



Ausgabe 11, November 2019

[www.pwc.at/publikationen](http://www.pwc.at/publikationen)

#### Auf einen Blick

FMA – Prüfungsschwerpunkte für 2019 .....	2
CFC – Regelung und Auswirkungen nach IAS 12 .....	3
Stock Options und Auswirkungen nach IAS 12.....	13
Änderungen an IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7 – „IBOR-Reform“ .....	18
(Vorläufige) Agenda-Entscheidungen des IFRS IC .....	20
Auf den Punkt gebracht: Einzelaspekte des IFRS 16 .....	24
EU-Endorsement.....	25
IASB-Projektplan .....	26
AFRAC .....	27
Veröffentlichungen .....	29
Ansprechpartner.....	30

# IFRS aktuell

## Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Liebe Leserinnen und Leser,

die internationale Rechnungslegung entwickelt sich ständig weiter. Auch wenn das IASB derzeit keine neuen wesentlichen Standards in Angriff nimmt, stehen Unternehmen stets vor neuen Herausforderungen.

Am 5. November 2019 hat die FMA die Prüfungsschwerpunkte für das Jahr 2019 veröffentlicht. Wir geben Ihnen in dieser Ausgabe einen kurzen Überblick und werden ausführlich in unserer nächsten Ausgabe über die Prüfungsschwerpunkte berichten.

Auch die nationale Steuergesetzgebung kann die Berichterstattung nach IFRS beeinflussen. Der österreichische Gesetzgeber hat mit dem Jahressteuergesetzes 2018 ein neues Konzernsteuerrecht eingeführt. In einem Sonderbeitrag stellen wir die Grundzüge der neuen Regelung und mögliche Auswirkungen auf die Ermittlung der latenten Steuern bei Konzernbeteiligungen nach IFRS dar. Ebenfalls Änderungen unterworfen ist im Einzelfall die Behandlung von Stock Options aufgrund eines VwGH - Jjudikats zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Stock Options.

Abschließend möchten wir Sie auf unsere neue Reihe von Webcasts aus unserem PwC-Netzwerk hinweisen, mit der wir Sie ab sofort über aktuelle Entwicklungen rund um die externe Unternehmensberichterstattung informieren. Details hierzu sowie eine Verlinkung auf die bereits erschienenen Webcasts finden Sie ebenfalls in dieser Ausgabe.

**Raoul Vogel**

Leiter – Austrian Accounting Consulting Services



# Veröffentlichung der FMA – Prüfungsschwerpunkte für 2019

**Die Schwerpunkte spiegeln einerseits die Änderungen durch IFRS 16 sowie IFRS 9 und IFRS 15 wider. Zum anderen wurden Schwerpunktthemen der vergangenen Jahre teilweise erneut aufgegriffen.**

Die Finanzmarktaufsicht (FMA) hat am 5. November 2019 die in Zusammenarbeit mit den europäischen Enforcern erarbeiteten Prüfungsschwerpunkte für die in 2020 durchzuführenden Prüfungen verkündet. Damit werden im kommenden Jahr im Rahmen von Enforcement-Verfahren folgende Themen im Fokus stehen:

1. Spezifische Anwendungsfragen zur Anwendung von IFRS 16 "Leasingverhältnisse",
2. Vertiefung spezifischer Anwendungsfragen in Bezug auf die Anwendung von IFRS 9 "Finanzinstrumente" bei Kreditinstituten und IFRS 15 "Erlöse aus Verträgen mit Kunden" bei Industrieunternehmen,
3. Spezifische Anwendungsfragen im Zusammenhang mit der Anwendung von IAS 12 "Ertragsteuern" (einschließlich der Anwendung von IFRIC 23 "Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung").
4. Spezifische Anwendungsfragen zu IAS 38 "Immaterielle Vermögenswerte".

Außerdem weisen die FMA und die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) - teilweise wie bereits in Vorjahren - insbesondere auf folgende relevante Themen hin:

- Bedeutung der Darstellung unternehmensspezifischer Informationen und aussagekräftiger Beschreibungen der Themen, die für das Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens relevant sind,
- Möglichkeit erheblicher Auswirkungen aus dem Übergang auf neue Referenzzinssätze (IBOR-Reform) und Wichtigkeit einer rechtzeitigen Offenlegung der Auswirkungen sowie eine zeitnahe Implementierung der im September 2019 vom IASB veröffentlichten Änderungen an IFRS 9 für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen im Zusammenhang mit der IBOR-Reform,
- die Offenlegung nichtfinanzieller Informationen im Hinblick auf die nichtfinanziellen Belange unter Berücksichtigung des verwendeten Rahmenwerks im Rahmen der Lageberichterstattung wie bspw zu Umweltbelangen und Leistungskennzahlen,
- spezifische Aspekte im Zusammenhang mit der Anwendung der ESMA-Leitlinien zu alternativen Leistungskennzahlen (APM) auf Kennzahlen, die aufgrund der neuen Rechnungslegungsstandards geändert oder aufgenommen wurden,
- rechtzeitiges Ergreifen erforderlicher Maßnahmen zur Umsetzung der ESEF-Verordnung,
- Angaben zum Brexit.

Die Pressemitteilung der FMA zu den Prüfungsschwerpunkten 2019 kann unter folgendem [Link](#) heruntergeladen werden, die detaillierte Mitteilung für die gemeinsamen europäischen Schwerpunkte der ESMA kann über folgenden [Link](#) erreicht werden.

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

## Auswirkungen der Umsetzung der Anti-BEPS Richtlinie auf Outside Basis Differences nach IAS 12

**Mit dem Jahressteuergesetz 2018 („JStG 2018“) wurden die Anti-BEPS-Richtlinie in Österreich umgesetzt, wodurch das Konzernsteuerrecht in Österreich deutlichen Änderungen unterworfen wurde. Unter anderem wurde mit dem JStG 2018 die Hinzurechnungsbesteuerung für sogenannte „Controlled Foreign Corporations“ eingeführt. Die neuen steuerlichen Regelungen gelten für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2018 beginnen.**

**Insbesondere bei Vorliegen von Passiveinkünften wie Zins- oder Lizenzeinkünften in ausländischen niedrig besteuerten Konzerngesellschaften können sich erhebliche Auswirkungen aus der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem JStG 2018, beispielsweise auf Dokumentationsanforderungen oder Liquiditätsbelastungen in Einzelfall, ergeben.**

**Der neu eingeführte § 10a KStG wird aber auch aus IFRS – Sicht zu Anpassungen im Konzernabschluss führen. Auswirkungen können sich konkret auf die latenten Steuern nach IAS 12 für Outside Basis Differences ergeben. In diesem Sonderbeitrag möchten wir ausgehend von der bisherigen Rechtslage einen Überblick über die Änderungen des Konzernsteuerrechts geben und auf die möglichen Auswirkungen nach IFRS eingehen.**

---

## Welche Arten von latenten Steuern im Konzernabschluss gibt es?

---

Konzernabschlussersteller müssen sich mit dem Thema latente Steuern auf den unterschiedlichen Ebenen des Konzerns auseinandersetzen. Inside Basis Differences, d.h. temporäre Unterschiede zwischen IFRS-Buchwerten und steuerlichen Buchwerten bei Vermögenswerten und Schulden, treten auf allen Konzernebenen auf. Ansatz, Bewertung und Bilanzierung sind nach IAS 12.15ff. geregelt. Darüber hinaus können sich bei der Muttergesellschaft (oder beim Teilkonzern) aus der Konsolidierung von Konzerngesellschaften zusätzliche temporäre Differenzen aus durchgeführten Kaufpreisallokationen ergeben.

Desweiteren muss die Muttergesellschaft für ihren Konzernabschluss oder Teilkonzernabschluss untersuchen, ob und inwieweit für einbezogene Tochtergesellschaften, gemeinsame Vereinbarungen, assoziierte Unternehmen und Zweigniederlassungen latente Steuern für Outside Basis Differences anzusetzen oder – in Falle der Nichtbilanzierung - im Anhang anzugeben sind. Hierbei wird das IFRS-Reinvermögen einer einbezogenen Konzerngesellschaft den steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung auf Ebene der Muttergesellschaft gegenübergestellt.

Outside Basis Differences entstehen aufgrund von Reinvermögensschwankungen aus thesaurierten Gewinnen oder Umrechnungsdifferenzen bei Einheiten in einem fremden Währungsraum. Der Umkehreffekt tritt ein, wenn Reinvermögen aus der betreffenden Konzerngesellschaft mittels Ausschüttungen dem Mutterunternehmen zugeführt wird oder Einheiten verkauft oder liquidiert werden.

---

## Wann sind latente Steuern für Outside Basis Differences nach der bisherigen Rechtslage anzusetzen (IAS 12 i.V.m. § 10 KStG i.d.F. vor JStG 2018)?

---

Bei einem Überhang des IFRS Vermögens über den steuerlichen Beteiligungsansatz ist eine latente Steuerverbindlichkeit für Outside Basis Differences nach IAS 12.39ff. anzusetzen, wenn das Mutterunternehmen den zeitlichen Verlauf der Umkehrung der temporären Differenz nicht steuern kann und es wahrscheinlich ist, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit umkehren wird. Im gegenteiligen Fall (die steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigen das IFRS Vermögen) ist eine latente Steuerforderung zu bilanzieren, in dem Ausmaß, in dem es wahrscheinlich ist, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit auflösen wird und ein zu versteuerndes Ergebnis zu Verfügung steht, gegen das die temporäre Differenz verrechnet werden kann.

Latente Steuern sind jedoch nur dann anzusetzen, wenn die Umkehrvorgänge aus den genannten Transaktionen (Ausschüttung, Veräußerung oder Liquidation) im betreffenden Rechtsraum auch steuerwirksam werden. Hier knüpft IAS 12 eng an die nationale

Steuergesetzgebung an. AFRAC Stellungnahme 28 „IAS 12 Ertragssteuern - Outside Basis Differences (IFRS)“ vom Juni 2016 bietet für den Konzernabschlusssteller eine entsprechende Hilfestellung, da sie für den österreichischen Rechtsraum zusammenfasst, wie sich Ausschüttungen, Verkäufe oder Liquidationen je nach Art einer Beteiligung steuerlich auswirken. Dabei verknüpft AFRAC 28 (Juni 2016) die nationale Steuergesetzgebung mit den Bilanzierungserfordernissen des IAS 12. Für die jeweiligen Beteiligungskategorien (Anteile an inländischen Körperschaften, internationalen Portfoliobeteiligungen, internationalen Schachtelbeteiligungen mit und ohne Option und anderen Beteiligungen) wird überblicksmäßig dargelegt, ob Ausschüttungen, Verkäufe oder Liquidationen aus den betreffenden Konzerngesellschaften steuerwirksam werden und welche Schlüsse für IFRS-Zwecke daraus zu ziehen sind.

Ist ein Vorgang steuerwirksam und die Ansatzvoraussetzungen des IAS 12.39 (Aktivseite) bzw. IAS 12.44 (Passivseite) erfüllt, ist eine latente Steuer für Outside Basis Differences zu bilanzieren. Sie berechnet sich aus der temporären Differenz aus IFRS- Reinvermögen und steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung multipliziert mit dem anzuwendenden Steuersatz. Sind die Ansatzvoraussetzungen nach IAS 12 nicht erfüllt, beispielsweise weil ein Unternehmen gegenwärtig keine Ausschüttung oder Veräußerung in absehbarer Zukunft plant, ist eine Anhangangabe aufzunehmen, die die potentielle Steuerbelastung aus Outside Basis Differences beziffert, wenn diese Vorgänge grundsätzlich steuerwirksam wären. Das Unternehmen hat dabei die Wahlmöglichkeit entweder den absoluten Betrag der temporären Differenz anzugeben oder die latente Steuerschuld oder den Steueranspruch zu quantifizieren (= temporäre Differenz als Bemessungsgrundlage \* anzuwendender Steuersatz).

### Beispiel:



#### Sachverhalt

Ein Mutterunternehmen hat ein ausländische Tochterunternehmen A, welche als („echte“) internationale Schachtel ohne Option qualifiziert [Anmerkung: hierbei handelt es sich um den Hauptanwendungsfall in der Praxis].

Das Mutterunternehmen plant eine Ausschüttung aus dem ausländischen Tochterunternehmen und hat dies entsprechend in den Liquiditätsplänen dokumentiert.

Welche Folgen ergeben sich auf den IFRS Konzernabschluss?



## Analyse

Nach § 10 KStG sind Ausschüttungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen grundsätzlich steuerfrei (zu Missbrauchsregelungen siehe unten). Demzufolge sind weder latente Steuern für Outside Basis Differences im IFRS-Konzernabschluss zu bilanzieren, noch deren Besteuerungspotential im Anhang anzugeben.

· Unterliegen Dividendenzahlungen allerdings nach den nationalen Vorschriften des Landes, in dem die ausschüttende ausländische Tochtergesellschaft ansässig ist, einer Quellensteuer und wird diese durch ein anzuwendendes DBA nicht vollständig eliminiert, so unterliegt die Dividendenzahlung einer Steuerbelastung. In diesem Fall ist eine latente Steuerverbindlichkeit für Outside Basis Differences in Höhe der temporären Differenz multipliziert mit dem maßgeblichen Steuersatz für ausländische Quellensteuer in der Bilanz nach IAS 12 i.V.m. AFRAC 28 anzusetzen. Eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer auf nationale Ertragssteuern ist wegen der Steuerfreiheit der Dividenden im Inland ausgeschlossen.

Gemäß Mutter-Tochterrichtlinie sind Ausschüttungen aus verbundenen Unternehmen im EU-Raum regelmäßig steuerfrei. Es werden auch keine Quellensteuern erhoben. Zu beachten ist, dass die Anwendung der Richtlinie an gewisse Bedingungen geknüpft ist und nationales Steuerrecht Missbrauchsregeln definieren kann, wodurch in gewissen Fällen kein Anspruch auf Anwendung der Richtlinie zugunsten ausländischer Gesellschaften gelten gemacht werden kann.

Verbundene Unternehmen, deren Geschäftstätigkeit überwiegend in der Erzielung niedrig besteuert Einkünfte aus Zinsen, Lizenzen und Beteiligungsveräußerungen lag, wurden nach § 10 Abs. 4 KStG (i.d.F. vor JStG 2018) als Missbrauchstatbestände von österreichischer Seite qualifiziert, wenn deren Besteuerung hinsichtlich Bemessungsgrundlage und/oder anzuwendender Steuersatz nicht mit Österreich vergleichbar war. Folge einer Einstufung als niedrig besteuerte Passivgesellschaft nach § 10 Abs. 4 KStG (i.d.F. vor JStG 2018) war es, dass beispielsweise Ausschüttungen nicht steuerfrei gestellt waren. Da die Besteuerung im Inland erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Ausschüttung ansetzte, war in der Vergangenheit für diese Gesellschaften eine steuerfreie Thesaurierung von Gewinnen möglich. Die Besteuerung griff erst bei tatsächlicher Ausschüttung. Aufgrund der steuerwirksamen Ausschüttungen war in der Folge auch über Antrag die Anrechenbarkeit von im Ausland tatsächlich entrichteter „Körperschaftsteuer“ ebenso wie eine ausländische Quellensteuer gestattet.

Aus IFRS-Sicht gelten für die niedrig besteuerten Gesellschaften die allgemeinen Regeln, wonach im Falle einer Ausschüttungsabsicht nach IAS 12.44 iVm AFRAC 28 (Juni 2016)

eine latente Steuer für Outside Basis Differences anzusetzen wäre. Für Perioden der Thesaurierung ohne Ausschüttungsabsicht greift IAS 12.81.f, der zumindest eine Angabe des Besteuerungspotentials aus Outside Basis Differences fordert.

---

### **Wie funktioniert die neue Hinzurechnungsbesteuerung für „Controlled Foreign Corporation“ nach § 10a KStG (i.d.F. nach JStG 2018)?**

---

Mit dem Jahressteuergesetz 2018 hat der österreichische Steuergesetzgeber die von der EU vorgegebene Anti-BEPS-Richtlinie (Base Erosion & Profit Sharing) umgesetzt, wodurch die steuerliche Handhabung von Konzerngesellschaften mit niedrig besteuerten passiven Einkünften umfassend neu geregelt wird. Zum einen wurde der Katalog der passiven Einkünfte deutlich erweitert. Dieser umfasst nunmehr folgende Einkunftsarten: Zinsen, Lizenzen, Finanzierungsleasing, Dividenden und Einkünfte aus Anteilsveräußerungen (aus passiven niedrigbesteuerten Quellen), Einkünfte und Tätigkeiten von Versicherungen und Banken (hier bestehen gewisse Sonderregelungen) sowie Einkünfte bei konzerninternen Abrechnungsunternehmen („Zwischenhändler ohne Mehrwert“).

Zum anderen wurde der Begriff einer „Controlled Foreign Corporation (CFC)“ eingeführt. Nach dem neu eingefügten § 10a KStG (i.d.F. nach JStG 2018) handelt es sich dabei um ein verbundenes (ausländisches) Unternehmen, an dem ein inländischer Gesellschafter direkt oder indirekt die Beherrschung hat, welches passive Einkünfte laut Katalog zu mehr als einem Drittel der Gesamteinkünfte erzielt, einer effektiven Niedrigbesteuerung im Ausland ausgesetzt ist (< 12,5% effektive Steuerlast) und keine wirtschaftliche Substanz aufweist.

Für die CFC – Analyse sind die passiven Einkünfte der einzelnen kontrollierten ausländischen Konzerngesellschaften nach den Vorschriften des österreichischen Steuerrechts für ein Jahr zu ermitteln und der im Ausland entrichteten Steuer gegenüberzustellen, um zu bestimmen, ob eine effektive Niedrigbesteuerung passiver Einkünfte vorliegt. Aufgrund von besonderen Steuervorschriften kann es sein, dass es in einem Land - trotz höherem nominellen Körperschaftsteuersatz - dennoch zu einer Niedrigbesteuerung i.S.d. CFC-Regelung kommt.

Sollten für eine ausländische Konzerngesellschaft nach diesen Vorschriften Passiveinkünfte > 1/3 der Gesamteinkünfte ermittelt werden, handelt es sich dennoch um keine CFC-Gesellschaft iSd Anti-BEPS-Richtlinie mit Hinzurechnungsbesteuerung, wenn für die betreffende Konzerngesellschaft nachgewiesen werden kann, dass sie über wirtschaftliche Substanz in Form von Personal, Vermögenswerten, Räumlichkeiten oder wirtschaftlichen Tätigkeiten verfügt.

Kann für eine im Konzernorganigramm identifizierte kontrollierte ausländische Konzerngesellschaft keine Substanz nachgewiesen werden und wird die Drittelgrenze betreffend passiver Einkünfte überschritten und die Gesellschaft im Ausland effektiv

niedrig besteuert, erfüllt diese Gesellschaft den Tatbestand einer „Controlled Foreign Corporation“ und es ist im Inland eine unmittelbare Hinzurechnungsbesteuerung durchzuführen. Unabhängig davon, ob eine tatsächliche Ausschüttung der ausländischen Gesellschaft an den inländischen Gesellschafter erfolgt, hat der inländische Gesellschafter in seiner Veranlagung die im Ausland durch die Konzerngesellschaft erzielten passiv niedrig besteuerten Einkünfte zu versteuern. Die in der ausländischen Konzerntochter erzielten Einkünfte unterliegen somit in Österreich bereits im Jahr der Gewinnerzielung der österreichischen Körperschaftsteuer von 25 %. Etwaige im Ausland entrichtete Steuern werden auf Antrag angerechnet.

Für Ausschüttungen ist zu beachten, dass mit dem JStG 2018 und der erstmaligen Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung für „Controlled Foreign Corporations“ auch der bisher bereits im KStG verankerte Methodenwechsel (Missbrauchsfall) überarbeitet wurde. Liegt der Unternehmensschwerpunkt einer Konzerngesellschaft in der Erzielung passiver Einkünfte, sind Dividendenzahlungen und Veräußerungsgewinne / Liquidationsgewinne aus der ausländischen Konzerngesellschaft an die Muttergesellschaft gemäß dem anzuwendenden Methodenwechsel nach § 10a Abs 1 Z2 iVm Abs 7 KStG nicht steuerfrei. Um eine „Doppelbesteuerung“ zu vermeiden, unterbleibt jedoch die Anwendung des Methodenwechsels gemäß (§ 10a Abs 7 Z2 KStG) in dem Ausmaß, in dem passive Einkünfte bereits einer Hinzurechnungsbesteuerung in der Vergangenheit unterworfen wurden.

#### **Zwischenfazit:**

Die Hinzurechnungsbesteuerung stellt Konzerne vor große Herausforderungen. Die Mitgliedstaaten der EU haben das durch die BEPS – Richtlinie vorgegebene Konzernsteuergesetz teilweise unterschiedlich umgesetzt. Jeder Konzern muss dokumentieren, ob in seinem Konzernkreis CFC – Gesellschaften vorhanden sind. Hierzu hat er seine Konzernstruktur zu analysieren. Auch mittelbare Anteile sind in die Beurteilung einzubeziehen. Der Begriff der Beherrschung nach Steuerrecht unterscheidet sich von jenem nach IFRS.

Um eine aussagekräftige und belastbare Dokumentation iS eines steuerlichen IKS – Systems sicherzustellen, haben Konzerne jährlich zu prüfen, ob in ihrem Konzernverbund direkt oder indirekt beherrschte ausländische Gesellschaften bestehen, deren passive Einkünfte ein Drittel der Gesamteinkünfte übersteigen, keine wirtschaftliche Substanz aufweisen und effektiv niedrig besteuert sind (Prüfungssequenz). Ebenso sind die Beträge, die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, festzuhalten und den einzelnen Gesellschaften zuzuordnen.

Diese Analyse und Dokumentation ist jährlich wiederkehrend zu überprüfen und ggf. zu aktualisieren. Damit verbunden ist ein nicht zu unterschätzender Dokumentationsaufwand, den Konzerne zeitgerecht in Angriff nehmen sollten.

---

## Wie wirkt sich die neue Hinzurechnungsbesteuerung auf Outside Basis Differences nach IAS 12 aus?

---

Es ist festzuhalten, dass sich Auswirkungen auf Outside Basis Differences nach IAS 12 im Wesentlichen für jene Gesellschaften ergeben werden, die nach der neuen Konzernsteuerregelung als „Controlled Foreign Corporation“ i.S.d. § 10a KStG (i.d.F. nach JStG 2018) identifiziert werden und für die die neue Hinzurechnungsbesteuerung Anwendung findet. Möglicherweise ergibt sich aufgrund der Ausweitung der als passiven Einkünfte definierten Katalogleistungen sowie aufgrund der nunmehr notwendigen Einbeziehung von mittelbar gehaltenen Anteilen ein größerer Kreis an Gesellschaften, die in den Anwendungsbereich nach § 10 a KStG fallen, als dies bisher nach § 10 Abs. 4 KStG (i.d.F. vor JStG) der Fall war.

Für identifizierte „Controlled Foreign Corporations“, für die nach § 10a KStG die Hinzurechnungsbesteuerung anzuwenden ist, ist im IFRS-Konzernabschluss der kontrollierenden Gesellschaft im Jahr der Gewinnerzielung eine Current Tax nach IAS 12 aus der Hinzurechnungsbesteuerung zu bilanzieren. Im Ausmaß einer bereits erfolgten Hinzurechnungsbesteuerung gilt in entsprechender Höhe ein Teil der temporären Differenzen (Outside Basis Difference) als versteuert.

Daher ist für etwaige verbleibende temporäre Differenzen in einem nächsten Schritt zu prüfen, ob nach den allgemeinen Regelungen des IAS 12.39 ff. oder IAS 12.44 ff. aufgrund einer nachfolgenden Steuerwirksamkeit bei Umkehr entweder ein latenter Steuerposten zu erfassen oder nach IAS 12.81.f eine Anhangangabe zum Besteuerungspotential zu machen ist.

### Beispiel:



#### Sachverhalt

Ein ausländisches Tochterunternehmen erzielt in diesem Jahr passive Einkünfte aus Finanzierungsleasing in Höhe von 100 GE. Gemäß der durchgeführten Analyse handelt es sich um eine „Controlled foreign corporation“ nach § 10a KStG, für die die neue Hinzurechnungsbesteuerung greift, da sie passive Einkünfte > 1/3 erzielt, über keine Substanz verfügt und die Einkünfte aufgrund spezieller tax schemes im Ausland effektiv niedrig besteuert werden. Die steuerlichen Anschaffungskosten betragen ursprünglich 25 GE. Das IFRS-Nettovermögen des Tochterunternehmens aus Konzernsicht beträgt 125 GE.

Wie hoch ist die Hinzurechnungsbesteuerung (current tax)? Sind latente Steuern für Outside Basis Differences nach IAS 12 anzusetzen?



## Analyse

Es ist nach IAS 12 eine current tax in Höhe von 25 GE (Hinzurechnungsbesteuerung) zu erfassen. Diese errechnet sich aus der Bemessungsgrundlage der passiv niedrig besteuerten Einkünfte (ermittelt nach öKStG) in Höhe von 100 GE multipliziert mit dem österreichischen Körperschaftsteuersatz von 25 %.

Es sind keine latenten Steuern anzusetzen, da nach Berücksichtigung der Hinzurechnungssteuer sämtliche Outside Basis Differences bereits versteuert sind.

Berechnung der verbleibenden Bemessungsgrundlage für Outside Basis Differences:

IFRS Nettovermögen des Tochterunternehmens (125 GE)  
- abzüglich des steuerlichen Buchwertes von 25 GE  
ergibt eine mögliche temporäre Differenz von 100 GE.

Hiervon wurden bereits 100 GE im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung versteuert. Somit verbleibt eine temporäre Differenz für die Bildung von Outside Basis Differences in Höhe von 0 GE. In diesem Fall ist weder eine latente Steuer für Outside Basis Differences nach IAS 12.44 anzusetzen, noch eine Anhangangabe zum möglichen Besteuerungspotential nach IAS 12.81f. im Konzernanhang zu machen.

### Variante:

Nach Berücksichtigung der Hinzurechnungsbesteuerung verbleibt weiterhin eine temporäre Differenz für Outside Basis Differences. In diesem Fall gelten die allgemeinen Überlegungen und Bilanzierungsregeln nach IAS 12 iVm nationalem Steuerrecht. D.h. es ist zu prüfen, ob das Unternehmen die Umkehr kontrollieren kann und ob eine Umkehr in absehbarer Zeit stattfindet. Abhängig von den Umständen des Einzelfalls und einer möglichen Steuerwirksamkeit ist entweder eine latente Steuer für Outside Basis Differences zu erfassen oder eine Anhangangabe für das Besteuerungspotential nach IAS 12.81.f zu machen.

Obwohl die Hauptaufgabe im Bereich der steuerlichen Voranalysen liegt, ist auch für IFRS Zwecke ein Monitoring zu installieren, um die Hinzurechnungsbeträge aus dem KStG den Outside Basis Differences pro Beteiligung sachgerecht zuordnen zu können. Damit ist sichergestellt, dass die temporären Unterschiede vollständig und rechnerisch richtig ermittelt werden, um die Aktivierung oder Passivierung latenter Steuern für Outside Basis Differences nach IAS 12.39 ff oder IAS 12.44 oder die Anhangangabe nach IAS 12.81.f im Fall der Nichtbilanzierung zu gewährleisten.

Es ist davon auszugehen, dass die AFRAC Stellungnahme 28 (Juni 2016) um die Effekte aus der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 10a KStG und deren Auswirkungen auf IFRS – Konzernabschlüsse überarbeitet wird.

---

## Zusammenfassung

---

Das neue Konzernsteuerrecht bringt für Konzerne ein erhöhtes Analyse- und Dokumentationserfordernis zur Identifikation von CFC-Gesellschaften sowie zur Ermittlung der Hinzurechnungs- und Steuerbeträge für die niedrig besteuerten Passiveinkünfte. Das Spektrum der durchzuführenden Analyse – Schritte ist umfassend und schließt auch ein aktives Monitoring betreffend Dividendenpolitik, Steuer- und Liquiditätsplanung mit ein.

## Neues Konzernsteuerrecht – Auswirkungen nach IAS 12 Controlled Foreign Corporation – Hinzurechnungsbesteuerung

### Umfassende Analyse aller ausländischen Konzerngesellschaften...



PwC

Für „echte“ operative Betriebe, die steuerlich als „internationale Schachtelbeteiligung mit oder ohne Option“ firmieren, sollte sich im Wesentlichen nichts ändern. Das heißt, dass die bisherige Vorgehensweise nach IAS 12 i.V.m. AFRAC 28 (Juni 2016) zur Bestimmung der Outside Basis Differences nach IFRS weiterhin Geltung hat. Im Regelfall werden keine latenten Steuern auf Outside Basis Differences gebildet, da Ausschüttungen aus internationalen Schachteln in Österreich steuerfrei sind (Ausnahme: ein ausländisches nationales Recht sieht eine Quellensteuer vor und diese wird laut DBA auch eingehoben).

Aufgrund der Steuerfreiheit der Dividenden im Inland sind auch weiterhin keine ausländischen Steuern (corporate tax oder Quellensteuer) in Österreich anrechenbar.

Die Regelung der bisherigen „Missbrauchsfälle“ für „Passivgesellschaften mit Niedrigbesteuerung“ wurden im Rahmen des JStG 2018 novelliert und zusätzlich die Bestimmungen der neuen Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt (§ 10a KStG i.d.F. nach JStG 2018). Hieraus ergeben sich auch für IFRS – Konzernabschlüsse Auswirkungen im Hinblick auf die Bilanzierung von latenten Steuern auf Outside Basis Differences nach IAS 12.

Führt eine Analyse der ausländischen Konzerngesellschaften aus Sicht des österreichischen Mutterunternehmens dazu, dass eine Konzerngesellschaft als eine „Controlled Foreign Corporation“ i.S.d. § 10a KStG zu werten ist, für welche die neue Hinzurechnungsbesteuerung gilt, hat die kontrollierende österreichische Gesellschaft die passiven Einkünfte der ausländischen CFC-Gesellschaft unmittelbar in Österreich zu versteuern, und zwar so als hätte die österreichische Gesellschaft selbst diese Einkünfte im Jahr der Gewinnerzielung erwirtschaftet. Diese Einkünfte sind mit der österreichischen Körperschaftsteuer von 25 % zu versteuern; auf Antrag können ausländische Steuern angerechnet werden. Für diese unmittelbare Hinzurechnungsbesteuerung unterstellen wir, dass es sich aus Sicht des IAS 12 um eine Current Tax handelt.

Im Ausmaß erfolgter Hinzurechnungsbesteuerungen gelten temporäre Differenzen von Konzerngesellschaften als versteuert und diese Beträge unterliegen nicht erneut einer Besteuerung bei späterer Ausschüttung. Technisch unterbleibt in diesem Ausmaß ein ev. Methodenwechsel (sofern dieser für eine identifizierte Gesellschaft mit überwiegendem Unternehmensschwerpunkt aus der Erzielung passiver Einkünfte anzuwenden wäre) bzw. werden bezahlte Hinzurechnungsbeträge der Bemessungsgrundlage an Outside Basis Differences einer betreffenden „Controlled Foreign Corporation“ zugeordnet und angerechnet. Für jene Outside Basis Differences entfällt die Bildung von latenten Steuern nach IAS 12 bzw. eine Anhanganganbe zum Besteuerungspotential nach IAS 12.81.f. Stattdessen sind im Jahr der tatsächlichen Ausschüttung gezahlte Dividenden in der steuerlichen Überleitungsrechnung als steuerfreie Erträge aufzunehmen, in dem Ausmaß, in dem eine Hinzurechnungsbesteuerung bereits bezahlt wurde.

Für etwaige weitere verbleibende temporäre Differenzen gelten die allgemeinen Überlegungen des IAS 12.39 ff. oder IAS 12,44 ff., wonach abhängig von einer nachfolgenden Steuerwirksamkeit bei Umkehr (zB Ausschüttung) entweder ein latenter Steuerposten zu erfassen oder nach IAS 12.81.f eine Anhanganganbe zum Besteuerungspotential zu machen ist.

Die Autorin:



**Beate Butollo**

*„Das neue Konzernsteuerrecht ist herausfordernd. Nicht nur aus steuerlicher Sicht sind erhebliche Vorarbeiten zu leisten, sondern auch für IFRS Zwecke ergibt sich ein erhöhter Dokumentations- und Monitoringaufwand. Die Unternehmen sollten sich zeitnah mit diesen Herausforderungen auseinandersetzen“*

[beate.butollo@pwc.com](mailto:beate.butollo@pwc.com)

## Unterschiedliche Behandlung von Aktienoptionsprogrammen nach IFRS und Steuerrecht

**Alternative Entlohnungsmodelle, insbesondere in Form von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen, gewinnen branchenübergreifend und unabhängig von der Unternehmensgröße, an Bedeutung. Unternehmen schätzen die Möglichkeiten der Mitarbeiterincentivierung auf der einen Seite und die Schonung der Liquiditätsreserven auf der anderen Seite, insbesondere durch Stock Option Programme, die mit jungen Aktien aus Kapitalerhöhungen bedient werden.**

**Gerade für diese Programme ergeben sich nach einem Judikat des VwGH (VwGH 31.1.2019, Ro 2017/15/0037) steuerliche Konsequenzen mit Auswirkungen auf den Konzernabschluss nach IFRS.**

---

### Anwendungsbereich von IFRS 2 und Arten von Programmen

---

IFRS 2 ist grundsätzlich auf sämtliche Programme anwendbar, bei denen ein Dritter oder ein Mitarbeiter im Austausch für die Lieferung von Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen (Arbeitsleistungen) Anteile am Unternehmen oder eine Zahlung erhält, die sich am Wert des Unternehmens orientiert. Auch Mischformen sind möglich oder Programme, in denen entweder das Unternehmen oder die andere Partei über die Wahlmöglichkeit verfügt, ob das Programm mittels Barzahlung oder Ausgabe und Übertragung von Anteilen beglichen wird. Unternehmenserwerbe, Common Control

Transaktionen oder gewisse Finanzinstrumente sind vom Anwendungsbereich des IFRS 2 ausgenommen.

In zunehmendem Maße begeben Unternehmen zur Incentivierung der Mitarbeiter und zur Abgeltung von Arbeitsleistungen Programme, wonach Mitarbeiter im Austausch für ihre Arbeitsleistung nach einem gewissen Zeitraum (die sogenannte „service period“) Anteile zu einem begünstigen Preis erhalten. Entscheidend für die Anwendung von IFRS 2 ist es, dass die Abgeltung in Form von Anteilen oder einer vom Unternehmenswert abhängigen Zahlung erfolgt und der Mitarbeiter auch einen Vorteil aus dem Programm zieht. Die typischerweise in Österreich aufgelegten Programme erfüllen diese Zielsetzungen, da die Mitarbeiter die zur Begleichung des Programms ausgegebenen Anteile regelmäßig zu einem begünstigen Preis, d.h. unter Marktwert, erwerben können.

## Bilanzierungsfolgen für die unterschiedlichen Programme nach IFRS 2

Abhängig von der Art der Begleichung unterscheidet IFRS 2 folgende anteilsbasierte Vergütungsprogramme, welche auch für die Bilanzierung nach IFRS 2 maßgeblich sind:

### Bilanzierung von anteilsbasierten Mitarbeitervergütungen

Art des Vergütungsprogramms	Bilanzierung	Sonstige Hinweise
Mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente (equity-settled share-based payments)	Erfassen von Personalaufwand; Gegenbuchung im Eigenkapital	Die Aktienoptionen werden mit dem Fair Value unter Anwendung eines Optionspreismodells bewertet und der Aufwand rätterlich über die Service Period als Aufwand mit Gegenbuchung im Eigenkapital erfasst.
Mit Barausgleich (cash-settled share-based payments)	Erfassen von Personalaufwand; Gegenbuchung als Verbindlichkeit	Der Zahlungsbetrag wird rätterlich über die Service Period angesammelt. Zu jedem Bilanzstichtag ist der Plan wiederkehrend einer Optionspreisbewertung zu unterziehen und die Verbindlichkeit wertmäßig über Personalaufwand anzupassen.
Wahlrecht der Gegenpartei auf Art des Ausgleichs	Erfassen von Personalaufwand. Auf der Passivseite ist ein zusammengesetztes Finanzinstrument zu bilanzieren	Es wird zuerst der Wert der Schuldkomponente bestimmt. Der Wert der Eigenkapitalkomponente bemisst sich als Differenz zum Gesamtwert des Programms.
Wahlrecht des Unternehmens auf Art des Ausgleichs	Bilanzierung als equity- oder cash-settled, abhängig von den Umständen des Einzelfalls	Liegen Umstände vor, die die Wahl des Unternehmens substanziell einschränken, erfolgt die Bilanzierung als Verbindlichkeit.

IFRS 2.11 v.m. IFRS 2.10  
FuC Österreich

Eine spezielle Rolle spielen die im Programm vorgesehenen Erfolgsparameter, die als marktorientierte Erfolgsfaktoren direkt in das Optionspreismodell zur Bestimmung des Fair Value einbezogen werden. Im Gegensatz dazu werden die sogenannten vesting conditions im Rahmen der Schätzung der voraussichtlich unverfallbar werdenden Anteile berücksichtigt. Zu den vesting conditions zählen Bedingungen wie das Erfordernis über einen gewissen Zeitraum dem Unternehmen mit seinen Arbeitsleistungen zur Verfügung zu stehen, Erfolgsziele, die nicht vom Unternehmenswert oder dem Wert der Aktien abhängen (wie Umsatz- oder andere Ergebnisziele), oder sonstige Bedingungen wie die erfolgreiche Durchführung eines IPO während der service period.

**Hinweis:**

Aktienbasierte Vergütungsprogramme können sehr individuell gestaltet werden, gerade auch im Hinblick auf die zu erreichenden Erfolgsparameter. Eine detaillierte Analyse des gesamten Vergütungsprogrammes empfiehlt sich in jenen Fällen, in denen verschiedene Erfolgsparameter vorgesehen sind, da diese u.a. die Wahl und Ausgestaltung des Optionspreismodells beeinflussen können. Bei IFRS 2 handelt es sich um einen Bilanzierungsstandard mit einer starken Affinität zu bewertungstechnischen Aspekten.

---

**Divergierende Behandlung von in Anteilen beglichenen Aktienoptionsprogrammen zwischen IFRS und österreichischem Körperschaftssteuerrecht**

---

Grundsätzlich ist ein equity-settled share-based payment plan nach IFRS 2 zum Zeitpunkt der Zusage an den Mitarbeiter (grant date) mit seinem Fair Value zu bewerten. Der mittels Optionspreismodell ermittelte Fair Value pro Option wird mit der Anzahl der voraussichtlich unverfallbar werdenden Optionen multipliziert. Der daraus rechnerisch resultierende Gesamtaufwand wird in der Folge über die „Service Period“ als Aufwand erfasst. Die Gegenbuchung erfolgt im Eigenkapital, typischerweise im Bereich der Kapitalrücklagen.

Sollte ein Mitarbeiter – abweichend von bisherigen Einschätzungen – die ihm gesetzten nicht-marktorientierten Ziele (wie Umsatzsteigerungen oder EBIT-Ziele des Unternehmens) nicht erreichen oder das Unternehmen während des Erdienungszeitraums verlassen, ist der für diesen Mitarbeiter bisher erfasste Personalaufwand zurückzudrehen (Buchung: Kapitalrücklage an Personalaufwand). Anders verhält es sich, wenn der Mitarbeiter markt-orientierte Ziele eines Planes (wie zB angestrebte Kurszuwächse) nicht erfüllt, welche bei der Berechnung des Fair Values der Aktienoptionen im Zeitpunkt der Zusage im Optionspreismodell zu berücksichtigen sind. In diesem Fall wird der Personalaufwand weiter in voller Höhe über den Erdienungszeitraum erfasst und keine Korrektur bzw. Rückdrehung vorgenommen.

Besonderes Merkmal des IFRS 2 ist es, dass der über den Erdienungszeitraum zu erfassende Personalaufwand einmalig bei Zusage des in Anteilen zu begleichenden Plans bestimmt wird und in der Folge über den Erdienungszeitraum rätierlich erfasst wird (zu den Ausnahmen siehe oben). Kursbewegungen, die während des Erdienungszeitraums oder bis zur konkreten Ausübung des Aktienoptionsplanes auftreten, haben keinen Einfluss auf die Höhe des nach IFRS 2 zu ermittelnden Personalaufwands. Darüber hinaus spielt auch die Art, wie ein Unternehmen den zugesagten Aktienoptionsplan bei Ausübung bedienen wird (in Form von jungen Aktien oder durch eigene Anteile), keine Rolle bei der Bestimmung der Höhe des zu erfassenden Personalaufwands nach IFRS 2.

Hat ein Unternehmen ein Aktienoptionsprogramm begeben, stehen dem Unternehmen in der Praxis zwei Möglichkeiten zur Verfügung, wie der Aktienoptionsplan beglichen werden kann: entweder erwirbt das Unternehmen eigene Anteile am Markt und gibt diese an die Mitarbeiter im Rahmen des Aktienprogrammes (begünstigt) weiter oder das Unternehmen führt eine Kapitalerhöhung durch und verwendet die neu geschaffenen jungen Aktien zur Begleichung des Programms.

**Hinweis:**

Die Höhe des Personalaufwands und dessen bilanzielle Erfassung erfolgt immer nach den Regeln des IFRS 2 i.d.R. ratierlich über die Service Period, unabhängig davon, ob das Unternehmen eine Begleichung in eigenen, zuvor am Markt gekauften, Anteilen oder mittels jungen Aktien durchführt.

Ein eventueller Rückkauf eigener Aktien am Markt wird als Eigenkapitaltransaktion nach IAS 32.33 erfasst und als Abzug vom Eigenkapital dargestellt. Das bedeutet, dass im Ausmaß des Nominales einer Aktie das Grundkapital (bei einer AG) gekürzt wird. Ein über das Nominale hinausgehender bezahlter Transaktionspreis vermindert die Kapitalrücklagen. Werden die eigenen Anteile in weiterer Folge an die Mitarbeiter ausgegeben, erhöht der erhaltene Ausübungspreis zuerst das Grundkapital (Nominale) und nachfolgend die Kapitalrücklagen, sofern der Mitarbeiter einen Aufpreis bezahlt. Unterschreitet der begünstigte Ausübungspreis den ursprünglichen Rückkaufpreis, verbleibt die Differenz als Minderung der Kapitalrücklagen. Im Falle der Ausgabe junger Aktien wird zuerst im Ausmaß des erhaltenen Ausübungspreises das Nominalkapital und, falls zutreffend, die Kapitalrücklagen erhöht. Eine Erfassung als Aufwand oder Ertrag ist bei diesen Eigenkapitaltransaktionen nach IFRS grundsätzlich ausgeschlossen.

Nach IFRS entsteht somit kein „Aufwand“ aus der Tatsache, dass im Falle einer begünstigten Abgabe von zuvor am Markt zurück gekauften Anteilen der Kaufpreis für die Anteile (Auszahlung) den erhaltenen Ausübungsbetrag, den die Mitarbeiter an das Unternehmen leisten, übersteigt.

Die steuerliche Behandlung von Aktienoptionsprogrammen auf Ebene der die Optionen einräumenden Gesellschaft war Gegenstand des oben erwähnten VwGH-Judikats vom 31.1.2019. Der nach IFRS (und im Regelfall gleichlautend nach UGB gemäß AFRAC 3 „Anteilsbasierte Vergütungen“) erfasste Personalaufwand wird nach dem Höchstgerichtsurteil nicht als steuerliche Betriebsausgabe anerkannt. Begründet wird das Urteil insbesondere mit dem Fehlen einer Belastung des Unternehmens zum Zeitpunkt der Zusage an die Mitarbeiter.

Durch die Aberkennung der steuerlichen Abzugsfähigkeit vergrößert sich die Differenz zwischen dem Ergebnis nach IFRS und Steuerrecht. Im IFRS-Konzernabschluss ist daher der für das Aktienoptionsprogramm im laufenden Jahr erfasste Personalaufwand in die

Steuerüberleitungsrechnung nach IAS 12 als permanente Differenz (steuerlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben) aufzunehmen.

Im Fall der Begleichung des Optionsprogrammes durch eigene Anteile stellt sich darüber hinaus die Frage, ob die Differenz zwischen dem am Markt für die eigenen Anteile bezahlten Kaufpreis und dem annahmegemäß günstigeren Ausgabepreis an die Mitarbeiter steuerlich abzugsfähig ist. Das VwGH-Judikat hat die steuerliche Abzugsfähigkeit grundsätzlich im Zeitpunkt der Ausgabe der eigenen Anteile an die Mitarbeiter (Ausübungszeitpunkt) bejaht. Nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob im Einzelfall eine steuerliche Abzugsfähigkeit auch bereits vor dem Ausübungszeitpunkt zulässig sein könnte. Denkbar wäre es etwa, unter gewissen Voraussetzungen eine steuerlich wirksame Teilwertabschreibung auf den niedrigeren Ausgabepreis bereits zum Zeitpunkt des Ankaufs der eigenen Anteile vorzunehmen oder gegebenenfalls eine steuerwirksame Rückstellung vor dem Ausübungszeitpunkt einzustellen bzw. allenfalls ratierlich über den Erdienungszeitraum im Sinne einer Ansammlungsrückstellung aufzubauen.

Unter der Annahme, dass nach österreichischem Körperschaftsteuerrecht eine Teilwertabschreibung dem Grunde und der Höhe nach im Einzelfall zu berücksichtigen ist, stellt sich nach IFRS in weiterer Folge ebenfalls die Frage, wann und in welchem Umfang hieraus latente Steueransprüche nach IAS 12 anzusetzen sind. Ergibt eine Analyse im Einzelfall, dass von der Geltendmachung einer Teilwertabschreibung und deren steuerlichen Abzugsfähigkeit ausgegangen werden kann, spricht vieles dafür einen latenten Steueranspruch nach IAS 12 für diesen „Steuervorteil“ zu erfassen, der zukünftig die steuerliche Bemessungsgrundlage in Höhe der Teilwertabschreibung und damit die zu leistende current tax vermindern wird. Da die eigenen Anteile nach IFRS anders als nach Körperschaftsteuerrecht keinen Vermögenswert (steuerlich: „Wirtschaftsgut“) darstellen, sondern als Abzug im Eigenkapital bilanziert werden, und sich die Erfassung der latenten Steuern gemäß IAS 12.61A.b am „Grundgeschäft“ zu orientieren hat, wird die erstmalige Erfassung und Folgebilanzierung einer etwaigen latenten Steuer aus dem Titel „Teilwertabschreibung“ ebenfalls über das Eigenkapital (Kapitalrücklagen) erfolgen. Klarstellend sei erwähnt, dass es sich bei der Teilwertabschreibung um keinen „Aufwand“ nach IFRS handelt.

Das Urteil des VwGH ist im Hinblick auf eine im Inland ansässige Gesellschaft ergangen, die zugunsten ihrer inländischen Mitarbeiter Aktienoptionen begeben hat. Das Judikat enthält keine Hinweise zur steuerlichen Behandlung von Optionsprogrammen, die von ausländischen Konzern-Muttergesellschaften zugunsten von Mitarbeitern ihrer inländischen Tochtergesellschaften begeben werden und im Rahmen derer ausländische Aufwendungen im Wege einer konzerninternen Verrechnung (Recharges) an die österreichischen Tochtergesellschaften weiterbelastet werden.

**Fazit:**

Das Höchstgerichtsurteil des VwGH (VwGH 31.1.2019, Ro 2017/15/0037) versagt eine steuerliche Abzugsfähigkeit für Aufwendungen aus einem Aktienoptionsplan, der durch die Ausgabe von jungen Aktien aus einer (bedingten) Kapitalerhöhung beglichen wird. Hierfür ist in der Steuerüberleitungsrechnung nach IAS 12 eine Position für steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen aufzunehmen.

Sollte die Begleichung des Aktienoptionsplans über die Ausgabe von eigenen Anteilen erfolgen, die ursprünglich zu einem Transaktionspreis gekauft wurden, der über dem (begünstigen) Ausgabepreis an die Mitarbeiter liegt, ist eine steuerliche Teilwertabschreibung zu prüfen. Abhängig von der steuerlichen Beurteilung dem Grunde und der Höhe nach ist nach IFRS ein latenter Steueranspruch zu untersuchen. Die Erfassung eines etwaigen latenten Steueranspruchs folgt dem Grundgeschäft und ist analog zum Erwerb und Verkauf eigener Anteile im Eigenkapital zu erfassen.

In der Praxis ergeben sich darüber hinaus noch einige Detailfragen im Hinblick auf die konkrete zeitliche Berücksichtigung der Teilwertabschreibung nach Steuerrecht und Erst- und Folgebilanzierungsfragen nach IFRS, die eine Einzelanalyse unumgänglich machen.

Davon abweichende Konstellationen, insbesondere konzernweite Aktienoptionsprogramme mit konzerninternen Weiterbelastungen, sind im Einzelfall hinsichtlich ihrer steuerlichen Handhabung und IFRS Folgeauswirkungen zu prüfen.

## Änderungen an IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7 – „IBOR-Reform“

**Der IASB hat Änderungen an IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7 veröffentlicht, die bestimmte Erleichterungen im Zusammenhang mit der IBOR-Reform vorsehen. Die Erleichterungen beziehen sich auf die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen und haben zur Folge, dass die IBOR-Reform nicht generell zur Beendigung des Hedge Accountings führt.**

Der IASB hat im September 2019 Änderungen an IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7 veröffentlicht und damit die Phase 1 des Projekts „Interest Rate Benchmark Reform“ abgeschlossen. Die Vorschläge stehen im Zusammenhang mit der Reform von Referenzzinssätzen (z. B. LIBOR), speziell mit der gegenwärtig bestehenden Unsicherheit darüber, wann und wie die aktuellen Referenzzinssätze ersetzt werden.

Die Änderungen der ersten Phase sehen eine vorübergehende Befreiung von der Anwendung spezifischer Hedge Accounting-Anforderungen für Sicherungsbeziehungen vor, die direkt von der IBOR-Reform betroffen sind. Die Erleichterungen haben zur Folge,

dass die IBOR-Reform nicht generell zur Beendigung des Hedge Accountings führen sollte. Etwaige Ineffektivitäten sind jedoch weiterhin sowohl nach IAS 39 als auch nach IFRS 9 in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Darüber hinaus enthalten die Änderungen Bedingungen für ein Ende der Anwendbarkeit der Erleichterungen, zu denen insbesondere auch das Ende der sich aus der IBOR-Reform ergebenden Unsicherheit gehört.

Im Einzelnen ergeben sich folgende wesentlichen Änderungen:

- **„highly probable-Kriterium“:** Sowohl nach IFRS 9 als auch nach IAS 39 ist es erforderlich, dass die abgesicherten zukünftigen Zahlungsströme „hochwahrscheinlich“ sind. Wenn diese Cashflows von einem IBOR abhängen (beispielsweise LIBOR-basierte Zinszahlungen auf einen emittierten Schuldtitel, abgesichert über einen Zinsswap), stellt sich die Frage, ob diese Cashflows über den Zeitpunkt hinaus, an dem die Veröffentlichung des maßgeblichen IBORs voraussichtlich eingestellt werden könnte, als „hochwahrscheinlich“ angesehen werden können.

Die durch die Änderungen gewährte Erleichterung verlangt, dass ein Unternehmen davon ausgeht, dass sich der Zinssatz, auf dem die gesicherten Cashflows basieren, durch die Reform nicht ändert. Wenn sich die abgesicherten Cashflows infolge der IBOR-Reform ändern (z. B. wenn die abgesicherte Schuld fortan mit SONIA + X% statt mit GBP LIBOR + Y% verzinst wird), führt dies, solange die Erleichterungen anzuwenden sind, nicht dazu, dass das „highly probable-Kriterium“ verletzt wird.

- **Prospektive Beurteilungen (wirtschaftliche Beziehung und hochwirksames Sicherungsgeschäft):** Sowohl IAS 39 als auch IFRS 9 verlangen eine zukunftsgerichtete prospektive Beurteilung, um Hedge Accounting anwenden zu können. IAS 39 verlangt, dass das Sicherungsgeschäft erwartungsgemäß hochwirksam sein muss, während IFRS 9 eine wirtschaftliche Beziehung zwischen dem gesicherten Grundgeschäft und dem Sicherungsinstrument fordert.

Derzeit wird erwartet, dass die Cashflows nach dem jeweiligen IBOR- und die IBOR-Ersatzraten in etwa gleich hoch sein werden, sodass keine wesentlichen Ineffektivitäten zu erwarten sind. Wenn das Datum der Reform näher rückt, könnte dies jedoch nicht mehr der Fall sein. Dies könnte zu einer Ineffektivität der Sicherungsbeziehung bei der prospektiven Beurteilung führen, insbesondere wenn der Austausch des Referenzzinssatzes für das Grundgeschäft und das Sicherungsinstrument zu unterschiedlichen Zeitpunkten erwartet wird.

Gemäß den Änderungen an IFRS 9 und IAS 39 hat ein Unternehmen zu unterstellen, dass der Referenzzinssatz, auf dem die Cashflows des Grundgeschäfts, des Sicherungsinstruments oder des abgesicherten Risikos basieren, durch die IBOR-Reform nicht verändert wird.

- **Ausnahme vom retrospektiven Effektivitätstest nach IAS 39:** Die vorstehend beschriebenen Unsicherheiten könnten sich auch auf die retrospektive Effektivitätsanforderung des IAS 39 auswirken. Insbesondere könnte die IBOR-Reform dazu führen, dass eine Sicherungsbeziehung außerhalb der erforderlichen Bandbreite von 80-125% liegt. IAS 39 wurde daher geändert und enthält nun eine Ausnahme vom retrospektiven Effektivitätstest, so dass eine Sicherungsbeziehung während der Dauer

der IBOR-bezogenen Unsicherheit nicht nur deshalb zu beenden ist, weil die retrospektive Effektivität außerhalb der erforderlichen Bandbreite von 80-125% liegt. Die übrigen Voraussetzungen für das Hedge Accounting, einschließlich der prospektiven Beurteilungen, müssen jedoch weiterhin erfüllt sein.

- **Risikokomponenten:** Bei einigen Sicherungsbeziehungen ist das abgesicherte Grundgeschäft oder das abgesicherte Risiko eine nicht vertraglich spezifizierte IBOR-Risikokomponente. Ein Beispiel ist ein Fair Value Hedge einer festverzinslichen Schuld, bei dem als abgesichertes Risiko Änderungen des beizulegenden Zeitwerts der Schuld, die auf Änderungen eines IBOR zurückzuführen sind, designiert werden. Sowohl IFRS 9 als auch IAS 39 verlangen für die Anwendung des Hedge Accountings, dass die designierte Risikokomponente separat identifizierbar und zuverlässig bewertbar ist. Nach den Änderungen an IFRS 9 und IAS 39 muss die Risikokomponente nur bei der anfänglichen Designation der Sicherungsbeziehung und nicht fortlaufend separat identifizierbar sein. Im Rahmen eines Makro-Hedges, bei dem ein Unternehmen eine Sicherungsbeziehung regelmäßig zurücksetzt, gilt die Erleichterung ab dem Zeitpunkt, zu dem ein gesichertes Grundgeschäft erstmals als Teil dieser Sicherungsbeziehung designiert wurde.
- **Angaben:** Die Änderungen an IFRS 7 verlangen die Angabe des Nominalbetrags der Sicherungsinstrumente, auf die die Erleichterungen angewendet werden, aller wesentlichen Annahmen oder Beurteilungen, die bei der Anwendung der Erleichterungen getroffen wurden sowie qualitative Angaben darüber, wie sich die IBOR-Reform auf das Unternehmen auswirkt und dieses den Übergangsprozess steuert.

Die Änderungen sind für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist – für EU-Unternehmen vorbehaltlich eines noch zu erfolgenden Endorsements - zulässig. Die EU verfolgt einen beschleunigten Endorsement-Prozess, um die Übernahme bis zum Ende des Jahres 2019 zu ermöglichen

Die Finalisierung der Änderungen markiert zugleich den Beginn der Phase 2 des Projekts „Interest Rate Benchmark Reform“, während der sich der IASB mit den potenziellen Auswirkungen der tatsächlichen Änderung von Referenzzinssätzen beschäftigen und die Notwendigkeit weiterer Standardänderungen erörtern wird.

## (Vorläufige) Agenda- Entscheidungen des IFRS IC

In seiner September-Sitzung finalisierte das IFRS IC nachfolgende Agenda-Entscheidungen ohne nennenswerte Abweichungen oder Ergänzungen zu den Ihnen bereits in der August-Ausgabe dieses Newsletters dargestellten vorläufigen

## Entscheidungen:

- Anwendung von Hedge-Accounting auf die Absicherung des Fair Value von nicht-finanziellen Vermögenswerten gegen Währungsrisiken (IFRS 9)
- Entschädigungszahlungen bei Flugausfällen und -verspätungen – Umsatzkürzung vs. Passivierung (IFRS 15)
- Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers (IFRS 16)
- Ausweis von Steuerrisikopositionen nach IFRIC 23
- Erläuterungen zu den Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten (IAS 7)
- Nachträgliche Ausgaben für biologische Vermögenswerte (IAS 41)

Darüber hinaus traf das IFRS IC folgende neue vorläufige Agenda-Entscheidungen:

---

### Bilanzielle Behandlung von Trainingskosten

---

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Behandlung von Trainingskosten, die anfallen, um einen Vertrag zu erfüllen.

Konkret diskutiert wurde folgendes Szenario: Unternehmen U schließt mit Kunde keinen Vertrag im Anwendungsbereich des IFRS 15 zur Erbringung von Kundenserviceleistungen. Um den Service erbringen zu können, müssen die Mitarbeiter des U in den Prozessen des K geschult werden; hierfür fallen Trainingskosten an. Das Training ist keine separate Leistungsverpflichtung.

Es ist vertraglich vereinbart, dass U dem K die Trainingskosten sowohl für bereits angestellte als auch für neu eingestellte Mitarbeiter in Rechnung stellen kann. Kosten, die dafür anfallen, ausgeschiedene Mitarbeiter zu ersetzen, kann U nicht weiterbelasten.

Gefragt war, ob die Trainingskosten aktiviert werden können oder aufwandswirksam zu erfassen sind, wenn sie anfallen.

Zur Beantwortung dieser Frage ist zunächst zu klären, welcher Standard einschlägig ist. IFRS 15.95 verweist für die Aktivierung von Vertragserfüllungskosten zunächst auf andere Standards. Nur sofern die Kosten nicht in den Anwendungsbereich eines anderen Standards (etwa IAS 2, IAS 16, IAS 38) fallen, sind die Regelungen des IFRS 15 heranzuziehen.

IAS 38 ist u. a. anzuwenden auf „Ausgaben für Werbung, Aus- und Weiterbildung, Gründung und Anlauf eines Geschäftsbetriebs sowie Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten“ (IAS 38.5).

Nach Auffassung des IFRS IC sind so die Trainingskosten im Anwendungsbereich des IAS 38. IAS 38.69(b) nennt Trainingskosten als ein Beispiel für Kosten, die ein Unternehmen als Aufwand erfasst, wenn sie anfallen. In IAS 38.15 wird dies damit begründet, dass ein Unternehmen für gewöhnlich keine hinreichende Verfügungsgewalt über den künftigen wirtschaftlichen Nutzen hat, der ihm durch das Training erwächst, damit diese Werte die Definition eines immateriellen Vermögenswerts erfüllen.

Im vorliegenden Szenario sind die Trainingskosten so als Aufwand zu erfassen, wenn sie anfallen.

Das IFRS IC kam vorläufig zu dem Schluss, dass IAS 38 und IFRS 15 ausreichende Regelungen zur bilanziellen Behandlung von Trainingskosten enthalten. Insofern hat es vorläufig entschieden, das Thema nicht auf seine Agenda zu nehmen.

---

### **Definition eines Leasingverhältnisses – Schiffstransportverträge (IFRS 16)**

---

Das IFRS IC beschäftigte sich in seiner letzten Sitzung mit der Frage, ob ein Kunde das Recht besitzt, über die Nutzung eines Schiffs während des gesamten fünfjährigen Vertragszeitraums zu entscheiden. Konkret wies der angefragte Sachverhalt folgende Merkmale auf:

- Es liegt ein identifizierter Vermögenswert in Form des Schiffs vor,
- der Kunde hat das Recht, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des Schiffes über den gesamten Vertragszeitraum zu ziehen,
- viele, aber nicht alle relevanten Entscheidungen zur Frage, wie und für welchen Zweck das Schiff eingesetzt wird, werden bereits im Vorfeld durch den Vertrag getroffen, und
- der Lieferant ist verantwortlich für den Betrieb und die Wartung des Schiffs.

Das IFRS IC beobachtete zunächst, dass die Vorschriften des IFRS 16.B24(b) („Vorbestimmung“ bzw. „predetermined“) nur dann zum Tragen kommen, wenn alle relevanten Entscheidungen zur Frage, wie und für welchen Zweck ein Vermögenswert eingesetzt wird, bereits im Vorfeld getroffen wurden. In diesem Zusammenhang verwies es auch auf die Auffassung des Boards in IFRS 16.BC121, dass eine solche Vorbestimmung nur in relativ wenigen Fällen auftreten sollte.

Für den vorliegenden Sachverhalt stellte das IFRS IC daher folgerichtig fest, dass die Frage, wer die Nutzung des Schiffs bestimmt, nach den Regelungen des IFRS 16.B24a) i. V. m. B25 bis B30 zu analysieren ist. In diesem Zusammenhang gilt es die Entscheidungsrechte zu betrachten, die in Bezug auf die Frage, wie und für welchen Zweck ein Vermögenswert eingesetzt wird, die größte Relevanz aufweisen. Entscheidungsrechte sind dann relevant, wenn sie sich auf den Nutzen auswirken, der aus der Verwendung des Vermögenswerts erzielt werden kann. Beispiele für Entscheidungsrechte werden in IFRS 16.B26 aufgeführt, wobei Rechte, die nur den Betrieb und die Wartung gewähren, nicht dazu gehören (IFRS 16.B27). Sind einige der relevanten Entscheidungen im Vertrag bereits festgelegt worden, grenzt diese Festlegung lediglich den Rahmen ab, innerhalb dessen zu beurteilen ist, welche Partei die verbliebenen relevanten Entscheidungsrechte besitzt. Im angefragten Sachverhalt lagen diese Entscheidungen beim Kunden, so dass dieser das Recht besaß, über die Nutzung des Schiffs zu entscheiden, und damit ein Leasingverhältnis vorlag.

Insgesamt war das IFRS IC daher der Auffassung, dass IFRS 16 eine angemessene Grundlage bildet, um zu beurteilen, ob im vorliegenden Fall ein Leasingverhältnis begründet wird. Es wurde daher vorläufig entschieden, den Sachverhalt nicht auf die Agenda des IFRS IC zu nehmen.

---

## Umrechnung von Abschlüssen eines ausländischen Geschäftsbetriebs in einem Hochinflationenland (IAS 21, IAS 29)

---

Das IFRS IC beschäftigte sich mit folgenden drei Themen im Zusammenhang mit der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs in einem Hochinflationenland:

- die Darstellung von Umrechnungsdifferenzen,
- die Behandlung der vor dem Auftreten von Hochinflation gebildeten Währungsumrechnungsrücklage sowie
- die Darstellung von Vergleichszahlen im Jahr des erstmaligen Auftretens von Hochinflation.

Das IFRS IC nahm vorläufig keine der drei Themen auf seine Agenda auf, gab jedoch Hinweise, wie die diesbezüglich übermittelten Fragen unter Berücksichtigung der einschlägigen Standards nach seiner Auffassung zu beantworten sind.

---

### Darstellung von Umrechnungsdifferenzen

---

Nach IAS 21.43 sind Abschlüsse, die in der Währung eines Hochinflationenlandes aufgestellt sind, zunächst nach IAS 29 an die Preisverhältnisse am Abschlussstichtag anzupassen. Erst danach erfolgt die Umrechnung der nach IAS 29 angepassten Beträge in die Berichtswährung des Konzernabschlusses. Aus Konzernperspektive ändert sich das Reinvermögen des ausländischen Geschäftsbetriebs somit durch zwei Effekte: den Anpassungseffekt nach IAS 29 und den Effekt aus der Währungsumrechnung nach IAS 21.42.

Aus Sicht des IFRS IC kann sowohl der reine Währungsumrechnungseffekt nach IAS 21 allein als auch der Gesamteffekt aus Anpassung nach IAS 29 und Währungsumrechnung als Umrechnungsdifferenz i.S.v. IAS 21.8 betrachtet werden. Insoweit steht Unternehmen somit ein Bilanzierungswahlrecht zu.

Das IFRS IC stellte außerdem klar, dass Umrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung des Abschlusses eines ausländischen Geschäftsbetriebs in einem Hochinflationenland in die Berichtswährung des Konzernabschlusses in entsprechender Anwendung von IAS 21.39(c), 21.41 im sonstigen Ergebnis (*other comprehensive income - OCI*) zu erfassen sind. Die Erfassung in einer anderen Eigenkapitalkomponente ist nicht zulässig.

Je nach Ausübung des o.g. Wahlrechts werden also die Effekte aus der Anwendung von IAS 29 und IAS 21 in Summe oder lediglich der reine Währungsumrechnungseffekt nach IAS 21 im OCI erfasst. Im letzteren Fall wird der Anpassungseffekt aus IAS 29 direkt im Eigenkapital (z.B. Gewinnrücklage) erfasst.

---

### Behandlung der vor dem Auftreten von Hochinflation gebildeten Währungsumrechnungsrücklage

---

Dem IFRS IC wurde die Frage vorgelegt, ob die vor dem Auftreten von Hochinflation gebildete Währungsumrechnungsrücklage zu Beginn der Periode, in der die Hochinflation erstmals auftritt, in eine andere Eigenkapitalkomponente, die zu einem späteren Zeitpunkt nicht in den Gewinn oder Verlust umgliedert wird, zu übertragen sei.

Das IFRS IC wies darauf hin, dass gemäß IAS 21.41 und 21.48 die Währungsumrechnungsrücklage bis zum Abgang des ausländischen Geschäftsbetriebs beizubehalten und erst dann in den Gewinn oder Verlust umzugliedern ist.

Entsprechend ist die vor dem Auftreten von Hochinflation gebildete Währungsumrechnungsrücklage auch während einer Hochinflation beizubehalten und erst beim Abgang des ausländischen Geschäftsbetriebs in den Gewinn oder Verlust umzugliedern. Eine Übertragung der Währungsumrechnungsrücklage in eine andere Eigenkapitalkomponente zu Beginn der Periode des Eintritts der Hochinflation erfolgt somit nicht.

---

### Vergleichszahlen im Jahr des erstmaligen Auftretens von Hochinflation

---

Es wurde die Frage gestellt, ob die Vergleichszahlen im Konzernabschluss und in Zwischenabschlüssen des Jahres, in dem für einen ausländischen Geschäftsbetrieb erstmals Hochinflation festgestellt wird, im Hinblick auf diesen ausländischen Geschäftsbetrieb rückwirkend anzupassen sind. Die Frage bezog sich auf Konzern- und Zwischenabschlüsse in einer Berichtswährung, die nicht die Währung eines Hochinflationlandes ist.

Das IFRS IC konnte zu dieser Frage in der Praxis nahezu keine unterschiedliche Anwendung von IAS 21 feststellen und verwies diesbezüglich auf IAS 21.42(b), wonach Vergleichszahlen in Konzern- und Zwischenabschlüssen in dem beschriebenen Sachverhalt nicht anzupassen sind.

## Auf den Punkt gebracht: Einzelaspekte des IFRS 16

**IFRS 16 ist in Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen, verpflichtend anwendbar. Wir informieren Sie monatlich über einen Einzelaspekt des neuen Standards**

---

### Auslegung des Begriffs „penalty“ bei der Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses

---

In der Juli 2018 Ausgabe dieses Newsletters hatten wir uns in dieser Rubrik mit der Festlegung der Leasingdauer bei beiderseitigem Kündigungsrecht im Allgemeinen auseinandergesetzt und auf die fehlende Auslegung des Begriffs „penalty“ in IFRS 16 hingewiesen. Darauf aufbauend möchten wir den aktuellen Stand der Diskussion darstellen.

Gemäß IFRS 16 bestimmt sich die Laufzeit des Leasingverhältnisses über die unkündbare Grundmietzeit des Vertrages unter Berücksichtigung von Verlängerungsoptionen bzw. Kündigungsrechten. Dabei legt ein Unternehmen die Definition von Vertrag zugrunde und bestimmt den Zeitraum, währenddessen der Vertrag

bindend ist. Gemäß IFRS 16.B34 ist ein Leasingverhältnis nicht mehr bindend, wenn sowohl der Leasingnehmer als auch der Leasinggeber zum gleichen Zeitpunkt eine Kündigungsmöglichkeit besitzen, die ohne Zustimmung des jeweils anderen bei einer nur unwesentlichen Strafe (*insignificant penalty*) durchsetzbar ist. Eine genaue Definition des Begriffs „Strafzahlung“ bzw. „penalty“ fehlt aber in IFRS 16. In einer IFRS IC-Sitzung im Juni 2019 wurde diese Problematik diskutiert und eine vorläufige Agenda-Entscheidung bezüglich der Auslegung des Begriffs „penalty“ im Rahmen der Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses veröffentlicht.

Laut dieser vorläufigen Agenda-Entscheidung ist eine enge Auslegung des Begriffs „penalty“ als eine reine vertragliche Strafzahlung nicht mehr zulässig. Demzufolge gilt eine weite Auslegung als einzig vertretbare Variante. Somit sind sämtliche wirtschaftlichen Nachteile, die aus der Beendigung des Leasingverhältnisses entstehen können, bei der Bestimmung von dessen Laufzeit zu berücksichtigen. In Anlehnung an die Kriterien des IFRS16.B37 können aus Sicht des Leasingnehmers bspw. Abbaukosten von Mietereinbauten, Ersatzbeschaffungskosten, Umzugskosten, usw. wesentliche wirtschaftliche Nachteile darstellen. Auch das Vorhandensein von „non-removable“ Mietereinbauten, die erwartungsgemäß vom Leasingnehmer nach dem Zeitpunkt einer möglichen Vertragskündigung nicht mehr genutzt werden (können), deutet darauf hin, dass der Leasingnehmer möglicherweise eine mehr als „insignificant penalty“ erleiden wird, wenn er das Leasingverhältnis beendet. Entsprechend gibt es nach Auffassung des IFRS IC auch einen Zusammenhang zwischen der Nutzungsdauer von Mietereinbauten, sofern diese nach Beendigung des Leasingverhältnisses nicht mehr nutzbar sind, und der Dauer des Leasingverhältnisses. Je länger die Nutzungsdauer der Mietereinbauten desto eher stellen diese eine Strafe im Sinne des IFRS 16.B34 dar und wirken sich damit auf die Ausübungswahrscheinlichkeit für Kündigungs- und Verlängerungsoptionen aus. Zudem ist in solchen Fällen davon auszugehen, dass die Abschreibungsdauer der Mietereinbauten nicht über die Laufzeit des Leasingverhältnisses hinausgeht.

#### **Fazit:**

Gemäß veröffentlichter vorläufiger IFRS IC Agenda-Entscheidung ist der Begriff „penalty“ bei der Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses weit auszulegen. Dabei sind sämtliche wirtschaftlichen Nachteile, die aus der Beendigung des Leasingverhältnisses entstehen können, und nicht nur etwaige vertraglich vereinbarte Strafzahlungen, zu berücksichtigen.

## **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.

<b>Titel</b>	<b>Anwendungszeitpunkt<sup>1</sup></b>	<b>Endorsement</b>
Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept zur Rechnungslegung	ab Geschäftsjahr 2020	geplant für Q4/2019
Änderungen an IFRS 3 – Definition eines Geschäftsbetriebs	ab Geschäftsjahr 2020	geplant für Q4/2019
Änderungen an IAS 1 und IAS 8 – Definition von Wesentlichkeit	ab Geschäftsjahr 2020	geplant für Q4/2019
Änderungen an IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7 – Reform der Referenzzinssätze	ab Geschäftsjahr 2020	geplant für Q4/2019
IFRS 17 „Versicherungsverträge“	ab Geschäftsjahr 2021	noch festzulegen

<sup>1</sup>für 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: 16. Oktober 2019).

## IASB-Projektplan

<b>Laufende Projekte</b>	<b>bis 10/2019</b>	<b>bis 12/2019</b>	<b>ab 01/2020</b>
Preisregulierte Tätigkeiten	–	–	ED
Jährlicher Verbesserungsprozess (2018-2020): Änderungen an IFRS 1, IFRS 9, IAS 41 und den erläuternden Beispielen zu IFRS 16	–	ED Feedback	–
IFRS 17 – Änderungen	–	ED Feedback	–
IAS 1 – Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig	–	–	IFRS
IAS 8 – Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	DPD	–	–
IAS 8 – Freiwillige Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	–	–	–
IAS 12 – Transaktionen, aus denen zugleich aktive sowie passive latente Steuern entstehen	–	–	–
IAS 16 – Bilanzierung von Erträgen und Kosten für Testläufe von Sachanlagen	–	–	IFRS
IAS 37 – Zu berücksichtigende Kosten bei der Feststellung, ob ein Vertrag belastend ist	–	–	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 3 – Anpassung einer Referenzierung auf das Rahmenkonzept der IFRS	–	–	–
Umfassender Review der IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS for SMEs)	–	RFI	–
Auswirkungen der IBOR Reform auf die Finanzberichterstattung – Phase 2	–	–	–
Primäre Abschlussbestandteile	–	ED	–

<b>Forschungsprojekte</b>	<b>bis 10/2019</b>	<b>bis 12/2019</b>	<b>ab 01/2020</b>
Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung	–	–	DP
Dynamisches Risikomanagement (Sonderregelungen für Macro Hedges)	–	Zentrales Modell	–
Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter	–	DPD	–
Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung	–	–	DP
IFRS 6 – Förderaktivitäten	–	–	Review Research
IAS 37 – Rückstellungen	–	Review Research	–
Pensionszusagen, deren Höhe von den Erträgen auf bestimmte Vermögenswerte abhängig ist	–	Review Research	–
Kleine und mittelgroße Unternehmen als Tochterunternehmen	–	Review Research	–
PIR IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12	–	–	Review Research

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
IFRIC	Interpretation des IFRS Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard
RFI	Informationsanfrage (Request for Information)
PS	Project Summary
RS	Veröffentlichung einer Zusammenfassung der Forschungsergebnisse (Research-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](http://www.afrac.at)

Stand: 18. September 2019

<b>laufende/abgeschlossene Projekte:</b>	<b>Q3 2019</b>	<b>Q4 2019</b>	<b>Q1 2020</b>
Wesentlichkeit bei der Aufstellung von UGB-Abschlüssen	St		
Anpassung AFRAC-Stellungnahme 9: Lagebericht (UGB)	St		
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 15: Derivate und Sicherungsinstrumente (UGB)		E-St	
Währungsumrechnung im UGB			E-St
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 14: Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen (UGB)		St	

Anpassung AFRAC-Stellungnahme 27: Personalrückstellungen (UGB)		St
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 8: Teilwertabschreibung (IFRS)		St
Anpassung AFRAC-Stellungnahme 28: IAS 12 Ertragssteuern + AFRAC-Stellungnahme 30: Latente Steuern aufgrund Jahressteuergesetz 2018		E-St
Vergütungsbericht gem. AktRÄG 2019 + Anpassung AFRAC-Stellungnahme 22: CG-Bericht		E-St
Geldflussrechnung als Ergänzung des Jahresabschlusses und Bestandteil des Konzernabschlusses		E-St
Konzerneigenkapitalspiegel		E-St
AG "Einheitliche elektronische Berichterstattung"		
AG "Zukünftige Entwicklung der Rechnungslegung"		
AG „Fragen der Rechnungslegung von öffentlichen Unternehmen“		
CL zum IASB-ED "Amendments to IFRS 17" (IASB ED /2019/4)	K	
CL zum IASB ED "Disclosure of Accounting Policy (Proposed amendmets to IAS 1 and Praticce Statement 2)" (IASB ED/2019/6)		K
CL zum EFRAG DP "Accounting for Pension Plans with an Asset-Return-Promise"		K

Abkürzungen: PP = Positionspaper, DP = Diskussionspapier, E=Entwurf, K=Kommentar, St=Stellungnahme  
Quelle: [www.afrac.at](http://www.afrac.at)

# 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>

- **„Musterkonzernabschluss nach IFRS“**

Die Publikation zeigt den exemplarischen IFRS-Konzernabschluss eines fiktiven börsennotierten Unternehmens, der Value IFRS plc, zum 31. Dezember 2019.

---

## Webcasts aus dem PwC-Netzwerks

---

Die Welt der externen Unternehmensberichterstattung ist vielfältig und komplex und verändert sich ständig, durch neue Vorschriften, neue Auslegungen und neue Themen, ausgelöst etwa durch die Digitalisierung. **Ab sofort informieren wir Sie zusätzlich über aktuelle Entwicklungen der IFRS in Form von Webcasts**, in denen unsere Experten für Sie die aktuellen Entwicklungen in der externen Unternehmensberichterstattung und ihre Auswirkungen analysieren: konzentriert auf das Wesentliche und auf den Punkt gebracht.

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

- **„Auswirkungen von IFRS 16 auf den Impairment Test“**
- **„Bilanzierung von Customizingaufwendungen bei Cloudmodellen nach dt. HGB und IFRS“**



---

## Ansprechpartner in Ihrer Nähe



**Raoul Vogel**

Tel: +43 1 501 88-2031

[raoul.vogel@pwc.com](mailto:raoul.vogel@pwc.com)



**Beate Butollo**

Tel: +43 1 501 88-1814

[beate.butollo@pwc.com](mailto:beate.butollo@pwc.com)

[\*\*www.pwc.at\*\*](http://www.pwc.at)

---

Medieninhaber und Herausgeber: PwC Österreich GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Donau City Straße 7, 1220 Wien

Für den Inhalt verantwortlich: Raoul Vogel, Beate Butollo

Kontakt: [IFRS.Aktuell@at.pwc.com](mailto: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.