 50 Mio. EUR** beträgt.

¹⁰⁵ Vgl. § 1 MinStG.

¹⁰⁶ Vgl. § 83 MinStG.

7.3.3.3 Berechnungsgrundlage für Mindeststeuer

Die Mindeststeuer entspricht dem

- international festgelegten **Betrag von 15%** (länderbezogen wird ein **Erhöhungsbetrag** ermittelt, um mindestens den Steuerbetrag von 15% zu erreichen)
- und erfolgt auf **Basis der handelsrechtlichen Rechnungslegung** (nach den Rechnungslegungsvorschriften des obersten Mutterunternehmens) unter **Berücksichtigung bestimmter steuerlicher Anpassungen**.

7.3.3.4 Anpassungen des HGB im Zusammenhang mit der Mindeststeuer

- a) Erleichterung beim Ansatz und der Bewertung latenter Steuern **§ 274 Abs. 3 HGB, § 306 Satz 5 HGB**
Auswirkungen aus der Anwendung des Mindeststeuergesetzes oder ausländischer Steuergesetze sind bei der Ermittlung der latenten Steuern **nicht zu berücksichtigen**.¹⁰⁷
- b) **Zusätzliche Angabepflicht zum tatsächlichen Steueraufwand/-ertrag § 285 Nr. 30a HGB, § 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB**
- c) Zur Sicherstellung eines Mindestmaßes an Transparenz wird eine neue Angabepflicht im Anhang eingeführt, mit der gefordert wird, den **tatsächlichen Steueraufwand/-ertrag** anzugeben, der sich **aufgrund des Mindeststeuergesetzes** und **ausländischer Mindeststeuergesetze** für das Geschäftsjahr ergibt.

Hinweis:

Kleine Kapitalgesellschaften brauchen diese Angaben **nicht** zu machen.¹⁰⁸

- **AUDfit®-Prüferhilfe 7/2:**
„Auszug aus dem Jahresabschluss 2023 der Schaeffler AG - Mindeststeuer“



siehe
Anlagen-
band

#PH0048

7.3.4 Titel Nr. 4: Haftungsverhältnisse

Ein weiterer geplanter Schwerpunkt umfasst den **Gesamtbetrag der Haftungsverhältnisse**.

Dieser Themenschwerpunkt ist schon **seit mehreren Jahren im Fokus der Berufsaufsicht**.

¹⁰⁷ Vgl. § 274 Abs. 3 HGB; § 306 Abs. 5 HGB.

¹⁰⁸ Vgl. „Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz in Kraft getreten“, WPK Magazin 2/2024 S. 43.

Da sich das **Geschäftsjahr 2024** für viele Unternehmen aufgrund der **geopolitischen Entwicklungen als schwieriges Jahr** dargestellt hat, ist vom Abschlussprüfer bei den Haftungsverhältnissen insbesondere auf Folgendes zu achten:

Sollte aus einem bestehenden Haftungsverhältnis

- aufgrund aktueller Krisensituationen von Unternehmen eine **Inanspruchnahme drohen**, z.B. aus einer Gewährleistungsbürgschaft,
- so ist **anstelle einer Angabe als Haftungsverhältnis** im Anhang
- eine **Rückstellung im Jahresabschluss** zu bilden.

Hinweis:

Die Haftungsverhältnisse sind daher einer **Kreditwürdigkeitsprüfung** zu unterziehen.

Basierend darauf kann die **Notwendigkeit einer Rückstellungsbildung** aufgrund einer **angestiegenen Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme** beurteilt werden.¹⁰⁹

7.3.5 Titel Nr. 5: Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind

7.3.5.1 Gesetzliche Regelung § 285 Nr. 33 HGB

Dieser Aspekt wurde neu in die geplanten Schwerpunkte für die Abschlussdurchsicht der WPK aufgenommen.

„Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind und weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt sind, unter Angabe ihrer Art und ihrer finanziellen Auswirkungen.“¹¹⁰

Die Angabepflicht beschränkt sich somit auf „wertbegründende“ Ereignisse, die eine wesentlich andere Darstellung der VFE-Lage zur Folge gehabt hätten, wären sie bereits vor dem Bilanzstichtag eingetreten.

Demzufolge sind anzugeben:

- Angaben zu der **Art der wertbegründenden Ereignisse** nach dem Abschlussstichtag
- Darstellung der **finanziellen Auswirkungen** auf die **VFE-Lage**.

¹⁰⁹ Vgl. Klaus Wiechers, Jahresabschluss 2024: Erstellung in schwierigen Bilanzzeiten, S. 16.

¹¹⁰ Vgl. § 285 Nr. 33 HGB.

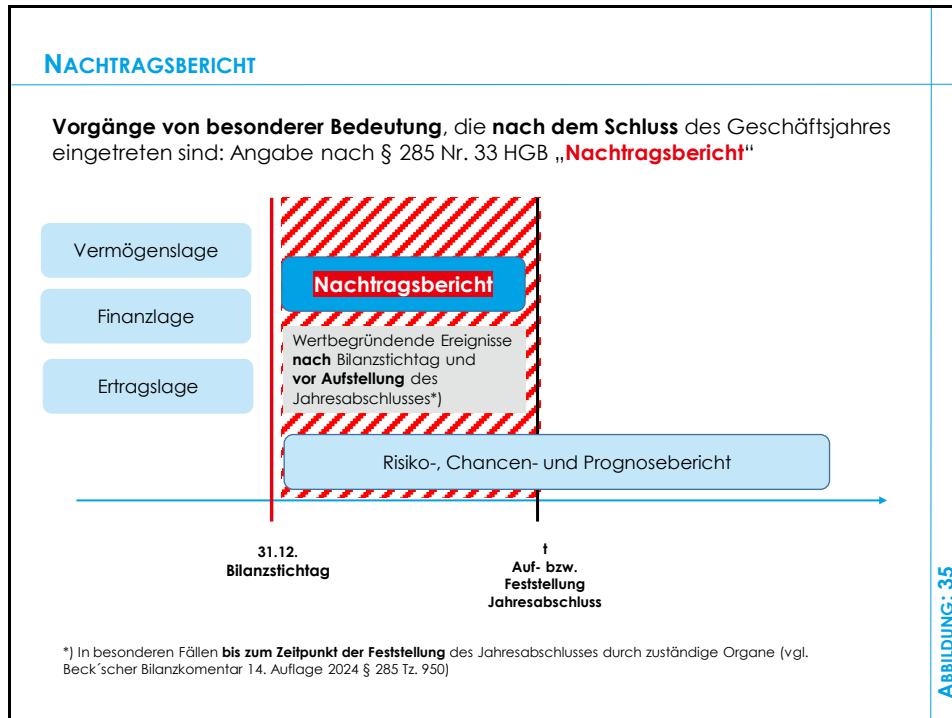


Abbildung 35: Nachtragsbericht

7.3.5.2 Vorgang von besonderer Bedeutung nach dem Abschlussstichtag

In der jüngeren Vergangenheit fanden sich in zahlreichen Abschlüssen Nachtragsberichte zu

- dem Ausbruch **der Corona-Pandemie** im Frühjahr 2020
- dem **Kriegsbeginn in der Ukraine** im Februar 2022.

Diese Ereignisse führten bei zahlreichen Unternehmen **aufgrund Unsicherheiten**

- mit dem Russland-Geschäft,
- Lieferkettenstörungen,
- Preissteigerungen,
- erhöhter Kapitalbedarf etc.

zu **negativen Entwicklungen**, über die berichtet wurde.

Aber zu den Vorgängen von besonderer Bedeutung zählen nicht nur negative Ereignisse. **Auch positive Ereignisse** sind zu benennen und zu beschreiben, wie z. B.

- Käufe/Verkäufe von Unternehmen
- bedeutende Finanzierungsmaßnahmen (Eigen- und/oder Fremdfinanzierung)



- Zusage von Großprojekten bedeutender Kunden
- **AUDfit®-Prüferhilfe 7/3:**
„Auszug aus dem Jahresabschluss 2023 der Schaeffler AG - Nachtragsbericht“

7.3.6 Titel Nr. 6: Lagebericht und Konzernlagebericht

Wie bereits in den Vorjahren, ist der Lagebericht im Fokus der Abschlussdurchsicht.

Neu aufgenommen wurde für 2025 explizit der **Bericht zum Geschäftsverlauf und zur Lage**.

Besonderen Wert wird dabei auf den sogenannten „**roten Faden**“ gelegt.

Danach müssen

- die **bedeutsamsten Leistungsindikatoren** und das Geschäftsergebnis
- in eine **ausgewogene Analyse** des Geschäftsverlaufs einbezogen werden und
- dabei die **Ursachen und Wirkungszusammenhänge** systematisch dargestellt werden.

In der anschließenden **Risiko- und Prognoseberichterstattung** sind **Beschreibungen zu den bedeutsamsten Leistungsindikatoren** vorzunehmen.

Im Folgejahr sind die **Vorjahresprognosen** mit der **tatsächlichen Entwicklung zu vergleichen** („Rückschau“).

Hinweis:

Angesichts der Bedeutung dieser Themengebiete finden Sie in den **UWP 2025 Seminaren** eine **Reihe von Beiträgen zur Beurteilung der einzelnen Bestandteile des Lageberichts**.

Wesentliche Aspekte für Wirtschaftsprüfer“, in der insbesondere der geforderte „rote Faden“ prüferisch beurteilt wird.

- **AUDfit®-Praxishilfe 9:**
„Dreiteilung des Lageberichts: Wesentliche Aspekte bei der Prüfung der einzelnen Berichtsteile“

7.4 AUDfit®-Praxishilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Praxishilfe 7/1:**
„Übersicht Themenschwerpunkte Abschlussdurchsicht durch die WPK im Dreijahresvergleich (2023–2025)“





siehe
Anlagen-
band

- **AUDfIT®- Praxishilfe 7/2:**
„Auszug aus dem Jahresabschluss 2023 der Schaeffler AG -
Mindeststeuer“
- **AUDfIT®- Praxishilfe 7/3:**
„Auszug aus dem Jahresabschluss 2023 der Schaeffler AG -
Nachtragsbericht“
- **AUDfIT®- Praxishilfe 9:**
Dreiteilung des Lageberichts: Wesentliche Aspekte bei der
Prüfung der einzelnen Berichtsteile

#PH0048

#PH0049

#PH0062

Seite #HB0129

THEMA 8:

Nuancen bei der Testatsformulierung: Update für Abschlussprüfungen

8. Nuancen bei der Testatsformulierung: Update für Abschlussprüfungen

	Seite
8.1 Vorangestellte Fragestellung: Warum ist die IKS-IT-Prüfung bei Anwendung der neuen GoA so bedeutend?	#HB0130
8.1.1 Anpassung des Prüfungshinweises IDW PS 400 (10.2021) in 2021	#HB0130
8.1.2 Anpassung des Prüfungshinweises IDW PS 400 (10.2021) in 2024	#HB0130
8.2 Geringfügige Unterschiede zur bisherigen Version	#HB0131
8.2.1 Aktualisierung der Terminologie	#HB0131
8.2.2 Neue Webadressen für Auslagerung von BSV-Bestandteilen	#HB0131
8.3 Anwendungszeitpunkt	#HB0132
8.4 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#HB0133

8.1 Verbale Anpassungen im Bestätigungsvermerk für 2024

8.1.1 Anpassung des Prüfungshinweises IDW PS 400 (10.2021) in 2021

Im Jahr 2021 wurde der Prüfungsstandard für Bestätigungsvermerke geändert aufgrund der

- **Einführung der ISA** [DE] und
- **anderer** notwendigen Anpassungen wie z.B. aufgrund des Finanzmarktintegritätsgesetzes (FISG).

Die Änderungen in 2021 betrafen im Wesentlichen die Aufnahme **neuer Begrifflichkeiten** wie

- **dolose Handlungen**
- **Irrtümer**
- **kollusives Zusammenwirken**

Anzuwenden war der neue Standard spätestens bei der Prüfung von Abschlüssen für das Geschäftsjahr **2023**.¹¹¹

8.1.2 Anpassung des Prüfungshinweises IDW PS 400 (10.2021) in 2024¹¹²

Im August 2024 wurde IDW PS 400 (10.2021)¹¹³ zum Bestätigungsvermerk angepasst, um **Folgeänderungen aus anderen Standards zu übernehmen**, wie z.B. Änderungen aus

¹¹¹ Vgl. **UWP 1 2024**, Thema 13: „Achten Sie auf den korrekten Wortlaut im Bestätigungsvermerk“

¹¹² Bitte beachten Sie: Der Klammerzusatz (10.2021) bleibt unverändert. Lediglich das Datum ändert sich auf „Stand: 30.08.2024“

- ISA [DE] 315 (Revised 2019)
- den IAASB Qualitätsmanagement-Projekten
- den IFRS Foundation® Trade Mark Guidelines,
- IAS 1 und
- dem IESBA Code.¹¹⁴

Damit soll die Formulierung des Bestätigungsvermerks an die **neuesten internationalen Standards angepasst** werden.

8.2 Geringfügige Unterschiede zur bisherigen Version

8.2.1 Aktualisierung der Terminologie

Das Wording wurde an aktuelle Standards angepasst.

Bisher (BSV 2023)	Neu (BSV 2024)
wesentliche falsche Darstellungen en (Mehrzahl)	wesentlich falsche Darstellung (Singular) 1
Internes Kontrollsystem (Jahresabschluss und Lagebericht)	Interne Kontrollen (Jahresabschluss) 2
	Vorkehrungen und Maßnahmen (Lagebericht) 3
Gewinnung eines Verständnisses	Erlangung eines Verständnisses 4
Prüfungshandlungen zu planen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind	Prüfungshandlungen zu planen, die unter den Umständen angemessen sind. 5

8.2.2 Neue Webadressen für Auslagerung von BSV-Bestandteilen

Ein Bestätigungsvermerk muss **detaillierte Ausführungen zur Verantwortung des Abschlussprüfers** enthalten.

Ein Teil dieser Ausführungen

- **kann ausgelagert** werden,
- indem der Abschlussprüfer **im Bestätigungsvermerk**

¹¹³ Vgl. Änderungsversion in IDW Life 10/2024 S. 845ff. mit Aktualisierung in IDW Life 11/2024 S. 1ff.

¹¹⁴ Vgl. IDW Aktuell, „Änderungen in der IDW PS 400er-Reihe zum Bestätigungsvermerk, 25.10.2024.

- auf die **IDW Website unter Angabe der konkreten Webadressen verweist**,
- auf der die **Beschreibung** der Verantwortung des Abschlussprüfers **in mehreren Varianten** hinterlegt ist.¹¹⁵

Sofern Wirtschaftsprüfer bei von der Möglichkeit Gebrauch machen, haben sie **neue Webadressen** zu verwenden.

Hinweis:

Sofern Sie in Ihrem Bestätigungsvermerk auf detaillierte Ausführungen zur Verantwortung des Abschlussprüfers verzichten wollen, können Sie **diesen Teil der Ausführungen auslagern**.

Sie finden unter:

<https://www.idw.de/idw/verlautbarungen/bestaetigungsvermerk/>

zahlreiche Varianten von Bestätigungsvermerken. Dabei muss **jeweils** die für den konkreten Anwendungsfall **passende Variante ausgewählt** und **deren KONKRETE Webadresse** angegeben werden.

Beispiel:

Für eine gesetzliche Abschlussprüfung eines

- **Non-PIE-Unternehmens**
- **ohne Nachhaltigkeitsbericht**
- **ohne Anwendung von ISA [DE] 600 (Revised)**
- für das **Geschäftsjahr 2024**

soll ein Bestätigungsvermerk mit Auslagerung der Ausführungen zur Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers erteilt werden.

Sie finden den **dazugehörigen Text** auf der Webadresse:

<https://www.idw.de/idw/verlautbarungen/bestaetigungsvermerk/1-v3-hgb-ja-non-pie/>

Diese Webadresse müssen Sie dann auch konkret in Ihrem Bestätigungsvermerk benennen.

8.3 Anwendungszeitpunkt

Der geänderte Bestätigungsvermerk ist erstmals anzuwenden für die

- Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume,

¹¹⁵ Vgl. IDW Verlautbarungen zum Bestätigungsvermerk, „Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers“, <https://www.idw.de/idw/verlautbarungen/bestaetigungsvermerk/> (Abruf: 26.02.2025)

- die **am oder nach dem 15.12.2023** beginnen,
- d.h.: in der Regel für **Jahresabschlüsse 2024**, die **in 2025 geprüft** werden.¹¹⁶
- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/1**
„Der Bestätigungsvermerk 2024 mit formalen Formulierungsanpassungen“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/2:**
„Das Auftragsbestätigungsschreiben nach ISA [DE] 210 für 2024 mit formalen Formulierungsanpassungen“

8.4 AUDfit®-Praxishilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Praxishilfe 8/1:**
„Der Bestätigungsvermerk 2024 mit formalen Formulierungsanpassungen“
- **AUDfit®- Praxishilfe 8/2:**
„Das Auftragsbestätigungsschreiben nach ISA [DE] 210 für 2024 mit formalen Formulierungsanpassungen“



siehe
Anlagen-
band

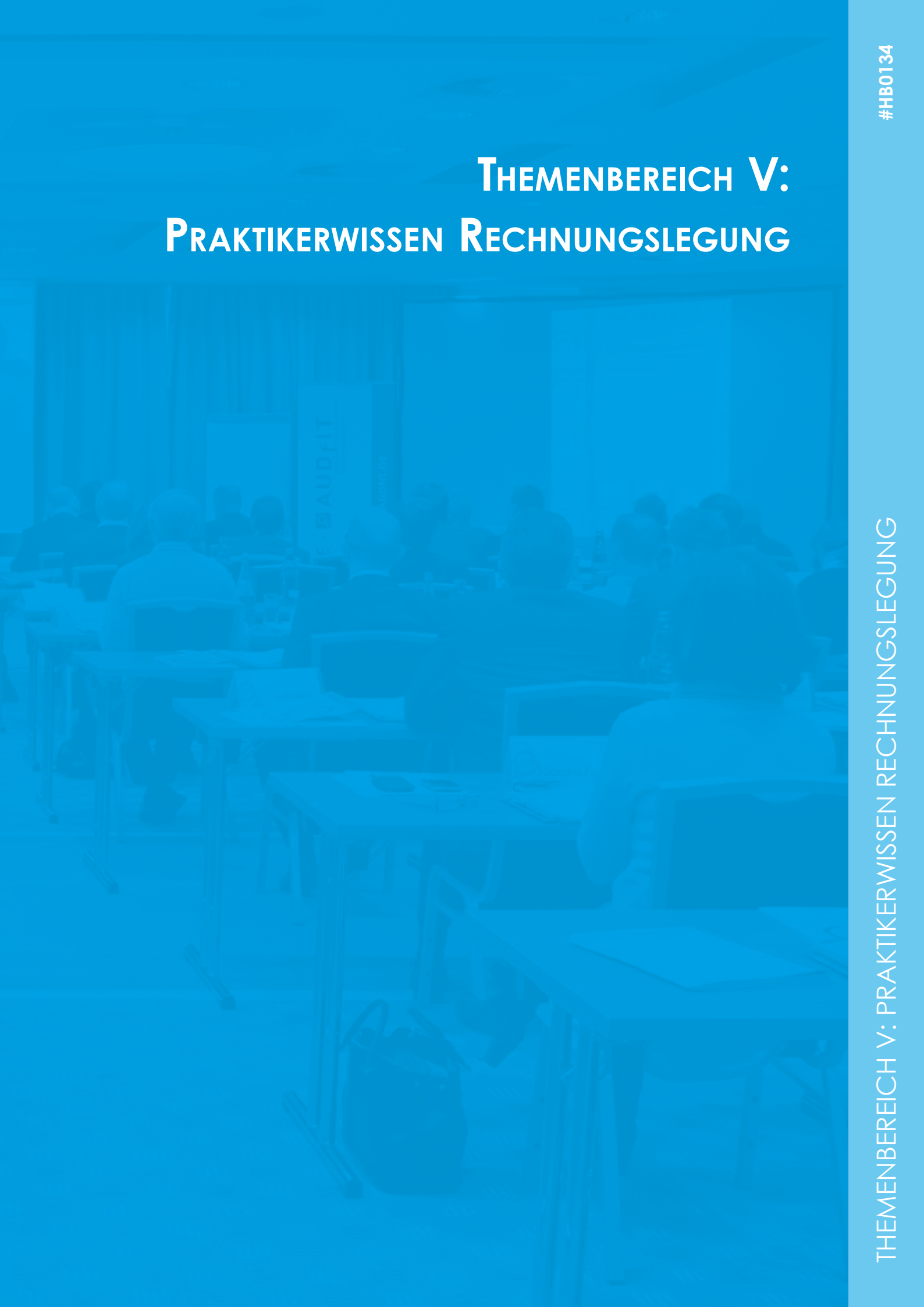
#PH0050

#PH0053

#PH0050

#PH0053

¹¹⁶ Ausnahme: Rumpfgeschäftsjahre, die vor dem 31.12.2024 enden.



THEMENBEREICH V: PRAKTIKERWISSEN RECHNUNGSLEGUNG

Stand: 30.03.2025

Seite #HB0135

THEMA 9:
Lagebericht in der Praxis
(Teil 1 von 3): Der Wirtschaftsbericht
als Spiegel des Unternehmenserfolgs
(360-Grad-Perspektive)

AUDfIT®
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audit.de

9. Lagebericht meistern (Teil 1 von 3): Der Wirtschaftsbericht als Spiegel des Unternehmenserfolgs (360-Grad-Perspektive)

	Seite
9.1 Bedeutung	#HB0137
9.1.1 Gesonderter Teil des Reporting	#HB0137
9.1.2 Inhaltliche Zielsetzungen	#HB0137
9.1.3 Besonderer Stellenwert bei der Prüfung	#HB0137
9.1.4 Dreiteilung des Lageberichts	#HB0138
9.1.5 Berichtsteil Nr. 1: Bericht zum Geschäftsverlauf und zur Lage (Wirtschaftsbericht)	#HB0138
9.1.6 Berichtsteile Nr. 2: Risiko- und Chancenbericht	#HB0138
9.1.7 Berichtsteil Nr. 3: Prognoseberichterstattung	#HB0138
9.2 Allgemeine Grundsätze zur Lageberichtaufstellung	#HB0139
9.2.1 Aufstellungspflicht	#HB0139
9.2.2 Inhalt	#HB0139
9.2.3 Stetigkeit	#HB0139
9.2.4 Wirkung des DRS 20 auf den Lagebericht des Einzelunternehmens	#HB0140
9.3 Gesamtwirtschaftliche und branchenbezogene Rahmenbedingungen	#HB0141
9.4 Darstellungen zur Lage der Gesellschaft	#HB0141
9.5. Analyse der VFE-Lage	#HB0142
9.5.1 Analyse	#HB0142
9.5.2 Vorjahresvergleich	#HB0143
9.5.3 Ertragslage	#HB0144
9.5.4 Finanzlage	#HB0145

Stand: 30.03.2025

	Seite
9.6 Leistungsindikatoren	#HB0146
9.6.1 Grundsätzliches	#HB0146
9.6.2 Finanzielle Leistungsindikatoren	#HB0147
9.6.3 Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren	#HB0147
9.6.4 Auswahl der Leistungsindikatoren	#HB0148
9.6.5 Stetigkeit	#HB0149
9.6.6 Der rote Faden	#HB0150
9.7 Leistungsindikatoren	#HB0151
9.8 AUDfit®-Praxishilfen zu diesem Thema	#HB0151

9.1 Bedeutung

9.1.1 Gesonderter Teil des Reporting

Der Lagebericht gehört nicht zum Jahresabschluss, sondern ist ein **gesonderter Berichtsinstrument** der **externen Rechnungslegung**.

Der Lagebericht soll

- einerseits weitergehende Informationen als der Jahresabschluss liefern, aber
- andererseits mit dem Jahresabschluss im Einklang stehen.

9.1.2 Inhaltliche Zielsetzungen

Mit den im Lagebericht enthaltenen Informationen soll es den Adressaten ermöglicht werden, sich ein zutreffendes Bild

- vom Geschäftsverlauf und von der Lage (**vergangenheitsorientierte Berichterstattung**) sowie
- von der voraussichtlichen Entwicklung und den damit einhergehenden Chancen und Risiken (**zukunftsorientierte Berichterstattung**)

der Unternehmung zu machen.

Gleichmaßen wird Rechenschaft über die Verwendung der dem Unternehmen anvertrauten Ressourcen im Berichtszeitraum abgelegt.¹¹⁷

9.1.3 Besonderer Stellenwert bei der Prüfung

Der Lagebericht hat auch für den Wirtschaftsprüfer im Rahmen der durchzuführenden Prüfungen eine besondere Bedeutung,

¹¹⁷ Vgl. WPH 18. Aufl. 2023, F10.1 Tz. 1379

da er seit Jahren einer der Schwerpunkte der Abschlussdurchsicht durch die WPK ist.

In 2025 sind bezogen auf den Lagebericht die folgenden Berichtsteile im Fokus der WPK.

9.1.4 Dreiteilung des Lageberichts

Der Lagebericht lässt sich in die nachfolgenden drei Berichtsteile gliedern:

1. Wirtschaftsbericht
2. Risiko- & Chancenbericht
3. Prognosebericht

9.1.5 Berichtsteil Nr. 1: Bericht zum Geschäftsverlauf und zur Lage (Wirtschaftsbericht)

1. **Ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit angemessene Analyse** (Erläuterung und Beurteilung),
2. **Einbeziehung**
 - **der bedeutsamsten Leistungsindikatoren** sowie
 - **des Geschäftsergebnisses****unter Bezugnahme auf den Jahresabschluss („roter Faden“)**
und unter systematischer Darstellung von Ursachen und Wirkzusammenhängen.



9.1.6 Berichtsteile Nr. 2: Risiko- und Chancenbericht

Berichterstattung über wesentliche Einzelrisiken und gegebenenfalls über bestandsgefährdende Risiken (§§ 289 Abs. 1 Satz 4, 315 Abs. 1 Satz 4 HGB; DRS 20.146 ff.),

9.1.7 Berichtsteil Nr. 3: Prognoseberichterstattung

1. **Umfang der Prognoseberichterstattung zu den bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren eines Unternehmens oder eines Konzerns einschließlich der Prognosegenauigkeit** (§§ 289 Abs. 1 Satz 4, 315 Abs. 1 Satz 4 HGB) unter Berücksichtigung **der unter Umständen reduzierten Anforderungen an die Prognosegenauigkeit bei Unternehmen mit geringem Umfang und/oder geringer Komplexität der Geschäftstätigkeit** (vgl. WPK Magazin 3/2022)¹¹⁸,

¹¹⁸ vgl. www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/abschlusspruefung/118.



siehe
Anlagen-
band

#PH0062

2. Vergleich der in der Vorperiode berichteten Prognosen mit der tatsächlichen Geschäftsentwicklung im Konzernlagebericht (vgl. DRS 20, Tz. 57)¹¹⁹.

- **AUDfIT®-Praxishilfe 9:**

„Dreiteilung des Lageberichts: Wesentliche Aspekte bei der Prüfung der einzelnen Berichtsteile“

9.2 Allgemeine Grundsätze zur Lageberichtaufstellung

9.2.1 Aufstellungspflicht

Der Lagebericht ist von großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften bzw. KapCoGes. i. S. des HGB aufzustellen.

Die übrigen Unternehmen können freiwillig einen Lagebericht aufstellen.

Dieser ist in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen.

9.2.2 Inhalt

Die **Strukturierung** des Lageberichts hat unter den Gesichtspunkten der **Klarheit und Übersichtlichkeit** zu erfolgen.

Eine Mindestgliederung sieht weder das Gesetz noch DRS 20 vor.

Es empfiehlt sich jedoch, die **Gliederung**

- in **Anlehnung an die Gesetzesgliederung vorzunehmen** und
- durch **klar formulierte Überschriften** kenntlich zu machen.

Fehlanzeigen sind nicht erforderlich.

Vorjahreszahlen sind nur dann erforderlich, wenn damit der Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage und der künftigen Entwicklung des Unternehmens vermittelt.

9.2.3 Stetigkeit

Auch im Lagebericht gilt **der Grundsatz der Stetigkeit**. Diese betrifft

1. zum einen den **Inhalt**, aber
2. auch die **Form der Darstellung**.

Abweichungen sind nur in Ausnahmefällen möglich, wenn hierfür besondere Umstände zugrunde liegen.

¹¹⁹ Vgl. www.wpk.de/neu-auf-wpkde/alle/2022/sv/schwerpunkte-der-abschlussdurchsicht-der-wpk-fuer-2025/

Gleichzeitig muss durch die gesonderte Erläuterung der Gründe für die Abweichungen eine Verbesserung der Klarheit und Übersichtlichkeit im Lagebericht erfolgen.

Abweichungen wie auch ggf. Anpassungen der Vorjahreszahlen **sind anzugeben und zu begründen**.

Bei einer freiwilligen Angabe der Vorjahreszahlen sind diese bei einer Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes grundsätzlich rückwirkend anzupassen.

Ansonsten ist es auch denkbar, dass die Angaben für die Berichtsperiode

- sowohl nach der alten
 - als auch nach der neuen Methode
- vorgenommen werden.¹²⁰

9.2.4 Wirkung des DRS 20 auf den Lagebericht des Einzelunternehmens

Der **Inhalt** des **Lageberichts** ergibt sich

- aus **§ 289 HGB für das Einzelunternehmen** und
- aus **§ 315 HGB für den Konzern**.

Beide Vorschriften sind nahezu wortgleich.

Die Anforderungen nach §315 HGB werden **für den Konzernlagebericht weiter durch DRS 20 konkretisiert**.

Bei **DRS 20** wird über IDW PS 201 n.F. vermutet, dass es sich dabei um **GoB für den Konzernlagebericht** handelt.

Es existieren allerdings **Einzelanforderungen in DRS 20**, die keine Konkretisierung des Gesetzes darstellen, sondern **inhaltlich darüber hinaus gehen**.

Diese müssen jedoch **nicht zwingend beachtet** werden, um sicherzustellen, dass

- der (Konzern)Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt und
- die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend darstellt.

Nachfolgend einige Beispiele mit Fundstellen hierzu:

- **Vergleich mit der Vorperiode**¹²¹,
- **Beurteilungen**¹²² und

¹²⁰ Vgl. WPH 18. Aufl. 2023, F10.1 Tz. 1375 ff.

¹²¹ Vgl. DRS 20.57, 20.66, 20.85 ff., 20.113 und 20.159

¹²² Vgl. DRS 20.53 S. 1, 20.58 S. 2, 20.61, 20.62 S. 2, 20.64 f., 20.78 und 20.99

- die **Gesamtaussage**¹²³.

Es kann allerdings **in Einzelfällen die Angabe dennoch erforderlich** sein.

Diese Ausführungen gelten **analog auch für den Lagebericht des Einzelunternehmens**.¹²⁴

Dass der **Vorjahresvergleich in 2025** wie auch schon in den Vorjahren **Gegenstand der Abschlussprüferdurchsicht der WPK** sein wird und daher die Anwendung des DRS 20 insgesamt – auch mit dem Hinweis auf IDW PS 201 n.F. – ist wohl als herrschende Meinung anzusehen.



9.3 Gesamtwirtschaftliche und branchenbezogene Rahmenbedingungen

Im Einzelnen ist auch auf die

- **gesamtwirtschaftlichen und**
- **branchenbezogenen Rahmenbedingungen**

einzugehen.

Dabei sind die **Ausführungen insoweit zu beschränken**, als diese für das **Verständnis der Analyse**

- **des Geschäftsverlaufs und**
- **der wirtschaftlichen Lage**

erforderlich sind.

Hierbei können Angaben über

- wirtschaftspolitische Maßnahmen und
- Entwicklungen, die den Konzern ggf. auch erst in der Zukunft beeinflussen,

erforderlich sein.

Veränderungen der gesamtwirtschaftlichen oder branchenbezogenen Rahmenbedingungen (insbes. Branchenkonjunktur, Wettbewerbssituation und Markstellung des Unternehmens) sind im **Vergleich zum Vorjahr darzustellen** und **im Hinblick auf das Unternehmen zu beurteilen**.

9.4 Darstellungen zur Lage der Gesellschaft

Zur Darstellung und Analyse des **Geschäftsverlaufs** ist u.a. auf **wesentliche Entwicklungen und Ereignisse einzugehen**, welche **für den Geschäftsverlauf ursächlich** waren.

¹²³ Vgl. DRS 20.118 S. 2 und 20.160 S. 1

¹²⁴ Vgl. WPH F10.2 Tz. 1386 ff und IDW PS 201 n.F. (09.2022) Tz. 14

Diese Angaben sind **vergangenheitsorientiert** und beziehen sich somit auf das abgelaufene Geschäftsjahr.

Hierzu gehören z. B.

- Umstrukturierungsmaßnahmen,
- Abschluss oder Beendigung wesentlicher Verträge oder
- Veränderungen der rechtlichen oder wirtschaftlichen Rahmenbedingungen.

Die **Darstellung und Analyse** des Geschäftsverlaufs hat auch das **Geschäftsergebnis** zu umfassen.

Dabei handelt es sich um das Jahresergebnis der GuV¹²⁵.

9.5 Analyse der VFE-Lage

9.5.1 Analyse

Eine **Analyse umfasst mehr als eine reine Darstellung**.

Die Darstellung von

- Geschäftsverlauf,
- Geschäftsergebnis und
- Lage des Unternehmens

ist um eine Analyse zu erweitern, die über die reine Darstellung hinausgeht.

Die Darstellung und Analyse der Lage der Gesellschaft beinhaltet insbesondere die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.

¹²⁵ Vgl. WPH 18. Aufl 2023, F 10.3, Tz. 1390 ff.

LAGEBERICHTERSTATTUNG - WIRTSCHAFTSBERICHT

Auszug eines Vorjahresvergleichs aus dem offengelegten Jahresabschluss einer mittelgroßen Kapitalgesellschaft (Einzelabschluss)

II. Wirtschaftsbericht

1. Gesamtwirtschaftliche und branchenbezogene Rahmenbedingungen
Das Jahr 2022 war ein sehr besonderes Jahr. Das gilt umso mehr, da sich das Umfeld deutlich schwieriger entwickelt hat, als dies Anfang 2022 abzusehen war. Ein Auslöser war Russlands Angriff auf die Ukraine. Dieser Krieg mitten in Europa ist nicht nur eine humanitäre Katastrophe, sondern bringt auch erhebliche wirtschaftliche Verwerfungen mit sich, insbesondere bei den Energiepreisen. Hinzu kamen Engpässe in der Lieferkette, die ebenfalls zu Preissteigerungen führte. Diese Situation machte uns das ganze Jahr über zu schaffen.

2. Darstellung des Geschäftsverlaufs
Das Geschäftsjahr 2022 war zufriedenstellend. Die Auftragslage und Auslastung sowie Ergebnisentwicklung war gegenüber dem Vorjahr stabil. Die Gesamtleistung 2022 lag um 3.910 TEuro über dem Vorjahreswert. Der Jahresüberschuss lag in 2022 bei TEuro 428 (Vorjahr: Jahresfehlbetrag TEuro 494).

3. Darstellung der Lage
Die Vermögenslage wird durch die Geschäftsführung als gut beurteilt. Die Eigenkapitalausstattung hat sich von TEuro 5.682 auf TEuro 6.111 verbessert. Das Jahresergebnis nach Steuern betrug TEuro 428. Die Liquidität war stets gesichert.

III. Finanzielle Leistungsindikatoren

Mindestens die **Darstellung der Lage** ist eindeutig **zu kurz**, insbesondere bezogen auf die Ertragslage, bei der **nur der Jahresüberschuss genannt** wird, der ja schon aus der GuV hervorgeht.

ABBILDUNG: 36

Abbildung 36: Darstellung und Analyse der VFE-Lage

9.5.2 Vorjahresvergleich

LAGEBERICHTERSTATTUNG - WIRTSCHAFTSBERICHT

Auszug eines Vorjahresvergleichs aus dem offengelegten Jahresabschluss einer großen Kapitalgesellschaft (Einzelabschluss)

Der **Systemumsatz übertraf das Budget um 11,6 Mio. EUR. Aufgrund von Mixeffekten** lagen die **Net Sales jedoch nur 3,3 Mio. EUR über dem Budget**. Durch umfangreiche **Kosten-senkungsmaßnahmen und inflationsbedingte Preisanpassungen** konnte das **EBITDA sowohl gegenüber dem Budget (6,0 Mio. EUR) um 2,2 Mio. EUR als auch gegenüber dem Vorjahr (5,8 Mio. EUR) um 2,4 Mio. EUR gesteigert werden**. Das Jahresergebnis liegt mit -0,4 Mio. EUR um etwa 2,4 Mio. EUR über dem geplanten Wert. Umsatz und EBITDA 2023 liegen damit **deutlich über den Vorjahreswerten** und enthalten im Vergleich zu den Jahren 2020 und 2021, wie bereits im Vorjahr keine Fördermittel der "Überbrückungshilfe III" mehr.

Vergleich der wesentlichen Kennzahlen des Geschäftsjahres mit den Vorjahreszahlen und den Zahlen der Prognose des Vorjahres.

ABBILDUNG: 37

Abbildung 37: Vorjahresvergleich im Rahmen des Wirtschaftsberichts

Wird der **Auffassung des DRSC** gefolgt, sind in der **Vorperiode berichtete Prognosen mit der tatsächlichen Geschäftsentwicklung zu vergleichen**.

Sofern die im Lagebericht des Vorjahres dargestellten Prognosen zwischenzeitlich angepasst worden sind, kann auf die angepasste Prognose hingewiesen werden.

Dennoch ist der aktuelle Wert mit der im Lagebericht des Vorjahres angegebenen Prognose zu vergleichen (**Verkettung** von **Plan-Werten** des Lageberichts im Vorjahr mit den **Ist-Angaben**, die im aktuellen Lagebericht angegeben werden).

9.5.3 Ertragslage

Bei der Berichterstattung über die **Ertragslage** ist auf die wesentlichen Ergebnisquellen bzw. Faktoren einzugehen.

9.5.3.1 Angaben zu wesentlichen Veränderung

Es sind dabei einerseits die wesentlichen Veränderungen im Vergleich zum Vorjahr anzugeben und andererseits die dafür ursächlichen Faktoren.

Hier ist es zum Beispiel denkbar, dass Unterschiede, wie z. B.

- **wesentlich ökonomische Veränderungen**
- **ungewöhnliche** oder nicht jährlich wiederkehrende **Ereignisse**

dargestellt werden.

Soweit die Veränderungen der Ertragslage

- auf ungewöhnlichen oder
- nicht jährlich wiederkehrenden Ereignissen

beruhen, **sind** auch diese zu **quantifizieren**.

9.5.3.2 Angabe zu wirtschaftlichen Faktoren

Hinsichtlich der anzugebenden **Faktoren** sind beispielsweise die folgenden Angaben denkbar:

1. **Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung**, die **Kapazitätsauslastung**, ggf. durchgeführte Rationalisierungsmaßnahmen oder Maßnahmen der Qualitätssicherung,
2. **Personalkosten und deren Entwicklung**,
3. Inbetriebnahme und Stilllegung von Produktionsanlagen oder Standorten,
4. **Preise und Konditionen der wichtigsten Absatz- und Beschaffungsmärkte**, Abhängigkeit von Kunden und Zulieferern sowie die Beschaffungs- und Vorratspolitik,
5. **Rohstoff- und Energiekosten**, inkl. Kosten von Umweltauflagen, und deren erwartete Entwicklung,

6. Ursachen von **Änderungen des Zins- oder Beteiligungsergebnisses**,
7. die **steuerliche Situation** und ggf. die Entwicklung der Steuerquoten.

Letzteres gilt für den Fall, dass **der Umsatz bzw. das Rohergebnis angegeben** und somit die größenabhängige Erleichterung in Anspruch genommen wird.

9.5.3.3 Analyse der Aufgliederung

Zusätzlich sollte die Angabe ggf. durch eine geeignete Aufgliederung analysiert werden.

9.5.3.4 Darstellung von Einmaleffekten

Liegen Sondereffekte vor, so sind diese zu **eliminieren** (z. B. mit Hilfe einer Überleitungsrechnung).

Darüber hinaus sind auch **andere wesentliche Erträge und Aufwendungen** darzustellen und zu analysieren.

9.5.3.5 Angaben zum Auftragsbestand

Sollte es für die Adressaten von Bedeutung sein, ist außerdem die **Auftragslage** darzustellen und zu analysieren.

9.5.4 Finanzlage

Zur Darstellung und Analyse der **Finanzlage** grundsätzlich ist eine Berichterstattung über

- die **Kapitalstruktur**,
 - die **Investitionen** und
 - die **Liquidität**
- vorgesehen.

9.5.4.1 Die Kapitalstruktur

Im Rahmen der Darstellung und Analyse der Kapitalstruktur ist insbesondere

- auf **wesentliche Konditionen** der Verbindlichkeiten,
- auf **wesentliche Finanzierungsmaßnahmen** und -vorhaben sowie
- auf **wesentliche außerbilanzielle Verpflichtungen** einzugehen.

9.5.4.2 Die Investitionen

Im Rahmen der Darstellung und Analyse der Finanzlage sind auch die **wesentlichen Investitionen** des Geschäftsjahres anzugeben.

Dazu gehört auch die **Fortführung und der Abschluss bedeutender Investitionsvorhaben**.

Diese sind hinsichtlich ihres Umfangs und ihres **Zwecks** darzustellen.

Darzustellen ist schließlich auch der Umfang wesentlicher Investitionsverpflichtungen und deren geplante Finanzierung.

9.5.4.3 Die Liquidität

Die Darstellung und Analyse der Liquidität umfasst vor allem die **Fähigkeit der Gesellschaft, ihren Zahlungsverpflichtungen nachzukommen**.

Wenn dies möglich ist, sollte die Liquiditätsanalyse anhand einer Kapitalflussrechnung erfolgen.

9.5.4.4 Die Vermögenslage

Im Rahmen der Darstellung und Analyse der **Vermögenslage** des Unternehmens ist zum einen eine Analyse der wesentlichen Veränderungen des **Vermögens** vorzunehmen. Dabei sind die **wesentlichen Erhöhungen oder Minderungen** anzugeben und ihrer Ursachen insbesondere durch Informationen zu erläutern, die nicht direkt aus dem Jahresabschluss ersichtlich sind. Das wäre beispielsweise die Veränderung von nicht bilanziertem Vermögen.

Zum anderen umfasst die Angabepflicht auch **Schulden, soweit hierüber nicht i.R.d. Finanzlage zu berichten** ist, wie zum Beispiel die Veränderung von Rückstellungen.¹²⁶

9.6 Leistungsindikatoren

9.6.1 Grundsätzliches

Die **Analyse und Darstellung** von Geschäftsverlauf und Lage soll **ausgewogen und umfassend** sein.

Ausgewogen bedeutet in dem Zusammenhang, dass **positive und negative Aspekte gleichermaßen gewürdigt** werden und somit eine einseitige für das Unternehmen günstige Entwicklung nicht zulässig ist.

Neben den bereits beschriebenen Darstellungen und Analysen zu der VFE-Lage ist der Geschäftsverlaufs und die Lage zusätzlich mittels finanzieller Leistungsindikatoren darzustellen und zu analysieren. Das gilt für alle Unternehmen, die zwingend einen Lagebericht aufzustellen haben.

¹²⁶ Vgl. WPH 18. Aufl., 2023 F 10.3 Tz. 1394ff

Große Unternehmen im Sinne des HGB müssen zusätzlich die wichtigsten **nichtfinanziellen Leistungsindikatoren** erläutern. Für die übrigen Unternehmen ist diese Angabe freiwillig.

Weder die einzubeziehenden Leistungsindikatoren hat der Gesetzgeber definiert, noch hat er eine Mindestanzahl von anzugebenden Leistungsindikatoren festgelegt.

9.6.2 Finanzielle Leistungsindikatoren

Unter finanziellen **Leistungsindikatoren** sind **Kennzahlen zu verstehen, die auch für die Abschlussanalyse** verwendet werden.

Gängige Leistungsindikatoren sind beispielsweise:

- **Erfolgskennzahlen**
 - EBIT/EBITDA...
 - Jahresergebnis
 - Ergebniskomponenten wie Zins-, Beteiligungs- oder Wechselkursergebnis
 - Umsatz
- **Rentabilitätskennzahlen**
 - Eigenkapitalrentabilität
 - Umsatzrentabilität
 - Return on Investment (ROI),
- **Liquiditätskennzahlen**
 - Working Capital
 - Cashflow
- **Bilanzkennzahlen**
 - Eigenkapitalquote
 - Liquiditäts-, Verschuldungsgrade,
 - Eigenkapitalquote.

Bei mittelständischen Unternehmen werden als finanzielle Leistungsindikatoren häufig z. B.

- das Finanzergebnis,
- die Kennzahlen EBIT oder EBITDA

verwendet.¹²⁷

9.6.3 Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren

Auch diese Leistungsindikatoren werden nicht gesetzlich definiert. Sie können aber wie folgt grob unterschieden werden

- **Markt- und Wettbewerbssituation**

¹²⁷ Vgl. Klaus Wiechers „Finanzielle und Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren im Lagebericht, BBK 8/2012, S. 364

- Marktwachstum und -anteile
- Entwicklung der Kundenzufriedenheit
- Positionen wichtiger Produkte im Produktlebenszyklus
- **Umwelt- und Arbeitnehmerbelange**
 - Fluktuation, ggf. getrennt nach altersbezogenem Ausscheiden,
 - Betriebszugehörigkeit,
 - Vergütungsstrukturen,
 - Ausbildungs- und Fortbildungsstrukturen,
 - interne Förderungsmaßnahmen
 - Emissionswert

Hierbei handelt es sich **oft um rein qualitative Angaben**, so dass eine objektive Messbarkeit in vielen Fällen nicht möglich ist.

Oft ist aber eine **Ergänzung quantitativer Angaben** möglich, wie z. B. **Fortbildungsstunden** oder **Krankheitstage**.

9.6.4 Auswahl der Leistungsindikatoren

Doch welche Leistungsindikatoren sind anzugeben?

Es sind **die tatsächlich für die interne Steuerung** des Unternehmens verwendeten Indikatoren darzustellen.

Welche das sind und **wie viele** notwendig sind, hängt v.a. von **der Art oder der Größe** des berichtenden Unternehmens ab.

9.6.4.1 Ausgewählte Leistungsindikatoren in Abhängigkeit von der Branche

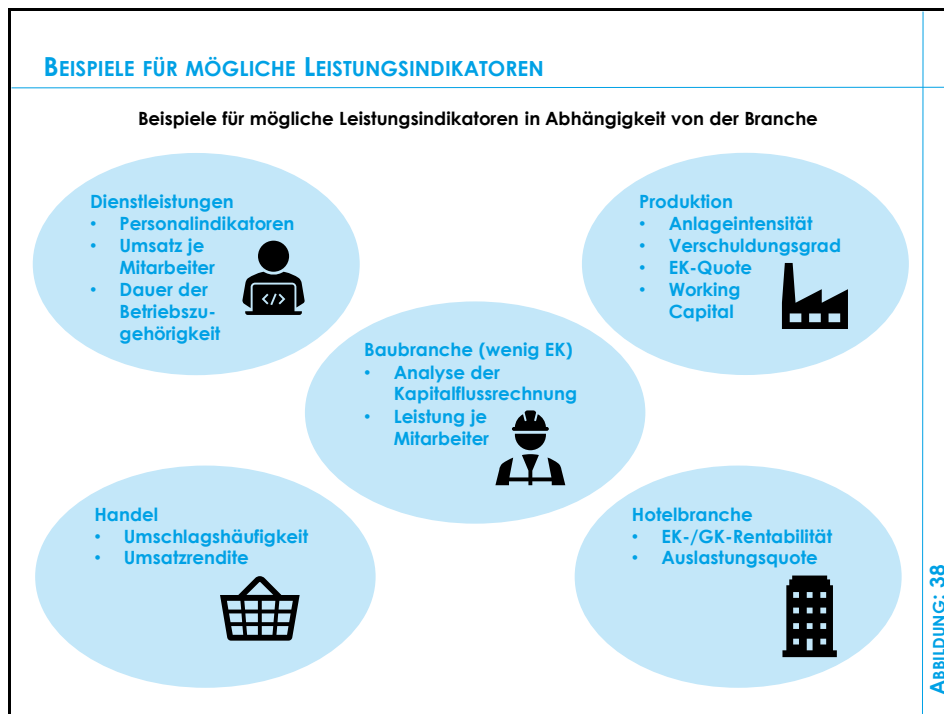


Abbildung 38: Beispiele für mögliche Leistungsindikatoren

9.6.4.2 Auswahl in Abhängigkeit von der Größe des Unternehmens

Die **Anzahl** der berichtspflichtigen Leistungsindikatoren hängt mit der **Größe und Komplexität des Unternehmens** zusammen.

Je **größer beispielsweise die Anzahl der erbrachten Leistungsarten** ist, desto **mehr interne Steuerungsgrößen** wird es geben, die wichtig für das Verständnis von Geschäftsverlauf und Lage sind.

Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren beispielsweise haben oft eine höhere Bedeutung bei **Unternehmen einer bestimmten Branche**, so zum Beispiel bei Energie- und Chemieunternehmen bestimmte Umweltkennzahlen.¹²⁸

9.6.5 Stetigkeit

Auch bei der Berichterstattung über Leistungsindikatoren ist der Grundsatz der Stetigkeit zu beachten.

Dieser bezieht sich sowohl auf die Auswahl der berichteten Leistungsindikatoren als auch auf Form und Inhalt der Berichterstattung.

^{128/129} Vgl. WP/StB Susanne Kolb und WP/StB Dr. Guido Neudeck; Berichtspflichtige Leistungsindikatoren im Lagebericht, in StUB Nr. 2/2016, S. 57

Durchbrechungen der Stetigkeit **sind zulässig, wenn** hierdurch eine **Verbesserung der Klarheit und Übersichtlichkeit** der Lageberichterstattung **erreicht wird**. Denkbar ist das beispielsweise, wenn sich die Unternehmensstrategie geändert hat und sich daher auch die Steuerungsgrößen ändern.

Solche Änderungen sind aber anzugeben und zu begründen.

9.6.6 Der rote Faden

Die Berichterstattung über die berichtspflichtigen Leistungsindikatoren ist von besonderer Bedeutung und zieht sich wie ein „roter Faden“ durch die Lageberichterstattung.

1. Der rote Faden beginnt ggf. bereits im (freiwilligen) **Strategiebericht**, weil die Erreichung gesetzter Ziele häufig mit Leistungsindikatoren gemessen wird und darüber im Berichtsjahr berichtet werden soll.
2. Eine Analyse der Ist-Werte bei den Leistungsindikatoren erfolgt i. d. R. im Rahmen des **Wirtschaftsberichts**.
3. Im Rahmen des **Prognoseberichts** erfolgte eine **Prognose** der Werte der Leistungsindikatoren für das Folgejahr.
4. Schließlich erfolgt im Folgebericht ein **Ist-Vergleich mit der Vorjahresprognose**, das **so genannte „Follow-Up“**.

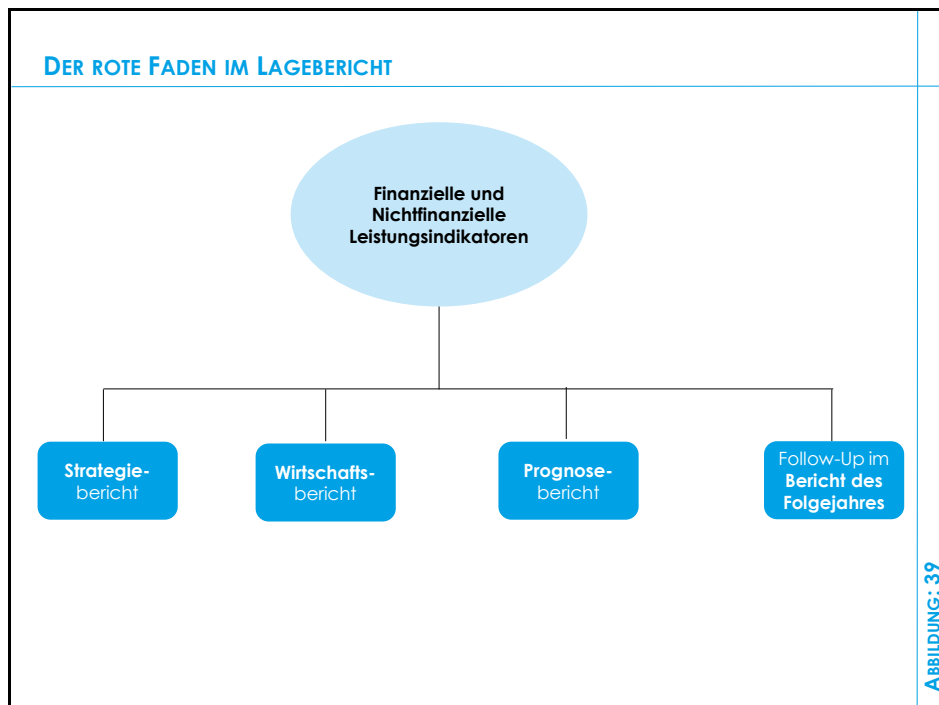


Abbildung 39: Der rote Faden im Lagebericht

Im **Wirtschaftsbericht erfolgt** neben dem Vergleich mit dem Wert des Vorjahres (Ist-Ist-Vergleich) auch ein Plan-Ist-Vergleich, der sogenannte Follow-Up.¹²⁹

9.7 Gesamtaussage

Nach DRS 20.58 Satz 1 sind die **Ausführungen zum Geschäftsverlauf und zur Lage** des Konzerns bzw. Unternehmens zu einer **Gesamtaussage zusammenzufassen**. In diese sollen auch die Erkenntnisse nach dem Schluss des Berichtszeitraums einfließen.

Nach **Satz 2 dieser Vorschrift** hat die Konzern-/bzw. Geschäftsleitung zu **beurteilen, ob die Geschäftsentwicklung insgesamt günstig oder ungünstig verlaufen ist**.



siehe
Anlagen-
band

#PH0062

9.8 AUDfIT®-Praxishilfen zu diesem Thema

- **AUDfIT®-Praxishilfe 9:**
„Dreiteilung des Lageberichts: Wesentliche Aspekte bei der Prüfung der einzelnen Berichtsteile“

¹²⁹ Vgl. WP/StB Susanne Kolb und WP/StB Dr. Guido Neudeck; Berichtspflichtige Leistungsindikatoren im Lagebericht, in StUB Nr. 2/2016, S. 57

Stand: 30.03.2025

Seite #HB0152

THEMA 10:
Personengesellschaften im Fokus:
Handelsrechtliche Rechnungslegung
bei Personengesellschaften
(IDW RS FAB 7)

AUDfit®
praxis | fortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

10. Personengesellschaften im Fokus: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personengesellschaften (IDW RS FAB 7)

		Seite
10.1	Reform der Rechnungslegung für Personengesellschaften	#HB0153
10.1.1	Ausgewählte Auswirkungen auf die handelsrechtliche Rechnungslegung durch das MoPeG	#HB0154
10.1.2	Ausgewählte Auswirkungen auf die handelsrechtliche Rechnungslegung durch das KöMoG	#HB0155
10.2	Neue Rechtslage fordert neue Rechnungslegungsstandards	#HB0155
10.3	Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW RS FAB 7)	#HB0156
10.3.1	Sondersachverhalt 1: Sonderposten für aktivierte Anteile an der Komplementärgesellschaft in ausgewählten Fällen	#HB0156
10.3.2	Sondersachverhalt 2: Option der Körperschaftsbesteuerung	#HB0157
10.3.3	Sondersachverhalt 3: Ersatzloses Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Abfindung	#HB0158
10.3.4	Sondersachverhalt 4: Positiver Differenzbetrag (Fallkonstellation 1)	#HB0158
10.3.5	Sondersachverhalt 5: Negativer Differenzbetrag (Fallkonstellation 2)	#HB0165
10.3.6	Sondersachverhalt 6: Sachwertabfindung	#HB0167
10.3.7	Erstmalige Anwendung	#HB0167

Der Gesetzgeber hat in den letzten Jahren das Recht der Personenhandelsgesellschaften fundamental reformiert.

10.1 Reform der Rechnungslegung für Personengesellschaften

Durch das

- Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (**MoPeG**) und das
- Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (**KöMoG**)

ergaben sich weitreichende Veränderungen für die Rechnungslegung und Besteuerung der betroffenen Personenhandelsgesellschaften

10.1.1 Ausgewählte Auswirkungen auf die handelsrechtliche Rechnungslegung durch das MoPeG

Nachfolgend werden stichwortartig lediglich die Änderungen des MoPeG hinsichtlich der **Gewinnverteilung** bei PersG dargestellt:

- **Primäre Orientierung an Beteiligungsverhältnissen**
Durch die Neufassung des § 122 HGB erfolgt die Gewinnverteilung einheitlich für alle Gesellschafter, unabhängig davon, ob es sich um Komplementäre oder Kommanditisten handelt.¹³⁰
 - **Abschaffung des Vorabgewinns**
Die bislang bekannte Regelung, dass ein persönlich haftender Gesellschafter einer KG oder OHG Anspruch auf einen **Vorabgewinn von 4%** erhalten, wurde **ersatzlos gestrichen**. Nach der Neuregelung entscheiden die Gesellschafter **durch Beschluss** über die Gewinnverteilung.¹³¹
 - **Anspruch auf Vollausschüttung**
Jeder Gesellschafter erhält **direkt** nach Feststellung des Jahresabschlusses einen **Zahlungsanspruch** gegen die Gesellschaft. Damit werden Gewinnanteile künftig **vorrangig als Fremdkapital** ausgewiesen.¹³²
- Hinweis:**

Sofern der gesamte Gewinn oder Teilbeträge des Gewinns zukünftig **thesauriert** und damit im Eigenkapital ausgewiesen werden soll, ist

 - entweder eine **Regelung im Gesellschaftsvertrag** oder
 - ein entsprechender **Gesellschafterbeschluss** **notwendig**.
- **Entfall des Entnahmerechts unabhängig vom Gewinn**
Persönlich haftende Gesellschafter konnten bislang **jährlich 4% ihres Kapitalanteils entnehmen, unabhängig** von einem Gewinn. Dieses Recht ist ersatzlos **gestrichen** worden.¹³³

¹³⁰ Vgl. § 120 Abs. 1 HGB n.F.

¹³¹ Vgl. § 121 HGB n.F.

¹³² Vgl. § 122 HGB n.F.;

¹³³ Vgl. § 122 HGB.

Hinweis:

Sie sollten besonders **alte Gesellschaftsverträge überprüfen**.
Möglicherweise sind die **gesetzlichen Regelungen** zu Gewinnverteilung und Entnahmen **bereits vollständig** durch gesellschaftsvertragliche Regelungen **ersetzt**.

Wenn nicht, besteht **ggf. Handlungsbedarf**.

10.1.2 Ausgewählte Auswirkungen auf die handelsrechtliche Rechnungslegung durch das KöMoG

Durch das KöMoG¹³⁴ erhalten die Personenhandelsgesellschaften

- die **Möglichkeit**,
- einen **unwiderruflichen Antrag** darauf zu stellen,
- **wie eine Kapitalgesellschaft besteuert** zu werden.¹³⁵

Diese Möglichkeit hat neben der laufenden Steuerbelastung auch Auswirkungen auf die **Bilanzierung latenter Steuern**.

10.2 Neue Rechtslage fordert neue Rechnungslegungsstandards

Die mit den Änderungen der beschriebenen Gesetze einhergehende Neufassung

- der IDW Stellungnahme zur handelsrechtlichen **Rechnungslegung bei Personengesellschaften (IDW RS FAB 7)** und
- der Entwurf der IDW Stellungnahme zur **Bilanzierung von Beteiligungen an Personengesellschaften** im handelsrechtlichen Jahresabschluss (**IDW ERS FAB 18**)

sind die Folge der geänderten Rechtslage für die Personenhandelsgesellschaften.

Beide vom Fachausschuss Unternehmensberichterstattung des IDW (FAB) verabschiedeten Stellungnahmen **berücksichtigen nunmehr** die durch das MoPeG und KöMoG **geänderten rechtlichen Rahmenbedingungen**.

Die nachfolgende Übersicht skizziert die **zeitliche Abfolge der Erstanwendungszeitpunkte** der Reformen für das Recht der Personenhandelsgesellschaften:

¹³⁴ KöMoG = Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts.

¹³⁵ Vgl. § 1a KStG.

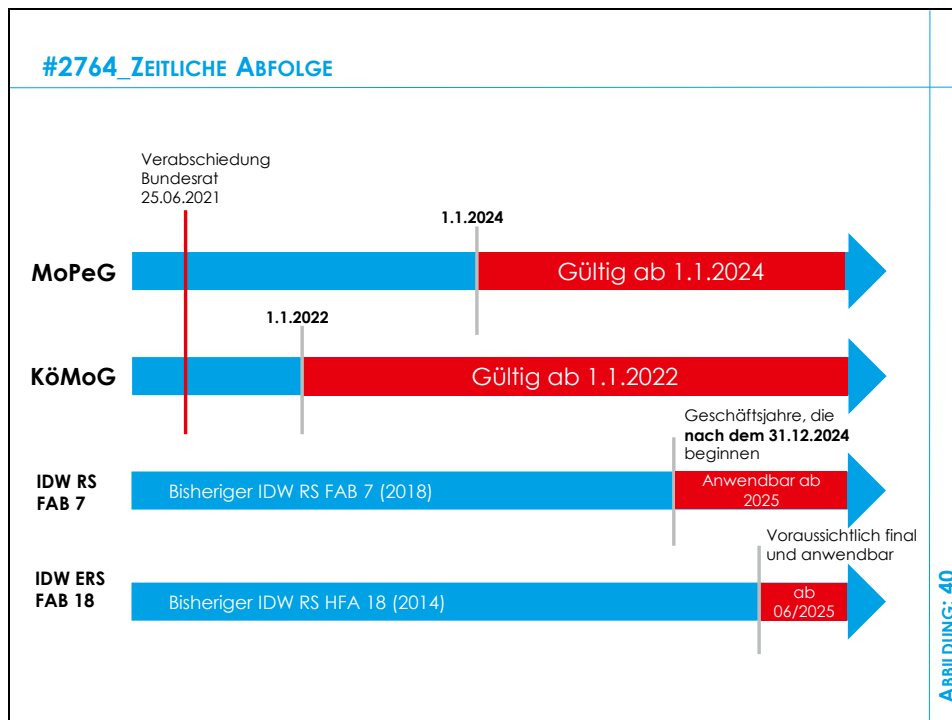


Abbildung 40: Stufenweise Neufassung der Regelungen zur Rechnungslegung von Personengesellschaften

Nachfolgend werden die **wesentlichen Änderungen des IDW RS FAB 7 dargestellt**.

Die inhaltliche Befassung mit dem **IDW ERS FAB 18 folgt in einem der nächsten UWP-Seminare**.

10.3 Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personengesellschaften (IDW RS FAB 7)

Zu nachfolgenden bilanzrechtlichen Sondersachverhalten liefert der Standard Lösungsvorschläge.

10.3.1 Sondersachverhalt 1: Sonderposten für aktivierte Anteile an der Komplementärgesellschaft in ausgewählten Fällen

In den Fällen, in denen die KG die Komplementär-GmbH gründet und das Stammkapital einlegt, kommt es zu einer **Erhöhung des ausgewiesenen Eigenkapitals**, obwohl es **nicht zu einem realen Mittelzufluss** kommt.

Beispiel:

- Die Müller KG zahlt 25.000 EUR an die Komplementär-GmbH zur Leistung der anfänglichen Einlage.
- Die GmbH führt den Betrag von 25.000 EUR an die Müller KG als Einlage zurück.

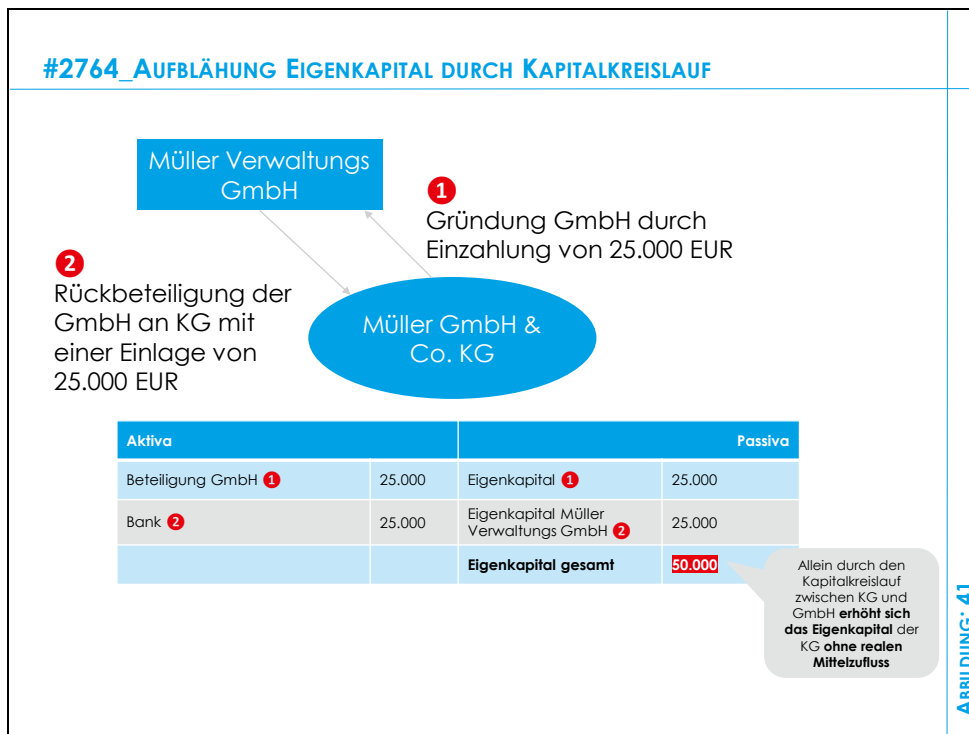


Abbildung 41: „Aufblähung“ des Eigenkapitals durch Kapitalkreislauf

Aus diesem Grund ist in Höhe des aktivierten Betrages für die **Anteile an der Komplementär-GmbH** ein **Sonderposten** unter der Bezeichnung „**Ausgleichsposten für aktivierte eigene Anteile**“ zu bilden.¹³⁶

Neu im IDW-Standard geregelt ist, dass **von der Dotierung des Sonderpostens abgesehen werden darf**, wenn die Komplementär-GmbH **keine Einlage in die Personengesellschaft** geleistet hat, weil es in diesen Fällen **nicht zur Aufblähung des Eigenkapitals** kommt.¹³⁷

10.3.2 Sondersachverhalt 2: Option der Körperschaftsbesteuerung

Durch das KöMoG können Personenhandelsgesellschaften nach **§1a KStG** dazu **optieren**, für ertragssteuerliche Zwecke **wie eine Körperschaft behandelt** zu werden.

Die Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft werden hierbei **wie Gesellschafter einer Körperschaft** behandelt.

Falls ein Wechsel von der Transparenzbesteuerung hin zur Option der Körperschaftsbesteuerung vollzogen wird, hat die Personenhandelsgesellschaft für die Berechnung der latenten Steuern den **Ertragssteuersatz neu zu bemessen**.

¹³⁶ Vgl. § 264c Abs. 4 Satz 2 HGB.

¹³⁷ Vgl. IDW RS FAB 7, Tz. 16a.

Optierende Gesellschaften müssen zusätzlich zur Gewerbesteuer sowohl die **Körperschaftsteuer als auch den Solidaritätszuschlag als Ertragssteuern** berücksichtigen. Die Anpassung der latenten Steuern hat **erfolgswirksam** zu erfolgen.¹³⁸

10.3.3 Sondersachverhalt 3: Ersatzloses Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Abfindung

Der Standard regelt (im Wesentlichen) den folgenden Fall:

Ein **Gesellschafter scheidet ersatzlos aus** einer Personengesellschaft aus und

- erhält **von der Gesellschaft selbst**
- eine **Abfindung**.

Der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters wird **von keinem der verbleibenden oder einem neuen Gesellschafter übernommen**.

Sein **anteilig aufgegebenes Gesellschaftsvermögen wächst** den verbleibenden Gesellschaftern **zu (Anwachsung)**.¹³⁹

Hinweis:

Zu unterscheiden ist

- dieser **Vorgang des ersatzlosen Ausscheidens** von einem **reinen Gesellschafterwechsel**:

Würde der Anteil des Gesellschafters durch

- einen **schon bisher beteiligten** oder
- **einen neuen Gesellschafter**

übernommen werden,

so würde eine **Kaufpreiszahlung durch den übernehmenden Gesellschafter** erfolgen.

10.3.4 Sondersachverhalt 4: Positiver Differenzbetrag (Fallkonstellation 1)

Beim Ausscheiden des Gesellschafters wird der von der Gesellschaft zu leistende Abfindungsbetrag dem Buchwert des Kapitalanteils gegenübergestellt.

¹³⁸ Vgl. IDW RS FAB 7, Tz. 31.

¹³⁹ Vgl. § 738 Abs. 1 BGB.

Abfindungsbetrag aus der Gesellschaft

abzgl. Buchwert Kapitalanteil des ausscheidenden Gesellschafters

= **Differenzbetrag**

Erhält der ausscheidende Gesellschafter eine **Abfindung**,

- die sein **buchmäßiges Kapitalkonto übersteigt**,
- entsteht ein **positiver Differenzbetrag**,
- der **im Zeitpunkt des Ausscheidens**
- **erfolgsneutral**

zu behandeln ist.¹⁴⁰

Ein Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Abfindung führt zu einer **Reduzierung der Anteile des Gesellschafterkreises**.

Für die bilanzielle Abbildung des positiven Unterschiedsbetrags besteht ein **Wahlrecht**.

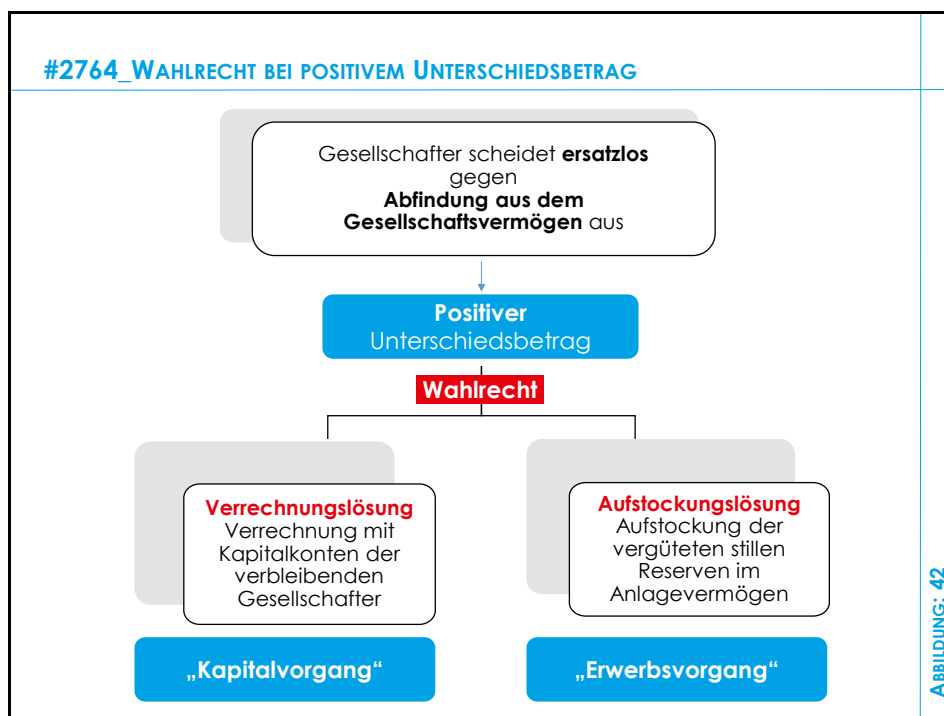


Abbildung 42: Wahlrecht bei positivem Unterschiedsbetrag

10.3.4.1 Vorgehen bei der Verrechnungslösung (Variante 1) Grundsätzliches Vorgehen

Eine **positive Differenz** zwischen Abfindungsbetrag und dem in der Bilanz erfassten Kapitalanteil, wird bei der **Verrechnungslösung** im Zeitpunkt des Ausscheidens

¹⁴⁰ Vgl. IDW RS FAB 7, Tz. 58a.

- **mit den Kapitalanteilen** der verbleibenden Gesellschafter und
- ggf. mit bestehenden **Rücklagen**

verrechnet.¹⁴¹

Fallbeispiel: Kapitalanteile bleiben positiv

Gesellschafter Möhre scheidet mit Wirkung zum 31.12. aus der Wurzelgemüse OHG aus.

Er erhält aus dem Vermögen der Rüben OHG eine **Abfindung in Höhe von 300.000 EUR**.

Der handelsrechtliche Jahresabschluss zum 31.12. sieht wie folgt aus (vor dem Ausscheiden):

Wurzelgemüse OHG – Handelsbilanz zum 31.12.			
	EUR		EUR
Anlagevermögen	100.000	Kapitalanteil Möhre (60%)	180.000
		Kapitalanteil Rübe (20%)	60.000
		Kapitalanteil Rettich (20%)	60.000
		Rücklagen	100.000
Umlaufvermögen	50.000	Rückstellungen	100.000
Bank	550.000	Verbindlichkeiten	200.000
Bilanzsumme	700.000	Bilanzsumme	700.000

Der positive Unterschiedsbetrag (300.000 EUR – Kapitalanteil Möhre 180.000 EUR) in Höhe von 120.000 EUR ist **mit dem verbleibenden Eigenkapital** der Personengesellschaft **zu verrechnen**.

Sofern **Rücklagen** bestehen, ist es **zulässig**, den Differenzbetrag **zunächst gegen die Rücklagen** zu verbuchen und **nur den verbleibenden Betrag gegen die Kapitalkonten** zu buchen.¹⁴²

Wurzelgemüse OHG – Handelsbilanz zum 31.12. (in EUR)			
Anlagevermögen	100.000	Kapitalanteil Rübe (50%) (60.000 – 10.000)	50.000
		Kapitalanteil Rettich (50%) (60.000 – 10.000)	50.000
		Rücklagen (100.000 abzgl. 100.000 EUR: vorrangige Verrechnung)	0
Umlaufvermögen	50.000	Rückstellungen	100.000
Bank	250.000	Verbindlichkeiten	200.000
Bilanzsumme	400.000	Bilanzsumme	400.000

¹⁴¹ Vgl. IDW RS FAB 7, Tz. 58b.

¹⁴² Vgl. IDW RS FAB 7, Tz. 58b i.V.m. Tz. 51.

Fallbeispiel: Kapitalanteile werden negativ

Gesellschafter Möhre scheidet mit Wirkung zum 31.12. aus der Wurzelgemüse OHG aus. Er erhält aus dem Vermögen der Rüben OHG eine **Abfindung in Höhe von 500.000 EUR**.

Der handelsrechtliche Jahresabschluss zum 31.12. sieht wie folgt aus (vor dem Ausscheiden):

Wurzelgemüse OHG – Handelsbilanz zum 31.12. (in EUR)			
Anlagevermögen	100.000	Kapitalanteil Möhre (60%)	180.000
		Kapitalanteil Rübe (20%)	60.000
		Kapitalanteil Rettich (20%)	60.000
		Rücklagen	100.000
Umlaufvermögen	50.000	Rückstellungen	100.000
Bank	550.000	Verbindlichkeiten	200.000
Bilanzsumme	700.000	Bilanzsumme	700.000

Der positive Unterschiedsbetrag (500.000 EUR – Kapitalanteil Möhre 180.000 EUR) in Höhe von 320.000 EUR ist **mit dem verbleibenden Eigenkapital** der Personengesellschaft **zu verrechnen**.

Sofern durch die Verrechnung die Kapitalanteile der verbleibenden Gesellschafter Rübe und Rettich negativ werden, sind diese gesondert als „**Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Abfindungen an ausgeschiedene Gesellschafter**“ auf der Aktivseite auszuweisen.¹⁴³

¹⁴³ Vgl. IDW RS FAB 7, Tz. 58b, Ausweis getrennt nach Gesellschaftergruppen entsprechend § 264c Abs. 2 Satz 5 und 6 HGB.

Wurzelgemüse OHG – Handelsbilanz zum 31.12. (in EUR)			
Anlagevermögen	100.000	Kapitalanteil Rübe (50%) (60.000 – 60.000)	0
		Kapitalanteil Rettich (50%) (60.000 – 60.000)	0
		Rücklagen (100.000 abzgl. 100.000 EUR: vorrangige Verrechnung)	0
Umlaufvermögen	50.000	Rückstellungen	100.000
Bank	50.000	Verbindlichkeiten	200.000
Nicht durch Vermögens- einlagen gedeckte Abfin- dungen an ausgeschie- dene Gesellschafter			
- Rübe	50.000		
- Rettich	50.000		
Bilanzsumme	300.000	Bilanzsumme	300.000

10.3.4.2 Vorgehen bei der Aufstockungslösung (Variante 2)

Grundsätzliches Vorgehen

Bei der **Aufstockungslösung** löst die Abfindung einen Anschaffungsvorgang aus Sicht der Gesellschaft aus, d.h. die durch die Abfindung vergüteten, anteiligen stillen Reserven des ausscheidenden Gesellschafters werden bei den betreffenden Vermögensgegenständen aktiviert.

Hinweis:

Im Gegensatz zur Veräußerung von Beteiligungen durch einen Gesellschafter an einen Mitgesellschafter/Dritten (Sonderrechtsnachfolge) ist im vorliegenden Fall des ersatzlosen Ausscheidens

- eine **nachträgliche anteilige Aktivierung**
- von **selbst geschaffenen immateriellen** Vermögensgegenständen des Anlagevermögens oder
- eines **Geschäfts- oder Firmenwertes**

zulässig.¹⁴⁴

Fallbeispiel: Im Anlagevermögen sind stille Reserven enthalten

Gesellschafter Möhre scheidet mit Wirkung zum 31.12. aus der Wurzelgemüse OHG aus. Er erhält aus dem Vermögen der Rüben OHG eine **Abfindung in Höhe von 300.000 EUR**. Im Anlagevermögen sind stille Reserven von 100.000 EUR enthalten.

¹⁴⁴ Vgl. IDW RS FAB 7, Tz. 59 letzter Satz.

Der handelsrechtliche Jahresabschluss zum 31.12. sieht wie folgt aus (vor dem Ausscheiden):

Wurzelgemüse OHG – Handelsbilanz zum 31.12. (in EUR)			
Anlagevermögen	100.000	Kapitalanteil Möhre (60%)	180.000
		Kapitalanteil Rübe (20%)	60.000
		Kapitalanteil Rettich (20%)	60.000
		Rücklagen	100.000
Umlaufvermögen	50.000	Rückstellungen	100.000
Bank	550.000	Verbindlichkeiten	200.000
Bilanzsumme	700.000	Bilanzsumme	700.000

Die Wurzelgemüse OHG hat von Möhre **60% der stillen Reserven im Anlagevermögen** erworben ($100.000 \text{ EUR} \times 60\% = 60.000 \text{ EUR}$). Der restliche Unterschiedsbetrag von ($120.000 \text{ EUR} - 60.000 \text{ EUR} = 60.000 \text{ EUR}$) entfällt auf den **Geschäfts- oder Firmenwert**.

Der positive Unterschiedsbetrag ($300.000 \text{ EUR} - \text{Kapitalanteil Möhre } 180.000 \text{ EUR}$) in Höhe von 120.000 EUR ist zu aktivieren. Die **Kapitalkonten der verbleibenden Gesellschafter bleiben unverändert**.

Wurzelgemüse OHG – Handelsbilanz zum 31.12. (in EUR)			
Geschäfts-/Firmenwert	60.000	Kapitalanteil Rübe (50%)	60.000
Sonstiges Anlagevermögen ($100.000 + 60.000 \text{ stille Reserven}$)	160.000	Kapitalanteil Rettich (50%)	60.000
		Rücklagen	100.000
Umlaufvermögen	50.000	Rückstellungen	100.000
Bank	250.000	Verbindlichkeiten	200.000
Bilanzsumme	520.000	Bilanzsumme	520.000

10.3.4.3 Würdigung Vergleich der beiden Varianten

Variante 1: Verrechnungslösung

Die **Verrechnungslösung** führt zu einer **sofortigen Minderung des Eigenkapitals**. Dagegen werden zukünftig die **Ergebnisse nicht durch zusätzliche Abschreibungen** der hinzu aktivierten stillen Reserven **belastet**.

Diese Aspekte werden Unternehmen vorrangig in Betracht ziehen, die über **ausreichend Eigenkapital** verfügen und die Ergebnisbelastungen in Zukunft vermeiden wollen.

Variante 2: Aufstockungslösung

Bei der Aufstockungslösung wird das **Eigenkapital nicht gemindert**. Dafür kommt es **zukünftig zu höheren Abschreibungen**, die das Ergebnis vermindern und damit auch über die Abschreibungsdauer die Kapitalkonten reduzieren.

10.3.5 Sondersachverhalt 5: Negativer Differenzbetrag (Fallkonstellation 2)

Neu im Standard wird nun auch die bilanzielle Behandlung eines **negativen Differenzbetrages** behandelt. Dabei gibt es analog zum positiven Differenzbetrag zwei unterschiedliche Gestaltungsvarianten.

10.3.5.1 Interpretation als Kapitalvorgang

Falls das Ausscheiden des Gesellschafters als **Kapitalvorgang** behandelt wird, ist der negative Unterschiedsbetrag in voller Höhe **in die Rücklagen** der Gesellschaft einzustellen.

10.3.5.2 Interpretation als Erwerbsvorgang

Bei der Behandlung als **Erwerbsvorgang** ist zu untersuchen, warum die negative Differenz entstanden ist.

Bildung eines Sonderpostens

Ergeben sich **stillen Lasten** im Vermögen, so erfolgt die **erfolgsneutrale** Bildung eines Sonderpostens zwischen Eigen- und Fremdkapital mit der Bezeichnung „**Negativer Unterschiedsbetrag aus der Abfindung ausgeschiedener Gesellschafter**“.

Ursachen für stille Lasten können sein:¹⁴⁵

- **Erwartung von Verlusten oder ungünstigen Entwicklungen** der Ertragslage
- Bei Vermögensgegenständen des **Anlagevermögens** wurden durch Inanspruchnahme des gemilderten Niederstwertprinzips **trotz Wertminderung keine Abschreibung** vorgenommen
- **Pensionsverpflichtungen aus Altzusagen** wurden zulässigerweise **nicht bilanziert**.

Der Sonderposten ist im Rahmen der Folgebilanzierung **erfolgswirksam** aufzulösen.¹⁴⁶

Zuführung zu Rücklagen

Sofern die negative Differenz hingegen auf

- Ursachen in der **Person des Gesellschafters** zurückzuführen ist (Gesellschafter nimmt einen Abfindungsabschlag in

¹⁴⁵ Vgl. IDW RS FAB 7, Tz. 59c Buchstabe a).

¹⁴⁶ Vgl. IDW RS FAB 7, Tz. 59c Buchstabe a) i.V.m. DRS 23, Tz. 143.

Kauf, damit er kurzfristig aus der Gesellschaft ausscheiden kann),

- so ist der negative Differenzbetrag grundsätzlich in die **Rücklagen** der **Gesellschaft erfolgsneutral** einzustellen.

Sonstiger betrieblicher Ertrag

Im Falle eines sog. „Sanierungszuschusses“ des ausscheidenden Gesellschafters zugunsten der Gesellschaft, ist hingegen eine **ertragswirksame** Erfassung als **sonstiger betrieblicher Ertrag** zulässig.

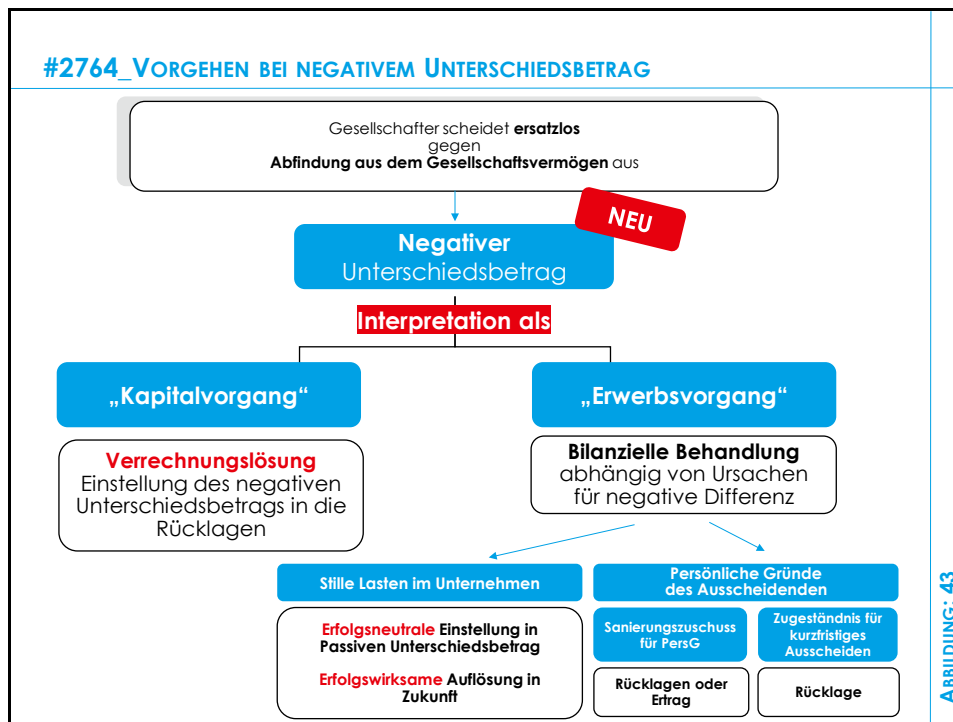


Abbildung 43: Vorgehen bei einem negativen Unterschiedsbetrag

10.3.5.3 Fall 1: Negativer Unterschiedsbetrag, „begründet in der Person“ des ausscheidenden Gesellschafters

Gesellschafter Möhre scheidet aus der Wurzelgemüse OHG zum 31.12. aus. Die Gesellschaft hat **keine stillen Lasten**. Die Abfindung beträgt 140.000 EUR.

Der ausscheidende Gesellschafter Möhre scheidet auf eigenen Wunsch aus und möchte die **Abfindung für soziale Projekte** nutzen; **auf eine höhere Abfindung verzichtet er**.

Die Gesellschaft ist ertragsstark; wirtschaftliche Einbußen sind nicht zu erwarten.

Die Handelsbilanz der Wurzelgemüse OHG vor dem Ausscheiden sieht wie folgt aus:

Wurzelgemüse OHG – Handelsbilanz zum 31.12. (in EUR)			
Anlagevermögen	100.000	Kapitalanteil Möhre (60%)	180.000
		Kapitalanteil Rübe (20%)	60.000
		Kapitalanteil Rettich (20%)	60.000
		Rücklagen	100.000
Umlaufvermögen	50.000	Rückstellungen	100.000
Bank	550.000	Verbindlichkeiten	200.000
Bilanzsumme	700.000	Bilanzsumme	700.000

Da Gesellschafter Möhre aus persönlichen Gründen eine Abfindung unterhalb seines Buchwerts akzeptiert, liegt ein Erwerbsvorgang vor und der Differenzbetrag ist in die **Rücklagen** einzustellen.

Wurzelgemüse OHG – Handelsbilanz zum 31.12. (in EUR)			
Anlagevermögen	100.000	Kapitalanteil Rübe (50%)	60.000
		Kapitalanteil Rettich (50%)	60.000
		Rücklagen (+40.000 negativer Unterschiedsbetrag)	140.000
Umlaufvermögen	50.000	Rückstellungen	100.000
Bank	410.000	Verbindlichkeiten	200.000
Bilanzsumme	560.000	Bilanzsumme	560.000

10.3.5.4 Fall 2: Negativer Unterschiedsbetrag wird „als Sanierungszuschuss“ vom ausscheidenden Gesellschafter „gewährt“

Der Sachverhalt ist vom Grund her identisch zu Fall 1.

Lediglich die Ursache für den negativen Differenzbetrag ist eine andere.

Die Wurzelgemüse OHG ist **sanierungsbedürftig** und einigt sich mit dem ausscheidenden Möhre auf eine Abfindung von 140.000 EUR, damit die OHG noch eine **Überlebenschance** hat. Der Unterschiedsbetrag erhält damit den Charakter eines Sanierungszuschusses.¹⁴⁷

In diesem Fall kann der Unterschiedsbetrag

- entweder in die **Rücklagen** eingestellt (erfolgsneutral)
- oder als **sonstiger betrieblicher Ertrag** (erfolgswirksam)

bilanziert werden.¹⁴⁸

¹⁴⁷ Hinweis: Die Bilanzzahlen spiegeln nicht die Krisensituation der OHG wieder. Im Beispiel wird jedoch der Fokus auf die Behandlung des Unterschiedsbetrages gelegt.

¹⁴⁸ Vgl. IDW RS FAB 7 Tz. 59c Buchs. b).

10.3.6 Sondersachverhalt 6: Sachwertabfindung

Im Vergleich zur bisherigen Fassung des IDW RS FAB 7 wurde Ausführungen zur bilanziellen Behandlung von Sachwertabfindungen an ausscheidende Gesellschafter mit aufgenommen.

Wird der ausscheidende Gesellschafter

- mit **Vermögensgegenstand** abgefunden,
- **in dem stille Reserven enthalten** sind,
- wird ein **Realisationstatbestand** verwirklicht und
- in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven ein **Ertrag realisiert**.

Sofern der **Zeitwert** des als Sachwert ausgekehrten Vermögensgegenstandes den **Buchwert des Kapitalanteils über- oder unterschreitet**, ist der **Differenzbetrag** entsprechend den obigen Ausführungen zu behandeln.¹⁴⁹

10.3.7 Erstmalige Anwendung

Die Anwendung des IDW RS FAB 7 ist für Geschäftsjahre vorgesehen, die **nach dem 31.12.2024 beginnen**.

Somit erfolgt die Anwendung erstmals beim Ausscheiden von Gesellschaftern im Geschäftsjahr **2025**.

Stand: 30.03.2025

¹⁴⁹ Vgl. IDW RS FAB 7 Tz. 59d.

Seite #HB0168

THEMA 11:

Anhang in der Praxis: Angabepflichten zu den Geschäftsführerbezügen (§285 Nr. 9 HGB)

11. Anhang in der Praxis: Angabepflichten zu den Geschäftsführerbezügen (§285 Nr. 9 HGB)

	Seite
11.1 Gesetzliche Regelung zu den Angabepflichten	#HB0169
11.2 Anwendungsbereich	#HB0171
11.3 Persönlicher Umfang	#HB0171
11.3.1 Personenkreis für Einzelangaben	#HB0171
11.3.2 Zeitlicher Umfang der Angabepflichten	#HB0172
11.4 Personengruppe 1: Angaben für tätige Organmitglieder	#HB0172
11.4.1 Umfang der Gesamtbezüge	#HB0172
11.4.2 Zeitlicher Bezug	#HB0173
11.4.3 Beispielhafte Aufzählung von Organbezügen	#HB0174
11.4.4 Besondere Fragestellungen in Bezug auf den Aufsichtsrat	#HB0176
11.4.5 Umsatzsteuererstattungen bei Aufsichtsratsmitgliedern	#HB0176
11.5 Personengruppe 2: Angaben für ehemalige Organmitglieder und deren Hinterbliebene	#HB0176
11.5.1 Angabepflichtige Personen	#HB0176
11.5.2 Angabe der Gesamtbezüge	#HB0176
11.5.3 Besonderheiten zu Abfindungen	#HB0177
11.5.4 Angabe der gebildeten und nicht gebildeten Pensionsrückstellungen	#HB0178
11.6. Unterlassen von Angaben	#HB0178
11.6.1 Angaben für aktive Organmitglieder	#HB0178
11.6.2 Angaben für ausgeschiedene Organmitglieder und ihre Hinterblieben (i. d. R. Personengruppe 2)	#HB0179
11.7. Angaben der Vorschüsse und Kredite einschließlich der Haftungsverhältnisse	#HB0180
11.7.1 Sachlicher Umfang der Angabepflichten	#HB0180
11.7.2 Beispielfall für erweiterte Angabepflichten	#HB0181
11.8 AUDfIT®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#HB0181

11.1 Gesetzliche Regelung zu den Angabepflichten

Nach § 285 Nr. 9 HGB sind im Anhang für die Mitglieder

- des Geschäftsführungsorgans,
- eines Aufsichtsrats,
- eines Beirats oder

- einer ähnlichen Einrichtung
- jeweils für jede Personengruppe anzugeben:
1. die für die **Tätigkeit im Geschäftsjahr** gewährten **Gesamtbezüge**
 2. **die Gesamtbezüge** (Abfindungen, Ruhegehälter, Hinterbliebenenbezüge und Leistungen verwandter Art) **der früheren Mitglieder der bezeichneten Organe und ihrer Hinterbliebenen**
 3. für **frühere Mitglieder** der bezeichneten Organe und ihrer Hinterbliebenen zudem
 - **gebildete Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen** und
 - **der Betrag der für diese Verpflichtungen nicht gebildeten Rückstellungen**
 4. die **gewährten Vorschüsse und Kredite** unter **Angabe**
 - **der Zinssätze,**
 - **der wesentlichen Bedingungen** und
 - der gegebenenfalls im Geschäftsjahr **zurückgezahlten oder erlassenen Beträge** sowie
 - die **zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse**
- **AUDfit®-Rechtsvorschrift 11**
„Anhang in der Praxis Geschäftsführerbezüge“



siehe
Anlagen-
band

#RV0005

11.1.1 Auszug aus einem Anhang einer großen Kapitalgesellschaft

„Geschäftsführung

Die **Geschäftsführung** der Reifen GmbH besteht aus nachstehenden Personen:

...

Die Gesellschaft im Geschäftsjahr EUR 2,5 Mio. (i. Vj. EUR 2,3 Mio. an die **Mitglieder der Geschäftsführung** gezahlt.

An **ehemalige Mitglieder der Geschäftsführung und ihre Hinterbliebenen** wurden im Geschäftsjahr EUR 0,1 Mio. (i. Vj. EUR 0,1 Mio.) gezahlt.

Für **Pensionsansprüche** von **ehemaligen Geschäftsführern und deren Hinterbliebene** sind insgesamt EUR 4,0 Mio. zurückgestellt.

Aufsichtsrat

Der Aufsichtsrat setzt sich wie folgt zusammen

...

Die **Bezüge des Aufsichtsrats** der Reifen GmbH betrugen EUR 0,04 Mio. (i. Vj. EUR 0,03 Mio.).“

11.2 Anwendungsbereich

Die Angabe ist für **Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften i. S. von § 264a HGB verpflichtend**.

Kleine Gesellschaften sind aber gemäß § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB von den Angabepflichten befreit, **soweit es sich nicht** um die gewährten **Vorschüsse und Kredite** handelt. Diese sind stets anzugeben.

11.3 Persönlicher Umfang

11.3.1 Personenkreis für Einzelangaben

Betroffen von der Abgabepflicht sind die Mitglieder der folgenden Personengruppen:

- **Geschäftsführung**
- **Aufsichtsrat**
- **Beirat oder ähnliche Gremien.**

Bei **Personengesellschaften** i. S. v. § 264a HGB gelten als ihre gesetzlichen Vertreter die Mitglieder des Geschäftsführungsorgans der vertretungsberechtigten Kapitalgesellschaft.

ORGANE IM UNTERNEHMEN				
	Geschäftsführungsorgan	Aufsichtsrat	Beirat	Ähnliche Einrichtung
Rechtliche Grundlage	Vorstand und Geschäftsführung sind gesetzlich definiert, bei KapCoGes gilt die Fiktion, dass das Geschäftsführungsorgan der KapCoGes als das der Komplementärgesellschaft gilt	Bei der AG gesetzlich vorgesehen, bei der GmbH und KapCoGes analoge Anwendung	Nicht gesetzlich definiert Ein Beirat ist eine Einrichtung, die durch Satzung oder Gesellschaftsvertrag beschlossen oder durch die Geschäftsführung ins Leben gerufen und in der Ausgestaltung einem Aufsichtsrat ähnelt	Nicht gesetzlich definiert, z. B. Gesellschafterausschuss oder Verwaltungsrat Genannt, um zu vermeiden, dass die Angabepflicht des § 285 Nr. 9 HGB umgangen wird
Aufgaben	Führung der Geschäfte sowie gerichtliche und außergerichtliche Vertretung	Beratung, Überwachung, Weisung und Einflussnahme	Beratung, Überwachung, Weisung und Einflussnahme	Beratung, Überwachung, Weisung und Einflussnahme

ABBILDUNG: 44

Abbildung 44: Organe im Unternehmen

Von dem **Beirat** abzugrenzen ist eine **ähnliche Einrichtung**.

Keinen Einfluss auf die Zuordnung haben

- die Grundlage oder
- die Dauer der Bildung dieses Gremiums.

Für die Zuordnung entscheidend ist **Funktion** des geschaffenen Gremiums.

Hinweis:

Sofern bereits ein **Aufsichtsrat besteht** und **daneben** ein **Beirat** **oder eine ähnliche Einrichtung**, fällt diese **zusätzliche Einrichtung i. d. R. nicht unter die Berichtspflicht**.¹⁵⁰

11.3.2 Zeitlicher Umfang der Angabepflichten

Hier wird unterschieden, ob es sich um **die Mitglieder selbst** oder **die Ersatzmitglieder** handelt.

a) Mitglieder des Geschäftsführungsorgans oder des Vorstands

Zu nennen sind die Bezüge für die Mitgliedschaften **von der Bestellung bis zur Abberufung bzw. dem Rücktritt**.

b) Stellvertretende Mitglieder bzw. Ersatzmitglieder

- Bezogen auf die **Geschäftsführungsorgane** **sind** auch **stellvertretende Mitglieder** nach § 44 GmbHG bzw. § 94 AktG zu **berücksichtigen**.
- **Eventuelle Ersatzmitglieder für den Aufsichtsrat** sind **hingegen nicht einzubeziehen**.

Das ändert sich erst dann, wenn ein Mitglied des Aufsichtsrats wegfällt oder zurücktritt und das Ersatzmitglied nachrückt.¹⁵¹

11.4 Personengruppe 1: Angaben für tätige Organmitglieder

11.4.1 Umfang der Gesamtbezüge

Die Gesamtbezüge umfassen **sämtliche Zahlungen, die in der Zeit der Organstellung entrichtet** werden.

Diese können aufgrund

- eines **Anstellungs- oder Dienstvertrages** angefallen sein oder

¹⁵⁰ Vgl. Grottel in Beck'scher Bilanzkommentar, 14. Aufl. zu § 285 HGB Rn. 235 ff.

¹⁵¹ Vgl. Grottel in Beck'scher Bilanzkommentar, 14. Aufl. zu § 285 HGB Rn. 240

- auf Grund von **Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Gesellschafterbeschlüssen**.

Auch freiwillig gewährte Zahlungen werden erfasst, und zwar unabhängig davon, ob

- diese einmalig,
- wiederkehrend oder
- anlassbezogen, wie z. B. als Jubiläumszuwendungen, gewährt werden.

Weiterhin gehören nach der **gesetzlichen Aufzählung auch**

- **Provisionen und**
- **Nebenleistungen** jeglicher Art zu den angabepflichtigen Beträgen.

11.4.2 Zeitlicher Bezug

11.4.2.1.1 Variante 1: Alle Voraussetzungen für die Berücksichtigung der der im Geschäftsjahr gewährten Gesamtbezüge sind erfüllt

Anzugeben sind die für die Tätigkeit im Geschäftsjahr gewährten Gesamtbezüge für die genannten Organe.

Das gilt auch für solche Bezüge für die Tätigkeit des Geschäftsjahres, wenn diese

1. **bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses für dieses Geschäftsjahr zugesagt** werden und
2. die **Tätigkeit bis zum Abschlussstichtag erbracht** worden sind.

11.4.2.2 Variante 2: Es steht noch ein Organbeschluss zur rechtsverbindlichen Zusage aus

Liegt **nur wegen fehlender Organbeschlüsse noch keine rechtsverbindliche Zusage** dem Grunde und/oder der Höhe nach vor, so sind für die Einbeziehung der Bezüge die **kumulative Erfüllung der folgenden Voraussetzungen notwendig**:

1. **Die den Bezügen zugrunde liegende Tätigkeit wurde im Abschlussjahr erbracht.**
2. **Bei Aufstellung des Jahresabschlusses kann** aufgrund der bisherigen Erfahrungen mit hoher Wahrscheinlichkeit **mit** der Erteilung der Organbeschlüsse gerechnet werden.

3. **Die Höhe der Bezüge ist zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses für das betroffene Geschäftsjahr bereits verlässlich abschätzbar.**¹⁵²

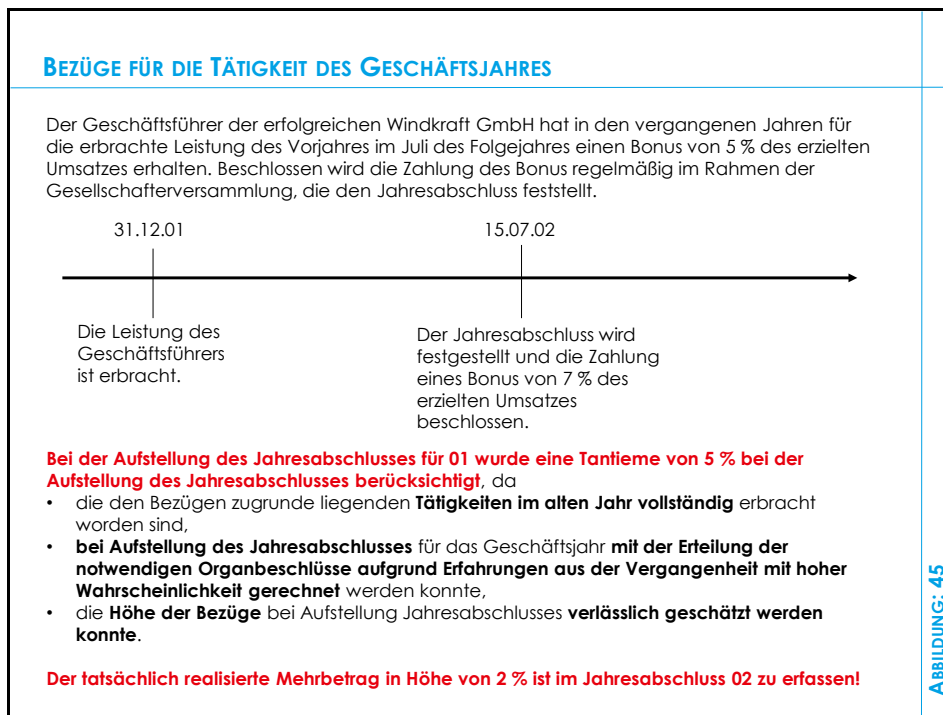


Abbildung 45: Bezüge für die Tätigkeit des Geschäftsjahres

11.4.3 Beispielhafte Aufzählung von Organbezügen

Es folgt eine beispielhafte Aufzählung der Bezüge, die anzugeben sind:

1. **Gehälter, feste laufende Vergütungen**, aber auch
 - feste jährliche Einmalzahlungen
 - wie Urlaubs- oder Weihnachtsgeld
2. **Gewinnbeteiligungen**, wie
 - Tantiemen
 - Gratifikationen
 - Boni
 - Jubiläumsgelder
 - Entschädigungen für die Nichtausübung einer Tätigkeit bei weiter bestehender Organstellung
3. **Bezugsrechte von i. d. R. unentgeltlichen Optionen** auf den Erwerb von Anteilen der Kapitalgesellschaft, z. B. Stock Options
4. **Sonstige aktienbasierte Vergütungen**

¹⁵² Vgl. WPH 18. Auflage, Kapitel F RZ. 1072

5. **Aufwandschädigungen**, soweit sie als fester Betrag ohne Abrechnung gewährt werden, also z. B. Sitzungsgelder oder Tagespauschalen für Aufsichtsratsmitglieder, **allerdings ohne**
 - geltend gemachte Reisekosten, wenn sie die einkommensteuerlichen Freigrenzen nicht überschreiten.
6. **Versicherungsbeiträge** für eine Lebensversicherung, für die freiwillige Versicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung
7. **I. d. R. 40 % des beruflichen Anteils von Versicherungsbeiträgen, die das Unfallrisiko** auf Dienstreisen abdecken, wenn das Organmitglied den Versicherungsanspruch unmittelbar geltend machen kann
8. **Provisionen**, wenn die Vermittlungsleistung in den Tätigkeitsbereich des Organmitglieds fällt. Das ist bei Geschäftsführungsorganen wohl in der Regel der Fall, bei Aufsichtsratsmitgliedern hängt es von den Gesamtumständen ab
9. **Nebenleistungen jeder Art sind Naturalleistungen und Sachbezüge**, wie die Zurverfügungstellung von
 - Wohnraum,
 - Kfz,
 - zinslosen Darlehen ...¹⁵³

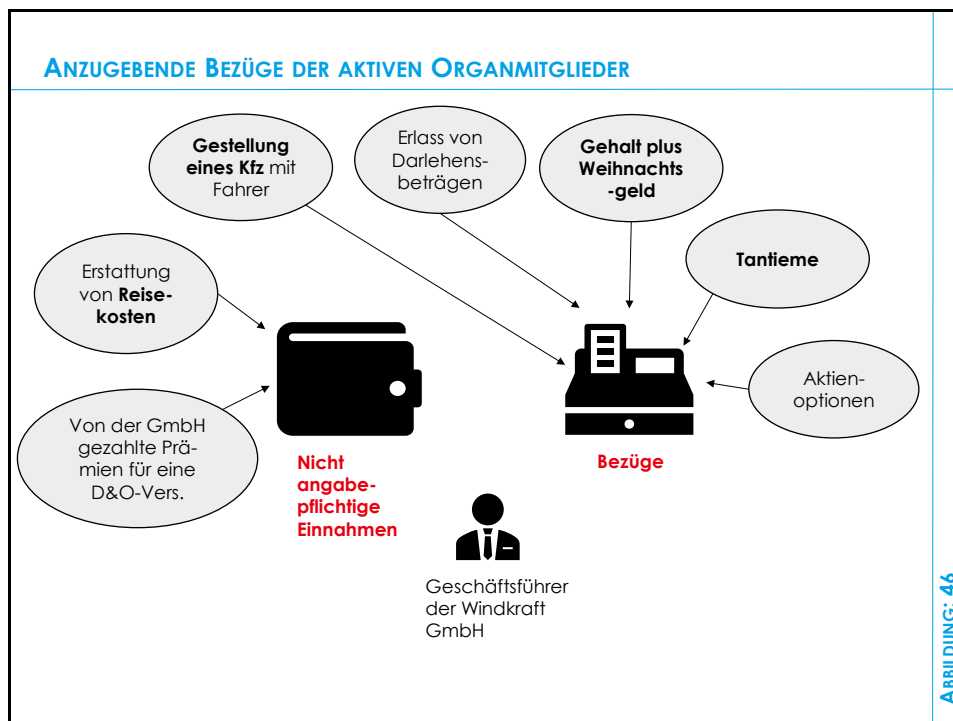


Abbildung 46: Anzugebende Bezüge der aktiven Organmitglieder

¹⁵³ Vgl. Grottel in Beck'scher Bilanzkommentar, 14. Aufl. zu § 285 HGB Rn. 245 ff

11.4.4 Besondere Fragestellungen in Bezug auf den Aufsichtsrat

Die Bezüge des Aufsichtsrats sind gesondert als solche auszuweisen.

Es ist denkbar, dass ein **Mitglied des Aufsichtsrats in den Vorstand delegiert wird**.

In diesen Fällen sind die **Bezüge des delegierten Aufsichtsrats als Vorstandsbezüge** auszuweisen.

11.4.5 Umsatzsteuererstattungen bei Aufsichtsratsmitgliedern

Die den Aufsichtsratsmitgliedern **erstattete Umsatzsteuer** ist als **durchlaufender Posten zu behandeln** und ist daher nicht angabepflichtig.

Das gilt **selbst dann, wenn** die **Gesellschaft** die **Vorsteuer nicht abziehen kann**.

11.5 Personengruppe 2: Angaben für ehemalige Organmitglieder und deren Hinterbliebene

11.5.1 Angabepflichtige Personen

Angaben sind auch für **ehemalige Organmitglieder und ihre Hinterbliebene** (Witwen und Waisen) **für alle in § 285 Nr. 9 S. 1 HGB genannten Personengruppen** zu machen.

11.5.1.1 Sonderfall: AR-Mitglied im Anschluss an Arbeitnehmerstellung

War ein früheres AR-Mitglied auch Arbeitnehmer in der Gesellschaft, sind die Angaben zu den Ruhegehältern nur insoweit anzugeben, **als sie dem Arbeitnehmer in seiner Eigenschaft als Mitglied des Aufsichtsrats gewährt** wurden.

11.5.1.2 Sonderfall: AR-Mitglied im Anschluss an Geschäftsleitungsfunktion

Beim **früheren Geschäftsführer** ist das anders, hier sind grundsätzlich **sämtliche Ruheselbstbezüge** anzugeben.

11.5.1.3 Doppelfunktion: Aufsichtsrat und Geschäftsleitung (Personengruppe 1 und 2)

Im Falle von Doppelfunktionen (ehemaliger Geschäftsführer ist nun Aufsichtsrat) sind die Bezüge entsprechend aufzuteilen.

11.5.2 Angabe der Gesamtbezüge

Die zu nennenden Gesamtbezüge sind schon beispielhaft in § 285 Nr. 9b HGB genannt, also

- **Abfindungen**
- **Ruhegehälter**
- **Hinterbliebenenbezüge.**

Die Angabepflicht beginnt mit dem Ausscheiden aus dem aktiven Gremium.

Anzugeben sind auch Zahlungen von Versicherungen, wenn die Gesellschaft

- bei einem unmittelbaren Zahlungsanspruch die Zahlungen weiterleiten muss

oder

- die Ansprüche an die ehemaligen Organmitglieder abgetreten worden sind.¹⁵⁴

11.5.3 Besonderheiten zu Abfindungen

Abfindungen für ein ausgeschiedenes Mitglied sind im Gesetz aufgeführt und somit immer anzugeben.

Der Begriff Abfindung ist **allerdings sehr weit gefasst**.

11.5.3.1 Freistellung mit Fortsetzung der Beiträge

So sind hier beispielsweise auch Beträge einzubeziehen, die ein Organmitglied erhält, der **zum Ende des Geschäftsjahres ausscheidet**, aber **seine Bezüge unter Freistellung noch für eine gewisse Zeit weiter erhält**.

Der Betrag ist daher **voll im Jahr der Passivierung** in der GmbH in **die Bezüge für ein ausgeschiedenes Organmitglied im Anhang** anzugeben.

Das gilt unabhängig vom Zufluss beim Empfänger.

11.5.3.2 Weitere Formen der Abfindung

Zu den **Abfindungen** gehören beispielsweise auch

- eine **ratenweise Auszahlung einer kapitalisierten Rente**
- eine **Karenzentschädigung** für ein Wettbewerbsverbot.

11.5.3.3 Tätigkeit bei Rechtsvorgängern

Anzugeben sind auch Bezüge für solche ehemaligen Organmitglieder, die bei **Rechtsvorgängern des Unternehmens beschäftigt waren, wenn**

- der Übergang im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** erfolgt ist **und**

¹⁵⁴ Vgl. Grottel in Beck'scher Bilanzkommentar, 14. Aufl. zu § 285 HGB Rn. 272 ff.

- die Bezüge auch bei der untergegangenen Gesellschaft **angabepflichtig gewesen** wären.¹⁵⁵

11.5.4 Angabe der gebildeten und nicht gebildeten Pensionsrückstellungen

11.5.4.1 Ausgeschiedene Organmitglieder

Die Angabepflicht nach § 285 Nr. 9b HGB umfasst **auch die für**

- **ausgeschiedene Organmitglieder und**
- **deren Hinterbliebenen gebildeten und**
- **nicht gebildeten Pensionsrückstellungen.**

11.5.4.2 Verrechnung der Pensionsrückstellungen mit Vermögensgegenständen

Sie beinhaltet **auch** die Pensionsrückstellungen, die gem. § 246 Abs. 2 S. 2 HGB **mit Vermögensgegenständen verrechnet worden sind**. Die Pensionsrückstellungen sind also ungekürzt anzugeben.

11.6 Unterlassen von Angaben

11.6.1 Angaben für aktive Organmitglieder

11.6.1.1 Gebot der Diskretion in Bezug auf ein Organmitglied

Bei **nicht börsennotierten Aktiengesellschaften** können die Angaben über die **Gesamtbezüge der aktiven und ausgeschiedenen Organmitglieder unterbleiben**, wenn sich **die Bezüge eines einzelnen Mitglieds des Organs feststellen lassen**.

Es handelt sich um eine **Schutzklausel**, die **eng** auszulegen ist.

11.6.1.2 Maßgebliche Perspektive

Für die Beurteilung ist die **Perspektive des Adressaten zu prüfen**, der über **keine weiteren Informationen über die Gesellschaft verfügt**.

Irrelevant sind insbesondere die Perspektiven eines Mitglieds desselben Organs oder von Mitarbeitern, die über Kenntnisse des Vergütungssystems verfügen.

Nach Auffassung **des HFA ist die Schutzklausel als Ausnahmenvorschrift eng auszulegen**.

Da aber auch Datenschutz zu beachten ist, darf auf die Angabe des Gesamtbetrags der Organbezüge **verzichtet werden, wenn die Bezüge der einzelnen Organmitglieder**

¹⁵⁵ Vgl. Grottel in Beck'scher Bilanzkommentar, 14. Aufl. zu § 285 HGB Rn. 275

- **feststellbar**
oder
- **in ihrer Größenordnung zutreffend schätzbar**
wären.

11.6.1.3 Fall: Organ mit ≤ 3 Mitgliedern

Ein Verzicht auf die Angabe nach § 286 Abs. 4 HGB kommt nach Ansicht des HFA nur dann in Betracht, wenn **die Gesellschaftsorgane nur mit bis zu drei Mitgliedern besetzt sind**.

11.6.1.4 Organ mit > 3 Mitgliedern

In allen anderen Fällen wird die Angabe der Organbezüge regelmäßig geboten sein, sofern nicht im Einzelfall besondere Umstände vorliegen.

Dennoch ist in einer Vielzahl der offengelegten Abschlüsse der folgende Passus zu finden:

Hinweis:

„Die Gesellschaft hat **gemäß § 286 Abs. 4 HGB** auf die in **§ 285 Nr. 9 lit. a HGB** verlangten **Angaben verzichtet**, da sich anhand dieser Angaben die Bezüge einzelner Mitglieder dieser Organe feststellen lassen.“

11.6.2 Angaben für ausgeschiedene Organmitglieder und ihre Hinterblieben (i. d. R. Personengruppe 2)

11.6.2.1 Grundsätzliche Betrachtung

Die Schutzklausel des § 286 Abs. 4 HGB umfasst dem Wortlaut nach auch **die Gesamtbezüge früherer Organmitglieder** nach § 285 Nr. 9 lit. b).

11.6.2.2 Ausnahmefall in der Praxis

Diese Norm wird **allerdings i. d. R. nicht anwendbar** sein, da die Anwendung voraussetzt, dass **sich anhand dieser Angaben die Bezüge eines einzelnen früheren Mitglieds des betreffenden Organs feststellen lassen**.

Dafür müsste der Name des ehemaligen Organmitglieds bekannt sein.

Das ist bei früheren Organmitgliedern i. d. R. nicht der Fall, da diese im Anhang nicht namentlich aufzuführen sind.

11.6.2.3 Kleines Familienunternehmen

Denkbar könnte dies allenfalls bei kleineren familiengeführten Gesellschaften sein, bei denen die Geschäftsführung bei-

spielsweise von dem Vater auf Sohn oder Tochter übergegangen ist.

Es ist strittig, in wieweit zu den **Gesamtbezügen auch der Betrag der gebildeten und der nicht gebildeten Pensionsrückstellungen** für ehemalige Organmitglieder und deren Hinterbliebene gehört. **Zum Teil werden diese dazu gerechnet.**¹⁵⁶

dies ist aber auch **eher eine theoretische Vorgabe**, da die **ehemaligen Organe und deren Hinterbliebenen nicht namentlich benannt** werden müssen.

11.7 Angaben der Vorschüsse und Kredite einschließlich der Haftungsverhältnisse

Im letzten Gliederungspunkt des § 285 Nr. 9 HGB werden schließlich **detaillierte Angaben zu finanziellen Verpflichtungen mit der Kapitalgesellschaft** (bzw. KapCo-Gesellschaft) verlangt.

11.7.1 Sachlicher Umfang der Angabepflichten

Anzugeben sind danach zugunsten der Organe der Gesellschaft gewährten:

1. Vorschüsse

Unter Vorschüssen sind hier beispielsweise **Vorauszahlungen** von

- Gehältern,
- Tantiemen und dergleichen genannt.

Nicht dazu gehören allerdings Vorauszahlung von Reisekosten.

2. Kredite und Kreditkonditionen

Bei **Krediten** sind sachlich und der Höhe nach alle Arten denkbar, wie z. B.

- Darlehen,
- Kontokorrentkredite.

Unerheblich ist es auch, wenn es sich nur um **kurzfristige** Kredite handelt.

Warenkredite sind nur einzubeziehen, wenn die Laufzeit über das gegenüber Dritten übliche Maß hinausreicht.

Bei mehreren Darlehen zu unterschiedlichen Zinssätzen sind hier **alle** zu nennen.

3. Wesentliche Bedingungen

Es geht hier um

¹⁵⁶ Vgl. Grottel in Beck'scher Bilanzkommentar, 14. Aufl. zu § 286 HGB Rn. 46 und auch WPH 18. Auflage, Kapitel F RZ. 1098

- Laufzeiten,
 - Tilgungsmodalitäten oder
 - Sicherheiten und
 - ggf. außerordentliche Kreditbedingungen.
4. **Im Geschäftsjahr zurückgezahlte oder erlassene Beträge**
5. **Eingegangene Haftungsverhältnisse**, wie z. B.
- Bürgschaften,
 - Gestellung von Sicherheiten,
 - Patronatserklärungen.¹⁵⁷

11.7.2 Beispielfall für erweiterte Angabepflichten

Die Gesellschaft gewährt dem Geschäftsführer

- Anfang Januar ein
- Darlehen in Höhe von 150.000,00 €, **(1)**
- das jährlich zum 30.12. mit 10.000,00 € zu tilgen ist. **(2)**

Das Darlehen wird mit 4 % p.a. verzinst. **(3)**

Die Zinsen sind dem Darlehen zuzuschlagen. **(4)**

Anzugeben ist die Entwicklung der Vorschüsse und Kredite, und zwar in Bezug auf den Beispielfall wie folgt:

Auszug aus dem Anhang

	Euro	Bemerkung
„Anfangsbestand“	0,00	
Zugang	156.000,00	(1), (3), (4)
Rückzahlung/Erlass	-10.000,00	(2)
Endbestand	146.000,00“	

Zudem ist mindestens der Zinssatz anzugeben.

11.8 AUDfIT®-Praxishilfen zu diesem Thema

- **AUDfIT®-Rechtsvorschrift 11:**
„Anhang in der Praxis Geschäftsführerbezüge“



siehe
Anlagen-
band

#PH0005

¹⁵⁷ Vgl. Grottel in Beck'scher Bilanzkommentar, 14. Aufl. zu § 285 HGB Rn. 330 ff.