

# IFRS Aktuell

Ausgabe 04.2019

Neueste Entwicklungen  
in der IFRS-Welt

## IAS 12 *Ertragsteuern*

Aktuelle Entwicklungen in der Bilanzierung  
von Ertragsteuern nach IAS 12

## IFRS IC

Die neuesten Agenda-Entscheidungen

## IFRS 15, 16 und 9

Praxisbeispiele und aktuelle Fragestellungen



# IFRS Snacks

Kurznachrichten aus der internationalen und nationalen IFRS-Welt – für das schnelle Update zwischendurch

## IASB

### veröffentlicht Änderungsvorschläge an IFRS 17

Quelle: IASB-Website, Stand 26. Juni 2019, und eigene Recherchen

Das IASB hat am 26. Juni 2019 den Entwurf ED/2019/4 *Änderungen an IFRS 17<sup>1</sup>* veröffentlicht. Die Änderungsvorschläge sollen festgestellten Umsetzungsproblemen Rechnung tragen und betreffen insbesondere das Einräumen von Wahlrechten für Anbieter bestimmter Darlehen mit Versicherungsrisiko (Anwendung sämtlicher Regelungen von IFRS 9 statt IFRS 17) und die Streichung bestimmter Kreditkartenverträge aus dem Anwendungsbereich. Anschaffungskosten von Versicherungsverträgen sollen zukünftig auch der zu erwartenden Vertragsverlängerung zugeordnet werden, wofür ein Werthaltigkeitstest durchzuführen ist. Darüber hinaus soll die Allokation von Contractual service margin geregelt und Ausweiserleichterungen (Portfolioansatz in der Bilanz) wie auch Übergangserleichterungen für Unternehmenszusammenschlüsse festgelegt werden. Der Zeitpunkt der Erstanwendung soll auf Geschäftsjahre, die nach dem 1. Januar 2022 beginnen, verschoben und IFRS 4 soll in Bezug auf die Erstanwendung des IFRS 9 geändert werden, sodass beide Standards für die Anwender zeitgleich umzusetzen wären. Betroffen sind alle IFRS-17-Anwender sowie Unternehmen, die Versicherungsverträge, beispielsweise in Form von Darlehen mit eingebetteter Versicherung, begeben. Die Kommentierungsfrist endet am 25. September 2019.

## IASB

### veröffentlicht Änderungsvorschläge an IAS 1 und IFRS Practice Statement 2

Quelle: IASB-Website, Stand 26. August 2019, und eigene Recherchen

Das IASB hat im August den Entwurf ED 2019/6 *Änderungsvorschläge zu IAS 1 und IFRS Practice Statement 2<sup>2</sup>* veröffentlicht. Ziel der Änderungsvorschläge ist es, Unternehmen dabei zu unterstützen, Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Abschlussadressaten zu verbessern. IAS 1.117 soll dahin gehend ergänzt werden, dass Informationen über eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode nur dann wesentlich sind, wenn sie zusammen mit anderen Informationen, die in den Jahresabschlüssen eines Unternehmens enthalten sind, die Entscheidungen der Abschlussadressaten über das Unternehmen beeinflussen können. Weitere Änderungen betreffen die Änderung von *significant accounting policies in material accounting policies* sowie die Einführung von neuen Leitlinien, die umschreiben, wann ein Unternehmen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angeben muss und wann nicht. Das IFRS Practice Statement 2 soll durch weitere Erläuterungen bzw. Beispiele ergänzt werden, um Anwender dabei zu unterstützen, das Konzept bzw. den Begriff der Wesentlichkeit bei der Entscheidungsfindung über die Offenlegung von Rechnungslegungsgrundsätzen anzuwenden. Ein Datum der Erstanwendung steht im Entwurf noch nicht fest. Die Kommentierungsfrist endet am 29. November 2019.

<sup>1</sup> Der Entwurf ist unter <https://www.ifrs.org/-/media/project/amendments-to-ifrs-17/ed-amendments-to-ifrs-17.pdf> abrufbar.

<sup>2</sup> Die Projektzusammenfassungen können unter <https://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/disclosure-initiative-accounting-policies/ed-di-accounting-policies-ias-1-ifrs-practice-statement-2.pdf> abgerufen werden.

# IASB

## Agenda-Meeting im Juni 2019 – wesentliche Diskussionspunkte

Quelle: IASB-Website, Stand 26. August 2019, und eigene Recherchen.<sup>3</sup>

Das IASB ist vom 17. bis 19. Juni 2019 in London zusammengekommen, um verschiedene Themen zu diskutieren.<sup>3</sup> Dazu gehören auch Fragen im Bereich „Wertminderung von Geschäfts- oder Firmenwerten“. Gegen Ende dieses Jahres beabsichtigt das IASB, ein Diskussionspapier mit folgenden Sichtweisen bzw. Vorschlägen zu veröffentlichen:

- ▶ Verbesserung von Angaben zu Unternehmenszusammenschlüssen: Es sollen die Gründe eines Unternehmenszusammenschlusses wie auch Kennzahlen zur Darstellung, ob der Zusammenschluss sein Ziel erreicht hat, angegeben werden.
- ▶ Die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts wird nicht wieder eingeführt.
- ▶ Unternehmen sollen zukünftig verpflichtend in der Bilanz die Zwischensumme des gesamten Eigenkapitals vor Goodwill angeben.
- ▶ Die Vorschrift zur Durchführung einer jährlichen quantitativen Werthaltigkeitsprüfung soll aufgehoben werden, wenn keine Anhaltspunkte für eine Wertminderung vorliegen. Außerdem soll sie auf Geschäfts- oder Firmenwerte, immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer und noch nicht nutzbare Vermögenswerte angewandt werden.
- ▶ Die Vorschrift, nach der bisher bei der Ermittlung des *Value in Use* Cashflows, die voraussichtlich aus einer zukünftigen Umstrukturierung/Verbesserung resultieren, nicht zu berücksichtigen sind, soll aufgehoben werden (Ersatz durch eine „*More likely than not*“-Argumentation) und die Notwendigkeit der Verwendung von Vor-Steuer-Cashflows/-Diskontierungszinssätzen soll wegfallen.

# Inhalt

**04**

Aktuelle Entwicklungen in der Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12

**12**

Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Juni 2019

**24**

Aktuelle Fragestellungen zur Anwendung von IFRS 15, IFRS 16 und IFRS 9

**34**

Europäische Markt- und Wertpapieraufsichtsbehörde ESMA veröffentlicht weitere europäische Enforcement-Entscheidungen

**42**

EY-Veranstaltungskalender zu IFRS in Deutschland, Österreich und der Schweiz

**44**

EY-Publikationen

**46**

EY IFRS Webcasts

**47**

Ihre Kontakte in Deutschland, Österreich, der Schweiz und Luxemburg

## Impressum

Redaktion:

Christiane Hold, Sascha Weiß,  
Steffi Gloßmann

Design und Layout: Sabine Reissner

Lektorat: Jutta Cram

Druck: Druck- und Verlagshaus Zarbock

Fotos: unsplash, gettyimages

Adresse der Redaktion:

Ernst & Young GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Elena Walton

Rothenbaumchaussee 78

20148 Hamburg, Deutschland

Telefon +49 40 36132 16187

Telefax +49 181 3943 16187

ey.scout.news@de.ey.com

Bilderserie: Zürich

<sup>3</sup> Die Projektzusammenfassungen können unter <https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/iasb-updates/june-2019/> abgerufen werden.

Um eine einheitliche Anwendung der Anforderungen von IAS 12 *Ertragsteuern* zu fördern, hat die europäische Markt- und Wertpapieraufsichtsbehörde ESMA am 15. Juli 2019 ein sog. Public Statement mit dem Titel *Considerations on recognition of deferred tax assets arising from the carry-forward of unused tax losses* veröffentlicht.<sup>4</sup> In dieser Erklärung formuliert die ESMA ihre Erwartungen, wie Emittenten die Anforderungen von IAS 12 an den Ansatz, die Bewertung und den Ausweis aktiver latenter Steuern, die sich aus Verlustvorträgen im IFRS-Abschluss ergeben, anzuwenden haben.

Neben dieser Veröffentlichung des europäischen Regulators, die sich mit der derzeit geltenden Fassung von IAS 12 auseinandersetzt, hat das IASB am 17. Juli 2019 den Exposure Draft (ED) ED/2019/5 *Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einer einzigen Transaktion entstehen (vorgeschlagene Änderungen an IAS 12)* veröffentlicht.<sup>5</sup>





# Aktuelle Entwicklungen in der Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12

## Wichtige Fakten im Überblick

---

- ▶ Obwohl die ESMA in der Vergangenheit hervorgehoben hat, dass Emittenten der Ansatzfähigkeit von aktiven latenten Steuern, die aus nicht genutzten steuerlichen Verlusten resultieren, besondere Aufmerksamkeit schenken sollten, und erhebliche Mängel bei den Nachweisen zur Werthaltigkeit festgestellt hat, gibt die Anwendung der IAS-12-Regelungen in Bezug auf den Ansatz aktiver latenter Steuern nach Auffassung der ESMA weiterhin Anlass zur Sorge. Die Ausführungen im Public Statement betonen die Notwendigkeit, dass Unternehmen die Art und die Qualität von Nachweisen für die Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern auf ungenutzte Verlustvorträge besonders gründlich prüfen müssen. Außerdem wird darauf hingewiesen, dass dieser Themenbereich in IAS 12 besonders hochwertige Anhangangaben erfordert.
- ▶ Die wesentliche vorgeschlagene Änderung im ED/2019/5 betrifft die Einführung einer Rückausnahme von den Ausnahmeregelungen von IAS 12.15(b) und IAS 12.24 für die sog. *initial recognition exemption*. Danach sollen die Ausnahmeregelungen nicht für Transaktionen gelten, in denen beim erstmaligen Ansatz sowohl abziehbare als auch steuerbare temporäre Differenzen entstehen, die zum Ansatz von aktiven und passiven latenten Steuern in gleicher Höhe führen, z. B. im Zusammenhang mit Leasingverhältnissen oder Rückbauverpflichtungen. Die Kommentierungsfrist endet am 14. November 2019.

4 Das Public Statement der ESMA zu IAS 12 ist unter [www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-743\\_public\\_statement\\_on\\_ias\\_12.pdf](http://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-743_public_statement_on_ias_12.pdf) abrufbar.

5 Verfügbar unter [www.ifrs.org/news-and-events/2019/07/iasb-proposes-amendments-to-accounting-for-deferred-tax/](http://www.ifrs.org/news-and-events/2019/07/iasb-proposes-amendments-to-accounting-for-deferred-tax/)



## Aktuelle Entwicklungen in der Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12

### Public Statement der ESMA

Das im Juli 2019 veröffentlichte Public Statement hat insbesondere die beiden folgenden Aspekte zum Gegenstand:

1. die Einschätzung der **Wahrscheinlichkeit** i. S. d. Kriterien des IAS 12.36, dass künftige steuerpflichtige Gewinne, gegen die die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste bzw. Steuergutschriften (in Deutschland z. B. Zinsvorträge) verrechnet werden können, vorhanden sein werden

2. das Vorliegen eines **überzeugenden Nachweises** (*convincing other evidence*) i. S. v. IAS 12.35, dass ausreichend künftige steuerpflichtige Gewinne vorhanden sein werden, gegen die die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste bzw. Steuergutschriften verrechnet werden können, wenn das Unternehmen eine Verlusthistorie aufweist

IAS 12 enthält keine Regelungen dazu, wie die Wahrscheinlichkeit bei der Bestimmung, ob aktive latente Steuern, die sich aus steuerlichen Verlustvorträgen oder Steuergutschriften ergeben, mit künftigen Gewinnen verrechnet werden können, zu beurteilen ist. Die ESMA vertritt daher die Auffassung, dass der Begriff der Wahrscheinlichkeit wie in anderen IFRS verstanden werden und auf einem „*More likely than not*“-Schwellenwert (d. h. > 50 Prozent) basieren sollte.

Unternehmen haben bei der Beurteilung, ob es wahrscheinlich ist, dass zukünftige steuerpflichtige Gewinne verfügbar sein werden, alle verfügbaren Nachweise, sowohl negative als auch positive, zu berücksichtigen. Dabei ist zu überprüfen, ob ausreichende positive Nachweise die vorhandenen negativen Nachweise überwiegen, damit die 50-Prozent-Schwelle überschritten wird. In diesem Zusammenhang weist die ESMA auf Folgendes hin:

- ▶ Generell gilt: Je länger die Schätzungen/Prognosen in die Zukunft reichen, desto weniger zuverlässig sind sie; sie sollten daher entsprechend gewichtet werden.
- ▶ Das Vorhandensein nicht genutzter steuerlicher Verluste oder Steuergutschriften ist ein starker Nachweis dafür, dass zukünftig zu versteuernde Gewinne möglicherweise nicht verfügbar sind (IAS 12.35).
- ▶ Prognosen/Planungen sollten immer angemessen, realistisch und umsetzbar sein.
- ▶ Wenn Unternehmen in der jüngsten Vergangenheit Verluste erlitten haben und nicht über ausreichende steuerpflichtige temporäre Differenzen verfügen, sollten Prognosen/Planungen überzeugende (andere) Nachweise für die Ansatzfähigkeit aktiver latenter Steuern liefern.

Bei der Abwägung der negativen und positiven Nachweise erfordern Verluste aus dem operativen Geschäft (d. h. geringe Produktnachfrage oder unzureichende Verkaufsmargen) einen stärkeren Ausgleich durch positive Nachweise, um zu dem Schluss zu gelangen, dass ausreichende zukünftige Gewinne verfügbar sein werden, als im Fall von Verlusten, die sich aus einem einmaligen Ereignis oder aus nicht wiederkehrenden Ereignissen wie beispielsweise dem Umzug in eine neue Produktionsstätte oder einem Brand ergeben (IAS 12.36c).

Bei der Einschätzung, ob wahrscheinlich künftige steuerpflichtige Gewinne vorliegen, sind nach Auffassung der ESMA die Art, der Ursprung und der zeitliche Anfall solcher Gewinne zu berücksichtigen. Positive Nachweise, die diese Einschätzung unterstützen können, sind etwa die folgenden:



- ▶ Die eingetretenen Verluste sind auf einmalige/nicht wiederkehrende Ereignisse zurückzuführen
- ▶ Restrukturierungen bzw. Verkäufe, die nachvollziehbar die Verlustquellen eliminieren
- ▶ Auftragsbestand oder neue Verträge
- ▶ neue Geschäftschancen bzw. neue Patente

Umgekehrt sind beispielsweise folgende negative Nachweise ein Indiz dafür, dass ein Ansatz aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge nicht gerechtfertigt ist:

- ▶ Das Unternehmen ist ein Start-up
- ▶ Die Verluste beziehen sich auf den Kernbereich der Unternehmensaktivitäten und können daher auch zukünftig erneut auftreten
- ▶ Historie steuerlicher Verluste:
  - ▶ Historie von signifikanten Plan-Ist-Abweichungen bei den Businessplänen
  - ▶ Unsicherheiten bzgl. der Annahme der Unternehmensfortführung
  - ▶ Verlust wesentlicher Kunden oder wesentlicher Verträge

Die ESMA erwartet, dass die vorher genannten überzeugenden Nachweise objektiv nachprüfbar sind, um den Ansatz aktiver latenter Steuern zu unterstützen. So ist beispielsweise eine Historie jüngster Verluste ein nachprüfbarer objektiver negativer Hinweis auf die (Nicht-)Verfügbarkeit ausreichender zukünftiger steuerpflichtiger Gewinne. In diesem Zusammenhang ist die ESMA auch der Ansicht, dass auf die Prognosen künftiger steuerpflichtiger Erträge umso weniger zurückgegriffen werden sollte, je negativer die vorhandenen Nachweise sind, da Schätzungen zukünftiger steuerpflichtiger Gewinne eine erhebliche Ermessensausübung erfordern.





## Aktuelle Entwicklungen in der Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12

### Unsere Sichtweise

Die Mahnung der ESMA durch das Public Statement, bei der Ansatzfähigkeit bzw. Werthaltigkeitsprüfung aktiver latenter Steuern insbesondere aus noch nicht genutzten steuerlichen Verlustvorträgen (aber auch generell) positive, aber eben auch negative Indikatoren für künftige steuerliche Gewinne objektiv nachvollziehbar und transparent abzuwägen, ist nicht neu. Auch in Deutschland hat die DPR seit Jahren bei der Überprüfung der Bilanzierung aktiver latenter Steuern eine deutlich kritische Grundhaltung zu erkennen gegeben. Die teilweise vorgelegten „Hockey-Stick-Planungen“ reichen als Nachweis nicht (mehr) aus.

Das nunmehr vorgelegte Public Statement zeigt, dass die ESMA in den vergangenen Jahren keine wesentlichen bzw. umfassenden Änderungen in der Bilanzierungspraxis einer Reihe von Unternehmen feststellen konnte. Dass die Enforcer daher weiterhin und ggf. zunehmend ein besonderes Augenmerk auf die Ansatzfähigkeit bzw. Werthaltigkeitsprüfung aktiver latenter Steuern insbesondere aus noch nicht genutzten steuerlichen Verlustvorträgen werfen, ist daher nicht überraschend.

Die Ausführungen der ESMA unterstützen die Bilanzierungs- und Prüfungspraxis dabei, wesentliche Aspekte für die Ansatzfähigkeit bzw. Werthaltigkeitsprüfung aktiver latenter Steuern systematisch zu analysieren. Die ESMA fordert daher die Bilanzierenden, Prüfer und Prüfungsausschüsse auf, sich bei ihrer Tätigkeit mit den Ausführungen im Public Statement im Detail auseinanderzusetzen.



Bei der Schätzung des zukünftigen zu versteuernden Ergebnisses ist die ESMA der Auffassung, dass Unternehmen zukünftige Ereignisse, die nicht von ihnen kontrolliert werden können und nach wie vor sehr unsicher sind, nicht berücksichtigen sollten. Dazu gehören z. B. zukünftige Änderungen derzeit gültiger Steuergesetze oder -sätze (mit Ausnahme von Änderungen, die bereits materiell in Kraft getreten sind), mögliche Unternehmenszusammenschlüsse, Ereignisse, die von zukünftigen Marktbedingungen abhängen, oder solche, die mit Aussagen der Finanzberichterstattung bzw. mit zuvor kommunizierten Strategien unvereinbar sind.

Darüber hinaus sollten Unternehmen bei der Beurteilung der wahrscheinlichen zukünftigen zu versteuernden Gewinne auch die Angemessenheit ihres Geschäftsplans und dessen Auswirkungen auf zukünftige zu versteuernde Gewinne (einschließlich ihrer Historie bzw. ihrer Fähigkeit, ihre aufgestellten Pläne zu erfüllen, und der Übereinstimmung mit relevanten Branchendaten und -trends) sicherstellen. Dazu gehört auch die Übereinstimmung der Annahmen mit früheren Perioden und Prognosen.

Darüber hinaus betont die ESMA die Notwendigkeit unternehmensspezifischer Angaben zu den aktiven latenten Steuern, d. h., Unternehmen sollten davon Abstand nehmen, die relevanten Passagen von IAS 12 im Rahmen der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden lediglich zu duplizieren.

Die ESMA erwartet in dieser Hinsicht, dass die Granularität und der Umfang der Angaben (i) der Wesentlichkeit der angesetzten aktiven latenten Steuern für das Unternehmen und (ii) den Ermessensentscheidungen und Unsicherheiten, die mit dem Ansatz der aktiven latenten Steuern verbunden sind, Rechnung tragen. Je wesentlicher und je unsicherer die Beträge sind, desto detailliertere Angaben

sind also erforderlich. Zu berücksichtigende Angaben insbesondere gem. IAS 1.122, 1.125 und 1.129 können beispielsweise die folgenden sein:

- ▶ Indikation der steuerpflichtigen Einheit, des Sitzes und anwendbare Steuervorschriften
- ▶ Indikation des zu berücksichtigenden Nachweises (sowohl positiv als auch negativ)
- ▶ Zeitraum, über den die Realisierung der aktiven latenten Steuern erwartet wird
- ▶ die entscheidenden Ermessensentscheidungen und damit verbundene Unsicherheiten
- ▶ Erläuterung und Einschätzung der Auswirkungen jeder wesentlichen Änderung wesentlicher Annahmen auf die Realisierbarkeit der aktiven latenten Steuern
- ▶ wesentliche nicht angesetzte aktive latente Steuern
- ▶ soweit relevant, Sensitivitäten der verwendeten Annahmen

Die ESMA weist außerdem darauf hin, dass etwaige vorgesehene Steuergestaltungen realistisch, steuerlich profitabel und konsistent mit der Geschäftsstrategie des Unternehmens sein müssen. Darüber hinaus muss nach Auffassung der ESMA der Betrag an steuerpflichtigem Gewinn, der durch diese Maßnahmen generiert werden kann, um den Betrag der für die Umsetzung anfallenden (abziehbaren) inkrementellen Kosten reduziert werden (IAS 12.34-36).



## Aktuelle Entwicklungen in der Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12

### **ED/2019/5 Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einer einzigen Transaktion entstehen (vorgeschlagene Änderungen an IAS 12)**

Die vorgeschlagenen Änderungen an IAS 12 stellen klar, wie Unternehmen latente Steuern insbesondere im Zusammenhang mit Leasingverhältnissen oder Rückbauverpflichtungen bilanzieren sollten. Insbesondere vor dem Hintergrund des seit 2019 anzuwendenden IFRS 16 und der damit verbundenen Erfassung eines Nutzungsrechts und einer korrespondierenden Verbindlichkeit in gleicher Höhe bei Zugang hat die Frage, ob in einem solchen Fall die Ausnahmeregelung gemäß IAS 12.15(b) und IAS 12.24 vom Ansatz latenter Steuern (sog. *initial recognition exemption*) anzuwenden ist, an praktischer Relevanz gewonnen.

Die *initial recognition exemption* verbietet es einem Unternehmen, latente Steuern anzusetzen, wenn es erstmals einen Vermögenswert oder eine Schuld bilanziert, hierbei zugleich eine abzugsfähige oder zu versteuernde temporäre Differenz entsteht und der zum Ansatz des Vermögenswerts oder der Schuld führende Geschäftsvorfall weder das handelsrechtliche noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst (und zugleich auch keinen Unternehmenszusammenschluss darstellt). In der Literatur und der Bilanzierungspraxis bestanden bislang unterschiedliche Auffassungen darüber, ob die *initial recognition exemption* auf temporäre Differenzen anzuwenden ist, die aus dem erstmaligen Ansatz sowohl eines Vermögenswerts als auch zugleich einer Schuld resultieren, soweit auch die übrigen zuvor genannten Kriterien zutreffen. Wäre die *initial recognition exemption* anzuwenden, würde ein Unternehmen auch in diesen Fällen weder beim erstmaligen Ansatz des Vermögenswerts und der Schuld noch während der Umkehrung der mit diesen verbundenen temporären Differenzen latente Steuern bilanzieren.

Nach Auffassung des IASB können sich erhebliche Auswirkungen auf den Abschluss eines Unternehmens ergeben, wenn latente Steuern auf Leasingverhältnisse angesetzt (oder nicht angesetzt) werden. Außerdem ist seiner Meinung nach die *initial recognition exemption*

für Transaktionen, bei denen es gleichzeitig zum Ansatz eines Vermögenswerts und einer Verbindlichkeit kommt, nicht erforderlich.

Die wesentliche vorgeschlagene Änderung an IAS 12 im Entwurf betrifft daher die Einführung einer Rückausnahme von den Ausnahmeregelungen von IAS 12.15(b) und IAS 12.24 in Bezug auf die *initial recognition exemption*. Danach sollen die Ausnahmeregelungen nicht für Transaktionen gelten, bei denen im Zuge der erstmaligen Erfassung eines Vermögenswerts und einer Schuld sowohl abziehbare als auch zu versteuernde temporäre Differenzen entstehen, die zum Ansatz aktiver und passiver latenter Steuern in gleicher Höhe führen. Soweit die aktive latente Steuer dabei (z. B. mangels Werthaltigkeit) nicht in voller Höhe angesetzt werden kann, soll der Ansatz der passiven latenten Steuern allerdings auf die Höhe der aktiven latenten Steuern beschränkt sein (vgl. ED IAS 12.22A). Damit wären zukünftig etwa bei Zugang eines Nutzungsrechts gemäß IFRS 16 oder einer Sachanlage, die mit einer Rückbauverpflichtung verbunden ist, grundsätzlich sowohl eine aktive (bezogen auf die Verpflichtung) als auch eine passive latente Steuer (bezogen auf das Nutzungsrecht bzw. die Sachanlage) zu erfassen.

Die Änderungsvorschläge sehen eine Übergangsregelung vor, die es einem Unternehmen ermöglichen würde, die Werthaltigkeit der aktiven latenten Steuern erst zu Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode unter Berücksichtigung der dann herrschenden Fakten und Umstände wie beispielsweise des anzuwendenden Steuersatzes zu beurteilen.

Nach Auffassung des IASB brächten die vorgeschlagenen Änderungen die Bilanzierung latenter Steuern in Bezug auf Leasingverhältnisse und Rückbauverpflichtungen in Übereinstimmung mit der Generalnorm des IAS 12, sodass ein Unternehmen die Steuereffekte aus einem



Leasingverhältnis dann erfassen würde, wenn es z. B. den Leasinggegenstand nutzt und die Leasingverbindlichkeit begleicht. Außerdem würden die Änderungen zu einer Reduzierung der derzeitigen Bilanzierungsvielfalt in der Praxis führen, da die Anwendbarkeit der *initial recognition exemption* klarer formuliert wäre.

Die Kommentierungsfrist für den ED endet am 14. November 2019.

### Unsere Sichtweise

Das Ziel des IASB, die bestehenden Unsicherheiten bei der Bilanzierung latenter Steuern im Zusammenhang mit Leasingverhältnissen und Entsorgungs- bzw. Rückbauverpflichtungen und die hieraus resultierende Uneinheitlichkeit in der Bilanzierungspraxis zu beseitigen, ist zu begrüßen. Die im Entwurf vorgeschlagenen Änderungen an IAS 12 lassen aber eine Reihe von Anwendungsfragen offen und führen damit zu neuen Auslegungsproblemen. Eine weitere Präzisierung der Änderungsvorschläge erscheint daher wünschenswert.

Die Vorschläge des IASB werden voraussichtlich nicht nur für solche Unternehmen eine wesentliche Bilanzierungsänderung bedeuten, die derzeit keine latenten Steuern auf die im Entwurf berücksichtigten Transaktionen ansetzen, sondern könnten auch Änderungen für Unternehmen zur Folge haben, die bislang für solche Sachverhalte latente Steuern bilanzieren. Insofern ist allen Unternehmen zu empfehlen, den weiteren Standardsetzungsprozess zu verfolgen, da die vorgesehenen Änderungen ggf. bedeutsame Prozessänderungen für die Ermittlung der latenten Steuern erforderlich machen könnten.



In regelmäßigen Abständen diskutiert das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) Anfragen zu Bilanzierungsthemen. Einige dieser Themen werden als sogenannte *Interpretations Committee Agenda Decisions* veröffentlicht. Diese Agenda-Entscheidungen sind Anfragen, die das IFRS IC nicht auf seine aktive Agenda genommen hat. Zusammen mit der Entscheidung werden auch die Gründe, warum sich das IFRS IC gegen eine Aufnahme entschieden hat, veröffentlicht. In einigen Fällen veröffentlicht das IFRS IC noch weitere Erläuterungen, um darzulegen, wie die bestehenden Standards auf diese Sachverhalte anzuwenden sind.

Diese Leitlinien stellen zwar keine offizielle Interpretation des IFRS IC dar, allerdings enthalten sie hilfreiche Anhaltspunkte für die Bilanzierung solcher Sachverhalte. Die nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick über die im Juni 2019 veröffentlichten endgültigen Agenda-Entscheidungen des IFRS IC. Bezüglich der Agenda-Entscheidungen, die vor dem 1. Juni 2019 veröffentlicht wurden, verweisen wir auf frühere Ausgaben von *IFRS Aktuell*. Eine vollständige Liste der Themen, die das IFRS IC in seinen Sitzungen erörtert hat, und der vollständige Wortlaut seiner Schlussfolgerungen sind auf der Website des IASB unter *IFRIC Update* zu finden.<sup>6</sup>





# Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Juni 2019

## Finalisierte Agenda-Entscheidung des IFRS IC vom Juni 2019

Standard	Sachverhalt
IFRS 15 <i>Erlöse aus Verträgen mit Kunden</i>	Erfassung von Kosten für die Erfüllung eines Vertrags, wenn die Erlöse über einen bestimmten Zeitraum erfasst werden
IFRS 16 <i>Leasingverhältnisse</i>	Verträge über unterirdische Rechte
IFRS 19 <i>Leistungen an Arbeitnehmer</i>	Auswirkungen eines möglichen Abschlags auf die Klassifizierung eines Plans
IFRS 38 <i>Immaterielle Vermögenswerte, IAS 2 Vorräte</i>	Bilanzierung von gehaltenen Kryptowährungen

### **Vertragserfüllungskosten (IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*)**

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Erfassung von Vertragserfüllungskosten, die entstehen, wenn das Unternehmen eine Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt. In der Anfrage wird folgender Sachverhalt beschrieben:

Das berichtende Unternehmen wurde von einem Kunden mit dem Bau eines Hauses (auf seinem eigenen Grundstück) beauftragt. Die Bauzeit beträgt bis zur Fertigstellung drei Jahre und der Vertrag begründet eine einzige Leistungsverpflichtung, die gemäß IFRS 15.35(c) über einen bestimmten Zeitraum zu erfüllen ist.

6 Das IFRIC Update ist unter <http://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/> abrufbar.



## Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Juni 2019

Der Bau des Hauses umfasst die folgenden Komponenten, die jeweils mit den nach der outputbasierten Methode zugeordneten Erlösen, ihren Herstellungskosten und der sich ergebenden Gewinnmarge dargestellt sind:

Baukomponente	Nach der outputbasierten Methode zugeordnete Erlöse	Kosten der Komponente	Marge
1 Fundament	2.100.000 €	2.000.000 €	4,8 %
2 Wände und Stützen	1.200.000 €	1.000.000 €	16,7 %
3 Fenster/Türen	800.000 €	500.000 €	37,5 %
4 Dach	900.000 €	500.000 €	44,4 %
	<b>5.000.000 €</b>	<b>4.000.000 €</b>	<b>20,0 %</b>

Die Komponente 1 (d. h. das Fundament) ist am Ende der Berichtsperiode fertiggestellt und das Unternehmen erfasst dafür Erlöse in Höhe von 2.100.000 Euro. Die Gesamtkosten (auf der Basis der Kosten für Unterauftragnehmer) für diese Baukomponente belaufen sich auf 2.000.000 Euro.

**Frage: Sollte ein Teil des Betrags von 2.000.000 Euro als Erfüllungskosten für die anderen Vertragsphasen erfasst werden?**

### Sichtweise 1: Sämtliche Kosten sind bei ihrer Entstehung als Aufwand zu buchen

In dem oben beschriebenen Szenario wird der Betrag von 2.000.000 Euro gemäß IFRS 15.95(b) und 98(c) als Aufwand erfasst. Die für die Komponente 1 angefallenen Kosten führen nicht zur Schaffung von Ressourcen oder zur Verbesserung der Ressourcen des Unternehmens, die künftig zur Erfüllung von Leistungsverpflichtungen genutzt werden. Sie werden vielmehr aufgewendet, um eine gegenwärtige Leistungsverpflichtung zu erfüllen. Zudem schreibt Paragraph 98(c) von IFRS 15 vor, dass Kosten im Zusammenhang mit teilweise erfüllten Leistungsverpflichtungen zum Zeitpunkt ihres Entstehens als Aufwand zu erfassen sind.

### Sichtweise 2: Die entstandenen Kosten können teilweise aktiviert werden

In dem oben beschriebenen Szenario ist die Komponente 1 (das Fundament) für die weitere Erstellung der übrigen Baukomponenten (Wände und Stützen, Fenster und Türen, Dach) notwendig. Daher sollte ein Teil der für sie angefallenen Kosten den anderen Komponenten zugeordnet werden, die noch erstellt werden müssen. Dadurch würde der wirtschaftliche Zweck des Vertrags zutreffender abgebildet, da der Vertrag die Erfüllung einer einzigen Leistungsverpflichtung (Bau des Hauses) gegenüber dem Kunden vorsieht. Einige der für die Komponente 1 angefallenen Kosten dienen der Schaffung einer Ressource, die zur Erstellung der weiteren Komponenten genutzt wird. Die Zuordnung der Kosten auf die teilweise bereits erfüllte Leistungsverpflichtung und die noch zu erfüllenden künftigen Leistungsverpflichtungen kann auf der Grundlage der Gesamtmargin aus dem Vertrag erfolgen.

### Sichtweise des IFRS IC

Das IFRS IC stellte zunächst fest, welche der in IFRS 15 enthaltenen Grundsätze und Vorschriften zur Messung des Leistungsfortschritts im Hinblick auf die vollständige Erfüllung einer Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum zur Anwendung kommen. Nach IFRS 15.39 wird



bei der Bestimmung des Leistungsfortschritts das Ziel verfolgt, die Leistung des Unternehmens bei der Übertragung der Verfügungsgewalt über die einem Kunden zugesagten Güter oder Dienstleistungen darzustellen. Das IFRS IC machte zudem deutlich, dass ein Unternehmen bei der Beurteilung, ob es eine outputbasierte Methode zur Bestimmung seines Leistungsfortschritts anwenden soll, gemäß IFRS 15.B15 zu berücksichtigen hat, ob der gewählte Output die bisher erbrachten Leistungen des Unternehmens gegenüber der vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung zutreffend darstellt.

Hinsichtlich der Erfassung von Kosten wies das Committee auf die in IFRS 15.98(c) enthaltene Vorschrift hin, wonach ein Unternehmen Kosten im Zusammenhang mit bereits erfüllten (oder teilweise erfüllten) Leistungsverpflichtungen aus dem Vertrag (d. h. Kosten, die sich auf in der Vergangenheit erbrachte Leistungen beziehen) zum Zeitpunkt ihres Entstehens als Aufwand zu erfassen hat.

Das IFRS IC merkte an, dass die in der Anfrage beschriebenen Baukosten Kosten sind, die der teilweise erfüllten vertraglichen Leistungsverpflichtung zuzuordnen sind, d. h. Kosten, die sich auf die in der Vergangenheit erbrachte Leistung des Unternehmens beziehen. Diese Kosten führen daher nicht zur Schaffung von Ressourcen oder zur Verbesserung der Ressourcen des Unternehmens, die künftig zur fortgesetzten Erfüllung der Leistungsverpflichtung genutzt werden (IFRS 15.95[b]). Folglich erfüllen diese Kosten nicht die in IFRS 15.95 festgelegten Kriterien für die Aktivierung. Aus diesem Grund verwarf das IFRS IC die zweite Sichtweise in dem oben geschilderten Szenario.

Es ist der Ansicht, dass die Grundsätze und Vorschriften in den IFRS für das Unternehmen ausreichen, um bei dem in der Anfrage beschriebenen Sachverhalt zu bestimmen, wie die bei der Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden entstandenen Kosten zu erfassen sind. Daher hat es beschlossen, diesen Punkt nicht auf seine Agenda für die Standardsetzung zu nehmen.



### **Verträge über Rechte für den unterirdischen Teil eines Grundstücks (*subsurface rights*) (IFRS 16 Leasingverhältnisse)**

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zu einem besonderen Vertrag über Nutzungsrechte für den unterirdischen Teil eines Grundstücks. In dem in der Anfrage beschriebenen Vertrag erwirbt der Betreiber einer Pipeline (Kunde) das Recht, auf dem Grundstück eine unterirdische Ölpipeline gegen Zahlung einer Vergütung zu verlegen und 20 Jahre lang zu betreiben. Die genaue Lage und Abmessungen (Verlauf, Breite und Tiefe) des Untergrundbereichs, in dem die Pipeline verlegt wird, sind vertraglich festgelegt. Der Grundstückseigentümer hat weiterhin das Recht, die über der Pipeline liegende Grundstücksfläche zu nutzen, ist jedoch nicht berechtigt, während des 20-jährigen Verwendungszeitraums der Pipeline auf den im Vertrag genannten Bereich im Untergrund zuzugreifen oder dessen Nutzungszweck zu verändern. Der Kunde verfügt über das Recht, Inspektionen, Reparaturen und Wartungsarbeiten durchzuführen (sowie beschädigte Abschnitte der Pipeline zu ersetzen, falls erforderlich).



## Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Juni 2019

Gegenstand der Anfrage war, ob IFRS 16, IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* oder ein anderer IFRS zur Bilanzierung des Vertrags heranzuziehen ist.

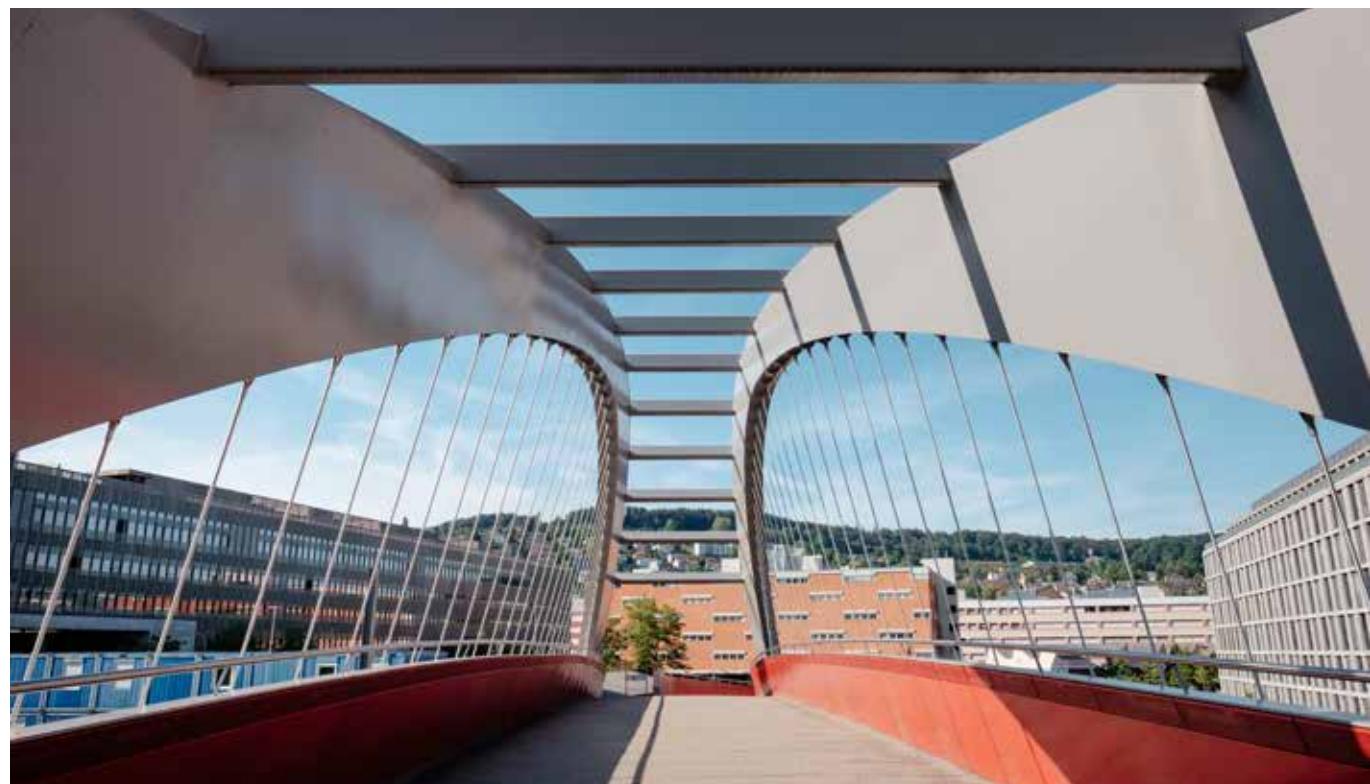
**Welchen IFRS hat ein Unternehmen zuerst anzuwenden?**  
IFRS 16.3 schreibt vor, dass ein Unternehmen diesen Standard mit bestimmten Ausnahmen auf Leasingverhältnisse jeglicher Art anzuwenden hat. Laut Paragraph 9 von IFRS 16 muss ein Unternehmen bei Vertragsbeginn beurteilen, ob der Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet.

Das IFRS IC wies darauf hin, dass keine der in IFRS 16.3 und 4 genannten Ausnahmen auf den in der Anfrage beschriebenen Vertrag zutrifft, und stellte insbesondere klar, dass es sich bei dem unterirdischen Bereich um einen

materiellen Vermögenswert handelt. Dementsprechend ist IFRS 16 anzuwenden, wenn der Vertrag ein Leasingverhältnis enthält. Beinhaltet der Vertrag jedoch kein Leasingverhältnis, muss das Unternehmen prüfen, ob der Vertrag in den Anwendungsbereich eines anderen IFRS fällt. Das IFRS IC zog daher den Schluss, dass das Unternehmen bei Vertragsbeginn zunächst bestimmen muss, ob der Vertrag ein Leasingverhältnis gemäß der Definition in IFRS 16 enthält.

### Definition eines Leasingverhältnisses

IFRS 16.9 besagt, dass ein Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet, wenn er dazu berechtigt, die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts gegen Zahlung eines Entgelts für einen bestimmten Zeitraum zu kontrollieren.





Damit diese Definition eines Leasingverhältnisses erfüllt ist, muss der Kunde gemäß IFRS 16.B9 während des gesamten Verwendungszeitraums über die beiden folgenden Rechte verfügen:

- das Recht, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des identifizierten Vermögenswerts zu ziehen
- das Recht, über die Nutzung des identifizierten Vermögenswerts zu entscheiden

#### **Identifizierter Vermögenswert**

Die Paragraphen B13-B20 von IFRS 16 enthalten Anwendungsleitlinien für identifizierte Vermögenswerte. Nach Paragraph B20 gilt ein Kapazitätsanteil eines Vermögenswerts als identifizierter Vermögenswert, wenn er physisch unterschieden werden kann. Ein Kunde ist jedoch nicht zur Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts berechtigt, wenn der Lieferant das substanzelle Recht besitzt, den Vermögenswert während des gesamten Verwendungszeitraums zu ersetzen (Paragraph B14).

Das IFRS IC merkte dazu an, dass der unterirdische Bereich, der in dem in der Anfrage beschriebenen Vertrag benannt wird, vom übrigen Grundstück physisch unterschieden werden kann. Der Vertrag legt Verlauf, Breite und Tiefe der Pipeline fest und definiert somit einen physisch unterscheidbaren Bereich im Untergrund. Die Tatsache, dass sich der benannte Bereich im Untergrund befindet, ist an sich nicht maßgeblich dafür, ob er einen identifizierten Vermögenswert darstellt, da er auf die gleiche Weise physisch unterscheidbar ist wie ein festgelegter Bereich an der Oberfläche.

Der Grundstückseigentümer verfügt nicht über das Recht, den unterirdischen Bereich während des Verwendungszeitraums zu ersetzen. Daher kam das IFRS IC zu dem Ergebnis, dass es sich bei dem festgelegten Bereich im Untergrund um einen identifizierten Vermögenswert gemäß IFRS 16.B13-B20 handelt.

#### **Recht, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus einer Verwendung zu ziehen**

Die Paragraphen B21-B23 von IFRS 16 enthalten Anwendungsleitlinien in Bezug auf das Recht, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung eines identifizierten Vermögenswerts während des Verwendungszeitraums zu ziehen. Laut Paragraph B21 besitzt ein Kunde dieses Recht z. B. dann, wenn er während des gesamten Verwendungszeitraums den Vermögenswert exklusiv nutzen darf.

Das IFRS IC stellte fest, dass der in der Anfrage beschriebene Vertrag dem Kunden das Recht einräumt, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des unterirdischen Bereichs während des 20-jährigen Verwendungszeitraums zu ziehen, da der Kunde den festgelegten Bereich im Untergrund über den vollen Zeitraum exklusiv nutzen kann.

#### **Recht, über die Nutzung zu entscheiden**

Die Paragraphen B24-B30 von IFRS 16 enthalten Anwendungsleitlinien in Bezug auf das Recht, während des gesamten Verwendungszeitraums über die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts zu entscheiden. Nach Paragraph B24 verfügt ein Kunde über dieses Recht, wenn

- er entweder das Recht hat, zu bestimmen, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert während des gesamten Verwendungszeitraums eingesetzt wird, oder
- die maßgeblichen Entscheidungen darüber, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert eingesetzt wird, bereits im Vorfeld getroffen wurden und (i) der Kunde während des gesamten Verwendungszeitraums das Recht hat, den Vermögenswert einzusetzen, und der Lieferant nicht berechtigt ist, diese Anweisungen zu ändern, oder (ii) der Kunde den Vermögenswert in einer Weise gestaltet hat, die bereits vorgibt, wie und für welchen Zweck er während des gesamten Verwendungszeitraums eingesetzt wird.



## Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Juni 2019

Das IFRS IC wies darauf hin, dass der Kunde gemäß dem in der Anfrage beschriebenen Vertrag das Recht hat, während des 20-jährigen Verwendungszeitraums über die Nutzung des festgelegten unterirdischen Bereichs zu entscheiden, da die in Paragraph B24(b) (i) aufgeführten Voraussetzungen erfüllt sind. Wie und für welchen Zweck der definierte Bereich im Untergrund verwendet wird (d. h. Verlegung einer Pipeline mit festgelegten Abmessungen zur Beförderung von Öl), ist im Vertrag vorgegeben. Der Kunde ist berechtigt, den festgelegten unterirdischen Bereich zu nutzen, da er über das Recht verfügt, Inspektionen, Reparaturen und Wartungsarbeiten durchzuführen, und er trifft alle Entscheidungen in Bezug auf die Nutzung des festgelegten unterirdischen Bereichs, die während des 20-jährigen Verwendungszeitraums erforderlich sind.

Das IFRS IC kam daher zu dem Schluss, dass der in der Anfrage beschriebene Vertrag ein Leasingverhältnis gemäß IFRS 16 beinhaltet. Der Kunde muss daher IFRS 16 zur Bilanzierung dieses Leasingverhältnisses anwenden.

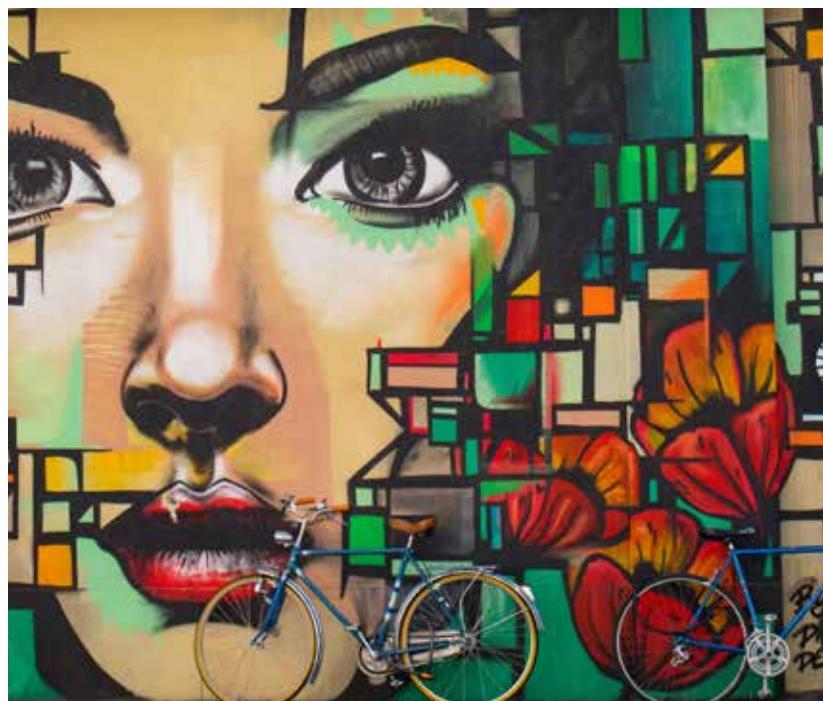
Das IFRS IC ist der Ansicht, dass die Grundsätze und Vorschriften in den IFRS für das Unternehmen ausreichen, um die angemessene Bilanzierungsmethode für den in der Anfrage beschriebenen Sachverhalt zu bestimmen. Daher hat es beschlossen, diesen Punkt nicht auf seine Agenda für die Standardsetzung zu nehmen.

### **Auswirkungen eines etwaigen Rechts zur Beitragsminderung auf die Einordnung von Versorgungsplänen (IAS 19 Leistungen an Arbeitnehmer)**

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage über die Einordnung eines Plans für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gemäß IAS 19. In dem in der Anfrage beschriebenen Sachverhalt zahlt ein Unternehmen Beiträge in einen Plan für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, der von einem Dritten verwaltet wird. Für den Plan gelten die folgenden Bedingungen und Voraussetzungen:

- a. Das Unternehmen ist verpflichtet, festgelegte jährliche Beiträge an den Plan zu entrichten. Es hat festgestellt, dass es weder rechtlich noch faktisch zur Zahlung darüber hinausgehender Beiträge verpflichtet ist, wenn der Plan nicht über ausreichende Vermögenswerte verfügt, um alle Leistungen in Bezug auf Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer in der Berichtsperiode und früheren Perioden zu erbringen.
- b. Das Unternehmen ist unter bestimmten Voraussetzungen dazu berechtigt, seine jährlichen Beitragszahlungen zu mindern. Dieser Fall tritt ein, wenn das Verhältnis zwischen Planvermögen und Planverbindlichkeiten einen bestimmten Schwellenwert erreicht. Die Höhe der Beitragsminderung kann somit durch versicherungsmathematische Annahmen und den Ertrag aus dem Planvermögen beeinflusst werden.

Gegenstand der Anfrage war, ob das Vorhandensein eines etwaigen Rechts auf Beitragsminderung gemäß IAS 19 dazu führen würde, dass der Plan als leistungsorientierter Versorgungsplan einzuordnen ist.





IAS 19.8 definiert beitragsorientierte Pläne als Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, bei denen ein Unternehmen festgelegte Beiträge an eine eigenständige Einheit (einen Fonds) entrichtet und weder rechtlich noch faktisch zur Zahlung darüber hinausgehender Beiträge verpflichtet ist, wenn der Fonds nicht über ausreichende Vermögenswerte verfügt, um alle Leistungen in Bezug auf Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer in der Berichtsperiode und in früheren Perioden zu erbringen. Leistungsorientierte Pläne sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die nicht unter die Definition der beitragsorientierten Pläne fallen.

In den Paragraphen 27-30 von IAS 19 sind die Kriterien vorgegeben, nach denen Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses entweder als beitragsorientierte oder als leistungsorientierte Pläne einzuordnen sind.

IAS 19.27 besagt, dass Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses in Abhängigkeit von ihrem wirtschaftlichen Gehalt, der sich aus den grundlegenden Leistungsbedingungen und -voraussetzungen des Plans ergibt, entweder als leistungs- oder als beitragsorientiert klassifiziert werden. Das IFRS IC betonte deshalb, wie wichtig es ist, alle relevanten Bedingungen und Voraussetzungen für Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sowie jegliche betriebsüblichen Praktiken, die eine faktische Verpflichtung begründen können, bei der Einordnung des Plans zu überprüfen. Bei dieser Überprüfung würde ermittelt, ob

- die rechtliche oder faktische Verpflichtung des Unternehmens gegenüber den Arbeitnehmern auf den vom Unternehmen vereinbarten Beitrag zum Fonds (ein beitragsorientierter Plan gemäß Paragraph 28) begrenzt ist oder

- für das Unternehmen eine Verpflichtung besteht, die zugesagten Leistungen aktiven und ausgeschiedenen Arbeitnehmern zu gewähren (ein leistungsorientierter Plan gemäß Paragraph 30).

Das IFRS IC machte darauf aufmerksam, dass in dem in der Anfrage geschilderten Szenario die Beurteilung der relevanten Bedingungen und Voraussetzungen für den Plan beispielsweise auch (a) eine Überprüfung der Art und Weise und der Periodizität, in der die jährlichen Beitragszahlungen und etwaige Beitragsminderungen (einschließlich der Verhältnisquote) bestimmt werden, und (b) die Feststellung, ob dem Unternehmen durch die Art und Weise und die Periodizität, in der die Beitragszahlungen und etwaige Beitragsminderungen bestimmt werden, versicherungsmathematische Risiken und Anlagerisiken (gemäß Beschreibung in IAS 19) entstehen, beinhaltet.

Damit ein Versorgungsplan als beitragsorientierter Plan laut der Definition in IAS 19 eingestuft werden kann, müssen folgende Voraussetzungen vorliegen: (a) Das Unternehmen muss eine Verpflichtung gegenüber den Arbeitnehmern haben, festgelegte Beiträge an einen Fonds zu entrichten, und (b) das Unternehmen ist nicht zur Zahlung darüber hinausgehender Beiträge verpflichtet, wenn der Fonds nicht über ausreichende Vermögenswerte verfügt, um alle Leistungen in Bezug auf Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer in der Berichtsperiode und in früheren Perioden zu erbringen. Beispielsweise darf es nicht möglich sein, künftige Beitragszahlungen höher anzusetzen, um damit eine Unterfinanzierung von Leistungen in Bezug auf Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer in der Berichtsperiode und in früheren Perioden auszugleichen.

Das IFRS IC merkte ferner an, dass das versicherungsmathematische Risiko und das Anlagerisiko gemäß den Paragraphen 28 und 30 von IAS 19 bei beitragsorientierten



## Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Juni 2019

Plänen im Wesentlichen vom Arbeitnehmer und bei leistungsorientierten Plänen im Wesentlichen vom Unternehmen getragen werden. Die beiden Paragraphen beschreiben (a) ein versicherungsmathematisches Risiko als das Risiko, dass die Leistungen dem Unternehmen höhere Kosten als erwartet verursachen oder für den Arbeitnehmer geringer ausfallen können als erwartet, und (b) ein Anlagerisiko als das Risiko, dass die angelegten Vermögenswerte nicht ausreichen, um die erwarteten Leistungen zu erbringen. In IAS 19.BC29 wird erläutert, dass die Definition von beitragsorientierten Plänen nicht ausschließt, dass die Kosten für das Unternehmen geringer sein können als erwartet.

Daher kam das IFRS IC zu dem Schluss, dass das Vorhandensein eines etwaigen Rechts auf Beitragsminderung gemäß IAS 19 an sich nicht dazu führt, dass ein Plan für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses als leistungsorientierter Versorgungsplan einzuordnen ist. Ungeachtet dessen machte es nochmals deutlich, wie wichtig es ist, alle relevanten Bedingungen und Voraussetzungen für einen Versorgungsplan sowie jegliche betriebsüblichen Praktiken, die eine faktische Verpflichtung begründen können, bei der Einordnung des Plans zu überprüfen.

Es wies ferner darauf hin, dass ein Unternehmen gemäß Paragraph 122 von IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* Angaben zu Ermessensentscheidungen des Managements im Hinblick auf die Einordnung von Plänen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses machen muss, wenn diese Ermessensentscheidungen die im Abschluss erfassten Beträge mit am wesentlichsten beeinflusst haben.

Das IFRS IC zog den Schluss, dass die Vorgaben in IAS 19 für das Unternehmen ausreichen, um zu bestimmen, ob ein Plan für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses als beitragsorientierter oder als leistungsorientierter Plan einzustufen ist. Daher hat es beschlossen, diesen Punkt nicht auf seine Agenda für die Standardsetzung zu nehmen.

### Bestände an Kryptowährungen

#### (IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*, IAS 2 *Vorräte*)

Das IFRS IC hat sich in seinen Beratungen mit der Frage befasst, wie die IFRS auf Bestände von Kryptowährungen anzuwenden sind.

In diesem Zusammenhang wies es darauf hin, dass es eine Vielzahl von Kryptovermögenswerten gibt. Bei seinen Beratungen konzentrierte sich das IFRS IC auf eine Gruppe von Kryptovermögenswerten, die alle nachstehend aufgeführten Merkmale aufweisen (in dieser Agenda-Entscheidung als „Kryptowährung“ [*cryptocurrency*] bezeichnet):

- a. eine digitale oder virtuelle Währung, die in einem dezentral geführten Kontobuch (*distributed ledger*) erfasst ist, das Kryptografieverfahren zur Verschlüsselung verwendet
- b. eine Währung, die nicht vom Gesetzgeber oder einer vergleichbaren Institution ausgegeben wurde
- c. eine Währung, die keinen Vertrag zwischen dem Inhaber der Währung und Dritten begründet

### Merkmale einer Kryptowährung

IAS 38.8 *Immaterielle Vermögenswerte* definiert einen immateriellen Vermögenswert als einen identifizierbaren, nichtmonetären Vermögenswert ohne physische Substanz.

Nach IAS 38.12 erfüllt ein Vermögenswert die Definitionskriterien in Bezug auf die Identifizierbarkeit, wenn er separierbar ist oder wenn er aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entsteht. „Separierbar“ bedeutet, dass der Vermögenswert vom Unternehmen getrennt und einzeln oder in Verbindung mit einem Vertrag, einem identifizierbaren Vermögenswert oder einer Schuld verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden kann.



Laut Definition in Paragraph 16 von IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* besteht das wesentliche Merkmal eines nichtmonetären Postens darin, dass er mit keinerlei Recht auf Erhalt (bzw. keinerlei Verpflichtung zur Zahlung) einer festen oder bestimmbaren Anzahl von Währungseinheiten verbunden ist.

Das IFRS IC stellte fest, dass ein gehaltener Bestand von Kryptowährungen der Definition eines immateriellen Vermögenswerts gemäß IAS 38 entspricht. Es begründete dies damit, dass ein solcher Bestand (a) von seinem Inhaber getrennt und einzeln verkauft oder übertragen werden kann und (b) seinem Inhaber keinerlei Recht auf Erhalt einer festen oder bestimmbaren Anzahl von Währungseinheiten einräumt.

#### **Welcher IFRS-Standard findet auf Kryptowährungsbestände Anwendung?**

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass IAS 2 *Vorräte* anzuwenden ist, wenn die Kryptowährungen im normalen Geschäftsgang zum Verkauf gehalten werden. Ist dies nicht der Fall, hat das Unternehmen IAS 38 auf die betreffenden Bestände anzuwenden. Bei seinen Recherchen zog das Committee die folgenden Aspekte in Betracht.

#### **Immaterielle Vermögenswerte**

IAS 38 findet auf die Bilanzierung aller immateriellen Vermögenswerte Anwendung, mit folgenden Ausnahmen:

- a. immaterielle Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fallen
- b. finanzielle Vermögenswerte gemäß Definition in IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung*
- c. Ansatz und Bewertung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung
- d. Ausgaben für die Erschließung oder die Förderung und den Abbau von Mineralien, Öl, Erdgas und ähnlichen nicht regenerativen Ressourcen

Deshalb prüfte das IFRS IC, ob ein Bestand an Kryptowährungen die Definition eines finanziellen Vermögenswerts gemäß IAS 32 erfüllt oder ob er in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fällt.

#### **Finanzielle Vermögenswerte**

IAS 32.11 enthält eine Definition von finanziellen Vermögenswerten, die sich wie folgt zusammenfassen lässt: Finanzielle Vermögenswerte umfassen (a) flüssige Mittel, (b) ein Eigenkapitalinstrument eines anderen Unternehmens, (c) ein vertragliches Recht, flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte von einem anderen Unternehmen zu erhalten, (d) ein vertragliches Recht, finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten mit einem anderen Unternehmen zu bestimmten Bedingungen zu tauschen, oder (e) einen bestimmten Vertrag, der in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt wird oder erfüllt werden kann.

Das IFRS IC zog den Schluss, dass Bestände an Kryptowährungen keinen finanziellen Vermögenswert darstellen, da es sich bei einer Kryptowährung weder um flüssige Mittel (s. u.) noch um ein Eigenkapitalinstrument eines anderen Unternehmens handelt. Zudem begründet sie kein vertragliches Recht für den Inhaber und stellt keinen Vertrag dar, der in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt wird oder erfüllt werden kann.

#### **Flüssige Mittel**

Nach IAS 32.A3 stellen Zahlungsmittel (flüssige Mittel) einen finanziellen Vermögenswert dar, weil sie das Austauschmedium und somit die Grundlage sind, auf der alle Geschäftsvorfälle im Abschluss bewertet und erfasst werden.

Das IFRS IC wies darauf hin, dass die in IAS 32.A3 enthaltene Beschreibung von flüssigen Mitteln impliziert, dass diese flüssigen Mittel als Austauschmedium (d. h. im Austausch gegen Güter oder Dienstleistungen) und bei der Preisfestsetzung von Gütern oder Dienstleistungen in einem solchen Umfang als Währungseinheit verwendet werden,



## Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Juni 2019

dass alle Transaktionen auf dieser Grundlage im Abschluss bewertet und erfasst werden.

Einige Kryptowährungen können im Austausch gegen bestimmte Güter oder Dienstleistungen eingesetzt werden. Das IFRS IC merkte jedoch an, dass es keine Kenntnis von Kryptowährungen habe, die in dem vorstehend genannten Umfang als Austauschmedium oder Währungseinheit verwendet werden. Infolgedessen kam es zu dem Ergebnis, dass Bestände an Kryptowährungen keine flüssigen Mittel darstellen, weil sie die entsprechenden Merkmale derzeit nicht erfüllen.

### Vorräte

IAS 2 ist auf die Bilanzierung von Vorratsbeständen immaterieller Vermögenswerte anzuwenden. Paragraph 6 dieses Standards definiert Vorräte als Vermögenswerte,

- a. die zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehalten werden,
- b. die sich in der Herstellung für einen solchen Verkauf befinden oder
- c. die als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dazu bestimmt sind, bei der Herstellung oder der Erbringung von Dienstleistungen verbraucht zu werden.

Das IFRS IC stellte fest, dass ein Unternehmen Kryptowährungen im normalen Geschäftsgang zum Verkauf halten kann. In diesem Fall stellt ein Bestand an Kryptowährungen für das Unternehmen Vorratsvermögen dar, auf das IAS 2 entsprechend Anwendung findet.

Das Committee wies des Weiteren darauf hin, dass ein Unternehmen als Makler bzw. Händler von Kryptowährungen agieren kann. In einem solchen Fall hat das Unternehmen die Vorschriften von IAS 2.3(b) für Warenmakler bzw. -händler zu beachten, die ihre Vorräte mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten bewerten müssen. Laut IAS 2.5 kaufen bzw. verkaufen Makler bzw.

Händler Waren für andere oder auf eigene Rechnung. Die in Paragraph 3(b) genannten Vorräte werden hauptsächlich mit der Absicht erworben, sie kurzfristig zu verkaufen und einen Gewinn aus den Preisschwankungen oder der Makler- bzw. Händlermarge zu erzielen.

### Unsere Sichtweise

Die Entscheidung des IFRS IC bedeutet, dass Inhaber von Kryptowährungen IFRS 9 *Finanzinstrumente* oder die Möglichkeit einer eigenen Rechnungslegungsmethode gemäß der Hierarchie von IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler bei der Bilanzierung von Kryptowährungen* nicht mehr anwenden können.

Inhaber von Kryptowährungen müssen daher auf der Basis der IFRS-IC-Entscheidung beurteilen, ob ihre derzeitigen Rechnungslegungsgrundsätze geändert werden müssen. Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind in Übereinstimmung mit IAS 8 zu bilanzieren.

Kryptowährungen stellen nur eine Teilmenge von Kryptovermögenswerten dar, und die Agenda-Entscheidung betrifft ausschließlich Kryptowährungen. Da sich die Entwicklung von Kryptovermögenswerten noch in einem frühen Stadium befindet, sollten Inhaber solcher Vermögenswerte die Aktivitäten der Standardsetzer sowie die von den Regulierungsbehörden herausgegebenen Leitlinien weiterhin im Blick behalten, um sicherzustellen, dass sie die gehaltenen Kryptovermögenswerte nach IFRS angemessen bilanzieren.

Weitere Informationen zur Bilanzierung von Kryptovermögenswerten finden Sie in unserer Publikation *Im Fokus: Bilanzierung von Kryptovermögenswerten* (Oktober 2018).



## Angaben

Zusätzlich zu den übrigen gemäß IFRS vorgeschriebenen Angaben hat ein Unternehmen alle weiteren Informationen offenzulegen, die für das Verständnis seines Abschlusses relevant sind (Paragraph 112 von IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*). In diesem Zusammenhang hob das IFRS IC die folgenden Angabepflichten in Bezug auf Bestände an Kryptowährungen hervor:

- a. Ein Unternehmen hat die gemäß (i) IAS 2.36-39 für zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehaltene Kryptowährungen und (ii) IAS 38.118-128 für Bestände an Kryptowährungen, die in den Anwendungsbereich von IAS 38 fallen, vorgeschriebenen Angaben zu machen.
- b. Wenn ein Unternehmen seine Bestände an Kryptowährungen mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet, gelten die Angabevorschriften der Paragraphen 91-99 von IFRS 13 *Bemessung zum beizulegenden Zeitwert*.
- c. Nach IAS 1.122 hat ein Unternehmen Angaben zu Ermessensentscheidungen des Managements im Hinblick auf die Bilanzierung von Beständen an Kryptowährungen zu machen, wenn diese Ermessensentscheidungen die im Abschluss erfassten Beträge mit am wesentlichsten beeinflusst haben.

Paragraph 21 von IAS 10 *Ereignisse nach dem Bilanzstichtag* schreibt vor, dass ein Unternehmen detaillierte Angaben zu wesentlichen Ereignissen, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind, machen muss. Dazu zählen u. a. Informationen über die Art des Ereignisses sowie

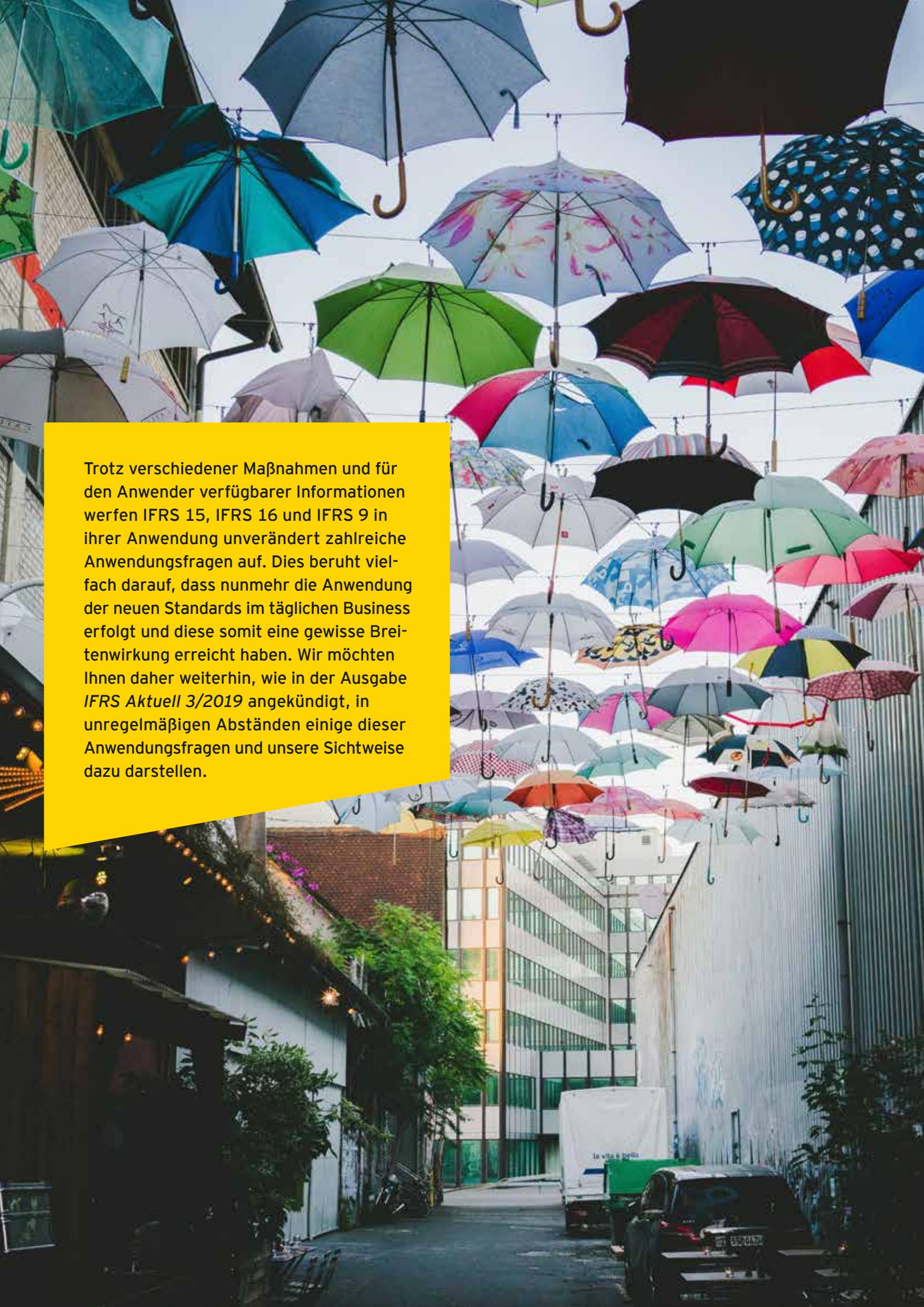
eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen (oder eine Aussage darüber, dass eine solche Schätzung nicht vorgenommen werden kann). Beispielsweise würde ein Unternehmen, das Bestände an Kryptowährungen hält, prüfen, ob Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts dieser Bestände, die nach dem Bilanzstichtag eintreten, so bedeutend sind, dass ihre Nichtangabe im Abschluss die wirtschaftlichen Entscheidungen, die Abschlussadressaten auf der Grundlage dieses Abschlusses treffen, beeinflussen würde.

## Unsere Sichtweise

Die Agenda-Entscheidungen des IFRS IC tragen zur Präzisierung unklarer Sachverhalte und somit zu einer einheitlicheren Anwendung der Regelungen der IFRS in der Praxis bei. Dennoch werden Unternehmen nach wie vor wesentliche Ermessensentscheidungen auf der Basis der jeweiligen Sachverhalte und Umstände treffen müssen.

Unternehmen sollten bei Umsetzungsfragen auf die IASB-Publikation *Agenda decisions – time is of the essence*<sup>7</sup> zurückgreifen, in der die Umsetzung von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden infolge von veröffentlichten Agenda-Entscheidungen des IFRS IC erläutert wird. Laut dieser Publikation sollte Unternehmen ausreichend Zeit eingeräumt werden, um derartige Änderungen nach der Veröffentlichung einer Entscheidung umzusetzen.

<sup>7</sup> Die Publikation ist unter <https://www.ifrs.org/news-and-events/2019/03/time-is-of-the-essence/> abrufbar (Stand: 20. März 2019).



Trotz verschiedener Maßnahmen und für den Anwender verfügbarer Informationen werfen IFRS 15, IFRS 16 und IFRS 9 in ihrer Anwendung unverändert zahlreiche Anwendungsfragen auf. Dies beruht vielfach darauf, dass nunmehr die Anwendung der neuen Standards im täglichen Business erfolgt und diese somit eine gewisse Breitenwirkung erreicht haben. Wir möchten Ihnen daher weiterhin, wie in der Ausgabe *IFRS Aktuell* 3/2019 angekündigt, in unregelmäßigen Abständen einige dieser Anwendungsfragen und unsere Sichtweise dazu darstellen.





# Aktuelle Fragestellungen zur Anwendung von IFRS 15, IFRS 16 und IFRS 9

## Wichtige Fakten im Überblick

---

- ▶ Trotz der vielfältigen Maßnahmen des IASB, Anwender bei der Implementierung von IFRS 9, 15 und 16 zu unterstützen, wie bspw. die Treffen der Transition Resource Groups für IFRS 9 und für IFRS 15, ergeben sich unverändert viele Auslegungsfragen.
- ▶ Gerade die Abgrenzung der Anwendungsbereiche bereitet Unternehmen weiterhin Schwierigkeiten, da hierbei teilweise auch erhebliches Ermessen erforderlich ist.
- ▶ Mit der Darstellung einiger dieser Anwendungsfragen möchten wir zu einem besseren Verständnis der teilweise sehr komplexen Regelungen der Standards beitragen.



## Aktuelle Fragestellungen zur Anwendung von IFRS 15, IFRS 16 und IFRS 9

### Anwendungsbereich von IFRS 15 vs. Anwendungsbereich von IFRS 9: Klassifizierung von Verbindlichkeiten aus dem Verkauf von Geschenkkarten

Wenn ein Kunde im Rahmen eines Vertrags, der nach IFRS 15 bilanziert wird, Zahlungen an ein Unternehmen leistet, können sich Fragen zur bilanziellen Klassifizierung dieser Zahlung stellen, wenn das Unternehmen seine Leistungsverpflichtungen aus dem Vertrag noch nicht oder nur teilweise erfüllt hat. IFRS 15.106 regelt, dass ein Unternehmen im Fall, dass ein Kunde vor Übertragung eines Guts oder einer Dienstleistung auf ihn eine Gegenleistung zahlt, den Vertrag als Vertragsverbindlichkeit auszuweisen hat, wenn die Zahlung geleistet oder fällig wird. Das Unternehmen schuldet in diesem Fall dem Kunden die (vollständige) Erfüllung der Leistungsverpflichtung, also eine Sachleistung.

Zahlungen durch den Kunden an das Unternehmen können jedoch unter Umständen auch zum Ansatz einer finanziellen Verbindlichkeit führen. Dies ist dann der Fall, wenn das

Unternehmen dem Kunden die Zahlung von Barmitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten schuldet.

Das folgende Beispiel zeigt auf, welche unterschiedlichen Sichtweisen in Bezug auf die Klassifizierung einer vom Kunden erhaltenen Zahlung in Betracht kommen.

Ein Unternehmen betreibt ein Kaufhaus und ist Mitglied in einem Kaufhausverband, dem insgesamt rund 100 Kaufhäuser angehören, um gemeinsam Geschenkkarten an Kunden auszustellen bzw. zu verkaufen, wobei die Geschenkkarten jedoch nicht als Teil eines Kundenbonus- oder Kundentreueprogramms ausgestellt werden. Die Geschenkkarten werden vom jeweiligen Kaufhaus mit eigenem Logo ausgestellt und sind zudem mit einer Kennzeichnung des Kaufhausverbands versehen. Der Inhaber der Geschenkkarte kann mit ihr Waren in allen teilnehmenden Kaufhäusern des Verbands erwerben.

Die vertraglichen Bedingungen für die Ausgabe und das Einlösen der Geschenkkarten sind wie folgt ausgestaltet:

- ▶ Die Geschenkkarte (bzw. das Guthaben) kann nicht zurückerstattet und nicht gegen Bargeld eingetauscht werden und sie ist zeitlich unbefristet.
- ▶ Wenn die Geschenkkarte in einem anderen Kaufhaus eingesetzt wird, ist das Kaufhaus, das die Geschenkkarte ausgestellt/verkauft hat, verpflichtet, dem anderen Kaufhaus den Wert der Geschenkkarte abzüglich einer Bearbeitungsgebühr von 3,5 Prozent zu zahlen. Eine Verrechnung unter den Kaufhäusern wird durch den Kaufhausverband vorgenommen.

**Wie ist die anfänglich vom Kunden erhaltene Zahlung aus dem Verkauf einer Geschenkkarte beim Kaufhaus zu bilanzieren?**

Nach unserer Auffassung können verschiedene Ansichten vertreten werden, die wir im Folgenden zusammengefasst haben.





**Ansicht 1: Vertragsverbindlichkeit gemäß IFRS 15 in vollständiger Höhe, bis der Kunde die Geschenkkarte einlöst**  
Die Verbindlichkeit für die Geschenkkarte ist eine Vertragsverbindlichkeit im Sinne von IFRS 15, da die Geschenkkarte ähnliche Eigenschaften wie jene Geschenkkarten aufweist, die ausschließlich in dem Kaufhaus verwendet werden können, das sie ausgestellt und verkauft hat. Es entsteht eine Verpflichtung zur Übertragung von Waren oder Dienstleistungen an den Kunden, bis der Kunde die Geschenkkarte einlöst. Diese Verpflichtung ist vergleichbar mit einer Verpflichtung im Rahmen von Kundenbindungsprogrammen (Sammeln von Bonuspunkten), welche die Kunden dazu berechtigt, die gesammelten Bonuspunkte gegen Waren oder Dienstleistungen des Unternehmens oder einer anderen Partei einzulösen. IFRS 15.BC385 sieht vor, dass „bis der Kunde eine zu liefernde Ware oder Dienstleistung ausgewählt hat (und damit auch, ob das Unternehmen selbst oder die dritte Partei diese Waren oder Dienstleistungen zur Verfügung stellt), das Unternehmen verpflichtet ist, dafür einzustehen, Waren oder Dienstleistungen zu liefern“, unabhängig davon, ob der Geschenkgutschein beim ausstellenden Geschäft selbst oder einem anderen Geschäft eingelöst wird. Als Herausgeber der Geschenkkarte besteht diese Verpflichtung als „Prinzipal“ oder als „Agent“ im Sinne von IFRS 15.

Im Zeitpunkt des Verkaufs der Geschenkkarte durch das Kaufhaus entsteht dieser Ansicht nach noch keine finanzielle Verbindlichkeit, da das ausstellende Kaufhaus noch keine vertragliche Verpflichtung hat, Zahlungsmittel (oder einen anderen finanziellen Vermögenswert) an ein anderes Unternehmen/Dritte zu liefern. Diese entsteht erst in dem Zeitpunkt, in dem sich der Kunde entscheidet, die Geschenkkarte in einem anderen Kaufhaus einzulösen.

Eine andere Sichtweise sehen wir darin, den Betrag vollständig als finanzielle Verbindlichkeit auszuweisen. Die Verbindlichkeit für die (Prepaid-)Geschenkkarte ist eine finanzielle Verbindlichkeit, denn selbst dann, wenn die vertragliche Verpflichtung davon abhängig ist, dass die Gegenpartei von ihrem Einlösungsrecht Gebrauch macht, kann

sich der Herausgeber der Prepaid-Geschenkkarte nicht der Verpflichtung entziehen, Bargeld oder einen anderen finanziellen Vermögenswert zu liefern (IAS 32.19[b]).

Die Frage ist jedoch, nach welchem Standard die finanzielle Verbindlichkeit zu beurteilen ist. Hier können zwei Ansichten vertreten werden:

#### **Ansicht 2(a): Finanzielle Verbindlichkeit im Sinne von IFRS 9**

In einer Entscheidung vom März 2016 hat das IFRS Interpretations Committee Verpflichtungen aus Prepaid-Karten als finanzielle Verbindlichkeit im Sinne des IFRS 9 eingestuft, selbst dann, wenn sie die Voraussetzungen eines Finanzinstruments nicht erfüllen, da sie dem Inhaber nicht das Recht auf einen finanziellen Vermögenswert einräumen. Ein Geschenkkartenvertrag ist in dieser Hinsicht ähnlich. Obwohl die Geschenkkarte als Vertrag mit einem Kunden betrachtet werden kann, fällt er gemäß IFRS 15.5(c) als Finanzinstrument in den Anwendungsbereich des IFRS 9 und nicht in den von IFRS 15. IFRS 15.BC60 besagt, dass vom Anwendungsbereich des IFRS 15 drei Arten von Verträgen mit Kunden ausgeschlossen sind, da sie nach einem anderen Standard zu beurteilen sind. Dazu gehören Verträge, die „[...] (c) Finanzinstrumente und andere vertragliche Rechte oder Pflichten“ beinhalten. Der Anwendungsbereich ist vorab zu bestimmen, bevor IFRS 9.2.1(j) zur Anwendung kommt, um festzulegen, ob der ursprüngliche Vertrag in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fällt, was bei Rückerstattungsverbindlichkeiten und Kundenbindungsprogrammen der Fall wäre.

Selbst wenn man zu dem Ergebnis gelangt, dass ein Vertrag entweder in den Anwendungsbereich von IFRS 9 oder in den von IFRS 15 fällt, sieht IFRS 15.7(a) Folgendes vor: „Wenn andere Standards festlegen, wie ein Vertrag/Vertragsbestandteil (erstmals) zu beurteilen ist, muss ein Unternehmen zunächst diesen jeweiligen Regelungen des Standards folgen, dem der Vertrag/Vertragsbestandteil unterliegt.“ Vor diesem Hintergrund hat im dargestellten Fall IFRS 9 Vorrang.



## Aktuelle Fragestellungen zur Anwendung von IFRS 15, IFRS 16 und IFRS 9

### Ansicht 2(b): Finanzielle Verbindlichkeit im Sinne von IFRS 15

Obwohl die Verpflichtung im Zusammenhang mit Prepaid-Geschenkkarten der Definition einer finanziellen Verpflichtung gemäß IAS 32 entspricht, fallen nicht alle finanziellen Verbindlichkeiten in den Anwendungsbereich von IFRS 9. Gemäß IFRS 9.2.1(j) fallen Verträge mit Kunden, die ein Finanzinstrument darstellen, nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15. Eine Ausnahme davon stellen diejenigen Verträge dar, die nach IFRS 15 in den Anwendungsbereich des IFRS 9 fallen, wenn IFRS 15 keinen Anwendungsvorrang gemäß IFRS 15.5(c) hat.

Der Verkauf von Geschenkkarten könnte als Vorauszahlung für zukünftige Waren oder Dienstleistungen angesehen werden. Da das Unternehmen kein uneingeschränktes Recht hat, sich der Verpflichtung (Lieferung von Waren/Leistungen oder Bargeld) zu entziehen, gleicht die Verpflichtung einer Rückerstattungsverbindlichkeit. Obwohl die Rückerstattungsverbindlichkeit die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit erfüllt, ist sie gemäß IFRS 15 zu beurteilen. Ein ähnliches Vorgehen sieht IFRS 15 für die Bilanzierung von Kundenbindungsprogrammen (z. B. Sammeln von Treuepunkten) vor. Je nachdem, ob der Inhaber der Geschenkkarte sie beim Kaufhaus, in dem sie erworben wurde, oder bei einem anderen Kaufhaus einlöst, kann das ausgebende Kaufhaus verpflichtet sein, den Betrag der Geschenkkarte in bar zu erstatten. Trotzdem ist die Geschenkkarte nach IFRS 15 zu bilanzieren.

Vor diesem Hintergrund würde der vom Käufer erhaltene Betrag als finanzielle Verbindlichkeit im Sinne von IFRS 15 erfasst werden, unter Anwendung der Leitlinien des IFRS 15 für nicht ausgeübte Rechte.

### Unsere Sichtweise

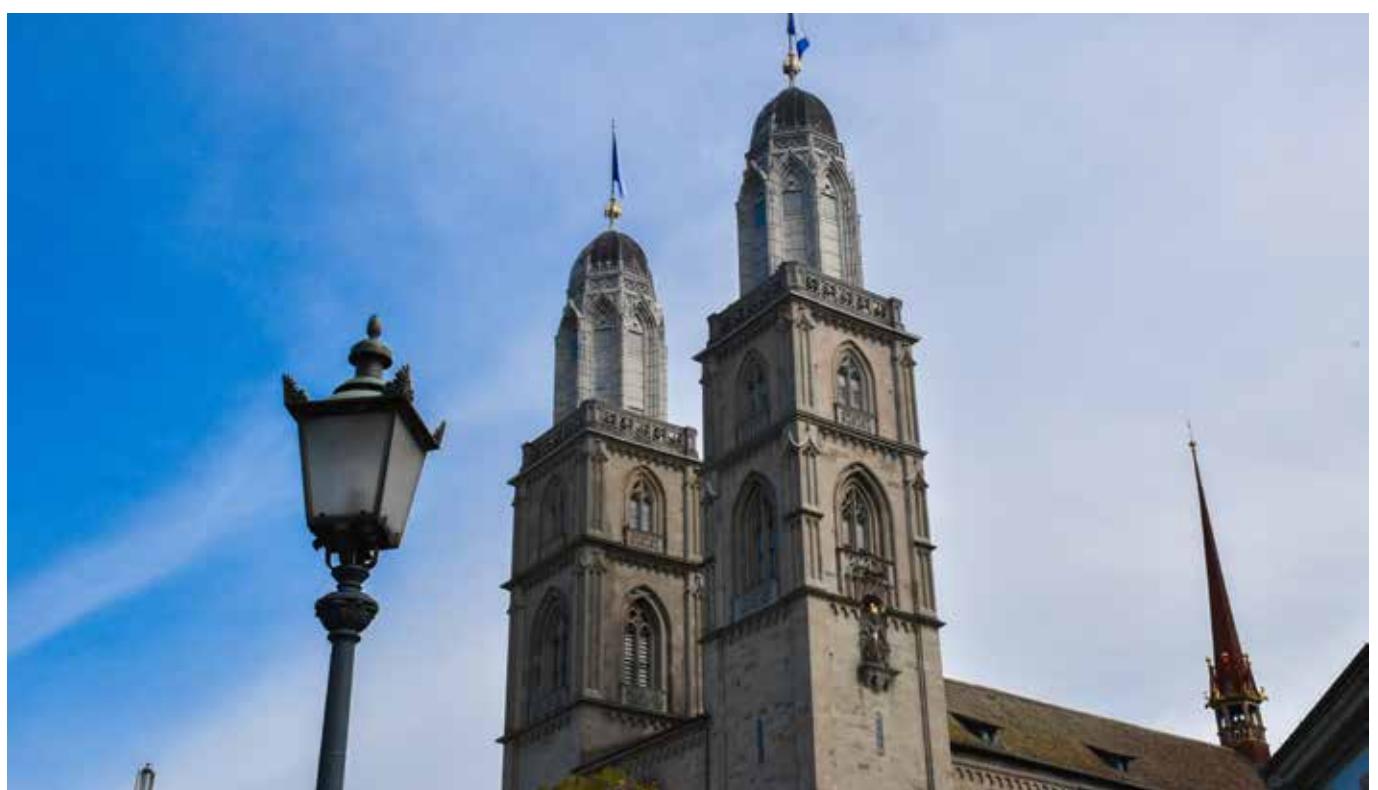
Obwohl wir die Einschätzung als finanzielle Verbindlichkeit konzeptionell überzeugender finden, halten wir auch die Sichtweise, nach der die vom Kunden erhaltene Zahlung als Vertragsverbindlichkeit zu klassifizieren ist, für nachvollziehbar.

Bei der Frage, ob die finanzielle Verbindlichkeit aus Sichtweise 2 nach IFRS 9 oder nach IFRS 15 zu bilanzieren ist, lässt sich keine eindeutige Antwort ableiten. Es ist jedoch zu beachten, dass bei einer Bilanzierung nach IFRS 15 sowohl der Zeitwert des Geldes bei der Bewertung der Verbindlichkeit als auch die sog. *breakage* (Nichtinanspruchnahme von Guthaben) zu berücksichtigen ist.

Bei der Bilanzierung der finanziellen Verbindlichkeit nach IFRS 9 sind hingegen die Regelungen für die Bilanzierung eines sog. *demand deposit* anzuwenden, d. h., es wird unterstellt, dass der Kunde das Gut haben sofort und in voller Höhe verwendet.

### Anwendung der IFRS-15-Vorschriften für die Übertragung von Verfügungsmacht bei der Bilanzierung von Sale-and-Leaseback-Transaktionen nach IFRS 16

Eine Sale-and-Leaseback-Transaktion beinhaltet die Veräußerung eines Vermögenswerts durch ein Unternehmen (den Verkäufer/Leasingnehmer) an ein anderes Unternehmen (den Käufer/Leasinggeber) und das Rückleasing desselben Vermögenswerts durch den Verkäufer/Leasingnehmer. Da Leasingnehmer nach IFRS 16 die meisten Leasingverhältnisse (alle Leasingverhältnisse mit Ausnahme von solchen, denen ein Vermögenswert von geringem Wert zugrunde liegt, und kurzfristigen Leasingverhältnissen in Abhängigkeit von der Ausübung von Bilanzierungswahlrechten durch den Leasingnehmer) nunmehr in der Bilanz zu erfassen haben, sind außerbilanzielle



Finanzierungen durch Sale-and-Leaseback-Transaktionen für Leasingnehmer nicht mehr möglich. Sowohl der Verkäufer/Leasingnehmer als auch der Käufer/Leasinggeber haben zur Beurteilung, ob eine Sale-and-Leaseback-Transaktion als Verkauf bzw. Kauf eines Vermögenswerts zu bilanzieren ist, IFRS 15 anzuwenden.

Bei der Feststellung, ob die Übertragung eines Vermögenswerts als Verkauf bzw. Kauf zu bilanzieren ist, wenden sowohl der Verkäufer/Leasingnehmer als auch der Käufer/Leasinggeber die Regelungen des IFRS 15 an. Dabei ist zu beurteilen, wann ein Unternehmen eine Leistungsverpflichtung durch die Übertragung der Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert erfüllt. Wenn die Verfügungsgewalt über den zugrunde liegenden Vermögenswert auf

den Käufer/Leasinggeber übergeht, ist der Geschäftsvorfall als Verkauf bzw. Kauf des Vermögenswerts und als Leasingverhältnis zu bilanzieren. Falls nicht, bilanzieren sowohl der Verkäufer/Leasingnehmer als auch der Käufer/Leasinggeber die Transaktion als Finanzierungsgeschäft.

IFRS 15.31 ff. enthalten mehrere Indikatoren, anhand derer Unternehmen bestimmen, ob die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert übertragen wurde, beispielsweise ein gegenwärtiger Anspruch auf Bezahlung, physischer Besitz, Übertragung der wesentlichen Chancen und Risiken oder Übergang des Eigentumsrecht (IFRS 15.38). Keiner der in IFRS 15 aufgeführten Indikatoren gibt für sich genommen darüber Aufschluss, ob der Käufer/Leasinggeber die Verfügungsgewalt über den zugrunde



## Aktuelle Fragestellungen zur Anwendung von IFRS 15, IFRS 16 und IFRS 9

liegenden Vermögenswert erlangt hat. Bei der Beurteilung, ob die Verfügungsgewalt übertragen wurde, haben sowohl der Verkäufer/Leasingnehmer als auch der Käufer/Leasinggeber alle relevanten Fakten und Umstände zu berücksichtigen. Darüber hinaus müssen nicht alle Indikatoren vorliegen, um festzustellen, dass der Käufer/Leasinggeber die Verfügungsgewalt erlangt hat. Die Indikatoren sind vielmehr Faktoren, die oftmals gegeben sind, wenn ein Kunde die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert erlangt hat. Zudem soll die Auflistung Unternehmen bei der Bestimmung des Zeitpunkts der Übertragung der Verfügungsgewalt helfen.

Nach Auffassung des IASB stellt das Rückleasing für sich allein genommen keinen Hinderungsgrund dar, die Transaktion als Verkauf zu bilanzieren (IFRS 16.BC262). Hintergrund hierfür ist, dass sich ein Leasingverhältnis vom Verkauf oder Kauf des zugrunde liegenden Vermögenswerts insofern unterscheidet, als es die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert nicht überträgt. Stattdessen überträgt es das Recht, die Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts während der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu kontrollieren. Wenn der Verkäufer/Leasingnehmer jedoch über eine substanzelle Option zum Rückkauf des zugrunde liegenden Vermögenswerts verfügt (d. h. über das Recht, den Vermögenswert zurückzuerwerben), hat gemäß IFRS 15.B66 kein Verkauf stattgefunden, da in diesem Fall der Käufer/Leasinggeber nicht die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert erlangt hat. Der Verkäufer/Leasingnehmer hat in diesem Fall den zugrunde liegenden Vermögenswert weiter anzusetzen und für die vom Käufer/Leasinggeber erhaltene Gegenleistung eine finanzielle Verbindlichkeit zu erfassen, die nach IFRS 9 zu bilanzieren ist.

### Unsere Sichtweise

Die neuen Vorschriften unterscheiden sich deutlich von der bisherigen Bilanzierungspraxis für Verkäufer/Leasingnehmer. Gemäß IFRS 16 haben Verkäufer/Leasingnehmer die in IFRS 15 enthaltenen Vorschriften anzuwenden, um zu beurteilen, ob ein Verkauf stattgefunden hat. Auch wenn die Kriterien für einen Verkauf erfüllt sind, führen Sale-and-Leaseback-Transaktionen in der Regel nicht mehr zu außerbilanziellen Finanzierungen.

In IFRS 16 wird nicht geregelt, ob die Verlängerungsoptionen eines Leasingnehmers (z. B. zu einem festen Preis oder zu dem zum Ausübungszeitpunkt vorliegenden beizulegenden Zeitwert), mit denen der Verkäufer/Leasingnehmer das Leasingverhältnis um die im Wesentlichen gesamte wirtschaftliche Restnutzungsdauer des zugrunde liegenden Vermögenswerts verlängern kann, eine Bilanzierung als Verkauf ausschließen. Nach unserer Auffassung ist ein Leasingnehmer, der die Option hat, das Leasingverhältnis um die im Wesentlichen gesamte wirtschaftliche Restnutzungsdauer des zugrunde liegenden Vermögenswerts zu verlängern, wirtschaftlich betrachtet in einer ähnlichen Position ist wie ein Leasingnehmer, der eine Option zum Erwerb des zugrunde liegenden Vermögenswerts hat. Wenn der Verlängerungspreis nicht dem beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt der Ausübung der Verlängerungsoption entspricht, ließe die Verlängerungsoption dementsprechend eine Bilanzierung als Verkauf gemäß IFRS 15 und IFRS 16 nicht zu.



### Anwendungsbereich von IFRS 16: Wie sind Sale-and Leaseback-Transaktionen in der Kapitalflussrechnung darzustellen?

In der Kapitalflussrechnung hat der Leasingnehmer Auszahlungen für den Tilgungsanteil der Leasingverbindlichkeit als Finanzierungstätigkeiten einzustufen. Auszahlungen für den Zinsanteil der Leasingverbindlichkeit sind gemäß den Vorgaben für gezahlte Zinsen in IAS 7 einzustufen. Zahlungen im Rahmen kurzfristiger Leasingverhältnisse, Zahlungen im Rahmen von Leasingverhältnissen, denen ein Vermögenswert von geringem Wert zugrunde liegt, und variable Leasingzahlungen, die bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeit unberücksichtigt geblieben sind, sind als betriebliche Tätigkeiten einzustufen (IFRS 16.50).

IFRS 16 regelt jedoch nicht, wie Zahlungen, die aus einer Sale-and-Leaseback-Transaktion resultieren, in der Kapitalflussrechnung zu klassifizieren sind. Die Regelungen des IFRS 16 konzentrieren sich vielmehr auf die Bewertung des Right of Use (ROU) des Assets (in Höhe des Anteils des bisherigen Buchwerts des Assets, bezogen auf das vom Verkäufer/Leasingnehmer zurückbehaltene Nutzungsrecht) und die Höhe des Gewinns/Verlusts, der in der Gewinn- und Verlustrechnung in Bezug auf die auf den Käufer/Leasinggeber übertragenen Rechte zu erfassen ist. Unklar ist jedoch, wie der Zahlungsmittelzufluss aus der Übertragung der Rechte auf den Käufer/Leasinggeber in der Kapitalflussrechnung auszuweisen ist. Das folgende Beispiel illustriert diese Fragestellung und zeigt mögliche Lösungsansätze auf.

Angenommen, die Gesamtbaukosten eines Gebäudes betragen 1.000.000 Euro und der Marktwert beläuft sich auf 1.800.000 Euro. Der mit dem Käufer vereinbarte Verkaufspreis beträgt hingegen 2.000.000 Euro.<sup>8</sup> Dies würde gemäß IFRS 16.101(b) dazu führen, dass dem Verkäufer

Leasingnehmer durch den Käufer/Leasinggeber zusätzliche Finanzmittel (*excess selling price*) in Höhe von 200.000 Euro zur Verfügung gestellt werden. Der Barwert der Leasingraten (Leaseback-Zahlungen), der als Leasingverbindlichkeit anzusetzen ist, beträgt 1.500.000 Euro, inkl. der zusätzlichen Finanzierung in Höhe von 200.000 Euro.

Gemäß IFRS 16.50 ist die Rückzahlung der Leasingverbindlichkeit in Höhe von 1.500.000 Euro innerhalb des Finanzierungs-Cashflows oder (alternativ) teilweise innerhalb des Finanzierungs-Cashflows (für die Rückzahlung des Kapitals) und teilweise im operativen Cashflow (für den Zinsanteil, sofern dies die Bilanzierungs- und Bewertungsmethode des Unternehmens gemäß IAS 7 ist) darzustellen.

Die Fragestellung bezieht sich auf den anfänglichen Mittelzufluss in Höhe von 2.000.000 Euro: Wie hat ein Verkäufer/Leasingnehmer die Cashflows aus einem anfänglichen Mittelzufluss (hier in Höhe von 2.000.000 Euro) im Zusammenhang mit einer Sale-and-Leaseback-Transaktion in der Kapitalflussrechnung unter Anwendung von IFRS 16 darzustellen?

Denkbar sind folgende Möglichkeiten:

- im Investitions-Cashflow analog einer Einzahlung aus dem Verkauf von Sachanlagen, immateriellen Vermögenswerten und anderen langfristigen Vermögenswerten (IAS 7.16[b])
- teilweise Zuordnung zum Investitionsbereich in Höhe von 1.800.000 Euro (beizulegender Zeitwert des Basiswerts) und teilweise zum Finanzierungs-Cashflow, da die 200.000 Euro gemäß IFRS 16.101(b) eindeutig als „zusätzliche Finanzierung“ identifiziert werden können



## Aktuelle Fragestellungen zur Anwendung von IFRS 15, IFRS 16 und IFRS 9

- c) teilweise Zuordnung zum Investitions- und zum Finanzierungs-Cashflow, wobei die Zuordnung die Tatsache widerspiegelt, dass der Verkäufer/Leasingnehmer tatsächlich „nur seinen Anteil am Wert des Basiswertes am Ende des Leasebacks verkauft hat“ (in unserem Beispiel entspräche dies nur 30 Prozent des beizulegenden Zeitwerts des Gebäudes, d. h.  $30\text{ Prozent} \times 1.800.000\text{ Euro} = 540.000\text{ Euro}$ , die dem Investitions-Cashflow zugeordnet werden); der Restbetrag wird dem Finanzierungs-Cashflow zugeordnet.

Der Bilanzierung von Sale-and-Leaseback-Transaktionen liegt gemäß IFRS 16 der Grundsatz zugrunde, dass „[...] wirtschaftlich gesehen der Verkäufer/Leasingnehmer nur seinen Anteil am Wert des zugrunde liegenden Vermögenswerts am Ende des Leasebacks verkauft hat. Er hat sich sein Recht vorbehalten, den Vermögenswert für die Dauer des Leasebacks zu nutzen, und hat bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs des Vermögenswerts das Recht zur Nutzung des Vermögenswerts erhalten. Das Nutzungsrecht ist ein eingebetteter Bestandteil der Rechte, die ein Unternehmen erhält, wenn es beispielsweise ein Objekt des Sachanlagevermögens erwirbt. Dementsprechend spiegelt aus Sicht des IASB die Erfassung des Gewinns, der sich auf die an den Käufer und Leasinggeber übertragenen Rechte bezieht, die Wirtschaftlichkeit der Transaktion wider.“ (IFRS 16.BC266).

Dieses Grundprinzip spiegelt sich auch in der Bewertung des Nutzungsrechts, das einen Anteil am bisherigen Buchwert des Basiswerts darstellt und der Höhe nach nicht der Leasingverbindlichkeit entspricht.

Wir sind daher der Auffassung, dass grundsätzlich die obige Ansicht c) in einer Sale-and-Leaseback-Transaktion sachgerecht wäre. Somit würden als Ergebnis 540.000 Euro Mittelzufluss aus der Investitionstätigkeit

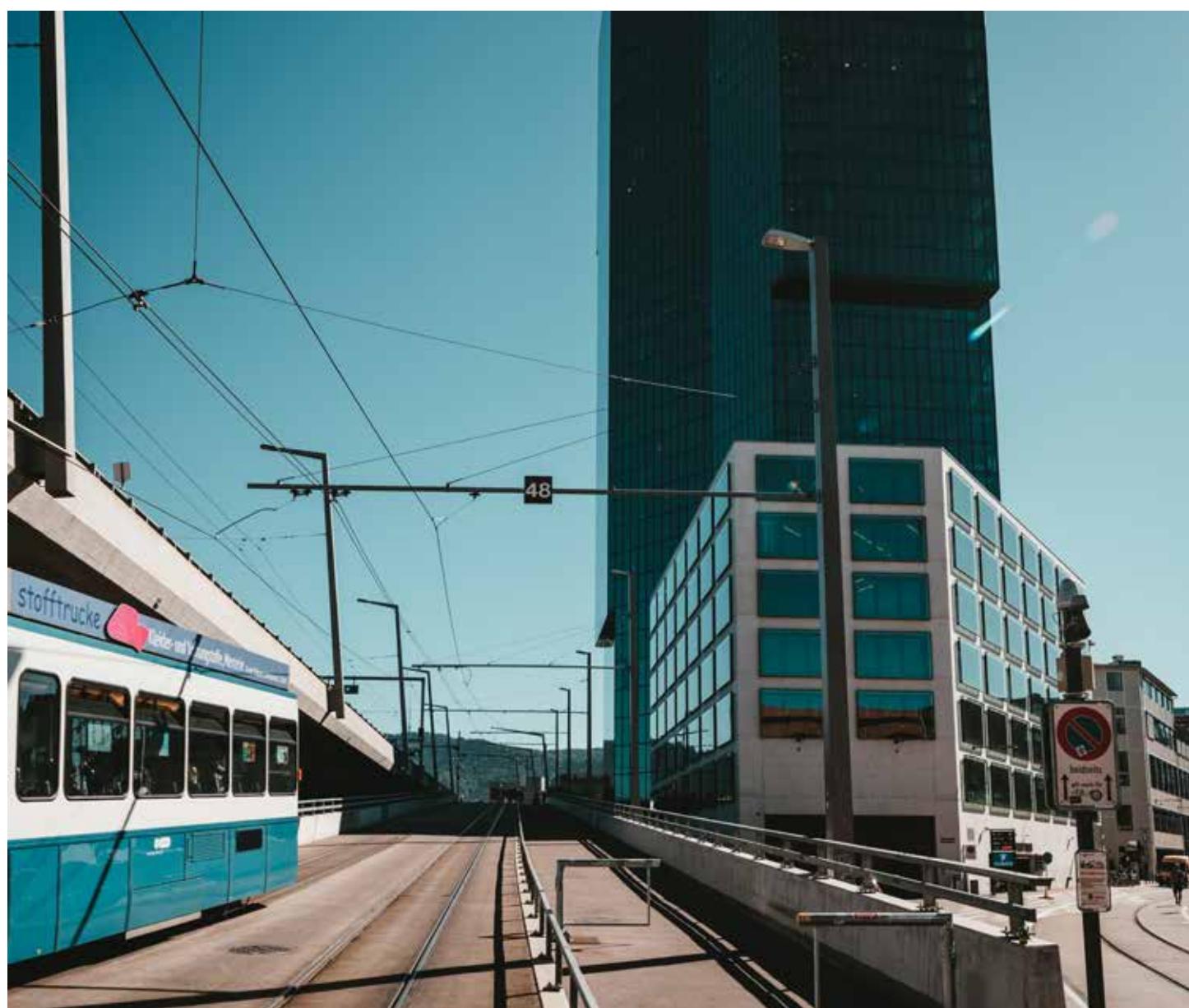
und 1.460.000 Euro Mittelzufluss aus der Finanzierungs-tätigkeit als Mittelzufluss aus der Aufnahme von Fremdkapital ausgewiesen. Solche Darlehen werden zurückgezahlt und auch in den Finanzierungs-Cashflows (zumindest für den Nennbetrag) ausgewiesen, da die Mieten während der Leaseback-Periode gezahlt werden.

Wenn sich der Bilanzierer hingegen bei der Darstellung des Zahlungzuflusses stärker an der rechtlichen Gestaltung der Eigentumsübertragung des Grundstücks orientieren möchte, wäre auch eine Zuordnung des zugeflossenen Betrags von 1.800.000 Euro (dieser Betrag entspricht dem beizulegenden Zeitwert des übertragenen Grundstücks) zum Investitions-Cashflow denkbar (Sichtweise b)).

### Unsere Sichtweise

IAS 7.44A verlangt Angaben, „die es den Abschlussadressaten ermöglichen, Veränderungen der Verbindlichkeiten aus der Finanzierungstätigkeit zu beurteilen, und zwar sowohl Veränderungen aus Zahlungsströmen als auch nicht zahlungswirksame Veränderungen“.

Nach unserer Auffassung würde insbesondere die Anwendung der Sichtweise c) dazu führen, dass in einer solchen Überleitung vermieden werden kann, eine nicht zahlungswirksame Bewegung darzustellen, die nicht die reale Transaktion spiegelt, bei der der Verkäufer/Leasingnehmer die Zahlungsmittel vor Beginn des Leasebacks erhalten hat.





The image shows the interior of a modern building with a large glass and steel lattice facade. The perspective is looking up towards the sky, with the glass panels reflecting the light. The building's structure is visible through the glass, showing a complex network of beams and supports. The overall atmosphere is bright and airy.

Die europäische Markt- und Wertpapieraufsichtsbehörde ESMA hat am 16. Juli 2019 den 23. Auszug aus ihrer internen Datenbank mit europäischen Enforcement-Entscheidungen (*23rd Extract from the EECS's Database of Enforcement*) veröffentlicht.<sup>9</sup> Durch die Veröffentlichung anonymisierter Enforcement-Entscheidungen sollen nach IFRS bilanzierende Unternehmen und ihre Abschlussprüfer Einblicke in die Entscheidungsfindung der europäischen Enforcement-Stellen erhalten. Die veröffentlichten Auszüge enthalten aufgrund der gesetzlichen Vorgaben in Deutschland keine Fälle der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung e. V. (DPR). Da ein wesentliches Ziel der EECS (European Enforcers Coordination Sessions) darin besteht, ein möglichst hohes Maß an Vereinheitlichung bei der Anwendung der IFRS zu erreichen, ist jedoch davon auszugehen, dass die veröffentlichten Entscheidungen von der DPR berücksichtigt werden.

# Europäische Markt- und Wertpapieraufsichtsbehörde ESMA veröffentlicht weitere europäische Enforcement-Entscheidungen

## 23. EECS-Entscheidungsbericht

---

Der 23. EECS-Entscheidungsbericht umfasst acht Entscheidungen europäischer Enforcer von Dezember 2016 bis Dezember 2018 zu den folgenden Themen:

- ▶ Darstellung von Zahlungsflüssen aus der Änderung von Eigentumsanteilen (IAS 7, IFRS 10)
- ▶ Angabe der Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeit (IAS 7)
- ▶ Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente (IAS 7)
- ▶ Bilanzierung von Mietobjekten, die mit der Absicht eines *redevelopment* erworben wurden (IAS 40)
- ▶ Ausübungs- und Nichtausübungsbedingungen bei Leistungsbedingungen in aktienbasierten Vergütungsplänen (IFRS 2)
- ▶ Angaben zur Zeitwertbewertung von Beteiligungen durch Investmentgesellschaften (IFRS 10, IFRS 13)
- ▶ Auswirkungen von Stundungsvereinbarungen auf die Bestimmung, ob ein signifikanter Anstieg des erwarteten Kreditausfallrisikos (*significant increase in credit risks [SICR]*) vorliegt (IFRS 9)
- ▶ Hinweise auf eine Wertminderung von Vermögenswerten (IAS 34, IAS 36)

9 Der vollständige 22. Entscheidungsbericht der ESMA ist unter <https://www.esma.europa.eu/press-news/esma-news/esma-publishes-22nd-extract-eeecs-database> abrufbar.



## Europäische Markt- und Wertpapieraufsichtsbehörde ESMA veröffentlicht weitere europäische Enforcement-Entscheidungen

### **IAS 7 Kapitalflussrechnungen, IFRS 10 Konzernabschlüsse: Darstellung von Zahlungsflüssen aus der Änderung von Eigentumsanteilen**

#### Bilanzierung beim Abschlussersteller:

Der Abschlussersteller, ein langfristig investierendes Beteiligungsunternehmen, das jedoch nicht die Kriterien für Investmentgesellschaften i. S. d. IFRS 10 erfüllt, hat in der Kapitalflussrechnung die Cashflows aus dem Erwerb zusätzlicher Anteile an Tochterunternehmen (Aufstockung) in der Investitionstätigkeit ausgewiesen, da solche Transaktionen Teil der Investmentstrategie seien und diese Darstellung daher relevantere Informationen für die Abschlussadressaten vermittele.

#### Enforcement-Entscheidung und Begründung:

Der Enforcer hat diese Einstufung abgelehnt. Er stellt klar, dass Kapitalflüsse, die aus einer Änderung der Beteiligungsquote ohne Kontrollverlust resultieren, nach IAS 7.42A als Eigenkapitaltransaktion im Cashflow aus

Finanzierungstätigkeit zu zeigen sind. Eine Ausnahme hiervon besteht nur für Investmentgesellschaften i. S. d. IFRS 10, deren Tochterunternehmen ergebniswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Unabhängig vom Geschäftsmodell hat, da die Ausnahme für Investmentgesellschaften i. S. d. IFRS 10 vorliegend nicht einschlägig war, daher der Ausweis der Cashflows in der Finanzierungstätigkeit zu erfolgen.

### **IAS 7 Kapitalflussrechnungen: Angabe der Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeit**

#### Bilanzierung beim Abschlussersteller:

Die Enforcement-Entscheidung betrifft einen Abschlussersteller, bei dem die finanziellen Verbindlichkeiten fast 30 Prozent der Bilanzsumme ausmachen und im Geschäftsjahr um 80 Prozent gestiegen sind. Im Abschluss wurden weder in narrativer Form noch in Form einer Überleitungsbuchhaltung die Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeit erläutert.





#### **Enforcement-Entscheidung und Begründung:**

Der Enforcer hat in der Entscheidung vom Abschlussersteller verlangt, die Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeit zu erläutern. Er weist darauf hin, dass ein Abschlussadressat gemäß IAS 7.44A die Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeit nach zahlungswirksamen und nicht zahlungswirksamen Bestandteilen beurteilen können soll. Eine Möglichkeit, diese Angabepflicht zu erfüllen, besteht gem. IAS 7.44D in einer Überleitungsrechnung mit den in IAS 7.44B genannten Bestandteilen. Auch wenn IAS 7 dies nicht ausdrücklich vorschreibt, empfiehlt die ESMA den Abschlusserstellern in den europäischen Enforcement-Prioritäten für das Jahr 2017 (ESMA32-63-340 vom 27.10.2017), das Tabellenformat aus den illustrierenden Beispielen zu IAS 7 (IAS 7.IG E) zu verwenden.

#### **IAS 7 Kapitalflussrechnungen: Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente**

##### **Bilanzierung beim Abschlussersteller:**

Der Abschlussersteller hat verzinsliche Bankguthaben mit einer Laufzeit von sechs Monaten, bei denen kein vertragliches vorzeitiges Kündigungsrecht besteht, als Zahlungsmitteläquivalente eingestuft. Er argumentiert, dass diese zur Rückzahlung von kurzfristigen Zahlungsverpflichtungen, vorliegend von fällig werdenden Kreditverbindlichkeiten, dienen, diese keinem wesentlichen Wertschwankungsrisiko unterliegen und deren Rückzahlungsbetrag ohne weiteres bekannt sei und dass die in IAS 7.7 beispielhaft angeführten drei Monate nicht als zwingende Maximallaufzeit zu verstehen seien.

#### **Enforcement-Entscheidung und Begründung:**

Der Enforcer widersprach der Klassifizierung als Zahlungsmitteläquivalente. Nach IAS 7.7 „gehört eine Finanzinvestition im Regelfall nur dann zu den Zahlungsmitteläquivalenten, wenn sie – gerechnet vom Erwerbszeitpunkt – eine Restlaufzeit von nicht mehr als etwa drei Monaten besitzt“.

Der Enforcer resümiert, dass es dem Sinn dieser Definition von „kurzfristig“ widerspreche, diesen Zeitraum auf sechs Monate auszudehnen. Dies gelte umso mehr, als dem Abschlussersteller vertraglich kein vorzeitiges Kündigungsrecht zugestanden habe.

#### **IAS 40 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien: Bilanzierung von Mietobjekten, die mit der Absicht eines redevelopment erworben wurden**

##### **Bilanzierung beim Abschlussersteller:**

Der Abschlussersteller ist eine Immobilienentwicklungs-gesellschaft, die Bürogebäude erwirbt und saniert. Die mit der Absicht eines *redevelopment* erworbenen Gebäude sind an Dritte über Operating Leasing vermietet. Zum Erwerbszeitpunkt werden alle Rechte und Pflichten vom früheren Leasinggeber auf den Abschlussersteller übertragen, der in die Position des Leasinggebers für die verbleibende Mietlaufzeit eintritt und die Mietzahlungen bis zum Ende des Mietzeitraums (in manchen Fällen wenige Monate, in anderen wenige Jahre) erhält. Der Kaufpreis beinhaltet im Gegenzug eine Vorauszahlung der für die Restlaufzeit des Leasingverhältnisses noch einzuziehenden Mietraten an den früheren Leasinggeber. Mit der Sanierung wird i. d. R. erst nach Ende des Leasingverhältnisses begonnen. Der Abschlussersteller bilanzierte zum Erwerbszeitpunkt die noch zu erwartenden Mieten als eigenständigen Vermögenswert (als Rechnungsabgrenzungsposten). Dieser wurde vom gesamten Kaufpreis der erworbenen Immobilie abgezogen. Der verbleibende Teil des Kaufpreises wurde als Vorratsvermögen bilanziert. Der Rechnungs-abgrenzungsposten wurde jeweils bei Eingang der Miete gekürzt, sodass über die Mietlaufzeit keine Mieteinnahmen in der GuV erfasst wurden. Der Abschlussersteller argumentierte, dass es irreführend sei, eine Marge bzw. einen Gewinn auszuweisen, bevor mit dem *redevelopment* der Immobilie begonnen worden sei, da sein Geschäftsmodell und wesentliches Geschäftsrisiko in der Entwicklung und dem Verkauf von Immobilien bestehe.



## Europäische Markt- und Wertpapieraufsichtsbehörde ESMA veröffentlicht weitere europäische Enforcement-Entscheidungen

### Enforcement-Entscheidung und Begründung:

Der Enforcer widersprach der Bilanzierung des Abschlusserstellers und verlangte stattdessen – entsprechend dem Beispiel in IAS 40.8(c) – eine Klassifizierung des erworbenen Mietgebäudes als eine zur Finanzinvestition gehaltene Immobilie, da die derzeitige Nutzung des Gebäudes, auch wenn es mit der Absicht eines *redevelopment* erworben wurde, in der Vermietung liegt. Dies gilt nach Auffassung des Enforcers auch dann, wenn die Mieteinkünfte für den Erwerb nebensächlich sind. Anderes könnte gelten, wenn die Mietzeit so kurz ist, dass eine andere Klassifizierung keine wesentlichen Auswirkungen hätte. Wird die vermietete Immobilie während der Restmietdauer als zur Finanzinvestition gehaltene Immobilie klassifiziert, werden die erfassten Mieterlöse (teilweise) durch die Abschreibungen (Anschaffungskostenmodell) oder die Fair-Value-Änderungen (Fair-Value-Modell) der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie kompensiert. Jede Übertragung von einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie in das Vorratsvermögen muss durch eine Nutzungsänderung nachgewiesen werden.



### IFRS 2 Anteilsbasierte Vergütung: Ausübungs- und Nichtausübungsbedingungen bei Leistungsbedingungen in aktienbasierten Vergütungsplänen

#### Bilanzierung beim Abschlussersteller:

Der Enforcer beanstandete die Bilanzierung der anteilsbasierten Arbeitnehmervergütungen beim Abschlussersteller nach IFRS 2. Die Pläne waren wie folgt gestaltet:

Gewährung von Vorzugsaktien im Juli 2016 (*grant date*) nach einer Dienstzeit von 12 Monaten (Juli 2017 = *final award date*). Beendet der Arbeitnehmer sein Beschäftigungsverhältnis innerhalb dieser 12-Monats-Frist, hat er keinen Anspruch auf Vorzugsaktien.

Nichtübertragbarkeit der Vorzugsaktien für weitere 24 Monate im Anschluss an die erbrachte 12-monatige Dienstzeit (Nichtübertragbarkeitsperiode endet im



Juli 2019). Am Ende dieser 36 Monate können die Vorzugsaktien in Stammaktien umgewandelt werden; eine andere Verwendung der Vorzugsaktien scheidet aus. Das Umtauschverhältnis hängt dabei von der Performance des Unternehmens zwischen 2016 und 2019 einerseits und der Dauer des Beschäftigungsverhältnisses andererseits ab.

Soweit alle anderen Bedingungen bestmöglich erfüllt sind, impliziert der beschäftigungsbezogene Umwandlungskoeffizient Folgendes:

- ▶ Beendet der Arbeitnehmer das Beschäftigungsverhältnis zwischen Juli 2017 und Juli 2018, hat er Anspruch auf maximal 100 Stammaktien je Vorzugsaktie.
- ▶ Beendet der Arbeitnehmer das Beschäftigungsverhältnis zwischen Juli 2018 und Juli 2019, hat er Anspruch auf maximal 200 Stammaktien je Vorzugsaktie.
- ▶ Ist der Arbeitnehmer auch nach dem Juli 2019 noch beim Arbeitgeber beschäftigt, hat er Anspruch auf maximal 10.000 Stammaktien je Vorzugsaktie.

Der Abschlussersteller stufte die obigen Performance- und Beschäftigungskriterien für den Umtausch der Vorzugsaktien als Nichtausübungsbedingung gem. IFRS 2.21A ein, da sie einen längeren Zeitraum (36 Monate) als die anfängliche Dienstzeitbedingung (12 Monate) vorsehen.

#### **Enforcement-Entscheidung und Begründung:**

Der Enforcer widersprach dieser Beurteilung. Er qualifizierte im obigen Sachverhalt die in den Umwandlungskoeffizienten eingebetteten Performance- und Beschäftigungskriterien als Leistungsbedingungen (*vesting performance conditions*). Dienstbedingungen – so der Enforcer – müssten nicht zwingend explizit im Vertrag vereinbart sein, sondern könnten auch implizit gegeben sein (IFRS 2.BC346). So stellen die in den Umwandlungsbedingungen enthaltenen beschäftigungsbezogenen Kriterien eine implizite Dienstbedingung dar, da die Beschäftigung – verbunden

mit dem Performance-Kriterium – einen erheblichen Anreiz für den Arbeitnehmer schaffe, das Beschäftigungsverhältnis über den 12-monatigen Dienstzeitraum hinaus bis zum Umtausch der Vorzugsaktien in Stammaktien aufrechtzuerhalten.

#### **IFRS 10 Konzernabschlüsse, IFRS 13 Bemessung des beizulegenden Zeitwerts: Angaben zur Zeitwertbewertung von Beteiligungen durch Investmentgesellschaften**

##### **Bilanzierung beim Abschlussersteller:**

Die Enforcement-Entscheidung betrifft eine Investmentgesellschaft, die ein Beteiligungsportfolio an börsennotierten und nicht börsennotierten Gesellschaften in verschiedenen Industriesektoren verwaltet. Die Beteiligungen werden indirekt über eine Kette von Tochterunternehmen gehalten. Der Abschlussersteller und alle seine Tochterunternehmen erfüllen die Definition einer Investmentgesellschaft nach IFRS 10.27, sodass der Abschlussersteller auf die Konsolidierung der Beteiligungsunternehmen gem. IFRS 10.31 f. verzichtet und sämtliche Anteile an Tochterunternehmen ergebniswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet hat. Diese werden zusammengefasst als eine Bilanzposition (Tochterunternehmen bewertet zum beizulegenden Zeitwert) ausgewiesen und umfassen 99,98 Prozent der Bilanzsumme; im Abschluss fanden sich weitere Informationen zu den Tochterunternehmen nur in eingeschränktem Umfang.

#### **Enforcement-Entscheidung und Begründung:**

Der Enforcer resümierte, dass der Abschlussersteller aufgrund der Wesentlichkeit dieser Abschlussposition weitere Angaben zu den beizulegenden Zeitwerten seiner indirekt gehaltenen Beteiligungen zu machen hat. Der Enforcer hat zwar festgestellt, dass IFRS 12 keine speziellen quantitativen und qualitativen Angaben zu den beizulegenden Zeitwerten von Beteiligungen fordert; er weist indes darauf hin, dass nach IAS 1.31 zusätzliche Angaben zu machen sind, wenn die in den IFRS geforderten Angaben nicht ausreichen, um dem Abschlussadressaten ein Verständnis der



## Europäische Markt- und Wertpapieraufsichtsbehörde ESMA veröffentlicht weitere europäische Enforcement-Entscheidungen

Auswirkungen auf die Finanz-, Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu ermöglichen. Daher sind vorliegend nach Ansicht des Enforcers die quantitativen und qualitativen Angaben nach IFRS 13.93 zur Zeitwertbewertung der indirekt gehaltenen Beteiligungen zu machen.

### **IFRS 9 Finanzinstrumente: Auswirkungen von Stundungsvereinbarungen auf die Bestimmung, ob ein signifikanter Anstieg des erwarteten Kreditausfallrisikos (*significant increase in credit risks [SICR]*) vorliegt**

#### Bilanzierung beim Abschlussersteller:

Der Enforcement-Entscheidung liegt der Abschluss einer Finanzinstitution zugrunde, die Kunden im Falle von wirtschaftlichen Schwierigkeiten auch Stundungsvereinbarungen gewährt, die sie ohne Vorliegen dieser Schwierigkeiten nicht gewährt hätte. Die Erfassung von über die Laufzeit erwarteten Kreditverlusten basierte beim Abschlussersteller insbesondere auf dessen internem Ratingsystem. Nach diesem System führte der Abschluss einer Stundungsvereinbarung nicht zwingend zu einem signifikanten Anstieg des erwarteten Kreditausfallrisikos nach IFRS 9.5.5.3.

#### Enforcement-Entscheidung und Begründung:

Nach Auffassung des Enforcers lösen – aufgrund der Verbindung mit den wirtschaftlichen Schwierigkeiten von Kunden – erwartete und gewährte Stundungsmaßnahmen zumindest einen signifikanten Anstieg des erwarteten Kreditausfallrisikos aus, was zur Erfassung von über die Laufzeit erwarteten Kreditverlusten (*lifetime expected credit losses [ECL]*) für diese gestundeten finanziellen Vermögenswerte führt. Darüber hinaus hat der Enforcer den Abschlussersteller verpflichtet, eine Werthaltigkeitsprüfung vorzunehmen, da die finanziellen Schwierigkeiten der

Kunden und der entsprechende Abschluss von Stundungsvereinbarungen einen Indikator für eine potenzielle Wertminderung darstellen.

### **IAS 34 Zwischenberichterstattung, IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten: Hinweise auf eine Wertminderung von Vermögenswerten**

#### Bilanzierung beim Abschlussersteller:

Der Enforcer hat eine unterlassene Wertminderungsprüfung in der Quartalsberichterstattung des Abschlusserstellers, eines Schifffahrtsunternehmens, beanstandet. Entgegen der Auffassung des Unternehmens sah der Enforcer einige Indikatoren für eine Wertminderung als erfüllt an. Der Abschlussersteller sah sich schwierigen Marktbedingungen mit Überkapazitäten ausgesetzt. Dies hatte bereits zu Liquiditätsproblemen bei ihm und dazu geführt, dass Verhandlungen mit den Kreditgebern über eine Stundungsvereinbarung aufgenommen wurden.

#### Enforcement-Entscheidung und Begründung:

Der Enforcer war u. a. der Auffassung, dass ein erheblich über der Marktkapitalisierung liegender Buchwert des Eigenkapitals einen bedeutenden Indikator für eine potenzielle Wertminderung darstellt. So betrug im Sachverhalt der Entscheidung der Marktwert des Eigenkapitals 40 Prozent des Buchwerts des Eigenkapitals. Des Weiteren hat der Enforcer u. a. festgestellt, dass einige Wettbewerber in ihrem Abschluss bereits Wertberichtigungen auf Schiffe vorgenommen hatten. Zudem waren in einigen Fällen die Verluste aus dem Verkauf von Schiffen zwar bezogen auf das Periodenergebnis und die Bilanzsumme unwesentlich, bezogen auf den Buchwert der verkauften Schiffe jedoch wesentlich.

Alle EECS-Entscheidungsberichte sind auf der Website der ESMA ([www.esma.europa.eu](http://www.esma.europa.eu)) in der ESMA Library abrufbar.



# EY-Veranstaltungen

## zu IFRS in Deutschland, Österreich und der Schweiz

An verschiedenen Standorten, an denen EY in Deutschland, Österreich und der Schweiz mit Büros vertreten ist, finden in den kommenden Wochen Veranstaltungen zu Themen der IFRS-Rechnungslegung und der Digitalisierung der Finanzfunktion statt.

Mit einer guten Ausrüstung und einem verlässlichen Kompass lässt sich jede Strecke bewältigen und jedes Ziel erreichen, egal wie kompliziert der Weg und wie herausfordernd das Ziel ist. Mit unserem IFRS Solutions Center wollen wir Ihnen das passende Rüstzeug zur Verfügung stellen – damit Sie Ihr Unternehmen sicher und erfolgreich durch die vielen IFRS-Neuerungen steuern.

[ey.scout.news@de.ey.com](mailto:ey.scout.news@de.ey.com)



# EY Scout Finance & Accounting

Wir wechseln zwischen EY Scout Finance Innovation und EY Scout International Accounting.

Weitere Details zu den Praxisforen sowie alle Termine für 2019 entnehmen Sie bitte unserem EY-Scout-Veranstaltungskalender im Internet:  
[www.ey.com/de\\_de/ey-scout](http://www.ey.com/de_de/ey-scout). Dort können Sie sich auch online anmelden.

## IV. Quartal 2019 – EY Scout International Accounting

Ihr Wegweiser durch die Welt der internationalen Rechnungslegung

---

### **Berlin, 10.12.2019**

Anmeldung über  
Stefanie Riediger  
Tel. +49 30 25471 17090  
stefanie.riediger@de.ey.com

### **Bremen, 26.10.2019**

Anmeldung über  
Nicole Lamprecht  
Tel. +49 421 33574 24332  
nicole.lamprecht@de.ey.com

### **Düsseldorf, 29.11.2019**

Anmeldung über  
Marilyn Atkins  
Tel. +49 231 55011 22122  
marilyn.atkins@de.ey.com

### **Eschborn, 03.12.2019**

Anmeldung über  
Nuriya Demirtas  
Tel. +49 6196 996 24483  
nuriya.demirtas@de.ey.com

### **Hamburg, 04.12.2019**

Anmeldung über  
Alexandra Reggentin  
Tel. +49 40 36132 17539  
alexandra.reggentin@de.ey.com

### **Hannover, 28.11.2019**

Anmeldung über  
Silke Forkefeld  
Tel. +49 511 8508 17622  
silke.forkefeld@de.ey.com

### **München, 04.12.2019**

Anmeldung über  
Heidi Hackenberg  
Tel. +49 89 14331 17319  
ey.scout.muenchen@de.ey.com

### **Nürnberg, 05.12.2019**

Anmeldung über  
Alexandra Schmidt  
Tel. +49 911 3958 24220  
alexandra.schmidt@de.ey.com

### **Saarbrücken, 12.12.2019**

Anmeldung über  
Alexandra Parade  
Tel. +49 681 2104 13201  
alexandra.parade@de.ey.com

### **Stuttgart, 05.12.2019**

Anmeldung über  
Nicole Kögel  
Tel. +49 711 9881 14373  
nicole.koegel@de.ey.com

### **Linz, 12.12.2019**

Anmeldung über  
Verena Stickler  
Tel. +43 732 790790 5555  
verena.stickler@at.ey.com

### **Salzburg, 11.12.2019**

Anmeldungen über  
Fahra Topalovic  
Tel. +43 662 2055 5224  
fahra.topalovic@at.ey.com

### **Wien, 13.12.2019**

Anmeldung über  
Nina Gottsbachner  
Tel. +43 1 21170 1100  
events.at@at.ey.com

### **Zürich, 04.12.2019**

Anmeldung über  
Irene Geissbuehler  
Tel. +41 58 286 3055  
irene.geissbuehler@ch.ey.com

# EY-Publikationen



## International GAAP® 2019

International GAAP® 2019 ist ein umfassendes Handbuch zur Interpretation und Umsetzung der IFRS. Es bietet einen detaillierten Einblick in die Herausforderungen, die uns bei der praktischen Anwendung der IFRS begegnen. Die Neuauflage des International GAAP® enthält folgende Highlights:

- ▶ Neue Fragen und Probleme im Zusammenhang mit der erstmaligen Anwendung von IFRS 9 *Finanzinstrumente* und IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* werden analysiert und besprochen.
- ▶ Es werden die umfangreichen Implementierungsfragen im Rahmen der Anwendung von IFRS 16 *Leasingverhältnisse* untersucht.
- ▶ Das Kapitel zu IFRS 17 *Versicherungsverträge* wurde überarbeitet, um die aktuellen Entwicklungen und Diskussionen mit Blick auf Implementierungsfragen sowie vorgeschlagene Änderungen des Standards zu berücksichtigen.
- ▶ Die Änderungen des überarbeiteten Rahmenkonzepts (*Conceptual Framework*) wurden berücksichtigt und deren Auswirkungen auf die Bilanzierung detailliert erläutert.
- ▶ Die geänderten Standards und die neuen Interpretationen, die seit der letzten Auflage veröffentlicht wurden, wurden berücksichtigt.
- ▶ Es werden weitere Themen erläutert, die derzeit beim IASB und beim IFRS Interpretations Committee diskutiert werden, und welche Anforderungen diese an die IFRS-Rechnungslegung stellen.

Exemplare dieser dreibändigen Kommentierung können Sie unter [www.wileyigaap.com](http://www.wileyigaap.com) bestellen.

Die folgenden Publikationen stehen Ihnen in englischer Sprache unter [www.ey.com/ifrs](http://www.ey.com/ifrs) in der Rubrik „Publications“ zum Download zur Verfügung.



## Good Group (International) Limited Illustrative consolidated financial statements for the year ended 31 December 2019

Der Musterkonzernabschluss nach IFRS der Good Group (International) Limited und ihrer Tochtergesellschaften berücksichtigt die bis zum 30. Juni 2019 vom IASB veröffentlichten und für am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnende Geschäftsjahre anzuwendenden IFRS.



## IFRS Update of standards and interpretations in issue at 31 March 2019

Diese Publikation gibt Ihnen einen Überblick über die Standards und Interpretationen, die auf Geschäftsjahre, die am 31. März 2019 oder später enden, anzuwenden sind. Darüber hinaus werden die wesentlichen Entscheidungen in den laufenden Projekten des IASB und die aktuellen Agenda-Entscheidungen des IFRS Interpretations Committee dargestellt.



## Applying IFRS: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. A closer look at IFRS 15, the revenue recognition standard (updated October 2018)

Diese umfassend überarbeitete Ausgabe unserer umfangreichen Publikation fasst den Standard des IASB sowie alle bisher erschienenen Anpassungen zusammen

und hebt Unterschiede zum FASB-Standard hervor. Sie berücksichtigt ferner sämtliche Themen, die von der Joint Transition Resource Group (TRG) auf ihren gemeinsamen Sitzungen diskutiert wurden. Darüber hinaus werden zahlreiche neue, im Zuge der Weiterentwicklung des Diskussionsstandes und der Implementierung aufgetretene Fragestellungen berücksichtigt.

**Die folgenden Publikationen stehen Ihnen in deutscher Sprache unter [www.ey.com/de\\_de/ifrs-international-financial-reporting-standards](http://www.ey.com/de_de/ifrs-international-financial-reporting-standards) bei den jeweiligen Themengebieten zum Download zur Verfügung**



#### **International GAAP® IFRS-Checkliste für angabepflichtige Informationen**

Die Checkliste ist anwendbar auf Geschäftsjahre, die am 31. Dezember 2018 oder später enden. Sie berücksichtigt die bis zum 31. August 2018 vom IASB verabschiedeten Standards und Interpretationen.



#### **Im Fokus: die Darstellungs- und Angabevorschriften des IFRS 15 (Aktualisiert im Juli 2018)**

Die Publikation bietet einen umfassenden Überblick über die neuen Darstellungs- und Angabevorschriften und enthält zur Illustration eine Reihe von Praxisbeispielen von Unternehmen, die IFRS 15 bereits vorzeitig angewandt haben. Neben der Darstellung der Anforderungen des IFRS 15 bezogen auf die primären Abschlussbestandteile, den Anhang, Angaben in Zwischenberichten und die Übergangsangaben enthält die Broschüre eine Zusammenfassung der wesentlichen Angabepflichten zu den einzelnen Bereichen in Tabellen und Checklisten sowie zahlreiche Praxisbeispiele von Unternehmen und Erläuterungen der wesentlichen Angabepflichten.



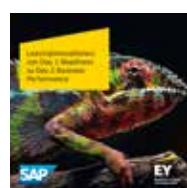
#### **Im Fokus: Darstellungs- und Angabevorschriften von IFRS 16**

Die Publikation bietet einen umfassenden Überblick über die neuen Darstellungs- und Angabevorschriften und enthält zur Illustration eine Reihe von Praxisbeispielen von Unternehmen, die IFRS 16 bereits vorzeitig angewandt haben. Neben der Darstellung der Anforderungen des IFRS 16 bezogen auf die primären Abschlussbestandteile und den Anhang sowie die Übergangsangaben enthält die Broschüre eine Zusammenfassung der wesentlichen Angabepflichten zu den einzelnen Bereichen in Tabellen und Checklisten sowie zahlreiche Praxisbeispiele von Unternehmen.



#### **Im Fokus: Eine nähere Betrachtung von IFRS 16**

IFRS 16 ist verpflichtend auf Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Diese im Dezember 2018 umfassend überarbeitete Ausgabe unserer umfangreichen Publikation fasst den Standard des IASB zusammen und erläutert anhand zahlreicher Beispiele den aktuellen Stand der Diskussion.



#### **Leasinginnovationen: von Day 1 Readiness zu Day 2 Business Performance**

In unserer neuen EY-Scout-Broschüre beleuchten wir die Aspekte, wie und warum sich Unternehmen, die vor der Konzeptionierung oder gar Umsetzung ihrer Digitalisierungsstrategie stehen, jetzt auch mit der Integration und Transformation ihrer Leasinglösung beschäftigen sollten, und außerdem, wie Unternehmen ihre derzeitige Lösung vom simplen Lease Accounting hin zum Lease-Management entwickeln können und welche Möglichkeiten es dabei gibt.



# Webcasts

## EY IFRS Webcasts

Informieren Sie sich interaktiv mit den EY IFRS Webcasts über aktuelle Themen der internationalen Rechnungslegung. In einer Gesprächsrunde stellen Ihnen Fachleute neue Standards, Änderungen, aktuelle Problemstellungen und Entwicklungen vor und diskutieren diese miteinander. Anhand einer Web-Präsentation, die Ihnen auch zum Download zur Verfügung steht, wird durch den Webcast geführt. Ihre Fragen zum jeweiligen Thema können Sie direkt über eine Eingabemaske stellen und so mit den Fachleuten in Interaktion treten.

Die Webcasts stehen Ihnen im Online-Archiv auch nach der Live-Ausstrahlung zur Verfügung. So können Sie selbst bestimmen, wann Sie an den Webcasts teilnehmen.

Haben Sie Interesse? Registrieren Sie sich unter [https://www.ey.com/de\\_de/webcastse](https://www.ey.com/de_de/webcastse) für die Live-Webcasts. Unter der Rubrik „Thought Center Webcasts“ auf unserer Website finden Sie eine Übersicht über die Webcasts der nächsten Monate.

The image contains two side-by-side screenshots of EY webcast landing pages. The left screenshot shows a woman in a pink top running, with the title "EY Thought Webcast Making the right capital allocation decisions". The right screenshot shows a classical building facade with the title "EY Q1 2019 financial reporting update in co-operation with Financial Executives International". Both screenshots include typical web navigation elements like a header, sidebar, and footer.

# Ihre Kontakte

## Deutschland, Österreich, Schweiz und Luxemburg

### Deutschland

#### Nord/Ost

**Olaf Boelsens**  
Telefon +49 40 36132 17715  
olaf.boelsens@de.ey.com

**Martin Beyersdorff**  
Telefon +49 40 36132 20093  
martin.beyersdorff@de.ey.com

**Prof. Dr. Sven Hayn**  
Telefon +49 40 36132 12277  
sven.hayn@de.ey.com

**Dr. Robert Link**  
Telefon +49 30 25471 19604  
robert.link@de.ey.com

**Stefania Mandler**  
Telefon +49 341 2526 23583  
stefania.mandler@de.ey.com

**Christoph Piesbergen**  
Telefon +49 40 36132 12343  
christoph.piesbergen@de.ey.com

**Arne Weber**  
Telefon +49 40 36132 12353  
arne.e.weber@de.ey.com

#### West

**Andreas Muzzu**  
Telefon +49 231 55011 22126  
andreas.muzzu@de.ey.com

**Stefan Pfeiffer**  
Telefon +49 201 2421 21849  
stefan.pfeiffer@de.ey.com

#### Südwest

**Dr. Stefan Bischof**  
Telefon +49 711 9881 15417  
stefan.bischof@de.ey.com

**Ulf Blaum**  
Telefon +49 711 98811 9294  
ulf.blaum@de.ey.com

**Helge-Thomas Grathwol**  
Telefon +49 621 4208 10132  
helge-thomas.grathwol@de.ey.com

**Prof. Dr. Steffen Kuhn**  
Telefon +49 711 9881 14063  
steffen.kuhn@de.ey.com

#### Mitte

**Jörg Bösser**  
Telefon +49 6196 996 26944  
joerg.boesser@de.ey.com

**Ralf Geisler**  
Telefon +49 6196 996 27304  
ralf.geisler@de.ey.com

**Andreas Grote**  
Telefon +49 6196 996 26123  
andreas.grote@de.ey.com

**Jochen Kirch**  
Telefon +49 6196 996 24240  
jochen.kirch@de.ey.com

**Gerd Winterling**  
Telefon +49 6196 996 24271  
gerd.winterling@de.ey.com

#### Bayern

**Dr. Christine Burger-Disselkamp**  
Telefon +49 89 14331 13737  
christine.burger-disselkamp@de.ey.com

**Christiane Hold**  
Telefon +49 89 14331 12368  
christiane.hold@de.ey.com

#### Financial Services Organisation

**Christoph Hultsch**  
Telefon +49 6196 996 26833  
christoph.hultsch@de.ey.com

### Österreich

**Stefan Uher**  
Telefon +43 732 790 790  
stefan.uher@at.ey.com

### Schweiz

**Jolanda Dolente**  
Telefon +41 58 286 8331  
jolanda.dolente@ch.ey.com

**Roland Ruprecht**  
Telefon +41 58 286 6187  
roland.ruprecht@ch.ey.com

**Dr. Frederik Schmachtenberg**  
Telefon +41 58 286 3490  
frederik.schmachtenberg@ch.ey.com

### Luxemburg

**Dr. Christoph Haas**  
Telefon +352 42 124 8305  
christoph.haas@lu.ey.com

**Petra Karpen**  
Telefon +352 42 124 8112  
petra.karpen@lu.ey.com

About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in *building a better working world* for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. Information about how EY collects and uses personal data and a description of the rights individuals have under data protection legislation are available via [ey.com/privacy](http://ey.com/privacy). For more information about our organization, please visit [ey.com](http://ey.com).

© 2019 EYGM Limited.  
All Rights Reserved.

GSA Agency  
SRE 1909-056  
ED None



In line with EY's commitment to minimize its environmental impact this document has been printed CO<sub>2</sub> neutral and on FSC®-certified paper that consists of 60% recycled fibers.

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

[ey.com](http://ey.com)