

Ausgabe 9, März 2023

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

**Auf einen Blick**

Bilanzierung der Teuerungsprämie und des Energiekostenzuschusses nach IFRS .....	2
ED/2023/1: Entwurf zur Änderung des IAS 12 aufgrund von Pillar Two.....	9
Post-implementation Review zu IFRS 9 „Klassifizierung und Bewertung“: Ergebnisse ..	11
EU-Endorsement.....	13
IASB-Projektplan.....	14
Übersicht über die derzeitigen Projekte des AFRAC .....	16
Veranstaltungen .....	17
Veröffentlichungen .....	17
Ihre Ansprechpartner.....	19

# IFRS aktuell

## Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Liebe Leserinnen und Leser,

in dieser Ausgabe informieren wir Sie über die Bilanzierung von Energiekostenzuschuss und Teuerungsprämie.

Außerdem widmen wir uns den Änderungen an IAS 12 „Ertragssteuern“ aufgrund der kürzlich beschlossenen Pillar Two-Regelungen der Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). Sie können auch die Ergebnisse des in den Jahren 2020-2022 vom IASB durchgeführten Post-implementation Reviews (PIR) zu den Klassifizierungs- und Bewertungsregeln des IFRS 9 erfahren.

Daneben finden Sie wie gewohnt die Liste der laufenden Projekte des IASB, den Stand des Endorsements der EFRAG und am Ende des Newsletters die Liste unserer neu veröffentlichten Blogbeiträge und Publikationen.

Viel Spaß bei der Lektüre!

**Ulf Kühle**

Leiter – IFRS-Fachabteilung



# Bilanzierung der Teuerungsprämie und des Energiekostenzuschusses nach IFRS

In dem vorliegenden Artikel möchten wir Sie im Detail über die Bilanzierung nach IFRS der Teuerungsprämie und des Energiekostenzuschusses (EKZ I) informieren. Erfahren Sie im Detail, worüber es sich bei den zwei staatlichen Unterstützungsmaßnahmen handelt, und welche Überlegungen man nach IAS 20 bei ihrer Bilanzierung machen muss.

---

## Die beitrags- und abgabenfreie Teuerungsprämie für lohnsteuerpflichtige Arbeitnehmer:innen

---

### *Überblick über die Teuerungsprämie*

Um die Bevölkerung angesichts der massiven Teuerungswelle zu unterstützen, hat die österreichische Bundesregierung im Rahmen des ersten Teuerungs-Entlastungspakets (am 30. Juni 2022 im BGBl veröffentlicht) die beitrags- und abgabenfreie Teuerungsprämie für lohnsteuerpflichtige Arbeitnehmer:innen eingeführt. Es fallen weder Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, BV-Beiträge noch Lohnnebenkosten (DB, DZ und KommST) bei der Teuerungsprämie an. Die Teuerungsprämie von bis zu EUR 3.000 kann Arbeitnehmer:innen befristet für die Kalenderjahre 2022 und 2023 abgabenfrei gewährt werden, wobei die Abgabefreiheit zunächst nur bis zu EUR 2.000 pro Jahrgilt. Für die Ausschöpfung der restlichen EUR 1.000 muss die Teuerungsprämie aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs 5 Z 1 bis 7 EStG (zB Kollektivverträge, Betriebsvereinbarungen, aber auch innerbetriebliche Regelungen) gewährt werden. Wesentliche Voraussetzung für die Gewährung der Teuerungsprämie ist, dass diese stets eine zusätzliche Zahlung ist, die üblicherweise bisher nicht gewährt wird.

Werden in 2022 und 2023 sowohl eine Teuerungsprämie als auch eine steuerfreie Gewinnbeteiligung (diese ist im Gegensatz zur Teuerungsprämie nur lohnsteuerfrei und nicht abgabenfrei) ausbezahlt, sind diese insgesamt nur bis zu einem Gesamtbetrag von EUR 3.000 pro Jahr steuerfrei. Betriebe, die in 2022 eine lohnsteuerfreie Gewinnbeteiligung gewährt haben, konnten diese im Kalenderjahr 2022 noch rückwirkend in eine steuerfreie Teuerungsprämie umwandeln. Nachdem die Teuerungsprämie abgabenrechtlich für Arbeitgeber im Gegensatz zu der Gewinnbeteiligung (§ 3 Abs 1 Z 35 EStG) vorteilhafter ist, ist anzunehmen, dass Unternehmen auch in 2023 der Teuerungsprämie den Vorzug geben werden.

Es ist grundsätzlich aus rechtlicher Sicht nicht erforderlich, für die Gewährung der Teuerungsprämie eine schriftliche Vereinbarung abzuschließen. So steht es Unternehmen frei, im Rahmen von Betriebsvereinbarungen oder Arbeitgeberschreiben den Anspruch auf die Teuerungsprämie über den gesetzlichen Rahmen hinaus an bestimmte Bedingungen

zu knüpfen (zB ein gewisser Vorbeschäftigungszeitraum oder ein aufrechtes Dienstverhältnis bis zum künftigen Auszahlungszeitpunkt der Prämie).

Je nach innerbetrieblicher Ausgestaltung der Teuerungsprämie ist fraglich, ob bzw in welcher Höhe ein Unternehmen im unternehmensrechtlichen Jahres-bzw IFRS-Konzernabschluss zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2022 bzw zu einem hiervon abweichenden Stichtag eine Rückstellung für die Verpflichtung zur Zahlung der Teuerungsprämie im Geschäftsjahr 2023 zu bilden hat.

### **Bilanzierung nach IFRS**

Es handelt sich bei der Teuerungsprämie um kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer (*short-term employee benefits*) gem IAS 19.8 ff; dh es sind Leistungen an Arbeitnehmer, bei denen zu erwarten ist, dass sie innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Periode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde, vollständig gegenüber dem Arbeitnehmer erbracht werden. Die Periodisierung des Aufwands erfolgt über die erforderliche Dienstzeit (*serviceperiod*), die die Arbeitnehmer aufwenden müssen, um anspruchsberechtigt zu sein. Sofern ein aufrechtes Dienstverhältnis Voraussetzung für die Gewährung der Prämie ist, ist die Rückstellung somit zeitraumbezogen über die erforderliche Dienstzeit anzusammeln.

Die folgenden beispielhaften Szenarien helfen bei der Veranschaulichung der Bilanzierung der Teuerungsprämie.

#### **Beispiel 1:**

Ein Unternehmen legt in einer Betriebsvereinbarung im GJ 2022 fest, dass alle Beschäftigten, die am 31. März 2023 in einem ungekündigten Arbeitsverhältnis stehen und zu diesem Zeitpunkt dem Betrieb ununterbrochen sechs Monate angehört haben, eine Teuerungsprämie iHv EUR 2.500 erhalten.

Der Aufwand ist gemäß seiner wirtschaftlichen Verursachung grundsätzlich über die Vorbeschäftigungszeit von jeweils 6 Monaten *pro rata temporis* anzusammeln, da sich die begünstigten Arbeitnehmer:innen den Anspruch auf die Teuerungsprämie über diesen Zeitraum verdienen (dh zum 31. Dezember 2022 sind 3/6 des Erfüllungsbetrages rückzustellen). Sollte die Betriebsvereinbarung später als 6 Monate vor dem 31. März 2023 geschlossen worden sein, kann alternativ auch von einem Beginn des Ansammlungszeitraums erst ab dem Abschluss der Betriebsvereinbarung ausgegangen werden. Für den bis zum 31. Dezember 2022 wirtschaftlich verursachten Aufwand ist eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden, bei deren Bewertung ua Fluktuationswahrscheinlichkeiten zu berücksichtigen sind, sofern hierfür geeignete und verlässliche statistische Unterlagen vorliegen.

#### **Beispiel 2:**

Ein Unternehmen verlautbart in einem Schreiben im GJ 2022, dass alle am 28. Februar 2023 angestellten Arbeitnehmer:innen eine Teuerungsprämie iHv EUR 2.000 erhalten.

Die gleichen Überlegungen wie bei Beispiel 1 sind anzustellen, wenn die Entstehung des Anspruchs auf die Teuerungsprämie lediglich von einem aufrechten Dienstverhältnis abhängt und keine Vordienstzeit (deren Zeitraum über einen

Abschlussstichtag reicht) vorausgesetzt wird. Diesfalls ist eine Rückstellung für die voraussichtlich zu zahlende Teuerungsprämie (unter Berücksichtigung der Fluktuationswahrscheinlichkeit, sofern hierfür geeignete und verlässliche statistische Unterlagen vorliegen) ratierlich ab Zusage der Teuerungsprämie bis zum 28. Februar 2023 anzusammeln (dh zum 31. Dezember 2022 ist nur jener Betrag rückzustellen, der auf den Ansammlungszeitraum bis zum Abschlussstichtag entfällt).

### **Beispiel 3:**

Ein Unternehmen teilt seinen Arbeitnehmer:innen am 1. Juni 2022 mit, dass alle am 31. Jänner 2023 angestellten Vollzeitkräfte mit ihrem Gehalt im Jänner eine Teuerungsprämie iHv EUR 1.000 erhalten. Bei einer Teilzeitanstellung wird der jeweilige Betrag entsprechend dem Arbeitszeitausmaß aliquotiert. Für Mitarbeiter:innen, deren Dienstverhältnis zwischen 1. Februar 2022 und 31. Jänner 2023 beginnt (=Erdienungszeitraum), wird dieser Betrag ebenfalls entsprechend aliquotiert.

Entsprechend der Erbringung der Arbeitsleistung durch den Mitarbeiter ist es sachgerecht, die Teuerungsprämie gemäß ihrer wirtschaftlichen Verursachung (über den Erdienungszeitraum) entweder ab 1. Februar 2022 oder ab Zusage (1. Juni 2022) bis zum Erfüllungszeitpunkt zu sammeln, wobei im Rahmen der Bewertung der Rückstellung zum 31. Dezember 2022 (Rückstellung von 11/12 des Erfüllungsbetrages bei Beginn der Ansammlung ab 1. Februar 2022 bzw Rückstellung von 7/8 des Erfüllungsbetrages bei Beginn der Ansammlung ab 1. Juni 2022) auch die Fluktuation zu berücksichtigen ist, sofern hierfür geeignete und verlässliche statistische Unterlagen vorliegen. Für neu eintretende Mitarbeiter verkürzt sich der Zeitraum, über den die Rückstellung für den jeweiligen Mitarbeiter anzusammeln ist, entsprechend.

### **Beispiel 4:**

Ein Unternehmen knüpft die Auszahlung der Teuerungsprämie an keinerlei Bedingungen. Es wird an die Arbeitnehmer:innen im GJ 2022 kommuniziert, dass Ende Mai des folgenden Geschäftsjahres an alle eine Teuerungsprämie iHv EUR 1.000 ausbezahlt wird – selbst wenn unter Umständen zu diesem Zeitpunkt kein aufrechtes Dienstverhältnis mehr besteht.

Diesfalls wird die Teuerungsprämie nicht im Gegenzug für die Arbeitsleistung bis Mai 2023 gewährt. Der rechtliche Anspruch auf die Teuerungsprämie in voller Höhe entsteht mit Zusage des Unternehmens im GJ 2022 (dieser ist nicht durch ein aufrechtes Dienstverhältnis in der Zukunft aufschiebend bedingt). Es ist bei der Ermittlung der Höhe der Rückstellung grundsätzlich von dem zum Abschlussstichtag bestehenden Arbeitsverhältnissen auszugehen.

Weitere Informationen finden Sie in den [Blogbeiträgen unserer Steuer-Expert:innen](#).

### **Überblick über die EKZ I**

Zur Mitigierung der wirtschaftlichen Auswirkungen durch die gestiegenen Energiekosten hat der Nationalrat am 27. Juli 2022 den Energiekostenzuschuss (sog. EKZ I) als kurzfristige Überbrückungshilfe für energieintensive Unternehmen beschlossen (Unternehmens-Energiekostenzuschussgesetz – UEZG, veröffentlicht im Bundesgesetzblatt am 27. Juli 2022, BGBL. I Nr. 117/2022, überarbeitet am 22. Dezember 2022). Diese Fördermaßnahmen werden durch unionsrechtliche Grundlagen ergänzt (Befristeter Krisenrahmen für staatliche Beihilfen der Wirtschaft infolge der Aggression Russlands gegen die Ukraine (ABl. NR. C 131I vom 23. März 2022 idgF., überarbeitet am 28. Oktober 2022<sup>1</sup>).

Beim EKZ I handelt es sich um einen nicht rückzahlbaren Einmalzuschuss. Es besteht kein Rechtsanspruch auf Erhalt und Auszahlung der Förderung des EKZ I (Artikel 2 § 1 (2) UEZG). Unternehmen müssen eine Reihe inhaltlicher Voraussetzungen für die Erlangung der Förderung erfüllen. Diese Voraussetzungen sind in der vom Bundesministerium für Arbeit und Wirtschaft am 21. November 2022 erlassenen Ausübungsrichtlinie näher konkretisiert, welche zuvor am 18. November 2022 von der Europäischen Kommission genehmigt wurde.

Gefördert werden Mehraufwendungen für den betriebseigenen Verbrauch von Strom und Erdgas in verschiedenen Stufen (in der Basisstufe auch von Treibstoffen und Dampf), die energieintensiven Unternehmen im Förderungszeitraum von 1. Februar 2022 bis 31. Dezember 2022 entstanden sind.<sup>2</sup> Die Abwicklung des Förderprozesses erfolgt durch Austria Wirtschaftsservice (AWS).

Nachfolgend fassen wir die wesentlichen Eckpunkte überblicksmäßig zusammen.

*Hinweis: Diese Übersicht ersetzt nicht eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den detaillierten Ausführungen der Richtlinie.*

### **Förderungswürdige Unternehmen**

Energieintensive Unternehmen sind solche gewerbliche und industrielle Unternehmen mit einer Betriebsstätte in Österreich, gemeinnützige Rechtsträger mit ihren unternehmerischen Tätigkeiten iSd § 2 UStG sowie energieintensive konzessionierte Unternehmen des öffentlichen Verkehrs, bei denen die Energie- und Strombeschaffungskosten auf mindestens 3,0% des Produktionswertes betragen oder die zu entrichtende nationale Energiesteuer mindestens 0,5% des Mehrwerts beträgt (Artikel 2 § 2 (1) UEZG). Die Energieintensität ist durch einen Wirtschaftsprüfer / Steuerberater /

---

<sup>1</sup> Dadurch wird der geltende Förderzeitraum des Energiekostenzuschusses bis 31. Dezember 2023 ausgeweitet. [https://competition-policy.ec.europa.eu/system/files/2022-10/C\\_2022\\_7945\\_1\\_DE\\_ACT\\_part1\\_v2.pdf](https://competition-policy.ec.europa.eu/system/files/2022-10/C_2022_7945_1_DE_ACT_part1_v2.pdf)

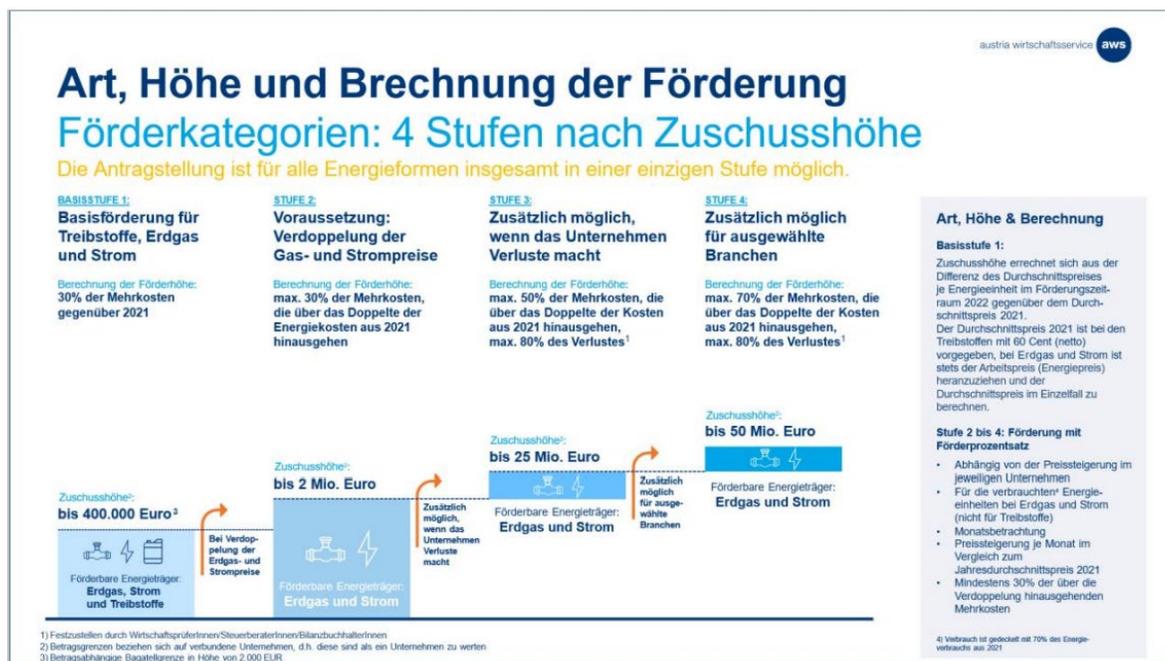
<sup>2</sup> Durch die Überarbeitung des UEZG am 22. Dezember 2022 wird der Förderzeitraum von 30. September 2022 auf 31. Dezember 2022 voraussichtlich erweitert und Dampf in der Basisphase als förderungswürdiger Energieträger aufgenommen (vgl. Medieninformation vom BM für Arbeit und Wirtschaft). Darüber hinaus soll für den Förderzeitraum 2023 ein in den Stufen modifizierter EKZ II eingeführt werden.

Bilanzbuchhalter festzustellen. Die Nachweispflicht entfällt für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis max. 700 TEUR.

Die für die Ermittlung der Energieintensität heranzuziehenden Basisdaten (Energie- und Strombeschaffungskosten) stimmen nicht mit den förderbaren Kostenarten im Rahmen des Energieverbrauchs überein (getrennte Berechnungsmethodik). Bestimmte Branchen sind vom EKZ I ausgenommen.

#### 4 Förderstufen

Der EKZ I fördert über die Basisstufe (mit einem maximalen Zuschuss von 400 TEUR pro Unternehmen<sup>3</sup>) hinausgehend mit zusätzlichen Förderhöhen, abhängig von Betroffenheit und Branche, sofern die erforderliche Mehrbelastung sowie ab Stufe 3 auch Verluste in 2021 (negatives EBITDA) gegeben sind.



Quelle: AWS vom November 2022; durch die geplante Änderung vom Dezember 2022 wird Dampf als förderbarer Energieträger hinzugefügt.

Für Kleinbetriebe, die die genannten Voraussetzungen nicht erfüllen, kommt ein Pauschalmodell zur Anwendung.

#### Weitere Voraussetzungen

Darüber hinaus werden die Unternehmen ab Antragstellung bis einschließlich 31. März 2023 verpflichtet, energiesparende Maßnahmen zur Reduktion von Beleuchtung außerhalb der Geschäftszeiten, Heizung im Außenbereich sowie das Schließen automatischer Türen zu setzen (Eigenverpflichtung).

Boni an Vorstände und Geschäftsführung, die am oder nach dem 21. November 2022 gewährt werden, sind auf 50% der für das Wirtschaftsjahr 2021 gezahlten Boni beschränkt.

<sup>3</sup> Für verbundene Unternehmen (Konzern) bzw. Rechtsformen GesbR und ARGE gelten Besonderheiten (§ 4 Richtlinie, 2.20 und 2.21 bzw. 2.22 und 2.23 Fragenkatalog AWS Energiekostenzuschuss)

Bei Antragstellung gibt das Unternehmen eine Erklärung zum steuerlichen Wohlverhalten ab.

Für Berechnungsstufe 3 und 4 wird vorausgesetzt, dass das förderungswerbende Unternehmen ein Energieaudit durchführt bzw. durchgeführt hat und die Empfehlungen im Audit-Bericht innerhalb eines angemessenen Zeitraums umsetzt.

### ***First come – first served Prinzip***

Der EKZ I sieht einen mehrstufigen Prozess vor. Über eine Voranmeldung werden die eingehenden Meldungen zeitlich gereiht. Die Unternehmen erhalten ein zugeteiltes Zeitfenster, in dem sie, nach Registrierung beim AWS die finale Antragstellung vornehmen. Die Antragsfrist endet für alle Förderwerber am 15. Februar 2023.

Die Anträge werden chronologisch bearbeitet und nach Antragsprüfung ausgezahlt. Die Reihenfolge des Einlangens der Anträge ist für die Vergabe der Budgetobergrenze unterliegenden Zuschussmittel maßgeblich. Mit der Beschlussfassung eines Abänderungsantrags im Oktober 2022 stehen Fördermittel in Höhe von 1,3 Mrd. EUR zur Verfügung.

### ***Bilanzierung nach IFRS***

Zuschüsse von staatlicher Seite sind in IAS 20 „Zuwendungen der öffentlichen Hand“ geregelt. IAS 20 unterscheidet zwischen Zuschüssen zu Vermögenswerten und Zuschüssen zur Kompensation von Kosten aus konkreten Projekten sowie reinen Liquiditäts- und Ertragszuschüssen. Dieses breite Spektrum spiegelt sich auch bei den gegenwärtig zur Verfügung stehenden Anti-Teuerungspaketen wider. Darüber hinaus können sich diese Unterstützungsleistungen auf vergangene, gegenwärtige und künftige Perioden beziehen. Sie können darüber hinaus auch mit Auflagen und speziellen Bedingungen verbunden sein, die bei Gewährung des Zuschusses oder auch künftig für einen gewissen Zeitraum eingehalten werden müssen.

Nach IAS 20.7-8 sind Zuschüsse dann als Anspruch zu erfassen, wenn eine angemessene Sicherheit (*reasonable assurance*) darüber besteht, dass das Unternehmen die damit verbundenen Bedingungen erfüllen wird und dass die Zuwendungen gewährt werden. Angemessene Sicherheit ist in den IFRS nicht definiert, so dass bei der Anwendung der Ansatzkriterien nach IAS 20 in der Praxis ein erhebliches Urteilsvermögen (*significant judgement*) erforderlich ist. Für Unternehmen ist es daher wichtig zu analysieren, wie die Anspruchsvoraussetzungen des EKZ I ausgestaltet sind.

Beim EKZ I handelt es sich um einen nicht rückzahlbaren Einmalzuschuss, der dann gewährt wird, wenn das antragstellende Unternehmen gewisse sachliche Merkmale erfüllt. Diese Voraussetzungen leiten sich zum einen aus vergangenheitsbezogenen Daten ab (wie die Umsatzhöhe, Energieeinstandskosten (Energieintensität), Energieverbrauchskosten (Mehraufwendungen) oder nationale Energiesteuer der Jahre 2021/2022). Teilweise sind diese sachlichen Voraussetzungen auch durch externe Parteien zu bestätigen (Feststellung der Energieintensität durch einen Wirtschaftsprüfer / Steuerberater / Bilanzbuchhalter, einschließlich Feststellungen zu angeschafften und verbrauchten Energieeinheiten sowie Preissteigerungen im Förderungszeitraum im Verhältnis zum Vergleichszeitraum, Höhe der förderbaren Energiemehraufwendungen und

(ab Stufe 3) das Vorliegen eines Betriebsverlusts). Zum anderen enthält der EKZ I auch zukunftsgerichtete Auflagen, die das Unternehmen auch noch nach dem 31.12.2022 für einen bestimmten Zeitraum erfüllen muss (beispielsweise die Auflagen aus der Eigenverpflichtung oder Durchführung eines Energieaudits).

Das Vorliegen der *reasonable assurance* ist vor diesem Hintergrund auslegungsbedürftig. In der Praxis und hM in der Kommentarliteratur wird diese als erfüllt angesehen, wenn man unter normalen Umständen erwarten kann, dass das Unternehmen in der Lage ist und auch die Absicht hat, diese Bedingungen zu erfüllen und es keine gegenläufigen Hinweise gibt (*in the absence of any evidence of the contrary*).<sup>4</sup>

Sofern die Bedingungen ausschließlich im Einflussbereich des Unternehmens liegen, wird das Unternehmen im Regelfall eine belastbare Einschätzung treffen können. Schwieriger wird die Beurteilung dadurch, dass es sich um eine „gedeckelte“ Hilfsmaßnahme handelt, für die nur ein begrenzter Fördertopf an finanziellen Mitteln zur Verfügung steht. Eine derartige Beschränkung hat das Unternehmen zusätzlich bei seiner Einschätzung zu berücksichtigen, insbesondere ob der Antrag zeitgerecht genug gestellt wurde und die Förderung aller Voraussicht nach – auch bei Vorliegen von gedeckelten finanziellen Mitteln – zufließen wird.

Bei der Einschätzung, ob *reasonable assurance* betreffend EKZ I vorliegt, hat das Unternehmen die Umstände des Einzelfalls zu prüfen und zu dokumentieren. Beispielsweise:

- Ist eine ausreichende Datenqualität gegeben, sodass von einer zeitgerechten Erstellung des Feststellungsberichts ausgegangen werden kann?
- Ist das Unternehmen in der Lage die Maßnahmen der Eigenverpflichtung und andere in die Zukunft reichende Auflagen – ohne Hindernisse – umzusetzen?
- Kann das Unternehmen die engen zeitlichen Fristen des Antragsprozesses einhalten?
- Erfolgt die Antragstellung ausreichend zeitgerecht, sodass angenommen werden kann, dass die Budgetmittel ausreichend sind?

Kann das Unternehmen mit hinreichender Sicherheit den Nachweis erbringen, dass es in der Lage ist die Voraussetzungen fristgerecht zu erfüllen und mit der Gewährung des Zuschusses (auch bei gedeckelten Budgetmitteln) rechnen kann, ist die Förderung zum Bilanzstichtag 31.12.2022 nach IAS 20 zu bilanzieren.

Da der Einmalzuschuss als Kompensation zu bestimmten Aufwendungen (Energiekosten) vorgesehen ist, ist die staatliche Unterstützung in jenem Posten zu erfassen, in dem der kompensierte Aufwand gebucht wird. Die Bruttodarstellung als sonstiger betrieblicher Ertrag ist aber ebenfalls zulässig. Zu prüfen ist weiterhin, ob der Zuschuss unmittelbar ertragswirksam oder ggf. anteilig abzugrenzen ist (beispielsweise im Falle der Aktivierung der Energiekosten im Herstellungsprozess nach IAS 2, bis diese Vorräte verkauft werden).

---

<sup>4</sup> Vgl. Staß/Piesbergen/Prasse, Baetge ua (2010) IFRS – 11., S.12-13, Rz.19-22; und Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (2022) Haufe IFRS-Kommentar, 20. Aufl., § 12, S. 593, Rz. 17

# ED/2023/1: Entwurf zur Änderung des IAS 12 aufgrund von Pillar Two

**Der IASB hat am Montag, den 10. Jänner 2023, einen Entwurf zur Änderung des IAS 12 „Ertragsteuern“ (ED/2023/1 „International Tax Reform – Pillar Two Model Rules“) veröffentlicht.**

Hintergrund der Anpassungen ist die Einführung der globalen Mindestbesteuerung (Pillar Two), auf die sich weltweit über 135 Staaten geeinigt haben. Mit den Pillar Two-Regelungen soll sichergestellt werden, dass multinationale Unternehmen mit einem weltweiten Umsatz von mindestens 750 Mio. € künftig einem effektiven Unternehmenssteuersatz von mindestens 15% unterliegen. Die OECD hat hierzu im Dezember 2021 Modellregelungen veröffentlicht, welche ab 2023 in nationales Recht umzusetzen sind. Die EU plant das Inkrafttreten der Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2023 beginnen.

Mit den vorgeschlagenen Anpassungen des IAS 12 reagiert der IASB auf Bedenken der Stakeholder hinsichtlich potenzieller Auswirkungen der bevorstehenden Umsetzung der Pillar Two-Regelungen auf die Bilanzierung von Ertragsteuern. Der Entwurf sieht insbesondere die Einführung einer vorübergehenden verpflichtenden Ausnahme von der Pflicht zur Bilanzierung latenter Steuern, die aus der Implementierung der Pillar Two-Regelungen resultieren, vor (ED para. 4A). Daneben sollen diverse Angabepflichten für betroffene Unternehmen eingeführt werden. Hierzu zählen

- die Angabe, dass die Ausnahmeregelung für den Ansatz und die Angabe von Informationen über latente Steuern im Zusammenhang mit Pillar Two angewendet wurde (ED para. 88A) und
- die separate Angabe des tatsächlichen Steueraufwands (bzw. -ertrags) im Zusammenhang mit Pillar Two-Ertragsteuern (ED para. 88B).
- Darüber hinaus sind in Perioden, in denen eine Gesetzgebung zur Umsetzung der Pillar Two-Regelungen zwar (im Wesentlichen) beschlossen (*substantively enacted*), jedoch noch nicht in Kraft getreten ist, folgende Angaben zu machen (und zwar jeweils nur für die aktuelle Periode):
- Informationen über die (im Wesentlichen) verabschiedete Gesetzgebung zur Umsetzung der Pillar Two-Regelungen in den Jurisdiktionen, in denen das Unternehmen tätig ist (ED para. 88C (a)),
- die Angabe, in welchen Jurisdiktionen der gem. IAS 12.86 errechnete durchschnittliche effektive Steuersatz des Unternehmens in der aktuellen Periode unter 15 % liegt, sowie die Angabe des aggregierten Steueraufwands (bzw. -ertrags), des aggregierten bilanziellen Ergebnisses vor Steuern sowie des gewichteten durchschnittlichen effektiven Steuersatzes für die betroffenen Jurisdiktionen (ED para. 88C (b)),

- die Angabe, ob die Einschätzungen, die ein Unternehmen bei der Vorbereitung auf die Einhaltung der Pillar Two-Regelungen vorgenommen hat, darauf hindeuten, dass
  - es Jurisdiktionen gibt, die zwar bei der Anwendung des ED para. 88C (b) identifiziert wurden, in denen das Unternehmen aber möglicherweise keine Ertragsteuern aufgrund der Pillar Two-Regelungen zahlen muss (ED para. 88C (c) (i)), oder
  - es Jurisdiktionen gibt, die bei der Anwendung des ED para. 88C (b) nicht identifiziert wurden, in denen das Unternehmen aber möglicherweise dennoch Ertragsteuern aufgrund der Pillar Two-Regelungen zahlen muss (ED para. 88C (c) (ii)).

Die vorübergehende Ausnahme von der Pflicht zur Bilanzierung latenter Steuern, die aus der Implementierung der Pillar Two-Regelungen resultieren (ED para. 4A), ist gemäß dem Entwurf direkt nach Veröffentlichung der finalen Änderungen an IAS 12 anzuwenden. Gleiches gilt für die Pflicht zur Angabe, dass von der Ausnahme Gebrauch gemacht wird (ED para. 88A). Die übrigen neuen Angabepflichten (ED paras. 88B f.) sind erstmals für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Jänner 2023 beginnen, zu erfüllen.

Stellungnahmen zum Entwurf waren über einen verkürzten Zeitraum bis zum 10. März 2023 zu übermitteln. Die Änderungen an IAS 12 sollen im zweiten Quartal 2023 finalisiert werden.

Die Pressemitteilung zur Veröffentlichung finden Sie unter nachfolgendem [Link](#).

# Post-implementation Review zu IFRS 9 „Klassifizierung und Bewertung“: Ergebnisse

Der IASB hat die Ergebnisse des in den Jahren 2020-2022 durchgeführten Post-implementation Reviews (PIR) zu den Klassifizierungs- und Bewertungsregeln des IFRS 9 in Form eines Project Report and Feedback Statements veröffentlicht. Die durchgeführten Beratungen sowie eingegangene Stellungnahmen zeigten, dass die im Standard festgelegten Regelungen wie intendiert funktionieren, die Zielsetzungen und Prinzipien des Standards verständlich und sachgerecht sind, die Regelungen in der Praxis grds. einheitlich angewendet werden können und den Nutzern von Abschlüssen nützliche Informationen liefern sowie die Anwendung keine unerwarteten Kosten mit sich bringt. Nichtsdestotrotz ergaben sich einige Punkte, deren Überarbeitung als notwendig angesehen wird. Wir informierten Sie bereits in zurückliegenden Ausgaben unseres Newsletters über die vom IASB angedachten Schritte, stellen Ihnen die im Feedback-Statement veröffentlichten Entscheidungen hier aber nochmals zusammengefasst dar.

Konkret plant der IASB Folgendes:

---

## Derzeit für März 2023 vorgesehene Veröffentlichung eines Standardentwurfs mit folgenden Änderungen an IFRS 9:

---

- Klarstellungen der Regelungen zur Beurteilung, ob ein finanzieller Vermögenswert vertragliche Zahlungsströme aufweist, die ausschließlich Zinsen und Tilgung auf das ausgereichte Kapital darstellen (sog. SPPI-Kriterium nach IFRS 9.4.1.2.(b) bzw. 4.1.2A(b)). Der Fokus liegt hierbei auf grünen (ESG-gebundenen) Finanzinstrumenten. Ziel ist es, unterschiedliche Vorgehensweisen in der Praxis zu vermeiden. Ebenfalls vorgesehen sind Klarstellungen zur Anwendbarkeit der speziellen Regelungen für die SPPI-Beurteilung von vertraglich verknüpften Instrumenten (*contractually linked instruments*), da in der Praxis derzeit oft nicht klar ist, ob ein Anwendungsfall dieser Regelungen vorliegt oder nicht. In diesem Zusammenhang wird auch klargestellt, welche Eigenschaften nicht rückgriffsberechtigte (*non-recourse*) finanzielle Vermögenswerte aufweisen. Ergänzend sind neue Angabepflichten zu IFRS 7 vorgesehen. Zum Inhalt der derzeit geplanten Änderungsvorschläge verweisen wir auf unsere diesbzgl. Ausführungen in den IFRS aktuell Newsletter, Ausgabe 7, November 2022.
- Änderungen der Ausbuchungsvorschriften des IFRS 9 bei Erfüllung eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit durch elektronische Überweisung: Hier ist die Einführung eines Wahlrechts vorgesehen, dass es einem Unternehmen erlaubt, unter bestimmten Bedingungen, eine finanzielle Verbindlichkeit auszubuchen, bevor die Zahlungsmittel beim Gläubiger gutgeschrieben sind (zu den Bedingungen siehe IFRS aktuell Newsletter, Ausgabe 7, November 2022).
- Zusätzliche Angaben zu Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, die als erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis (*OCI*) bewertet

designiert werden: Hier sollen Angabepflichten zum kumulierten beizulegenden Zeitwert derartiger Finanzinstrumente am Abschlussstichtag sowie zu den in der Berichtsperiode im OCI erfassten Änderungen des beizulegenden Zeitwerts eingeführt werden. Die Bewertungsregelungen für Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente (speziell die Tatsache, dass bei wahlweiser erfolgsneutraler Bewertung zum beizulegenden Zeitwert bei Abgang kein Recycling der im OCI erfassten Änderungen des beizulegenden Zeitwerts über die Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt) werden unverändert beibehalten.

---

### **Aufnahme in die Research-Project-Pipeline:**

---

- Überprüfung, inwieweit Klarstellungen der Regelungen zu Modifikationen von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten, zur Anwendung der Effektivzinsmethode sowie zu Wechselwirkungen dieser beiden Regelungsbereiche notwendig sind.
- Ggf. Ergänzung um weitere sich aus dem Post-Implementation Review IFRS 9 „Finanzinstrumente: Wertminderung“ ergebende Themen.

Aus den übrigen im PiR angesprochenen Themen (siehe IFRS aktuell Newsletter, Ausgabe 10, November 2021) ergab sich kein Änderungsbedarf.

Die Pressemitteilung zur Veröffentlichung finden Sie unter nachfolgendem [Link](#).

# 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 IAS 1 <ul style="list-style-type: none"><li>Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig</li><li>Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig – ab Geschäftsjahr 2024</li><li>Verschiebung Anwendungszeitpunkt</li><li>Langfristige Schulden mit Covenants</li></ul>		noch festzulegen
Änderungen an IFRS 16 – Leasingverbindlichkeit in einer Sale und Leaseback-Transaktion	ab Geschäftsjahr 2024	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: 31. Jänner 2023).

# IASB-Projektplan

Den aktuellen Projektplan des IASB finden Sie auf der Website der IFRS Foundation.

<b>Forschung und Standardsetzung</b>	<b>Nächster Meilenstein</b>	<b>Voraus-sichtlicher Termin</b>
Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung	DPD	–
Unternehmenszusammenschlüsse – Angaben, Goodwill und Impairment	ED	–
Disclosure Initiative – Tochtergesellschaften ohne öffentliche Rechenschaftspflicht	IFRS	–
Disclosure Initiative – Gezielte Überprüfung der Angabepflichten auf Standardebene	PS	März 2023
Dynamisches Risikomanagement (Sonderregelungen für Macro Hedges)	ED	–
Equity-Methode	DPD	April 2023
IFRS 6 – Förderaktivitäten	DPD	Q3 2023
Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter	ED	H2 2023
Lagebericht (management commentary)	DPD	–
PIR IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“	RFI	Q2 2023
PIR IFRS 9 – Wertminderung	RFI	Q2 2023
Primäre Abschlussbestandteile	IFRS	–
Preisregulierte Tätigkeiten	IFRS	–
Zweiter umfassender Review der IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS for SMEs)	ED Feedback	bis 7. März 2023

<b>Verwaltung</b>	<b>Nächster Meilenstein</b>	<b>Voraus-sichtlicher Termin</b>
Änderungen zur Klassifizierung und Bewertung (IFRS 9)	ED	März 2023
Internationale Steuerreform – Pillar II Model Rules	ED Feedback	bis 10. März 2023
IAS 21 – Fehlende Austauschbarkeit	IFRS	Q3 2023
Rückstellungen – Gezielte Verbesserungen	DPD	–
Finanzierung der Lieferkette – Reverse Factoring	IFRS	Q2 2023

<b>Anwendungsfragen</b>	<b>Nächster Meilenstein</b>	<b>Voraus-sichtlicher Termin</b>
Konsolidierung einer nicht hyperinflationären Tochtergesellschaft durch eine hyperinflationäre Muttergesellschaft (IAS 21 und IAS 29)	DPD	–
Definition eines Leasings – Substitution Rights (IFRS 16)	TADF	bis 6. Februar 2023

<b>Taxonomie</b>	<b>Nächster Meilenstein</b>	<b>Voraus-sichtlicher Termin</b>
IFRS Accounting Taxonomy Update – Änderungen an IAS 1 und IFRS 16	IFRS Taxonomy Änderungs-vorschlag	Jänner 2023
IFRS Sustainability Disclosure Taxonomy	Feedback on Staff RFF	November 2022
IFRS Taxonomy Update – 2022 Allgemeine Verbesserungen und Common Practice	Feedback on SRF	Februar 2023

<b>Strategie und Steuerung</b>	<b>Nächster Meilenstein</b>	<b>Voraus-sichtlicher Termin</b>
ISSB Konsultation zu Agenda Prioritäten	RFI	Q2 2023

<b>Nachhaltigkeit</b>	<b>Nächster Meilenstein</b>	<b>Voraus-sichtlicher Termin</b>
Klimabezogene Angaben	IFRS SDS	Q2 2023
Allg. nachhaltigkeitsbezogene Angaben	IFRS SDS	Q2 2023
IFRS nachhaltigkeitsbezogene Angaben Taxonomy	Feedback on SRF	H2 2023

<b>Abkürzung</b>	<b>Bezeichnung</b>
AD	Agenda-Entscheidung (Agenda Decision)
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
IFRS SDS	IFRS Sustainability Disclosure Standard
RFI	Informationsanfrage (Request for Information)
RFF	Rückmeldungsanfrage (Request for Feedback)
PS	Project Summary
RS	Veröffentlichung einer Zusammenfassung der Forschungsergebnisse (Research-Summary)
SRF	Staff Request for Feedback
TAD	Vorläufige Agenda-Entscheidung (Tentative Agenda Decision)
TADF	Vorläufige Agenda-Entscheidung Feedback (Tentative Agenda Decision Feedback)

# 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: 7. Dezember 2022

laufende/abgeschlossene Projekte:	Q4 2022	Q1 2023	Q2 2023
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 15: Derivate und Sicherungsinstrumente (UGB)		E-St	
Erweiterung AFRAC-Stellungnahme 24: Beteiligungsbewertung um die Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften und sonstige Fragen	St		
AG „Hybride Finanzinstrumente im UGB“		E-St	
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 3: Anteilsbasierte Vergütungen UGB		E-St	
CL zum EFRAG DP Accounting for Variable Consideration – from a Purchaser’s Perspective			K

Abkürzungen: DP=Diskussionspapier, E=Entwurf, K=Kommentar, St=Stellungnahme, PP=Positionspapier, RG=ruhend gestellt, EG=eingestellt, FI=Fachinformation

Quelle: [www.afrac.at](http://www.afrac.at)

# Veranstaltungen

Die folgende Veranstaltung könnte für Sie von Interesse sein:

---

## PwC IFRS 9 Conference – between crisis and climate change

---

Die Weltwirtschaft ist derzeit mit einer Reihe von makroökonomischen Veränderungen konfrontiert, wie zB der Covid-19-Pandemie, dem Ukraine-Krieg, Energieknappheit und steigenden Energiekosten. In Verbindung mit den weltweit sehr hohen Inflationsraten stellt diese Komplexität eine große Herausforderung für die Modellierung und das Management von Kreditrisiken dar. **Risikomanagement** Experten müssen sich jetzt an das sich verändernde makroökonomische Umfeld anpassen, aber auch sicherstellen, dass ihre Geschäftsentscheidungen auf den Ergebnissen ihrer Modelle basieren.

Die Konferenz am **16. März 2023 in Frankfurt** wird von unseren Experten aus dem internationalen PwC-Netzwerk geleitet. Auf dem Programm stehen Podiumsdiskussionen zu **erwarteten Kreditverlusten und Klimarisiken nach IFRS 9** sowie zur **Rolle von KI**. Zu den Podiumsteilnehmern und Hauptrednern gehören Experten aus dem Bankensektor und hochrangige Vertreter von Aufsichtsbehörden. Wir werden uns auf die folgenden Themen konzentrieren:

- Erwartungen der Aufsichtsbehörden zu erwarteten Kreditverlusten nach IFRS 9 und Klimarisiken
- IFRS 9-Modellierung in einem schwierigen makroökonomischen Umfeld
- Klimarisiken und erwartete Kreditverluste
- KI in der Kreditrisikomodellierung

Weitere Informationen zur Konferenz und die Anmeldung finden Sie [unter diesem Link](#).

# Veröffentlichungen

In Betracht auf die aktuelle, sich noch laufend entwickelnde Situation in der Ukraine veröffentlichen wir immer wieder weitere Informationen. Sie finden diese Informationen bzw. Hinweise darauf unter [www.pwc.at/ifrs](http://www.pwc.at/ifrs).

---

## 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>

- **„In brief: Global implementation of Pillar Two: proposed amendments to IAS 12 “**  
Im Jänner 2023 veröffentlichte das IASB den Exposure Draft mit Änderungsvorschlägen zu IAS 12 „Ertragsteuern“. Die Änderungen zielen darauf ab, vorübergehende Erleichterungen bei der Bilanzierung von latenten

Steuern zu schaffen, die sich aus der Umsetzung der Pillar Two-Modellvorschriften ergeben.

---

## Podcasts aus dem PwC-Netzwerk

---

Die folgenden Podcasts aus dem PwC-Netzwerk sind ab sofort für Sie unter folgendem Link abrufbar:

- **IFRS Talks – PwC's Global IFRS podcast „Episode 139: Taking stock of sustainability reporting“:**

<https://viewpoint.pwc.com/dt/gx/en/pwc-ifrs-talks/PwC-IFRS-talks/pwc-ifrs-talks-episode-139.html>

In dieser Folge des Podcasts führen unsere Experten eine Bestandsaufnahme der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch, die sich auf die drei Vorschläge – die ISSB S1 und S2 Exposure Drafts, die European Sustainability Reporting Standards (ESRS) und die von der SEC vorgeschlagene Klimaregelung – bezieht. Sie werfen auch einen Blick auf die für 2023 zu erwartenden Entwicklungen.

- **IFRS Talks – PwC's Global IFRS podcast „Episode 140: The Investors' Perspective“:**

<https://viewpoint.pwc.com/dt/gx/en/pwc-ifrs-talks/PwC-IFRS-talks/ifrs-talks-ep-140.html>

Was wollen die Anleger in dieser Berichtssaison wissen? In diesem Podcast teilen die PwC Expert:innen ihre Ansichten.

---

## IFRS Blog – CMAAS Aktuell

---

In unserem IFRS Blog finden Sie kurze und prägnante Beiträge zu aktuellen Themen der Rechnungslegung. Link zu den einzelnen Beiträgen:

- **Veröffentlichung der FMA Prüfungsschwerpunkte 2022:**

<https://www.pwc.at/de/dienstleistungen/wirtschaftspruefung/pruefungsnaheberatung/aktuelle-artikel/veroeffentlichung-der-fma-pruefungsschwerpunkte-22.html>



---

## Ihre Ansprechpartner



**Ulf Kühle**

Tel: +43 1 501 88-1688

[ulf.kuehle@pwc.com](mailto:ulf.kuehle@pwc.com)



**Beate Butollo**

Tel: +43 1 501 88-1814

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

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

---

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

Für den Inhalt verantwortlich: Ulf Kühle, Beate Butollo

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

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