

WP Mittelstand AG WPG | Theatinerstraße 11 | 80333 München

**Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.**

Frau WP Dr. Anja Schmitz-Herkendell
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

per E-Mail an: stellungnahmen@idw.de

Theatinerstraße 11
80333 München

FON 089 7002125

FAX 089 7002126

MAIL info@wpmi.de

WEB www.wpmi.de

VORSTAND

WPin StBin Gertrud Deffner (Vors.)

WP StB Michael Gschrei

WP StB Mark Schüttler

AUFSICHTSRAT

Prof. Dr. Hansrudi Lenz (Vors.)

REGISTERGERICHT

München HRB 267884

BEARBEITER

Mark Schüttler

IDW EPS 270 (04.2021)

Liebe Frau Dr. Schmitz-Herkendell,

wp.mi ist eine neue mittelständische Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit Sitz in München sowie Geschäftsstellen in Strasbourg, Frankreich, und Lüdenscheid in Westfalen. Mit **wp.mi** schaffen wir neue Formen mittelständischer Kooperation und sichern uns die Skalenvorteile der Großen. Wir geben der mittelstandsgerechten Abschlussprüfung eine Zukunft. Wir sind aktiv in Facharbeit und Schrifttum. **wp.mi** ist Mitglied von **wp.net** - Verband für die mittelständische Wirtschaftsprüfung e.V., München.

Zu IDW EPS 270 (04.2021) haben wir folgende Anmerkungen

1. Berufsauffassung

IDW EPS 270 erklärt (unverändert):

*„Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) legt in diesem IDW Prüfungsstandard **die** Berufsauffassung dar (...).“*

Als privatrechtlicher Verein hat das IDW hat **weder Mandat noch Monopol**, für den Berufsstand verbindliche Regeln zu erlassen oder „Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung“ „festzustellen“. Dafür fehlt schon im Ansatz jede Ermächtigungsgrundlage.

IDW-Verlautbarungen sind **weder Gewohnheitsrecht noch Richterrecht noch überhaupt irgendein Recht**. Sie sind nur **unverbindliche Auslegungsvorschläge, Anregungen oder Meinungen hinter einer „Bezahlschranke“**.

Deshalb kann das IDW nicht „die“ für den **gesamten Berufsstand allgemeingültige Berufsauffassung** darlegen (vgl. Schülke, IDW-Standards und Unternehmensrecht, Zur Geltung und Wirkung privat gesetzter Regeln, 2014, S. 57). Dies gilt erst recht, seit **wp.net** kürzlich zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit einen eigenen Rechnungslegungshinweis veröffentlicht hat (wp.net RH Fortführungsgrundsatz im HGB (Juni 2021), [hier frei abrufbar](#)).

IDW-Verlautbarungen haben **keinen höheren Rang als Fachliteratur** (siehe etwa die aktuellen Kommentierungen zu § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB von Merkt, Kleindiek und Ballwieser, sowie Henrichs/Schulze-Osterloh DStR 2018, 1731, und dazu die Replik von Mader/Seitz DStR 2018, 1933).

Wir empfehlen klarzustellen, dass das IDW *nicht die*, sondern nur *seine* Auffassung darlegt.

2. Anwendungsbereich

IDW EPS 270 n.F. führt eine **materielle Änderung zum Anwendungsbereich** herbei:

- IDW PS 270 (März 2021) gilt nur für Unternehmen
- IDW EPS 270 (April 2021) gilt **auch** für Einheiten, die keine Unternehmen sind (Tz. 1).

Die Going-Concern-Prüfung soll also künftig wohl auch für **Vereine, Stiftungen, GbR etc.** treffen. Die Fortführung der **Unternehmenstätigkeit** wird zur Fortführung der **Geschäftstätigkeit**. Begründet wird das nicht. Zu dieser Änderung ist nur der Gesetzgeber berechtigt.

§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB steht im Abschnitt „Vorschriften für alle Kaufleute“. Kaufmann ist grundsätzlich nur, wer ein Handelsgewerbe betreibt; Handelsgewerbe ist jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB). **Gewerbebetrieb ist die nach außen erkennbare, planmäßige auf Dauer angelegte selbständige auf Gewinnerzielung ausgerichtete wirtschaftliche Tätigkeit am Markt** (unter Ausschluss freiberuflicher wissenschaftlicher und künstlerischer Tätigkeiten) – **Vereine, Stiftungen und GbR tun das grundsätzlich nicht**.

Wir empfehlen, die geplante Ausweitung des Anwendungsbereiches zurückzunehmen.

3. Stichtagsgrundsatz

IDW EPS 270, Tz. 7, erklärt (unverändert):

„(...) eine Unterscheidung nach wertaufhellenden oder wertbegründenden Ereignissen, die nach dem Abschlussstichtag eintreten, ist unerheblich.“

Begründet wird das nicht, sodass das Publikum auf Vermutungen angewiesen ist (vgl. Schulze-Osterloh DStR 2007, 1006).

Die Bewertungsgrundsätze in § 252 Abs. 1 HGB stehen **gleichberechtigt** nebeneinander und entsprechen im wesentlichen Art. 6 EU-Bilanzrichtlinie (wobei dort ausdrücklich auch auf den Ansatz bezogen). Das HGB kennt keine Durchbrechung des Stichtagsgrundsatzes, auch nicht beim Grundsatz der Unternehmensfortführung. Deshalb ist die Einstellung der Unternehmenstätigkeit als wertbegründende Tatsache **zum Abschlussstichtag** zu beurteilen (**wp.net RH Fortführungsgrundsatz im HGB (Juni 2021), Tz. 21 – 24**, [hier frei abrufbar](#)) oder anders:

Going Concern ist erst dann aufzugeben, wenn die Unternehmenstätigkeit am Stichtag eingestellt ist (ähnlich Pföhler/Seidler, BB 2021, 299, 304: *„Für Zwecke der Bilanzierung gilt die Annahme der Fortführung des Unternehmens, sofern nicht zweifelsfrei feststeht, dass das Unternehmen in der absehbaren Zukunft stillgelegt wird“*).

Dass der Jahresabschluss unter Abkehr von Going Concern aufzustellen sei, wenn die Ursache erst nach dem Stichtag eingetreten ist, steht in Widerspruch zum Stichtagsgrundsatz (Staub/Kleindiek 6 Auflage 2021, § 252 Rn. 11, ähnlich Mader/Helmhagen, Kammermitteilungen Steuerberaterkammer München, Juli 2021, 16, 24: „Die vom IDW propagierte Durchbrechung des Stichtagsprinzips ist mit § 252 HGB nicht vereinbar“).

Wir empfehlen, den Stichtagsgrundsatz auch bei der Unternehmensfortführung anzuerkennen.

4. Fortführungsprognose

IDW EPS 270, Tz. 18, fordert (unverändert) eine Fortführungsprognose der gesetzlichen Vertreter. Die Anforderungen an die Fortführungsprognose wurden kürzlich anlässlich des SanInsFoG geändert.

Das überrascht, **kennt doch das HGB gar keine Fortführungsprognose**. Da der Grundsatz der Unternehmensfortführung den Stichtagsgrundsatz nicht überlagert, sondern vielmehr beide Grundsätze **gleichrangig** nebeneinander stehen, ist eine Fortführungsprognose auch **nicht erforderlich (wp.net RH Fortführungsgrundsatz im HGB (Juni 2021), Tz. 24, hier frei abrufbar)**. Da es für Ansatz und Bewertung in der Bilanz keiner Fortführungsprognose bedarf, ist die **Vorgabe von Prognosezeiträumen zwecklos** (so zu treffend Ballwieser, MüKo HGB, 4. Aufl. 2020, § 252, Rn. 10 m.w.N.; ähnlich Pföhler/Seidler BB 2021, 299, 303: „Die Festlegung von Prognosezeiträumen in der InsO hat aber gleichwohl grundsätzlich keine unmittelbaren Auswirkungen auf die Fortführungsprognose“).

Vielmehr gilt: **Entweder die Unternehmenstätigkeit ist am Stichtag eingestellt oder nicht**. Das weiß der Kaufmann bei fristgerechter Aufstellung seines Jahresabschlusses; dazu braucht er keine Fortführungsprognose.

Ein IDW-Prüfungsstandard kann die Rechtsvorschriften über die Rechnungslegung weder ändern noch überlagern, also auch nicht Kaufleute und gesetzliche Vertreter zu irgendetwas verpflichten.

Wir empfehlen, die Fortführungsprognose aufzugeben.

5. Anhangangabe

IDW EPS 270, Tz. 9, fordert (unverändert) eine **Anhangangabe zur Bestandsgefährdung**. Danach soll anzugeben sein, dass eine Bestandsgefährdung vorliegt, was dazu führte und was dagegen getan wird. Sogar im Bestätigungsvermerk in der Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers wird die Angabe beschrieben.

Das Fehlen der IDW-Angabe soll zur **Einschränkung** des Bestätigungsvermerkes führen. Eine gesetzliche Grundlage fehlt auch hier.

Es gibt zwei Möglichkeiten: Entweder es ist oder es ist nicht unter Unternehmensfortführung zu bilanzieren. Nach IDW wird die VFE-Lage auch dann noch zutreffend dargestellt, wenn die Unternehmensfortführung zwar unsicher, aber „angemessen“ ist. Erst die „unangemessene“ Unternehmensfortführung führt zum Versagungsvermerk. Wenn die VFE-Lage aber auch bei zwar unsicherer, aber angemessener Unternehmensfortführung zutreffend dargestellt wird, dann sieht die **Generalnorm des § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB keine Angabe** vor (vgl. Schüttler, WP Praxis 2018, 213, 215; Merk, in: Baumbach/Hopt, HGB, 40. Aufl. 2021, § 264, Rz. 24).

Das HGB kennt auch keine Begründungspflicht für die **Anwendung** des Grundsatzes der Unternehmensfortführung. Nur die **Abweichung** von dem gesetzlich vorgegebenen Grundsatz ist anzugeben und zu

begründen (§ 284 Abs. 2 Nr. 2; siehe auch **wp.net RH Fortführungsgrundsatz im HGB (Juni 2021)**, Tz. 30 f., [hier frei abrufbar](#)).

Das IDW kann keinen gesetzlichen Vertreter zur Angabe verpflichten, die das Gesetz nicht kennt. Also kann das Fehlen dieser Angabe auch nicht zur Einschränkung führen (vgl. statt vieler z.B. Schüttler, StuB 2019, 439).

Außerdem ist die IDW-Angabe lageberichtstypisch nach IDW PS 350. **Lageberichtstypische Angaben dürfen nicht kurzerhand in den Anhang verlagert werden** oder gar „unter die Bilanz“ (vgl. Schüttler, StuB 2019, 439, 439 f.). Wirtschaftsprüfer, Steuerberater dürften Abschlüsse bestandsgefährdeter Unternehmen sonst gar nicht mehr erstellen! Denn bei Lageberichtsangaben dürfen sie **nur beraten, nicht mehr** (vgl. BStBK, Verlautbarung der BStBK zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen, Februar 2011, Rz. 10; Schüttler, StuB 2019, 439, 440).

Selbst **innerhalb des IDW** ist die Angabe inzwischen **umstritten**:

*„Fehlt die Anhangangabe, **wäre** daher eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks **zu erwägen**.“* (IDW, Einzelfragen zur handelsrechtlichen Rechnungslegung im Jahresabschluss und Lagebericht, IDW Landes-gruppe Bayern, 3.3.2020, Folie 49).

Wir empfehlen, die IDW-Angabe zurückzunehmen.

6. Bestätigungsvermerk

Auf eine Bestandsgefährdung muss der Prüfer in seinem Bestätigungsvermerk gesondert eingehen (§ 322 Abs. 2 Satz 3 HGB).

Aktuell lautet die IDW-Formulierung:

*„Wir verweisen auf Angabe A im Anhang sowie die Angaben in Abschnitt B des Lageberichts, in denen die gesetzlichen Vertreter beschreiben, dass (...) Wie in Angabe A und Abschnitt B dargelegt, **deuten diese Ereignisse und Gegebenheiten auf das Bestehen einer wesentlichen Unsicherheit hin, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Unternehmens-tätigkeit aufwerfen kann** und die ein bestandsgefährdendes Risiko im Sinne des § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB darstellt. (...)“*

Künftig soll sie lauten:

*„Wir verweisen auf Angabe A im Anhang sowie die Angaben in Abschnitt B des Lageberichts, in denen die gesetzlichen Vertreter beschreiben, dass (...). Wie in Angabe A und Abschnitt B dargelegt, **zeigen diese Ereignisse und Gegebenheiten, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen kann** und die ein bestandsgefährdendes Risiko im Sinne des § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB darstellt. (...)“*

Eine „wesentliche Unsicherheit“ besteht, oder sie besteht nicht. Deshalb ist **„zeigen, dass“** richtig, und **„hin-deuten auf“** war falsch. ISA 570 spricht von „indicate“, das beides heißen kann. Also ein **Übersetzungsfehler des IDW**, der nun behoben wurde.

Aber das HGB kennt weder wesentliche Unsicherheit noch Ereignisse und Gegebenheiten noch bedeutsame Zweifel. Das HGB kennt nur die "Beurteilung des Fortbestandes" (§ 321 Abs. 1 Satz 2 HGB) und „Risiken, die den Fortbestand der Kapitalgesellschaft gefährden“ (§ 322 Abs. 2 Satz 3). Begriffe und Konzepte aus IAS/IFRS oder ISA oder „ISA (DE)“ oder IDW PS überlagern nicht das HGB.

Wir empfehlen, eine dem HGB entsprechende kurze adressatengerechte Formulierung.

7. **FAB: 265. Sitzung**

In seiner jüngsten Sitzung sagt der FAB des IDW, er nehme wp.net RH Fortführungsgrundsatz im HGB (Juni 2021) „zur Kenntnis“. Er sagt weiter

„dass die in IDW RS HFA 17 i.V.m. IDW PS 270 n.F. dargelegte Auslegung in Einklang steht mit der einschlägigen BGH-Rechtsprechung, den deutschen Bilanzkommentaren sowie der EU-weiten Auslegung (...) der EU-Bilanzrichtlinie, die vom deutschen Gesetzgeber in § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB umgesetzt wurde“ (IDW Life 2021, 946).

Schauen wir etwas genauer hin:

§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB ist richtlinienkonform auszulegen. Letztinstanzliche Gerichte sind verpflichtet, den **EuGH um Vorabentscheidung** zu ersuchen (Art. 267 Abs. 3 AEUV). Dies ist bislang nicht erfolgt.

Die IDW-Auslegung steht auch nicht im Einklang mit „den“ deutschen Bilanzkommentaren, wie die oben angeführten **gegenläufigen Fundstellen** belegen (1. MüKo HGB, 2. Baumbach/Hopt, 3. Staub/Kleindieck).

§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB geht zurück auf Art. 31 Abs. 1 Buchst. a in Abschn. 7 der 4. Richtlinie 78/660/EWG vom 25.7.1978. Im Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 26.8.1983 heißt es: „Die Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit ist zu unterstellen, solange von dieser Unterstellung ausgegangen werden kann“ (§ 259 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E). Der bis heute unveränderte Wortlaut „Bei der Bewertung ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen“ geht auf die Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses vom 18.11.1983 zurück. In der Begründung wird ausgeführt, dass § 252 Abs. 1 Satz 1 Nr.2 HGB dem § 259 Abs. 1 Satz 2 Nr.2 HGB-E entspreche und **nur sprachlich klarer gefasst** sei. Der Grundsatz der Unternehmensfortführung bei Bilanzaufstellung war auch damals allgemein bekannt; dass er erst durch eine Zahlungsfähigkeitsprognose gerechtfertigt werden müsste, lässt sich für die Entstehungszeit von § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB nicht belegen. **Die Materialien lassen nirgends erkennen, dass der Gesetzgeber eine Prognose wollte** (vgl. Mader/Seitz, DStR 2018, 1933, 1939).

Wir freuen uns auf die Anhörung.

Mit freundlichen Grüßen

Mark Schüttler
Wirtschaftsprüfer