

IFRS Aktuell

Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Ausgabe 11, November 2018

Auf einen Blick

*IFRS 16 Anhangangaben:
Ausgewählte Ergebnisse aus
unserer Studie 2*

*Änderungen an IFRS 3 –
Definition eines
Geschäftsbetriebs 6*

*Veröffentlichung der europäischen
Prüfungsschwerpunkte für IFRS-
Konzernabschlüsse für das
Geschäftsjahr 2018 7*

*Neue (vorläufige) Agenda-
Entscheidungen des IFRS IC 8*

*Auf den Punkt gebracht:
Einzelaspekte des IFRS 16 11*

EU-Endorsement 12

IASB-Projektplan 13

AFRAC 14

Veranstaltungen 15

Veröffentlichungen 16

Ansprechpartner 17



Liebe Leserinnen und Leser,

vor rund zwei Jahren veröffentlichte das International Accounting Standards Board (IASB) den neuen Standard IFRS 16 „Leasingverhältnisse“. Die neuen Regelungen sind erstmalig auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2019 beginnen, verpflichtend anzuwenden. Bereits in Geschäftsjahren vor der verpflichtenden Anwendung sind gemäß IAS 8 Anhangangaben zu neuen Standards vorgeschrieben. Den aktuellen Stand dieser Angaben zu IFRS 16 bei börsennotierten Unternehmen haben wir in einer umfassenden Studie untersucht und ausgewählte Ergebnisse in folgendem Newsletter dargestellt.

Ferner hat das IASB dieser Tage Änderungen an IFRS 3 veröffentlicht und die Definition eines Geschäftsbetriebs überarbeitet. Lesen Sie dazu einen übersichtlichen Sonderbeitrag.

Darüber hinaus führen wir unsere Kurzbeitragsreihe mit Knackpunkten zur IFRS 16 fort und beleuchten neben den aktuellen Aktivitäten von IASB, EFRAG und AFRAC auch die kürzlich veröffentlichten Prüfungsschwerpunkte der ESMA für das Geschäftsjahr 2018.

Viel Spaß bei der Lektüre!

Mit freundlichen Grüßen



Raoul Vogel
Leiter – Austrian Accounting Consulting Services

IFRS 16 Anhangangaben: Ausgewählte Ergebnisse aus unserer Studie

Die Umsetzung der mit den neuen Standards IFRS 9, IFRS 15 und nunmehr IFRS 16 verbundenen erheblichen Änderungen in der internationalen Rechnungslegung, werden auch eng von den Enforcement-Institutionen beobachtet. Bereits im Jahr 2016 hat die europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) in ihren Stellungnahmen zur erstmaligen Anwendung von IFRS 9 und IFRS 15 auf die Notwendigkeit von Anhangangaben zu den Auswirkungen neuer sowie noch nicht angewendeter Standards hingewiesen und dies in ihrem Aktivitäten-Report 2017 auch noch einmal für IFRS 16 bekräftigt. Das haben wir uns zum Anlass genommen, um den aktuellen Stand der Anhangangaben zu IFRS 16 bei börsennotierten Unternehmen zu untersuchen und haben die Ergebnisse in der Studie „Anhangangaben zu IFRS 16“ veröffentlicht. Diese PwC-Studie können Sie unter [Anhangangaben zu IFRS 16](#) downloaden. Neben detaillierten Analyseergebnissen geben wir Ihnen darin praktische Tipps zur Umsetzung per 31.12.2018. Im nachfolgenden Beitrag haben wir für Sie ausgewählte Ergebnisse dieser Studie zusammengefasst.

Analysegegenstand

In unsere Analyse sind insgesamt 38 österreichische Unternehmen eingeflossen, deren Geschäftsjahr zwischen dem 31. März 2017 und dem 30. April 2018 endete.

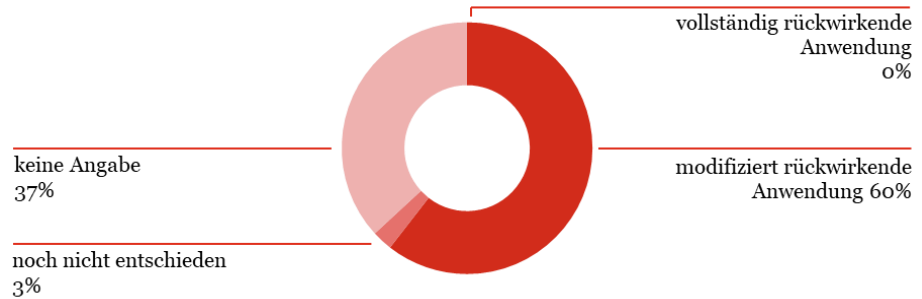
Sämtliche in der Analyse berücksichtigte Unternehmen gehörten dem ATX oder dem österreichischen Prime Market an und setzten sich aus den folgenden Branchen zusammen: Finanzwesen (28,9%), Industrielle Produktion (26,3%), Grundindustrie & Bauwesen (21,1%), Handel und Konsumgüter (10,5%), Technologie, Medien und Telekommunikation (5,3%), Energiewirtschaft (5,3%) und Chemie und Healthcare (2,6%). Unserer Analyse haben wir dabei die Abschlüsse der Unternehmen aus der Realindustrie zugrundegelegt.

Ausgewählte Ergebnisse

Erstanwendungszeitpunkt und Übergangsmethode

IFRS 16 ist erstmalig für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2019 beginnen, verpflichtend anzuwenden. Eine **vorzeitige Anwendung** in 2018 war bei gleichzeitiger Anwendung von IFRS 15 möglich. Lediglich 3% der analysierten Unternehmen haben sich jedoch hierzu entschieden.

IFRS 16.C5 sieht darüber hinaus ein Wahlrecht hinsichtlich der **Übergangsmethode** vor. Angewandt werden kann die vollständig rückwirkende (keines der analysierten Unternehmen) oder die modifiziert rückwirkende Methode (60% der analysierten Unternehmen). Etwas mehr als ein Drittel der analysierten Abschlüsse enthält noch keine Angaben zur geplanten Übergangsmethode, wenige Unternehmen geben an, diesbezüglich noch keine Entscheidung getroffen zu haben:

Abb 1 Übergangsmethode

Erwartete Auswirkungen

Alle analysierten Abschlüsse enthalten grundsätzlich Angaben zu IFRS 16. Allerdings variiert der Detaillierungsgrad deutlich. Zu den möglichen Effekten auf die Vermögens-, Finanz und Ertragslage im Rahmen der Erstanwendung enthalten 97% der analysierten Abschlüsse Angaben. Qualitative Aussagen (dh auch bloße Verweise auf die bisherige Pflichtangabe nach IAS 17 zu den ausstehenden Mindestleasingzahlungen) tätigen knapp drei Viertel der Unternehmen. Grobe quantitative Angaben (zB Prozentwerte über die Auswirkungen von IFRS 16) beinhalten lediglich 13% und genaue quantitative Angaben (dh die Angabe von Absolutwerten zu den Auswirkungen von IFRS 16) 10% der Geschäftsberichte.

Anwendung von Erleichterungsvorschriften

Der neue Leasingstandard zählt zu den signifikantesten Bilanzierungsänderungen des IASB. Um der mit dem neuen Standard einhergehenden Komplexität gerecht zu werden, stellt der Standardsetter praktische Erleichterungsvorschriften bereit. So können kurzfristige Leasingverhältnisse mit einer Laufzeit von weniger als einem Jahr (*short term leases*) und Leasingverhältnisse über Vermögenswerte mit geringem Wert (*low value assets*) als Aufwand und damit weiterhin außerhalb der Bilanz erfasst werden.

Beispiel aus der Praxis

„Die Gruppe ist als Leasingnehmer Vertragspartei in über 1.000 Vertragsverhältnissen. Dennoch ist aufgrund der kurzen Laufzeit dieser Leasingverhältnisse nur von einer unwesentlichen Auswirkung auf den Abschluss auszugehen. Die Gruppe macht von ihrem Wahlrecht Gebrauch, für kurz laufende Leasingverhältnisse kein Nutzungsrecht zu aktivieren, sofern diese einzeln betrachtet nicht wesentlich sind.

Mondi Gruppe, 31.12.2017
[übersetzt aus dem Englischen]

Von den 38 analysierten Unternehmen tätigen bislang nur 24% Aussagen bzgl der Anwendung beider Erleichterungsvorschriften.

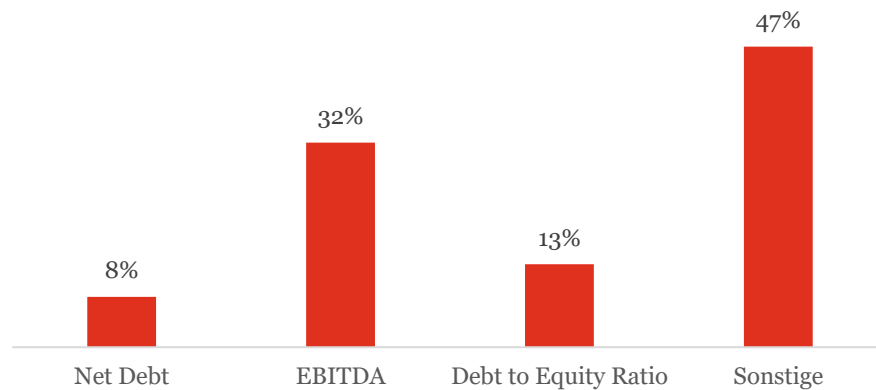
Erwartete Auswirkungen auf ausgewählte Kennzahlen

Durch den verpflichtenden Ansatz nahezu aller Leasingverhältnisse in der Bilanz des Leasingnehmers ist zu erwarten, dass sich die Unternehmen noch intensiver mit bestehenden Leasingvereinbarungen beschäftigen. Daher wurden die Angaben zu den künftigen Mindestleasingzahlungen aus Operating-Leasingverhältnissen für die Berichtsperioden 2016 und 2017 einem Vergleich unterzogen. Nicht unerwartet, steigen die Verpflichtungen aus Operating-Leasingverhältnissen in 2017 an. Dies ist wahrscheinlich auf

die Aufdeckung von Leasingverhältnissen im Rahmen der Vertragsinventuren zurückzuführen, die bislang nicht als Leasingverhältnisse identifiziert worden sind.

Über alle analysierten Unternehmen hinweg ist ein Anstieg von 20% zu verzeichnen, wobei innerhalb der Stichprobe der Anstieg heterogen ausfällt (zB 46% in Technologie, Medien & Telekommunikation iVz 2% in der industriellen Produktion). Es werden signifikante Auswirkungen auf das Net Debt sowie eine Erhöhung des EBITDA erwartet (vgl Abb 2). Durch die Zunahme der den Nutzungsrechten gegenüberzustellenden Leasingverbindlichkeiten wird ein rechnerischer Anstieg der Debt to Equity Ratio von ca 13% erwartet, eine Reduktion der EK-Quote von 2% und eine durchschnittliche prozentuelle Veränderung der Bilanzsumme von 6%.

Abb 2 Von Unternehmen erwartete Auswirkungen auf Kennzahlen



Fazit:

Die Auswertungen zeigen eine deutliche Tendenz im Anstieg der wesentlichen Kennzahlen, mit der sich Unternehmen zukünftig im Rahmen der Kapitalmarktkommunikation noch stärker auseinandersetzen sollten als dies bisher in den analysierten Abschlüssen erfolgt ist.

Was Sie Ihren Investoren sagen sollten

Unternehmen sind nach IAS 8 verpflichtet, qualitative und quantitative Angaben über die Auswirkungen von neuen Standards zu veröffentlichen, unabhängig davon, ob der jeweilige Standard bereits von der EU endorsed ist.

Die ESMA weist in ihren am 26.10.2018 veröffentlichten Prüfungsschwerpunkten für das Jahr 2018 darauf hin, dass sowohl unternehmensspezifische qualitative als auch quantitative Angaben über Auswirkungen neuer Standards auf den Abschluss notwendig sind, um den Anforderungen des IAS 8.30 zu entsprechen. Unternehmen sollten sich deshalb frühzeitig mit der Implementierung des IFRS 16 beschäftigen. Die unbedingt erforderlichen quantitativen Angaben sollten um qualitative Angaben zu den folgenden Themenbereichen ergänzt werden:

- Angaben zum Arbeitsstand des Umsetzungsprojekts
- Angaben zur Ausübung der Wahlrechte und zu wesentlichen Schätzungen und Ermessensentscheidungen
- Angaben zur Verlässlichkeit der bereits ermittelten Informationen
- Angaben zur internen Kommunikation an die verantwortlichen Unternehmensinstanzen
- Angaben zur gewählten Übergangsmethode

Unsere Studie zeigt, dass die meisten Emittenten die vereinfachten Übergangsverfahren anzuwenden planen. In diesem Fall sind die Unternehmen nach der erstmaligen Anwendung von IFRS 16 verpflichtet, den Unterschied zwischen den nach IAS 17 ausgewiesenen Operating-Leasing-Verpflichtungen und den Leasingverbindlichkeiten zum Erstanwendungszeitpunkt von IFRS 16 zu erläutern. Die Enforcement-Behörden erwarten eine entsprechende (geschätzte) Vorwegnahme dieser Überleitung bereits zum 31.12.2018.

Gerade weil der Konzernabschluss per 31.12.2018 zu einem Zeitpunkt aufgestellt wird, zu dem IFRS 16 bereits verpflichtend anzuwenden ist, werden grobe quantitative Angaben und allgemeine qualitative Aussagen zu den Auswirkungen des Standards jedenfalls nicht mehr ausreichen.

Die Autoren:



Hans Hartmann



Katharina Maier

Die **PwC-Studie** *„Anhangangaben zu IFRS 16“* können Sie unter [Anhangangaben zu IFRS 16](#) aufrufen.

Für weitere fachliche Informationen bezüglich IFRS 16, lesen Sie dazu auch von den Autoren dieses Beitrags *„Möglichkeiten und Grenzen der Gestaltung beim Übergang auf und bei der Bilanzierung nach IFRS 16“*, erschienen in der RWZ 09/2018.

Der Beitrag setzt sich mit impliziten und expliziten Gestaltungsspielräumen beim Übergang auf IFRS 16 sowie bei der laufenden Anwendung des Standards sowie etwaigen (bilanziellen) Vor- und Nachteilen dieser Gestaltungen auseinander.

Änderungen an IFRS 3 – Definition eines Geschäftsbetriebs

Das IASB hat Änderungen an IFRS 3 „Unternehmenszusammenschlüsse“ veröffentlicht, die die Definition eines Geschäftsbetriebs (*business*) betreffen.

Zukünftig ist für das Vorliegen eines Geschäftsbetriebs neben ökonomischen Ressourcen (*inputs*) mindestens auch ein substantieller Prozess (*substantive process*) erforderlich, der zusammen mit den Ressourcen die Möglichkeit schafft, Output zu generieren.

Als Output gilt dabei künftig nur noch die Erbringung von Waren und Dienstleistungen sowie die Erzielung von Kapital- und sonstigen Erträgen. Reine Kostenreduktionen werden nicht mehr als ausreichend erachtet, um den Erwerb eines Geschäftsbetriebs vom Erwerb einer Gruppe von Vermögenswerten abzugrenzen.

Auch wurde die bislang vorzunehmende Analyse, ob ein „Marktteilnehmer“ in der Lage sein könnte, fehlende Inputs oder Prozesse zu ersetzen, um Outputs herzustellen gestrichen. Diese wurde in der Anwendungspraxis unterschiedlich ausgelegt. Stattdessen wird nunmehr darauf abgestellt, dass die erworbenen Inputs und Prozesse (wovon mindestens ein Prozess von substantieller Natur sein muss) als solche wesentlich zu der Möglichkeit beitragen, Outputs erstellen zu können („significantly contribute to the ability to create outputs“).

Zur vereinfachten Prüfung, ob ein Geschäftsbetrieb oder lediglich eine Gruppe von Vermögenswerten erworben wurde, wird die Möglichkeit der Durchführung eines sog. „concentration test“ in IFRS 3 eingefügt. Im Rahmen dieses optional durchzuführenden Tests wird geprüft, ob sich im Wesentlichen der gesamte Fair Value der erworbenen Bruttovermögenswerte in einem Vermögenswert oder einer Gruppe gleichartiger Vermögenswerte konzentriert. Ist dies der Fall, liegt kein Geschäftsbetrieb vor.

Der „concentration test“ stellt grundsätzlich auf die Vermögenswerte ab, die auch in einer Kaufpreisallokation gemäß IFRS 3 zum Ansatz kämen. Es gibt jedoch spezielle Regelungen für die Ermittlung des Fair Values des Bruttovermögens und es werden Beispiele für Vermögenswerte aufgeführt, die als nicht gleichartig anzusehen sind, wie verschiedene Klassen immaterieller Vermögenswerte (zB Marken, F&E-Leistungen, kundenbezogene Vermögenswerte).

Sofern sich der gesamte Fair Value der Bruttovermögenswerte nicht in einem Vermögenswert oder in einer Gruppe gleichartiger Vermögenswerte konzentriert, oder der Test nicht durchgeführt wird, ist zu prüfen, ob ein substantieller Prozess erworben wurde. Hierbei ist zu unterscheiden, ob die erworbene Gruppe von Vermögenswerten (und Schulden) bereits „Outputs“ produziert oder die Fähigkeit zur Umwandlung von „Inputs“ in „Outputs“ noch nicht vorliegt. Ist Letzteres der Fall, so liegt ein Geschäftsbetrieb nur dann vor, wenn der Erwerber eine organisierte Belegschaft (*organized workforce*) übernimmt, welche aufgrund ihrer Fähigkeiten und Erfahrungen in der Lage ist, einen für die Output-Erstellung wesentlichen Prozess durchzuführen. Zusätzlich ist zu überprüfen, ob Ressourcen übernommen wurden, die von der Belegschaft in Output transformiert werden können.

Liegen hingegen „Outputs“ vor, gilt der erworbene Prozess als substantiell, wenn

- er entscheidend für die Fähigkeit ist, weiterhin Outputs zu produzieren und die erworbenen Inputs eine *organised workforce* umfassen, die in der Lage ist, den Prozess zur Output-Erstellung weiterzuführen oder
- wenn keine *organized workforce* übernommen wird, es sich um einen Prozess handelt, der wesentlich zur Output-Generierung beiträgt und der

- einzigartig oder selten ist oder
- nicht ohne erhebliche(n) Aufwand, Kosten oder Verzögerungen in der Generierung von Outputs ersetzt werden kann.

Die beschriebenen Änderungen werden durch eine Vielzahl von Anwendungsbeispielen erläutert.

Die geänderte Definition ist auf Erwerbstransaktionen anzuwenden, bei denen der Erwerbszeitpunkt am oder nach dem Beginn der ersten jährlichen Berichtsperiode liegt, die am oder nach dem 1. Jänner 2020 beginnt. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

Veröffentlichung der europäischen Prüfungsschwerpunkte für IFRS-Konzernabschlüsse für das Geschäftsjahr 2018

Die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (European Securities and Markets Authority, ESMA) hat am 26. Oktober 2018 die in Zusammenarbeit mit nationalen Enforcern erarbeiteten europäischen Prüfungsschwerpunkte für die in 2019 durchzuführenden Prüfungen von Konzernabschlüssen nach IFRS veröffentlicht.

Im Rahmen des Enforcement-Verfahrens wird dabei bei der Prüfung der Abschlüsse und Lageberichte kapitalmarktorientierter Unternehmen besonderes Augenmerk auf folgende Themen gelegt:

1. spezifische Anwendungsfragen zur Implementierung von IFRS 15 "Erlöse aus Verträgen mit Kunden";
2. spezifische Anwendungsfragen zur Implementierung von IFRS 9 "Finanzinstrumente";
3. Angaben zu den erwarteten Auswirkungen der künftigen Anwendung von IFRS 16 "Leasingverhältnisse".
4. bilanzielle Konsequenzen, die sich aus der Einstufung von Argentinien als Hochinflationsland ergeben;
5. Angaben zum Brexit.

Zusätzlich zu den Prüfungsschwerpunkten für den Konzernabschluss, hat die ESMA weitere Prüfungsschwerpunkte zum Jahresfinanzbericht bzw zum Geschäftsbericht gesetzt. Diese umfassen:

- einzelne Anforderungen an die nichtfinanzielle Berichterstattung, insbesondere an den Aspekt "Umweltbelange", an KPIs und an den "comply or explain"-Ansatz;
- einzelne Aspekte der ESMA-Leitlinien zu alternativen Leistungskennzahlen (APM);

Die Mitteilung der ESMA kann folgendem [Link](#) entnommen werden. Es ist davon auszugehen, dass die FMA – wie in den Vorjahren auch – die Prüfungsschwerpunkte der ESMA um eigene Schwerpunkte ergänzen wird. Unabhängig von den Prüfungsschwerpunkten können auch unternehmensspezifische Themen Gegenstand der Prüfung sein.

Zu den inhaltlichen Einzelheiten der Prüfungsschwerpunkte werden wir Sie in der Dezember-Ausgabe dieses Newsletters genauer informieren.

Neue (vorläufige) Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

Im Rahmen seiner September-Sitzung fällt das IFRS IC nachfolgende endgültige und vorläufige Agenda-Entscheidungen:

Endgültige Agenda-Entscheidungen

- IAS 21 „Auswirkungen von Wechselkursänderungen“ – Bestimmung des Wechselkurses bei langfristig bestehenden Umtauschbeschränkungen zwischen Währungen
- IAS 23 „Fremdkapitalkosten“ – Höhe zu aktivierender Fremdkapitalkosten
- IAS 23 „Fremdkapitalkosten“ – Beendigung der Aktivierung von Fremdkapitalkosten

Zu den Inhalten der Entscheidungen verweisen wir auf die Darstellungen der vorläufigen Entscheidungen in der Newsletter-Ausgabe vom Juli 2018 (IFRSaktuell Juli 2018).

Darüber hinaus wurde die Aufnahme einer Fragestellung zur Klassifizierung eines Finanzinstruments mit einem zu einem festen Fälligkeitstermin rückzahlbaren Nennbetrag in einer Währung und festen jährlichen Zinskuponzahlungen in einer anderen Währung unter Hinweis auf das seltene Vorkommen derartiger Instrumente und der fehlenden weitreichenden Bedeutung der Fragestellung, abgelehnt.

Vorläufige Agenda-Entscheidungen

IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ - Beurteilung versprochener Güter und Dienstleistungen

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Umsatzrealisierung einer Wertpapierbörse, die eine Notierungsdienstleistung an Kunden erbringt. Als Entgelt erhält die Börse bei erstmaliger Notierung vom Kunden eine nicht erstattungsfähige Vorausgebühr (*upfront fee*) sowie eine fortlaufende Notierungsgebühr. Die Vorausgebühr steht dabei im Zusammenhang mit verschiedenen Aktivitäten, die die Börse bei oder zeitnah mit Vertragsabschluss durchführt. Diese Aktivitäten beinhalten ua die Prüfung des Antrags zur Börsenzulassung, die Erteilung einer Referenznummer und eines Tickersymbols für das neue Wertpapier sowie die Durchführung der Notierung und der Zulassung.

Konkret wurde gefragt, ob die Börse eine Zulassungsdienstleistung erbringt, die von der Notierungsdienstleistung eigenständig abgrenzbar sei.

Das IFRS IC stellte fest, dass ein Unternehmen nach IFRS 15.22 zunächst alle in einem Vertrag mit einem Kunden zugesagten Güter oder Dienstleistungen zu prüfen hat. Als Leistungsverpflichtung ist dann ein eigenständig abgrenzbares Gut, eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung oder eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen zu identifizieren, die im Wesentlichen gleich sind und nach dem gleichen Muster auf den Kunden übertragen werden.

Nach IFRS 15.25 umfassen Leistungsverpflichtungen jedoch keine vom Unternehmen zwingend durchzuführenden Aktivitäten, sofern sie nicht in der Übertragung eines Gutes oder einer Dienstleistung auf den Kunden bestehen. Des Weiteren ist laut IFRS 15.B49 bei nicht erstattungsfähigen Entgelten, die zu Vertragsbeginn oder zeitnah hierzu dem Kunden in Rechnung gestellt werden, zu prüfen, ob sich das Entgelt auf die Übertragung eines zugesagten Gutes oder einer zugesagten Dienstleistung bezieht. Ist dies nicht der Fall, stellt

dieses Entgelt eine Vorauszahlung für künftige Güter und Dienstleistungen dar und würde bei deren Bereitstellung als Erlös erfasst werden.

Im vorliegenden Fall kam das IFRS IC zu der Entscheidung, dass die von der Börse zu Vertragsbeginn durchzuführenden Aktivitäten notwendig sind, um die dem Kunden versprochene Börsennotierung erfolgreich durchzuführen. Nach Ansicht des IFRS IC führt die Durchführung dieser Aktivitäten durch die Börse neben der fortlaufenden Notierungsdienstleistung jedoch nicht zur Übertragung einer weiteren Dienstleistung auf den Kunden, sodass die vereinnahmte Vorausgebühr zunächst als Vertragsverbindlichkeit anzusetzen und über den Zeitraum der Erbringung der Notierungsdienstleistung zu realisieren ist.

Das IFRS IC sieht die bestehenden Regelungen des IFRS 15 als ausreichend für die Beurteilung der in einem Vertrag mit einem Kunden versprochenen Güter und Dienstleistungen an und lehnte daher eine Aufnahme der Fragestellung auf seine Agenda vorläufig ab.

IFRS 11 „Gemeinsame Vereinbarungen“ – Bilanzierung von Verpflichtungen, die mit einer gemeinschaftlichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen, durch einen der gemeinschaftlich Tätigen

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Bilanzierung von Verpflichtungen durch einen gemeinschaftlich Tätigen (*joint operator*), die mit seinem Anteil an der gemeinschaftlichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen.

Der der Anfrage zugrundeliegende Sachverhalt stellt sich wie folgt dar:

- Die gemeinschaftliche Tätigkeit stellt keine separate Einheit (*separate vehicle*) dar.
- Einer der gemeinschaftlich Tätigen schließt als alleiniger Unterzeichner einen Leasingvertrag mit einem externen Leasinggeber über eine Sachanlage ab. Diese wird von der gemeinschaftlichen Tätigkeit im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit betrieben.
- Der gemeinschaftlich Tätige, der den Leasingvertrag unterzeichnet hat, hat gemäß der vertraglichen Vereinbarung über die gemeinschaftliche Tätigkeit das Recht auf Erstattung eines Teils der Leasingaufwendungen durch die übrigen gemeinschaftlich Tätigen.

Konkret wurde die Frage gestellt, ob der unterzeichnende gemeinschaftlich Tätige die Verpflichtung aus dem Leasingvertrag anteilig in Höhe seines Anteils an der gemeinschaftlichen Tätigkeit oder in voller Höhe zu erfassen habe.

Das IFRS IC hat hierzu angemerkt, dass gemäß IFRS 11.20(b) ein gemeinschaftlich Tätiger in Bezug auf seinen Anteil an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit sowohl (a) Verpflichtungen zu bilanzieren hat, die er in Bezug auf seinen Anteil an der gemeinschaftlichen Tätigkeit eingeht, als auch (b) seinen Anteil an allen Verpflichtungen, die er gemeinsam mit anderen Parteien der gemeinsamen Vereinbarung eingegangen ist. Dabei erfordert die Identifizierung solcher Verpflichtungen eine Beurteilung sämtlicher vertraglicher Vereinbarungen, die in Bezug auf die gemeinschaftliche Tätigkeit bestehen, sowie die Berücksichtigung der für diese Vereinbarungen einschlägigen Gesetze.

In Bezug auf die vorliegende Anfrage wurde festgestellt, dass die vom unterzeichnenden gemeinschaftlich Tätigen bilanzierten Verpflichtungen auch solche umfassen, für die dieser primär verantwortlich ist. Im dargestellten Sachverhalt ist allein der unterzeichnende gemeinschaftlich Tätige gegenüber dem Leasinggeber verpflichtet. Folglich hat er die Verpflichtung aus dem Leasingvertrag in voller Höhe und nicht nur anteilig in Höhe seines Anteils an der gemeinschaftlichen Tätigkeit zu erfassen. Dies wird auch nicht dadurch

berührt, dass er im Innenverhältnis zu den anderen gemeinschaftlich Tätigen lediglich für einen Teil der Verpflichtung einzustehen hat. Die Vereinbarungen im Innenverhältnis sind stattdessen für bilanzielle Zwecke als Untermietverhältnisse zwischen dem unterzeichnenden und den übrigen gemeinschaftlich Tätigen abzubilden.

Anders würde es sich jedoch verhalten, sofern es sich – wie im deutschen Rechtsraum regelmäßig der Fall – bei der gemeinschaftlichen Tätigkeit um eine separate Einheit handelt, die selbst die Verpflichtete gegenüber dem Leasinggeber ist und dieser lediglich im Fall der Nichtzahlung auf die Gesellschafter zurückgreifen darf. In diesem Fall würde es sich um eine gemeinschaftlich eingegangene Schuld iSd IFRS 11.20(b) handeln, die von jedem gemeinschaftlich Tätigen in Höhe seines Anteils an der gemeinschaftlichen Tätigkeit zu erfassen ist.

Darüber hinaus wurde die Wichtigkeit von Anhangangaben betont, durch die ein Abschlussadressat die Geschäftstätigkeit der gemeinschaftlichen Tätigkeit sowie Art, Umfang und finanzielle Auswirkungen des Anteils des gemeinschaftlich Tätigen an der gemeinschaftlichen Tätigkeit verstehen kann (IFRS 12.20(a)).

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass die bestehenden IFRS eine ausreichende Grundlage für die Identifikation und Bilanzierung der Verbindlichkeiten des gemeinschaftlich Tätigen darstellen. Eine Aufnahme der Fragestellung auf die Agenda wurde daher vorläufig abgelehnt.

IAS 37 – Bilanzielle Abbildung von „tax deposits“

Dem IFRS IC wurde die Frage vorgelegt, wie bei den Steuerbehörden hinterlegte Beträge, die zur Absicherung einer möglichen Steuerschuld dienen, die keine Ertragsteuer iSd IAS 12 darstellt, nach IFRS abzubilden sind. Eine solche Steuerschuld fällt in den Anwendungsbereich von IAS 37. Im diskutierten Szenario geht der Bilanzaufsteller davon aus, dass es wahrscheinlich ist, dass bestehende Streitigkeiten mit den Finanzbehörden zu seinem Vorteil entschieden werden und insofern der Ansatz einer Schuld nach IAS 37 nicht infrage kommt, sondern lediglich Angaben zu einer Eventualschuld zu machen sind. Dennoch hinterlegt er bis zur endgültigen Klärung des Disputs einen bestimmten Betrag als Sicherheit („tax deposit“), um mögliche Strafen zu vermeiden. Für den Fall, dass die Auseinandersetzung zugunsten der Finanzbehörden ausgeht, könnte mit dem hinterlegten Betrag die Steuerschuld beglichen werden. Geht die Streitigkeit jedoch zugunsten des Bilanzaufstellers aus, kommt es zu einer Erstattung des hinterlegten Betrags an das Unternehmen.

„Tax deposit als asset“

Die zu entscheidende Frage war, ob es sich bei dem hinterlegten Betrag um einen Vermögenswert oder eine Eventualforderung handelt. Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass kein einschlägiger Standard hierfür existiert. Daher greifen die Vorschriften in IAS 8.10-8.11, die bei bestehenden Regelungslücken anzuwenden sind. Unter Rückgriff auf das Rahmenkonzept der IFRS gelangte das IFRS IC zu der Auffassung, dass der bei den Steuerbehörden hinterlegte Betrag die Definitionskriterien eines Vermögenswerts erfüllt, da für das Unternehmen in jedem Fall ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen daraus resultiert – sei es in Form der Rückerstattung im Falle eines aus Sicht des Unternehmens positiven Ausgangs der Auseinandersetzung oder im Falle eines negativen Ausgangs in Form der Tilgung der offenen Steuerschuld. Da es sich bei dem Betrag um einen Vermögenswert handelt, stellt sich nach Auffassung des IFRS IC nicht die Frage nach einer etwaigen Eventualforderung.

Abbildung „tax deposit“ nach IFRS

Mangels eines konkret anzuwendenden Standards zur bilanziellen Abbildung des Vermögenswerts „tax deposit“ ist das Management in der Pflicht, eine Rechnungslegungsmethode zu entwickeln und anzuwenden, die dazu führt, dass Informationen zur Verfügung gestellt werden, die zuverlässig und für die Bedürfnisse der wirtschaftlichen Entscheidungsfindung der Adressaten von Bedeutung sind. Das IFRS IC ist der Ansicht, dass es sich dabei aufgrund ähnlicher Fragestellungen an den bestehenden Regelungen zur Bilanzierung sonstiger monetärer Vermögenswerte orientieren könne.

Da insofern ausreichende Regelungen im Rahmenkonzept und den bestehenden IFRS vorhanden seien, um die obige Fragestellung zu lösen, lehnte das IFRS IC die Aufnahme der Fragestellung auf seine Agenda (vorläufig) ab.

Zusätzlich wurden noch zwei vorläufige Entscheidungen zur Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen in einem IFRS-Einzelabschluss (IAS 27) sowie eine Entscheidung zur Anwendung des „hochwahrscheinlich“-Kriteriums bei der Designation eines spezifischen Derivats als Hedging-Instrument (IFRS 9 und IAS 39) getroffen, die bei Interesse dem IFRIC Update September entnommen werden können.

Auf den Punkt gebracht: Einzelaspekte des IFRS 16

IFRS 16 ist in Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Jänner 2019 beginnen, verpflichtend anwendbar. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zulässig. Wir informieren Sie monatlich über einen Einzelaspekt des neuen Standards

Die unternehmensindividuelle Auslegung von „reasonably certain“

IFRS 16 definiert die Laufzeit eines Leasingverhältnisses als Summe aus unkündbarer (Grund-)Mietzeit sowie etwaigen Verlängerungs- und Kündigungsoptionen. Bestehen solche Optionen auf Seiten des Leasingnehmers, sind sie bei der Ermittlung der Leasingdauer einzurechnen, soweit dieser hinreichend sicher ist, diese Optionen auszuüben (Verlängerungsoption) bzw nicht auszuüben (Kündigungsoption). Als Maßstab für diese Wahrscheinlichkeit verwendet der Standardsetter den Begriff „reasonably certain“ und unterlegt diesen mit der Anforderung, sämtliche die Entscheidung beeinflussenden Umstände und wirtschaftlichen Anreize zu berücksichtigen.

Wie jedoch die unternehmensindividuellen Faktoren im Einzelfall zu gewichten sind, erklärt IFRS 16 nicht. So könnte etwa bei einem Flagship Store in einer prestigeträchtigen Location sowohl die geographische Lage eine Rolle spielen, wie auch etwaige Vertragsstrafen im Falle der Kündigung oder Investitionen in bauliche Maßnahmen im Mietobjekt.

Die Beweggründe für ein Unternehmen, eine Verlängerungsoption auszuüben bzw eine Kündigungsoption nicht auszuüben, müssen jedoch nicht immer rein monetär sein. Beispiele für ebenfalls zu berücksichtigende nicht-monetäre Faktoren wären etwa

- der erwartete Zeitaufwand für die Verhandlungen und den Abschluss eines neuen Mietvertrags oder
- erwartete Unannehmlichkeiten, die mit dem Wechsel des Vermieters und dem Abschluss eines neuen Vertrags einhergehen.

Welcher der Faktoren in der Erwägung überwiegt, ist eine Einzelfallentscheidung, die (auch) von strategischen Entscheidungen des Managements abhängt. So werden daher auch vergangene Entscheidungen in ähnlichen Situationen (bspw bei gleichartigen Vermögenswerten) und die konkreten wirtschaftlichen Beweggründe für diese Entscheidungen bei dieser Beurteilung ins Kalkül zu ziehen sein (IFRS 16.B40). Ändern sich die Umstände, so dass der Leasingnehmer seine Einschätzung über die Ausübung vertraglicher Optionen ändert, ist eine Anpassung der Leasingdauer vorzunehmen, wenn diese Umstände in der Kontrolle des Leasingnehmers liegen.

Fazit:

Die Einschätzung der (Nicht-)Ausübung einer Verlängerungs- oder Kündigungsoption ist definitorisch an unternehmensindividuelle Wahrscheinlichkeitsüberlegungen gebunden („reasonably certain“). In die Erwägung sind nicht nur rein monetäre Faktoren einzubeziehen, sondern sämtliche relevanten wirtschaftlichen Faktoren.

EU-Endorsement

Die nachfolgende Tabelle informiert Sie über noch nicht oder erst in jüngerer Zeit von der EU übernommene Standards und Interpretationen. Im Falle einer bereits erfolgten Übernahme finden Sie eine Verlinkung auf das Amtsblatt der EU, welches die entsprechende Verordnung zur Übernahme enthält.

Titel	Anwendungszeitpunkt ¹	Endorsement
IFRIC 23 „Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung“	ab Geschäftsjahr 2019	EU-Verordnung vom 23. Oktober 2018
Änderungen an IAS 28 – Langfristige Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für 2018
Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2015-2017)	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für 2018
Änderungen an IAS 19 – Plananpassung, -kürzung und -abgeltung	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für 2018
Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept zur Rechnungslegung	ab Geschäftsjahr 2020	geplant für 2019
IFRS 17 „Versicherungsverträge“	ab Geschäftsjahr 2021	noch festzulegen

¹für Unternehmen mit kalendergleichem Geschäftsjahr

Der aktuelle Bericht zum Stand des Übernahmeprozesses der IFRS gemäß der EU-Rechnungslegungsverordnung der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG-Bericht) steht auf der Website der EFRAG zum [Herunterladen](#) zur Verfügung (Stand: 24. Oktober 2018).

IASB-Projektplan

Laufende Projekte	bis 12/2018	ab 01/2019	ab 07/2019
Preisregulierte Tätigkeiten	–	–	DP oder ED
Jährlicher Verbesserungsprozess (nächster Zyklus): Änderungen an IFRS 9 und den erläuternden Beispielen zu IFRS 16	–	–	–
Änderungen an IFRS 8 und IAS 34	FS	–	–
IFRS 16 – Leasinganreize	–	–	–
IAS 1 – Klassifizierung von Verbindlichkeiten	–	–	–
IAS 8 – Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	DPD	–	–
IAS 8 – Freiwillige Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	ED Feedback	–	–
IAS 16 – Bilanzierung von Erträgen und Kosten für Testläufe von Sachanlagen	–	–	–
IAS 37 – Zu berücksichtigende Kosten bei der Feststellung, ob ein Vertrag belastend ist	ED	–	–
Disclosure-Initiative: Definition von Wesentlichkeit (Änderungen an IAS 1 und IAS 8)	IFRS	–	–
Disclosure-Initiative: Angaben zu Rechnungslegungsmethoden	–	–	–
Disclosure Initiative – Gezielte Überprüfung der Angabepflichten auf Standardebene	–	–	–
IFRIC 14 – Verfügbarkeit von Erstattungen aus einem leistungsorientierten Plan	–	–	–
Lagebericht (<i>management commentary</i>)	–	–	ED
IFRS 1 – Tochterunternehmen als erstmaliger Anwender	–	–	–
IAS 41 – Berücksichtigung von Cashflows für Steuern bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts	–	–	–
Forschungsprojekte			
Disclosure-Initiative: Prinzipien der Offenlegung	–	–	–
Primäre Abschlussbestandteile	–	DP oder ED	–
Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung	–	–	DP
Dynamisches Risikomanagement (Sonderregelungen für Macro Hedges)	–	Zentrales Modell	–
Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter	–	DP Feedback	–
Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung	–	–	–
Abzinsungssätze	PS	–	–
Anteilsbasierte Vergütung	PS	–	–
Auswirkungen der IBOR Reform auf die Finanzberichterstattung	DPD	–	–
IFRS 6 – Förderaktivitäten	–	–	–

Laufende Projekte	bis 12/2018	ab 01/2019	ab 07/2019
Pensionszusagen, deren Höhe von den Erträgen auf bestimmte Vermögenswerte abhängig ist	–	–	Review Research
Post-Implementation Reviews			
Post-Implementation-Review zu IFRS 13	FS	–	–
DP	Diskussionspapier (Discussion Paper)		
DPD	Entscheidung über weiteres Vorgehen (Decide Project Direction)		
ED	Entwurf (Exposure Draft) eines International Financial Reporting Standards oder IFRS Practice Statements		
FS	Feedback Statement		
IFRS	International Financial Reporting Standard		
PS	Project Summary		

Übersicht über die derzeitigen Projekte des AFRAC

Das AFRAC Arbeitsprogramm gibt einen Überblick über laufende und zukünftige AFRAC Facharbeiten. Den geplanten Veröffentlichungen liegen aktuelle Schätzungen zugrunde.

Aktuelle Version, siehe: www.afrac.at
Stand: 12. September 2018

laufende/abgeschlossene Projekte:	Q3 2018	Q4 2018	Q1 2019
Wesentlichkeit aus der Sicht des Jahresabschlusserstellers			St
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 15: Derivate und Sicherungsinstrumente (UGB)			E-St
Kapitalkonsolidierung im UGB		E-St	
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 13: Gruppenbesteuerung (IFRS)	St		
Währungsumrechnung im Konzern			E-St
CL zum IASB ED/2018/1: "Financial Instruments with Characteristics of Equity"			K
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 14: Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen (UGB)			E-St

Abkürzungen: PP = Positionspaper, DP = Diskussionspapier, E=Entwurf, K=Kommentar, St=Stellungnahme
Quelle: www.afrac.at

Veranstaltungen

IFRS Aktuell - IFRS Update 2018

Fachliche Expertise ist eine der Kernkompetenzen von PwC - und wir möchten dieses Wissen mit Ihnen teilen. Wir bieten Ihnen einen kompakten Überblick über die neuesten Entwicklungen der IFRS und Einblicke aus der Praxis.

Aktuelle Entwicklungen: Rückblick und Ausblick

- Neue und geänderte Standards und Interpretationen ab 01.01.2019
- Aktuelles aus dem IFRIC

Aktuelle Herausforderungen:

- Enforcement-Schwerpunkte für Abschlüsse 2018
- IFRS 15 und IFRS 9: Was Sie Ihren Investoren sagen sollten
- IFRS 16: verbleibende Fragen und Erfahrungen aus Implementierungsprojekten

Erstmals schließen wir unsere Veranstaltung mit einer **Podiumsdiskussion**, bei der Sie Ihre **Fragen zu IFRS 16** direkt an die Experten richten können!



Montag, 12. November 2018



08:30 bis 13:00
anschließend gemeinsames Mittagessen



PwC Wien
Donau-City-Straße 7, 1220 Wien



Melden Sie sich unter folgendem Link zur Veranstaltung an:
http://aktuell.pwc.at/IFRS_Update_2018

Die Teilnahmegebühr beträgt EUR 150,- zzgl 20% USt

Zeit zu handeln: IFRS 16 Lease Accounting mit SAP RE-FX

Der neue Leasing Standard IFRS 16 ist für Geschäftsjahre ab dem 1. Jänner 2019 anzuwenden. Der neue Standard bringt einige Anforderungen mit sich. Beispielsweise macht IFRS 16 die Einführung eines integrierten Prozesses und eine verlässliche Vertragsstammdatenbasis erforderlich. Die Zeit für die Implementierung ist demnach bereits knapp.

Im Rahmen der Veranstaltung teilen wir mit Ihnen Erfahrungen aus der Implementierung von SAP RE-FX und präsentieren Ihnen das Tool vor Ort. Zudem informieren wir Sie über Möglichkeiten von Übergangslösungen, die einerseits die Erfüllung des Standards in der Umstellungsphase ermöglichen und andererseits eine Einführung einer IT-Leasinglösung zu einem späteren Zeitpunkt möglich machen.

Wann? Freitag, 16. November 2018, ab 08:30
Wo? Meliá Hotel Vienna, Donau-City-Straße 7, 1220 Wien.
Anmeldung: http://aktuell.pwc.at/Zeit_zu_handeln_IFRS_16

Veröffentlichungen

Publikationen des PwC-Netzwerks

Die folgenden Veröffentlichungen aus dem PwC-Netzwerk sind ab sofort für Sie auf unserer Website abrufbar: <https://www.pwc.at/de/newsletter/ifrs.html>

- **IAS 29 becomes applicable in Argentina – PwC Indepth**
IAS 29, „Rechnungslegung in Hochinflationen“, ist für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Juli 2018 enden, von Unternehmen anzuwenden, deren funktionale Währung der argentinische Peso ist. Der Standard ist rückwirkend anzuwenden, als ob die Wirtschaft schon immer hyperinflationär gewesen wäre. In diesem Indepth wird die Anwendung von IAS 29 näher beleuchtet.
- **IFRS and US-GAAP: similarities and differences – Update 2018**
Diese Publikation soll Unternehmen, Investoren und andere Kapitalmarktteilnehmer über die wesentlichsten Unterschiede zwischen IFRS und US-GAAP informieren. Außerdem, werden die Agenden der jeweiligen Standardsetter beleuchtet, um näher auf geplante Änderungen in den beiden Rechnungslegungssystemen eingehen zu können.

Beiträge in Fachzeitschriften

- *Maier, Katharina/Vogel, Raoul.* Implikationen des Diskussionspapiers „Financial Instruments with Characteristics of Equity“ für die Klassifizierung und den Ausweis ausgewählter Mezzaninkapitalia. RWZ 10/2018, S 326.

Der Beitrag legt seinen Fokus auf die Klassifizierung nicht-derivativer Finanzinstrumente und leitet mit einem Überblick über das im Diskussionspapier vorgestellte Klassifizierungsprinzip ein. Darauf aufbauend untersuchen die Verfasser mögliche Auswirkungen auf in Österreich gängige Formen der Eigen- und Mezzaninkapitalfinanzierung. Ein zusammenfassender Ausblick rundet den Beitrag ab.

Ansprechpartner in Ihrer Nähe



Raoul Vogel

Tel: +43 1 501 88-2031
raoul.vogel@pwc.com



Bettina Szaurer

Tel: +43 1 501 88-1833
bettina.szaurer@pwc.com



Katharina Maier

Tel: +43 1 501 88-2034
katharina.maier@pwc.com

Medieninhaber und Herausgeber: PwC Österreich GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Donau City Straße 7, 1220 Wien
Für den Inhalt verantwortlich: Raoul Vogel, Katharina Maier
Kontakt: IFRS.Aktuell@at.pwc.com

Der Inhalt dieses Newsletters wurde sorgfältig ausgearbeitet. Er enthält jedoch lediglich allgemeine Informationen und kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. PwC übernimmt keine Haftung und Gewährleistung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der enthaltenen Informationen und weist darauf hin, dass der Newsletter nicht als Entscheidungsgrundlage für konkrete Sachverhalte geeignet ist. PwC lehnt daher den Ersatz von Schäden welcher Art auch immer, die aus der Verwendung dieser Informationen resultieren, ab.

www.pwc.at