IFRS Centre of Excellence
Nr. 4 | Mai 2019

IFRS fokussiert

IASB veröffentlicht Änderungsvorschläge im Rahmen des jährlichen Verbesserungsprozesses

Das Wichtigste in Kürze
Im Rahmen des aktuellen Zyklus 2018–2020 des jährlichen Verbesserungsprozesses (ED/2019/2: Annual Improvements to IFRS) hat der International Accounting Standards Board (IASB) am 21. Mai 2019 einen Entwurf für einen Änderungsstandard veröffentlicht, mit dem einzelne Vorschriften in vier Standards geändert werden sollen. Dies sind:

- IFRS 1 **Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards**
- IFRS 9 **Finanzinstrumente**
- IFRS 16 **Leasingverhältnisse**
- IAS 41 **Landwirtschaft**

Gemäß den Vorgaben für den jährlichen Verbesserungsprozess handelt es sich in allen vier Fällen um Klarstellungen bzw. Korrekturen, die daher nicht Teil eines größeren Projekts des IASB oder Gegenstand eines gesonderten Projekts sein mussten.

Der Entwurf sieht jeweils eine prospektive Anwendung der vorgeschlagenen Änderungen vor, enthält aber keine Vorschläge hinsichtlich der Zeitpunkte des Inkrafttretens der vorgeschlagenen Änderungen. Es ist beabsichtigt, diese nach der Kommentierungsphase zu bestimmen.

Zum Entwurf kann bis zum 20. August 2019 Stellung genommen werden.

Die vorgeschlagenen Änderungen im Einzelnen

IFRS	Änderung	Vorgeschlagene Regelung und Hintergrund
IFRS 1 **Erstmalige Anwendung der IFRS**	Tochterunternehmen als Erstanwender	IFRS 1 gestattet einem Tochterunternehmen, das nach seinem Mutterunternehmen ein erstmaliger IFRS-Anwender wird, eine Ausnahme in Bezug auf die Bewertung seiner Vermögenswerte und Schulden. Dieser Ausnahme entsprechend kann ein Tochterunternehmen seine Vermögenswerte und Schulden mit den von seinem Mutterunternehmen ausgewiesenen Beträgen bewerten, basierend auf dem Zeitpunkt des Übergangs des Mutterunternehmens auf IFRS. In den Grundlagen für Schlussfolgerungen (Basis for Conclusions) erläutert der IASB, dass er diese Ausnahme gewährt hat, damit ein Tochterunternehmen nicht zwei Datenhaushalte führen müsste, die auf unterschiedlichen Zeitpunkten des Übergangs auf IFRS basieren. Der IASB erhielt eine Anfrage, diese Ausnahme auf kumulierte Umrechnungsdifferenzen zu erweitern. Der IASB schlägt daher vor, die Ausnahme dahingehend klarzustellen, dass ein Tochterunternehmen kumulierte Umrechnungsdifferenzen mit den vom Mutterunternehmen ausgewiesenen Beträgen im Zeitpunkt des Übergangs des Mutterunternehmens auf IFRS bewerten darf. Assoziierte Unternehmen sowie Gemeinschaftsunternehmen (Joint Ventures), die von der Ausnahme des IFRS 1.D16(a) Gebrauch machen, wären ebenfalls von der vorgeschlagenen Änderung betroffen. Der IASB kam zu dem Schluss, dass die Erweiterung der Ausnahme auf kumulierte Umrechnungsdifferenzen die Kosten für Erstanwender senken würde, ohne den Abschlussadressaten zu schaden. Ebenfalls diskutiert wurde auch, die retrospektive Anwendung der vorgeschlagenen Änderung für Unternehmen, die zuvor IFRS 1 angewendet hatten, zu erlauben oder verpflichtend vorzuschreiben. Dies wurde jedoch im Hinblick auf die mit der Änderung angestrebte Kostenreduktion und bereits erfolgte Berechnung der Differenz zwischen dem Betrag, den das Tochterunternehmen als kumulierte Umrechnungsdifferenzen ausweist, und dem Betrag, der im Konzernabschluss seiner Muttergesellschaft ausgewiesen wird, abgelehnt. Daher schlägt der IASB eine prospektive Anwendung der Änderung von IFRS 1 vor. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung wurde vom IASB noch nicht festgelegt. Dem Vorschlag entsprechend soll eine vorzeitige Anwendung zulässig sein, sofern dies im Anhang offengelegt wird.

IFRS	Änderung	Vorgeschlagene Regelung und Hintergrund
IFRS 9 **Finanzinstrumente**	Gebühren im 10-Prozent-Test in Bezug auf Ausbuchung	Eine finanzielle Verbindlichkeit wird ausgebucht und eine neue finanzielle Verbindlichkeit angesetzt, wenn ein Austausch zwischen einem bestehenden Kreditnehmer und dem Kreditgeber von Schuldinstrumenten mit substanziell abweichenden Vertragsbedingungen stattfindet oder wenn sich die Bedingungen einer bestehenden finanziellen Verbindlichkeit oder eines Teils davon substanziell ändern. Die Vertragsbedingungen gelten als substanziell abweichend, wenn der Barwert der Cashflows nach den neuen Vertragsbedingungen bei Anwendung des ursprünglichen Effektivzinssatzes um mindestens 10 Prozent von dem Barwert der restlichen Cashflows der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit abweicht (10-Prozent-Test). In den 10-Prozent-Test sind „etwaige Gebühren, die netto unter Anrechnung erhaltener Gebühren gezahlt wurden", einzubeziehen. Der IASB erhielt eine Anfrage zur Klärung, welche Gebühren und Kosten explizit im Rahmen des 10-Prozent-Tests zu berücksichtigen sind, und schlägt nun eine Klarstellung dahingehend vor, dass ein Kreditnehmer nur die zwischen ihm und dem Kreditgeber gezahlten oder erhaltenen Gebühren einschließlich der Gebühren, die entweder vom Kreditnehmer oder vom Kreditgeber im Namen des anderen gezahlt oder erhalten wurden, zu berücksichtigen hat. Die Einbeziehung von Cashflows, die an andere Parteien als den Kreditnehmer und den Kreditgeber gezahlt oder von diesen erhalten wurden, würde über vertraglichen Cashflows zwischen Kreditgeber und Kreditnehmer hinausgehen. Obwohl die Regelung ebenfalls in IAS 39 enthalten ist, hat sich der IASB entschieden, diese Änderung dort nicht entsprechend vorzunehmen. Der IASB ist der Ansicht, dass die erwarteten Vorteile einer retrospektiven Anwendung der vorgeschlagenen Änderung die potenziellen Kosten nicht überwiegen würden. Daher schlägt der IASB eine prospektive Anwendung der Änderung von IFRS 9 vor. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung wurde vom IASB noch nicht festgelegt. Dem Vorschlag entsprechend soll eine vorzeitige Anwendung zulässig sein, sofern dies im Anhang offengelegt wird.

IFRS	Änderung	Vorgeschlagene Regelung und Hintergrund
Erläuterndes Beispiel zu IFRS 16 **Leasingverhältnisse**	Leasinganreize	Der IASB hat das erläuternde Beispiel (Illustrative Example) Nr. 13 im Standard entwickelt, um die Anforderungen des IFRS 16 an die Zugangs- und Folgebewertung eines Vermögenswerts aus einem Nutzungsrecht („right-of-use asset", im Folgenden RoU-Vermögenswert) und der korrespondierenden Leasingverbindlichkeit zu veranschaulichen. Die im bestehenden Beispiel vorgenommene Einbeziehung der Zahlungen des Leasinggebers an den Leasingnehmer (sowohl in Bezug auf Immobilienprovisionen als auch auf Mietereinbauten) sollte verdeutlichen, unter welchen Umständen diese Zahlungen der Definition von Leasinganreizen entsprechen. In der abschließenden Darstellung der Vorgehensweise zur bilanziellen Abbildung des Sachverhalts im erläuternden Beispiel wird hervorgehoben, dass der Leasingnehmer die Zahlungen im Zusammenhang mit den Mietereinbauten nicht als Leasinganreiz bilanziert, sondern andere relevante Standards anwendet. Begründet wird dies damit, dass diese Zahlungen bei der Berechnung des RoU-Vermögenswerts unberücksichtigt bleiben. Um es jedoch hinreichend genau darzustellen, hätte das erläuternde Beispiel Nr. 13 deutlicher zum Ausdruck bringen sollen, dass diese Zahlungen nicht der Definition von Leasinganreizen in IFRS 16 entsprechen. Zur Beseitigung potenzieller Verwirrungen in Bezug auf die Behandlung von Leasinganreizen in IFRS 16 schlägt der IASB vor, die Darstellung der Erstattung von Mietereinbauten durch den Leasinggeber aus dem erläuternden Beispiel Nr. 13 zu entfernen. Der IASB schlägt für diese Änderung keine Übergangsvorschriften oder einen Zeitpunkt des Inkrafttretens vor, da die vorgeschlagenen Änderungen die erläuternden Beispiele von IFRS 16 betreffen, welche nicht integraler Bestandteil von IFRS 16 sind.

IFRS	Änderung	Vorgeschlagene Regelung und Hintergrund
IAS 41 **Landwirtschaft**	Berücksichtigung von Steuern bei der Fair-Value-Bewertung	Im Mai 2008 änderte der IASB IAS 41 **Landwirtschaft** und entfernte die Verpflichtung der Unternehmen, bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts einen Vorsteuersatz zur Diskontierung von Cashflows zu verwenden. Der IASB begründet die Änderung damit, dass ein vertragswilliger Käufer bei dem Betrag, den er bereit wäre an den Verkäufer zu zahlen, um einen Vermögenswert zu erwerben, alle zusätzlichen Cashflows, die diesem Käufer zugutekommen würden – einschließlich der erwarteten Ertragsteuerzahlungen –, berücksichtigen würde. Zu diesem Zeitpunkt hatte der IASB jedoch nicht die Regelung des IAS 41 geändert, in der auf steuerliche Cashflows verwiesen wird. Daher verlangt IAS 41 in der aktuell gültigen Fassung bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts, dass ein Unternehmen Cashflows vor Steuern verwendet, aber nicht die Verwendung eines Vorsteuersatzes, um diese Cashflows zu diskontieren. Der IASB schlägt dementsprechend vor, die Verpflichtung, steuerliche Cashflows bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts eines biologischen Vermögenswertes unter Verwendung der Barwertmethode auszuschließen, zu entfernen. Die Anpassung würde zum einen der Änderung von IAS 41 im Jahr 2008 entsprechen, die es Unternehmen ermöglichen sollte, steuerlich Cashflows bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts einzubeziehen, und würde zum anderen auch die Anforderungen des IAS 41 hinsichtlich der Ermittlung zum beizulegenden Zeitwert an diejenigen des IFRS 13 **Bewertung zum beizulegenden Zeitwert** anpassen. IFRS 13 schreibt weder die Verwendung einer einzigen Barwertmethode vor, noch beschränkt er die Verwendung von Barwertmethoden zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts auf diejenigen, die in diesem Standard erläutert werden. Es sind allerdings die gemäß IFRS 13 geregelten Anforderungen hinsichtlich der geforderten internen Konsistenz von Annahmen über Cashflows und Diskontierungssätze zu beachten. Abhängig von den jeweiligen Tatsachen und Umständen kann ein Unternehmen nach IFRS 13 den beizulegenden Zeitwert durch Diskontierung von Cashflows nach Steuern (unter Verwendung eines Diskontierungssatzes nach Steuern) oder Cashflows vor Steuern (unter Verwendung eines Diskontierungssatzes vor Steuern) ermitteln. Der IASB ist der Ansicht, dass die erwarteten Vorteile einer retrospektiven Anwendung der vorgeschlagenen Änderung die potenziellen Kosten nicht überwiegen würden. Daher schlägt der IASB eine prospektive Anwendung der Änderung von IAS 41 vor. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung wurde vom IASB noch nicht festgelegt. Dem Vorschlag entsprechend soll eine vorzeitige Anwendung zulässig sein, sofern dies im Anhang offengelegt wird.

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger
Tel: +49 (0)69 75695 6581
jensberger@deloitte.de

Adrian Geisel
Tel: +49 (0)69 75695 6046
ageisel@deloitte.de

Dr. Florian Kiy
Tel: +49 (0)69 75695 6765
flkiy@deloitte.de

Hinweis

Bitte schicken Sie eine E-Mail an mdorbath@deloitte.de, wenn Sie Fragen zum Inhalt haben, dieser Newsletter an andere oder weitere Adressen geschickt werden soll oder Sie ihn nicht mehr erhalten wollen.

Deloitte.

Die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („Deloitte") als verantwortliche Stelle i.S.d. EU-Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH) nutzen Ihre personenbezogenen Daten (insbesondere Name, E-Mail-Adresse, Kontaktdaten etc.) im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer personenbezogenen Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder kontakt@deloitte.de widersprechen sowie ihre Berichtigung oder Löschung verlangen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden, und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk") erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendjemand im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL"), eine „private company limited by guarantee" (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global" genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für rund 286.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.

Stand 5/2019