

AUDFIT®

praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung

www.audfit.de

TAGUNGSZEITEN PRÄSENZ-VERANSTALTUNG

Begrüßungskaffee	ab 08:30 Uhr
Beginn	09:00 Uhr
Kaffeepause	10:30 Uhr bis 10:45 Uhr
Mittagspause	12:15 Uhr bis 13:15 Uhr
Kaffeepause	14:45 Uhr bis 15:00 Uhr
Ende	ca. 16:30 Uhr

TAGUNGSZEITEN PREMIUM-WEBINAR *LIVE*

Beginn	09:00 Uhr
	2 Pausen à 10 Minuten
Mittagspause	12:20 – 13:10 Uhr
	2 Pausen à 10 Minuten
Ende	ca. 16:30 Uhr



REFERENTEN-TEAM



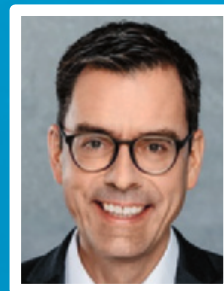
Prof. Dr. rer. oec.
Christian Hanke
Dipl.-Kfm.
WP/StB



Stefan Lenz
Dipl.-Kfm.
WP/StB



Alf-Christian Lösle
Dipl.-Wirtsch.-Ing.
WP/StB/CPA



Sebastian Moshövel
Dipl.-Kfm.
WP/StB



Prof. Dr. rer. pol.
Dirk Stöppel
Dipl.-Kfm.
WP/StB

KONTAKTDATEN

AUDfit Deutschland GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Jägerweg 1
76532 Baden-Baden

Telefon: 07221 956 680
Telefax: 07221 956 681
seminare@audfit.de
www.audfit.de

Agenda

VORMITTAG – classic

THEMENBEREICH I:

Fachlich anspruchsvolles Wissen zur Rechnungslegung und Prüfung

1. Auswirkungen der Energiekrise auf die Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht
2. Handlungsempfehlungen für Unternehmen in der Schieflage

THEMENBEREICH II:

Neues zu den Berufspflichten in der WP-Praxis (WPO, BS WP/vBP, GwG, ...)

3. Wichtige ausgewählte Meldepflichten (GwG) von Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern gegenüber der Financial Intelligence Unit (FIU)

THEMENBEREICH III:

CSRD/ESG – Grundlagen zum Nachhaltigkeitsmanagement

4. Neue nichtfinanzielle Berichterstattungs- und Prüfungspflichten für große Unternehmen und Betriebe der öffentlichen Hand ab 2025
5. Neue „Nicht-Vorbehaltsaufgabe“ für den Wirtschaftsprüfer
6. Einführung zur CSRD – Nachhaltigkeitsberichterstattung (Kurzfassung)
7. Einführung zur EU-Taxonomie-Verordnung (Kurzfassung)

MITAGSPAUSE

NACHMITTAG – classic + light

THEMENBEREICH IV:

Neues und aktuelles Prüfer-Know-how zur Prüfung
(neue GoA inkl. ISA [DE]) – [Teil 1 von 3]

8. Das neue Auftragsbestätigungsschreiben nach den neuen GoA (ISA [DE] 210)
9. Strategische Weichenstellung zur Anwendung der neuen GoA bzw. GoA KMU in der WP-Praxis
10. Grundzüge des neuen Risikomodells nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)
11. Umfassende Verständniserwerb durch den Abschlussprüfer nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)
12. Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen
13. Einbeziehung der Anwendung von IT-Risiken nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)
14. Praktische Überlegungen zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) – Anwendungsbeispiel
15. Zusammenfassung der Vorgehensweise nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)

THEMENBEREICH I: FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES ZUR RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG		Seite
1.	Auswirkungen der Energiekrise auf die Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht	#2
1.1	Energiekrise	#3
1.2	Anlagevermögen	#4
1.2.1	Geschäfts- oder Firmenwerte	#4
1.2.2	Gas- oder Stromerzeugungsanlagen	#4
1.3	Vorratsvermögen	#5
1.3.1	Allgemeine Ausführungen	#5
1.4	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	#6
1.5	Rückstellungen	#7
1.6	GuV	#7
1.7	Anhang und Lagebericht	#7
1.7.1	Anhang	#7
1.7.2	Lagebericht	#8
1.7.3	Sonderfall: Unternehmen der Energiewirtschaft	#9
1.8	Auswirkungen auf die Abschlussprüfung	#9
1.8.1	Auswirkungen auf die Risikoidentifizierung und -beurteilung	#9
1.8.2	Auswirkungen auf Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	#10
2.	Handlungsempfehlungen für Unternehmen in der Schieflage	#11
2.1	Unternehmen in Schieflage	#13
2.1.1	Gründe für eine Schieflage	#13
2.1.2	Insolvenzgründe	#13
2.1.3	Liquiditätsprobleme	#13
2.1.4	Eigenkapitalproblem	#14
2.1.5	Pflichtenlage des gesetzlichen Vertreters	#14
2.1.6	Drohende Insolvenz	#14
2.1.7	Fortführungsannahme	#15
2.1.8	Aktuelles zum Prognosezeitraum: SanInsKG	#16
2.1.9	Auffassung des IDW	#16

Stand: 01.02.2023

		Seite
2.2	Maßnahmen zur Aufrechterhaltung der Fortführungsannahme	#17
2.2.1	Aufgabe des Abschlussprüfers	#17
2.2.2	Handlungsempfehlungen zur Aufstellung/Erstellung des Jahresabschlusses	#18
2.2.3	Beispiel aus der Praxis „Möbelwerk Eiche GmbH“	#19
2.3	Gestaltungsansatz: Stärkung des Eigenkapitals	#21
2.3.1	Möglichkeiten zur Stärkung des Eigenkapitals	#21
2.3.2	Gezeichnetes Kapital bzw. Stammkapitalerhöhung	#21
2.3.3	Erhöhung des Sonstigen Eigenkapitals	#21
2.3.4	Verlustübernahmeverpflichtung durch einen Dritten	#22
2.4	Fremdkapital	#22
2.4.1	Zahlungen an das Unternehmen	#22
2.4.2	Zahlung/Übernahme von Schulden des Unternehmens	#23
2.4.3	Patronatserklärung	#23
2.5	Wirksamkeit der Empfehlungen	#24
2.5.1	Insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose	#24
2.5.2	Handelsbilanzielle Fortführungsannahme	#24
2.6	Die Hoffnung stirbt zuletzt	#25
2.7	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#25

THEMENBEREICH II:	NEUES ZU DEN BERUFSPFLICHTEN IN DER WP-PRAXIS (WPO, BS WP/vBP, GWG, ...)	#26
--------------------------	---	------------

3.	Wichtige ausgewählte Meldepflichten (GwG) von Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern gegenüber der Financial Intelligence Unit (FIU)	#27
3.1	Die Financial Intelligence Unit (FIU)	#29
3.1.1	Die Institution	#29
3.1.2	Bedeutung für die Berufsstände der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer	#29
3.1.3	Die Arbeitsweise der FIU	#29
3.2	Spektrum der Verpflichtungen für Wirtschaftsprüfer/Steuerberater	#31
3.3	Kreis der Verpflichteten	#31
3.3.1	Umfang	#31
3.3.2	Registrierung	#32
3.3.3	Signifikanter Anstieg von Meldungen an die FIU	#33

	Seite	
3.4	Besondere Meldepflichten bei Auffälligkeiten im Zusammenhang mit Immobiliengeschäften	#34
3.4.1	Geldwäschegesetzmeldepflichtverordnung-Immobilien	#34
3.4.2	Ausgewählte verdächtige Konstellationen entsprechend der GwGMeldV-Immobilien	#35
3.4.3	Praxisbeispiel zu einem meldepflichtigen Vorgang aus dem Blickwinkel der FIU	#39
3.5	Weitere meldepflichtige Sachverhalte	#41
3.6	Vorkehrungen in der eigenen WP-Praxis	#41
3.7	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#42
3.8	AUDfit®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#42
THEMENBEREICH III: CSRD/ESG – GRUNDLAGEN ZUM NACHHALTIGKEITSMANAGEMENT		#43
4.	Neue nichtfinanzielle Berichterstattungs- und Prüfungspflichten für große Unternehmen und Betriebe der öffentlichen Hand ab 2025	#44
4.1	Green Deal der EU – Die Idee kurz skizziert	#46
4.1.1	Übergeordnete Ziele der EU	#46
4.1.2	Aktionsphase der EU	#47
4.1.3	Erstanwendungszeitpunkt für die nichtfinanzielle Berichterstattung	#47
4.1.4	Strenge Rahmenbedingungen	#47
4.2	Pflichtenlage für große Gesellschaften	#48
4.2.1	Gesellschaften, die aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vorgaben die Vorgaben für große Gesellschaften anwenden	#48
4.2.2	Freiwillige Prüfungen sind keine „light“-Prüfungen	#48
4.2.3	Kapitalmarktorientierte Unternehmen und Unternehmen der Finanzwirtschaft	#49
4.3	2025: Beginn des neuen Zeitalters zur nichtfinanziellen Berichterstattung	#49
4.4	Bisherige Nachhaltigkeitsberichte, -präsentationen von NON-PIE-Gesellschaften	#50
4.5	Bestandteile der verpflichtenden Berichterstattung ab 2025	#51
4.6	Nichtfinanzielle Berichterstattung	#52
4.6.1	Prüfung der neuen Pflichtenlage durch das Unternehmen	#52
4.6.2	Neuimplementierung eines Nachhaltigkeitsmanagementsystems	#52
4.6.3	Externe Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung	#52
4.6.4	Verpflichtung zur Transparenz	#52

	Seite	
4.6.5	Faktische Auskunftspflicht gegenüber Geschäftspartnern	#52
4.6.6	Faktische Verpflichtung zur ständigen fortlaufenden Verbesserung	#52
4.7	Mandanteninformation zum neuen Non-Financial-Reporting (NFR)	#53
4.7.1	Vorüberlegungen in der Praxis	#53
4.7.2	Gruppe 1 Ihrer betroffenen Mandate: Der WP als ESG-Consultant	#53
4.7.3	Gruppe 2 Ihrer betroffenen Mandate: Der WP als Prüfer der nichtfinanziellen Berichterstattung	#54
4.8	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#54
5.	Neue „Nicht-Vorbehaltsaufgabe“ für den Wirtschaftsprüfer	#55
5.1	Anforderungen an den Prüfer	#56
5.1.1	Modifizierte Zulassungsvoraussetzung für neue Wirtschaftsprüfer nach 2024	#57
5.1.2	Besitzstandsklausel für bereits bestellte Wirtschaftsprüfer	#57
5.1.3	Anpassung der Vorgaben für alle Wirtschaftsprüfer, die NFR prüfen wollen	#58
5.2	Fachliche Aspekte zur Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung	#58
5.2.1	Berufsgrundsätze	#58
5.2.2	Anzuwendende Verlautbarungen	#59
5.2.3	EU-Standards für die Prüfung	#59
5.3	Auftragsannahme zur Prüfung des NFR	#60
5.3.1	Gesonderter Auftragsannahmecheck für die Prüfung der NFR	#60
5.3.2	Bestellung und Abberufung	#61
5.3.3	Abgrenzung der Verantwortlichkeiten	#61
5.3.4	Gegenstand des Auftrags	#61
5.3.5	Vorgaben zur Honorargestaltung	#62
5.4	Dokumentation der Prüfung	#62
5.5	Prüfungsurteil	#62
5.6	Offenlegung der Nachhaltigkeitsinformationen	#63
5.7	Sanktionen	#63
5.8	Qualitätskontrolle	#63
5.9	Öffentliche Aufsicht	#63

	Seite
6. Einführung zur CSRD – Nachhaltigkeitsberichterstattung (Kurzfassung)	#64
6.1 Die normativen Grundlagen der Nachhaltigkeitsberichterstattung	#65
6.1.1 Allgemeine Regelungen – Querschnittsstandards	#66
6.1.2 Environment – Themenstandards	#66
6.1.3 Social – Themenstandards	#66
6.1.4 Governance – Themenstandards	#66
6.2 Nachhaltigkeitsberichterstattung als Teil des Lageberichts	#66
6.3 Kategorisierung der Angaben im Nachhaltigkeitsbericht	#67
6.3.1 Gliederungsebene 1 pro Thema	#67
6.3.2 Gliederungsebene 2 pro Thema	#68
6.4 Inhaltliche Vorgaben zu allen Abschnitten der Nachhaltigkeitsberichterstattung	#68
6.4.1 Grundsätzliche Offenlegungspflichten	#68
6.4.2 Gesonderte Offenlegungspflicht bei Wesentlichkeit	#68
6.5 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#69
7. Einführung zur EU Taxonomie-Verordnung (Kurzfassung)	#71
7.1 Zielsetzung der EU Taxonomie-Verordnung	#73
7.2 Für welche Unternehmungen ergibt sich eine Verpflichtung zur nichtfinanziellen Berichterstattung auf Grundlage der EU Taxonomie-Verordnung?	#74
7.2.1 Verpflichtungen ab dem 01.01.2022	#74
7.2.2 NEU: Erstmalige Verpflichtung ab dem 01.01.2025 (Berichterstattung in 2026 in 2025)	#74
7.3 Die Grundidee: Kernelemente der Berichterstattung nach der EU Taxonomie-Verordnung	#74
7.3.1 Bestimmung der taxonomiekonformen Aktivitäten	#75
7.3.2 Bestimmung des taxonomiefähigen Anteils	#76
7.4 Entwicklung: Gegenwärtiger Stand der Normen zur EU Taxonomie	#76
7.5 Ergänzende zu beachtende EU-Normen	#78
7.5.1 Wirtschaftsaktivitäten z. T. klassifiziert nach Wirtschaftszweigen (NACE Einteilung)	#78
7.6 Methodische Vorgehensweise zur Beurteilung von Wirtschaftsaktivitäten nach der EU Taxonomie-Verordnung	#79
7.7 Die einzelnen Umweltziele der EU	#79

	Seite	
7.8	Problem: Vielfalt und breites Spektrum möglicher Wirtschaftsaktivitäten einer Unternehmung	#79
7.8.1	Große Bandbreite der Wirtschaftsaktivitäten	#79
7.8.2	Prüfschema zur Beurteilung auf Taxonomie Konformität	#80
7.8.3	Definition technischer Beurteilungskriterien und Grenzwerte	#80
7.8.4	Aller Anfang ist schwer: Es ist ein geringer Anteil nachhaltiger Wirtschaftsaktivitäten in den Unternehmen zu erwarten	#80
7.8.5	Regulatorische Ausweitung des Spektrums nachhaltiger Wirtschaftsaktivitäten	#81
7.9	Vereinfachtes Praxisbeispiel zur Anwendung der EU Taxonomie-Verordnung: Herstellungsbetrieb für Heizkörper	#81
7.10	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#82
7.11	AUDfit®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#82
THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG (NEUE GOA INKL. ISA [DE]) – [TEIL 1 VON 3]		#83
8.	Das neue Auftragsbestätigungsschreiben nach den neuen GoA (ISA [DE] 210)	#84
8.1	Die Rechnungslegungsgrundsätze	#86
8.1.1	Feststellung der Vertretbarkeit der Rechnungslegungsgrundsätze durch den Abschlussprüfer	#86
8.1.2	Für den Abschluss anzuwendende Rechnungslegungsgrundsätze	#87
8.1.3	Folgen der Prüfung der Vertretbarkeit der anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze	#88
8.2	Verantwortlichkeit des Managements	#90
8.3	Ablehnung des Auftrags	#91
8.3.1	Berufsrechtliche verpflichtende Ablehnung	#91
8.3.2	Deutsche Besonderheit – Ordnungsmäßigkeit der Bestellung	#92
8.4	Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge	#92
8.4.1	Deutsche Besonderheit – Nachtragsprüfungen	#92
8.4.2	Mindestinhalte des Auftragsbestätigungsschreibens	#92
8.4.3	Landesspezifische gesetzliche Regelungen außerhalb Deutschlands	#93
8.4.4	Weitere Deutsche Besonderheiten zur Auftragsannahme [D-Kennziffern] (Auswahl)	#94
8.4.5	Aufbau eines Auftragsbestätigungsschreibens	#94

	Seite	
8.5	Folgeprüfungen	#96
8.5.1	ABER: Deutsche Besonderheit	#96
8.6	„Nachträgliche“ Änderung der Auftragsbedingungen	#96
8.7	Zusätzliche Überlegungen bei der Auftragsannahme für im Ausland ansässige Rechtseinheiten	#97
8.8	AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#98
8.9	AUDfIT®-Handouts zu diesem Thema	#98
9.	Strategische Weichenstellung zur Anwendung der neuen GoA bzw. GoA KMU in der WP-Praxis	#99
9.1	Zeitlicher Anwendungsbereich	#100
9.1.1	Softwarehäuser benötigen Zeit für die Implementierung der IDW PS KMU	#101
9.1.2	Erstanwendungszeitpunkt: Verschiebung von 2022 auf 2023	#101
9.2	GoA KMU bestehend aus IDW PS KMU 1-9	#102
9.3	Praktische Vorteile durch die Einführung der ISA („neue GoA“)	#103
9.4	Formelle Anpassungen	#104
9.4.1	Transformation der GoA	#104
9.4.2	Strukturelle Änderung bei den ISA	#105
9.4.3	Neue Begrifflichkeiten	#105
9.5	Struktureller Anpassungsbedarf in der WP-Praxis	#106
9.5.1	Entscheidung über die Auswahl zu den neuen GoA-Regelwerken	#106
9.5.2	Vorarbeit: Gruppierung der Prüfungsaufträge	#106
9.5.3	Anpassungsbedarf bei Anwendung der ISA [DE]	#107
9.6	AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#108
9.7	AUDfIT®-Handouts zu diesem Thema	#108
10.	Grundzüge des neuen Risikomodells nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)	#109
10.1	Wieso müssen wir uns mit dem ISA [DE] 315 (Revised 2019) fachlich auseinandersetzen?	#110
10.1.1	Ausgangspunkt der Überlegungen: Der gesetzliche Prüfungsauftrag	#110
10.2	AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#113
10.3	AUDfIT®-Handouts zu diesem Thema	#113

	Seite
11. Umfassende Verständnisgewinnung durch den Abschlussprüfer nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)	#114
11.1 Verständnis von der Einheit, ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen [zu Schritt 1 von 10]	#115
11.2 Verständnis von den Komponenten des IKS der Einheit [zu Schritt 2 von 10]	#117
11.2.1 Warum muss der Prüfer ein Verständnis vom IKS gewinnen?	#117
11.2.2 Die 5 Komponenten des internen Kontrollsystems (IKS)	#119
11.2.3 Die 4 Komponenten des IKS, die nicht Kontrollaktivitäten betreffen	#120
11.2.4 Die Kontrollaktivitäten des IKS (Komponente Nr. 5 des IKS)	#121
11.2.5 Informationssystem und Kommunikation	#125
11.2.6 Kontrollmängel	#126
11.3 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#126
11.4 AUDfIT®-Handouts zu diesem Thema	#126
12. Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen [zu Schritt 4 bis 10]	#127
12.1 Warum unterscheiden die ISA zwischen den Risiken auf Abschlussebene und auf Aussageebene [zu Schritt 4 + 5 von 10]	#129
12.1.1 Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene [zu Schritt 4 von 10]	#129
12.1.2 Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene [zu Schritt 5 von 10]	#131
12.1.3 Beurteilung des inhärenten Risikos	#134
12.1.4 Konzept „Spektrum inhärenter Risiken“ [zu Schritt 5 von 10]	#135
12.2 Bedeutsame Risiken [zu Schritt 5 + 8 von 10]	#140
12.2.1 Neue Definition des „bedeutsamen Risikos“	#140
12.2.2 Feststellung der bedeutsamen Risiken	#141
12.2.3 Beispiele für erhöhte und damit evtl. bedeutsame Risiken können sein	#141
12.2.4 Reaktionen auf bedeutsame Risiken	#142
12.2.5 Prüferische Handlungen bei bedeutsamen Risiken (Auswahl)	#142
12.3 Risiken, die aussagebezogen allein nicht geprüft werden können (Fall der Unmöglichkeit)	#142
12.4 Beurteilung des Kontrollrisikos	#143

	Seite	
12.5	Beurteilung der aus den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise	#145
12.6	Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussabgaben, die nicht bedeutsam aber wesentlich sind [zu Schritt 8 von 10]	#145
12.7	Fortlaufende Anpassung der Risikobeurteilung [zu Schritt 9 von 10]	#145
12.8	Verpflichtende Dokumentationsbestandteile [zu Schritt 10 von 10]	#145
12.9	AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#146
12.10	AUDfIT®-Handouts zu diesem Thema	#146
13.	Einbeziehung der Anwendung von IT-Risiken nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) [zu Schritt 2 von 10]	#147
13.1	Verständnis für IT, soweit rechnungslegungsrelevant	#149
13.2	Befassung des Abschlussprüfers mit betrieblichen IT-Kontrollen	#150
13.3	Verständnis für „Risikohandling“ mittels IT	#150
13.4	Umfang der verpflichtenden IT-Prüfung	#150
13.5	Bedeutung der IT-Anwendungen für die Abschlussprüfung	#151
13.6	Einbindung der IT-Prüfungsaspekte in die allgemeinen Prüfungsprozesse	#151
13.7	Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und dem spezifischen IT-Umfeld	#152
	13.7.1 Geschäftsmodell und IT-Unterstützung	#152
	13.7.2 Arbeitsweise der IT und Kontrolle der Befugnisse	#152
	13.7.3 Typischer Standard-IT-Bericht hat ausgedient	#152
13.8	Erlangung eines Verständnisses vom IT-Einsatz der Einheit in den Komponenten des IKS der Einheit	#153
	13.8.1 Information und Kommunikation / Kontrollaktivitäten	#153
	13.8.2 „Inventur“ der IT und sachgerechte Selektion	#154
	13.8.3 IT-Systeme sichern Kontrolle	#154
	13.8.4 Arbeitsweise der IT	#154
	13.8.5 Verständnis vom IT-Einsatz der Einheit im Informationssystem	#154
	13.8.6 Identifizierung von IT-Anwendungen, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen	#155
13.9	Sachgerechte Reaktion auf erhöhte IT-Risiken	#158
13.10	Andere Aspekte der IT-Umgebung, die den aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen	#158
13.11	Identifizierung von aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken und generellen IT-Kontrollen	#159

	Seite
13.12 Die Bedeutung von generellen IT-Kontrollen	#159
13.13 Praktischer Hinweis	#160
13.14 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#160
13.15 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema	#160
14. Praktische Überlegungen zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) – Anwendungsbeispiel	#161
14.1 Sachverhalt	#162
14.1.1 Allgemeine Informationen	#162
14.1.2 Auftragsprofil	#163
14.1.3 Auftraggeber	#163
14.1.4 Vergabe an Subunternehmer	#163
14.1.5 Eckdaten des Jahresabschlusses (ausgewählte Informationen)	#163
14.1.6 Aufgaben	#163
14.2 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#164
14.3 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema	#164
15. Zusammenfassung des Vorgehens nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) [zu Schritt 1 bis 10]	#165
15.1 Verständniskerngewinnung	#166
15.2 Komponenten des IKS	#166
15.3 Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen	#167
15.4 Beurteilung von Risiken auf Abschlussebene	#167
15.5 Beurteilung von Risiken auf Aussageebene	#167
15.5.1 Beurteilung des inhärenten Risikos	#167
15.5.2 Beurteilung des Kontrollrisikos	#168
15.5.3 Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen	#168
15.6 Nächster Schritt: Festlegung der einzelnen Prüfungshandlungen auf Basis der Risikobeurteilung	#168
15.7 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema	#169

THEMENBEREICH I: FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES ZUR RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG

Seite #2

THEMA 1:
**Auswirkungen der Energiekrise auf
die Prüfung von Jahresabschluss und
Lagebericht**

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

1. Auswirkungen der Energiekrise auf die Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht

	Seite
1.1 Energiekrise	#3
1.2 Anlagevermögen	#4
1.2.1 Geschäfts- oder Firmenwerte	#4
1.2.2 Gas- oder Stromerzeugungsanlagen	#4
1.3 Vorratsvermögen	#5
1.3.1 Allgemeine Ausführungen	#5
1.4 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	#6
1.5 Rückstellungen	#7
1.6 GuV	#7
1.7 Anhang und Lagebericht	#7
1.7.1 Anhang	#7
1.7.2 Lagebericht	#8
1.7.3 Sonderfall: Unternehmen der Energiewirtschaft	#9
1.8 Auswirkungen auf die Abschlussprüfung	#9
1.8.1 Auswirkungen auf die Risikoidentifizierung und -beurteilung	#9
1.8.2 Auswirkungen auf Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	#10

1.1 Energiekrise

Der Krieg in der Ukraine hat die EU und weitere westliche Staaten dazu veranlasst, Sanktionen gegenüber Russland zu verhängen. Das hatte zur Folge, dass Russland seine Gaslieferungen an entsprechende Staaten drastisch reduziert hat.

Insgesamt kam es daher zu **starken Preissteigerungen** auf dem **Gas- und Strommarkt**. Diese Entwicklung hat bedeutende Auswirkungen auf zahlreiche Positionen im Jahresabschluss und die Angaben zur Rechnungslegung.

1.2 Anlagevermögen

1.2.1 Geschäfts- oder Firmenwerte

Die aktuellen Ereignisse können einen bedeutenden Einfluss auf **aktivierte Geschäfts- oder Firmenwerte** haben. Dabei ist

- dem **aktuellen Buchwert**
- der **Barwert der erwarteten Ertragsüberschüsse** bzw. des Cash-Flows

gegenüberzustellen.

Hier wirken sich die gestiegenen Energiekosten in bestimmten, sehr energieintensiven Branchen sehr stark aus, wie z. B. bei Unternehmen der

- Papierindustrie
- Herstellung von chemischen Erzeugnissen oder
- Metallerzeugung bzw. -verarbeitung.

Aufgrund der deutlich gestiegenen Kosten **werden die künftigen Ertragsüberschüsse tendenziell geringer ausfallen** – es sei denn, die Kosten würden vollständig auf die Kunden abgewälzt werden können.

Verstärkt wird dieser Effekt zusätzlich durch die **steigenden Zinssätze**, sodass hier mit geringeren Barwerten zu rechnen ist mit der Folge, dass im Rahmen des Wertminderungstests ggf. auf den **niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben** ist.

Dieser niedrigere Wert darf nach § 253 Abs. 5 HGB in Folgejahren **nicht** wieder **aufgeholt** werden.¹

1.2.2 Gas- oder Stromerzeugungsanlagen

Bei der Bewertung bestehen zwischen Kohle- und Gaskraftwerken folgende Unterschiede:

- **Kohlekraftwerke**

Aufgrund des geplanten Ausstiegs aus dem Bereich Kohle wurden hier in der Vergangenheit i. d. R. **außerplanmäßige Abschreibungen** vorgenommen.

Gleichzeitig wurden **Zuführungen von Rückbaurückstellungen** getätigt.

Dieses bilanzielle Vorgehen wäre angesichts der aktuellen Entwicklung und den damit zusammenhängenden Diskussionen über einen **zeitweisen verstärkten Einsatz von Kohlekraftwerken zu überprüfen**.

¹ Vgl. IDW „Entwicklung des wirtschaftlichen Umfelds und Auswirkungen auf Finanzbericht zum oder nach dem 30.09.2022“, zu 2

- **Gaskraftwerke**

Die Möglichkeiten von gesetzlichen Einschränkungen zur Verstromung von Gas könnten zu einer grundlegenden Veränderung in den Wirtschaftlichkeitsrechnungen führen, sodass hier ggf. über außerplanmäßige Abschreibungen nachzudenken wäre.²

1.3 Vorratsvermögen

1.3.1 Allgemeine Ausführungen

Bei

- **fertigen und unfertigen Erzeugnissen**
- **unfertigen Leistungen**
- **Waren**

wird der am Abschlussstichtag **beizulegende Wert retrograd** ermittelt, um **eine verlustfreie Bewertung** vorzunehmen.

Ausgegangen wird dabei vom voraussichtlichen **Veräußerungserlös**.

Von diesem Betrag werden in einem weiteren Schritt die anfallenden Kosten abgezogen, die zwischen dem Bilanzstichtag und dem Veräußerungszeitpunkt voraussichtlich anfallen.

Diese Kosten resultieren bei fertigen Leistungen und Waren beispielsweise aus

- **Verpackungs- und produktbezogenen Vertriebskosten**
- Allgemeinen Vertriebskosten
- Verwaltungskosten
- Fremdkapitalkosten für Lagerung

Ein **deutlicher Kostenanstieg** ist hier bei den Verpackungs- und Vertriebskosten zu verzeichnen, sodass hier ggf. **deutlich höhere Abzüge** vorzunehmen sind.

Bei unfertigen Waren oder Leistungen sind ergänzend hierzu die bis zur Veräußerung entstehenden **zusätzlichen Herstellungskosten auf Vollkostenbasis** zu berücksichtigen.

Es sind weitere erhebliche Kostensteigerungen aufgrund der gestiegenen Gas- und Stromkosten zu beachten.

Dies gilt umso mehr, als es sich um **energieintensive Unternehmen** handelt, wie z. B. die

- Papierindustrie
- Herstellung von chemischen Erzeugnissen oder

² Vgl. IDW Fachlicher Hinweis des Energiefachausschusses (EFA) „Auswirkungen der Turbulenzen in den Energiemärkten auf die Energiebranche“ in IDWLife 02.2023, S. 151

- Metallerzeugung bzw. -verarbeitung.

Soweit der **Veräußerungserlös abzüglich** der zuvor genannten **Kosten unterhalb der Anschaffungskosten** bzw. **Herstellungskosten** liegt, **ist eine Abschreibung nach § 253 Abs. 4 HGB geboten**.

BEISPIEL: VORRÄTE

In der Eiche GmbH werden Möbel produziert, die in 2021 bestellt wurden. Mit der Produktion wurde auch schon in 2021 begonnen. Geplanter Liefertermin ist in KW 10 2023.

Vorkalkulation		Ermittlung des Drohverlustes	
HK	5.000,00 €	Verkaufspreis	6.900,00 €
Verpackung	650,00 €	- HK (Plan)	- 7.000,00 €
Verwaltungs- & Vertriebs-GK	450,00 €	- Verpackung	- 650,00 €
Gewinnzuschlag	800,00 €	Drohverlust (Basis Einzelkosten)	750,00 €
Verkaufspreis	6.900,00 €		

Bis zum 31.12.2022 sind Herstellungskosten in Höhe von 6.500,00 € angefallen, die bei den Unfertigen Leistungen aktiviert worden sind. Anzusetzen sind die Unfertigen Erzeugnisse allerdings mit dem beizulegenden Wert der Möbel, also unter Abzug des drohenden Verlustes.

Da dieser kleiner als die aufgelaufenen Herstellungskosten ist, wird der Verlust in voller Höhe von dem Wert der Möbel abgezogen. Eine Drohverlustrückstellung ist nicht zu bilden.

BS: Außerplanmäßige Abschreibung an Bestand Unf. Erzeugnisse 750,00 €

ABBILDUNG: 1

Abbildung 1: Vorräte

Soweit die Grundlagen für diese Abschreibung **in Zukunft entfallen, ist das Wertaufholungsgebot** zu beachten.

1.4 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Im **Folgejahr** hingegen wird diesem Risiko, dass Mieter die gestiegenen **Mietnebenkosten nicht mehr tragen können**, dadurch Rechnung getragen, dass angemessene **Einzelwertberichtigungen vorgenommen** werden.

Es ist in dem Fall auch denkbar, dass die **Pauschalwertberichtigungen angepasst** werden.³

Diese Anpassung der Einzel- bzw. Pauschalwertberichtigung betrifft auch die **Kundenforderungen von Gas- und Stromanbietern**.

Betroffen sind hier nicht nur die Endverbraucher, sondern auch zwischengeschaltete Wiederverkäufer, z. B. städtische Energieversorgungsgesellschaften.⁴

³ Vgl. Vgl. IDW „Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und deren Prüfung“ (4. Update, Dezember 2022), Tz. 3.2.2

1.5 Rückstellungen

Von den steigenden Energiepreisen betroffen sind hier vor allem **Drohverlustrückstellungen** bei schwebenden Absatzgeschäften mit fix vereinbarten Entgelten vor dem Hintergrund stark steigender Kosten, **hier insbesondere für Energiekosten**, also Gas, Strom und Öl bzw. Benzin.

Entsteht hier voraussichtlich ein künftiger **Verlust**, ist dieser **grundsätzlich in Form einer Drohverlustrückstellung** zu berücksichtigen.

Zu beachten ist hierbei, dass zunächst eine Abschreibung nach **§ 253 Abs. 4 HGB** in dem Fall vorzunehmen ist, wenn sich das **Absatzgeschäft auf einen aktivierten Vermögensgegenstand** bezieht.⁵

1.6 GuV

Die im September 2022 an Arbeitnehmer zu zahlende **Energiepreispauschale von 300 € je Arbeitnehmer** ist im September 2022 als **Personalaufwand** zu verbuchen.

Der **Ausgleich erfolgte mit der Zahlung der Lohnsteuer im Oktober 2022**, bei der die an die Arbeitnehmer ausgezahlten Pauschalen von der Zahlungsverpflichtung an das Finanzamt abgezogen wurde.

Verbucht wird der **zurückerhaltene Betrag**, also der Zahlungseingang im Unternehmen, **als sonstiger betrieblicher Ertrag**.

Eine Saldierung mit dem Personalaufwand scheitert am **Saldierungsverbot** und wäre vom Abschlussprüfer zu beanstanden.

1.7 Anhang und Lagebericht

1.7.1 Anhang

Auswirkungen im **Nachtragsbericht** werden sich **in der Regel zum 31.12.2022 nicht mehr** ergeben, da die Jahresabschlüsse zum 31.12.2021 wohl in der Regel geprüft sind und die gestiegenen Energiepreise bereits im Jahresabschluss 2021 Niederschlag gefunden haben.

Falls im Nachtragsbericht 2021 darauf hingewiesen wurde, ist daran zu denken, diesen Passus in 2022 zu löschen.

⁴ Vgl. IDW Fachlicher Hinweis des Energiefachausschusses (EFA) „Auswirkungen der Turbulenzen in den Energiemärkten“ auf die Energiebranche“ in IDWLife 02.2023, S. 149

⁵ Vgl. IDW RS HFA 4

Denkbar wäre aber ggf. ein **Hinweis auf bestandsgefährdende oder entwicklungsbeeinträchtigende Risiken**, wenn der **Kostenanstieg im Energiebereich zu solchen Risiken führt**.

1.7.2 Lagebericht

1.7.2.1 Risikobericht

Grundsätzlich ist die Einschätzung der **Risiken zum Bilanzstichtag** vorzunehmen.

Zu **berücksichtigen** sind aber auch die **neuen, geänderten oder entfallenen Risiken**, die im Zeitraum vom Schluss des Geschäftsjahres **bis zur Beendigung der Aufstellung des Lageberichts auftreten**. Andernfalls würde kein zutreffendes Bild der Risikolage dargestellt werden.⁶

Hier ist beispielsweise über **gestiegene Energiekosten** zu berichten, **wenn diese wesentlich** sind.

Dies wäre beispielsweise der Fall bei

- Unternehmen der Papierindustrie
- der Herstellung von chemischen Erzeugnissen oder
- der Metallerzeugung bzw. -verarbeitung.

1.7.2.2 Prognosebericht

Im Prognosebericht, als Teil des Lageberichts, wird über die **Entwicklung der bedeutsamsten finanziellen (und ggf. nichtfinanziellen) Leistungsindikatoren** berichtet.

Hier wird **üblicherweise eine Punkt-, Intervall- oder qualitativ-komparative Prognose** erwartet.

Unter bestimmten Bedingungen kann allerdings **weniger genau als üblicherweise gefordert berichtet** werden.

In diesem Fall reicht es aus, wenn nur **einfach komparative Prognosen** dargestellt werden.

Es reicht also aus zu schreiben, dass das Jahresergebnis „negativ“ ausfallen wird.

Demgegenüber müsste bei einer qualitativ-komparativen Angabe zusätzlich die Richtung bewertet werden, z. B. „**deutlich negativer**“.

Alternativ kann auch über die Entwicklung der Leistungsindikatoren **unter Berücksichtigung von unterschiedlichen Annahmen berichtet** werden.

⁶ Vgl. IDW „Entwicklung des wirtschaftlichen Umfelds und Auswirkungen auf Finanzbericht zum oder nach dem 30.09.2022“, zu 4.

Diese **Zukunftsszenarien** sind in diesem Fall allerdings **mit den jeweiligen Annahmen innerhalb des Lageberichts** zu beschreiben.

Aufgrund der allgemeinen aktuellen Unsicherheit dürften die Voraussetzungen für eine qualitativ-komparative Darstellung in der Regel erfüllt sein. Dennoch ist dies für jeden Einzelfall separat zu beurteilen.

Was sicher **nicht erlaubt** ist, ist mit Hinweis auf die Unsicherheit **auf sämtliche Prognosen zu verzichten**.⁷

1.7.3 Sonderfall: Unternehmen der Energiewirtschaft

Bei dieser Gruppe von Unternehmen werden Angaben im Lagebericht ausführlich in den folgenden Bereichen erwartet:

- Lageberichterstattung zu den **Energiemärkten**
- ausführliche Ausführungen innerhalb des **Wirtschaftsberichts** zur Lage der Branche und der Gesamtwirtschaft
- Darstellung des **eigenen Geschäftsverlaufs mit Bezug zur VFE-Lage**
- ein deutlich **umfangreicherer Prognosebericht** mit **Szenario-Darstellungen** in Abhängigkeit von den Erwartungen zur Gasbeschaffung und Preisentwicklung

Dies ist **umso wichtiger** bei Unternehmen der Energiewirtschaft, bei denen **Zweifel an der Unternehmensfortführung drohen oder bereits eingetreten** sind.⁸

1.8 Auswirkungen auf die Abschlussprüfung

1.8.1 Auswirkungen auf die Risikoidentifizierung und -beurteilung

Der Abschlussprüfer hat im Rahmen der Prüfungsplanung zu beurteilen, **inwieweit** sich durch die **Energiekrise das Risiko von wesentlichen unbeabsichtigten und beabsichtigten falschen Darstellungen** in Bezug auf die zu prüfende Gesellschaft **erhöht** hat.

Das prüferische Risiko besteht vor allem im Bereich **des Lageberichts, und zwar hier innerhalb des Prognose- und Risikoberichts** bei Unternehmen

- der Strom- und Gasversorgung
- mit energieintensiver Produktion.

⁷ Vgl. IDW „Entwicklung des wirtschaftlichen Umfelds und Auswirkungen auf Finanzbericht zum oder nach dem 30.09.2022“, zu 4.

⁸ Vgl. IDW Fachlicher Hinweis des Energiefachausschusses (EFA) „Auswirkungen der Turbulenzen in den Energiemärkten auf die Energiebranche“ in IDWLife 02.2023, S. 151

Die Betriebe der Energieversorgung werden insbesondere durch steigende Kosten für Sicherheitsleistungen sowie das Wiederbeschaffungsrisiko belastet, wenn aktuelle Vertragspartner am Arbeitermarkt ausfallen sollten.

Beabsichtigte falsche Darstellungen könnten sich dadurch ergeben, dass aufgrund der **Kostensteigerungen Druck auf das Management** entsteht, **bestimmte finanzielle Ziele zu erreichen**.⁹

1.8.2 Auswirkungen auf Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

Ereignisse nach dem Bilanzstichtag werden wie folgt geprüft:

- Erzielung eines Verständnisses von Maßnahmen des Managements zur vollständigen Erfassung von notwendigen Angaben im Lagebericht
- **kritisches Lesen von Protokollen von Gremiensitzungen** nach dem Bilanzstichtag
- kritisches Lesen von unternehmensinternen Berichten
- **Befragung des Managements**

Hier ist bei den besonders betroffenen bereits beispielhaft genannten Branchen ein **besonderes Augenmerk auf die Angaben zu den Auswirkungen der Energiekrise** zu werfen.

⁹ Vgl. IDW „Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und deren Prüfung“ (4. Update, Dezember 2022), Tz. 5.1.1

Seite #11

THEMA 2: Handlungsempfehlungen für Unternehmen in der Schieflage

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

2. Handlungsempfehlungen für Unternehmen in der Schieflage

	Seite
2.1 Unternehmen in Schieflage	#13
2.1.1 Gründe für eine Schieflage	#13
2.1.2 Insolvenzgründe	#13
2.1.3 Liquiditätsprobleme	#13
2.1.4 Eigenkapitalproblem	#14
2.1.5 Pflichtenlage des gesetzlichen Vertreters	#14
2.1.6 Drohende Insolvenz	#14
2.1.7 Fortführungsannahme	#15
2.1.8 Aktuelles zum Prognosezeitraum: SanInsKG	#16
2.1.9 Auffassung des IDW	#16
2.2 Maßnahmen zur Aufrechterhaltung der Fortführungsannahme	#17
2.2.1 Aufgabe des Abschlussprüfers	#17
2.2.2 Handlungsempfehlungen zur Aufstellung/Erstellung des Jahresabschlusses	#18
2.2.3 Beispiel aus der Praxis „Möbelwerk Eiche GmbH“	#19
2.3 Gestaltungsansatz: Stärkung des Eigenkapitals	#21
2.3.1 Möglichkeiten zur Stärkung des Eigenkapitals	#21
2.3.2 Gezeichnetes Kapital bzw. Stammkapitalerhöhung	#21
2.3.3 Erhöhung des Sonstigen Eigenkapitals	#21
2.3.4 Verlustübernahmeverpflichtung durch einen Dritten	#22
2.4 Fremdkapital	#22
2.4.1 Zahlungen an das Unternehmen	#22
2.4.2 Zahlung/Übernahme von Schulden des Unternehmens	#23
2.4.3 Patronatserklärung	#23
2.5 Wirksamkeit der Empfehlungen	#24
2.5.1 Insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose	#24
2.5.2 Handelsbilanzielle Fortführungsannahme	#24

PH 2

	Seite
2.6 Die Hoffnung stirbt zuletzt	#25
2.7 AUDFIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#25

Hinweis:

Bitte weisen Sie Ihren „**Mandanten in Schieflage**“ unbedingt schriftlich darauf hin, dass er zeitnah fachlichen **Rat** bei einem **Juristen** einholen soll, auch um sämtliche Pflichten des Insolvenzrechts und des StaRUGs einzuhalten.

2.1 Unternehmen in Schieflage

2.1.1 Gründe für eine Schieflage

Die besonderen Risikolage für Wirtschaftsbetriebe ist gegenwärtig immer noch hoch.

Unternehmen sind weiterhin konfrontiert mit den **Auswirkungen** der **Corona-Pandemie** und dem **Krieg in der Ukraine** sowie den damit einhergehenden Folgen, wie

- der **Schwierigkeit**, in bestimmten Branchen, z. B. in der Gastronomie, **Mitarbeiter und Fachpersonal zu finden**.
- dem Auftreten von **Engpässen in den Beschaffungsmärkten**, verursacht durch die **Unterbrechung von Lieferketten**.
- der **starken Kostenexplosion** durch die hohe Inflation und vor allem auch durch den Anstieg der **Energiekosten**.

Daher sind auch Sondersituationen wie Insolvenzen, drohende Insolvenzen und die damit zusammenhängenden Bilanzierungsfragen gegenwärtig von zunehmender **aktueller Bedeutung**.

2.1.2 Insolvenzgründe

Die möglichen Insolvenzgründe werden in den §§ 17 bis 19 InsO genannt.

Es handelt sich dabei um die

- **Zahlungsunfähigkeit** – § 17 InsO
- **drohende Zahlungsunfähigkeit** – § 18 InsO
- **Überschuldung** – § 19 InsO

2.1.3 Liquiditätsprobleme

Eine „**Zahlungsunfähigkeit**“ liegt in dem Zeitpunkt vor, in dem das Unternehmen, also der Schuldner, nicht mehr in der Lage ist, seinen fälligen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen.

Dies zeigt sich in der Praxis beispielsweise an Zahlungsrückständen bei der Sozialversicherung oder bei der Umsatzsteuer.

Unabhängig davon kann die Zahlungsunfähigkeit auch aufgrund von Rückständen gegenüber anderen Gläubigern vorliegen.

Demgegenüber ist die **Zahlungsstockung** in der Regel eine Vorstufe der Zahlungsunfähigkeit. Diese liegt dann vor, wenn der Schuldner **nur vorübergehend** nicht in der Lage ist, alle fälligen Zahlungen fristgerecht zu begleichen und sich diese Situation voraussichtlich zeitnah wieder entschärfen wird.

2.1.4 Eigenkapitalproblem

Bei der **Überschuldung** i. S. v. § 19 InsO wird ein zweistufiger Überschuldungsbegriff zugrunde gelegt.

Voraussetzungen sind demnach

1. rechnerische Überschuldung im Überschuldungsstatus, der unter **Abkehr** der Fortführungsannahme bewertet ist, d. h. zu Zerschlagungswerten, z. B. Einbuchung der bisher ggf. nicht bilanziellen Pensionsrückstellungen, unter gleichzeitiger Aufdeckung von stillen Reserven im Anlagevermögen.
und zugleich
2. eine **negative** insolvenzrechtliche Fortführungsprognose für **12 Monate** ab dem Beurteilungstag.

2.1.5 Pflichtenlage des gesetzlichen Vertreters

Bei Eintritt einer Überschuldung oder einer Zahlungsunfähigkeit besteht die Verpflichtung, ohne schuldhaftes Verzögern ein **Insolvenzverfahren zu eröffnen**.

Der **Antrag** ist nach § 15a Abs. 1 InsO bei **Zahlungsunfähigkeit spätestens binnen drei Wochen** und bei **Überschuldung binnen sechs Wochen** nach Eintritt zu stellen.

2.1.6 Drohende Insolvenz

Demgegenüber besteht bei drohender Zahlungsunfähigkeit das Recht (nicht die Pflicht) des Schuldners, die Insolvenzeröffnung zu beantragen.

Ferner bestehen seit Einführung des StaRUG neue Möglichkeiten zur Restrukturierung des Unternehmens.

Die im Prognosezeitraum drohende Insolvenz ist auch von Relevanz für die Beurteilung der **handelsrechtlichen Fortführungsprognose**.

Das Ergebnis dieser Prognose wiederum hat **Einfluss auf die Bewertungsansätze** in der Bilanz, ob also zu **Fortführungswerten** oder zu **Zerschlagungswerten** zu bilanzieren ist.

Eine **drohende Zahlungsunfähigkeit** liegt dann vor, wenn die innerhalb des Prognosezeitraums fällig werdenden Zahlungen entsprechend einer integrierten Planungsrechnung des Unternehmens nicht beglichen werden können.

Der **Prognosezeitraum hierbei beträgt 24 Monate ab dem Betrachtungszeitpunkt**. Hier liegt bereits die Möglichkeit vor, ein Insolvenzverfahren zu eröffnen.

In diesem Zeitraum besteht außerdem die Möglichkeit, eine **Restrukturierung nach dem StaRUG** in Gang zu setzen.

Hier ist ein Restrukturierungsplan zu entwickeln, über den die Gläubiger abstimmen.

Wenn die verschiedenen Gläubigergruppen dem mit mind. 75 % Mehrheit zustimmen, tritt dieser in Kraft.

Hinweis:

Aus § 102 StaRUG ergibt sich für den Berater eine Hinweispflicht, bzgl. einer möglichen Insolvenzantragspflicht, gegenüber seinen Mandanten.

2.1.7 Fortführungsannahme

Für die **Fortführungsannahme** zur Prüfung einer drohenden Überschuldung ist ein **Prognosezeitraum von (mindestens) 12 Monaten** maßgeblich, gerechnet ab dem Zeitpunkt der Beurteilung. Es sind aber Gründe denkbar, diesen Zeitraum auszuweiten.

Wird bereits aus **insolvenzrechtlichen Gründen eine Prognoserechnung für einen längeren Zeitraum** aufgestellt, ist diese zugleich **auch bei der handelsrechtlichen Fortführungsprognose zu beachten**. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Liquidität innerhalb des betrachteten 12-Monats-Zeitraums gerade so gesichert ist.

Ein anderer Grund, den Prognosezeitraum zu **verlängern**, besteht darin, dass sich die **Aufstellung des Jahresabschlusses deutlich verzögert hat**.¹⁰

Dabei kann in der Praxis davon ausgegangen werden, wenn beispielsweise im ersten Quartal 2023 die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.2021 nicht abgeschlossen ist.

¹⁰ Vgl. IDW PS 270 n.F. (10.2021) A47

Das bedeutet, dass durch gewollte oder nicht gewollte Verzögerungen das Problem nicht gelöst wird, sodass das Unternehmen weitere 12 Monate weiter fortgeführt werden muss.

Bitte beachten Sie, dass es hierbei zivilrechtliche Fristen gibt, die einzuhalten sind (Offenlegung, etc.)

2.1.8 Aktuelles zum Prognosezeitraum: SanInsKG

Nach dem SanInsKG wurde der Prognosezeitraum für insolvenzrechtliche Zwecke auf vier Monate verkürzt. Dies gilt aber nur vorübergehend.

Es heißt in § 4 Abs. 2 des SanInsKG:

„In dem Zeitraum vom **9. November 2022 bis einschließlich 31. Dezember 2023** tritt an die Stelle des in

1. **§ 19 Absatz 2 Satz 1 der Insolvenzordnung** genannten Zeitraums **von zwölf Monaten**,
2. § 270a Absatz 1 Nummer 1 der Insolvenzordnung genannten Zeitraums **von sechs Monaten** und
3. § 50 Absatz 2 Nummer 2 des Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetzes genannten Zeitraums **von sechs Monaten ein Zeitraum von vier Monaten**.

Satz 1 gilt **auch, wenn** vor dem 9. November 2022 eine **Überschuldung nach § 19 Absatz 2 Satz 1 der Insolvenzordnung vorlag, es sei denn**, dass der für eine **rechtzeitige Antragstellung** maßgebliche Zeitpunkt nach **§ 15a Absatz 1 Satz 1 und 2 der Insolvenzordnung bereits verstrichen ist.**“

Darüber hinaus wurde auch der in § 15a Abs. 1 Satz 2 Insolvenzordnung genannte Zeitraum verlängert, und zwar gemäß **§ 4a SanInsKG von 6 auf 8 Wochen nach Eintritt der Überschuldung**, binnen dessen der Antrag auf Insolvenzeröffnung zu stellen ist.

2.1.9 Auffassung des IDW

Das **IDW lehnt** eine **solche Verkürzung des Prognosezeitraums** nach dem SanInsKG **für handelsbilanzielle Zwecke ab**.¹¹ Dieses wird wie folgt begründet:

In der Stellungnahme wird ausgeführt, dass

- Hintergrund für die Änderung die Idee ist, die Insolvenzantragspflicht wegen Überschuldung abzumildern **und**

¹¹ Vgl. Stellungnahme des IDW zum Entwurf des SanInsKG vom 21.09.2022

- hinsichtlich des Planungshorizonts, Erleichterungen in den Eigenverwaltungs- und Restrukturierungsverfahren zu schaffen.

Es sei zu **befürchten**, dass sich **Unternehmensleiter, d. h. Geschäftsführer und Vorstände**, wegen der aktuellen Situation **gezwungen sehen, vorsorglich einen Insolvenzantrag zu stellen**. Dies könnte vor dem Hintergrund geschehen, haftungs- und strafrechtliche Risiken zu minimieren.

Das IDW entgegnet hier, dass

- vielen Unternehmen aufgrund der Corona-Krise **Unsicherheiten nicht fremd** sind,
- **Planungsrechnungen** in solchen Fällen **wichtiger** sind als in „normalen“ Zeiten,
- es vielfältige **Möglichkeiten** gibt, der **Unsicherheit** zu begegnen, wie z. B.
 - Planungsbandbreiten
 - Szenarioanalysen
 - Sensitivitäten,

sodass im Ergebnis **unsichere, aber vertretbare Annahmen** nicht zu einem erhöhten haftungs- und strafrechtlichen Risiko führen.

Hauptargument des IDW ist, dass Unternehmen für eine **handelsrechtliche Fortführungsprognose** bei der Jahresabschlussstellung ohnehin einen **Planungshorizont von 12 Monaten beachten** müssen.

Das bedeutet in der **Konsequenz**, dass die im SanInsKG verabschiedete Verkürzung des Zeitraums für die Bilanzierung unbeachtlich ist und somit **bei der Abschlusserstellung zu keiner Erleichterung** führen wird.

2.2 Maßnahmen zur Aufrechterhaltung der Fortführungsannahme

2.2.1 Aufgabe des Abschlussprüfers

Zu Beginn der Jahresabschlussprüfung ist die positive Fortbestehensprognose anhand der **Planung des Unternehmens sowie die daraus gezogenen Schlussfolgerungen zumindest vorläufig zu beurteilen**. Der Abschlussprüfer muss sich dabei unter anderem die folgenden Fragen stellen:

- Sind die Unternehmensplanung und die gezogenen Konsequenzen für die Unternehmensfortführung **schlüssig**?

- Wurden **geeignete Maßnahmen ergriffen**, um die Liquidität oder Kapitalausstattung des Unternehmens zu erhöhen?
- Wenn **ja**, sind diese **zutreffend berücksichtigt**?
- Wurde berücksichtigt, dass der Erfolg der **Maßnahmen in bestimmtem Umfang unsicher ist**?
- Wurden die den Maßnahmen zugrundeliegenden **Wahrscheinlichkeiten** einer Wirksamkeit angemessen berücksichtigt?

2.2.2 Handlungsempfehlungen zur Aufstellung/Erstellung des Jahresabschlusses

Es gibt verschiedene **Handlungsempfehlungen**, um dem Unternehmen Liquidität und/oder Kapital zuzuführen mit dem Ziel, eine mögliche Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu vermeiden.

Es bieten sich folgende Möglichkeiten an:

HANDLUNGSEMPFEHLUNGEN		
Zuführung von	Eigenkapital	Fremdkapital
Liquidität (= Geld)	<ul style="list-style-type: none"> • Barkapitalerhöhung • Einzahlung/Zuzahlung in die freie Kapitalrücklage • Ertragszuschuss • Vereinbarung einer Verlustübernahme durch einen Dritten 	Darlehensgewährung, ggf. mit Rangrücktritt
Sachwerten	Sachkapitalerhöhung	
Verhinderung des Abflusses von Liquidität (Geld)		Patronatserklärung
ohne Zufluss von Liquidität		<ul style="list-style-type: none"> • Schuldübernahme • Schuldbeitritt • Erfüllungsübernahme

ABBILDUNG: 2

Abbildung 2: Handlungsempfehlungen vgl. IDW PS 270 n.F. (10.2021), Tz. 28¹²

¹² Vgl. WP Prof. Dr. Habil. Robin Mujkanovic in WP Praxis 2/2023, S. 48 f.

2.2.3 Beispiel aus der Praxis „Möbelwerk Eiche GmbH“

Der Geschäftsführer des **Möbelwerks Eiche GmbH** wendet sich an den Wirtschaftsprüfer Pfiffig, da er befürchtet, dass er nicht sicher ist, ob er im anstehenden Jahresabschluss noch zu Fortführungswerten bilanzieren darf oder ob er bereits Zerschlagungswerte ansetzen muss.

2.2.3.1 Schritt 1: Beurteilung der drohenden Zahlungsunfähigkeit

Pfiffig, der das Unternehmen seit Jahren betreut, weiß, dass innerhalb des Anlagevermögens Grundvermögen mit **hohen stillen Reserven** ausgewiesen wird, sodass eine **rechnerische (wirtschaftliche) Überschuldung des Unternehmens bei Ansatz der Zerschlagungswerte nicht vorliegt**.

Problematisch ist allerdings, dass das Unternehmen nach der vorgelegten Planung **neun Monate nach Abschlussstichtag** vermutlich **zahlungsunfähig** sein wird, da zu dem Zeitpunkt **Bankkredite fällig** sein werden, deren Rückzahlung heute fraglich scheinen.

MÖBELWERKE EICHE GMBH					
	01.12.2022	31.12.2022		15.09.2023	
	Geschäftsführer Klamm der Möbelwerke Eiche GmbH trifft den Wirtschaftsprüfer Pfiffig zur Vorbesprechung für die Aufstellung (Mandant) bzw. Prüfung (WP) des Jahresabschlusses zum 31.12.2022.	Bilanzstichtag		Fälligkeit von Darlehen i. H. v. 1.000.000,00 Euro	
	Thema der Besprechung: Bilanzansatz der Vermögensgegenstände und Schulden	Bilanz zum 31.12.2022 zu Zerschlagungswerten €			
		Produktionshalle (inkl. stille Reserven)	5.000.000,00	Eigenkapital	3.500.000,00
		Vorräte	750.000,00	Rückstellungen	250.000,00
		Forderungen	700.000,00	Verb. KI	2.000.000,00
		Liquide Mittel	50.000,00	übrige VB	750.000,00
<p>Von den Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten sind am 30.09.2023 1.000.000,00 € fällig. Diesen Betrag wird die GmbH nicht ohne Zufluss von liquiden Mitteln von außen tilgen können, sodass die GmbH im Prognosezeitraum wegen Zahlungsunfähigkeit Insolvenz anmelden müsste.</p>					

ABBILDUNG: 3

Abbildung 3: Möbelwerke Eiche GmbH

Pfiffig weist den Geschäftsführer Klamm schriftlich darauf hin, dass unter den oben genannten Voraussetzungen eine Insolvenz droht. Es ist daher zu Zerschlagungswerten zu bilanzieren, da sicher ist, dass **ohne weitere liquide Mittel die Rückzahlung des Darlehens nicht möglich sein wird**.

Zur Vermeidung einer **drohenden Zahlungsunfähigkeit** empfiehlt Pfiffig dringend, der Gesellschaft **Liquidität zuzuführen**. Da er die Gesellschaft und auch den Gesellschafter seit Jahren kennt, weiß er, dass **Klamm privat finanziell sehr gut aufgestellt** ist. Deshalb rät er ihm entweder zu einer **Darlehensgewährung ggf. mit einem Rangrücktritt** oder alternativ zu einem Schuldbetritt.

Sollte dem geplanten Geldzufluss nichts entgegenstehen (auch Bonität des Darlehensgebers prüfen) und ansonsten die Liquidität und Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft im Prognosezeitraum laut der Planung gesichert sein, so könnte eine Bilanzierung zu Fortführungswerten gesichert sein.

2.2.3.2 Schritt 2: Beurteilung der drohenden Überschuldung

Das Beispiel ist identisch mit der vorangegangenen Abbildung. Allerdings mit einer Ausnahme, dass in dem Anlagevermögen keine bzw. **kaum stille Reserven** enthalten sind und dieses deshalb quasi zum Buchwert von 1.000.000,00 Euro anzusetzen sind.

Damit wäre die Gesellschaft am 31.12.2022 entsprechend einem **Überschuldungsstatus überschuldet**, darüber hinaus ist auch die **Fortführungsprognose negativ**, da die am 30.09.2023 fällige Verbindlichkeit in Höhe von 1.000.000,00 nicht beglichen werden könnte.

Somit sind beide **Voraussetzungen für eine drohende Überschuldung erfüllt** (Annahme dabei, die Überschuldung bestand noch nicht vor dem 09.11.2022). Der **Prognosezeitraum** beträgt nach **SanInsKG nur noch 4 Monate**.

Auch in dieser Variante wird Pfiffig gefragt, was zu tun ist, damit die Bilanz zu Fortführungswerten aufgestellt werden kann.

Pfiffig empfiehlt in diesem Fall, einen Betrag von 1.000.000,00 in das **Eigenkapital** einzulegen, sei es über eine **Kapitalerhöhung oder die Einlage in eine freie Rücklage**. Somit wäre erst einmal die Überschuldung beseitigt. Darüber hinaus kann das Darlehen mit dem eingelegten Betrag getilgt werden.

Wenn ansonsten die Liquidität der Gesellschaft im Prognosezeitraum bis zum 31.12.2023 laut der Planung gesichert sein sollte, so spricht nichts gegen eine Bilanzierung zu Fortführungswerten.

2.3 Gestaltungsansatz: Stärkung des Eigenkapitals

2.3.1 Möglichkeiten zur Stärkung des Eigenkapitals

Das Eigenkapital kann erhöht werden im Rahmen

- einer Stammkapitalerhöhung
- einer Zuführung von liquiden Mitteln zur freien Rücklage
- eines Ertragszuschusses.

Im Folgenden werden die verschiedenen Handlungsalternativen anhand der **Wirkung bzw. der Vor- und Nachteile kurz dargestellt und beurteilt**.

2.3.2 Gezeichnetes Kapital bzw. Stammkapitalerhöhung

- Zuführung von Eigenkapital in Form einer **Barkapitalerhöhung**
 - Zuführung von Liquidität
 - Erhöhung des Eigenkapitals zur Vermeidung einer rechnerischen Überschuldung
 - **Aufwand durch Formalien** (Gesellschafterbeschluss, Notargebühr, Handelsregistereintrag)
 - Rückzahlung des erhöhten Betrags ist rechtlich problematisch („Die Gestaltung ist irreversibel“)
- Zuführung von Eigenkapital in Form einer **Sachkapitalerhöhung**
 - **Erhöhung des Eigenkapitals** zur Vermeidung der rechnerischen Überschuldung
 - Zuführung von Liquidität nur **mit zeitlicher Verzögerung** möglich, z. B. nachdem die zugeführten Gegenstände verkauft wurden
 - **zeitliche Verzögerungen** durch bedeutsame Bewertungsfragen oder Prüfungspflichten
 - **Aufwand durch Formalien** (Gesellschafterbeschluss, Notargebühr, Handelsregistereintrag)
 - Rückzahlung des erhöhten Betrags ist rechtlich problematisch („Die Gestaltung ist irreversibel“)

2.3.3 Erhöhung des Sonstigen Eigenkapitals

- Einzahlung in die „**freien Kapitalrücklagen**“ gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB
 - **Erhöhung des Eigenkapitals** zur Vermeidung der rechnerischen Überschuldung
 - **einfaches und schnelles Instrument** zur Liquiditätszuführung

- **formlos** möglich
- **leicht, wieder auszukehren („Die Gestaltung ist reversibel“)**
- **Ertragszuschuss** – also gewinnerhöhend über die GuV
 - **Erhöhung des Eigenkapitals** zur Vermeidung der rechnerischen Überschuldung
 - **Einfaches und schnelles Instrument** der Liquiditätszuführung
 - **formlos** möglich
 - **Auskehrung z. B. über Gewinnausschüttung möglich**, wenn und soweit ein Jahresüberschuss vorhanden ist

2.3.4 Verlustübernahmeverpflichtung durch einen Dritten

- Recht auf Verlustausgleich ergibt sich aus einem **Unternehmensvertrag**
 - z. B. im Rahmen einer Patronatserklärung
 - kein Liquiditätszufluss
- **Vereinbarung über eine gesonderte Verlustübernahme**
 - unbefristet oder zeitlich befristet zu gestalten
 - z. B. im Rahmen einer Patronatserklärung
 - kein Liquiditätszufluss

2.4 Fremdkapital

2.4.1 Zahlungen an das Unternehmen

Darlehensgewährung durch Gesellschafter oder Dritte:

- ggf. Hingabe/Gewährung mit Rangrücktritt, was zur Folge hat, dass das Darlehen in einem **Überschuldungsstatus nicht** anzugeben ist
- **Einfacher und sofortiger Liquiditätszufluss**
- Bei Rangrücktritt u. U. **längere Bindung** im Unternehmen, d. h. keine Rückzahlung zur „Unzeit“ (solange Liquiditätspass besteht)

Kreditrahmenzusage für akuten Liquiditätsbedarf:

- Kein unmittelbarer Liquiditätszufluss
- **Einfaches Instrument**
- **Späterer Kapitaldienst ist in der Zahlungsfähigkeitsprognose und in der handelsrechtlichen Fortführungsprognose zu berücksichtigen**

- „Anspruch“ nur werthaltig, falls Kreditgeber ausreichend solvent

2.4.2 Zahlung/Übernahme von Schulden des Unternehmens

Befreiende Schuldübernahme:

- Insbesondere durch Gesellschafter nach §§ 414 f. BGB möglich
- Abhängig von der Zustimmung der Gläubiger
- Abhängig von der Bonität des die Schuld übernehmenden Gesellschafters
- Diese Beurteilung kann zeitaufwändig sein
- Kein Liquiditätszufluss, sondern **Vermeidung eines Liquiditätsabflusses**

Schuldbeitritt:

- Insbesondere durch Gesellschafter nach §§ 311 Abs. 1, 328, 421 BGB im Außenverhältnis
- **Gesamtschuldnerische Haftung**

Zur Vermeidung des Ansatzes einer Verbindlichkeit aufgrund eines Rückgriffsanspruches ist bei diesen zwei Handlungsalternativen ein **Verzicht des Anspruchs oder eines möglichen Rangrücktritts zu erklären.**

2.4.3 Patronatserklärung¹³

„weiche“ Patronatserklärung:

Eine solche Erklärung stellt nicht viel mehr als eine unverbindliche Absichtserklärung dar. Folge: **Wirkungslos** für die handelsrechtliche Beurteilung

„harte“ Patronatserklärung:

- Eine solche Erklärung liegt vor bei Abgabe einer **Garantie zur Liquiditäts- oder zur Kapitalausstattung**
- **Schnell umsetzbar**
- **Vorsicht bei jeder Form von Bedingungen oder Beschränkungen**, wie z. B.
 - Kündigungs- oder Aufhebungsmöglichkeiten
 - zeitliche Befristung
 - betragsmäßige Beschränkungen

¹³ Vgl. IDW RH HFA 1.1013

2.5 Wirksamkeit der Empfehlungen

2.5.1 Insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose

Insolvenzrechtlich ist bei der Fortbestehensprognose in beiden Fällen das Insolvenzrisiko, also eine

- drohende Überschuldung oder
- drohende Zahlungsunfähigkeit, und folglich die **Zahlungsfähigkeitsprognose von grundlegender Bedeutung**.

Wichtig ist es nach **§ 19 Abs. 2 Satz 1 InsO**, dass die **Fortführung des Unternehmens überwiegend wahrscheinlich** ist.

Dies ist dann der Fall, wenn **aus der Sicht des gesetzlichen Vertreters mehr für eine Unternehmensfortführung spricht als dagegen**.

Bei den zuvor dargestellten Handlungsempfehlungen ist zu hinterfragen, ob durch die herbeigeführte Erklärung für ein Rechtsgeschäft für das Unternehmen tatsächlich ein Rechtsanspruch für das Unternehmen geschaffen wird.


INSOLVENZRECHTLICHE FORTBESTEHENSPROGNOSE	
<p>Auffassung des IDW gemäß IDW S11, Tz. 56</p> <p>„Ausnahmen von der beschriebenen Vorgehensweise (Anm.: hier die zweistufige Fortbestehensprognose) kommen in Betracht, wenn einfach zu beurteilende Sachverhalte eine Überschuldung ausschließen. Dies kann bspw. der Fall sein, wenn eine rechtlich verbindliche und hinreichend werthaltige Sicherung des Fortbestands des Unternehmens durch das Konzernmutterunternehmen oder den Hauptgesellschafter nachgewiesen wird,</p> <p>1 ein entsprechend hoher Rangrücktritt i. S. v. § 19 Abs. 2 Satz 2 InsO vereinbart wurde oder</p> <p>2 das Vorhandensein stiller Reserven (z. B. bei einem Grundstück) eine Überschuldung ausschließt.“</p> <p>IDW S11, Tz. 57</p> <p>„In den beiden genannten Fällen sind die Umstände, die eine Überschuldungsprüfung im üblichen Umfang entbehrllich erscheinen lassen, sorgfältig nachzuweisen und zu dokumentieren.“</p>	<p>Auffassung des BGH aus der Rechtsprechung abgeleitet</p> <ul style="list-style-type: none"> • In bestimmten Fällen reichen weniger strenge Anforderungen an eine positive Fortbestehensprognose, z. B. bei der Zurverfügungstellung liquider Mittel durch Dritte (z. B. Gesellschafter). • Ausnahmsweise reicht sogar eine weiche Patronatserklärung aus. • Bei Start-Up-Unternehmen gibt es Besonderheiten. <p style="text-align: center;"></p> <p>Wegen Einzelheiten wenden Sie sich bitte an Ihre rechtlichen Berater.</p> <p>Hier ist in jedem Fall eine rechtliche Konsultation erforderlich.</p>

ABBILDUNG: 4

Abbildung 4: Insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose

2.5.2 Handelsbilanzielle Fortführungsannahme

Für die handelsbilanzielle Beurteilung der Fortführungsannahme durch den Wirtschaftsprüfer ist die Auffassung des Berufsstandes von grundlegender Bedeutung.

Der Wirtschaftsprüfer **hat zu beurteilen**, ob die **Maßnahmen geeignet sind, die wirtschaftliche Situation zu verbessern** und **ihre Umsetzung realistisch ist**.

Prüfungshandlungen können bestehen aus:

- **Befragungen** der Beteiligten oder **Einholung schriftlicher Bestätigungen** zu den Maßnahmen durch die Geschäftsführung.
- Eine entsprechende Vorgehensweise ist bei **Dritten** denkbar. Hier sind fallbezogen **zusätzlich** noch **Nachweise zur Fähigkeit, die Anforderungen zu erfüllen**, einzuholen.

Wichtig ist, dass die notwendigen rechtsverbindlichen Dokumente **spätestens bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks** vorliegen müssen, damit ein mit Fortführungswerten bilanzierter Jahresabschluss testiert werden kann.¹⁴

Liegen diese Unterlagen nicht oder nicht in ausreichendem Umfang vor und wird dennoch vom Unternehmen zu Fortführungswerten bilanziert, ist zwingend ein Versagungsvermerk zu erteilen, bzw. der Bestätigungsvermerk zurückzuhalten, bis die entsprechenden Nachweise vorliegen.¹⁵



2.6 Die Hoffnung stirbt zuletzt

Es ist dennoch zu beachten, dass selbst wenn ein Insolvenzgrund vorliegt, dies nicht zwingend bedeutet, dass zu Zerschlagungswerten bilanziert werden muss.

Diese Ausnahme ist darin begründet, dass beispielsweise bei fortgeschrittenen Sanierungsschritten und teilweiser Umsetzung des Sanierungsvorhabens im Rahmen eines Insolvenzplans die Unternehmenstätigkeit unter bestimmten Umständen fortgeführt werden kann.

Letztlich ist die Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit das entscheidende Kriterium für die Bilanzierung.¹⁶

2.7 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 2:** 
„Zusammenfassende Darstellung: Handlungsempfehlungen zur Abwendung einer möglichen Insolvenz“



siehe
Anlagen-
band

S. # 170

¹⁴ Vgl. IDW PS 270 n.F. (10.2021), Tz. A34

¹⁵ Vgl. IDW PS 270 n.F. (10.2021), Tz. 28

¹⁶ Vgl. IDW PS 270 n.F. (10.2021), Tz. 34

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

Seite #27

THEMA 3:
**Wichtige ausgewählte
Meldepflichten (GwG) von
Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern
gegenüber der
Financial Intelligence Unit (FIU)**

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audit.de

3. Wichtige ausgewählte Meldepflichten (GwG) von Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern gegenüber der Financial Intelligence Unit (FIU)

	Seite
3.1 Die Financial Intelligence Unit (FIU)	#29
3.1.1 Die Institution	#29
3.1.2 Bedeutung für die Berufsstände der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer	#29
3.1.3 Die Arbeitsweise der FIU	#29
3.2 Spektrum der Verpflichtungen für Wirtschaftsprüfer/Steuerberater	#31
3.3 Kreis der Verpflichteten	#31
3.3.1 Umfang	#31
3.3.2 Registrierung	#32
3.3.3 Signifikanter Anstieg von Meldungen an die FIU	#33
3.4 Besondere Meldepflichten bei Auffälligkeiten im Zusammenhang mit Immobiliengeschäften	#34
3.4.1 Geldwäschegesetzmeldepflichtverordnung-Immobilien	#34
3.4.2 Ausgewählte verdächtige Konstellationen entsprechend der GwGMeldV-Immobilien	#35
3.4.3 Praxisbeispiel zu einem meldepflichtigen Vorgang aus dem Blickwinkel der FIU	#39
3.5 Weitere meldepflichtige Sachverhalte	#41
3.6 Vorkehrungen in der eigenen WP-Praxis	#41
3.7 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#42
3.8 AUDfit®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#42

Stand: 01.02.2023

PH 3

RV 3

3.1 Die Financial Intelligence Unit (FIU)

3.1.1 Die Institution

FIU ist eine Abkürzung für **Financial Intelligence Unit**. Sie ist die Zentrale in Deutschland, die **Finanztransaktionen untersucht**. Angesiedelt ist sie unter dem Dach der Generalzolldirektion (GZD) und ist als unabhängige und administrativ ausgerichtete Behörde **verantwortlich** für die

- **Entgegennahme**,
- „Sammlung“ und
- **Analyse**

von **Verdachtsmeldungen** nach dem Geldwäschegesetz (GwG).

3.1.2 Bedeutung für die Berufsstände der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Da für alle Berufsangehörige als Verpflichtete¹⁷ in bestimmten Fällen eine gesetzliche Meldepflicht besteht, ist es von großem Interesse, wie die anschließenden Auswertungen und Weiterverfolgung dieser Meldungen durch die FIU erfolgt.

Welcher Vorgehensweise und Arbeitsmethodik folgt die FIU?

3.1.3 Die Arbeitsweise der FIU

Die FIU ist **Empfängerin für alle Verdachtsmeldungen** und Informationen über auffällige **Finanztransaktionen**, die im Zusammenhang mit **Geldwäsche** oder **Terrorismusfinanzierung** stehen könnten. In der Regel erfolgen die Meldungen über **www.goaml.fiu.bund.de**.

Nach dem Eingang einer Meldung führt die FIU in einem ersten Schritt zeitnah eine **Erstauswertung** durch. Die elektronisch eingehenden Verdachtsmeldungen werden dabei in risikobasierter Arbeitsweise in **mehreren Arbeitsschritten** einer **operativen Analyse** unterworfen.

¹⁷ Vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 12 GwG

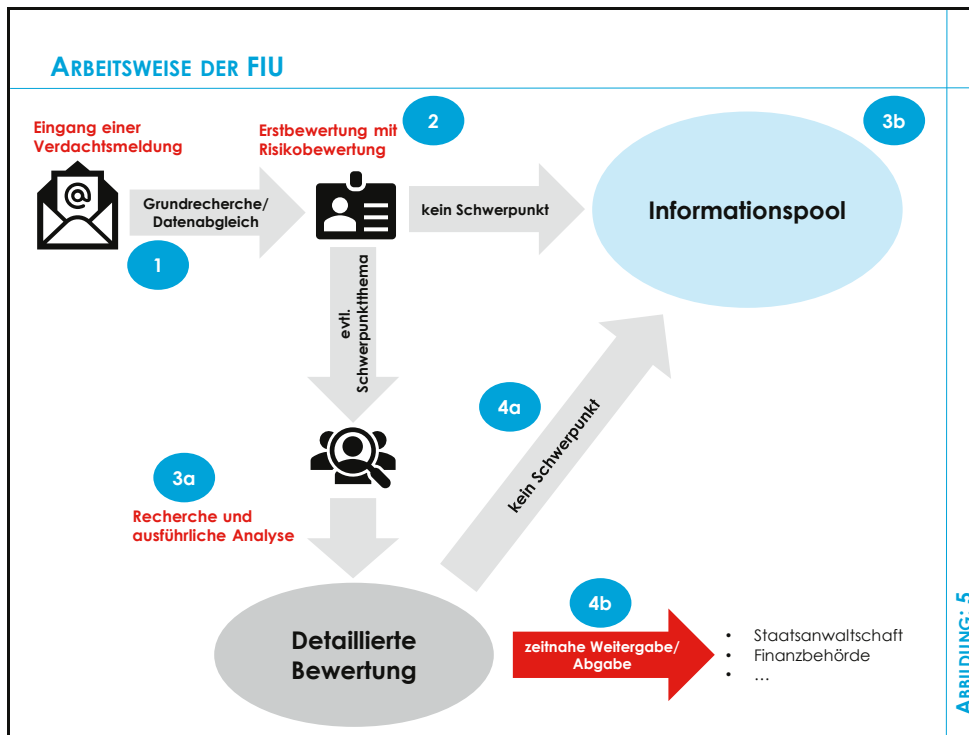


Abbildung 5: Arbeitsweise der FIU

1. Schritt: „Grundrecherche“

Nach Eingang der Meldung erfolgt eine Grundrecherche, bei der die gemeldeten Daten **mit sämtlichen Erkenntnissen aus vorliegenden Datenbanken abgeglichen** werden.

Ziel ist es, bereits **vorliegende Daten mit den neuen zusammenzuführen**.

2. Schritt: Erstbewertung

Anschließend erfolgt eine **weitere Analyse** unter dem Gesichtspunkt der Risikobeurteilung. Dabei werden die Meldungen **herausgefiltert**, die

- den **Arbeits- oder Risikoschwerpunkten der FIU** zuzurechnen sind,
- einen Sachverhalt gemäß § 46 Abs. 1 GwG (betr. **Gewinne aus schweren Straftaten**) darstellen, oder
- einen Bezug zu **Terrorismusfinanzierung** oder zum **Staatschutz** haben.

Derartige Sachverhalte werden zeitnah genauer untersucht. Alle Meldungen, **die nicht darunterfallen**, landen in dem **Informationspool** und werden dann stets aufs Neue mit neu eingehenden Meldungen abgeglichen und zusammengeführt.

3. Schritt: Recherche und ausführliche Analyse

Bei der ausführlichen Analyse wird ein sachlicher **Zusammenhang mit Geldwäsche, Terrorismusfinanzierung etc. überprüft.**

4. Schritt: Ggf. Weitergabe an Ermittlungsbehörden

Wird hier ein sachlicher Zusammenhang **festgestellt**, erfolgt eine **Meldung an die zuständige Staatsanwaltschaft oder an andere Stellen (z. B. Finanzbehörden)**. Der Vorgang wird an die Ermittlungsbehörde weitergeleitet.

In 2021 wurden nahezu 300.000 Meldungen, die sog. Schwerpunktthemen betroffen haben, genauer untersucht, von denen schließlich rund **13,5 % an die Staatsanwaltschaft oder an andere Stellen weitergegeben** wurden.

Wird hingegen **kein Zusammenhang festgestellt**, werden auch diese Meldungen dem **Informationspool** zugeführt.

3.2 Spektrum der Verpflichtungen für Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Die Verpflichteten, so auch Wirtschaftsprüfer und/oder Steuerberater, müssen die folgenden Pflichten beachten:

- Dokumentation der Risikoanalyse (**jährlich**)
- Allgemeine Sorgfaltspflichten (Mandatsannahmeprozess) (**fortwährend**)
- Einsicht in das Transparenzregister bei Mandatsbegründung und sobald sich Änderungen ergeben (**einmalig, danach anlassbezogen**)
- Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (**Mindestdauer 10 Jahre**)
- **Pflicht zur Abgabe von Verdachtsmeldungen (anlassbezogen bei Anhaltspunkten)**
- Vorkehrungen zur Beantwortung von Auskunftsanfragen der FIU oder anderer zuständiger Behörden (Zuständigkeitsregelungen bei größeren Häusern)



3.3 Kreis der Verpflichteten

3.3.1 Umfang

Wer nach dem GwG als **Verpflichteter** gilt, ergibt sich aus **§ 2 GwG**. Insbesondere betroffen sind hiervon

- Kreditinstitute,
- Finanzdienstleister,
- Anwälte,

- **Wirtschaftsprüfer,**
- **Steuerberater** und
- Immobilienhändler.

3.3.2 Registrierung

Zum 1. Januar 2020 wurde das Geldwäschegesetz ergänzt. Danach muss sich jeder **Verpflichtete elektronisch registrieren** (§ 45 Abs. 1 Satz 2 GwG).

Es handelt sich dabei um eine präventive Maßnahme, die auch für alle Berufsangehörige greift; **unabhängig davon, ob konkret eine Verdachtsmeldung bei der FIU abzugeben ist oder nicht.**

Diese Verpflichtung besteht mit der – **noch nicht erfolgten** – Inbetriebnahme des neuen Informationsverbundes der FIU, **spätestens aber ab dem 1. Januar 2024.**

Auf die konkrete Verpflichtung jeder WP-Praxis weist auch die WPK auf ihrer Internetseite unter der Rubrik „**Neu auf WPK.de**“ in der Meldung vom **10.01.2023** hin.

Es heißt dort:

„Registrieren Sie sich bei „goAML“ der FIU

Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer unterliegen den Pflichten des Geldwäschegesetzes (GwG). Unter „Neu auf WPK.de“ vom 1. Oktober 2021 machte die WPK darauf aufmerksam, dass zu den Pflichten des GwG auch die demnächst zu erfüllende Pflicht zur Registrierung bei dem Verdachtsmeldeportal der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen (FIU) „goAML“ gehört (§ 45 Abs. 1 Satz 2 GwG).

Die Registrierungspflicht besteht unabhängig von der Abgabe einer Verdachtsmeldung nach § 43 GwG und betrifft alle WP/vBP. Die Registrierung bei „goAML“ ermöglicht nicht nur die unverzügerte Abgabe von Verdachtsmeldungen, die FIU stellt dort auch viele hilfreiche Informationen zur Geldwäschebekämpfung zur Verfügung.

*Die Registrierung ist mit Inbetriebnahme des neuen Informationsverbundes der FIU, **spätestens jedoch ab dem 1. Januar 2024 verpflichtend (§ 59 Abs. 6 GwG).** Da noch nicht bekannt ist, ob der neue Informationsverbund der FIU bereits vor dem 1. Januar 2024 in Betrieb genommen wird, **empfiehlt die WPK sich frühzeitig zu registrieren.**“*



Bis zum **31.12.2021** hatten sich rund **12.000 Verpflichtete aus dem Nichtfinanzsektor registriert**, wozu neben Rechtsanwälten und Notaren auch Wirtschaftsprüfer und Steuerberater zählen. Von den 12.000 Verpflichteten aus dem Nichtfinanzsektor haben sich rund 2.700 allein in 2021 registriert, davon entfällt fast die Hälfte auf Rechtsanwälte und Notare. Für 2022 liegen uns keine entsprechenden Zahlen vor.

Es ist folglich davon auszugehen, dass bei weitem noch nicht alle WP-Praxen eine Erstanmeldung auf „goAML“ vorgenommen haben.

- **Hat sich Ihre WP-Praxis schon registriert?**
- Sind Sie als Berufsträger über die Registrierung informiert worden?

Falls Sie einer größeren Prüfungseinheit angehören, sollten Sie sicherstellen, dass die Zugangsdaten allen verantwortlichen Berufsträgern zugänglich gemacht werden (Ablage im Intranet). Nur so kann im Falle der Fälle **unverzüglich** eine Meldung erfolgen.

Hinweis:

Im Falle von unterlassenen Meldungen kann dies auch zu strafrechtlichen Verfahren gegen den betreffenden Berufsangehörigen, z. B. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater im Angestelltenverhältnis, führen.

Die strafrechtlichen Belange richten sich gegen den zuständigen Berufskollegen, nicht gegen die WPG oder den Prüfungsverband.

3.3.3 Signifikanter Anstieg von Meldungen an die FIU

In den Jahren von 2019 bis 2021 ist bereits ein deutlicher Anstieg der Verpflichteten zu verzeichnen, die mindestens eine Meldung innerhalb eines Jahres bei der FIU eingereicht haben.

Hier ist der **Anstieg der Meldungen durch Notare ab 2020 besonders bemerkenswert**.

Zurückzuführen ist das unter anderem auf die zum 1. Oktober 2020 in Kraft getretene **GwGMeldV-Immobilien**.

Diese Verordnung **konkretisiert die Meldepflichten** bestimmter Berufsgruppen wie z. B. im Bereich der **rechtsberatenden Berufe, gleichermaßen für Notare Steuerberater und Wirtschaftsprüfer**.

Nach dieser Vorgabe sind **Transaktionen im Zusammenhang mit Immobiliengeschäften**, die **Auffälligkeiten** in einem möglichen Zusammenhang mit Geldwäsche aufweisen, von den Angehörigen dieser Berufsgruppen an die FIU zu melden.

VERPFLICHTETE MIT MINDESTENS EINER MELDUNG AN DIE FIU			
Verpflichtete	2019	2020	2021
Kreditinstitute	1.274	1.290	1.302
Übrige Finanzsektor	199	192	229
Summe Verpflichtete Finanzsektor	1.473	1.482	1.531
Notare	15	723	1.510
Anwälte und übrige Rechtsbeistände	20	18	57
Wirtschaftsprüfer	0	6	5
Steuerberater	4	11	23
Immobilienmakler	47	75	74
Übrige Nichtfinanzsektoren	303	250	277
Summe Verpflichtete Nichtfinanzsektor	389	1.083	1.946
Gesamtsumme	1.862	2.565	3.477

ABBILDUNG: 6

Abbildung 6: Verpflichtete mit mindestens einer Meldung an die FIU
 (Quelle: FIU-Bericht 2021)

3.4 Besondere Meldepflichten bei Auffälligkeiten im Zusammenhang mit Immobiliengeschäften

3.4.1 Geldwäschegesetzmeldepflichtverordnung-Immobilien

Der **deutliche Anstieg der Meldungen** durch Verpflichtete im Nichtfinanzsektor, bezogen auf Immobiliengeschäfte, ist auf die Verabschiedung der GwGMeldV-Immobilien zum 01.10.2020 zurückzuführen.

Mittels dieser Verordnung wurden die **Meldepflichten für Personengruppen wie z. B. Rechtsanwälte, Notare, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer deutlich konkretisiert**.

Die meisten Meldungen sind auf **Auffälligkeiten im Zusammenhang mit**

- **dem Preis** oder
- **einer vertraglichen Kauf- oder Zahlungsmodalität**

zurückzuführen, die in § 6 GwGMeldV-Immobilien geregelt sind.

3.4.2 Ausgewählte verdächtige Konstellationen entsprechend der GwGMeldV-Immobilien

3.4.2.1 Fallgruppe 1: Zahlung des Kaufpreises vor Abschluss des notariellen Kaufvertrages

§ 6 Abs. 1 Nr. 3 GwGMeldV-Immobilien umfasst Fälle, bei denen der **Kaufpreis ganz oder teilweise vor Abschluss des Rechtsgeschäfts gezahlt** wurde und der **Betrag 10.000 Euro überschreitet**.

Fallbeispiel 1:

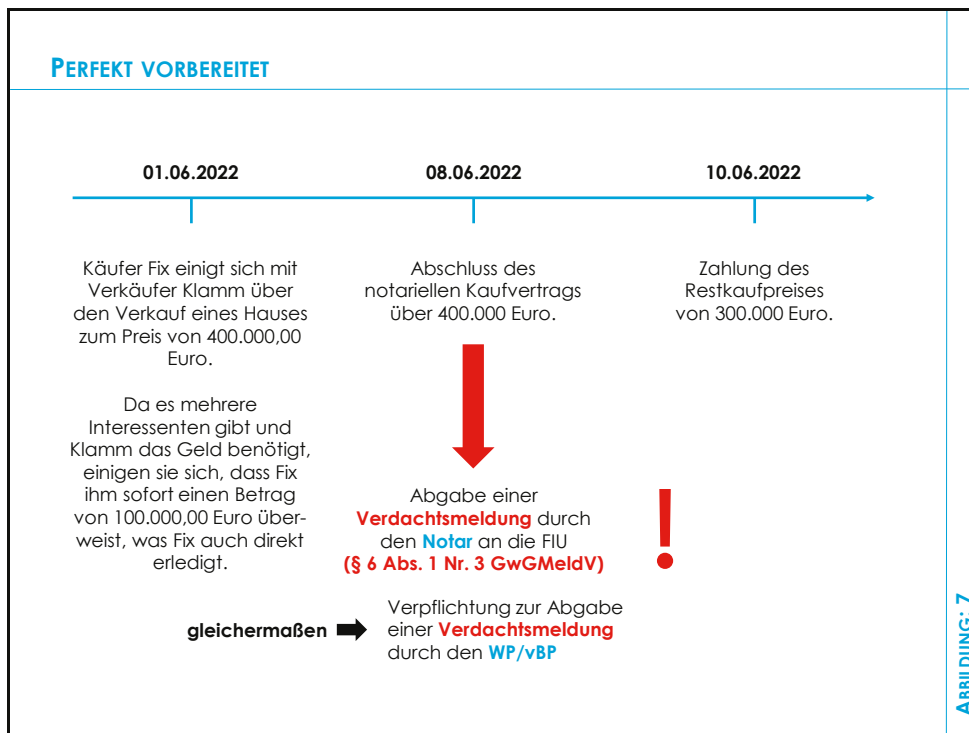


Abbildung 7: Perfekt vorbereitet

3.4.2.2 Fallgruppe 2: Weiterveräußerung zu erheblich höherem Preis

§ 6 Abs. 2 Nr. 1 GwGMeldV-Immobilien umfasst Fälle, bei denen

- eine Immobilie
- **innerhalb von drei Jahren nach Erwerb weiterverkauft** wird und
- bei der der **Preis erheblich von dem vorherigen Preis abweicht**,
- **ohne** dass es dafür einen **nachvollziehbaren Grund** gibt.

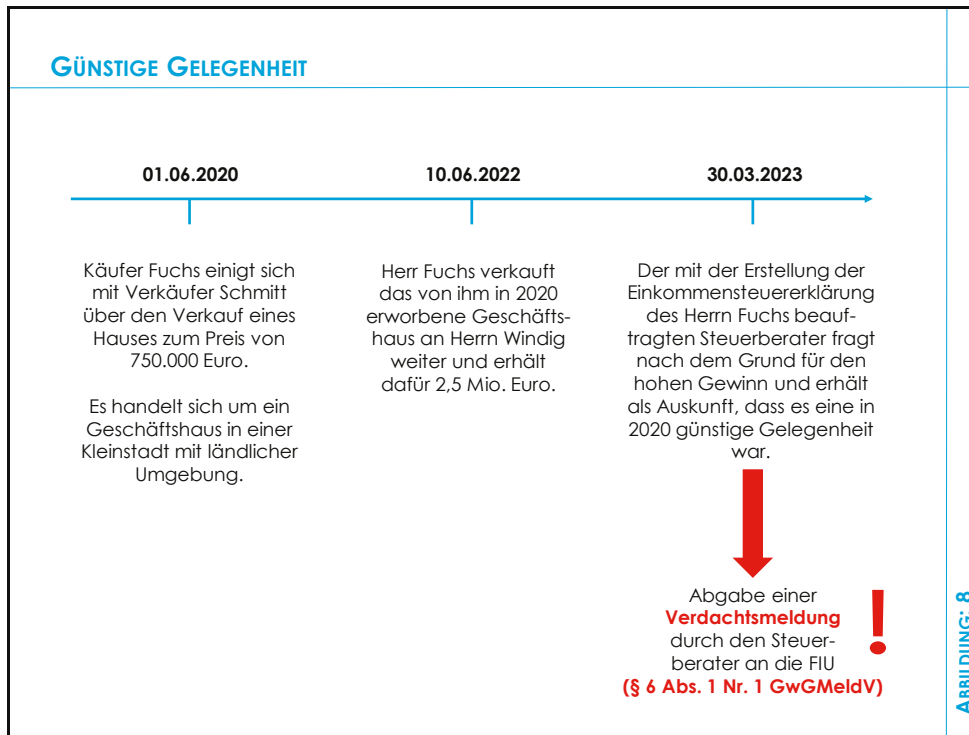
Fallbeispiel 2:

Abbildung 8: Günstige Gelegenheit

3.4.2.3 Fallgruppe 3: (Teil-)Zahlung durch einen Dritten

§ 6 Abs. 1 Nr. 3 GwGMeldV-Immobilien umfasst Fälle, bei denen der **Kaufpreis ganz oder teilweise durch Dritte gezahlt** wird.

Fallbeispiel 3:

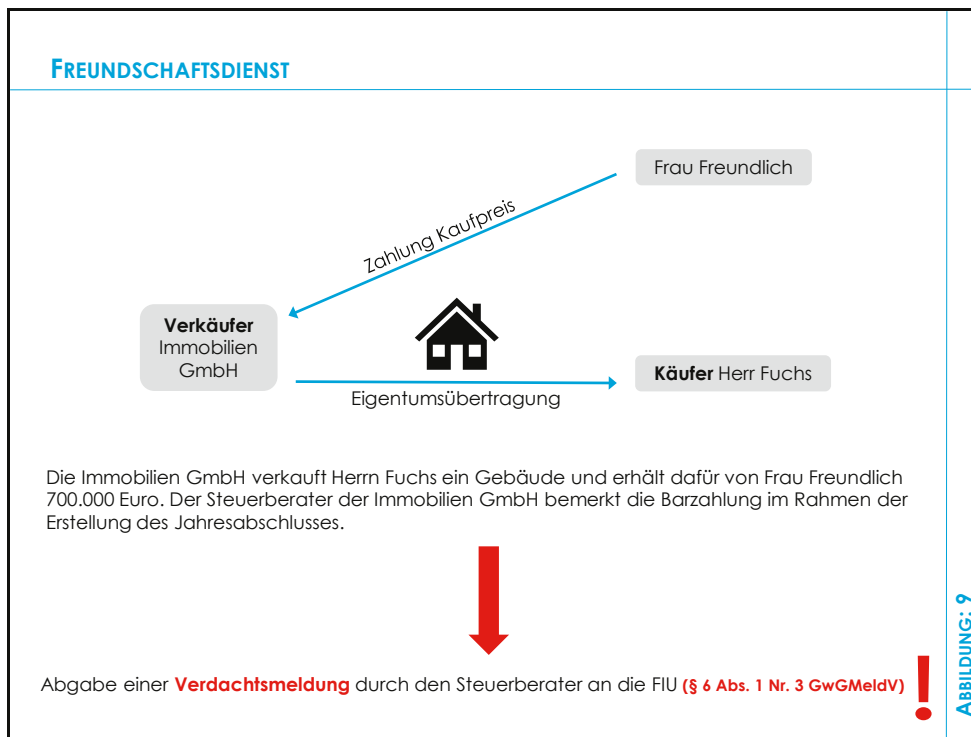


Abbildung 9: Freundschaftsdienst

3.4.2.4 Fallgruppe 4: Kaufpreiszahlung erfolgt mittels Bargeldes

§ 6 Abs. 1 Nr. 1a GwGMeldV-Immobilien umfasst Fälle, bei denen der **Kaufpreis mittels Bargeldes gezahlt** wird, sofern der Betrag mehr als 10.000,00 Euro beträgt.

Stand: 01.02.2023

Fallbeispiel 4:

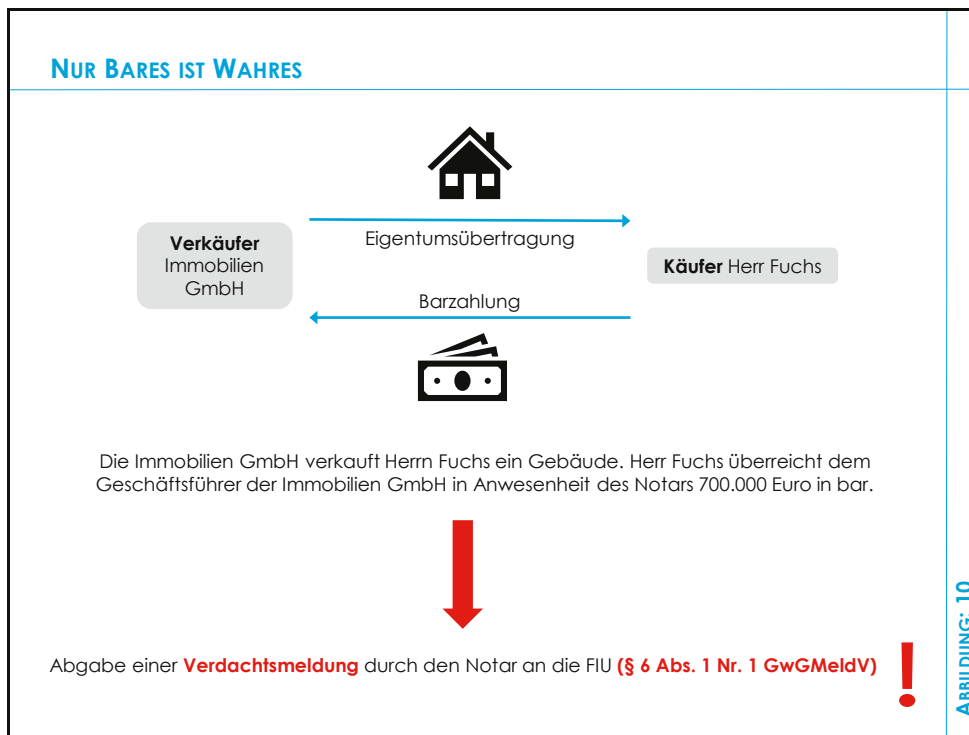


Abbildung 10: Nur Bares ist Wahres

3.4.2.5 Fallgruppe 5: Transaktionen mit Bezug zu einem Risikoland

§ 3 Abs. 1 GwGMeldV-Immobilien umfasst Fälle, bei denen an dem Erwerbsvorgang Beteiligter, z. B.

- der **Vertragspartner** des Verpflichteten
- die **Vertragsparteien** der Erwerbsvorgänge oder
- eine für diese **auftretende Person**,

in einem Risikoland ansässig ist oder gleichermaßen einen engen **Bezug zu einem Drittstaat** mit **hohem Risiko** aufweist (Verzeichnis der Risikoländer: vgl. www.wpk.de Mitgliederbereich „Liste der Hochrisikostaaen“).

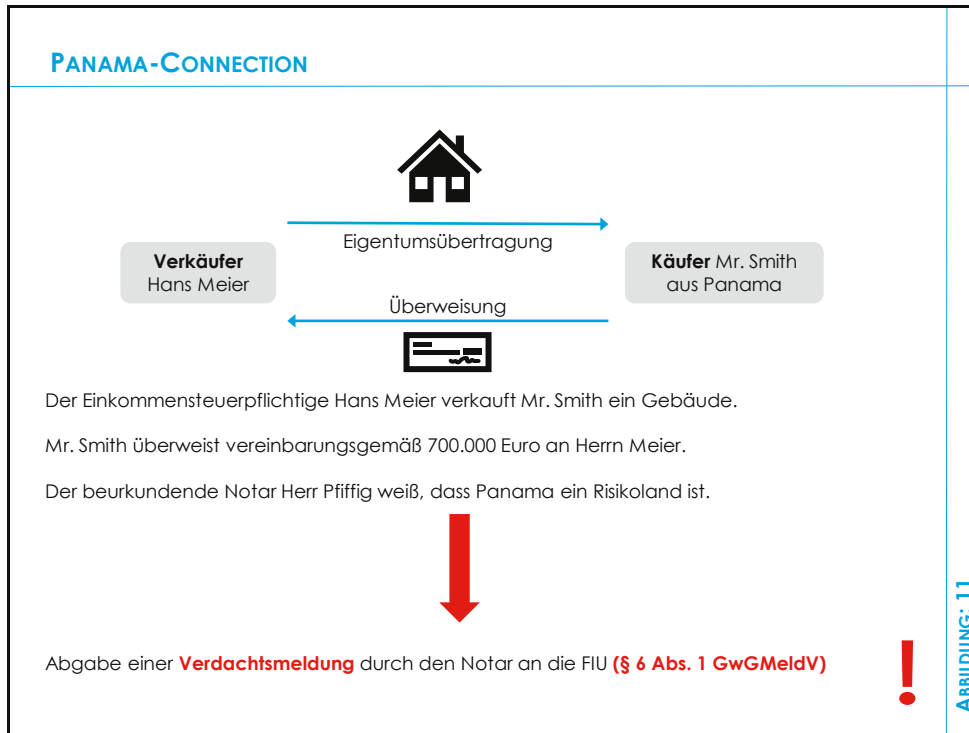


Abbildung 11: Panama-Connection

3.4.2.6 Weitere Fallgruppen

Weitere Sachverhaltskonstellationen, die eine Meldepflicht auslösen, sind den §§ 3-6 der GwGMeldV-Immobilien zu entnehmen.

3.4.3 Praxisbeispiel zu einem meldepflichtigen Vorgang aus dem Blickwinkel der FIU

3.4.3.1 Vorgang 1: Meldung der finanzierenden Bank

Die FIU erhält die Meldung einer Bank, die einen Immobilienkauf wie folgt finanziert hat:

- Darlehen **über 513.000,00 Euro** an Herrn Fuchs, das er für den Erwerb einer Immobilie, die er selbst nutzen will, verwenden möchte.
- Der Kaufpreis der Immobilie beträgt **540.000,00 Euro**.
- **Bei Fälligkeit** teilt Herr Fuchs der Bank mit, dass er **100.000,00 Euro schon vorab privat gezahlt** hat – die Bank zahlt daraufhin **440.000,00 Euro an den Verkäufer Señor Sanchez**, der zwischenzeitlich in **Spanien** lebt. Die **restlichen 73.000,00 Euro zahlt die Bank auf ein Konto von Herrn Fuchs** bei einer anderen Bank.
- Die Bank errechnet für die Immobilie einen **Marktwert von 453.000,00 Euro, der damit 87.000,00 Euro unter dem Wert** aus dem Gutachten des Verkäufers liegt.

3.4.3.2 Vorgang 2: Meldung des Notars

Der **Notar als Verpflichteter meldet den identischen Sachverhalt** im Rahmen einer Verdachtsmeldung an die FIU.

Grund: Teilzahlung des Kaufpreises bereits vor Vertragsabschluss

3.4.3.3 Erkenntnisgewinn der FIU

Die FIU nimmt einen Datenabgleich von Vorgang 1 und Vorgang 2 mit den Informationen aus dem **Datenpool** vor und stellt fest, dass bereits vier weitere **Verdachtsmeldungen von anderen Notaren bzw. anderen Steuerberatern vorliegen**.

Eine genauere Analyse ergibt dann, dass Herr Fuchs in den letzten sechs Monaten insgesamt acht Immobilien im Wert von insgesamt mehreren Millionen Euro erworben hat.

In allen Fällen wurde ein Teil des Kaufpreises vor Vertragsabschluss bereits bezahlt. Alle Geschäfte wurden nach identischen Strickmustern, wie nachfolgend dargestellt, abgewickelt.

FOLGE: Die FIU hat den kompletten Sachverhalt an die zuständige Staatsanwaltschaft abgegeben.

3.4.3.4 Praxisfall: EU-Rechtsgeschäfte – Mehrere zur Meldung Verpflichtete

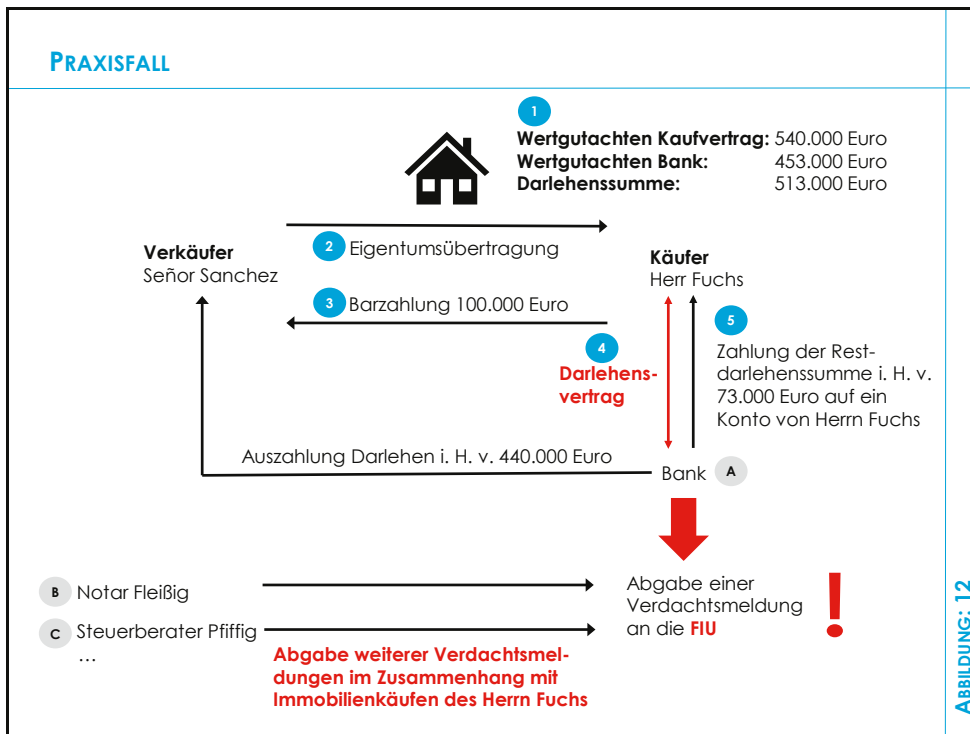


Abbildung 12: Praxisfall

Stand: 01.02.2023

Es ist offensichtlich, dass eine unterlassene Meldung eines verpflichteten Steuerberaters, dem die Entwürfe des notariellen Vertrags zur Freigabe der steuerlichen Aspekte vorgelegt wurden, leicht durch die FIU festzustellen wäre.

3.5 Weitere meldepflichtige Sachverhalte

Vorstehend wurde nur eine kleine Auswahl von meldepflichtigen Vorgängen dargestellt.

Weitere Sachverhalte ergeben sich aus den einzelnen Absätzen der **GwGMeldV-Immobilien**, z. B.

- § 3 Meldepflichten wegen eines **Bezugs zu Risikostaaen** oder **Sanktionslisten**
- § 4 Meldepflichten wegen **Auffälligkeiten** im Zusammenhang mit den **beteiligten Personen** oder dem wirtschaftlich Berechtigten
- § 5 Meldepflichten wegen Auffälligkeiten im Zusammenhang mit **Stellvertretung**
- § 6 Meldepflichten wegen Auffälligkeiten im Zusammenhang mit dem **Preis** oder einer **Kauf- oder Zahlungsmodalität**

3.6 Vorkehrungen in der eigenen WP-Praxis

Um den Anforderungen der GwGMeldV-Immobilien gerecht zu werden, sollten folgende Voraussetzungen in Ihrer WP-Praxis geschaffen sein:

1. Zugriff aller verantwortlichen Mitarbeiter auf die Zugangsdaten für **www.goaml.fiu.bund.de**
2. Schaffung eines breiten Bewusstseins und Aufbau eines Fachwissens durch **fortlaufende Schulung** der Mitarbeiter auch zu den Pflichten des GwG, z. B.
 - UWP 1-3 classic bei AUDfit®
 - Mitgliederbereich www.wpk.de (Lernvideo)
 - Seminare der Steuerberaterkammern/Rechtsanwaltskammern
3. Integration der besonderen **Meldepflichten in den kanzlei-eigenen Prozessbeschreibungen** für bestimmte **Dienstleistungen** (z. B. Begleitung oder Steuerberatung im Zusammenhang mit Immobiliengeschäften)




siehe
Anlagen-
band

3.7 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 3:**  „Registrierung zur Teilnahme am elektronischen Meldeverfahren goAML gemäß § 45 Absatz 1 GwG“

S. #171

3.8 AUDfit®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema

- **AUDfit®-Rechtsvorschrift 3:**  „Auszug – Verordnung zu den nach dem Geldwäschegesetz meldepflichtigen Sachverhalten im Immobilienbereich (Geldwäschegesetzmeldepflichtverordnung-Immobilien – GwGMeldV-Immobilien)“

S. #210

THEMENBEREICH III: CSRD/ESG – GRUNDLAGEN ZUM NACHHALTIGKEITSMANAGEMENT

Seite #44

THEMA 4:
**Neue nichtfinanzielle
Berichterstattungs- und
Prüfungspflichten für große
Unternehmen und Betriebe der
öffentlichen Hand ab 2025**

AUDFIT[®]
praxis | fortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audit.de



4. Neue nichtfinanzielle Berichterstattungs- und Prüfungspflichten für große Unternehmen und Betriebe der öffentlichen Hand ab 2025

	Seite
4.1 Green Deal der EU – Die Idee kurz skizziert	#46
4.1.1 Übergeordnete Ziele der EU	#46
4.1.2 Aktionsphase der EU	#47
4.1.3 Erstanwendungszeitpunkt für die nichtfinanzielle Berichterstattung	#47
4.1.4 Strenge Rahmenbedingungen	#47
4.2 Pflichtenlage für große Gesellschaften	#48
4.2.1 Gesellschaften, die aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vorgaben die Vorgaben für große Gesellschaften anwenden	#48
4.2.2 Freiwillige Prüfungen sind keine „light“-Prüfungen	#48
4.2.3 Kapitalmarktorientierte Unternehmen und Unternehmen der Finanzwirtschaft	#49
4.3 2025: Beginn des neuen Zeitalters zur nichtfinanziellen Berichterstattung	#49
4.4 Bisherige Nachhaltigkeitsberichte, -präsentationen von NON-PIE-Gesellschaften	#50
4.5 Bestandteile der verpflichtenden Berichterstattung ab 2025	#51
4.6 Nichtfinanzielle Berichterstattung	#52
4.6.1 Prüfung der neuen Pflichtenlage durch das Unternehmen	#52
4.6.2 Neuimplementierung eines Nachhaltigkeitsmanagementsystems	#52
4.6.3 Externe Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung	#52
4.6.4 Verpflichtung zur Transparenz	#52
4.6.5 Faktische Auskunftspflicht gegenüber Geschäftspartnern	#52
4.6.6 Faktische Verpflichtung zur ständigen fortlaufenden Verbesserung	#52
4.7 Mandanteninformation zum neuen Non-Financial-Reporting (NFR)	#53
4.7.1 Vorüberlegungen in der Praxis	#53

	Seite
4.7.2 Gruppe 1 Ihrer betroffenen Mandate: Der WP als ESG-Consultant	#53
4.7.3 Gruppe 2 Ihrer betroffenen Mandate: Der WP als Prüfer der nichtfinanziellen Berichterstattung	#54
PH 4 4.8 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#54

4.1 Green Deal der EU – Die Idee kurz skizziert

Es hört sich an, wie die „Beschreibung einer fantastischen EU“, wenn man die Ziele des europäischen Green Deals liest.¹⁸

4.1.1 Übergeordnete Ziele der EU

EU als Wirtschaftsraum:

Die EU soll bis 2050 ein moderner, ressourceneffizienter, wettbewerbsfähiger, Wirtschaftsraum sein, innerhalb dem **keine Netto-Treibhausgasemissionen** mehr freigesetzt werden.¹⁹

Wirtschaftswachstum:

Es soll die Abkopplung des Wirtschaftswachstums von der Ressourcennutzung erfolgen, d.h. Wachstum **ohne Verbrauch endlicher Ressourcen**, wie z. B. Kohle, Öl oder Gas.

Naturkapital:

Das Naturkapital der EU soll geschützt, bewahrt und verbessert werden.

Gesundheit:

Die Gesundheit und das Wohlergehen der Menschen sollen vor umweltbedingten Risiken und Auswirkungen geschützt werden.

Unternehmensführung:

Die Entscheider der Wirtschaft sollen zu einem **Bewusstsein für nachhaltige Unternehmensführung** bewegt werden.

Einheitliche Wettbewerbsbedingungen innerhalb der EU:

- Die einheitlichen Voraussetzungen werden mittels EU-weit einheitlicher Vorgaben zur Nachhaltigkeitsberichterstattung und -prüfung geschaffen.
- Den einzelnen Mitgliedsstaaten würde es nicht gelingen, grenzübergreifend einheitliche Regelungen zu definieren.

¹⁸ Vgl. Entwurf der CSRD-Richtlinie 2014/95/EU, Einleitung „Gründe und Ziel des Vorschlags“

¹⁹ Die EU-Kommission formuliert dieses Ziel in einer VO zur Änderung des Klimagesetzes 2020/0036(COD)

4.1.2 Aktionsphasen der EU

Diese großen Ziele fordern einen Aktionsplan der EU, bei dem der Finanzsektor eine bedeutende Rolle spielen wird:

Frei nach der Devise:

„Nachhaltige Finanzierungen erfordern messbares nachhaltiges wirtschaftliches Handeln bei allen Beteiligten.“

4.1.3 Erstanwendungszeitpunkt für die nichtfinanzielle Berichterstattung

ERSTANWENDUNGSZEITPUNKTE FÜR DIE „NICHTFINANZIELLE BERICHTERSTATTUNG“						
Quelle: www.wpk.de	2021	2022	2023	2024	2025	2026
SFDR (Sustainable Finance Disclosure Regulation) – (kapitalmarkt-orientierte Unternehmen)	[Anwendung ab 2021 bis 2026]					
NFRD (Non-Financial Reporting Directive) – (kapitalmarkt-orientierte Unternehmen)	[Anwendung ab 2021 bis 2023]					
EU Taxonomie-VO (kapitalmarkt-orientierte Unternehmen)	Veröffentlichung der klima-bezogenen delegierten Verordnungen	vereinfachte Angabepflichten für die klima-bezogenen Umweltziele	vollständige Angabepflichten für die klima-bezogenen Umweltziele	vollständige Angabepflichten für alle Umweltziele	vollständige Angabepflichten für alle Umweltziele	vollständige Angabepflichten für alle Umweltziele
LKSG (Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz)			Berichtspflicht für Unternehmen mit > 3.000 Arbeitnehmern	Berichtspflicht für Unternehmen mit > 1.000 Arbeitnehmern	Berichtspflicht für Unternehmen mit > 1.000 Arbeitnehmern	Berichtspflicht für Unternehmen mit > 1.000 Arbeitnehmern
CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) Nachhaltigkeitsberichterstattung			Umsetzung der CSRD in nationales Recht	Berichtspflicht für Unternehmen, welche der NFRD unterliegen	Erstmalige Berichtspflicht für alle großen Unternehmen	Berichtspflicht für alle kapitalmarkt-orient. KMUs (für alle großen Gesellschaften)
EU Taxonomie-VO (große Gesellschaften, öffentliche Betriebe)					Erstmalige vollständige Angabepflichten für alle Umweltziele große Gesellschaft	vollständige Angabepflichten für alle Umweltziele große Gesellschaft

ABBILDUNG: 13

Abbildung 13: Erstanwendungszeitpunkte

4.1.4 Strenge Rahmenbedingungen

- Nachhaltiges Handeln muss **messbar** gemacht werden → Einführung von Werten und **Kennzahlen** für die Nachhaltigkeit
- Nachhaltiges Handeln muss **prüfbar** werden → **Prüfung** durch Dritte schafft Verlässlichkeit
- Die Nachhaltigkeitsinformation der wirtschaftlichen Einheiten und Betriebe müssen **öffentlich kommuniziert** werden → **Digitale Bereitstellungen** für
 - Unternehmen,
 - Anleger, Vermögensverwalter und Finanzberater
 - Kunden, Lieferanten, Geschäftspartner
 - Nichtregierungsorganisationen (z. B. Umweltverbände)

Stand: 01.02.2023

4. Neue nichtfinanzielle Berichterstattungs- und Prüfungspflichten für große Unternehmen und Betriebe der öffentlichen Hand ab 2025

- Sozialpartner (z. B. Krankenkassen, Gewerkschaften)
- Zivilgesellschaft

Die Nutzer der Nachhaltigkeitsinformationen sollen ein eigenes Verständnis dafür entwickeln, welche Risiken und Chancen Nachhaltigkeitsaspekte für Ihre Vorhaben und Investitionen haben.²⁰

4.2 Pflichtenlage für große Gesellschaften

Die nachfolgende fachliche Darstellung bezieht sich im Wesentlichen auf

- **große Gesellschaften** im Sinne des § 267 Abs. 3 HGB sowie
- Gesellschaften, die aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vorgaben **wie große Gesellschaften zu behandeln** sind.

4.2.1 Gesellschaften, die aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vorgaben die Vorgaben für große Gesellschaften anwenden

Gesellschaftsvertragliche Klauseln, die einer Gesellschaft vorschreiben, die Regeln zur Rechnungslegung und Prüfung für „große“ Gesellschaften anzuwenden, finden sich häufig in Satzungen

- von **Eigenbetrieben des Landes** oder
- Betrieben der Kommunen,
- beziehungsweise von Betrieben, an denen Gebietskörperschaften der öffentlichen Hand mit mehr als 25 % beteiligt sind.

Aufgrund verschiedener rechtlicher Vorgaben dürfen sich öffentliche Gebietskörperschaften an Gesellschaften des privaten Rechts nur beteiligen, wenn zuvor u.a. eine entsprechende Eigenverpflichtung zur detaillierten Rechnungslegung nach den Regeln für „große Gesellschaften“ und handelsrechtlichen Prüfung im Gesellschaftsvertrag verankert wurde.

4.2.2 Freiwillige Prüfungen sind keine „light“-Prüfungen

Da die Prüfungspflicht in diesen Fällen nicht unmittelbar aufgrund gesetzlicher Vorgaben erfolgt, sondern zuvor eine Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag benötigt, handelt es sich hierbei formal um **freiwillige Abschlussprüfungen**.

²⁰ Vgl. Einführender Text der CSRD-Richtlinie (Entwurf)

Es sei darauf hingewiesen, dass auch für freiwillige Prüfungen, bei denen ein §322 HGB nachgebildeter Bestätigungsvermerk erteilt wird, die berufsrechtlichen Normen und das **Qualitätssicherungssystem** in **gleicher Weise** wie bei gesetzlichen Prüfungsaufträgen Anwendung finden muss (vgl. § 8 Abs. 2 BS WP/vBP).

4.2.3 Kapitalmarktorientierte Unternehmen und Unternehmen der Finanzwirtschaft

Für kapitalmarktorientierte Unternehmen und Gesellschaften, die am Finanzmarkt tätig sind, bestehen auch schon vor 2025 EU-weite Verordnungen und Vorgaben zur Veröffentlichung von Informationen zur Nachhaltigkeit.

In der **nachfolgenden Darstellung** wird die bestehende und neue Pflichtenlage von **kapitalmarktorientierten Unternehmen nicht** einbezogen oder näher untersucht, da lediglich eine kleine Anzahl von Abschlussprüfern in diesem Segment tätig ist (2022: ca. 70 WP-Praxen von insgesamt rund 3.000 registrierten gesetzlichen Abschlussprüfern).

4.3 2025: Beginn des neuen Zeitalters zur nichtfinanziellen Berichterstattung

Nach der Devise

„Wir stehen alle am Anfang“

dürfen wir, die

- Berufskollegen (als Prüfer) einerseits und
- verpflichteten Gesellschaften und Eigenbetriebe (als Aufsteller/Verfasser) andererseits

die wir uns nun **erstmal**s intensiv mit dem Thema

*„Nichtfinanzielle Berichterstattung, bzw.
Non-Financial Reporting“*

beschäftigen sicher sein, dass wir **keinen entscheidenden Wissensnachteil** gegenüber den Kollegen und Betrieben haben, die sich in den vergangenen 3 Jahren bereits beruflich mit der nichtfinanziellen Berichterstattung beschäftigt haben.

Dies sind **entweder kapitalmarktorientierte Unternehmen**, die schon bisher nach der SFDR oder nach NFRD verpflichtet waren, oder **kleinere Gesellschaften**, die **freiwillig** über ihre Nachhaltigkeitsbemühungen berichtet haben.

Fakt ist, dass wir alle am Anfang dieses neuen Themen- und Wissenskomplexes stehen.

Diese **These** wird wie folgt fachlich belegt:

Die normativen Vorgaben zur "Nachhaltigkeitsberichterstattung 2025 ff." ergeben sich aus der CSRD-Richtlinie, die im Januar 2023 verabschiedet wurde.

Aufbauend auf dieser Richtlinie hat die EFRAG in 2022 insgesamt **10 Standards („1. Set“)** als Entwurf verabschiedet. Diese legen die genauen Vorgaben zur künftigen Nachhaltigkeitsberichterstattung fest.

Diese allgemeinen Standards sind von allen verpflichteten Einheiten zu beachten.

Weitere **branchenspezifische** europäische Verlautbarungen zum „Non-Financial Reporting“ folgen in den kommenden Monaten und Jahren.

Fazit:

Die normativen Vorgaben zur nicht finanziellen Berichterstattung, die durch die EU festgestellt werden, wurden in den zurückliegenden Monaten in Teilen erstmals detailliert und genau konkretisiert.

In den künftigen Monaten werden weitere Standards zum „Non-Financial Reporting“ folgen, die zusätzliche weitere erforderliche Angaben exakt spezifizieren werden.

4.4 Bisherige Nachhaltigkeitsberichte, -präsentationen von NON-PIE Gesellschaften

Die Nachhaltigkeitsberichte, die in den zurückliegenden Jahren von den Unternehmen auf

- freiwilliger (nicht kapitalmarktorientierte Gesellschaft) oder
- gesetzlicher (kapitalmarktorientierte Gesellschaft) Basis

offengelegt und gegebenenfalls geprüft wurden, entsprechen keineswegs den detaillierten Vorgaben, die künftig einzuhalten sein werden.

Sowohl die

- betroffenen Unternehmen, sowie auch
- Prüfer

müssen sich folglich mit **neuen**

- **Standards,**
- **Kennzahlen,**
- **Metriken** und
- **Normen**

auseinandersetzen, um den künftigen Anforderungen als Ersteller oder Prüfer gerecht zu werden.

Nicht selten gleicht das bisherige „Non-Financial Reporting“ vor dem Jahr 2022 allenfalls

- einer „**Ideensammlung**“ oder
 - einem „**verbalisierten Brainstorming**“
- zum Thema Nachhaltigkeit.

Imagepflege und Marketinginstrumente waren meist bestimmend für Inhalte und Aufbau, der Präsentation zur Nachhaltigkeit.

Kurz um:

“Wir alle öffnen ein neues Kapitel der Unternehmensberichterstattung und stehen hierbei alle gleichermaßen am Anfang.“

4.5 Bestandteile der verpflichtenden Berichterstattung ab 2025

Die nachfolgende Grafik veranschaulicht die Berichterstattungspflichten von verpflichteten Unternehmen, beginnend mit dem Geschäftsjahr 2025, für das erstmals in 2026 eine ergänzende nichtfinanzielle Berichterstattung von den gesetzlichen Vertretern der jeweiligen Einheit aufzustellen ist.

Stand: 01.02.2023

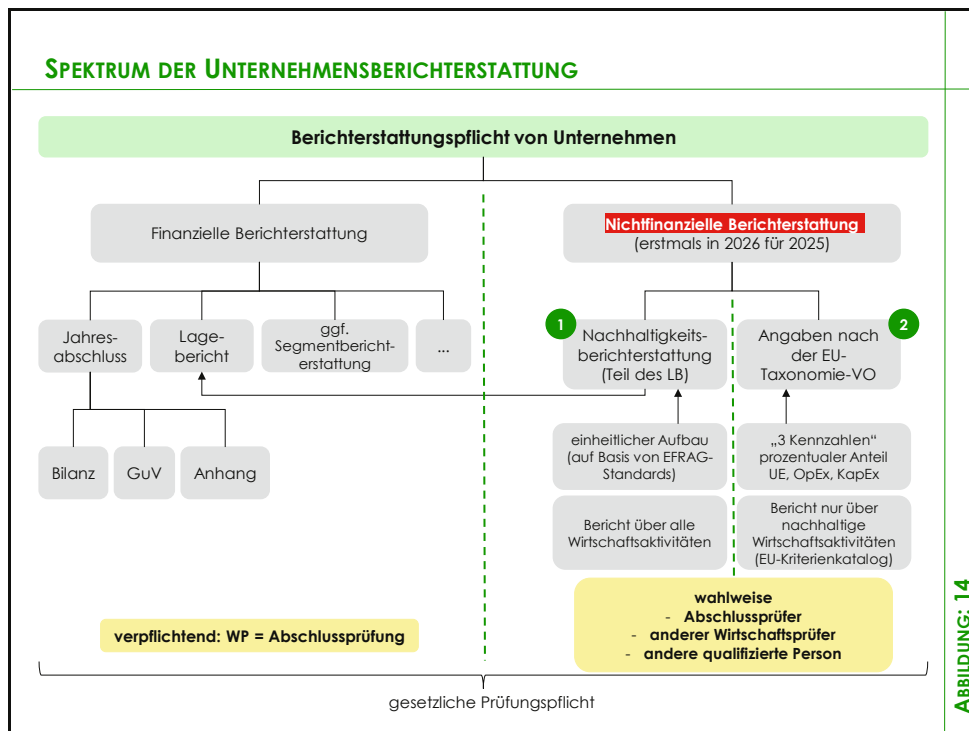


Abbildung 14: Spektrum der Unternehmensberichterstattung

4.6 Nichtfinanzielle Berichterstattung

Nachfolgend werden ausgewählte Eckpunkte zur künftigen nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellt und erläutert.

4.6.1 Prüfung der neuen Pflichtenlage durch das Unternehmen

Das Unternehmen muss **prüfen**, ob es von der gesetzlichen Verpflichtung zur

- a. Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts
- b. Anwendung der EU Taxonomie-Verordnung

betroffen ist.

4.6.2 Neuimplementierung eines Nachhaltigkeitsmanagementsystems

Die betroffenen rechtlichen Einheiten müssen beginnend mit dem 01.01.2025 ein **System** zur unterjährigen fortlaufenden Erfassung der für die Berichterstattung relevanten Daten **eingesetzt haben** (= Nachhaltigkeitsmanagementsystem).

4.6.3 Externe Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung

Die nichtfinanzielle Berichterstattung ist von einem unabhängigen qualifizierten Prüfer mit „begrenzter Sicherheit“ **prüfen** zu lassen.

4.6.4 Verpflichtung zur Transparenz

Die geprüften **Daten** sind fristgerecht in öffentlich zugänglichen Online-Portale hochzuladen, um diese der interessierten **Öffentlichkeit, den Stakeholdern, zugänglich zu machen**.

4.6.5 Faktische Auskunftsverpflichtung gegenüber Geschäftspartnern

Nicht selten werden auch Geschäftspartner, z. B. Kapitalgeber, oder in der **Wertschöpfungskette vor- oder nachgelagerte** Betriebe, die Kenntnisse aus der nichtfinanziellen Berichterstattung eines Betriebs für sich nutzen wollen.

Ferner werden Kapitalgeber die nichtfinanzielle Berichterstattung in das **Rating** einbeziehen.

4.6.6 Faktische Verpflichtung zur ständigen fortlaufenden Verbesserung

Es ist davon auszugehen, dass EU-Kommission und Gesetzgeber im **Zeitverlauf** die **Anforderungen an die Nachhaltigkeit erhöhen** werden, um das Ziel des Green-Deals überhaupt oder schneller zu erreichen (Lenkungsprozess).

Das unternehmensspezifische Nachhaltigkeitsmanagementsystem, wird jährlich einem **Updateprozess** zu unterwerfen sein, um den angepassten Verlautbarungen, ggf. mit strengeren technischen Beurteilungskriterien, zur nichtfinanziellen Berichterstattung entsprechen zu können.

4.7 Mandanteninformation zum neuen Non-Financial-Reporting (NFR)

4.7.1 Vorüberlegungen in der Praxis

Die WP-Praxis muss pro Mandat überlegen, ob die Dienste angeboten werden sollen als

- **Prüfer** des NFR
- **Consultant** bei der Einrichtung des ESG-Managementsystems, aus dem das NFR abgeleitet wird.

Hierbei ist das Selbstprüfungsverbot des Abschlussprüfers zu beachten.

4.7.2 Gruppe 1 Ihrer betroffenen Mandate: Der WP als ESG-Consultant

Fachliche Vorbereitungen in Ihrem Haus: Die fachlichen Fähigkeiten zur Implementierung und Beurteilung werden Ihnen modular im Rahmen der UWP-Fortbildungsreihe vermittelt (ca. 60 Min., je Veranstaltung):

- „Update Wirtschaftsprüfung 1-3 2023“
- „Update Wirtschaftsprüfung 1-3 2024“

Sollten Sie sich ergänzend für die **Implementierung eines ESG-Managements-Systems**, was primär die Verpflichtung Ihrer Mandanten ist, anhand eines Praxisfalls interessieren, so weisen wir auf folgendes AUDfit®-Fortbildungsangebot hin:

- **„Corporate Sustainability Reporting Directive / Environment Social Governance Case Study (CSRD/ESG-CS)“** (mehr Informationen hierzu finden Sie auf www.audfit.de)

Die fachliche Aufklärung und Sensibilisierung Ihrer Auftraggeber könnte auch schriftlich in einem Mandantenbrief erfolgen.

Auch die IDW-Akademie bietet spezielle Aus- und Fortbildungsveranstaltungen für unseren Berufsstand auf dem Gebiet der Nachhaltigkeit an.

4.7.3 Gruppe 2 Ihrer betroffenen Mandate: Der WP als Prüfer der nichtfinanziellen Berichterstattung

Innerhalb des **Partnerkreises Ihrer WP-Praxis/Ihres Prüfungsverbands** sollten Sie schon jetzt eine Strategie entwickeln, mit der Sie sicherstellen, dass ihre prüfungspflichtigen Mandanten rechtzeitig Maßnahmen zur Implementierung Ihres unternehmensspezifischen Nachhaltigkeitsmanagements, kurz ESG-M, ergreifen.

Dabei besteht folgender Zeitplan:

2023/2024	Aufbau umfassender Fachkunde und Implementierung des Systems im Unternehmen
2025	ESG-Datensammlung und Rollout
2026	Verpflichtung zur Datenanalyse und Entwurf und Vorlage des ersten NFR zur Prüfung durch einen unabhängigen Prüfer

ZWEI WEGE: ESG-M KONZEPTION IN DEN UNTERNEHMEN

Weg-Nr. 1:
Empfehlung eines Dritten als Consultant

Nach einer Marktanalyse sprechen Sie eine Empfehlung für einige Berater aus, mit denen Sie in keiner Weise verbunden (keine Netzwerkpartner) noch persönlich vertraut sind (Unabhängigkeit).

Weg-Nr. 2:
Eigener Know-how-Aufbau im prüfungspflichtigen Unternehmen

Sollte die große Gesellschaft beabsichtigen, das ESG-Managementsystem eigenständig zu erarbeiten und zu implementieren, so empfiehlt sich hier vorab eine entsprechend **fundierte Aus- und Fortbildung**.

Folgende Fortbildungsveranstaltungen werden hierzu am Markt angeboten (Auszug):

Veranstalter	Beschreibung	Referent
1. Haufe Akademie vgl. www.haufe.de	„Nachhaltigkeit in Unternehmen etablieren“	verschiedene Fachreferenten
2. ExpertSkills vgl. www.expertskills.de	„Entwicklung eines unternehmensindividuellen Nachhaltigkeitsmanagementsystems in der Praxis (CSRD/ESG-CS)“	Dipl.-Wirt.-Ing. Alf-Christian Lösle WP/SIB/CPA mit WP-Kollegen
3. IHK Zentrum für Weiterbildung vgl. www.ihk-weiterbildung.de	„Nachhaltigkeitsberichterstattung – Online“	verschiedene Fachreferenten

ABBILDUNG: 15

Abbildung 15: Zwei Wege: ESG-M Konzeption in den Unternehmen



siehe Anlagenband

S. #172

4.8 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 4:** „Musterbrief/-mail für Mandanten: Neue Pflichten im Zusammenhang mit der nichtfinanziellen Berichterstattung (ab 2025)“

Seite #55

THEMA 5: Neue „Nicht-Vorbehaltsaufgabe“ für den Wirtschaftsprüfer

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de



5. Neue „Nicht-Vorbehaltsaufgabe“ für den Wirtschaftsprüfer

	Seite
5.1 Anforderungen an den Prüfer	#56
5.1.1 Modifizierte Zulassungsvoraussetzung für neue Wirtschaftsprüfer nach 2024	#57
5.1.2 Besitzstandsklausel für bereits bestellte Wirtschaftsprüfer	#57
5.1.3 Anpassung der Vorgaben für alle Wirtschaftsprüfer, die NFR prüfen wollen	#58
5.2 Fachliche Aspekte zur Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung	#58
5.2.1 Berufsgrundsätze	#58
5.2.2 Anzuwendende Verlautbarungen	#59
5.2.3 EU-Standards für die Prüfung	#59
5.3 Auftragsannahme zur Prüfung des NFR	#60
5.3.1 Gesonderter Auftragsannahmecheck für die Prüfung der NFR	#60
5.3.2 Bestellung und Abberufung	#61
5.3.3 Abgrenzung der Verantwortlichkeiten	#61
5.3.4 Gegenstand des Auftrags	#61
5.3.5 Vorgaben zur Honorargestaltung	#62
5.4 Dokumentation der Prüfung	#62
5.5 Prüfungsurteil	#62
5.6 Offenlegung der Nachhaltigkeitsinformationen	#63
5.7 Sanktionen	#63
5.8 Qualitätskontrolle	#63
5.9 Öffentliche Aufsicht	#63

5.1 Anforderungen an den Prüfer

Der Prüfer muss über die erforderliche Sach- und Fachkenntnis verfügen.

Die Prüfung des **Non-Financial-Reportings**, kurz **NFR**, kann erfolgen durch

1. den **Abschlussprüfer**
2. einen **anderen** bestellten **Wirtschaftsprüfer**

3. einen **anderen unabhängigen Erbringer** von Prüfungsdienstleistungen, der Regularien und wiederkehrenden Kontrollen hinsichtlich der Einhaltung seiner Verpflichtungen unterliegt.

Zu diesen Regularien, die die CSRD vorgibt, zählen beispielsweise:

- Sachgerechte fachliche **Ausbildung**
- **Eignungstest**, ggf. mit Prüfung
- Implementierung und Pflege eines eigenen **Qualitätssicherungssystems**
- Verpflichtung zur **fortlaufenden Fortbildung**
- Regelungen zur ordnungsgemäßen **Bestellung**, Registrierung und Abberufung
- Mindestanforderungen an die Arbeitsorganisation
- Verpflichtendes Meldewesen für Unregelmäßigkeiten

5.1.1 **Modifizierte²¹ Zulassungsvoraussetzung für neue Wirtschaftsprüfer nach 2024**

Die EU-Abschlussprüfungsrichtlinie²² trägt Sorge dafür, dass der Prüfer über die **notwendigen theoretischen Kenntnisse** für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung verfügen muss. Hierzu sieht die **EU-Abschlussprüfungsrichtlinie folgende Anpassungen** vor:

- Änderung der Vorgaben an die **Zulassung** und Bestellung von Wirtschaftsprüfern
- Anpassung der Vorgaben für die **kontinuierliche Fortbildung** der Abschlussprüfer
- Regelung zur gegenseitigen **Anerkennung** von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften **innerhalb der EU**.

Die Überprüfung der Kenntnisse zu den entsprechenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften sollen in die **WP-Examensprüfung** aufgenommen werden.²³

5.1.2 **Besitzstandsklausel für bereits bestellte Wirtschaftsprüfer**

Bereits zugelassene Wirtschaftsprüfer und solche, die in absehbarer Zeit bestellt werden, dürfen weiterhin Abschlussprüfungen durchführen und dabei zugleich auch die Nachhaltigkeitsberichterstattung²⁴ beurteilen.

²¹ Es gibt eine Übergangsfrist für neu bestellte Wirtschaftsprüfer

²² Vgl. Art. 3 Abs. 3-7, mit denen Art. 6 bis 11 der Abschlussprüfungsrichtlinie geändert werden

²³ Vgl. Art. 3 Abs. 7 ändert dabei Art 14

²⁴ Vgl. Art. 3 Abs. 8 ändert dabei Art 14a

Im Rahmen der kontinuierlichen Verpflichtung zur Weiterbildung (§ 5 Abs. 2 BS WP/vBP) werden die Berufsangehörigen verpflichtet, sich die erforderlichen Kenntnisse im Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung anzueignen.²⁵

5.1.3 Anpassung der Vorgaben für alle Wirtschaftsprüfer, die NFR prüfen wollen

Die **organisatorischen Vorkehrungen für Wirtschaftsprüfer** werden durch die Abschlussprüferrichtlinie²⁶ dahingehend angepasst, dass diese auch die Prüfung des NON-Financial-Reportings, kurz NFR, in entsprechender Weise berücksichtigen.

In der Praxis heißt das:

- Erweiterung des QMS
- Erweiterung des Systems zur Auftragsabwicklung um Arbeitshilfen zur Prüfung des NFR
- Festlegung der Verpflichtung, dass der **verantwortliche Prüfungspartner aktiv** in die Prüfung der NFR eingebunden ist²⁷. Das heißt:
 - „tatsächliche **Nähe zum Auftrag**“
 - **ausreichendes Zeitkontingent** für diesen Teil des Auftrags vorsehen (Achtung: dies Vorgabe wird ausdrücklich in der EU-Richtlinie definiert)
 - Idee: Gesonderte **Dokumentation** in der **Zeiterfassung**
 - das **Honorar** für die Prüfung Nachhaltigkeitsberichterstattung gesondert festlegen und beispielsweise in der erweiterten Auftragsdatei verzeichnen²⁸
 - die Prüfungsakte muss die Dokumentation über die Prüfung des NFR enthalten.

5.2 Fachliche Aspekte zur Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung

5.2.1 Berufsgrundsätze

Bei der Prüfung des NFR sind die **Berufsgrundsätze**, die bei der Abschlussprüfung Anwendung finden, in entsprechender Weise zu beachten²⁹:

- Unabhängigkeit

²⁵ Der neue Themenbereich „Non-Financial-Reporting“ wird Teil der UWP-Reihe bei AUDfIT®

²⁶ Vgl. Art. 3 Abs. 9 ändert dabei Art. 24b

²⁷ Vgl. Art. 3 Abs. 9 ändert dabei Art 24b

²⁸ Die „Mandantendatei“ nach europäischem Recht könnte in Deutschland der „Auftragsdatei“ nach § 51 c WPO entsprechen (ggf. neue erweiterte Pflichtangabe bei den gesetzlichen Prüfungsaufträgen).

²⁹ Vgl. Art 3. Abs. 11 fügt Art. 25b in die Abschlussprüferrichtlinie ein

- Unparteilichkeit
- Verschwiegenheit (Berufsgeheimnis)

5.2.2 Anzuwendende Verlautbarungen

Die Mitgliedsstaaten verpflichten Ihre Prüfer, die Prüfung des NFR in Übereinstimmung mit folgenden Standards durchzuführen:³⁰

- Primäre Beachtung: **EU-Standard**
EU-weite Verlautbarungen der **EFRAG**³¹, basierend auf der **CSRD**, in 01/2023 von der EU vorgenommen.
- Regelungsbereiche, für die die EU keine Standards angenommen hat: **Nationale Standards**

Das IDW arbeitet an ergänzenden Verlautbarungen zur Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung.

5.2.3 EU-Standards für die Prüfung

Die Prüfung umfasst:

5.2.3.1 Die Nachhaltigkeitsberichterstattung als Prüfungsgegenstand

- **Vollständigkeit** und **Richtigkeit** der Angaben
- ordnungsgemäße Umsetzung der **Wesentlichkeitsanalyse** übergreifend und pro Umweltziel sowie Beachtung des Prinzips der „**doppelten Wesentlichkeit**“
- Übereinstimmung der **Angaben** mit den Vorgaben zur CSRD Richtlinie, sowie den von der EFRAG verabschiedeten Standards
- Prüfung der **Konzeption** und **Implementierung** des **Nachhaltigkeitsmanagementsystems** (Wirksamkeit und Aufbau), auf dessen Grundlage die Daten für die Berichterstattung ermittelt werden

5.2.3.2 Die Angaben nach der EU Taxonomie-Verordnung als Prüfungsgegenstand

- Vollständigkeit und **Richtigkeit** der Angaben
- sachgerechte Ermittlung der **Indikatoren** (**Umsätze, OpEx, CapEx**) für die „nachhaltige Wirtschaftsaktivitäten“
- ordnungsgemäße Anwendung der **technischen Beurteilungskriterien** (vgl. verschiedene EU-Verordnungen)

³⁰ Vgl. Art 3. Abs. 12 fügt Art. 26a neu in die Abschlussprüferrichtlinie ein

³¹ Das „1. Set“ der Standards ESRS wurde bereits verabschiedet, das „2. Set“ (branchenspezifische Standards) soll in 2023 folgen.

- sachgerechte Kennzeichnung nach den Anforderungen des digitalen Reportings (**Upload** in zentrales EU-Datenportal)

Der EU-Kommission wird mit delegierten Rechtsakten zu folgenden Regelungsbereichen Standards verabschieden:

- Auftragsplanung
- Risikoabwägung durch den Prüfer
- Reaktion auf festgestellte Risiken
- Schlussfolgerungen für den Prüfungsbericht
- Anforderungen an das Urteil zur Nachhaltigkeitsberichterstattung. Vorerst „**begrenzte Sicherheit**“ später „**hinreichende Sicherheit**“.

Die Befreiungsregeln für die Berichterstattung und Offenlegung gelten für die „einbezogenen Unternehmen“ in entsprechender Weise (konsolidierte Berichterstattung zulässig).

5.3 Auftragsannahme zur Prüfung des NFR

In der Regel wird der mit der Prüfung der finanziellen Berichterstattung³² beauftragte Abschlussprüfer **im Rahmen der Lageberichtsprüfung** auch die Nachhaltigkeitsberichterstattung – zunächst mit begrenzter Sicherheit – prüfen.

Für die übrigen Angaben des Lageberichts bleibt es bei dem Maßstab „Prüfung mit hinreichender Sicherheit“.

Sollte die Nachhaltigkeitsberichterstattung andernfalls von einem „anderen unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen“ geprüft werden, so muss dennoch das Urteil zusammen mit dem Bestätigungsvermerk für Jahresabschluss und Lagebericht veröffentlicht werden.³³ Dies würde in der Praxis sicherlich noch zu bisher unbekanntem Problemen führen.

5.3.1 Gesonderter Auftragsannahmecheck für die Prüfung der NFR

Eine Auftragsannahme zur Prüfung der NFR kann aus mehreren Gründen unzulässig sein:

- Es liegt ein **Ausschlussgrund**, wie diese bei Abschlussprüfungen bekannt sind, in entsprechender Weise vor.
- Der Prüfer hat keine ausreichende fachliche Eignung,
 - z. B. fundierte Kenntnisse auf dem Gebiet der nichtfinanziellen Berichterstattung können nicht nachgewiesen werden.

³² In der Regel bestehend aus Jahresabschluss und Lagebericht

³³ Vgl. Art. 19d der Rechnungslegungsrichtlinie

- Es besteht die Gefahr der Selbstprüfung,
 - z. B. der Prüfer hat Beratungsleistungen für die Erstellung des Nachhaltigkeitsberichtes erbracht.

5.3.2 Bestellung und Abberufung

Die EU gibt vor, dass die Bestellung und Abberufung von Abschlussprüfern für die Prüfung des NFR in entsprechender Weise zu den Regelungen für die Abschlussprüfung erfolgen soll³⁴.

Nach deutschem Recht ist die **Bestellung** zum Prüfer erst richtig erfolgt, wenn die **Wahl** und die **Beauftragung** des Prüfers erfolgten. Der Prüfer hat sich von seiner ordnungsgemäßen Bestellung zu überzeugen.

5.3.3 Abgrenzung der Verantwortlichkeiten

Es ist den Mandanten klar zu machen, dass die kollektive Verantwortung für die (neue) nichtfinanzielle Berichterstattung bei den Mitgliedern der Geschäftsleitung sowie der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane liegt.

Hinweis:

Ein **gesondert aufgestellter Bericht** zur Nachhaltigkeitsberichterstattung ist dann nicht mehr zulässig, weil künftig die gesamte Berichterstattung innerhalb des Lageberichts in einem Werk abgebildet werden muss.

5.3.4 Gegenstand des Auftrags

Der Abschlussprüfer erhält den Auftrag zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung eines Unternehmens.

Dabei hat er zu prüfen, ob die

- Berichterstattung in Übereinstimmung mit den Berichtstandards erfolgt.
- vom Unternehmen angewandten Verfahren zur Ermittlung der bereitzustellenden Informationen, sowie der Ausweis für die
 - Nachhaltigkeitsberichterstattung einerseits und
 - gemeldeten Indikatoren für die EU Taxonomie-Verordnung³⁵ andererseits
 den Standards entsprechen.

³⁴ Vgl. Art 3. Abs. 18 fügt Art 38a ein

³⁵ Vgl. Art 8. der Taxonomie-Verordnung

Im Falle von Unternehmensgruppen kann auch die **jährlich konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung** Gegenstand der Prüfung sein.

5.3.5 Vorgaben zur Honorargestaltung

Die Abschlussprüferrichtlinie³⁶ schreibt den Mitgliedsstaaten vor, dass diese Regelungen finden müssen, wonach bei den Honoraren für die Prüfung des NFR folgendes zu beachten ist:

Die Honorare für die Prüfung des NFR

- müssen unabhängig von der Erbringung zusätzlicher Leistungen bestimmt werden,
- dürfen an keine Bedingungen geknüpft sein.

5.4 Dokumentation der Prüfung

Die Abschlussprüferrichtlinie³⁷ schreibt den Mitgliedsstaaten vor, dass die Prüfungsakte Informationen über die Prüfung des NFR enthalten muss.

5.5 Prüfungsurteil

Dem Erbringer der Bestätigungsleistung, der in Deutschland regelmäßig ein Wirtschaftsprüfer sein wird, der in den meisten Fällen **zugleich als Abschlussprüfer** tätig wird, wird entsprechend den Vorgaben des Mitgliedsstaatenrechts, das Recht eingeräumt ein Urteil „**zur Prüfung mit begrenzter Sicherheit**“ abzugeben.

Der Bestätigungsvermerk wird in Übereinstimmung mit den EU-Standards und den nationalen Standards des jeweiligen Mitgliedsstaates zu erstellen sein.

Der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft haben dabei anzugeben, ob wesentliche falsche Darstellungen im Lagebericht festgestellt wurden.

Es bleibt abzuwarten, wie sich dies auf den Wortlaut des Bestätigungsvermerks auswirken wird.

³⁶ Vgl. Art. 3 Abs. 11 ändert Art. 25

³⁷ Vgl. Art. 3 Abs 9 ändert Art 24 b

5.6 Offenlegung der Nachhaltigkeitsinformationen

Die EU-Kommission plant hierzu die Einrichtung eines **European Single Access Points**, kurz **ESAP**³⁸, einer **EU-weiten digitalen Zugangsplattform** zu öffentlichen Finanz- und Nachhaltigkeitsinformationen von Teilnehmern am wirtschaftlichen Markt innerhalb der EU.

5.7 Sanktionen

Mittels Anpassung der Rechnungslegungsrichtlinie³⁹ der EU wird festgelegt, welche Arten und Verwaltungsmaßnahmen die Mitgliedstaaten gegen Unternehmen zu verhängen haben, die gegen die nationalen Vorschriften zur Nachhaltigkeit verstoßen.

5.8 Qualitätskontrolle

Die Abschlussprüferrichtlinie wird dahingehend angepasst, dass die Prüfung des NFR in „das **System zur Qualitätssicherungsprüfung**“⁴⁰ einbezogen wird, d. h., dass sich die in Deutschland nach § 57a WPO **verpflichtende Qualitätskontrolle** neben den gesetzlich prüfungspflichtigen Jahresabschlüssen und Lageberichten künftig auch auf das NFR beziehen wird.

Bei der **Auswahl der Prüfer für Qualitätskontrolle** ist neben der persönlichen Eignung auch die ergänzende fachliche Eignung

„Fundierte fachliche Kenntnisse auf dem Gebiet des NFR“

einzubeziehen.

Der PfQK sollte selbst einschlägige praktische Erfahrung bei der Prüfung des NFR haben (neues ergänzendes Auswahlkriterium).

5.9 Öffentliche Aufsicht

Die Regelungen der öffentlichen Aufsicht, die in Deutschland zu den **Aufgaben der Wirtschaftsprüferkammer** zählt, sollen in Bezug auf die NFR in gleicher Weise wie bei den Abschlussprüfungen vorgenommen werden.⁴¹

Es ist konkret damit zu rechnen, dass die WPK und auch die APAS im Rahmen der Berufsaufsicht und der Qualitätskontrolle in den Anfangsjahren hier einen fachlichen Schwerpunkt setzen wird.

³⁸ Diese Vorgehensweise dient auch dem Aktionsplan Kapitalmarktunion (COM(2020)590 final), bzw. (COM(2020)591 final)

³⁹ Vgl. Änderung des Art. 51 der Rechnungslegungsrichtlinie durch Art 1, Abs 12 der Änderungsrichtlinie

⁴⁰ Vgl. Art. 3 Abs. 15 der Art 29 der Abschlussprüferrichtlinie ändert

⁴¹ Vgl. Art. 3 Abs. 17 fügt Art 36 a ein

Seite #64

THEMA 6:
Einführung zur CSRD –
Nachhaltigkeitsberichterstattung
(Kurzfassung)

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de



6. Einführung zur CSRD – Nachhaltigkeitsberichterstattung (Kurzfassung)

		Seite
	6.1 Die normativen Grundlagen der Nachhaltigkeitsberichterstattung	#65
	6.1.1 Allgemeine Regelungen – Querschnittsstandards	#66
	6.1.2 Environment – Themenstandards	#66
	6.1.3 Social – Themenstandards	#66
	6.1.4 Governance – Themenstandards	#66
	6.2 Nachhaltigkeitsberichterstattung als Teil des Lageberichts	#66
	6.3 Kategorisierung der Angaben im Nachhaltigkeitsbericht	#67
	6.3.1 Gliederungsebene 1 pro Thema	#67
	6.3.2 Gliederungsebene 2 pro Thema	#68
PH 6/1		
PH 6/2	6.4 Inhaltliche Vorgaben zu allen Abschnitten der Nachhaltigkeitsberichterstattung	#68
PH 6/3		
PH 6/4	6.4.1 Grundsätzliche Offenlegungspflichten	#68
PH 6/5	6.4.2 Gesonderte Offenlegungspflicht bei Wesentlichkeit	#68
	6.5 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#69

Stand: 01.02.2023

6.1 Die normativen Grundlagen der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Im **April 2021** hat die EU-Kommission den Vorschlag der CSRD-ED (EU Richtlinie) vorgelegt.

Der Rat und das europäische Parlament haben im **Juni 2022** eine vorläufige politische Einigung über die Richtlinie über die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (CSRD-ED⁴²) erzielt. Die Verabschiedung erfolgte im **November 2022**.

Mit der Veröffentlichung im Amtsblatt der EU im **Januar 2023** ist die CSRD in Kraft getreten.

Die **CSRD** (Corporate Sustainability Reporting Directive) ersetzt die **NFRD** (Non-Financial Reporting Directive), die von kapitalmarktorientierten Unternehmen auch schon vor 2022 zu beachten war.

⁴² CSRD – Exposure Draft (Entwurfsvfassung)

Die European Financial Reporting Advisory Group (**EFRAG**) hat verschiedene European Sustainability Reporting Standards (**ESRS**) entwickelt, die die **rechtliche Grundlage für die Nachhaltigkeitsberichterstattung** bilden.

Die ESRS („1. Set“) können

- in **Querschnittsstandards**, die für **alle Nachhaltigkeitsbelange** gelten, und
- **Themenstandards**, die **ausschließlich** für **das** mit dem Standard **behandelte Nachhaltigkeitsthema** gelten,

unterschieden werden.

6.1.1 Allgemeine Regelungen – Querschnittsstandards

ESRS 1	Allgemeine Anforderungen
ESRS 2	Allgemeine Angaben

6.1.2 Environment – Themenstandards

ESRS E1	Klimawandel
ESRS E2	Verschmutzung
ESRS E3	Wasser- und Meeresressourcen
ESRS E4	Biodiversität und Ökosysteme
ESRS E5	Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft

6.1.3 Social – Themenstandards

ESRS S1	Eigene Belegschaft
ESRS S2	Arbeitnehmer in der Wertschöpfungskette
ESRS S3	Betroffene Gemeinschaften
ESRS S4	Verbraucher und Endnutzer

6.1.4 Governance – Themenstandard

ESRS G1	Geschäftsgebaren
---------	-------------------------

6.2 Nachhaltigkeitsberichterstattung als Teil des Lageberichts

Die **Nachhaltigkeitsberichterstattung** wird **Bestandteil** des Lageberichts und könnte sich in dessen Gliederung als eigenständigen Abschnitt wie folgt eingliedern:

bekannt: § 289 HGB

NEU: ab 2025

- I. Geschäftsmodell
 - II. Ziele und Strategien
 - III. Steuerungssysteme
 - IV. Wirtschaftsbericht
 - V. Prognosebericht
 - VI. Risikoberichterstattung
 - VII. Chancenberichterstattung
 - VIII. Nachhaltigkeitsberichterstattung**
 - 1. Allgemeine Informationen**
 - 2. Umweltinformationen**
mehrere Unterabschnitte zu einzelnen Themen
 - 3. Soziale Informationen**
mehrere Unterabschnitte zu einzelnen Themen
 - 4. Governance Informationen**
mehrere Unterabschnitte zu einzelnen Themen
- Ort, Datum, Unterschrift

6.3 Kategorisierung der Angaben im Nachhaltigkeitsbericht

Die **einzelnen Abschnitte** im Nachhaltigkeitsbericht können beispielsweise wie folgt weiter untergliedert werden (Entscheidung des berichtspflichtigen Unternehmens).

6.3.1 Gliederungsebene 1 pro Thema „Allgemeine Angaben“

- Die allgemeinen Angaben gelten für alle Nachhaltigkeits-themen. Dies betrifft bspw. die Angaben aufgrund ESRS 2.
- Bsp.: „**Offenlegungspflicht BP-1**“ – Informationen
 - zum **Konsolidierungskreis** und
 - zu der **Wertschöpfungskette** des Unternehmens

„Themenbezogene Angaben“

- Die themenbezogenen Angaben beziehen sich direkt auf ein bestimmtes Nachhaltigkeitsthema.
- Der **ESRS E1** behandelt bspw. das Nachhaltigkeitsthema „**Klimawandel**“.

6.3.2 Gliederungsebene 2 pro Thema

„Branchenunabhängige Angaben“

- Die Angaben sind **branchenunabhängig** zu machen, z. B. Angaben aufgrund des **ESRS E1 – Klimawandel**.
- Bsp.: „**Offenlegungspflicht E1-2**“ – Beschreibung der Maßnahmen des Unternehmens zur Minderung und Anpassung an den **Klimawandel**.

„Branchenabhängige Angaben“

die Standards zur Regelung der **branchenabhängigen** Angaben sind bei der EFRAG gegenwärtig noch in Arbeit.

„Unternehmensspezifische Angaben“

Wenn das Unternehmen feststellt, dass **Auswirkungen, Chancen und Risiken** zu einem Nachhaltigkeitsthema **von einem Standard nicht ausreichend berücksichtigt** werden, muss das Unternehmen **ergänzende unternehmensspezifische** Angaben machen.

6.4 Inhaltliche Vorgaben zu allen Abschnitten der Nachhaltigkeitsberichterstattung

6.4.1 Grundsätzliche Offenlegungspflichten

Die „**Offenlegungsanforderungen**“ und „**Datenpunkte der einzelnen Standards**“

- ESRS 2 – Allgemeine Angaben **und**
- ESRS E1 – Klimawandel

sind grundsätzlich im Nachhaltigkeitsbericht anzugeben.

6.4.2 Gesonderte Offenlegungspflicht bei Wesentlichkeit

Für alle anderen Nachhaltigkeitsaspekte ist eine unternehmensindividuelle **Wesentlichkeitsbeurteilung** vorzunehmen.⁴³

6.4.2.1 Prinzip der doppelten Wesentlichkeit (Kurzdarstellung)

Ein Nachhaltigkeitsaspekt ist wesentlich und muss daher in den Nachhaltigkeitsbericht aufgenommen werden, wenn die Voraussetzungen für die

- **Wesentlichkeit der umweltspezifischen Auswirkungen („Inside-Out“)**
und / oder

⁴³ Vgl. ESRS 1 - 3.2. Wesentliche Angelegenheiten und Wesentlichkeit der Information

- **Wesentlichkeit in finanzieller Hinsicht („Outside-In“)**

für ein Unternehmen erfüllt sind – **Prinzip der doppelten Wesentlichkeit**.

6.4.2.2 Wesentlichkeit in Bezug auf umweltspezifischen Auswirkungen

Aus Sicht der Auswirkungen ist ein Nachhaltigkeitsthema **wesentlich**, wenn es

- tatsächliche oder potenzielle,
- negative oder positive,
- Auswirkungen auf Umwelt-, Sozial- oder Governance-Angelegenheiten hat.

Beispiel: Erhebliche Emissionen beim Produktionsprozess

6.4.2.3 Wesentlichkeit in Bezug auf finanzielle Belange

Aus finanzieller Sicht ist ein Nachhaltigkeitsthema wesentlich, wenn es finanzielle Auswirkungen auf die Entwicklung des Unternehmens hat.

Hierbei sind

- **kurz-**,
- **mittel- und**
- **langfristige Effekte**



in Bezug auf die **Vermögens-, Finanz-, Ertragslage und die Zahlungsströme** zu betrachten.

Beispiel:

Regelungen zur Erreichung von Klimazielen erfordern **Investitionen in spezielle Filteranlagen** einer Produktionsanlage zur Reduzierung der Schadstoffemissionen.

Das **Prinzip der doppelten Wesentlichkeit** wird in einer späteren UWP-Veranstaltung in 2023 und 2024 intensiver anhand von Praxisbeispielen erläutert.

6.5 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 6/1:** 
„Konformität des ESRS-Standards mit anderen nationalen und internationalen Normen zur Nachhaltigkeit – Schaubild“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 6/2:** 
„Branchenübergreifende ESRS-Standards: Zusammenfassung zahlreicher nationaler und internationaler Standards – tabellarische Darstellung“






siehe
Anlagen-
band

S. #175

S. #176

siehe
Anlagen-
band

- **AUDfit®-Prüferhilfe 6/3:**  „Gliederung Lagebericht für das Geschäftsjahr 2025 mit integrierter Nachhaltigkeitsberichterstattung“ S. #177
- **AUDfit®-Prüferhilfe 6/4:**  „Die Nachhaltigkeitsberichterstattung 2025 (Gliederung mit Unterpunkten)“ S. #178
- **AUDfit®-Prüferhilfe 6/5:**  „Teil 1 von 4 der Nachhaltigkeitsberichterstattung (Auszug) 2025 – Punkt 1: „Allgemeine Informationen mit Unterpunkten und Inhalt“ S. #185

Seite #71

THEMA 7:
Einführung zur
EU Taxonomie-Verordnung
(Kurzfassung)

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de



7. Einführung zur EU Taxonomie-Verordnung (Kurzfassung)

		Seite
	7.1 Zielsetzung der EU Taxonomie-Verordnung	#73
	7.2 Für welche Unternehmungen ergibt sich eine Verpflichtung zur nichtfinanziellen Berichterstattung auf Grundlage der EU Taxonomie-Verordnung?	#74
	7.2.1 Verpflichtungen ab dem 01.01.2022	#74
	7.2.2 NEU: Erstmalige Verpflichtung ab dem 01.01.2025 (Berichterstattung in 2026 in 2025)	#74
	7.3 Die Grundidee: Kernelemente der Berichterstattung nach der EU Taxonomie-Verordnung	#74
	7.3.1 Bestimmung der taxonomiekonformen Aktivitäten	#75
	7.3.2 Bestimmung des taxomiefähigen Anteils	#76
	7.4 Entwicklung: Gegenwärtiger Stand der Normen zur EU Taxonomie	#76
	7.5 Ergänzende zu beachtende EU-Normen	#78
	7.5.1 Wirtschaftsaktivitäten z. T. klassifiziert nach Wirtschaftszweigen (NACE Einteilung)	#78
	7.6 Methodische Vorgehensweise zur Beurteilung von Wirtschaftsaktivitäten nach der EU Taxonomie-Verordnung	#79
	7.7 Die einzelnen Umweltziele der EU	#79
	7.8 Problem: Vielfalt und breites Spektrum möglicher Wirtschaftsaktivitäten einer Unternehmung	#79
	7.8.1 Große Bandbreite der Wirtschaftsaktivitäten	#79
	7.8.2 Prüfschema zur Beurteilung auf Taxonomie Konformität	#80
	7.8.3 Definition technischer Beurteilungskriterien und Grenzwerte	#80
PH 7/1	7.8.4 Aller Anfang ist schwer: Es ist ein geringer Anteil nachhaltiger Wirtschaftsaktivitäten in den Unternehmen zu erwarten	#80
PH 7/2		
RV 7/1	7.8.5 Regulatorische Ausweitung des Spektrums nachhaltiger Wirtschaftsaktivitäten	#81
RV 7/2	7.9 Vereinfachtes Praxisbeispiel zur Anwendung der EU Taxonomie-Verordnung: Herstellungsbetrieb für Heizkörper	#81
RV 7/3	7.10 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#82
RV 7/4	7.11 AUDfit®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#82

Stand: 01.02.2023

7.1 Zielsetzung der EU Taxonomie-Verordnung

Die EU-Kommission verpflichtete sich im März 2018 zu einem Aktionsplan zur **Finanzierung nachhaltigen Wachstums**.

Dabei werden im Wesentlichen folgende Ziele verfolgt:

- a. Entwicklung eines **EU-Klassifizierungssystems**, bezeichnet als **EU Taxonomie**, um eine **gemeinsame Sprache für alle Akteure innerhalb der Finanzwirtschaft** und den anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben zu schaffen.
- b. Die EU Taxonomie-Verordnung bildet die Basis für die Identifizierung von **Wirtschaftsaktivitäten, die wesentlich zum Klimaschutz** beitragen.
- c. Für Wirtschaftsaktivitäten von Unternehmen wurde seitens der EU eine **Liste technischer Bewertungskriterien (TSC)** festgelegt, um **messbar** zu machen,
 - o **welchen Beitrag ein Unternehmen mit seinen Wirtschaftsaktivitäten zur Eindämmung des Klimawandels leistet,**
 - o **ohne** gleichzeitig **nennenswerte Nachteile für andere Umweltziele** zu implizieren.
- d. Da **nachhaltige Wirtschaftsaktivitäten von den Unternehmen künftig günstiger finanziert** werden können⁴⁴, ist davon auszugehen, dass **bei bedeutenden Wirtschaftsaktivitäten** der unternehmerische Wille besteht anhand der technischen Beurteilungskriterien die **Konformität mit den Nachhaltigkeitszielen** zu überprüfen.

Hinweis:

Außenstehenden Kapitalgebern wird die Klassifizierung entsprechend der EU Taxonomie dazu dienen, den **Grad der Nachhaltigkeit** einer bestimmten Wirtschaftsaktivität nach einheitlichen Grundsätzen festzustellen und beurteilen zu können.

Dies wird erhebliche Auswirkungen auf die Einpreisung des Fremdkapitals haben, auch weil dieses vom Kreditgeber ggf. günstiger refinanziert werden kann.



⁴⁴ Günstige Refinanzierungsmöglichkeiten der Kreditinstitute

7.2 Für welche Unternehmungen ergibt sich eine Verpflichtung zur nichtfinanziellen Berichterstattung auf Grundlage der EU Taxonomie-Verordnung?

7.2.1 Verpflichtungen ab dem 01.01.2022

- a. **Kapitalmarktorientierte Unternehmen**, die auch schon in der Vergangenheit auf Grundlage der NFRD (Non-Financial Reporting Directive) berichtspflichtig waren.
- b. Teilnehmer am Finanzmarkt, die Finanzprodukte offerieren. Verpflichtet sind somit in Deutschland **rund 3.000 Unternehmen**.

7.2.2 **NEU: Erstmalige Verpflichtung ab dem 01.01.2025 (Berichterstattung in 2026 für 2025)**

Zusätzlich zur Pflicht, eine

- Nachhaltigkeitsberichterstattung in den Lagebericht zu integrieren (aufgrund der CSRD-Richtlinie) werden zahlreiche Unternehmen ab diesem Zeitpunkt verpflichtet,
- nichtfinanzielle Berichterstattung nach der EU Taxonomie-Verordnung offenzulegen (Art. 8 Abs. 1 EU Tax-VO):
 - a. alle **großen** Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 3 HGB)
 - b. **KMU**, die kapitalmarktorientiert sind
 - c. **Betriebe der öffentlichen Hand** i. d. R. die aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vorgaben wie große Gesellschaften behandelt werden

Erstmals verpflichtet ab 2025 sind somit in Deutschland **rund 33.000 Unternehmen**, davon rund 15.000 große Kapitalgesellschaften und 18.000 Betriebe der öffentlichen Hand.

7.3 Die Grundidee: Kernelemente der Berichterstattung nach der EU Taxonomie-Verordnung

Im Gegensatz zur Nachhaltigkeitsberichterstattung, die Teil des Lageberichts wird, wurde nach der EU Taxonomie-Verordnung **nicht** die Beschreibung von

- qualitativen Merkmalen und
- Quantifizierungen oder
- Bemühungen und Vorhaben

zu einem nachhaltigeren unternehmerischen Handeln gefordert.

Nein, ganz im Gegenteil: Im Zentrum der EU Taxonomie-Verordnung steht die Frage,

„zu welchem **prozentualen Anteil** von einem Unternehmen innerhalb eines Jahres **„ökologisch nachhaltige Wirtschaftsaktivitäten“** durchgeführt wurden.“

Die EU verfolgt dabei das **Ziel**, dass sich der Anteil der

„als ökologisch nachhaltigen zu klassifizierenden Wirtschaftsaktivitäten eines Unternehmens“

von Jahr zu Jahr, und somit von einem zum nächsten Berichtszeitraum, **deutlich und zunehmend stärker erhöht.**

7.3.1 Bestimmung der taxonomiekonformen Aktivitäten

Da ein Unternehmen dazu neigen wird,

- die eigenen Wirtschaftsaktivitäten in möglichst großem Umfang
- den ökologisch nachhaltigen und somit **taxonomiekonformen Anteilen der Wirtschaftsaktivitäten** zuzuordnen,

hat die EU-Kommission in mehreren Verordnungen umfangreiche und teils sehr detaillierte

- allgemeine und
- zu zahlreichen Aktivitäten branchenabhängige

technische Kriterien festgelegt, anhand derer vom Unternehmen und vom Prüfer eine eindeutige Abgrenzung

- taxonomiekonform, bzw.
- nicht taxonomiekonform

vorgenommen werden kann.

So wird für einen Dritten nachprüfbar und für alle Unternehmen europaweit einheitlich festgelegt, wann genau eine **Wirtschaftsaktivität** eines Unternehmens im Sinne der EU Taxonomie-Verordnung **als nachhaltig zu qualifizieren** ist.

Die diversen **EU-Verordnungen** liefern dabei die **Basis der Klassifizierung** für unterschiedlichste Wirtschaftsaktivitäten, die taxonomiefähig sein könnten,

- und den operativen Betrieb betreffen (**Umsatzerlöse** beziehungsweise **Betriebsaufwand**, OpEx), oder
- solche, die Investitionscharakter haben (**Investitionsausgaben**, CapEx).

Detaillierte technische Bewertungskriterien zur Beschreibung der Umweltverträglichkeit, werden für einzelne Wirtschaftsaktivitäten festgelegt.

7.3.2 Bestimmung des taxonomiefähigen Anteils

Der **Anteil** der als nachhaltig einzustufenden Aktivitäten im Verhältnis zu den gesamten Wirtschaftsaktivitäten wird durch drei Kennzahlen bestimmt:

1. OpEx = Anteil der „nachhaltigen“ Betriebsausgaben
2. Umsätze = Anteil der „nachhaltigen“ Umsatzerlöse
3. CapEx = Anteil der „nachhaltigen“ Investitionen

Beispiel:

$$\text{CapEx} = \frac{\text{Investitionen, die als nachhaltig einzustufen sind [€]}}{\text{Gesamtinvestition eines Konzerns/Unternehmens innerhalb eines Jahres in [€]}}$$

7.4 Entwicklung: Gegenwärtiger Stand der Normen zur EU Taxonomie

In mehreren Schritten hat die EU in den Jahren seit 2016, verschiedene **delegierte Rechtsakte zur EU Taxonomie** entwickelt, modifiziert und letztlich auch verabschiedet.

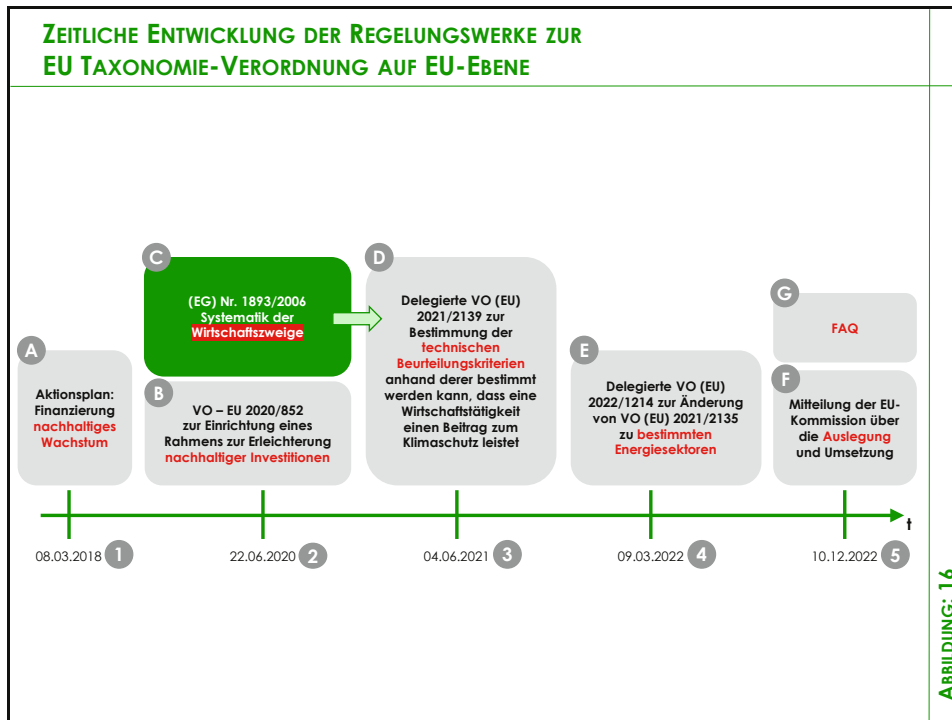


Abbildung 16: Entwicklung der Regelwerke zur EU Taxonomie-Verordnung auf EU-Ebene

Die EU schafft gegenwärtig durch stets neue sukzessive Konkretisierungen der Abgrenzungskriterien von nachhaltigen Wirtschaftsaktivitäten klare Voraussetzungen für die Umsetzung der Unternehmen.

Stand: 01.02.2023

7. Einführung zur EU Taxonomie-Verordnung (Kurzfassung)

Am 9. März 2022 änderte die Kommission die delegierten Rechtsakten ein weiteres Mal, indem diese um **technische Überprüfungskriterien** für bestimmte Energietätigkeiten modifiziert wurden.

Danach erfolgte eine Veröffentlichung im Amtsblatt, sodass die **EU Taxonomie-Verordnung mit Wirkung vom 1. Januar 2022** in Kraft getreten ist, wobei die Änderungen des delegierten Rechtsaktes ab dem 1. Januar 2023 gelten.

Die wesentlichen Elemente des Systems zur EU Taxonomie, sowie die Pflichten für Unternehmen sind in insgesamt

- **vier aufeinander aufbauenden EU-Verordnungen** sowie
- **zwei ergänzenden Mitteilungen** der EU

geregelt.

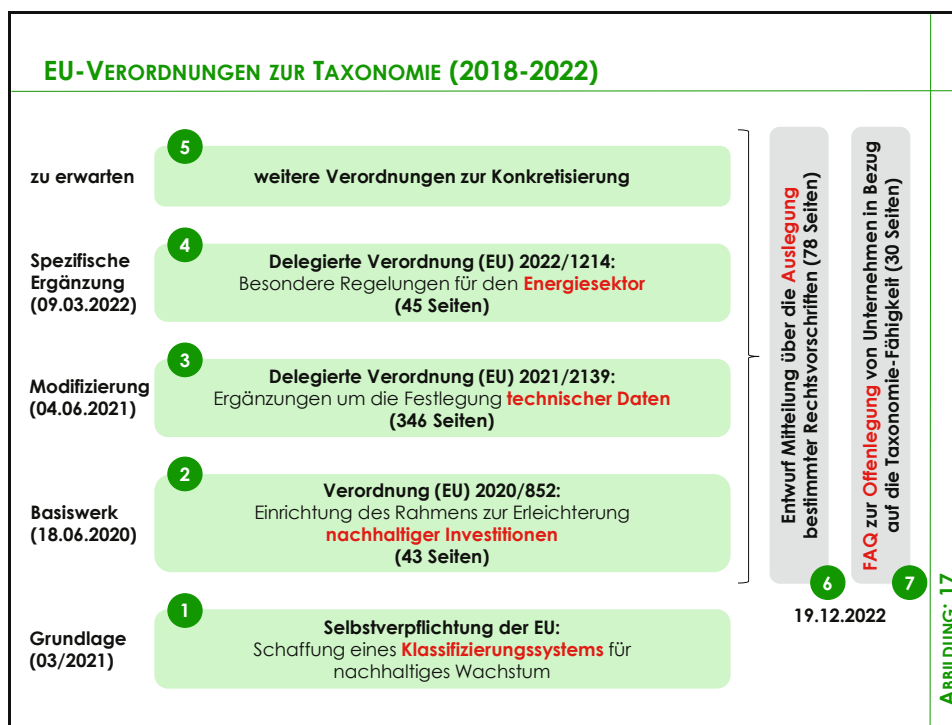


Abbildung 17: Entwicklung EU-Verordnungen zur Taxonomie (2018-2022)

Weitere delegierte Rechtsakte zur Präzisierung von „nachhaltigen Wirtschaftsaktivitäten“ werden in den Jahren 2023 und 2024 erwartet, bevor die erstmalige vollumfängliche **Anwendung ab dem Jahr 2025** greifen wird.

7.5 Ergänzende zu beachtende EU-Normen

Die EU greift neben den speziellen „EU-Verordnungen zur Taxonomie“ auf **andere EU-Normen** zurück, die bereits in der Vergangenheit für andere Zwecke als Rechtsakt veröffentlicht wurden und nun hilfsweise für Zwecke der EU Taxonomie-Verordnung herangezogen werden.



Abbildung 18: Bezugnahme auf bereits bestehende Verordnungen der EU „Querschnittsverordnungen“

7.5.1 Wirtschaftsaktivitäten z. T. klassifiziert nach Wirtschaftszweigen (NACE Einteilung)

Die verschiedenen delegierten Verordnungen nehmen in einer Vielzahl von Einzelschriften Bezug auf einzelne Branchen, beziehungsweise wirtschaftliche Sektoren, für die bestimmten Wirtschaftsaktivitäten zur Anwendung kommen.

Dabei greift die EU hilfsweise auf die EU Klassifikation „NACE“ aus dem Jahre 2006 zurück.

7.6 Methodische Vorgehensweise zur Beurteilung von Wirtschaftsaktivitäten nach der EU Taxonomie-Verordnung

Ziel der EU Taxonomie-Verordnung ist es, eine Wirtschaftsaktivität als ökologisch nachhaltig und somit taxonomiekonform zu bezeichnen, wenn mit dieser abgrenzbaren Wirtschaftsaktivität ein **Beitrag** zu mindestens einem der **sechs Umweltziele** geleistet wurde.

Dabei sind folgende Rahmenbedingungen zu beachten:

a. DSNH-Kriterium

Die Wirtschaftsaktivität darf **nicht zugleich zu einer erheblichen Beeinträchtigung** eines anderen Umweltziels führen („Do not significantly harm – DSNH – Kriterium“; Art. 17 EU Tax-VO).

b. Soziale Mindeststandards

Die **sozialen Mindeststandards müssen stets eingehalten** werden (Art. 18 EU Tax-VO).

7.7 Die einzelnen Umweltziele der EU

Die EU hat folgende übergeordneten Umweltziele formuliert (Art. 9 EU Tax-VO):

- a. Beitrag zum **Klimaschutz**
- b. Anpassung an den **Klimawandel**
- c. Schutz von **Wasser- und Meeresressourcen**
- d. Stärkung der **Kreislaufwirtschaft**
- e. Verringerung der **Umweltverschmutzung**
- f. Schutz der **biologischen Vielfalt**

7.8 Problem: Vielfalt und breites Spektrum möglicher Wirtschaftsaktivitäten einer Unternehmung

7.8.1 Große Bandbreite der Wirtschaftsaktivitäten

Die Aufgabe unternehmerischen Handelns besteht darin, wirtschaftliche Aktivitäten unterschiedlichster Art und Zielsetzung im Rahmen des rechtlich Zulässigen zu entfalten.

Das **Spektrum denkbarer Wirtschaftsaktivitäten** sowohl

- im operativen Betrieb sowie
- in Bezug auf Investitionsentscheidungen

ist **unendlich groß**.



7.8.2 Prüfschema zur Beurteilung auf Taxonomie Konformität

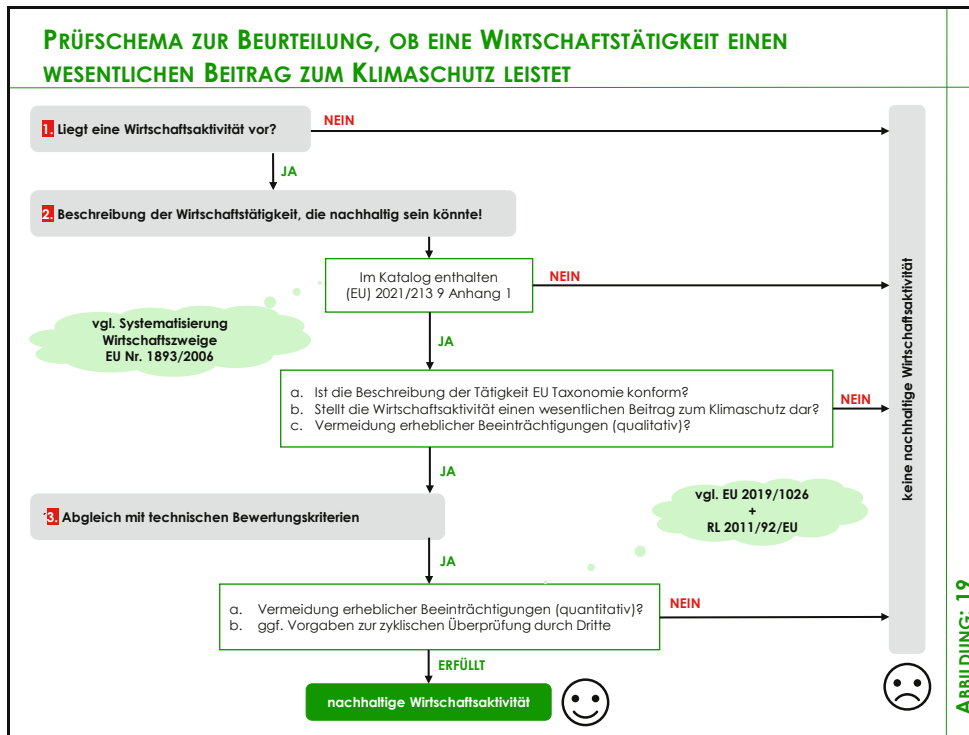


Abbildung 19: Prüfschema zur Beurteilung, ob eine Wirtschaftsaktivität einen wesentlichen Beitrag zum Klimaschutz leistet

7.8.3 Definition technischer Beurteilungskriterien und Grenzwerte

Bei der Frage der Taxonomiefähigkeit einer Wirtschaftsaktivität geht es **nicht nur um die Frage**, ob diese ökologisch nachhaltig ist, sondern vielmehr darum,

„ob der **Beitrag zu einem oder mehreren Umweltzielen nennenswert** ist.“

So beinhaltet die Anlage zur EU Taxonomie-Verordnung einen umfangreichen Katalog an technischen Beschreibungen und Grenzwerten, die in Abhängigkeit zu einzelnen dort beschriebenen Wirtschaftsaktivitäten, den von der EU geforderten Beitrag zu einem der sechs Umweltziele zum Ausdruck bringt.

7.8.4 Aller Anfang ist schwer: Es ist ein geringer Anteil nachhaltiger Wirtschaftsaktivitäten in den Unternehmen zu erwarten

Sicherlich wird **anfänglich**, beginnend in 2025, d. h. in dem **ersten Anwendungszeitraum** der EU Taxonomie-Verordnung **nur ein kleiner Teil sämtlicher Wirtschaftsaktivitäten**, über die ein Unternehmen innerhalb eines Jahres entscheidet, als **ökologisch nachhaltig** zu qualifizieren sein.

Stand: 01.02.2023

7.8.5 Regulatorische Ausweitung des Spektrums nachhaltiger Wirtschaftsaktivitäten

Die **EU forciert** eine **sukzessive deutliche Ausweitung** der als ökologisch nachhaltig zu bezeichnenden Wirtschaftsaktivitäten der Unternehmungen.

Inwieweit und wie schnell dieses Ziel der EU erreicht wird, wird sich im Verlauf der nächsten Jahre anhand der **aggregierten offengelegten Kennzahlen der EU Taxonomie-Verordnung** ablesen lassen.

7.9 Vereinfachtes Praxisbeispiel zur Anwendung der EU Taxonomie-Verordnung: Herstellungsbetrieb für Heizkörper

Das Unternehmen, das Heizkörper produziert, stellt sich zur Feststellung des nachhaltigen Anteils der Umsätze, die Frage, welche Einzelprodukte des Produktprogramms 2025 den technischen Grenzwerten für nachhaltige Wirtschaftsaktivitäten (TSC⁴⁵) entsprechen.

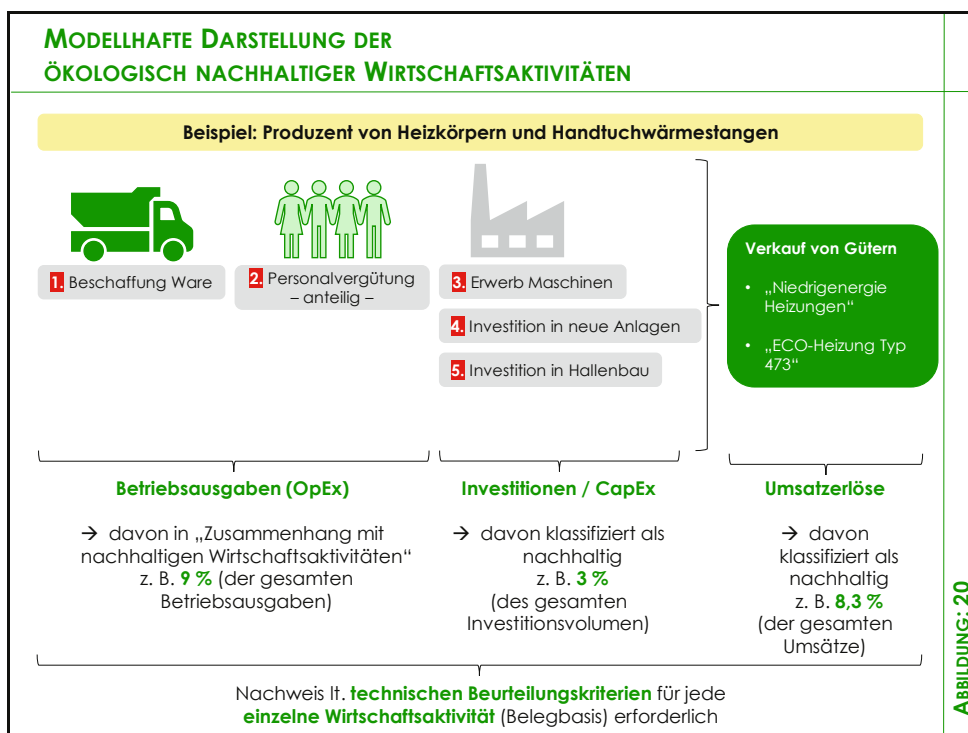



Abbildung 20: Modellhafte Darstellung der ökologisch nachhaltiger Wirtschaftsaktivitäten

⁴⁵ TSC = technical screening criteria



siehe
Anlagen-
band





7.10 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 7/1:** 
„Exemplarische Darstellung der Angaben zur EU Taxonomie-Verordnung“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 7/2:** 
„Empfehlenswert: „Nachhaltigkeitskompass der Wirtschaftsprüferkammer“ (www.wpk.de) – Eine praktische Sammlung zahlreicher relevanter EU-Normen“

S. #188

S. #189

7.11 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Rechtsvorschrift 7/1:** 
„Auszug – Verordnung (EU) 2020/852 des europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088“
- **AUDfit®- Rechtsvorschrift 7/2:** 
„Auszug – Delegierte Verordnung (EU) 2022/1214 der Kommission vom 9. März 2022 zur Änderung der delegierten Verordnung (EU) 2021/2139 in Bezug auf Wirtschaftstätigkeiten in bestimmten Energiesektoren und der delegierten Verordnung (EU) 2021/2178 in Bezug auf besondere Offenlegungspflichten für diese Wirtschaftstätigkeiten“
- **AUDfit®- Rechtsvorschrift 7/3:** 
„Auszug – Verordnung (EU) 1893/2006 des europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Dezember 2006 zur Aufstellung der statistischen Systematik der Wirtschaftszweige NACE Revision 2 und zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates sowie einiger Verordnungen der EG über bestimmte Bereiche der Statistik“
- **AUDfit®- Rechtsvorschrift 7/4:** 
„Auszug – Entwurf einer Mitteilung der Kommission über die Auslegung und Umsetzung bestimmter Rechtsvorschriften der EU Taxonomie delegierter Rechtsakt zum Klimaschutz zur Festlegung technischer Bewertungskriterien für Wirtschaftstätigkeiten, die wesentlich zum Klimaschutz oder zur Anpassung an den Klimawandel beitragen und anderen Umweltzielen keinen erheblichen Schaden zuführen“

S. #228

S. #236

S. #245

S. #251

Stand: 01.02.2023

**THEMENBEREICH IV:
NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW
ZUR PRÜFUNG
(NEUE GOA INKL. ISA [DE]) –
[TEIL 1 VON 3]**

Seite #84

THEMA 8:
Das neue
Auftragsbestätigungsschreiben nach
den neuen GoA (ISA [DE] 210)

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

8. Das neue Auftragsbestätigungsschreiben nach den neuen GoA (ISA [DE] 210)

	Seite
8.1 Die Rechnungslegungsgrundsätze	#86
8.1.1 Feststellung der Vertretbarkeit der Rechnungslegungsgrundsätze durch den Abschlussprüfer	#86
8.1.2 Für den Abschluss anzuwendende Rechnungslegungsgrundsätze	#87
8.1.3 Folgen der Prüfung der Vertretbarkeit der anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze	#88
8.2 Verantwortlichkeit des Managements	#90
8.3 Ablehnung des Auftrags	#91
8.3.1 Berufsrechtliche verpflichtende Ablehnung	#91
8.3.2 Deutsche Besonderheit – Ordnungsmäßigkeit der Bestellung	#92
8.4 Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge	#92
8.4.1 Deutsche Besonderheit – Nachtragsprüfungen	#92
8.4.2 Mindestinhalte des Auftragsbestätigungsschreibens	#92
8.4.3 Landesspezifische gesetzliche Regelungen außerhalb Deutschlands	#93
8.4.4 Weitere Deutsche Besonderheiten zur Auftragsannahme [D-Kennziffern] (Auswahl)	#94
8.4.5 Aufbau eines Auftragsbestätigungsschreibens	#94
8.5 Folgeprüfungen	#96
8.5.1 ABER: Deutsche Besonderheit	#96
8.6 „Nachträgliche“ Änderung der Auftragsbedingungen	#96
8.7 Zusätzliche Überlegungen bei der Auftragsannahme für im Ausland ansässige Rechtseinheiten	#97
8.8 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#98
8.9 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema	#98

Stand: 01.02.2023

PH 8/1

PH 8/2

HO 1

Der Standard **ISA [DE] 210** führt bei einer Vielzahl von in Deutschland durchzuführenden Prüfungsaufträgen zu **keinen bedeutenden Neuerungen**, da die materiellen Änderungen von ISA [DE] 210 in der deutschen Prüferpraxis selten einschlägig sind.

Dies zeigt sich auch bei der neuerdings geforderten **Beurteilung zur Vertretbarkeit einer von der zu prüfenden Einheit angewandten Rechnungslegungsnorm**.

Da die Regelungen von ISA [DE] 210 auch bei der Prüfung von einzelnen Finanzaufstellungen entsprechend anzuwenden sind, werden nachfolgend die erforderlichen Überlegungen zur Beurteilung der „**Vertretbarkeit**“ von Rechnungslegungsnormen dargestellt.

8.1 Die Rechnungslegungsgrundsätze

Damit das **Management** eines bilanzierungspflichtigen Unternehmens „fachliche Leitplanken“ hat, nach denen es den Abschluss aufstellen kann, muss es sich vorab entscheiden, nach welchen **Kriterien und Regelwerken** die Aufstellung des Abschlusses erfolgen soll.

Auch für den **Abschlussprüfer** sind die Grundsätze und Kenntnisse der **Regelwerke zur Rechnungslegung** von entscheidender Bedeutung.

8.1.1 Feststellung der Vertretbarkeit der Rechnungslegungsgrundsätze durch den Abschlussprüfer

Der Abschlussprüfer hat **vor** Annahme des Auftrags zu überprüfen, **ob** die vom Management angewandten **Rechnungslegungsgrundsätze** im Hinblick auf sein Prüfungsziel **vertretbar** sind.

Die internationalen Prüfungsnormen ISA, sowie die neuen GoA in Deutschland, sind auf alle Abschlüsse anwendbar, **unabhängig** von den gewählten Regelwerken zur Rechnungslegung.

Die Rechnungslegung der zu prüfenden Gesellschaft kann bestimmt sein durch

- vorgegebene **Regelwerke** (wie z. B. HGB, IFRS, US GAAP) oder aber
- von den Unternehmen **selbst erstellten bzw. entwickelten Regelungen**, z. B. (ausländische) Konzernbilanzierungsrichtlinien.

So kann beispielsweise auch bei Anwendung eines individuell erarbeiteten Regelwerks innerhalb einer Unternehmensgruppe die Ausübung von Wahlrechten vorbestimmt sein.

Die Rechnungslegungsgrundsätze müssen

- für die vorgesehenen **Nutzer** vollumfänglich **verfügbar** und genau beschrieben sein und

- **Richtwerte** liefern, um den **Prüfungsgegenstand** möglichst **objektiv** beurteilen bzw. **bewerten** zu können.

Zur Vorabbeurteilung und **Überprüfung der Vertretbarkeit** der bei der Aufstellung des Abschlusses und Lageberichts anzuwendenden **Rechnungslegungsgrundsätze** durch den Abschlussprüfer können folgende **4 Faktoren** zur Anwendung kommen:

1. **Art der bilanzierenden Einheit**, z. B.
 - Gewerbliches Unternehmen
 - Einheit des öffentlichen Sektors
 - Gemeinnützige Organisation etc.
2. **Zweck** des Abschlusses, z. B.
 - gemeinsames Informationsbedürfnis eines **breiten Spektrums von Nutzern** oder
 - Informationsbedürfnis von **bestimmten Nutzern (spezieller Zweck** des Abschlusses)⁴⁶
3. **Art** der Finanzaufstellungen, z. B.
 - **vollständiger** Abschluss oder
 - **einzelne** Finanzaufstellung
4. Eventuelle **Vorgaben** durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften

8.1.2 Für den Abschluss anzuwendende Rechnungslegungsgrundsätze

8.1.2.1 Fall A: „Gut entwickelte Wirtschaftsräume“

In diesen Wirtschaftsräumen wird die Rechnungslegung durch Gesetz oder andere Rechtsvorschriften vorgeschrieben.

Rechnungslegungsgrundsätze, die durch Gesetz oder andere Vorschriften vorgeschrieben sind, **gelten** grundsätzlich als **vertretbar** im Sinne von ISA [DE] 210.

Auch die von national/international anerkannten **Standardsettern** festgelegten Rechnungslegungsstandards gelten stets als **vertretbar**.

Ausnahme: Es gibt offensichtliche **Anzeichen**, dass diese für einen konkreten Prüfungsauftrag **nicht als vertretbar** erscheinen.

Folge: Dann wären weitere Voraussetzungen für die Annahme eines Prüfungsauftrags erforderlich (vgl. unten).

⁴⁶ Bezüglich Verwertbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen für spezielle Abschlüsse: Verweis auf ISA 800.

Hinweis:

Die deutschen handelsrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung sowie die von der EU übernommenen IFRS **gelten stets als vertretbare** Rechnungslegungsgrundsätze.⁴⁷

8.1.2.2 Fall B: „Wirtschaftlich weniger gut entwickelte Länder“

Hiervon betroffen sind Rechtsräume ohne standardsetzende Organisationen oder vorgeschriebene Rechtsvorschriften

Im Rahmen von Konzernabschlussprüfungen, in die Tochtergesellschaften in entlegenen Gebieten einzubeziehen sind, kann das Management oder der Abschlussprüfer mit derartigen fachlichen Überlegungen konfrontiert werden.

In diesen Fällen **legt das Management eigenständig und selbst fest**, welche Rechnungslegungsgrundsätze bei der Aufstellung des Abschlusses anzuwenden sind.

Der Abschlussprüfer hat vorab zu beurteilen, ob die angewandten Regelwerke als vertretbar im Sinne von ISA [DE] 210 einzustufen sind.

In **Anlage 2 zu ISA [DE] 210** sind Hinweise zur Feststellung der Vertretbarkeit solcher Rechnungslegungsgrundsätze enthalten.

Sollte sich das Management für die **Anwendung der deutschen handelsrechtlichen** Vorschriften zur Rechnungslegung oder die **IFRS** entscheiden, so **erübrigt sich eine Prüfung** der Vertretbarkeit.

8.1.3 Folgen der Prüfung der Vertretbarkeit der anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze

8.1.3.1 Fall A: Vertretbarkeit wird festgestellt

Der Prüfungsauftrag darf angenommen werden.

8.1.3.2 Fall B: Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze ist nicht vertretbar

Zusätzliche Prüfungs- und Dokumentationsschritte sind erforderlich.

Unterfall B1: Feststellung vor Annahme des Prüfungsauftrags:

In diesem Fall darf der Auftrag nur angenommen werden, wenn folgende **2 Voraussetzungen** vorliegen:

⁴⁷ Vgl. ISA [DE] 210 D.49.1

- **Einverständnis des Managements**, im Abschluss einzelfallabhängig zusätzliche Angaben zu machen, die irreführende Abschlussinformationen gänzlich ausschließen.
- **Es sind zusätzliche Bedingungen in das Auftragschreiben (Vertrag) aufnehmen:**
 - a. **Hinweis** im Prüfungsvermerk zur Hervorhebung des betroffenen Sachverhalts zu nicht vertretbaren Regelungen und
 - b. das Prüfungsurteil enthält **keine üblichen Standardformulierungen**, es sei denn, diese wären gesetzlich vorgeschrieben.

Sollten diese **Voraussetzungen vom Auftraggeber vorab nicht anerkannt, bzw. erfüllt** werden können, muss der Abschlussprüfer

- die Auswirkungen der irreführenden Aussagen des Abschlusses auf den **Prüfungsvermerk**
 - prognostizieren,
 - beurteilen,
 - abwägen und
 - beschreiben
 sowie
- den Auftraggeber bereits bei Auftragserteilung in den **Bedingungen** (Angebot oder Auftragsbestätigungsschreiben) zum Prüfungsauftrag in angemessener Weise darauf hinweisen.

Unterfall B2: Feststellung nach Annahme des Prüfungsauftrags:

Sollte sich erst nach Annahme des Prüfungsauftrages herausstellen, dass die Rechnungslegungsgrundsätze **nicht** vertretbar sind, muss für das weitere Vorgehen wie folgt unterschieden werden:

Sind die Rechnungslegungsgrundsätze **durch Gesetz oder andere Rechtsvorschriften vorgeschrieben?**

- **JA:**
In diesem Fall muss der Abschlussprüfer genauso vorgehen, wie im Fall der Feststellung der mangelnden Vertretbarkeit **vor** Annahme des Prüfungsauftrages (Unterfall B1).
- **NEIN:**
Der Abschlussprüfer klärt das Management sachgerecht auf.

Das Management sollte sich für die Anwendung **anderer**, vertretbarer Rechnungslegungsgrundsätze **entscheiden** und eine **neue Vereinbarung** dieser neuen Grundlage für den Prüfungsauftrag treffen.

(Ergänzung zum ursprünglichen Auftragsbestätigungsschreiben).

VERTRETBARKEIT VON RECHNUNGSLEGUNGSGRUNDSÄTZEN				
	Rechnungslegungsgrundsätze durch Gesetz / andere Rechtsvorschriften vorgeschrieben		Rechtsraum ohne standardsetzende Organisationen oder vorgeschriebene Rechnungslegungsgrundsätze	
	vertretbar	nicht vertretbar	vertretbar	nicht vertretbar (Anlage 2 zu ISA [DE] 210)
VOR Auftragsannahme	Annahme Auftrag	Zusätzliche Voraussetzung: • Verpflichtung Management: zusätzliche Angaben • Ergänzung Auftragsbedingungen (Hinweis/Formulierung Prüfungsvermerk) Zusätzliche Voraussetzung nicht erfüllt • Beurteilung Auswirkungen irreführender Darstellungen auf Prüfungsurteil • Ggf. Hinweis auf diese Folgen in Auftragsbedingungen	Annahme Auftrag	Vermutlich dieselben Maßnahmen wie bei durch Gesetz/andere Rechtsvorschriften vorgeschriebenen Rechnungslegungsgrundsätze
NACH Auftragsannahme	Ergänzung der Auftragsbedingungen analog Folgen „Vor Auftragsannahme“		Management kann entscheiden, andere vertretbare Rechnungslegungsgrundsätze anzuwenden; Vereinbarung neuer Auftragsbedingungen	
Beachte	Deutsche handelsrechtliche Vorschriften zur Rechnungslegung sowie die von der EU übernommenen IFRS gelten stets als vertretbar!			

ABBILDUNG: 21

Abbildung 21: Vertretbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen

8.2 Verantwortlichkeit des Managements

Zur Sicherstellung einer unabhängigen Abschlussprüfung und zur **Vermeidung von Missverständnissen** ist bei der Auftragsannahme klarzustellen, welche **Verantwortlichkeiten vom** Abschlussprüfer nicht übernommen werden.

Das Management hat die vollumfängliche Verantwortung für die

- rechnungslegungskonforme Aufstellung des Abschlusses,
- Einrichtung entsprechender Systeme und
- Beschaffung von prüfungsrelevanten Informationen zu übernehmen.

Stand: 01.02.2023

VERANTWORTLICHKEIT DES MANAGEMENTS			
Das Management muss seine Verantwortlichkeit anerkennen und verstehen hinsichtlich:			
	Aufstellung	Systeme	Informationen
Abschluss	In Übereinstimmung mit den maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätzen	Internes Kontrollsystem (soweit Management es als notwendig erachtet, damit Abschluss frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist) z. B. Benutzerzugangsberechtigungen	<ul style="list-style-type: none"> Zugang zu Informationen, die für Abschlussaufstellung relevant sind Zugang zu weiteren Informationen auf Anforderung, die für Abschlussprüfung relevant Unbeschränkter Zugang zu Personen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen
Lagebericht	<ul style="list-style-type: none"> Zur Vermittlung zutreffendes Bild von der Lage Einklang mit Abschluss in allen wesentlichen Belangen Zutreffende Darstellung von Chancen und Risiken In Übereinstimmung mit deutschen Gesetzesregelungen 	Vorkehrungen und Maßnahmen(-systeme) zur <ul style="list-style-type: none"> korrekten Aufstellung des Lageberichts und Erlangung ausreichender Nachweise für Lageberichts aussagen 	Zugang zu allen lageberichtsrelevanten Informationen

ABBILDUNG: 22

Abbildung 22: Verantwortlichkeit des Managements

Für **kleinere Einheiten** gibt der Standard ISA [DE] 210 **lediglich den Hinweis**, dass im Falle der Mitwirkung von Dritten bei der Erstellung des Abschlusses (z. B. Steuerberater) es sinnvoll sein kann, **das Management daran zu erinnern**, dass es **weiterhin** für die Aufstellung in Einklang mit den Rechnungslegungsvorschriften **verantwortlich bleibt** (Auftragsschreiben).

8.3 Ablehnung des Auftrags

8.3.1 Berufsrechtliche verpflichtende Ablehnung

Zu einer **berufsrechtlich verpflichtenden Ablehnung** des Auftrags kommt es in folgenden Fällen:

a. Weitreichendes Prüfungshemmnis

Falls der Mandant dem Abschlussprüfer Bedingungen vorgeben will, die den Umfang seiner Prüfungstätigkeit derart einschränken, dass dies nach Ansicht des Abschlussprüfers bereits vor der Auftragsannahme zu einer **Nichtabgabe** des Prüfungsurteils **führen würde**, **darf er den Auftrag nicht annehmen**.

b. Nicht vertretbare Rechnungslegungsgrundsätze

(Ausnahme: oben beschriebene Voraussetzungen liegen vor)

c. Kein Einvernehmen bezüglich der Verantwortlichkeiten des Managements

Hinweis:

Sofern ein Auftrag abzulehnen ist, hat der Abschlussprüfer dies nach § 51 Satz 1 WPO **unverzüglich** gegenüber dem Auftraggeber zu erklären.

Eine verzögerte Ablehnung kann Schadenersatzansprüche gegen den Wirtschaftsprüfer auslösen.

8.3.2 Deutsche Besonderheit – Ordnungsmäßigkeit der Bestellung

Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen **muss geprüft werden**, ob die **Bestellung ordnungsgemäß erfolgt** ist.

Eine ordnungsgemäße Bestellung umfasst die

- **Wahl** des Abschlussprüfers (vgl. Protokoll, Beschluss) und
- **Beauftragung** als Abschlussprüfer (vgl. Auftragsschreiben).

Sofern Mängel bei der „Bestellung“ identifiziert werden, sind diese spätestens bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks zu beseitigen.

8.4 Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge

Vertragspartner für die Auftragsbedingungen sind entweder

- das Management oder
- sofern einschlägig – die für die Überwachung Verantwortlichen der zu prüfenden Einheit.

8.4.1 Deutsche Besonderheit – Nachtragsprüfungen

Bei Nachtragsprüfungen nach § 316 Abs. 3 HGB bedarf es **keiner erneuten Bestellung** des Abschlussprüfers.

Der ursprüngliche Prüfungsauftrag erstreckt sich auch auf die Nachtragsprüfung.

Lediglich ergänzende Vereinbarungen können getroffen werden, wie z. B. Einzelheiten zur nachträglichen Prüfungsdurchführung oder zu Honoraranpassungen.⁴⁸

8.4.2 Mindestinhalte des Auftragsbestätigungsschreibens

Die Vereinbarung der Auftragsbedingungen erfolgt in der Regel in Form eines schriftlichen **Auftragsbestätigungsschreibens**, das nach den Vorgaben von ISA [DE] 210 folgende Inhalte umfassen muss (**Mindestinhalte**):

⁴⁸ Vgl. ISA [DE] 210 D.9.1

1. **Zielsetzung und Umfang** der Abschlussprüfung
2. Verantwortlichkeiten des **Abschlussprüfers**
3. Verantwortlichkeiten des **Managements**
4. Angabe der für die Aufstellung des Abschlusses/Lageberichts einschlägigen **Rechnungslegungsvorschriften**
5. Hinweis auf die voraussichtliche Form/Inhalt der **Berichterstattung** durch den Abschlussprüfer
6. Erklärung, dass **Gegebenheiten** vorliegen können, unter denen ein Vermerk von der voraussichtlichen Form/Inhalt abweichen kann
7. Festlegungen zu **Prüfungsschwerpunkten** (insbesondere, wenn von den für die Überwachung Verantwortlichen definiert wurden)
8. Ggf. **Erweiterungen** des Prüfungsauftrags

8.4.3 Landesspezifische gesetzliche Regelungen außerhalb Deutschlands

In manchen Ländern sind – anders als in Deutschland – die vorgenannten geforderten **Pflichtbestandteile**, beispielsweise zu Form und Umfang der Berichterstattung, bereits ausreichend **durch landesspezifische Gesetze oder Rechtsverordnungen** festgelegt.

In diesem Fall könnte der Abschlussprüfer in seinem Auftragsbestätigungsschreiben einfach auf diese Regelungen **verweisen**.

Der Abschlussprüfer **kann** dennoch zur Information des Managements die Punkte nochmal explizit in den Vertrag aufnehmen.

Ähnliche Regelungen bestehen für die **Übernahme der Verantwortung des Managements**.

Sofern dies in nationalen Gesetzen/Rechtsvorschriften eindeutig geregelt ist, kann der Abschlussprüfer auf diese Regelungen verweisen.

Ansonsten muss er die Pflichtangaben der gesetzlichen Vertreter in dem Auftragsbestätigungsschreiben ausführlich beschreiben.

8.4.4 Weitere Deutsche Besonderheiten zur Auftragsannahme [D-Kennziffern] (Auswahl)

- Bei der Erstellung der Auftragsbestätigungsschreiben kann der Abschlussprüfer **berufsbliche Allgemeine Auftragsbedingungen** oder **vorformulierte Sondervereinbarungen** zugrunde legen.
- Bei der Vereinbarung von **mehreren selbständigen Auftragsverhältnissen** ist die **Zusammenfassung** der Auftragsbestätigungen in einem Schreiben zulässig (bspw. Abschlussprüfung des Mutterunternehmens und diverser Tochterunternehmen bei gleicher personeller Zuständigkeit seitens der Unternehmen).⁴⁹
- **Die Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte** im Vermerk des Abschlussprüfers ist nur möglich, wenn dies **gesetzlich** vorgeschrieben ist oder – explizit – schriftlich **vereinbart** worden ist.⁵⁰
- **Eine Erklärung im Vermerk zu sonstigen Informationen** nach ISA [DE] 720 (Revised) ist nur möglich, wenn eine wirksame Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht im Auftragsbestätigungsschreiben erfolgte.⁵¹

8.4.5 Aufbau eines Auftragsbestätigungsschreibens

Der Aufbau eines Auftragsbestätigungsschreibens könnte wie folgt aussehen:

Auftragsbestätigungsschreiben (Empfehlung gem. ISA [DE] 210 ⁵²)
<p>Oberste Zielsetzung der Abreden zwischen Mandant und Wirtschaftsprüfer:</p> <p>Vermeidung von Missverständnissen und Klarstellung von Unklarheiten</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Konkretisierung des Prüfungsgegenstands 2. Bezugnahme auf die maßgebenden Gesetze und andere Rechtsvorschriften sowie berufliche und andere Verlautbarungen für Prüfung 3. Definition „Soll-Objekt“ („Missverständnisse“ ausräumen) 4. Verantwortlichkeiten für den Prüfungsgegenstand 5. Regelungen (Leitlinien für die Zusammenarbeit) 6. Haftung(-sbegrenzung) des Abschlussprüfers

⁴⁹ Vgl. ISA [DE] 210 D.A23.1 und D.A23.2

⁵⁰ Grund: Verschwiegenheitspflicht §§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO, 323 Abs. 1 Satz 1 HFB; Vgl. ISA [DE] 210 D.A.25.1

⁵¹ Vgl. ISA [DE] 210 D.A26.1.

⁵² Vgl. IDW PS 220 (Beauftragung des Abschlussprüfers), ISA [DE] 210 (Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge)

Bestandteile des Auftragsbestätigungsschreibens bei Abschlussprüfungen für allgemeine Zwecke ^{53 54 55}

1. Jahres-/Konzernabschlussprüfung
2. Mehrere Prüfungsaufträge (Zusammenfassung möglich)
3. Welche rechtlichen Einheiten sollen geprüft werden?
4. **Auftragsgegenstand und -durchführung**
5. Verantwortlichkeiten des **Abschlussprüfers**
6. Verantwortlichkeiten der **gesetzlichen Vertreter und Mitwirkungserfordernisse**
7. Kommunikation mit den **Überwachungsverantwortlichen**/Vereinbarung eines **Hauptansprechpartners** ⁵⁶
8. Datenverarbeitung und -schutz nach Art. 13 und 14 DSGVO
9. Umgang mit **lageberichtsfremden Angaben**
10. Ggf. **Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht** zur Würdigung von sonstigen Informationen (ISA [DE] 720 (Revised))
11. Nennung der **Rechtsnormen** zum Prüfungsbericht
12. Hinweis auf **voraussichtliche Form und Inhalt** der Berichterstattungen
13. Erklärung, dass **Gegebenheiten** vorliegen können, unter denen ein Vermerk von der voraussichtlichen Form/Inhalt **abweichen** kann
14. **Identifizierungspflichten (GwG)**
15. **Allgemeine Auftragsbedingungen** und Haftungsvereinbarung (insbesondere bei freiwilligen Prüfungen, da keine gesetzliche Begrenzung)
16. **Honorar**
17. Sonstiges

Praxistipp

Ein Auftragsbestätigungsschreiben muss nicht ausgestellt werden, wenn der **WP ein Angebot mit allen notwendigen Vertragsbestandteilen verwendet** hat, sofern **diese Konditionen vom Auftragnehmer vollständig angenommen wurden**.

Weitere mögliche Auftragsbestandteile in Abhängigkeit der jeweiligen Gegebenheiten

18. **Prüfungszeitraum**/-bereitschaft
19. Verwertung von Ergebnissen der internen Revision
20. **Prüfungsschwerpunkte** des Aufsichtsrats/Überwachungsorganen
21. Prüfung der Vorjahres-Werte im Fall **von Erstprüfungen / Zugang zum Vorjahresprüfer**
22. Einwilligung in die **Beauftragung von Dienstleistern (z. B. Sachverständige)**
23. **Nachtragsprüfung** (Prüfung eines zuvor testierten aber anschließend geänderten Jahresabschlusses/Lageberichts)
24. **Beauftragung durch Dritte** (z. B. bei kommunalen Betrieben oder Gebietskörperschaften durch den zuständigen Rechnungshof)
25. **Änderungen im Prüfungsumfang** während der Abschlussprüfung

⁵³ vgl. AUDfIT®-Prüferhilfe 12 aus AbschlussprüferUpdate 2. HJ 2019 „Das Auftragsbestätigungsschreiben“

⁵⁴ vgl. ISA [DE] 210 Anlage 1

⁵⁵ Rechnungslegungsgrundsätze nach HGB oder IFRS

⁵⁶ vgl. IDW PS 470 n.F. (10.2021)

8.5 Folgeprüfungen

Nach den Regelungen des ISA kann der Abschlussprüfer grundsätzlich bei Folgeprüfungen darauf **verzichten**, für **jedes Jahr** ein neues Auftragsbestätigungsschreiben zu versenden.

Im allgemeingültigen, internationalen Bereich verweist der ISA [DE] lediglich darauf, dass es **angemessen** sein kann, die Auftragsbedingungen an die geänderten Umstände **anzupassen** bzw. die zu prüfende Einheit an bestehende Vereinbarungen zu **erinnern**.

8.5.1 ABER: Deutsche Besonderheit

In Deutschland ist der Abschlussprüfer verpflichtet, bei gesetzlichen Abschlussprüfungen sich **jedes Jahr** erneut zum Prüfer **wählen** zu lassen und **jedes Jahr** die Auftragsbedingungen **erneut** mit dem Unternehmen zu **vereinbaren**.⁵⁷

Hintergrund dabei ist, dass die Wahl des Abschlussprüfers jedes Jahr aufs Neue erfolgen soll.

8.6 „Nachträgliche“ Änderung der Auftragsbedingungen

Einer **Änderung** der Auftragsbedingungen nach Vertragsabschluss darf der Prüfer nur zustimmen, wenn es eine **nachvollziehbare Begründung** dafür gibt.

Die Vertragsparteien müssen sich über die neuen, geänderten Bedingungen einigen und dies in einem **neuen Auftragsbestätigungsschreiben** oder in sonstiger schriftlicher Form festhalten.

Beispiel aus A33 des ISA [DE] 210:

*„Das zu prüfende Unternehmen möchte den Prüfungsauftrag ändern in einen Auftrag zur **prüferischen Durchsicht**, weil es nicht in der Lage ist, ausreichende Prüfungsnachweise zur Werthaltigkeit der Forderungen zu beschaffen.*

Um zu vermeiden, dass der Abschlussprüfer deshalb möglicherweise das Testat einschränkt oder gar versagt, möchte das Unternehmen keine Prüfung nach § 317 HGB mehr, sondern nur noch eine prüferische Durchsicht.

In diesem Fall gibt es keine Änderung der Umstände, die eine Änderung der Bedingungen für den Prüfungsauftrag rechtfertigen würden.“⁵⁸

⁵⁷ Vgl. ISA [DE] 210 D.13.1

⁵⁸ vgl. ISA [DE] 310, Tz. A33

Zu beachten ist weiterhin, dass nach § 318 Abs. 6 HGB ein Auftrag für eine **gesetzliche Abschlussprüfung nach § 317 HGB nicht niedergelegt** werden, sondern nur aus wichtigem Grund gekündigt werden kann.

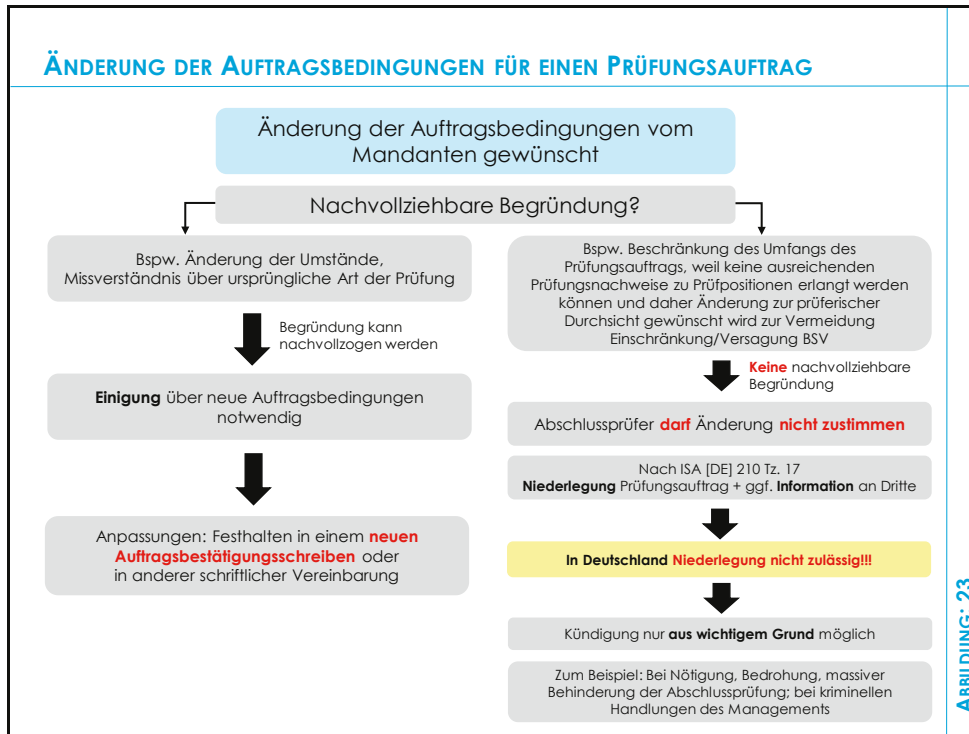


Abbildung 23: Änderung der Auftragsbedingungen

Die Gründe und Umstände der Auftragsänderung sind gut zu dokumentieren (Arbeitspapiere).

8.7 Zusätzliche Überlegungen bei der Auftragsannahme für im Ausland ansässige Rechtseinheiten

Bei der Anwendung des ISA [DE] 210 ist immer im Blick zu behalten, dass dieser Standard auch für **Abschlussprüfungen in ausländischen Rechtsräumen** herangezogen werden kann. Eine Abschlussprüfung im Ausland könnte einen vollkommen anderen Rechtsrahmen im Vergleich zu Deutschland haben.

Daher hat der Abschlussprüfer in solchen Fällen stets das Regelwerk der Rechnungslegungsgrundsätze für den konkreten Fall genauestens zu analysieren und zu beurteilen.

ZUSÄTZLICHE ASPEKTE BEI DER AUFTRAGSANNAHME		
Rechnungslegungsgrundsätze von Standardsettern: Ergänzende Anforderungen durch Gesetze/Rechtsvorschriften	Rechnungslegungsgrundsätze durch Gesetz/Rechtsvorschriften definiert – Andere die Auftragsannahme beeinflussende Sachverhalte	Gesetz oder andere Rechtsvorschriften schreiben besonderen Vermerk des Abschlussprüfers vor
Prüfung, ob Konflikte zwischen Rechnungslegungsstandards und ergänzenden Vorschriften bestehen; wenn ja:	Wären Rechnungslegungsgrundsätze nicht gesetzlich vorgeschrieben, wären sie nicht vertretbar	Vermerk unterscheidet sich in Form oder Formulierung erheblich von den Anforderungen der IDW PS bzw. ISA [DE]
Abstimmung mit Management notwendig: • Zur Erfüllung ergänzender Anforderungen: zusätzliche Abschlussangaben oder • Änderung der Beschreibung der maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätze	Auftragsannahme nur möglich, wenn: • Management willigt ein in zusätzliche Abschlussangaben zur Vermeidung Irreführung und • Anerkennung in Auftragsbedingungen , dass - im Prüfungsvermerk: Hervorhebung der einschlägigen Sachverhalte und - Anpassung Prüfungsurteil notwendig*)	Beurteilung notwendig, ob • die aus Abschlussprüfung erlangte Sicherheit missverstanden werden kann und • Missverständnis durch zusätzliche Erläuterung im Vermerk begegnet werden kann
Falls dies nicht möglich ist: ggf. Modifizierung Prüfungsurteil	*) darf nicht enthalten (Ausnahme: gesetzlich vorgeschrieben) „in allen wesentlichen Belangen insgesamt sachgerecht dargestellt“ oder „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt“	Falls dies nicht möglich: Kein Hinweis auf Prüfung in Übereinstimmung mit den vom IDW festgestellten deutschen GoA!

ABBILDUNG: 24

Abbildung 24: Zusätzliche Aspekte bei der Auftragsannahme



siehe Anlagenband

8.8 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/1:** „Prüfung und Feststellung der Vertretbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen und ISA [DE] 210“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/2:** „Das Auftragsbestätigungsschreiben nach ISA [DE] 210“

S. #190

S. #193

8.9 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema

- **AUDfit®-Handout 1:** „Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) [Schritte 1-10] – Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben“

S. #253

Seite #99

THEMA 9:
**Strategische Weichenstellung zur
Anwendung der neuen GoA bzw.
GoA KMU in der WP-Praxis**

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

9. Strategische Weichenstellung zur Anwendung der neuen GoA bzw. GoA KMU in der WP-Praxis

	Seite
9.1	Zeitlicher Anwendungsbereich #100
9.1.1	Softwarehäuser benötigen Zeit für die Implementierung der IDW PS KMU #101
9.1.2	Erstanwendungszeitpunkt: Verschiebung von 2022 auf 2023 #101
9.2	GoA KMU bestehend aus IDW PS KMU 1-9 #102
9.3	Praktische Vorteile durch die Einführung der ISA („neue GoA“) #103
9.4	Formelle Anpassungen #104
9.4.1	Transformation der GoA #104
9.4.2	Strukturelle Änderung bei den ISA #105
9.4.3	Neue Begrifflichkeiten #105
9.5	Struktureller Anpassungsbedarf in der WP-Praxis #106
9.5.1	Entscheidung über die Auswahl zu den neuen GoA-Regelwerken #106
9.5.2	Vorarbeit: Gruppierung der Prüfungsaufträge #106
9.5.3	Anpassungsbedarf bei Anwendung der ISA [DE] #107
9.6	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema #108
9.7	AUDfit®-Handouts zu diesem Thema #108

PH 9

HO 1

9.1 Zeitlicher Anwendungsbereich

Der Erstanwendungszeitpunkt der ISA [DE], die Teil der neuen GoA sind, hat sich in 2022 nochmals **um ein Jahr** verschoben.

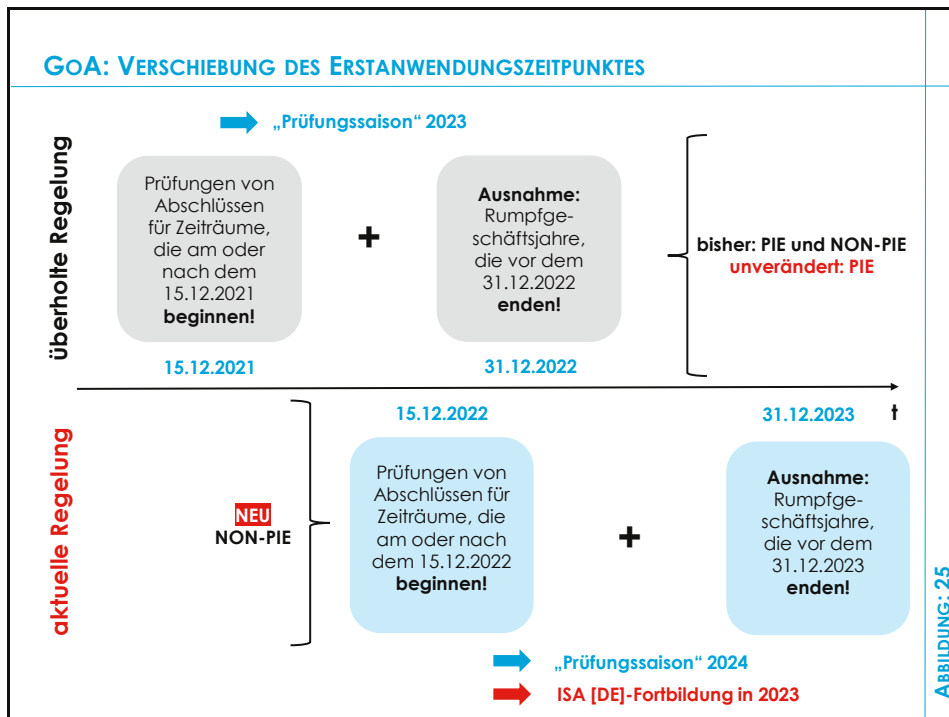


Abbildung 25: GoA: Verschiebung des Erstanwendungszeitpunktes

Stand: 01.02.2023

9.1.1 Softwarehäuser benötigen Zeit für die Implementierung der IDW PS KMU

Ursache dafür waren die verabschiedeten **neuen IDW PS KMU 1-9** für die Prüfung weniger komplexer Unternehmen.

Da die praktische Umsetzung der IDW PS KMU, insbesondere der Implementierung in einschlägige Softwarelösungen, auch **noch Zeit in 2023 beansprucht**, käme es zur Problematik, dass Prüfer, die generell die IDW PS KMU anwenden möchten, für eine Übergangszeit den Fullscope der ISA [DE] implementieren müssten.

Ab dem Folgejahr könnten die KMU-Prüfer dann eventuell auf eine Prüfung nach IDW PS KMU umsteigen.

Die Prüfer hätten für die Dauer von nur einem Jahr die komplexen Regelungen der ISA [DE] implementieren und beachten müssen, was unzumutbar erscheint.

9.1.2 Erstanwendungszeitpunkt: Verschiebung von 2022 auf 2023

Um diesen Zusatzaufwand zu vermeiden, wurde auch die Erst-anwendung für NON-PIE-Gesellschaften der **neuen GoA**, einschließlich der ISA [DE], um ein Jahr verschoben.⁵⁹

⁵⁹ Sitzung des HFA am 19.05.2022; Mitgliederrundschreiben vom 03.06.2022

Damit wird eine **gleichzeitig erstmalige Anwendung von ISA [DE] und IDW PS KMU** ermöglicht.

Eine **vorzeitige Anwendung** des einen oder anderen Regelwerkes auf **freiwilliger** Basis ist zulässig.

In diesem Fall müssen dann sämtliche GoA (neu) angerechnet werden. Die Entscheidung muss in den jeweiligen Arbeitspapieren dokumentiert werden.

ZEITLICHE ANWENDUNGSBEREICHE			
Gegenwart bis 2023	Zukunft (Tätigkeiten 2024)		
IDW PS (GoA)	ISA [DE]	IDW PS KMU 1-9	Entwurf ISA for LCE
37 Prüfungsstandards für Abschlussprüfung 1 Prüfungsstandard für Lagebericht Skalierung möglich („top-down“)	Ausrichtung an kapitalmarktorientierten Unternehmen 24 ISA [DE]	Skalierung für weniger komplexe Unternehmen	
	12 IDW PS n.F.	IDW PS KMU 1-9	Projekt des IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board)
	Skalierung möglich („top-down“)	Nur für Prüfung von typisierten weniger komplexen Unternehmen Isolierte Anwendung ohne Rückgriff auf ISA [DE] zzgl. ergänzender Prüfungshandlungen („bottom-up“)	Nur für Prüfung weniger komplexer Unternehmen (typisiert) Prozessorientierter Aufbau weltweit einheitlicher Ansatz • 23.07.2021 Entwurfsfassung • 31.01.2022 Ende Kommentierungsfrist
aktuell anzuwenden	PIE: Abschluss 2022 – Prüfung 2023 Non-PIE: Abschluss 2023 - Prüfung 2024	Abschluss: 2023 – Prüfung 2024 Freiwillige Anwendung vorab: Bei Abschlüssen 2022 – Prüfung 2023	zeitliche Anwendung offen

ABBILDUNG: 26

Abbildung 26: Zeitliche Anwendungsbereiche der GoA

9.2 GoA KMU bestehend aus IDW PS KMU 1-9

Die **GoA KMU** können für die Abschlussprüfung von Unternehmen verwendet werden, die als KMU im Sinne von IDW PS KMU 1 eingestuft werden („Typisierung“).

Die kompletten fachlichen Ausführungen zu den GoA KMU finden Sie in den AUDfit®-Seminarunterlagen

- **UWP 1 2022: IDW PS KMU 1-8** und
- **UWP 2 2022: IDW PS KMU 9**

In UWP 2023 wird daher von weiteren Erläuterungen abgesehen, sofern sich keine weiteren **fachlichen** Neuerungen in 2023 ergeben.

Stand: 01.02.2023

9.3 Praktische Vorteile durch die Einführung der ISA („neue GoA“)

Die IDW PS hatten bereits binnen der zurückliegenden Jahre teilweise die Inhalte einzelner ISA-Regelungen im Rahmen von inhaltlichen Überarbeitungen durch das IDW übernommen.

Aufgrund der historischen Entwicklung und sukzessiver inhaltlicher Fortentwicklungen der IDW-Prüfungsstandards gab es in Teilen **kein einheitliches Gliederungsschema** und **keine einheitlichen Begrifflichkeiten** innerhalb der IDW PS.

Mit der Einführung der **ISA [DE]** wird erstmals beabsichtigt, ein **einheitliches und klar strukturiertes Regelungssystem** für Prüfungsgrundsätze einzuführen.

Jeder Prüfungsstandard der neuen GoA (bestehend aus IDW PS und ISA [DE]) soll möglichst einheitlich gegliedert und inhaltlich strukturiert sein:⁶⁰

1. **Kurze** Regelungen
2. Umfangreiche, praxisorientierte **Anwendungshinweise**
3. Klares Herausstellen **deutscher Besonderheiten**

Die **ISA [DE]** beinhalten somit quasi die eigene Kommentierung durch umfangreiche Anwendungshinweise.

Aus dem Blickwinkel von uns Wirtschaftsprüfern können sich folgende **Vorteile** aus der Einführung der ISA [DE] ergeben:⁶¹

1. **Kein Nebeneinander** mehr von nationalen und internationalen Standards (reduzierter Abstimmungsbedarf im internationalen Prüfungsablauf)
2. **Einheitlichkeit** der Vorgehensweise bei Prüfungen wird gestärkt
3. **Vertrauen in Prüfungsgrundsätze** aufgrund weltweiter Anerkennung wird gestärkt
4. **Nachweis des ISA-konformen Prüfungsvorgehens** bei internationalen Mandanten wird erleichtert
5. **Einheitliche Prüfungshandbücher** und **Qualitätssicherungsverfahren** im internationalen Netzwerk möglich
6. **Wegfall von Doppelarbeiten** durch gleichzeitige Anwendung von IDW PS und ISA im internationalen Bereich
7. Erleichterung der **Aus- und Fortbildung** durch einheitliches Regelungsnetzwerk

⁶⁰ sogenanntes Clarity-Format

⁶¹ F&A: Zur Einführung der ISA [DE] und Einzelfragen bei der Anwendung ausgewählter ISA [DE], Stand: 30.03.2020, Abschn. 2.4

9.4 Formelle Anpassungen

9.4.1 Transformation der GoA

Deutschland hat die ISA nicht unverändert übernommen.

Vielmehr wurden die ISA-Texte in die deutsche Sprache übersetzt und inhaltlich an deutsche Besonderheiten angepasst, die sich aus

- dem deutschen Gesetz
- den berufsständischen Normen oder
- der deutschen Prüfungspraxis

ergeben.

Ergänzende [DE]-Regelungen: Diese Besonderheiten finden sich in den sogenannten „D“-Textziffern oder in Ergänzungen in [] oder durch besondere Kennzeichnung.

Nicht alle ISA werden Teil der neuen GoA!

So wurden einige ISA inhaltlich angepasst; einige wurden gar nicht übernommen, weil deren Regelungen nicht mit den deutschen Besonderheiten in Einklang zu bringen war (z. B. IDW PS 400er-Reihe zum Bestätigungsvermerk).

Die verbleibenden 14 IDW-Prüfungsstandards wurden an die internationalen Besonderheiten angepasst und in die neuen GoA übernommen.

Stand: 01.02.2023

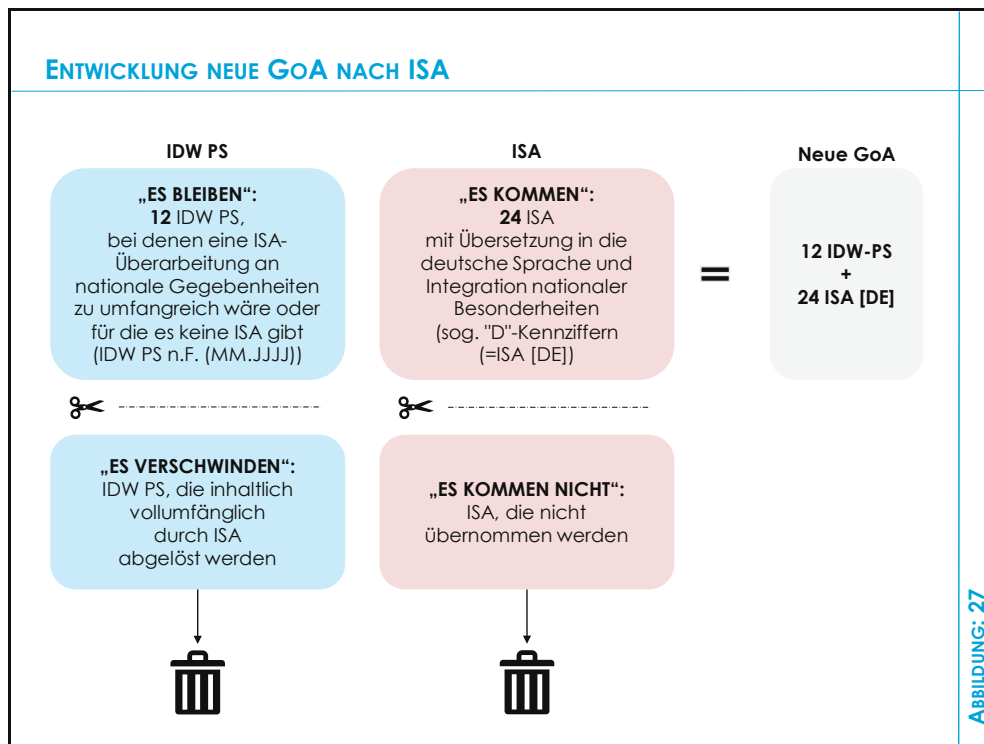


Abbildung 27: Entwicklung der neuen GoA

Eine Übersicht der Entwicklung der IDW PS und ISA befindet sich in den beigefügten Prüferhilfen zu diesem Kapitel.

9.4.2 Strukturelle Änderung bei den ISA

Nach Umsetzung des **Clarity-Projekts**, beginnend in 2009, wurde der Aufbau der ISA vereinheitlicht. Dadurch enthalten die ISA [DE] stets im Hauptteil die Anforderungen an die Prüfung und im Anhang die Anwendungshinweise. Diese konkretisieren die Anforderungen und geben oftmals auch praktische Anleitungen.

Kapitel	Bezeichnung	Bemerkung	Praxisbezug
1	Einleitung	Erstanwendungszeitpunkt, Regelungsbereich	mittel
2	Ziele		mittel
3	Definition	Alle Begrifflichkeiten werden erläutert	mittel, eher formal
4	Anforderungen	Vorgaben an den Prüfer	hoch
5	Anwendungshinweise	geringerer Verbindlichkeitscharakter	hoch
6	Anlagen	Musterformulierungen, Beispiele	

Auch die ISA tragen dreistellige Nummern zu Ihrer Kennzeichnung. Die **Nummerierung** ist jedoch anders definiert als in den IDW PS.

Die Einteilung der ISA erfolgt in **6 Themenbereiche**:

ISA 200-299	Allgemeine Grundsätze und Verantwortlichkeiten
ISA 300-499	Risikobeurteilung und Reaktion auf beurteilte Risiken
ISA 500-599	Prüfungsnachweise
ISA 600-699	Verwertung der Arbeit Anderer
ISA 700-799	Schlussfolgerung der Abschlussprüfung und Erteilung des Vermerks
ISA 800-899	Besondere Bereiche

9.4.3 Neue Begrifflichkeiten

Innerhalb der ISA werden im Vergleich zu den IDW Prüfungsstandards neue Begrifflichkeiten verwendet.

Einen Überblick über die wichtigsten Begriffsunterschiede findet sich in der Anlage D.2 zu ISA [DE] 200 wie folgt:

NEU: Begriffe nach ISA	ÜBERHOLT: Begriffe in den bisherigen IDW PS
<i>Dolose Handlungen</i>	<i>Verstöße</i>
<i>Fortführung der Geschäftstätigkeit</i>	<i>Fortführung der Unternehmenstätigkeit</i>
<i>Frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern</i>	<i>Frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellungen</i>
<i>Irrtümer</i>	<i>Unrichtigkeiten</i>
<i>Kollusives Zusammenwirken</i>	<i>Betrügerisches Zusammenwirken</i>
<i>Nutzer (des Abschlusses)</i>	<i>Adressaten (des Abschlusses)</i>
<i>Rechnungslegungsgrundsätze zur Normentsprechung</i>	<i>Rechnungslegungsgrundsätze zur Ordnungsmäßigkeit</i>

9.5 Struktureller Anpassungsbedarf in der WP-Praxis

Innerhalb der **Partnerkreise** von WP-Einheiten/WP-Praxen sind in 2023 folgende Überlegungen abschließend anzustellen:

9.5.1 Entscheidung über die Auswahl zu den neuen GoA-Regelwerken

In der WP-Praxis muss eine Entscheidung getroffen werden, **welche Regelwerke** zur Abschlussprüfung

- „neue GoA“ oder/und
- „GoA KMU“

für die bestehenden und ggf. zukünftige Prüfungsaufträge passend sind und von der WP-Praxis am Markt angeboten werden sollen.

9.5.2 Vorarbeit: Gruppierung der Prüfungsaufträge

In einem ersten Schritt sind die **KMU i. S. der IDW PS KMU festzustellen**.

Dazu sollten die **Mandanten geclustert** werden in die Gruppen, die

- unter die Typisierung nach IDW PS KMU 1 fallen (**Gruppe „KMU“**) und
- die Mandate, die nicht darunterfallen (**Gruppe „NICHT-KMU“**).

Zentrale Fragestellung im WP-Partnerkreis:

Welcher Anteil der Prüfungsaufträge (%-Anteil) kann unter Anwendung der GoA KMU (IDW PS KMU 1-9) geprüft werden und welcher nicht?

Fall 1: Überwiegender Anteil von KMU

Ist es sinnvoll, größere Mandanten abzulehnen, wenn der Anteil von Nicht-KMU sehr gering ist, damit man praxisweit IDW PS KMU anwenden kann? **„Ausschließliche IDW PS KMU-Lösung“**

Fall 2: Gleichermaßen KMU und Nicht-KMU

- Wenn zwei wesentliche Gruppen vorhanden sind: Soll die Praxis dann zweigleisig fahren (ISA [DE] und IDW PS KMU)? **„Zweigleis-Lösung“**
oder
- einheitlich die „neuen GoA“ (ISA [DE]) für alle anwenden? **„Große Lösung“**

Bei dieser Entscheidung können folgende **Aspekte** abzuwägen sein:

1. **Komplexität** der Unternehmen (IT, Geschäftsmodell)
2. **Branchenmix** (z. B. viele Anlagenbauer, Bauunternehmen, etc.)
3. **Konzernstrukturen**, z. B. falls die zu prüfende Gesellschaft Tochterunternehmen eines ausländischen Konzerns ist – i. d. R. verpflichtende Anwendung von ISA [DE]
4. **Interne Prüfungssoftware**: Falls beide Ansätze in der Praxis angewendet werden sollen, muss die Software das abbilden können – Rücksprache mit Softwareanbieter notwendig.
5. Vermutungen zur **Akzeptanz des Bestätigungsvermerks** auf Basis GoA KMU durch Stakeholder/Banken in Bezug auf die eigenen Mandanten („Prüfung light-Version“?)
6. **Fortbildungsbedarf** (zweigleisig/nur „neue GoA“/nur „GoA KMU“?)

9.5.3 Anpassungsbedarf bei Anwendung der ISA [DE]⁶²

Insbesondere müssen in

- der Auftragsdokumentation,
- den Prüfungsrichtlinien,
- den Prüfungsdokumentationen,
- den Qualitätsmanagementhandbüchern,

⁶² Ähnliche Schritte müssten auch bei der Implementierung der IDW PS KMU vorgenommen werden

nachfolgende redaktionelle und inhaltliche Anpassungen zentral vorgenommen werden:


1. **Festlegung**, ob neue GoA und/oder GoA KMU gegenüber (möglichen) Auftraggebern angeboten werden
2. Neue **Begrifflichkeiten**
3. Verweise auf jeweils anwendbare ISA [DE] und Löschen des Verweises auf die abgelösten IDW PS (**Referenzierungsmodelle**)
4. Anpassung des
 - Auftragsbestätigungsschreibens,
 - Prüfungsberichts und
 - Bestätigungsvermerks (Verweise und Begrifflichkeiten)
5. **Nachschlagewerk auf der IDW-Webseite: Zugang zu den ISA [DE] und Neufassungen der IDW PS herstellen**
6. Vermittlung der neuen Regelungen im Rahmen der **Aus- und Fortbildung** (z. B.: GoA KMU in UWP 1-2 2022; neue GoA in UWP 1-3 2023, jeweils nachmittags)
7. Kanzleiweite Vorgaben zum Prüfungsprozess ggf. anpassen (**Prüfungsrichtlinien/-handbücher**), ggf. Software-Schulung
8. Anpassung standardisierter **Arbeitspapiere** (z. B. Excel-Papiere)
9. Anpassung der Regelungen zum **Qualitätssicherungssystem**
10. **Prüfungssoftware** anpassen an neue Regelungen bzw. inhaltliche Update-Kontrolle nach fachlichen Aspekten nach der Devise:

„Neue Funktionsweise und Prüfungsgrundsätze müssen vom Prüfungsteam fachlich (Standards) und arbeitstechnisch (Softwarelösung) verstanden werden.“

9.6 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 9:**  „Überblick: Die „neuen GoA“ für NON-PIE-Gesellschaften – Das Ergebnis der Kombination von ISA [DE] und ausgewählten IDW PS“

9.7 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema

- **AUDfit®-Handout 1:**  „Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) [Schritte 1-10] – Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben“



siehe
Anlagen-
band

S. #203

S. #253

Seite #109

THEMA 10:
**Grundzüge des neuen Risikomodells
nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)**

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

10. Grundzüge des neuen Risikomodells nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)

		Seite
PH 10/1	10.1 Wieso müssen wir uns mit dem ISA [DE] 315 (Revised 2019) fachlich auseinandersetzen?	#110
	10.1.1 Ausgangspunkt der Überlegungen: Der gesetzliche Prüfungsauftrag	#110
PH 10/2	10.2 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#113
HO 1	10.3 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema	#113

10.1 Wieso müssen wir uns mit dem ISA [DE] 315 (Revised 2019) fachlich auseinandersetzen?

10.1.1 Ausgangspunkt der Überlegungen: Der gesetzliche Prüfungsauftrag

Der Abschlussprüfer hat im Rahmen seiner Prüfung festzustellen, ob bei der **Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts**

- die **gesetzlichen Vorschriften** und
- diese ergänzenden Bestimmungen **des Gesellschaftsvertrages** oder der Satzung

beachtet worden sind.⁶³

Den **Umfang** seiner Tätigkeiten bestimmt der Abschlussprüfer eigenverantwortlich nach seinem pflichtgemäßen Ermessen. Durch den gesetzlichen Hinweis auf die **gewissenhafte Berufsausübung** wird außerdem die **Anwendung berufsüblicher Prüfungsansätze und – verfahren** gefordert.⁶⁴

Die EU hat die ISA nicht angenommen, sodass die Anwendung nicht gesetzlich verpflichtend ist.

Soweit von der EU-Kommission noch keine internationalen Prüfungsstandards übernommen wurden, hat der Abschlussprüfer die Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung (neue GoA) zu berücksichtigen, die nunmehr auch die ISA [DE] inkludieren.

⁶³ Vgl. § 317 Abs. 1 S. 1 HGB

⁶⁴ Vgl. § 317 Abs. 1 S. 2 HGB

Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung = Alle unmittelbar mittelbar für die Abschlussprüfung geltenden **gesetzlichen Vorschriften** sowie **Verlautbarungen des IDW**, die bei der Abschlussprüfung zu beachten sind.⁶⁵

Die **Verlautbarungen des IDW** umfassen – nach aktueller Rechtslage - insbesondere die

- ISA [DE] [24 Verlautbarungen]
- IDW PS (für Prüfung allgemein relevant) [12 Verlautbarungen]⁶⁶
- IDW PS 350 n.F. (10.2021) (Prüfung des Lageberichts)⁶⁷

Der Erstanwendungszeitraum für die ISA bei NON-PIE-Gesellschaften ist in den meisten Fällen der Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2023 und betrifft somit i. d. R. die **Prüfungssaison 2023/2024**.

Der Abschlussprüfer muss sein Prüfungsurteil mit einer **hinreichenden Sicherheit** abgeben.

Unter Berücksichtigung von

- Wirtschaftlichkeit und
- Wesentlichkeit

hat er Prüfungshandlungen auszuwählen, um das Prüfungsrisiko auf ein akzeptables Niveau zu senken. In diesem Zusammenhang kommt dem **ISA [DE] 315 (Revised 2019)** eine zentrale Funktion zu, da er die **Identifizierung und Beurteilung von Risiken im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung** regelt.

⁶⁵ Vgl. IDW PS 201 n.F. Tz. 28

⁶⁶ In der Literatur unterschiedliche Zählweisen, i. B. auch wegen neuer IDW PS im Entwurfsstadium, z. B. IDW PS EPS 352

⁶⁷ Gemäß der EU-Abschlussprüfer Richtlinie wurde ab 2017 die unmittelbare Anwendung der International Standards on Auditing (ISA) vorgeschrieben, nachdem diese von der EU-Kommission angenommen wurden. Die gesetzliche Grundlage dafür findet sich in § 317 Abs. 5 HGB, der aber derzeit ins Leere läuft, da es noch keine Annahme durch die EU-Kommission gab. Zur Annäherung an die internationalen Standards hat sich der IDW für das Integrationsmodell entschieden, bei dem die ISA [DE] in die neuen GoA integriert werden.

THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG (NEUE GOA INKL. ISA [DE]) – [TEIL 1 VON 3]

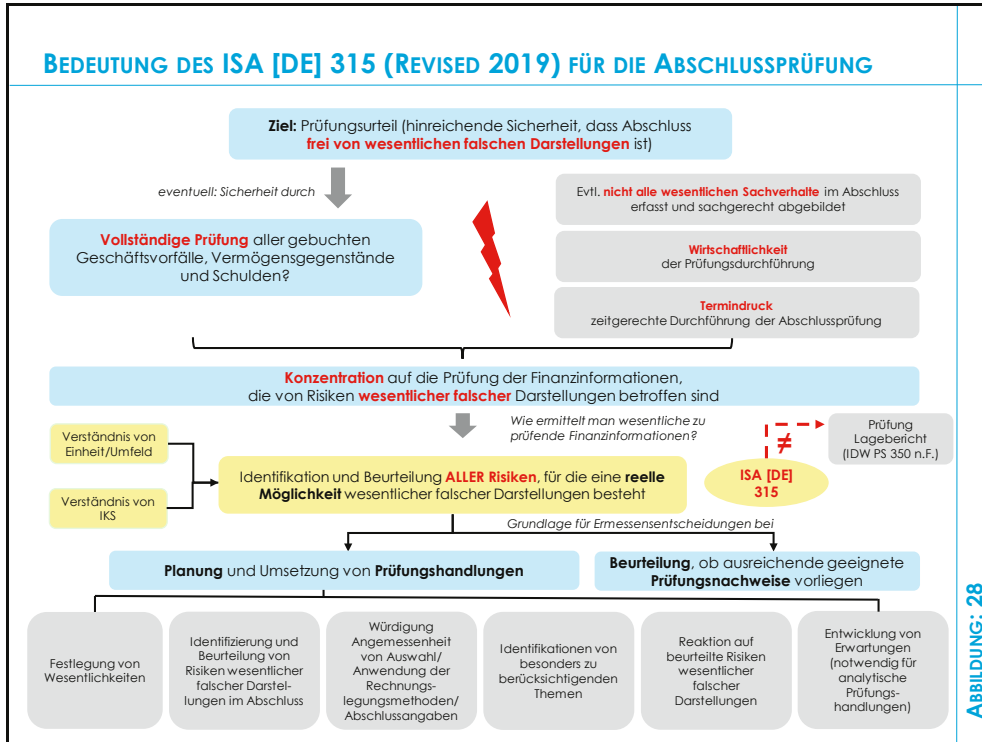


Abbildung 28: Bedeutung des ISA [315] (Revised 2019) für die Abschlussprüfung

Bezogen auf den Prüfungsprozess muss sich der Prüfer nach den Vorgaben des ISA [DE] 315 (Revised 2019) u. a. mit folgenden Fragestellungen beschäftigen:

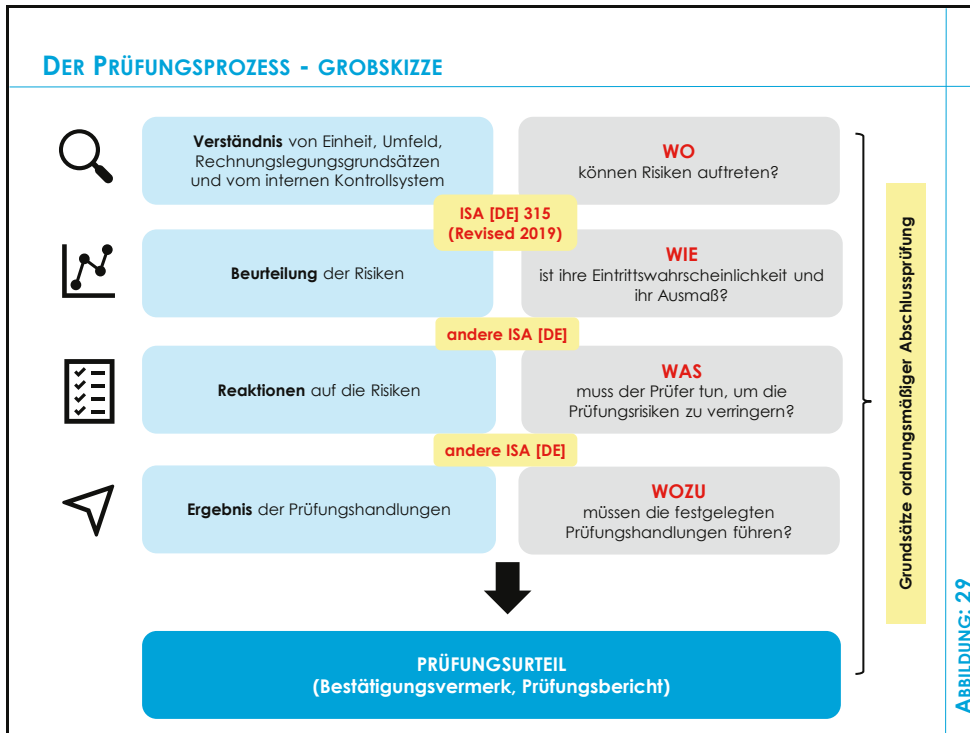




Abbildung 29: Der Prüfungsprozess - Grobskizze

Stand: 01.02.2023

siehe
Anlagen-
band


10.2 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 10/1:** 
„Vereinfachte Darstellung – Risikokonzept nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 10/2:** 
„Schema zur Identifizierung und Beurteilung des Risikos gemäß ISA [DE] 315 (Revised 2019) in 10 Schritten [Schritte 1-10]“

S. #204

S. #205

10.3 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema

- **AUDfit®-Handout 1:** 
„Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) [Schritte 1-10] – Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben“

S. #253

Seite #114

THEMA 11:
**Umfassende Verständniserlangung
durch den Abschlussprüfer nach
ISA [DE] 315 (Revised 2019)**

AUDFIT[®]
praxisortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

11. Umfassende Verständniserwerb durch den Abschlussprüfer nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)

		Seite
11.1	Verständnis von der Einheit, ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen [zu Schritt 1 von 10]	#115
11.2	Verständnis von den Komponenten des IKS der Einheit [zu Schritt 2 von 10]	#117
11.2.1	Warum muss der Prüfer ein Verständnis vom IKS gewinnen?	#117
11.2.2	Die 5 Komponenten des internen Kontrollsystems (IKS)	#119
11.2.3	Die 4 Komponenten des IKS, die nicht Kontrollaktivitäten betreffen	#120
11.2.4	Die Kontrollaktivitäten des IKS (Komponente Nr. 5 des IKS)	#121
11.2.5	Informationssystem und Kommunikation	#125
11.2.6	Kontrollmängel	#126
11.3	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#126
11.4	AUDfit®-Handouts zu diesem Thema	#126

PH 11

HO 1

Stand: 01.02.2023

11.1 Verständnis von der Einheit, ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen [zu Schritt 1 von 10]⁶⁸

Der Abschlussprüfer benötigt ein Verständnis von der Geschäftstätigkeit und vom Umfeld des zu prüfenden Unternehmens.

Nur so kann er dann die einschlägigen **Geschäftsrisiken** erkennen.

Diese Kenntnis ist erforderlich, weil sich die Geschäftsrisiken in vielen Fällen in finanziellen Transaktionen und damit schlussendlich auch im Abschluss niederschlagen.

Somit können aus der Kenntnis und Beurteilung der Geschäftsrisiken die **Risiken für wesentliche falsche Darstellungen im Abschluss** hergeleitet werden.

⁶⁸ Schritt 1-10 vgl. AUDfit®-Handout 1

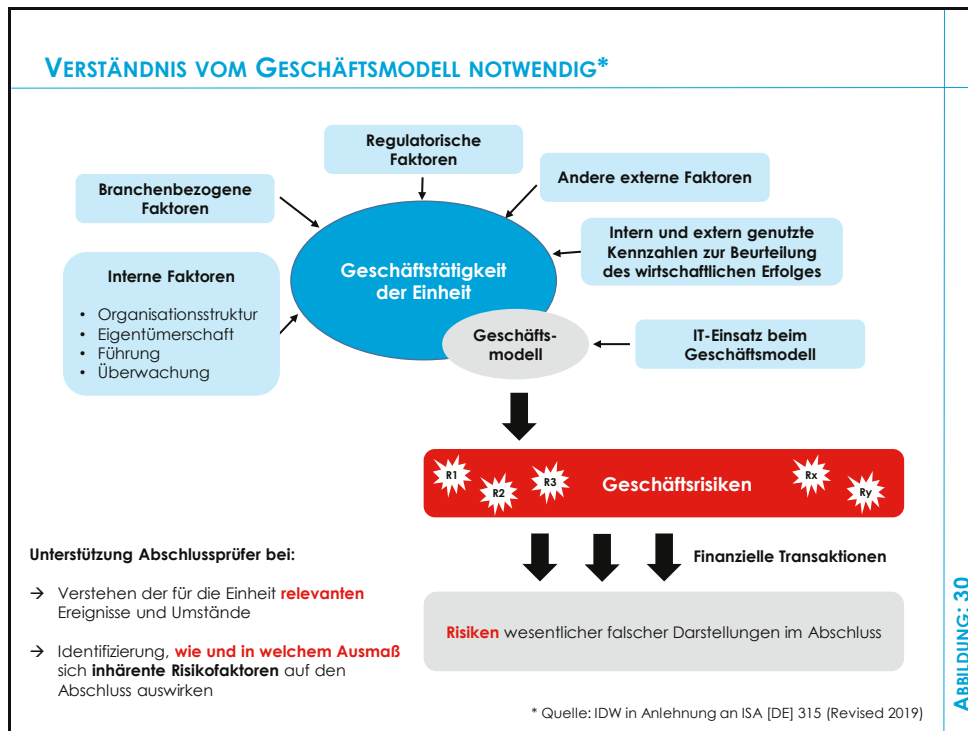


Abbildung 30: Verständnis vom Geschäftsmodell notwendig

Das Verständnis von der Geschäftstätigkeit und der Einflussfaktoren bilden für den Abschlussprüfer einen **Bezugsrahmen**, der ihn bei vielen Aspekten der Abschlussprüfung unterstützt, wie bspw. bei der

1. **Identifizierung** und **Beurteilung** von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss
2. **Festlegung** der Wesentlichkeit
3. **Würdigung Angemessenheit** Rechnungslegungsmethoden
4. Entwicklung von Erwartungen bei **analytischen Prüfungshandlungen**
5. **Beurteilung**, ob ausreichend und geeignete **Prüfungsnachweise** eingeholt wurden

BEISPIELE ZU DEN ASPEKTEN DER EINHEIT UND IHREM UMFELD*	
Einflussfaktoren auf die Einheit	Beispiele
Organisationsstruktur und Eigentümerschaft	<ul style="list-style-type: none"> Komplexität der Struktur (einzelnes Unternehmen; Tochtergesellschaften, Geschäftsbereiche) Beziehungen zwischen Eigentümern inkl. diesen nahestehenden Personen Unterscheidung in Eigentümer und den für die Überwachung Verantwortlichen und dem Management Struktur und Komplexität der IT-Umgebung
Führung und Überwachung (wie gut funktioniert Aufsicht über IKS; Mängel – erhöhte Risiken für falsche Abschlussangaben)	<ul style="list-style-type: none"> Sind die „Kontrollorgane“ in Verwaltung/ Rechtsstruktur der Einheit eingebunden? Sind „Kontrollorgane“ für Überwachung der Rechnungslegung/Genehmigung Abschluss verantwortlich?
Geschäftsmodell (Durch Verständnis von Zielen, Strategie und Geschäftsmodell ist Verständnis von Geschäftsrisiken möglich)	<ul style="list-style-type: none"> Unangemessene Ziele/Strategien Nichterkennen der Notwendigkeit notwendiger Veränderungen Anreize/Druck auf Management und damit verbundener einseitiger Ausrichtung der Annahmen/Erwartungen des Managements
Branchenbezogene, regulatorische und andere externe Faktoren	<ul style="list-style-type: none"> Markt- und Wettbewerbssituation Zyklische oder saisonale Tätigkeit Energieversorgung/-kosten Aufsichtsbehördliche Anforderungen Gesetze und Rechtsvorschriften für die Einheit Inflation, Zinssätze, Währungsanpassungen
Kennzahlen, die vom Management für die Beurteilung des wirtschaftlichen Erfolgs der Einheit genutzt werden	<ul style="list-style-type: none"> Analyse, welche Kennzahlen Management nutzt: Hinweis auf wichtige, relevante Sachverhalte Würdigung, ob durch Kennzahlenverwendung Anreize zur Manipulation der Zahlen erhöht wird Falls keine Kennzahlen verwendet werden: höheres Risiko für Nichtkorrektur von falschen Darstellungen im Abschluss

* Quelle: IDW in Anlehnung an ISA [DE] 315 (Revised 2019)

ABBILDUNG: 31

Abbildung 31: Verständnis von der Einheit (Beispiele)

11.2 Verständnis von den Komponenten des IKS der Einheit [zu Schritt 2 von 10]

11.2.1 Warum muss der Prüfer ein Verständnis vom IKS gewinnen?

Der Abschlussprüfer muss sich im Rahmen der Risikobeurteilung auch mit dem abschlussbezogenen internen Kontrollsystem beschäftigen.

Dadurch ist es ihm möglich,

1. **Arten** möglicher falscher Darstellungen und **Umstände/Gegebenheiten** zu **identifizieren**, die sich auf die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auswirken sowie
2. Art, zeitliche Einteilung und Umfang **weiterer Prüfungshandlungen** zu planen.

Ein Unternehmen richtet ein **internes Kontrollsystem** (Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen) ein, um den von der Geschäftsleitung **identifizierten Risiken zu begegnen**;

Risiken, die eine **Gefahr** für die **Unternehmensziele** darstellen:

1. Verlässlichkeit der Rechnungslegung
2. Wirksamkeit und Effizienz der betrieblichen Tätigkeiten
3. Einhaltung maßgeblicher gesetzlicher und anderer rechtlicher Bestimmungen

In einem ersten Schritt führt der Prüfer eine **Risikoanalyse der inhärenten Risiken** durch und **klassifiziert** diese anhand des **Spektrums inhärenter Risiken**.

Parallel hierzu analysiert er die **verschiedenen Komponenten** des internen Kontrollsystems.

Für identifizierte inhärente Risiken, die er im weiteren Prüfungsverlauf näher betrachten wird, analysiert er, ob und welche internen **Kontrollstrukturen für die identifizierten Risiken** im Unternehmen bestehen.

Durch die Gewinnung eines Verständnisses vom unternehmensinternen Kontrollsystem erkennt der Abschlussprüfer, wo dieses **Schwachstellen hat oder ob dieses gut funktioniert**.

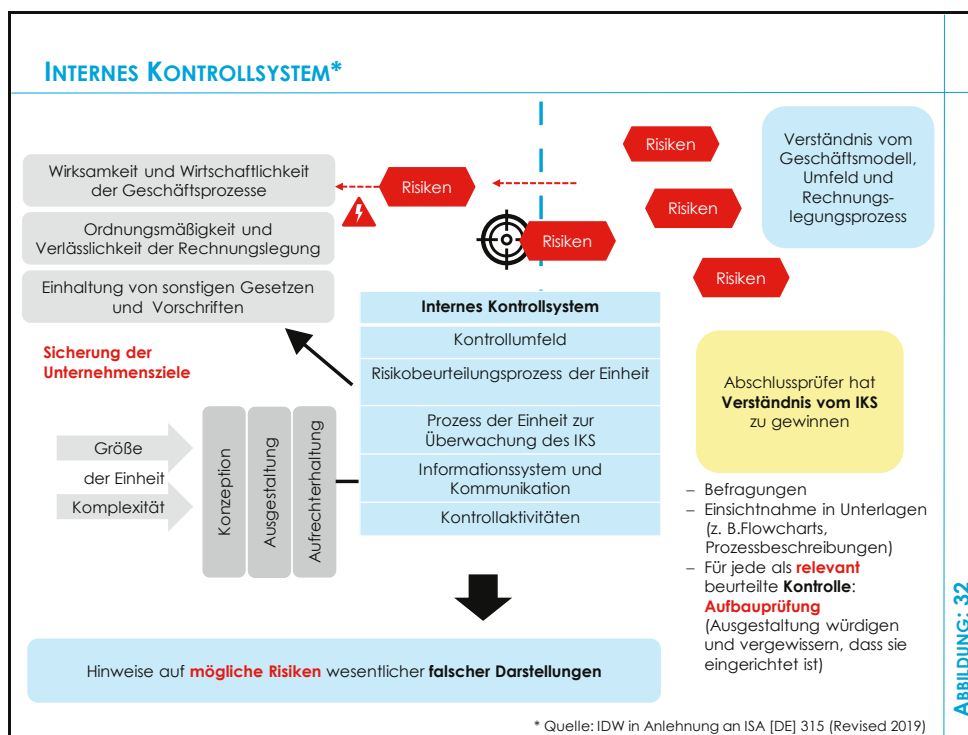


Abbildung 32: Verständnis vom internen Kontrollsystem

Der Prüfer kann dann im weiteren Prüfungsverlauf bei der Ableitung des Prüfprogramms entscheiden, wo er sich auf die internen Kontrollen verlassen kann und wo nicht.

Will er sich auf die **Wirksamkeit** der Kontrollen verlassen, muss er **(nur!) für diese** auch eine **Funktionsprüfung** durchführen.

Ferner ist eine Funktionsprüfung immer dann durchzuführen, wenn andere Prüfungsstandards dies verlangen.

11.2.2 Die 5 Komponenten des internen Kontrollsystems (IKS)

Für die Zwecke der Abschlussprüfung besteht das IKS **aus 5 Komponenten**:

1. Kontrollumfeld
2. Risikobeurteilungsprozess der Einheit
3. Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS
4. Informationssystem und Kommunikation
5. Kontrollaktivitäten

Wie bisher auch, ist für jede der 5 Komponenten ein **Verständnis** zu erlangen und deren **Angemessenheit** zu **würdigen**.

Hinweis:

Eine grundlegende Neuerung durch den ISA [DE] 315 (Revised 2019) besteht darin, dass **nur noch für bestimmte „relevante“ Kontrollaktivitäten** deren **Ausgestaltung und Implementierung** zu **beurteilen** ist.

BEISPIELE ZU DEN IKS-KOMPONENTEN	
IKS-Komponente	Beispiele
1. Kontrollumfeld	<ul style="list-style-type: none"> • Philosophie und Arbeitsweise des Managements • Fähigkeiten und Ausbildung des Personals • Zuordnung von Befugnissen und Verantwortlichkeiten
2. Risikobeurteilungsprozess der Einheit	<ul style="list-style-type: none"> • Festlegung von Wertgrenzen (z. B. Einkaufs- oder Kreditlimits) • Aufstellung von Richtlinien zur Aufstellung des Jahresabschlusses • Festlegung von Bewertungssystemen für Vorräte und Rückstellungen
3. Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS	<ul style="list-style-type: none"> • Verkaufsprozess (Kreditlimits, Einholung von Sicherheiten) • Einkaufsprozess (Einkaufslimits, Auswahl von Lieferanten)
4. Informations- und Kommunikationssystem	<ul style="list-style-type: none"> • Interne Berichterstattung (Finanzbuchhaltung, Kostenrechnung) • Quartals- und Jahresabschlüsse
5. Kontrollaktivitäten	<ul style="list-style-type: none"> • Autorisierung und Genehmigungen • Abstimmungen • Verifizierungen • Physische und logische Kontrollen • Funktionstrennung

ABBILDUNG: 33

Abbildung 33: Beispiele zu den IKS-Komponenten

Für die ersten vier Bereiche (ohne Kontrollaktivitäten) ist es ausreichend, diese verbal in Form einer **Gesamtwürdigung** in den Arbeitspapieren zu beschreiben.

Es muss nicht zusätzlich noch Aufbau und Implementierung der Prozesse geprüft und dokumentiert werden. Dies ist nur für die **Kontrollaktivitäten** notwendig.

11.2.3 Die 4 Komponenten des IKS, die nicht Kontrollaktivitäten betreffen

Für die ersten 4 Komponenten des IKS reicht grundsätzlich ein **Verständnis** aus, sodass hier lediglich eine **Gesamtwürdigung** vorzunehmen ist.

Für diese Komponenten sind folgende Einschätzungen notwendig:

1. Kontrollumfeld

- 1.1 Hat das Management eine Kultur von Ehrlichkeit und ethischem Verhalten geschaffen und hält es diese Werte aufrecht?
- 1.2 Schafft das Kontrollumfeld eine angemessene Grundlage für die übrigen Komponenten des IKS (unter Würdigung von Art und Komplexität der Einheit)?
- 1.3 Untergraben identifizierte Kontrollmängel beim Kontrollumfeld die übrigen Komponenten des IKS?

2. Risikobeurteilungsprozess der Einheit

- 2.1 Sind die Risikobeurteilungsprozesse angesichts der Art, Größe und Komplexität der Einheit angemessen?

3. Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS

- 3.1 Sind diese Prozesse angesichts der konkreten Struktur der Einheit und ihrer Größe und Komplexität angemessen?

4. Informations- und Kommunikationssystem

- 4.1 Unterstützt dieses System die Abschlusserstellung in Übereinstimmung mit den anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätzen?

Der neue ISA [DE] 315 (Revised 2019) betont bezüglich des Umfangs und Detaillierungsgrades des Verständnisses der IKS-Komponenten sehr stark die **Skalierbarkeit**.

So sind explizit **Beispiele** in den Anwendungshinweisen vorhanden, anhand derer deutlich gemacht wird, wie bei Unternehmen mit geringer Komplexität das Verständnis für die 4 IKS-Komponenten erlangt werden kann.

Dies könnte vereinfacht so dargestellt werden:⁶⁹

Besonderheit bei weniger komplexen Einheiten	Mögliches Vorgehen zur Verständniserlangung
Kontrollumfeld kein schriftlicher Verhaltenskodex; mündliche Kommunikation und Vorbild des Managements vorrangig	Ermittlung der <ul style="list-style-type: none"> • Einstellung, • Aufmerksamkeit, • Maßnahmen und • Verhaltensweisen des Unternehmensinhabers/Managements
Risikobeurteilungsprozess Eigentümer selbst schaltet sich in Überwachungstätigkeiten ein; keine formelle Dokumentation	Diskussionen mit dem Eigentümer/Management
Prozess zur Überwachung des IKS keine formalen Prozesse; keine Verteilung auf mehrere Gremien; Management arbeitet selbst im operativen Bereich mit	Befragung, welche Entwicklungen Eigentümer kritisch beobachtet und welche Maßnahmen er wann ergreifen würde
Informationssystem und Kommunikation oft einfache Systeme und wenig komplexe IT-Strukturen; keine schriftlichen Handbücher zu Unternehmensregelungen und Rechnungslegung	Befragung Management unterstützt Verständniserlangung hier oft besser als Einsichtnahme in schriftliche Unterlagen (sofern verfügbar).

Stand: 01.02.2023

11.2.4 Die Kontrollaktivitäten des IKS (Komponente Nr. 5 des IKS)

Kontrollaktivitäten sind die **Regelungen und Maßnahmen** im Unternehmen, die sicherstellen sollen,

- dass Anweisungen befolgt/ausgeführt werden und
- dass die Kontrollen in den restlichen 4 Bereichen des IKS richtig angewandt werden
- und schließen direkte und indirekte Kontrollen ein.

Beispiele für (automatisierte oder manuelle) Kontrollaktivitäten sind:

- Autorisierungen und Genehmigungen
- Abstimmungen
- Verifizierungen
- Funktionstrennung
- Physische oder logische Kontrollen⁷⁰

⁶⁹ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A 99ff

⁷⁰ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A 153f

Der neue ISA [DE] 315 (Revised 2019) beinhaltet eine **abschließende Aufzählung**, welche Kontrollaktivitäten für die Abschlussprüfung als **relevant** zu identifizieren und auszuwählen sind.

Hinweis:

„**Relevant**“ sind Kontrollaktivitäten, die die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene betreffen.

Zu diesen relevanten, zu prüfenden Kontrollaktivitäten gehören die folgenden Kontrollen, die sich auf die 4 Bereiche beziehen. **Kontrollen**,

1. die sich auf **bedeutsame Risiken** beziehen.
2. in Bezug auf **Journalbuchungen**.
3. deren **Funktion** der Abschlussprüfer zur Planung aussagebezogener Prüfungshandlungen prüfen möchte.
4. nach dem **Ermessen** des Prüfers.

11.2.4.1 Bedeutsame Risiken

Der Abschlussprüfer muss nach ISA [DE] 330 zwingend Prüfungshandlungen als Reaktion auf bedeutsame Risiken planen und durchführen.

Das Verständnis davon, wie das Management auf bedeutsame Risiken reagiert, unterstützt die Planung und Durchführung von aussagebezogenen Prüfungshandlungen.

11.2.4.2 Journalbuchungen

Zu beachten sind nicht standardisierte Journal-Buchungen zur Erfassung nicht wiederkehrender, ungewöhnlicher Geschäftsvorfälle oder Anpassungen.

Beachte: Mindestprüfung! Bei jeder Abschlussprüfung sind die Kontrollen der Einheit über Journalbuchungen bezogen auf das **Hauptbuch** zu identifizieren.

Regelmäßig wird dadurch ein Rückschluss darauf möglich sein, wie Geschäftsvorfälle Eingang in das **Hauptbuch** finden.⁷¹

Praxisbeispiele für Kontrollaktivitäten über Journalbuchungen:⁷²

⁷¹ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A160

⁷² F&A zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) Abschn. 4.11

Hinweis:

- **Monatliche Durchsicht** von Monatsabschlüssen und Veranlassung eventuell notwendiger Korrekturbuchungen
- **4-Augen-Prinzip** bei komplexen manuellen Buchungen
- **Vorkehrungen**, die dazu führen, dass im abschlussbezogenen Informationssystem erfasste Buchungen nur mit entsprechender Dokumentation geändert werden können
- Dass Buchungen nur durch **Berechtigte** vorgenommen werden können, dass für bestimmte Buchungen **Genehmigungen** vorliegen oder dass **unvollständige Buchungen vom System nicht verarbeitet** werden.
- Kontrollen zur **Überwachung der Übertragung** von Geschäftsvorfällen aus Nebenbüchern in das Hauptbuch

11.2.4.3 Kontrollen, deren Wirksamkeit der Abschlussprüfer prüfen möchte, um weitere aussagebezogene Prüfungshandlungen festzulegen

Die Prüfungshandlungen schließen die **Risiken** ein, für die **aussagebezogene** Prüfungshandlungen alleine **keine ausreichenden** geeigneten **Prüfungsnachweise** liefern.

(Nur) bei der ersten Variante könnten **Effizienzüberlegungen** maßgebend sein:

Sofern der Abschlussprüfer zum Schluss kommt, dass die ausschließliche Durchführung aussagebezogener Prüfungshandlungen effizienter zur Erlangung geeigneter Prüfungsnachweise ist als eine Kombination von Funktionsprüfungen und Einzelfallprüfungen, kann er **auf eine Aufbauprüfung verzichten**.⁷³

11.2.4.4 Kontrolle nach dem Ermessen des Prüfers

Prüfungshandlungen, die der Abschlussprüfer nach seinem **Ermessen** für angemessen hält, um ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen.

Zum **Beispiel**:⁷⁴

- Kontrollen, die im Spektrum inhärenter Risiken „höhere“ aber nicht bedeutsame Risiken behandeln
- Kontrollen zur Abstimmung von Haupt- und Nebenbuch
- komplementäre Kontrollen einer Einheit bei Nutzung eines externen Dienstleisters

⁷³ F&A zu ISA [DE] 3150 (Revised 2019), Abschn. 4.9

⁷⁴ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A165

Nur für diese 4 Kontrollaktivitäten ist die **Ausgestaltung und die Implementierung** zu beurteilen. Dafür kommen folgende Prüfungshandlungen in Betracht:

- Befragung des Personals der Einheit (ausschließlich Befragung: nicht ausreichend!)
- Beobachtung der Anwendung bestimmter Kontrollen
- Einsichtnahme in Dokumente und Berichte

Für Zwecke der Aufbauprüfung kann der Abschlussprüfer auch die Erkenntnisse aus einem „**Walk-Through**“ nutzen: ⁷⁵

Hinweis:

„**Walk-Through**“ = **Nachvollziehen eines Geschäftsvorfalles** von seiner Entstehung bis zur Abbildung im Abschluss.

Er gibt Erkenntnisse darüber, ob der **Prozess tatsächlich so abläuft und ob identifizierte Kontrollen tatsächlich** so gehandhabt werden, wie vom Mandanten beschrieben bzw. erläutert.

Mindestumfang der zu prüfenden Kontrollaktivitäten (Skalierung)

Sofern **eine kleine, überschaubare Einheit** zu prüfen ist, könnte es sein, dass nur eine Kontrollaktivität zu prüfen ist. ISA 315 (Revised 2019) nennt dazu ein Beispiel:

„Bei der Abschlussprüfung einer **weniger komplexen Einheit** kann es sein, dass

- das **Informationssystem** der Einheit **nicht komplex** ist und
- der Abschlussprüfer **nicht plant**, sich auf die **Wirksamkeit** der Funktion der Kontrollen zu verlassen;
- **keine bedeutsamen Risiken** oder
- **andere Risiken** wesentlicher falscher Darstellungen identifiziert hat, für die es notwendig ist, dass der Abschlussprüfer die Ausgestaltung der Kontrollen beurteilt und feststellt, dass sie implementiert wurden.

Bei einer solchen Abschlussprüfung kann der Abschlussprüfer feststellen, dass es **außer den Kontrollen der Einheit über Journalbuchungen keine anderen identifizierten Kontrollen** gibt.“

Somit hat der Abschlussprüfer bei jeder noch so kleinen Abschlussprüfung **mindestens** den **Aufbau und Implementierung der Kontrollen über Journalbuchungen** zu prüfen.

⁷⁵ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A136

Hinweis:

Das Beispiel geht aber nur auf „Kontrollaktivitäten“ ein. Dies **befreit nicht davon**, dass daneben dennoch **ein Verständnis der übrigen 4 IKS-Komponenten zu gewinnen** ist!

Weitere Komponenten des IKS sind **nur dann zu prüfen**, wenn sich der Prüfer auf diese Kontrollen als **Prüfungsnachweise** stützen will.

Zur Unterstützung der Gewinnung eines Verständnisses der Komponenten des IKS und des IT-Systems gibt es **im ISA [DE] 315 (Revised 2019)** zwei Anlagen, die als **Arbeitshilfen** verwendet werden können:

- **Anlage 3** „Verständnis vom IKS der Einheit“

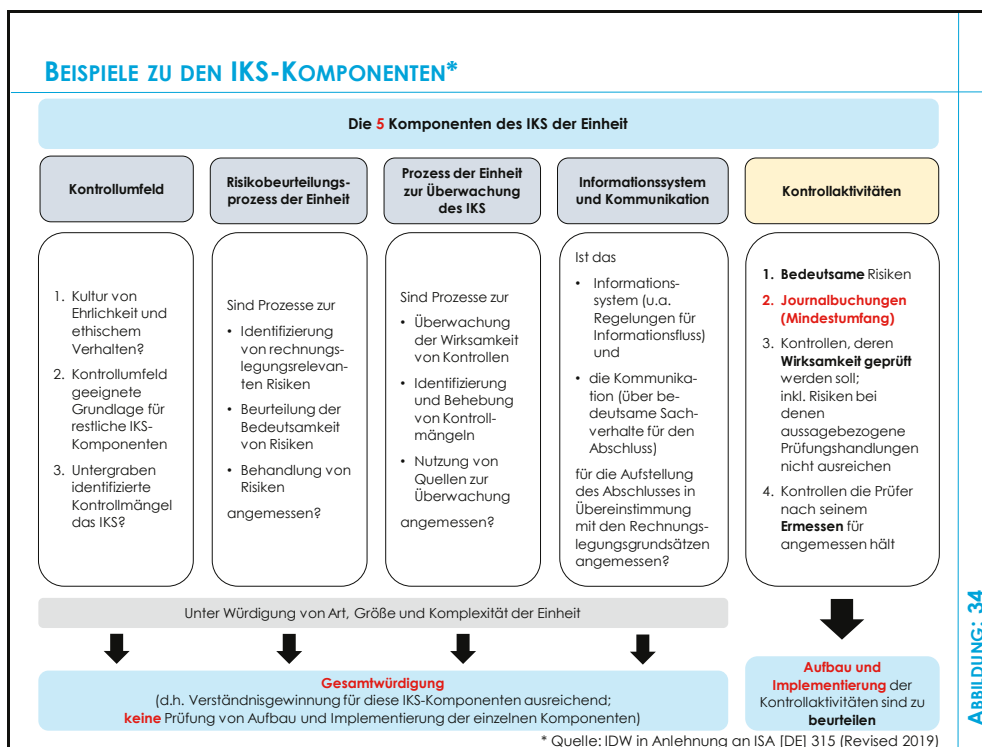


Abbildung 34: Mindestumfang der zu prüfenden IKS-Komponenten

11.2.5 Informationssystem und Kommunikation

Im Rahmen der Risikobeurteilung muss der Abschlussprüfer auch ein Verständnis von dem im Unternehmen eingesetzten Informationssystem und der Art und Weise der Kommunikation erlangen. Aufgrund der Bedeutung der Berücksichtigung der **IT-Risiken** haben wir diesem Thema ein eigenes Kapitel gewidmet.

Stand: 01.02.2023

11.2.6 Kontrollmängel

Nachdem der Abschlussprüfer jede der oben beschriebenen Komponente des IKS verstanden und beurteilt hat, hat er festzustellen, ob er Kontrollmängel identifiziert hat.

Hinweis:

Ein **Kontrollmangel** würde vorliegen, wenn er feststellen sollte, dass einzelne Regelungen im Unternehmen in einzelnen Bestandteilen oder auch im Ganzen **nicht der Art und den Umständen des Unternehmens angemessen** sind.


Sofern der Abschlussprüfer einen oder mehrere Kontrollmängel festgestellt hat, hat er dessen Auswirkungen auf den Abschluss und damit auch auf die **weitere Planung von Prüfungshandlungen** zu beurteilen.




siehe
Anlagen-
band

S. #206

11.3 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 11:**  „Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung [zu Schritt 1 von 10]“

11.4 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema

- **AUDfit®-Handout 1:**  „Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) [Schritte 1-10] – Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben“

S. #253

Seite #127

THEMA 12: Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

12. Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen [zu Schritt 4 bis 10]⁷⁶

	Seite	
12.1	Warum unterscheiden die ISA zwischen den Risiken auf Abschlussebene und auf Aussageebene [zu Schritt 4 + 5 von 10]	#129
12.1.1	Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene [zu Schritt 4 von 10]	#129
12.1.2	Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene [zu Schritt 5 von 10]	#131
12.1.3	Beurteilung des inhärenten Risikos	#134
12.1.4	Konzept „Spektrum inhärenter Risiken“ [zu Schritt 5 von 10]	#135
12.2	Bedeutsame Risiken [zu Schritt 5 + 8 von 10]	#140
12.2.1	Neue Definition des „bedeutsamen Risikos“	#140
12.2.2	Feststellung der bedeutsamen Risiken	#141
12.2.3	Beispiele für erhöhte und damit evtl. bedeutsame Risiken können sein	#141
12.2.4	Reaktionen auf bedeutsame Risiken	#142
12.2.5	Prüferische Handlungen bei bedeutsamen Risiken (Auswahl)	#142
12.3	Risiken, die aussagebezogen allein nicht geprüft werden können (Fall der Unmöglichkeit)	#142
12.4	Beurteilung des Kontrollrisikos	#143
12.5	Beurteilung der aus den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise	#145
12.6	Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussabgaben, die nicht bedeutsam aber wesentlich sind [zu Schritt 8 von 10]	#145
12.7	Fortlaufende Anpassung der Risikobeurteilung [zu Schritt 9 von 10]	#145
12.8	Verpflichtende Dokumentationsbestandteile [zu Schritt 10 von 10]	#145
12.9	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#146
12.10	AUDfit®-Handouts zu diesem Thema	#146

PH 12

HO 1

⁷⁶ Schritt 1-10 vgl. AUDfit®-Handout 1

Nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) sind nur die Risiken für wesentliche falsche Darstellungen zu identifizieren (und zu dokumentieren), für die eine **reelle Möglichkeit** besteht, sowohl **aufzutreten** als auch **wesentlich** zu sein.⁷⁷

Damit eine geeignete Grundlage für die der Identifizierung folgende Beurteilung der Risiken sowie für die Planung weiterer Prüfungshandlungen geschaffen werden kann, sind die Risiken für wesentliche falsche Darstellungen wie folgt zu **kategorisieren**:⁷⁸

- Liegt ein **Risiko auf Aussageebene** oder **auf Abschlussebene** vor?
- Liegt ein Risiko vor, **bei dem aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise** erbringen?
- Liegt ein **bedeutsames Risiko** vor?

12.1 Warum unterscheiden die ISA zwischen den Risiken auf Abschlussebene und auf Aussageebene [zu Schritt 4 + 5 von 10]

Die Unterscheidung dieser beiden Risikokategorien ist notwendig, weil der Abschlussprüfer je nach Kategorie unterschiedlich darauf reagieren muss.

12.1.1 Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene [zu Schritt 4 von 10]

Diese Risiken beziehen sich **auf den Abschluss als Ganzes** und können möglicherweise **eine Vielzahl an Aussagen** betreffen.

Sie werden in der Regel

- durch **qualitative Umstände in den Unternehmen** verursacht und
- betreffen eine ganze Reihe von Abschlussposten oder
- vergrößern die Risiken auf Aussageebene.

Auf derartige Risiken kann der **Abschlussprüfer in allgemeiner Form** reagieren.

⁷⁷ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A186

⁷⁸ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 28.1, 32, 33

RISIKEN WESENTLICHER FALSCHER DARSTELLUNGEN AUF ABSCHLUSSEBENE	
Beispiele für Risiken auf Abschlussebene	
Außerkräftsetzung des IKS durch das Management	
Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit	
Mangel an Kompetenz des Managements	
Umfangreiche gesellschaftsrechtliche Umstrukturierungen (z. B. Verschmelzungen, Spaltungen)	
Mangelhaftes Kontrollumfeld	
Änderungen rechtlicher Vorschriften mit erheblicher Auswirkung auf Geschäftstätigkeit (z. B. Ausfuhrbeschränkungen; Umweltauflagen)	
↓	
Allgemeine Reaktionen (Auszug)	
Einsatz von Spezialisten oder erfahrener Prüfer	
Einplanung vermehrter Prüfungszeit oder Anpassung zeitliche Planung	
Erhöhung Aufmerksamkeit des Prüfungsteams für die relevanten Risikoursachen (z. B. Teambesprechungen)	
Besondere Qualitätssicherungsmaßnahmen (z. B. Hinzuziehung Spezialisten)	
Ausdehnung von Einzelfallprüfungen bzw. Ersetzung derer durch analytische Prüfungen	
Datenanalysetechniken oder überraschende Prüfungshandlungen über Vielzahl von Prüffeldern hinweg	

ABBILDUNG: 35

Abbildung 35: Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene⁷⁹

Für die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene muss der Abschlussprüfer beurteilen,

- ob sie die Beurteilung der **Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene beeinflussen** und
- **die Art und den Umfang ihrer umfassenden Auswirkungen** auf den Abschluss und der notwendigen Reaktionen darauf.

Beispiel:⁸⁰

- Hohe operative Verluste und Liquiditätsprobleme
 - Notwendigkeit der Zuführung bislang noch nicht gesicherter Finanzierungsmittel
 - Risiko auf Abschlussebene: **Gefährdung Going Concern**
- Ggf. Notwendigkeit zur Bilanzierung nach **Liquidationswerten**; Dies hätte **Auswirkungen auf sämtliche Aussagen** des Abschlusses.

⁷⁹ Vgl. F&A: Zur Risikoidentifikation und -beurteilung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) bzw. IDW PS 261 n.F., Abschn. 5.2

⁸⁰ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A 195

12.1.2 Risiken wesentlicher falscher Darstellung auf Aussageebene [zu Schritt 5 von 10]

Die Risiken auf Aussageebene betreffen in der Regel einzelne **Prüffelder**.

Der Abschlussprüfer hat zu analysieren, **welche Möglichkeiten wesentlicher falscher Darstellungen** bei den verschiedenen Abschlussbestandteilen und ihren zugehörigen Angaben hinsichtlich

- Ansatz
- Bewertung
- Darstellung

auftreten können.

Auf diese Risiken kann der Abschlussprüfer durch die Auswahl ausreichender und geeigneter **aussagebezogener Prüfungshandlungen bzw. Funktionsprüfungen** reagieren.

Bei der Prüfung von Abschlüssen ist stets zu berücksichtigen, dass das **Management** mit der Vorlage eines zu prüfenden Abschlusses eine Aussage dahingehend macht, dass der Abschluss in Übereinstimmung mit den einschlägigen Rechnungslegungsvorschriften aufgestellt wird.

Damit **macht** das **Management** hinsichtlich der einzelnen Bestandteile des Abschlusses und damit zusammenhängenden Angaben **Aussagen**.

Zur Einschätzung des **Risikos wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene** hat der Prüfer **je Prüffeld** zu entscheiden, **welche Fehlermöglichkeiten** im Hinblick auf die **einzelnen Aussagen** bestehen.

Er hat zu beurteilen, bei welchen Aussagen

- das Risiko als **wesentlich** für falsche Darstellungen einzustufen ist (**relevante Aussagen**), und
- die Wahrscheinlichkeit einer falschen Darstellung **so gering** ist, dass keine weitere Beurteilung, bzw. keine weiteren Prüfungshandlungen, notwendig sind.

Bei den Aussagen werden folgende beiden **Kategorien** unterschieden:

1. Aussagen zu **Arten von Geschäftsvorfällen und Ereignissen**, sowie damit verbundene **Abschlussangaben**

Für die Risikoeinschätzung beziehen sich die „Arten von Geschäftsvorfällen“ auf Prüfungszeiträume und somit auf Stromgrößen.

Daher können sie insbesondere mit den **einzelnen Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung** gleichgesetzt werden.⁸¹

Diese Gruppierung der Aussagen bezieht sich auf die **laufende Buchführung**.

In **Deutschland** ist die Buchführung stets nach § 317 Abs. 1 HGB Gegenstand der Abschlussprüfung.

In den **internationalen Standards** gibt es hingegen keine gesetzliche Prüfungspflicht für die Buchführung.

Der Jahresabschluss und die Kontensalden zum Jahresende basieren jedoch auf einer ordnungsgemäßen Buchführung, sodass deren Prüfung auch für internationale Gesellschaften einbezogen wird.

2. Aussagen zu **Kontensalden** (zum Jahresende) und damit verbundene **Abschlussangaben**

Der Begriff „Kontensalden“ wird im Kontext dieser Aussagekategorien dem Bereich der Prüfungszeitpunkte bzw. Bestandsgrößen zugeordnet. Damit werden vorwiegend **die Bilanzposten** unter diese Aussagekategorie subsumiert.⁸²



Abbildung 36: Kategorien von Aussagen

⁸¹ Vgl. F&A zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) Abschn. 2.8

⁸² Vgl. F&A zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) Abschn. 2.8

ISA [DE] 315 (REVISED 2019): KATEGORIEN VON AUSSAGEN			
Aussagen zu Arten von Geschäftsvorfällen und Ereignissen sowie damit verbundene Abschlussangaben		Aussagen zu Kontensalden sowie damit verbundene Abschlussangaben	
Eintritt	Aufgezeichnete oder angegebene Geschäftsvorfälle und Ereignisse haben stattgefunden und sind der Einheit zuzurechnen	Vorhandensein	Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche sind vorhanden
Vollständigkeit	Sämtliche aufzeichnende Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden aufgezeichnet bzw. Angaben dazu wurden aufgenommen	Rechte und Verpflichtungen	Einheit hält die Rechte an / hat Kontrolle über Vermögenswerte; Schulden sind Verpflichtungen der Einheit
Genauigkeit	Beträge und andere Daten wurden angemessen aufgezeichnet und entspr. Angaben angemessen bewertet und beschrieben	Vollständigkeit	Sämtliche aufzeichnende Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche wurden aufgezeichnet inkl. entspr. Angaben
Periodenabgrenzung	Aufzeichnung in der richtigen Berichtsperiode	Genauigkeit Bewertung Zuordnung	Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche sind mit angemessenen Beträgen aufgenommen; evtl. Bewertungs- und Zuordnungsanpassungen angemessen aufgezeichnet und entspr. Angaben angemessen bewertet
Kontenzuordnung	Aufzeichnung in den richtigen Konten	Ausweis	Ausweis auf den richtigen Konten
Darstellung	Angemessene (Dis-)/Aggregation und klare Beschreibung und entspr. Angaben relevant und verständlich	Darstellung	Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapitalansprüche; angemessene (Dis-)/Aggregation und klare Beschreibung und entspr. Angaben relevant und verständlich

ABBILDUNG: 37

Abbildung 37: Kategorien von Aussagen nach ISA [DE] 315 (Revised 2019), A 190⁸³

Je Prüffeld ist in der Praxis **nur ein Teil** der Aussagen **relevant**:

BEISPIELE ZU DEN KATEGORIEN VON AUSSAGEN		
Prüffeld: Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		
Aussagen	Feststellungen beim zu prüfenden Unternehmen	Risiko wesentlicher falscher Darstellungen?
Vollständigkeit	Massentransaktionen	Ja
Rechte und Verpflichtungen	Wirtschaftliche Zugehörigkeit der Forderungen zum Unternehmen ist eindeutig	Nein
Vorhandensein	Zweifelsfragen hinsichtlich Umsatzrealisierung in Vorjahren	Ja
Bewertung	Regelmäßiger Einzelwertberichtigungsbedarf in den Vorjahren	Ja
Ausweis	Bilanzielle Darstellung der Forderungen eindeutig	Nein

ABBILDUNG: 38

Abbildung 38: Beispiele zu den Kategorien von Aussagen⁸⁴

⁸³ „Vorhandensein“ bezieht sich auf Bestandsgrößen (Bilanz), während „Eintritt“ sich auf Stromgrößen bzw. einzelne Geschäftsvorfälle (GuV und Anhangangaben) bezieht (vgl. F&A zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) bzw. IDW PS 261 n.F. Tz. 5.5.)

Die Feststellung von

- **relevanten** Aussagen und der
- **bedeutsamen Arten** von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben

bildet die Grundlage für den **Umfang des Verständnisses** des Abschlussprüfers **vom Informationssystem der Einheit**, welches wiederum bei der Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen unterstützen kann.⁸⁵

Bedeutsame Abschlussangaben können **sowohl quantitative** als auch **qualitative Aspekte** haben, wie z. B.

- Liquiditäts- und Kreditverpflichtungen in finanzieller Notlage
- Ereignisse oder Umstände, die zur Erfassung eines Wertminderungsaufwands geführt haben
- Hauptquellen von Schätzunsicherheiten inkl. Zukunftsprognosen
- nahestehende Personen und Transaktionen mit diesen⁸⁶

12.1.3 Beurteilung des inhärenten Risikos

Wurden die Risiken wesentlicher falsche Darstellungen **identifiziert**, sind diese Risiken **zu beurteilen**:

Für jedes Risiko ist

- die **Wahrscheinlichkeit** des Eintritts und
- das mögliche **Ausmaß** der falschen Darstellung zu beurteilen.

Die Kombination von Wahrscheinlichkeit des Eintritts und des Ausmaßes des potentiellen Fehlers im Abschluss beeinflussen die Einschätzung, **wo im Spektrum der inhärenten Risiken** das zu beurteilende Risiko liegt. Dies wiederum liefert dem Prüfer wichtige Hinweise zur Planung weiterer Prüfungshandlungen.

Der Abschlussprüfer muss dabei berücksichtigen, **wie** und **in welchem Maße**

- **inhärente Risikofaktoren** die Anfälligkeit von Abschlussausagen für falsche Darstellungen beeinflussen und
- die **Risiken** wesentlicher falscher Darstellungen **auf Abschlussene** die Beurteilung des inhärenten Risikos für Risiken wesentlicher falscher Darstellungen **auf Aussageebene beeinflussen**.⁸⁷

⁸⁴ Vgl. F&A zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) bzw. IDW PS 261 n.F. Tz. 5.4

⁸⁵ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A202

⁸⁶ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A204

⁸⁷ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 31

Der Prüfer hat weiterhin festzustellen, ob

- die identifizierten Risiken **bedeutsame Risiken** darstellen und
- ob aussagebezogene Prüfungshandlungen allein **keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise** für jedes der Risiken auf Aussageebene liefern können.⁸⁸

12.1.4 Konzept „Spektrum inhärenter Risiken“ [zu Schritt 5 von 10]

Der Abschlussprüfer hat im Rahmen seiner Abschlussprüfung seine Prüfungsaktivitäten so zu planen und durchzuführen, dass er nach Beendigung seiner Tätigkeit jeweils zu einem Prüfungsurteil kommt und erklärt, ob der **Jahresabschluss** und der **Lagebericht** als Ganzes frei von wesentlichen falschen Darstellungen sind.

Dabei muss das **Risiko**, dass er ein positives Prüfungsurteil abgibt, obwohl im Jahresabschluss wesentliche falsche Darstellungen enthalten sind, **auf ein akzeptables Niveau reduziert** werden.

Zu Beginn muss sich der Prüfer demnach mit dem **Prüfungsrisiko** befassen, um daraus eine risikoorientierte Prüfungsstrategie zu entwickeln und adäquate Prüfungshandlungen festzulegen.

12.1.4.1 Inhärente Risiken

Das inhärente Risiko ist unabhängig von der Prüfung und wohnt dem Prüffeld sozusagen inne.

Es handelt sich um **Ereignisse und Umstände**, die zum Vorliegen von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen führen können. Um diese Ereignisse und Umstände überhaupt identifizieren zu können, muss sich der Abschlussprüfer ein Verständnis von der Einheit, seinem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen verschaffen.

In **Anlage 2** zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) ist eine exemplarische Aufzählung von inhärenten Risikofaktoren aufgeführt.

Dabei werden **inhärente Risikofaktoren** definiert als

- **Merkmale** von Ereignissen oder Umständen,
- die **vor** Berücksichtigung von Kontrollen
- die **Anfälligkeit** für falsche Darstellungen – sei es aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern –
- **einer Aussage** über eine Art von
 - Geschäftsvorfällen
 - Kontensalden

⁸⁸ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 32 f

- o Abschlussangaben beeinflussen.

Hinweis:

Interne Kontrollen finden bei der Einschätzung des inhärenten Risikos **keine Berücksichtigung!**

(Diese sind im Rahmen der Beurteilung des Kontrollrisikos gesondert zu betrachten.)

12.1.4.2 **Inhärente Risikofaktoren**

Inhärente Risikofaktoren können **qualitativ** oder **quantitativ** sein und schließen folgende **Kategorien** ein:

INHÄRENTE RISIKOFAKTOREN	
Qualitative inhärente Risikofaktoren	Quantitative inhärente Risikofaktoren
<p>Komplexität Durch die Art oder die Weise der Erstellung von Informationen</p> <p>Subjektivität Aufgrund von Beschränkungen in der Verfügbarkeit von Wissen und Informationen: subjektive Auswahl oder Beurteilung von Informationen für den Abschluss</p> <p>Veränderung Ereignisse/Umstände, die sich im Zeitablauf verändern, wirken sich einzelne Abschlussinformationen aus</p> <p>Unsicherheit Informationen basieren nicht ausschließlich auf Grundlage von ausreichend präzisen und umfassend nachprüfbaren Daten</p> <p>Anfälligkeit für falsche Darstellungen aufgrund einer einseitigen Ausrichtung des Managements oder – sofern sie das inhärente Risiko beeinflussen – anderer Risikofaktoren für dolose Handlungen</p>	<p>Quantitative oder qualitative Bedeutsamkeit der Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben</p> <p>Das Volumen oder die Uneinheitlichkeit in der Zusammensetzung der in der Art von Geschäftsvorfällen oder Kontensalden zu verarbeitenden oder der in den Abschlussangaben widerzuspiegelnden Gegenstände</p>

ABBILDUNG: 39

Abbildung 39: Inhärente Risikofaktoren

Eine umfangreiche Erläuterung zu den inhärenten Risikofaktoren findet sich in **Anlage 2 zu ISA [DE] 315 (Revised 2019)**.

12.1.4.3 **Verschiedenartige Ausprägungen der Risikofaktoren**

Analog zu den Aussagen einzelner Prüffelder kann auch hier die Ausprägung der einzelnen Risikofaktoren sehr unterschiedlich ausgestaltet sein.

Die **inhärenten Risikofaktoren** beeinflussen die Anfälligkeit von Aussagen für falsche Darstellungen, indem sie

- die **Wahrscheinlichkeit** des Auftretens einer falschen Darstellung oder

Stand: 01.02.2023

- das **Ausmaß** der falschen Darstellung, falls sie auftritt, beeinflussen.

Ein Verständnis von diesen Zusammenhängen kann den Abschlussprüfer in die Lage versetzen, eine vorläufige Einschätzung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen vorzunehmen.

12.1.4.4 Beurteilung inhärentes Risiko innerhalb einer Bandbreite

Das inhärente Risiko, das sich auf ein bestimmtes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen bezieht, stellt eine Beurteilung innerhalb einer **Bandbreite**, von niedriger zu höher, im **Spektrum inhärenter Risiken** dar.

Der Prüfer kann die Einordnung z. B. in **niedrig, mittel, hoch** oder auf einer **Skala von 1 bis 10** vornehmen.

Das Ergebnis dieser Einschätzung ist das „Risiko wesentlicher falscher Darstellungen“.

Wo genau **das inhärente Risiko in dieser Bandbreite** anzusetzen ist, kann variieren in Abhängigkeit von

- Art, Größe und Komplexität der Einheit
- beurteilte Wahrscheinlichkeit und das
- beurteilte Ausmaß der falschen Darstellung und
- den inhärenten Risikofaktoren

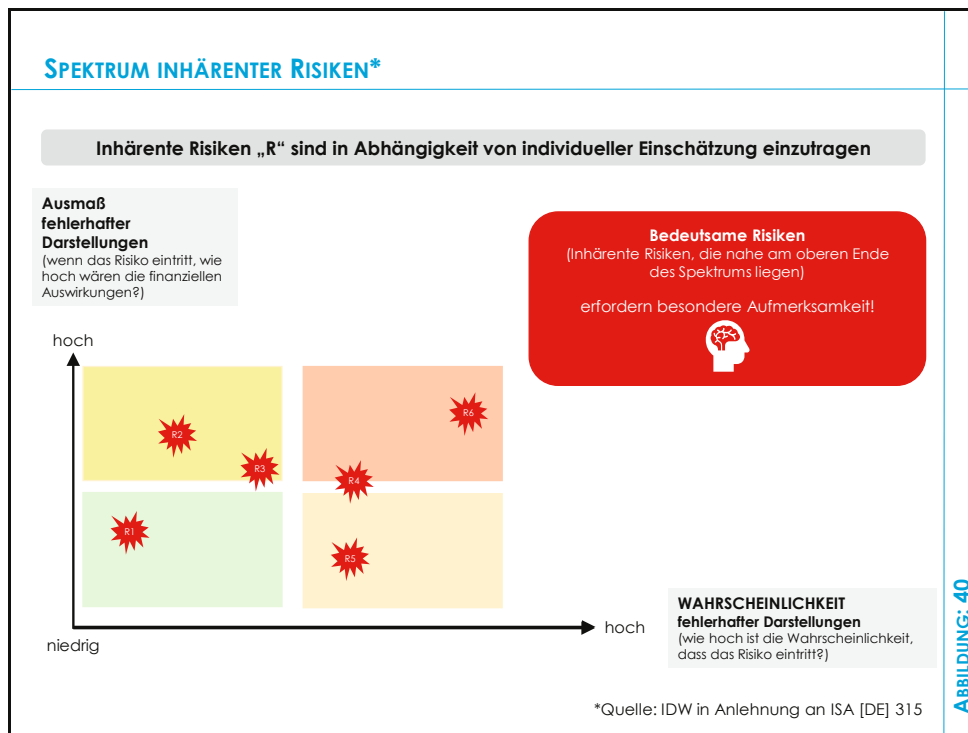


Abbildung 40: Spektrum inhärenter Risiken

Stand: 01.02.2023

Auf der Grundlage der **Beurteilung** der inhärenten Risiken innerhalb von Kategorien entlang des Spektrums kann der Prüfer Risiken wesentlicher falscher Darstellungen festlegen.

12.1.4.5 Einstufung als bedeutsames Risiko

Der Abschlussprüfer hat weiterhin festzustellen, ob etwaige beurteilte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen **bedeutsame Risiken** sind.

Dabei hat er diejenigen beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu identifizieren, die im Spektrum inhärenter Risiken nahe am oberen Ende liegen.

Diese Beurteilung erfolgt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers.

Den so identifizierten **bedeutsamen Risiken** kann somit **mehr Aufmerksamkeit** bei der Prüfung gewidmet werden.⁸⁹

Zusammenfassend kann der **Prozess** durch folgendes Schaubild dargestellt werden:

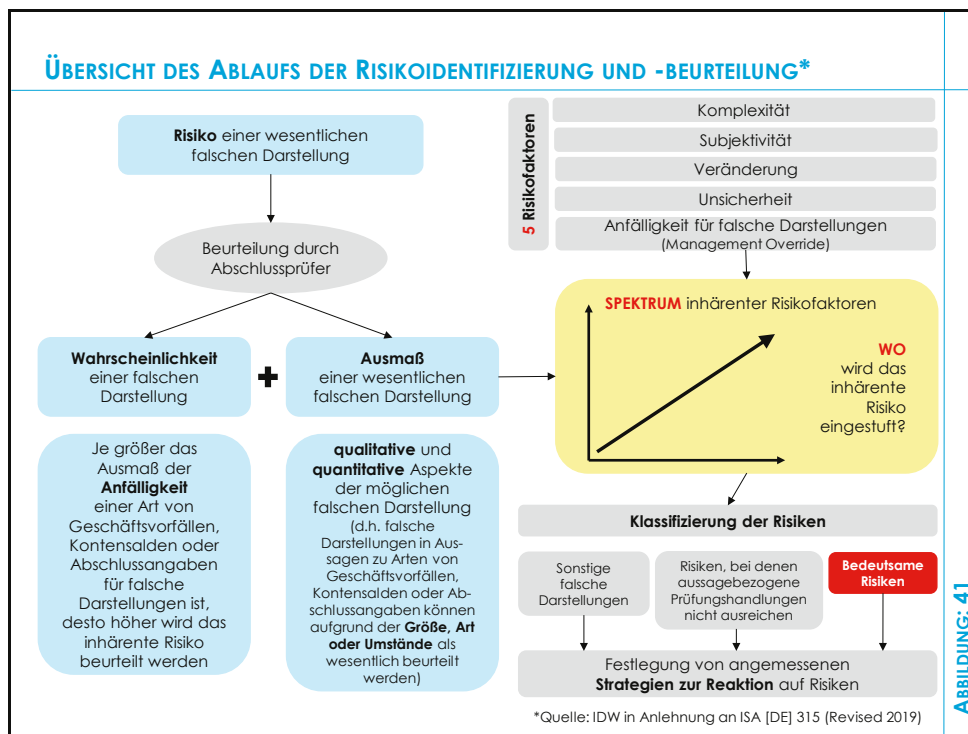


Abbildung 41: Übersicht des Ablaufs der Risikoidentifikation und -beurteilung

Die **inhärenten Risikofaktoren** können somit in **vier Phasen** des Risikoidentifikations- und -beurteilungsprozesses **von Bedeutung** sein:

⁸⁹ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A 218 ff.

Phase 1:

Bei der Erlangung eines Verständnisses über das zu prüfende Unternehmen⁹⁰

Neben dem allgemeinen Verständnis vom Unternehmen und seinem Umfeld, den Leistungskennzahlen und den Rechnungslegungsgrundsätzen muss der Abschlussprüfer sich ein Verständnis darüber verschaffen, **wie** sich die einzelnen **inhärenten Risikofaktoren auf die Abschlussinhalte** wie z. B. Vollständigkeit, Existenz, Bewertung einzelner Abschlusspositionen auswirken.

Phase 2:

In Bezug zu Risiken auf Aussageebene (betrifft das gesamte Unternehmen)

Bei der Beurteilung, **ob und in welcher Höhe Risiken** wesentlicher falscher Darstellungen auf **Aussageebene** bestehen⁹¹

Phase 3:

In Bezug zu Risiken Abschlusspositionen

Der Abschlussprüfer muss bei der Beurteilung von **Wahrscheinlichkeit und Ausmaß** von identifizierten inhärenten Risiken berücksichtigen, wie und in welchem Ausmaß die inhärenten Risikofaktoren sich auf die Anfälligkeit relevanter Aussagen für falsche Darstellungen jeweils auswirken.

Diese Betrachtung unterstützt die Einschätzung, **bei welchen Abschlusspositionen** relevante falsche Darstellungen bestehen **und wie hoch** die korrespondierende Risiken sind.

Phase 4:

Identifizierung bedeutsamer Risiken⁹²

Die Einschätzung der inhärenten Risikofaktoren

- in Bezug auf die Wahrscheinlichkeit des Eintritts und
- hinsichtlich des Ausmaßes des Risikos einer falschen Darstellung

kann dazu führen, dass das Risiko **nahe am oberen Ende des Spektrums des inhärenten Risikos** liegt.

Zusammenfassend stellt sich die Einschätzung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen wie folgt dar:

⁹⁰ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 19c

⁹¹ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 31a

⁹² Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12i i. V. m. Tz. 32



Abbildung 42: Einschätzung von Fehlerrisiken

Beispiel:

Prüfung des **Vorhandenseins** im Verkaufsprozess.

Der Prüfer kann die Kontrollen auf ihre Wirksamkeit hin untersuchen, die die Vollständigkeit gewährleisten sollen (Systemprüfung).

Zur Prüfung des **Vorhandenseins** von Forderungen können Saldenbestätigungen eingeholt werden.

12.2 Bedeutsame Risiken [zu Schritt 5 + 8 von 10]**12.2.1 Neue Definition des „bedeutsamen Risikos“⁹³**

Ein „**bedeutsames Risiko**“ liegt bei einem identifizierten Risiko wesentlicher falscher Darstellungen vor, für das

- aufgrund des Ausmaßes, in dem sich die inhärenten Risikofaktoren auf die **Kombination**
 - aus der **Wahrscheinlichkeit** des Eintritts einer falschen Darstellung und
 - dem Ausmaß** der potenziellen falschen Darstellung, sofern diese eintritt,
 - die **Beurteilung** des inhärenten Risikos **nahe am oberen Ende des Spektrums inhärenter Risiken** liegt; oder

⁹³ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12 (I)

2. in Übereinstimmung mit den **Anforderungen anderer ISA [DE] als bedeutsames Risiko** zu behandeln ist.⁹⁴

Nachfolgend seien hier einige Beispiele genannt:

- Risiken wesentlicher falscher Angaben aufgrund **doloser Handlungen** (vgl. ISA [DE] 240, Tz. 28)
- Möglichkeit, dass das Management Kontrollen außer Kraft setzt (**Management Override**) (vgl. ISA [DE] 240, Tz. 32)
- Bedeutsame **Transaktionen mit nahestehenden Personen**, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit stattfinden (vgl. ISA [DE] 550, Tz. 18)

12.2.2 Feststellung der bedeutsamen Risiken

Die Feststellung kann auf einer vorläufigen Einschätzung von **erhöhten inhärenten Risiken** basieren.

Diese bildet die Grundlage für die Würdigung, welche Risiken **nahe am oberen Ende des Spektrums** inhärenter Risiken liegen.

Die Nähe zum oberen Ende des Spektrums **kann variieren**

- von Mandant zu Mandant
- von Jahr zu Jahr.

Die Feststellung, welche Risiken nahe am oberen Ende des Spektrums liegen, ist abhängig vom

- pflichtgemäßen Ermessen oder
- von der Art des Risikos, für die festgelegt ist, dass sie in Übereinstimmung mit den Anforderungen eines **anderen ISA als bedeutsames Risiko** zu behandeln sind.

12.2.3 Beispiele für erhöhte und damit evtl. bedeutsame Risiken können sein

1. Geschäftsvorfälle mit **mehreren Bilanzierungsmöglichkeiten** (Subjektivität)
2. **Schätzwerte** mit hoher Schätzunsicherheit oder komplexen Schätzmodellen
3. **Komplexe Datenerfassung und -verarbeitung** als Grundlage der Abschlussdaten
4. Kontensalden oder Abschlussangaben mit **komplexen Berechnungen**
5. **Interpretationsmöglichkeiten** bei **Rechnungslegungsprinzipien**

⁹⁴ Vgl. ISA [DE] 240, Tz. 26-28 und ISA [DE] 550 „nahestehende Personen“, Tz. 18

6. **Grundlegende Änderungen der Geschäftstätigkeit**, die zu Änderungen im Rechnungswesen führen können (z. B. Akquisitionen, Fusionen)

12.2.4 Reaktionen auf bedeutsame Risiken

Stellt der Abschlussprüfer bedeutsame Risiken fest, hat er diesen Risiken durch die Durchführung bestimmter erforderlicher Reaktionen zusätzliche Aufmerksamkeit zu widmen.

12.2.5 Prüferische Handlungen bei bedeutsamen Risiken (Auswahl)

1. **Kontrollen**, die bedeutsame Risiken behandeln, sind verpflichtend zu **identifizieren** und deren **Wirksamkeit** zu beurteilen
2. **Überzeugendere Prüfungsnachweise** einholen, je höher das Risiko ist
3. **Kommunikation** mit den für die Überwachung Verantwortlichen bezüglich der bedeutsamen Risiken
4. Bedeutsame Risiken können **besonders wichtige Prüfungssachverhalte** sein, die besondere Aufmerksamkeit erfordern⁹⁵
5. Zeitgerechte Durchsicht der Prüfungsdokumentation durch den Auftragsverantwortlichen erlaubt eine **zeitgerechte Lösung** bedeutsamer Risiken⁹⁶
6. Falls sich das bedeutsame Risiko auf einen Teilbereich im Rahmen einer Konzernabschlussprüfung bezieht: verstärkte **Einbindung des für die Konzernabschlussprüfung Verantwortlichen**⁹⁷

12.3 Risiken, die aussagebezogen allein nicht geprüft werden können (Fall der Unmöglichkeit)

Bei einer

- **großen Anzahl** routinemäßiger Geschäftsvorfälle,
- die einer hoch **automatisierten Verarbeitung** unterliegen und entsprechend
- eine große Informationsmenge
- ausschließlich in **elektronischer Form** ausgelöst, aufgezeichnet, verarbeitet oder darüber berichtet wird,

kann es **unmöglich** sein, die Risiken **alleine durch aussagebezogene Prüfungshandlungen** zu erfassen.

⁹⁵ Vgl. ISA 701 Tz. 9 bzw. IDW PS 401 n.F. (10.2021) Tz. 12

⁹⁶ Vgl. IDW QS 1 Tz. 134 bzw. ISA 220 Tz. 17 und A19

⁹⁷ Vgl. ISA [DE] 600 Tz. 30 und 31

In solchen Fällen kann eine hinreichende Prüfungssicherheit nur dann erzielt werden, wenn die **engerichteten Kontrollen** zur Sicherstellung der Genauigkeit und Vollständigkeit auch tatsächlich **wirksam** sind, d. h. die **Funktion sichergestellt** ist.

Umgekehrt kann das Risiko unsachgemäßer Beeinflussung von Informationen und deren Nichtaufdeckung umso größer sein, wenn eingerichtete Kontrollen nicht wirksam sind, d. h. die Kontrollen nicht funktionieren.

Aus diesem Grund sind bei dieser Art von Risiken **zwingend die Wirksamkeit der internen Kontrollen** zu prüfen, auch für den Fall, dass Prüfungsnachweise möglicherweise ausschließlich in elektronischer Form verfügbar sind.

Neu – im Vergleich zum bisherigen ISA 315 – **ist**, dass diese **Risiken** als solche **explizit zu kennzeichnen** und in die **Prüfungsdokumentation** aufzunehmen sind.

Inhaltlich ergeben sich im Vergleich zum bisherigen ISA [DE] 315 keine Änderungen.

Vielmehr ist nun explizit zu dokumentieren, welche der „**kontrollbasiert**“ **geprüften Risiken** (für die die Wirksamkeit des IKS geprüft wurde)

- „**zwingend**“ (weil sie gar nicht allein aussagebezogen geprüft werden können) oder
- „**freiwillig**“ (Ermessensentscheidung des Prüfers) so geprüft wurden.

12.4 Beurteilung des Kontrollrisikos

Bei den identifizierten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hat der Abschlussprüfer das

- inhärente Risiko und
- Kontrollrisiko stets **gesondert** zu beurteilen.

Nur wenn der Abschlussprüfer **plant, die Wirksamkeit** der Funktion einer Kontrolle **zu prüfen**, hat er das **Kontrollrisiko zu beurteilen**.

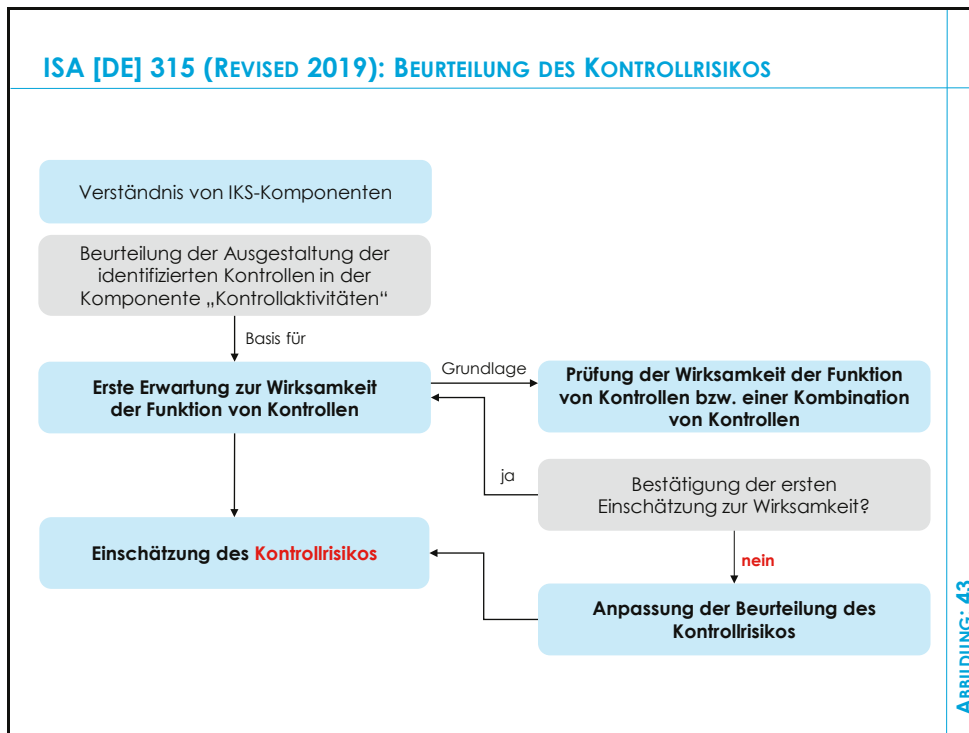


Abbildung 43: Beurteilung des Kontrollrisikos

Dabei wird die Einschätzung des Prüfers zum Risiko wesentlicher falscher Darstellungen **nur dann** durch die Beurteilung des Kontrollrisikos **geändert**, wenn der Prüfer plant, die operative Wirksamkeit der Kontrollen zu testen.

Dabei können folgende Fälle auftreten:

1. **Keine Wirksamkeitsprüfung** der Funktion der Kontrollen geplant:
Folge: Risiko wesentlicher falscher Darstellungen **gleich hoch** wie inhärentes Risiko
2. **Wirksamkeitsprüfung** der Funktion der Kontrollen geplant und diese sind **wirksam**:
Folge: Risiko wesentlicher falscher Darstellungen **geringer** als inhärentes Risiko
3. **Wirksamkeitsprüfung** der Funktion der Kontrollen geplant und diese sind **unwirksam**:
Folge: Risiko wesentlicher falscher Darstellungen **gleich hoch** wie inhärentes Risiko

12.5 Beurteilung der aus den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise

Nachdem der Abschlussprüfer sich intensiv mit den Risiken beschäftigt hat, hat er im Anschluss dran zu beurteilen, ob die dabei gewonnenen **Prüfungsnachweise eine angemessene Grundlage** für die Identifizierung und Beurteilung der Risiken bilden.

Sollte dies nicht der Fall sein, muss er weitere Prüfungshandlungen vornehmen.

12.6 Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben, die nicht bedeutsam aber wesentlich sind [zu Schritt 8 von 10]

Der Prüfer muss im Rahmen des Risikobeurteilungsprozesses immer wieder **zurückgehen und prüfen**, ob die ursprünglich als nicht bedeutsam eingestufteten Geschäftsvorfälle, Kontensalden und Angaben, die aber wesentlich sind, ggf. neu zu beurteilen und als „bedeutsam“ einzustufen sind.

12.7 Fortlaufende Anpassung der Risikobeurteilung [zu Schritt 9 von 10]

Ebenso hat der Abschlussprüfer bei neuen Erkenntnissen, die im **Widerspruch** zu den ursprünglichen Annahmen für den Risikoanalyseprozess stehen, die Risikoidentifizierung und -beurteilung **anzupassen**.

12.8 Verpflichtende Dokumentationsbestandteile [zu Schritt 10 von 10]

Im Rahmen der Dokumentation der Abschlussprüfung hat der Abschlussprüfer zumindest folgende Aspekte in den Arbeitspapieren zu dokumentieren:


1. **Diskussion und Informationsaustausch** im Prüfungsteam
2. **Kernelemente des Verständnisses** von den unterschiedlichsten Aspekten des Risikobeurteilungsprozesses, einschließlich der **Informationsquellen**
3. Konkrete **Prüfungshandlungen** zur Risikobeurteilung
4. **Beurteilung** der Ausgestaltung der identifizierten **Kontrollen** und Feststellung zu deren Implementierung

5. **Identifizierte und beurteilte Risiken** wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschluss- und auf Aussageebenen einschließlich **bedeutsamer** Risiken und Risiken, **für die aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine** ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise liefern können
6. **Begründung für vorgenommene bedeutsame Beurteilungen**

12.9 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 12:**  „Detailbetrachtung – „Das Spektrum der inhärenten Risiken“ [zu Schritt 6 von 10]“

12.10 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema

- **AUDfit®-Handout 1:**  „Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) [Schritte 1-10] – Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben“



siehe
Anlagen-
band

S. #207

S. #253

Seite #147

THEMA 13:
Einbeziehung der Anwendung von
IT-Risiken nach ISA [DE] 315
(Revised 2019)

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

13. Einbeziehung der Anwendung von IT-Risiken nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) [zu Schritt 2 von 10]⁹⁸

		Seite
13.1	Verständnis für IT, soweit rechnungslegungsrelevant	#149
13.2	Befassung des Abschlussprüfers mit betrieblichen IT-Kontrollen	#150
13.3	Verständnis für „Risikohandling“ mittels IT	#150
13.4	Umfang der verpflichtenden IT-Prüfung	#150
13.5	Bedeutung der IT-Anwendungen für die Abschlussprüfung	#151
13.6	Einbindung der IT-Prüfungsaspekte in die allgemeinen Prüfungsprozesse	#151
13.7	Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und dem spezifischen IT-Umfeld	#152
13.7.1	Geschäftsmodell und IT-Unterstützung	#152
13.7.2	Arbeitsweise der IT und Kontrolle der Befugnisse	#152
13.7.3	Typischer Standard-IT-Bericht hat ausgedient	#152
13.8	Erlangung eines Verständnisses vom IT-Einsatz der Einheit in den Komponenten des IKS der Einheit	#153
13.8.1	Information und Kommunikation / Kontrollaktivitäten	#153
13.8.2	„Inventur“ der IT und sachgerechte Selektion	#154
13.8.3	IT-Systeme sichern Kontrolle	#154
13.8.4	Arbeitsweise der IT	#154
13.8.5	Verständnis vom IT-Einsatz der Einheit im Informationssystem	#154
13.8.6	Identifizierung von IT-Anwendungen, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen	#155
13.9	Sachgerechte Reaktion auf erhöhte IT-Risiken	#158
13.10	Andere Aspekte der IT-Umgebung, die den aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen	#158
13.11	Identifizierung von aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken und generellen IT-Kontrollen	#159

⁹⁸ Schritt 1-10 vgl. AUDfit®-Handout 1

		Seite
	13.12 Die Bedeutung von generellen IT-Kontrollen	#159
PH 13	13.13 Praktischer Hinweis	#160
	13.14 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#160
HO 1	13.15 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema	#160

In den Unternehmen steigen die

- Komplexität und
- Automatisierung der Informationsverarbeitung (IT)

Zunehmend an.

Komplette Unternehmensprozesse werden zunehmend IT-gesteuert abgewickelt.

Die **IT-Umgebung** einer Einheit besteht aus **3** Komponenten:

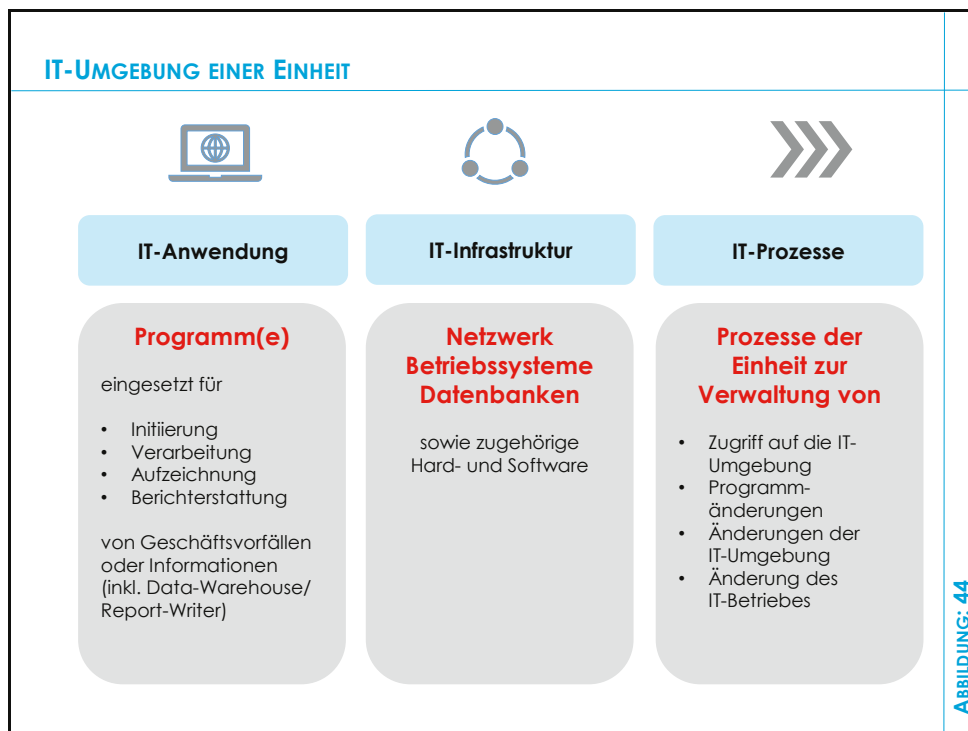


Abbildung 44: IT-Umgebung einer Einheit

13.1 Verständnis für IT, soweit rechnungslegungsrelevant

Der Abschlussprüfer muss ein **Verständnis** erlangen über das **gesamte Informationssystem und über die Kommunikation** im Unternehmen im Hinblick auf abschlussrelevante Sachverhalte.

Der Prüfer muss ermitteln: **Regelungen, wie**

- Geschäftsvorfälle und
- andere Informationen

in den IT-Systemen verarbeitet werden und **ob** die IT den Prozess der Abschlusserstellung angemessen unterstützt.

Das Verständnis für diese IT-Aspekte kann den Abschlussprüfer bei der Identifizierung und Beurteilung von Risiken unterstützen.

In konsistenter Anwendung des Risikogedankens des ISA [DE] 315 (Revised 2019) sind auch

- bei der Prüfung der IT-Risiken **nur die IT-Systeme** zu berücksichtigen,
- **die sich auf den Jahresabschluss auswirken.**

13.2 Befassung des Abschlussprüfers mit betrieblichen IT-Kontrollen

Weiterhin hat der Abschlussprüfer im Bereich der **Kontrollaktivitäten**

- spezifische Kontrollen zu identifizieren
- die **Ausgestaltung** zu beurteilen und
- festzustellen, ob die Kontrollen **implementiert** wurden.

13.3 Verständnis für „Risikohandling“ mittels IT

Durch dieses Verständnis der Kontrollen soll der Abschlussprüfer verstehen, wie das Management durch den IT-Einsatz bei der Behandlung bestimmter Risiken unterstützt wird.

Basierend auf diesem Wissen kann er dann die Planung weiterer Prüfungshandlungen aufbauen.

Bereits im bisherigen ISA 315 (internationale Verlautbarung) war diese Verständniserlangung vom Informationssystem, der Kommunikation und der abschlussrelevanten Kontrollaktivitäten enthalten.

Die **zentrale Neuerung** wird in Tz. 26 a-c geregelt.⁹⁹

13.4 Umfang der verpflichtenden IT-Prüfung

Für die nachfolgend genannten Kontrollen sind weitere Feststellungen vorzunehmen:

1. Kontrollen, die ein bedeutsames Risiko betreffen
2. Kontrollen über Journalbuchungen
3. Kontrollen, die für die Funktionsprüfung geplant sind
4. Andere Kontrollen aufgrund Ermessensentscheidung



⁹⁹ ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 26 a-c

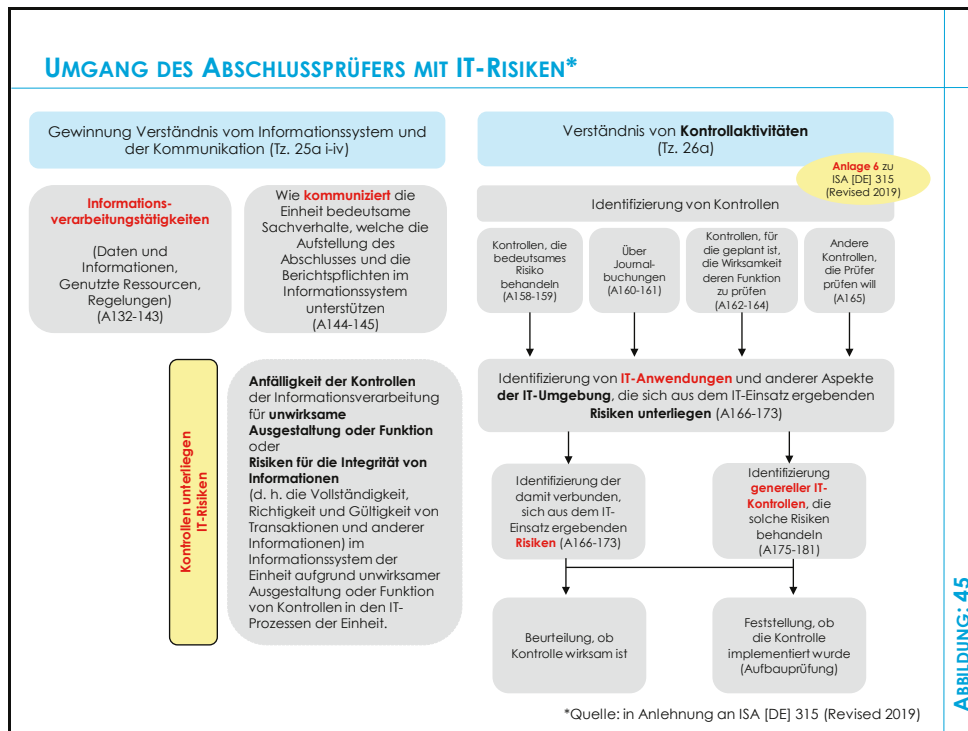


Abbildung 45: Umgang des Abschlussprüfers mit IT-Risiken

13.5 Bedeutung der IT-Anwendungen für die Abschlussprüfung

In der ursprünglichen internationalen Fassung des ISA 315, die größtenteils aus dem Jahr 2013 stammt, waren die Prüfungsanforderungen aus dem Einsatz von IT-Systemen nicht (explizit) erwähnt.

Mit der Überarbeitung des **ISA [DE] 315 (Revised 2019)** wurde dem **verstärkten Einsatz komplexer IT-Systeme** in den Unternehmen und der zunehmenden Digitalisierung Rechnung getragen.

13.6 Einbindung der IT-Prüfungsaspekte in die allgemeinen Prüfungsprozesse

Im Gegensatz zum bisherigen Vorgehen wird keine gesonderte Systemprüfung gemäß IDW PS 330 mehr notwendig sein.

Vielmehr sind die IT-Prüfungsaspekte in die allgemeinen risikoorientierten Prüfungsprozesse eingebunden.

Stand: 01.02.2023

13.7 Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und dem spezifischen IT-Umfeld

13.7.1 Geschäftsmodell und IT-Unterstützung

So finden sich Aspekte der IT-Prüfung gleich zu Beginn im Abschnitt zur Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld.

Dort ist geregelt, dass sich der Abschlussprüfer unter anderem

- mit dem **Geschäftsmodell** des zu prüfenden Unternehmens und
- dessen **IT-Unterstützung** zu beschäftigen hat.¹⁰⁰

Der Prüfer muss die

- wesentlichen Prüffelder,
- Transaktionsklassen und
- Positionen des Abschlusses identifizieren.

Davon ausgehend hat er die

- Struktur und
- Komplexität der IT-Umgebung der Einheit zu verstehen.

Er hat zu identifizieren, wo **relevante Kontrollen** in der zugrundeliegenden IT-Umgebung verankert sind.

13.7.2 Arbeitsweise der IT und Kontrolle der Befugnisse

Es ist nicht ausreichend, dass der Prüfer weiß, wie die IT-Anwendung funktioniert und wie sie rechnet.

Er muss auch prüfen, ob die **anderen Aspekte der IT** (wie z. B. Berechtigungskonzept, Nutzereingriffe in die Software) angemessenen Kontrollen unterlagen und bspw. das Vier-Augen-Prinzip eingehalten wurde. Ausschließlich in Bezug auf die relevanten IT-Anwendungen hat der Prüfer die **generellen IT-Kontrollen** zu ermitteln.

13.7.3 Typischer Standard-IT-Bericht hat ausgedient

Somit wird es **keinen typischen EDV-Systemprüfungsbericht** mehr wie bisher geben.

Die Unterstützung durch die IT-Abteilungen ist vielmehr zielgerichteter einzuplanen, indem diese individuell die identifizierten IT-Kontrollen und generellen Kontrollen, abgeleitet aus den Prozessen im Unternehmen, prüfen.

¹⁰⁰ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 19

Dies erfolgt nach der Devise:

„Individualität anstelle von Standardisierung!“

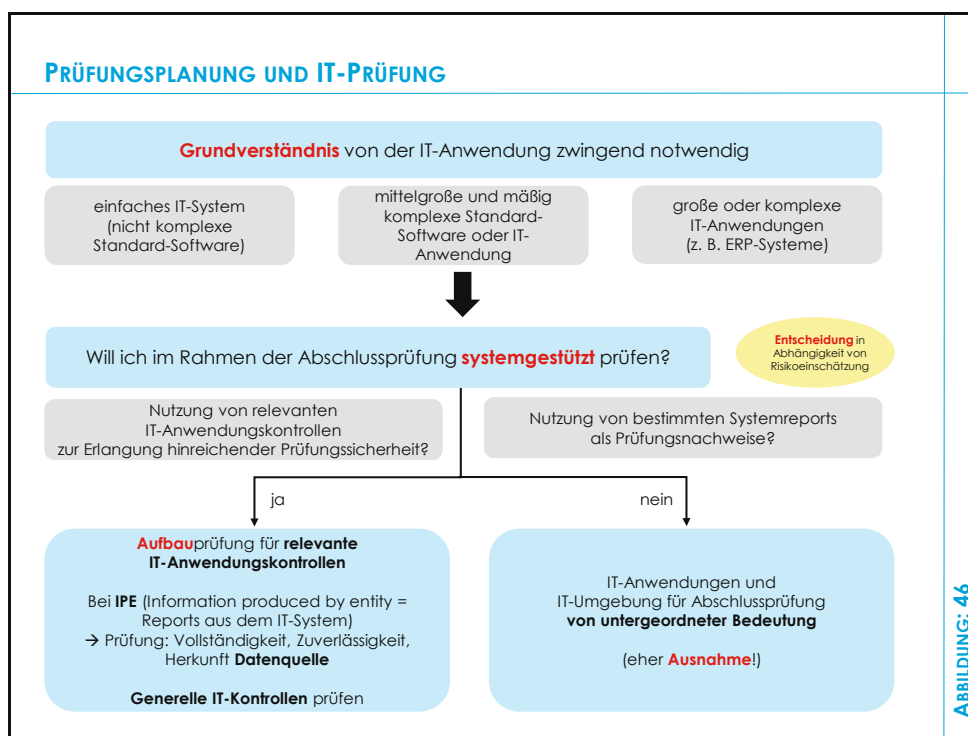


Abbildung 46: Prüfungsplanung und IT-Prüfung

13.8 Erlangung eines Verständnisses vom IT-Einsatz der Einheit in den Komponenten des IKS der Einheit

In diesem Bereich ist die IT insbesondere in den zwei Komponenten des IKS intensiver zu prüfen: Im Bereich der

- Information und Kommunikation und
- Kontrollaktivitäten.

13.8.1 Information und Kommunikation / Kontrollaktivitäten

Diese beiden Aspekte des IKS beeinflussen alle anderen Bereiche.

Diese dienen dazu, die Informationen, die das Unternehmen zum Erreichen seiner Unternehmensziele letztendlich benötigt, in geeigneter Form zeitgerecht zur Verfügung zu stellen.

Dieser Informationsverarbeitungs- und Kommunikationsprozess wird in vielen Fällen durch **IT-Anwendungen unterstützt**.

Deshalb ist es für den Prüfer äußerst wichtig, sich mit diesen Prozessen zu beschäftigen.

13.8.2 „Inventur“ der IT und sachgerechte Selektion

Der Prüfer muss sämtliche, im Unternehmen eingesetzte IT-Anwendungen erfassen, um dann entscheiden zu können, **welche für die Rechnungslegung relevant** sind.

Denn nur die relevanten IT-Systeme fließen in die weitere Risikoidentifikation und -beurteilung mit ein.

Bei den Kontrollaktivitäten handelt es sich um Grundsätze / Verfahren, die sicherstellen sollen, dass die Vorgaben der Unternehmensleitung auch eingehalten werden.

Sie wirken den Risiken entgegen, dass die Unternehmensziele nicht eingehalten werden.

13.8.3 IT-Systeme sichern Kontrolle

Aufbauend auf den zuvor identifizierten Risiken müssen **Kontrollen identifiziert** werden, die den Risiken entgegenwirken.

13.8.4 Arbeitsweise der IT

Da IT-Systeme inzwischen die Verarbeitung einer hohen Anzahl von komplexen Geschäftsvorfällen entsprechend eindeutigen Vorgaben ermöglicht, muss der Abschlussprüfer grundlegend verstehen, wie die IT-gestützten Abläufe

- initiiert
- autorisiert
- ins System erfasst und
- dann auch verarbeitet werden.

13.8.5 Verständnis vom IT-Einsatz der Einheit im Informationssystem

Der Abschlussprüfer muss Informationen über die **Art und Merkmale der genutzten IT-Anwendungen** sowie der unterstützenden **IT-Infrastruktur** sammeln.

Er hat zu würdigen, wie

- Geschäftsvorfälle durch die IT-Anwendungen ausgelöst, aufgezeichnet, verarbeitet, berichtet und archiviert werden und
- die Einheit die IT-Anwendungen **konfiguriert** hat bzw. welche **Einflussmöglichkeiten** das Unternehmen auf die eingesetzte Software hat.

Für die Würdigung der Sachverhalte zur Erlangung eines Verständnisses vom IT-Einsatz gibt die **Anlage 5 des ISA [DE] 315 (Revised 2019)** einige **Beispiele** für abzuklärende Aspekte.

13.8.5.1 Gruppierung der IT-Systeme nach Komplexität

In Abhängigkeit von der im Unternehmen anzutreffenden Ausprägung der einzelnen Aspekte können die eingesetzten IT-Anwendungen **unterteilt** werden in:

Gruppe 1: Nicht komplexe Standardsoftware

Gruppe 2: Mittelgroße und **mäßig komplexe** Standard-Software oder IT-Anwendungen

Gruppe 3: Große und **komplexe** IT-Anwendungen (z. B. ERP-Systeme)

Nachfolgende Tabelle veranschaulicht die Vorgehensweise für die Würdigung der IT-Anwendungen:

WÜRDIGUNG VON IT-ANWENDUNGEN (AUSGEWÄHLTE DARSTELLUNG)				
	Beurteilungskriterium	nicht komplexe Software	mittelgroße und mäßig komplexe Standard-Software	große und komplexe IT-Anwendungen (z. B. ERP-Systeme)
Automatisierung und Nutzung von Daten	<ul style="list-style-type: none"> Ausmaß der automatisierten Verarbeitungsverfahren und Komplexität der Verfahren, inkl. ob es hochautomatisierte papierlose Verarbeitung gibt Ausmaß, in dem sich die Einheit auf system-generierte Berichte verlässt 	nicht zutreffend	nicht zutreffend	Umfangreich und häufig komplexe automatisierte Verfahren
IT-Anwendungen und IT-Infrastruktur	<ul style="list-style-type: none"> Art der Anwendung (Standard oder hochgradig angepasste Software) 	gekaufte Anwendung mit geringen/keinen Anpassungen	gekaufte Anwendung; Low-End-ERP Anwendung mit geringen oder keinen Anpassungen	Kundenspezifisch entwickelte Anwendung oder komplexes ERP mit bedeutsamen Anpassungen
IT-Prozesse	<ul style="list-style-type: none"> Komplexität der Prozesse zur Verwaltung von Zugriffsrechten Ausmaß Änderung innerhalb IT-Umgebung 	einzelne natürliche Personen mit Administratorrechten verwaltet Zugriffsrechte	wenige natürliche Personen mit Administratorrechten verwalten Zugriffsrechte	Komplexe von der IT-Abteilung verwaltete Prozesse für Zugriffsrechte
		Änderung beschränkt auf Versionen-Upgrade von Standard-Software	Änderungen bestehen aus Upgrades von Standard-Software, ERP Versionen oder Allsystem-erweiterungen	neue oder große Anzahl an komplexen Änderungen, mehrere Entwicklungszyklen jedes Jahr, erhebliche ERP-Anpassungen

ABBILDUNG: 47

Abbildung 47: Beispiele für typische Merkmale von IT-Anwendungen¹⁰¹

13.8.6 Identifizierung von IT-Anwendungen, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen

Nachdem sich der Abschlussprüfer mit Art und Komplexität der IT-Umgebung incl. der Kontrollen der Informationsverarbeitung beschäftigt hat, hat er folgende Feststellungen zu treffen:

1. Auf welche IT-Anwendungen **verlässt sich die Einheit**, um finanzielle Informationen zu verarbeiten?

¹⁰¹ Auszug/in Anlehnung an ISA [DE] 315 (Revised) Anlage 5

2. Welche **automatisierten Kontrollen** sind in den IT-Anwendungen enthalten und auf welche dieser Kontrollen verlässt sich auch das Management?

13.8.6.1 Beispiel „Berichterstellung mit manuellem Eingriff“

Stellt der Abschlussprüfer bei dieser Analyse beispielsweise fest, dass systemseitig Berichte zu Kontrollzwecken erstellt werden, die Unternehmensleitung diesen aber selbst nicht vertraut und ergänzend manuelle Abstimmungsprozesse vornimmt, braucht der Prüfer diese vermutlich nicht als verlässliche Kontrollen für seine Planung zu berücksichtigen.

13.8.6.2 Vorteil von automatisierten Kontrollen

Automatisierte Kontrollen können vor allem **wirksamer** sein, zum Beispiel bei

- einem großen Volumen wiederkehrender Geschäftsvorfälle.
- Vorhersehbare Fehler können durch Automatisierung verhindert oder korrigiert werden.

13.8.6.3 Aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken

In diesem Zusammenhang muss der Abschlussprüfer identifizieren, ob aus den eingesetzten IT-Anwendungen selbst oder auch aus zusätzlichen Aspekten der IT-Umgebung **spezifische Risiken aus der IT-Anwendung** resultieren.

Definition: „**Aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken**“

*„Anfälligkeit der Kontrollen der Informationsverarbeitung für **unwirksame Ausgestaltung oder Funktion** oder **Risiken für die Integrität von Informationen** (d. h. die Vollständigkeit, Richtigkeit, Genauigkeit und Gültigkeit von Transaktionen und anderen Informationen) im Informationssystem der Einheit **aufgrund unwirksamer Ausgestaltung oder Funktion von Kontrollen in den IT-Prozessen** der Einheit.“¹⁰²*

13.8.6.4 Einflussfaktoren für erhöhtes Risiko bei der IT

Der Abschlussprüfer wird eine IT-Anwendung als risikorelevant identifizieren, wenn

- **automatisierte Kontrollen** identifiziert werden können (z. B. Three-Way-Match
 - eines Bestellauftrages
 - eines Lieferantenversanddokuments und

¹⁰² Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12 (i)

THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG (NEUE GOA INKL. ISA [DE]) – [TEIL 1 VON 3]

- einer Lieferantenrechnung und wenn
- der Abschlussprüfer durch das Verstehen der IT-Umgebung **feststellt**, dass sich die **Einheit auf die IT-Anwendung verlässt**.
- der Abschlussprüfer feststellt, dass und in welchem Ausmaß die Einheit **Zugriff auf den Quellcode** haben kann und die Möglichkeit besteht, dass wesentliche **Programm- oder Konfigurationsänderungen** vorgenommen werden können.
- bei systemgenerierten Berichten Risiken der unangemessenen und unautorisierten Programm- und Datenänderungen in Berichten möglich sind.

Das folgende Schaubild dient der Veranschaulichung der IT-Risiken:

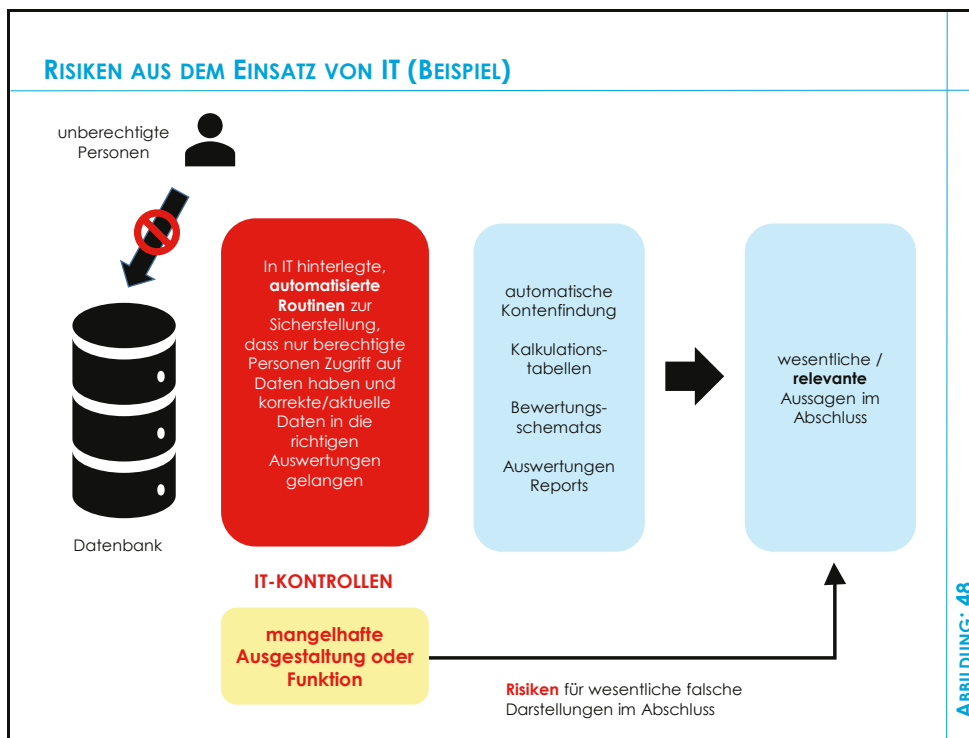


Abbildung 48: Risiken aus dem IT-Einsatz

Hinweis:

Für jede relevante Kontrolle ist lediglich eine **Aufbauprüfung notwendig**.

Im Gegensatz zu den bisherigen IT-Systemprüfungen ist nicht mehr zwingend für jede relevante Kontrolle eine **Funktionsprüfung** notwendig.

Vielmehr ist deren Durchführung abhängig von der **Einschätzung des einschlägigen Kontrollrisikos** durch den Abschlussprüfer.¹⁰³

Sofern der Abschlussprüfer bspw. derartige Risiken von unautorisierten Programmeingriffen für möglich hält, kann er planen, die **Wirksamkeit** der Funktion der generellen IT-Kontrollen zu prüfen.

13.9 Sachgerechte Reaktion auf erhöhte IT-Risiken

Diesen Risiken könnte dann zum einen begegnet werden durch

1. Kontrollen, die durch die jeweilige IT-Anwendung selbst unterstützt werden und den einzelnen Geschäftsprozess betreffen (sog. **IT-Anwendungskontrollen**)
(z. B. Programmblockade nach automatisierter Überprüfung der Einhaltung bestimmter Regelungen).
2. **generelle IT-Kontrollen**, die übergreifend das gesamte IT-System betreffen.

13.10 Andere Aspekte der IT-Umgebung, die den aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen

Sofern der Abschlussprüfer IT-Anwendungen durch die vorigen Überlegungen identifiziert hat, die den IT-Risiken unterliegen, werden auch **andere Aspekte der IT-Umgebung** mit IT-Risiken behaftet sein.

Die IT-Infrastruktur beinhaltet

- Datenbanken
- Betriebssystem
- Netzwerke

Sofern eine IT-Anwendung **als risikobehaftet identifiziert** wurde, wird bspw. auch die zugehörige Datenbank zu prüfen sein, da sie die Daten der IT-Anwendung speichert.

¹⁰³ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 34 und A 166 Bsp. 5

Da die Funktionsfähigkeit einer IT-Anwendung von der Zuverlässigkeit und Funktionalität des Betriebssystems abhängt, wird auch dieses speziellen IT-Risiken unterliegen.

13.11 Identifizierung von aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken und generellen IT-Kontrollen

Zu den „IT-Risiken“ zählen auch solche **Risiken aus dem Vertrauen auf IT-Anwendungen, die Daten fehlerhaft verarbeiten oder fehlerhafte Daten verarbeiten oder beides.**¹⁰⁴

Ursächlich hierfür kann sein:

1. Unautorisierter Datenzugriff, der zur Vernichtung oder unsachgemäßer Veränderung von Daten führt
2. Aushebelung der Funktionstrennung durch unkontrollierte Zuteilung von Zugriffsrechten
3. Unautorisierte Änderungen an Stammdaten
4. Unautorisierte Änderungen in IT-Anwendungen oder anderen Aspekten der IT-Umgebung
5. Unangemessene manuelle Eingriffe
6. Möglicher Datenverlust ohne angemessene Wiederherstellungsmöglichkeiten
7. Unautorisierter Zugriff durch Dritte (IT-Sicherheitsrisiken), uvm.

13.12 Die Bedeutung von generellen IT-Kontrollen

Generelle IT-Kontrollen werden implementiert, um den Risiken aus dem IT-Einsatz zu begegnen.

Um diese Kontrollen zu würdigen, nutzt der Prüfer sein erlangtes Verständnis von den IT-Anwendungen und von anderen Aspekten der IT-Umgebung sowie von den aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken.

In **Anlage 6 des ISA [DE] 315 (Revised 2019)** sind Sachverhalte und Beispiele detailliert aufgelistet, die der Abschlussprüfer beim Verstehen **genereller IT-Kontrollen** in Abhängigkeit von der zuvor getroffenen Einschätzung (nicht komplexe bis hin zu komplexer Software) würdigen kann.

Beispiele für generelle IT-Kontrollen können sein:

- **Authentifizierung** (Zugriff auf IT-Anwendung nur mit eindeutigen, eigenen Anmeldedaten)
- **Autorisierung** (Zugriff nur auf die Informationen möglich, die für den jeweiligen Arbeitsbereich notwendig sind)

¹⁰⁴ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Anlage 5

- **Privilegierter Zugriff** (Kontrollen über den Zugriff von Administrator oder Power-Usern)
- **Physischer Zugang** (Kontrollen über Zugangsmöglichkeiten zum Datenzentrum und Serverraum)
- **Change-Management-Prozess** (Kontrollen über den Prozess zur Programmierung, Test, Migration von Software)
- **Backup- und Wiederherstellung** (Kontrollen zur Sicherstellung regelmäßiger Backups von Rechnungslegungsdaten nach vorgegebenem Zeitplan und Rückgriffsmöglichkeiten im Falle eines Systemausfalls), uvm.

13.13 Praktischer Hinweis


Die **Identifikation** und **Beurteilung** von IT-Risiken sind **bereits** bei der **Planung und Risikobeurteilung** für die Abschlussprüfung notwendig.

Aus diesem Grund sollte die **Verständnisgewinnung** für die **Prozesse und IT-Systeme** bereits im Rahmen einer **Vorprüfung** durchgeführt werden.


So muss zu Beginn der **Hauptprüfung** „nur“ **noch ein Update** für die Zeit zwischen Vorprüfung und Abschlussstichtag vorgenommen werden.

Die **Erkenntnisse und Risikoeinschätzung** aus dem IT-Bereich können dann **bereits** im Rahmen der allgemeinen **Prüfungsplanung eingebunden** werden.

13.14 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 13:** 
„Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung [zu Schritt 1 von 10]“

13.15 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema

- **AUDfit®-Handout 1:** 
„Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) [Schritte 1-10] – Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben“



siehe
Anlagen-
band

S. #208

S. #253

Seite #161

THEMA 14:
Praktische Überlegungen zu
ISA [DE] 315 (Revised 2019) –
Anwendungsbeispiel

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

14. Praktische Überlegungen zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) – Anwendungsbeispiel

		Seite
	14.1 Sachverhalt	#162
	14.1.1 Allgemeine Informationen	#162
	14.1.2 Auftragsprofil	#163
	14.1.3 Auftraggeber	#163
	14.1.4 Vergabe an Subunternehmer	#163
	14.1.5 Eckdaten des Jahresabschlusses (ausgewählte Informationen)	#163
PH 14	14.1.6 Aufgaben	#163
	14.2 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#164
HO 1	14.3 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema	#164

14.1 Sachverhalt

Die **methodische Darstellung** des **Risikomodells nach den neuen GoA (ISA [DE] 315 (Revised 2019))** wird an nachfolgendem Praxisbeispiel dargestellt und erläutert.

Wirtschaftsprüfer Pfiffig wird beauftragt, die **Jahresabschlussprüfung** für nachfolgenden Auftrag zu planen.

Nachfolgende Informationen liegen vor.

14.1.1 Allgemeine Informationen

Das **Bauunternehmen** wurde vor 90 Jahren als **GmbH** gegründet.

Eigentümer in der dritten Generation und zugleich **Geschäftsführer** sind die beiden Brüder (48 und 50 Jahre alt), jeweils Bauingenieur.

Gegenwärtig **123 Mitarbeiter** (inkl. 2 Geschäftsführer und 4 Bau- und Projektleiter). Die Verteilung der Büro-Mitarbeiter ist wie folgt:

- Verwaltung 7
- Kalkulation 2
- Buchhaltung 2
- Leistungsabrechnung 2
- Administration 1

Die übrigen Mitarbeiter sind auf der Baustelle tätig.

14.1.2 Auftragsprofil

Neben **Hochbautätigkeiten** (ca. 20 %) liegt der Schwerpunkt im **Straßen- und Tiefbau**.

Im Bereich des **Straßen- und Tiefbaus** steht die Erschließung von neuen Baugebieten im Vordergrund, wo die öffentliche Hand (Kommunen oder Landkreise) als Auftraggeber auftritt.

14.1.3 Auftraggeber

So entfallen **65 %** der Aufträge auf **die öffentliche Hand**, während **30 %** auf **gewerbliche Auftraggeber** und **5 %** auf private **Auftraggeber** (lediglich Hausanschlüsse) zurück zu führen sind.

14.1.4 Vergabe an Subunternehmer

Während das Unternehmen sich selbst um die **Grabe- und Verlegetätigkeiten** (z. B. Baggerbetrieb) kümmert, wird die Asphaltierung sowie die Aufbringung von Bitumenschichten (z. B. mit Teerfertiger), sowie Pflasterarbeiten regelmäßig an **Subunternehmer** vergeben.

14.1.5 Eckdaten des Jahresabschlusses (ausgewählte Informationen)

Vermögenslage
Bilanzsumme: 15,2 Mio. € Unfertige Erzeugnisse: 9 Mio. € Forderungen: 1,5 Mio. €
Ertragslage
Umsatzerlöse: 18 Mio. € Aufwendungen bezogene Leistungen (Subunternehmer): 1,2 Mio. € Ertrag vor Steuern: 400 T€
Finanzlage
Liquide Mittel: 800 T€ Verbindlichkeiten Kreditinstitute: 7,5 Mio. € davon Restlaufzeit bis zu einem Jahr 2,5 Mio. €

14.1.6 Aufgaben

- **Identifizieren** und **beurteilen** Sie die **inhärenten Risiken** unter Anwendung des **neuen Risikomodells**, insbesondere des **Spektrums der inhärenten Risiken**.
- Fokussieren Sie sich dabei auf die **Risiken auf Aussageebene**.
- Stellen Sie im Ergebnis fest, wo die **bedeutsamen Risiken** liegen könnten, bei denen **zwingend** eine **IKS-Aufbauprüfung** zu erfolgen hat.

- Verwenden Sie zur Beurteilung der **Risiken auf Aussageebene** nachfolgende **Aussagekategorien**.

„Existenz“ – E	Vermögen und Schulden bestehen zum Bilanzstichtag (auch als „Vorhandensein“ oder „Eintritt“ bezeichnet)
„Eigentum“ – R&V	Vermögen und Schulden stehen im Eigentum der Gesellschaft (auch als „Rechte & Verpflichtungen“ bezeichnet)
„Vollständigkeit“ – V	<ul style="list-style-type: none"> • Sämtliches Vermögen und sämtliche Schulden der Gesellschaft sind bilanziert • Aufwendungen und Erträge sind korrekt erfasst
„Bewertung“ – B	<ul style="list-style-type: none"> • Vermögen und Schulden sind korrekt be-wertet • Aufwendungen und Erträge sind korrekt erfasst
„Ausweis“ – A	Vermögen und Schulden sowie Aufwendungen und Erträge sind unter der korrekten Position ausgewiesen und erläutert
„Rechnerische Richtigkeit“ – R	Berechnungen (z. B. Summen, Abzinsungen, etc.) sind korrekt erfolgt
„Abgrenzung“ – P	Aufwendungen und Erträge sind der richtigen Periode zugeordnet (auch als „ Periodenabgrenzung “ oder „ Cut-off “ bezeichnet)
„Genauigkeit“ – G	Beiträge und andere Daten wurden angemessen aufgezeichnet und entsprechend den Angaben angemessen bewertet und beschrieben

Die Begrifflichkeiten der Aussagekategorien können von dem in Ihrer Praxis eingesetzten System verbal abweichen.



siehe
Anlagen-
band

14.2 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 14:** „Modellhafte Darstellung des Risikomodells nach den neuen GoA (ISA [DE] 315 (Revised 2019)) – unverbindliches Praxisbeispiel [Schritte 1-10]“

S. #209

14.3 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema

- **AUDfit®-Handout 1:** „Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) [Schritte 1-10] – Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben“

S. #253

Seite #165

THEMA 15:
Zusammenfassung der
Vorgehensweise nach ISA [DE] 315
(Revised 2019)

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

15. Zusammenfassung des Vorgehens nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) [zu Schritt 1 bis 10]¹⁰⁵

	Seite	
15.1	Verständnisgewinnung	#166
15.2	Komponenten des IKS	#166
15.3	Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen	#167
15.4	Beurteilung von Risiken auf Abschlussebene	#167
15.5	Beurteilung von Risiken auf Aussageebene	#167
15.5.1	Beurteilung des inhärenten Risikos	#167
15.5.2	Beurteilung des Kontrollrisikos	#168
15.5.3	Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen	#168
15.6	Nächster Schritt: Festlegung der einzelnen Prüfungshandlungen auf Basis der Risikobeurteilung	#168
15.7	AUDfit®-Handouts zu diesem Thema	#169

HO 1

15.1 Verständnisgewinnung

Vorrangig hat der Abschlussprüfer ein **Verständnis** über **3** Themengebiete zu erlangen:

1. Aspekte der **Unternehmung und ihres Umfeldes**
2. Anzuwendende **Rechnungslegungsgrundsätze**
3. **Bedeutung inhärenter Risikofaktoren**

Wie und in welchem Ausmaß wirken sich die inhärenten Risikofaktoren auf die Anfälligkeit von Abschlusss Aussagen für eine falsche Darstellung aus.

15.2 Komponenten des IKS

Im Anschluss muss er sich ein Verständnis über **vier Komponenten** des IKS verschaffen:

1. Kontrollumfeld
2. Risikobeurteilungsprozess der Einheit
3. Prozess zur Überwachung des IKS
4. Informationssystem und Kommunikation, die für die Aufstellung des Abschlusses relevant ist

¹⁰⁵ Schritt 1-10 vgl. AUDfit®-Handout 1

Außerdem hat der Prüfer ein Verständnis über die „**Kontrollaktivitäten**“ zu gewinnen.

Er hat die Kontrollen zu identifizieren, die für die Abschlusserstellung relevant sind.

Für diese ist eine **Aufbauprüfung** (Wirksamkeit der Ausgestaltung und Implementierung) vorzunehmen.

15.3 Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

Der Prüfer muss feststellen, ob **Risiken** auf

- **Abschlussebene** oder
- **Aussageebene** für Arten von
 - Geschäftsvorfällen
 - Kontensalden oder
 - Abschlussangaben bestehen.

Für **jedes** ermittelte Risiko auf **Aussageebene** müssen die

- relevanten Aussagen und
- zugehörigen bedeutsamen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden, Abschlussangaben festgestellt werden.

15.4 Beurteilung von Risiken auf Abschlussebene

Bei diesen Risiken ist die **Art und der mögliche Umfang ihrer Auswirkungen** auf den Abschluss oder auf Risiken der Aussageebene zu beurteilen.

15.5 Beurteilung von Risiken auf Aussageebene

15.5.1 Beurteilung des inhärenten Risikos

Für **jedes** identifizierte Risiko auf Aussageebene hat der Abschlussprüfer zu ermitteln,

- wie und in welchem Ausmaß **inhärente Risikofaktoren** die Fehleranfälligkeit relevanter Aussagen beeinflussen,
- wie hoch die **Wahrscheinlichkeit** und das **Ausmaß** der falschen Darstellung ist,
- welche der beurteilten Risiken am oberen Ende des Spektrums inhärenter Risiken liegen und damit **bedeutsame Risiken** darstellen,
- ob aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise liefern können.

15.5.2 Beurteilung des Kontrollrisikos

Plant der Abschlussprüfer die **Wirksamkeit der Funktion** der Kontrollen zu prüfen?

- **Ja:** Beurteilung des Kontrollrisikos notwendig
- **Nein:** Risiko falscher Darstellungen = inhärentes Risiko

15.5.3 Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen

Resultat aus der **Kombination** aus **inhärentem Risiko** und **Kontrollrisiko**, z. B.

- Going-Concern-Gefährdung
- Gefahr von Management-Override
- mangelnde Integrität

15.6 Nächster Schritt: Festlegung der einzelnen Prüfungshandlungen auf Basis der Risikobeurteilung

Festlegung der einzelnen Prüfungshandlungen auf Basis der Ergebnisse der Risikoidentifizierung und -beurteilung (ISA [DE] 330).

Im 2. Halbjahr 2023:

→ „Update Wirtschaftsprüfung 2“ und

Themenbereich IV: ISA [DE] – Themenblöcke

4. Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Prüfung (ISA [DE] 320)

- Planung einer Prüfung (ISA [DE] 300)
- Reaktionen des Prüfers auf beurteilte Risiken (ISA [DE] 330)
- Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen (ISA [DE] 450)

5. Prüfungshandlungen und Prüfungsnachweise

- Verantwortlichkeiten bei dolosen Handlungen (ISA [DE] 240)
- Prüfungsnachweise (ISA [DE] 501)
- Analytische Prüfungshandlungen (ISA [DE] 520)
- Stichprobenprüfung (ISA [DE] 530)
- Nahestehende Personen (ISA [DE] 550)
- Nachträgliche Ereignisse (ISA [DE] 560)
- Schriftliche Erklärungen (ISA [DE] 580)

6. Externe Bestätigungen

(insbesondere Bank- und Saldenbestätigungen) (ISA [DE] 505)

→ „Update Wirtschaftsprüfung 3“

Themenbereich IV: ISA [DE] – Themenblöcke


7. **Prüfung geschätzter Werte** (ISA [DE] 540 (Revised))
8. **Prüfungsurteil, Bestätigungsvermerk, Berichterstattung**
 - Bildung Prüfungsurteil und Erteilung eines Bestätigungsvermerks (IDW PS 400 n.F. (10.2021))
 - Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk (IDW PS 406 n.F. (10.2021))
 - Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten (IDW PS 450 n.F. (10.2021))
9. **Kommunikation mit Aufsichtsorganen (IDW PS 470 n.F. (10.2021))**
10. **Zusammenfassende Darstellung
Unterschiede ISA zu bisherigen IDW PS
Gesamtwiederholung anhand der neuen GoA (1-10)**



siehe
Anlagen-
band

S. #253

15.7 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema

- **AUDfit®-Handout 1:**  „Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) [Schritte 1-10] – Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben“

		Seite
AUDfit®-PRÜFERHILFEN		
2	Zusammenfassende Darstellung: Handlungsempfehlungen zur Abwendung einer möglichen Insolvenz	#170
3	Registrierung zur Teilnahme am elektronischen Meldeverfahren goAML gemäß § 45 Absatz 1 GwG	#171
4	Musterbrief/-mail für Mandanten: Neue Pflichten im Zusammenhang mit der nichtfinanziellen Berichterstattung (ab 2025)	#172
6/1	Konformität des ESRS-Standards mit anderen nationalen und internationalen Normen zur Nachhaltigkeit – Schaubild	#175
6/2	Branchenübergreifende ESRS-Standards: Zusammenfassung zahlreicher nationaler und internationaler Standards – tabellarische Darstellung	#176
6/3	Gliederung Lagebericht für das Geschäftsjahr 2025 mit integrierter Nachhaltigkeitsberichterstattung	#177
6/4	Die Nachhaltigkeitsberichterstattung 2025 (Gliederung mit Unterpunkten)	#178
6/5	Teil 1 von 4 der Nachhaltigkeitsberichterstattung (Auszug) 2025 – Punkt 1: „Allgemeine Informationen mit Unterpunkten und Inhalt“	#185
7/1	Exemplarische Darstellung der Angaben zur EU Taxonomie-Verordnung	#188
7/2	Empfehlenswert: Nachhaltigkeitskompass der Wirtschaftsprüferkammer (www.wpk.de) – Eine praktische Sammlung zahlreicher relevanter EU-Normen	#189
8/1	Prüfung und Feststellung der Vertretbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen und ISA [DE] 210	#190
8/2	Das Auftragsbestätigungsschreiben nach ISA [DE] 210	#193
9	Überblick: Die „neuen GoA“ für NON-PIE-Gesellschaften – Das Ergebnis der Kombination von ISA [DE] und ausgewählten IDW PS	#203
10/1	Vereinfachte Darstellung – Risikokonzept nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)	#204
10/2	Schema zur Identifizierung und Beurteilung des Risikos gemäß ISA [DE] 315 (Revised 2019) in 10 Schritten [Schritte 1-10] ¹	#205
11	Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung [zu Schritt 1 von 10] ¹	#206
12	Detailbetrachtung – „Das Spektrum der inhärenten Risiken“ [zu Schritt 6 von 10] ¹	#207
13	Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung [zu Schritt 1 von 10] ¹	#208
14	Modellhafte Darstellung des Risikomodells nach den neuen GoA (ISA [DE] 315 (Revised 2019)) – unverbindliches Praxisbeispiel ¹	#209

¹Schritte 1-10 vgl. AUDfit®-Handout 1

Zusammenfassende Darstellung: Handlungsempfehlungen zur Abwendung einer möglichen Insolvenz

03/2023

AUSWIRKUNGEN, VOR- UND NACHTEILE

Nr.	Maßnahmen	Einfachheit	Schnelligkeit	Liquiditätszufluss	Erhöhung des EK	Möglichkeit einer späteren Rückzahlung
1.	ZUFÜHRUNG VON EIGENKAPITAL					
1.1	Barkapitalerhöhung	nein , umfangreiche Formalien (Vertrag, Handelsregistereintrag etc.) müssen erfüllt werden	Vorbereitungen benötigen Zeit	ja	ja	grds. nicht gewollt, ansonsten aber aufwändig
1.2	Sachkapitalerhöhung	nein , umfangreiche Formalien (Vertrag, Handelsregistereintrag etc.) müssen erfüllt werden, zusätzlich Bewertung der Einlage	Vorbereitungen benötigen Zeit	ja	ja	grds. nicht gewollt, ansonsten aber aufwändig
1.3	Einlage in die freie Rücklage	ja	ja , keine umfassenden Vorbereitungen erforderlich	ja	ja	leicht wieder auszukehren, sofern wieder ertragsstark
1.4	Ertragszuschuss (Achtung: Steuerrecht!)	ja	ja , keine umfassenden Vorbereitungen erforderlich	ja	ja	über eine Gewinnausschüttung, sobald wieder ein Bilanzgewinn besteht
1.5	Verlustübernahme (Achtung: Steuerrecht!)	n/a	n/a	muss vertraglich vereinbart werden	ja	n/a
1.6	Vereinbarung über eine gesonderte Verlustübernahme (Achtung: Steuerrecht!)	n/a	n/a	muss vertraglich vereinbart werden	ja	n/a
2.	AUFNAHME VON FREMDKAPITAL					
2.1	Darlehensgewährung	ja	ja	ja	nein	i.d.R. wird ein Rangrücktritt vereinbart, sodass eine Rückzahlung nicht in allen Fällen möglich ist
2.2	Kreditzusage bei akutem Liquiditätsbedarf	ja	ja	ja, bei Bedarf	nein	ABER: Berücksichtigung des Kapitaldienstes in den Prognosen (integrierte Planungsrechnung für Going-Concern-Beurteilung)
2.3	Befreiende Schuldübernahme (Schuldnerwechsel)	nein , die Gläubiger müssten hier zustimmen, was regelmäßig nicht der Fall sein wird	bedingt, hängt von der Dauer der Verhandlungen mit den Gläubigern ab	nein , aber Vermeidung von Liquiditätsabfluss	nein	zur Vermeidung des Ansatzes der Verbindlichkeit aus einem Rückgriffsanspruch, ist zusätzlich ein entsprechender Verzicht zu erklären
2.4	Schuldbeitritt	ja , keine Zustimmung der Gläubiger erforderlich	ja	nein , aber Vermeidung von Liquiditätsabfluss	nein	zur Vermeidung des Ansatzes der Verbindlichkeit aus einem Rückgriffsanspruch, ist zusätzlich ein entsprechender Verzicht zu erklären
2.5	„Weiche“ Patronatserklärung	wirkungslos				
2.6	„Harte“ Patronatserklärung	ja	ja	nein , aber Vermeidung von Liquiditätsabfluss	nein	Vorsicht bei jeglichen Beschränkungen

Registrierung zur Teilnahme am elektronischen Meldeverfahren goAML gemäß § 45 Absatz 1 GwG

03/2023

FIU Deutschland <bittennichtantworten@fiu.bund.de>

FIU: Die Informationen zur Registrierung wurden übertragen, Auftragsnummer: [REDACTED]



Generalzolldirektion - FIU, Postfach 85 05 55, 51030 Köln
Lösle GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Jägerweg 1
76532 Baden-Baden
Deutschland

GENERALZOLLDIREKTION

Financial Intelligence Unit (FIU)
ANSCHRIFT:
Postfach 85 05 55
51030 Köln
TEL: +49 (0) 35144834-556
FAX: +49 (0) 228303-98539
E-MAIL: Registrierung.gzd@fiu.bund.de
www.fiu.bund.de
Datum: 28.02.2023

BETREFF **Registrierung zur Teilnahme am elektronischen Meldeverfahren goAML gemäß § 45 Absatz 1 GwG**

BEZUG Eingangsbestätigung Ihres Registrierungsantrages vom 28.02.2023

ANLAGEN

GZ [REDACTED] (bei Antwort bitte angeben)

Sehr geehrte Damen und Herren,

Ihre Registrierungsdaten wurden erfolgreich übermittelt und werden hier unter der Antragsnummer [REDACTED] bearbeitet.

Zur Bestätigung Ihrer Registrierung und Aktivierung des Online-Zugangs in goAML zur Teilnahme am elektronischen Meldeverfahren gemäß § 45 Absatz 1 GwG erhalten Sie in Kürze per E-Mail weitere Nachricht.

Bitte beachten Sie, dass die Registrierungs- und Zugangsbestätigung zu Ihrem Registrierungsantrag nach erfolgreicher Bearbeitung und Aktivierung des Online-Zugangs in goAML ausschließlich an den Verpflichteten (Organisation) versendet wird.

Mit freundlichen Grüßen

Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen

Stand: 01.02.2023

Musterbrief/-mail für Mandanten: Pflichten im Zusammenhang mit der nichtfinanziellen Berichterstattung (ab 2025)

03/2023

XXX · XXX · XXX XXX

Geschäftsführer/in der
Mandat ABC OHG
Musterstraße 1
12345 Musterstadt



– bitte in Ihren Briefkopf kopieren –

Tz

Baden-Baden, XX.XX.20XX 1

Mandanten-Information zur neuen nichtfinanziellen Berichterstattung (ab 2025) 2

Sehr geehrte Frau Muster, 3
sehr geehrter Herr Muster,

wie Sie sicherlich schon der Presse und auch der wertvollen Arbeit zahlreicher Ver- 4
bände entnommen haben, werden **ab dem Jahr 2025** auch **mittelständische Unter-**
nehmen, soweit diese **nach § 267 Abs. 3 HGB** als „groß“ einzustufen sind, in den **Green**
Deal der Europäischen Kommission zur Einschränkung des Klimawandels verstärkt ein-
gebunden. Für zahlreiche **Betriebe der öffentlichen Hand** gilt dies entsprechend.

Nach unserer vorläufigen Einschätzung **ist auch Ihr Unternehmen von den neuen Pflich-** 5
ten der CSRD-Richtlinie und der EU Taxonomie-Verordnung betroffen.

Wie rund 30.000 andere Unternehmen in Deutschland, ist auch Ihre Gesellschaft ab 6
dem 01.01.2025 verpflichtet, zusätzlich zum Jahresabschluss innerhalb des Lageber-
ichts **eine gesonderte, nicht finanzielle Berichterstattung**, bezeichnet auch als **NON-**
Financial Reporting, kurz **NFR**, nach den Regeln der **CSRD Richtlinie** zu erstellen und
diese neben den Angaben der **EU Taxonomie-Verordnung** als Teil Ihrer Unternehmens-
berichterstattung extern prüfen zu lassen.

Die Verantwortung für das NON-Financial-Reporting liegt beim Management Ihres Un- 7
ternehmens.

Daher sollten Sie schon heute im Rahmen einer unternehmensübergreifenden Planung 8
bestimmen, welche Abteilung und Kompetenzträger in Ihrem Unternehmen

- mit der **Konzeption, Ausarbeitung** 9
UND
- dem anschließenden **Roll Out Ihres unternehmensspezifischen Nachhaltigkeits-**
managementsystems, kurz **ESGM**,

beauftragt werden soll (d.h. Bildung eines **ESG Teams** unter der Leitung des **CSO**)¹.

¹CSO = Chief Sustainability Officer in größeren Einheiten; in kleineren Einheiten meist in der Zuständigkeit des CFO

Tz

Wir empfehlen Ihnen, das **Fach Know-how** zu den ESG-Aspekten von Beginn an **intern in Ihrem Unternehmen aufzubauen**, da auch für die nächsten Jahre wiederkehrend mit inhaltlichen Updates, entsprechend den **sich ändernden europäischen Normen**, zu rechnen ist.

9

Für die **ersten fachlichen Impulse** Ihres ESG-Projektteams bietet sich eine **spezielle Fortbildungs- und Qualifizierungsveranstaltung** an, die schon im 2. Halbjahr 2023 von mehreren namhaften Veranstaltern als Präsenz- oder Webinar-Veranstaltungen angeboten werden.

10

Eine **Auswahl** dieser Fortbildungs- und Qualifizierungsangebote dürfen wir nachfolgend vorstellen:

11

1. Veranstalter: EXPERTskills Deutschland GmbH (www.expertskills.de)

Praktikerseminar **„Green expert: CSRD/ESG case study“** – Konzeption und Implementierung des ESG-Managements im Mittelstandsunternehmen (einschl. Muster-nachhaltigkeitsbericht und Vorlagen)

eintägig – November und Dezember 2023

Besonderheit:

Referenten sind ausschließlich Wirtschaftsprüfer, ggf. gemeinsam mit Herrn Dipl.-Wirt.-Ing. Alf-Christian Lösle WP/StB/CPA, der seit 20 Jahren deutschlandweit in der **Fort- und Ausbildung in Wirtschaftsprüferkreisen** tätig ist.

Die Seminarunterlagen (digitaler Download möglich) umfassen zahlreiche **modulare Excel- und Word-Vorlagen**, auf deren Grundlage Sie als Unternehmen leicht Ihr **eigenes ESG- Managementsystem** entwickeln können. Dies dient als Basis für die erste handelsrechtliche Prüfung für das Berichtsjahr 2025.

➔ Im Vordergrund dieser Praxisfortbildung steht das **Ziel der erstmaligen Erstellung einer Nachhaltigkeitsberichterstattung**; von theoretischen Ausführungen und der Vertiefung von EU-Normen wird soweit wie möglich abgesehen.

2. Veranstalter: Haufe Akademie (www.haufe.de)

12

„Nachhaltigkeit in Unternehmen etablieren“ (Buchungsnummer 30369),

zweitägig – September und Dezember 2023

Besonderheit:

Es werden auch Ideen geliefert, anhand derer der eigene ökologische CO₂-Fußabdruck verbessert werden kann (proaktive Gestaltung).

3. Veranstalter: IHK – Zentrum für Weiterbildung (www.ihk-weiterbildung.de)

14

„Nachhaltigkeitsberichterstattung – Online“,

mehrtägig – Oktober und November

Besonderheit:

Grundlagen der Nachhaltigkeitsberichterstattung, Rahmenwerke und Verankerung im Unternehmen.

Selbstverständlich bieten auch die **örtlichen Industrie- und Handelskammern** zahlreiche Angebote zu Einzelfragen Ihres ESG Managements an, deren Teilnahme zu begrüßen ist.

15

Tz

Dieses **Schreiben** dient lediglich der **ersten Information** und verdeutlicht, dass sich auch die Kompetenzträger in unserem Hause schon heute mit dieser, für alle Beteiligten, neuen fachlichen Herausforderungen, proaktiv auseinandersetzen. 16

Sicherlich haben wir am Rande einer unserer nächsten Besprechungen Gelegenheit, dieses Thema in Bezug auf Ihr Unternehmen weiter zu vertiefen. 17

Zögern Sie bitte nicht, uns bei Fragen zu konsultieren und wählen Sie hier für den direkten Draht zu Ihrem Ansprechpartner in unserem Haus: 18

Hans Mayer – Telefon Fax
Musterstraße
XXXXX Musterstadt

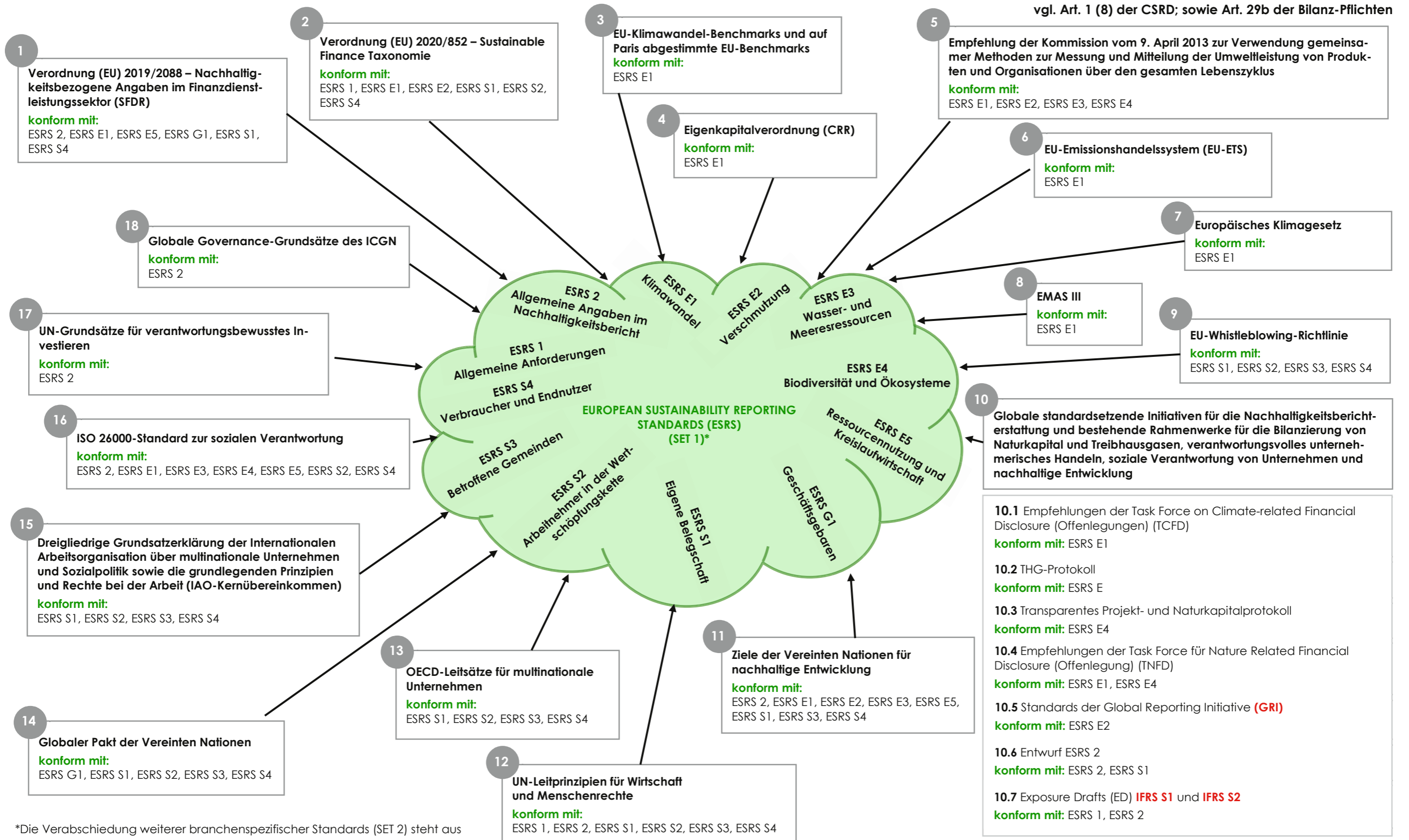
Für Rückfragen jeder Art stehen wir Ihnen selbstverständlich, soweit uns auch dies als Abschlussprüfer berufsständisch zulässig ist, zur Verfügung. 19

Mit freundlichen Grüßen

...

Konformität des ESRS-Standards mit anderen nationalen und internationalen Normen zur Nachhaltigkeit – Schaubild

03/2023



*Die Verabschiedung weiterer branchenspezifischer Standards (SET 2) steht aus

Stand: 01.02.2023

Branchenübergreifende ESRS-Standards: Zusammenfassung zahlreicher nationaler und internationaler Standards – tabellarische Darstellung

01/2023

vgl. Art. 1 (8) der CSRD

Standards der EFRAG zur Nachhaltigkeitsberichterstattung Internationale Normen zur Sustainability	ÜBERGREIFENDE STANDARDS		ENVIRONMENT					GOVERNANCE	SOCIAL			
	ESRS 1 Allgemeine Anforderungen	ESRS 2 Allgemeine Angaben im Nachhaltigkeitsbericht	ESRS E1 Klimawandel	ESRS E2 Verschmutzung	ESRS E3 Wasser- und Meeresressourcen	ESRS E4 Biodiversität und Ökosysteme	ESRS E5 Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft	ESRS G1 Geschäftsgebaren	ESRS S1 Eigene Belegschaft	ESRS S2 Arbeitnehmer in der Wertschöpfungskette	ESRS S3 Betroffene Gemeinschaften	ESRS S4 Verbraucher und Endnutzer
1. Verordnung (EU) 2019/2088 – Nachhaltigkeitsbezogene Angaben im Finanzdienstleistungssektor (SFDR)		X	X				X	X	X			X
2. Verordnung (EU) 2020/852 – Sustainable Finance Taxonomie	X		X	X					X	X		X
3. EU-Klimawandel-Benchmarks und auf Paris abgestimmte EU-Benchmarks			X									
4. Eigenkapitalverordnung (CRR)			X									
5. Empfehlung der Kommission vom 9. April 2013 zur Verwendung gemeinsamer Methoden zur Messung und Mitteilung der Umwelleistung von Produkten und Organisationen über den gesamten Lebenszyklus			X	X	X	X						
6. EU-Emissionshandelssystem (EU-ETS)			X									
7. Europäisches Klimagesetz			X									
8. EMAS III			X									
9. EU-Whistleblowing-Richtlinie								X	X	X	X	
10. Globale standardsetzende Initiativen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung und bestehende und Rahmenwerke für die Bilanzierung von Naturkapital und Treibhausgasen , verantwortungsvolles unternehmerisches Handeln, soziale Verantwortung von Unternehmen und nachhaltige Entwicklung												
10.1 Empfehlungen der Task Force on Climate-related Financial Disclosure (Offenlegungen) (TCFD)			X									
10.2 THG-Protokoll			X									
10.3 Transparentes Projekt- und Naturkapitalprotokoll						X						
10.4 Empfehlungen der Task Force für Nature Related Financial Disclosure (Offenlegungen) (TNFD)			X			X						
10.5 Standards der Global Reporting Initiative (GRI)				X								
10.6 Exposure Drafts (ED) IFRS S1 und IFRS S2	X	X										
11. Ziele der Vereinten Nationen für nachhaltige Entwicklung		X	X	X	X		X	X		X		X
12. UN-Leitprinzipien für Wirtschaft und Menschenrechte	X	X						X	X	X	X	X
13. OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen								X	X	X	X	X
14. Globaler Pakt der Vereinten Nationen							X	X	X	X	X	X
15. Dreigliedrige Grundsatzerklärung der Internationalen Arbeitsorganisation über multinationale Unternehmen und Sozialpolitik sowie die grundlegenden Prinzipien und Rechte bei der Arbeit (IAO-Kernübereinkommen)								X	X	X	X	X
16. ISO 26000-Standard zur sozialen Verantwortung		X	X		X		X		X			X
17. UN-Grundsätze für verantwortungsbewusstes Investieren		X										
18. Globale Governance-Grundsätze des ICGN		X										

FAZIT:

- Die ESRS-Standards der EFRAG
 - decken inhaltlich sämtliche zahlreiche nationale und internationale Standards ab
 - repräsentieren ein allumfassendes Standard-Werk zur Erfüllung sämtlicher (Neben-)Berichtspflichten nach anderen ggf. ausländischen Normen

Frei nach dem Motto: „Alle für Einen“ (früher) → „Einer für Alle“ (künftig)

					Index/Ablage:
	Zielgruppe:	Nachschauzeitraum:	Hz. 1:	Hz. 2:	Seite:
Mandant:	Prüffeld: Lagebericht für das GJ 2025		Anwendung: Stand: Version:		
			Datum der Bearbeitung:		

Gliederung Lagebericht für das Geschäftsjahr 2025 mit integrierter Nachhaltigkeitsberichterstattung

03/2023

- A. Geschäftsmodell
- B. Ziele und Strategien
- C. Steuerungssysteme
- D. Wirtschaftsbericht
- E. Prognosebericht
- F. Risikoberichterstattung
- G. Ereignisse nach dem Bilanzstichtag
- H. Chancenberichterstattung

ACHTUNG!

Vorläufige Gliederung ohne Berücksichtigung von branchenspezifischen Standards, die erst im 2. Halbjahr 2023 final veröffentlicht werden.

I. Nachhaltigkeitsberichterstattung

1. Allgemeine Informationen

2. Environment

- 2.1 Klimawandel
- 2.2 Verschmutzung
- 2.3 Wasser- und Meeresressourcen
- 2.4 Biodiversität und Ökosysteme
- 2.5 Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft

3. Social

- 3.1 Eigene Belegschaft
- 3.2 Arbeitnehmer in der Wertschöpfungskette
- 3.3 Betroffene Gemeinschaften
- 3.4 Verbraucher und Endnutzer

4. Governance

- 4.1 Geschäftsangaben

**Untergliederung + Inhalte
vgl. gesonderte
AUDfit®-Prüferhilfen 6/4 + 6/5**

Stand: 01.02.2023

Musterstadt, XX.XX.20XX

Die Geschäftsführung

Die Nachhaltigkeitsberichterstattung 2025 (Gliederung mit Unterpunkten)

03/2023

- A. Geschäftsmodell
- B. Ziele und Strategien
- C. Steuerungssysteme
- D. Wirtschaftsbericht
- E. Prognosebericht
- F. Risikoberichterstattung
- G. Chancenberichterstattung
- H. Nachhaltigkeitsberichterstattung

ACHTUNG!

Vorläufige Gliederung ohne Berücksichtigung von branchenspezifischen Standards, die erst im 2. Halbjahr 2023 final veröffentlicht werden.

1. Allgemeine Informationen

- 1.1 Allgemeine Grundlagen für die Erstellung der Nachhaltigkeitserklärungen (Offenlegungspflicht BP-1)
- 1.2 Offenlegungen in Bezug auf ausgewählte Themen (Offenlegungspflicht BP-2)
- 1.3 Die Rolle der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane (Offenlegungspflicht GOV-1)
- 1.4 Informationen und Nachhaltigkeitsangelegenheiten, die von den Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorganen des Unternehmens behandelt werden (Offenlegungspflicht GOV-2)
- 1.5 Integration nachhaltigkeitsbezogener Leistungen in Anreizsystemen (Offenlegungspflicht GOV-3)
- 1.6 Erklärung zur Nachhaltigkeits-Due-Diligence (Offenlegungspflicht GOV-4)
- 1.7 Risikomanagement und interne Kontrollen der Nachhaltigkeitsberichterstattung (Offenlegungspflicht GOV-5)
- 1.8 Marktposition, Strategie, Geschäftsmodell(e) und Wertschöpfungsketten (Offenlegungspflicht SBM-1)
- 1.9 Interessen und Ansichten von Stakeholdern (Offenlegungspflicht SBM-2)
- 1.10 Wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen und deren Wechselwirkung mit Strategie und Geschäftsmodell(en) (Offenlegungspflicht SBM-3)
- 1.11 Beschreibung der Prozesse zur Identifizierung und Bewertung wesentlicher Auswirkungen (Offenlegungspflicht IRO-1)
- 1.12 Offenlegungspflichten in ESRS, die von den Nachhaltigkeitserklärungen des Unternehmens abgedeckt werden (Offenlegungspflicht SBM-2)

Stand: 01.02.2023

1. Allgemeine Informationen, Forts.

- 1.13 Verabschiedete Richtlinien zum Umgang mit wesentlichen Nachhaltigkeitsangelegenheiten (Querschnittsanforderung CCR-1)
- 1.14 Maßnahmen und Ressourcen in Bezug auf wesentliche Nachhaltigkeitsbelange (Querschnittsanforderung CCR-2)
- 1.15 Verfolgung der Wirksamkeit von Strategien und Maßnahmen durch Zielvorgaben (Querschnittsanforderung CCR-3)

2. Environment

2.1 Klimawandel

- 2.1.1 Offenlegungspflicht im Zusammenhang mit **GOV-3** zur Integration von Klimaschutzstrategien und -leistung in Anreizsysteme*
- 2.1.2 Offenlegungspflicht im Zusammenhang mit **SBM 3** zur Belastbarkeit von Strategie und Geschäftsmodell*
- 2.1.3 Offenlegungspflicht in Bezug auf **IRO-1** zur Beschreibung von Prozessen zur Identifizierung und Bewertung wesentlicher klimabezogener Auswirkungen, Risiken und Chancen*
- 2.1.4 Übergangsplan zum Klimaschutz (**Offenlegungspflicht E1-1**)
- 2.1.5 Maßnahmen zur Minderung und Anpassung an den Klimawandel (**Offenlegungspflicht E1-2**)
- 2.1.6 Aktionspläne und Ressourcen in Bezug auf Richtlinien und Ziele zum Klimawandel (**Offenlegungspflicht E1-3**)
- 2.1.7 Ziele im Zusammenhang mit Klimaschutz und Anpassung an den Klimawandel (**Offenlegungspflicht E1-4**)
- 2.1.8 Energieverbrauch und -mix (**Offenlegungspflicht E1-5**)
- 2.1.9 Brutto-Scopes 1, 2, 3 und THG-Gesamtemissionen (THG = Treibhausgas) (**Offenlegungspflicht E1-6**)
- 2.1.10 THG-Beseitigung und THG-Minderungsprojekte, die durch Kohlenstoffgutschriften finanziert werden (THG = Treibhausgas) (**Offenlegungsanforderung E1-7**)
- 2.1.11 Interne CO₂-Bepreisung (**Offenlegungspflicht E1-8**)
- 2.1.12 Mögliche finanzielle Auswirkungen von wesentlichen physischen Risiken, wesentlichen Übergangsrisiken und klimabedingten Chancen (**Offenlegungspflicht E1-9**)

*in Verbindung mit ESRS 2

ACHTUNG!

Vorläufige Gliederung ohne Berücksichtigung von branchenspezifischen Standards, die erst im 2. Halbjahr 2023 final veröffentlicht werden.

2.2 Verschmutzung

- 2.2.1 Offenlegungspflicht in Bezug auf **ESRS 2 IRO-1** – Beschreibung der Prozesse zur Identifizierung und Bewertung von Auswirkungen, Risiken und Chancen durch Materialverschmutzung*
- 2.2.2 Richtlinien im Zusammenhang mit Umweltverschmutzung
(Offenlegungsanforderung E2-1)
- 2.2.3 Umweltverschmutzungsmaßnahmen und -ressourcen
(Offenlegungsanforderung E2-2)
- 2.2.4 Ziele im Zusammenhang mit Umweltverschmutzung
(Offenlegungsanforderung E2-3)
- 2.2.5 Verschmutzung von Luft, Wasser und Boden
(Offenlegungspflicht E2-4)
- 2.2.6 Besorgniserregende und sehr hoch eingestufte Stoffe
(Offenlegungspflicht E2-5)
- 2.2.7 Potenzielle finanzielle Auswirkungen umweltbedingter Auswirkungen, Risiken und Chancen **(Offenlegungspflicht E2-6)**

2.3 Wasser- und Meeresressourcen

- 2.3.1 Offenlegungspflicht im Zusammenhang mit **ESRS 2 IRO-1** – Beschreibung der Prozesse zur Identifizierung und Bewertung wesentlicher Auswirkungen, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Wasser- und Meeresressourcen*
- 2.3.2 Richtlinien in Bezug auf Wasser- und Meeresressourcen
(Offenlegungsanforderung E3-1)
- 2.3.3 Maßnahmen und Ressourcen im Zusammenhang mit Richtlinien und Zielen für Wasser- und Meeresressourcen
(Offenlegungsanforderung E3-2)
- 2.3.4 Ziele in Bezug auf Wasser- und Meeresressourcen
(Offenlegungsanforderung E3-3)
- 2.3.5 Wasserverbrauch **(Offenlegungspflicht E3-4)**
- 2.3.6 Mögliche finanzielle Auswirkungen von Auswirkungen, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Wasser- und Meeresressourcen
(Offenlegungspflicht E3-5)

*in Verbindung mit ESRS 2

ACHTUNG!

Vorläufige Gliederung ohne Berücksichtigung von branchenspezifischen Standards, die erst im 2. Halbjahr 2023 final veröffentlicht werden.

2.4 Biodiversität und Ökosysteme

- 2.4.1 Offenlegungspflicht im Zusammenhang mit **SBM 4** zur Widerstandsfähigkeit von Strategie und Geschäftsmodell*
- 2.4.2 Offenlegungspflicht im Zusammenhang mit **IRO-1** zur Beschreibung von Prozessen zur Identifizierung und Bewertung von Auswirkungen, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit der materiellen Biodiversität und dem Ökosystem*
- 2.4.3 Übergangsplan zu Biodiversität und Ökosystemen
(Offenlegungspflicht E4-1)
- 2.4.4 Richtlinien in Bezug auf Biodiversität und Ökosysteme
(Offenlegungsanforderung E4-2)
- 2.4.5 Aktionspläne und Ressourcen in Bezug auf Biodiversität und Ökosysteme betreffende Richtlinien **(Offenlegungsanforderung E4-3)**
- 2.4.6 Ziele in Bezug auf Biodiversität und Ökosysteme
(Offenlegungspflicht E4-4)
- 2.4.7 Auswirkungskennzahlen im Zusammenhang mit Veränderungen der Biodiversität und der Ökosysteme **(Offenlegungsanforderung E4-5)**
- 2.4.8 Mögliche finanzielle Auswirkungen von Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Biodiversität und Ökosystemen
(Offenlegungspflicht E4-6)

2.5 Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft

- 2.5.1 Offenlegungspflicht im Zusammenhang mit **ESRS 2 IRO-1** – Beschreibung der Prozesse zur Identifizierung und Bewertung wesentlicher Nachhaltigkeitsauswirkungen, -risiken und -chancen*
- 2.5.2 Richtlinien in Bezug auf Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft
(Offenlegungsanforderung E5-1)
- 2.5.3 Maßnahmen und Ressourcen in Bezug auf Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft **(Offenlegungspflicht E5-2)**
- 2.5.4 Ziele in Bezug auf Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft
(Offenlegungsanforderung E5-3)
- 2.5.5 Ressourcenzuflüsse **(Offenlegungspflicht E5-4)**
- 2.5.6 Ressourcenabflüsse **(Offenlegungspflicht E5-5)**
- 2.5.7 Mögliche finanzielle Auswirkungen der Ressourcennutzung und Auswirkungen, Risiken und Chancen der Kreislaufwirtschaft
(Offenlegungspflicht E5-6)

*in Verbindung mit ESRS 2

ACHTUNG!

Vorläufige Gliederung ohne Berücksichtigung von branchenspezifischen Standards, die erst im 2. Halbjahr 2023 final veröffentlicht werden.

3. Social

3.1 Eigene Belegschaft

ACHTUNG!

Vorläufige Gliederung ohne Berücksichtigung von branchenspezifischen Standards, die erst im 2. Halbjahr 2023 final veröffentlicht werden.

- 3.1.1 Offenlegungspflicht im Zusammenhang mit **ESRS 2 SBM-2** – Interessen und Ansichten von Stakeholdern*
- 3.1.2 Offenlegungspflicht in Bezug auf **ESRS 2 SBM-3** – Wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen und ihre Wechselwirkung mit Strategie und Geschäftsmodell(en)*
- 3.1.3 Richtlinien in Bezug auf die eigene Belegschaft
(Offenlegungspflicht S1-1)
- 3.1.4 Verfahren zur Auseinandersetzung mit eigenen Arbeitnehmern und Arbeitnehmervertretern über Auswirkungen
(Offenlegungsanforderung S1-2)
- 3.1.5 Prozesse zur Behebung negativer Auswirkungen und Kanäle für eigene Mitarbeiter, um Bedenken zu äußern
(Offenlegungsanforderung S1-3)
- 3.1.6 Ergreifen von Maßnahmen zu wesentlichen Auswirkungen auf die eigene Belegschaft und Ansätze zur Minderung wesentlicher Risiken und Verfolgung wesentlicher Chancen in Bezug auf die eigene Belegschaft sowie Wirksamkeit dieser Maßnahmen
(Offenlegungsanforderung S1-4)
- 3.1.7 Ziele im Zusammenhang mit dem Umgang mit wesentlichen negativen **(Offenlegungsanforderung S1-5)**
- 3.1.8 Merkmale der Mitarbeiter des Unternehmens
(Offenlegungspflicht S1-6)
- 3.1.9 Merkmale von nicht angestellten Arbeitnehmern in der eigenen **(Offenlegungspflicht S1-7)**
- 3.1.10 Tarifbindung und sozialer Dialog **(Offenlegungspflicht S1-8)**
- 3.1.11 Diversitätsindikatoren **(Offenlegungspflicht S1-9)**
- 3.1.12 Angemessene Löhne **(Offenlegungspflicht S1-10)**
- 3.1.13 Sozialschutz **(Offenlegungspflicht S1-11)**
- 3.1.14 Menschen mit Behinderungen **(Offenlegungspflicht S1-12)**
- 3.1.15 Indikatoren für Ausbildung und Kompetenzentwicklung
(Offenlegungsanforderung S1-13)
- 3.1.16 Gesundheits- und Sicherheitsindikatoren
(Offenlegungsanforderung S1-14)
- 3.1.17 Indikatoren für die Work-Life-Balance
(Offenlegungsanforderung S1-15)
- 3.1.18 Vergütungskennzahlen (Entgeltgefälle und Gesamtvergütung)
(Offenlegungspflicht S1-16)
- 3.1.19 Vorfälle, Beschwerden und schwerwiegende menschenrechtliche Auswirkungen und Vorfälle **(Offenlegungspflicht S1-17)**

*in Verbindung mit ESRS 2

3.2 Arbeitnehmer in der Wertschöpfungskette

- 3.2.1 Offenlegungspflicht im Zusammenhang mit **ESRS 2 SBM-3** Wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen und deren Wechselwirkung zwischen den Auswirkungen und der Strategie und dem/den Geschäftsmodell(en) des Unternehmens*
- 3.2.2 Offenlegungspflicht in Bezug auf **ESRS 2 SBM-1** Marktposition, Strategie, Geschäftsmodell(e) und Wertschöpfungskette*
- 3.2.3 Richtlinien in Bezug auf Arbeitnehmer in der Wertschöpfungskette (**Offenlegungspflicht S2-1**)
- 3.2.4 Verfahren zur Einbindung von Mitarbeitern der Wertschöpfungskette in Bezug auf Auswirkungen (**Offenlegungsanforderung S2-2**)
- 3.2.5 Prozesse zur Behebung negativer Auswirkungen und Kanäle für Mitarbeiter der Wertschöpfungskette, um Bedenken zu äußern (**Offenlegungsanforderung S2-3**)
- 3.2.6 Ergreifen von Maßnahmen zu wesentlichen Auswirkungen auf Arbeitnehmer der Wertschöpfungskette und Ansätze zur Minderung wesentlicher Risiken und Verfolgung wesentlicher Chancen im Zusammenhang mit Arbeitnehmern der Wertschöpfungskette und Wirksamkeit dieser Maßnahmen (**Offenlegungsanforderung S2-4**)
- 3.2.7 Ziele im Zusammenhang mit der Bewältigung wesentlicher negativer Auswirkungen, der Förderung positiver Auswirkungen und der Bewältigung wesentlicher Risiken und Chancen (**Offenlegungspflicht S2-5**)

3.3 Betroffene Gemeinschaften

- 3.3.1 ESRS 2- SBM 4 – S3 Wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen und ihre Wechselwirkung mit Strategie und Geschäftsmodell(en)*
- 3.3.2 **ESRS 2- SBM 5 – S3** Ansichten und Interessen von Stakeholdern*
- 3.3.3 Richtlinien in Bezug auf betroffene Gemeinschaften (**Offenlegungsanforderung S3-1**)
- 3.3.4 Verfahren zur Einbindung betroffener Gemeinschaften in Bezug auf Auswirkungen (**Offenlegungsanforderung S3-2**)
- 3.3.5 Prozesse zur Behebung negativer Auswirkungen und Kanäle für betroffene Gemeinschaften, um Bedenken zu äußern (**Offenlegungsanforderung S3-3**)
- 3.3.6 Ergreifen von Maßnahmen zu wesentlichen Auswirkungen auf betroffene Gemeinschaften und Ansätze zur Minderung wesentlicher Risiken und Verfolgung wesentlicher Chancen in Bezug auf betroffene Gemeinschaften und Wirksamkeit dieser Maßnahmen (**Offenlegungsanforderung S3-4**)
- 3.3.7 Ziele im Zusammenhang mit dem Umgang mit wesentlichen negativen Auswirkungen, dem Vorantreiben positiver Auswirkungen und dem Umgang mit wesentlichen Risiken und Chancen (**Offenlegungspflicht S3-5**)

*in Verbindung mit ESRS 2

ACHTUNG!

Vorläufige Gliederung ohne Berücksichtigung von branchenspezifischen Standards, die erst

3.4 Verbraucher und Endnutzer

- 3.4.1 Offenlegungspflicht im Zusammenhang mit **ESRS 2 SBM-3** – Wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen und ihre Wechselwirkung mit der Strategie und dem/den Geschäftsmodell(en) des Unternehmens*
- 3.4.2 Offenlegungspflicht im Zusammenhang mit **ESRS 2 SBM-2** – Ansichten und Interessen von Stakeholdern*
- 3.4.3 Richtlinien in Bezug auf Verbraucher und Endbenutzer
(Offenlegungsanforderung S4-1)
- 3.4.4 Verfahren zur Kontaktaufnahme mit Verbrauchern und Endnutzern über Auswirkungen **(Offenlegungsanforderung S4-2)**
- 3.4.5 Prozesse zur Behebung negativer Auswirkungen und Kanäle für Verbraucher und Endbenutzer, um Bedenken zu äußern
(Offenlegungsanforderung S4-3)
- 3.4.6 Ergreifen von Maßnahmen zu wesentlichen Auswirkungen auf Verbraucher und Endnutzer und Ansätze zur Minderung wesentlicher Risiken und Verfolgung wesentlicher Chancen in Bezug auf Verbraucher und Endnutzer sowie Wirksamkeit dieser Maßnahmen
(Offenlegungsanforderung S4-4)
- 3.4.7 Ziele im Zusammenhang mit dem Umgang mit wesentlichen negativen Auswirkungen, dem Vorantreiben positiver Auswirkungen und dem Umgang mit wesentlichen Risiken und Chancen
(Offenlegungspflicht S4-5)

4. Governance

4.1 Geschäftsangaben

- 4.1.1 Unternehmenskultur und Geschäftsverhaltensrichtlinien
(Offenlegungspflicht G1-1)
- 4.1.2 Management von Beziehungen zu Lieferanten
(Offenlegungspflicht G1-2)
- 4.1.3 Verhinderung und Aufdeckung von Korruption/Bestechung
(Offenlegungspflicht G1-3)
- 4.1.4 Bestätigte Fälle von Korruption oder Bestechung
(Offenlegungspflicht G1-4)
- 4.1.5 Politische Einflussnahme und Lobbying-Aktivitäten
(Offenlegungspflicht G1-5)
- 4.1.6 Zahlungspraktiken **(Offenlegungspflicht G1-6)**

*in Verbindung mit ESRS 2

ACHTUNG!

Vorläufige Gliederung ohne Berücksichtigung von branchenspezifischen Standards, die erst im 2. Halbjahr 2023 final veröffentlicht werden.

Teil 1 von 4 der Nachhaltigkeitsberichterstattung (Auszug) 2025 – Punkt 1: „Allgemeine Informationen mit Unterpunkten und Inhalt“

03/2023

- A. Geschäftsmodell
- B. Ziele und Strategien
- C. Steuerungssysteme
- D. Wirtschaftsbericht
- E. Prognosebericht
- F. Risikoberichterstattung
- G. Chancenberichterstattung
- H. Nachhaltigkeitsberichterstattung**

ACHTUNG!

Vorläufige Gliederung ohne Berücksichtigung von branchenspezifischen Standards, die erst im 2. Halbjahr 2023 final veröffentlicht werden.

1. Allgemeine Informationen

1.1 Allgemeine Grundlagen für die Erstellung der Nachhaltigkeitserklärungen (Offenlegungspflicht BP-1)

- Verständnis, wie das Unternehmen seine Nachhaltigkeitserklärung erstellt
- Information zum Konsolidierungskreis
- Information zur Wertschöpfungskette

1.2 Offenlegungen in Bezug auf ausgewählte Themen (Offenlegungspflicht BP-2)

- Zeithorizont
- Schätzung von Daten und deren Quellen
- Änderungen gegenüber dem Vorberichtszeitraum
- Meldung von Fehlern in früheren Perioden

1.3 Die Rolle der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane (Offenlegungspflicht GOV-1)

- Zusammensetzung und Vielfalt der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane
- Rollen und Verantwortlichkeiten der Verwaltungs-, Management- und Aufsichtsorgane bei der Ausübung der Aufsicht über wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen, einschließlich der Rolle des Managements in Governanceprozessen
- Fachwissen der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane im Bereich Nachhaltigkeit

1.4 Informationen und Nachhaltigkeitsangelegenheiten, die von den Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorganen des Unternehmens behandelt werden (Offenlegungspflicht GOV-2)

- Information wie Verwaltungs-, Management- und Aufsichtsorgane über nachhaltigkeitsbezogene Angelegenheiten informiert werden und welche Informationen und Angelegenheiten sie behandelt haben

Stand: 01.02.2023

6/5 Teil 1 von 4 der Nachhaltigkeitsberichterstattung (Auszug) 2025 –
Punkt 1: „Allgemeine Informationen“ mit Unterpunkten und Inhalt

Teil 1 von 4 der Nachhaltigkeitsberichterstattung (Auszug) 2025 – Punkt 1: „Allgemeine Informationen mit Unterpunkten und Inhalt“

03/2023

1. Allgemeine Informationen, Forts.

1.5 Integration nachhaltigkeitsbezogener Leistungen in Anreizsystemen (Offenlegungspflicht GOV-3)

- Anreizsysteme für Mitglieder der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane, die mit Nachhaltigkeitsangelegenheiten in Verbindung stehen

1.6 Erklärung zur Nachhaltigkeits-Due-Diligence (Offenlegungspflicht GOV-4)

- Due-Diligence-Prozess(e) des Unternehmens in Bezug auf Nachhaltigkeitsangelegenheiten

1.7 Risikomanagement und interne Kontrollen der Nachhaltigkeitsberichterstattung (Offenlegungspflicht GOV-5)

- Risikomanagement und Kontrollen des Unternehmens in Bezug auf den Prozess der Nachhaltigkeitsmanagements

1.8 Marktposition, Strategie, Geschäftsmodell(e) und Wertschöpfungsketten (Offenlegungspflicht SBM-1)

- Beschreibung der Marktstellung des Unternehmens und der Elemente seiner allgemeinen Strategie, die sich auf Nachhaltigkeitsaspekte und das Geschäftsmodell und die wichtigsten Wertschöpfungsketten des Unternehmens beziehen

1.9 Interessen und Ansichten von Stakeholdern (Offenlegungspflicht SBM-2)

- Beschreibung von Stakeholdern und deren Interessen und Ansichten in Bezug auf das Thema Nachhaltigkeit
- Reaktion des Unternehmens betreffend Strategie, Geschäftsmodell

1.10 Wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen und deren Wechselwirkung mit Strategie und Geschäftsmodell(en) (Offenlegungspflicht SBM-3)

- Vermittlung Verständnis für das Ergebnis der Wesentlichkeitsbewertung des Unternehmens
- Wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen aus der Strategie und dem/den Geschäftsmodell(en) des Unternehmens
- Maßnahmen des Unternehmens

1.11 Beschreibung der Prozesse zur Identifizierung und Bewertung wesentlicher Auswirkungen (Offenlegungspflicht IRO-1)

- Vermittlung Verständnis der Prozesse des Unternehmens zur Identifizierung von Auswirkungen, Risiken und Chancen und deren Wesentlichkeitsbeurteilung

1.12 Offenlegungspflichten in ESRS, die von den Nachhaltigkeitserklärungen des Unternehmens abgedeckt werden (Offenlegungspflicht SBM-2)

- Wesentliche Themen der Nachhaltigkeitsberichterstattung
- Themen, die aufgrund der Wesentlichkeitsprüfung als nicht wesentlich weggelassen wurden

ACHTUNG!

Vorläufige Gliederung ohne Berücksichtigung von branchenspezifischen Standards, die erst im 2. Halbjahr 2023 final veröffentlicht werden.

1. Allgemeine Informationen, Forts.

1.13 Verabschiedete Richtlinien zum Umgang mit wesentlichen Nachhaltigkeitsangelegenheiten (Querschnittsanforderung CCR-1)

- Richtlinien zu vermitteln, die das Unternehmen zur Identifizierung, Bewertung, Verwaltung und/oder Behebung wesentlicher Nachhaltigkeitsprobleme eingeführt hat

1.14 Maßnahmen und Ressourcen in Bezug auf wesentliche Nachhaltigkeitsbelange (Querschnittsanforderung CCR-2)

- Ergriffene und geplante Maßnahmen, um wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen anzugehen und gegebenenfalls die Ziele und Zielvorgaben verwandter Richtlinien zu erreichen

1.15 Verfolgung der Wirksamkeit von Strategien und Maßnahmen durch Zielvorgaben (Querschnittsanforderung CCR-3)

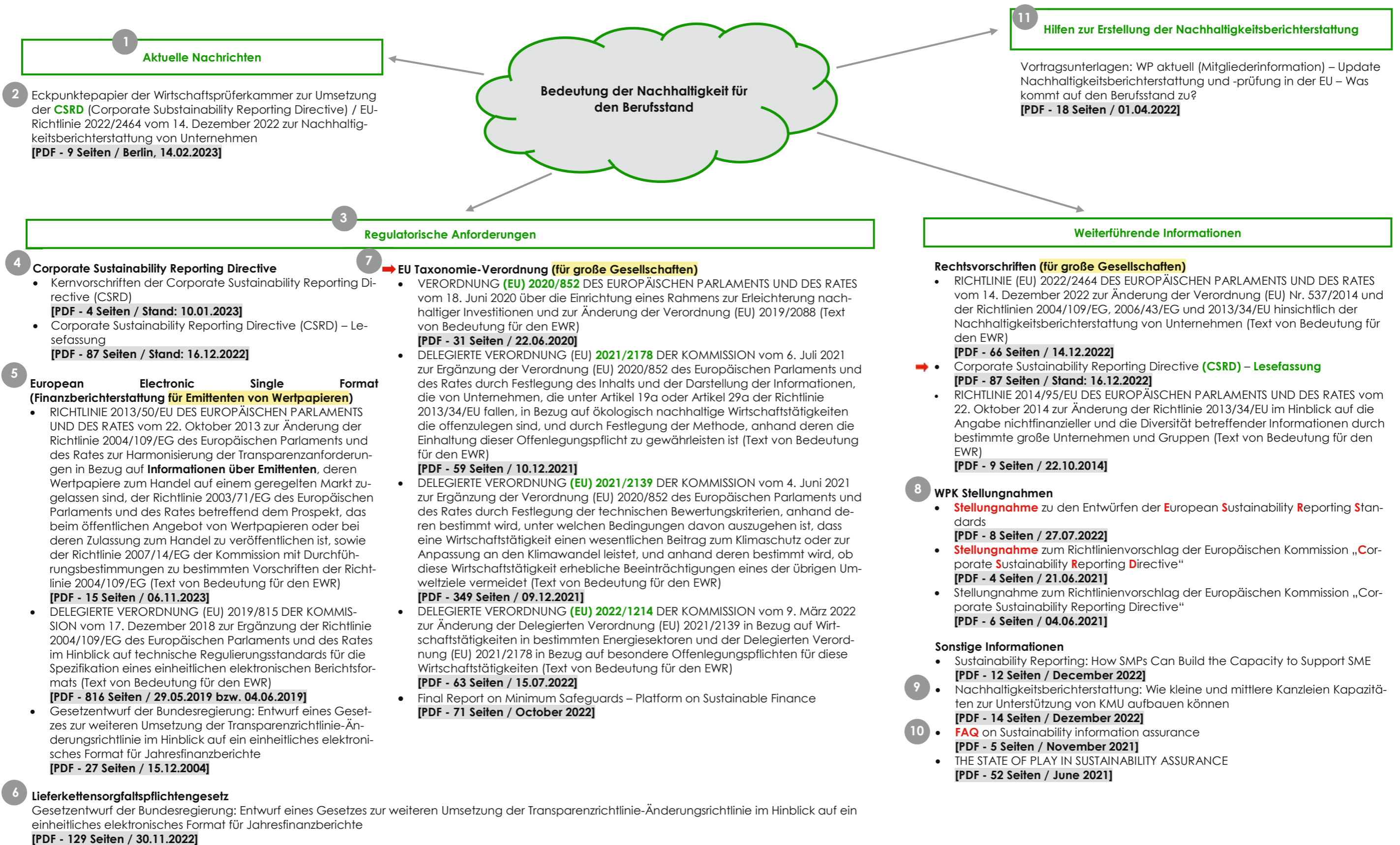
- Messbare zeitgebundene ergebnisorientierte Ziele, die vom Unternehmen gesetzt werden, um die Ziele der Politik zu erreichen
- Gesamtfortschritt in Richtung der angenommenen Ziele im Laufe der Zeit
- Merkmale zur Fortschrittsmessung beim Erreichen der politischen Ziele, wenn keine messbaren ergebnisorientierten Ziele bestehen
- Waren Stakeholder in die Zielsetzung für wesentliche Nachhaltigkeitsthemen eingebunden wurden

Stand: 01.02.2023

VORLÄUFIG

ACHTUNG!


Vorläufige Gliederung ohne Berücksichtigung von branchenspezifischen Standards, die erst im 2. Halbjahr 2023 final veröffentlicht werden.



					Index/Ablage:
	Zielgruppe:	Nachschauzeitraum:	Hz. 1:	Hz. 2:	Seite:
Mandant:	Prüffeld: Vertretbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen		Anwendung: Stand: Version: Datum der Bearbeitung:		











Prüfung und Feststellung der Vertretbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen und ISA [DE] 210

03/2023


Tz.		relevant	nicht relevant	Bemerkung (bitte stets individuelle Erläuterungen vornehmen)
				 = Vertretbarkeit liegt vor  = weitere Beurteilung erforderlich
1	„Erfordernis: Ohne vertretbare Rechnungslegungsgrundsätze besitzt das Management keine angemessene Grundlage für die Aufstellung des Abschlusses [und – soweit einschlägig – des Lageberichts], und der Abchlussprüfer verfügt nicht über geeignete Kriterien für die Prüfung des Abschlusses [und – soweit einschlägig – des Lageberichts].“ ISA [DE] 210 A.3			
2	Beschreibung der Faktoren für die Feststellung der Vertretbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen			
2.1	Art der Einheit → z. B. Gewerbebetrieb, Kommunalbetrieb			Beschreibung:
2.2	Zweck des Abschlusses → Adressatenkreis Allgemeinheit oder Nutzergruppe			Beschreibung:
2.3	Art der Finanzaufstellungen → Vollständiger Abschluss oder einzelne Finanzaufstellung			Beschreibung:
2.4	Gesetze oder andere Rechtsvorschriften → Gibt es standardsetzende Organisationen?			

Stand: 01.02.2023

Stand: 01.02.2023

Tz.		relevant	nicht relevant	Bemerkung (bitte stets individuelle Erläuterungen vornehmen)  = Vertretbarkeit liegt vor  = weitere Beurteilung erforderlich
3.	Prüfungsschema			
3.1	Sind die Rechnungslegungsgrundsätze durch das Gesetz oder andere Rechtsvorschriften vorgeschrieben? Antwortfall: „Nein“ RL-Grundsätze sind in Bezug auf den konkreten Prüfungsauftrag auf Vertretbarkeit zu überprüfen – weiter mit 3.2. Antwortfall: „Ja“ → RL-Grundsätze sind grundsätzlich vertretbar Ausnahme: Es gibt offensichtliche Anzeichen, die in Bezug auf den konkreten Prüfungsauftrag dagegen sprechen. Antwortfall: „Nein“ → RL-Grundsätze sind vertretbar Antwortfall: „Ja“ → RL-Grundsätze sind in Bezug auf den konkreten Prüfungsauftrag auf Vertretbarkeit zu überprüfen – weiter mit 3.2.			   
3.2	Kommen Rechnungslegungsstandards anderer Rechtsräume zur Anwendung, die von Organisationen festgelegt wurden, die zur Veröffentlichung oder Verbreitung von Standards autorisiert oder anerkannt sind? - z. B. Handelsrechtliche Vorschriften zur Rechnungslegung (HGB) oder International Financial Reporting Standards (IFRS). Antwortfall: „Ja“ → RL-Grundsätze sind vertretbar Antwortfall: „Nein“ → RL-Grundsätze sind in Bezug auf den konkreten Prüfungsauftrag auf Vertretbarkeit zu überprüfen – weiter mit 3.3.			 
3.3	Hat der Berufsstand die Vertretbarkeit der Rechnungslegungsgrundsätze im Interesse der Abschlussprüfer bereits gewürdigt und für vertretbar gehalten? Antwortfall: „Ja“ → RL-Grundsätze sind vertretbar Antwortfall: „Nein“ → RL-Grundsätze sind in Bezug auf den konkreten Prüfungsauftrag auf Vertretbarkeit zu überprüfen – weiter mit 3.4 und 3.5.			 

Stand: 01.02.2023

Tz.		relevant	nicht relevant	Bemerkung (bitte stets individuelle Erläuterungen vornehmen)  = Vertretbarkeit liegt vor  = weitere Beurteilung erforderlich
3.4	Würdigung der Vertretbarkeit der Rechnungslegungsgrundsätze durch Vergleich mit vertretbaren Rechnungslegungsgrundsätzen. → Gibt es Unterschiede bei einem Vergleich mit z. B. HGB, IFRS? → Warum gibt es diese Unterschiede? → Führen diese Unterschiede dazu, dass der Abschluss irreführend ist?			
3.5	Würdigung der Vertretbarkeit der Rechnungslegungsgrundsätze unter Zuhilfenahme der Eigenschaften, die vertretbare Rechnungslegungsgrundsätze in der Regel aufweisen.			
	Relevanz → Sind die im Abschluss enthaltenen Informationen für die Art der Einheit, den Zweck des Abschlusses, die Nutzer relevant?			
	Verlässlichkeit → Gibt der Abschluss die wirtschaftliche Substanz wieder und sind Beurteilung, Bemessung, Darstellung und Angabe konsistent?			
	Neutralität → Sind die Angaben im Abschluss neutral ausgerichtet?			
	Verständlichkeit → Sind die Angaben im Abschluss klar, umfassend und bedürfen nicht der Auslegung?			
ZUSAMMENFASSENDES PRÜFUNGSERGEBNIS				
Rechnungslegungsgrundsätze <input type="checkbox"/> sind vertretbar <input type="checkbox"/> sind nicht vertretbar <div style="text-align: right; margin-top: 10px;"> _____ Datum Kz. Prüfer </div>				

Das Auftragsbestätigungsschreiben nach ISA [DE] 210

mit fakultativen Ergänzungen:

- Kommunikation mit den Überwachungsverantwortlichen
- Datenverarbeitung und Datenschutz (DSGVO und BDSG)
- Umgang mit lageberichts-fremden Angaben bei der Abschlussprüfung
- Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht bei „Sonstigen Informationen“ (ISA [DE] 720 (Revised))
- Berichtausfertigungen (digital + print)
- Identifizierungspflichten (§ 11 GwG)

= fakultativer Text: Bitte einzelfallbezogen vervollständigen bzw. streichen

		Anmerkungen der AUDFIT®-Redaktion		
Tz.	Beispielhafte Formulierung ¹	• Inhaltlich bekannt, verbal geringfügig modifiziert, bzw. konkretisiert, oder Reihenfolge der Absätze tw. geändert	• Materiell teilweise neu • Weitreichende verbale Modifizierung bzw. Konkretisierung	Bemerkung
1	Anschrift	X		
2	Jahresabschlussprüfung / Konzernabschlussprüfung zum ... der ...			
3	Sehr geehrte(r)...			
4	[einen Prüfungsauftrag:] wir danken Ihnen für den uns mit Schreiben vom ... / in der Besprechung am ... erteilten Auftrag, die gesetzlich vorgeschriebene / freiwillige Prüfung des Jahresabschlusses / Konzernabschlusses Ihrer Gesellschaft zum ... und des Lageberichts / Konzernlageberichts für das Jahr ... durchzuführen. ²	X		
5	[mehrere Prüfungsaufträge:] wir danken Ihnen für die uns mit Schreiben vom / in der Besprechung am erteilten Prüfungsaufträge für die Abschlüsse nachfolgender Gesellschaften	X		
6	<ul style="list-style-type: none"> • XY-GmbH: Freiwillige Jahresabschlussprüfung • YZ-GmbH: Freiwillige Jahresabschlussprüfung • AB-GmbH & Co. KG: Jahresabschlussprüfung aufgrund § 316 Abs. 1 HGB • CD-GmbH: Konzernabschlussprüfung aufgrund § 316 Abs. 2 HGB 			
7	jeweils zum und der Lageberichte / Konzernlagebericht, soweit deren Aufstellung erfolgt, für das Jahr durchzuführen. ³	X		
8	Gegenstand und Umfang, Verantwortlichkeiten und Mitwirkungserfordernisse, Honorar- und Haftungsbedingungen sowie weitere Grundlagen des uns erteilten Prüfungsauftrags bestätigen wir Ihnen wie folgt:	X		

¹vgl. Anlage 1 zu ISA [DE] 210

²Gilt der Abschlussprüfer des Mutterunternehmens gleichzeitig als Abschlussprüfer des Konzerns (§ 318 Abs. 2 HGB), ist im Auftragsbestätigungsschreiben darauf hinzuweisen.

³Gilt der Abschlussprüfer des Mutterunternehmens gleichzeitig als Abschlussprüfer des Konzerns (§ 318 Abs. 2 HGB), ist im Auftragsbestätigungsschreiben darauf hinzuweisen.

Tz.	Beispielhafte Formulierung¹	Anmerkungen der AUDFIT®-Redaktion		
		<ul style="list-style-type: none"> Inhaltlich bekannt, verbal geringfügig modifiziert, bzw. konkretisiert, oder Reihenfolge der Absätze tw. geändert 	<ul style="list-style-type: none"> Materiell teilweise neu Weitereichende verbale Modifizierung bzw. Konkretisierung 	Bemerkung
9	1. Ziel und Umfang der Abschlussprüfung			
10	Gegenstand des Auftrages ist die Prüfung des nach handelsrechtlichen Vorschriften aufgestellten Jahresabschlusses/Konzernabschlusses (Bilanz/Konzernbilanz, Gewinn- und Verlustrechnung/Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang/Konzernanhang) und des Lageberichts/Konzernlageberichts für das Geschäftsjahr vom xx.xx.20xx bis xx.xx.20xx. Die Prüfung erstreckt sich darauf, ob die diesbezüglichen gesetzlichen Vorschriften und etwaige sie ergänzende gesellschaftsvertragliche Bestimmungen sowie die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachtet worden sind.	X		Inhaltlich entsprechend IDW PS 210 „Auftragsgegenstand und Auftragsdurchführung“
11	[Die freiwilligen Prüfungen werden vorgenommen, da die betreffenden Gesellschaften pflichtgemäß in den aufgrund gesetzlicher Vorschriften nach § 316 Abs. 2 HGB zu prüfenden Konzernabschluss einzubeziehen sind.]	X		
12	[Ergänzender Hinweis bei der notwendigen Prüfung eines Abhängigkeitsberichtes bei Aktiengesellschaften: Gegenstand unserer Prüfung ist gemäß § 313 AktG ein ggf. aufzustellender Abhängigkeitsbericht. Über die Prüfung dieses Berichtes werden wir gemäß § 313 Abs. 2 bis 5 AktG berichten.]			
13	Wir werden unsere Prüfung gem. § 317 HGB und unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer e. V. (IDW) festgelegten Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) durchführen.	X		
14	Zielsetzung der Abschlussprüfung ist zum einen, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob der Abschluss als Ganzes frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist, und ob der Lagebericht/Konzernlagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt sowie in allen wesentlichen Belangen mit dem Jahresabschluss/Konzernabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen in Einklang steht, den gesetzlichen Vorschriften entspricht und die Chance und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt. Zum anderen ist Ziel der Abschlussprüfung, einen Vermerk des Abschlussprüfers zu erteilen, der unser Prüfungsurteil beinhaltet.		X	ISA [DE] 210 geändertes „wording“ „doloses Handeln“ „Irrtümer“ anstelle: „Verstöße“ und „Unrichtigkeiten“
15	Hinreichende Sicherheit ist ein hohes Maß an Sicherheit, garantiert aber nicht, dass eine in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing (ISA [DE] und den IDW Prüfungsstandards (IDW PS) durchgeführte Abschlussprüfung eine wesentliche falsche Darstellung , falls eine solche vorliegt, stets aufdeckt. Falsche Darstellungen können aus dolosen Handlungen oder Irrtümern resultierten und werden als wesentlich angesehen, wenn von ihnen einzeln oder insgesamt vernünftigerweise erwartet werden könnte, dass sie die auf der Grundlage dieses Abschlusses und Lageberichts/Konzernlageberichts getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen von Nutzern beeinflussen.		X	

Tz.	Beispielhafte Formulierung ¹	Anmerkungen der AUDFIT®-Redaktion		Bemerkung
		<ul style="list-style-type: none"> Inhaltlich bekannt, verbal geringfügig modifiziert, bzw. konkretisiert, oder Reihenfolge der Absätze tw. geändert 	<ul style="list-style-type: none"> Materiell teilweise neu Weitereichende verbale Modifizierung bzw. Konkretisierung 	
16	2. Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers	X		bis 2022: als Anlage möglich
17	Wir werden unsere Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den IDW PS und ISA [DE] durchführen. Nach diesen Standards haben wir die berufsüblichen Verhaltensanforderungen einzuhalten. Als Teil einer Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den IDW PS und ISA [DE] üben wir während der gesamten Abschlussprüfung pflichtgemäßes Ermessen aus und bewahren eine kritische Grundhaltung. Darüber hinaus:	X	X	
18	<ul style="list-style-type: none"> Identifizieren und beurteilen wir die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern im Abschluss, planen und führen Prüfungshandlungen als Reaktion auf diese Risiken durch sowie erlangen Prüfungsnachweise, die ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zu dienen. Das Risiko, dass aus dolosen Handlungen resultierende wesentliche falsche Darstellungen nicht aufgedeckt werden, ist höher als ein aus Irrtümern resultierendes, da dolose Handlungen kollusives Zusammenwirken, Fälschungen, beabsichtigte Unvollständigkeiten, irreführende Darstellungen oder das Außerkraftsetzen interner Kontrollen beinhalten können. 	X		
19	<ul style="list-style-type: none"> Erlangen wir ein Verständnis von dem für die Abschlussprüfung relevanten internen Kontrollsystem, um Prüfungshandlungen zu planen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind, jedoch nicht mit dem Ziel, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit des internen Kontrollsystems der Einheit abzugeben. Wir werden Ihnen jedoch etwaige für die Prüfung des Abschlusses relevanten bedeutsamen Mängel im internen Kontrollsystem, die wir während der Abschlussprüfung identifiziert haben, schriftlich mitteilen. 	X		schriftliche Mitteilung IKS-Mängel
20	<ul style="list-style-type: none"> Beurteilen wir die Angemessenheit der vom Management angewandten Rechnungslegungsmethoden sowie die Vertretbarkeit der vom Management dargestellten geschätzten Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden Angaben. 	X	X	
21	<ul style="list-style-type: none"> Schlussfolgern wir über die Angemessenheit der vom Management vorgenommenen Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Geschäftstätigkeit sowie auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise, ob eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen können. Falls wir die Schlussfolgerung treffen, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, sind wir verpflichtet, in unserem Vermerk des Abschlussprüfers auf die dazugehörigen Angaben im Abschluss aufmerksam zu machen oder, falls diese Angaben unangemessen sind, unser Prüfungsurteil zu modifizieren. 		X	stärkere Betonung der Verpflichtung des Managements

Tz.	Beispielhafte Formulierung ¹	Anmerkungen der AUDFIT®-Redaktion		
		• Inhaltlich bekannt, verbal geringfügig modifiziert, bzw. konkretisiert, oder Reihenfolge der Absätze tw. geändert	• Materiell teilweise neu • Weitreichende verbale Modifizierung bzw. Konkretisierung	Bemerkung
22	Wir ziehen unsere Schlussfolgerungen auf der Grundlage der bis zum Datum unseres Vermerks des Abschlussprüfers erlangten Prüfungsnachweise. Zukünftige Ereignisse oder Gegebenheiten können jedoch die Abkehr der Gesellschaft von der Fortführung der Geschäftstätigkeit zur Folge haben.	X		
23	• Beurteilen wir die Gesamtdarstellung, den Aufbau und den Inhalt des Abschlusses/Konzernabschlusses und des Lageberichts/Konzernlageberichts einschließlich der Angaben sowie, ob der Abschluss/Konzernabschluss und Lagebericht/Konzernlagebericht die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle und Ereignisse in einer Weise wiedergibt, dass eine sachgerechte Gesamtdarstellung erreicht wird.		X	stärkere Betonung der Grenzen der Abschlussprüfung
24	Aufgrund der inhärenten Grenzen einer Abschlussprüfung , zusammen mit den inhärenten Grenzen des internen Kontrollsystems, besteht ein unvermeidbares Risiko, dass einige wesentliche falsche Darstellungen möglicherweise nicht aufgedeckt werden, obwohl die Prüfung in Übereinstimmung mit den IDW PS und ISA [DE] ordnungsgemäß geplant und durchgeführt wird.	X		
25	[Ergänzung bei Aktiengesellschaften, die Aktien mit amtlicher Notierung ausgegeben haben: Unsere Prüfung wird sich gem. § 317 Abs. 4 HGB darüber hinaus auf das im Unternehmen vorhandene Risikofrüherkennungssystem erstrecken, um beurteilen zu können, ob der Vorstand seinen Pflichten gem. § 91 Abs. 2 AktG nachgekommen ist.]	X		
26	Wir werden Art, Dauer und Umfang der einzelnen Prüfungshandlungen in zweckmäßiger Weise festlegen.			
27	3. Verantwortung des Managements und die Bestimmung der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze			
28	Unsere Abschlussprüfung wird auf der Grundlage durchgeführt, dass das Management (und – sofern einschlägig – die für die Überwachung Verantwortlichen anerkennen und verstehen) anerkennt und versteht, dass sie verantwortlich sind		X	Konkretisierung: Stärkere Verpflichtung der für die Überwachung Verantwortlichen Personen
29	a. für die Aufstellung und sachgerechte Gesamtdarstellung der Abschlüsse/Konzernabschlüsse und Lageberichte/Konzernlageberichte in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Vorschriften oder mit anderen Rechnungslegungsgrundsätzen, z. B. International Financial Reporting Standards b. für ein internes Kontrollsystem , wie es das Management als notwendig erachtet, um die Aufstellung eines Abschlusses zu ermöglichen, der frei von wesentlichen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist, sowie		X	Verantwortlichkeit des Managements für das IKS

Tz.	Beispielhafte Formulierung¹	Anmerkungen der AUDFIT®-Redaktion		
		• Inhaltlich bekannt, verbal geringfügig modifiziert, bzw. konkretisiert, oder Reihenfolge der Absätze tw. geändert	• Materiell teilweise neu • Weiterreichende verbale Modifizierung bzw. Konkretisierung	Bemerkung
30	c. dafür, uns Folgendes zu verschaffen:	X		
31	<ul style="list-style-type: none"> • Übergabe eines Entwurfs der Abschlüsse/Konzernabschlüsse und der Lageberichte/Konzernlageberichte einschließlich sämtlicher für deren Aufstellung relevanter Informationen und alle für die Durchführung der Prüfung notwendigen Unterlagen rechtzeitig und prüfungsbereit. Insbesondere sind uns auch alle Vorgänge und Umstände, die erst während unserer Tätigkeit eintreten oder bekannt werden, sowie für Ihnen vorher nicht vorliegende Unterlagen. Sie verpflichten sich zudem zur Abgabe einer Vollständigkeitserklärung. 	X	X	Weitreichende Auskunfts- und Vorlagepflichten Konkrete Ausweitung auf Ereignisse nach Stichtag
32	<ul style="list-style-type: none"> • Zusätzliche Informationen, die wir zum Zwecke der Abschlussprüfung vom Management anfordern können und uneingeschränkten Zugang zu Personen innerhalb der Einheit, von denen wir es für notwendig halten, Prüfungsnachweise zu erlangen. 		X	
33	<ul style="list-style-type: none"> • Informationen zwischen dem Zeitraum vom Datum des Bestätigungsvermerks bis zum Datum der Herausgabe des Abschlusses mit Prüfungsbericht. 	X		
34	Als Teil unseres Prüfungsprozesses werden wir vom Management (und – sofern relevant – von als den für die Überwachung Verantwortlichen) schriftliche Bestätigungen zu Erklärungen anfordern, die uns gegenüber im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung abgegeben wurden.			
35	[Ggf. sollte an dieser Stelle auf die vom Aufsichtsrat in Auftrag gegebenen Erweiterungen des Prüfungsauftrags, soweit sie über den gesetzlichen Prüfungsgegenstand / -umfang hinausgehen, eingegangen werden.]			
36	Über die Prüfung werden wir in berufsüblichem gesetzlichem Umfang berichten .			
37	Wir werden zusammen mit der Vollständigkeitserklärung eine Aufstellung der nicht korrigierten Prüfungsdifferenzen und eine Erklärung der gesetzlichen Vertreter einholen, dass nach ihrer Auffassung die Auswirkungen dieser nicht korrigierten Prüfungsdifferenzen im Jahresabschluss/Konzernabschluss und von nicht korrigierten Angaben im Lagebericht/Konzernlagebericht sowohl einzeln als auch insgesamt unwesentlich sind.			
38	4. Kommunikation mit den Überwachungsverantwortlichen	X		
39	Nach den vom IDW festgestellten deutschen GoA haben wir mit den Personen oder Organen, die zumindest verantwortlich sind für die Aufsicht über die strategische Ausrichtung der Gesellschaft und die Überwachung der Einhaltung der Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Rechenschaftslegung der Gesellschaft einschließlich des Rechnungslegungsprozesses (nachfolgend: „Aufsichtsorgan“), über unsere Verantwortung, über den geplanten Umfang und zeitlichen Ablauf der Abschlussprüfung sowie über bedeutsame Feststellungen aus der Abschlussprüfung zu kommunizieren. Diese Kommunikationspflichten bestehen ungeachtet der Berichterstattung im Prüfungsbericht.	X		

Tz.	Beispielhafte Formulierung¹	Anmerkungen der AUDFIT®-Redaktion		Bemerkung
		<ul style="list-style-type: none"> Inhaltlich bekannt, verbal geringfügig modifiziert, bzw. konkretisiert, oder Reihenfolge der Absätze tw. geändert 	<ul style="list-style-type: none"> Materiell teilweise neu Weitreichende verbale Modifizierung bzw. Konkretisierung 	
40	<p>[Fall 1: Geschäftsführung insgesamt wird nach einer Beurteilung im Einzelfall als „Aufsichtsorgan“ bestimmt:]</p> <p>Wir haben mit Ihnen vereinbart, dass die gesamte Geschäftsführung als Aufsichtsorgan im Sinne der GoA anzusehen ist. Wir werden demzufolge die mit dem Aufsichtsorgan zu kommunizierenden Sachverhalten, die nicht schon Gegenstand der Kommunikation mit der Geschäftsführung in dieser Funktion sind, ebenfalls mit der Geschäftsführung insgesamt kommunizieren.</p>	X		FALL 1: Geschäftsleiter = Aufsichtsorgan
41	<p>[Fall 2: Andere Personen/Organe als die Geschäftsführung, z. B. einzelne Gesellschafter oder die Gesellschafterversammlung, werden nach einer Beurteilung im Einzelfall als „Aufsichtsorgan“ bestimmt:]</p> <p>Wir haben mit Ihnen vereinbart, dass [Benennung der als „Aufsichtsorgan“ bestimmten Personen] als Aufsichtsorgan im Sinne der GoA anzusehen ist. Sie entbinden uns hiermit gegenüber dem Aufsichtsorgan von unserer ggf. bestehenden Verschwiegenheitspflicht, soweit dies zur Erfüllung unserer Kommunikationspflichten erforderlich ist.</p>	X		FALL 2: Dritte sind Aufsichtsorgane
42	<p>[Fall 3: Eine Bestimmung der für die Überwachung Verantwortlichen ist im Zeitpunkt der Erstellung des Angebots-/Auftragsbestätigungsschreibens noch nicht möglich:]</p> <p>Welche Personen bzw. Organe als Aufsichtsorgan im Sinne der GoA anzusehen sind, werden wir zu Beginn der Abschlussprüfung mit Ihnen vereinbaren, und Sie werden uns gegenüber diesen Personen bzw. Organen von unserer ggf. bestehenden Verschwiegenheitspflicht entbinden, soweit dies zur Erfüllung unserer Kommunikationspflichten erforderlich ist.</p>	X		FALL 3: Aufsichtsorgane noch ungeklärt
43	5. Datenverarbeitung und Datenschutz			
44	<p>Ferner gehen wir davon aus, dass wir zur rationelleren Gestaltung des innerbetrieblichen Ablaufs auftragsbezogene Informationen und Daten in elektronisch verwalteten Dateien speichern und auswerten dürfen. Im Rahmen unseres Auftragsverhältnisses werden zur Erleichterung und Beschleunigung der Auftragsabwicklung Informationen und Daten ggf. auch auf elektronischem Weg ausgetauscht. Dabei ist bekannt, dass Daten, die über das Internet versendet werden, nicht zuverlässig gegen Zugriffe Dritter geschützt werden, verloren gehen, verzögert übermittelt oder mit Viren befallen sein können. Vereinbarungen über Verschlüsselungstechniken u. ä. werden ggf. gesondert vereinbart.</p> <p>Wir verwenden Ihre personenbezogenen und die Rahmen unseres Auftragsverhältnisses zu Verfügung gestellten Daten ausschließlich für Zwecke der Auftragsdurchführung im Rahmen der Abschlussprüfung und der Einhaltung gesetzlicher und berufsrechtlicher Anforderungen. Dabei beachten wir unsere berufsrechtlichen Verschwiegenheitsverpflichtungen. Mit den auf unserer Homepage veröffentlichten Datenschutzhinweisen informieren wir gem. Art. 13 DSGVO über die Verarbeitung personenbezogener Daten sowie über die Betroffenenrechte.</p>	X		

Tz.	Beispielhafte Formulierung¹	Anmerkungen der AUDFIT®-Redaktion		
		<ul style="list-style-type: none"> Inhaltlich bekannt, verbal geringfügig modifiziert, bzw. konkretisiert, oder Reihenfolge der Absätze tw. geändert 	<ul style="list-style-type: none"> Materiell teilweise neu Weitreichende verbale Modifizierung bzw. Konkretisierung 	Bemerkung
45	6. Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht zur Würdigung der „Sonstigen Informationen“ (ISA [DE] 720 (Revised))	X		
46	Bitte beachten Sie, dass bei beabsichtigter Veröffentlichung des von uns geprüften Jahresabschluss/Konzernabschluss und Lageberichts/Konzernlageberichts unter Verwendung unseres Bestätigungsvermerks zusammen mit zusätzlichen, sonstigen Informationen (z. B. Geschäftsberichte, Erklärung zur Unternehmensführung), sich unser Prüfungsurteil nicht auf diese sonstigen Informationen erstreckt. Wir sind dagegen in jedem Fall verpflichtet, die sonstigen Informationen zu lesen und zu würdigen.			
47	Bitte leiten Sie uns diese zusätzlichen Informationen rechtzeitig vor der Erteilung des Bestätigungsvermerks oder, falls dies zeitlich nicht möglich ist, in der zur Veröffentlichung vorgesehenen Form zu.	X		
48	Sollten Sie wünschen, die sonstigen Informationen prüfen zu lassen, so bitten wir um gesonderten schriftlichen Auftrag. Sind die sonstigen Informationen nicht zu beanstanden, so sind wir verpflichtet, im Bestätigungsvermerk eine Erklärung abzugeben, dass wir nichts zu berichten haben oder andernfalls auf Ihre nicht korrigierten falschen Darstellungen hinzuweisen. Hiermit entbinden Sie uns bereits jetzt von unserer Verschwiegenheit, sodass uns diese Berichterstattung ermöglicht wird.	X		
49	[Hinweis] [„Sonstige Informationen“ i. S. von ISA [DE] 720 (Revised) sind beispielsweise: <ul style="list-style-type: none"> im Lagebericht enthaltene nicht geprüfte lageberichtsfremde Angaben Entgeltbericht (§§ 21, 22 EntgTranspG) – Anlage zum Lagebericht Geschäftsbericht der Gesellschaft, außer die inhaltlich geprüften Teile (bspw. Abschluss/Konzernabschluss, Lagebericht/Konzernlagebericht) Bericht des Aufsichtsrats (gesetzlich nicht inhaltlich zu prüfen) Nichtfinanzielle Erklärung im Lagebericht gesetzlich (gesetzlich nicht inhaltlich zu prüfen)] 			
50	7. Rechtsnormen zum Prüfungsbericht			
51	Über die Jahresabschlussprüfung/Konzernabschlussprüfung werden wir jeweils im berufsüblichen und gesetzlichen Umfang schriftlich berichten. Hierzu werden wir einen Prüfungsbericht gemäß § 321 HGB unter Beachtung der vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten erstellen. Einen Bestätigungsvermerk gemäß § 322 HGB werden wir entsprechend dem Ergebnis der Prüfung und unter Beachtung der vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Erteilung eines Bestätigungsvermerks erteilen.	X		

Tz.	Beispielhafte Formulierung¹	Anmerkungen der AUDFIT®-Redaktion		
		<ul style="list-style-type: none"> Inhaltlich bekannt, verbal geringfügig modifiziert, bzw. konkretisiert, oder Reihenfolge der Absätze tw. geändert 	<ul style="list-style-type: none"> Materiell teilweise neu Weitreichende verbale Modifizierung bzw. Konkretisierung 	Bemerkung
52	8. Berichtausfertigungen (digital + print)	X		
53	Wir werden Ihnen sechs schriftliche Ausfertigungen des Prüfungsberichts und ein Exemplar mit elektronischer Signatur in Dateiform zur Verfügung stellen.			
54	Im Vorfeld zur geplanten Weitergabe der elektronischen Abfassung durch Sie, das geprüfte Unternehmen, müssen Sie uns unter Nennung des Empfängers schriftlich um die Zustimmung zur Weitergabe des digitalen Prüfungsberichts bitten.			
55	9. Identifizierungspflichten	X		
56	Wir sind gemäß den Vorschriften des Geldwäschegesetzes verpflichtet, in Bezug auf unsere Mandanten Identifizierungshandlungen durchzuführen. Wir möchten Sie daher bitten, die von uns ggf. gesondert angeforderten Angaben und Nachweise zeitnah bereitzustellen (z. B. Erstprüfung, Geschäftsführerwechsel).			
57	10. Allgemeine Auftragsbedingungen und Haftungsvereinbarung	X		
58	Für die Durchführung des Auftrags und unsere Verantwortlichkeit und Haftung mit Wirkung gegenüber Dritten, legen wir die als Anlage beigefügten Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., Düsseldorf, herausgegebenen Fassung vom 1. Januar 2017 zugrunde. Für gesetzlich vorgeschriebene Leistungen des Wirtschaftsprüfers, insbesondere Prüfungen, gelten die jeweils anzuwendenden gesetzlichen Haftungsbeschränkungen, insbesondere die Haftungsbeschränkung des § 323 Abs. 2 HGB.			
59	11. Honorar	X		
60	Die Abrechnung erfolgt auf Stundenhonorarbasis, wobei unsere üblichen, nach Mitarbeiterqualifikation und -funktion im Rahmen dieser Prüfung gestaffelten Stundensätze zugrunde gelegt werden. Zusätzlich werden Auslagen (Fahrt- und Übernachtungskosten, Spesen etc.) sowie Umsatzsteuer gesondert in Rechnung gestellt.			
61	12. Sonstiges			
62	Der verantwortliche Prüfungspartner für die Auftragsdurchführung wird Herr/Frau WP/StB ... sein.	X		
63	Für die Durchführung der (Konzern-) Abschlussprüfungen haben wir den Zeitraum vom [Datum] bis [Datum,] vorgesehen.	X		
64	Ausschließlicher Gerichtsstand für gegen uns gerichtete Ansprüche aus oder im Zusammenhang mit dem Auftragsverhältnis ist der Ort unseres auftragsführenden Büros.			

Tz.	Beispielhafte Formulierung¹	Anmerkungen der AUDFIT®-Redaktion		Bemerkung
		<ul style="list-style-type: none"> Inhaltlich bekannt, verbal geringfügig modifiziert, bzw. konkretisiert, oder Reihenfolge der Absätze tw. geändert 	<ul style="list-style-type: none"> Materiell teilweise neu Weitreichende verbale Modifizierung bzw. Konkretisierung 	
65	Zum Zeichen Ihres Einverständnisses mit dem Inhalt dieses Schreibens senden Sie bitte die diesem Schreiben beiliegende Zweitschrift mit Einverständniserklärung unterschrieben an uns zurück.			
66	[Erforderliche Hinzuziehung eines Sachverständigen „Zur Prüfung der xxxxx ist es uns gestattet, Herrn xy als Sachverständigen hinzuzuziehen.“]	X		
67	[Erweiterte Vorlagepflichten als Konzernabschlussprüfer „Uns als Konzernabschlussprüfer ist es gestattet, im Rahmen unserer Auftragsdurchführung auf die Arbeitspapiere von Abschlussprüfern aus Drittlandstaaten zuzugreifen. Die Auftraggeberin hat Sorge dafür zu tragen, dass die Tochterunternehmen die Herausgabe vollständig und zeitnah vornehmen.“]	X		
68	[Informationsanspruch des Folgeprüfers nach Mandatsübernahme			
69	„Es bleibt uns vorbehalten, den bisherigen Abschlussprüfer schriftlich über das Ergebnis der bisherigen Prüfung zu befragen“ (§ 320 Abs. 4 HGB).“]	X		
70	[Unterrichtungspflicht der WPK bei Kündigung oder Widerruf eines Prüfungsauftrags „Es wird darauf hingewiesen, dass der Abschlussprüfer verpflichtet ist, die Wirtschaftsprüferkammer umgehend von der Kündigung oder dem Widerruf eines Auftrags zu unterrichten und den Vorgang sachgerecht zu begründen.“]	X		
71	Falls Sie als Auftraggeber der Auffassung sind, dass das voraussehbare Vertragsrisiko unsere Haftungsbegrenzung gemäß der Ziff. 9 (2) der Allgemeinen Auftragsbedingungen nicht unerheblich übersteigt, so sind wir als Auftragnehmer auf Verlangen des Auftraggebers verpflichtet, im Rahmen der Möglichkeiten einer Höherversicherung bei einem deutschen Berufshaftpflichtversicherer dem Auftraggeber eine höhere Haftungssumme anzubieten; bei Vereinbarung einer höheren Haftungssumme werden wir den entsprechenden Prämienaufwand hierfür bei der Bemessung des Gesamthonorars berücksichtigen bzw. diesen als Auslagen berechnen.			

		Anmerkungen der AUDFIT®-Redaktion		
Tz.	Beispielhafte Formulierung¹	<ul style="list-style-type: none"> Inhaltlich bekannt, verbal geringfügig modifiziert, bzw. konkretisiert, oder Reihenfolge der Absätze tw. geändert 	<ul style="list-style-type: none"> Materiell teilweise neu Weitreichende verbale Modifizierung bzw. Konkretisierung 	Bemerkung
73	Für mündliche Auskünfte und Beratung haften wir nur, soweit sie von uns schriftlich bestätigt werden. Wir bedanken uns für das durch die Auftragserteilung zum Ausdruck gebrachte Vertrauen und versichern Ihnen, dass wir dem Auftrag unsere volle Aufmerksamkeit widmen werden.			
74	Mit freundlichen Grüßen			
75	[Redacted]			
76	Anlage			
77	Allgemeine Auftragsbedingungen			
78	Einverständniserklärung des Auftraggebers für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Fassung vom 01.01.2017			
79	Mit dem vorstehenden Auftragsinhalt und insbesondere den darin erwähnten Allgemeinen Auftragsbedingungen sind wir einverstanden.			
80	[Redacted] Ort, Datum Unterschrift(en) Auftraggeber			

Überblick: Die „neuen GoA“ für NON-PIE-Gesellschaften – Das Ergebnis der Kombination von ISA [DE] und ausgewählten IDW PS

Quelle 1 IAASB Verlautbarungen	Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung, kurz GoA Verlautbarungen zur Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2022 beginnen, i. d. R. G J 2023	Quelle 2 IDW – Verlautbarungen
	ISA [DE]	
ISA 200	ISA [DE] 200 „Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing“	IDW PS 200
ISA 210	ISA [DE] 210 „Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge“	IDW PS 220
ISA 230	ISA [DE] 230 „Prüfungsdokumentation“	IDW PS 460 n.F.
ISA 240	ISA [DE] 240 „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen“	IDW PS 210
ISA 250 (Revised)	ISA [DE] 250 „Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften bei einer Abschlussprüfung“	IDW PS 210
ISA 300	ISA [DE] 300 „Planung einer Abschlussprüfung“	IDW PS 240
ISA 315 (Revised 2019)	ISA [DE] 315 (Revised 2019) „Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld“	IDW PS 261 n.F.
ISA 320	ISA [DE] 320 „Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung“	IDW PS 250 n.F.
ISA 330	ISA [DE] 330 „Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken“	IDW PS 261 n.F.
ISA 402	ISA [DE] 402 „Überlegungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen“	IDW PS 331 n.F.
ISA 450	ISA [DE] 450 „Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen“	IDW PS 250 n.F.
ISA 500	ISA [DE] 500 „Prüfungsnachweise“	IDW PS 300 n.F.
ISA 501	ISA [DE] 501 „Prüfungsnachweise – Besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten“	IDW PS 300 n.F.
ISA 505	ISA [DE] 505 „Externe Bestätigungen“	IDW PS 302 n.F.
ISA 510	ISA [DE] 510 „Eröffnungsbilanzwerte bei Erstprüfungsaufträgen“	IDW PS 205
ISA 520	ISA [DE] 520 „Analytische Prüfungshandlungen“	IDW PS 312
ISA 530	ISA [DE] 530 „Stichprobenprüfungen“	IDW PS 310
ISA 540 (Revised)	ISA [DE] 540 (Revised) „Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und der damit zusammenhängenden Abschlussangaben“	IDW PS 314 n.F.
ISA 550	ISA [DE] 550 „Nahe stehende Personen“	IDW PS 255
ISA 560	ISA [DE] 560 „Nachträgliche Ereignisse“	IDW PS 203 n.F.
ISA 580	ISA [DE] 580 „Schriftliche Erklärungen“	IDW PS 303 n.F.
ISA 600	ISA [DE] 600 „Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)“	IDW PS 320 n.F.
ISA 610 (Revised 2013)	ISA [DE] 610 „Nutzung der Tätigkeit von internen Revisoren“	IDW PS 321
ISA 620	ISA [DE] 620 „Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers“	IDW PS 322 n.F.
ISA 710	ISA [DE] 710 „Vergleichsinformationen – Vergleichsangaben und Vergleichsabschlüsse“	IDW PS 318
ISA 720 (Revised)	ISA [DE] 720 (Revised) „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen“	IDW PS 202
	Für die Prüfung des Abschlusses relevante IDW PS	
	IDW PS 201 n.F. „Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung“	IDW PS 201
	IDW PS 208 (08.2021) „Zur Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen (Joint Audit)“	IDW PS 208
ISA 570 (Revised)	IDW PS 270 n.F. (10.2021) „Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung“	IDW PS 270 n.F.
	IDW PS 340 (01.2022) „Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB“	IDW PS 340
	IDW PS 345 (05.2021) „Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung“	IDW PS 345
ISA 700 (Revised)	IDW PS 400 n.F. (10.2021) „Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks“	IDW PS 400 n.F.
ISA 701	IDW PS 401 n.F. (10.2021) „Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk“	IDW PS 401 n.F.
ISA 705 (Revised)	IDW PS 405 n.F. (10.2021) „Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk“	IDW PS 405 n.F.
ISA 706 (Revised)	IDW PS 406 n.F. (10.2021) „Hinweise im Bestätigungsvermerk“	IDW PS 406 n.F.
	IDW PS 410 (06.2022) „Prüfung der für Zwecke der Offenlegung erstellten elektronischen Wiedergaben von Abschlüssen und Lageberichten nach § 317 Abs. 3a HGB“	IDW PS 410
ISA 810 (Revised)	IDW PS 450 n.F. (10.2021) „Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten“	IDW PS 450
ISA 260 (Revised)	IDW PS 470 n.F. (10.2021) „Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen“	IDW PS 470
ISA 265	IDW PS 475 n.F. „Mitteilung von Mängeln im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management“	IDW PS 475
	Für die Prüfung des Lageberichts relevante IDW PS	
	IDW PS 350 n.F. „Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung“	IDW PS 350
	Anforderungen an Wirtschaftsprüferpraxis	
ISQM1	IDW QMS 1 (09.2022) „Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis“	IDW QS 1
ISQM2	IDW QMS 2 (09.2022) „Durchführung und Dokumentation einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung“	
ISA 220 (Revised)	ISA [DE] 220 (Revised) „Qualitätssicherung bei der Auftragsabwicklung“	
	NEU AB 2022	NEU AB 2022
	IDW PS KMU 1 „Anwendung und Vorbemerkungen“	IDW PS KMU 1
	IDW PS KMU 2 „Übergreifende Anforderungen an eine Abschlussprüfung“	IDW PS KMU 2
	IDW PS KMU 3 „Auftragsannahme bei einer und vorbereitende Tätigkeiten für eine Abschlussprüfung“	IDW PS KMU 3
	IDW PS KMU 4 „Risikoidentifizierung und -beurteilung“	IDW PS KMU 4
ISA for LCE	IDW PS KMU 5 „Reaktionen auf beurteilte Risiken“	IDW PS KMU 5
	IDW PS KMU 6 „Abschließende Prüfungshandlungen, Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen und Erlangung schriftlicher Erklärungen“	IDW PS KMU 6
	IDW PS KMU 7 „Prüfungsurteil, Berichterstattung und Archivierung im Rahmen der Abschlussprüfung“	IDW PS KMU 7
	IDW PS KMU 8 „Prüfung des Lageberichts bei kleineren, weniger komplexen Unternehmen“	IDW PS KMU 8
	IDW PS KMU 9 „Ergänzende Anforderungen für besondere Fälle“	IDW PS KMU 9
	Prüfungen, außerhalb des Anwendungsbereichs von § 316 HGB	
	„Prüfung von Abschlüssen (Rechnungslegungsgrundsätze für einen speziellen Zweck)“	IDW PS 480
	„Prüfung von Finanzaufstellungen und deren Bestandteilen“	IDW PS 490

Vereinfachte Darstellung – Risikokzept nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)

01.2023

Ziel der Abschlussprüfung: Erlangung ausreichender und angemessener Prüfungsnachweise, um das **Entdeckungsrisiko** auf ein vertretbares Niveau zu reduzieren

ISA [DE] 315 (Revised 2019)
Tz. 2-8



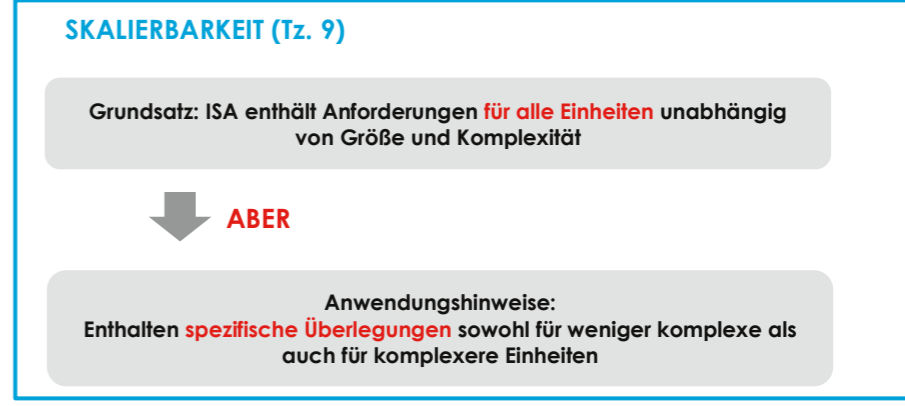
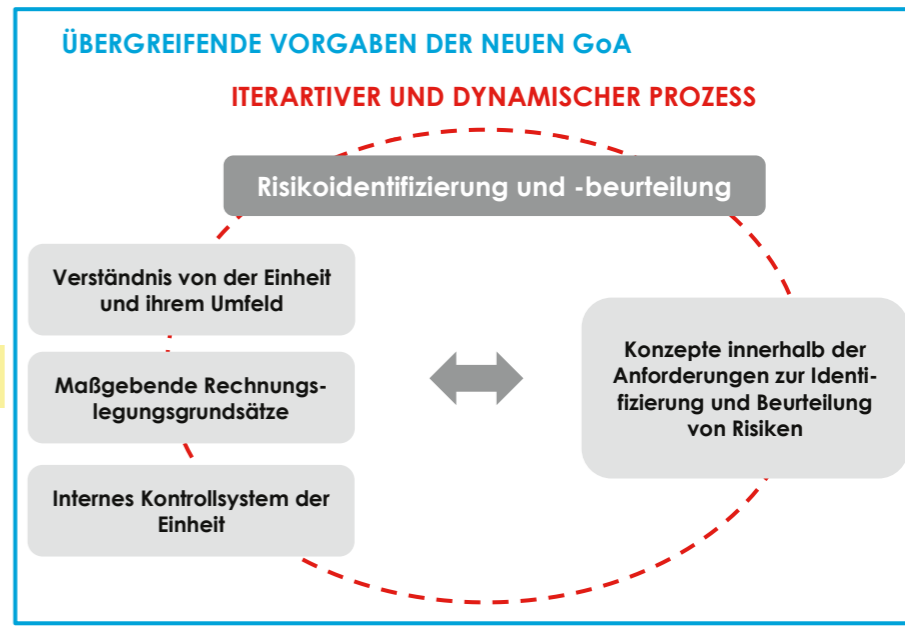
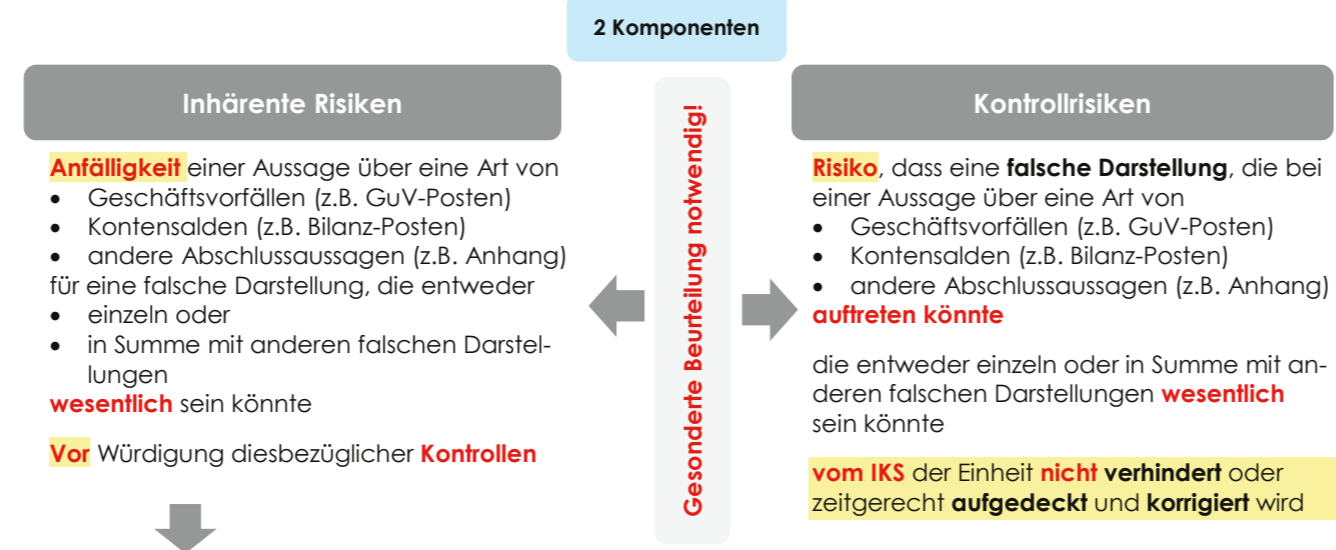
Risiken auf Abschlussebene

Beziehen sich umfassend auf den Abschluss als Ganzes und wirken sich möglicherweise auf viele Aussagen aus

Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene

Für bestimmte Arten von Geschäftsvorfällen/Kontensalden/andere Abschlussangaben

Beurteilung notwendig, um gemäß ISA [DE] 330 Art, zeitliche Einteilung und Umfang **weiterer Prüfungshandlungen** festzulegen, die notwendig sind, um **ausreichende, angemessene Prüfungsnachweise** zu erlangen.



Inhärentes Risiko ist **bei manchen Aussagen** und damit zusammenhängenden Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden, Abschlussangaben **höher** als bei anderen

Ausmaß, in dem das inhärente Risiko **variiert** =

„Spektrum der inhärenten Risiken“ (deutliche Konkretisierung in den neuen GoA)

Reaktionen auf die beurteilten Risiken... (ISA [DE] 330)

...auf Abschlussebene

Allgemeine Reaktionen planen und umsetzen

...in Bezug auf wesentliche falsche Darstellungen auf Aussageebene

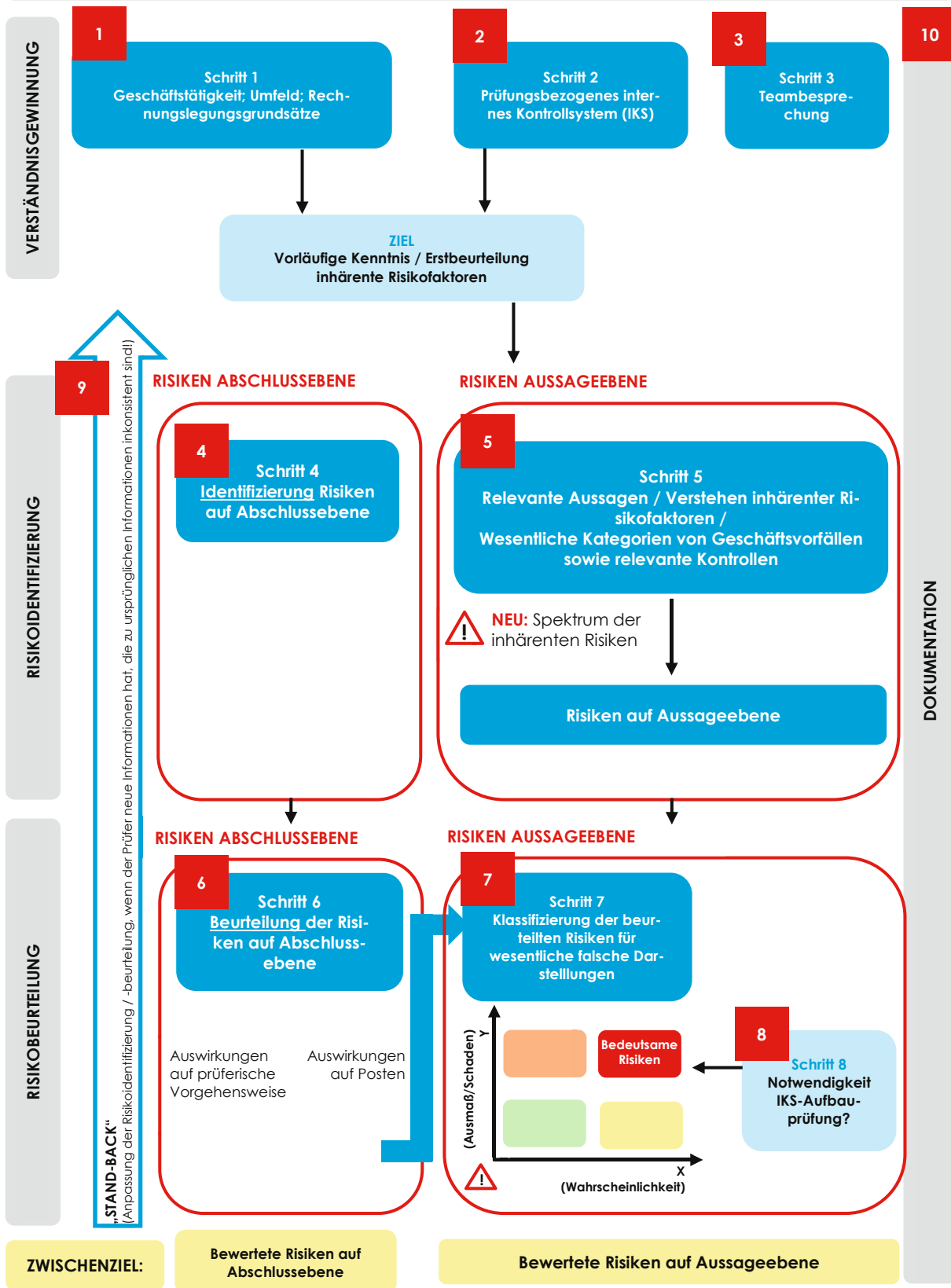
Planung und **Durchführung** weiterer konkreter Prüfungshandlungen, deren Art, zeitliche Einteilung und Umfang auf den beurteilten Risiken basieren und inhaltlich auf diese ausgerichtet sind

Stand: 01.02.2023

Schema zur Identifizierung und Beurteilung des Risikos gemäß ISA [DE] 315 (Revised 2019) in 10 Schritten [Schritte 1-10]

03/2023

Analyse: Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung



Stand: 01.02.2023

10/2 Schema zur Identifizierung und Beurteilung des Risikos gemäß ISA [DE] 315 (Revised 2019) in 10 Schritten [Schritte 1-10]

Aspekte der IT

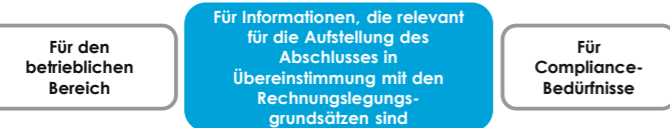
Die fünf Komponenten des IKS

IT-PRÜFUNG NACH ISA [DE] 315 (REVISED 2019) - INTEGRATION IN DEN ALLGEMEINEN PRÜFUNGSPROZESS -

Ereignisse, Informationen, Geschäftsvorfälle

1. Wie gelangen Informationen über Geschäftsvorfälle und sonstige Ereignisse in das Informationssystem des Unternehmens **hinein**
2. Wie werden sie **verarbeitet** (IT-Prozesse / Speicherung)
3. Wie werden sie zugänglich gemacht/vermittelt (**Ausfluss**) [Kommunikation/Berichterstattung]?

IT-Anwendungen: Unterstützung bei Erfassung, Verarbeitung, Speicherung, Kommunikation der Daten



IT-Anwendungen:

- Vordefinierte Regeln für Verarbeitung großer Volumen von Geschäftsvorfällen / komplexe Berechnungen für Daten
- Verbesserung von – Zeitgerechtigkeit, Verfügbarkeit, Genauigkeit von Informationen und Überwachungsmöglichkeiten
- Erleichtern zusätzliche Analyse von Informationen
- Automatisierte Kontrollen (verlässlicher als manuelle Kontrollen)

Identifikation von relevanten IT-Kontrollen



Andere Aspekte der IT-Umgebung

IT-Infrastruktur:

- **Datenbank**
Speichern der von IT-Anwendungen genutzten Daten
- **Betriebssystem**
Steuerung der Kommunikation zwischen Hardware, IT-Anwendungen und anderer im Netzwerk eingesetzter Software
- **Netzwerk**
Für Übertragung/Nutzung von Daten über gemeinsame Kommunikationsverbindung

General controls (Sicherheit)

General controls (Berechtigungen)

Verständnis notwendig: Welche IT-Anwendungen und automatisierten Kontrollen werden angewandt und auf welche verlässt sich das Unternehmen

Ermittlung Risiken aus dem IT-Einsatz

1 Kontrollumfeld

Übergeordnete Grundlage für Funktion anderer Komponenten; ethische und verhaltensbezogene Standards/Verhaltenskodizes und deren Kommunikation

Verstehen der Kontrollen, Prozesse und Strukturen, wie die Aufsichtsverantwortlichkeiten des Managements vollzogen wurden

UND Beurteilung, ob das Management eine Kultur von Ehrlichkeit und ethischem Verhalten geschaffen hat und aufrechterhält

2 Risikobeurteilungsprozess der Einheit

Prozess, wie die Einheit die für Abschluss relevanten Geschäftsrisiken identifiziert, ihre Bedeutsamkeit und Eintrittswahrscheinlichkeit beurteilt und Reaktionen darauf steuert

Verstehen der Prozesse zur Identifizierung der für die RL relevanten Geschäftsrisiken

UND Beurteilung, ob der Risikobeurteilungsprozess der Einheit angemessen ist

3 Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS

Kontinuierlicher Prozess, um Wirksamkeit des IKS zu beurteilen und notwendige Abhilfemaßnahmen zeitgerecht zu ergreifen

Verstehen der Aspekte des Prozesses zur Beurteilung / zur Überwachung der Wirksamkeit von Kontrollen

UND Beurteilung, ob der Prozess zur Überwachung des IKS angemessen ist

4 Informationssystem und Kommunikation

Tätigkeiten und Regelungen und Unterlagen, die implementiert wurden, um Geschäftsvorfälle auszulösen, aufzuzeichnen und zu verarbeiten

Informationsverarbeitungsprozess: 1. Handbücher, 2. Elektronische oder mündliche Kommunikation, 3. Verständnis über wechselseitigen Zusammenhang

Verstehen der Informationsverarbeitungstätigkeiten der Einheit, inkl. Ihrer Daten und Informationen, Ressourcen und Regelungen

Beurteilung, ob Informationssystem und die Kommunikation die Aufstellung des Abschlusses in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen angemessen unterstützen.

5 Kontrollaktivitäten

Manuelle und automatisierte Kontrollen der Informationsverarbeitung; generelle IT-Kontrollen (ob automatisierte Aspekte der Kontrollen funktionieren)

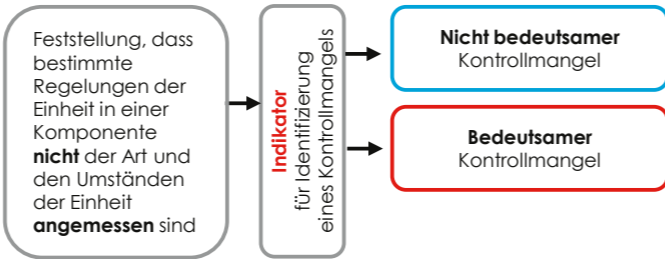
Identifizieren von folgenden Kontrollen, die die Risiken wesentlicher falscher Aussagen behandeln: Kontrollen bezogen auf bedeutsame Risiken

Beurteilung, für jede oben identifizierte Kontrolle: Ob die Kontrolle wirksam ausgestaltet ist, um Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene zu behandeln



IT hat Einfluss auf IKS!

Bei Beurteilung jeder der Komponenten liegt evtl. ein KONTROLLMANGEL vor!



Beispiele (A183)

- Dolose Handlungen, in die das obere Management involviert ist
- Identifizierung interner Prozesse, die bzgl. der Berichterstattung und Kommunikation bereits von der internen Revision bemängelt wurden
- Zuvor mitgeteilte Mängel, die vom Management nicht zeitgerecht korrigiert wurden
- Versäumnis des Managements, auf bedeutsame Risiken zu reagieren
- Anpassung eines zuvor herausgegebenen Abschlusses

Würdigung bei Planung weiterer Prüfungshandlungen (ISA [DE] 330)

Detailbetrachtung – „Das Spektrum der inhärenten Risiken“ [Schritt 6 von 10]

01/2023

ISA [DE] 315 (Revised 2019)

Inhärente Risikofaktoren

Beeinflusst die Fehleranfälligkeit von Aussagen im Abschluss (ISA [DE] 315 (Rev. 2019), A7)

NEU

Merkmale von Ereignissen oder Umständen, die **vor** der **Berücksichtigung von Kontrollen** die **Anfälligkeit** für **falsche Darstellungen** aufgrund von

- dolosen Handlungen oder
- Irrtümern

eine **Aussage** über eine Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben

quantitativ

Rein zahlenmäßige Größe von Bilanzpositionen, bzw. die Größe des Transaktionsvolumens hinter bestimmten Geschäftsvorfällen (wie bisher zu beachten)

qualitativ

- Komplexität
- Subjektivität
- Veränderung
- Unsicherheiten

Fehleranfälligkeit aufgrund einer einseitigen Ausrichtung des Managements oder anderer Risikofaktoren für dolose Handlungen

- Resultiert aus Umständen, die eine **Anfälligkeit für fehlende Neutralität des Managements** bei der Erstellung von Informationen schaffen
 - Indikatoren:** Anreize oder Druck (z.B. Motivation zur Erreichung gewünschter Ergebnisse, Gewinnziele, Kennzahlen) und Gelegenheit
 - Faktoren und Indikatoren für **dolose Handlungen** (ISA [DE] 240 Tz. A1-A5)
- z.B.**
- Gelegenheiten zur Manipulation von Abschlussdaten
 - Bedeutsame Menge nicht routinemäßiger Geschäftsvorfälle
 - Bedeutsame Transaktionen mit nahe stehenden Personen

Resultiert aus der **Art der Abschlussinformation** oder aus dem **Informationserstellungsprozess**

- z.B.**
- Hoher Grad komplexer Regulierungen
 - Geschäftsmodell (komplexe Allianzen)
 - Komplexe Bewertungsverfahren
- Nutzung nicht bilanzwirksamer Finanzierungsinstrumente, Zweckgesellschaften und andere komplexe Finanzierungsvereinbarungen

1. **Resultiert** aus der **begrenzten Verfügbarkeit** von Wissen oder Informationen;

- Die Fähigkeit, Informationen **objektiv** zu erstellen, ist inhärent **begrenzt**
 - Bei Zunahme der Beschränkungen in den Kenntnissen oder Daten, **wird die Subjektivität** in den Beurteilungen sowie **Vielfalt** der möglichen Ergebnisse **zunehmen**
- z.B.** Rechnungslegungsvorschriften:
- Große Bandbreite an möglichen Bewertungskriterien für einen geschätzten Wert (z.B. Abschreibungen)
 - Auswahl eines Bewertungsverfahrens oder -modells für langfristige Vermögenswerte (z.B. als Finanzinvestition gehaltene Immobilien)

1. **Resultiert** aus Ereignissen oder Umständen, die sich **im Laufe der Zeit** auf die Geschäftstätigkeit oder das Umfeld auswirken

- Die Veränderungen können unterjährig während oder zwischen einzelnen Geschäftsjahren, oder als Trend über viele Geschäftsjahre eintreten
- z.B.** Änderungen im
- Geschäftsmodell
 - Geänderte Nachfrage im Einzelhandel
 - Umfeld der Einheit
 - Bei maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätzen.

1. Notwendige Informationen können **nicht ausschließlich** auf Grundlage von **ausreichend präzisen** und umfassenden, durch unmittelbare Beobachtung nachprüfbarer Daten erstellt werden.

- Nutzung **vertretbarer Annahmen notwendig**, die durch die alternativ verfügbaren Informationen gestützt werden
 - „Schätzunsicherheit“** entsteht bspw. wenn der notwendige Geldbetrag nicht eindeutig bestimmt werden kann oder das tatsächliche Ergebnis nicht vor Fertigstellung des Abschlusses vorliegt
- z.B.** Änderungen im
- Gerichtsverfahren
 - Rückstellungen für evtl. Produkt- oder Finanzgarantien
 - Umweltrückstellungen
 - Schätzwerte allgemein

Beurteilung für jedes identifizierte inhärente Risiko: Einschätzung von Ausmaß und Wahrscheinlichkeit der einzelnen Risikofaktoren:

niedrig – mittel – hoch
ODER
Stufe 1-10

niedrig – mittel – hoch
ODER
Stufe 1-10

niedrig – mittel – hoch
ODER
Stufe 1-10

niedrig – mittel – hoch
ODER
Stufe 1-10

niedrig – mittel – hoch
ODER
Stufe 1-10

Eintragung des identifizierten inhärenten Risikos in die Matrix „Spektrum inhärenter Risiken“

Quelle: in Anlehnung an IDW (ISA [DE] 315)

Stand: 01.02.2023

Aspekte der IT

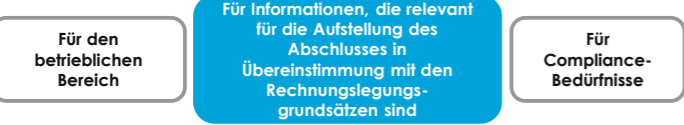
Die fünf Komponenten des IKS

IT-PRÜFUNG NACH ISA [DE] 315 (REVISED 2019) - INTEGRATION IN DEN ALLGEMEINEN PRÜFUNGSPROZESS -

Ereignisse, Informationen, Geschäftsvorfälle

1. Wie gelangen Informationen über Geschäftsvorfälle und sonstige Ereignisse in das Informationssystem des Unternehmens **hinein**
2. Wie werden sie **verarbeitet** (IT-Prozesse / Speicherung)
3. Wie werden sie zugänglich gemacht/vermittelt (**Ausfluss**) [Kommunikation/Berichterstattung]?

IT-Anwendungen: Unterstützung bei Erfassung, Verarbeitung, Speicherung, Kommunikation der Daten



- IT-Anwendungen:**
- Vordefinierte Regeln für Verarbeitung großer Volumen von Geschäftsvorfällen / komplexe Berechnungen für Daten
 - Verbesserung von – Zeitgerechtigkeit, Verfügbarkeit, Genauigkeit von Informationen und Überwachungsmöglichkeiten
 - Erleichtern zusätzliche Analyse von Informationen
 - Automatisierte Kontrollen (verlässlicher als manuelle Kontrollen)

Identifikation von relevanten IT-Kontrollen



- IT-Infrastruktur:**
- **Datenbank**
Speichern der von IT-Anwendungen genutzten Daten
 - **Betriebssystem**
Steuerung der Kommunikation zwischen Hardware, IT-Anwendungen und anderer im Netzwerk eingesetzter Software
 - **Netzwerk**
Für Übertragung/Nutzung von Daten über gemeinsame Kommunikationsverbindung
- General controls (Sicherheit)**
- General controls (Berechtigungen)**

Die fünf Komponenten des IKS

1 Kontrollumfeld

Übergeordnete Grundlage für Funktion anderer Komponenten; ethische und verhaltensbezogene Standards/Verhaltenskodizes und deren Kommunikation

Verstehen der Kontrollen, Prozesse und Strukturen,

- wie die Aufsichtsverantwortlichkeiten des Managements vollzogen wurden
- Zuordnung von Befugnissen und Verantwortlichkeiten etc.

UND

Beurteilung, ob

- das Management eine Kultur von Ehrlichkeit und ethischem Verhalten geschaffen hat und aufrechterhält
- das **Kontrollumfeld** eine angemessene Grundlage für die anderen Komponenten des IKS bildet und identifizierte Kontrollmängel die andere Komponenten des IKS der Einheit untergraben

2 Risikobeurteilungsprozess der Einheit

Prozess, wie die Einheit die für Abschluss relevanten Geschäftsrisiken identifiziert, ihre Bedeutsamkeit und Eintrittswahrscheinlichkeit beurteilt und Reaktionen darauf steuert

Verstehen der Prozesse zur

- Identifizierung von für die RL relevanten Geschäftsrisiken
- Beurteilung der Bedeutsamkeit dieser Risiken (inkl. Eintrittswahrscheinlichkeit)
- Behandlung dieser Risiken

UND

Beurteilung, ob der Risikobeurteilungsprozess der Einheit **angemessen** ist (unter Würdigung der Art und Komplexität der Einheit)

3 Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS

Kontinuierlicher Prozess, um Wirksamkeit des IKS zu beurteilen und notwendige Abhilfemaßnahmen zeitgerecht zu ergreifen

Verstehen der Aspekte des Prozesses zur Beurteilung / zur Überwachung der **Wirksamkeit von Kontrollen** und Identifizierung und Behebung von identifizierten Kontrollmängeln; interne Revision

Verstehen der **Quellen** der zur Überwachung genutzten Informationen und Grundlagen, warum diese als verlässlich erachtet werden

Beurteilung, ob der Prozess zur Überwachung des IKS angemessen ist (unter Würdigung der Art und Komplexität der Einheit)

4 Informationssystem und Kommunikation

Tätigkeiten und Regelungen und Unterlagen, die implementiert wurden, um Geschäftsvorfälle auszulösen, aufzuzeichnen und zu verarbeiten; deren fehlerhafte Bearbeitung zu entdecken und zu beheben; Kommunikation von einzelnen IKS-Aufgaben und Verantwortlichkeiten

Informationsverarbeitungsprozess:

1. **Handbücher** zu Unternehmensregeln zum Rechnungswesen und zur Rechnungslegung
2. **Elektronische oder mündliche Kommunikation**
3. Verständnis, über **wechselseitigen Zusammenhang** der Tätigkeit im Informationssystem
4. Vorgaben zur **Berichterstattung** von Abweichungen an **höheren Hierarchieebenen**
5. Informationsqualität beeinflusst Qualität von **Führungsentscheidungen** und verlässliche **Finanzberichterstattung**

Verstehen der **Informationsverarbeitungstätigkeiten** der Einheit, inkl. Ihrer Daten und Informationen, Ressourcen und **Regelungen**, die für bedeutsame Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden, Abschlussangaben Folgendes definieren:

- **Wie** die **Informationen** durch das Informationssystem der Einheit **fließen** (Auslösung von Geschäftsvorfällen, deren Verarbeitung und Aufzeichnung; Informationen über Ereignisse und Umstände, die keine Geschäftsvorfälle sind)
- Die **Unterlagen** des Rechnungswesens, **spezifische Konten** im Abschluss und weitere unterstützende Unterlagen in Bezug auf die Informationsflüsse
- Den angewandten **Rechnungslegungsprozess** zur Aufstellung des Abschlusses
- Die für die oben relevanten Ressourcen, inkl. IT-Umgebung

Kommunikation:

1. **Auslösen**, Aufzeichnen, Verarbeitung von Geschäftsvorfällen
2. **Beheben** von **fehlerhafter Verarbeitung** von Daten
3. Verarbeitung/Registrierung der **bewussten Außerkräftsetzung** von Systemen/ Umgebung von Kontrollen
4. Erfassung und Verarbeitung von Informationen aus Geschäftsvorfällen und **sonstigen Ereignissen**
5. Sicherstellung der vollständigen Informationserfassung, -aufzeichnung, -verarbeitung nach maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen

Verstehen der **Art der Kommunikation** über bedeutsame Sachverhalte, die die Aufstellung des Abschlusses und damit zusammenhängende Berichtspflichten im IT-System unterstützen

5 Kontrollaktivitäten

Manuelle und automatisierte Kontrollen der Informationsverarbeitung; generelle IT-Kontrollen (ob automatisierte Aspekte der Kontrollen funktionieren) z.B. Autorisierung, Genehmigung, Abstimmungen, Verifizierungen, Funktionstrennung, phys. Kontrollen

Identifizieren von folgenden Kontrollen, die die Risiken wesentlicher falscher Aussagen behandeln:

- Kontrollen bezogen auf **bedeutsame Risiken**
- Kontrollen über **Journalbuchungen**
- Kontrollen, für die der Prüfer **plant, die Wirksamkeit** deren Funktion zu **prüfen**, inkl. Kontrollen bezogen auf Risiken, für die aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine nicht ausreichend sind
- Andere Kontrollen, für ihn hinreichende Prüfungssicherheit zu erlangen

Auf Grund obiger Erkenntnisse: **Identifizierung** von IT-Anwendungen und anderen Aspekten, aus dem IT-Einsatz und Identifizierung für diese:

- Damit verbundene, sich aus dem IT-Einsatz ergebende Risiken und
- die generellen IT-Kontrollen der Einheit, die solche Risiken behandeln

Beurteilung, für jede oben identifizierte Kontrolle:

- Ob die Kontrolle **wirksam ausgestaltet** ist, um Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene zu behandeln oder Funktion anderer Kontrollen zu unterstützen
- Feststellung, ob die Kontrolle **implementiert** wurde, (zusätzlich zur Befragung weitere Prüfungshandlungen)

Implementierung genereller IT-Kontrollen, die abstellen auf das kontinuierliche Funktionieren der automatisierten Aspekte der Kontrollen der IT-Verarbeitung

Autorisierung und Genehmigungen

Kontrollen in Komponente Kontrollaktivität

Abstimmungen

Funktionstrennung

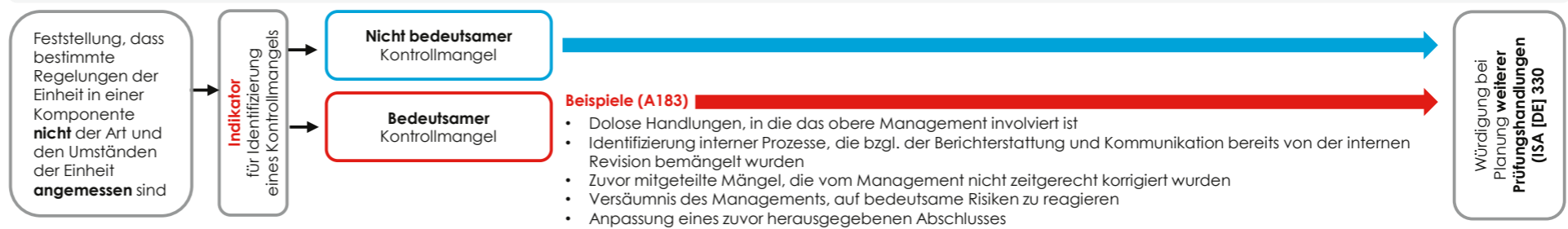
Verifizierungen

Physische oder logische Kontrollen/Sicherungen

IT hat Einfluss auf IKS!

Beurteilung, ob Informationssystem und die Kommunikation die Aufstellung des Abschlusses in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen angemessen unterstützen.

Bei Beurteilung jeder der Komponenten liegt evtl. ein KONTROLLMANGEL vor!



Stand: 01.02.2023

13 Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung [zu Schritt 1 von 10]

Modellhafte Darstellung des Risikomodells nach neuen GoA (ISA [DE] 315 (Revised 2019)) – unverbindliches Praxisbeispiel

01.2023

Nr. Risiken	Geschäftsrisiko	Möglichkeit für falsche Darstellung	5 Einfluss auf Abschlussposition	Relevante Aussagen des Abschlusses – soweit relevant	7 Einordnung in Spektrum der inhärenten Risiken						Begründung der Risikobeurteilung	Bedeutsame Risiken	IKS-Aufbauprüfung obligatorisch
					1 Komplexität	2 Subjektivität	3 Veränderung	4 Unsicherheiten	5 Einseitige Ausrichtung/ Dolose Handlungen	6 Gesamtbewertung			
1-n	...												
n+1	„Aufträge der öffentlichen Hand“ Risiko: Notwendigkeit von Nachträgen <ul style="list-style-type: none"> Niedriger Preis, um Auftrag zu erhalten (Submission) Risiko: Nachträge versäumt und ggf. Aufträge nicht kostendeckend Künftig: Gefahr der knappen Kassen der Kommunen 	<input checked="" type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein	<ul style="list-style-type: none"> Vorräte Forderungen Rückstellungen 	<ul style="list-style-type: none"> Vollständigkeit Bewertung Periodenabgrenzung 	<input type="checkbox"/> n <input checked="" type="checkbox"/> m <input type="checkbox"/> h	<input type="checkbox"/> n <input checked="" type="checkbox"/> m <input type="checkbox"/> h	<input checked="" type="checkbox"/> n <input type="checkbox"/> m <input type="checkbox"/> h	<input checked="" type="checkbox"/> n <input type="checkbox"/> m <input type="checkbox"/> h	<input checked="" type="checkbox"/> n <input type="checkbox"/> m <input type="checkbox"/> h	Komplexität und Subjektivität – mittel: anspruchsvolle Materie, leicht überschaubar, da Know-how im Unternehmen existiert	<input type="checkbox"/> Ja <input checked="" type="checkbox"/> Nein		
n+2	„Beschäftigung von Subunternehmern“ Risiko: Zuverlässigkeit/Kostendeckung <ul style="list-style-type: none"> Vergabepreis kann weitergereicht werden? Abbildung im Monatsreporting Weitergabe Ansprüche aus Gewährleistung möglich? Kann Planung der Kosten eingehalten werden oder ist mit steigenden Kosten zu rechnen? 	<input checked="" type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein	<ul style="list-style-type: none"> Vorräte Rückstellungen 	<ul style="list-style-type: none"> Eigentum Vollständigkeit Bewertung Ausweis Periodenabgrenzung 	<input type="checkbox"/> n <input type="checkbox"/> m <input checked="" type="checkbox"/> h	<input checked="" type="checkbox"/> n <input type="checkbox"/> m <input type="checkbox"/> h	<input checked="" type="checkbox"/> n <input type="checkbox"/> m <input checked="" type="checkbox"/> h	<input checked="" type="checkbox"/> n <input type="checkbox"/> m <input type="checkbox"/> h	<input type="checkbox"/> n <input checked="" type="checkbox"/> m <input type="checkbox"/> h	Komplexität und Unsicherheit – hoch: Wenn Subunternehmer tätig wurden, bereits Bilanzierung von unfertigen Leistungen? – unabhängig von der Abrechnung durch Subunternehmer; Gewährleistungsverpflichtungen: Aufteilung auf Haupt- und Subunternehmer komplex; insgesamt mittel , weil nur wenige Subunternehmer eingesetzt werden (Ausmaß und Wahrscheinlichkeit des Fehlermittels)	<input type="checkbox"/> Ja <input checked="" type="checkbox"/> Nein		
n+3	„Bautenfortschrittsüberwachung“ Risiko: Angemessene Organisation <ul style="list-style-type: none"> Fortlaufendes Baustellencontrolling Dokumentation der Kostenentwicklung von Baustellen (anhand Leistungsverzeichnis) Meldewesen/Mehraufwand bei vom Bauherrn zu vertretenden Problemen Nachtragskalkulation / Fehleranalyse Rechtzeitige Freigabe von Nachträgen 	<input checked="" type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein	<ul style="list-style-type: none"> Vorräte Forderungen Rückstellungen Umsatzerlöse 	<ul style="list-style-type: none"> Bewertung Vollständigkeit Genauigkeit Periodenabgrenzung 	<input type="checkbox"/> n <input type="checkbox"/> m <input checked="" type="checkbox"/> h	<input type="checkbox"/> n <input checked="" type="checkbox"/> m <input checked="" type="checkbox"/> h	<input type="checkbox"/> n <input type="checkbox"/> m <input checked="" type="checkbox"/> h	<input type="checkbox"/> n <input type="checkbox"/> m <input checked="" type="checkbox"/> h	<input type="checkbox"/> n <input type="checkbox"/> m <input checked="" type="checkbox"/> h	Komplexität und Subjektivität – hoch: Fortlaufende Erfassung nach Menge und Wert sowie Überwachung des Fortschritts von Baustellen ist existenziell; nur so ist rechtzeitige und vollständige Erfassung von Unterdeckungen und ggf. Wertberichtigungs-/Rückstellungsbedarf zu ermitteln Veränderbarkeit – hoch: täglich unvorhergesehene Ereignisse bei Baustellen möglich Veränderung: mittel – Schätzung von Baufortschritt notwendig	<input checked="" type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein	<input checked="" type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein	vgl. gesonderte Dokumentation
n+4	„Abrechnungswesen“ Risiko: Sicherstellung Liquidität <ul style="list-style-type: none"> Zeitnahe Anforderung von Abschlagszahlungen Unmittelbare Schlussabrechnung nach Abnahme Bauvorhaben anhand Aufmaß (Übergabeprotokoll = Ende Werkvertrag) 	<input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein <input type="checkbox"/>	<ul style="list-style-type: none"> Vorräte Forderungen Umsatzerlöse 	<ul style="list-style-type: none"> Bewertung Ausweis Vollständigkeit Genauigkeit Periodenabgrenzung 	<input type="checkbox"/> n <input type="checkbox"/> m <input checked="" type="checkbox"/> h	<input checked="" type="checkbox"/> n <input type="checkbox"/> m <input type="checkbox"/> h	<input type="checkbox"/> n <input type="checkbox"/> m <input checked="" type="checkbox"/> h	<input type="checkbox"/> n <input checked="" type="checkbox"/> m <input type="checkbox"/> h	<input type="checkbox"/> n <input type="checkbox"/> m <input checked="" type="checkbox"/> h	Komplexität – hoch: Umgang mit Anzahlungen buchhalterisch anspruchsvoll; Bauschlussabrechnung aufwändig Veränderung – mittel: Baustellenverlauf schlecht planbar, auch aufgrund externer Einflüsse i.d.R. hohe Rechnungsbeträge	<input checked="" type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein	<input checked="" type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein	vgl. gesonderte Dokumentation
n+m	...												

LEGENDE

- 1 **Verständnisgewinnung** – Geschäftstätigkeit; Umfeld; Rechnungslegungsgrundsätze
- 2 **Verständnisgewinnung** – Prüfungsbezogenes internes Kontrollsystem (IKS)
- 3 **Verständnisgewinnung** – Teambesprechung
- 4 **Risikoidentifizierung** – Identifizierung Risiken auf Abschlussebene
- 5 **Risikoidentifizierung** – Relevante Aussagen/Verstehen inhärenter Risikofaktoren/Wesentliche Kategorien von Geschäftsvorfällen sowie relevante Kontrollen
- 6 **Risikobeurteilung** – Beurteilung der Risiken auf Abschlussebene
- 7 **Risikobeurteilung** – Klassifizierung der beurteilten Risiken für wesentliche falsche Darstellungen

	Seite
AUDfit®-RECHTSVORSCHRIFTEN	
3 Auszug – Verordnung zu den nach dem Geldwäschegesetz meldepflichtigen Sachverhalten im Immobilienbereich (Geldwäschegesetzmeldepflichtverordnung-Immobilien – GwGMeldV-Immobilien)	#210
7/1 Auszug – Verordnung (EU) 2020/852 des europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088	#228
7/2 Auszug – Delegierte Verordnung (EU) 2022/1214 der Kommission vom 9. März 2022 zur Änderung der delegierten Verordnung (EU) 2021/2139 in Bezug auf Wirtschaftstätigkeiten in bestimmten Energiesektoren und der delegierten Verordnung (EU) 2021/2178 in Bezug auf besondere Offenlegungspflichten für diese Wirtschaftstätigkeiten	#236
7/3 Auszug – Verordnung (EG) 1893/2006 des europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Dezember 2006 zur Aufstellung der statistischen Systematik der Wirtschaftszweige NACE Revision 2 und zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates sowie einiger Verordnungen der EG über bestimmte Bereiche der Statistik	#245
7/4 Auszug – Entwurf einer Mitteilung der Kommission über die Auslegung und Umsetzung bestimmter Rechtsvorschriften der EU Taxonomie delegierter Rechtsakt zum Klimaschutz zur Festlegung technischer Bewertungskriterien für Wirtschaftstätigkeiten, die wesentlich zum Klimaschutz oder zur Anpassung an den Klimawandel beitragen und anderen Umweltzielen keinen erheblichen Schaden zuführen	#251

Stand: 01.02.2023

AUSZUG

**Verordnung
zu den nach dem Geldwäschegesetz
meldepflichtigen Sachverhalten im Immobilienbereich
(Geldwäschegesetzmeldepflichtverordnung-Immobilien – GwGMeldV-Immobilien)**

Vom 20. August 2020

Auf Grund des § 43 Absatz 6 des Geldwäschegesetzes, der durch Artikel 1 Nummer 33 Buchstabe d des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2602) eingefügt worden ist, verordnet das Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz:

§ 1

Regelungsbereich

Diese Verordnung bestimmt in den §§ 3 bis 6 Sachverhalte bei Erwerbsvorgängen nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes, die von Verpflichteten nach § 2 Absatz 1 Nummer 10 und 12 des Geldwäschegesetzes stets nach § 43 Absatz 1 des Geldwäschegesetzes zu melden sind. Sie begründet für diese Verpflichteten keine eigenständigen Pflichten zur Ermittlung von Tatsachen, die eine Meldepflicht begründen können.

§ 2

Begriffsbestimmungen

Im Sinne dieser Rechtsverordnung sind

1. **Verpflichtete:** Verpflichtete nach § 2 Absatz 1 Nummer 10 und 12 des Geldwäschegesetzes;
2. **am Erwerbsvorgang Beteiligte:** Die Vertragspartner des Verpflichteten, die Vertragsparteien des Erwerbsvorgangs nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes sowie die für diese auftretenden Personen;
3. **wirtschaftlich Berechtigte:** Wirtschaftlich Berechtigte nach § 3 des Geldwäschegesetzes;
4. **Geschäftsgegenstände:** Grundstücke oder Gesellschaftsanteile, auf die sich Erwerbsvorgänge nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes beziehen;
5. **Drittstaaten:** Solche nach § 1 Absatz 17 des Geldwäschegesetzes;
6. **Erwerbsvorgänge:** Rechtsvorgänge nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes einschließlich deren Vorbereitung.

§ 3

**Meldepflichten wegen eines Bezugs
zu Risikostaaten oder Sanktionslisten**

(1) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn ein an dem Erwerbsvorgang Beteiligter oder ein wirtschaftlich Berechtigter ansässig ist in oder einen gleichermaßen engen Bezug aufweist zu

1. einem von der Europäischen Kommission nach Artikel 9 der Richtlinie (EU) 2015/849 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Mai 2015 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum

Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung, zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 648/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 2005/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und der Richtlinie 2006/70/EG der Kommission (ABl. L 141 vom 5.6.2015, S. 73) ermittelten Drittstaat mit hohem Risiko, der im Anhang der Delegierten Verordnung (EU) 2016/1675 der Kommission vom 14. Juli 2016 zur Ergänzung der Richtlinie (EU) 2015/849 des Europäischen Parlaments und des Rates durch Ermittlung von Drittländern mit hohem Risiko, die strategische Mängel aufweisen (ABl. L 254 vom 20.9.2016, S. 1) in der jeweils geltenden Fassung aufgeführt ist, oder

2. einem sonstigen Staat, der in den jeweils aktuellen Informationsberichten „High-Risk Jurisdictions subject to a Call for Action“ und „Jurisdictions under Increased Monitoring“ der Financial Action Task Force als Staat mit strategischen Mängeln eingestuft wird.¹

(2) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn ein Geschäftsgegenstand oder ein Bankkonto, das im Rahmen des Erwerbsvorgangs eingesetzt wird oder werden soll, einen engen Bezug zu einem in Absatz 1 genannten Staat aufweist.

(3) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn ein an dem Erwerbsvorgang Beteiligter oder ein wirtschaftlich Berechtigter in einer der folgenden Quellen aufgeführt ist:

1. in einem Anhang zu einem unmittelbar geltenden Rechtsakt der Europäischen Gemeinschaften oder der Europäischen Union, der der Durchführung einer vom Rat der Europäischen Union im Bereich der Gemeinsamen Außen- und Sicherheitspolitik beschlossenen wirtschaftlichen Sanktionsmaßnahme dient, oder
2. in einer im Bundesanzeiger veröffentlichten Allgemeinverfügung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie nach § 6 Absatz 1 Satz 2 in Verbindung mit § 4 Absatz 1 Nummer 2 und 3 und Absatz 2 Nummer 3 des Außenwirtschaftsgesetzes.¹

(4) Die Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen stellt den Verpflichteten eine Liste der nach Absatz 1 Nummer 2 zu berücksichtigenden Staaten in deutscher Übersetzung sowie Informationen zu den nach Absatz 3 zu berücksichtigenden Personen über ihre Internetseite zur Verfügung.

¹ <https://www.zoll.de/fiu-international-gelistete-risikostaaten>.

**Verordnung
zu den nach dem Geldwäschegesetz
meldepflichtigen Sachverhalten im Immobilienbereich
(Geldwäschegesetzmeldepflichtverordnung-Immobilien – GwGMeldV-Immobilien)**

Vom 20. August 2020

Auf Grund des § 43 Absatz 6 des Geldwäschegesetzes, der durch Artikel 1 Nummer 33 Buchstabe d des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2602) eingefügt worden ist, verordnet das Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz:

§ 1

Regelungsbereich

Diese Verordnung bestimmt in den §§ 3 bis 6 Sachverhalte bei Erwerbsvorgängen nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes, die von Verpflichteten nach § 2 Absatz 1 Nummer 10 und 12 des Geldwäschegesetzes stets nach § 43 Absatz 1 des Geldwäschegesetzes zu melden sind. Sie begründet für diese Verpflichteten keine eigenständigen Pflichten zur Ermittlung von Tatsachen, die eine Meldepflicht begründen können.

§ 2

Begriffsbestimmungen

Im Sinne dieser Rechtsverordnung sind

1. **Verpflichtete:** Verpflichtete nach § 2 Absatz 1 Nummer 10 und 12 des Geldwäschegesetzes;
2. **am Erwerbsvorgang Beteiligte:** Die Vertragspartner des Verpflichteten, die Vertragsparteien des Erwerbsvorgangs nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes sowie die für diese auftretenden Personen;
3. **wirtschaftlich Berechtigte:** Wirtschaftlich Berechtigte nach § 3 des Geldwäschegesetzes;
4. **Geschäftsgegenstände:** Grundstücke oder Gesellschaftsanteile, auf die sich Erwerbsvorgänge nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes beziehen;
5. **Drittstaaten:** Solche nach § 1 Absatz 17 des Geldwäschegesetzes;
6. **Erwerbsvorgänge:** Rechtsvorgänge nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes einschließlich deren Vorbereitung.

§ 3

**Meldepflichten wegen eines Bezugs
zu Risikostaat oder Sanktionslisten**

(1) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn ein an dem Erwerbsvorgang Beteiligter oder ein wirtschaftlich Berechtigter ansässig ist in oder einen gleichermaßen engen Bezug aufweist zu

1. einem von der Europäischen Kommission nach Artikel 9 der Richtlinie (EU) 2015/849 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Mai 2015 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum

Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung, zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 648/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 2005/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und der Richtlinie 2006/70/EG der Kommission (ABl. L 141 vom 5.6.2015, S. 73) ermittelten Drittstaat mit hohem Risiko, der im Anhang der Delegierten Verordnung (EU) 2016/1675 der Kommission vom 14. Juli 2016 zur Ergänzung der Richtlinie (EU) 2015/849 des Europäischen Parlaments und des Rates durch Ermittlung von Drittländern mit hohem Risiko, die strategische Mängel aufweisen (ABl. L 254 vom 20.9.2016, S. 1) in der jeweils geltenden Fassung aufgeführt ist, oder

2. einem sonstigen Staat, der in den jeweils aktuellen Informationsberichten „High-Risk Jurisdictions subject to a Call for Action“ und „Jurisdictions under Increased Monitoring“ der Financial Action Task Force als Staat mit strategischen Mängeln eingestuft wird.¹

(2) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn ein Geschäftsgegenstand oder ein Bankkonto, das im Rahmen des Erwerbsvorgangs eingesetzt wird oder werden soll, einen engen Bezug zu einem in Absatz 1 genannten Staat aufweist.

(3) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn ein an dem Erwerbsvorgang Beteiligter oder ein wirtschaftlich Berechtigter in einer der folgenden Quellen aufgeführt ist:

1. in einem Anhang zu einem unmittelbar geltenden Rechtsakt der Europäischen Gemeinschaften oder der Europäischen Union, der der Durchführung einer vom Rat der Europäischen Union im Bereich der Gemeinsamen Außen- und Sicherheitspolitik beschlossenen wirtschaftlichen Sanktionsmaßnahme dient, oder
2. in einer im Bundesanzeiger veröffentlichten Allgemeinverfügung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie nach § 6 Absatz 1 Satz 2 in Verbindung mit § 4 Absatz 1 Nummer 2 und 3 und Absatz 2 Nummer 3 des Außenwirtschaftsgesetzes.¹

(4) Die Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen stellt den Verpflichteten eine Liste der nach Absatz 1 Nummer 2 zu berücksichtigenden Staaten in deutscher Übersetzung sowie Informationen zu den nach Absatz 3 zu berücksichtigenden Personen über ihre Internetseite zur Verfügung.

¹ <https://www.zoll.de/fiu-international-gelistete-risikostaaten>.

§ 4

Meldepflichten wegen Auffälligkeiten im Zusammenhang mit den beteiligten Personen oder dem wirtschaftlich Berechtigten

(1) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn ein an dem Erwerbsvorgang Beteiligter seine Mitwirkungspflicht nach § 11 Absatz 6 Satz 1 des Geldwäschegesetzes oder seine Auskunfts- und Nachweispflicht nach § 11 Absatz 6 Satz 3 und 4 des Geldwäschegesetzes nicht erfüllt hat.

(2) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn Tatsachen darauf hindeuten, dass wissentlich nicht richtige oder nicht vollständige Angaben zur Identität eines am Erwerbsvorgang Beteiligten oder eines wirtschaftlich Berechtigten gemacht worden sind.

(3) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn Tatsachen darauf hindeuten, dass

1. der Geschäftsgegenstand treuhänderisch gehalten wird oder gehalten werden soll oder
2. ein Treuhandverhältnis anlässlich des Rechtsgeschäfts beendet wird oder werden soll,

und das Treuhandverhältnis keinen offensichtlichen wirtschaftlichen oder sonstigen rechtmäßigen Zweck hat.

(4) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn

1. gegen einen an dem Erwerbsvorgang Beteiligten oder einen wirtschaftlich Berechtigten wegen einer rechtswidrigen Tat nach § 261 des Strafgesetzbuches ermittelt wird oder ein Strafverfahren anhängig oder rechthängig ist oder eine solche Person wegen einer solchen Tat innerhalb der letzten fünf Jahre verurteilt wurde und ein Zusammenhang zwischen der Tat und dem Erwerbsvorgang nicht ausgeschlossen werden kann oder
2. gegen einen an dem Erwerbsvorgang Beteiligten oder einen wirtschaftlich Berechtigten wegen einer rechtswidrigen Tat im Sinne des § 261 Absatz 1 Satz 2 des Strafgesetzbuches ermittelt wird oder ein Strafverfahren anhängig oder rechthängig ist oder eine solche Person wegen einer solchen Tat innerhalb der letzten fünf Jahre verurteilt wurde und ein Zusammenhang zwischen dem Tatertrag oder dem Tatprodukt der Tat und dem Erwerbsvorgang nicht ausgeschlossen werden kann.

Die Meldepflicht besteht nicht, wenn sich der an dem Erwerbsvorgang Beteiligte oder der wirtschaftlich Berechtigte im Rahmen des Ermittlungs- oder Strafverfahrens des Verpflichteten als Verteidiger bedient oder bedient hat oder der Verpflichtete an der Verteidigung im Ermittlungs- oder Strafverfahren mitwirkende Person im Sinne von § 203 Absatz 3 des Strafgesetzbuches ist.

(5) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn Tatsachen darauf hindeuten, dass der Erwerbsvorgang in einem groben Missverhältnis zu dem legalen Einkommen und Vermögen eines Veräußerers, Erwerbers oder wirtschaftlich Berechtigten steht.

(6) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn die Stellung als wirtschaftlich Berechtigter über eine Gesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat vermittelt wird oder werden soll, der wirtschaftlich Berechtigte nicht in diesem Drittstaat ansässig ist und die Zwischenschaltung

der Gesellschaft keinen offensichtlichen wirtschaftlichen oder sonstigen rechtmäßigen Zweck hat.

(7) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn der Erwerbsvorgang mit einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung im Sinne des § 138d Absatz 2 der Abgabenordnung in Zusammenhang steht, die ein Kennzeichen im Sinne des § 138e Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe f oder Nummer 3 der Abgabenordnung aufweist, und der Verpflichtete als Intermediär nach § 138d Absatz 1 der Abgabenordnung mitteilungspflichtig ist.

§ 5

Meldepflichten wegen Auffälligkeiten im Zusammenhang mit Stellvertretung

Der Verpflichtete hat zu melden, wenn ein an dem Erwerbsvorgang Beteiligter

1. aufgrund einer Vollmacht handelt, die nicht der Schriftform genügt, und dem Verpflichteten die Vollmacht nicht innerhalb von zwei Monaten nach dessen Aufforderung schriftlich nachgewiesen wird,
2. eine Vollmachtsurkunde vorlegt, die unecht oder verfälscht ist,
3. aufgrund einer Vollmacht handelt, deren Grundverhältnis für den Verpflichteten nicht erkennbar ist, oder
4. aufgrund einer Vollmacht handelt, die durch Mitarbeiter der konsularischen Vertretung der Bundesrepublik Deutschland in einem Drittstaat nach § 3 Absatz 1 beglaubigt wurde.

§ 6

Meldepflichten wegen Auffälligkeiten im Zusammenhang mit dem Preis oder einer Kauf- oder Zahlungsmodalität

(1) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn die Gegenleistung

1. vollständig oder teilweise wie folgt bezahlt wird oder bezahlt werden soll:
 - a) Mittels Barmitteln im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 Buchstabe a der Verordnung (EU) 2018/1672 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Oktober 2018 über die Überwachung von Barmitteln, die in die Union oder aus der Union verbracht werden, und zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 1889/2005 (ABl. L 284 vom 12.11.2018, S. 6) oder gleichgestellten Zahlungsmitteln im Sinne des § 1 Absatz 4 Satz 4 des Zollverwaltungsgesetzes, sofern der Betrag mehr als 10 000 Euro beträgt,
 - b) mittels Kryptowerten im Sinne des § 1 Absatz 11 Satz 4 und 5 des Kreditwesengesetzes, oder
 - c) über ein Bankkonto in einem Drittstaat, es sei denn, ein Sitz, ein Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt der Vertragspartei, die das Bankkonto verwendet, befindet sich in diesem Drittstaat,
2. erheblich von dem tatsächlichen Verkehrswert des Geschäftsgegenstandes abweicht, soweit die Differenz nicht auf einer dem Verpflichteten offengelegten unentgeltlichen Zuwendung beruht,

3. vollständig oder teilweise bereits vor Abschluss des Rechtsgeschäftes gezahlt wurde oder gezahlt werden soll, sofern der bezahlte oder noch zu bezahlende Betrag mehr als 10 000 Euro beträgt und die veräußernde Person keine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, oder
4. vollständig oder teilweise von einer oder an eine Person gezahlt wird oder werden soll, die weder am Erwerbsvorgang Beteiligter noch wirtschaftlich Berechtigter ist, es sei denn, diese Person
- ist Partei kraft Amtes,
 - ist der derzeitige oder frühere Ehepartner oder eingetragene Lebenspartner einer Vertragspartei des Erwerbsvorgangs,
 - ist ein Verwandter ersten Grades, dessen Ehepartner oder eingetragener Lebenspartner einer Vertragspartei des Erwerbsvorgangs,
 - ist ein Verwandter zweiten Grades, dessen Ehepartner oder eingetragener Lebenspartner einer Vertragspartei des Erwerbsvorgangs,
 - ist ein verbundenes Unternehmen im Sinne des § 15 des Aktiengesetzes,
 - ist ein im Grundbuch eingetragener und abzulösender Gläubiger oder ein abzulösender Gläubiger, dem nach § 10 Absatz 1 Nummer 1, 1a oder 2 des Gesetzes über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung bei einer Zwangsvollstreckung ein Recht auf Befriedigung aus dem Geschäftsgegenstand gewährt werden würde,
 - ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder
 - unterliegt der Aufsicht der zuständigen Aufsichtsbehörde nach § 50 Nummer 1 und 2 des Geldwäschegesetzes.

Bei Nutzung von Anderkonten gilt die Regelung des Absatzes 3.

(2) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn der Geschäftsgegenstand

- innerhalb von drei Jahren nach vorangegangenem Erwerb zu einem Preis weiterveräußert wird oder werden soll, der erheblich von dem vorherigen Preis abweicht, ohne dass dafür ein nachvollziehbarer Grund besteht, oder
- innerhalb von drei Jahren nach vorangegangenem Erwerb wieder an den vorherigen Eigentümer oder einen vorherigen Anteilinhaber veräußert wird oder werden soll, ohne dass dafür ein nachvollziehbarer Grund besteht.

Für die Fristbestimmung nach Satz 1 ist maßgeblich

- für den Erwerb der Zeitpunkt des dinglichen Rechtserwerbs und
- für die Veräußerung der Zeitpunkt des Abschlusses des zugrundeliegenden Rechtsgeschäfts.

(3) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn die Zahlung über ein Anderkonto erfolgen soll, ohne dass ein berechtigtes Sicherungsinteresse besteht. Satz 1 gilt nicht für Anderkonten des Notars.

§ 7

Ausnahme von der Meldepflicht

Liegen **Tatsachen** vor, die die bei den in den §§ 3 bis 6 bestimmten Sachverhalten **vorhandenen Anzeichen entkräften**, dass ein Vermögensgegenstand aus einer strafbaren Handlung stammt, die eine Vortat der Geldwäsche darstellen könnte, oder dass der Erwerbsvorgang im Zusammenhang mit Terrorismusfinanzierung steht, so besteht keine Pflicht zur Meldung. Die **Tatsachen**, aufgrund derer nach Satz 1 von einer Meldung abgesehen wird, sind nach § 8 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 des Geldwäschegesetzes **aufzuzeichnen**. Die Dokumentation ist für Zwecke der aufsichtlichen Prüfung aufzubewahren.

§ 8

Inkrafttreten

Diese Verordnung tritt am 1. Oktober 2020 in Kraft.

Berlin, den 20. August 2020

Der Bundesminister der Finanzen
Olaf Scholz



Bundesministerium der Finanzen

Bekanntmachung der Begründung zur Geldwäschegesetzmeldepflichtverordnung-Immobilien (GwGMeldV-Immobilien)

Vom 1. September 2020

Nachstehend wird die Begründung zur Geldwäschegesetzmeldepflichtverordnung-Immobilien (GwGMeldV-Immobilien) vom 20. August 2020 (BGBl. I S. 1965) bekannt gegeben (Anlage).

Berlin, den 1. September 2020

Bundesministerium der Finanzen

Im Auftrag
Rachstein

Die PDF-Datei der amtlichen Veröffentlichung ist mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen. Siehe dazu Hinweis auf Infoseite.

Stand: 01.02.2023



**Begründung
zur Verordnung zu den nach dem Geldwäschegesetz
meldepflichtigen Sachverhalten im Immobilienbereich
(Geldwäschegesetzmeldepflichtverordnung-Immobilien – GwGMeldV-Immobilien)**

A. Allgemeiner Teil

Zur Begründung dieser Rechtsverordnung wird zunächst auf die Begründung zum Gesetz zur Umsetzung der Änderungsrichtlinie zur Vierten EU-Geldwäscherichtlinie (Bundestagsdrucksache 19/13827), insbesondere auf die Ausführungen zu § 43 Absatz 2 Satz 2 und Absatz 6 des Geldwäschegesetzes (GwG), verwiesen.

I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen

Der Immobiliensektor ist aus der Nationalen Risikoanalyse, die im Herbst 2019 veröffentlicht wurde, als einer der wesentlichen Bereiche hervorgegangen, in denen erhöhte Geldwäscherisiken festzustellen sind. Im Rahmen des Gesetzes zur Umsetzung der Änderungsrichtlinie zur Vierten EU-Geldwäscherichtlinie vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2602) wurde diesen Risiken im Immobiliensektor gesetzgeberisch in verschiedener Hinsicht Rechnung getragen. Wesentlicher Bestandteil ist die Anpassung der Meldepflichten für rechtsberatende Berufe bei Immobilientransaktionen. Vertreter der betroffenen Berufsstände wie Notare, Rechtsanwälte und Steuerberater sind an der Planung und Durchführung von Immobilientransaktionen regelmäßig maßgeblich beteiligt. Aufgrund ihrer detaillierten Einbeziehung in die Planung und Durchführung der Transaktionen wie auch ihres Fachwissens kommt Vertretern der rechtsberatenden Berufe eine zentrale Rolle zu und sind sie zugleich besonders geeignet, für Geldwäschehandlungen in Anspruch genommen zu werden. Bei Notaren und Rechtsanwälten kann zudem die Gefahr des Missbrauchs oder der Ausnutzung ihrer besonderen Stellung als hoheitliche Amtsträger (Notare) beziehungsweise als Organe der Rechtspflege (Rechtsanwälte) bestehen, wobei diese Stellung zugleich mit einer besonderen Vertrauensstellung einhergeht. Die Meldepflicht im Rahmen von Immobilientransaktionen ermöglicht es, Geldwäschepraktiken im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme der rechtsberatenden Berufe schneller und umfassender zu erkennen und aufzudecken.

Zugleich sehen die jeweiligen berufsrechtlichen Regelungen weitreichende Verschwiegenheitspflichten hinsichtlich der die Beratungsvorgänge betreffenden Informationen vor (vergleiche unter anderem § 18 Absatz 1 der Bundesnotarordnung (BNotO), § 43a Absatz 2 der Bundesrechtsanwaltsordnung, § 57 Absatz 1 des Steuerberatungsgesetzes und § 57b Absatz 1 der Wirtschaftsprüferordnung). Die Verschwiegenheitspflicht ist hierbei Ausfluss des Allgemeinen Persönlichkeitsrechts des Mandanten oder am Erwerbsvorgang Beteiligten (Artikel 1 in Verbindung mit Artikel 2 Absatz 1 des Grundgesetzes), der in Bezug auf einen Erwerbsvorgang rechtliche Beratung in Anspruch nimmt. Der Eingriff der Meldepflichten in diese verfassungsrechtlich garantierten Rechte erfolgt auf Grundlage der Ermächtigung des § 43 Absatz 6 GwG und dient dem Ziel, rechtsberatende Berufe vor der Inanspruchnahme zu Zwecken der Geldwäsche zu schützen. Die Rechtsverordnung dient der konkreten Bestimmung des Umfangs der Meldepflicht durch Definition einzelner Meldesachverhalte. Die Regelung konkreter Meldesachverhalte ermöglicht den Verpflichteten eine klare Abgrenzung, wann sie eine Meldepflicht gegenüber der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen trifft und in welchen Fällen die Pflicht zur Verschwiegenheit bestehen bleibt. Die Rechtsverordnung trägt damit zu einer rechtssicheren, verbesserten Anwendung der Meldepflicht bei.

Sollten die Verpflichteten eine Meldung erstatten, obwohl kein meldepflichtiger Sachverhalt vorlag, können sie unter den Voraussetzungen des § 48 Absatz 1 GwG hierfür nicht verantwortlich gemacht werden. Auch in denjenigen Fällen, in denen der Verpflichtete nach § 43 Absatz 2 Satz 2 GwG zur Abgabe der Verdachtsmeldung verpflichtet bleibt, kommt im Ergebnis die Verdachtsmeldepflicht nach § 43 Absatz 1 GwG zum Tragen. Damit greift auch in den Fällen, in denen Verpflichtete einen Sachverhalt aufgrund dieser Verordnung melden, zugunsten des meldenden Verpflichteten die Regelung des § 48 Absatz 1 GwG. Die Freistellung von jeglicher Verantwortlichkeit ist umfassend zu verstehen. Ausgeschlossen sind damit neben einer zivilrechtlichen insbesondere auch eine straf- oder dienstrechtliche Verantwortlichkeit, solange die Meldung nicht vorsätzlich oder grob fahrlässig unwahr erstattet wurde.

Die Vorgaben der Rechtsverordnung lassen ein zukünftig wesentlich höheres Meldeaufkommen der rechtsberatenden Berufe sowie eine stärkere Sensibilisierung der Angehörigen der rechtsberatenden Berufe für Risiken der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung erwarten.

Somit trägt die Rechtsverordnung auch dem Umstand Rechnung, dass die Anzahl der von den rechtsberatenden Berufen abgegebenen Meldungen aufgrund der hohen gesetzlichen Hürden bislang sehr gering war und die erforderliche Aufhellung von Geldwäschepraktiken im Immobiliensektor nur durch eine Stärkung des Meldeverhaltens auch im Bereich der rechtsberatenden Berufe zu erzielen ist.

Unabhängig von den in der Rechtsverordnung festgelegten meldepflichtigen Sachverhalten bleibt die generelle Meldepflicht nach § 43 Absatz 1 GwG unter Berücksichtigung des § 43 Absatz 2 GwG stets bestehen.

II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs

Die Rechtsverordnung bestimmt typologisierte Sachverhalte, die bei der Begehung von Geldwäsche auftreten oder bei denen ein Zusammenhang zu Geldwäsche naheliegt. Diese Sachverhalte konkretisieren für die nach § 2 Absatz 1 Nummer 10 und 12 GwG Verpflichteten, in welchen Fällen sie im Rahmen von Immobilientransaktionen eine Meldepflicht gegenüber der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen trifft.

Die Rechtsverordnung knüpft hierbei an verschiedene Umstände an, in deren Zusammenhang Geldwäschepraktiken nach bisherigen Erfahrungen und Erkenntnissen auftreten oder eine Rolle spielen. Stark international vorgeprägt sind



die Risikoeinstufungen mit Bezug zu einzelnen Staaten, die im Bereich der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung als Risikostaat eingestuft werden. Die Ansässigkeit eines an der Transaktion Beteiligten oder ein anderweitiger enger Bezug zu einem Risikostaat sind Anhaltspunkt für Geldwäscherisiken und lösen daher die Meldepflicht aus (§ 3). Weitere Umstände, an die die Rechtsverordnung bei der Bestimmung meldepflichtiger Sachverhalte anknüpft, sind Auffälligkeiten im Zusammenhang mit den Beteiligten und der Bestimmung des wirtschaftlich Berechtigten. Die Bestimmung des wirtschaftlich Berechtigten und die Mitwirkung der Beteiligten sind von wesentlicher Bedeutung für die Verhinderung von Geldwäsche. Auffälligkeiten, die im Zusammenhang mit den Beteiligten (über § 3 hinaus) oder der Bestimmung des wirtschaftlich Berechtigten auf ein Geldwäscherisiko schließen lassen, sind Grundlage der Meldepflichten in § 4. Die in § 4 geregelten Sachverhalte tragen hierbei auch der Tatsache Rechnung, dass im Zusammenhang mit der Bestimmung des wirtschaftlich Berechtigten einer Transaktion Treuhandverhältnisse und komplexe gesellschaftsrechtliche Konstrukte beziehungsweise Steuergestaltungen eine besondere Rolle spielen. Auch Stellvertretungsverhältnisse sind geeignet, die Feststellung des wirtschaftlich Berechtigten zu erschweren, und lösen unter bestimmten Voraussetzungen eine Meldepflicht aus (§ 5).

Bargeld birgt aufgrund seiner Anonymität das Risiko, die Feststellung des wirtschaftlich Berechtigten zu erschweren, und ist daher mit Blick auf Geldwäscherisiken stets besonders relevant. Dasselbe gilt für Kryptowährungen, die im Unterschied zur „Papierspur“ des Zahlungsverkehrs über Banken ein gewisses Maß an Anonymität bieten. § 6 bestimmt Sachverhalte, bei denen die Meldepflicht in Auffälligkeiten im Zusammenhang mit dem Zahlungsvorgang der Transaktion begründet ist.

III. Alternativen

Keine. Die Rechtsverordnung schafft die rechtlichen Grundlagen für die mit dem Gesetz zur Umsetzung der Änderungsrichtlinie zur Vierten EU-Geldwäscherichtlinie in § 43 Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 2 Satz 2 2. Alternative GwG vorgesehene Meldepflicht. Die Meldepflicht setzt die Regelung typologischer Sachverhalte durch eine Rechtsverordnung nach § 43 Absatz 6 GwG voraus. Mit der Rechtsverordnung übt das Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz die in § 43 Absatz 6 GwG vorgesehene Ermächtigung aus.

IV. Regelungskompetenz

Die Ermächtigungsgrundlage ergibt sich aus § 43 Absatz 6 GwG.

V. Vereinbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen

Die Rechtsverordnung ist mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen vereinbar. Es ist den Mitgliedstaaten der Europäischen Union nach den Vorgaben der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie unbenommen, über die Richtlinie hinausgehende nationale Meldepflichten gesetzlich zu regeln.

VI. Regelungsfolgen

1. Rechts- und Verwaltungsvereinfachung

Die Rechtsverordnung trägt durch die Bestimmung konkreter Meldepflichten zur rechtssicheren Anwendung der Verdachtsmeldepflicht nach § 43 Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 2 Satz 2 2. Alternative GwG bei. Regelungen zur Form der Meldung sind im Rahmen einer eigenständigen Rechtsverordnung nach § 45 Absatz 4 GwG vorgesehen.

2. Nachhaltigkeitsaspekte

Die Rechtsverordnung verbessert im Rahmen von Immobilientransaktionen die Transparenz über wirtschaftlich Berechtigte, konkretisiert die Verdachtsmeldepflicht freier Berufe im Immobiliensektor, trägt zur Sensibilisierung für Geldwäschepraktiken im Immobiliensektor bei, stärkt die Aufgabenwahrnehmung der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen (FIU) und wird erwartungsgemäß durch ein erhöhtes Meldeaufkommen der rechtsberatenden Berufe zur Bekämpfung von Geldwäsche im Immobiliensektor beitragen.

Mit diesen und weiteren Maßnahmen fördert die Rechtsverordnung die nachhaltige Entwicklung in wirtschaftlicher und sozialer Dimension (Leitprinzip 2), insbesondere durch die Verhinderung und Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung und die Unterbindung der Verwendung von durch illegale Aktivitäten erworbene Mittel und damit der Unterwanderung des legalen Wirtschaftskreislaufs. Die Rechtsverordnung stärkt somit auch friedliche und inklusive Gesellschaften einschließlich leistungsfähiger Institutionen (SDG 16) und insbesondere auch die Verhinderung und Bekämpfung von Kriminalität (Indikator 16.1) in ihren komplexeren Erscheinungsformen.

3. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

Für den Bund (Zollverwaltung und ITZBund) ergeben sich durch die Rechtsverordnung in den ersten vier Jahren nach Inkrafttreten im Einzelplan 08 sowohl einmalige als auch laufende zusätzliche Ausgaben in Höhe von insgesamt 10,8 Mio. Euro.

Der Mehrbedarf an Sach- und Personalmitteln soll finanziell und stellenmäßig im Einzelplan 08 ausgeglichen werden.

Im Einzelnen:

Zollverwaltung:

Von den Gesamtausgaben entfallen auf die Zollverwaltung insgesamt etwa 8 Mio. Euro.

Aufgrund der durch diese Rechtsverordnung vorgegebenen neuen Aufgaben fallen für zusätzlich erforderliches Personal (14 Arbeitskräfte; insbesondere für strategische und operative Analysen sowie den Kontakt mit den Verpflich-



teten) in den ersten vier Jahren nach Inkrafttreten in der Zollverwaltung Personalausgaben von insgesamt 4,8 Mio. Euro und Sachausgaben (aus der Sachkostenpauschale) in Höhe von insgesamt 1,4 Mio. Euro an.

Zusätzlich fallen für externe IT-Unterstützungsleistungen im Entwicklungsbereich jährlich Sachausgaben in Höhe von 440 000 Euro (insgesamt 1,8 Mio. Euro) an.

ITZBund:

Von den Gesamtausgaben entfallen auf das ITZBund insgesamt 2,9 Mio. Euro.

Im Jahr des Inkrafttretens fallen für die Anschaffung von drei Servern einmalig insgesamt 150 000 Euro an.

Für zusätzlich erforderliches Personal (zwei Arbeitskräfte) fallen in den ersten vier Jahren nach Inkrafttreten Personalausgaben von insgesamt etwa 679 000 Euro und Sachausgaben (aus der Sachkostenpauschale) in Höhe von insgesamt rund 203 000 Euro an.

Für die laufende Pflege und Wartung fallen jährlich 30 000 Euro und für externe IT-Unterstützungsleistungen fallen ebenfalls jährlich 440 000 Euro an.

Sichergestellte Vermögenswerte, deren Einziehung durch das Gericht anzuordnen ist, fließen den Ländern zu. Die Höhe der zu erwartenden Einnahmen ist nicht quantifizierbar, da die Anzahl künftiger Sicherstellungsverfahren und die Höhe der betroffenen Vermögenswerte nicht prognostiziert werden kann.

4. Erfüllungsaufwand

4.1 Erfüllungsaufwand für die Bürgerinnen und Bürger

Keiner.

4.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Durch die mit dieser Rechtsverordnung eingeführten Informationspflichten entsteht schätzungsweise ein geringfügiger zusätzlicher wiederkehrender Erfüllungsaufwand in Höhe von 30 000 Euro, wobei bei der Abschätzung der Neubelastung von jährlich 3 000 Meldungen pro Jahr ausgegangen wurde (3 000 Fälle bei einer Arbeitsdauer von 21 Minuten und Arbeitskosten in Höhe von 20,90 Euro/h, zzgl. IT- und Sachkostenpauschale).

Der zusätzliche laufende Erfüllungsaufwand in Höhe von ca. 30 000 Euro pro Jahr stellt im Sinne der „One in, one out“-Regel ein „In“ dar. Die Kompensation erfolgt durch weitere Vorhaben im Laufe des Kalenderjahres.

4.3 Erfüllungsaufwand für die Verwaltung

Durch die mit der Rechtsverordnung eingeführten Informationspflichten entsteht bei den Notaren schätzungsweise ein zusätzlicher wiederkehrender Erfüllungsaufwand in Höhe von 65 000 Euro. Bei der Abschätzung der Neubelastung wurde von jährlich 7 000 Meldungen ausgegangen.

Für die Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen entsteht durch diese Verordnung ein wiederkehrender Erfüllungsaufwand in Höhe von 1,0 Mio. Euro durch die Bearbeitung und Analyse der Verdachtsmeldungen, die von den Verpflichteten aufgrund dieser Rechtsverordnung abgegeben werden.

Fortlaufende Sachkosten entstehen für die Inanspruchnahme externer Unterstützung im Bereich IT-Entwicklung in Höhe von 440 000 Euro.

Beim ITZBund entsteht ein wiederkehrender Erfüllungsaufwand in Höhe von insgesamt 621 190 Euro und ein einmaliger Erfüllungsaufwand in Höhe von 150 000 Euro.

5. Weitere Kosten

Keine.

6. Weitere Gesetzesfolgen

Die Regelungen tragen dazu bei, die deutsche Wirtschaft und insbesondere Vertreter der rechtsberatenden Berufe davor zu schützen, für Zwecke der Geldwäsche in Anspruch genommen zu werden.

Aus gleichstellungspolitischer Sicht sind die Regelungen neutral.

VII. Befristung; Evaluierung

Eine Befristung der Rechtsverordnung kommt nicht in Betracht. Die Regelungen sollen angesichts der mit der Rechtsverordnung adressierten besonderen Geldwäscherisiken im Immobiliensektor dauerhaft Bestand haben und nicht befristet werden. Der Bundestag hat im Rahmen des Gesetzes zur Umsetzung der Änderungsrichtlinie zur Vierten EU-Geldwäscherichtlinie eine Evaluierung der Rechtsverordnung unter Berücksichtigung der Entwicklung des Meldeaufkommens angefordert (Ausschussbericht vom 14. November 2019, Bundestagsdrucksache 19/15196, S. 9). Die Durchführung der Evaluation setzt voraus, dass hinreichend Erfahrungen aus der Anwendung der Regelungen der Rechtsverordnung vorliegen. Hierfür sind Verdachtsmeldungen aus dem Zeitraum von mindestens einem Kalenderjahr zu berücksichtigen. Die Evaluierung der Rechtsverordnung im Hinblick auf die Zielerreichung und die Entwicklung des Erfüllungsaufwands soll vor diesem Hintergrund bis 30. Juni 2022 durchgeführt werden. Über die seitens des Bundestages angeforderte Entwicklung des Meldeaufkommens hinaus soll die Evaluierung auch die sich an die abgegebenen Verdachtsmeldungen anschließenden Erkenntnisse und Maßnahmen der FIU, Einschätzungen der Verpflichteten zur Anwendung der Meldepflichten sowie Rückmeldungen der Strafverfolgungsbehörden berücksichtigen.



B. Besonderer Teil

Zu § 1:

Zu Satz 1:

Die Verordnung legt entsprechend der Verordnungsermächtigung des § 43 Absatz 6 GwG Sachverhalte fest, die von Verpflichteten nach § 2 Absatz 1 Nummer 10 und 12 GwG stets nach § 43 Absatz 1 GwG zu melden sind. Die Meldung hat, wie sich aus § 43 Absatz 1 GwG ergibt, bei Vorliegen der in den §§ 3 bis 6 genannten Sachverhalte unverzüglich zu erfolgen.

Zu Satz 2:

Der Umfang der im Hinblick auf die Meldepflicht einzuholenden Informationen richtet sich nach den nach dem GwG und anderen Bestimmungen bestehenden Sorgfaltspflichten. Sorgfaltspflichten sind nach dem GwG risikobasiert umzusetzen, vergleiche § 10 Absatz 2 GwG. Auf Grundlage sämtlicher dem Verpflichteten vorliegenden Informationen hat der Verpflichtete zu prüfen, ob diese nach den §§ 3 bis 6 die Pflicht zur Abgabe einer Meldung an die FIU begründen. Satz 2 stellt klar, dass sich darüber hinaus für den Verpflichteten aufgrund dieser Rechtsverordnung keine eigenständigen Pflichten zur Ermittlung von Tatsachen ergeben, die eine Meldepflicht begründen können.

Auf die Geltung der §§ 48 und 56 Absatz 1 Satz 1 Nummer 69 GwG wird hingewiesen.

Zu § 2:

§ 2 definiert die Begriffe des Verpflichteten, des am Erwerbsvorgang Beteiligten, des wirtschaftlich Berechtigten, des Geschäftsgegenstands, des Drittstaates sowie des Erwerbsvorgangs im Sinne der Rechtsverordnung. Diese Begriffe werden deckungsgleich mit den Begriffen im Sinne des GwG verwendet, sodass auf die Definitionen des GwG verwiesen werden kann.

Zu Nummer 2:

Der Begriff des Beteiligten umfasst natürliche und juristische Personen, Personengesellschaften sowie Rechtsgestaltungen im Sinne des § 21 Absatz 1 GwG.

Zu Nummer 6:

Nummer 6 verweist für die Definition des Begriffs des Erwerbsvorgangs auf Rechtsvorgänge nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG). Vom Begriff des Erwerbsvorgangs umfasst ist auch die Vorbereitung eines Rechtsvorgangs nach § 1 GrEStG. Der Anwendungsbereich der Verordnung ist daher in der Regel mit Begründung einer auf eine bestimmte Transaktion nach § 1 Absatz 5 Satz 1 GwG gerichteten Geschäftsbeziehung nach § 1 Absatz 4 GwG zum Verpflichteten, die auf einen Rechtsvorgang nach § 1 GrEStG gerichtet ist, eröffnet. Mit Begründung der Geschäftsbeziehung greifen nach § 10 Absatz 3 Nummer 1 GwG die allgemeinen Sorgfaltspflichten, in deren Zusammenhang nach den §§ 3 bis 6 ein Meldesachverhalt ausgelöst werden kann.

Die Pflicht zur Abgabe einer Verdachtsmeldung besteht bei Vorliegen der Voraussetzungen eines Meldesachverhalts nach den §§ 3 bis 6 während der Vorbereitung des Erwerbsvorgangs ungeachtet der Möglichkeit, dass die Voraussetzungen zum Zeitpunkt des späteren Vertragsabschlusses, der späteren Beurkundung oder Durchführung des Immobilienerwerbs nicht mehr vorliegen könnten. Eine Pflicht zur Meldung besteht bei einem Tätigwerden des Verpflichteten im Rahmen der Vorbereitung des Erwerbsvorgangs allerdings nicht, wenn meldepflichtige Gestaltungsvorschläge lediglich erwogen, aber letztlich bereits in diesem Stadium wieder verworfen werden.

Zu § 3:

§ 3 bestimmt Sachverhalte als meldepflichtig, wenn das Rechtsgeschäft einen hinreichend engen Bezug aufweist zu einem Land, das von der Europäischen Kommission oder der Financial Action Task Force (FATF) als Risikoland eingestuft wird, oder zu einer beteiligten Person, die auf der Sanktionsliste der Europäischen Union geführt oder in einer nationalen Umsetzungsmaßnahme genannt wird.

Zu Absatz 1:

Bei Ansässigkeit eines an dem Erwerbsvorgang Beteiligten oder eines wirtschaftlich Berechtigten in einem Risikostaat nach Nummer 1 oder Nummer 2 besteht eine Meldepflicht nach Absatz 1. Daneben sind auch Sachverhalte meldepflichtig, bei denen ein gleichermaßen enger Bezug zu einem in Nummer 1 oder Nummer 2 genannten Risikostaat besteht.

Ob der Bezug gleichermaßen eng ist, beurteilt sich anhand einer Gesamtschau der bestehenden Anknüpfungspunkte zu einem Risikostaat. Der gleichermaßen enge Bezug setzt typischerweise ein kumulatives Vorliegen mehrerer Anknüpfungspunkte an einen Risikostaat voraus.

Mögliche Anknüpfungspunkte können hierbei die Staatsangehörigkeit eines Risikostaates und regelmäßige oder häufige Aufenthalte eines am Erwerbsvorgang Beteiligten, eines wirtschaftlich Berechtigten oder eines Mitglieds der Geschäftsleitung in einem Risikostaat sein. Ein möglicher Anknüpfungspunkt kann auch sein, dass ein an dem Erwerbsvorgang Beteiligter oder ein wirtschaftlich Berechtigter einen Familienangehörigen (§ 1 Absatz 13 GwG) oder eine bekanntermaßen nahestehende Person (§ 1 Absatz 14 GwG) in einem Risikostaat nach Nummer 1 oder Nummer 2 hat und sich regelmäßig in diesem Risikostaat aufhält. Ein gleichermaßen enger Bezug kann auch anzunehmen sein, wenn ein am Erwerbsvorgang Beteiligter oder ein wirtschaftlich Berechtigter in einem Risikostaat nach Nummer 1 oder Nummer 2 unmittelbar oder mittelbar wirtschaftlich aktiv ist oder geschäftliche Beziehungen dorthin unterhält und sich regelmäßig in diesem Staat aufhält.

**Zu Absatz 2:**

Nach Absatz 2 besteht eine Meldepflicht, wenn die Transaktion über den Geschäftsgegenstand oder ein Bankkonto einen Bezug zu einem Risikostaat aufweist. Ein Bankkonto weist in der Regel einen Bezug zu einem Risikostaat auf, wenn die kontoführende Bank in einem Risikostaat ansässig ist. Dies umfasst das Bankkonto, von dem die Kaufpreiszahlung erfolgt wie auch das Bankkonto, auf das der Kaufpreis gezahlt wird. Hierbei kann es sich auch um das zur Finanzierung genutzte Bankkonto handeln. Geht also beispielsweise ein Darlehensbetrag zur Finanzierung eines Immobilienkaufs von einem Konto in einem Risikostaat auf das Treuhandkonto eines Notars ein, so ist ein enger Bezug zu bejahen.

Ein enger Bezug des Geschäftsgegenstands im Sinne des § 2 Nummer 4 zu einem Risikostaat ist bei asset deals regelmäßig aufgrund dessen Belegenheit auf deutschem Territorium ausgeschlossen. Im Rahmen von share deals ist ein enger Bezug des Geschäftsgegenstands zu einem Risikostaat insbesondere anzunehmen, wenn ein wirtschaftlich Berechtigter oder ein Mitglied der Geschäftsleitung in einem Risikostaat ansässig ist.

Zu Absatz 3:

Nach Absatz 3 besteht eine Meldepflicht, wenn ein an dem Erwerbsvorgang Beteiligter oder ein wirtschaftlich Berechtigter in einem Anhang zu einem im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften oder der Europäischen Union veröffentlichten unmittelbar geltenden Rechtsakt, der der Durchführung einer vom Rat der Europäischen Union im Bereich der Gemeinsamen Außen- und Sicherheitspolitik beschlossenen wirtschaftlichen Sanktionsmaßnahme dient, aufgeführt ist. Diese Personen werden zusammengefasst in der „European Union Consolidated Financial Sanctions List“ (<https://data.europa.eu/euodp/de/data/dataset/consolidated-list-of-persons-groups-and-entities-subject-to-eu-financial-sanctions/resource/3a1d5dd6-244e-4118-82d3-db3be0554112>) aufgeführt. Eine Suche in dieser Liste ist zum Beispiel über die vom Land Nordrhein-Westfalen betriebene Internetseite www.finanzen-sanktionsliste.de möglich. Die gleiche Meldepflicht besteht auch für Personen, die bereits von den Vereinten Nationen gelistet wurden und vor einer Umsetzung auf EU-Ebene durch eine nationale Umsetzungsmaßnahme im Wege einer im Bundesanzeiger veröffentlichten Allgemeinverfügung zur Beschränkung des Kapital- und Zahlungsverkehrs erfasst sind.

Zu Absatz 4:

Nach Absatz 4 stellt die Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen den Verpflichteten auf ihrer Internetseite eine Liste der nach Absatz 1 Nummer 2 einschlägigen Risikostaat in deutscher Übersetzung sowie Informationen zu den nach Absatz 3 zu berücksichtigenden Personen zur Verfügung. Soweit Namen dieser Staaten und Personen dort nicht direkt abrufbar sind, richtet die Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen über ihre Internetseite jeweils aktuelle Verlinkungen zu den einschlägigen Internetseiten oder Dokumenten ein. Für Allgemeinverfügungen nach Absatz 3 Nummer 2 gilt dies nur, soweit die dort genannten Personen nicht bereits über Absatz 3 Nummer 1 erfasst sind.

Zu § 4:

Die Identifizierung der Beteiligten und die Ermittlung des wirtschaftlich Berechtigten ist wesentlicher Bestandteil der Geldwäscheprevention und -bekämpfung. Insbesondere wenn Anhaltspunkte für eine Verschleierung des wirtschaftlich Berechtigten vorliegen, so ist von einem möglichen Zusammenhang mit Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung auszugehen.

Zu Absatz 1:

Der Vertragspartner hat nach § 11 Absatz 6 Satz 1 GwG an seiner Identifizierung durch den Verpflichteten mitzuwirken, indem er die erforderlichen Informationen und Unterlagen zur Verfügung stellt. Bei der Identifizierung des Vertragspartners und der für ihn auftretenden Person handelt es sich um eine allgemeine geldwäscherechtliche Sorgfaltpflicht. Verweigern die Beteiligten die Vorlage der für die Identifizierung erforderlichen Informationen und Unterlagen, kann dies auf eine Verschleierung hindeuten.

Die Pflicht zur Beendigung der Geschäftsbeziehung beziehungsweise das Verbot, die Geschäftsbeziehung fortzusetzen, § 10 Absatz 9 Satz 1 GwG, gilt nicht, wenn Tätigkeiten der Rechtsberatung oder Prozessvertretung erbracht werden. Für Notare ist zudem der Urkundsgewähranspruch (§ 15 Absatz 1 Satz 1 BNotO) zu beachten. Die Regelung in Absatz 1 stellt sicher, dass auch in Fällen, in denen vor diesem Hintergrund der Immobilienerwerb durchgeführt wird, die Meldung des Sachverhalts an die Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen sichergestellt ist.

Die Meldepflicht erfasst darüber hinaus Fallgestaltungen, in denen aufgrund des begrenzten persönlichen Anwendungsbereichs der Meldepflicht zum Transparenzregister keine Erkenntnisse zum wirtschaftlich Berechtigten vorliegen. Nur juristische Personen mit Sitz in Deutschland, in Deutschland eingetragene Personengesellschaften sowie Trustees und in bestimmten Fällen auch Treuhänder sind dazu verpflichtet, den wirtschaftlich Berechtigten an das Transparenzregister zu melden (vergleiche § 20 Absatz 1 Satz 1, § 21 Absatz 1 Satz 1, Absatz 2 GwG). Ist ein Beteiligter des Erwerbsvorgangs hiervon nicht erfasst – beispielsweise ein Treuhänder, der nicht § 21 Absatz 2 GwG unterfällt oder bei Vorliegen einer verdeckten Stellvertretung –, so läuft in diesen Fällen die Ermittlung des wirtschaftlich Berechtigten ohne Mitwirkung des Beteiligten ins Leere. Juristische Personen und Personengesellschaften sind mit Umsetzung der Änderungsrichtlinie zur Vierten EU-Geldwäscherichtlinie seit dem 1. Januar 2020 zur Eintragung in das Transparenzregister verpflichtet, wenn sie sich verpflichten, Eigentum an einer im Inland gelegenen Immobilie zu erwerben, § 20 Absatz 1 Satz 2 GwG. Tritt auf Veräußererseite eine juristische Person oder Personengesellschaft mit Sitz im Ausland auf, ergeben sich insoweit auch weiterhin keine Angaben aus dem Transparenzregister. Verweigert der Beteiligte in den vorgenannten Fällen, in denen das Transparenzregister keine Auskunft gibt, die Offenlegung nach



§ 11 Absatz 6 Satz 3 und 4 GwG, ob ein Dritter der wirtschaftlich Berechtigte ist, oder die Preisgabe der Identität des wirtschaftlich Berechtigten, so deutet dies auf die Verschleierung des wirtschaftlich Berechtigten hin.

Zu Absatz 2:

Deuten Tatsachen darauf hin, dass wissentlich nicht richtige oder nicht vollständige Angaben zum wirtschaftlich Berechtigten gemacht wurden, so ist eine Verschleierung des wirtschaftlich Berechtigten zu besorgen. Dies ist insbesondere bei sogenannten Strohmanggeschäften der Fall. Unzutreffende oder unvollständige Angaben zur Identität des am Erwerbsvorgang Beteiligten deuten ebenfalls auf eine Verschleierung hin. Es muss sich um konkrete Tatsachen handeln, die dem Verpflichteten nachvollziehbare Gründe bieten, dass es sich möglicherweise um wissentlich nicht richtige oder nicht vollständige Angaben handelt. Bloße, nicht durch konkrete Umstände belegte Vermutungen oder reine denktheoretische Möglichkeiten reichen nicht aus.

Anhaltspunkte für eine Verschleierung des wirtschaftlich Berechtigten können sich hierbei auch aus unklaren oder auffälligen Vollmachtsverhältnissen ergeben. Auf eine Verschleierung des wirtschaftlich Berechtigten kann beispielsweise hindeuten, wenn ein Bevollmächtigter aufgrund einer zumindest bezüglich Immobilientransaktionen weitgehend unbeschränkten Vollmacht handelt und die Vollmacht älter als zehn Jahre ist, die Vollmacht nicht in der Europäischen Union ausgestellt wurde oder die vertretene Person ihren Sitz, Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nicht im Inland oder in der Europäischen Union hat. Dies kann darauf hindeuten, dass wirtschaftlich Berechtigter nicht der Vertretene, sondern tatsächlich der für diesen auftretenden Stellvertreter ist, dieser also im eigenen wirtschaftlichen Interesse handelt.

Unvollständige Angaben können auch anzunehmen sein, wenn eine über eine Treuhanderschaft vermittelte wirtschaftliche Berechtigung nicht offengelegt und dem Verpflichteten erst später bekannt wird. Dies kann Fälle betreffen, in denen die Treuhanderschaft beispielsweise erst aus weiteren Unterlagen, anhand von Erkenntnissen aus dem Transparenzregister oder erst anhand der Bilanzierung beziehungsweise Auffälligkeiten aufgrund einer nicht korrekten Bilanzierung des Treuguts erkennbar wird.

Zu Absatz 3:

Geldwäscherelevant können auch solche Rechtsgeschäfte sein, die nicht mit einem Wechsel des wirtschaftlich Berechtigten einhergehen. Besonderes Augenmerk liegt daher auf treuhänderischen Rechtsgestaltungen, die ein erhöhtes Risiko der Geldwäsche bergen. Die rechtsgeschäftliche Begründung einer Treuhanderschaft zielt in vielen Fällen darauf ab, dass die Personen, die wirtschaftliche Interessen am Rechtsgeschäft haben, bewusst nicht in Erscheinung treten. Hierdurch können die wahren wirtschaftlichen Beteiligungsverhältnisse verdeckt werden.

Eine Meldepflicht besteht allerdings nur, wenn das Treuhandverhältnis keinen offensichtlichen wirtschaftlichen oder sonstigen rechtmäßigen Zweck hat. Insoweit ist es nicht ausreichend, dass das Treuhandverhältnis in rechtmäßiger Weise ausgestaltet ist. Das Treuhandverhältnis muss auch einen offensichtlichen wirtschaftlichen oder sonstigen rechtmäßigen Zweck haben. Ist kein solcher Zweck offensichtlich, steht zu befürchten, dass das Treuhandverhältnis der Geldwäsche dient.

Ein offensichtlicher wirtschaftlicher oder sonstiger rechtmäßiger Zweck kann insbesondere zu verneinen sein, wenn eine Treuhanderschaft ohne schlüssige Begründung vereinbart werden soll, zum Beispiel über Anwerbung durch E-Mails aus dem Ausland (klassisches Strohmanggeschäft), wenn bei einem Treuhandverhältnis das Kapital vom Treuhänder selbst eingebracht wird, oder wenn Treuhanderschaften verkettet werden beziehungsweise die Akteure häufig wechseln.

Zum Begriff der Tatsachen wird auf die Ausführungen zu Absatz 2 verwiesen.

Zu Absatz 4:

Laufende strafrechtliche Ermittlungen oder die Anhängigkeit oder Rechtshängigkeit eines Strafverfahrens gegen einen an dem Erwerbsvorgang Beteiligten oder einen wirtschaftlich Berechtigten aufgrund einer möglichen Beteiligung an einer Tat nach § 261 des Strafgesetzbuches (StGB) oder einer Vortat der Geldwäsche nach § 261 Absatz 1 Satz 2 StGB oder eine entsprechende Verurteilung während der letzten fünf Jahre führen zu einer Meldepflicht, da zu besorgen ist, dass inkriminierte Gelder in den Wirtschaftskreislauf integriert werden sollen und somit ein Zusammenhang mit Geldwäsche besteht.

Insoweit ist erforderlich, dass ein Zusammenhang zwischen der Tat, aufgrund derer Ermittlungen wegen Geldwäsche geführt werden, ein Strafverfahren anhängig oder rechtshängig ist oder es zu einer Verurteilung wegen Geldwäsche kam, und dem Erwerbsvorgang nicht ausgeschlossen werden kann. Beziehen sich die Ermittlungen oder das Strafverfahren beziehungsweise die Verurteilung auf eine Vortat der Geldwäsche nach § 261 Absatz 1 Satz 2 StGB, so ist erforderlich, dass ein Zusammenhang zwischen dem Tatertrag oder dem Tatprodukt der Tat und dem Erwerbsvorgang nicht ausgeschlossen werden kann.

Hat der Verpflichtete den an dem Erwerbsvorgang Beteiligten oder den wirtschaftlich Berechtigten im Rahmen des Ermittlungs- oder Strafverfahrens vertreten, oder ist der Verpflichtete eine an der Vertretung im Ermittlungs- oder Strafverfahren mitwirkende Person im Sinne von § 203 StGB, so lässt dies die Meldepflicht entfallen.

Zu Absatz 5:

Im Fall des groben Missverhältnisses zwischen den Einkommens- und Vermögensverhältnissen eines Veräußerers, Erwerbers oder wirtschaftlich Berechtigten und der von ihm zu erbringenden Leistung ist in der Regel die Mittelher-



kunft unklar. Deuten Tatsachen auf ein solches grobes Missverhältnis hin, so kann ein Zusammenhang mit Geldwäsche bestehen.

Ein grobes Missverhältnis ist üblicherweise anzunehmen, wenn sich aus den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Veräußerers, des Erwerbers oder des wirtschaftlich Berechtigten erhebliche Zweifel ergeben, dass der Erwerber oder der wirtschaftlich Berechtigte im erforderlichen Umfang über legale Mittel zur Finanzierung des Erwerbs verfügt oder der Veräußerer im erforderlichen Umfang über legale Mittel zur Finanzierung des vorhergehenden Erwerbs verfügt hat. Dem Verpflichteten muss sich die Frage nach der Herkunft der Mittel aufdrängen. Ein grobes Missverhältnis ist in diesen Fällen insbesondere dann anzunehmen, wenn das eingesetzte Vermögen erkennbar nicht aus eigener beruflicher beziehungsweise geschäftlicher Tätigkeit oder Erbschaft oder einer bekannten Finanzierung herrührt. Dies kann zum Beispiel bei Sozialleistungsbezug oder Geringverdienern der Fall sein. Ein geringfügiges Missverhältnis ist unbeachtlich.

Der Verpflichtete hat Informationen über die Geschäftstätigkeit eines Veräußerers, eines Erwerbers oder eines wirtschaftlich Berechtigten oder über die Herkunft der Vermögenswerte, die er im Rahmen verstärkter Sorgfaltspflichten nach § 15 Absatz 4 und 5 GwG oder der Überwachungspflicht nach § 10 Absatz 1 Nummer 5 GwG abhängig vom konkreten Risiko gegebenenfalls beschaffen und bewerten musste (vergleiche Zentes/Glaab/Sonnenberg, Geldwäschegesetz, 2018, § 10 Rn. 54; Herzog-Figura, Geldwäschegesetz, 3. Auflage 2018, § 10 Rn. 30), bei der Prüfung nach Absatz 5 zu berücksichtigen. Überwachungspflichten können insbesondere Geschäftsbeziehungen betreffen, wie sie bei Dauermandaten von Rechtsanwälten oder langjährigen Beratungsverträgen von Steuerberatern mit einzelnen Vertragspartnern bestehen.

Das eingesetzte Vermögen im Einzelfall betreffende Tatsachen können geeignet sein, die mit dem groben Missverhältnis zwischen den Einkommens- und Vermögensverhältnissen eines Veräußerers, Erwerbers oder wirtschaftlich Berechtigten und der von ihm zu erbringenden Leistung einhergehenden Anzeichen für einen Zusammenhang des Erwerbsvorgangs mit Vortaten der Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung zu entkräften mit der Folge, dass nach § 7 die Pflicht zur Meldung nicht besteht.

Zum Begriff der Tatsachen wird auf die Ausführungen zu Absatz 2 verwiesen.

Zu Absatz 6:

Handelt es sich bei einem am Erwerbsvorgang Beteiligten nicht um eine natürliche Person, so hat der Verpflichtete im Rahmen der Identifizierung des wirtschaftlich Berechtigten die Pflicht, die Eigentums- und Kontrollstruktur des Vertragspartners mit angemessenen Mitteln in Erfahrung zu bringen, § 10 Absatz 1 Nummer 2 2. Halbsatz GwG. Gemäß § 11 Absatz 5a GwG hat der Vertragspartner dem Notar eine Dokumentation der Eigentums- und Kontrollstruktur in Textform vorzulegen, damit der Notar die Identität des wirtschaftlich Berechtigten auf Schlüssigkeit überprüfen kann. Geldwäscherisiken sind insbesondere dann anzunehmen, wenn die Kette zum wirtschaftlich Berechtigten in der Eigentums- und Kontrollstruktur des am Erwerbsvorgang Beteiligten über eine Gesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat zum wirtschaftlich Berechtigten führt und der wirtschaftlich Berechtigte nicht zugleich in diesem Drittstaat ansässig ist. Zur Definition des Drittstaats wird auf § 1 Absatz 17 GwG verwiesen.

Bezüglich der Vermittlung der Stellung als wirtschaftlich Berechtigter über einen Drittstaat genügt es, wenn die Stellung als wirtschaftlich Berechtigter über mehrere Gesellschaften vermittelt wird, nur eine der Gesellschaften ihren Sitz in einem Drittstaat hat und der wirtschaftlich Berechtigte nicht in diesem Drittstaat ansässig ist. Die Stellung als wirtschaftlich Berechtigter muss also nicht ausschließlich über eine Gesellschaft mit Sitz im Drittstaat vermittelt werden. Keine Meldepflicht besteht hingegen, wenn die Stellung als wirtschaftlich Berechtigter auch ohne die Kette über die Gesellschaft mit Sitz im Drittstaat begründet ist. Für die Meldepflicht nach Absatz 6 ist es unerheblich, in welchem Staat der Vertragspartner seinen Sitz hat; es kommt allein auf den Sitz der Gesellschaft innerhalb der Eigentums- und Kontrollstruktur des Vertragspartners an. Es ist daher unerheblich, wenn der Vertragspartner seinen Sitz in einem Drittstaat hat und der wirtschaftlich Berechtigte nicht in diesem Drittstaat ansässig ist. Zu prüfen ist aber, ob eine Meldepflicht nach den übrigen Regelungen besteht, insbesondere nach § 3.

Die Meldepflicht setzt zudem voraus, dass die Zwischenschaltung der Gesellschaft keinen offensichtlichen wirtschaftlichen oder sonstigen rechtmäßigen Zweck hat.

Zu Absatz 7:

Nach Absatz 7 besteht bei Erwerbsvorgängen nach § 1 GrEStG eine Meldepflicht, wenn der Erwerbsvorgang mit einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung im Sinne des § 138d Absatz 2 der Abgabenordnung (AO) in Zusammenhang steht, die ein Kennzeichen im Sinne des § 138e Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe f oder Nummer 3 AO aufweist.

Grenzüberschreitende Steuergestaltungen, die ein Kennzeichen nach § 138e Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe f AO aufweisen, zielen darauf ab, Schwächen in Verfahren der Finanzinstitute auszunutzen oder diese Verfahren auszuhebeln. Betroffen sind Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht bezüglich des gemeinsamen Meldestandards, die die Einbeziehung solcher Steuerhoheitsgebiete in die grenzüberschreitende Steuergestaltung mit einschließt, die über ungeeignete beziehungsweise schwache Regelungen über die Durchsetzung von Regelungen für die Durchführung von Vorschriften gegen die Geldwäsche oder mit schwachen Transparenzanforderungen für juristische Personen oder Rechtsvereinbarungen ausgestattet sind (vergleiche Gesetzesbegründung zu § 138e Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe f AO, Bundestagsdrucksache 19/14685, S. 39). Derartige Steuergestaltungen lassen zugleich eine Verschleierung des wirtschaftlich Berechtigten des Erwerbsvorgangs und ein Risiko der Geldwäsche besorgen.



Grenzüberschreitende Steuergestaltungen, die ein Kennzeichen nach § 138e Absatz 2 Nummer 3 AO aufweisen, zielen auf die Verschleierung des wirtschaftlich Berechtigten durch Zwischenschaltung rechtlicher Eigentümer oder wirtschaftlich Berechtigter mit Einbeziehung verschiedener Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen (vergleiche Gesetzesbegründung zu § 138e Absatz 2 Nummer 3 AO, Bundestagsdrucksache 19/14685, S. 39). Auch in diesen Fällen ist aufgrund der gewählten grenzüberschreitenden Steuergestaltung eine Verschleierung des wirtschaftlich Berechtigten und ein Zusammenhang zu Geldwäschehandlungen zu besorgen.

In den genannten Fällen ist neben der Pflicht zur Mitteilung der Steuergestaltung nach § 138d Absatz 1 AO an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) die Abgabe einer Meldung an die Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen erforderlich. Eine Ermächtigung der FIU, die betreffenden Daten beim BZSt abzurufen, wäre nicht zweckdienlich und würde die Verpflichteten mit Blick auf den bürokratischen Aufwand im Ergebnis nicht entlasten. Die für die Analyse des Sachverhalts durch die FIU erforderlichen Daten sind im elektronischen Meldeformat der FIU hinterlegt und weichen von den an das BZSt zu übermittelnden Angaben ab. Auch bei Übermittlung der Daten seitens des BZSt an die FIU wäre daher stets eine weitergehende Auskunft der Verpflichteten gegenüber der FIU erforderlich, sodass hierin keine Aufwandsentlastung bei den Verpflichteten läge. Eigenständiger Prüfaufwand des Verpflichteten, ob eine Meldepflicht nach § 4 Absatz 7 besteht, ergibt sich gegenüber den Regelungen der Abgabenordnung darüber hinaus nicht. Eine Meldepflicht besteht stets dann, wenn eine Mitteilungspflicht nach § 138d AO besteht, da eine mitteilungspflichtige Steuergestaltung mit einem Kennzeichen nach § 138e Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe f oder Nummer 3 AO vorliegt.

Zu § 5:

Im Rahmen der **Stellvertretung** können **auffällige**, in § 5 Nummer 1 bis 4 benannte **Konstellationen** auftreten, die auf eine Verschleierung des wirtschaftlich Berechtigten hindeuten und daher im Zusammenhang mit Geldwäsche stehen können.

Zu Nummer 1:

Auch Immobilienrechtsgeschäfte können aufgrund formlos erteilter Vollmacht vorgenommen werden. Diese wird jedoch regelmäßig im Nachgang zumindest in Schriftform nachgewiesen. Fordert der Verpflichtete einen solchen Nachweis an und wird dieser über mehr als zwei Monate verzögert, so rechtfertigt dies den Verdacht einer Verschleierung des wirtschaftlich Berechtigten.

Zu Nummer 2:

Nach Nummer 2 besteht eine Meldepflicht, wenn eine unechte oder verfälschte Vollmachtsurkunde vorgelegt wird. Die Begriffe der Urkunde, der Fälschung und der Echtheit entsprechen denen des § 267 StGB. Eine Meldepflicht besteht sowohl bei Gebrauch einer unechten als auch einer verfälschten Vollmachtsurkunde. Die Meldepflicht besteht auch dann, wenn nach Vorlage einer unechten oder verfälschten Urkunde diese, beispielsweise nach Zurückweisung durch den Notar, gegen eine ordnungsgemäße Vollmachtsurkunde ausgetauscht wird.

Zu Nummer 3:

Nach Nummer 3 sind Sachverhalte meldepflichtig, wenn ein Beteiligter aufgrund einer Vollmacht handelt und der Verpflichtete das Grundverhältnis, das dieser Vollmacht zugrunde liegt, nicht kennt. Gewöhnlich ist – wenn auch nicht aus der Vollmachtsurkunde, so doch aus den Begleitumständen – bekannt, aufgrund welches Grundverhältnisses die Vollmacht erteilt wurde. Dies kann zum Beispiel eine Mandatierung, ein Dienstvertrag (Geschäftsführervertrag), ein Arbeitsverhältnis (zum Beispiel bei einem Syndikusanwalt) oder ein Gefälligkeitsverhältnis (insbesondere im familiären Bereich) sein. Aufgrund der Abstraktheit der Vollmacht ergibt sich das Grundverhältnis oftmals nicht aus der Vollmacht selbst, sondern aus den Begleitumständen. Ist jedoch unklar, aufgrund welchen Grundverhältnisses die Vollmacht erteilt wurde, so deutet dies auf eine Verschleierung hin. Es kommt dabei allein darauf an, ob der Verpflichtete die für das Grundverhältnis maßgeblichen tatsächlichen Umstände, also den zugrunde liegenden Lebenssachverhalt (also etwa das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses oder das Vorliegen einer familiären Beziehung) erkennen kann. Es ist hingegen unerheblich, ob er das Grundverhältnis auch rechtlich eindeutig und zutreffend hinsichtlich der Art des Schuldverhältnisses qualifizieren kann. So kommt es etwa beim Tätigwerden eines Kindes für einen Elternteil aufgrund einer Vorsorgevollmacht nicht darauf an, ob es sich bei dem Grundverhältnis um einen Auftrag oder eine reine Gefälligkeit handelt.

Zu Nummer 4:

Nach Nummer 4 besteht eine Meldepflicht, wenn einer der am Erwerbsvorgang Beteiligten als Bevollmächtigter eine Vollmacht vorlegt, die durch Mitarbeiter der konsularischen Vertretung der Bundesrepublik Deutschland in einem Drittstaat nach § 3 Absatz 1 beglaubigt wurde. Im Zusammenhang mit der Verwendung solcher Vollmachtsurkunden ist die Überprüfung des wirtschaftlich Berechtigten in der Regel erheblich erschwert, sodass das Handeln aufgrund einer solchen Vollmacht auf die Verschleierung des wirtschaftlich Berechtigten hindeutet.

Zu § 6:

Zu Absatz 1:

Absatz 1 erfasst Meldepflichten bei geldwäscherelevanten Sachverhalten im Zusammenhang mit den Zahlungsmodalitäten der Zahlung durch Barmittel, Kryptowerte oder die Abwicklung über Bankkonten in Drittstaaten.

**Zu Nummer 1 Buchstabe a und b:**

Im Fall der Kaufpreiszahlung mittels Barzahlung in nicht unerheblicher Höhe oder mittels Kryptowerten ist die Mittelherkunft in der Regel unklar, sodass dies auf Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung hindeuten kann. Beim Erwerb von Gesellschaftsanteilen, der einen Erwerbsvorgang darstellt, ist ein Erbringen der Gegenleistung mittels Barmitteln im Sinne von Nummer 1 Buchstabe a auch dann gegeben, wenn Gesellschaftsanteile vollständig oder teilweise im Wege der Einbringung von Barmitteln erworben werden, oder die Gegenleistung durch eine Kapitaleinlage in bar erfolgt. Beim Erwerb im Wege der Einbringung von Kryptowerten greift Nummer 1 Buchstabe b.

Zu Nummer 1 Buchstabe c:

Geldwäscherelevant kann auch eine Kaufpreiszahlung über das Ausland sein. Hintergrund der Regelung ist, dass zum Zwecke der Geldwäsche vielfach Konten bei einer ausländischen Bank geführt werden. Hierdurch soll die im Vergleich zu anderen Ländern teilweise strengere Aufsicht im Inland umgangen werden.

Der Auslandsbezug der Kaufpreiszahlung kann sich auch aus buchhalterischen Daten ergeben, die beim Verpflichteten geführt werden. Dies umfasst Buchungsbelege, die der Verpflichtete nach den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD, Bundesministerium der Finanzen, 28.11.2019, IV A 4-S 0316/19/10003:001, FMNR52000019) führt.

Zu Nummer 2:

Eine erhebliche Über- oder Unterbewertung einer Immobilie kann grundsätzlich ein Anhaltspunkt für Geldwäsche sein. Eine erhebliche Abweichung von dem tatsächlichen Verkehrswert ist zu bejahen, wenn eine nicht nur geringfügige Unter- oder Überbewertung des Kaufgegenstands vorliegt. Eine erhebliche Abweichung ist jedenfalls dann zu bejahen, wenn der Kaufpreis mindestens 25 % über dem Verkehrswert liegt. Abhängig von den Umständen des Einzelfalls ist aber auch ein erhebliches Abweichen unterhalb der Schwelle von 25 % nicht ausgeschlossen. Auch hinsichtlich dieser Voraussetzungen ergeben sich aus der Rechtsverordnung für den Verpflichteten keine eigenständigen Nachforschungspflichten, etwa zur Ermittlung der Höhe des Verkehrswerts. Nicht geldwäscherelevant und daher nicht meldepflichtig sind Fälle, in denen der Vertragspartner gegenüber dem Verpflichteten eine teilweise unentgeltliche Zuwendung offenlegt. Hier wird es sich in der Regel um Sachverhalte nach § 34 Absatz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes handeln, die auch dem zuständigen Finanzamt zur Anzeige zu bringen sind.

Zu Nummer 3:

Eine dem Abschluss des Rechtsgeschäfts zeitlich vorgelagerte Zahlung ist auffällig, da zu besorgen ist, dass das Rechtsgeschäft als vermeintlicher Rechtsgrund für die bereits vorgenommene Finanztransaktion dienen soll, die anderenfalls nicht plausibel begründet werden kann.

Zu Nummer 4:

Die Zahlung von einem oder an einen Dritten ist grundsätzlich auffällig und kann auf Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung hindeuten. Sofern also erkennbar ist, dass ein nicht unmittelbar oder mittelbar am Rechtsgeschäft Beteiligter die Kaufpreiszahlung vollständig oder teilweise übernimmt, ist dies zu melden. Insbesondere bei Immobilienkäufen ist es denkbar, dass der Verpflichtete vom Käufer beziehungsweise Verkäufer oder in anderer Weise davon erfährt, dass das Geld für die Immobilie vollständig oder teilweise von einem Dritten beglichen worden ist. Dies kann auch aus buchhalterischen Daten hervorgehen, die beim Verpflichteten geführt werden (vergleiche hierzu im Einzelnen die Begründung zu Absatz 1 Buchstabe c). Zur angemessenen Eingrenzung des Anwendungsbereichs sind unter anderem Parteien kraft Amtes, Verwandte ersten und zweiten Grades und deren Ehepartner oder eingetragene Lebenspartner sowie bestimmte Gläubiger, die im Rahmen der Zwangsvollstreckung vorrangig zu befriedigen wären, ausgenommen. Ferner sind solche Dritte ausgenommen, die der Aufsicht der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht beziehungsweise der zuständigen Aufsichtsbehörde für das Versicherungswesen unterliegen sowie verbundene Unternehmen im Sinne des § 15 Aktiengesetzes. Eine tatbestandsmäßige Zahlung eines Dritten liegt demnach nicht vor, wenn der Kaufpreis vollständig oder teilweise von dem den Kauf finanzierenden Kreditinstitut oder von einem Konzernunternehmen des Erwerbers gezahlt wird.

Die Meldepflicht nach Absatz 1 Nummer 4 besteht nach Buchstabe f dann nicht, wenn die Person, von der oder an die die Gegenleistung gezahlt wird, im Zeitpunkt der Zahlung eine Stellung eines genannten Gläubigers innehat. Dass eine solche Gläubigerstellung in der Zukunft bestehen soll oder kann, genügt nicht.

Zu Absatz 2:

Angesichts der entstehenden Transaktionskosten ist eine zeitnahe Weiterveräußerung regelmäßig nicht wirtschaftlich. Vor diesem Hintergrund liegt bei kurz aufeinander folgenden Veräußerungen die Annahme nahe, dass das Rechtsgeschäft als Rechtfertigung einer Finanztransaktion dient, die vorrangig den Zweck der Verschleierung der Herkunft der Mittel hat (layering).

Zu Satz 1 Nummer 1:

Ein erhebliches und nicht plausibilisiertes Abweichen vom vorherigen Kaufpreis stellt eine weitere Auffälligkeit dar, die das wirtschaftliche Handeln eines der Beteiligten am Erwerbsvorgang weiter in Frage stellt, sodass hier ein Zusammenhang mit Geldwäsche bestehen könnte. Eine erhebliche Abweichung ist gegeben, wenn der Kaufpreis mehr als geringfügig von dem vorherigen Kaufpreis abweicht. Ein mehr als geringfügiges Abweichen ist jedenfalls bei einer Abweichung von mindestens 25 % von dem vorherigen Kaufpreis anzunehmen. Auch unterhalb dieser Schwelle ist aber ein erhebliches Abweichen nicht ausgeschlossen, beispielsweise, wenn Anteile an einem Gesellschaftsvermögen



zwei Jahre nach Erwerb zu einem Kaufpreis weiterveräußert werden, der den vorherigen Kaufpreis um einen niedrigen zweistelligen Prozentsatz übersteigt, ohne dass die Differenz in der allgemeinen Preisentwicklung, einer wesentlichen tatsächlichen oder rechtlichen Veränderung der Anteile oder einer teilweisen unentgeltlichen Zuwendung begründet ist. Eine erhebliche Kaufpreisdifferenz ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Notar aufgrund der Kaufpreisabweichung von unredlichen Zwecken im Sinne des § 14 Absatz 2 BNotO ausgehen muss. Eine Unredlichkeit liegt in diesem Zusammenhang umso näher, je massiver die Kaufpreissteigerungen sind und je kurzfristiger An- und Verkauf aufeinander folgen (BGH [III. Zivilsenat], Urteil vom 5. Dezember 2019 – BGH Aktenzeichen III ZR 112/18, beck online [abgerufen am 14. Februar 2020, Rn. 15]). Hierbei ist zu berücksichtigen, ob die Kaufpreissteigerungen erklärlich sind oder es nachvollziehbare oder sachliche Gründe gibt (ebd.). Auch mit Blick auf die Meldepflicht nach § 6 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 ergeben sich aufgrund dieser Rechtsverordnung keine eigenständigen Pflichten für den Verpflichteten, sich Informationen zu verschaffen, wie etwa Nachforschungen, ob und zu welchen Bedingungen das Objekt früher bereits veräußert wurde.

Hinsichtlich der Gründe, die eine innerhalb eines kurzen Zeitraums erfolgende Weiterveräußerung rechtfertigen und die Meldepflicht entfallen lassen, kann sich der Verpflichtete grundsätzlich auf die Angaben des Vertragspartners verlassen, sofern diese einer Plausibilitätsprüfung Stand halten.

Zu Satz 1 Nummer 2:

Im Fall der Weiterveräußerung an den vorherigen Eigentümer ist verstärkt von einer Absprache auszugehen, die auf Geldwäsche abzielt. Ein nachvollziehbarer Grund liegt vor, wenn die Rückveräußerung plausibilisiert werden kann (zum Beispiel bei Vorliegen einer entsprechenden Regelung im Gesellschaftsvertrag beziehungsweise einer vertraglichen Vereinbarung im zuvor geschlossenen Kaufvertrag, die auch ein verständiger Dritter in den Vertrag aufgenommen hätte, oder aufgrund gesetzlicher Regelungen). Ein solcher ist beispielsweise dann gegeben, wenn ein Alleingesellschafter mehrere Anteile an einer Gesellschaft veräußert, zweieinhalb Jahre nach der Abtretung der Käufer und jetzige Mitgesellschafter beabsichtigt, seine Anteile zu veräußern und der andere Mitgesellschafter daraufhin sein im Gesellschaftsvertrag statuiertes Vorkaufsrecht ausübt, sodass die Anteile an diesen rückveräußert werden. Kein nachvollziehbarer Grund liegt beispielsweise dann vor, wenn knapp drei Jahre nach Übereignung einer Immobilie der Eigentümer diese an den vorherigen Eigentümer zurückveräußert, die Rückveräußerung weder auf einer gesetzlichen Regelung (zum Beispiel Anfechtung, Rücktritt infolge eines Sachmangels) noch einer vertraglichen Vereinbarung beruht, die auch ein verständiger Dritter in den Vertrag aufgenommen hätte.

Zu Absatz 3:

Die Nutzung eines Anderkontos kann dem Zweck der Verschleierung der Mittelherkunft dienen beziehungsweise eine Transaktion unauffällig erscheinen lassen. Eine Meldepflicht besteht in diesen Fällen nur, wenn kein berechtigtes Sicherungsinteresse besteht, mithin scheinbar grundlos eine Zahlung über ein Anderkonto gewünscht wird. Ob ein berechtigtes Sicherungsinteresse besteht, ist anhand objektiver Anhaltspunkte zu beurteilen.

Zu § 7:

Zu Satz 1:

Die Regelungen der §§ 3 bis 6 konkretisieren die Meldeverpflichtung aus § 43 Absatz 1, indem aufgrund der Ermächtigung des § 43 Absatz 6 GwG typisierte Sachverhalte als meldepflichtig bestimmt werden. Hierbei werden aus der Vielzahl denkbarer Transaktionsgestaltungen, bei denen Tatsachen auf einen Zusammenhang mit Geldwäsche hindeuten, Sachverhalte herausgegriffen, die nach der Erfahrung der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen und Erkenntnissen insbesondere aus der Nationalen Risikoanalyse besonders geldwäscherelevant sind und die in dieser typisierten Form die Meldeschwelle des § 43 Absatz 1 GwG erreichen. Diese Typologien bilden naturgemäß nicht das Gesamtbild einer konkreten Transaktion und möglicher geldwäscherelevanter Tatsachen im Einzelfall ab, begründen im Regelfall für den betreffenden Sachverhalt aber eine Meldepflicht nach § 43 Absatz 1 Nummer 1 GwG.

Die Vielgestaltigkeit geldwäscherelevanter Fallgestaltungen bringt es mit sich, dass im konkreten Einzelfall der bei Vorliegen einer Typologie anzunehmende Geldwäschezusammenhang durch hinzutretende Tatsachen entkräftet werden kann. Dem trägt die Regelung in Satz 1 Rechnung, indem keine Pflicht zur Meldung eines Sachverhalts der §§ 3 bis 6 an die Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen besteht, wenn Tatsachen vorliegen, die die Annahme eines Zusammenhangs zu Geldwäsche im Sinne des § 43 Absatz 1 Nummer 1 GwG im Einzelfall entkräften. Die Regelung des Satz 1 ist als Ausnahmenvorschrift eng auszulegen.

Die Voraussetzungen des § 7 können beispielsweise zu bejahen sein, wenn der Vertreter, dem eine formlose Vollmacht erteilt wurde, für eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder die Erben auftritt. In diesem Fall besteht dann keine Meldepflicht nach § 5 Nummer 1. Als weiteres Beispiel greift die Pflicht zur Meldung nach § 6 Absatz 1 Nummer 3 nach § 7 möglicherweise dann nicht, wenn es durch Zahlung einer Reservierungsgebühr zu einer Vorabzahlung nach § 6 Absatz 1 Nummer 3 kommt.

Zu Satz 2 und 3:

Nach Satz 2 hat der Verpflichtete, wenn er nach Satz 1 von der Abgabe einer Verdachtsmeldung absieht, die Tatsachen, die das Absehen von der Meldung begründen, im Rahmen der Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten nach § 8 Absatz 1 Nummer 4 GwG zu dokumentieren. Der Verpflichtete hat die Erwägungsgründe und eine nachvollziehbare Begründung seines Bewertungsergebnisses des Sachverhalts hinsichtlich der Meldepflicht in einer Weise aufzuzeichnen, die der Aufsichtsbehörde die Überprüfung ermöglicht, ob der Verzicht der Meldung nach § 7 Satz 1 gerechtfertigt war. Diese Dokumentation ist nach Satz 3 auch für Zwecke der aufsichtlichen Prüfung aufzubewahren.

**Zu § 8:**

§ 8 bestimmt das Inkrafttreten der Verordnung zum 1. Oktober 2020. Mit der Regelung soll den Verpflichteten eine ausreichende Übergangsfrist gewährt werden, um sich auf die neuen Meldepflichten einzurichten.

(2) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn ein Geschäftsgegenstand oder ein Bankkonto, das im Rahmen des Erwerbsvorgangs eingesetzt wird oder werden soll, einen engen Bezug zu einem in Absatz 1 genannten Staat aufweist.

(3) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn ein an dem Erwerbsvorgang Beteiligter oder ein wirtschaftlich Berechtigter in einer der folgenden Quellen aufgeführt ist:

1. In einem Anhang zu einem unmittelbar geltenden Rechtsakt der Europäischen Gemeinschaften oder der Europäischen Union, der der Durchführung einer vom Rat der Europäischen Union im Bereich der Gemeinsamen Außen- und Sicherheitspolitik beschlossenen wirtschaftlichen Sanktionsmaßnahme dient, oder
2. in einer im Bundesanzeiger veröffentlichten Allgemeinverfügung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie nach § 6 Absatz 1 Satz 2 in Verbindung mit § 4 Absatz 1 Nummer 2 und 3 und Absatz 2 Nummer 3 des Außenwirtschaftsgesetzes.¹

(4) Die Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen stellt den Verpflichteten eine Liste der nach Absatz 1 Nummer 2 zu berücksichtigenden Staaten in deutscher Übersetzung sowie Informationen zu den nach Absatz 3 zu berücksichtigenden Personen über ihre Internetseite zur Verfügung.

¹ <https://www.zoll.de/fiu-international-gelistete-risikostaaten>.

[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

§ 4 Meldepflichten wegen Auffälligkeiten im Zusammenhang mit den beteiligten Personen oder dem wirtschaftlich Berechtigten

(1) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn ein an dem Erwerbsvorgang Beteiligter seine Mitwirkungspflicht nach § 11 Absatz 6 Satz 1 des Geldwäschegesetzes oder seine Auskunftspflicht nach § 11 Absatz 6 Satz 3 und 4 des Geldwäschegesetzes nicht erfüllt hat.

(2) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn Tatsachen darauf hindeuten, dass wissentlich nicht richtige oder nicht vollständige Angaben zur Identität eines am Erwerbsvorgang Beteiligten oder eines wirtschaftlich Berechtigten gemacht worden sind.

(3) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn Tatsachen darauf hindeuten, dass

1. der Geschäftsgegenstand treuhänderisch gehalten wird oder gehalten werden soll oder
2. ein Treuhandverhältnis anlässlich des Rechtsgeschäfts beendet wird oder werden soll,

und das Treuhandverhältnis keinen offensichtlichen wirtschaftlichen oder sonstigen rechtmäßigen Zweck hat.

(4) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn

1. gegen einen an dem Erwerbsvorgang Beteiligten oder einen wirtschaftlich Berechtigten wegen einer rechtswidrigen Tat nach § 261 des Strafgesetzbuches ermittelt wird oder ein Strafverfahren anhängig oder rechtshängig ist oder eine solche Person wegen einer solchen Tat innerhalb der letzten fünf Jahre verurteilt wurde und ein Zusammenhang zwischen der Tat und dem Erwerbsvorgang nicht ausgeschlossen werden kann oder
2. gegen einen an dem Erwerbsvorgang Beteiligten oder einen wirtschaftlich Berechtigten wegen einer rechtswidrigen Tat im Sinne des § 261 Absatz 1 Satz 2 des Strafgesetzbuches ermittelt wird oder ein Strafverfahren anhängig oder rechtshängig ist oder eine solche Person wegen einer solchen Tat innerhalb der letzten fünf Jahre verurteilt wurde und ein Zusammenhang zwischen dem Tatertrag oder dem Tatprodukt der Tat und dem Erwerbsvorgang nicht ausgeschlossen werden kann.

Die Meldepflicht besteht nicht, wenn sich der an dem Erwerbsvorgang Beteiligte oder der wirtschaftlich Berechtigte im Rahmen des Ermittlungs- oder Strafverfahrens des Verpflichteten als Verteidiger bedient oder bedient hat oder der Verpflichtete an der Verteidigung im Ermittlungs- oder Strafverfahren mitwirkende Person im Sinne von § 203 Absatz 3 des Strafgesetzbuches ist.

(5) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn Tatsachen darauf hindeuten, dass der Erwerbsvorgang in einem groben Missverhältnis zu dem legalen Einkommen und Vermögen eines Veräußerers, Erwerbers oder wirtschaftlich Berechtigten steht.

(6) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn die Stellung als wirtschaftlich Berechtigter über eine Gesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat vermittelt wird oder werden soll, der wirtschaftlich Berechtigte nicht in diesem Drittstaat ansässig ist und die Zwischenschaltung der Gesellschaft keinen offensichtlichen wirtschaftlichen oder sonstigen rechtmäßigen Zweck hat.

(7) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn der Erwerbsvorgang mit einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung im Sinne des § 138d Absatz 2 der Abgabenordnung in Zusammenhang steht, die ein Kennzeichen im Sinne des § 138e Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe f oder Nummer 3 der Abgabenordnung aufweist, und der Verpflichtete als Intermediär nach § 138d Absatz 1 der Abgabenordnung mitteilungsspflichtig ist.

[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

§ 5 Meldepflichten wegen Auffälligkeiten im Zusammenhang mit Stellvertretung

Der Verpflichtete hat zu melden, wenn ein an dem Erwerbsvorgang Beteiligter

1. aufgrund einer Vollmacht handelt, die nicht der Schriftform genügt, und dem Verpflichteten die Vollmacht nicht innerhalb von zwei Monaten nach dessen Aufforderung schriftlich nachgewiesen wird,
2. eine Vollmachtsurkunde vorlegt, die unecht oder verfälscht ist,
3. aufgrund einer Vollmacht handelt, deren Grundverhältnis für den Verpflichteten nicht erkennbar ist, oder
4. aufgrund einer Vollmacht handelt, die durch Mitarbeiter der konsularischen Vertretung der Bundesrepublik Deutschland in einem Drittstaat nach § 3 Absatz 1 beglaubigt wurde.

[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

§ 6 Meldepflichten wegen Auffälligkeiten im Zusammenhang mit dem Preis oder einer Kauf- oder Zahlungsmodalität

(1) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn die Gegenleistung

1. vollständig oder teilweise wie folgt bezahlt wird oder bezahlt werden soll:
 - a) Mittels Barmitteln im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 Buchstabe a der Verordnung (EU) 2018/1672 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Oktober 2018 über die Überwachung von Barmitteln, die in die Union oder aus der Union verbracht werden, und zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 1889/2005 (ABl. L 284 vom 12.11.2018, S. 6) oder gleichgestellten Zahlungsmitteln im Sinne des § 1 Absatz 4 Satz 4 des Zollverwaltungsgesetzes, sofern der Betrag mehr als 10 000 Euro beträgt,
 - b) mittels Kryptowerten im Sinne des § 1 Absatz 11 Satz 4 und 5 des Kreditwesengesetzes, oder
 - c) über ein Bankkonto in einem Drittstaat, es sei denn, ein Sitz, ein Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt der Vertragspartei, die das Bankkonto verwendet, befindet sich in diesem Drittstaat,

2. erheblich von dem tatsächlichen Verkehrswert des Geschäftsgegenstandes abweicht, soweit die Differenz nicht auf einer dem Verpflichteten offengelegten unentgeltlichen Zuwendung beruht,
3. vollständig oder teilweise bereits vor Abschluss des Rechtsgeschäftes gezahlt wurde oder gezahlt werden soll, sofern der bezahlte oder noch zu bezahlende Betrag mehr als 10 000 Euro beträgt und die veräußernde Person keine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, oder
4. vollständig oder teilweise von einer oder an eine Person gezahlt wird oder werden soll, die weder am Erwerbsvorgang Beteiligter noch wirtschaftlich Berechtigter ist, es sei denn, diese Person
 - a) ist Partei kraft Amtes,
 - b) ist der derzeitige oder frühere Ehepartner oder eingetragene Lebenspartner einer Vertragspartei des Erwerbsvorgangs,
 - c) ist ein Verwandter ersten Grades, dessen Ehepartner oder eingetragener Lebenspartner einer Vertragspartei des Erwerbsvorgangs,
 - d) ist ein Verwandter zweiten Grades, dessen Ehepartner oder eingetragener Lebenspartner einer Vertragspartei des Erwerbsvorgangs,
 - e) ist ein verbundenes Unternehmen im Sinne des § 15 des Aktiengesetzes,
 - f) ist ein im Grundbuch eingetragener und abzulösender Gläubiger oder ein abzulösender Gläubiger, dem nach § 10 Absatz 1 Nummer 1, 1a oder 2 des Gesetzes über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung bei einer Zwangsvollstreckung ein Recht auf Befriedigung aus dem Geschäftsgegenstand gewährt werden würde,
 - g) ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder
 - h) unterliegt der Aufsicht der zuständigen Aufsichtsbehörde nach § 50 Nummer 1 und 2 des Geldwäschegesetzes.

Bei Nutzung von Anderkonten gilt die Regelung des Absatzes 3.

(2) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn der Geschäftsgegenstand

1. innerhalb von drei Jahren nach vorangegangenem Erwerb zu einem Preis weiterveräußert wird oder werden soll, der erheblich von dem vorherigen Preis abweicht, ohne dass dafür ein nachvollziehbarer Grund besteht, oder
2. innerhalb von drei Jahren nach vorangegangenem Erwerb wieder an den vorherigen Eigentümer oder einen vorherigen Anteilinhaber veräußert wird oder werden soll, ohne dass dafür ein nachvollziehbarer Grund besteht.

Für die Fristbestimmung nach Satz 1 ist maßgeblich

1. für den Erwerb der Zeitpunkt des dinglichen Rechtserwerbs und
2. für die Veräußerung der Zeitpunkt des Abschlusses des zugrundeliegenden Rechtsgeschäfts.

(3) Der Verpflichtete hat zu melden, wenn die Zahlung über ein Anderkonto erfolgen soll, ohne dass ein berechtigtes Sicherungsinteresse besteht. Satz 1 gilt nicht für Anderkonten des Notars.

[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

§ 7 Ausnahme von der Meldepflicht

Liegen Tatsachen vor, die die bei den in den §§ 3 bis 6 bestimmten Sachverhalten vorhandenen Anzeichen entkräften, dass ein Vermögensgegenstand aus einer strafbaren Handlung stammt, die eine Vortat der Geldwäsche darstellen könnte, oder dass der Erwerbsvorgang im Zusammenhang mit Terrorismusfinanzierung steht, so besteht keine Pflicht zur Meldung. Die Tatsachen, aufgrund derer nach Satz 1 von einer Meldung abgesehen wird, sind nach § 8 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 des Geldwäschegesetzes aufzuzeichnen. Die Dokumentation ist für Zwecke der aufsichtlichen Prüfung aufzubewahren.

[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

§ 8 Inkrafttreten

Diese Verordnung tritt am 1. Oktober 2020 in Kraft.

[zum Seitenanfang](#) [Impressum](#) [Datenschutz](#) [Barrierefreiheitserklärung](#) [Feedback-Formular](#) [Seite ausdrucken](#)

VERORDNUNG (EU) 2020/852 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES

vom 18. Juni 2020

über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088

(Text von Bedeutung für den EWR)

DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DER RAT DER EUROPÄISCHEN UNION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, insbesondere auf Artikel 114,

auf Vorschlag der Europäischen Kommission,

nach Zuleitung des Entwurfs des Gesetzgebungsakts an die nationalen Parlamente,

nach Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses ⁽¹⁾,gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren ⁽²⁾,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) Artikel 3 Absatz 3 des Vertrags über die Europäische Union stellt auf die Errichtung eines Binnenmarkts ab, mit dem unter anderem auf der Grundlage eines ausgewogenen Wirtschaftswachstums sowie eines hohen Maßes an Umweltschutz und Verbesserung der Umweltqualität auf die nachhaltige Entwicklung Europas hingewirkt wird.
- (2) Am 25. September 2015 hat die VN-Generalversammlung einen neuen globalen Rahmen zur nachhaltigen Entwicklung verabschiedet: die Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung (im Folgenden „Agenda 2030“). Die Agenda 2030 hat als Kernstück die Ziele für nachhaltige Entwicklung und deckt die drei Dimensionen der Nachhaltigkeit ab: die wirtschaftliche, soziale und die Umweltdimension. Die Mitteilung der Kommission vom 22. November 2016 mit dem Titel „Auf dem Weg in eine nachhaltige Zukunft“ verbindet diese Nachhaltigkeitsziele mit dem politischen Rahmen der Union, um sicherzustellen, dass bei allen innen- und außenpolitischen Maßnahmen und Initiativen der Union diese Ziele von Beginn an mitberücksichtigt werden. In seinen Schlussfolgerungen vom 20. Juni 2017 hat der Rat die Entschlossenheit der Union und ihrer Mitgliedstaaten bekräftigt, die Agenda 2030 vollständig, kohärent, umfassend, integrativ und wirksam, in enger Zusammenarbeit mit den Partnern und anderen Akteuren, umzusetzen. Die Kommission hat am 11. Dezember 2019 ihre Mitteilung „über den europäischen Grünen Deal“ veröffentlicht.
- (3) Am 5. Oktober 2016 wurde das im Rahmen des Rahmenübereinkommens der Vereinten Nationen über Klimaänderungen geschlossene Übereinkommen von Paris von der Union genehmigt ⁽³⁾. In Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe c des Übereinkommens von Paris wird das Ziel festgelegt, entschlossener gegen Klimaänderungen vorzugehen, indem unter anderem die Finanzmittelflüsse mit einem Weg hin zu einer hinsichtlich der Treibhausgase emissionsarmen und klimaresilienten Entwicklung in Einklang gebracht werden. In diesem Zusammenhang hat der Europäische Rat am 12. Dezember 2019 Schlussfolgerungen zum Klimawandel angenommen. Vor diesem Hintergrund stellt diese Verordnung einen wichtigen Schritt hin zum Ziel, bis 2050 eine klimaneutrale Union zu erreichen, dar.
- (4) Nachhaltigkeit und der Übergang zu einer sicheren, klimaneutralen, klimaresilienten, ressourceneffizienteren und stärker kreislaforientierten Wirtschaft sind von zentraler Bedeutung für die Sicherung der langfristigen Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaft in der Union. Nachhaltigkeit steht seit vielen Jahren im Mittelpunkt der Unionspolitik, und ihre soziale und umweltpolitische Dimension wird im Vertrag über die Europäische Union und im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) anerkannt.

⁽¹⁾ ABl. C 62 vom 15.2.2019, S. 103.⁽²⁾ Standpunkt des Europäischen Parlaments vom 28. März 2019 (noch nicht im Amtsblatt veröffentlicht) und Standpunkt des Rates in erster Lesung vom 15. April 2020 (ABl. C 184 vom 3.6.2020, S. 1), Standpunkt des Europäischen Parlaments vom 17. Juni 2020 (noch nicht im Amtsblatt veröffentlicht).⁽³⁾ Beschluss (EU) 2016/1841 des Rates vom 5. Oktober 2016 über den Abschluss des im Rahmen des Rahmenübereinkommens der Vereinten Nationen über Klimaänderungen geschlossenen Übereinkommens von Paris im Namen der Europäischen Union (ABl. L 282 vom 19.10.2016, S. 1).

- (5) Im Dezember 2016 beauftragte die Kommission eine hochrangige Sachverständigengruppe mit der Ausarbeitung einer übergeordneten und umfassenden Strategie der Union für ein nachhaltiges Finanzwesen. In dem am 31. Januar 2018 veröffentlichten Bericht der hochrangigen Sachverständigengruppe wird gefordert, ein technisch robustes Klassifikationssystem auf Unionsebene einzuführen, um Klarheit darüber zu schaffen, welche Tätigkeiten als „grün“ oder „nachhaltig“ gelten sollen.
- (6) In ihrer Mitteilung vom 8. März 2018 veröffentlichte die Kommission ihren Aktionsplan „Finanzierung nachhaltigen Wachstums“, in dem eine ehrgeizige und umfassende Strategie für nachhaltige Finanzierungen in die Wege geleitet wurde. Eines der Ziele dieses Aktionsplans ist die Neuausrichtung von Kapitalflüssen hin zu nachhaltigen Investitionen, um ein nachhaltiges und integratives Wachstum zu schaffen. Die Einführung eines einheitlichen Klassifikationssystems für nachhaltige Tätigkeiten ist die wichtigste und dringlichste Maßnahme, die im Aktionsplan vorgesehen ist. Im Aktionsplan wird anerkannt, dass die Verlagerung von Kapitalflüssen hin zu nachhaltigeren Tätigkeiten durch ein gemeinsames ganzheitliches Verständnis der ökologischen Nachhaltigkeit von Tätigkeiten und Investitionen untermauert werden muss. Als erster Schritt würde den Anlegern anhand klarer Leitlinien über Tätigkeiten, die zu umweltpolitischen Zielen beitragen können, Informationshilfe darüber geboten werden, mit welchen Investitionen ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten finanziert werden. Weitere Leitlinien zu den Tätigkeiten, die zu anderen Nachhaltigkeitszielen, einschließlich sozialer Ziele, beitragen, könnten zu einem späteren Zeitpunkt erarbeitet werden.
- (7) Angesichts des systemischen Charakters der globalen Umweltprobleme bedarf es eines system- und zukunftsorientierten Ansatzes für die ökologische Nachhaltigkeit, mit dem den zunehmenden negativen Trends wie Klimawandel, Verlust an biologischer Vielfalt, weltweit übermäßige Inanspruchnahme von Ressourcen, Nahrungsknappheit, Ozonabbau, Versauerung der Ozeane, Verschlechterung des Süßwassersystems und Landsystemwandel sowie das Aufkommen neuer Bedrohungen, einschließlich gefährlicher Chemikalien und ihrer kombinierten Wirkungen, begegnet wird.
- (8) Im Beschluss 1386/2013/EU des Europäischen Parlaments und des Rates (*) wurde eine verstärkte Finanzierung umwelt- und klimabezogener Ausgaben durch den Privatsektor gefordert, insbesondere durch die Schaffung von Anreizen und Methoden, mit denen Unternehmen dazu angeregt werden, die umweltbezogenen Kosten ihres Unternehmens sowie die Vorteile zu bemessen, die sich aus der Nutzung von Umweltdienstleistungen ergeben.
- (9) Um die Nachhaltigkeitsziele in der Union zu verwirklichen, müssen die Kapitalflüsse hin zu nachhaltigen Investitionen gelenkt werden. Es ist von zentraler Bedeutung, das Potenzial des Binnenmarkts für die Verwirklichung dieser Ziele voll auszuschöpfen. In diesem Zusammenhang ist es entscheidend, Hindernisse zu beseitigen für die effiziente Lenkung von Kapital hin zu nachhaltigen Investitionen im Binnenmarkt und die Entstehung neuer Hindernisse zu vermeiden.
- (10) Angesichts des Ausmaßes der Herausforderung und der Kosten, die durch Untätigkeit oder verzögertes Handeln entstehen, sollte das Finanzsystem nach und nach angepasst werden, in der es die Wirtschaft so unterstützt, dass diese nachhaltige funktionieren kann. Zu diesem Zweck muss ein nachhaltiges Finanzwesen zum Standard werden, und müssen die Auswirkungen von Finanzprodukten und Finanzdienstleistungen auf die Nachhaltigkeit berücksichtigt werden.
- (11) Die Bereitstellung von Finanzprodukten, mit denen ökologisch nachhaltige Ziele verfolgt werden, ist ein wirksames Mittel, um private Investitionen in nachhaltige Tätigkeiten zu lenken. Anforderungen an die Vermarktung von Finanzprodukten oder Unternehmensanleihen als ökologisch nachhaltige Investitionen, einschließlich der von den Mitgliedstaaten und der Union festgelegten Anforderungen, die die Finanzmarktteilnehmer oder Emittenten erfüllen müssen, um nationale Kennzeichnungen verwenden zu dürfen, sollen das Anlegervertrauen und das Bewusstsein für die Umweltauswirkungen dieser Finanzprodukte oder Unternehmensanleihen stärken, die Sichtbarkeit erhöhen und Bedenken in Bezug auf „Greenwashing“ ausräumen. Im Sinne dieser Verordnung wird „Greenwashing“ als die Praxis bezeichnet, durch die die Bewerbung eines Finanzprodukts als umweltfreundlich einen unfairen Wettbewerbsvorteil zu erlangen, obwohl den grundlegenden Umweltstandards nicht entsprochen wird. Derzeit haben einige Mitgliedstaaten bereits Kennzeichnungssysteme eingeführt. Diese bestehenden Systeme beruhen auf verschiedenen Klassifizierungssystemen für ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten. Vor dem Hintergrund der im Rahmen des Übereinkommens von Paris und auf Unionsebene getroffenen politischen Zusagen dürften immer

(*) Beschluss Nr. 1386/2013/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. November 2013 über ein allgemeines Umweltaktionsprogramm der Union für die Zeit bis 2020 „Gut leben innerhalb der Belastbarkeitsgrenzen unseres Planeten“ (ABl. L 354 vom 28.12.2013, S. 171).


mehr Mitgliedstaaten Kennzeichnungssysteme einführen oder andere Anforderungen an Finanzmarktteilnehmer oder Emittenten für die Bewerbung von Finanzprodukten oder Unternehmensanleihen, die als ökologisch nachhaltig vermarktet werden, festlegen. Dabei würden die Mitgliedstaaten ihre eigenen nationalen Klassifizierungssysteme verwenden, um zu bestimmen, welche Investitionen als nachhaltig eingestuft werden. Wenn solche nationalen Kennzeichnungssysteme oder Anforderungen unterschiedliche Kriterien verwenden, anhand deren Wirtschaftstätigkeiten als ökologisch nachhaltig eingestuft werden, so würde das Anleger davon abhalten, grenzüberschreitend zu investieren, da dadurch der Vergleich verschiedener Investitionsmöglichkeiten erschwert wird. Darüber hinaus müssten Wirtschaftsteilnehmer, die Investitionen aus der gesamten Union anziehen möchten, in den unterschiedlichen Mitgliedstaaten unterschiedliche Kriterien erfüllen, damit ihre Tätigkeiten als ökologisch nachhaltig eingestuft werden können. Ohne einheitliche Kriterien würden daher höhere Kosten und erhebliche Negativanreize für Wirtschaftsteilnehmer beim Zugang auf grenzüberschreitende Kapitalmärkte für nachhaltige Investitionen entstehen.

- (12) Die Kriterien, anhand deren bestimmt wird, ob eine Wirtschaftstätigkeit ökologisch als nachhaltig einzustufen ist, sollten auf Unionsebene harmonisiert werden, um Hindernisse für das Funktionieren des Binnenmarkts im Hinblick auf die Mobilisierung von Finanzmitteln für nachhaltige Projekte zu beseitigen und das künftige Auftreten von Hindernissen für solche Projekte zu verhindern. Eine derartige Harmonisierung würde es den Wirtschaftsteilnehmern erleichtern, grenzüberschreitend Finanzmittel für ihre ökologisch nachhaltigen Tätigkeiten zu mobilisieren, da ihre Wirtschaftstätigkeiten dann anhand einheitlicher Kriterien bewertet werden könnten, um als zugrunde liegende Werte für ökologisch nachhaltige Investitionen ausgewählt zu werden. Eine derartige Harmonisierung würde somit grenzüberschreitende nachhaltige Investitionen innerhalb der Union erleichtern.
- (13) Erläutern die Finanzmarktteilnehmer den Anlegern nicht, inwiefern die Tätigkeiten, in die sie investieren, zu Umweltzielen beitragen, oder ziehen die Finanzmarktteilnehmer unterschiedliche Konzepte heran, um näher zu bestimmen, was „ökologisch nachhaltige“ Wirtschaftstätigkeiten sind, so wird es für die Anleger unverhältnismäßig aufwendig, verschiedene Finanzprodukte zu prüfen und miteinander zu vergleichen. Es wurde festgestellt, dass solche Praktiken Anleger davon abhalten, in ökologisch nachhaltige Finanzprodukte zu investieren. Mangelndes Anlegervertrauen wirkt sich überdies deutlich negativ auf den Markt für nachhaltige Investitionen aus. Zudem hat sich gezeigt, dass nationale Vorschriften und marktgestützte Initiativen, mit denen das Problem auf einzelstaatlicher Ebene angegangen werden soll, zu einer Zersplitterung des Binnenmarkts führen. Legen die Finanzmarktteilnehmer offen, inwiefern und in welchem Umfang die Finanzprodukte, die als „ökologisch nachhaltig“ zur Verfügung gestellt werden, in Aktivitäten investieren, die die Kriterien für ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten gemäß dieser Verordnung erfüllen, und verwenden die Finanzmarktteilnehmer unionsweit einheitliche Kriterien, so würde das den Anlegern helfen, Investitionsmöglichkeiten grenzüberschreitend miteinander zu vergleichen, und es würde Anreize für Beteiligungsunternehmen schaffen, ihre Geschäftsmodelle ökologisch nachhaltiger zu gestalten. Zudem würden die Anleger mit größerem Vertrauen in ökologisch nachhaltige Finanzprodukte in der gesamten Union investieren, was dazu beiträgt, das Funktionieren des Binnenmarkts zu verbessern.
- (14) Um die bestehenden Hindernisse für das Funktionieren des Binnenmarkts zu beseitigen, und um zu verhindern, dass solche Hindernisse in Zukunft entstehen, sollte vorgeschrieben werden, dass die Mitgliedstaaten und die Union ein gemeinsames Konzept für ökologisch nachhaltige Investitionen verwenden, wenn sie auf nationaler Ebene und auf Unionsebene Anforderungen an die Finanzmarktteilnehmer oder Emittenten zum Zweck der Kennzeichnung von Finanzprodukten oder Unternehmensanleihen, die als ökologisch nachhaltig vermarktet werden, einführen. Um eine Marktfragmentierung und die Beeinträchtigung von Verbraucher- und Anlegerinteressen infolge unterschiedlicher Vorstellungen davon, was ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten sind, zu vermeiden, sollten sich die nationalen Anforderungen, die die Finanzmarktteilnehmer oder Emittenten erfüllen müssen, um Finanzprodukte oder Unternehmensanleihen als „ökologisch nachhaltig“ zu bewerben, auf die einheitlichen Kriterien für ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten stützen. Zu diesen Finanzmarktteilnehmern und Emittenten zählen Finanzmarktteilnehmer, die ökologisch nachhaltige Finanzprodukte bereitstellen, sowie Nichtfinanzunternehmen, die ökologisch nachhaltige Unternehmensanleihen ausgeben.
- (15) Die Festlegung von Kriterien für ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten könnte Wirtschaftsteilnehmer, die nicht unter diese Verordnung fallen, dazu veranlassen, auf ihrer Internetseite freiwillig Informationen über ihre ökologisch nachhaltigen Wirtschaftstätigkeiten zu veröffentlichen und offenzulegen. Anhand dieser Informationen werden die Finanzmarktteilnehmer und andere einschlägige Akteure auf den Finanzmärkten jene Wirtschaftsteilnehmer einfach ermitteln können, die ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten ausüben; aber die betreffenden Wirtschaftsteilnehmer könnten auf diese Weise auch leichter Finanzmittel für ihre ökologisch nachhaltigen Tätigkeiten mobilisieren.

- (16) Eine Klassifikation ökologisch nachhaltiger Wirtschaftstätigkeiten auf Unionsebene dürfte der Entwicklung künftiger politischer Strategien der Union zugunsten eines nachhaltigen Finanzwesens förderlich sein, auch hinsichtlich der Festlegung unionsweiter Standards für ökologisch nachhaltige Finanzprodukte und schließlich der Einführung von Kennzeichnungen, mit denen die Einhaltung dieser Standards in der gesamten Union förmlich anerkannt wird. Diese Klassifikation dürfte ebenfalls die Grundlage für weitere wirtschaftliche und regulatorische Maßnahmen bilden. Zur Bestimmung des Grads der ökologischen Nachhaltigkeit von Investitionen bedarf es einheitlicher rechtlicher Anforderungen, die auf einheitlichen Kriterien für ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten beruhen und auf die sich künftige Rechtsvorschriften der Union stützen können, mit denen die Verlagerung von Investitionen hin zu ökologisch nachhaltigen Wirtschaftstätigkeiten erleichtert werden soll.
- (17) Im Zusammenhang mit der Verwirklichung der Nachhaltigkeitsziele in der Union haben politische Entscheidungen wie die Schaffung eines Europäischen Fonds für strategische Investitionen wirksam dazu beigetragen, neben öffentlichen Ausgaben auch private Investitionen hin zu nachhaltigen Investitionen zu lenken. In der Verordnung (EU) 2015/1017 des Europäischen Parlaments und des Rates ^(¹) wurde festgelegt, dass 40 % der im Rahmen des Europäischen Fonds für strategische Investitionen durchgeführten Infrastruktur- und Innovationsprojekte zum Klimaschutzziel beitragen sollen. Gemeinsame Kriterien zur Bestimmung der Nachhaltigkeit von Wirtschaftstätigkeiten, einschließlich deren Auswirkungen auf die Umwelt, könnten die Grundlage für künftige ähnliche Initiativen der Union zur Mobilisierung von Investitionen bilden, mit denen klimarelevante oder andere Umweltziele verfolgt werden.
- (18) Zur Wahrung der Anlegerinteressen sollten Fondsverwalter und institutionelle Anleger, die Finanzprodukte anbieten, offenlegen, auf welche Weise und in welchem Umfang sie die Kriterien für ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten anwenden, um die ökologische Nachhaltigkeit ihrer Investitionen zu ermitteln. Die offengelegten Informationen sollten es den Anlegern ermöglichen, nachzuvollziehen, wie hoch der prozentuale Anteil der Investitionen, die in dem Finanzprodukt zugrunde liegen, in die ökologisch nachhaltigen Wirtschaftstätigkeiten an der Gesamtheit der Investitionen ist, die dem Finanzprodukt zugrunde liegen und somit den Anlegern ermöglichen, nachzuvollziehen, inwieweit die Investition als ökologisch nachhaltig gilt. Gehen die Investitionen, die dem Finanzprodukt zugrunde liegen, in eine Wirtschaftstätigkeit, die zur Erreichung eines Umweltziels beiträgt, so sollte in den offenzulegenden Informationen angegeben werden, zu welchem Umweltziel oder zu welchen Umweltzielen die dem Finanzprodukt zugrunde liegende Investition beiträgt, sowie ferner, wie und in welchem Umfang mit den dem Finanzprodukt zugrunde liegenden Investitionen ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten finanziert werden, und sollte Einzelheiten zu den jeweiligen Anteilen von ermöglichenden Tätigkeiten und Übergangstätigkeiten einschließen. Die Kommission sollte präzisieren, welche Informationen in diesem Zusammenhang offenzulegen sind. Die nationalen zuständigen Behörden sollten anhand dieser Informationen leicht überprüfen können, ob die Offenlegungspflichten eingehalten werden, und deren Einhaltung gemäß den geltenden nationalen Rechtsvorschriften durchsetzen. Wenn Finanzmarktteilnehmer die Kriterien für ökologisch nachhaltige Investitionen nicht berücksichtigen, sollten sie eine entsprechende Erklärung abgeben. Um die Umgehung der Offenlegungspflicht zu verhindern, sollte diese Pflicht auch dann gelten, wenn Finanzprodukte mit ökologischen Merkmalen beworben werden, einschließlich solcher, die im weitesten Sinne auf den Umweltschutz abzielen.
- (19) Die in der vorliegenden Verordnung festgelegten Offenlegungspflichten ergänzen die nachhaltigkeitsbezogenen Offenlegungsvorschriften der Verordnung (EU) 2019/2088 des Europäischen Parlaments und des Rates ^(²). Um die Transparenz zu erhöhen und einen objektiven Vergleichsmaßstab für Endanleger bereitzustellen, anhand dessen die Finanzmarktteilnehmer den Anteil an Investitionen, mit denen ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten finanziert werden, angeben, werden mit der vorliegenden Verordnung die Vorschriften zur Transparenz in vorvertraglichen Offenlegungen und regelmäßigen Berichten, die in der Verordnung (EU) 2019/2088 festgelegt sind, ergänzt. Die Begriffsbestimmung „nachhaltige Investition“ in der Verordnung (EU) 2019/2088 umfasst Investitionen in ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten im Sinne der vorliegenden Verordnung. Darüber hinaus wird in der Verordnung (EU) 2019/2088 eine Investition nur dann als nachhaltige Investition erachtet, wenn diese keine der festgelegten Ziele der genannten Verordnung „erheblich beeinträchtigt“.

⁽¹⁾ Verordnung (EU) 2015/1017 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25. Juni 2015 über den Europäischen Fonds für strategische Investitionen, die europäische Plattform für Investitionsberatung und das europäische Investitionsvorhabenportal sowie zur Änderung der Verordnungen (EU) Nr. 1291/2013 und (EU) Nr. 1316/2013 — der Europäische Fonds für strategische Investitionen (ABL L 169 vom 1.7.2015, S. 1).

⁽²⁾ Verordnung (EU) 2019/2088 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. November 2019 über nachhaltigkeitsbezogene Offenlegungspflichten im Finanzdienstleistungssektor (ABL L 317 vom 9.12.2019, S. 1).

- (20) Um die Zuverlässigkeit, Kohärenz und Vergleichbarkeit von nachhaltigkeitsbezogenen Offenlegungspflichten im Finanzdienstleistungssektor zu gewährleisten, sollten bei Offenlegungen im Zusammenhang mit der vorliegenden Verordnung die bestehenden Nachhaltigkeitsindikatoren so weit herangezogen werden, wie es in der Entschließung des Europäischen Parlaments über ein nachhaltiges Finanzwesen vom 29. Mai 2018 ⁽⁷⁾ vorgeschlagen wurde. In diesem Zusammenhang sollten die technischen Bewertungskriterien so weit wie möglich auf den in der Verordnung (EU) 2019/2088 genannten Nachhaltigkeitsindikatoren beruhen.
- (21) Was Wirtschaftstätigkeiten von Unternehmen, die nach der vorliegenden Verordnung nicht zur Offenlegung von Informationen verpflichtet sind, anbelangt, so könnte es Ausnahmefälle geben, in denen Finanzmarktteilnehmer die relevanten Informationen nach vernünftigem Ermessen nicht beschaffen können, die erforderlich sind, um die Angleichung an die technischen Bewertungskriterien, die gemäß dieser Verordnung festgelegt wurden, zuverlässig zu bestimmen. In solchen Ausnahmefällen und nur für die Wirtschaftstätigkeiten, für die keine vollständigen, zuverlässigen und zeitnahen Informationen beschafft werden konnten, sollten Finanzmarktteilnehmer ergänzende Bewertungen und Schätzungen auf der Grundlage von Informationen aus anderen Quellen heranziehen können. Solche Bewertungen und Schätzungen sollten nur für begrenzte und spezifische Teile der benötigten Datenelemente ersatzweise herangezogen und umsichtig ausgelegt werden. Um sicherzustellen, dass die Offenlegung für Anleger klar und nicht irreführend ist, sollten Finanzmarktteilnehmer die Grundlage für ihre Schlussfolgerungen sowie die Gründe dafür, warum zum Zwecke der Offenlegung für Endanleger solche ergänzenden Bewertungen und Schätzungen herangezogen werden müssen, schlüssig darlegen.
- (22) In ihrer Mitteilung vom 20. Juni 2019 über „Leitlinien für die nichtfinanzielle Berichterstattung: Ergänzung zur Berichterstattung über klimabezogene Informationen“ empfiehlt die Kommission, dass bestimmte große Unternehmen, auf der Grundlage des durch diese Verordnung geschaffenen Rahmens, über bestimmte wichtigste klimabezogene Leistungsindikatoren Bericht erstatten. Insbesondere Angaben dieser großen Nicht-Finanzunternehmen über den Anteil der Umsatzerlöse der Investitionsausgaben (CapEx) oder der Betriebsausgaben (OpEx), die mit ökologisch nachhaltigen Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, sowie über wichtigste Leistungsindikatoren, die auf große Finanzunternehmen zugeschnitten sind, sind für Anleger nützlich, die an Unternehmen interessiert sind, deren Produkte und Dienstleistungen wesentlich zur Erreichung eines der in dieser Verordnung festgelegten Umweltziele beitragen. Es ist daher angebracht, die jährliche Veröffentlichung solcher wichtigster Leistungsindikatoren durch diese großen Unternehmen vorzuschreiben und diese Anforderung in delegierten Rechtsakten, insbesondere in Bezug auf große Finanzunternehmen, näher zu definieren. Es wäre zwar unverhältnismäßig aufwendig, eine solche Anforderung auf kleinere Unternehmen auszuweiten, doch können kleinere Unternehmen freiwillig beschließen, solche Informationen zu veröffentlichen.
- (23) Damit die ökologische Nachhaltigkeit einer Wirtschaftstätigkeit bestimmt werden kann, sollte eine vollständige Liste von Umweltzielen ausgearbeitet werden. **Die sechs Umweltziele, welche diese Verordnung abdecken sollte, lauten:** Klimaschutz, Anpassung an den Klimawandel, nachhaltige Nutzung und Schutz von Wasser- und Meeresressourcen, Übergang zu einer Kreislaufwirtschaft, Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung, und Schutz und Wiederherstellung der Biodiversität und der Ökosysteme.
- (24) **Eine Wirtschaftstätigkeit, mit der das Umweltziel des Klimaschutzes verfolgt wird, sollte wesentlich dazu beitragen, die Treibhausgasemissionen zu stabilisieren, indem sie vermieden oder verringert werden oder der Speicherung von Treibhausgasen verstärkt wird. Die Wirtschaftstätigkeit sollte gemäß dem langfristigen Temperaturziel des Übereinkommens von Paris stehen. Dieses Umweltziel sollte entsprechend dem einschlägigen Unionsrecht, einschließlich der Richtlinie 2009/31/EG des Europäischen Parlaments und des Rates ⁽⁸⁾, ausgelegt werden.** 
- (25) Eine Wirtschaftstätigkeit, mit der das Umweltziel der Anpassung an den Klimawandel verfolgt wird, sollte wesentlich dazu beitragen, die nachteiligen Auswirkungen des derzeitigen oder künftigen Klimas oder die Gefahr nachteiliger Auswirkungen auf die Tätigkeit selbst oder Menschen, die Natur oder Vermögenswerte zu verringern oder zu vermeiden. Dieses Umweltziel sollte entsprechend dem einschlägigen Unionsrecht und dem Sendai-Rahmen für Katastrophenvorsorge 2015-2030 ausgelegt werden.

⁽⁷⁾ ABl. C 76 vom 9.3.2020, S. 23.

⁽⁸⁾ Richtlinie 2009/31/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. April 2009 über die geologische Speicherung von Kohlendioxid und zur Änderung der Richtlinie 85/337/EWG des Rates sowie der Richtlinien 2000/60/EG, 2001/80/EG, 2004/35/EG, 2006/12/EG und 2008/1/EG des Europäischen Parlaments und des Rates sowie der Verordnung (EG) Nr. 1013/2006 (ABl. L 140 vom 5.6.2009, S. 114).

(26) Das Umweltziel der nachhaltigen Nutzung und des Schutzes der Wasser- und Meeresressourcen sollte entsprechend den einschlägigen Rechtsvorschriften der Union ausgelegt werden, einschließlich der Verordnung (EU) Nr. 1380/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates⁽⁹⁾ und der Richtlinien 2000/60/EG⁽¹⁰⁾, 2006/7/EG⁽¹¹⁾, 2006/118/EG⁽¹²⁾, 2008/56/EG⁽¹³⁾ und 2008/105/EG⁽¹⁴⁾ des Europäischen Parlaments und des Rates, der Richtlinien 91/271/EWG⁽¹⁵⁾, 91/676/EWG⁽¹⁶⁾ und 98/83/EG⁽¹⁷⁾ des Rates und des Beschlusses (EU) 2017/848 der Kommission⁽¹⁸⁾ sowie der Mitteilungen der Kommission vom 18. Juli 2007 mit dem Titel „Antworten auf die Herausforderung von Wasserknappheit und Dürre in der Europäischen Union“, vom 14. November 2012 mit dem Titel „Ein Blueprint für den Schutz der europäischen Wasserressourcen“, sowie vom 11. März 2019 mit dem Titel „Strategischer Ansatz der Europäischen Union für Arzneimittel in der Umwelt“.

(27) Das Umweltziel des Übergangs zu einer Kreislaufwirtschaft sollte entsprechend den einschlägigen Rechtsvorschriften der Union im Bereich Kreislaufwirtschaft, Abfall und Chemikalien ausgelegt werden, einschließlich der Verordnungen (EG) Nr. 1013/2006⁽¹⁹⁾, (EG) Nr. 1907/2006⁽²⁰⁾ und (EU) 2019/1021⁽²¹⁾ des Europäischen Parlaments und des Rates, der Richtlinien, 94/62/EG⁽²²⁾, 2000/53/EG⁽²³⁾, 2006/66/EG⁽²⁴⁾, 2008/98/EG⁽²⁵⁾, 2010/75/EU⁽²⁶⁾, 2011/65/EU⁽²⁷⁾, 2012/19/EU⁽²⁸⁾, (EU) 2019/883⁽²⁹⁾ und (EU) 2019/904⁽³⁰⁾ des Europäischen

(9) Verordnung (EU) Nr. 1380/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. Dezember 2013 über die Gemeinsame Fischereipolitik und zur Änderung der Verordnungen (EG) Nr. 1954/2003 und (EG) Nr. 1224/2009 des Rates sowie zur Aufhebung der Verordnungen (EG) Nr. 2371/2002 und (EG) Nr. 639/2004 des Rates und des Beschlusses 2004/585/EG des Rates (ABl. L 354 vom 28.12.2013, S. 22).

(10) Richtlinie 2000/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Oktober 2000 zur Schaffung eines Ordnungsrahmens für Maßnahmen der Gemeinschaft im Bereich der Wasserpolitik (ABl. L 327 vom 22.12.2000, S. 1).

(11) Richtlinie 2006/7/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Februar 2006 über die Qualität der Badegewässer und deren Bewirtschaftung und zur Aufhebung der Richtlinie 76/160/EWG (ABl. L 64 vom 4.3.2006, S. 37).

(12) Richtlinie 2006/118/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12. Dezember 2006 zum Schutz des Grundwassers vor Verschmutzung und Verschlechterung (ABl. L 372 vom 27.12.2006, S. 19).

(13) Richtlinie 2008/56/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Juni 2008 zur Schaffung eines Ordnungsrahmens für Maßnahmen der Gemeinschaft im Bereich der Meeresumwelt (Meeresstrategie-Rahmenrichtlinie) (ABl. L 164 vom 25.6.2008, S. 19).

(14) Richtlinie 2008/105/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Dezember 2008 über Umweltqualitätsnormen im Bereich der Wasserpolitik und zur Änderung und anschließenden Aufhebung der Richtlinien des Rates 82/176/EWG, 83/513/EWG, 84/156/EWG, 84/491/EWG und 86/280/EWG sowie zur Änderung der Richtlinie 2000/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates (ABl. L 348 vom 24.12.2008, S. 84).

(15) Richtlinie 91/271/EWG des Rates vom 21. Mai 1991 über die Behandlung von kommunalem Abwasser (ABl. L 135 vom 30.5.1991, S. 40).

(16) Richtlinie 91/676/EWG des Rates vom 12. Dezember 1991 zum Schutz der Gewässer vor Verunreinigung durch Nitrat aus landwirtschaftlichen Quellen (ABl. L 375 vom 31.12.1991, S. 1).

(17) Richtlinie 98/83/EG des Rates vom 3. November 1998 über die Qualität von Wasser für den menschlichen Gebrauch (ABl. L 330 vom 5.12.1998, S. 32).

(18) Beschluss (EU) 2017/848 der Kommission vom 17. Mai 2017 zur Festlegung der Kriterien und methodischen Standards für die Beschreibung eines guten Umweltzustands von Meeresgewässern und von Spezifikationen und standardisierten Verfahren für die Überwachung und Bewertung sowie zur Aufhebung des Beschlusses 2010/477/EU (ABl. L 125 vom 18.5.2017, S. 43).

(19) Verordnung (EG) Nr. 1013/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2006 über die Verbringung von Abfällen (ABl. L 190 vom 12.7.2006, S. 1).

(20) Verordnung (EG) Nr. 1907/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Dezember 2006 zur Registrierung, Bewertung, Zulassung und Beschränkung chemischer Stoffe (REACH), zur Schaffung einer Europäischen Agentur für chemische Stoffe, zur Änderung der Richtlinie 1999/45/EG und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 793/93 des Rates, der Verordnung (EG) Nr. 1488/94 der Kommission, der Richtlinie 76/769/EWG des Rates sowie der Richtlinien 91/155/EWG, 93/67/EWG, 93/105/EG und 2000/21/EG der Kommission (ABl. L 396 vom 30.12.2006, S. 1) mit Änderungen.

(21) Verordnung (EU) 2019/1021 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Juni 2019 über persistente organische Schadstoffe (ABl. L 169 vom 25.6.2019, S. 45).

(22) Richtlinie 94/62/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Dezember 1994 über Verpackungen und Verpackungsabfälle (ABl. L 365 vom 31.12.1994, S. 10).

(23) Richtlinie 2000/53/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. September 2000 über Altfahrzeuge (ABl. L 269 vom 21.10.2000, S. 34).

(24) Richtlinie 2006/66/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 6. September 2006 über Batterien und Akkumulatoren sowie Altbatterien und Alttakkumulatoren und zur Aufhebung der Richtlinie 91/157/EWG (ABl. L 266 vom 26.9.2006, S. 1).

(25) Richtlinie 2008/98/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. November 2008 über Abfälle und zur Aufhebung bestimmter Richtlinien (ABl. L 312 vom 22.11.2008, S. 3).

(26) Richtlinie 2010/75/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. November 2010 über Industrieemissionen (integrierte Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung) (ABl. L 334 vom 17.12.2010, S. 17).

(27) Richtlinie 2011/65/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 8. Juni 2011 zur Beschränkung der Verwendung bestimmter gefährlicher Stoffe in Elektro- und Elektronikgeräten (ABl. L 174 vom 1.7.2011, S. 88).

(28) Richtlinie 2012/19/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 4. Juli 2012 über Elektro- und Elektronik-Altgeräte (ABl. L 197 vom 24.7.2012, S. 38).

(29) Richtlinie (EU) 2019/883 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. April 2019 über Hafenauffangeinrichtungen für die Entladung von Abfällen von Schiffen, zur Änderung der Richtlinie 2010/65/EU und zur Aufhebung der Richtlinie 2000/59/EG (ABl. L 151 vom 7.6.2019, S. 116).

(30) Richtlinie (EU) 2019/904 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. Juni 2019 über die Verringerung der Auswirkungen bestimmter Kunststoffprodukte auf die Umwelt (ABl. L 155 vom 12.6.2019, S. 1).

- (2) Diese Verordnung gilt für
- von den Mitgliedstaaten oder der Union verabschiedete Maßnahmen zur Festlegung von Anforderungen an Finanzmarktteilnehmer oder Emittenten im Zusammenhang mit Finanzprodukten oder Unternehmensanleihen, die als ökologisch nachhaltig bereitgestellt werden;
 - Finanzmarktteilnehmer, die Finanzprodukte bereitstellen;
 - Unternehmen, für die die Verpflichtung gilt, eine nichtfinanzielle Erklärung oder eine konsolidierte nichtfinanzielle Erklärung nach Artikel 19a bzw. Artikel 29a der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates ⁽⁶⁹⁾ zu veröffentlichen.

Artikel 2

Begriffsbestimmungen



Für die Zwecke dieser Verordnung bezeichnet der Ausdruck

- „ökologisch nachhaltige Investition“ eine Investition, in eine oder mehrere Wirtschaftstätigkeiten, die gemäß dieser Verordnung als ökologisch nachhaltig gelten;
- „Finanzmarktteilnehmer“ einen Finanzmarktteilnehmer im Sinne des Artikels 2 Nummer 1 der Verordnung (EU) 2019/2088; darunter fällt auch der Hersteller eines Altersvorsorgeprodukts, wenn ein Mitgliedstaat beschlossen hat, die genannte Verordnung gemäß ihres Artikels 16 auf diesen Hersteller anzuwenden;
- „Finanzprodukt“ ein Finanzprodukt im Sinne des Artikels 2 Nummer 12 der Verordnung (EU) 2019/2088;
- „Emittent“ einen Emittenten im Sinne des Artikels 2 Buchstabe h der Verordnung (EU) 2017/1129 des Europäischen Parlaments und des Rates ⁽⁷⁰⁾;
- „Klimaschutz“ die Vorgehensweise, den Anstieg der durchschnittlichen Erdtemperatur deutlich unter 2 °C zu halten und Anstrengungen zu seiner Begrenzung auf 1,5 °C über dem vorindustriellen Niveau zu unternehmen, wie im Übereinkommen von Paris festgelegt;
- „Anpassung an den Klimawandel“ den Vorgang der Anpassung an den tatsächlichen und den erwarteten Klimawandel und dessen Auswirkungen;
- „Treibhausgas“ ein in Anhang I der Verordnung (EU) Nr. 525/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates ⁽⁷¹⁾ aufgeführtes Treibhausgas;
- „Abfallhierarchie“ die in Artikel 4 der Richtlinie 2008/98/EG festgelegte Abfallhierarchie;
- „Kreislaufwirtschaft“ ein Wirtschaftssystem, bei dem der Wert von Produkten, Materialien und anderen Ressourcen in der Wirtschaft so lange wie möglich erhalten bleibt und ihre effiziente Nutzung in Produktion und Verbrauch verbessert wird, wodurch die Auswirkungen ihrer Nutzung auf die Umwelt reduziert und das Abfallaufkommen sowie die Freisetzung gefährlicher Stoffe in allen Phasen ihres Lebenszyklus minimiert werden, auch durch Anwendung der Abfallhierarchie;
- „Schadstoffe“ Stoffe, Erschütterungen, Wärme, Lärm, Licht oder andere Kontaminanten in Luft, Wasser oder Boden, die der menschlichen Gesundheit oder der Umwelt schaden, die zu einer Schädigung von Sachwerten oder zu einer Beeinträchtigung oder Störung von Annehmlichkeiten und anderen legitimen Nutzungen der Umwelt führen können;
- „Boden“ die oberste Schicht der Erdkruste, die sich zwischen dem Grundgestein und der Oberfläche befindet und die aus Mineralpartikeln, organischem Material, Wasser, Luft und lebenden Organismen besteht;

⁽⁶⁹⁾ Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (ABl. L 182 vom 29.6.2013, S. 19).

⁽⁷⁰⁾ Verordnung (EU) 2017/1129 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2017 über den Prospekt, der beim öffentlichen Angebot von Wertpapieren oder bei deren Zulassung zum Handel an einem geregelten Markt zu veröffentlichen ist und zur Aufhebung der Richtlinie 2003/71/EG (ABl. L 168 vom 30.6.2017, S. 12).

⁽⁷¹⁾ Verordnung (EU) Nr. 525/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21. Mai 2013 über ein System für die Überwachung von Treibhausgasemissionen sowie für die Berichterstattung über diese Emissionen und über andere klimaschutzrelevante Informationen auf Ebene der Mitgliedstaaten und der Union und zur Aufhebung der Entscheidung Nr. 280/2004/EG (ABl. L 165 vom 18.6.2013, S. 13).

12. „Verschmutzung“
- die durch menschliches Handeln direkt oder indirekt bewirkte Zuführung von Schadstoffen in Luft, Wasser oder Boden;
 - im Bereich der Meeresumwelt Verschmutzung im Sinne des Artikels 3 Nummer 8 der Richtlinie 2008/56/EG;
 - im Bereich der Wassenumwelt Verschmutzung im Sinne des Artikels 2 Nummer 33 der Richtlinie 2000/60/EG;
13. „Ökosystem“ ein komplexes dynamisches Wirkungsgefüge von Pflanzen-, Tier- und Mikroorganismengemeinschaften und ihrer abiotischen Umwelt, die eine funktionelle Einheit bilden;
14. „Ökosystemdienstleistungen“ die direkten und indirekten Beiträge von Ökosystemen zu den wirtschaftlichen, sozialen, kulturellen und sonstigen Vorteilen, die Menschen aus diesen Ökosystemen ziehen;
15. „Biodiversität“ die Vielfalt unter lebenden Organismen jeder Herkunft, darunter Land-, Meeres- und sonstige aquatische Ökosysteme und die ökologischen Komplexe, zu denen sie gehören das umfasst auch die Vielfalt innerhalb der Arten, zwischen verschiedenen Arten und die Vielfalt der Ökosysteme;
16. „guter Zustand“ in Verbindung mit einem Ökosystem dass sich das Ökosystem in einem guten physikalischen, chemischen und biologischen Zustand befindet oder von guter physikalischer, chemischer und biologischer Qualität ist, das in der Lage ist, sich selbst zu reproduzieren oder sich selbst zu regenerieren, und bei dem die Artenzusammensetzung, die Ökosystemstruktur und die ökologischen Funktionen nicht beeinträchtigt sind;
17. „Energieeffizienz“ eine effizientere Energienutzung entlang der gesamten Energieversorgungskette von der Erzeugung bis zum Endverbrauch;
18. „Meeresgewässer“ Meeresgewässer im Sinne des Artikels 3 Nummer 1 der Richtlinie 2008/56/EG;
19. „Oberflächengewässer“ Oberflächengewässer im Sinne des Artikels 2 Nummer 1 der Richtlinie 2000/60/EG;
20. „Grundwasser“ Grundwasser im Sinne des Artikels 2 Nummer 2 der Richtlinie 2000/60/EG;
21. „guter Umweltzustand“ den guten Umweltzustand im Sinne des Artikels 3 Nummer 5 der Richtlinie 2008/56/EG;
22. „guter Zustand“
- im Fall von Oberflächengewässern, sowohl ein „gutes ökologisches Potenzial“ im Sinne des Artikels 2 Nummer 22 der Richtlinie 2000/60/EG als auch einen „guten chemischen Zustand des Oberflächengewässers“ gemäß Artikel 2 Nummer 24 jener Richtlinie;
 - im Fall von Grundwasser, sowohl „einen „guten chemischen Zustand des Grundwassers“ im Sinne des Artikels 2 Nummer 25 der Richtlinie 2000/60/EG als auch einen „guten mengenmäßigen Zustand“ gemäß Artikel 2 Nummer 28 jener Richtlinie;
23. „gutes ökologisches Potenzial“ ein gutes ökologisches Potenzial im Sinne des Artikels 2 Nummer 23 gemäß der Richtlinie 2000/60/EG;

KAPITEL II

ÖKOLOGISCH NACHHALTIGE WIRTSCHAFTSTÄTIGKEITEN

Artikel 3

Kriterien für ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten



Zum Zwecke der Ermittlung des Grades der ökologischen Nachhaltigkeit einer Investition gilt eine Wirtschaftstätigkeit als ökologisch nachhaltig, wenn diese Wirtschaftstätigkeit:

- gemäß den Artikeln 10 bis 16 einen wesentlichen Beitrag zur Verwirklichung eines oder mehrerer der Umweltziele des Artikels 9 leistet;
- nicht zu einer in Artikel 17 bestimmten erheblichen Beeinträchtigung eines oder mehrerer der Umweltziele des Artikels 9 führt;
- unter Einhaltung des in Artikel 18 festgelegten Mindestschutzes ausgeübt wird;
- technischen Bewertungskriterien, die die Kommission gemäß Artikel 10 Absatz 3, Artikel 11 Absatz 3, Artikel 12 Absatz 2, Artikel 13 Absatz 2, Artikel 14 Absatz 2 und Artikel 15 Absatz 2 festgelegt hat, entspricht.

II

(Rechtsakte ohne Gesetzescharakter)

VERORDNUNGEN

DELEGIERTE VERORDNUNG (EU) 2022/1214 DER KOMMISSION

vom 9. März 2022

zur Änderung der Delegierten Verordnung (EU) 2021/2139 in Bezug auf Wirtschaftstätigkeiten in bestimmten Energiesektoren und der Delegierten Verordnung (EU) 2021/2178 in Bezug auf besondere Offenlegungspflichten für diese Wirtschaftstätigkeiten

(Text von Bedeutung für den EWR)

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union,

gestützt auf die Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088 ⁽¹⁾, insbesondere auf Artikel 8 Absatz 4, Artikel 10 Absatz 3 und Artikel 11 Absatz 3,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) In der Delegierten Verordnung (EU) 2021/2139 der Kommission ⁽²⁾ sind technische Bewertungskriterien für mehrere Wirtschaftssektoren und -tätigkeiten festgelegt, die das Potenzial haben, zu den Zielen der Union in den Bereichen Klimaschutz und Anpassung an den Klimawandel beizutragen. Diese Wirtschaftssektoren und -tätigkeiten wurden aufgrund ihres Anteils an den Gesamtreibhausgasemissionen und ihres nachgewiesenen Potenzials, zur Vermeidung oder Verringerung von Treibhausgasemissionen oder zum Abbau von Treibhausgasen beizutragen, ausgewählt. Zudem können diese Wirtschaftssektoren und -tätigkeiten eine solche Vermeidung oder Verringerung, einen solchen Abbau oder eine langfristige Speicherung bei anderen Sektoren und Tätigkeiten nachweislich ermöglichen.
- (2) Etwa 75 % der direkten Treibhausgasemissionen in der Union entfallen auf den Gesamtenergieverbrauch. Der Energiesektor ist somit für die weitere Verringerung der Treibhausgasemissionen von entscheidender Bedeutung. Die in der Delegierten Verordnung (EU) 2021/2139 festgelegten technischen Bewertungskriterien umfassen daher ein breites Spektrum von Wirtschaftssektoren und -tätigkeiten im Zusammenhang mit der Energieversorgungskette — von der Strom- oder Wärmeerzeugung aus verschiedenen Quellen über Übertragungs-/Fernleitungs- und Verteilernetze bis hin zur Speicherung — sowie Wärmepumpen und die Erzeugung von Biogas und Biokraftstoffen. Die Delegierte Verordnung (EU) 2021/2139 enthält jedoch keine technischen Bewertungskriterien für Wirtschaftstätigkeiten in den Bereichen fossiles Gas und Kernenergie, obwohl auch sie das Potenzial haben, zur Dekarbonisierung der Wirtschaft in der Union beizutragen.
- (3) Wie in der Mitteilung der Kommission vom 21. April 2021 („EU-Taxonomie, Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen, Nachhaltigkeitspräferenzen und treuhänderische Pflichten: Finanzielle Mittel in Richtung des europäischen Grünen Deals lenken“) und in der Mitteilung der Kommission vom 6. Juli 2021 („Strategie zur Finanzierung einer nachhaltigen Wirtschaft“) dargelegt, wurde die Festlegung technischer Bewertungskriterien für die Energieerzeugung aus fossilem Gas verschoben, da eine weitere technische Bewertung erforderlich war,





⁽¹⁾ ABL L 198 vom 22.6.2020, S. 13.

⁽²⁾ Delegierte Verordnung (EU) 2021/2139 der Kommission vom 4. Juni 2021 zur Ergänzung der Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates durch Festlegung der technischen Bewertungskriterien, anhand deren bestimmt wird, unter welchen Bedingungen davon auszugehen ist, dass eine Wirtschaftstätigkeit einen wesentlichen Beitrag zum Klimaschutz oder zur Anpassung an den Klimawandel leistet, und anhand deren bestimmt wird, ob diese Wirtschaftstätigkeit erhebliche Beeinträchtigungen eines der übrigen Umweltziele vermeidet (ABL L 442 vom 9.12.2021, S. 1).

ANHANG I

Technische Bewertungskriterien, anhand deren bestimmt wird, unter welchen Bedingungen davon auszugehen ist, dass eine Wirtschaftstätigkeit einen wesentlichen Beitrag zum Klimaschutz leistet, und anhand deren bestimmt wird, ob diese Wirtschaftstätigkeit erhebliche Beeinträchtigungen eines der übrigen Umweltziele vermeidet

INHALTSVERZEICHNIS

1. Forstwirtschaft	16	
1.1. Aufforstung	16	
1.2. Sanierung und Wiederherstellung von Wäldern, einschließlich Wiederaufforstung und natürlicher Waldverjüngung nach einem Extremereignis	21	
1.3. Waldbewirtschaftung	27	
1.4. Konservierende Forstwirtschaft	32	
2. Tätigkeiten in den Bereichen Umweltschutz und Wiederherstellung	37	
2.1. Wiederherstellung von Feuchtgebieten	37	
3. Verarbeitendes Gewerbe/Herstellung von Waren	40	
3.1. Herstellung von Technologien für erneuerbare Energie	40	
3.2. Herstellung von Anlagen für die Erzeugung und Verwendung von Wasserstoff	41	
3.3. Herstellung von CO ₂ -armen Verkehrstechnologien	42	
3.4. Herstellung von Batterien	45	
3.5. Herstellung von energieeffizienten Gebäudeausrüstungen	46	
3.6. Herstellung anderer CO ₂ -armer Technologien	48	
3.7. Herstellung von Zement	49	
3.8. Herstellung von Aluminium	50	
3.9. Herstellung von Eisen und Stahl	51	
3.10. Herstellung von Wasserstoff	53	
3.11. Herstellung von Industrieruß	54	
3.12. Herstellung von Soda	55	
3.13. Herstellung von Chlor	56	
3.14. Herstellung organischer Grundstoffe und Chemikalien	57	
3.15. Herstellung von wasserfreiem Ammoniak	59	

7/2 Auszug – Delegierte Verordnung (EU) 2022/1214 der Kommission vom 9. März 2022 zur Änderung der delegierten Verordnung (EU) 2021/2139 in Bezug auf Wirtschaftstätigkeiten in bestimmten Energiesektoren und der delegierten Verordnung (EU) 2021/2178 in Bezug auf besondere Offenlegungspflichten für diese Wirtschaftstätigkeiten

Stand: 01.02.2023

3.16. Herstellung von Salpetersäure	60
3.17. Herstellung von Kunststoffen in Primärformen	61
4. Energie	62
4.1. Stromerzeugung mittels Fotovoltaik-Technologie	62
4.2. Stromerzeugung mittels der Technologie der Solarenergiekonzentration (CSP)	63
4.3. Stromerzeugung aus Windkraft	63
4.4. Stromerzeugung mittels Meeresenergie-technologie	64
4.5. Stromerzeugung aus Wasserkraft	65
4.6. Stromerzeugung aus geothermischer Energie	68
4.7. Stromerzeugung aus erneuerbaren nichtfossilen gasförmigen und flüssigen Brennstoffen	69
4.8. Stromerzeugung aus Bioenergie	70
4.9. Übertragung und Verteilung von Elektrizität	72
4.10. Speicherung von Strom	75
4.11. Speicherung von Wärmeenergie	76
4.12. Speicherung von Wasserstoff	77
4.13. Herstellung von Biogas und Biokraftstoffen für den Verkehr und von flüssigen Biobrennstoffen	77
4.14. Fernleitungs- und Verteilernetze für erneuerbare und CO ₂ -arme Gase	79
4.15. Fernwärme-/Fernkälteverteilung	79
4.16. Installation und Betrieb elektrischer Wärmepumpen	80
4.17. Kraft-Wärme/Kälte-Kopplung mit Solarenergie	81
4.18. Kraft-Wärme/Kälte-Kopplung mit geothermischer Energie	82
4.19. Kraft-Wärme/Kälte-Kopplung mit erneuerbaren nichtfossilen gasförmigen und flüssigen Brennstoffen	83
4.20. Kraft-Wärme/Kälte-Kopplung mit Bioenergie	84
4.21. Erzeugung von Wärme/Kälte aus Solarthermie	85
4.22. Erzeugung von Wärme/Kälte aus geothermischer Energie	86
4.23. Erzeugung von Wärme/Kälte aus erneuerbaren nichtfossilen gasförmigen und flüssigen Brennstoffen	87
4.24. Erzeugung von Wärme/Kälte aus Bioenergie	88
4.25. Erzeugung von Wärme/Kälte aus Abwärme	89

- 5. Wasserversorgung, Abwasser- und Abfallentsorgung und Beseitigung von Umweltverschmutzungen** 90
 - 5.1. Bau, Erweiterung und Betrieb von Systemen der Wassergewinnung, -behandlung und -versorgung 90
 - 5.2. Erneuerung von Systemen der Wassergewinnung, -behandlung und -versorgung 91
 - 5.3. Bau, Erweiterung und Betrieb von Abwassersammel- und -behandlungssystemen 92
 - 5.4. Erneuerung von Abwassersammel- und -behandlungssystemen 93
 - 5.5. Sammlung und Beförderung von nicht gefährlichen Abfällen in an der Anfallstelle getrennten Fraktionen 95
 - 5.6. Anaerobe Vergärung von Klärschlamm 95
 - 5.7. Anaerobe Vergärung von Bioabfällen 96
 - 5.8. Kompostierung von Bioabfällen 97
 - 5.9. Materialrückgewinnung aus nicht gefährlichen Abfällen 98
 - 5.10. Abscheidung und Nutzung von Deponiegas 99
 - 5.11. Transport von CO₂ 100
 - 5.12. Unterirdische dauerhafte geologische Speicherung von CO₂ 100
- 6. Verkehr** 101
 - 6.1. Personenbeförderung im Eisenbahnfernverkehr 101
 - 6.2. Güterbeförderung im Eisenbahnverkehr 102
 - 6.3. Personenbeförderung im Orts- und Nahverkehr, Personenkraftverkehr 103
 - 6.4. Betrieb von Vorrichtungen zur persönlichen Mobilität, Radverkehrslogistik 104
 - 6.5. Beförderung mit Motorrädern, Personenkraftwagen und leichten Nutzfahrzeugen 105
 - 6.6. Güterbeförderung im Straßenverkehr 107
 - 6.7. Personenbeförderung in der Binnenschifffahrt 108
 - 6.8. Güterbeförderung in der Binnenschifffahrt 109
 - 6.9. Nachrüstung von Schiffen für die Personen- und Güterbeförderung in der Binnenschifffahrt 110
 - 6.10. Güterbeförderung in der See- und Küstenschifffahrt, Schiffe für den Hafenbetrieb und Hilfstätigkeiten 111
 - 6.11. Personenbeförderung in der See- und Küstenschifffahrt 114
 - 6.12. Nachrüstung von Schiffen für die Personen- und Güterbeförderung in der See- und Küstenschifffahrt 116
 - 6.13. Infrastruktur für persönliche Mobilität, Radverkehrslogistik 117
 - 6.14. Schienenverkehrsinfrastruktur 119

6.15. Infrastruktur für einen CO ₂ -armen Straßenverkehr und öffentlichen Verkehr	120
6.16. Infrastruktur für eine CO ₂ -arme Schifffahrt	121
6.17. CO ₂ -arme Flughafeninfrastruktur	123
7. Baugewerbe und Immobilien	124
7.1. Neubau	124
7.2. Renovierung bestehender Gebäude	126
7.3. Installation, Wartung und Reparatur von energieeffizienten Geräten	128
7.4. Installation, Wartung und Reparatur von Ladestationen für Elektrofahrzeuge in Gebäuden (und auf zu Gebäuden gehörenden Parkplätzen)	129
7.5. Installation, Wartung und Reparatur von Geräten für die Messung, Regelung und Steuerung der Gesamtenergieeffizienz von Gebäuden	130
7.6. Installation, Wartung und Reparatur von Technologien für erneuerbare Energien	131
7.7. Erwerb von und Eigentum an Gebäuden	132
8. Information und Kommunikation	132
8.1. Datenverarbeitung, Hosting und damit verbundene Tätigkeiten	132
8.2. Datenbasierte Lösungen zur Verringerung der Treibhausgasemissionen	134
9. Erbringung von freiberuflichen, wissenschaftlichen und technischen Dienstleistungen	135
9.1. Marktnahe Forschung, Entwicklung und Innovation	135
9.2. Forschung, Entwicklung und Innovation im Bereich der direkten CO ₂ -Abscheidung aus der Luft	137
9.3. Freiberufliche Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Gesamtenergieeffizienz von Gebäuden	138
Anlage A: Auf die Vermeidung erheblicher Beeinträchtigungen ausgerichtete allgemeine Kriterien für die Anpassung an den Klimawandel	140 
Anlage B: Auf die Vermeidung erheblicher Beeinträchtigungen ausgerichtete allgemeine Kriterien für die nachhaltige Nutzung und den Schutz von Wasser- und Meeresressourcen	142 
Anlage C: Auf die Vermeidung erheblicher Beeinträchtigungen ausgerichtete allgemeine Kriterien für die Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung in Bezug auf die Verwendung und das Vorhandensein von Chemikalien	143 
Anlage D: Auf die Vermeidung erheblicher Beeinträchtigungen ausgerichtete allgemeine Kriterien für den Schutz und die Wiederherstellung der Biodiversität und der Ökosysteme	144 
Anlage E: Technische Spezifikationen für sanitärtechnische Geräte	145

Stand: 01.02.2023

3.5. Herstellung von energieeffizienten Gebäudeausrüstungen

Beschreibung der Tätigkeit

Herstellung von energieeffizienten Gebäudeausrüstungen.



⁽¹⁾ Richtlinie 2006/66/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 6. September 2006 über Batterien und Akkumulatoren sowie Altbatterien und Alttakkumulatoren und zur Aufhebung der Richtlinie 91/157/EWG (ABl. L 266 vom 26.9.2006, S. 1).

⁽²⁾ Richtlinie 2010/75/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. November 2010 über Industrieemissionen (integrierte Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung) (ABl. L 334 vom 17.12.2010, S. 17).

⁽³⁾ Verordnung (EG) Nr. 1907/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Dezember 2006 zur Registrierung, Bewertung, Zulassung und Beschränkung chemischer Stoffe (REACH), zur Schaffung einer Europäischen Agentur für chemische Stoffe, zur Änderung der Richtlinie 1999/45/EG und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 793/93 des Rates, der Verordnung (EG) Nr. 1488/94 der Kommission, der Richtlinie 76/769/EWG des Rates sowie der Richtlinien 91/155/EWG, 93/67/EWG, 93/105/EG und 2000/21/EG der Kommission (ABl. L 396 vom 30.12.2006, S. 1).

Die Wirtschaftstätigkeiten in dieser Kategorie können gemäß der mit der Verordnung (EG) Nr. 1893/2006 aufgestellten statistischen Systematik der Wirtschaftszweige mehreren NACE-Codes, insbesondere C.16.23, C.23.11, C.23.20, C.23.31, C.23.32, C.23.43, C.23.61, C.25.11, C.25.12, C.25.21, C.25.29, C.25.93, C.27.31, C.27.32, C.27.33, C.27.40, C.27.51, C.28.11, C.28.12, C.28.13 und C.28.14, zugeordnet werden.

Eine Wirtschaftstätigkeit in dieser Kategorie ist eine ermöglichende Tätigkeit im Sinne von Artikel 10 Absatz 1 Buchstabe i der Verordnung (EU) 2020/852, wenn sie die in diesem Abschnitt festgelegten technischen Bewertungskriterien erfüllt.

Technische Bewertungskriterien

Wesentlicher Beitrag zum Klimaschutz

Im Rahmen der Wirtschaftstätigkeit werden eines oder mehrere der folgenden Produkte und ihre wichtigsten Bestandteile hergestellt ⁽⁹⁴⁾:

- (a) Fenster mit einem U-Wert von höchstens 1,0 W/m²K;
- (b) Türen mit einem U-Wert von höchstens 1,2 W/m²K;
- (c) Außenwandssysteme mit einem U-Wert von höchstens 0,5 W/m²K;
- (d) Dachsysteme mit einem U-Wert von höchstens 0,3 W/m²K;
- (e) Wärmedämmprodukte mit einem Lambdawert von höchstens 0,06 W/mK;
- (f) Haushaltsgeräte, die gemäß der Verordnung (EU) 2017/1369 des Europäischen Parlaments und des Rates ⁽⁹⁵⁾ sowie der auf der Grundlage dieser Verordnung erlassenen delegierten Rechtsakte in die beiden höchsten Produkte enthaltenden Energieeffizienzklassen fallen;
- (g) Lichtquellen, die gemäß der Verordnung (EU) 2017/1369 des Europäischen Parlaments und des Rates sowie der auf der Grundlage dieser Verordnung erlassenen delegierten Rechtsakte in die beiden höchsten Produkte enthaltenden Energieeffizienzklassen eingestuft wurden;
- (h) Raumheizungen und Warmwasserbereitungsanlagen, die gemäß der Verordnung (EU) 2017/1369 des Europäischen Parlaments und des Rates sowie der auf der Grundlage dieser Verordnung erlassenen delegierten Rechtsakte in die beiden höchsten Produkte enthaltenden Energieeffizienzklassen eingestuft wurden;
- (i) Kälte- und Lüftungssysteme, die gemäß der Verordnung (EU) 2017/1369 des Europäischen Parlaments und des Rates sowie der auf der Grundlage dieser Verordnung erlassenen delegierten Rechtsakte in die beiden höchsten Produkte enthaltenden Energieeffizienzklassen eingestuft wurden;
- (j) Anwesenheitserfassung und Tageslichtsteuerung für Beleuchtungssysteme;
- (k) Wärmepumpen, die den technischen Bewertungskriterien in Abschnitt 4.16 dieses Anhangs entsprechen;
- (l) Fassaden- und Dachelemente mit Sonnenschutz- oder Sonnenregulierungsfunktion, einschließlich solcher, die das Pflanzenwachstum unterstützen;
- (m) energieeffiziente Systeme für die Gebäudeautomatisierung und -steuerung für Wohn- und Nichtwohngebäude;
- (n) zonierte Thermostate und Geräte für die intelligente Überwachung der wichtigsten Strom- oder Wärmelasten in Wohngebäuden sowie Sensorgeräte;
- (o) Produkte für Wärmemessung und Thermostatregelung in Haushalten, die an Fernwärmesysteme angeschlossen sind, für Wohneinheiten, die an Zentralheizungen für ein ganzes Gebäude angeschlossen sind, und für Zentralheizungsanlagen;
- (p) Fernwärmetauscher und -übergabestationen, die sich für die Fernwärme-/Fernkälteverteilung gemäß Abschnitt 4.15 dieses Anhangs eignen;
- (q) Produkte für die intelligente Überwachung und Regulierung von Heizungsanlagen, sowie Sensorgeräte.

Vermeidung erheblicher Beeinträchtigungen

- | | |
|---------------------------------|---|
| 2) Anpassung an den Klimawandel | Die Tätigkeit erfüllt die Kriterien in Anlage A zu diesem Anhang. |
|---------------------------------|---|

⁽⁹⁴⁾ Soweit erforderlich wird der Wärmedurchgangskoeffizient (U-Wert) gemäß den geltenden Normen berechnet, z. B. gemäß EN ISO 10077-1:2017 (Fenster und Türen), EN ISO 12631:2017 (Vorhangfassaden) und EN ISO 6946: 2017 (sonstige Bauteilkomponenten und Bauteile).

⁽⁹⁵⁾ Verordnung (EU) 2017/1369 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 4. Juli 2017 zur Festlegung eines Rahmens für die Energieverbrauchskennzeichnung und zur Aufhebung der Richtlinie 2010/30/EU (ABL L 198 vom 28.7.2017, S. 1).



3) Nachhaltige Nutzung und Schutz von Wasser- und Meeresressourcen	Die Tätigkeit erfüllt die Kriterien in Anlage B zu diesem Anhang.
4) Übergang zu einer Kreislaufwirtschaft	Die Tätigkeit beinhaltet die Bewertung der Verfügbarkeit und falls möglich die Anwendung von Verfahren, die Folgendes unterstützen: (a) Wiederverwendung und Verwendung von Sekundärrohstoffen und wiederverwendeten Komponenten in den hergestellten Produkten; (b) Design für hohe Haltbarkeit, Recyclingfähigkeit, leichte Demontage und Anpassungsfähigkeit der hergestellten Produkte; (c) Abfallbewirtschaftung, bei der im Herstellungsprozess dem Recycling Vorrang vor der Entsorgung eingeräumt wird; (d) Informationen über bedenkliche Stoffe und Rückverfolgbarkeit dieser Stoffe während des gesamten Lebenszyklus der hergestellten Produkte.
5) Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung	Die Tätigkeit erfüllt die Kriterien in Anlage C zu diesem Anhang.
6) Schutz und Wiederherstellung der Biodiversität und der Ökosysteme	Die Tätigkeit erfüllt die Kriterien in Anlage D zu diesem Anhang.

3.6. Herstellung anderer CO₂-armer Technologien

Beschreibung der Tätigkeit

Herstellung von Technologien, die auf eine erhebliche Verringerung der Treibhausgasemissionen in anderen Wirtschaftssektoren abzielen, sofern diese Technologien nicht unter die Abschnitte 3.1 bis 3.5 dieses Anhangs fallen.

Die Wirtschaftstätigkeiten in dieser Kategorie können gemäß der mit der Verordnung (EG) Nr. 1893/2006 aufgestellten statistischen Systematik der Wirtschaftszweige mehreren NACE-Codes, insbesondere C.22, C.25, C.26, C.27 und C.28, zugeordnet werden.

Eine Wirtschaftstätigkeit in dieser Kategorie ist eine ermöglichende Tätigkeit im Sinne von Artikel 10 Absatz 1 Buchstabe i der Verordnung (EU) 2020/852, wenn sie die in diesem Abschnitt festgelegten technischen Bewertungskriterien erfüllt.

Technische Bewertungskriterien

Wesentlicher Beitrag zum Klimaschutz

Im Rahmen der Wirtschaftstätigkeit werden Technologien hergestellt, die auf erhebliche Einsparungen an Lebenszyklus-THG-Emissionen abzielen und diese im Vergleich zu der am Markt verfügbaren leistungsfähigsten alternativen Technologie oder Lösung bzw. zu dem am Markt verfügbaren leistungsfähigsten alternativen Produkt nachweisbar erreichen.

Die Einsparungen an Lebenszyklus-THG-Emissionen werden anhand der Empfehlung 2013/179/EU der Kommission ⁽⁷⁶⁾ oder alternativ gemäß ISO 14067:2018 ⁽⁷⁷⁾ oder ISO 14064-1:2018 ⁽⁷⁸⁾ berechnet.

Die quantifizierten Einsparungen an Lebenszyklus-THG-Emissionen werden von einem unabhängigen Dritten überprüft.

⁽⁷⁶⁾ Empfehlung 2013/179/EU der Kommission vom 9. April 2013 für die Anwendung gemeinsamer Methoden zur Messung und Offenlegung der Umweltleistung von Produkten und Organisationen (ABl. L 124 vom 4.5.2013, S. 1).

⁽⁷⁷⁾ ISO 14067:2018, Treibhausgase – Carbon Footprint von Produkten – Anforderungen an und Leitlinien für Quantifizierung (Version vom 4.6.2021): <https://www.iso.org/standard/71206.html>.

⁽⁷⁸⁾ ISO 14064-1:2018, Treibhausgase – Teil 1: Spezifikation mit Anleitung zur quantitativen Bestimmung und Berichterstattung von Treibhausgasemissionen und Entzug von Treibhausgasen auf Organisationsebene (Version vom 4.6.2021): <https://www.iso.org/standard/66453.html>.

Anlage A

KLASSIFIKATION VON KLIMAGEFAHREN ⁽¹⁾

	Temperatur	Wind	Wasser	Feststoffe
Chronisch	Temperaturänderung (Luft, Süßwasser, Meerwasser)	Änderung der Windverhältnisse	Änderung der Niederschlagsmuster und -arten (Regen, Hagel, Schnee/Eis)	Küstenerosion
	Hitzestress		Variabilität von Niederschlägen oder der Hydrologie	Bodendegradierung
	Temperaturvariabilität		Versauerung der Ozeane	Bodenerosion
	Abtauen von Permafrost		Salzwasserintrusion	Solifluktion
			Anstieg des Meeresspiegels	
			Wasserknappheit	
Akut	Hitzewelle	Zyklon, Hurrikan, Taifun	Dürre	Lawine
	Kältewelle/Frost	Sturm (einschließlich Schnee-, Staub- und Sandstürme)	Starke Niederschläge (Regen, Hagel, Schnee/Eis)	Erdrutsch
	Wald- und Flächenbrände	Tornado	Hochwasser (Küsten-, Flusshochwasser, pluviales Hochwasser, Grundhochwasser)	Bodenabsenkung
			Überlaufen von Gletscherseen	

⁽¹⁾ Die Liste der Klimagefahren in dieser Tabelle ist nicht erschöpfend und stellt nur eine indikative Liste der am weitesten verbreiteten Gefahren dar, die in der Klimarisiko- und Vulnerabilitätsbewertung mindestens zu berücksichtigen sind.

Stand: 01.02.2023

AUSZUG

I

(Veröffentlichungsbedürftige Rechtsakte)

VERORDNUNG (EG) Nr. 1893/2006 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES

vom 20. Dezember 2006

zur Aufstellung der statistischen Systematik der Wirtschaftszweige NACE Revision 2 und zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates sowie einiger Verordnungen der EG über bestimmte Bereiche der Statistik

(Text von Bedeutung für den EWR)

DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DER RAT DER EUROPÄISCHEN UNION –

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere auf Artikel 285 Absatz 1,

auf Vorschlag der Kommission,

nach Stellungnahme der Europäischen Zentralbank⁽¹⁾,gemäß dem Verfahren des Artikels 251 des Vertrags⁽²⁾,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) Mit der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates⁽³⁾ wurde die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft (im Folgenden als „NACE Rev. 1“ oder „NACE Rev. 1.1“ bezeichnet) aufgestellt.
- (2) Um der technischen Entwicklung und den strukturellen Veränderungen der Wirtschaft Rechnung zu tragen, sollte eine aktuelle Klassifikation mit der Bezeichnung NACE Revision 2 (im Folgenden als „NACE Rev. 2“ bezeichnet) aufgestellt werden.
- (3) Eine auf dem neuesten Stand befindliche Klassifikation wie die NACE Rev. 2 ist für die fortdauernden Bemühungen der Kommission, die Erstellung der Gemeinschaftsstatistiken zu modernisieren, von zentraler Bedeutung; sie wird voraussichtlich durch besser vergleichbare und sachdienlichere Daten zu einer besseren Wirtschaftspolitik auf gemeinschaftlicher und nationaler Ebene beitragen.
- (4) Der Binnenmarkt bedarf für sein Funktionieren statistischer Normen, die für die Erhebung, Übermittlung und Veröffentlichung nationaler und gemeinschaftlicher Statistiken gelten, so dass Unternehmen, Finanzinstitute, Regierungen und alle anderen Binnenmarktteilnehmer Zugang zu zuverlässigen und vergleichbaren statistischen Daten haben können. Hierfür ist es unabdingbar, dass die einzelnen Kategorien der Klassifikation der Wirtschaftszweige in der

Gemeinschaft in allen Mitgliedstaaten einheitlich interpretiert werden.

- (5) Die Unternehmen benötigen zuverlässige und vergleichbare Statistiken, um ihre Wettbewerbsfähigkeit beurteilen zu können, und solche Statistiken helfen den Gemeinschaftsorganen bei der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen.
- (6) Die Aufstellung einer überarbeiteten gemeinsamen statistischen Klassifikation der Wirtschaftszweige verpflichtet die Mitgliedstaaten nicht zur Erhebung, Veröffentlichung oder Bereitstellung von Daten. Nur wenn die von den Mitgliedstaaten verwendeten Wirtschaftszweigklassifikationen mit der Gemeinschaftsklassifikation verknüpft sind, ist es möglich, integrierte Informationen so zuverlässig, schnell, flexibel und so tief gegliedert bereit zu stellen, wie es für die Steuerung des Binnenmarktes erforderlich ist.
- (7) Die Mitgliedstaaten sollten in die Lage versetzt werden, zur Berücksichtigung nationaler Bedürfnisse in ihren nationalen Klassifikationen zusätzliche Kategorien einzuführen, die sich auf die statistische Klassifikation der Wirtschaftszweige in der Gemeinschaft stützen.
- (8) Für die internationale Vergleichbarkeit von Wirtschaftsstatistiken ist es erforderlich, dass die Mitgliedstaaten und die Gemeinschaftsorgane Wirtschaftszweigklassifikationen verwenden, die unmittelbar mit der International Standard Industrial Classification of all economic activities (ISIC) Rev. 4 (Internationale Systematik der Wirtschaftszweige (ISIC) Rev. 4) verknüpft sind, die von der Statistischen Kommission der Vereinten Nationen angenommen worden ist.
- (9) Der Einsatz der Wirtschaftszweigklassifikationen in der Gemeinschaft erfordert es, dass die Kommission vom dem durch den Beschluss 89/382/EWG, Euratom des Rates⁽⁴⁾ eingesetzten Ausschuss für das statistische Programm unterstützt wird; dies gilt insbesondere für die Prüfung von Problemen, die sich aus der Umsetzung der NACE Rev. 2 ergeben, den vollständig koordinierten Übergang von der NACE Rev. 1 zur NACE Rev. 2 sowie die Ausarbeitung künftiger Änderungen der NACE Rev. 2.

⁽¹⁾ ABL C 79 vom 1.4.2006, S. 31.⁽²⁾ Stellungnahme des Europäischen Parlaments vom 12. Oktober 2006 (noch nicht im Amtsblatt veröffentlicht) und Beschluss des Rates vom 19. Dezember 2006.⁽³⁾ ABL L 293 vom 24.10.1990, S. 1. Zuletzt geändert durch die Verordnung (EG) Nr. 1882/2003 des Europäischen Parlaments und des Rates (ABL L 284 vom 31.10.2003, S. 1).⁽⁴⁾ ABL L 181 vom 28.6.1989, S. 47.

ANHANG I
NACE REV. 2

Abteilung	Gruppe	Klasse	a. n. g.: anderweitig nicht genannt	*Teil von ISIC Rev. 4		
01	01.1	ABSCHNITT A — LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT, FISCHEREI				
		Landwirtschaft, Jagd und damit verbundene Tätigkeiten				
		Anbau einjähriger Pflanzen				
			01.11	Anbau von Getreide (ohne Reis), Hülsenfrüchten und Ölsaaten	0111	
			01.12	Anbau von Reis	0112	
			01.13	Anbau von Gemüse und Melonen sowie Wurzeln und Knollen	0113	
			01.14	Anbau von Zuckerrohr	0114	
			01.15	Anbau von Tabak	0115	
			01.16	Anbau von Faserpflanzen	0116	
			01.19	Anbau von sonstigen einjährigen Pflanzen	0119	
			01.2	Anbau mehrjähriger Pflanzen		
				01.21	Anbau von Wein- und Tafeltrauben	0121
				01.22	Anbau von tropischen und subtropischen Früchten	0122
				01.23	Anbau von Zitrusfrüchten	0123
				01.24	Anbau von Kern- und Steinobst	0124
				01.25	Anbau von sonstigem Obst und Nüssen	0125
				01.26	Anbau von ölhaltigen Früchten	0126
				01.27	Anbau von Pflanzen zur Herstellung von Getränken	0127
				01.28	Anbau von Gewürzpflanzen, Pflanzen für aromatische, narkotische und pharmazeutische Zwecke	0128
				01.29	Anbau sonstiger mehrjähriger Pflanzen	0129
			01.3	Betrieb von Baumschulen, sowie Anbau von Pflanzen zu Vermehrungszwecken		
				01.30	Betrieb von Baumschulen, sowie Anbau von Pflanzen zu Vermehrungszwecken	0130
			01.4	Tierhaltung		
				01.41	Haltung von Milchkühen	0141*
				01.42	Haltung von anderen Rindern	0141*
				01.43	Haltung von Pferden und Eseln	0142
				01.44	Haltung von Kamelen	0143
				01.45	Haltung von Schafen und Ziegen	0144
				01.46	Haltung von Schweinen	0145
				01.47	Haltung von Geflügel	0146
				01.49	Sonstige Tierhaltung	0149
			01.5	Gemischte Landwirtschaft		
				01.50	Gemischte Landwirtschaft	0150
	01.6	Erbringung von landwirtschaftlichen Dienstleistungen				
		01.61	Erbringung von landwirtschaftlichen Dienstleistungen für den Pflanzenbau	0161		
		01.62	Erbringung von landwirtschaftlichen Dienstleistungen für die Tierhaltung	0162		
		01.63	Nach der Ernte anfallende Tätigkeiten in der pflanzlichen Erzeugung	0163		
		01.64	Saatgutaufbereitung	0164		
	01.7	Jagd, Fallenstellerei und damit verbundene Tätigkeiten				
		01.70	Jagd, Fallenstellerei und damit verbundene Tätigkeiten	0170		
02	02.1	Forstwirtschaft und Holzeinschlag				
		Forstwirtschaft				
		02.10	Forstwirtschaft	0210		
	02.2	Holzeinschlag				
		02.20	Holzeinschlag	0220		
	02.3	Sammeln von wildwachsenden Produkten (ohne Holz)				
02.30		Sammeln von wildwachsenden Produkten (ohne Holz)	0230			

Stand: 01.02.2023

a. n. g.: anderweitig nicht genannt				*Teil von
Abteilung	Gruppe	Klasse		ISIC Rev. 4
03	02.4		Erbringung von Dienstleistungen für Forstwirtschaft und Holzeinschlag	
		02.40	Erbringung von Dienstleistungen für Forstwirtschaft und Holzeinschlag	0240
	03.1		Fischerei und Aquakultur	
			Fischerei	
		03.11	Meeresfischerei	0311
		03.12	Süßwasserfischerei	0312
	03.2		Aquakultur	
		03.21	Meeresaquakultur	0321
		03.22	Süßwasseraquakultur	0322
	05		ABSCHNITT B — BERGBAU UND GEWINNUNG VON STEINEN UND ERDEN	
		Kohlenbergbau		
05.1			Steinkohlenbergbau	
		05.10	Steinkohlenbergbau	0510
05.2			Braunkohlenbergbau	
	05.20	Braunkohlenbergbau	0520	
06		Gewinnung von Erdöl und Erdgas		
	06.1		Gewinnung von Erdöl	
		06.10	Gewinnung von Erdöl	0610
07	06.2		Gewinnung von Erdgas	
		06.20	Gewinnung von Erdgas	0620
		Erzbergbau		
	07.1		Eisenerzbergbau	
		07.10	Eisenerzbergbau	0710
08	07.2		NE-Metallerzbergbau	
		07.21	Bergbau auf Uran- und Thoriumerze	0721
	07.29	Sonstiger NE-Metallerzbergbau	0729	
	08.1		Gewinnung von Steinen und Erden, sonstiger Bergbau	
			Gewinnung von Naturwerksteinen, Kies, Sand, Ton und Kaolin	
		08.11	Gewinnung von Naturwerksteinen und Natursteinen, Kalk- und Gipsstein, Kreide und Schiefer	0810*
		08.12	Gewinnung von Kies, Sand, Ton und Kaolin	0810*
08.9			Sonstiger Bergbau; Gewinnung von Steinen und Erden a. n. g.	
		08.91	Bergbau auf chemische und Düngemittelminerale	0891
	08.92	Torfgewinnung	0892	
	08.93	Gewinnung von Salz	0893	
09	08.99	Gewinnung von Steinen und Erden a. n. g.	0899	
		Erbringung von Dienstleistungen für den Bergbau und für die Gewinnung von Steinen und Erden		
	09.1		Erbringung von Dienstleistungen für die Gewinnung von Erdöl und Erdgas	
		09.10	Erbringung von Dienstleistungen für die Gewinnung von Erdöl und Erdgas	0910
	09.9		Erbringung von Dienstleistungen für den sonstigen Bergbau und die Gewinnung von Steinen und Erden	
09.90		Erbringung von Dienstleistungen für den sonstigen Bergbau und die Gewinnung von Steinen und Erden	0990	
10		ABSCHNITT C — VERARBEITENDES GEWERBE/HERSTELLUNG VON WAREN		
		Herstellung von Nahrungs- und Futtermitteln		
	10.1		Schlachten und Fleischverarbeitung	
		10.11	Schlachten (ohne Schlachten von Geflügel)	1010*
		10.12	Schlachten von Geflügel	1010*
	10.2	10.13	Fleischverarbeitung	1010*
			Fischverarbeitung	
		10.20	Fischverarbeitung	1020
	10.3		Obst- und Gemüseverarbeitung	
		10.31	Kartoffelverarbeitung	1030*
		10.32	Herstellung von Frucht- und Gemüsesäften	1030*

Stand: 01.02.2023

Abteilung	Gruppe	Klasse	a. n. g.: anderweitig nicht genannt	
				*Teil von ISIC Rev. 4
11	10.4	10.39	Sonstige Verarbeitung von Obst und Gemüse	1030*
			Herstellung von pflanzlichen und tierischen Ölen und Fetten	
	10.5	10.41	Herstellung von Ölen und Fetten (ohne Margarine u. ä. Nahrungsfette)	1040*
		10.42	Herstellung von Margarine u. ä. Nahrungsfetten	1040*
	10.6		Milchverarbeitung	
		10.51	Milchverarbeitung (ohne Herstellung von Speiseeis)	1050*
	10.7	10.52	Herstellung von Speiseeis	1050*
			Mahl- und Schälmaschinen, Herstellung von Stärke und Stärkeerzeugnissen	
	10.8	10.61	Mahl- und Schälmaschinen	1061
		10.62	Herstellung von Stärke und Stärkeerzeugnissen	1062
	10.9		Herstellung von Back- und Teigwaren	
		10.71	Herstellung von Backwaren (ohne Dauerbackwaren)	1071*
	10.9	10.72	Herstellung von Dauerbackwaren	1071*
		10.73	Herstellung von Teigwaren	1074
	10.9		Herstellung von sonstigen Nahrungsmitteln	
		10.81	Herstellung von Zucker	1072
	10.9	10.82	Herstellung von Süßwaren (ohne Dauerbackwaren)	1073
		10.83	Verarbeitung von Kaffee und Tee, Herstellung von Kaffee-Ersatz	1079*
	10.9	10.84	Herstellung von Würzmitteln und Soßen	1079*
		10.85	Herstellung von Fertiggerichten	1075
	10.9	10.86	Herstellung von homogenisierten und diätetischen Nahrungsmitteln	1079*
		10.89	Herstellung von sonstigen Nahrungsmitteln a. n. g.	1079*
	10.9		Herstellung von Futtermitteln	
		10.91	Herstellung von Futtermitteln für Nutztiere	1080*
	10.9	10.92	Herstellung von Futtermitteln für sonstige Tiere	1080*
			Getränkeherstellung	
	11.0		Getränkeherstellung	
		11.01	Herstellung von Spirituosen	1101
	11.0	11.02	Herstellung von Traubenwein	1102*
		11.03	Herstellung von Apfelwein und anderen Fruchtweinen	1102*
	11.0	11.04	Herstellung von Wermutwein und sonstigen aromatisierten Weinen	1102*
		11.05	Herstellung von Bier	1103*
	11.0	11.06	Herstellung von Malz	1103*
		11.07	Herstellung von Erfrischungsgetränken; Gewinnung natürlicher Mineralwässer	1104
	12		Tabakverarbeitung	
		12.0	Tabakverarbeitung	
	13	12.00	Tabakverarbeitung	1200
			Herstellung von Textilien	
	13.1	13.1	Spinnstoffaufbereitung und Spinnerei	
		13.10	Spinnstoffaufbereitung und Spinnerei	1311
13.2		Weberei		
	13.20	Weberei	1312	
13.3		Veredlung von Textilien und Bekleidung		
	13.30	Veredlung von Textilien und Bekleidung	1313	
13.9		Herstellung von sonstigen Textilwaren		
	13.91	Herstellung von gewirktem und gestricktem Stoff	1391	
13.9	13.92	Herstellung von konfektionierten Textilwaren (ohne Bekleidung)	1392	
	13.93	Herstellung von Teppichen	1393	
13.9	13.94	Herstellung von Seilerwaren	1394	

Stand: 01.02.2023

Abteilung	Gruppe	Klasse	a. n. g.: anderweitig nicht genannt	*Teil von		
				ISIC Rev. 4		
14		13.95	Herstellung von Vliesstoff und Erzeugnissen daraus (ohne Bekleidung)	1399*		
		13.96	Herstellung von technischen Textilien	1399*		
		13.99	Herstellung von sonstigen Textilwaren a. n. g.	1399*		
	14.1			Herstellung von Bekleidung		
				Herstellung von Bekleidung (ohne Pelzbekleidung)		
		14.11	Herstellung von Lederbekleidung	1410*		
		14.12	Herstellung von Arbeits- und Berufsbekleidung	1410*		
		14.13	Herstellung von sonstiger Oberbekleidung	1410*		
		14.14	Herstellung von Wäsche	1410*		
		14.19	Herstellung von sonstiger Bekleidung und Bekleidungszubehör a. n. g.	1410*		
		14.2			Herstellung von Pelzwaren	
			14.20	Herstellung von Pelzwaren	1420	
		14.3			Herstellung von Bekleidung aus gewirktem und gestricktem Stoff	
			14.31	Herstellung von Strumpfwaren	1430*	
14.39	Herstellung von sonstiger Bekleidung aus gewirktem und gestricktem Stoff		1430*			
15	15.1		Herstellung von Leder, Lederwaren und Schuhen			
			Herstellung von Leder und Lederwaren (ohne Herstellung von Lederbekleidung)			
		15.11	Herstellung von Leder und Lederfaserstoff; Zurichtung und Färben von Fellen	1511		
	15.2	15.12	Lederverarbeitung (ohne Herstellung von Lederbekleidung)	1512		
		Herstellung von Schuhen				
16	16.2	15.20	Herstellung von Schuhen	1520		
			Herstellung von Holz-, Flecht-, Korb- und Korbwaren (ohne Möbel)			
	16.1			Säge-, Hobel- und Holzimprägnierwerke		
		16.10	Säge-, Hobel- und Holzimprägnierwerke	1610		
	16.2			Herstellung von sonstigen Holz-, Korb-, Flecht- und Korbwaren (ohne Möbel)		
		16.21	Herstellung von Furnier-, Sperrholz-, Holzfaser- und Holzspanplatten	1621		
		16.22	Herstellung von Parketttafeln	1622*		
		16.23	Herstellung von sonstigen Konstruktionsteilen, Fertigteilebauteilen, Ausbauelementen und Fertigteilebauteilen aus Holz	1622*		
		16.24	Herstellung von Verpackungsmitteln, Lagerbehältern und Ladungsträgern aus Holz	1623		
		16.29	Herstellung von Holzwaren a.n.g, Korb-, Flecht- und Korbwaren (ohne Möbel)	1629		
17		17.1		Herstellung von Papier, Pappe und Waren daraus		
				Herstellung von Holz- und Zellstoff, Papier, Karton und Pappe		
	17.11		Herstellung von Holz- und Zellstoff	1701*		
	17.2	17.12	Herstellung von Papier, Karton und Pappe	1701*		
			Herstellung von Waren aus Papier, Karton und Pappe			
		17.21	Herstellung von Wellpapier und -pappe sowie von Verpackungsmitteln aus Papier, Karton und Pappe	1702		
		17.22	Herstellung von Haushalts-, Hygiene- und Toilettenartikeln aus Zellstoff, Papier und Pappe	1709*		
		17.23	Herstellung von Schreibwaren und Bürobedarf aus Papier, Karton und Pappe	1709*		
		17.24	Herstellung von Tapeten	1709*		
		17.29	Herstellung von sonstigen Waren aus Papier, Karton und Pappe	1709*		
18	18.1		Herstellung von Druckerzeugnissen; Vervielfältigung von bespielten Ton-, Bild- und Datenträgern			
			Herstellung von Druckerzeugnissen			
		18.11	Drucken von Zeitungen	1811*		
	18.2	18.12	Drucken a. n. g.	1811*		
		18.13	Druck- und Medieneinstufung	1812*		
		18.14	Binden von Druckerzeugnissen und damit verbundene Dienstleistungen	1812*		
			Vervielfältigung von bespielten Ton-, Bild- und Datenträgern			
	18.20	Vervielfältigung von bespielten Ton-, Bild- und Datenträgern	1820			

Abteilung	Gruppe	Klasse	a. n. g.: anderweitig nicht genannt	*Teil von ISIC Rev. 4
19	19.1		Kokerei und Mineralölverarbeitung	
		19.10	Kokerei	1910
	19.2		Mineralölverarbeitung	
		19.20	Mineralölverarbeitung	1920
20	20.1		Herstellung von chemischen Erzeugnissen	
			Herstellung von chemischen Grundstoffen, Düngemitteln und Stickstoffverbindungen, Kunststoffen in Primärformen und synthetischem Kautschuk in Primärformen	
		20.11	Herstellung von Industriegasen	2011*
		20.12	Herstellung von Farbstoffen und Pigmenten	2011*
		20.13	Herstellung von sonstigen anorganischen Grundstoffen und Chemikalien	2011*
		20.14	Herstellung von sonstigen organischen Grundstoffen und Chemikalien	2011*
		20.15	Herstellung von Düngemitteln und Stickstoffverbindungen	2012
		20.16	Herstellung von Kunststoffen in Primärformen	2013*
		20.17	Herstellung von synthetischem Kautschuk in Primärformen	2013*
	20.2		Herstellung von Schädlingsbekämpfungsmitteln, Pflanzenschutz- und Desinfektionsmitteln	
		20.20	Herstellung von Schädlingsbekämpfungsmitteln, Pflanzenschutz- und Desinfektionsmitteln	2021
	20.3		Herstellung von Anstrichmitteln, Druckfarben und Kitt	
		20.30	Herstellung von Anstrichmitteln, Druckfarben und Kitt	2022
	20.4		Herstellung von Seifen, Wasch-, Reinigungs- und Körperpflegemitteln sowie von Duftstoffen	
		20.41	Herstellung von Seifen, Wasch-, Reinigungs- und Poliermitteln	2023*
		20.42	Herstellung von Körperpflegemitteln und Duftstoffen	2023*
	20.5		Herstellung von sonstigen chemischen Erzeugnissen	
		20.51	Herstellung von pyrotechnischen Erzeugnissen	2029*
		20.52	Herstellung von Klebstoffen	2029*
		20.53	Herstellung von ätherischen Ölen	2029*
		20.59	Herstellung von sonstigen chemischen Erzeugnissen a. n. g.	2029*
	20.6		Herstellung von Chemiefasern	
		20.60	Herstellung von Chemiefasern	2030
21	21.1		Herstellung von pharmazeutischen Erzeugnissen	
			Herstellung von pharmazeutischen Grundstoffen	
		21.10	Herstellung von pharmazeutischen Grundstoffen	2100*
	21.2		Herstellung von pharmazeutischen Spezialitäten und sonstigen pharmazeutischen Erzeugnissen	
		21.20	Herstellung von pharmazeutischen Spezialitäten und sonstigen pharmazeutischen Erzeugnissen	2100*
22	22.1		Herstellung von Gummi- und Kunststoffwaren	
			Herstellung von Gummiwaren	
		22.11	Herstellung und Runderneuerung von Bereifungen	2211
		22.19	Herstellung von sonstigen Gummiwaren	2219
	22.2		Herstellung von Kunststoffwaren	
		22.21	Herstellung von Platten, Folien, Schläuchen und Profilen aus Kunststoffen	2220*
		22.22	Herstellung von Verpackungsmitteln aus Kunststoffen	2220*
		22.23	Herstellung von Baubedarfsartikeln aus Kunststoffen	2220*
		22.29	Herstellung von sonstigen Kunststoffwaren	2220*
23	23.1		Herstellung von Glas und Glaswaren, Keramik, Verarbeitung von Steinen und Erden	
			Herstellung von Glas und Glaswaren	
		23.11	Herstellung von Flachglas	2310*
		23.12	Veredlung und Bearbeitung von Flachglas	2310*
		23.13	Herstellung von Hohlglas	2310*
		23.14	Herstellung von Glasfasern und Waren daraus	2310*
		23.19	Herstellung, Veredlung und Bearbeitung von sonstigem Glas einschließlich technischen Glaswaren	2310*

EU Taxonomie Delegierter Rechtsakt

03/2023

AUSZUG

ENTWURF EINER MITTEILUNG DER KOMMISSION

über die Auslegung und Umsetzung bestimmter Rechtsvorschriften der EU Taxonomie delegierter Rechtsakt zum Klimaschutz zur Festlegung technischer Bewertungskriterien für Wirtschaftstätigkeiten, die wesentlich zum Klimaschutz oder zur Anpassung an den Klimawandel beitragen und anderen Umweltzielen keinen erheblichen Schaden zuführen

ABSCHNITT I – Horizontale Fragen

Fragen zu Prozess, Updates und Weiterentwicklung

1. Werden die im delegierten Rechtsakt zum Klimaschutz festgelegten technischen Prüfkriterien im Laufe der Zeit verschärft und aktualisiert?

Gemäß Artikel 19 Absatz 5 der Taxonomieverordnung muss die Kommission die TSC, in der der wesentliche Beitrag zu den Umweltzielen und der DNSH zu diesen Zielen definiert werden, regelmäßig überprüfen. Im Falle von Aktivitäten, die im delegierten Rechtsakt zum Klimaschutz als Übergangsmaßnahmen identifiziert wurden, würde die Überprüfung mindestens alle drei Jahre durchgeführt, um sicherzustellen, dass die Kriterien auf einem glaubwürdigen Übergangspfad bleiben, der mit einer klimaneutralen Wirtschaft vereinbar ist. Für die anderen Tätigkeiten ist keine Mindestdauer vorgeschrieben. Die TSC werden im Laufe der Zeit aktualisiert, um sie mit den allgemeinen politischen Zielen, technologischen Entwicklungen und der Verfügbarkeit wissenschaftlich belastbarer Beweise, die die Einführung neuer oder aktualisierter Kriterien rechtfertigen, in Einklang zu bringen.

Gemäß Artikel 20 Absatz 2 der Taxonomie-Verordnung berät die Plattform für nachhaltige Finanzen die Kommission bei der Entwicklung bei der Entwicklung zusätzlicher TSC, auch für zusätzliche Aktivitäten, und der Aktualisierung bestehender TSC.

Auf der Grundlage dieser Empfehlungen, des Kursverlaufs der EU in Bezug auf ihre Nachhaltigkeitsziele sowie anderer Rückmeldungen kann die Kommission die TSC überprüfen und gegebenenfalls die delegierten Rechtsakte zur Festlegung dieser Kriterien ändern. Infolgedessen könnte der TSC im Laufe der Zeit strenger werden.

2. Wie wird die Taxonomie weiterentwickelt – werden weitere Aktivitäten zum Klimaschutz (CCM) in den delegierten Rechtsakt zum Klimaschutz aufgenommen?

Ja, die Taxonomie wird im Laufe der Zeit weiterentwickelt. In Bezug auf den Klimaschutz (CCM) priorisiert der delegierte Rechtsakt zum Klimaschutz Wirtschaftssektoren und Aktivitäten mit dem höchsten Potenzial, einen wesentlichen Beitrag zur Verringerung der Treibhausgasemissionen zu leisten, basierend auf ihrem Anteil an den Gesamtemissionen und ihrem Emissionsminderungspotenzial.

Der für CCM definierte Anwendungsbereich wurde für die Anpassung an den Klimawandel repliziert.

Stand: 01.02.2023

2. Wie wird die Taxonomie weiterentwickelt – werden weitere Aktivitäten zum Klimaschutz (CCM) in den delegierten Rechtsakt zum Klimaschutz aufgenommen?, Forts.

Allerdings wurden nicht alle Aktivitäten, die einen wesentlichen Beitrag zu den Klimazielen leisten können, in den ersten delegierten Rechtsakt zum Klimaschutz aufgenommen. Ein ergänzender delegierter Rechtsakt zum Klimaschutz, der den delegierten Rechtsakt zum Klimaschutz ändert, wurde angenommen, um als Übergangstätigkeiten bestimmte wirtschaftliche Aktivitäten abzudecken, die bestimmte gas- und nuklearbezogene Technologien betreffen, die nicht Teil des delegierten Rechtsakts zum Klimaschutz waren.

Darüber hinaus können weitere Aktivitäten, die zu den Klimazielen beitragen, in den delegierten Rechtsakt zum Klimaschutz zum Zeitpunkt seiner künftigen Überprüfung oder der Annahme künftiger delegierter Rechtsakte aufgenommen werden, die Aktivitäten enthalten, die zu den anderen vier nicht klimabezogenen Umweltzielen beitragen.

3. Was bedeutet die Überprüfung der Einhaltung der TSC auf das Wesentliche Beitrag und das DNSH bedeuten in der Praxis?

Die Überprüfung der Einhaltung der TSC erfordert die Erhebung und Bewertung relevanter Informationen, um festzustellen, ob die wirtschaftliche Tätigkeit die in der TSC festgelegten Bedingungen erfüllt. Alle Kriterien in Bezug auf einen wesentlichen Beitrag und DNSH sowie die Artikel 18 der Taxonomieverordnung genannten sozialen Mindestgarantien müssen erfüllt sein, damit eine Aktivität als an die Taxonomie angepasst angesehen werden kann. Weitere Hinweise finden die Nutzer im Taxonomie-Benutzerhandbuch auf der Website der Kommission.

Seite

AUDfit®-HANDOUTS

- | | | |
|---|--|------|
| 1 | Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) [Schritte 1-10] – Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben | #253 |
|---|--|------|

Stand: 01.02.2023

durch

Analyse: Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

- T 8
- T 9
- T 10
- T 11
- T 12
- T 13
- T 14
- T 15

