



## IFRS fokussiert

### IASB veröffentlicht Paket mit begrenzten Änderungen an den IFRS

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat am 14. Mai 2020 ein Paket mehrerer kleinerer Änderungen an den IFRS herausgegeben.

Das Paket von Änderungen beinhaltet eng gefasste Änderungen an drei Standards sowie die sog. jährlichen Verbesserungen, bei denen es sich um Änderungen handelt, die den Wortlaut klarstellen oder geringfügige Änderungen einfügen bzw. Konflikte zwischen den Anforderungen in den Standards korrigieren. Dies sind

- Änderungen an **IFRS 3**: Verweis auf das Rahmenkonzept,
- Änderungen an **IAS 16**: Erträge vor Erreichen des betriebsbereiten Zustands,
- Änderungen an **IAS 37**: Umfang der Erfüllungskosten bei belastenden Verträgen,
- Änderungen im Rahmen des **jährlichen Verbesserungsprozesses**:
  - **IFRS 1**: Tochterunternehmen als Erstanwender,
  - **IFRS 9**: Gebühren im 10-Prozent-Test in Bezug auf die Ausbuchung,
  - **IFRS 16**: Erläuterndes Beispiel zu Leasinganreizen, und
  - **IAS 41**: Berücksichtigung von Steuern bei der Fair-Value-Bewertung.

Eine rechtzeitige Übernahme in der EU vorausgesetzt, sind die Änderungen auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen.

## Änderungen an IFRS 3: Verweis auf das Rahmenkonzept

### Das Wichtigste in Kürze

Der IASB hat am 14. Mai 2020 Änderungen an IFRS 3 **Unternehmenszusammenschlüsse** veröffentlicht (References to the Conceptual Framework – Amendments to IFRS 3), die neben einer Verweisanpassung auf das Rahmenkonzept 2018 bzgl. des Ansatzes von Vermögenswerten und Schulden aus Unternehmenserwerben die Ausnahme von der Anwendung der allgemeinen Ansatzkriterien für Schulden aus Unternehmenserwerben im Anwendungsbereich von IAS 37 **Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen** und IFRIC 21 **Abgaben** enthalten. Zudem dienen zwei weitere Änderungen der Klarstellung von IFRS 3 in Bezug auf den Ansatz von Eventualforderungen. Den nun beschlossenen Änderungen vorausgegangen war der Entwurf vom Mai 2019 ([ED/2019/3 References to the Conceptual Framework – Proposed amendments to IFRS 3](#), vgl. zum Entwurf auch unseren [IFRS-fokussiert Newsletter](#)).

Die Änderungen sind erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig (EU-Endorsement vorausgesetzt).

### Hintergrund

Kernaspekt der Änderungen in IFRS 3 ist die Aktualisierung des Verweises auf das neue Rahmenkonzept 2018 bzgl. der Ansatzkriterien von Vermögenswerten und Schulden aus Unternehmenszusammenschlüssen. Dies war zunächst im Zuge des das Rahmenkonzept 2018 ergänzenden Änderungsstandards (Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards, Erstanwendung: 1. Januar 2020) unterblieben. Gemäß den bisherigen Ansatzbedingungen in IFRS 3 waren die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden zum Erwerbszeitpunkt nur anzusetzen, wenn die im Rahmenkonzept in der Fassung von 2001 enthaltenen Definitionen von Vermögenswerten und Schulden erfüllt sind.

### Die Änderungen im Einzelnen

#### Aktualisierung des Verweises in IFRS 3 auf das Rahmenkonzept 2018

Die Änderungen resultieren aus den im Rahmenkonzept 2018 modifizierten Definitionskriterien und Interpretationen für Vermögenswerte und Schulden. Hierzu gehören bspw. der Wegfall von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen hinsichtlich eines Nutzenzu- oder -abflusses und die Klarstellungen bzgl. der Entziehbarkeit bei der Beurteilung des Vorliegens einer Verpflichtung sowie bzgl. dem „Matching“ bei der Beurteilung des Vorliegens einer gegenwärtigen Verpflichtung als Ergebnis aus Ereignissen der Vergangenheit.

Gemäß Änderung sind bei der Beurteilung der im Erwerbszeitpunkt erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden nicht mehr die Definitionskriterien des Rahmenkonzepts 2001 anzuwenden, sondern die modifizierten Definitionskriterien samt Interpretationen des Rahmenkonzepts 2018. Dieser Vorschlag hat den positiven Effekt, Verunsicherungen hinsichtlich der Gültigkeit der Rahmenkonzepte zu vermeiden.

Ansatzgrundsatz für  
Vermögenswerte und  
Schulden

#### Ausnahme von den Ansatzkriterien: Keine Anwendung der Rahmenkonzeptdefinition in Bezug auf IAS 37 und IFRIC 21

In IFRS 3 ist eine Ausnahmeregelung von der Anwendung des Rahmenkonzepts 2018 für bestimmte Schulden und Eventualverbindlichkeiten aufgenommen worden, wenn

sie bei gesondertem Erwerb in den Anwendungsbereich des IAS 37 oder des IFRIC 21 fallen würden. 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.

In Bezug auf eine gegenwärtige Verpflichtung, die unter Anwendung der Ausnahmeregelung ermittelt wurde und eine Eventualverbindlichkeit gem. IFRS 3.22(b) (n.F.) darstellt, stellt der IASB zudem explizit klar, dass hierfür die in IFRS 3 enthaltenen Ansatzkriterien für Eventualverbindlichkeiten gelten.

Diese Änderungen sind als Folgeänderungen der Aktualisierung des Verweises in IFRS 3 auf das Rahmenkonzept 2018 zu verstehen. Damit soll Konflikten begegnet werden, die aus der Anwendung nicht mit dem Rahmenkonzept übereinstimmender Ansatzkriterien für Schulden und folglich unterschiedlicher Passivierungszeitpunkte der jeweiligen IFRS resultieren können. Insbesondere soll vermieden werden, dass im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses zum Erwerbszeitpunkt bilanzierte Schulden die nach dem Erwerbszeitpunkt geltenden, aus IAS 37 bzw. IFRIC 21 resultierenden Ansatzkriterien nicht mehr erfüllen und folglich erfolgswirksam auszubuchen wären (sog. „day 2 losses or gains“). Derartige Ergebniswirkungen stünden im Widerspruch zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Erwerbers. Daneben lassen sich damit Auswirkungen auf erfasste Schulden aus Unternehmenszusammenschlüssen vermeiden, falls zukünftig die Vorschriften in IAS 37 und IFRIC 21 an die des Rahmenkonzepts 2018 angeglichen werden sollten.

Gem. Rahmenkonzept 2018 ist eine passivierungspflichtige Schuld anzunehmen, wenn am Abschlussstichtag keine praktische Möglichkeit besteht, sich der zugrundeliegenden Verpflichtung zu entziehen. Gem. IFRIC 21 hingegen ist das verpflichtende Ereignis zur Passivierung der Schuld in Anknüpfung an das die Zahlung der Abgabe auslösende Ereignis zu ermitteln (rechtliche Entstehung), sodass der Passivierungszeitpunkt dem gem. Rahmenkonzept 2018 nachgelagert ist. Da der Erwerber eines Unternehmens nach dem Erwerbszeitpunkt IFRIC 21 anzuwenden hätte, wäre eine Passivierung dieser Abgabe so lange IFRS-widrig, bis das die Zahlung auslösende Ereignis eintritt. Der Unternehmenserwerber hätte folglich die Abgabe wieder erfolgswirksam auszubuchen.

Da es sich bei IFRIC 21 um eine Interpretation des IAS 37 handelt, ist nicht ausgeschlossen, dass weitere, vom IASB bislang nicht identifizierte Rückstellungssachverhalte zu dieser Problematik führen könnten. Der IASB hat deshalb IAS 37 ausdrücklich in die Ausnahmeregelung mit einbezogen. Des Weiteren ist zu beachten, dass IFRIC 21 auch für Abgaben gilt, deren Zeitpunkt und Höhe sicher sind und die daher nicht in den Anwendungsbereich von IAS 37 fallen.

## Klarstellungen

### Ansatzverbot für Eventualforderungen

Der IASB hat in IFRS 3 ein explizites Ansatzverbot für Eventualforderungen aufgenommen, um damit möglichen Zweifeln im Zusammenhang mit der Aktualisierung des Verweises auf das Rahmenkonzept 2018 zu begegnen. Weiterführende Leitlinien hierzu hat der IASB mit Hinweis auf die in IAS 37 bestehenden Vorschriften in Bezug auf Eventualforderungen nicht in IFRS 3 aufgenommen.

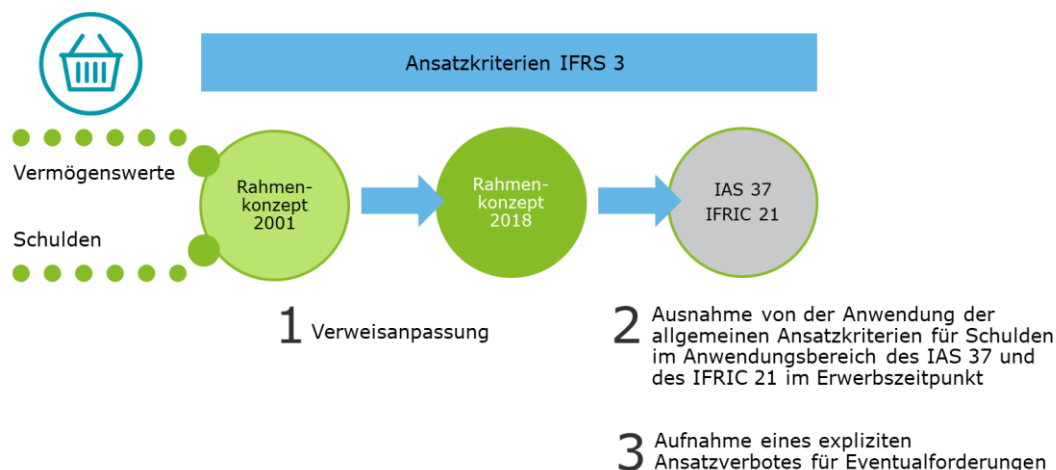
Eventualforderungen sind in IAS 37 definiert und auch dort mit einem expliziten Aktivierungsverbot belegt. Ein solches galt zwar auch bereits bisher für IFRS 3-Anwendungsfälle, wobei dies allerdings nur aus der Grundlage für Schlussfolgerungen (Basis for Conclusions) für IFRS 3 ableitbar war.

## Ausnahme vom Ansatzgrundsatz

### Streichung einer Textziffer in der Grundlage für Schlussfolgerungen

Des Weiteren hat der IASB den Paragraphen IFRS 3.BC125 aus der Grundlage für Schlussfolgerungen gestrichen. Dieser verwies auf das Rahmenkonzept in einer Weise, die so verstanden werden könnte, dass ein Erwerber eines Unternehmens bei der Anwendung von IFRS 3 sowohl die in IFRS 3 festgelegten Ansatzkriterien als auch andere im Rahmenkonzept erörterte Ansatzkriterien anwenden sollte. Da bei der Anwendung eines IFRS-Standards ein Unternehmen nur die in diesem Standard angegebenen Ansatzkriterien anwenden soll, hielt der IASB die Streichung von IFRS 3.BC125 zur Vermeidung von Missverständnissen für geboten.

Abb.: Übersicht Änderungen an IFRS 3



### Übergangsvorschriften und Erstanwendungszeitpunkt

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 (EU-Endorsement vorausgesetzt), wenn spätestens zum vorzeitigen Erstanwendungszeitpunkt auch bereits der Änderungsstandard zum Rahmenkonzept angewendet wird. Eine Offenlegung der vorzeitigen Anwendung ist nicht erforderlich.

#### Hinweis

Der IASB lässt somit auch die Möglichkeit zu, dass ein Unternehmen den Änderungsstandard zum Rahmenkonzept 2018 anwendet (dies ist für Geschäftsjahre verpflichtend, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen), die nun vorliegenden Änderungen von IFRS 3 aber erst für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2022. In dieser Übergangsperiode können die oben skizzierten Probleme im Hinblick auf den Passivierungszeitpunkt von bestimmten Schulden somit weiterbestehen, sofern ein Unternehmen auf die vorzeitige Anwendung der aktuellen Änderungen an IFRS 3 verzichtet. Solange diese Änderungen noch nicht von der EU übernommen worden sind, ist das Weiterbestehen der Problematik sogar unvermeidlich, da bis dahin eine vorzeitige Anwendung der Änderungen unzulässig wäre. Indes geht der IASB in seinen Erläuterungen davon aus, dass die Änderungen von IFRS 3 keinen wesentlichen Einfluss auf den Umfang der im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses zu erfassenden Vermögenswerte und Schulden haben werden.

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

### Das Wichtigste in Kürze

Der IASB hat am 14. Mai 2020 Änderungen an IAS 16 **Sachanlagen** veröffentlicht, die Erträge betreffen, 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. Eine Verrechnung der Nettoerträge mit den Anschaffungskosten der Sachanlage ist somit nicht mehr zulässig.

Die Änderungen sind erstmals in Geschäftsjahren, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen, anzuwenden. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig, sofern diese offengelegt wird.

### Hintergrund

Der IASB erhielt eine Eingabe bezüglich der folgenden Fragen:

- a) Beziehen sich die in IAS 16.17(e) genannten Erträge ausschließlich auf Güter, die im Rahmen von Testläufen produziert wurden?
- b) Ist ein Unternehmen dazu verpflichtet, von den Kosten einer Sachanlage alle Erträge abzuziehen, die die Kosten für die Testläufe übersteigen?

Der IASB hat unterschiedliche Vorgehensweisen zur Erfassung der Erträge in der Bilanzierungspraxis festgestellt und daher die Vorschriften für die Behandlung solcher Erträge geändert.

### Die Änderungen im Einzelnen

Der IASB verbietet nunmehr explizit den Abzug möglicher Nettoerträge von den Anschaffungskosten einer Sachanlage. Sofern Güter hergestellt werden, während eine Sachanlage an den vom Management beabsichtigten Standort bzw. in den beabsichtigten betriebsbereiten Zustand gebracht wird, hat ein Unternehmen die Erträge aus der Veräußerung solcher Güter und deren Herstellungskosten erfolgswirksam in Übereinstimmung mit den jeweils einschlägigen Standards zu erfassen. Für die Bewertung der Herstellungskosten sind die Vorschriften in IAS 2 **Vorräte** anzuwenden.

Kosten für Testläufe, mit denen überprüft wird, ob der Vermögenswert ordnungsgemäß funktioniert, stellen weiterhin ein Beispiel für direkt zurechenbare Kosten dar. Durch die Änderungen wird nunmehr klargestellt, dass Testläufe dazu dienen zu beurteilen, ob die technische oder physische Leistungsfähigkeit des Vermögenswerts dergestalt ist, dass dieser für die Herstellung oder Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen, die Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke genutzt werden kann.

Kein Abzug möglicher Erträge von den Anschaffungskosten einer Sachanlage

**Hinweis**

Der IASB hat auf eine Klarstellung in IAS 16 verzichtet, wann ein Vermögenswert zur Nutzung zur Verfügung steht. Er begründet dies damit, dass sich eine solche Änderung auf die Bewertung vieler Sachanlagen auswirken könne und daher zusätzliche Untersuchungen erforderlich seien, um mögliche unbeabsichtigte Folgen abzuschätzen. Darüber hinaus hatte der Board keine Belege dafür erhalten, dass Unterschiede in der Art und Weise, wie Unternehmen bestimmen, wann ein Vermögenswert zur Nutzung zur Verfügung steht, zu wesentlichen Unterschieden in den Jahresabschlüssen der Unternehmen führen könnten.

Weiterhin sind nun zusätzliche Anhangangaben zu den erfolgswirksam erfassten Erträgen und Kosten aus der Veräußerung von Gütern erforderlich, die im Rahmen von Testläufen produziert wurden, die nicht im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens anfallen. Die jeweiligen Beträge sind anzugeben und darüber hinaus die Posten, in denen diese enthalten sind. Dies ist nur dann nicht erforderlich, wenn sie in der Gesamtergebnisrechnung separat ausgewiesen werden.

**Übergangsvorschriften und Erstanwendungszeitpunkt**

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 (EU-Endorsement vorausgesetzt). Im Falle der vorzeitigen Anwendung ist dies entsprechend im Anhang offenzulegen.

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

### Das Wichtigste in Kürze

Der IASB hat am 14. Mai 2020 Änderungen an IAS 37 **Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen** (Onerous Contracts — Cost of Fulfilling a Contract (Amendments to IAS 37)) veröffentlicht. Dem vorausgegangen war der Entwurf ED/2018/2 vom Dezember 2018.

Diese Änderungen konkretisieren den Umfang der Erfüllungskosten bei belastenden Verträgen und vereinheitlichen hierdurch die in dieser Hinsicht bestehende 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, als auch andere Kosten, die direkt der Vertragserfüllung zuzurechnen sind.

Die Änderungen sind erstmals verpflichtend in am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnenden Geschäftsjahren auf alle Verträge anzuwenden, bei denen zum Erstanwendungszeitpunkt noch nicht alle Verpflichtungen erfüllt sind. Eine Anpassung der Vergleichsperioden erfolgt nicht.

### Hintergrund

IAS 37 definiert einen belastenden Vertrag („onerous contract“) als Vertrag, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher sind als der erwartete wirtschaftliche Nutzen. Die unvermeidbaren Kosten sind der niedrigere Betrag von Erfüllungskosten und etwaigen aus der Nichterfüllung resultierenden Entschädigungszahlungen oder Strafgeldern. Aufgrund der fehlenden Konkretisierung der Erfüllungskosten war bislang unklar, ob diese lediglich die inkrementellen Kosten, also die zusätzlich durch den Vertrag entstehenden Kosten, oder auch andere direkt zurechenbare Kosten einschließen. Dies führte zu einer uneinheitlichen Anwendung in der Praxis. Noch relevanter wurde diese Regelungslücke durch den Ersatz von IAS 11 **Langfristige Fertigungsaufträge**, welcher eine entsprechende Regelung zu Erfüllungskosten enthielt, durch IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden**, welcher lediglich auf IAS 37 verweist.

### Die Änderungen im Einzelnen

Die Änderungen des IAS 37 konkretisieren, dass bei der Bestimmung der Erfüllungskosten alle direkt zurechenbaren Kosten zu berücksichtigen sind, also

- die inkrementellen Kosten der Erfüllung des Vertrags (z.B. direkt zurechenbare Arbeits- und Materialkosten) und
- eine Verrechnung anderer, der Erfüllung des Vertrags direkt zurechenbaren Kosten (z.B. anteilige Abschreibung auf Sachanlagen, die für die Erfüllung mehrerer Verträge genutzt werden).

Nach Ansicht des IASB führt die Klarstellung, dass alle direkten zurechenbaren Kosten einzubeziehen sind, zu einer entscheidungsnützlicheren Darstellung. So würde bei einer rein inkrementellen Betrachtung bspw. die Abschreibung auf eine Maschine, die zur Erfüllung mehrerer Verträge eingesetzt wird, unberücksichtigt bleiben, was ggf. dazu führen könnte, dass diese Verträge nicht als belastend eingestuft würden, obwohl sie insgesamt zu einem Verlust führen.

Erfüllungskosten  
umfassen inkrementelle  
und andere direkt  
zurechenbaren Kosten

Zusätzlich wird klargestellt, dass vor dem Ansatz einer Rückstellung für einen belastenden Vertrag mögliche Wertminderungen für Vermögenswerte, welche für die Erfüllung des Vertrags genutzt werden, auch wenn sie nicht nur diesem Vertrag zugeordnet sind, zu erfassen sind.

### **Übergangsvorschriften und Erstanwendungszeitpunkt**

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 zu erfassen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig (EU-Endorsement vorausgesetzt) und entsprechend offenzulegen.

## Änderungen im Rahmen des jährlichen Verbesserungsprozesses

### Das Wichtigste in Kürze

Im Rahmen des aktuellen Zyklus 2018–2020 des jährlichen Verbesserungsprozesses (Annual Improvements to IFRS) hat der IASB am 14. Mai 2020 einen Änderungsstandard veröffentlicht, mit dem einzelne Vorschriften in vier Standards geändert werden sollen. Dies sind:

- IFRS 1 **Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards**,
- IFRS 9 **Finanzinstrumente**,
- IFRS 16 **Leasingverhältnisse**,
- IAS 41 **Landwirtschaft**.

Gemäß den Vorgaben für den jährlichen Verbesserungsprozess handelt es sich in allen Fällen um Klarstellungen bzw. Korrekturen, die daher nicht Teil eines größeren Projekts des IASB oder Gegenstand eines gesonderten Projekts sein mussten.

Eine rechtzeitige Übernahme in der EU vorausgesetzt, sind alle Änderungen auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Bei allen Änderungen ist eine vorzeitige Anwendung (EU-Endorsement vorausgesetzt) zulässig, mit entsprechender Offenlegung im Anhang.

### Änderungen an IFRS 1: Tochterunternehmen als Erstanwender Hintergrund

IFRS 1 gestattet einem Tochterunternehmen, das nach seinem Mutterunternehmen ein erstmaliger IFRS-Anwender wird, eine Ausnahme in Bezug auf die Bewertung seiner Vermögenswerte und Schulden. Dieser Ausnahme entsprechend, kann ein Tochterunternehmen seine Vermögenswerte und Schulden mit den von seinem Mutterunternehmen ausgewiesenen Beträgen bewerten, basierend auf dem Zeitpunkt des Übergangs des Mutterunternehmens auf IFRS. In den Grundlagen für Schlussfolgerungen (Basis for Conclusions) erläutert der IASB, dass er diese Ausnahme gewährt habe, damit ein Tochterunternehmen nicht zwei Datenhaushalte führen muss, die auf unterschiedlichen Zeitpunkten des Übergangs auf IFRS basieren.

Da diese Ausnahme auf Vermögenswerte und Schulden beschränkt ist und keine Eigenkapitalkomponenten umfasst, fielen demgemäß kumulierte Umrechnungsdifferenzen nicht darunter und der IASB erhielt eine Anfrage, die Ausnahme zum Zwecke der Kostenreduktion auf kumulierte Umrechnungsdifferenzen zu erweitern.

### Die Änderungen im Einzelnen

Der IASB hat diese Änderung nun in IFRS 1 integriert. Sie umfasst dahingehend ein zusätzliches Wahlrecht, welchem folgend ein Tochterunternehmen, das von der Ausnahme des IFRS 1.D16(a) Gebrauch macht, auch kumulierte Umrechnungsdifferenzen mit den vom Mutterunternehmen ausgewiesenen Beträgen im Zeitpunkt des Übergangs des Mutterunternehmens auf IFRS bewerten darf. Der IASB weist hierbei explizit darauf hin, dass diese Änderung auch für assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen (Joint Ventures) gilt, die von der Ausnahme des IFRS 1.D16(a) Gebrauch machen. Des Weiteren betont der IASB, dass durch die Erweiterung der Ausnahme Kosteneinsparungen bei den IFRS-Erstanwendern erreicht werden könnten, ohne dass es hierdurch zu einer Beeinträchtigung der Relevanz der Abschlussinformationen kommen würde.

**Bewertung kumulierter  
Umrechnungsdifferenzen  
mit den vom  
Mutterunternehmen  
ausgewiesenen Beträgen**

**Diskutierte alternative Anwendung**

Der IASB diskutierte auch, die retrospektive Anwendung der vorgeschlagenen Änderung für Unternehmen, die zuvor IFRS 1 angewendet hatten, zu erlauben oder verpflichtend vorzuschreiben. Dies wurde jedoch im Hinblick auf die mit der Änderung angestrebten Kostenreduktion und bereits erfolgten Berechnung der Differenz zwischen dem Betrag, den das Tochterunternehmen als kumulierte Umrechnungsdifferenzen ausweist, und dem Betrag, der im Konzernabschluss seiner Muttergesellschaft ausgewiesen wird, abgelehnt.

**Übergangsvorschriften und Erstanwendungszeitpunkt**

Die Änderung von IFRS 1 in Bezug auf die Ausnahmeregelung für kumulierte Umrechnungsdifferenzen ist prospektiv für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung (EU-Endorsement vorausgesetzt) ist zulässig und entsprechend im Anhang offenzulegen.

**Änderungen an IFRS 9: Gebühren im 10-Prozent-Test in Bezug auf die Ausbuchung****Hintergrund**

Eine finanzielle Verbindlichkeit wird ausgebucht und eine neue finanzielle Verbindlichkeit angesetzt, wenn ein Austausch zwischen einem bestehenden Kreditnehmer und dem Kreditgeber von Schuldsinstrumenten mit substanziell abweichenden Vertragsbedingungen stattfindet oder wenn sich die Bedingungen einer bestehenden finanziellen Verbindlichkeit oder eines Teils davon substanziell ändern. Die Vertragsbedingungen gelten als substanziell abweichend, wenn der Barwert der Cashflows nach den neuen Vertragsbedingungen bei Anwendung des ursprünglichen Effektivzinssatzes um mindestens 10 Prozent von dem Barwert der restlichen Cashflows der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit abweicht (10-Prozent-Test). In den 10-Prozent-Test sind „etwaige Gebühren, die netto unter Anrechnung erhaltener Gebühren gezahlt wurden“, einzubeziehen.

Der IASB erhielt eine Anfrage zur Klärung, welche Gebühren und Kosten explizit im Rahmen des 10-Prozent-Tests zu berücksichtigen sind.

**Die Änderungen im Einzelnen**

Die Änderungen stellen klar, dass ein Kreditnehmer nur die zwischen ihm und dem Kreditgeber gezahlten oder erhaltenen Gebühren, einschließlich der Gebühren, die entweder vom Kreditnehmer oder vom Kreditgeber im Namen des jeweils anderen gezahlt oder erhalten wurden, zu berücksichtigen hat. Die Einbeziehung von Cashflows, die an andere Parteien als den Kreditnehmer und den Kreditgeber gezahlt oder von diesen erhalten wurden, würde über die vertraglichen Cashflows zwischen Kreditgeber und Kreditnehmer hinausgehen.

**Ausschließlich zwischen Kreditnehmer und Kreditgeber gezahlte oder erhaltene Gebühren zu berücksichtigen**

**Hinweis**

Obwohl die Regelung ebenfalls in IAS 39 enthalten ist, hat sich der IASB, primär aufgrund der geringen Anzahl noch nach IAS 39 berichtender Unternehmen (Versicherungsunternehmen) und dem noch begrenzten Anwendungszeitraum, dazu entschlossen, diese Änderung dort nicht entsprechend vorzunehmen.

## Übergangsvorschriften und Erstanwendungszeitpunkt

Die Änderung von IFRS 9 in Bezug auf die Berücksichtigung von Gebühren im 10-Prozent-Test ist prospektiv für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung (EU-Endorsement vorausgesetzt) ist zulässig und entsprechend im Anhang offenzulegen.

## Änderungen am erläuternden Beispiel zu IFRS 16

### Leasingverhältnisse: Leasinganreize

#### Hintergrund

Der IASB hat das erläuternde Beispiel (Illustrative Example) Nr. 13 im Standard entwickelt, um die Anforderungen des IFRS 16 an die Zugangs- und Folgebewertung eines Vermögenswerts aus einem Nutzungsrecht („right-of-use asset“, im Folgenden RoU-Vermögenswert) und der korrespondierenden Leasingverbindlichkeit zu veranschaulichen. Im Beispiel waren bislang Zahlungen des Leasinggebers an den Leasingnehmer sowohl in Bezug auf Immobilienprovisionen als auch auf Mietereinbauten enthalten, wobei am Ende des Beispiels festgestellt wurde, dass die die Mietereinbauten betreffenden Zahlungen nicht gemäß IFRS 16 bilanziert würden und daher andere IFRS Standards zur Anwendung gelangen müssten. Begründet wird dies damit, dass diese Zahlungen bei der Berechnung des RoU-Vermögenswerts unberücksichtigt bleiben. Das Beispiel war dahingehend in die Kritik geraten, dass deutlicher zum Ausdruck hätte gebracht und erklärt werden müssen, dass diese Zahlungen nicht der Definition von Leasinganreizen in IFRS 16 entsprechen.

#### Die Änderungen im Einzelnen

Der IASB kam in seinen Beratungen zu dem Ergebnis, dass das Beispiel 13 in seiner ursprünglichen Form ein gewisses Missverständnispotenzial im Hinblick auf die Einordnung und Bilanzierung von Mietereinbauten in sich berge und beschloss daher, die Zahlungen des Leasinggebers in Bezug auf Mietereinbauten einschließlich der dazugehörigen Erläuterungen aus dem Beispiel zu entfernen.

Missverständnispotenzial  
in Bezug auf  
Leasinganreize beseitigt

## Übergangsvorschriften und Erstanwendungszeitpunkt

Der IASB hat für diese Änderung keine Übergangsvorschriften oder einen Zeitpunkt des Inkrafttretens festgelegt, da die Änderungen ein erläuterndes Beispiel von IFRS 16 betreffen und damit kein integraler Bestandteil von IFRS 16 sind.

## Änderungen an IAS 41: Berücksichtigung von Steuern bei der Fair-Value-Bewertung

#### Hintergrund

Im Mai 2008 änderte der IASB IAS 41 **Landwirtschaft** und entfernte die Verpflichtung der Unternehmen, bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts einen Vorsteuersatz zur Diskontierung von Cashflows zu verwenden. Der IASB begründete die Änderung damit, dass ein vertragswilliger Käufer bei dem Betrag, den er bereit wäre an den Verkäufer zu zahlen, um einen Vermögenswert zu erwerben, alle zusätzlichen Cashflows, die diesem Käufer zugutekommen würden – einschließlich der erwarteten Ertragsteuerzahlungen –, berücksichtigen würde. Zu diesem Zeitpunkt hatte der IASB jedoch nicht die Regelung des IAS 41 geändert, in der auf steuerliche Cashflows verwiesen wird. Daher verlangt IAS 41 in seiner bislang gültigen Fassung bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts, dass ein Unternehmen Cashflows vor Steuern verwendet, aber nicht die Verwendung eines Vorsteuersatzes, um diese Cashflows zu diskontieren.

## Die Änderungen im Einzelnen

Die Änderung entfernt dementsprechend die Verpflichtung, steuerliche Cashflows bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts eines biologischen Vermögenswertes unter Verwendung der Barwertmethode auszuschließen. Die Anpassung stellt damit zum einen Konsistenz mit der Änderung von IAS 41 im Jahr 2008 her, die es Unternehmen ermöglichen sollte, steuerliche Cashflows bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts einzubeziehen und passt zum anderen auch die Anforderungen des IAS 41 hinsichtlich der Ermittlung zum beizulegenden Zeitwert an diejenigen des IFRS 13 **Bewertung zum beizulegenden Zeitwert** an.

### Hinweis

IFRS 13 schreibt weder die Verwendung einer bestimmten Barwertmethode vor, noch beschränkt dieser Standard die Verwendung von Barwertmethoden zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts auf diejenigen, die in diesem Standard erläutert werden. Es sind allerdings die gemäß IFRS 13 geregelten Anforderungen hinsichtlich der geforderten internen Konsistenz von Annahmen über Cashflows und Diskontierungssätze zu beachten. Durch die nun vorgenommene Änderung an IAS 41 wird diese Konsistenz hergestellt.

Abhängig von den jeweiligen Tatsachen und Umständen kann ein Unternehmen nach IFRS 13 den beizulegenden Zeitwert durch Diskontierung von Cashflows nach Steuern (unter Verwendung eines Diskontierungssatzes nach Steuern) oder Cashflows vor Steuern (unter Verwendung eines Diskontierungssatzes vor Steuern) ermitteln.

**Konsistente Verwendung von Cashflows nach oder vor Steuern**

## Übergangsvorschriften und Erstanwendungszeitpunkt

Die Änderung von IAS 41 in Bezug auf die Berücksichtigung von Steuern bei der Fair-Value-Bewertung sind prospektiv für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung (EU-Endorsement vorausgesetzt) ist zulässig und entsprechend im Anhang offenzulegen.

## Ihre Ansprechpartner

### Jens Berger

Tel: + 49 (0)69 75695 6581  
Email: [jenberger@deloitte.de](mailto:jenberger@deloitte.de)

### Dr. Heike Bach

Tel: + 49 (0)69 75695 6470  
Email: [hbach@deloitte.de](mailto:hbach@deloitte.de)

### Inga Alberti

Tel: + 49 (0)69 75695 7464  
Email: [ialberti@deloitte.de](mailto:ialberti@deloitte.de)

### Dr. Stefan Schreiber

Tel: + 49 (0)30 25468 303  
Email: [stschreiber@deloitte.de](mailto:stschreiber@deloitte.de)

### Kai Haussmann

Tel: + 49 (0)69 75695 6566  
Email: [khaussmann@deloitte.de](mailto:khaussmann@deloitte.de)

### Dr. Florian Kiy

Tel: + 49 (0)69 75695 6765  
Email: [flkiy@deloitte.de](mailto:flkiy@deloitte.de)

## Hinweis

Bitte schicken Sie eine E-Mail an [mdorbath@deloitte.de](mailto:mdorbath@deloitte.de), wenn Sie Fragen zum Inhalt haben, dieser Newsletter an andere oder weitere Adressen geschickt werden soll oder Sie ihn nicht mehr erhalten wollen.

# Deloitte.

Die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („Deloitte“) als verantwortliche Stelle i.S.d. EU-Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH) nutzen Ihre personenbezogenen Daten (insbesondere Name, E-Mail-Adresse, Kontaktdaten etc.) im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer personenbezogenen Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder [kontakt@deloitte.de](mailto:kontakt@deloitte.de) widersprechen sowie ihre Berichtigung oder Löschung verlangen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden, und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die jemandem im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf [www.deloitte.com/de/UeberUns](http://www.deloitte.com/de/UeberUns).

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für die rund 312.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.