

Ausgabe 5, Mai 2020

www.pwc.at/publikationen

Auf einen Blick

Sondersitzung des IASB zur Coronakrise	2
IBOR-Reform: Exposure Draft zur Phase 2	2
Entwurf zu Änderungen an IFRS 16 im Zusammenhang mit COVID-19.....	5
DP/2020/1 „Unternehmenszusammenschlüsse – Angaben, Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung“	6
Durchsetzungsentscheidungen europäischer Enforcer.....	11
Auf den Punkt gebracht: Einzelaspekte des IFRS 16	16
EU-Endorsement.....	18
IASB-Projektplan.....	18
AFRAC	20
Veröffentlichungen	21
Ansprechpartner.....	23



IFRS aktuell

Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Liebe Leserinnen und Leser,

erste Lockerungen wurden gewährt, nichtsdestotrotz wird die Coronakrise die Weltwirtschaft noch lange beeinträchtigen. In dieser Ausgabe des Newsletters berichten wir ua über eine Sondersitzung des IASB, in der einige Terminverschiebungen sowie ein Entwurf zur Änderung des IFRS 16 iZm der Coronakrise beschlossen wurden.

Aber es gibt nicht nur Nachrichten zu Corona. So stellen wir Ihnen die Inhalte des zwischenzeitlich veröffentlichten Entwurfs zur zweiten Phase der IBOR-Reform und das Diskussionspapier zur Frage der Goodwillabschreibung vor. Darüber hinaus finden Sie in dieser Ausgabe ausgewählte Entscheidungen europäischer Enforcer.

Weiterhin behandeln wir wie gewohnt eine Spezialfrage zu IFRS 16 in unserer bekannten Rubrik „Auf den Punkt gebracht“. Dieses Mal thematisieren wir anhand von Praxisbeispielen die Bestimmung der durchsetzbaren Leasingdauer.

Ich wünsche Ihnen viel Spaß bei der Lektüre!

Raoul Vogel

Leiter – Austrian Accounting Consulting Services

Sondersitzung des IASB zur Coronakrise

Das IASB hat in einer Sondersitzung zur Coronakrise im April neben Änderungen an IFRS 16 (siehe hierzu den Beitrag zum zwischenzeitlich veröffentlichten ED/2020/2 weiter unten) die folgenden vorläufigen Entscheidungen über Terminverschiebungen getroffen:

- Der verpflichtende Erstanwendungszeitpunkt der kürzlich veröffentlichten Änderung an IAS 1 zur Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig (siehe hierzu die März-Ausgabe dieses Newsletters) soll um ein Jahr auf den 1. Jänner 2023 verschoben werden. Ein entsprechender Änderungsentwurf soll im Mai veröffentlicht werden.
- Die Konsultationszeiträume zu nachfolgenden Papieren sollen wie folgt verlängert werden:
 - ED/2019/7 „Allgemeine Darstellung und Angaben“ (siehe hierzu die Februar-Ausgabe dieses Newsletters) – Verschiebung auf den 30. September 2020
 - DP/2020/1 „Angaben, Geschäfts- und Firmenwert und Wertminderung“ (siehe hierzu weiter unten) – Verschiebung auf den 31. Dezember 2020
 - Informationsanfrage zum umfassenden Review der IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen – Verschiebung auf den 27. Oktober 2020

Weitere Verschiebungen für noch nicht veröffentlichte Dokumente wurden ebenfalls diskutiert und beschlossen (siehe IASB-Arbeitsplan).

IBOR-Reform: Exposure Draft zur Phase 2 veröffentlicht

Das IASB hat am 9. April 2020 einen Entwurf mit Vorschlägen für Änderungen an IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 und IFRS 16 veröffentlicht (ED/2020/1 „Interest Rate Benchmark Reform – Phase 2“).

Die Vorschläge stehen im Zusammenhang mit der Reform von Referenzzinssätzen (IBOR-Reform), speziell mit der Abbildung von Änderungen an vertraglichen Zahlungsströmen und Sicherungsbeziehungen, die in diesem Zusammenhang erforderlich geworden sind. Eine Änderung ist gemäß ED/2020/1 durch die IBOR-Reform erforderlich geworden, wenn diese als direkte Folge der IBOR-Reform notwendig ist und die neue und alte Basis für die Bestimmung der vertraglichen Zahlungsströme wirtschaftlich ausgeglichen sind.

Änderungen an vertraglichen Zahlungsströmen

Modifikationen von Finanzinstrumenten, die durch die IBOR-Reform erforderlich geworden sind (zB Austausch des für die Verzinsung des Finanzinstruments maßgeblichen Referenzzinssatzes, weil der bisherige Referenzzinssatz nicht länger veröffentlicht wird) sollen als „practical expedient“ im Wege einer Aktualisierung des Effektivzinssatzes gemäß IFRS 9.B5.4.5 abgebildet werden. Hierdurch wird eine GuV-wirksame Anpassung des Buchwerts des Finanzinstruments, wie sie die bestehenden Regelungen zur Modifikation von Finanzinstrumenten vorsehen, vermieden. Der „practical expedient“ soll auch für den Fall der Aktivierung einer bereits bestehenden Fallback-Klausel gelten, dh wenn die ursprüngliche vertragliche Grundlage eines Finanzinstruments bereits vorsieht, dass zu einem bestimmten Zeitpunkt ein entsprechender Austausch des Referenzzinssatzes erfolgt.

Werden zeitgleich mit den vorgenannten Modifikationen weitere Änderungen an einem Finanzinstrument vorgenommen, die jedoch nicht durch die IBOR-Reform erforderlich geworden sind, sind diese gesondert nach den allgemeinen Regelungen zur Abbildung von Modifikationen von Finanzinstrumenten zu behandeln.

Die vorgeschlagenen Änderungen an IFRS 4 dienen ausschließlich dazu, dass Versicherer, die IFRS 9 noch nicht anwenden, den „practical expedient“ zur Abbildung von Modifikationen von Finanzinstrumenten unter IAS 39 analog anwenden.

Weiterhin schlägt das IASB einen weiteren „practical expedient“ vor, demzufolge **Modifikationen von Leasingverhältnissen**, die durch die IBOR-Reform erforderlich geworden sind, im Wege einer Neubewertung des Leasingverhältnisses gemäß IFRS 16.42 abgebildet werden sollen.

Sicherungsbeziehungen

Der Exposure Draft sieht Ausnahmen von den Vorschriften zur **Beendigung von Sicherungsbeziehungen** in IFRS 9 und IAS 39 vor, die es Unternehmen ermöglichen sollen, durch die IBOR-Reform erforderlich gewordene Änderungen an Designation und Dokumentation von Sicherungsbeziehungen (Designation eines neuen Referenzzinssatzes als gesichertes Risiko sowie entsprechende Aktualisierung der Hedge-Dokumentation) vorzunehmen, ohne dass dies eine Beendigung der betroffenen Sicherungsbeziehungen zur Folge hat. Mit einer weiteren Ausnahme soll ein Recycling der Cashflow-Hedge-Rücklage in Folge der Änderung vertraglicher Zahlungsströme verhindert werden.

Sicherungsbeziehungen, die vor Anwendung der vorgeschlagenen Änderungen an IFRS 9 und IAS 39 nur aufgrund von durch die IBOR-Reform erforderlich gewordenen Änderungen beendet wurden, sollen im Rahmen der retrospektiven Anwendung wiederhergestellt werden.

Daneben schlägt das IASB Änderungen am „**separately identifiable**“-Kriterium vor, nach denen ein neuer Referenzzinssatz als einzeln identifizierbare Risikokomponente betrachtet werden soll, wenn ein Unternehmen vernünftigerweise erwartet, dass dieser

innerhalb von 24 Monaten ab seiner Designation als nicht-vertraglich spezifizierte Risikokomponente das „separately identifiable“-Kriterium erfüllen wird (verlässliche Bewertbarkeit muss jedoch bereits bei Designation gegeben sein).

Angaben

Weiterhin werden vom IASB **zusätzliche Angaben** vorgeschlagen, die den Abschlussadressaten in die Lage versetzen sollen, Art und Umfang der Risiken, die sich aus der IBOR-Reform für das Unternehmen ergeben, den Umgang mit diesen Risiken sowie die Fortschritte des Unternehmens beim Übergang auf neue Referenzzinssätze, nachvollziehen zu können.

Da die vorgeschlagenen Änderungen dem Grunde nach nur im Zeitpunkt der Änderungen angewendet werden können, sind nach Auffassung des IASB gesonderte Vorschriften zum Ende der Anwendbarkeit der Ausnahmen und Erleichterungen nicht erforderlich.

Anwendungszeitpunkt

Das IASB schlägt vor, dass die Änderungen für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2021 beginnen, anzuwenden sind. Eine vorzeitige Anwendung soll zulässig sein. Vorgeschlagen wird eine vollständig retrospektive Anwendung ohne verpflichtende Anpassung der Vergleichszahlen. Eine Anpassung der Vergleichszahlen soll freiwillig möglich sein, wenn dies für den Bilanzierenden ohne „hindsight“ möglich ist.

Die (verkürzte) Kommentierungsfrist endet am 25. Mai 2020.

Sie erreichen ED/2020/1 über den folgenden Link: <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/ibor-reform-and-its-effects-on-financial-reporting-phase-2/comment-letters-projects/ed-ibor-phase-2/>

IASB veröffentlicht Entwurf zu Änderungen an IFRS 16 im Zusammenhang mit COVID-19

Das IASB hat am 24. April 2020 den Entwurf eines Vorschlags zur Änderung von IFRS 16 veröffentlicht (ED/2020/2 „Covid-19-Related Rent Concessions“).

Vorgeschlagen wird eine optionale Ausnahme von den bestehenden Vorschriften des IFRS 16, die es Leasingnehmern erlaubt, auf die Beurteilung, ob ein Mietzugeständnis im direkten Zusammenhang mit der Covid-19-Pandemie in Bezug auf Leasingzahlungen eine „lease modification“ darstellt, zu verzichten und dieses stattdessen so abzubilden, als handle es sich nicht um eine „lease modification“.

Die Erleichterung kann unter folgenden Voraussetzungen in Anspruch genommen werden:

- Die angepasste Vergütung nach Änderung der Leasingzahlungen entspricht im Wesentlichen der vor Anpassung bestimmten Vergütung oder unterschreitet diese;
- Eine Reduzierung der Leasingzahlungen betrifft nur Zahlungen, die ursprünglich im Jahr 2020 fällig geworden wären; und
- Es werden keine anderen substantziellen Vertragsänderungen vereinbart.

Die vorgeschlagene Änderung soll retrospektiv angewendet werden. Die Inanspruchnahme der Erleichterung durch den Leasingnehmer soll im Anhang angegeben werden. Für die Leasinggeber-Bilanzierung werden keine Änderungen vorgeschlagen.

Damit die vorgeschlagenen Änderungen praktische Relevanz entfalten können, beabsichtigt das IASB diese bis Ende Mai zu finalisieren. Erstmalig angewendet werden sollen die Änderungen in Perioden, die am oder nach dem 1. Juni 2020 beginnen, wobei eine vorzeitige Anwendung – auch in Abschlüssen, die im Zeitpunkt der Finalisierung der Änderungen noch nicht zur Veröffentlichung genehmigt sind – zulässig sein soll. Vor diesem Hintergrund wurde das Ende der verkürzten Kommentierungsfrist auf den 8. Mai 2020 festgelegt.

Voraussetzung für die Anwendung in Österreich ist ein rechtzeitiges Endorsement durch die EU.

Sie erreichen ED/2020/2 über den folgenden Link: <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/ifrs-16-and-covid-19/comment-letters-projects/exposure-draft-and-comment-letters-covid-19-related-rent-concessions/>

Weitere Ausführungen zur Thematik Covid-19 iZm IFRS 16 finden Sie in unserem Blog-Beitrag [„COVID-19 Blog Teil 13: Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16“](#).

DP/2020/1 „Unternehmenszusammenschlüsse – Angaben, Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung“

Das IASB hat im März 2020 das Diskussionspapier „Angaben, Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung“ („Business Combinations – Disclosures, Goodwill and Impairment“) (DP/2020/1) veröffentlicht.

Hintergrund des Diskussionspapiers

Die im Diskussionspapier aufgegriffenen Themen resultieren vorrangig aus Rückmeldungen, die das Board im Rahmen des Post-Implementation Review nach Einführung von IFRS 3 erhalten hat. Zielsetzung des Projekts ist es, die für Abschlussadressaten bereitgestellten Informationen zu Unternehmenszusammenschlüssen und zur Folgebilanzierung daraus entstehender Geschäfts- oder Firmenwerte (Goodwills) zu verbessern. Neben Änderungen an IFRS 3 „Unternehmenszusammenschlüsse“ werden daher auch Änderungen an IAS 36 „Wertminderung von Vermögenswerten“ zur Diskussion gestellt.

Die Frist zur Stellungnahme für das Diskussionspapier war ursprünglich für den 15. September 2020 vorgesehen. Aufgrund der anhaltenden Corona-Pandemie wurde die Frist in einer Sondersitzung des Boards jedoch verlängert, so dass Rückmeldungen zum Diskussionspapier nun bis zum 30. Dezember 2020 abgegeben werden können.

Im Diskussionspapier werden die vorläufigen Sichtweisen des Boards zu den folgenden Themengebieten hergeleitet. Dieser Kurzbeitrag fokussiert auf die wesentlichen Aspekte des Diskussionspapiers.

Angaben zu Unternehmenszusammenschlüssen

Das Board ist der Ansicht, dass die Angabevorschriften des IFRS 3 ausgeweitet werden sollten, um die Entscheidungsnützlichkeit der bereitgestellten Informationen zu Unternehmenszusammenschlüssen zu erhöhen. Insbesondere seien Informationen über den Zielerreichungsgrad von Unternehmensakquisitionen iS eines Soll-Ist-Vergleichs für Investoren entscheidungsrelevant, um die Performance des Managements zu beurteilen. Unternehmen sollten aus diesem Grund dazu verpflichtet sein, Informationen, die das Management intern zur Überwachung eines Unternehmenszusammenschlusses verwendet, offenzulegen. Wenn das Management eine Akquisition nicht überwacht, sollten Investoren auf diese Tatsache aufmerksam gemacht werden.

Die Offenlegung sollte sich dabei auf solche Informationen und Akquisitionen beschränken, die der Hauptentscheidungsträger des Unternehmens (sog „Chief

Operating Decision Maker“ oder CODM iSd IFRS 8) überwacht, da diese nach Ansicht des Boards die wesentlichen Informationen über die wichtigsten Unternehmenserwerbe liefern. Insbesondere werden daher Offenlegungspflichten zu den folgenden Aspekten vorgeschlagen:

- Strategische Beweggründe des Managements für eine Akquisition;
- Kennzahlen („metrics“), anhand derer nachvollzogen werden kann, ob die ursprüngliche Zielsetzung des Managements erfüllt wird;
- Ausmaß der Zielerreichung in den nachfolgenden Berichtsperioden unter Verwendung dieser Kennzahlen (sofern eine Überwachung in diesen Perioden erfolgt).

Goodwill-Impairment und planmäßige Abschreibung

Neben Überlegungen, wie die Wirksamkeit des Wertminderungstests für Geschäfts- oder Firmenwerte verbessert werden könnte, enthält das Diskussionspapier auch eine abwägende Analyse zur Wiedereinführung einer planmäßigen Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts.

Verbesserung der Wirksamkeit des Wertminderungstests

Bei Anwendung der derzeitigen Vorschriften werden nach Ansicht einiger Stakeholder nicht immer zeitgerechte Wertminderungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert erfasst. Einerseits mag dies daran liegen, dass mitunter zu optimistische Einschätzungen des Managements bzgl zukünftiger Zahlungsströme getroffen werden („management over-optimism“). Andererseits kann der Geschäfts- oder Firmenwert vor Wertminderungen „abgeschirmt“ sein („shielding“), etwa bei Integration des Erwerbsobjekts in das bestehende Unternehmen des Käufers. Weist das bestehende Unternehmen, bzw die Ebene, auf der der Goodwill-Impairment-Test der dann zusammengefassten Einheit durchgeführt wird, einen hohen Headroom (dh einen positiven Unterschiedsbetrag zwischen dem erzielbaren Betrag und dem Buchwert) auf, so kann dies ein Impairment, das auf isolierter Ebene des Erwerbsobjekts ansonsten ggf hätte erfolgen müssen, verhindern. Der Headroom des bestehenden Unternehmens absorbiert damit den niedrigen erzielbaren Betrag des Erwerbsobjekts und schirmt so den Goodwill vor einer Wertminderung ab.

Nach umfassenden Analysen ist das Board zu der Ansicht gelangt, dass es nicht möglich ist, diesen „Shielding“-Effekt zu eliminieren, da der Geschäfts- oder Firmenwert gemeinsam mit anderen Vermögenswerten auf Werthaltigkeit getestet wird und diese Gruppen von Vermögenswerten Headroom enthalten können. Ein Werthaltigkeitstest kann somit nicht immer signalisieren, wie sich der Erfolg eines Unternehmenszusammenschlusses darstellt, dh wie gut oder schlecht sich das Erwerbsobjekt entwickelt. Um den diesbezüglichen Informationsbedürfnissen der Adressaten zu genügen, wurden die zuvor dargestellten erweiterten Angaben zur Performance von Unternehmenszusammenschlüssen entwickelt. Nach wie vor gilt, dass bei sachgerechter Durchführung eines Werthaltigkeitstests sichergestellt sein sollte, dass

der Buchwert einer Gruppe von Vermögenswerten, die insgesamt Goodwill enthält, nicht höher ist als ihr erzielbarer Betrag.

Dem von manchen Stakeholdern beobachteten „management over-optimism“-Effekt sollte nach Ansicht des Board nicht durch eine Änderung der IFRS begegnet werden. Vielmehr sei es Aufgabe der Abschlussprüfer und Aufsichtsbehörden, zu optimistischen Einschätzungen des Managements entgegenzuwirken. Schließlich sind Unternehmen bereits gemäß der derzeit geltenden Regelungen in IAS 36 verpflichtet, vernünftige und vertretbare Annahmen („reasonable and supportable assumptions“) bei der Durchführung von Wertminderungstests zu treffen.

Insgesamt kommt das Board somit zu dem Schluss, dass die Wirksamkeit des Goodwill-Impairment-Tests zu angemessenen Kosten nicht wesentlich verbessert werden kann.

Wiedereinführung der planmäßigen Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts

Gegenwärtig sind Wertminderungstests für Geschäfts- und Firmenwerte sowie immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer zwingend jährlich sowie bei Vorliegen von Hinweisen auf eine mögliche Wertminderung (sog „trigger events“) durchzuführen.

Bereits in der Vergangenheit gab es mitunter rege Diskussionen zur Frage, ob der Geschäfts- oder Firmenwert einer planmäßigen Abschreibung unterworfen werden sollte oder ob das derzeit geltende „Impairment-only“-Modell als zweckmäßiger einzustufen sei. Das Board diskutiert im Diskussionspapier die Vor- und Nachteile beider Ansätze.

Für die Wiedereinführung einer planmäßigen Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts spräche etwa, dass es sich hierbei um einen vergleichsweise einfachen Mechanismus handelt, der unmittelbar auf den erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert abzielt und somit dessen Überbewertung wirksam entgegenwirkt. Auch wird angeführt, dass der Geschäfts- oder Firmenwert als abnutzbarer Vermögenswert angesehen werden kann und folglich gemäß seines Wertverzehrs planmäßig abgeschrieben werden sollte. Eine planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts würde zudem bewirken, dass Wertminderungstests einfacher sowie weniger kostenintensiv durchgeführt werden könnten, da durch die planmäßige Abschreibung außerplanmäßige Wertminderungen seltener auftreten sollten.

Für das Beibehalten des „Impairment-only“-Modells spräche hingegen, dass hierdurch entscheidungsnützlichere Informationen für die Adressaten geliefert werden würden. Die Anwendung der planmäßigen Abschreibung führe hingegen zu willkürlichen Ergebnissen, die von Investoren aufgrund fehlender Entscheidungsnützlichkeit uU ignoriert würden. Bei sachgerechter Anwendung des „Impairment-only“-Modells sei hingegen sichergestellt, dass der Geschäfts- oder Firmenwert sowie die anderen Vermögenswerte, die einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit („cash generating unit“ oder CGU) zugeordnet sind, nicht überbewertet sind. Zudem könne der Geschäfts- oder Firmenwert als nicht-abnutzbarer Vermögenswert angesehen werden, weshalb eine planmäßige Abschreibung nicht angemessen wäre. Auch aus Kostengründen sei eine planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts nicht signifikant vorteilhaft.

Insgesamt schlussfolgert das Board, dass der derzeitige Wertminderungstest entscheidungsnützlichere Informationen als eine planmäßige Abschreibung liefert und es daher nicht angemessen wäre, letztere nur deshalb wieder einzuführen, weil Bedenken bestehen, dass die Werthaltigkeitsprüfung nicht sachgerecht durchgeführt wird und die Buchwerte der Geschäfts- oder Firmenwerte tendenziell zu hoch ausfallen. Das Board ist daher der Meinung, dass die planmäßige Abschreibung nicht wieder eingeführt werden soll. Bemerkenswert ist allerdings, dass es für diese Entscheidung eine denkbar knappe Mehrheit gab. Lediglich acht der 14 Board-Mitglieder stimmten für eine Beibehaltung des „Impairment-only“-Modells. Auch vor diesem Hintergrund bittet das Board ausdrücklich um Stellungnahme und die Übermittlung konzeptioneller Argumente für oder gegen die Wiedereinführung einer planmäßigen Abschreibung.

Vereinfachung des Impairment-Tests

Wie oben dargestellt kam das Board zu dem Schluss, dass die Wirksamkeit des Goodwill-Impairment-Tests zu angemessenen Kosten nicht wesentlich verbessert werden könne. Darauf aufbauend wurden weitere Überlegungen angestellt, wie die Anwendung des Werthaltigkeitstests vereinfacht werden kann, ohne dass die Robustheit des Tests allerdings wesentlich eingeschränkt wird.

„Indicator-only-Approach“

Nach IAS 36 müssen Unternehmen jährliche quantitative Wertminderungstests durchführen, auch wenn sie keinen Grund zu der Annahme haben, dass eine Wertminderung stattgefunden haben könnte (kein Vorliegen eines „trigger events“). Nach Ansicht einiger Stakeholder führe dies zu zusätzlichen Kosten für die Unternehmen, liefere allerdings wenig entscheidungsnützliche Informationen, wenn es keine Anzeichen für eine Wertminderung gibt.

Das Board spricht sich daher vorläufig dafür aus, Unternehmen von der Verpflichtung zur jährlichen Durchführung einer quantitativen Werthaltigkeitsprüfung für Goodwill-tragende zahlungsmittelgenerierende Einheiten zu befreien. Gemäß dem sogenannten „Indicator-only“-Approach müssten Unternehmen einen Wertminderungstest nur dann durchführen, wenn Anzeichen einer Wertminderung der zahlungsmittelgenerierenden Einheit vorliegen. Ob dies der Fall ist, müsste jedoch nach wie vor an jedem Stichtag überprüft werden. Das Board hofft mit dieser Erleichterung die Kosten, die Unternehmen im Zusammenhang mit dem Wertminderungstest entstehen, senken zu können. Die Robustheit des Wertminderungstests dürfte nach Ansicht des Boards durch die Erleichterung nicht eingeschränkt werden, da es unwahrscheinlich sei, dass ein quantitativer Wertminderungstest ohne Vorliegen eines „trigger events“ große Wertminderungsbedarfe ergeben würde. Zudem könne auch ein jährlich durchgeführter Wertminderungstest den oben beschriebenen „Shielding“-Effekt nicht beseitigen.

Ermittlung des Nutzungswerts

Ein weiterer Vorschlag zur Vereinfachung des Wertminderungstests betrifft die Ermittlung des Nutzungswerts („value in use“). Gegenwärtig verlangt IAS 36, den Nutzungswert auf

Vorsteuerbasis zu ermitteln und Zahlungsströme aus zukünftigen Restrukturierungsaktivitäten und Erweiterungsinvestitionen nicht miteinzubeziehen.

Nach Ansicht einiger Stakeholder sei die Identifizierung der Zahlungsströme, die nicht in den Nutzungswert einbezogen werden dürfen, kostenintensiv. Zudem seien Vorsteuerzinssätze nicht beobachtbar, weshalb in der Praxis oftmals Nachsteuerzinssätze herangezogen würden. Das Board spricht sich daher für eine Änderung der Regelungen zur Berechnung des Nutzungswerts aus. So sollen zukünftig sowohl Zahlungsströme aus Restrukturierungen und Erweiterungsinvestitionen berücksichtigt sowie auch Zahlungsströme auf Nachsteuerbasis und Nachsteuerzinssätze bei der Berechnung des Nutzungswerts verwendet werden dürfen. Nach Ansicht des Boards würden diese Änderungen die Kosten und die Komplexität der Durchführung von Wertminderungstests reduzieren, da die Cashflow-Schätzungen im Einklang mit den internen Prognosen der Unternehmen gebracht werden.

Weitere Themen

Darstellung des Eigenkapitals

Der Geschäfts- oder Firmenwert unterscheidet sich wesentlich von anderen Vermögenswerten. Er kann nur indirekt gemessen werden – als Teil einer Unternehmensbewertung – und nicht separat verkauft werden.

Das Board schlägt daher vor, Unternehmen dazu zu verpflichten, in der Bilanz den Betrag des Eigenkapitals ohne Einbezug des Geschäfts- oder Firmenwerts auszuweisen. Ein solcher Ausweis würde den Wertbeitrag des Geschäfts- oder Firmenwerts deutlicher hervortreten lassen und könnte die Aufmerksamkeit der Investoren auf Unternehmen lenken, deren Geschäfts- oder Firmenwert einen bedeutsamen Teil ihres Nettovermögens ausmacht.

Immaterielle Vermögenswerte

Mit Entwicklung des IFRS 3 und den damit verbundenen Änderungen an IAS 38 wurde das Spektrum der immateriellen Vermögenswerte, die bei einem Unternehmenszusammenschluss getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert zu erfassen sind, erweitert. Beispielsweise werden bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbene Marken separat erfasst, wohingegen ein Ansatz von selbst erstellten Marken nach IAS 38 nicht möglich ist.

Diese Systematik führt aus Sicht einiger Stakeholder einerseits zu möglichst umfassenden Informationen darüber, welche Vermögenswerte im Zuge des Unternehmenszusammenschlusses erworben wurden. Zudem wird auf diese Weise sichergestellt, dass immaterielle Vermögenswerte mit bestimmter Nutzungsdauer separat erfasst und über diese Nutzungsdauer planmäßig abgeschrieben werden. Somit wird vermieden, dass diese Vermögenswerte im Geschäfts- oder Firmenwert aufgehen, der dann dem „Impairment-only“-Modell unterliegt. Andererseits vertreten auch einige Stakeholder die Meinung, dass die abweichende Behandlung von immateriellen Vermögenswerten, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben wurden, und solchen, die selbst erstellt wurden, nicht zu entscheidungsnützlichen Informationen führt. Manche der immateriellen Vermögenswerte, die separat vom

Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen sind, seien zudem schwierig zu identifizieren und zu bewerten.

Nach Ansicht des Boards besteht, auch aufgrund der unterschiedlichen Meinungen der Stakeholder, derzeit kein Anlass, die gegenwärtigen Regelungen zu ändern. Eine generelle Überprüfung, ob die Bilanzierungsvorschriften für selbst erstellte sowie für im Zuge eines Unternehmenszusammenschlusses erworbene immaterielle Vermögenswerte in Einklang gebracht werden sollten, liegt nicht im Geltungsbereich des vorliegenden Diskussionspapiers. Daher verweist das Board in diesem Zusammenhang auf die Agenda-Konsultation 2020, im Rahmen derer entsprechendes Feedback gegeben werden kann.

Das Diskussionspapier DP/2020/1 kann unter folgendem Link von der Website des IASB heruntergeladen werden: <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/goodwill-and-impairment/comment-letters-projects/dp-goodwill-and-impairment/>

Durchsetzungsentscheidungen europäischer Enforcer

Die europäische Wertpapieraufsichtsbehörde (ESMA) veröffentlicht in unregelmäßigen Abständen Auszüge aus ihrer Datenbank zu Enforcement-Entscheidungen, die im Rahmen von Sitzungen europäischer Enforcer (European Enforcers Coordinations Sessions – EECS) im Interesse einer einheitlichen Auslegung der IFRS innerhalb der EU diskutiert wurden. Den veröffentlichten Entscheidungen kommt bei der Beurteilung vergleichbarer Sachverhalte eine faktische Bindungswirkung zu.

Der zuletzt veröffentlichte 24. Auszug enthält ua folgende Entscheidungen:

Identifizierung von Leistungsverpflichtungen (Decision ref EECS/0120-01)

Im zugrundeliegenden Sachverhalt bot ein Unternehmen geophysikalische Dienstleistungen an, die es ermöglichen, potenzielle Ölreserven in einem bestimmten Gebiet zu bewerten. Die Dienstleistungen wurden in einem Lizenzvertrag entweder vor (sog Primärverkauf) oder nach Abschluss der Datenerhebung (sog Sekundärverkauf) verkauft. Die Lizenzen, die Daten und der Verkaufspreis unterschieden sich in beiden Vertragsformen nicht.

Bei einem Primärverkauf hat der Kunde keinen rechtlichen Anspruch auf Einbeziehung bspw bei der Bestimmung des Gebietes für die Bodenuntersuchung oder der Entscheidung zu einer Neuaufnahme von Daten zur Verbesserung der Datenqualität. Das Unternehmen ist der einzige Entscheidungsträger im gesamten Prozess und auch der Eigentümer der Daten.

Während der Datenerhebung und -verarbeitung werden Zwischenberichte für die Kunden des Primärverkaufs erstellt. Aus diesen Zwischenberichten kann kein eigenständiger

Nutzen gezogen werden. Sie ermöglichen es den Kunden lediglich, einen allgemeinen Hinweis auf das Potenzial eines Gebietes zu erhalten. Der Nutzen fließt erst mit dem Abschlussbericht, zB für eine Investitionsentscheidung, zu.

Kunden aus dem Primärverkauf haben theoretisch ein Kündigungsrecht. Allerdings wird davon in der Praxis kein Gebrauch gemacht, da auch bei Kündigung der Gesamtpreis des Vertrags einschließlich der endgültigen Lizenz bezahlt werden muss.

Aufgrund der Anforderungen des IFRS 15.27-29 schlussfolgerte das Unternehmen, dass nur eine einzige Leistungsverpflichtung vorliegt. Diese besteht in der Gewährung einer Lizenz am Ende einer Bodenuntersuchung, da die Leistungsphase (dh der laufende Zugriff auf die Daten während der Erhebung und Verarbeitung) nur ein Bestandteil der Lizenz ist und nicht von der Lizenz getrennt betrachtet werden kann. Darüber hinaus kann die Phase der Datenerhebung und -verarbeitung nicht allein oder mit einer leicht verfügbaren Ressource einen Nutzen für den Kunden bringen.

Gemäß IFRS 15.29(a) ging das Unternehmen davon aus, dass es eine signifikante Integrationsleistung bezüglich Waren oder Dienstleistungen erbringt, die mit anderen im Vertrag versprochenen Waren oder Dienstleistungen ein Bündel von Waren oder Dienstleistungen darstellt. Darüber hinaus vertrat das Unternehmen gemäß IFRS 15.29(c) die Auffassung, dass die Güter oder Dienstleistungen in hohem Maße voneinander abhängen bzw. in hohem Maße miteinander verbunden sind.

Das Unternehmen kam zu dem Schluss, dass die endgültige Lizenz den Charakter eines Rechts auf Nutzung hat: Das Kriterium für das Recht auf Zugang zum geistigen Eigentum gemäß IFRS 15.B58(a) sei nicht erfüllt, da die Lizenz nicht von den zukünftigen Aktivitäten des Unternehmens beeinflusst wird. Die Lizenz entwickelt sich nicht mehr, sobald sie an den Kunden verkauft wird. Folglich kam das Unternehmen zu dem Schluss, die Erlöse zeitpunktbezogen zu realisieren, unabhängig davon, ob es sich um Lizenzen vorab oder nach Abschluss der Leistungsphase handelt.

Der Enforcer erhob keine Einwände gegen die Analyse des Unternehmens und die Art und Weise der Erfassung von Umsatzerlösen gemäß IFRS 15. Der Enforcer hielt die Auffassung, dass die einzelne Leistungskomponenten keinen eigenständigen Nutzen haben und folglich nur eine einzige Leistungsverpflichtung vorliegt, für nachvollziehbar. Dies war auch bei den Konkurrenten des Unternehmens mit vergleichbaren Vertragsgestaltungen der Fall und es wurde identisch bilanziert.

Angabe zum Liquiditätsrisiko bei Schulscheindarlehen mit Kündigungsoptionen der Gläubiger (EECS/0120-02)

Im Rahmen dieser Entscheidung wird von Seiten des Enforcers daran erinnert, dass bzgl der Einordnung von Finanzverbindlichkeiten innerhalb der Fälligkeitsanalyse nach IFRS 7.39 a) und b) Kündigungsoptionen der Gegenpartei im Hinblick auf das Kriterium der verbleibenden vertraglichen Restlaufzeit zu berücksichtigen sind. Nach IFRS 7.B11C sind Verbindlichkeiten dem Laufzeitband zuzuordnen, in dem der Schuldner erstmals zur Rückzahlung aufgefordert werden kann. Dies schließt Kündigungsoptionen des Gläubigers ein, bei denen sich der Schuldner einer Rückzahlung nicht entziehen kann, auch wenn deren Ausübung unwahrscheinlich erscheint. Die Fälligkeitsanalyse nach IFRS 7.39 stellt insoweit eine Worst-Case Betrachtung dar (IFRS 7.BC57).

Aufschlüsselung von Umsatzerlösen (Decision ref EECS/0120-05)

Im zu beurteilenden Sachverhalt schlüsselte ein Unternehmen (Hersteller von primären Mineralien und sekundären Mineralsandprodukten) in seiner Segmentberichterstattung seine Umsatzerlöse nach drei Hauptproduktlinien (Produktlinie A, B und C) auf. Während sich die Produktlinien A und C auf primäre Mineralprodukte beziehen, beinhaltete die Produktlinie B sowohl primäre Mineralprodukte als auch sekundäre Mineralsandprodukte. In einer Präsentation auf der Website des Unternehmens, die mit der Gewinnmitteilung zusammenfiel, wurden die Umsatzerlöse der Produktlinie B daher auch in eine primäre Produktlinie B1 und eine sekundäre Produktlinie B2 aufgeteilt. Ebenso fanden sich Ausführungen zu aufgeschlüsselten Umsatzerlösen der Produktlinie B in anderen Abschnitten des Geschäftsberichts und das Unternehmen legte offen, dass es eine Strategie zur Steigerung der Mineraliengewinnung mit dem Ziel verfolgte, das Verhältnis der höherwertigen primären Mineralprodukte im Vergleich zu den sekundären Mineralsandprodukten zu erhöhen.

Der Enforcer widersprach dem Vorgehen des Unternehmens und forderte eine weitergehende Aufschlüsselung der Umsatzerlöse der Produktlinie B.

Als Begründung wurde angeführt, dass gemäß IFRS 15.114 Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden in Kategorien aufzugliedern sind, die darstellen, wie Art, Betrag, Zeitpunkt und Ungewissheit der Erträge und Cashflows durch wirtschaftliche Faktoren beeinflusst werden. Die höherwertigen Mineralprodukte hätten einen anderen Kundenstamm und unterlägen einer anderen Preisvolatilität und somit auch anderen externen wirtschaftlichen Faktoren als die sekundären Mineralsandprodukte. Darüber hinaus hätte das Unternehmen durch seine Angaben außerhalb des Jahresabschlusses gezeigt, dass es andere Informationen (über die Angaben in der Segmentberichterstattung hinaus) verwendet, um seine finanzielle Leistung zu bewerten.

Realisierung von Umsatzerlösen für eine Rahmenvereinbarung (Decision ref EECS/0120-07)

Im zugrundeliegenden Sachverhalt schloss ein Automobilzulieferer einen Rahmenvertrag („nomination letter“) zur Teilelieferung mit einem Automobilhersteller ab. Der Vertrag regelte ua das Datum des Produktionsbeginns, die Spezifikation der zu liefernden Teile, Anzahl und Preis der zu verwendenden Gussformen sowie den Preis für die zu liefernden Teile. Im Rahmenvertrag war geregelt, dass das Eigentum an den Gussformen an den Automobilhersteller übergeht. Eine Mindestabnahmemenge für die gefertigten Teile wurde nicht vereinbart. Verpflichtungen zu Teilelieferungen entstehen somit erst dann, wenn der Automobilhersteller entsprechende Bestellungen aufgibt.

Der Automobilzulieferer vertrat die Auffassung, dass die Rahmenvereinbarung einen Vertrag iSd IFRS 15 sowohl für die Gussformen als auch für die zu liefernden Teile darstellt.

Aufgrund vorhandener Erfahrungswerte argumentierte der Automobilzulieferer, dass eine verlässliche Schätzung einer Mindestabnahme von Teilen (Untergrenze) durch den Automobilhersteller möglich sei und somit durchsetzbare Rechte und Pflichten für beide

Parteien bestünden, die sich sowohl auf die Gussformen als auch auf die zu liefernden Teile beziehen würden und somit ein Vertrag für beide Artikelgruppen bestehe. Bei der Identifizierung der Leistungsverpflichtungen des Vertrags wurde die Verpflichtung zur Lieferung der Gussformen als nicht separierbare Leistungsverpflichtung betrachtet, dh die Lieferung der Gussformen und der Teile wurde als eine einzige Leistungsverpflichtung gesehen. Der Automobilzulieferer erfasste daher die mit den Gussformen verbundenen Erlöse zeitraumbezogen zusammen mit den Erlösen aus den zu liefernden Teilen.

Der Enforcer widersprach dem Vorgehen des Unternehmens. Er vertrat die Ansicht, dass die Gussformen und Teilelieferungen getrennt zu betrachten sind. Der Rahmenvertrag qualifiziere lediglich für den Verkauf der Gussformen als Vertrag iSd IFRS 15, da sich hieraus Rechte und Pflichten für beide Parteien gemäß IFRS 15.9(b) identifizieren ließen. Aufgrund des Fehlens einer vertraglich vereinbarten Mindestabnahmemenge für die zu liefernden Teile, bestehen jedoch hinsichtlich der Teilelieferung solange keine durchsetzbaren Rechte und Pflichten, bis der Automobilhersteller eine tatsächliche Bestellung aufgibt. Aus einer reinen Erwartung aus Erfahrungswerten entstehen keine durchsetzbaren Rechte und Pflichten. Insofern gibt es getrennte Verträge für den Verkauf der Gussformen und den Verkauf der Teile.

Auch die Möglichkeit, die Verträge gemäß IFRS 15.7 zu kombinieren, lehnte der Enforcer ab. Dies, da eine Kombination von Verträgen voraussetzt, dass diese gleichzeitig oder in geringem Zeitabstand abgeschlossen werden, zwischen der Unterzeichnung des Rahmenvertrags und der ersten Bestellung im Durchschnitt jedoch zwei Jahre liegen. Der Enforcer prüfte auch, ob die Verpflichtung zur Herstellung der Gussformen als Aktivität zur Erfüllung eines Vertrags (Herstellung der Teile) iSd IFRS 15.25 betrachtet werden kann. Dies wurde verneint, da der Automobilhersteller die Verfügungsgewalt über die Formen erhält und somit andere Unternehmen daran hindern kann, über deren Nutzung zu bestimmen und Nutzen aus ihnen zu ziehen (siehe IFRS 15.31 und IFRS 15.33). Der Enforcer kam zu dem Schluss, dass beide Verträge gemäß IFRS 15 getrennt behandelt werden müssen. Die Umsatzerlöse iZm den Gussformen sind daher vor den Umsatzerlösen aus den Teilelieferungen zu erfassen.

Identifizierung von Komponenten in einem Leasingvertrag und Prinzipal-Agent Entscheidung (Decision ref EECS/0120-08)

Das Unternehmen betreibt Gebäudemanagement und -entwicklung. Erlöse werden durch Vermietung von Gebäuden bzw. Mieteinheiten und Asset Management erzielt. Die Umsatzerlöse umfassten Mieterlöse sowie an Mieter weiterbelastete operative Kosten für bspw. Müllentsorgung, Hausverwaltung, Warmwasser, Gas und Strom.

Gemäß den lokalen Gesetzen und Vorschriften trug zunächst der Vermieter die bei der Nutzung des Gebäudes anfallenden Kosten. Vermieter und Mieter konnten jedoch festlegen, welche operativen Kosten des Gebäudes (bspw. Schornsteinfeger, Aufzugsservice) und der spezifischen Mieteinheit (bspw. Warmwasserversorgung, Gas und Strom) auf den Mieter umgelegt werden können. Für Gas und Strom der Mieteinheit schloss der Vermieter bspw. die Verträge mit den Versorgern ab und konnte die hierfür entstehenden Kosten auf Basis des Verbrauchs auf die Mieter umlegen, ohne ein Verbrauchsrisiko („consumption risk“) zu tragen.

Bzgl der Mieterlöse schlussfolgerte das Unternehmen, dass IFRS 16 einschlägig ist. Zudem untersuchte das Unternehmen, ob Nicht-Leasingkomponenten in dem Mietvertrag herausgetrennt und separat nach IFRS 15 bilanziert werden sollten.

Für die operativen Kosten des Gebäudes (bspw Schornsteinfeger, Aufzugsservice) schlussfolgerte das Unternehmen, dass es hierfür als Prinzipal auftritt und wandte IFRS 15 auf die hierfür weiterbelasteten Kosten an Mieter an.

Für die operativen Kosten der Miereinheit (bspw. Warmwasserversorgung, Gas und Strom) kam das Unternehmen zu dem Ergebnis, dass es als Agent auftritt. Es lägen keine separaten Nicht-Leasingkomponenten vor, sodass gemäß IFRS 16.B33 die Gegenleistung hierfür der Leasingkomponente zugeordnet wurde.

Der Enforcer erhob keine Einwände bzgl. der bilanziellen Behandlung der operativen Kosten des Gebäudes. Für die operativen Kosten für die Miereinheit schlussfolgerte der Enforcer jedoch, dass die zugrundeliegenden Dienstleistungen gemäß IFRS 16.12 Nicht-Leasingkomponenten darstellen und somit nach IFRS 15 zu bilanzieren sind.

Für die Warmwasserversorgung kam der Enforcer im Gegensatz zu dem bilanzierenden Unternehmen zu dem Ergebnis, dass das Unternehmen als Prinzipal und nicht als Agent einzustufen ist, weil das Unternehmen die Energieträger (Öl bzw. Gas) einkauft und hieraus zentral im Gebäude Warmwasser erzeugt, bevor dieses auf den bzw die Mieter übertragen wird und somit das Warmwasser auch kontrolliert.

Für die Gas- und Elektrizitätsversorgung der Miereinheit schlussfolgerte der Enforcer, dass das Unternehmen als Agent anzusehen ist, weil es Gas und Strom nicht kontrollieren kann, bevor diese auf den Mieter übertragen werden. Folglich sind Umsatzerlöse nur in Höhe der Marge zu realisieren, die das Unternehmen für die Beauftragung der anderen Partei erwartet. Die Indikatoren des IFRS 15.B37 unterstützen nach Ansicht des Enforcers diese Einschätzung. Die bloße Tatsache, dass der Vermieter in einem vorgelagerten Schritt den Versorger auswählen kann, gibt ihm zudem noch keine Kontrolle über das zu liefernde Gas bzw den zu liefernden Strom.

Wir weisen darauf hin, dass Prinzipal-Agenten-Fragen in diversen Branchen und Konstellationen auftreten, sie ein wesentlicher Diskussionspunkt des (nicht mehr allzu neuen) IFRS 15 sind und möchten Sie sensibilisieren, „Drei-Personen-Konstellationen“ auf der Absatzseite kritisch zu analysieren.

Auf den Punkt gebracht: Einzelaspekte des IFRS 16

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

Bestimmung der durchsetzbaren Leasingdauer anhand von Praxisbeispielen

In dieser Newsletter-Ausgabe werden wir unter Berücksichtigung der veröffentlichten IFRS IC Agenda-Entscheidung aus November 2019 zur Interpretation des Begriffs „Penalty“ im Kontext des IFRS 16.B34 und dessen weiter Auslegung durch das IFRS IC konkrete Beispiele für die Bestimmung der durchsetzbaren Leasingdauer („enforceable period“) beleuchten. Wir weisen in diesem Zusammenhang darauf hin, dass Unternehmen, die zuvor IFRS 16.B34 anders ausgelegt hatten und bspw nur vertragliche Strafzahlungen als „Penalty“ betrachteten, die Laufzeit ihrer Leasingverhältnisse neu zu beurteilen haben. In diesem Fall sind die Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gemäß IAS 8 rückwirkend anzuwenden und die Vergleichszahlen entsprechend anzupassen.

Praxisbeispiel 1

Sachverhalt:

Ein Unternehmen schließt einen Leasingvertrag über eine Grundlaufzeit von 5 Jahren ab. Nach dieser unkündbaren Grundlaufzeit kann der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit fortgesetzt werden, bis eine Partei das Leasingverhältnis mit einer Frist von 3 Monaten kündigt. Die Zustimmung des Vertragspartners ist dabei nicht erforderlich. Strafzahlungen sind vertraglich nicht vereinbart. Der Leasingnehmer investiert in Mietereinbauten mit einer wirtschaftlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren, deren Ausbau ohne deren Zerstörung nicht möglich ist („non-removable“).

Lösung:

Wirtschaftlich gesehen stellen die Mietereinbauten für den Leasingnehmer einen Anreiz dar, den Leasingvertrag nicht nach 5 Jahren zu kündigen. Dieser Anreiz wird bei Anwendung von IFRS 16.B34 als „Penalty“ ausgelegt. Unter der Annahme, dass diese Strafe mehr als unwesentlich ist, ist der Leasingvertrag über die Grundmietzeit von 5 Jahren hinaus durchsetzbar. Der Leasingvertrag bleibt so lange durchsetzbar, bis diese sog „Penalty“ unwesentlich ist. In diesem Beispiel könnte die durchsetzbare Leasingdauer somit 10 Jahre betragen.

Praxisbeispiel 2

Sachverhalt:

Ein Unternehmen schließt einen Leasingvertrag mit einer unkündbaren Grundmietzeit von 2 Jahren zur Anmietung einer Büroimmobilie ab. Der Vertrag enthält keine Verlängerungsoptionen. Gemäß den lokalen rechtlichen Rahmenbedingungen wird ein Leasingverhältnis jedoch stillschweigend verlängert, wenn der Leasingnehmer die Bürofläche nach Ablauf des Leasingvertrags länger als 10 Tage ohne Widerspruch des Leasinggebers weiter nutzt. Dieser Leasingvertrag kann nach lokaler Gesetzlage zudem unbegrenzt verlängert werden. Der Leasingnehmer hat in Mietereinbauten mit einer wirtschaftlichen Nutzungsdauer von 6 Jahren investiert, die nicht ausgebaut werden können. Entsprechend ist davon auszugehen, dass der Leasingnehmer mehr als eine nur unwesentliche „Penalty“ erleiden würde, wenn der Leasingvertrag nach 2 Jahren beendet wird.

Lösung:

Nach den lokalen rechtlichen Rahmenbedingungen bleibt der Leasingvertrag durchsetzbar, wenn der Leasingnehmer 10 Tage nach Ablauf der Grundmietzeit von 2 Jahren ohne Widerspruch des Leasinggebers die Büroimmobilie weiter nutzt. In diesem Fall würde der Leasingnehmer eine mehr als unwesentliche Strafe erleiden, wenn der Leasingvertrag nach Ablauf der 2-Jahres-Frist beendet wird, da er die Mietereinbauten mit einer verbleibenden wirtschaftlichen Nutzungsdauer von 4 Jahren aufgeben müsste. Der Leasingvertrag ist daher voraussichtlich für weitere 4 Jahre über die unkündbare Grundmietzeit hinaus durchsetzbar.

Fazit:

Wie aus den oben dargestellten Praxisbeispielen ersichtlich wird, sind bei der Bestimmung der durchsetzbaren Leasingdauer alle Fakten und Umstände, die wirtschaftlichen Grundlagen des Leasingvertrags sowie die rechtlichen Rahmenbedingungen zu berücksichtigen. Dabei ist der Begriff „Penalty“ weit auszulegen. Eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden aufgrund der veröffentlichten IFRS IC Agenda-Entscheidung ist im Einklang mit IAS 8 rückwirkend umzusetzen.

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
Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept zur Rechnungslegung	ab Geschäftsjahr 2020	EU-Verordnung vom 29. November 2019
Änderungen an IAS 1 und IAS 8 – Definition von „wesentlich“	ab Geschäftsjahr 2020	EU-Verordnung vom 29. November 2019
Änderungen an IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7 – Reform der Referenzzinssätze	ab Geschäftsjahr 2020	EU-Verordnung vom 15. Jänner 2020
Änderungen an IFRS 3 – Definition eines Geschäftsbetriebs	ab Geschäftsjahr 2020	EU-Verordnung vom 21. April 2020
Änderungen an IAS 1 – Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig	ab Geschäftsjahr 2022	noch festzulegen
IFRS 17 „Versicherungsverträge“	ab Geschäftsjahr 2023	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: 22. April 2020).

IASB-Projektplan

Laufende Projekte	bis 05/2020	bis 06/2020	ab 07/2020
Preisregulierte Tätigkeiten	–	–	ED
Jährlicher Verbesserungsprozess (2018-2020): Änderungen an IFRS 1, IFRS 9, IAS 41 und den erläuternden Beispielen zu IFRS 16	IFRS	–	–
IFRS 16 und Covid-19	–	–	–
IFRS 17 – Änderungen	–	IFRS	–
IAS 8 – Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	–	–	IFRS
IAS 8 – Freiwillige Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	DPD	–	–
IAS 12 – Transaktionen, aus denen zugleich aktive sowie passive latente Steuern entstehen	–	ED Feedback	–
IAS 16 – Bilanzierung von Erträgen und Kosten für Testläufe von Sachanlagen	IFRS	–	–
IAS 21 – Fehlende Austauschbarkeit	–	–	–
IAS 37 – Zu berücksichtigende Kosten bei der Feststellung, ob ein Vertrag belastend ist	IFRS	–	–
Disclosure-Initiative: Angaben zu Rechnungslegungsmethoden	–	–	IFRS
Disclosure Initiative – Gezielte Überprüfung der Angabepflichten auf Standardebene	–	–	ED

Lagebericht (management commentary)	–	–	ED
IFRS 3 – Anpassung einer Referenzierung auf das Rahmenkonzept der IFRS	IFRS	–	–
Umfassender Review der IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS for SMEs)	–	–	–
Auswirkungen der IBOR Reform auf die Finanzberichterstattung – Phase 2	–	ED Feedback	–
Primäre Abschlussbestandteile	–	–	ED Feedback

Forschungsprojekte	bis 05/2020	bis 06/2020	ab 07/2020
Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung	–	DP	–
Dynamisches Risikomanagement (Sonderregelungen für Macro Hedges)	–	–	Zentrales Modell
Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter	–	–	DPD
Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung	–	–	DP Feedback
IFRS 6 – Förderaktivitäten	–	Review Research	–
IAS 37 – Rückstellungen	–	–	–
Pensionszusagen, deren Höhe von den Erträgen auf bestimmte Vermögenswerte abhängig ist	–	–	Review Research
Kleine und mittelgroße Unternehmen als Tochterunternehmen	–	–	–
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

Stand: 11. März 2020

laufende/abgeschlossene Projekte:	Q1 2020	Q2 2020	Q3 2020
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 15: Derivate und Sicherungsinstrumente (UGB)			E-St
Währungsumrechnung im UGB			E-St
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 14: Bilanzierung von nicht-derivaten Finanzinstrumenten (UGB)			E-St
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 8: Teilwertabschreibung (IFRS)		St	
Vergütungsbericht gem AktRÄG 2019 + Anpassung AFRAC-Stellungnahme 22: CG-Bericht			E-St
Geldflussrechnung (UGB)		E-St	
Konzerneigenkapitalspiegel		St	
AG „Zukünftige Entwicklung der Rechnungslegung“			
AG „Fragen der Rechnungslegung von öffentlichen Unternehmen“			
Anpassung AFRAC-Stellungnahme 19: Funktionsfähigkeit Risikomanagement (ÖCGK)			E-St
Bilanzberichtigung im Rechnungswesen			E-St
Fachinformation zu Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus (COVID-19) auf die Rechnungslegung und damit verbundene Organbeschlüsse	FI		
CL zum IASB „General Presentation and Disclosures (Primary Financial Statements)“		K	

Abkürzungen: PP = Positionspaper, DP = Diskussionspapier, E=Entwurf, K=Kommentar, St=Stellungnahme
Quelle: 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>

- **“New IFRSs for 2020” (In-depth 2020-04)**

Diese Publikation gibt einen Überblick über neue Standards, Änderungen und Interpretationen und ist zur Verwendung durch Abschlussersteller und -adressaten gedacht. Die Neuerungen werden in einer übersichtlichen Tabelle, kategorisiert nach dem Erstanwendungszeitpunkt, der Frage nach einer möglichen frühzeitigen Anwendung sowie dem Endorsement-Status der EU, dargestellt.

Weiterhin werden die jeweiligen Änderungen und ihre möglichen Auswirkungen auf Unternehmen detailliert beleuchtet. Diese Publikation hilft Unternehmen dabei, einen etwaigen Bedarf nach neuen Prozessen und Systemen sowie nach weiterführender Unterstützung zu identifizieren und somit effizienter zu planen.

- **“IASB exposure draft – COVID-19 rent concessions” (In-brief 2020-07)**

Infolge der Corona-Pandemie (COVID-19) werden Leasingnehmern mitunter Mietzugeständnisse gewährt. Diese Zugeständnisse können unterschiedliche Formen annehmen und umfassen auch das Aussetzen oder die Stundung von Leasingraten. Am 24. April 2020 veröffentlichte das IASB einen Entwurf zu Änderungen an IFRS 16, in dem Erleichterungen für Leasingnehmer vorgeschlagen werden.

Diese Erleichterungen betreffen die Beurteilung, ob ein Zugeständnis von Seiten des Leasinggebers iZm COVID-19 eine Vertragsmodifikation nach IFRS 16 darstellt. Der Entwurf schlägt vor, dass Leasingnehmer die Möglichkeit bekommen, solche Zugeständnisse so zu behandeln, als würde es sich nicht um Vertragsmodifikationen handeln. Dies wird in vielen Fällen zur Behandlung als variable (negative) Leasingzahlungen führen.

CMAAS Aktuell

Hier finden sie kurze und prägnante Beiträge zu **aktuellen Themen der Rechnungslegung**. Neben den **IFRS** wird derzeit der Fokus auch auf **COVID-19** gelegt. Link zum Blog:

<https://www.pwc.at/de/dienstleistungen/wirtschaftspruefung/pruefungsnaheberatung/aktuelle-artikel.html>

Webcast Serie: COVID-19 – Reaktionen auf die wirtschaftlichen Auswirkungen

Zusätzlich zu den bekannten Webcasts zu aktuellen Themen widmeten wir eine eigene Webcast Serie den **wirtschaftlichen Auswirkungen von COVID-19 und den notwendigen Reaktionen von Unternehmen im Krisenmanagement**.

Die täglichen Expertentalks deckten verschiedene Themenbereiche, wie bspw die Auswirkungen auf die **externe Berichterstattung nach IFRS** oder **die Auswirkungen auf den Impairment Test**, ab und können unter folgendem Link abgerufen werden:
[PwC Webcast Serie COVID-19 - Reaktionen auf die wirtschaftlichen Auswirkungen](#)



Ansprechpartner in Ihrer Nähe



Raoul Vogel

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



Beate Butollo

Tel: +43 1 501 88-1814
beate.butollo@pwc.com



Johannes Auer

Tel: +43 1 501 88-2083
johannes.a.auer@pwc.com

www.pwc.at

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

Für den Inhalt verantwortlich: Raoul Vogel, Beate Butollo, Johannes Auer

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.