



## IFRS fokussiert

### Bilanz für das Jahr 2021

Mit dieser Ausgabe unseres IFRS fokussiert-Newsletters möchten wir Ihnen einen Überblick über die neuen bzw. geänderten Standards und Interpretationen in den International Financial Reporting Standards (IFRS) geben, die erstmals für am 31. Dezember 2021 endende Geschäftsjahre anzuwenden sind.

Daneben werden die neuen bzw. geänderten Standards und Interpretationen im Überblick dargestellt, die bereits veröffentlicht wurden, aber noch nicht in Kraft getreten sind, weil Unternehmen die potenziellen Auswirkungen deren zukünftiger Anwendung im Anhang angeben müssen. Dabei haben wir den 31. Dezember 2021 als Redaktionsschluss zugrunde gelegt.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung dieser bereits verabschiedeten Standards und Interpretationen setzt für deutsche Unternehmen das erfolgreiche Durchlaufen des Endorsement-Verfahrens der EU voraus.

Die potenziellen Auswirkungen neuer bzw. geänderter Standards, die der International Accounting Standards Board (IASB) nach dem 31. Dezember 2021, aber vor dem Datum der Veröffentlichung des Jahresabschlusses herausgibt, sind ebenfalls zu berücksichtigen und im Anhang darzustellen.

Für einen umfangreicheren Einblick sowie für die Praxis relevante Einschätzungen und Hinweise zu diesen Standards und Interpretationen möchten wir auf die bereits veröffentlichten Ausgaben von „IFRS fokussiert“ sowie die englischsprachigen Ausgaben von „IFRS in Focus“ hinweisen. Diese sind kostenfrei abrufbar auf [www.iasplus.de](http://www.iasplus.de).

Unternehmen sollten die neuen Standards und Interpretationen vor dem Hintergrund ihrer individuellen Situation genau analysieren, um deren Auswirkungen auf die Rechnungslegung im Einzelfall einschätzen zu können.

## Neue bzw. geänderte Standards und Interpretationen

In den nachfolgenden Tabellen werden die neuen und geänderten Standards und Interpretationen dargestellt, die Stand 31. Dezember 2021 veröffentlicht und entweder bereits in Kraft getreten sind oder für die eine vorzeitige Anwendung für am 31. Dezember 2021 endende Geschäftsjahre grundsätzlich möglich ist. Sämtliche in den Tabellen genannten Newsletter sind auf [www.iasplus.de](http://www.iasplus.de) frei verfügbar und entsprechend verlinkt.

## Verpflichtende Anwendung zum 31. Dezember 2021

Newe bzw. geänderte Standards und Interpretationen	Verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem genannten Datum beginnen	Anwendung	Status des EU-Endorsements (Stand: 31.12.2021)	Deloitte-Newsletter
Änderungen an IFRS 16 <b>Leasingverhältnisse</b> : Auf die Coronavirus-Pandemie bezogene Mietkonzessionen	1.6.2020	Retrospektiv	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert <a href="#">Nr. 10 Mai 2020</a> IFRS in Focus <a href="#">May 2020</a>
Änderungen an IFRS 9 <b>Finanzinstrumente</b> , IAS 39 <b>Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung</b> , IFRS 7 <b>Finanzinstrumente: Angaben</b> , IFRS 4 <b>Versicherungsverträge</b> und IFRS 16: Interest Rate Benchmark Reform (Phase 2)	1.1.2021	Retrospektiv	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert <a href="#">Nr. 13 August 2020</a> IFRS in Focus <a href="#">September 2020</a>

## Änderungen an bestehenden Standards

### Änderungen an IFRS 16: Auf die Coronavirus-Pandemie bezogene Mietkonzessionen

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Juni 2020

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

Die Änderungen an IFRS 16 betreffen die bilanziellen Auswirkungen von Zugeständnissen (z.B. Stundung oder Erlass von Leasing-/Mietzahlungen), die im Rahmen der Coronavirus-Pandemie eingeräumt werden. Ziel ist es, Leasingnehmern eine Erleichterung von der Anwendung der Vorschriften zu Vertragsmodifikationen in IFRS 16 zu gewähren. Konkret erlaubt diese praktische Erleichterung Leasingnehmern, unter bestimmten Voraussetzungen auf die Prüfung einer Vertragsmodifikation im Sinne von IFRS 16 sowie die bilanzielle Abbildung einer solchen verzichten zu können.

Die Nutzung dieser praktischen Erleichterung ist jedoch an enge Voraussetzungen geknüpft, um einen missbräuchlichen Verzicht auf die Anwendung der Modifikationsvorschriften in IFRS 16 zu verhindern. Ein Leasingnehmer kann die praktische Erleichterung nur bei kumulierter Erfüllung der nachstehenden Voraussetzungen in Anspruch nehmen:

1. Die Zugeständnisse müssen als unmittelbare Folge der Coronavirus-Pandemie vereinbart worden sein.
2. Die Änderung der Leasingzahlungen darf nur zu einer Veränderung der Gegenleistung führen, die substanzial gleich oder geringer als die Gegenleistung vor Gewährung war. Eine (Netto-)Erhöhung der Gegenleistung würde somit nicht in den Anwendungsbereich der praktischen Erleichterung fallen.
3. Die Inanspruchnahme ist zeitlich begrenzt auf Zahlungen, die entsprechend der ursprünglichen vertraglichen Vereinbarung am oder vor dem 30. Juni 2021 fällig gewesen wären.
4. Die Änderungen dürfen nicht mit weiteren wesentlichen Änderungen der Bedingungen oder Vertragskonditionen einhergehen.

Der Leasingnehmer hat die Inanspruchnahme der praktischen Erleichterung im Anhang anzugeben.

Die Änderungen sind erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juni 2020 beginnen (retrospektive Anwendung).

## **Änderungen an IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 und IFRS 16: Interest Rate Benchmark Reform (Phase 2)**

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2021

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

Um mögliche Auswirkungen der Reform der Referenzzinssätze (sog. IBOR-Reform) auf die Finanzberichterstattung zu analysieren, hatte der International Accounting Standards Board (IASB) das IBOR-Projekt im Dezember 2018 in sein Standardsetzungsprogramm aufgenommen und in folgende zwei Phasen unterteilt:

- Phase 1: Fragestellungen zur Finanzberichterstattung im Zeitraum vor der Ablösung eines bestehenden Referenzzinssatzes durch einen alternativen Zinssatz
- Phase 2: Fragestellungen, die die Finanzberichterstattung im Zeitpunkt der Ablösung eines bestehenden Referenzzinssatzes durch einen alternativen Zinssatz betreffen

Die Änderungen an IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 und IFRS 16 als Ergebnis der zweiten Phase räumen insbesondere eine praktische Erleichterung in Bezug auf Änderungen ein, die durch die IBOR-Reform erforderlich sind. Daneben sollen bilanzielle Sicherungsbeziehungen (Hedge Accounting) trotz einer Ablösung des Referenzzinssatzes unter einer angepassten Dokumentation fortbestehen können.

Die vorliegenden Standardänderungen der zweiten Phase des IBOR-Projekts beschäftigen sich insbesondere mit folgenden Themenbereichen:

- Modifikationen von Finanzinstrumenten durch die IBOR-Reform,
- Hedge Accounting, sowohl in Bezug auf die Bilanzierung als auch die Dokumentation einer Sicherungsbeziehung,
- Auswirkungen der IBOR-Reform auf IFRS 4 und IFRS 16 sowie
- Angaben nach IFRS 7.

Die Änderungen sind erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2021 beginnen. Die Anwendung erfolgt grundsätzlich retrospektiv. Die Übergangsregelungen sehen außerdem eine Wiederaufnahme bestimmter zuvor beendeter Sicherungsbeziehungen vor.

## Noch nicht verpflichtende Anwendung zum 31. Dezember 2021

Die nachfolgend aufgeführten neuen und geänderten Standards und Interpretationen sind für am 31. Dezember 2021 endende Geschäftsjahre noch nicht verpflichtend anzuwenden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zwar grundsätzlich zulässig, setzt bei deutschen Unternehmen aber das EU-Endorsement der entsprechenden Standards oder Interpretationen voraus, sofern sie ihre Abschlüsse nach der IAS-Verordnung der EU aufstellen.

Gemäß IAS 8 **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler** müssen Unternehmen die möglichen Auswirkungen neuer und geänderter Standards, die veröffentlicht wurden, aber noch nicht verpflichtend anzuwenden sind, beurteilen und dies entsprechend im Anhang angeben. Diese Angabepflicht besteht unabhängig von einem bereits erfolgten EU-Endorsement.

Die nachfolgende Liste basiert auf einem Geschäftsjahresende am 31. Dezember 2021. Die potenziellen Auswirkungen neuer bzw. geänderter Standards, die der IASB nach dem 31. Dezember 2021, aber vor dem Zeitpunkt der Veröffentlichung des Abschlusses herausgibt, sind darüber hinaus ebenfalls zu berücksichtigen und zu erläutern.

Newe Standards	Verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem genannten Datum beginnen	Anwendung	Status des EU- Endorsements (Stand: 31.12.2021)	Deloitte-Newsletter
IFRS 17 Versicherungsverträge	1.1.2023	Retrospektiv, mit besonderen Übergangs- vorschriften	Übernahme erfolgt*  IFRS fokussiert Nr. 6 Juni 2017 IFRS in Focus May 2017 IFRS fokussiert Nr. 11 Juni 2020 IFRS in Focus June 2020	IFRS fokussiert Nr. 6 Juni 2017 IFRS in Focus May 2017 IFRS fokussiert Nr. 11 Juni 2020 IFRS in Focus June 2020

\*Unternehmen aus der EU wurde im Rahmen des Endorsements die Möglichkeit eingeräumt, bestimmte Vertragsgruppen von der Vorgabe zur Bildung von Jahreskohorten auszunehmen.

Änderungen an bestehenden Standards	Verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem genannten Datum beginnen	Anwendung	Status des EU-Endorsements (Stand: 31.12.2021)	Deloitte-Newsletter
Änderungen an IFRS 10 <b>Konzernabschlüsse</b> und IAS 28 <b>Anteile an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures</b> : Veräußerung oder Einbringung von Vermögenswerten zwischen einem Investor und einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture	Auf unbestimmte Zeit verschoben (zur Begründung s.u.)	Prospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	IFRS in Focus September 2014 IFRS in Focus December 2015
Änderungen an IFRS 16: Auf die Coronavirus-Pandemie bezogene Mietkonzessionen nach dem 30. Juni 2021	1.4.2021	Retrospektiv	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 8 März 2021 IFRS in Focus March 2021
Änderungen an IFRS 3 <b>Unternehmenszusammenschlüsse</b> : Verweis auf das Rahmenkonzept	1.1.2022	Prospektiv	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 8 Mai 2020 IFRS in Focus May 2020
Änderungen an IAS 16 <b>Sachanlagen</b> : Erträge vor Erreichen des betriebsbereiten Zustands	1.1.2022	Retrospektiv	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 8 Mai 2020 IFRS in Focus May 2020
Änderungen an IAS 37 <b>Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen</b> : Umfang der Erfüllungskosten bei belastenden Verträgen	1.1.2022	Prospektiv	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 8 Mai 2020 IFRS in Focus May 2020
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Zyklus 2018 - 2020	1.1.2022	Prospektiv	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 8 Mai 2020 IFRS in Focus May 2020
Änderungen an IAS 1 <b>Darstellung des Abschlusses</b> : Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig	1.1.2023	Retrospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 2 Januar 2020 IFRS fokussiert Nr. 12 Juli 2020 IFRS in Focus January 2020 IFRS in Focus July 2020
Änderungen an IAS 1 und am IFRS-Leitliniendokument 2: Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	1.1.2023	Prospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 6 Februar 2021 IFRS in Focus February 2021
Änderungen an IAS 8: Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	1.1.2023	Prospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 6 Februar 2021 IFRS in Focus February 2021
Änderungen an IAS 12 <b>Ertragsteuern</b> : Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einer einzigen Transaktion entstehen	1.1.2023	Teilweise retrospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 13 Mai 2021 IFRS in Focus May 2021
Änderungen an IFRS 17: Erstmalige Anwendung von IFRS 17 und IFRS 9 - Vergleichsinformationen	1.1.2023	Retrospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 24 Dezember 2021 IFRS in Focus December 2021

## Neue Standards

### IFRS 17: Versicherungsverträge

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2023

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

Mit der Verabschiedung von IFRS 17, der die neuen Vorschriften zur Bilanzierung von Versicherungsverträgen enthält, hat der IASB eines der am längsten dauernden Projekte auf seiner Agenda abgeschlossen. Der neue Standard ersetzt die bisherigen Vorschriften in IFRS 4.

IFRS 17 regelt die Grundsätze in Bezug auf die Identifikation, den Ansatz, die Bewertung, den Ausweis sowie die Anhangangaben für Versicherungsverträge. Ein Versicherungsvertrag ist definiert als ein Vertrag, nach dem eine Partei (der Versicherer) ein signifikantes Versicherungsrisiko von einer anderen Partei (dem Versicherungsnehmer) übernimmt, indem sie vereinbart, dem Versicherungsnehmer eine Entschädigung zu leisten, wenn ein spezifisches ungewisses zukünftiges Ereignis (das versicherte Ereignis) den Versicherungsnehmer nachteilig betrifft. Diese Regelungen sind ebenfalls auf aktive und passive Rückversicherungsverträge und Kapitalanlageverträge mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung anzuwenden, vorausgesetzt, dass ein Unternehmen auch Versicherungsverträge ausgibt.

Die Bewertungsvorschriften von IFRS 17 basieren auf einem sog. Bausteinansatz („building block approach“). Darunter stellen die erwarteten zukünftigen Zahlungen, die sich aus der Erfüllung eines Versicherungsvertrags ergeben, das zentrale Bewertungselement dar. Sowohl die Zahlungsströme als auch deren Diskontierung bilden dabei die aktuellen Verhältnisse am Berichtsstichtag ab. Zudem fließt in die Bewertung eine risikobedingte Anpassung in Bezug auf die nichtfinanziellen Risiken ein, welche gleichfalls an jedem Berichtsstichtag zu aktualisieren ist. Diese drei Bausteine bilden gemeinsam den sog. Erfüllungswert („fulfilment cash flows“, FCF).

Des Weiteren umfasst die Bewertung einer Gruppe von Versicherungsverträgen neben dem Erfüllungswert die sog. vertragliche Servicemarge („contractual service margin“, CSM). Diese bildet den noch nicht realisierten Gewinn ab und dient dazu, eine anfängliche Gewinnerfassung zu vermeiden. Die Folgebewertung der CSM hängt davon ab, ob eine direkte Überschussbeteiligung vorliegt. Ist dies der Fall, kommt der „variable fee approach“ zur Anwendung.

Außerdem räumt der Standard die Möglichkeit der Anwendung eines vereinfachten Ansatzes ein („premium allocation approach“), der insbesondere für weite Teile der Schaden- und Unfallversicherung relevant ist. Diese Vereinfachung kann in Anspruch genommen werden, wenn ein Unternehmen bei Zugang einer Gruppe von Versicherungsverträgen vernünftigerweise davon ausgehen kann, dass die Anwendung des „premium allocation approach“ zu einer Bewertung der Verbindlichkeit für zukünftigen Versicherungsschutz einer Gruppe führt, die sich nicht wesentlich von derjenigen unterscheidet, die aus dem allgemeinen Modell hervorgehen würde, oder wenn der Deckungszeitraum jedes Vertrags in der Gruppe nicht mehr als ein Jahr beträgt. Wendet ein Unternehmen den „premium allocation approach“ an, entspricht die Bewertung der Verbindlichkeit für zukünftigen Versicherungsschutz bei Zugang den erhaltenen Prämien im Zugangszeitpunkt (soweit vorhanden) abzüglich anfänglicher Zahlungen für Abschlusskosten. In den Folgeperioden werden erhaltene Prämien dem Buchwert der Verbindlichkeit zugeführt. Des Weiteren ist der Betrag abzuziehen, der in dieser Berichtsperiode für die bereitgestellte Deckung als versicherungstechnischer Umsatz erfasst wurde.

Für passive Rückversicherungsverträge enthält IFRS 17 gesonderte Regelungen.

Hinsichtlich der Darstellung zielen die Vorschriften des IFRS 17 darauf ab, den Ausweis der Umsätze aus Versicherungsverträgen mit der Darstellung anderer Umsatzarten in Bezug auf andere Standards – insbesondere IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden** – vergleichbar zu machen. Zu unterscheiden sind zum einen das versicherungstechnische Ergebnis, welches sich zusammensetzt aus dem versicherungstechnischen Umsatz und den versicherungstechnischen Aufwendungen, und zum anderen die versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen.

Der versicherungstechnische Umsatz hat die Zusage zur Deckung und andere Leistungen aus einer Gruppe von Versicherungsverträgen so abzubilden, dass die Gegenleistung wiedergespiegelt wird, die dem Unternehmen im Austausch für diese Leistungen zusteht. Er kann auf Basis der gesamten Veränderungen der Verbindlichkeiten für zukünftigen Versicherungsschutz innerhalb einer Berichtsperiode ermittelt werden, die sich auf die Leistungen beziehen, für die das Unternehmen den Erhalt einer Gegenleistung erwartet.

Die versicherungstechnischen Aufwendungen bestehen aus den eingetretenen Ansprüchen (ausgenommen Rückzahlungen von Kapitalanlagekomponenten) sowie anderen eingetretenen versicherungstechnischen Aufwendungen.

Die versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen bilden die Veränderungen des Buchwerts einer Gruppe von Versicherungsverträgen ab, welche sich aus den Auswirkungen des Zeitwerts des Geldes (Aufzinsung) sowie den Veränderungen des Zeitwerts des Geldes und den Auswirkungen der finanziellen Risiken sowie den Veränderungen der finanziellen Risiken ergeben.

Zur Vermeidung zinsbedingter Volatilität in der Gewinn- und Verlustrechnung räumt IFRS 17 ein Wahlrecht ein, die versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen, die sich aus Änderungen des Zinsniveaus ergeben, im sonstigen Ergebnis („other comprehensive income“, OCI) auszuweisen.

Daneben ergeben sich aus IFRS 17 umfangreiche Anhangangaben, die die Abschlussadressaten über Art, Umfang und Risiken von Versicherungsverträgen informieren sollen.

Im Juni 2020 hat der IASB Änderungen an IFRS 17 veröffentlicht, mit denen unter Berücksichtigung von Kosten-Nutzen-Aspekten Bedenken und Umsetzungsproblemen Rechnung getragen werden soll. Dabei werden der Erstanwendungszeitpunkt von IFRS 17 und das zeitliche Auslaufen des sog. Aufschubansatzes für die Erstanwendung von IFRS 9 auf den 1. Januar 2023 verschoben, um ausreichend Zeit für die Umsetzung der Änderungen zu schaffen.

Die wesentlichen inhaltlichen Änderungen betreffen die Bereiche

- Anwendungsbereich von IFRS 17 für bestimmte Finanzprodukte,
- Bilanzierung von Akquisitionszahlungen für erwartete Folgeverträge,
- Verteilung der vertraglichen Servicemarge bei Kapitalanlagekomponenten,
- Gewinnvereinnahmung bei gehaltenen Rückversicherungsverträgen,
- Bilanzausweis anhand von Portfolios statt Gruppen,
- Anwendungsmöglichkeiten der Risikominderungsoption,
- Anwendung von IFRS 17 in Zwischenabschlüssen und
- Übergangsvorschriften.

IFRS 17 ist somit verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zulässig, allerdings nur, wenn das Unternehmen IFRS 9 und IFRS 15 bei erstmaliger Anwendung von IFRS 17 ebenfalls anwendet oder zuvor schon angewendet hat.

Grundsätzlich ist IFRS 17 retrospektiv anzuwenden, es sei denn, dies ist nicht durchführbar. In diesem Fall hat ein Unternehmen stattdessen entweder den modifizierten retrospektiven Ansatz oder den Fair-Value-Ansatz anzuwenden. Bei Anwendung des ersten hat ein Unternehmen angemessene und belastbare Informationen zu verwenden und die Nutzung von Informationen zu maximieren, die für die Anwendung eines vollständigen retrospektiven Ansatzes verwendet worden wären, wobei aber nur Informationen zu verwenden sind, die ohne unangemessenen Kosten- oder Zeitaufwand zur Verfügung stehen. Im Rahmen des Fair-Value-Ansatzes bestimmt ein Unternehmen die CSM am Übergangszeitpunkt als Differenz zwischen dem Fair Value einer Gruppe von Versicherungsverträgen zu diesem Zeitpunkt und dem Erfüllungswert zu diesem Zeitpunkt.

## Änderungen an bestehenden Standards

### Änderungen an IFRS 10 und IAS 28: Veräußerung oder Einbringung von Vermögenswerten zwischen einem Investor und einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: auf unbestimmte Zeit verschoben

EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt

Die Änderungen an IFRS 10 und IAS 28 stellen klar, dass bei Transaktionen mit einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture das Ausmaß der Erfolgserfassung davon abhängt, ob die veräußerten oder eingebrachten Vermögenswerte einen Geschäftsbetrieb i.S.v. IFRS 3 darstellen.

Die Änderungen an IFRS 10 betreffen im Einzelnen:

- Aufnahme einer Ausnahme von der allgemeinen Vorschrift zur vollständigen Erfolgserfassung bei Verlust der Beherrschung über ein Tochterunternehmen, das keinen Geschäftsbetrieb beinhaltet, wenn der Beherrschungsverlust aufgrund einer Transaktion mit einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen eintritt, das nach der Equity-Methode bilanziert wird.
- Aufnahme neuer Leitlinien, nach denen Gewinne und Verluste aus solchen Transaktionen nur in Höhe des Anteils nicht nahestehender dritter Investoren am assoziierten Unternehmen oder Joint Venture in der Gewinn- und Verlustrechnung des Mutterunternehmens zu erfassen sind. Ebenso zu behandeln sind Gewinne und Verluste aus der Fair-Value-Bewertung von behaltenen Anteilen an Tochterunternehmen, die zu assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen geworden sind und nach der Equity-Methode bilanziert werden.

An IAS 28 wurden folgende Änderungen vorgenommen:

- Änderung der Vorschrift im Hinblick auf Gewinne und Verluste aus Transaktionen zwischen einem Unternehmen und seinem assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, sodass sich diese nunmehr auf Vermögenswerte bezieht, die keinen Geschäftsbetrieb darstellen.
- Aufnahme einer neuen Vorschrift, dass Gewinne und Verluste aus Transaktionen mit assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen im Zusammenhang mit Vermögenswerten, die einen Geschäftsbetrieb darstellen, vollständig im Abschluss des Investors zu erfassen sind.

- Aufnahme des Erfordernisses, dass ein Unternehmen überprüfen muss, ob Vermögenswerte, die in separaten Transaktionen veräußert oder eingebracht werden, einen Geschäftsbetrieb darstellen und als eine einzige Transaktion bilanziert werden sollten.

Nach Veröffentlichung der Änderungen stellte sich heraus, dass die neuen Leitlinien in IFRS 10 in Konflikt zu bereits bestehenden Regelungen in IAS 28 stehen. Nachdem der IASB sich dazu entschieden hatte, diesen Problembereich im Rahmen seines Forschungsprojekts zur Bilanzierung nach der Equity-Methode zu adressieren, wurde der Erstanwendungszeitpunkt der Änderungen an IFRS 10 und IAS 28 im Dezember 2015 auf unbestimmte Zeit verschoben. Gleichwohl bleibt eine freiwillige frühere Anwendung zulässig, die mangels EU-Endorsement allerdings nicht für deutsche Unternehmen gilt.

## **Änderungen an IFRS 16: Auf die Coronavirus-Pandemie bezogene Mietkonzessionen nach dem 30. Juni 2021**

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. April 2021

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

Die Änderungen betreffen die Verlängerung der praktischen Erleichterung, die Leasingnehmern zur bilanziellen Abbildung von Zugeständnissen im Rahmen der Coronavirus-Pandemie im Mai 2020 eingeräumt wurde.

Diese praktische Erleichterung galt bisher nur für Zahlungen, die entsprechend der ursprünglichen vertraglichen Vereinbarung am oder vor dem 30. Juni 2021 fällig gewesen wären. Der IASB weitet diesen Zeitraum nunmehr auf Zahlungen mit einer ursprünglichen Fälligkeit bis zum 30. Juni 2022 aus.

Die Änderung ist rückwirkend verpflichtend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. April 2021 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig.

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

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2022

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

Die Änderungen beinhalten eine Verweisanpassung auf das Rahmenkonzept 2018 bzgl. des Ansatzes von Vermögenswerten und Schulden aus Unternehmenserwerben sowie die Ausnahme von der Anwendung der allgemeinen Ansatzkriterien für Schulden aus Unternehmenserwerben im Anwendungsbereich von IAS 37 und IFRIC 21.

**Abgaben.** Der Ansatz von Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten zum Erwerbszeitpunkt richtet sich demnach unverändert nach den jeweiligen vom Rahmenkonzept 2018 abweichenden Vorschriften des IAS 37 bzw. IFRIC 21.

Zudem dienen zwei weitere Änderungen der Klarstellung von IFRS 3 in Bezug auf Eventualforderungen, deren Ansatz im Rahmen eines Unternehmenserwerbs verboten ist.

Die Änderungen sind (prospektiv) erstmals auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, deren Erwerbszeitpunkt in Geschäftsjahre fällt, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig, wenn spätestens zum vorzeitigen Erstanwendungszeitpunkt auch bereits der Änderungsstandard zum Rahmenkonzept angewendet wird. Eine Offenlegung der vorzeitigen Anwendung ist nicht erforderlich.

## Änderungen an IAS 16: Erträge vor Erreichen des betriebsbereiten Zustands

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2022

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

Die Änderungen betreffen Erträge, die entstehen, bevor sich eine Sachanlage im betriebsbereiten Zustand befindet. Kosten für Testläufe, mit denen überprüft wird, ob eine Sachanlage ordnungsgemäß funktioniert, stellen weiterhin direkt zurechenbare Kosten dar. Sofern im Rahmen solcher Testläufe bereits Güter hergestellt werden, sind sowohl die Erträge aus deren Verkauf als auch deren Herstellungskosten erfolgswirksam in Übereinstimmung mit einschlägigen Standards zu erfassen. Für die Bewertung der Herstellungskosten sind die Vorschriften in IAS 2 **Vorräte** anzuwenden. Eine Verrechnung der Nettoerträge mit den Anschaffungskosten der Sachanlage ist somit nicht mehr zulässig.

Die geänderten Vorschriften sind retrospektiv nur auf die Sachanlagen anzuwenden, die am oder nach dem Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode der Berichtsperiode, in der die Änderungen erstmals angewendet werden, an den vom Management beabsichtigten Standort bzw. in den beabsichtigten betriebsbereiten Zustand gebracht wurden. Ein Unternehmen hat den kumulierten Effekt aus der erstmaligen Anwendung in den Gewinnrücklagen (oder einer anderen sachgerechten Eigenkapitalkomponente) in der Eröffnungsbilanz der frühesten dargestellten Berichtsperiode zu erfassen.

Die Änderungen sind erstmals in Geschäftsjahren anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig und entsprechend im Anhang offenzulegen.

## Änderungen an IAS 37: Umfang der Erfüllungskosten bei belastenden Verträgen

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2022

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

Die Änderungen konkretisieren den Umfang der Erfüllungskosten bei belastenden Verträgen und vereinheitlichen hierdurch die in dieser Hinsicht bestehende unterschiedliche Bilanzierungspraxis. Die Erfüllungskosten umfassen demnach alle Kosten, die direkt dem Vertrag zuzurechnen sind. Dies sind sowohl die inkrementellen Kosten, die ohne den Vertrag nicht anfallen würden (z.B. direkt zurechenbare Arbeits- und Materialkosten), als auch andere Kosten, die direkt der Vertragserfüllung zuzurechnen sind (z.B. anteilige Abschreibung auf Sachanlagen, die für die Erfüllung mehrerer Verträge genutzt werden).

Die Änderungen sind erstmals in Geschäftsjahren verpflichtend anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Sie sind auf alle Verträge anzuwenden, bei denen zum Zeitpunkt des Inkrafttretens noch nicht alle Verpflichtungen erfüllt wurden. Die Vergleichsinformationen sind nicht anzupassen; stattdessen ist der kumulierte Effekt der Erstanwendung in den Gewinnrücklagen (oder einem anderen geeigneten Eigenkapitalposten) der Eröffnungsbilanz der frühesten dargestellten Berichtsperiode zu erfassen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig und entsprechend offenzulegen.

## Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Zyklus 2018-2020

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2022

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

Die jährlichen Verbesserungen enthalten Änderungen an drei Standards und einem erläuternden Beispiel und sind in der nachfolgenden Übersicht dargestellt.

Standard	Inhalt der Änderungen	Einzelheiten
IFRS 1 Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards	Tochterunternehmen als Erstanwender	Tochterunternehmen dürfen als Erstanwender kumulierte Umrechnungsdifferenzen mit den vom Mutterunternehmen ausgewiesenen Beträgen im Zeitpunkt des Übergangs des Mutterunternehmens auf IFRS bewerten.
IFRS 9	Gebühren im 10-Prozent-Test in Bezug auf Ausbuchung	Im 10-Prozent-Test sind durch den Kreditnehmer explizit nur Gebühren zu berücksichtigen, die zwischen ihm und dem Kreditgeber gezahlt bzw. erhalten wurden, einschließlich der Gebühren, die entweder vom Kreditnehmer oder vom Kreditgeber im Namen des Anderen gezahlt oder erhalten wurden. Cashflows, die an andere Parteien als den Kreditnehmer und den Kreditgeber gezahlt oder erhalten wurden, sind nicht einzubeziehen.
IFRS 16 (Erläuterndes Beispiel)	Leasinganreize	Die Darstellung der Erstattung von Mietereinbauten durch den Leasinggeber wurde aus dem erläuternden Beispiel 13 entfernt, da diese ein gewisses Missverständnispotential im Hinblick auf die Einordnung und Bilanzierung von Mietereinbauten enthielt, weil nicht klar zum Ausdruck gebracht wurde, dass diese Zahlungen im Beispiel nicht der Definition von Leasinganreizen in IFRS 16 entsprechen.
IAS 41 Landwirtschaft	Berücksichtigung von Steuern bei der Fair-Value-Bewertung	Die Verpflichtung, steuerliche Cashflows bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts eines biologischen Vermögenswertes unter Verwendung der Barwertmethode auszuschließen, wurde entfernt.  Abhängig von den jeweiligen Tatsachen und Umständen kann ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert unter Beachtung der gemäß IFRS 13 <b>Bemessung des beizulegenden Zeitwerts</b> geltenden Anforderungen durch Diskontierung von Cashflows nach Steuern (unter Verwendung eines Diskontierungssatzes nach Steuern) oder Cashflows vor Steuern (unter Verwendung eines Diskontierungssatzes vor Steuern) ermitteln.

## Änderungen an IAS 1: Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2023

EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt

Die Änderungen an IAS 1 sollen die Kriterien zur Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig klarstellen. Hintergrund der Änderungen waren Fragen des Zusammenspiels von Klassifizierungskriterien und ergänzenden Leitlinien in einzelnen Paragrafen des IAS 1. Zukünftig werden ausschließlich „Rechte“, die am Ende der Berichtsperiode bestehen, maßgeblich für die Klassifizierung einer Schuld bezüglich deren Fristigkeit sein. Weder die Erwartungen des Managements noch mögliche Ereignisse nach dem Berichtsstichtag, wie etwa eine Verzichtserklärung oder ein Vertragsbruch, sind in die Beurteilung einzubeziehen. Zudem wurden ergänzende Vorschriften zum Kriterium „Erfüllung“ im Zusammenhang mit der Klassifizierung nach Fristigkeit aufgenommen. Erfüllung bezieht sich danach auf die Übertragung an die Gegenpartei, woraufhin die Verbindlichkeit erlischt. Dies kann einerseits im Falle der Übertragung von Barmitteln oder sonstigen wirtschaftlichen Ressourcen (bspw. Gütern oder Dienstleistungen) der Fall sein oder andererseits durch Übertragung von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens.

Als Reaktion auf die vielfältigen Herausforderungen in Folge der Coronavirus-Pandemie, denen sich Unternehmen gegenwärtig gegenübersehen, hat der IASB Mitte Juli 2020 die verpflichtende Erstanwendung dieser Änderungen um ein Jahr verschoben.

Die Änderungen an IAS 1 sind nunmehr erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen (retrospektive Anwendung). Allerdings hat der IASB im November 2021 den Standardentwurf ED/2021/9 veröffentlicht, nach dem die oben beschriebenen Änderungen voraussichtlich erneut geändert werden. Dabei wird angestrebt, den Erstanwendungszeitpunkt der Änderungen an IAS 1 sowie der nun vorgeschlagenen weiteren Änderungen einheitlich auf den 1. Januar 2024 zu legen. Da mit einem EU-Endorsement nicht vor der Finalisierung dieser weiteren Änderungen zu rechnen ist, kommt eine vorzeitige Anwendung der oben beschriebenen Änderungen an IAS 1 für deutsche Unternehmen bis dahin nicht in Betracht.

## **Änderungen an IAS 1 und am IFRS-Leitliniendokument 2: Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden**

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2023

EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt

Die Änderungen an IAS 1 enthalten neben begrifflichen Anpassungen eine weitgehende Neufassung der Anforderungen im Hinblick auf die Angaben von Rechnungslegungsmethoden. Sie sollen dazu beitragen, wesentliche Informationen zu Rechnungslegungsmethoden für Angabezwecke zu identifizieren. Zwecks sprachlicher und konzeptioneller Anpassung wurde der Begriff der maßgeblichen („significant“) Rechnungslegungsmethoden durch den Begriff der wesentlichen („material“) Rechnungslegungsmethoden ersetzt. Informationen zu Rechnungslegungsmethoden sind dann als wesentlich anzusehen, wenn sie zusammen mit anderen im Abschluss eines Unternehmens enthaltenen Informationen nach vernünftigem Ermessen Entscheidungen beeinflussen können, die die primären Adressaten von IFRS-Abschlüssen auf der Grundlage dieser Abschlüsse treffen.

Die Änderungen gehen zudem mit einer Erweiterung des Praxisleitfadens zur Anwendung des Wesentlichkeitkonzepts (IFRS-Leitliniendokument 2) um zusätzliche Leitlinien und Beispiele einher, die von den Unternehmen bei der Anwendung des vierstufigen Prozessmodells im Hinblick auf die Beurteilung der Wesentlichkeit von Rechnungslegungsmethoden verwendet werden können.

Die Änderungen an IAS 1 sind verpflichtend und prospektiv für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist - vorbehaltlich EU-Endorsement - zulässig und entsprechend offenzulegen.

## **Änderungen an IAS 8: Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen**

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2023

EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt

Die Änderungen umfassen die Klärung des Begriffs der rechnungslegungsbezogenen Schätzungen sowie deren Beziehung zu Rechnungslegungsmethoden. Nach der Neufassung handelt es sich bei rechnungslegungsbezogenen Schätzungen um monetäre Beträge im Abschluss, die mit Bewertungsunsicherheiten behaftet sind. Die Definition soll verdeutlichen, dass Schätzungen das Ergebnis von Bewertungstechniken sind, die die Verwendung von Ermessensentscheidungen oder Annahmen durch ein Unternehmen erfordern. Der in der Definition enthaltene Begriff „Bewertungsunsicherheit“, der im Rahmenkonzept 2018 definiert ist, soll zur Klarstellung der Definition dienen.

Des Weiteren wurden Anpassungen damit verbundener Erläuterungen in verschiedenen Regelungen vorgenommen und die Umsetzungsleitlinien zu IAS 8 um zwei Beispiele ergänzt, um Unternehmen die Abgrenzung von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen zu erleichtern.

Die Änderungen sind verpflichtend und prospektiv für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist – vorbehaltlich EU-Endorsement – zulässig, wobei der IASB keine Offenlegungspflicht vorsieht.

## **Änderungen an IAS 12: Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einer einzigen Transaktion entstehen**

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2023

EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt

IAS 12 sieht unter bestimmten Voraussetzungen eine Ausnahmeregelung vor, nach der im Zeitpunkt des Zugangs eines Vermögenswerts oder einer Schuld keine aktiven oder passiven latenten Steuern anzusetzen sind. Durch die Änderungen wird der Anwendungsbereich dieser sog. „initial recognition exemption“ eingeengt.

Entstehen bei einer Transaktion gleichzeitig abzugsfähige und zu versteuernde temporäre Differenzen in gleicher Höhe, fallen diese nicht mehr unter die Ausnahmeregelung, sodass aktive und passive latente Steuern zu bilden sind.

Hauptanwendungsfälle der Änderungen sind vom Leasingnehmer bilanzierte Leasingverhältnisse sowie in den Anschaffungskosten eines Vermögenswerts erfasste Entstorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen.

Die Übergangsvorschriften differenzieren nach Art der zugrunde liegenden Transaktion:

- Leasingverhältnisse und Stilllegungsverpflichtungen: Für alle temporären Differenzen, die zu Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode bestehen, sind passive latente Steuern sowie aktive latente Steuern zu bilden, soweit sie gemäß den Vorgaben des IAS 12 als werthaltig eingestuft werden.
- Alle anderen Transaktionen: Die Änderungen sind nur auf solche Transaktionen anzuwenden, die am oder nach dem Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode stattfinden.

Der kumulierte Effekt aus der erstmaligen Anwendung der Änderungen ist in der frühesten dargestellten Berichtsperiode als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen (oder je nach Sachverhalt eines anderen Bestandteils des Eigenkapitals) zu erfassen.

Die Änderungen sind verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist – vorbehaltlich EU-Endorsement – zulässig und entsprechend offenzulegen.

## Änderungen an IFRS 17: Erstmalige Anwendung von IFRS 17 und IFRS 9 - Vergleichsinformationen

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2023

EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt

Durch die Änderungen wird in den Übergangsvorschriften von IFRS 17 ein sogenannter optionaler Überlagerungsansatz der Klassifizierung („classification overlay approach“) für nach IFRS 9 bilanzierte finanzielle Vermögenswerte ergänzt. Demnach kann ein Unternehmen für die Angabe der Vergleichszahlen bei gleichzeitiger Erstanwendung von IFRS 17 und IFRS 9 die Klassifizierung von nach IAS 39 bilanzierten finanziellen Vermögenswerten mit der unter Anwendung von IFRS 9 erwarteten Klassifizierung überlagern. Ohne diese Änderung könnten im Übergangszeitpunkt Inkongruenzen zur Bilanzierung von Versicherungsverträgen nach IFRS 17 entstehen.

Die Änderungen umfassen auch qualitative Angaben, die erforderlich sind, wenn ein Unternehmen vom optionalen Überlagerungsansatz Gebrauch gemacht hat. So ist anzugeben, in welchem Umfang der optionale Überlagerungsansatz genutzt wurde (beispielsweise durch eine Angabe, ob der Überlagerungsansatz auf alle finanziellen Vermögenswerte angewendet wurde, die im Laufe der Vergleichsperiode ausgebucht wurden). Darüber hinaus ist anzugeben, ob und in welchem Umfang das Wertminde rungsmodell nach IFRS 9 angewendet wurde.

Die Änderung kann - vorbehaltlich EU-Endorsement - bei erstmaliger Anwendung des IFRS 17 angewendet werden. Diese ist verpflichtend für Geschäftsjahre vorgesehen, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen.

## Ihre Ansprechpartner

### Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581

[jenger@deloitte.de](mailto:jenger@deloitte.de)

### Kai Haussmann

Tel: +49 (0)69 75695 6556

[khaussmann@deloitte.de](mailto:khaussmann@deloitte.de)

## Hinweis

Bei Fragen wenden Sie sich bitte an

[mdorbath@deloitte.de](mailto:mdorbath@deloitte.de).

# Deloitte.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter [www.deloitte.com/de/UeberUns](http://www.deloitte.com/de/UeberUns).

Deloitte bietet branchenführende Leistungen in den Bereichen Audit und Assurance, Steuerberatung, Consulting, Financial Advisory und Risk Advisory für nahezu 90% der Fortune Global 500®-Unternehmen und Tausende von privaten Unternehmen an; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unsere Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter liefern messbare und langfristig wirkende Ergebnisse, die dazu beitragen, das öffentliche Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken, die unsere Kunden bei Wandel und Wachstum unterstützen und den Weg zu einer stärkeren Wirtschaft, einer gerechteren Gesellschaft und einer nachhaltigen Welt weisen. Deloitte baut auf eine über 175-jährige Geschichte auf und ist in mehr als 150 Ländern tätig. Erfahren Sie mehr darüber, wie die rund mehr als 345.000 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: [www.deloitte.com/de](http://www.deloitte.com/de).

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeitenden oder Bevollmächtigten haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.