

Ausgabe 6, Juni 2020

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

#### Auf einen Blick

Änderung an IAS 16 .....	2
Änderungen an IAS 37 .....	4
Änderungen an IFRS 3 .....	5
Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2018-2020) .....	6
Änderungen an IFRS 16 im Zusammenhang mit COVID-19 ...	9
Entwurf zur Verschiebung des Anwendungszeitpunkts der Änderungen an IAS 1 .....	10
Agenda-Entscheidungen des IFRS IC .....	11
ESMA-Verlautbarung zur Zwischenberichterstattung in Zeiten von COVID-19 .....	11
Auf den Punkt gebracht: Einzelaspekte des IFRS 16 .....	12
EU-Endorsement .....	16
IASB-Projektplan .....	16
AFRAC .....	18
Veröffentlichungen .....	19
Ansprechpartner .....	21



# IFRS aktuell

## Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Liebe Leserinnen und Leser,

aufgrund der COVID-19-Krise hatte das IASB die Veröffentlichung kleinerer Standardänderungen verschoben und nunmehr gezielt gebündelt vorgenommen. Wir stellen Ihnen sämtliche Änderungen, die allesamt verpflichtend ab dem 1. Jänner 2022 anzuwenden sind, im Rahmen dieser Newsletter-Ausgabe vor.

Darüber hinaus informieren wir Sie in dieser Ausgabe über die ESMA-Verlautbarung zur Berichterstattung in Zwischenfinanzberichten im Lichte von COVID-19, die Verschiebung des Erstanwendungszeitpunkts der Änderungen an IAS 1 sowie die finalisierte Änderung an IFRS 16 hinsichtlich Mietzugeständnissen als Folge der COVID-19-Krise.

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 des Grenzfremdkapitalzinssatzes.

Ich wünsche Ihnen viel Spaß bei der Lektüre!

**Raoul Vogel**

Leiter – Austrian Accounting Consulting Services

# Änderung an IAS 16: Erträge vor der beabsichtigten Nutzung

Das IASB hat am 14. Mai 2020 eine Änderung an IAS 16 "Sachanlagen" veröffentlicht. Die Änderung sieht vor, dass künftig kein Abzug von Erträgen, die während der Zeit, in der eine Sachanlage zu ihrem Standort oder in ihren betriebsbereiten Zustand gebracht wird, erzielt wurden, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten mehr zulässig ist.

---

## Hintergrund

IAS 16 verlangt, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage alle direkt zurechenbaren Kosten einschließen, die anfallen, um einen Vermögenswert zu seinem Standort und in den erforderlichen, vom Management beabsichtigten, betriebsbereiten Zustand zu bringen. Ein Beispiel für diese direkt zurechenbaren Kosten sind Kosten für Testläufe, mit denen überprüft wird, ob der Vermögenswert ordnungsgemäß funktioniert.

Auslöser der veröffentlichten Änderungen des IAS 16 war eine Anfrage beim IFRS IC zu IAS 16.17(e). Gegenstand der Anfrage war, ob ein über die Testkosten hinausgehender Ertrag aus dem Verkauf von Gegenständen, die während des Zeitraums, in der eine Sachanlage zu ihrem Standort und in ihren betriebsbereiten Zustand gebracht wird, hergestellt wurden, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Sachanlage mindert oder erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst wird.

Eine vom IFRS IC durchgeführte Untersuchung ergab dabei ein uneinheitliches Vorgehen in der Praxis, zeigte jedoch auch, dass die Frage nur für wenige Industriezweige (zB mineralgewinnende und petrochemische Industrie) von wesentlicher Bedeutung ist.

---

## Änderungen

Die im Mai 2020 veröffentlichte Änderung an IAS 16 stellt klar, dass künftig kein Abzug von Erträgen, die aus dem Verkauf von Gegenständen erzielt wurden, die während der Zeit, in der eine Sachanlage zu ihrem Standort oder in ihren betriebsbereiten Zustand gebracht wird, hergestellt wurden, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Sachanlage mehr zulässig ist (Änderung des IAS 16.17(e)). Hierunter fallen insbesondere, jedoch nicht nur, Erträge aus der Veräußerung von Produkten, die im Rahmen von Testläufen der Anlage hergestellt wurden. Derartige Erträge sind künftig, zusammen mit den Kosten für deren Herstellung, direkt erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Im Gegensatz zum ursprünglichen Änderungsentwurf verlangt das IASB zur Bewertung der Herstellungskosten von Mustern IAS 2 „Vorräte“ anzuwenden. Grund hierfür ist, dass ein Unternehmen bereits verpflichtet ist, IAS 2 bei der Bewertung der Herstellungskosten anzuwenden, wenn das Unternehmen feststellt, dass der Verkauf der produzierten Gegenstände der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit entspricht. Demnach sollen für alle produzierten Gegenstände die gleichen Anforderungen an die Bewertung der Herstellungskosten gelten, unabhängig davon, ob

der Verkauf der produzierten Gegenstände der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens entspricht. Abschreibungen der getesteten Sachanlage, mit denen die Muster gefertigt wurden, sind nicht in die Bewertung der Muster einzubeziehen, da diese noch nicht für ihren beabsichtigten Gebrauch bereit ist.

Darüber hinaus wird der Wortlaut des IAS 16.17(e) um eine Erläuterung des Begriffs „Kosten für Testläufe“ ergänzt. Zukünftig sind hierunter Kosten zu verstehen, die anfallen, um festzustellen, ob der Vermögenswert technisch und physisch in der Lage ist, seinen bestimmungsgemäßen Gebrauch durchzuführen. Das Erreichen einer bestimmten finanziellen Leistungsfähigkeit (zB vom Management angestrebte operative Gewinnmarge) ist hingegen unerheblich. Somit kann ein Vermögenswert bereits als „betriebsbereit“ gelten und somit mit der Abschreibung begonnen werden, bevor dieser das vom Management erwartete (Betriebs-)Niveau erreicht hat.

Erhebliche Auswirkungen können diese Änderungen auf Unternehmen haben, die während der Phase bis zur Erreichung des betriebsbereiten Zustandes einer Sachanlage bereits Güter herstellen und verkaufen, sowie Unternehmen, welche bislang bei der Beurteilung, ob eine Sachanlage betriebsbereit ist, das Erreichen einer bestimmten finanziellen Leistungsfähigkeit einbezogen haben (zB Unternehmen der Bergbauindustrie). Folgend könnten Unternehmen aufgrund dieser Änderungen gezwungen sein, neue Prozesse einzuführen, um die Kosten der verkauften Artikel zu bestimmen und Sachanlagen früher als bisher als betriebsbereit zu bilanzieren und demnach abzuschreiben.

Die Änderungen verlangen, dass die Erlöse und Aufwendungen im Zusammenhang mit den produzierten Gegenständen, die nicht aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens stammen, getrennt ausgewiesen werden und der Posten angegeben wird, in dem die Erlöse innerhalb der Gesamtergebnisrechnung erfasst werden.

Die Änderungen an IAS 16 sind für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Jänner 2022 beginnen. Eine frühere Anwendung ist – für EU-Unternehmen vorbehaltlich eines noch zu erfolgenden Endorsements – zulässig, sofern ein Unternehmen dies angibt. Eine retrospektive Anwendung ist nur für Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte vorgesehen, die am oder nach dem Beginn der frühesten im Abschluss der erstmaligen Anwendung der Änderungen dargestellten Periode zu ihrem Standort und in den erforderlichen, vom Management beabsichtigten Zustand gebracht werden.

# Änderungen an IAS 37: Belastende Verträge – Kosten für die Erfüllung eines Vertrags

Das IASB hat am 14. Mai 2020 eine Änderung an IAS 37 veröffentlicht. Diese sieht vor, bei der Ermittlung belastender Verträge grundsätzlich alle einem Vertrag direkt zurechenbaren Kosten bei der Ermittlung der Kosten zur Erfüllung des Vertrags einzubeziehen.

---

## Hintergrund

---

IAS 37 definiert einen belastenden Vertrag als einen Vertrag, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher sind als der erwartete wirtschaftliche Nutzen. Die unvermeidbaren Kosten spiegeln definitionsgemäß wiederum den Mindestbetrag der Nettokosten wider, die bei Ausstieg aus dem Vertrag anfallen; diese stellen den niedrigeren Betrag aus Erfüllungskosten und etwaigen aus der Nichterfüllung resultierenden Entschädigungszahlungen oder Strafgeldern dar. Was genau unter den Erfüllungskosten eines Vertrags zu verstehen ist, wird in IAS 37 bislang nicht weiter definiert.

Aufgrund dieser Regelungslücke erhielt das IFRS IC eine Anfrage mit der Bitte um Klarstellung, welche Kosten konkret in die Ermittlung der Kosten zur Erfüllung eines Vertrags einzubeziehen sind, um zu ermitteln, ob es sich bei diesem Vertrag um einen belastenden Vertrag handelt. Das Committee stellte fest, dass die Regeln des IAS 37 für belastende Verträge unterschiedlich ausgelegt wurden. Um diesem Problem zu entgegen, wurde nun eine Klarstellung der entsprechenden Vorschriften durch das IASB vorgenommen.

---

## Änderungen

---

Mit den beschlossenen Änderungen wird konkretisiert, dass sämtliche Kosten der Vertragserfüllung, die dem Vertrag unmittelbar zurechenbar sind (costs that relate directly to the contract), bei der Ermittlung, ob der Vertrag belastend iSd IAS 37 ist, zu berücksichtigen sind. Bei den Kosten, die dem Vertrag unmittelbar zuzuordnen sind, handelt es sich neben den Kosten, die einem Unternehmen durch den Vertrag zusätzlich entstehen (incremental cost), wie direkte Lohn- und Materialkosten, auch um weitere der Vertragserfüllung direkt zurechenbare Kosten (zB anteilige Abschreibung einer zur Vertragserfüllung genutzten Sachanlage).

Unternehmen, die bisher lediglich inkrementelle Kosten berücksichtigen, müssen nach Wegfall des bisherigen impliziten Auslegungswahlrechts zukünftig zwingend auch andere direkt zurechenbare Kosten wie anteilige Gemeinkosten in ihre Analyse einbeziehen. Grundsätzlich werden Unternehmen so schneller dazu kommen, einen Vertrag als belastend iSd IAS 37 anzusehen und häufiger Rückstellungen erfassen.

Betriebswirtschaftlich ist die neue Regel umstritten. Um Fixkosten zu decken, mögen Absatzverträge geschlossen werden, die neben den variablen Kosten nur einen Teil der (direkt zurechenbaren) Fixkosten decken. Für sie ist demnächst eine Rückstellung zwingend zu bilden.

Die Änderungen treten für Berichtsperioden in Kraft, die am oder nach dem 1. Jänner 2022 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist möglich.

Die neuen Regeln sind für im Erstanwendungszeitpunkt bestehende Verträge anzuwenden, bei denen das Unternehmen noch nicht alle Verpflichtungen erfüllt hat. Der kumulative Effekt aus der erstmaligen Anwendung der Änderungen ist als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen bzw anderer Eigenkapitalbestandteile zu erfassen. Vergleichszahlen werden nicht angepasst.

## Änderungen an IFRS 3: Verweise auf das Rahmenkonzept

Das IASB hat Änderungen an IFRS 3 „Unternehmenszusammenschlüsse“ veröffentlicht. Mit den Änderungen wird der Querverweis in IFRS 3 auf das überarbeitete Rahmenkonzept (2018) aktualisiert.

---

### Hintergrund

Im März 2018 hat das IASB ein überarbeitetes Rahmenkonzept herausgegeben, in welchem auch die bisher gültigen Definitionen von Vermögenswerten und Schulden geändert wurden.

Bislang wurde die Textziffer des IFRS 3.11, die hinsichtlich der Ansatzkriterien für im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbene Vermögenswerte und übernommene Schulden auf das Rahmenkonzept 1989 verweist, nicht aktualisiert, da dies zu Konflikten für Unternehmen führen könnte. Bei Anwendung der neuen Definition des Rahmenkonzepts könnten in einem Unternehmenszusammenschluss Schulden angesetzt werden, welche die Ansatzkriterien des IAS 37 oder des IFRIC 21 (einer Interpretation des IAS 37 zu Abgaben) nicht erfüllen. Dies würde dazu führen, dass im Rahmen der Erwerbsmethode erfasste Verbindlichkeiten nach der anfänglichen Einbuchung direkt wieder ausgebucht werden müssten.

---

### Änderungen

Um diesen Konflikten zu entgegnen, hat das IASB nun folgende Änderungen an IFRS 3 beschlossen:

- Eine Aktualisierung des Verweises in IFRS 3 auf das überarbeitete Rahmenkonzept der IFRS (2018).

- Eine Ergänzung des IFRS 3 um die Vorschrift, dass ein Erwerber bei der Identifizierung von übernommenen Verpflichtungen, die in den Anwendungsbereich des IAS 37 oder IFRIC 21 fallen, die Regelungen des IAS 37 oder IFRIC 21 anstelle des Rahmenkonzepts anzuwenden hat. Ausnahme hiervon sind Eventualverbindlichkeiten, für die weiterhin die Ausnahmeregelung des IFRS 3.23 Gültigkeit behält.
- Eine Ergänzung des IFRS 3 um ein explizites Ansatzverbot für erworbene Eventualforderungen.

Die Änderungen sind für Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei welchen der Erwerbszeitpunkt in der Berichtsperiode liegt, die am oder nach dem 1. Jänner 2022 beginnt. Eine frühere Anwendung ist zulässig, wenn ein Unternehmen gleichzeitig oder früher auch alle anderen aktualisierten Verweise anwendet, die durch die im März 2018 veröffentlichten Änderungen des Rahmenkonzepts vorgenommen wurden.

## Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2018-2020)

Nachfolgend stellen wir Ihnen die durch die Jährlichen Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2018-2010) veröffentlichten Änderungen an vier Standards kurz dar:

---

### Änderungen an IFRS 1: Tochterunternehmen als erstmaliger Anwender

---

Ein Tochterunternehmen, welches nach seinem Mutterunternehmen ein erstmaliger Anwender der IFRS wird, darf nach IFRS 1.D16(a) „seine Vermögenswerte und Schulden zu den Buchwerten bewerten, die ausgehend von dem Zeitpunkt, zu dem das Mutterunternehmen auf IFRS umgestellt hat, in dem Konzernabschluss angesetzt worden wären, falls keine Konsolidierungsanpassungen und keine Anpassungen wegen der Auswirkungen des Unternehmenszusammenschlusses, in dessen Rahmen das Mutterunternehmen das Tochterunternehmen erwarb, vorgenommen worden wären“. Lediglich Tochterunternehmen einer Investmentgesellschaft iSd IFRS 10, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden müssen, sind von dieser Möglichkeit ausgenommen. Ein analoges Wahlrecht gilt für Gemeinschaftsunternehmen und assoziierte Unternehmen.

Der Wortlaut des IFRS 1.D16(a) bezieht sich explizit nur auf Vermögenswerte und Schulden, Posten des Eigenkapitals werden dagegen nicht angesprochen. Da es sich bei der Regelung um eine Ausnahmeregelung handelt und diese daher eng auszulegen und nicht analog auf andere Posten angewendet werden kann, sind vom Tochterunternehmen daher bislang die Regelung des IFRS 1.D12-D13 auf die kumulierten Umrechnungsdifferenzen anzuwenden. Demnach hat es die Wahl, die Umrechnungsdifferenz entweder zum Übergangsstichtag auf null zu setzen oder retrospektiv zu ermitteln. Dies kann im Hinblick auf kumulierte Umrechnungsdifferenzen zur Folge haben, dass das Tochterunternehmen für diese dauerhaft eine

„Schattenbuchhaltung“ weiterführen muss, da für ihre Bewertung ein anderer Zeitpunkt des Übergangs auf die IFRS gilt, als für die Vermögenswerte und Schulden, für die das Erleichterungswahlrecht des IFRS 1.D16(a) in Anspruch genommen wurde.

Mit der beschlossenen Änderung können die kumulierten Umrechnungsdifferenzen des Tochterunternehmens bei Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung des IFRS 1.D16(a) gem IFRS 1.D13A gleichermaßen wie Vermögenswerte und Schulden einbezogen werden. Dh diese können dann ebenfalls unverändert mit den bisher in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens eingebrachten Werten weitergeführt werden. Andere Eigenkapitalposten bleiben dagegen weiterhin von der Ausnahmeregelung ausgenommen (idS auch ausdrücklich IFRS 1.BC55B).

---

### **Änderungen an IFRS 9: 10%-Test bei Modifikationen**

---

Wenn eine bestehende finanzielle Verbindlichkeit gegen ein anderes Schuldinstrument mit grundverschiedenen Vertragsbedingungen ausgetauscht wird, ist dies als Tilgung (Ausbuchung) der ursprünglichen und Ansatz einer neuen finanziellen Verbindlichkeit zu erfassen. Gleiches gilt, wenn die Vertragsbedingungen einer bestehenden finanziellen Verbindlichkeit oder eines Teils davon wesentlich geändert (modifiziert) werden (siehe IFRS 9.3.3.2). Vertragsbedingungen gelten dabei nach IFRS 9.B3.3.6 als „grundverschieden“, wenn der mit dem ursprünglichen Effektivzinssatz abgezinste Barwert der Zahlungsströme unter den neuen Vertragsbedingungen, einschließlich etwaiger Gebühren, die netto unter Anrechnung erhaltener Gebühren gezahlt wurden, mindestens 10% von dem abgezinnten Barwert der restlichen Zahlungsströme der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit abweicht (sog 10%-Test).

Dem IASB war die Frage gestellt worden, welche Gebühren konkret in den 10%-Test einzubeziehen sind. Das IASB hat nunmehr klargestellt, dass hierunter nur solche Kosten und Gebühren fallen, die vom Unternehmen an den Gläubiger und vice versa bzw in deren Namen gezahlt werden.

Führt die Abgangsprüfung für modifizierte oder ausgetauschte finanzielle Verbindlichkeiten zur Tilgung, sind jegliche Kosten und Gebühren ergebniswirksam im Gewinn oder Verlust zu erfassen. Resultiert die Modifikation oder der Austausch dagegen nicht in einer Tilgung, sind Kosten und Gebühren über die Restlaufzeit der modifizierten Verbindlichkeit durch Anpassung des Buchwerts und des Effektivzinses zu verteilen (IFRS 9.B3.3.6A), soweit sie nicht eine Kompensation für die Modifikation der Zahlungsströme der Verbindlichkeit darstellen (zB Gebühr als Ausgleich für eine Zinssenkung). Letztere sind als Teil der geänderten Zahlungsströme im Rahmen der Modifikationsbuchung nach IFRS 9.5.4.3 ergebniswirksam zu erfassen.

---

### **Änderungen an den erläuternden Beispielen zu IFRS 16**

---

Das erläuternde Beispiel Nr 13 zu IFRS 16 „Leasingverhältnisse“ (Illustrative Example 13) enthält ein Beispiel zur Erst- und Folgebewertung eines Nutzungsrechts und einer Leasingverbindlichkeit im Rahmen eines 10-jährigen Leasingvertrags über ein Gebäudestockwerk mit Verlängerungsoption. Das Beispiel beinhaltet ua auch Aussagen zu Zahlungen des Leasinggebers an den Leasingnehmer zur Erstattung von Ausgaben für Mietereinbauten, die – ohne dies näher zu erläutern – nicht als Leasinganreiz idS

IFRS 16.24(b) eingestuft wurden. Da dies oftmals zu Missverständnissen führte, strich das IASB nunmehr die Passagen zur Erstattungszahlung und deren Erfassung aus dem Beispiel.

In diesem Zusammenhang möchten wir darauf hinweisen, dass Zahlungen, die der Leasinggeber einem Leasingnehmer für von diesem vorgenommene Mietereinbauten zahlt, nur dann als Leasinganreize (lease incentives) iSd IFRS 16 gelten, wenn es sich bei den Mietereinbauten um Vermögenswerte des Leasingnehmers (lessee assets) handelt. Sofern dies der Fall ist, würden die Kosten des Nutzungsrechts unter Kürzung aller erhaltenen und zu erhaltenden Leasinganreize ermittelt. Stellen die Mietereinbauten hingegen Vermögenswerte des Leasinggebers (lessor assets) dar, sind die diesbzgl. Zahlungen des Leasinggebers nicht als Leasinganreize bei der Bewertung des Nutzungsrechts, sondern als reine Kostenerstattung (reimbursement) zu erfassen.

---

### **Änderungen an IAS 41 – Berücksichtigung von Steuern**

---

Biologische Vermögenswerte sind im Rahmen der Erst- und Folgebewertung grundsätzlich zu ihrem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten zu bewerten. Landwirtschaftliche Erzeugnisse, die von den biologischen Vermögenswerten geerntet werden, sind zum Zeitpunkt der Ernte mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten zu bewerten. Bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts waren gemäß IAS 41.22 bislang keine Zahlungsströme „für die Finanzierung der Vermögenswerte, für Steuern oder für die Wiederherstellung biologischer Vermögenswerte nach der Ernte“ zu berücksichtigen.

Mit der beschlossenen Änderung des IAS 41.22 wird das Erfordernis der Nichtberücksichtigung von Zahlungsströmen für Steuern bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes gestrichen. Hierdurch werden die Bewertungsvorschriften an die Regelungen des IFRS 13 angeglichen und auch eine Konsistenz zu einer 2008 durchgeführten Änderung des IAS 41 hergestellt. In der damaligen Änderung wurde klargestellt, dass im Rahmen der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts nicht zwingend ein Vorsteuerzinssatz für die Diskontierung zu verwenden ist, da potentielle Erwerber im Rahmen ihrer Kaufpreisüberlegungen auch etwaige marktübliche Steuerzahlungen – ungeachtet der konkreten steuerlichen Situation des berichterstattenden Unternehmens – berücksichtigen dürften. Eine Verwendung eines Nachsteuerzinssatzes setzt aber die Verwendung von Nachsteuer-Zahlungsströmen voraus. Durch die Änderung wird demnach die derzeit bestehende Inkonsistenz beseitigt.

Sämtliche Änderungen der Jährlichen Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2018-2020) sind erstmals verpflichtend in Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Jänner 2022 beginnen, anzuwenden.

# Änderungen an IFRS 16 im Zusammenhang mit COVID-19

Das IASB hat am 28. Mai 2020 eine Änderung an IFRS 16 "Leasingverhältnisse" veröffentlicht, die Leasingnehmern die Bilanzierung von Mietzugeständnissen (zB Mietstundungen oder -erlass) im Zusammenhang mit COVID-19 erleichtert.

Hiernach muss ein Leasingnehmer nicht beurteilen, ob ein Mietzugeständnis in direktem Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie in Bezug auf Leasingzahlungen eine "lease modification" darstellt, sondern er darf dieses stattdessen so abbilden, als handle es sich nicht um eine "lease modification". Entgegen dem Vorschlag im am 24. April 2020 veröffentlichten Entwurf dieser Änderung kann die Erleichterung für Mietzugeständnisse angewendet werden, die Leasingzahlungen mit Fälligkeit bis zum 30. Juni 2021 reduzieren. Ursprünglich war hier nur ein Zeitraum bis zum 31. Dezember 2020 vorgesehen.

Weitere Voraussetzungen für die Anwendung der Erleichterung sind, dass die angepasste Vergütung im Wesentlichen der Vergütung vor Anpassung entspricht oder diese unterschreitet und dass keine anderen substanziellen Vertragsänderungen vereinbart werden.

Die Änderung ist retrospektiv erstmalig für Berichtsperioden am oder nach dem 1. Juni 2020 anzuwenden. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig. Voraussetzung für die Anwendung in Österreich ist ein rechtzeitiges Endorsement durch die EU.

Eine von vielen Seiten geforderte vergleichbare Erleichterung für Leasinggeber wird es nicht geben. Das IASB hat sich in seiner letzten Sitzung am 15. Mai 2020 dagegen ausgesprochen.

Weiterführende Informationen zu den Erleichterungen für Leasingnehmer finden Sie im Beitrag in unserer COVID-19 Blog Reihe [„Änderungen des IFRS 16 betreffend die Bilanzierung von Mietkonzessionen beim Leasingnehmer im Kontext der COVID-19-Pandemie“](#).

# Entwurf zur Verschiebung des Anwendungszeitpunkts der Änderungen an IAS 1

Wie bereits in der Mai-Ausgabe dieses Newsletters angekündigt, hat das IASB nunmehr den Entwurf zur Verschiebung des verpflichtenden Erstanwendungszeitpunkts der kürzlich veröffentlichten Änderung an IAS 1 zur Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig (siehe hierzu die März-Ausgabe dieses Newsletters) um ein Jahr auf den 1. Jänner 2023 veröffentlicht. Die Kommentierungsfrist wurde verkürzt und endet bereits am 3. Juni.

Hintergrund der vorgeschlagenen Verschiebung ist die Belastung der Unternehmen durch die COVID-19-Krise, die nach Auffassung des IASB eine zeitgemäße Implementierung der neuen Klassifizierungsanforderungen erschwert. Zudem könnten der Beginn und die Dauer von Neuverhandlungen über Kreditvereinbarungen durch die Krise betroffen sein. Da sich die Änderung nur auf Klassifizierungsfragen bezieht und keine Ansatz- oder Bewertungsfragen betroffen sind, sieht es das IASB als gegeben an, dass die Vorteile einer Verschiebung des Erstanwendungszeitpunkts für die Unternehmen die damit verbundenen Nachteile überwiegen.

Die bestehende Möglichkeit einer freiwilligen vorzeitigen Anwendung der Regelungen ist von der geplanten Änderung nicht betroffen. Des Weiteren ist natürlich weiterhin die Regelung des IAS 8.30 zu beachten. Hiernach muss ein Unternehmen für bereits herausgegebene, aber noch nicht in Kraft getretene Standards, die noch nicht angewendet werden:

- diese Tatsache sowie
- bekannte bzw einigermaßen zuverlässig einschätzbare Informationen, die zur Beurteilung der möglichen Auswirkungen der neuen Regelungen auf den Abschluss des Unternehmens in der Periode der erstmaligen Anwendung relevant sind

angeben.

Sie erreichen den Entwurf unter folgendem Link: <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/classification-of-liabilities/published-documents/classification-of-liabilities-deferral-date-ed.pdf>

# Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

In seiner April-Sitzung bestätigte das IFRS IC seine vorläufige Agenda-Entscheidung zur Thematik „IAS 12 ‚Ertragsteuern‘ – Multiple steuerliche Konsequenzen aus der Realisierung des Buchwerts eines Vermögenswerts“, die sich mit der Frage beschäftigt, wie latente Steuern zu ermitteln sind, wenn sich aus der Realisierung des Buchwerts eines Vermögenswerts mehrfache steuerliche Konsequenzen ergeben. Zum Inhalt verweisen wir auf die Jänner-Ausgabe dieses Newsletters.

# ESMA-Verlautbarung zur Zwischenberichterstattung in Zeiten von COVID-19

Die europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (European Securities and Markets Authority, kurz ESMA) hat am 20. Mai eine Verlautbarung hinsichtlich ihrer Erwartungen an Zwischenabschlüsse nach IAS 34 und Zwischenlageberichte vor dem Hintergrund der COVID-19-Pandemie veröffentlicht. Für eine ausführliche Beschreibung der Inhalte der Verlautbarung verweisen wir auf den Beitrag in unserer COVID-19 Blog Reihe „Erwartungen der ESMA an die Offenlegung in Halbjahresfinanzberichten 2020“.

Sie erreichen die Originalverlautbarung „Implications of the COVID-19 outbreak on the half-yearly financial reports“ über den folgenden Link:

<https://www.esma.europa.eu/document/implications-covid-19-outbreak-half-yearly-financial-reports>

# 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 des Grenzfremdkapitalzinssatzes anhand von Praxisbeispielen

---

Gemäß IFRS 16 hat der Leasingnehmer für die Ermittlung der Leasingverbindlichkeit den impliziten Leasingzinssatz (implicit rate) zu verwenden, wenn dieser ohne Weiteres bestimmbar ist (readily determinable). In der Praxis ist dieser implizite Zinssatz, der einen Leasingzinssatz aus der Perspektive des Leasinggebers darstellt, allerdings oft für den Leasingnehmer nicht ohne Weiteres verfügbar. In diesen Fällen hat der Leasingnehmer einen Grenzfremdkapitalzinssatz (incremental borrowing rate, IBR) zu verwenden.

Die Bestimmung einer angemessenen IBR stellt in der Regel eine große Herausforderung dar. Dabei sind die spezifischen Bedingungen eines Leasingverhältnisses zu berücksichtigen. Die IBR entspricht definitionsgemäß einem Zinssatz, den der Leasingnehmer für eine (zusätzliche) Fremdkapitalfinanzierung eines Vermögenswerts mit einem ähnlichen Wert wie dem des Nutzungsrechts unter vergleichbaren Rahmenbedingungen (gleiche Laufzeit, gleiche Sicherheit, gleiche Finanzierungshöhe, gleiche wirtschaftliche Lage) zu zahlen hätte. IFRS 16 legt keine bestimmte Methode zur IBR-Ermittlung fest. So könnte sich der Leasingnehmer als Ausgangspunkt bspw auf einen direkt beobachtbaren Zinssatz beziehen und diesen, falls notwendig, an die in der Definition der IBR angeführten Kriterien anpassen. Dabei erfordert die IBR-Definition zwar nicht ausdrücklich, dass die IBR den Zinssatz eines Darlehens mit einem den Leasingzahlungen entsprechenden Zahlungsprofil widerspiegelt. Allerdings stellte das IFRS IC in seiner Agenda-Entscheidung aus September 2019 fest, dass es den Zielen des IASB entsprechen würde, als Ausgangspunkt für die IBR-Bestimmung auf den Zinssatz eines Darlehens mit einem ähnlichen Zahlungsprofil wie das des Leasingvertrags zurückzugreifen, sofern dieser Zinssatz ohne Weiteres beobachtbar ist.

In vielen Fällen ist jedoch ein solcher Zinssatz mit einem ähnlichen Zahlungsprofil für den Leasingnehmer nicht ohne Weiteres verfügbar oder entspricht nicht genau dem Zahlungsprofil bzw den übrigen Merkmalen des Leasingvertrags. Demzufolge hat der Leasingnehmer im Einzelfall zu entscheiden, ob ein direkt beobachtbarer Zinssatz, der nicht genau mit dem Zahlungsprofil und den Merkmalen des Leasingverhältnisses übereinstimmt, ein angemessener Ausgangspunkt (dh vor Anpassung im Hinblick auf die übrigen Kriterien der Definition des Grenzfremdkapitalzinssatzes) für die IBR-Berechnung ist. Dabei könnten die folgenden Kriterien berücksichtigt werden: der Zahlungszeitpunkt, die Laufzeit und die Form der Zinskurve. Die folgenden Praxisbeispiele veranschaulichen mögliche Ansätze zur IBR-Bestimmung:

### **Praxisbeispiel 1**

Ein Unternehmen schließt einen Fünfjahres-Leasingvertrag mit konstanten monatlichen Leasingraten ab. Der Leasingnehmer kann einen Zinssatz für ein fünfjähriges Annuitätendarlehen mit konstanten vierteljährlichen Zahlungen direkt beobachten. In diesem Fall ist das Zahlungsprofil ähnlich, auch wenn die Zahlungszeitpunkte nicht genau übereinstimmen. Daher könnte dieser ohne Weiteres beobachtbare Zinssatz eines Annuitätendarlehens ein vernünftiger Ausgangspunkt für die IBR-Bestimmung sein.

### **Praxisbeispiel 2**

Ein Unternehmen schließt einen 13-monatigen Leasingvertrag mit konstanten monatlichen Leasingraten ab. Der Leasingnehmer kann ohne Weiteres einen Zinssatz für ein 12-monatiges Annuitätendarlehen mit konstanten monatlichen Zahlungen beobachten. In diesem Fall ist die Laufzeit ähnlich, auch wenn sie nicht genau identisch ist. Demzufolge könnte dieser direkt beobachtbare Zinssatz ein vernünftiger Ausgangspunkt für die IBR-Berechnung sein.

### Praxisbeispiel 3

Ein Leasingnehmer mit schlechter Bonität schließt einen Fünfjahres-Leasingvertrag mit konstanten monatlichen Leasingraten ab. Der Leasingnehmer kann ein Darlehen mit demselben Zahlungsprofil für ein Unternehmen mit einer ähnlichen Bonität nicht ohne Weiteres beobachten. Der Leasingnehmer kann einerseits einen Zinssatz für ein fünfjähriges Annuitätendarlehen mit konstanten monatlichen Zahlungen für ein Unternehmen mit einer deutlich besseren Bonität direkt beobachten. Andererseits hat der Leasingnehmer vor Kurzem ein vierjähriges Annuitätendarlehen mit konstanten monatlichen Zahlungen aufgenommen.

Der Leasingnehmer befindet sich in einem wirtschaftlichen Umfeld mit relativ niedrigen risikofreien Zinssätzen und relativ flachen Zinskurven, sodass die Differenz zwischen einem Vier- und Fünfjahreszinssatz weniger Auswirkungen auf die IBR hat, als die Anpassung für das Ausfallrisiko, die erforderlich wäre, um die Bonitätsbewertung des Leasingnehmers widerzuspiegeln.

Obwohl das beobachtbare Darlehen mit einer Laufzeit von fünf Jahren genau dem Leasingzahlungsprofil entspräche, könnten erhebliche Anpassungen des beobachtbaren Zinssatzes für das Ausfallrisiko erforderlich sein, um die IBR zu bestimmen, sodass eine wesentliche Schätzungsunsicherheit bestehen würde. Der Zinssatz für das kürzlich vom Leasingnehmer aufgenommene vierjährige Darlehen spiegelt dagegen bereits die Bonität des Leasingnehmers wider. Daher könnte das kürzlich vom Leasingnehmer aufgenommene Darlehen mit einer Laufzeit von vier Jahren ein angemessener Ausgangspunkt für die IBR-Berechnung sein.

#### Praxisbeispiel 4

Ein Leasingnehmer schließt einen Neunjahres-Leasingvertrag mit konstanten nachschüssigen jährlichen Leasingraten ab. Der Leasingnehmer kann kein Annuitätendarlehen mit einer dem Leasingverhältnis ähnlichen Laufzeit ohne Weiteres beobachten. Der Leasingnehmer kann dagegen ohne Weiteres endfällige Darlehen (bullet loans) mit einer Reihe von verschiedenen Laufzeiten beobachten, die zwar regelmäßige Zinszahlungen aufweisen, deren Kapitalbetrag aber erst am Ende zurückgezahlt wird. Nach Berücksichtigung der oben aufgeführten Faktoren beschließt der Leasingnehmer, die Zinssätze der endfälligen Darlehen als Ausgangspunkt für die IBR-Ermittlung zu verwenden. Eine diesbezügliche Variante wäre zum Beispiel, mit Hilfe dieser Zinssätze die Zinsstrukturkurve nachzubilden und so einen Zinssatz zu ermitteln. Eine andere Variante könnte die Wahl eines Zinssatzes sein, der der durchschnittlichen gewichteten Rückzahlungsdauer der Leasingzahlungen entspricht. Letzteres könnte insbesondere dann eine vernünftige Näherung darstellen, wenn die Zinskurve flach ist.

Unabhängig davon, welche Methode der Leasingnehmer zur Ermittlung der IBR wählt, gilt es jedoch zu beachten, dass Angaben nach IAS 1.125 erfolgen müssen, sofern die Bestimmung der IBR mit erheblichen Schätzungsunsicherheiten verbunden ist.

#### Fazit

Die Bestimmung einer sachgerechten IBR stellt in der Praxis eine große Herausforderung für Leasingnehmer dar. Ob ein direkt beobachtbarer Zinssatz, der nicht genau mit dem Zahlungsprofil des Leasingverhältnisses übereinstimmt, ein angemessener Ausgangspunkt für die IBR-Berechnung repräsentiert, ist im Einzelfall zu prüfen. Wie aus den oben dargestellten Praxisbeispielen ersichtlich ist, sind dabei auch Kriterien wie zB der Zahlungszeitpunkt, die Laufzeit und die Form der Zinskurve 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.

Titel	Anwendungszeitpunkt <sup>1</sup>	Endorsement
Änderungen an IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7 – Reform der Referenzzinssätze	ab Geschäftsjahr 2020	<a href="#">EU-Verordnung vom 15. Jänner 2020</a>
Änderungen an IFRS 3 – Definition eines Geschäftsbetriebs	ab Geschäftsjahr 2020	<a href="#">EU-Verordnung vom 21. April 2020</a>
Änderungen an IAS 1 – Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig	ab Geschäftsjahr 2022	noch festzulegen
IFRS 17 „Versicherungsverträge“	ab Geschäftsjahr 2023	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: 22. April 2020).

# IASB-Projektplan

Laufende Projekte	bis 06/2020	ab 07/2020	ab 01/2021
Preisregulierte Tätigkeiten	–	ED	–
IFRS 16 und Covid-19	IFRS	–	–
IFRS 16 – Leasingverbindlichkeiten bei Sale- and Leaseback	–	ED	–
IFRS 17 – Änderungen	IFRS	–	–
IAS 1 – Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz oder langfristig (Verschiebung des verpflichtenden Erstanwendungszeitpunkts)	ED Feedback	–	–
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	–	–	–
IAS 21 – Fehlende Austauschbarkeit	–	–	–
IFRIC 14 – Verfügbarkeit von Erstattungen aus einem leistungsorientierten Plan	–	–	–
Disclosure-Initiative: Angaben zu Rechnungslegungsmethoden	–	IFRS	–
Disclosure Initiative – Gezielte Überprüfung der Angabepflichten auf Standardebene	–	–	ED
Lagebericht (management commentary)	–	ED	–
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	–

<b>Forschungsprojekte</b>	<b>bis 06/2020</b>	<b>ab 07/2020</b>	<b>ab 01/2021</b>
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	–	DP oder ED	–
PIR IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12	–	RFI	–

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: 11. März 2020

<b>laufende/abgeschlossene Projekte:</b>	<b>Q1 2020</b>	<b>Q2 2020</b>	<b>Q3 2020</b>
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](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>

- **“IASB issues a number of narrow-scope amendments” (In-brief 2020-08)**

Wie bereits in diesem Newsletter ausführlich behandelt, hat das IASB am 14. Mai 2020 eine Reihe an kleineren Änderungen an verschiedenen IFRS vorgenommen.

Diese Publikation fasst noch einmal die vorgenommenen Änderungen übersichtlich zusammen und geht auch auf die möglichen Auswirkungen auf Unternehmen ein.

- **“IASB issues IFRS 16 COVID-19 rent concessions amendment” (In-brief 2020-09)**

Infolge der COVID-19-Pandemie werden Leasingnehmern mitunter Mietzugeständnisse gewährt. Diese Zugeständnisse können unterschiedliche Formen annehmen und umfassen auch das Aussetzen oder die Stundung von Leasingraten. Am 28. Mai 2020 veröffentlichte das IASB die finale Änderung an IFRS 16, die eine Erleichterung für Leasingnehmer vorsieht.

Diese Erleichterung betrifft die Beurteilung, ob ein Zugeständnis von Seiten des Leasinggebers iZm COVID-19 eine Vertragsmodifikation nach IFRS 16 darstellt. Leasingnehmer bekommen die Möglichkeit, 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 nötigen Reaktionen von Unternehmen im Krisenmanagement.

Die Expertentalks decken verschiedene Themenbereiche wie bspw die Auswirkungen auf die **externe Berichterstattung nach IFRS** oder **die Auswirkungen auf den Impairmenttest** ab und können unter folgendem Link abgerufen und nachgehört werden: [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](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, Johannes Auer

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.