

IFRS Aktuell

Ausgabe 04.2020

Neueste Entwicklungen
in der IFRS-Welt

IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden

Häufige Fragen im Zusammenhang mit belastenden Verträgen

Cloud-Computing-Vereinbarungen

Bilanzierung von Implementierungskosten

IFRS 16 Leasingverhältnisse

Covid-19-Related Rent Concessions – Bilanzierung beim
Leasingnehmer und beim Leasinggeber mit Anwendungsbeispielen

EY

Building a better
working world



IFRS Snacks

Kurznachrichten aus der internationalen und nationalen IFRS-Welt – für das schnelle Update zwischendurch

EFRAG-Diskussionspapier zu Kryptovermögenswerten und -schulden

Quelle: EFRAG-Website, Stand 21. August 2020, und eigene Recherchen

Die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) hat ein Diskussionspapier zur „*Bilanzierung von Kryptovermögenswerten (-schulden): Inhaber- und Emittentenperspektive*“ veröffentlicht¹ und leistet damit einen Beitrag zur öffentlichen Debatte zur Bilanzierung von Kryptovermögenswerten und -schulden. Im Diskussionspapier werden die fortschreitende Entwicklung, das Wachstumspotenzial sowie die bestehende Vielfalt dieser neuen Kategorie von Vermögenswerten und Schulden thematisiert. Dabei werden in Bezug auf die IFRS drei Ansätze zur Diskussion gestellt:

- ▶ keine Änderung der bestehenden IFRS-Anforderungen
- ▶ Anpassungen in Form von Änderungen und/oder Klarstellungen bestehender IFRS-Leitlinien
- ▶ die Entwicklung eines neuen Standards für Kryptovermögenswerte und -schulden bzw. einer weiter gefassten Kategorie digitaler Vermögenswerte und Schulden

Die Kommentierungsfrist beträgt zwölf Monate und endet am 31. Juli 2021.

Das IASB verschiebt den Zeitpunkt des Inkrafttretens der jüngsten Änderungen an IAS 1 um ein Jahr

Quelle: IASB-Website, Stand 21. August 2020, und eigene Recherchen

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat die *Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig – Verschiebung des Zeitpunkts des Inkrafttretens (Änderung an IAS 1)* herausgegeben, um den Zeitpunkt des Inkrafttretens um ein Jahr zu verschieben.²

Bereits am 23. Januar 2020 hat das IASB die *Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig (Änderungen an IAS 1)* herausgegeben, um einen allgemeingültigeren Ansatz für die Klassifizierung von Schulden nach IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* einzuführen. Die Änderungen sollten ursprünglich zum 1. Januar 2022 in Kraft treten.³

Im April 2020 hielt das IASB eine weitere Sitzung ab, um Themen im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie zu erörtern, darunter auch deren Auswirkungen auf die zeitlichen Planungen des IASB. Das Board entschied in diesem Rahmen vorläufig, den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderungen an IAS 1 in Bezug auf die Klassifizierung von Schulden um ein Jahr zu verschieben, und veröffentlichte einen entsprechenden Entwurf im Mai 2020.

Mit der nun am 15. Juli 2020 finalisierten und veröffentlichten Änderung an IAS 1 wird der Zeitpunkt um ein Jahr auf Berichtsperioden verschoben, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Die vorzeitige Anwendung der Änderungen vom Januar 2020 ist weiterhin gestattet, wobei derzeit die Übernahme in EU-Recht noch nicht erfolgt ist.

IASB schließt seine Reaktion auf die IBOR-Reform mit Änderungen an den IFRS ab

Quelle: IASB-Website, Stand 27. August 2020, und eigene Recherchen

Das IASB hat seine Reaktion auf die laufende Reform der Interbank-Angebotssätze (IBOR) und anderer Zinssatz-Benchmarks mit der Veröffentlichung eines Pakets von Änderungen an IFRS 9 *Finanzinstrumente*, IAS 39 *Finanzinstrumente*, IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben*, IFRS 4 *Versicherungsverträge* und IFRS 16 *Leasingverhältnisse* abgeschlossen. Die Änderungen zielen darauf ab, Unternehmen zu helfen, Investoren nützliche Informationen über die Auswirkungen der Reform auf ihre Jahresabschlüsse zur Verfügung zu stellen.

Die Änderungen ergänzen diejenigen, die 2019 herausgegeben wurden, und konzentrieren sich auf die Auswirkungen auf den Jahresabschluss, wenn ein Unternehmen als Ergebnis der Reform die alte Zinssatz-Benchmark durch einen alternativen Referenzsatz ersetzt.

Die Änderungen in dieser letzten Phase beziehen sich auf folgende Punkte:

- ▶ Änderungen der vertraglichen Cashflows: Ein Unternehmen muss den Buchwert von Finanzinstrumenten nicht ausbuchen oder anpassen, wenn Änderungen aufgrund der Reform erforderlich sind, sondern es aktualisiert stattdessen den Effektivzinssatz, um die Änderung des alternativen Referenzzinssatzes widerzuspiegeln.
- ▶ Bilanzierung von Sicherungsgeschäften: Ein Unternehmen wird seine Bilanzierung von Sicherungsgeschäften nicht allein deshalb einstellen müssen, weil es die von der Reform geforderten Änderungen vornimmt, vorausgesetzt, dass das Sicherungsgeschäft andere Kriterien für die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften erfüllt.
- ▶ Anhangangaben: Ein Unternehmen wird dazu verpflichtet, Informationen über neue Risiken, die sich aus der Reform ergeben, und darüber, wie es den Übergang zu alternativen Referenzsätzen handhabt, offenzulegen.

Diese Änderungen treten für jährliche Berichtsperioden in Kraft, die am oder nach dem 1. Januar 2021 beginnen, wobei eine frühzeitige Anwendung (vorbehaltlich der Übernahme in EU-Recht) erlaubt ist.

- 1 Das Diskussionspapier und weitere Informationen zu diesem Forschungsprojekt sind hier abrufbar: <http://www.efrag.org/News/Project-430/EFRAGs-Discussion-Paper-on-the-accounting-for-crypto-assets-liability>
- 2 Ausführliche Informationen sind der Pressemitteilung des IASB zu entnehmen: <https://www.ifrs.org/news-and-events/2020/07/iasb-defers-the-effective-date-of-amendments-to-ias-1/>
- 3 Weitere Informationen zu den Änderungen an IAS 1 sind in unserer Ausgabe IFRS Aktuell 02.2020 enthalten.

Inhalt

04

Häufige Fragestellungen zur Anwendung von IFRS 15 im Zusammenhang mit belastenden Verträgen

10

Bilanzierung von Cloud-Computing-Vereinbarungen und der Kosten für ihre Implementierung

22

Covid-19-Related Rent Concessions Amendment to IFRS 16 *Leases* – Bilanzierung beim Leasingnehmer und beim Leasinggeber mit Anwendungsbeispielen

36

Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

48

Änderungen am Due Process Handbook der IFRS Foundation

54

EY-Scout-Praxisforum und -Webcasts

56

EY-Publikationen

59

Ihre Kontakte in Deutschland, Österreich, der Schweiz und Luxemburg

Impressum

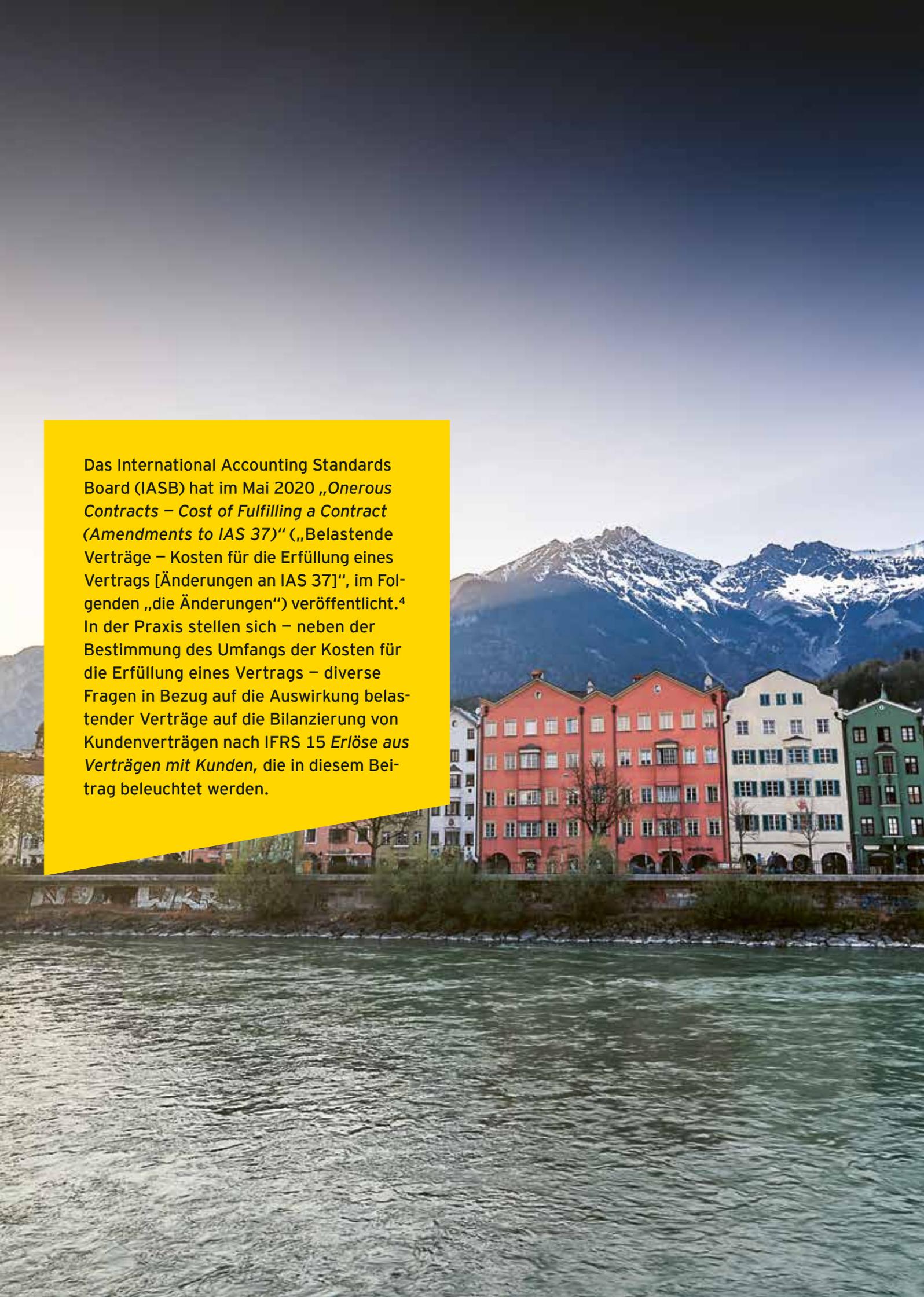
Redaktion:

Christiane Hold, Steffi Gloßmann
Design und Layout: Sabine Reissner
Lektorat: Jutta Cram
Druck: Druck- und Verlagshaus
Zarbock GmbH & Co. KG
Fotos: unsplash, gettyimages

Adresse der Redaktion:

Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Elena Walton
Rothenbaumchaussee 78
20148 Hamburg, Deutschland
Telefon +49 40 36132 16187
Telefax +49 181 3943 16187
ey.scout.news@de.ey.com

Bilderserie: Innsbruck



Das International Accounting Standards Board (IASB) hat im Mai 2020 „*Onerous Contracts – Cost of Fulfilling a Contract (Amendments to IAS 37)*“ („Belastende Verträge – Kosten für die Erfüllung eines Vertrags [Änderungen an IAS 37]“, im Folgenden „die Änderungen“) veröffentlicht.⁴ In der Praxis stellen sich – neben der Bestimmung des Umfangs der Kosten für die Erfüllung eines Vertrags – diverse Fragen in Bezug auf die Auswirkung belastender Verträge auf die Bilanzierung von Kundenverträgen nach IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, die in diesem Beitrag beleuchtet werden.



Häufige Fragestellungen zur Anwendung von IFRS 15 im Zusammenhang mit belastenden Verträgen

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Das IASB hat Änderungen an IAS 37 veröffentlicht, mit denen konkretisiert wird, welche Kosten bei der Frage, ob ein Vertrag belastend ist, zu berücksichtigen sind.
- ▶ Das Board hat sich in den Änderungsvorschlägen für das Konzept der direkt zurechenbaren Kosten entschieden und lehnt sich damit an den in IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* verwendeten Kostenbegriff an.
- ▶ Die Änderungen sind für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen, anzuwenden.

⁴ Das Amendment ist hier abrufbar: <https://www.ifrs.org/news-and-events/2020/05/iasb-issues-package-of-narrow-scope-amendments-to-ifrs-standards/>



Häufige Fragestellungen zur Anwendung von IFRS 15 im Zusammenhang mit belastenden Verträgen

Hintergrund

IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* definiert in Paragraph 68 einen belastenden Vertrag als

- ▶ einen Vertrag, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher sind als der erwartete wirtschaftliche Nutzen.

Unvermeidbare Kosten werden definiert als

- ▶ Mindestbetrag der bei Ausstieg aus dem Vertrag anfallenden Nettokosten; diese stellen den niedrigeren Betrag von Erfüllungskosten und etwaigen aus der Nichterfüllung resultierenden Entschädigungszahlungen oder Strafgeldern dar.

Unklar war bislang, welche Kosten bei der Ermittlung der Kosten für die Erfüllung eines Vertrags zu berücksichtigen sind.

Mit den Änderungen wird nunmehr geregelt, dass sich die „Kosten der Vertragserfüllung“ aus den „Kosten, die sich direkt auf den Vertrag beziehen“ zusammensetzen. Hierbei kann es sich entweder um *zusätzliche Kosten für die Erfüllung* des Vertrags handeln (beispielsweise direkte Kosten für Arbeitsmaterialien) oder um eine *Zurechnung anderer Kosten, die sich direkt auf die Erfüllung von Verträgen beziehen* (beispielsweise die Zurechnung von Abschreibungen auf einen Posten des Sachanlagevermögens, der bei der Erfüllung des Vertrags verwendet wird).

Das IASB hatte im Zusammenhang mit dem Inkrafttreten von IFRS 15 den bisherigen Standard für Fertigungsaufträge, IAS 11, zurückgezogen. Nun wenden Unternehmen stattdessen IFRS 15 auf Fertigungsaufträge an, der jedoch keine Vorschriften zur Bilanzierung von belastenden Verträgen enthält. Stattdessen verweist dieser Standard auf die allgemeinen Vorschriften für belastende Verträge in IAS 37. Die bislang bestehende Regelungslücke in IAS 37 zur Definition von Erfüllungskosten erlangte daher nach dem Inkrafttreten von IFRS 15 größeres Gewicht, sodass das Board hier Handlungsbedarf sah.

Eine weitere Änderung wurde im Hinblick auf das Zusammenspiel von IAS 37 mit IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* vorgenommen. Paragraph 69 von IAS 37 verlangt, dass ein Unternehmen, bevor es eine Rückstellung für einen belastenden Vertrag bildet, jeglichen Wertminderungsaufwand für Vermögenswerte, die „zur Erfüllung des Vertrags verwendet werden“, zu erfassen hat, und verweist dabei auf IAS 36. Paragraph 69 bezog sich ursprünglich auf Vermögenswerte, die „diesem Vertrag gewidmet sind“. Der Begriff „zweckgebunden“ könnte jedoch so verstanden werden, dass er sich nur auf Vermögenswerte bezieht, die ausschließlich für diesen Vertrag und nicht für andere Verträge verwendet werden. Das Board änderte die Terminologie in Paragraph 69, um klarzustellen, dass die Anforderung, vor der Bildung einer belastenden Vertragsklausel einen Wertminderungsaufwand zu erfassen, für alle Vermögenswerte gilt, deren Kosten bei der Beurteilung der Frage, ob der Vertrag belastend ist, berücksichtigt würden.

Die Änderungen treten für Berichtsperioden in Kraft, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist gestattet, wobei derzeit das Endorsement seitens der EU noch aussteht. Ein Unternehmen wendet diese Änderungen zu Beginn des Geschäftsjahres, in dem es die Änderungen erstmals berücksichtigt, auf Verträge an, bei denen es noch nicht alle seine Verpflichtungen erfüllt hat. Dabei darf das Unternehmen Vergleichsinformationen nicht anpassen. Stattdessen hat es die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung der Änderungen als eine Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen oder gegebenenfalls anderer Eigenkapitalbestandteile zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung zu erfassen. Eine freiwillige Anpassung der Vergleichsinformationen ist nicht zulässig.

Das Zusammenspiel von IAS 37 und IFRS 15

In der Praxis stellen sich – neben der Bestimmung des Umfangs der Kosten für die Erfüllung eines Vertrags – häufig Fragen in Bezug auf die Auswirkung belastender Verträge auf die Bilanzierung von Kundenverträgen nach IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*. Diese können beispiels-



weise auch die Frage betreffen ob ein Unternehmen ein durchsetzbares Recht auf Bezahlung hat, wenn *ein Vertrag mit einem Verlust bewertet* wird. Diese und weitere ausgewählte Fragestellungen werden im Folgenden analysiert.⁵

Fragestellung 1

Kann ein Unternehmen davon ausgehen, dass es ein durchsetzbares Recht auf Bezahlung für die bisher erbrachte Leistung hat, wenn ein Vertrag mit einem Verlust bewertet wird?

Ja, jedoch sind die spezifischen Fakten und Umstände des Vertrags zu berücksichtigen. Im Rahmen dieser Beurteilung prüft das Unternehmen, ob es einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen gemäß den Paragraphen 35(c), 37 und B9–B13 des IFRS 15 hat. Darin ist geregelt, dass ein Unternehmen, wenn ein Vertrag aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der zugesagten Leistung durch das Unternehmen beendet wird, Anspruch auf einen Betrag haben muss, der es zumindest für seine bisher erbrachte Leistung entschädigt.

Darüber hinaus besagt IFRS 15.B9, dass „ein Betrag, der ein Unternehmen für seine bereits erbrachten Leistungen vergütet, [...] eine Zahlung [ist], die dem Verkaufspreis der bisher übertragenen Güter und Dienstleistungen annähernd entspricht (z. B. Erstattung der dem Unternehmen bei der Erfüllung seiner Leistungsverpflichtung entstandenen Kosten zzgl. einer angemessenen Gewinnmarge)“. Es stellt sich die Frage, ob ein Unternehmen einen durchsetzbaren Anspruch auf Bezahlung für die bisher erbrachte Leistung haben könnte, wenn der Vertrag mit einem Verlust bewertet wurde.

Wir sind der Ansicht, dass das Beispiel in IFRS 15.B9 zur Kostendeckung zuzüglich einer angemessenen Gewinnmarge ein Unternehmen nicht daran hindert, einen

durchsetzbaren Anspruch auf Bezahlung zu haben, selbst wenn der Vertrag mit einem Verlust bewertet wird. Vielmehr sind wir der Meinung, dass ein Unternehmen prüfen sollte, ob es ein *durchsetzbares Recht* auf Erhalt eines Betrags hat, der dem Verkaufspreis der bisher gelieferten Güter oder erbrachten Dienstleistungen annähernd entspricht, für den Fall, dass der Kunde den Vertrag kündigt.

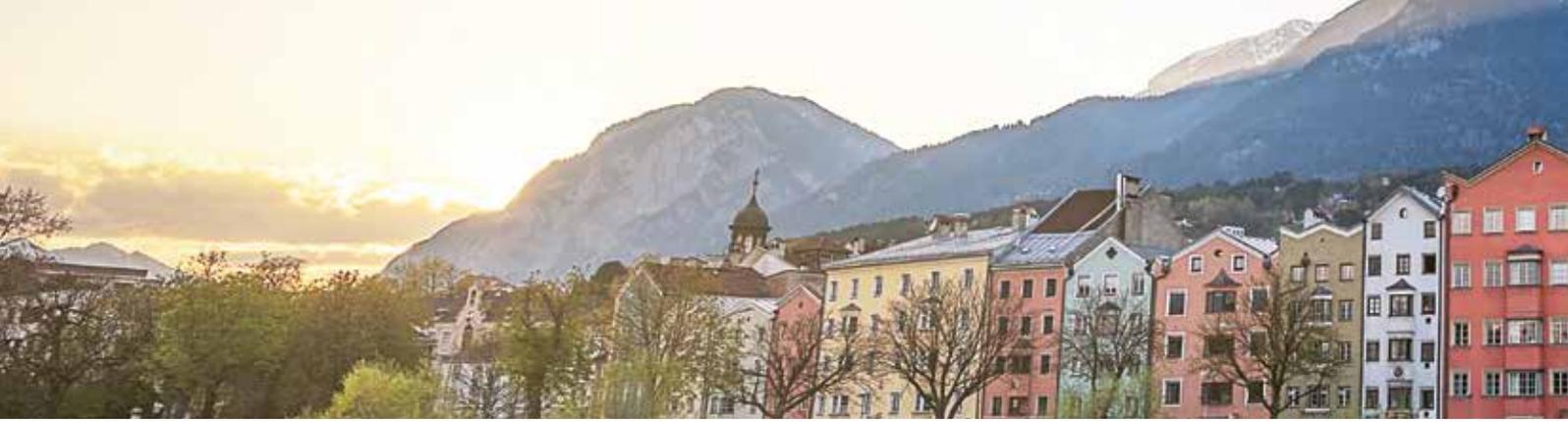
Das folgende Beispiel aus dem American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Audit and Accounting Guide, Revenue Recognition verdeutlicht unsere Sichtweise:

Anwendungsbeispiel

Kunde X fordert Angebote für den Entwurf eines hochgradig kundenspezifischen Systems an. Der Kunde geht davon aus, dass er in den nächsten zehn Jahren Folgeaufträge für die Systeme an den Auftragnehmer vergibt, der den Entwicklungsauftrag erhält. Auftragnehmer A ist sich des Wettbewerbs bewusst und weiß, dass er, um den Entwicklungsauftrag zu gewinnen, den Auftrag mit Verlust anbieten muss. Das heißt, Auftragnehmer A ist bereit, den Entwicklungsauftrag aufgrund des signifikanten Werts der zukünftig zu erwartenden Aufträge mit Verlust anzubieten.

Auftragnehmer A erhält den Auftrag mit einem Wert von WE 100 und geschätzten Kosten bis zur Fertigstellung von WE 130. Er bestimmt, dass der Vertrag eine einzige Leistungsverpflichtung enthält und dass seine Leistung einen Vermögenswert mit keiner alternativen Nutzung erstellt. Der Vertrag ist nicht kündbar, jedoch sehen die Vertragsbedingungen vor, dass Auftragnehmer A bei Kündigung durch den Auftraggeber einen Anspruch auf Bezahlung für die bisher erbrachten Leistungen hat. Der Zahlungsbetrag entspräche einem proportionalen Betrag des Vertragspreises, der auf der Leistung der bisher erbrachten Arbeit basiert. Wenn Auftragnehmer A beispielsweise bei Kündigung des Vertrags seine Leistung

⁵ Weitere Anwendungsfragen zur Bilanzierung von Kundenverträgen nach IFRS 15 sind in unserer aktualisierten Broschüre „Im Fokus: der neue Standard zur Umsatzrealisierung“ enthalten, die unter https://www.ey.com/de_de/ifrs-veroeffentlichungen/ifrs-15-im-fokus-neuer-standard-zur-umsatzrealisierung abrufbar ist.



Häufige Fragestellungen zur Anwendung von IFRS 15 im Zusammenhang mit belastenden Verträgen



bereits zu 50 Prozent erbracht hat (d. h. Kosten in Höhe von WE 65 angefallen sind), hätte er Anspruch auf eine Zahlung von WE 50 durch Kunde X (d. h. 50 % des Vertragswerts in Höhe von WE 100).

Wir sind der Auffassung, dass Auftragnehmer A einen *durchsetzbaren Zahlungsanspruch* für die bisher erbrachte Leistung hat. Dies entspricht IFRS 15.35(c), da Auftragnehmer A ein Betrag zusteht, der dem Verkaufspreis des Gutes oder der Dienstleistung für die bisher erbrachte Leistung entspricht, falls der Kunde den Vertrag kündigt.

Fragestellung 2

Wie hat ein Unternehmen einen belastenden Vertrag mit einem Kunden zu bilanzieren, wenn der Vertrag mehrere Leistungsverpflichtungen enthält, die nacheinander über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden?

Da die Regelungen für belastende Verträge nicht in den Anwendungsbereich von IFRS 15 fallen, hat die Bilanzierung solcher Verträge keine Auswirkungen auf die Bilanzierung von Erlösen aus Verträgen mit Kunden gemäß IFRS 15.

Aus unserer Sicht sollten Unternehmen daher einen *Overlay-Ansatz* anwenden, der sich aus den folgenden zwei Schritten zusammensetzt:

1. Anwendung der Vorschriften des IFRS 15, um den Leistungsfortschritt hinsichtlich der Erfüllung der einzelnen Leistungsverpflichtungen über einen bestimmten Zeitraum zu bestimmen und die damit verbundenen Kosten gemäß den anwendbaren Standards zum Zeitpunkt ihres Entstehens zu erfassen
2. Am Ende jeder Berichtsperiode Beurteilung unter Anwendung des IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, ob der verbleibende Vertrag insgesamt als belastend zu betrachten ist (d. h. Prüfung, ob die noch zu erfassenden Umsatzerlöse niedriger sind als die noch anfallenden Kosten)



Gelangt das Unternehmen zu dem Schluss, dass der verbleibende Vertrag insgesamt belastend ist, hat es eine Rückstellung in Höhe des Betrags zu erfassen, um den die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung des Vertrags den aus dem Vertrag zu erzielenden wirtschaftlichen Nutzen übersteigen.

Der Effekt der Rückstellung ist als Aufwand, *nicht* als Erlösanpassung zu erfassen. Änderungen der Rückstellung sind gemäß IAS 37.59 ergebniswirksam zu erfassen.

Da sich die *Definition* eines belastenden Vertrags in IAS 37.10 auf einen Vertrag bezieht, ist dieser bei der Beurteilung, ob es sich um einen belastenden Vertrag handelt, als *Bilanzierungseinheit* heranzuziehen und nicht die in Übereinstimmung mit IFRS 15 identifizierten Leistungsverpflichtungen. Infolgedessen muss das Unternehmen den *gesamten verbleibenden* Vertrag überprüfen, einschließlich der Umsatzerlöse, die für noch nicht erfüllte oder teilweise nicht erfüllte Leistungsverpflichtungen zu erfassen sind, und der *verbleibenden Kosten zur Erfüllung* dieser Leistungsverpflichtungen.

Fragestellung 3

Kann ein Unternehmen im Rahmen eines Vertrags angefallene Verluste abgrenzen, indem es die entsprechenden Erfüllungskosten aktiviert, wenn es erwartet, zukünftige Gewinne aus dem Verkauf von optionalen Gütern oder Dienstleistungen zu erzielen (Lockvogelangebote)?

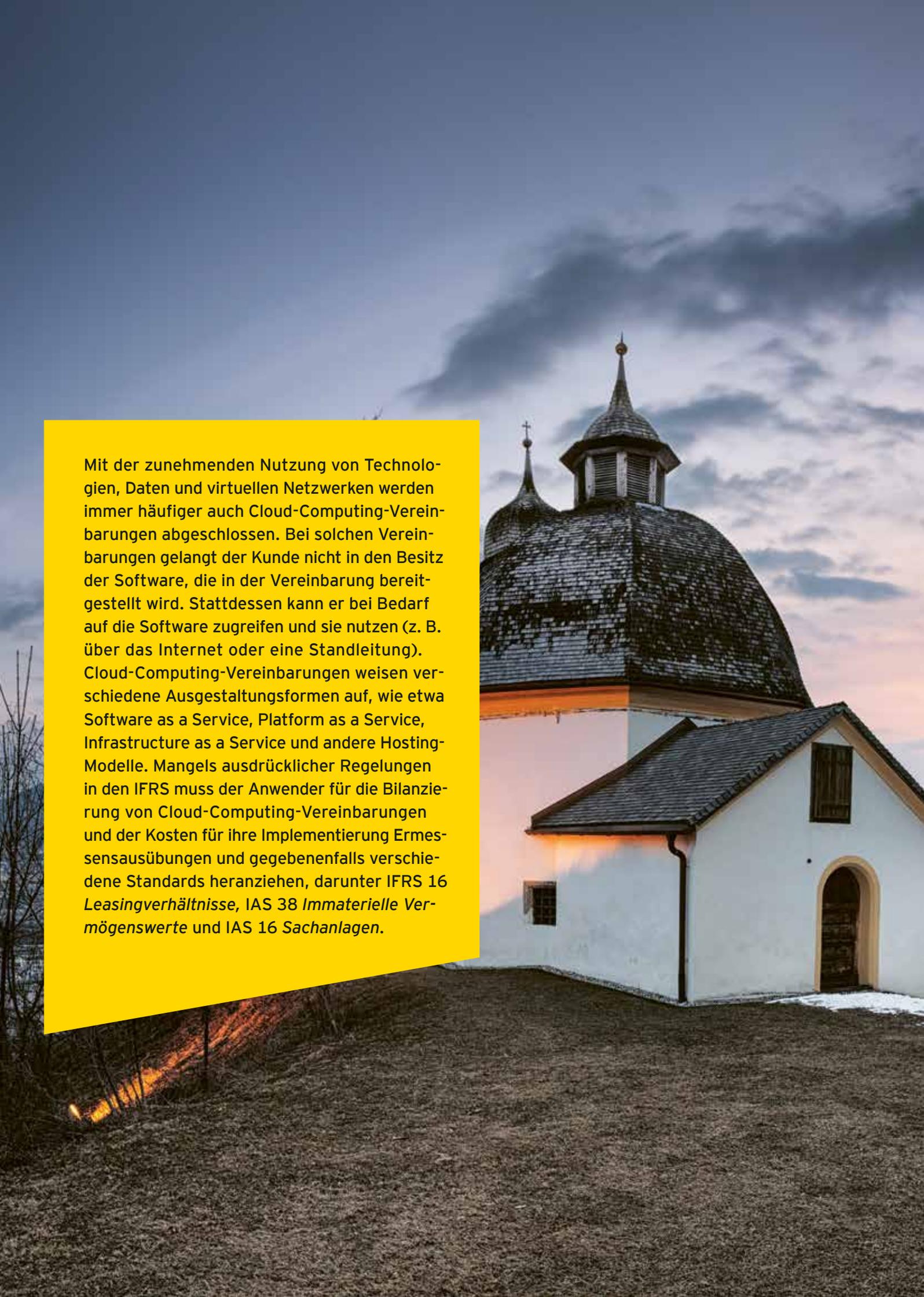
Nein. Es kann sein, dass bestimmte Verträge im Rahmen einer Lockvogelstrategie abgeschlossen werden, bei der ein Gut mit einem Verlust in der Erwartung verkauft wird, dass zukünftige Verträge zu höheren Umsatzerlösen und/oder Gewinnen führen werden. Bei der Bestimmung, ob diese erwarteten Verträge zusammen mit dem bestehenden Lockvertrag zu bilanzieren sind, müssen Unternehmen die Definition eines Vertrags gem. IFRS 15 heranziehen, die sich darauf stützt, dass ein Vertrag durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet, wie unter Fragestellung 1

beschrieben. Auch wenn die Wahrscheinlichkeit besteht, dass der Kunde in der Zukunft einen Vertrag abschließen wird oder er sogar aus wirtschaftlichen Gründen bzw. aufgrund einer vertraglichen Regelung dazu gezwungen sein wird, so wäre es nicht sachgerecht, einen solchen *erwarteten Vertrag* zu bilanzieren, wenn *keine durchsetzbaren Rechte und Pflichten* bestehen.

Unsere Sichtweise

Mit den Änderungen an IAS 37 hat das IASB festgelegt, dass sich die „Kosten der Vertragserfüllung“ aus den „Kosten, die sich direkt auf den Vertrag beziehen“ zusammensetzen.

Unternehmen sollten dies zum Anlass nehmen, sorgfältig zu prüfen, ob die bisherige Ermittlung der Vertragserfüllungskosten die Anforderungen der Änderungen an IAS 37 erfüllt. Dabei sollte auch sorgfältig geprüft werden, ob sich infolgedessen Auswirkungen auf die Anwendung von IFRS 15 im Zusammenhang mit belastenden Verträgen ergeben.



Mit der zunehmenden Nutzung von Technologien, Daten und virtuellen Netzwerken werden immer häufiger auch Cloud-Computing-Vereinbarungen abgeschlossen. Bei solchen Vereinbarungen gelangt der Kunde nicht in den Besitz der Software, die in der Vereinbarung bereitgestellt wird. Stattdessen kann er bei Bedarf auf die Software zugreifen und sie nutzen (z. B. über das Internet oder eine Standleitung). Cloud-Computing-Vereinbarungen weisen verschiedene Ausgestaltungsformen auf, wie etwa Software as a Service, Platform as a Service, Infrastructure as a Service und andere Hosting-Modelle. Mangels ausdrücklicher Regelungen in den IFRS muss der Anwender für die Bilanzierung von Cloud-Computing-Vereinbarungen und der Kosten für ihre Implementierung Ermessensausübungen und gegebenenfalls verschiedene Standards heranziehen, darunter IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* und IAS 16 *Sachanlagen*.



Bilanzierung von Cloud-Computing-Vereinbarungen und der Kosten für ihre Implementierung

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Die kundenseitige Bilanzierung von Cloud-Computing-Vereinbarungen und der Kosten für ihre Implementierung ist in den IFRS nicht ausdrücklich geregelt, sodass deren Bilanzierung Ermessensausübungen erfordert. Unternehmen müssen beurteilen, ob die im Rahmen einer Cloud-Computing-Vereinbarung eingeräumten Rechte in die Anwendungsbereiche von IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* oder IFRS 16 *Leasingverhältnisse* fallen. Tun sie dies nicht, stellt die Vereinbarung in der Regel einen Dienstleistungsvertrag dar.
- ▶ Um zu ermitteln, ob eine Cloud-Computing-Vereinbarung, die nicht als Leasingverhältnis einzustufen ist, dem Kunden Verfügungsgewalt über eine Ressource gewährt und diese damit als immaterieller Vermögenswert zu betrachten ist, bedarf es eines erheblichen Maßes an Ermessensausübung.
- ▶ Liegt ein immaterieller Vermögenswert im Sinne von IAS 38 vor, hat das Unternehmen gemäß den Kriterien dieses Standards zu bestimmen, ob die Implementierungskosten zu aktivieren oder als Aufwand zu erfassen sind.
- ▶ Enthält die Cloud-Computing-Vereinbarung weder einen immateriellen Vermögenswert noch ein Leasingverhältnis, hat das Unternehmen die Implementierungskosten grundsätzlich als Aufwand zu behandeln – es sei denn, sie können nach einem anderen IFRS aktiviert werden.

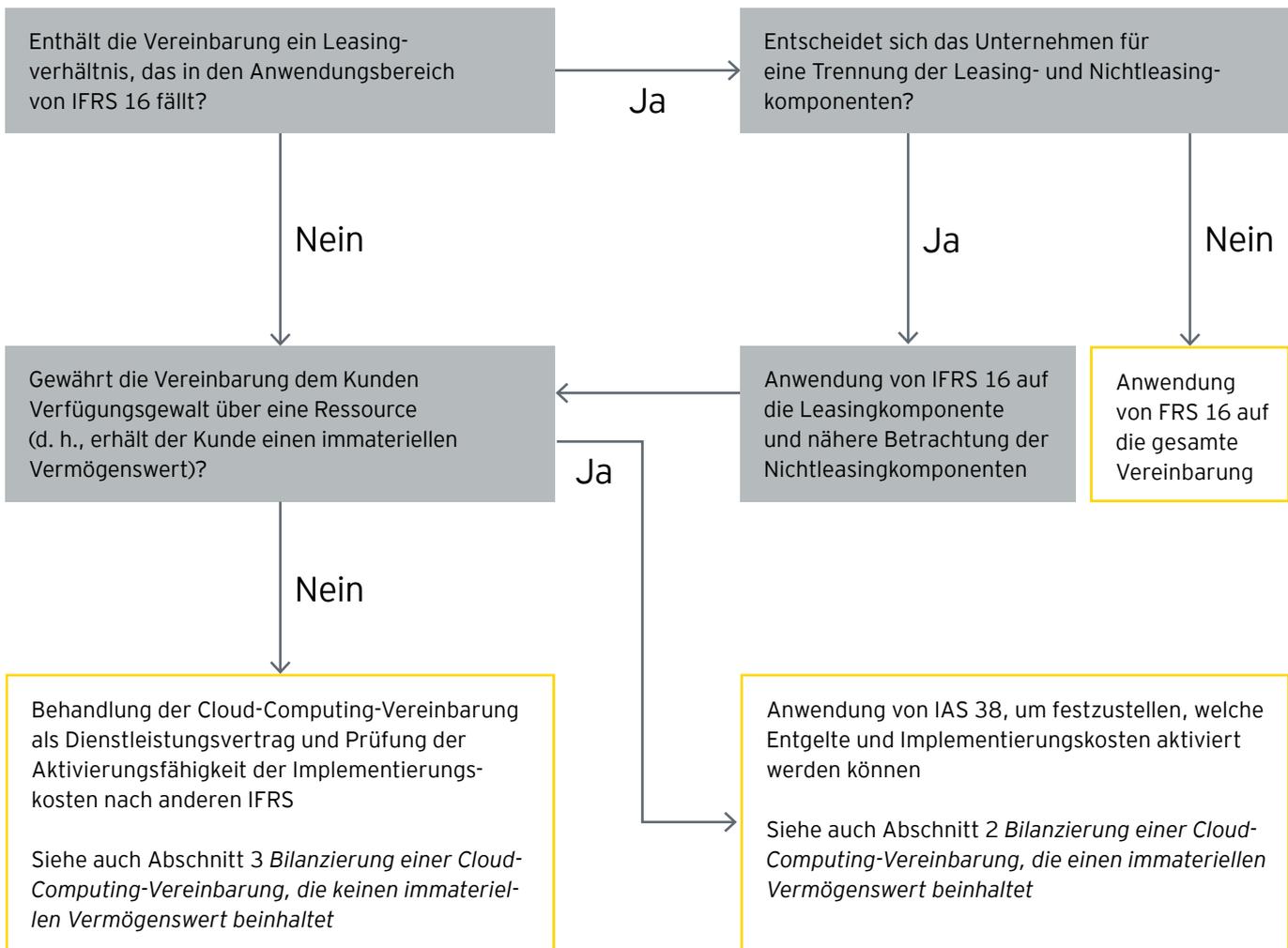


Bilanzierung von Cloud-Computing-Vereinbarungen und der Kosten für ihre Implementierung

Überblick

In diesem Artikel möchten wir darstellen, wie Unternehmen bei der Bilanzierung einer Cloud-Computing-Vereinbarung, einschließlich der Kosten zur Implementierung der Vereinbarung, vorgehen sollten, und den Anwendern Hilfestellun-

gen für den Umgang mit den Vorschriften in den verschiedenen IFRS geben.⁶ Das folgende Schaubild verdeutlicht die Verfahrensweise bei der Bilanzierung von Cloud-Computing-Vereinbarungen:



⁶ Unsere Ausführungen in diesem Artikel geben den Kenntnisstand von Juli 2020 wieder. Im Zuge der anhaltenden aktuellen Diskussion dieses Themas können sich neue Fragestellungen und Erkenntnisse ergeben.



1. Klassifizierung der Vereinbarung

1.1 Beurteilung, ob eine Cloud-Computing-Vereinbarung ein Leasingverhältnis beinhaltet

Beim IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) war eine Anfrage zur Bilanzierung von Cloud-Computing-Vereinbarungen des Typs „Software as a Service“ auf Kunden-seite eingegangen, über die es in seinen Sitzungen vom September 2018, November 2018 und März 2019 beriet. In der Analyse der Anfrage durch die Mitarbeiter des International Accounting Standards Board (IASB) hat das IFRS IC darauf hingewiesen, dass ein Unternehmen zuerst klären muss, ob die in der Cloud-Computing-Vereinbarung gewährten Rechte in den Anwendungsbereich von IAS 38 oder IFRS 16 fallen. Ist beides auszuschließen, stellt die Vereinbarung in der Regel einen Dienstleistungsvertrag dar.

Das IFRS IC veröffentlichte seine Agenda-Entscheidung im *IFRIC Update* vom März 2019⁷ und traf darin folgende Aussage zu IFRS 16:

„IFRS 16 *Leasingverhältnisse* definiert ein Leasingverhältnis als Vertrag oder Teil eines Vertrags, der gegen Zahlung eines Entgelts für einen bestimmten Zeitraum zur Nutzung eines Vermögenswerts (des zugrunde liegenden Vermögenswerts) berechtigt. Gemäß IFRS 16.9 und IFRS 16.B9 enthält ein Vertrag ein solches Nutzungsrecht, wenn der Kunde während der gesamten Nutzungsdauer

- a. sowohl berechtigt ist, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des Vermögenswerts zu ziehen (ein identifizierter Vermögenswert),
- b. als auch berechtigt ist, über die Nutzung dieses Vermögenswerts zu entscheiden.

Die Paragraphen B9-B31 von IFRS 16 enthalten Leitlinien für die Beurteilung, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis

begründet oder beinhaltet. Neben anderen Anforderungen spezifizieren diese Leitlinien, dass ein Kunde im Allgemeinen das Recht hat, über die Nutzung eines Vermögenswerts zu entscheiden, wenn er Entscheidungsrechte hinsichtlich Art und Zweck der Verwendung während des gesamten Verwendungszeitraums des Vermögenswerts besitzt. In einem Vertrag, der ein Leasingverhältnis beinhaltet, hat der Lieferant folglich diese Entscheidungsrechte aufgegeben und zum Bereitstellungsdatum auf den Kunden übertragen.“

Somit muss ein Unternehmen prüfen, ob die Cloud-Computing-Vereinbarung ein *Nutzungsrecht* für einen Vermögenswert (z. B. die Cloud-Server oder sonstige materielle Vermögenswerte) beinhaltet, das es berechtigt, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des Vermögenswerts zu ziehen und über die Nutzung des Vermögenswerts zu entscheiden. Derzeit ist strittig, ob IFRS 16.3(e) dahin gehend auszulegen ist, dass Softwarelizenzen nicht in den Anwendungsbereich von IFRS 16 fallen. Bestimmt ein Unternehmen, dass eine Softwarelizenz in den Anwendungsbereich von IFRS 16 fällt, darf es die Lizenz nach IFRS 16.4 als Leasingverhältnis bilanzieren, es ist jedoch nicht dazu verpflichtet.

Auf Cloud-Computing-Vereinbarungen, die ein *Leasingverhältnis* für einen anderen Gegenstand als eine Softwarelizenz enthalten (oder bei denen ein Unternehmen zu dem Ergebnis gelangt ist, dass eine Softwarelizenz in den Anwendungsbereich von IFRS 16 fällt, und entschieden hat, Leasingverhältnisse, die für immaterielle Vermögenswerte abgeschlossen wurden, nach IFRS 16 zu bilanzieren), sind die Bestimmungen von IFRS 16 anzuwenden. Hierbei fallen zwei Arbeitsschritte an, die in diesem Artikel nicht thematisiert werden: die Identifizierung und Trennung von Leasing- und Nichtleasingkomponenten sowie die Zuordnung des vertraglich vereinbarten Entgelts.

⁷ Die Agenda-Entscheidung ist hier abrufbar: <https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/march-2019/#12>



Bilanzierung von Cloud-Computing-Vereinbarungen und der Kosten für ihre Implementierung

Weitere Informationen zu IFRS 16 sind unserer Publikation *Im Fokus: Eine nähere Betrachtung von IFRS 16* zu entnehmen. Ein Unternehmen, das sich für die Abtrennung der Nichtleasingkomponenten entscheidet, muss im nächsten Schritt beurteilen, ob ihm als Kunde in Form der Nichtleasingkomponenten eine Ressource zufließt, über die es Verfügungsgewalt besitzt, sodass es sich um einen immateriellen Vermögenswert handelt. Siehe hierzu Abschnitt 1.2 *Beurteilung, ob eine Cloud-Computing-Vereinbarung einen immateriellen Vermögenswert beinhaltet*.

Hinsichtlich der Frage, ob das in einer Cloud-Computing-Vereinbarung gewährte Recht auf Nutzung der zugehörigen Software als Leasingverhältnis zu betrachten ist, wurde in der Agenda-Entscheidung auf die Feststellung des IFRS IC hingewiesen, dass dem Kunden durch ein Recht, künftig Zugriff auf die über die Cloud-Infrastruktur des Anbieters laufende Software des Anbieters zu erhalten, nicht per se *Entscheidungsrechte* über Art und Zweck der Nutzung der Software gewährt würden. So verblieben diese Rechte beim Anbieter, wenn er entscheiden dürfte, wie und wann die Software aktualisiert oder neu konfiguriert oder auf welcher Hardware (oder Infrastruktur) sie laufen wird. Wenn ein Vertrag den Kunden nur dazu berechtigt, während der Vertragslaufzeit Zugriff auf die Anwendungssoftware des Anbieters zu erhalten, beinhaltet der Vertrag somit kein Software-Leasingverhältnis.

1.2 Beurteilung, ob eine Cloud-Computing-Vereinbarung einen immateriellen Vermögenswert beinhaltet

Die vom IFRS IC im IFRIC Update vom März 2019 veröffentlichte Agenda-Entscheidung enthält außerdem folgende Aussage:

„Nach der Definition in IAS 38 ist ein *immaterieller Vermögenswert* ein identifizierbarer, nichtmonetärer Vermögenswert ohne physische Substanz. Gemäß IAS 38 ist ein Vermögenswert eine Ressource, über die ein Unternehmen Verfügungsgewalt hat, und IAS 38.13 spezifiziert, dass ein Unternehmen Verfügungsgewalt über einen immateriellen Vermögenswert hat, wenn es in der Lage ist, sich den

künftigen wirtschaftlichen Nutzen, der aus der zugrunde liegenden Ressource zufließt, zu verschaffen, und es den Zugriff Dritter auf diesen Nutzen beschränken kann.“

Demnach hat ein Unternehmen zu klären, ob es als Kunde durch die Cloud-Computing-Vereinbarung eine *Ressource* erhält, über die es *Verfügungsgewalt* besitzt. Dies ist dann der Fall, wenn das Unternehmen als Kunde in der Lage ist, sich den künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus der Ressource zu verschaffen, und es den Zugriff Dritter auf diesen Nutzen beschränken kann. Wird dem Kunden eine Ressource bereitgestellt, über die er Verfügungsgewalt hat, muss er die Bestimmungen von IAS 38 auf diese Ressource anwenden (sofern er für den immateriellen Vermögenswert nicht die in Abschnitt 1.1 beschriebene Leasingbilanzierung wählt).

In den IFRS ist nicht näher festgelegt, ob Cloud-Computing-Vereinbarungen dem Kunden Verfügungsgewalt über eine Ressource gewähren (und ihm somit einen immateriellen Vermögenswert bereitstellen). Ein Fall, in dem eine Softwarelizenz bei einer Cloud-Computing-Vereinbarung als immaterieller Vermögenswert einzustufen ist (da sie als „eigenständig“ zu betrachten ist), liegt vor, wenn bei Vertragsabschluss die beiden folgenden *Bedingungen* erfüllt sind:

- ▶ Der Kunde verfügt über das *vertragliche Recht*, die Software während der Hosting-Periode ohne signifikante Vertragsstrafe in Besitz zu nehmen.
- ▶ Der Kunde kann die Software auf seiner *eigenen Hardware* einsetzen oder einen fremden Dritten mit dem Hosting der Software beauftragen.

Sind beide Bedingungen erfüllt, deutet dies darauf hin, dass der Kunde Verfügungsgewalt über die Lizenz hat, auch wenn das Hosting der Software durch den Anbieter erfolgt. Die US-GAAP bieten vergleichbare Kriterien zur Bestimmung, ob eine Cloud-Computing-Vereinbarung eine Softwarelizenz enthält, die nach den Vorgaben für selbst



genutzte Software zu bilanzieren ist. Es sind auch andere Fälle denkbar, in denen ein Kunde zu dem Ergebnis gelangt, dass er durch eine Cloud-Computing-Vereinbarung eine Ressource erhält, über die er die Verfügungsgewalt besitzt. Jedoch ist die Tatsache, dass es sich dabei um eine Lizenz für Software handelt, für die das Hosting durch den Anbieter erfolgt, für sich allein genommen kein ausreichendes Indiz dafür, dass die Vereinbarung einen immateriellen Vermögenswert enthält, dafür muss die Lizenz eigenständig sein. Die Beurteilung, ob eine Vereinbarung einen immateriellen Vermögenswert beinhaltet, hat *bei Vertragsabschluss* (oder unmittelbar nach einer Änderung der Vereinbarung) zu erfolgen.

Um zu der Schlussfolgerung zu gelangen, dass ein Unternehmen als Kunde das Recht hat, die Software während der Hosting-Periode *ohne signifikante Vertragsstrafe* in Besitz zu nehmen, und somit ein substantielles Recht vorliegt, könnte das Unternehmen prüfen, ob es

- ▶ sowohl die Möglichkeit hat, die Software in Besitz zu nehmen, ohne dass ihm dabei signifikante Kosten entstehen,
- ▶ als auch die Möglichkeit der separaten Nutzung der Software ohne wesentliche Verringerung von Gebrauchsfähigkeit und Wert hat.

Folgende Faktoren (nicht abschließend) können bei dieser Beurteilung herangezogen werden:⁸

- ▶ das Vorliegen *finanzieller Strafen oder von Hürden für die Inbetriebnahme*, die für den Kunden einen wesentlichen Beweggrund darstellen, die Software nicht in Besitz zu nehmen; zum Beispiel durch eine Vertragsbedingung, durch die der Kunde für die Inbetriebnahme der Software Gebühren in wesentlicher Höhe an den Anbieter entrichten muss, oder dass bei Kündigung der

Cloud-Computing-Vereinbarung beträchtliche Beträge an Hosting-Gebühren für nicht mehr genutzte Dienstleistungen an den Anbieter zu entrichten sind

- ▶ bei der Beurteilung der Wesentlichkeit einer Vertragsstrafe Abstellen darauf, ob die Höhe der Strafe als *ausreichender Hinderungsgrund* zu werten ist, der den Kunden davon abhält, die Software in Besitz zu nehmen
- ▶ das Vorliegen *sonstiger wirtschaftlicher Hürden oder Kosten*, die einen wesentlichen Hinderungsgrund für die Inbetriebnahme der Software durch den Kunden darstellen; beispielsweise signifikante Kosten neuer Hardware, um die Software in Betrieb nehmen zu können, oder die Notwendigkeit, hoch spezialisierte Fachleute heranzuziehen
- ▶ das *Fehlen geeigneter Ersatzanbieter*

Um beurteilen zu können, ob der Kunde die Möglichkeit der separaten Nutzung der Software ohne wesentliche Verringerung von Gebrauchsfähigkeit und Wert hat, kann ein Unternehmen folgende Faktoren heranziehen:

- ▶ die Möglichkeit für den Kunden, *alle Funktionalitäten* der Software zu nutzen, auch wenn das Hosting nicht durch den Anbieter erfolgt, oder
- ▶ die exklusive Bereitstellung von *Software-Upgrades* an Kunden, für die der Anbieter das Hosting durchführt. Sind die durch die Upgrades verfügbaren Funktionalitäten bedeutsam für die Kunden und werden die Upgrades nur so lange angeboten, wie das Hosting durch den Anbieter erfolgt, ist davon auszugehen, dass die Gebrauchsfähigkeit der Software aus Kundensicht wesentlich beeinträchtigt wird, wenn die Hosting-Dienstleistungen des Anbieters nicht mehr in Anspruch genommen werden.

⁸ Weitere Informationen sind unserer Broschüre „Applying IFRS – Accounting for cloud computing costs“ zu entnehmen: https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/applying-ifrs-accounting-for-cloud-computing-costs



Bilanzierung von Cloud-Computing-Vereinbarungen und der Kosten für ihre Implementierung

Wenn die Cloud-Computing-Vereinbarung nicht zur Gewährung eines immateriellen Vermögenswerts an den Kunden führt (und die Vereinbarung auch kein Leasingverhältnis enthält), ist für das in der Cloud-Computing-Vereinbarung gewährte Zugriffsrecht auf die zugrunde liegende Software im Regelfall die Klassifizierung als *Dienstleistungsvertrag* korrekt.

Die vom IFRS IC im IFRIC Update vom März 2019 veröffentlichte Agenda-Entscheidung enthält folgende Aussage:

„Das IFRS IC stellte fest, dass der Kunde, wenn ihn ein Vertrag nur dazu berechtigt, während der Vertragslaufzeit Zugriff auf die Anwendungssoftware des Anbieters zu erhalten, mit Vertragsbeginn keinen immateriellen Vermögenswert in Form von Software erhält. Ein Recht, künftig Zugriff auf die Software des Anbieters zu erhalten, versetzt den Kunden mit Vertragsbeginn nicht in die Lage, sich den künftigen wirtschaftlichen Nutzen, der aus der Software zufließt, zu verschaffen und den Zugriff Dritter auf diesen Nutzen zu beschränken.“

Das IFRS IC entschied daher, dass ein Vertrag, der den Kunden nur dazu berechtigt, in Zukunft Zugriff auf die Anwendungssoftware des Anbieters zu erhalten, ein Dienstleistungsvertrag ist. Der Kunde erhält während der Vertragslaufzeit die Dienstleistung, nämlich den Zugriff auf die Software.“

Liegt jedoch der Fall vor, dass dem Kunden in der Cloud-Computing-Vereinbarung lediglich ein *Zugriffsrecht* gewährt wird und er den Anbieter bezahlt, bevor er die Dienstleistung erhalten hat, so berechtigt ihn diese Vorauszahlung zum künftigen Erhalt der Dienstleistung und ist daher von ihm aktivisch abzugrenzen.

2. Bilanzierung einer Cloud-Computing-Vereinbarung, die einen immateriellen Vermögenswert beinhaltet

2.1 In der Vereinbarung festgelegte Entgelte

Nach IAS 38 ist ein Posten, der unter die Definition eines immateriellen Vermögenswerts fällt, nur dann zu aktivieren, wenn es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der erwartete künftige wirtschaftliche Nutzen aus dem Vermögenswert zufließen wird und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswerts verlässlich bewertet werden können. Diese Prüfung ist bei Entstehung der gegebenenfalls zu aktivierenden Ausgaben durchzuführen, unabhängig davon, ob diese Beträge erworbene oder selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte betreffen oder ob sie gezahlt werden, um den Vermögenswert nach seinem erstmaligen Ansatz zu erweitern, zu ersetzen oder zu warten.

Gesondert erworbene immaterielle Rechte (d. h. Softwarelizenzen im Rahmen von Cloud-Computing-Vereinbarungen) werden in der Regel aktiviert. Nach IAS 38 spiegelt der Preis, den ein Unternehmen für den Erwerb eines immateriellen Vermögenswerts zahlt, normalerweise die Erwartungen über die Wahrscheinlichkeit wider, dass der voraussichtliche künftige wirtschaftliche Nutzen aus dem Vermögenswert dem Unternehmen zufließen wird. Folglich erwartet das Unternehmen auf jeden Fall, dass ein *Zufluss von wirtschaftlichem Nutzen* entsteht, selbst wenn der Zeitpunkt oder die Höhe des Zuflusses unsicher sind. Der Standard geht somit davon aus, dass die Anschaffungskosten eines gesondert erworbenen immateriellen Vermögenswerts für gewöhnlich *verlässlich bewertet* werden können, insbesondere dann, wenn der Kaufpreis in Form von Zahlungsmitteln oder sonstigen monetären Vermögenswerten beglichen wird.

Mitunter schließen Unternehmen Cloud-Computing-Vereinbarungen ab, bei denen für Implementierungstätigkeiten und sonstige Zusatzleistungen wie die Einweisung der Mitarbeiter in die Anwendung der Software, Wartungsarbeiten durch einen Dritten, Berechtigungen für künftige Software-Upgrades und -verbesserungen, Datenkonver-



tierungen und die Bereitstellung von Hardware ein zusätzliches Entgelt an den Cloud-Computing-Anbieter oder eine dritte Partei zu zahlen ist.

Unternehmen müssen die in einer Cloud-Computing-Vereinbarung festgelegten Entgelte diesen *Implementierungstätigkeiten* und sonstigen Zusatzleistungen zuordnen. Die Verteilung der im Rahmen einer Cloud-Computing-Vereinbarung zu zahlenden Entgelte auf alle Komponenten der Vereinbarung (z. B. Softwarelizenz, Hosting, Implementierungstätigkeiten) kann auf der Grundlage des relativen Einzelveräußerungspreises oder des relativen beizulegenden Zeitwerts jeder Vereinbarungskomponente erfolgen. Die Leistungsbeschreibungen der Implementierungsaktivitäten sind oftmals komplex. Dies hat zur Folge, dass Unternehmen bei der Zuordnung des Kaufpreises auf die einzelnen Komponenten der Implementierungskosten, die maßgeblich für die Bestimmung ist, welche Beträge aktiviert und welche als Aufwand erfasst werden, *Ermessen ausüben* müssen.

Komponenten, die sowohl die Definition eines immateriellen Vermögenswerts als auch die Ansatzkriterien erfüllen, sind nach IAS 38 zu bilanzieren. Auf Komponenten, die nicht in den Anwendungsbereich von IAS 38 fallen (wie z. B. das Hosting), sind andere IFRS anzuwenden. Überdies legt IAS 38 ausdrücklich fest, dass bestimmte Ausgaben (z. B. Schulungs- und Anlaufkosten) periodengerecht als Aufwand zu erfassen sind.

Die *Softwarelizenz* ist mit dem Barwert der Zahlungsverpflichtung aus der Lizenz zu aktivieren, wenn die Zahlungen im Rahmen der Cloud-Computing-Vereinbarung über einen Zeitraum hinweg zu leisten sind. Falls der gesamte der Softwarelizenz zugeordnete Betrag oder ein Teil davon nicht bei oder vor dem Ansatz der Lizenz entrichtet wird, ist hierfür eine Verbindlichkeit in entsprechender Höhe zu erfassen.

2.2 Implementierungskosten

Bei vielen Kunden fallen Implementierungskosten an, da sie erst die Voraussetzungen für die in der Cloud-Computing-Vereinbarung vorgesehene Nutzung schaffen müssen. Implementierungskosten können Folgendes umfassen:

- ▶ Forschungskosten (z. B. Bedarfsklärung und Software-Evaluierung)
- ▶ Hardwarekosten
- ▶ Kosten für die Konfiguration oder ein Customizing der eingesetzten Software
- ▶ Änderungen anderer Unternehmenssysteme
- ▶ Schulungskosten
- ▶ Datenkonvertierung
- ▶ Testläufe

Kosten, die Kunden bei der Implementierung einer Cloud-Computing-Vereinbarung entstehen, die eine Softwarelizenz umfasst, sind nach Kostenarten zu bilanzieren. Kunden, die eine Softwarelizenz erwerben, müssen unter Anwendung von IAS 38 ermitteln, ob bestimmte Kosten zu aktivieren oder als Aufwand zu erfassen sind. Die Anschaffungskosten eines gesondert erworbenen immateriellen Vermögenswerts umfassen dessen Kaufpreis einschließlich Einfuhrzöllen und nicht erstattungsfähiger Umsatzsteuern nach Abzug von Rabatten, Boni und Skonti sowie direkt zurechenbare Kosten für die Vorbereitung des Vermögenswerts auf seine beabsichtigte Nutzung. Implementierungskosten können somit als Teil der Anschaffungskosten eines gesondert erworbenen immateriellen Vermögenswerts betrachtet oder bei Erfüllung der Ansatzkriterien als selbst geschaffener immaterieller Vermögenswert gesondert aktiviert werden.



Bilanzierung von Cloud-Computing-Vereinbarungen und der Kosten für ihre Implementierung

Zu den *direkt zurechenbaren Kosten* für die Vorbereitung eines gesondert erworbenen immateriellen Vermögenswerts auf seine beabsichtigte Nutzung zählen die folgenden Posten:

- ▶ Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer, die direkt anfallen, wenn der Vermögenswert in seinen betriebsbereiten Zustand versetzt wird
- ▶ Honorare, die direkt anfallen, wenn der Vermögenswert in seinen betriebsbereiten Zustand versetzt wird
- ▶ Kosten für Testläufe, ob der Vermögenswert ordnungsgemäß funktioniert

Die folgenden Ausgaben sind *nicht als Teil der Anschaffungskosten* eines gesondert erworbenen immateriellen Vermögenswerts anzusehen:

- ▶ Kosten für die Einführung eines neuen Produkts oder einer neuen Dienstleistung, einschließlich Kosten für Werbung und verkaufsfördernde Maßnahmen
- ▶ Kosten für die Geschäftsführung an einem neuen Standort oder mit einer neuen Kundengruppe, einschließlich Schulungskosten
- ▶ Verwaltungs- und andere Gemeinkosten
- ▶ Kosten, die bei der Nutzung (oder Nutzungsänderung) eines immateriellen Vermögenswerts entstehen, wie z. B.
 - ▶ Kosten, die anfallen, wenn ein Vermögenswert, der für den vom Management beabsichtigten Gebrauch betriebsbereit ist, erst noch in Betrieb genommen werden muss
 - ▶ erstmalige Betriebsverluste, die in dem Zeitraum anfallen, in dem sich die Nachfrage nach dem Output des Vermögenswerts noch aufbaut

Die Herstellungskosten eines *selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerts* umfassen alle direkt zurechenbaren Kosten, die erforderlich sind, um den Vermögenswert zu entwerfen, herzustellen und so vorzubereiten, dass er für den vom Management beabsichtigten Gebrauch betriebsbereit ist. Beispiele für direkt zurechenbare Kosten sind die folgenden:

- ▶ Kosten für Materialien und Dienstleistungen, die bei der Erzeugung des immateriellen Vermögenswerts genutzt oder verbraucht werden
- ▶ Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer, die bei der Erzeugung des immateriellen Vermögenswerts anfallen
- ▶ Registrierungsgebühren eines Rechtsanspruchs
- ▶ Amortisationen der Patente und Lizenzen, die zur Erzeugung des immateriellen Vermögenswerts genutzt werden
- ▶ Fremdkapitalkosten, die nach IAS 23 die Voraussetzungen für einen Ansatz als Teil der Herstellungskosten erfüllen (diesbezüglich schreibt IAS 23 vor, dass bei dem Vermögenswert ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich sein muss, um ihn in seinen beabsichtigten gebrauchsfähigen Zustand zu versetzen)

Zu den *aktivierungsfähigen Kosten* der Entwicklung von Software oder des Erwerbs einer Softwarelizenz, die in einer Cloud-Computing-Vereinbarung enthalten ist, zählen beispielsweise externe direkt zurechenbare Kosten für Materialien und Dienstleistungen, die bei der Entwicklung oder dem Erwerb der Software entstanden sind, sowie Lohn- und Lohnnebenkosten (Arbeitgeberleistungen) für die Mitarbeiter, die direkt an der Entwicklung des Cloud-Computing-Systems beteiligt sind und dafür Zeit aufwenden, vorausgesetzt, der Zeitaufwand entfällt unmittelbar auf die mit dem Projekt verbundenen Entwicklungstätigkeiten.



Externe direkt zurechenbare Kosten umfassen u. a. Entgelte für die Entwicklung der Software oder ergänzender Software (z. B. für das Verfassen des Programmcodes), Kosten des Erwerbs der Lizenz für die Cloud-Computing-Software von Dritten und Reisekosten der Mitarbeiter, die unmittelbar in Verbindung mit der Entwicklung des Cloud-Computing-Systems angefallen sind. Zu den Tätigkeiten der Mitarbeiter zählen das Verfassen von Programmcodes und Testläufe in der Entwicklungsphase.

Unsere Sichtweise

Es ist wichtig, dass die oben beschriebenen Entwicklungskosten in der Buchhaltung mit angemessener Sorgfalt erfasst werden. Dies wird in vielen Fällen erfordern, dass der bei den Mitarbeitern für jedes Projekt angefallene Zeitaufwand weiter zu untergliedern ist in aktivierbare und nicht aktivierbare Tätigkeiten.

Nicht direkt zurechenbare Kosten und Gemeinkosten können nicht als Teil der Herstellungskosten eines immateriellen Vermögenswerts erfasst werden, auch wenn sie einem Entwicklungsprojekt auf einer vernünftigen und stetigen Basis zugeordnet werden können. Für die folgenden Posten schließt IAS 38 eine Erfassung als Bestandteil der Herstellungskosten ebenfalls ausdrücklich aus:

- ▶ Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten sowie sonstige allgemeine Gemeinkosten, es sei denn, diese Kosten dienen direkt dazu, die Nutzung des Vermögenswerts vorzubereiten
- ▶ identifizierte Ineffizienzen und anfängliche Betriebsverluste, die auftreten, bevor der Vermögenswert seine geplante Ertragskraft erreicht hat
- ▶ Ausgaben für die Schulung von Mitarbeitern im Umgang mit dem Vermögenswert



In diesem Zusammenhang ist es unerheblich, ob die Kosten im Unternehmen selbst angefallen sind oder sich auf Dienstleistungen Dritter beziehen.

Die Aktivierung von Kosten der Entwicklung eines immateriellen Vermögenswerts hat spätestens dann zu enden, wenn das Projekt im Wesentlichen abgeschlossen und der Vermögenswert im beabsichtigten gebrauchsfähigen Zustand ist.

Um eine ungerechtfertigte Aktivierung zu vermeiden, verlangt IAS 38, dass selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte nicht nur im Hinblick auf die allgemeinen Bestimmungen für den Ansatz und die erstmalige Bewertung zu überprüfen sind. Darüber hinaus ist nach dem Standard zu klären, dass die Entwicklungstätigkeiten hinreichend fortgeschritten sind, das Projekt technisch und wirtschaftlich realisierbar ist und ausschließlich direkt zurechenbare Kosten berücksichtigt werden. Sind die allgemeinen Bestimmungen für den Ansatz und die erstmalige Bewertung erfüllt, ordnet das Unternehmen die Arbeiten zur Erzeugung des selbst entwickelten Vermögenswerts einer Forschungs- und einer Entwicklungsphase zu. Für eine Aktivierung kommen nur Ausgaben innerhalb der Entwicklungsphase in Betracht, während alle Forschungsausgaben periodengerecht als Aufwand zu erfassen sind. Wenn sich die Entwicklungsphase nicht von der Forschungsphase trennen lässt, sind alle Ausgaben als Forschungsausgaben zu behandeln.



Bilanzierung von Cloud-Computing-Vereinbarungen und der Kosten für ihre Implementierung

IAS 38 nennt die folgenden Beispiele für *Forschungsaktivitäten*:

- ▶ Aktivitäten, die auf die Erlangung neuer Erkenntnisse ausgerichtet sind
- ▶ die Suche nach sowie die Beurteilung und endgültige Auswahl von Anwendungen für Forschungsergebnisse und für anderes Wissen
- ▶ die Suche nach Alternativen für Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen
- ▶ die Formulierung, der Entwurf sowie die Beurteilung und endgültige Auswahl von möglichen Alternativen für neue oder verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen

Die Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen auf einen Plan oder Entwurf für die Produktion von neuen oder beträchtlich verbesserten Materialien, Vorrichtungen, Produkten, Verfahren, Systemen oder Dienstleistungen. Die Entwicklung findet dabei vor Beginn der kommerziellen Produktion oder Nutzung statt. Als Beispiel für Entwicklungsaktivitäten führt IAS 38 den Entwurf, die Konstruktion und das Testen einer ausgewählten Alternative für neue oder verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen an.

3. Bilanzierung einer Cloud-Computing-Vereinbarung, die keinen immateriellen Vermögenswert beinhaltet

3.1 In der Vereinbarung festgelegte Entgelte

Enthält eine Cloud-Computing-Vereinbarung weder ein Leasingverhältnis im Sinne von IFRS 16 noch einen immateriellen Vermögenswert im Sinne von IAS 38, ist das darin gewährte Zugriffsrecht auf die zugrunde liegende Software im Regelfall als Dienstleistungsvertrag einzustufen. In diesem Fall hat ein Unternehmen die in Verbindung mit der Cloud-Computing-Vereinbarung entrichteten Entgelte

zum Zeitpunkt der Leistungserbringung als Aufwand zu erfassen. Vorauszahlungen für Leistungen, die über einen bestimmten Zeitraum bezogen werden, sind von Unternehmen in der Regel zu aktivieren. Dies gilt in vielen Fällen auch für Cloud-Computing-Vereinbarungen: So kann beispielsweise ein Kunde, der Zahlungen an einen Anbieter von Cloud-Computing-Dienstleistungen tätigt, bevor der Zeitraum der Leistungserbringung begonnen hat, zu der Einschätzung gelangen, dass diese Kosten als Vermögenswert (z. B. Vorauszahlungen für einen Dienstleistungsvertrag) zu erfassen sind. Hier ist zu beachten, dass diese Vorauszahlungen in der Folgezeit (über den Zeitraum der Leistungserbringung) als betrieblicher Aufwand (und nicht als Abschreibung, die in die Berechnung des EBITDA einfließt) zu erfassen sind.

Vom Kunden an den Cloud-Computing-Anbieter geleistete Vorauszahlungen, die sich auf Verbesserungen der Funktionalität der über einen festen Zeitraum erbrachten Cloud-Computing-Dienstleistung beziehen, sind ebenfalls als Vermögenswert zu bilanzieren und über die Laufzeit der Vereinbarung aufwandswirksam zu verteilen.

Unsere Sichtweise

Um zu ermitteln, wie bei der Bilanzierung der Kosten für die im Rahmen einer langfristigen Vereinbarung über Cloud-Computing-Dienstleistungen oder einer anderen Vereinbarung erbrachten Leistungen zu verfahren ist, sind diese Dienstleistungen einer sorgfältigen Betrachtung zu unterziehen. Insbesondere ist festzustellen, welcher Art die Dienstleistungen sind (handelt es sich z. B. um eine langfristige Dienstleistung oder um Leistungen zur Implementierung einzelner Komponenten, die zu Beginn der Vereinbarungslaufzeit ausgeführt werden?) und wann sie erbracht werden, sodass die mit der Dienstleistungsvereinbarung verbundenen Kosten in der richtigen Periode erfasst werden.



3.2 Interne Implementierungskosten und Kosten für Implementierungsleistungen Dritter

Bei einer Vereinbarung über die Erbringung von Cloud-Computing-Dienstleistungen (d. h. einer Vereinbarung, die nicht die Gewährung einer Softwarelizenz umfasst) können dem Kunden Implementierungs- und andere Vorabkosten entstehen, falls er erst die Voraussetzungen für die in der Cloud-Computing-Vereinbarung vorgesehene Nutzung schaffen muss. Solche Kosten haben einen mittelbaren oder unmittelbaren Bezug zu den über den vereinbarten Zeitraum erbrachten Softwaredienstleistungen und betreffen Tätigkeiten, die von Mitarbeitern des Kunden oder von Dritten durchgeführt werden.

Implementierungskosten können Folgendes umfassen:

- ▶ Forschungskosten (z. B. Bedarfsklärung und Softwareevaluierung)
- ▶ Hardwarekosten
- ▶ Kosten für die Konfiguration der eingesetzten Software
- ▶ Customizing der Software
- ▶ Änderungen anderer Unternehmenssysteme
- ▶ Schulungskosten
- ▶ Datenkonvertierung
- ▶ Testläufe

IAS 38 regelt, wie Kunden, die eine Softwarelizenz erwerben, beurteilen, ob bestimmte Kosten zu aktivieren oder als Aufwand zu erfassen sind. Der Standard ist jedoch

nicht auf Fälle anzuwenden, in denen Software als empfangene Dienstleistung zu behandeln ist (d. h. auf Dienstleistungsvereinbarungen, die keine Softwarelizenz umfassen). Bei einer Vielzahl von Dienstleistungsvereinbarungen fallen für Unternehmen Implementierungs- und andere Vorabkosten an. Daher müssen Unternehmen sowohl die von ihnen bezogenen Dienstleistungen als auch die von ihnen getragenen Implementierungskosten sorgfältig prüfen. Maßgeblich ist hierbei zu beachten, ob sich die Kosten auf eine Ressource beziehen, die sich in der Verfügungsgewalt des Unternehmens befindet. Ist dies nicht der Fall, wie beispielsweise bei Kosten für die Konfiguration im Rahmen der Cloud-Computing-Vereinbarung, sind die Kosten periodengerecht als Aufwand zu erfassen.

Eine genaue Betrachtung ist insbesondere dann erforderlich, wenn das Unternehmen einen Vertrag mit einem Drittanbieter (der nicht mit dem Anbieter der Softwaredienstleistungen verbunden ist) geschlossen hat oder ihm intern Kosten für die Durchführung bestimmter Tätigkeiten entstehen, die einen mittelbaren oder unmittelbaren Bezug zu einer Vereinbarung über die Erbringung von Softwaredienstleistungen aufweisen. Kunden müssen derartige Kosten sorgfältig beurteilen, um unter Mitbetrachtung der jeweils erbrachten Dienstleistungen entscheiden zu können, ob die Kosten als Aufwand zu erfassen, aktivisch abzugrenzen oder zu aktivieren sind.

Fazit

Cloud-Computing-Vereinbarungen können vielfältig ausgestaltet sein und bringen neue Herausforderungen bei der Behandlung der Implementierungskosten mit sich. Die Bilanzierung ist komplex und es bedarf daher einer intensiven Analyse der jeweiligen Cloud-Computing-Vereinbarungen, die erhebliche Ermessensausübungen des Managements erfordern kann.⁹

⁹ Eine ausführliche Analyse der verschiedenen Arten der Implementierungskosten für Cloud-Computing-Vereinbarungen und deren Bilanzierung ist unserer Broschüre „Applying IFRS – Accounting for cloud computing costs“ zu entnehmen: https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/applying-ifrs-accounting-for-cloud-computing-costs



Das International Accounting Standards Board (IASB oder „das Board“) hat am 28. Mai 2020 *Covid-19-Related Rent Concessions Amendment to IFRS 16 Leases*¹⁰ (im Folgenden „die Änderungen“) veröffentlicht. Die Änderungen ermöglichen Leasingnehmern, sämtliche COVID-19-bedingten Änderungen der Leasingzahlungen wie alle anderen Änderungen, die keine *lease modification* darstellen, zu berücksichtigen. Die Anwendung der Anforderungen von IFRS 16 *Leasingverhältnisse* durch Leasingnehmer und Leasinggeber im aktuellen Umfeld wirkt in diesem Zusammenhang eine Reihe praktischer Fragestellungen auf, die im Folgenden näher betrachtet und mit Anwendungsbeispielen veranschaulicht werden.



Covid-19-Related Rent Concessions Amendment to IFRS 16 Leases – Bilanzierung beim Leasingnehmer und beim Leasinggeber mit Anwen- dungsbeispielen

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Ende Mai 2020 hat das IASB *Covid-19-Related Rent Concessions Amendment to IFRS 16 Leases* veröffentlicht.¹⁰ Die Änderungen ermöglichen es einem Leasingnehmer, sämtliche COVID-19-bedingten Änderungen der Leasingzahlungen wie alle anderen Änderungen, die keine *lease modification* darstellen, zu berücksichtigen („praktischer Behelf“).
- ▶ Im April 2020 hat das IASB Dokumente mit hilfreichen Hinweisen¹¹ veröffentlicht, in denen die Regelungen in IFRS 16 *Leasingverhältnisse* und anderen IFRS hervorgehoben werden. Die Dokumente verdeutlichen, wie ein Unternehmen beurteilt, ob ein Zugeständnis für Mietzahlungen (beispielsweise Mietreduzierungen oder mietfreie Zeiten) eine *lease modification* gemäß IFRS 16 begründet.
- ▶ Die Entlastung gilt nicht für Leasinggeber. Auf die Bilanzierung von Mietzugeständnissen beim Leasinggeber finden die bestehenden Regelungen des IFRS 16 Anwendung.
- ▶ Leasingnehmer haben die Änderung für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juni 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, auch in Jahresabschlüssen, die zum 28. Mai 2020 noch nicht zur Veröffentlichung freigegeben sind. Zu beachten sind jedoch lokale Vorschriften.

¹⁰ Die Änderungen an IFRS 16 sind hier abrufbar: <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/ifrs-16-covid-19/covid-19-related-rent-concessions-amendment-to-ifrs-16.pdf?la=en>

¹¹ <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/ifrs-16/ifrs-16-rent-concession-educational-material.pdf>



Covid-19-Related Rent Concessions Amendment to IFRS 16 Leases – Bilanzierung beim Leasingnehmer und beim Leasinggeber mit Anwendungsbeispielen

Hintergrund

Im April 2020 hat das IASB Dokumente mit hilfreichen Hinweisen veröffentlicht, in denen die Regelungen in IFRS 16 *Leasingverhältnisse* und anderen IFRS hervorgehoben werden, die für Unternehmen relevant sind, die sich mit der Bilanzierung von Zugeständnissen für Mietzahlungen, die als Folge der Corona-Pandemie gewährt wurden, beschäftigen. Die Dokumente ändern weder die geltenden Standards noch entfernen oder ergänzen sie bestimmte Anforderungen in den IFRS, sondern sie sollen Unternehmen bei der konsistenten und konsequenten Anwendung von IFRS 16 unterstützen.

Die Dokumente verdeutlichen, wie ein Unternehmen beurteilt, ob ein Zugeständnis für Mietzahlungen (beispielsweise Mietreduzierungen oder mietfreie Zeiten) eine *lease modification* gemäß IFRS 16 begründet. Eine *lease modification* ist gemäß IFRS 16 eine in den ursprünglichen Bedingungen nicht vorgesehene Änderung des Umfangs eines Leasingverhältnisses oder des für das Leasingverhältnis zu entrichtenden Entgelts.

Änderung des Umfangs eines Mietvertrags

Bei der Beurteilung, ob eine Änderung des Umfangs eines Leasingverhältnisses vorliegt, hat der Leasingnehmer zu beurteilen, ob durch die Änderungen des Umfangs ein zusätzliches Recht auf Nutzung eines oder mehrerer zugrunde liegender Vermögenswerte hinzugefügt oder beendet wird oder ob eine Verlängerung oder Verkürzung des vertraglich vereinbarten Leasingzeitraums vereinbart wird. Die Stundung oder Minderung einer Miete allein stellt keine Änderung des Umfangs eines Leasingvertrags dar.

Änderung des für das Leasingverhältnis zu entrichtenden Entgelts

Bei der Beurteilung, ob eine Änderung des für das Leasingverhältnis zu entrichtenden Entgelts vorliegt, hat ein

Unternehmen die Gesamtauswirkung dieser Änderung auf das zu zahlende Entgelt zu berücksichtigen (keine zeitliche Verschiebung der Zahlungen ohne Zinseffekt). Wenn zum Beispiel ein Leasingnehmer für einen Zeitraum von drei Monaten keine Leasingzahlungen leistet, können die Leasingzahlungen für anschließende Zeiträume proportional so erhöht werden, dass das für das Leasingverhältnis zu entrichtende Entgelt unverändert bleibt.

Änderungen, die nicht Teil der ursprünglichen Bedingungen des Vertrags waren

Bei der Beurteilung, ob die Änderungen des Umfangs oder des Entgelts in den ursprünglichen Bedingungen des Leasingvertrags enthalten waren, hat ein Unternehmen gemäß Paragraph 2 von IFRS 16 alle wesentlichen Fakten und Umstände zu berücksichtigen. Dazu können vertragliche Regelungen, die nationale Gesetzgebung oder andere den Leasingvertrag betreffende Regularien gehören.

Mietverträge oder geltende Gesetze können Klauseln enthalten, die Änderungen des Entgelts zur Folge haben, wenn bestimmte Ereignisse oder Umstände eintreten. Auch Maßnahmen vonseiten der Regierungen (z. B. die Schließung von Einzelhandelsgeschäften für einen bestimmten Zeitraum aufgrund der Corona-Pandemie) könnten für die rechtliche Auslegung von Klauseln wie z. B. zu *force majeure*, die im ursprünglichen Vertrag oder im anwendbaren Recht oder anderen Regularien enthalten waren, von Bedeutung sein. Änderungen von Leasingzahlungen, die sich aus Klauseln im ursprünglichen Vertrag oder durch die nationale Gesetzgebung oder andere den Leasingvertrag betreffende Regularien ergeben, sind Teil der ursprünglichen Mietbedingungen, auch wenn die Wirkung dieser Klauseln (aufgrund eines Ereignisses wie der Corona-Pandemie) vorher nicht in Betracht gezogen wurde. In einem solchen Fall liegt keine *lease modification* im Sinne des IFRS 16 vor.



Änderungen zu IFRS 16

Am 28. Mai 2020 hat das IASB das Dokument *Covid-19-Related Rent Concessions Amendment to IFRS 16 Leases* veröffentlicht.¹² Das Board änderte den Standard, um Erleichterungen für Leasingnehmer gegenüber der Anwendung der Richtlinien in IFRS 16 zur Bilanzierung von Modifikationen in Leasingverhältnissen aufgrund von Mietzugeständnissen infolge der Corona-Pandemie zu ermöglichen. Die Entlastung gilt *nicht* für Leasinggeber.

Nach den Änderungen hat ein Leasingnehmer das *Wahlrecht*, pandemiebedingte Mietzugeständnisse eines Leasinggebers nicht daraufhin zu prüfen, ob diese Zugeständnisse eine *lease modification* darstellen. Stattdessen hat der Leasingnehmer sämtliche COVID-19-bedingten Änderungen der Leasingzahlungen wie alle anderen Änderungen, die keine *lease modification* darstellen, zu berücksichtigen.

Dieses Wahlrecht gilt nur für Mietzugeständnisse, die als *direkte Folge der Corona-Pandemie* erfolgen, und nur dann, wenn die folgenden Voraussetzungen gemäß IFRS 16.46B sämtlich erfüllt sind:

- ▶ Die geänderten Leasingzahlungen entsprechen im Wesentlichen den Leasingzahlungen vor den Änderungen oder sind geringer.
- ▶ Die reduzierten Leasingzahlungen betreffen nur Zahlungen, die spätestens am 30. Juni 2021 fällig sind (z. B. würde ein Mietzugeständnis diese Bedingung erfüllen, wenn es zu reduzierten Leasingzahlen vor dem 30. Juni 2021 und zu höheren Leasingzahlungen nach diesem Datum führt).
- ▶ Es gibt keine wesentlichen Änderungen sonstiger Vertragskonditionen.

Angaben im Anhang

Ein *Leasingnehmer*, der dieses Wahlrecht in Anspruch nimmt, hat anzugeben, dass dieser praktische Behelf auf sämtliche Mietzugeständnisse, die den Anforderungen des Wahlrechts entsprechen, gleichermaßen angewendet wurde. Sollte ein Unternehmen jedoch das Wahlrecht nicht auf all solche Mietzugeständnisse angewendet haben, muss es die Art der Verträge, auf die es den praktischen Behelf angewendet hat, angeben. Zusätzlich hat ein Leasingnehmer den in der Gewinn- und Verlustrechnung bilanzierten Betrag anzugeben, um die aus den Mietzugeständnissen resultierenden Änderungen in den Leasingzahlungen aufzuzeigen, auf die der Leasingnehmer den praktischen Behelf angewendet hat. Zudem sind Angaben zu den Auswirkungen auf die Cashflows aus Mietzugeständnissen zu machen, unabhängig davon, ob ein Leasingnehmer den praktischen Behelf anwendet oder nicht.

Leasingnehmer haben den praktischen Behelf *rückwirkend* anzuwenden, wobei der kumulative Effekt aus der erstmaligen Anwendung als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen (oder gegebenenfalls anderer Eigenkapitalbestandteile) zu Beginn der Berichtsperiode, in der die Änderung erstmals angewendet wird, zu erfassen ist. Im Berichtszeitraum der Erstanwendung dieser Änderung ist der Leasingnehmer nicht verpflichtet, Informationen gemäß IAS 8.28(f) anzugeben.

Für *Leasinggeber* gibt es zwar keine spezifischen Angabevorschriften im Zusammenhang mit Änderungen von Leasingverhältnissen, jedoch müssen Leasinggeber Informationen offenlegen, die ausreichen, damit Abschlussadressaten die Auswirkungen von Änderungen der Leasingzahlungen im direkten Zusammenhang mit der Corona-Pandemie auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die finanzielle Leistungsfähigkeit des Unternehmens beurteilen können.

¹² Das Dokument des IASB ist hier abrufbar: www.ifrs.org/-/media/project/ifrs-16-covid-19/covid-19-related-rent-concessions-amendment-to-ifrs-16.pdf?la=en



Covid-19-Related Rent Concessions Amendment to IFRS 16 Leases – Bilanzierung beim Leasingnehmer und beim Leasinggeber mit Anwendungsbeispielen

Zeitpunkt des Inkrafttretens

Leasingnehmer haben die Änderung für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juni 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, auch in Jahresabschlüssen, die zum 28. Mai 2020 noch nicht zur Veröffentlichung freigegeben sind. Zu beachten sind jedoch lokale Vorschriften.

Wenn EU-IFRS-Anwender die Änderung von IFRS 16 bereits für den Stichtag 30. Juni 2020 im Abschluss anwenden, ohne dass sie für die Anwendung in der EU übernommen wurde, liegt nach Auffassung des IDW aufgrund der bislang noch nicht erfolgten finalen Übernahme in EU-Recht ein Verstoß gegen die maßgebenden Rechnungslegungsvorschriften, konkret IFRS 16 in der von der EU übernommenen Fassung, vor.¹³ Dies gilt auch dann, wenn die Anwendung der Änderung des IFRS 16 im Konzern(zwischen-)abschluss zutreffend beschrieben wird. Bei der Durchführung einer Abschlussprüfung hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob aufgrund dieses Verstoßes Konsequenzen für die Prüfungsurteile zum Konzernabschluss und zum Konzernlagebericht im Bestätigungsvermerk in Übereinstimmung mit IDW PS 405 zu ziehen sind. Auch bei der Durchführung einer prüferischen Durchsicht eines Zwischenkonzernabschlusses und Zwischenkonzernlageberichts zum 30. Juni 2020 hat der Prüfer zu beurteilen, ob sich Konsequenzen für die jeweiligen Schlussfolgerungen in der Review-Bescheinigung ergeben.

Auch die europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (European Securities and Markets Authority, ESMA) hat eine öffentliche Erklärung¹⁴ zur aufsichtlichen Koordination der Rechnungslegung für Mietzugeständnisse als Folge der Corona-Pandemie herausgegeben. Darin heißt es, dass, sofern das Parlament und der Rat keine Einwände gegen die Übernahme der Änderung erheben, die ESMA

empfeht, dass die nationalen zuständigen Behörden keine aufsichtsrechtlichen Maßnahmen zur Anwendung der in der derzeitigen EU-Fassung von IFRS 16 enthaltenen Vorschriften zur Modifikation von Leasingverträgen als Folge der Corona-Pandemie, die in den Anwendungsbereich der Änderung von IFRS 16 fallen würden, priorisieren. Diese Regelung gilt ausnahmsweise für Geschäftsjahre, die am oder vor dem 31. Juli 2020 enden, solange diese auf der Grundlage der Änderung von IFRS 16 bilanziert werden.

Bilanzierung von Mietzugeständnissen beim Leasingnehmer unter Anwendung des praktischen Behelfs

Der Leasingnehmer hat sämtliche COVID-19-bedingten Änderungen der Leasingzahlungen wie alle anderen Änderungen, die keine *lease modification* darstellen, zu berücksichtigen. Die Änderung von IFRS 16 enthält jedoch keine expliziten Leitlinien dazu, wie ein Leasingnehmer pandemiebedingte Mietzugeständnisse bei der Anwendung des praktischen Behelfs zu berücksichtigen hat.

Wir sind der Ansicht, dass es mehrere Möglichkeiten für die Bilanzierung eines Mietzugeständnisses gibt, das nicht als *lease modification* berücksichtigt wird. Diese umfassen die folgenden:¹⁵

- ▶ Bilanzierung eines Mietzugeständnisses in Form eines Verzichts auf oder der Stundung von Leasingzahlungen als *negative variable Leasingzahlung (Ansatz 1)*
- ▶ Bilanzierung eines Mietzugeständnisses in Form eines Verzichts auf oder der Stundung von Leasingzahlungen durch die *Anpassung des Nutzungsrechts* in entsprechender Höhe (*Ansatz 2*)
- ▶ Bilanzierung eines Mietzugeständnisses in Form einer Stundung, als ob der *Mietvertrag unverändert* bliebe (*Ansatz 3*)

¹³ Weitere Informationen und Formulierungshinweise sind der Pressemitteilung des IDW zu entnehmen:

www.idw.de/idw/idw-aktuell/formulierungsbeispiele-bei-anwendung-der-von-der-eu-noch-nicht-uebernommenen-aenderung-des-ifs-16-/124632

¹⁴ Die Stellungnahme der ESMA ist hier abrufbar: www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-61-417_public_statement_on_supervisory_action_on_accounting_for_covid-19_lease_modifications.pdf

¹⁵ Eine ausführliche Darstellung ist in unserer Broschüre „Applying IFRS: Accounting for covid-19 related rent concessions (Updated July 2020)“ enthalten: www.ey.com/en_my/ifrs-technical-resources/applying-ifrs-accounting-for-covid-19-related-rent-concessions-updated-july-2020



Anwendungsbeispiel 1

Bilanzierung eines Mietzugeständnisses in Form eines Verzichts auf Leasingzahlungen gemäß den Änderungen von IFRS 16 – Anwendung des praktischen Behelfs

Sachverhalt

Restaurantbetreiber A (Leasingnehmer) mietet Räumlichkeiten in einem Einkaufszentrum von Vermieter B (Leasinggeber). B klassifiziert das Leasing als Operating-Leasingverhältnis. Im Rahmen des Mietvertrags leistet A feste Leasingzahlungen in Höhe von WE 100 an Vermieter B, jeweils zu Beginn eines Monats. Die Laufzeit des nicht kündbaren Mietvertrags endet am 28. Februar 2022.

Der Vertrag enthält keine Non-Lease-Bestandteile, keine Verlängerungsoption und keine Kündigungs- oder Kaufoptionen. Vereinfachend sei ein Abzinsungszinssatz in Höhe von 0 Prozent bei Vertragsbeginn angenommen. Damit beträgt die Leasingverbindlichkeit WE 2.000 zum 30. Juni 2020 für die verbleibenden 20 monatlichen Leasingzahlungen. Darüber hinaus sei angenommen, dass das Nutzungsrecht von A während der Vertragslaufzeit keiner Wertminderung unterliegt.

Bedingt durch die Corona-Pandemie sinkt die Anzahl der Kunden und Vermieter B erklärt sich am 1. Juli 2020 damit einverstanden, auf die ursprünglich im Juli, August und September 2020 fälligen drei Leasingzahlungen zu verzichten. Daneben gibt es keine wesentlichen Änderungen sonstiger Vertragskonditionen.

Sachverhaltsanalyse

Leasingnehmer A beurteilt zunächst, ob das Mietzugeständnis die Voraussetzungen zur Anwendung des praktischen Behelfs nach IFRS 16.46B erfüllt. Die Änderung (Verzicht) der Leasingzahlungen, die als direkte Folge der Corona-Pandemie gewährt wird, führt zu einer veränderten Gegenleistung für das Leasingverhältnis, die geringer ist als die ursprünglich vereinbarte. Die Reduzierung der Leasingraten betrifft nur Zahlungen, die ursprünglich am oder vor dem 30. Juni 2021 fällig waren. Da sich darüber hinaus die Vertragsbedingungen nicht geändert haben, kommt A zu dem Schluss, dass die Bedingungen gemäß IFRS 16.46B erfüllt sind.

Ansatz 1

Berücksichtigung erlassener Leasingzahlungen als negative variable Leasingzahlung

Am 1. Juli 2020 berücksichtigt A das Mietzugeständnis als Ereignis, das eine negative variable Zahlung auslöst. A berücksichtigt die Reduzierung der Leasingzahlungen, indem er den entsprechenden Teil der Leasingverbindlichkeit ergebniswirksam ausbucht:

Leasingverbindlichkeit (WE 100 × 3)	WE 300	
Gewinn oder Verlust		WE 300

Die Abschreibung des Nutzungsrechts wird über die verbleibende Mietdauer fortgesetzt.

Ansatz 2

Berücksichtigung erlassener Leasingzahlungen durch die Anpassung des Nutzungsrechts

Am 1. Juli 2020 berücksichtigt A den Mietverzicht, indem er die Leasingverbindlichkeit in Höhe der erlassenen Leasingraten reduziert (ausbucht) und das Nutzungsrecht ergebnisneutral in entsprechender Höhe anpasst:

Leasingverbindlichkeit (WE 100 × 3)	WE 300	
Nutzungsrecht		WE 300

Die Abschreibung des angepassten Nutzungsrechts wird über die Restlaufzeit des Leasingverhältnisses fortgesetzt.

Abwandlung

Wenn ein Leasingnehmer weiterhin einen monatlichen Anspruch auf eine Reduzierung der Leasingzahlungen für August und September hat (weil dies zum Beispiel infolge der Corona-Pandemie vertraglich so vereinbart wurde), ist eine Reduzierung der Leasingverbindlichkeit ebenfalls monatlich zu erfassen. Die entsprechende Erfassung des Mietzugeständnisses – in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Nutzungsrecht – ist abhängig davon, ob ein Leasingnehmer Ansatz 1 oder 2 gewählt hat.



Covid-19-Related Rent Concessions Amendment to IFRS 16 Leases – Bilanzierung beim Leasingnehmer und beim Leasinggeber mit Anwendungsbeispielen

Anwendungsbeispiel 2

Bilanzierung eines Mietzugeständnisses in Form einer Stundung von Leasingzahlungen gemäß den Änderungen von IFRS 16 – Anwendung des praktischen Behelfs

Sachverhalt

Restaurantbetreiber Y (Leasingnehmer) mietet Räumlichkeiten in einem Einkaufszentrum von Vermieter Z (Leasinggeber). Im Rahmen des Mietvertrags leistet Y feste Leasingzahlungen in Höhe von WE 600 an Vermieter Z, jeweils halbjährlich. Die Laufzeit des nicht kündbaren Mietvertrags startet am 1. Januar 2020 und endet am 30. Juni 2021. Der Vertrag enthält keine Non-Lease-Bestandteile, keine Verlängerungsoption und keine Kündigungs- oder Kaufoptionen. Der Abzinsungssatz beträgt 5 Prozent bei Vertragsbeginn. Darüber hinaus sei angenommen, dass das Nutzungsrecht von Y während der Vertragslaufzeit keiner Wertminderung unterliegt.

Bedingt durch die Corona-Pandemie erklärt sich Vermieter Z am 1. Juli 2020 damit einverstanden, die am 31. Dezember 2020 fällige Leasingzahlung bis zum 30. Juni 2021 zu stunden. Weitere Änderungen der Vertragsbedingungen gibt es nicht.

Sachverhaltsanalyse

Leasingnehmer Y beurteilt zunächst, ob das Mietzugeständnis die Voraussetzungen zur Anwendung des praktischen Behelfs nach IFRS 16.46B erfüllt. Die Stundung der Leasingzahlung, die als direkte Folge der Corona-Pandemie gewährt wird, führt zu keiner Veränderung des Leasingverhältnisses. Die Reduzierung (Stundung) der Leasingraten betrifft nur Zahlungen, die ursprünglich am oder vor dem 30. Juni 2021 fällig waren. Da sich darüber hinaus die Vertragsbedingungen nicht geändert haben, kommt Y zu dem Schluss, dass die Bedingungen gemäß IFRS 16.46B erfüllt sind.

Ansatz 1

Berücksichtigung gestundeter Leasingzahlungen als negative variable Leasingzahlung

Am 1. Juli 2020 berücksichtigt A das Mietzugeständnis als Ereignis, das eine negative variable Zahlung auslöst. Y berücksichtigt die Reduzierung der Leasingzahlungen, indem er die Höhe der Leasingverbindlichkeit um den abgezinsten Betrag der gestundeten Leasingzahlung ergebniswirksam korrigiert und ausbucht. Dabei legt Y unverändert den Abzinsungsszinssatz von 5 Prozent zugrunde:

Leasingverbindlichkeit vor Berücksichtigung der Stundungsvereinbarung:

Barwert der Leasingverbindlichkeit, bewertet mit einem Abzinsungsszinssatz von 5 % = WE 1.157 (WE 600/1,05^{1/2} + WE 600/1,05)

Leasingverbindlichkeit nach Berücksichtigung der Stundungsvereinbarung:

Barwert der Leasingverbindlichkeit, bewertet mit einem Abzinsungsszinssatz von 5 % = WE 1.143 (WE 1.200/1,05)

Leasingverbindlichkeit (WE 1.157 – WE 1.143)	WE 14
Gewinn oder Verlust	WE 14

Die Abschreibung des Nutzungsrechts wird über die Restlaufzeit des Leasingverhältnisses fortgesetzt.

Ansatz 2

Berücksichtigung gestundeter Leasingzahlungen durch die Anpassung des Nutzungsrechts

Die Bilanzierung nach Ansatz 2 entspricht der nach Ansatz 1, mit dem Unterschied, dass die Haben-Buchung in Höhe von WE 14 als Anpassung des Nutzungsrechts erfolgt.

Ansatz 3

Berücksichtigung gestundeter Leasingzahlungen, als ob der Leasingvertrag nicht angepasst wurde

Bei diesem Ansatz berücksichtigt der Leasingnehmer (Y) weiterhin die Leasingverbindlichkeit und das Nutzungsrecht entsprechend dem bestehenden Leasingverhältnis. Die ursprünglich am 31. Dezember 2020 fällige Leasingzahlung bleibt bis zur Fälligkeit am 30. Juni 2021 in der Bilanz, der Betrag wird jedoch während des Stundungszeitraums *nicht verzinst*. Daher bleibt der Zinsaufwand für die sechs Monate bis zum 30. Juni 2021 derselbe wie im ursprünglichen Tilgungsplan.

Die Abschreibung des Nutzungsrechts wird über die verbleibende Mietdauer fortgesetzt.



Unsere Sichtweise

Es gibt viele verschiedene Formen von Mietkonzessionen, die Leasingnehmern gewährt werden. Daher müssen Leasingnehmer für eine angemessene Bilanzierung die Einzelheiten der gewährten Mietkonzession sorgfältig prüfen. Es ist möglich, dass mehr als ein Ansatz sachgerecht ist.

Neben den infolge der Änderung an IFRS 16 geforderten spezifischen Angaben im Anhang sollten Unternehmen beachten, dass die Angaben in Bezug auf die Auswirkungen von Leasingverhältnissen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens eine ausreichende Entscheidungsgrundlage für den Abschlussadressaten darstellen.

Darüber hinaus müssen Leasingnehmer die Darstellungs- und Angabepflichten anderer Standards berücksichtigen, beispielsweise in IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*, wenn sie Mietzugeständnisse in Anspruch nehmen.

Bilanzierung beim Leasinggeber

Auf die Bilanzierung von Mietzugeständnissen beim Leasinggeber finden die bestehenden Regelungen des IFRS 16 Anwendung. Die zuvor genannten Änderungen an IFRS 16 in Bezug auf Mietzugeständnisse gelten somit nur für Leasingnehmer und nicht für Leasinggeber. Dazu führte das IASB in seiner *Basis for Conclusion*¹⁶ zu den Anpassungen an IFRS 16 folgende Gründe aus:

- ▶ In IFRS 16 ist nicht festgelegt, wie ein Leasinggeber eine Änderung der Leasingzahlungen zu berücksichtigen hat, bei denen es sich nicht um eine *lease modification* handelt. Und:

- ▶ Jeder praktische Behelf würde die Vergleichbarkeit und Interaktion zwischen den Rechnungslegungsvorschriften des Leasinggebers gemäß IFRS 16 und damit verbundenen Anforderungen an anderer Standards (insbesondere IFRS 9 *Finanzinstrumente* und IFRS 15 *Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden*) beeinträchtigen.

Die Klarstellungen des IASB in seinen Dokumenten mit hilfreichen Hinweisen gelten dennoch auch für Leasinggeber. Die Definition einer *lease modification* gemäß IFRS 16 gilt für Leasinggeber gleichermaßen.

Einbringlichkeit von Leasingzahlungen

Viele Leasingnehmer können aufgrund der von Regierungen angeordneten Schließung von Unternehmen oder Produktionsstätten in finanzielle Schwierigkeiten geraten. Dies kann zu einer erheblichen Verschlechterung der Einbringlichkeit von Leasingzahlungen bestimmter Leasingnehmer führen. Im Gegensatz zu anderen Standards wie IFRS 15 bezieht sich IFRS 16 nicht auf die Einbringlichkeit, um zu bestimmen, ob (und wann) Leasingerträge erfasst werden.

Wir sind daher der Ansicht, dass ein Leasinggeber weiterhin Erträge aus Operating-Leasingverhältnissen erfassen könnte, auch wenn die Einbringlichkeit der Leasingzahlungen nicht mehr wahrscheinlich ist. Allerdings kann auch eine andere Beurteilung sachgerecht sein, wenn erhebliche Zweifel an der Einbringlichkeit bestehen. Daher könnte es in der Praxis bei der Beurteilung dieser Frage Unterschiede geben, und es ist wichtig, dies unter Berücksichtigung lokaler Vorschriften zu beurteilen. Unabhängig davon gelten die Leitlinien des IFRS 9 in Bezug auf Kreditverluste für bestehende Leasingforderungen.

¹⁶ IFRS 16.BC240(A).



Covid-19-Related Rent Concessions Amendment to IFRS 16 Leases – Bilanzierung beim Leasingnehmer und beim Leasinggeber mit Anwendungsbeispielen

Anwendungsbeispiel 3

Erlöse aus einem Operating-Leasingverhältnis, die nicht mehr vollständig einbringlich sind

Restaurantbetreiber A (Leasingnehmer) mietet Räumlichkeiten in einem Einkaufszentrum von Vermieter B (Leasinggeber). Im Rahmen des Mietvertrags leistet A feste Leasingzahlungen in Höhe von WE 100 an Vermieter B, jeweils zum Monatsanfang. Die Laufzeit des nicht kündbaren Mietvertrags endet am 28. Februar 2022. Der Vertrag enthält keine Non-Lease-Bestandteile, keine Verlängerungsoption und keine Kündigungs- oder Kaufoptionen. Vereinfachend sei ein Abzinsungssatz in Höhe von 0 Prozent bei Vertragsbeginn angenommen.

Bedingt durch finanzielle Schwierigkeiten des Leasingnehmers kündigt dieser Ende Juni 2020 an, nur 25 Prozent der Leasingzahlungen, beginnend ab Juli 2020, an B zu zahlen. Bis zum 31. Juli 2020 erhält B nur 25 Prozent der vereinbarten Leasingzahlung und geht aufgrund der finanzielle Lage von A davon aus, dass die restlichen 75 Prozent nicht mehr gezahlt werden und daher nicht mehr einbringlich sind.

Sachverhaltsanalyse

Ansatz 1

Erfassung der Operating-Leasingerlöse in voller Höhe

Gemäß IFRS 16.81 vereinnahmt Leasinggeber B die Erlöse aus dem Leasingverhältnis linear in voller Höhe von WE 100 pro Monat.

B erfasst zudem eine Forderung aus dem Leasingverhältnis und eine Wertberichtigung auf die Forderung in Höhe von WE 75, welche die momentane Einbringlichkeit der Leasingforderung widerspiegelt.

Folgende Buchungen erfasst Leasingnehmer B:

Leasingforderungen	WE 100	
Erlöse aus <i>operating lease</i>		WE 100
Bank	WE 25	
Leasingforderungen		WE 25
Aufwand aus der Wertberichtigung von Leasingforderungen	WE 75	
Wertberichtigung auf Leasingforderungen		WE 75

Ansatz 2

Erfassung der Operating-Leasingerlöse in Höhe der zu erwarteten Einbringlichkeit

Bei diesem Ansatz bilanziert Leasinggeber B die monatlichen Mieteinnahmen in dem Umfang, in dem sie einbringlich sind. Dieser Ansatz spiegelt die hohe Unsicherheit in Bezug auf die Einbringlichkeit der vollständigen Leasingzahlungen und die Bedenken des Vermieters B in Bezug auf die Höhe der Erlöse aus Operating-Leasingverhältnissen wider, wenn die Wahrscheinlichkeit, den vollen Betrag einzuziehen, als gering angesehen wird.

Bei diesem Ansatz bucht Leasinggeber B Folgendes:

Leasingforderungen	WE 25	
Erlöse aus <i>operating lease</i>		WE 25
Bank	WE 25	
Leasingforderungen		WE 25



Im Rahmen eines *Finanzierungsleasings* gemäß IFRS 16 muss der Leasinggeber die Wertminderungsanforderungen nach IFRS 9 auf die *Nettoinvestition* des Leasingverhältnisses anwenden.

Bilanzierung einer *lease modification*

Die Bilanzierung von *lease modifications* beim Leasinggeber hängt von der Klassifizierung des Leasingverhältnisses ab. Wird ein *Operating-Leasingverhältnis* geändert, so wird es ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung als neues Leasingverhältnis behandelt. Alle im Rahmen des ursprünglichen Leasingverhältnisses im Voraus geleisteten oder abgegrenzten Leasingzahlungen werden als Teil der Leasingzahlungen des neuen Leasingverhältnisses einbezogen. Wenn die Änderung eines *Finanzierungsleasings*

nicht zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt, bilanzieren Leasinggeber die Änderung in Abhängigkeit von der Einstufung des geänderten Leasingverhältnisses. Wäre die Änderung schon zu Beginn des Leasingverhältnisses wirksam gewesen und das Leasingverhältnis als *Operating-Leasingverhältnis* eingestuft worden, bilanzieren Leasinggeber die Änderung des Leasingverhältnisses ab dem effektiven Zeitpunkt der Änderung als neues Leasingverhältnis.¹⁷

Der Buchwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts wird mit dem Wert der Nettoinvestition in das ursprüngliche Leasingverhältnis unmittelbar vor dem effektiven Zeitpunkt der Änderung angesetzt. In allen anderen Fällen wird die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis gemäß IFRS 9 bilanziert.

Anwendungsbeispiel 4

Erlöse aus einem *Operating-Leasingverhältnis*, die nicht mehr vollständig einbringlich sind

Sachverhalt

Es wird der gleiche Sachverhalt wie im Anwendungsbeispiel 3 zugrunde gelegt, mit Ausnahme folgender Annahmen:

Alle Leasingzahlungen, die bis zum 30. Juni 2020 fällig sind, erhält der Leasinggeber vertrags- und fristgemäß. Ab dem 30. Juni 2020 erklärt sich Leasinggeber B gegenüber A bereit, als Kompensation für die Schließung des Einkaufszentrums zukünftige Leasingzahlungen für die Monate Juli, August und September 2020 zu erlassen.

Sachverhaltsanalyse

Das Mietzugeständnis führt zu einer Reduzierung der gesamten Leasingzahlungen über die Vertragslaufzeit. Daher hat sich die Gegenleistung geändert, die nicht Teil der ursprünglichen Vertragsbedingungen war. Das Mietzugeständnis stellt daher eine *lease modification* dar. Diese ändert nichts an der Klassifizierung des Leasingverhältnisses als *Operating-Leasingverhältnis*.

Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Vertragsänderung (d. h. 30. Juni 2020) bilanziert B die *lease modification* wie folgt als neuen Mietvertrag:

1. Die verbleibenden Leasingzahlungen im Rahmen des modifizierten Leasingverhältnisses betragen WE 1.700 (Leasingzahlungen in Höhe von WE 100 pro Monat für den verbleibenden Zeitraum von Oktober 2020 bis Februar 2022).
2. Die verbleibende Mietdauer beträgt 20 Monate.
3. Die monatlichen Erlöse aus *Operating-Leasingverhältnissen*, die über die Restlaufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassen sind, betragen daher $WE \frac{1.700}{20 \text{ Monate}} = WE 85$.

¹⁷ Weitere Informationen sind in unserer Broschüre „Applying IFRS: A closer look at IFRS 16 Leases“ enthalten: www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/applying-ifrs-a-closer-look-at-ifrs-16-leases



Covid-19-Related Rent Concessions Amendment to IFRS 16 Leases – Bilanzierung beim Leasingnehmer und beim Leasinggeber mit Anwendungsbeispielen

In einigen Fällen könnte es dazu kommen, dass ein Leasinggeber auf frühere Leasingzahlungen im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses, die als Leasingforderung erfasst wurden, verzichtet. Das Mietzugeständnis führt zu einer Änderung der Gegenleistung aus dem Leasingvertragsverhältnis, die nicht Teil der ursprünglichen Leasingvereinbarung war, und stellt daher eine Änderung des Leasingverhältnisses dar. Eine alternative Sichtweise könnte darin bestehen, dass der Erlass der früheren Leasingzahlungen ein *Erlöschen der Operating-Leasing-Forderung* darstellt und die Ausbuchungsanforderungen gemäß IFRS 9 Anwendung finden.

In Absatz 2.1 (b) (i) von IFRS 9 wird klargestellt, dass von einem Leasinggeber erfasste Forderungen aus Operating-Leasingverhältnissen den Ausbuchungs- und Wertminderungsanforderungen von IFRS 9 unterliegen. Wenn IFRS 9 in diesem Fall angewendet wird, sind wir der Ansicht, dass der Leasinggeber die Bilanzierung in seinen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – unter der Voraussetzung ihrer einheitlichen Anwendung – wie folgt festlegen kann: Entweder ist der Erlass der Leasingzahlungen im Rahmen der Anwendung des *Expected-credit-loss*-Modells auf Leasingforderungen einzubeziehen oder er bleibt unberücksichtigt.

Die Anwendung von IFRS 9 und IFRS 16 wird im folgenden Anwendungsbeispiel dargestellt:

Anwendungsbeispiel 5

Verzicht auf Leasingforderungen in einem Operating-Leasingverhältnis

Sachverhalt

Es wird der gleiche Sachverhalt wie im Anwendungsbeispiel 4 zugrunde gelegt, mit Ausnahme folgender Annahmen: Aufgrund finanzieller Schwierigkeiten zahlt Leasingnehmer A die Leasingrate für den Monat Juni 2020 nicht. Entsprechend den Regelungen von IFRS 9 erfasst B eine Wertberichtigung in Höhe von WE 20 zum 30. Juni 2020, welche die Sicherungsklauseln gemäß Leasingvertrag widerspiegelt. Ab dem 1. Juli 2020 erklärt sich Leasinggeber B gegenüber A bereit, auf die ausstehenden Leasingzahlungen für den Monat Juni 2020 in Höhe von WE 60 zu verzichten; der restliche Betrag (WE 40) wird kurze Zeit danach von A gezahlt.

Sachverhaltsanalyse

Ansatz 1

Lease modification nach IFRS 16

Das Mietzugeständnis führt zu einer Verringerung der gesamten Leasingzahlungen, und daher hat sich die Gegenleistung aus dem Leasingverhältnis geändert, die nicht Teil der ursprünglichen Vertragsbedingungen war. Das Mietzugeständnis stellt daher eine *lease modification* dar; die Klassifizierung des Leasingverhältnisses als Operating-Leasingverhältnis bleibt unverändert.

Im Juni 2020 erfasst Leasinggeber B folgende Buchungen:

Leasingforderungen	WE 100	
Erlöse aus <i>operating lease</i>		WE 100
Wertminderung auf Leasingforderungen	WE 20	
Wertberichtigung auf Leasingforderungen		WE 20

Gemäß IFRS 16.87 muss ein Leasinggeber eine Änderung eines Operating-Leasingverhältnisses ab dem Datum des Inkrafttretens der Änderung als neues Leasingverhältnis bilanzieren, wobei vorausbezahlte oder aufgelaufene Leasingzahlungen in Bezug auf das ursprüngliche Leasingverhältnis als Teil der Leasingzahlungen für das neue Leasingverhältnis zu berücksichtigen sind.



Daher bilanziert Leasinggeber B ab dem 1. Juli 2020 den neuen Leasingvertrag mit einer Vertragslaufzeit bis Ende Februar 2022. Die verbleibenden Leasingraten werden unter Berücksichtigung des teilweisen Verzichts auf die Leasingzahlung für den Monat Juni 2020 berücksichtigt und belaufen sich auf WE 1.940 (WE 2.000 – WE 60).

Im Juli 2020 erfasst Leasinggeber B folgende Buchungen:

Aufwand aus <i>lease incentive</i> (Verzicht) Leasingforderungen	WE 60	WE 60
Wertberichtigung auf Leasingforderungen Gewinn oder Verlust	WE 20	WE 20

Auf diese Weise wird das vereinbarte Mietzugesändnis (Verzicht auf Leasingzahlungen in Höhe von WE 60) in Form einer *lease modification* berücksichtigt und die im Juni 2020 gemäß IFRS 9 erfasste Wertberichtigung in Höhe von WE 20 ergebniswirksam ausgebucht.

Bank Leasingforderungen	WE 40	WE 40
Leasingforderungen Erlöse aus <i>operating lease</i>	WE 100	WE 100
Erlöse aus <i>operating lease</i> Aufwand aus <i>lease incentive</i> (Verzicht)	WE 3	WE 3

Der Verzicht ist im Juli in Höhe von WE 3 (WE 60/20 Monate) zu berücksichtigen. In den Folgemonaten ist ein Leasingerlös in Höhe von jeweils WE 97 über die verbleibende *neue Vertragslaufzeit* des Leasingverhältnisses zu erfassen.

Nach diesem Ansatz wird die verbleibende Leasingforderung in Höhe von WE 40 (WE 100 – WE 60) bereits erfolgswirksam erfasst (da bereits vor der *lease modification* als Aufwand erfasst und später bezahlt) und nicht auf das neue Leasingverhältnis übertragen.

Ansatz 2

Ausbuchen früherer Leasingforderungen nach IFRS 9

Im Juni 2020 erfasst Leasinggeber B folgende Buchungen:

Leasingforderungen Erlöse aus <i>operating lease</i>	WE 100	WE 100
Wertminderung auf Leasingforderungen Wertberichtigung auf Leasingforderungen	WE 20	WE 20

Im Juli 2020 erfasst Leasinggeber B folgende Buchungen:

Wertminderung auf Leasingforderungen	WE 20	
Ausbuchung des Wertminderungsverlusts auf Leasingforderungen Leasingforderungen	WE 40	WE 60

Bei diesem Ansatz hat der Verzicht der zuvor nach IFRS 9 wertgeminderten Leasingforderungen keinen Einfluss auf die Bilanzierung der *lease modification*. Das bedeutet, dass der Leasinggeber in diesem Fall weiterhin Leasingerlöse in Höhe von WE 100 über die neue Laufzeit des Leasingverhältnisses erfasst (beispielsweise auf der Basis der monatlichen Leasingzahlungen in Höhe von WE 100 über die neue Leasingdauer).



Covid-19-Related Rent Concessions Amendment to IFRS 16 Leases – Bilanzierung beim Leasingnehmer und beim Leasinggeber mit Anwendungsbeispielen

Erfassung von Erlösen aus Operating-Leasing- verhältnissen nach einer Anpassung

Wie oben erläutert, berücksichtigen Leasinggeber eine Änderung eines Operating-Leasingverhältnisses ab dem Datum des Inkrafttretens der Änderung als neues *Leasingverhältnis*. Wenn das neue Leasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis eingestuft wird, wendet der Leasinggeber IFRS 16.81 an und erfasst die Leasingzahlungen linear, es sei denn, es gibt eine andere systematische Basis, welche die Art und Weise, wie der aus der Verwendung des zugrunde liegenden Vermögenswerts gezogene Nutzen abnimmt, besser widerspiegelt.

Bilanzierung eines Mietzugeständnisses, das keine *lease modification* darstellt

Wenn ein Mietzugeständnis keine *lease modification* darstellt, wird eine Änderung im Allgemeinen als *negative variable Leasingzahlung* verbucht. Bei einem Operating-Leasingverhältnis erfasst ein Leasinggeber den Effekt des Mietzugeständnisses, indem er geringere Erträge aus Leasingverhältnissen erfasst.

Unsere Sichtweise

Leasinggeber müssen die Anforderungen an die Wertminderung und Ausbuchung von Leasingforderungen nach IFRS 9 und deren Wechselwirkung mit IFRS 16 bei Gewährung von Mietzugeständnissen sorgfältig prüfen.

Die oben dargestellte Änderung an IFRS 16 gilt nur für Leasingnehmer. Leasinggeber sind verpflichtet, die Rechnungslegungsvorschriften für *lease modifications* in Bezug auf Mietzugeständnisse in der direkten Folge der Corona-Pandemie anzuwenden.

Daher kann für Unternehmen, die als Leasinggeber im Rahmen eines Untermietverhältnisses (*sublease*) auftreten, eine Asymmetrie bei der Bilanzierung von Mietzugeständnissen zwischen der Bilanzierung des Haupt-Leasingvertrags (wenn das Unternehmen *Leasingnehmer* ist) und dem Untermietverhältnis (wenn das Unternehmen *Leasinggeber* ist) die Folge sein.



An aerial photograph of a town, likely Innsbruck, Austria, showing a mix of colorful residential buildings and a street with parked cars. In the background, there are green hills and snow-capped mountains under a cloudy sky. A prominent feature is a large, colorful sculpture or structure on a hillside to the left.

In regelmäßigen Abständen diskutiert das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) Anfragen zu Bilanzierungsthemen. Einige dieser Themen werden als sogenannte *Interpretations Committee Agenda Decisions* veröffentlicht. Diese Agenda-Entscheidungen betreffen Anfragen, die das IFRS IC nicht auf seine aktive Agenda genommen hat. Zusammen mit der Entscheidung werden auch die Gründe, warum sich das IFRS IC gegen eine Aufnahme entschieden hat, veröffentlicht. In einigen Fällen veröffentlicht das IFRS IC noch weitere Erläuterungen, um darzulegen, wie die bestehenden Standards auf diese Sachverhalte anzuwenden sind.

Diese Leitlinien stellen zwar keine offizielle Interpretation des IFRS IC dar; allerdings enthalten sie hilfreiche Anhaltspunkte für die Bilanzierung solcher Sachverhalte.



Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

In diesem Beitrag stellen wir die im Juni 2020 veröffentlichten Agenda-Entscheidungen des IFRS IC dar, wobei wir insbesondere auf die Entscheidung zu Sale-and-Leaseback-Transaktionen mit variablen Zahlungen ausführlich eingehen, da diese weitere Standardsetzungsaktivitäten des IASB nach sich ziehen wird. Bezüglich der weiteren Agenda-Entscheidungen, die vor dem 1. Juni 2020 veröffentlicht wurden, verweisen wir auf frühere Ausgaben von *IFRS Aktuell*. Eine vollständige Liste der Themen, die das IFRS IC in seinen Sitzungen erörtert hat, und der vollständige Wortlaut seiner Schlussfolgerungen sind auf der Website des IASB unter *IFRIC Update* zu finden.¹⁸

Sale-and-Leaseback-Transaktionen mit variablen Zahlungen, die nicht an einen Index oder einen Zinssatz gekoppelt sind

Im Juni 2020 hat das IFRS IC eine endgültige Agenda-Entscheidung¹⁹ veröffentlicht, der zufolge der Verkäufer/Leasingnehmer bei der Bewertung des Nutzungsrechts aus dem Rückleasing, wenn dieses mit variablen Zahlungen ausgestaltet ist, die nicht an einen Index oder Zinssatz gekoppelt sind, den Anteil des auf den Käufer/Leasinggeber übertragenen Leasinggegenstands zu ermitteln hat, der sich auf das zurückbehaltene Nutzungsrecht bezieht. Zum Transaktionszeitpunkt hat der Verkäufer/Leasingnehmer das durch das Rückleasing zurückbehaltene Nutzungsrecht in ein Verhältnis zu den Rechten aus dem gesamten Leasinggegenstand zu setzen. Hierfür kann er beispielsweise den Barwert der im Rahmen des Leasingverhältnisses voraussichtlich zu leistenden Zahlungen (einschließlich der variablen Zahlungen) heranziehen.

Das International Accounting Standards Board (IASB oder „das Board“) hat außerdem eine Änderung von IFRS 16 beschlossen, um klarzustellen, wie Verkäufer/Leasingnehmer die Folgebewertungsbestimmungen von IFRS 16 auf die Leasingverbindlichkeit anzuwenden haben, die bei Sale-and-Leaseback-Transaktionen mit variablen, nicht an einen Index oder Zinssatz gekoppelten Zahlungen entsteht.

¹⁸ Das *IFRIC Update* ist unter www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/ abrufbar.

¹⁹ Die vollständige Agenda-Entscheidung ist hier abrufbar: <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/sale-and-leaseback-with-variable-payments/ifrs16-sale-and-leaseback-with-variable-payments-june-20.pdf>



Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

Hintergrund und Sachverhalt

Während der Umstellung auf IFRS 16 *Leasingverhältnisse* ist die Frage aufgetreten, wie Verkäufer/Leasingnehmer Sale-and-Leaseback-Transaktionen zu bilanzieren haben, die variable, jedoch nicht an einen Index oder Zinssatz gekoppelte Zahlungen vorsehen. In der Agenda-Entscheidung des IFRS IC ist der folgende Geschäftsvorfall beschrieben:

- ▶ Ein *Verkäufer/Leasingnehmer* schließt ein Sale-and-Leaseback-Geschäft ab, in dem er eine Sachanlage auf einen Käufer/Leasinggeber überträgt und diesen Vermögenswert über einen Zeitraum von fünf Jahren zurückleast.
- ▶ Die *Übertragung der Sachanlage* erfüllt die in IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* enthaltenen Kriterien für die Bilanzierung als Verkauf der Sachanlage.
- ▶ Der vom *Käufer/Leasinggeber* für die Sachanlage an den Verkäufer/Leasingnehmer gezahlte Betrag entspricht dem beizulegenden Zeitwert der Sachanlage zum Transaktionszeitpunkt.
- ▶ Die Zahlungen im Rahmen des Leasingverhältnisses sind marktgerecht, beinhalten jedoch *variable Zahlungen*, die sich nach einem festen Prozentsatz der vom Verkäufer/Leasingnehmer während der fünfjährigen Leasingdauer mit der Sachanlage erzielten Umsatzerlöse bemessen. Der Verkäufer/Leasingnehmer betrachtet die variablen Zahlungen nicht als *de facto* feste Zahlungen im Sinne von IFRS 16.

Gemäß IFRS 16.100 ist Folgendes geregelt: Wenn die Übertragung eines Vermögenswerts durch den Verkäufer/Leasingnehmer die in IFRS 15 festgelegten Anforderungen für die Bilanzierung eines Vermögenswerts als Verkauf

erfüllt, hat der Verkäufer/Leasingnehmer das mit dem Rückleasing verbundene *Nutzungsrecht* mit dem Teil des früheren Buchwerts anzusetzen, der sich auf das von ihm zurückbehaltene Nutzungsrecht bezieht. Dementsprechend hat er etwaige *Gewinne oder Verluste* nur insoweit zu erfassen, als sie sich auf die Rechte beziehen, die auf den Käufer/Leasinggeber übertragen worden sind.

Das erläuternde Beispiel 24 zu IFRS 16 zeigt, wie die für Verkäufer/Leasingnehmer geltenden Bestimmungen von IFRS 16 auf eine Sale-and-Leaseback-Transaktion anzuwenden sind, die ausschließlich feste Leasingzahlungen umfasst. Allerdings enthält IFRS 16 kein verpflichtend anzuwendendes Verfahren für die erstmalige Bewertung des Nutzungsrechts, einer damit verbundenen Verbindlichkeit und der Höhe etwaiger Gewinne oder Verluste aus den Rechten, die in einer Transaktion mit variablen Leasingzahlungen, die nicht an einen Index oder Zinssatz gekoppelt sind, auf den Käufer/Leasinggeber übertragen worden sind.

Beobachtungen und Schlussfolgerungen des IFRS Interpretations Committee

Das IFRS IC wurde im Hinblick auf die beschriebene Transaktion gefragt, wie der Verkäufer/Leasingnehmer bei der *Bewertung des Nutzungsrechts* aus dem Rückleasing und damit bei der Ermittlung der Höhe eines zum Transaktionszeitpunkt zu erfassenden etwaigen Gewinns oder Verlusts zu verfahren hat.

Es wies darauf hin, dass auch für den im Sachverhalt der Anfrage beschriebenen Geschäftsvorfall IFRS 16.100 einschlägig ist. Somit hat der Verkäufer/Leasingnehmer zur Bewertung des Nutzungsrechts aus dem Rückleasing den Teil der auf den Käufer/Leasinggeber übertragenen Sachanlage zu bestimmen, der sich auf das vom Verkäufer/Leasingnehmer zurückbehaltene Nutzungsrecht bezieht,



indem er das durch das Rückleasing *zurückbehaltene Nutzungsrecht zum Transaktionszeitpunkt* in ein *Verhältnis* zu den Rechten aus der *gesamten Sachanlage* setzt.

Der Standard IFRS 16 schreibt hierfür jedoch keine konkrete *Verfahrensweise* vor. Das IFRS IC gelangte zu dem Ergebnis, dass der Verkäufer/Leasingnehmer den auf das Nutzungsrecht entfallenden Anteil bei der in der Agenda-Entscheidung beschriebenen Transaktion *beispielsweise* ermitteln könnte, indem er den Barwert der im Rahmen des Leasingverhältnisses voraussichtlich zu leistenden Zahlungen (*einschließlich* der variablen Beträge) mit dem zum Transaktionszeitpunkt bestimmten beizulegenden Zeitwert der Sachanlage in ein Verhältnis setzt.

Der vom Verkäufer/Leasingnehmer zum Transaktionszeitpunkt erfasste *Gewinn oder Verlust* ergibt sich aus seiner Bewertung des Nutzungsrechts aus dem Rückleasing, in die er auch die erwarteten variablen Leasingzahlungen einbezogen hat. Da das vom Verkäufer/Leasingnehmer zurückbehaltene Nutzungsrecht mit einem Anteil am früheren Buchwert der Sachanlage anzusetzen ist, bezieht sich der ausgewiesene Gewinn oder Verlust ausschließlich auf die Rechte, die auf den Käufer/Leasinggeber übertragen worden sind. Ferner wurde angemerkt, dass der Verkäufer/Leasingnehmer Gewinne oder Verluste aus Sale-and-Leaseback-Transaktionen gemäß IFRS 16.53(i) angeben muss.

Zum *Transaktionszeitpunkt* hat der Verkäufer/Leasingnehmer außerdem eine *Verbindlichkeit* anzusetzen; dies gilt *auch dann*, wenn alle im Rahmen des Leasingverhältnisses zu leistenden Zahlungen variabel und nicht an einen Index oder Zinssatz gekoppelt sind. Beim *erstmaligen Wertansatz* für die Verbindlichkeit sind die im Leasingvertrag vorgesehenen festen Zahlungen heranzuziehen, wobei (in Fällen, in denen die Vertragskonditionen im Vergleich zu den

Marktkonditionen günstig oder ungünstig sind) gemäß IFRS 16.101 zu verfahren ist. Umfasst der Vertrag variable Leasingzahlungen, die nicht an einen Index oder Zinssatz gekoppelt sind, fließen in die erstmalige Bewertung der Leasingverbindlichkeit auch der erstmalige Wertansatz für das Nutzungsrecht und der Gewinn oder Verlust aus der Sale-and-Leaseback-Transaktion gemäß IFRS 16.100(a) ein.

Das IFRS IC ist der Ansicht, dass die Grundsätze und Vorschriften in IFRS 16 ausreichend sind, da sie es einem Unternehmen ermöglichen, die Bilanzierung des in der Agenda-Entscheidung beschriebenen Sale-and-Leaseback-Geschäfts zum Transaktionszeitpunkt festzulegen. Daher hat das IFRS IC beschlossen, diesen Punkt nicht in seine Standardsetzungsagenda aufzunehmen.

Standardsetzungsprojekt des IASB

Während der Beratungen des IFRS IC zeigte sich, dass IFRS 16 keine klaren Bestimmungen zur *Folgebewertung der Verbindlichkeit* aus einer Sale-and-Leaseback-Transaktion mit variablen Zahlungen, die nicht an einen Index oder einen Zinssatz gekoppelt sind, enthält. Daher empfahl das IFRS IC dem IASB IFRS 16 dahin gehend abzuändern, dass für Verkäufer/Leasingnehmer eindeutig ist, wie sie die im Standard enthaltenen Bestimmungen zur Folgebewertung auf die Verbindlichkeit aus einem solchen Sale-and-Leaseback-Geschäft anzuwenden haben. In seinen Sitzungen im April und Mai 2020 hat das Board über die Empfehlung des Committee beraten und beschlossen, eine entsprechende Änderung an IFRS 16 vorzuschlagen. Nach Einschätzung des Boards wird der Standardentwurf im dritten Quartal 2020 veröffentlicht.



Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

Beispiel

eines Sale-and-Leaseback-Geschäfts mit variablen Zahlungen²⁰

Sachverhalt

Ein Verkäufer/Leasingnehmer schließt ein Sale-and-Leaseback-Geschäft ab, in dem er einen Vermögenswert in Form einer Sachanlage auf einen Käufer/Leasinggeber überträgt und die Sachanlage über einen Zeitraum von fünf Jahren zurückleaset. Die Übertragung der Sachanlage erfüllt die in IFRS 15 enthaltenen Kriterien für die Bilanzierung als Verkauf der Sachanlage.

Zum Transaktionszeitpunkt beträgt der Buchwert der Sachanlage im Abschluss des Verkäufers/Leasingnehmers WE 1.000.000 und der vom Käufer/Leasinggeber für die Sachanlage gezahlte Betrag WE 1.800.000 (dies entspricht dem beizulegenden Zeitwert der Sachanlage zu diesem Zeitpunkt). Alle (als marktgerecht anzusehenden) Zahlungen im Rahmen des Leasingverhältnisses sind variabel und bemessen sich nach einem festen Prozentsatz der vom Verkäufer/Leasingnehmer während der fünfjährigen Leasingdauer mit der Sachanlage erzielten Umsatzerlöse. Zum Transaktionszeitpunkt beziffert sich der Barwert der im Rahmen des Leasingverhältnisses voraussichtlich zu leistenden Zahlungen auf WE 450.000. Anfängliche direkte Kosten entstehen nicht.

Sachverhaltsanalyse

Der Verkäufer/Leasingnehmer entscheidet, dass die korrekte Verfahrensweise darin besteht, den Anteil der Sachanlage, der sich auf das zurückbehaltene Nutzungsrecht bezieht, anhand des Barwerts der im Rahmen des Leasingverhältnisses voraussichtlich zu leistenden Zahlungen zu ermitteln. Den auf das Nutzungsrecht entfallenden Anteil der Sachanlage beziffert er auf 25 Prozent, nachdem er WE 450.000 (den Barwert der voraussichtlichen Zahlungen im Rahmen des Leasingverhältnisses) durch WE 1.800.000 (den beizulegenden Zeitwert der Sachanlage) geteilt hat. Folglich beträgt der Anteil der Sachanlage, der sich auf die Rechte bezieht, die auf den Käufer/Leasinggeber übertragen worden sind, 75 Prozent. Ermittelt wurde er mit der Formel: $(\text{WE } 1.800.000 - \text{WE } 450.000) \div \text{WE } 1.800.000$.

Gemäß IFRS 16.100(a) geht der Verkäufer/Leasingnehmer nun wie folgt vor:

- ▶ Er setzt das *Nutzungsrecht* mit WE 250.000 an, nachdem er WE 1.000.000 (früherer Buchwert der Sachanlage) mit 25 Prozent (Anteil der Sachanlage, der auf das von ihm zurückbehaltene Nutzungsrecht entfällt) multipliziert hat.
- ▶ Er weist zum *Transaktionszeitpunkt* einen Gewinn von WE 600.000 aus, der sich auf die Rechte bezieht, die auf den Käufer/Leasinggeber übertragen worden sind. Dieser Gewinn errechnet sich wie folgt: WE 800.000 (Gesamtgewinn aus dem Verkauf der Sachanlage $[\text{WE } 1.800.000 - \text{WE } 1.000.000]$) \times 75 Prozent (Anteil der Sachanlage, der den auf den Käufer/Leasinggeber übertragenen Rechten zurechenbar ist).

Nach IFRS 16.100(a) ist das Nutzungsrecht nicht mit einem Wert von null anzusetzen, da null nicht den Anteil am *früheren* Buchwert der Sachanlage (WE 1.000.000) abbilden würde, der sich auf das vom Verkäufer/Leasingnehmer zurückbehaltene Nutzungsrecht bezieht.

Zum Transaktionszeitpunkt bucht der Verkäufer/Leasingnehmer die Transaktion wie folgt:

Zahlungsmittel	WE	1.800.000	
Nutzungsrecht	WE	250.000	
Sachanlage			WE 1.000.000
Verbindlichkeit			WE 450.000
Gewinn aus den übertragenen Rechten			WE 600.000

²⁰ Das Beispiel ist der Agenda-Entscheidung entnommen und hier abrufbar:

<https://cdn.ifrs.org/-/media/project/sale-and-leaseback-with-variable-payments/ifrs16-sale-and-leaseback-with-variable-payments-june-20.pdf>



Unsere Sichtweise

Die Agenda-Entscheidung betrifft alle Sale-and-Leaseback-Transaktionen mit variablen Zahlungen, die nicht an einen Index oder Zinssatz gekoppelt sind. Unternehmen, die solche Geschäfte abgeschlossen haben, müssen ihre Rechnungslegungspraxis sorgfältig auf Änderungsbedarf prüfen.

Die Umsetzung dieser Agenda-Entscheidung könnte *Ermessensentscheidungen* des Managements erfordern. Nach Einschätzung des Boards werden Unternehmen über ausreichend Zeit verfügen, um ihre Rechnungslegungsmethoden zu überprüfen und gegebenenfalls zu ändern. Allerdings sind die Fakten und Umstände nicht bei jedem Unternehmen gleich, so dass die eingeräumte Zeit für manche Unternehmen zu knapp sein dürfte. Bei Agenda-Entscheidungen wird eine möglichst frühzeitige und rasche Umsetzung erwartet. Das Board geht diesbezüglich eher von Monaten statt von Jahren aus.

Es könnte erforderlich sein, dass Unternehmen ihren Umsetzungsprozess erläutern. Falls die Änderung einer Rechnungslegungsmethode wesentlich ist, sollte unter Berücksichtigung regulatorischer Anforderungen geprüft werden, ob eine Offenlegung in Bezug auf diese Änderung notwendig ist.

Von dieser Agenda-Entscheidung betroffene Unternehmen sollten den Standardsetzungsprozess im Hinblick auf die Folgebewertung der Verbindlichkeit aus einer Sale-and-Leaseback-Transaktion aufmerksam verfolgen und sich ein Bild von allen Auswirkungen auf die Bilanzierung eines solchen Geschäfts verschaffen.

Latente Steuern im Zusammenhang mit einer Investition in ein Tochterunternehmen (IAS 12 Ertragsteuern)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage darüber, wie ein Unternehmen latente Steuern im Zusammenhang mit seiner Investition in ein Tochterunternehmen im konsolidierten Jahresabschluss bilanziert. Der Sachverhalt wird wie folgt beschrieben:

- a. Nicht ausgeschüttete Gewinne des Tochterunternehmens führen zu einer zu versteuernden temporären Differenz im Zusammenhang mit der Investition des Unternehmens in das Tochterunternehmen.
- b. Das Unternehmen hat festgestellt, dass die Bedingungen in Paragraph 39 des IAS 12 für die Anwendung der Ausnahmeregelung zum Ansatz einer latenten Steuer-schuld im Zusammenhang mit der Investition in das Tochterunternehmen nicht erfüllt sind, da das Unternehmen erwartet, dass das Tochterunternehmen seine Gewinne (die zur Ausschüttung verfügbar sind) in absehbarer Zukunft ausschüttet.
- c. Das Unternehmen und das Tochterunternehmen sind in einer Jurisdiktion tätig, in der
 - i. Gewinne nur dann steuerpflichtig sind, wenn sie ausgeschüttet werden, wenn also der auf nicht ausgeschüttete Gewinne anwendbare Steuersatz gleich null ist (Steuersatz für nicht ausgeschüttete Gewinne);
 - ii. für Gewinnausschüttungen ein Steuersatz von 20 Prozent (Steuersatz für ausgeschüttete Gewinne) gilt. Gewinnausschüttungen des Unternehmens sind jedoch nicht in dem Maße steuerpflichtig, wie das Tochterunternehmen bereits mit diesem Gewinn besteuert wurde, d. h., Gewinnausschüttungen werden nur einmal besteuert.



Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

Das beschriebene Steuersystem wurde in Estland und in mehreren anderen Ländern (z. B. Lettland, Georgien und Mazedonien) eingeführt. Weitere Länder, darunter die Ukraine, erwägen, dies ebenfalls zu tun. Die Anfrage ging dem Sachverhalt nach, ob das Unternehmen eine latente Steuerschuld für die zu versteuernde temporäre Differenz im Zusammenhang mit seiner Investition in das Tochterunternehmen bilanziert, wobei zwei Ansichten dargelegt wurden:

- ▶ Sichtweise 1: Für nicht ausgeschüttete Gewinne werden keine latenten Steuern ausgewiesen, unabhängig davon, ob sie im Mutter- oder im Tochterunternehmen entstanden sind.

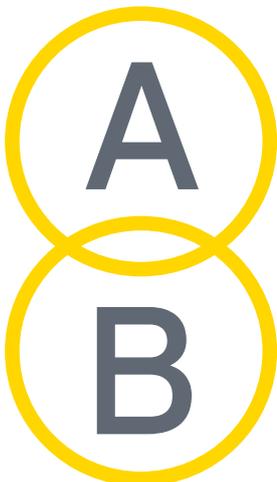
- ▶ Sichtweise 2: Während im Mutterunternehmen auf nicht ausgeschüttete Gewinne keine latenten Steuern ausgewiesen werden, werden im Tochterunternehmen latente Steuern auf nicht ausgeschüttete Gewinne ausgewiesen.

Beide Sichtweisen werden im folgenden Beispiel näher erläutert.

Hintergrundinformationen

Die Unternehmensgruppen A&B und A-B sind identische Unternehmensgruppen, die beide aus zwei Geschäftseinheiten (A und B) bestehen – mit dem einzigen Unterschied, dass im Falle der Unternehmensgruppe A&B beide Geschäftseinheiten eine rechtliche Einheit bilden, während es sich in Unternehmensgruppe A-B um zwei rechtliche Einheiten (Mutterunternehmen A und Tochterunternehmen B) handelt.

Unternehmensgruppe A&B



Ergebnis vor Steuern 20X1 von A = WE 100

Ergebnis vor Steuern 20X1 von B = WE 100

Gesamtergebnis vor Steuern 20X1 = WE 200

Bruttodividende für 20X1 = WE 200

Zu zahlende Ertragsteuer = WE 40
(= 20 % der Bruttodividende)

Nettodividende für 20X1 = WE 160

Unternehmensgruppe A-B





Die konsolidierten Bilanzen beider Unternehmensgruppen sind identisch, und beide erwirtschaften zusammen ein Ergebnis vor Steuern von WE 200, wovon WE 100 in der Geschäftseinheit A und WE 100 in der Geschäftseinheit B erwirtschaftet werden. Beide Unternehmen sind in einer Jurisdiktion tätig, in der Ertragsteuern nur dann zu zahlen sind, wenn Gewinne oder einbehaltene Gewinne als Dividenden ausgeschüttet werden. Der Steuersatz beträgt 20 Prozent der Bruttodividende. Beide Unternehmensgruppen geben am 31. März des Folgejahres Bruttodividenden in Höhe von WE 200 bekannt und zahlen diese aus, woraus sich für beide Unternehmensgruppen zu zahlende Ertragsteuern in Höhe von WE 40 und Nettodividenden an die Aktionäre in Höhe von WE 160 ergeben.²¹

Bilanzierung für die Unternehmensgruppe A&B

Die Paragraphen 52A und 57A in IAS 12 geben vor, dass in ausschüttungsbasierten Steuersystemen tatsächliche und latente Steuerschulden und Steuererstattungsansprüche zu dem Steuersatz bewertet werden, der für nicht ausgeschüttete Gewinne gilt. Ertragsteuerliche Konsequenzen von Dividenden werden bilanziert, wenn eine Verbindlichkeit zur Zahlung von Dividenden bilanziert wird. Daher gibt es die übereinstimmende Ansicht, dass im Falle einer einzelnen rechtlichen Einheit vorerst keine Ertragsteuern verbucht werden – bis zum 31. März des Folgejahres, an dem die Dividenden bekannt gegeben und ausgezahlt werden (und folglich ein Aufwand an Ertragsteuern von WE 40 bilanziert wird).

Bilanzierung für die Unternehmensgruppe A-B

Sichtweise 1: Für nicht ausgeschüttete Gewinne werden keine latenten Steuern ausgewiesen, unabhängig davon, ob sie im Mutter- oder Tochterunternehmen entstanden sind

Die Befürworter dieser Sichtweise sind der Meinung, dass die in IAS 12.52A und IAS 12.57A dargelegten Grundsätze nicht nur für das Mutterunternehmen der Unternehmens-

gruppe, sondern auch für die anderen Unternehmen der Gruppe gelten sollten. Wenn Tochterunternehmen B in einer Jurisdiktion tätig ist, in der die Ertragsteuer erst bei der Gewinnausschüttung fällig wird, sollte daher keine Ertragsteuer vor diesem Zeitpunkt ausgewiesen werden. Darüber hinaus sind die Unterstützer dieser Sichtweise der Meinung, dass die rechtliche Struktur der Unternehmensgruppe keine Auswirkungen auf das Bilanzierungsergebnis haben darf. Daher sollten Unternehmen die Ertragsteuern – unabhängig davon, ob die Unternehmensgruppe aus einer rechtlichen Einheit (A&B) oder zwei rechtlichen Einheiten (A-B) besteht – zum selben Zeitpunkt erfassen, als wären sie ansonsten identisch und unterlägen demselben Besteuerungssystem. Nach dieser Auffassung würde bis zur Dividendenauszahlung am 31. März des Folgejahres kein Steueraufwand verbucht werden.

Sichtweise 2: Während im Mutterunternehmen auf nicht ausgeschüttete Gewinne keine latenten Steuern ausgewiesen werden, werden im Tochterunternehmen latente Steuern auf nicht ausgeschüttete Gewinne ausgewiesen

Die Befürworter dieser Sichtweise sind der Meinung, dass die in IAS 12.52A und IAS 12.57A dargelegten Grundsätze nur für das Mutterunternehmen, nicht aber für das Tochterunternehmen gelten. Stattdessen ist die Ertragsteuer auf alle nicht ausgeschütteten Gewinne im Tochterunternehmen gemäß den Paragraphen 39–40 des IAS 12 zu erfassen. Infolgedessen würde die Unternehmensgruppe A-B keine Ertragsteuern auf Gewinne, die in der rechtlichen Einheit A entstehen, bilanzieren, sondern nur auf Gewinne, die in der rechtlichen Einheit B entstehen. Daher würde sich der Zeitpunkt der Bilanzierung des Steueraufwands in Bezug auf den Gewinn, der in der rechtlichen Einheit A entsteht, von dem der rechtlichen Einheit B unterscheiden, obwohl beide Gewinne gleichzeitig zu versteuern sind (sobald sie ausgeschüttet werden).

²¹ Im Falle der Unternehmensgruppe A-B erfolgt die Dividendenzahlung in zwei Schritten: Zuerst zahlt das Tochterunternehmen B Dividenden an das Mutterunternehmen A und danach das Mutterunternehmen A Dividenden an ihre Aktionäre. Die Dividenden werden nur einmal besteuert, sodass die Zahlung von einer Bruttodividende in Höhe von WE 200 zu Steueraufwendungen in Höhe von WE 40 und Nettodividenden in Höhe von WE 160, die der Aktionär erhält, führt (d. h. genau dieselben Steuerfolgen wie bei der Unternehmensgruppe A&B).



Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

Die folgende Tabelle fasst die finanziellen Auswirkungen, die sich aus der Anwendung der Sichtweisen 1 und 2 für die Unternehmensgruppe A–B im Vergleich zur Bilanzierung für eine identische Unternehmensgruppe A&B, die nur aus einer rechtlichen Einheit besteht, ergeben, zusammen:

	Unternehmens- gruppe A&B	Unternehmensgruppe A–B Sichtweise 1	Unternehmensgruppe A–B Sichtweise 2
Ergebnis vor Steuern in Einheit A	WE 100	WE 100	WE 100
Erfasste Steuern in Bezug auf Einheit A	–	–	–
Ergebnis vor Steuern in Einheit B	WE 100	WE 100	WE 100
Erfasste Steuern in Bezug auf Einheit B	–	–	WE (20)
Gesamtergebnis vor Steuern	WE 200	WE 200	WE 200
Gesamter Steueraufwand des Jahres 20X1	–	–	WE (20)
Gesamtergebnis nach Steuern des Jahres 20X1	WE 200	WE 200	WE 180
Steueraufwand nach Bekanntgabe und Auszahlung der Dividenden	WE (40)	WE (40)	WE (20)

Beobachtungen und Schlussfolgerungen des IFRS Interpretations Committee

Paragraf 39 des IAS 12 verlangt, dass ein Unternehmen eine latente Steuerschuld für alle zu versteuernden temporären Differenzen im Zusammenhang mit Investitionen in Tochterunternehmen bilanziert, außer in dem Umfang, in dem (a) das Mutterunternehmen in der Lage ist, den Zeitpunkt der Umkehrung der temporären Differenz zu steuern, und es (b) wahrscheinlich ist, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht umkehren wird.

Im beschriebenen Sachverhalt besteht eine zu versteuernde temporäre Differenz im Zusammenhang mit der Investition eines Mutterunternehmens in das Tochterunternehmen. Das Mutterunternehmen hat auch festgelegt, dass die Ausnahmeregelung für die Erfassung aus Paragraf 39 von IAS 12 nicht anwendbar ist, weil es wahrscheinlich ist, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit umkehrt, sobald das Tochterunternehmen seine nicht ausgeschütteten Gewinne ausschüttet. Dementsprechend kam das IFRS IC zu dem Schluss, dass das Mutterunternehmen eine latente Steuerschuld für diese zu versteuernde temporäre Differenz bilanziert.

Paragraf 51 des IAS 12 verlangt von Unternehmen, bei der Bewertung latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden die steuerlichen Konsequenzen zu berücksichtigen, die sich aus der Art und Weise ergeben würden, in der das Unternehmen am Ende des Berichtszeitraums erwartet den Buchwert seiner Vermögenswerte zu realisieren bzw. den Buchwert seiner Verbindlichkeiten zu begleichen.

In dem in der Anfrage beschriebenen Sachverhalt erwartet das Unternehmen, den Buchwert seiner Investition in das Tochterunternehmen durch Gewinnausschüttungen des Tochterunternehmens wiederzuerlangen, die zum Steuersatz für ausgeschüttete Gewinne besteuert würden. Dementsprechend kam das IFRS IC zu dem Schluss, dass das Unternehmen bei der Anwendung von IAS 12.51 den Steuersatz für ausgeschüttete Gewinne verwendet, um die latente Steuerschuld im Zusammenhang mit seiner Investition in das Tochterunternehmen zu bewerten.

Das Committee stellte fest, dass das Unternehmen in dem in der Anfrage beschriebenen Sachverhalt Paragraf 57A des IAS 12 nicht anwendet – dieser Paragraf gilt nur im



Zusammenhang mit den vom berichtenden Unternehmen zu zahlenden Dividenden. Ferner gilt Paragraph 52A von IAS 12 nicht für die Bewertung eines tatsächlichen oder latenten Steueranspruchs oder einer tatsächlichen oder latenten Steuerschuld, der bzw. die selbst die steuerlichen Folgen einer Gewinnausschüttung widerspiegelt.

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass die Grundlagen und Anforderungen von IAS 12 eine angemessene Basis für Unternehmen darstellen, latente Steuern im beschriebenen Sachverhalt zu bilanzieren. Daher entschied es, diese Angelegenheit nicht in seine Standardsetzungsagenda aufzunehmen.

Die Auffassung des IFRS IC entspricht der Sichtweise 2 für die Unternehmensgruppe A–B in dem oben zur Illustration verwendeten Beispiel, nach der im Jahr 20X1 ein Steuer- aufwand von WE 20 erfasst wird.

Spielertransferzahlungen (IAS 38 Immaterielle Vermögenswerte)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage bezüglich der Anerkennung von erhaltenen Spielertransferzahlungen. Der Sachverhalt wird wie folgt beschrieben:

- a. Ein Fußballclub (Unternehmen) transferiert einen Spieler zu einem anderen Club (aufnehmender Club). Als das Unternehmen den Spieler rekrutierte, registrierte das Unternehmen ihn in einem elektronischen Transfersystem. Eine Registrierung bedeutet, dass es dem Spieler untersagt ist, für einen anderen Verein zu spielen, und setzt voraus, dass der registrierende Verein einen Arbeitsvertrag mit dem Spieler hat, der diesen daran hindert, den Verein ohne eine gegenseitige Vereinbarung zu verlassen. Der Arbeitsvertrag und die Registrierung im elektronischen Transfersystem werden zusammen als „Registrierungsrecht“ bezeichnet.





Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

- b. Das Unternehmen hat die Kosten für die Erlangung des Registrierungsrechts als immateriellen Vermögenswert unter Anwendung von IAS 38 erfasst. Im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nutzt und trainiert das Unternehmen den Spieler durch die Teilnahme an Spielen und lässt ihn dann zu einem anderen Verein wechseln.
- c. Das Unternehmen und der empfangende Club schließen eine Transfervereinbarung ab, in deren Rahmen das Unternehmen eine Transferzahlung vom empfangenden Club erhält. Die Transferzahlung entschädigt das Unternehmen für die Freistellung des Spielers aus dem Arbeitsvertrag vor Vertragsende. Die Registrierung im elektronischen Transfersystem wird nicht an den empfangenden Verein übertragen, sondern erlischt rechtlich, sobald der empfangende Verein den Spieler registriert und somit ein neues Recht erhält.
- d. Das Unternehmen bucht seinen immateriellen Vermögenswert aus, sobald der empfangende Verein den Spieler im elektronischen Transfersystem registriert hat.

Der Sachverhalt wirft die Frage auf, ob das Unternehmen die erhaltene Transferzahlung unter Anwendung von IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* als Ertrag verbucht oder stattdessen den Gewinn oder Verlust aus der Ausbuchung des immateriellen Vermögenswerts unter Anwendung von IAS 38 in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

Erfassung der erhaltenen Transferzahlung

Im beschriebenen Sachverhalt erfasste das Unternehmen das Registrierungsrecht unter Anwendung von IAS 38 als einen immateriellen Vermögenswert. Dementsprechend wendet es bei der Ausbuchung dieses Rechts die Vorschriften zur Ausbuchung nach IAS 38 an.

Laut IAS 38.113 entsprechen „die aus der Ausbuchung eines immateriellen Vermögenswerts resultierenden Gewinne oder Verluste [...] der Differenz zwischen dem eventuellen Nettoveräußerungserlös und dem Buchwert des Vermögenswerts. Diese Differenz ist bei Ausbuchung des Vermögenswerts erfolgswirksam zu erfassen [...]. Gewinne sind nicht als Erlöse auszuweisen.“ Bei Anwendung dieses Paragraphen erfasst das Unternehmen die Differenz zwischen dem Nettoveräußerungserlös und dem Buchwert des Registrierungsrechts in der Gewinn- und Verlustrechnung – aber nicht als Erlös.

Stellt die Transferzahlung einen Veräußerungserlös dar?

Die Transferzahlung ergibt sich aus dem Transfervertrag, der das Unternehmen dazu verpflichtet, den Spieler aus dem Arbeitsvertrag freizustellen. Das Unternehmen muss daher Maßnahmen ergreifen, damit das Recht erlöschen kann. Dementsprechend entschädigt die Transferzahlung das Unternehmen für seine Maßnahmen zur Veräußerung des Registrierungsrechts und ist somit Teil des Nettoveräußerungserlöses, der in Paragraph 113 des IAS 38 beschrieben wird.

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass das Unternehmen im beschriebenen Sachverhalt die erhaltene Transferzahlung als Teil des Gewinns oder Verlusts aus der Ausbuchung des Registrierungsrechts unter Anwendung von IAS 38.113 erfasst. Im beschriebenen Sachverhalt (in dem das Unternehmen das Registrierungsrecht als immateriellen Vermögenswert erfasst) bilanziert das Unternehmen weder die erhaltene Transferzahlung noch jeglichen Gewinn, der sich aus der Ausbuchung des Registrierungsrechts ergibt, als Ertrag unter Anwendung des IFRS 15.



Kapitalflussrechnungen

IAS 7 *Kapitalflussrechnungen* listet Zahlungseingänge aus dem Verkauf von immateriellen Vermögenswerten als Beispiel für Cashflows aus Investitionstätigkeiten auf. Dementsprechend stellt das Unternehmen im beschriebenen Sachverhalt Zahlungseingänge aus Transferzahlungen als Teil der Investitionstätigkeit dar.

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass die Grundlagen und Anforderungen der IFRS eine angemessene Grundlage für Unternehmen darstellen, um die Bilanzierung erhaltener Spielertransferzahlungen zu bestimmen. Daher entschied es, diese Angelegenheit nicht in seine Standardsetzungsagenda aufzunehmen.

Unsere Sichtweise

Die Agenda-Entscheidungen des IFRS IC tragen zur Präzisierung unklarer Sachverhalte und somit zu einer einheitlicheren Anwendung der Regelungen der IFRS in der Praxis bei. Dennoch werden Unternehmen nach wie vor wesentliche Ermessensentscheidungen auf der Basis der jeweiligen Sachverhalte und Umstände treffen müssen.





Im August 2020 veröffentlichten die Trustees („die Treuhänder“) der IFRS Foundation („die Stiftung“) ein überarbeitetes *Due Process Handbook* („das Handbuch“)²². Das Handbuch legt den für das International Accounting Standards Board (IASB oder „das Board“) und das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) geltenden Verfahrensprozess (*due process*) in Bezug auf die Standardsetzung, die Entwicklung von Hilfsmaterialien für eine einheitliche Anwendung der IFRS und die IFRS-Taxonomie fest. Das Handbuch fällt in den Verantwortungsbereich des Due Process Oversight Committee (DPOC) der Treuhänder der IFRS Foundation.



Änderungen am Due Process Handbook der IFRS Foundation

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Im August 2020 veröffentlichte die IFRS Foundation eine geänderte Fassung des Due Process Handbook.
- ▶ Das Handbuch fällt in den Verantwortungsbereich des Due Process Oversight Committee (DPOC).
- ▶ Durch die Änderungen wird der Wortlaut in den folgenden Hauptbereichen präzisiert: Agenda-Entscheidungen, Auswirkungsanalysen, Arbeitsplan des IASB, veröffentlichte Schulungsmaterialien und IFRS-Taxonomie.

22 Das Handbuch ist hier abrufbar: <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/due-process-handbook-2020.pdf?la=en>



Änderungen am Due Process Handbook der IFRS Foundation

Hintergrund

Das DPOC entschloss sich zu einer Überprüfung des Handbuchs, um sicherzustellen, dass es weiterhin aktuell und praxisrelevant ist. Im April 2019 wurden die Änderungsvorschläge für die aktuelle Fassung des Handbuchs in einem Exposure Draft (ED) zur Kommentierung veröffentlicht. Die endgültigen Änderungen wurden nach Erörterung der eingegangenen Stellungnahmen im Juni 2020 vom DPOC genehmigt. Durch die Änderungen wurde das Handbuch nicht komplett neu verfasst. Es handelt sich vielmehr um eine Überarbeitung und Präzisierung des Wortlauts in Bezug auf Agenda-Entscheidungen, die Analyse der Auswirkungen vorgeschlagener Standards durch das Board, den Arbeitsplan des Boards, Dokumente mit hilfreichen Hinweisen und einige wenige weitere Themen. Die wesentlichen Änderungen werden im Folgenden näher erläutert.

Agenda-Entscheidungen des IFRS Interpretations Committee

Das IFRS IC veröffentlicht eine Agenda-Entscheidung, wenn es der Auffassung ist, dass für die Behandlung eines Sachverhalts kein Standardsetzungsprozess notwendig ist, und um diese Auffassung zu begründen. Eine Agenda-Entscheidung enthält in der Regel eine Erklärung, inwieweit der betreffende Sachverhalt durch die derzeit geltenden Standards abgedeckt ist. Dies soll eine einheitliche Anwendung der IFRS fördern.

Zeitliche Umsetzung und Stellenwert von Agenda-Entscheidungen

Zur Diskussion stehen oftmals die *zeitliche Umsetzung* und der *Stellenwert von Agenda-Entscheidungen*. Der ED enthielt dazu folgende Vorschläge: Die Zielsetzung und die Art des erläuternden Materials in Agenda-Entscheidungen sollten präzisiert werden. Es sollte klargestellt werden, dass Agenda-Entscheidungen nicht den Stellenwert von IFRS haben. Weiterhin sollte der Wortlaut, dass Agenda-Entscheidungen als „hilfreich, informativ und überzeugend“ zu betrachten sind, beibehalten werden.

In den Stellungnahmen zum ED wurde eine verbesserte Beschreibung der Agenda-Entscheidungen weitgehend begrüßt. Als problematisch wurde jedoch das Spannungsfeld zwischen der Beschreibung von Agenda-Entscheidungen und ihrer praktischen Anwendung gesehen, da Unternehmen häufig annehmen, dass die Umsetzung von Agenda-Entscheidungen verpflichtend sei.

Agenda-Entscheidungen können keine bestehenden IFRS-Regelungen ergänzen oder ändern. Das erläuternde Material präzisiert lediglich, wie die Grundsätze und Vorschriften in den IFRS auf einen bestimmten Sachverhalt anzuwenden sind. Das DPOC hat die Formulierung „hilfreich, informativ und überzeugend“ durch eine stärkere Formulierung in Bezug auf das erläuternde Material ersetzt. Das Handbuch stellt nun klar, dass das erläuternde Material seinen Stellenwert aus dem zugrunde liegenden Standard ableitet, d. h., ein Unternehmen hat den betreffenden Standard unter Berücksichtigung des in einer Agenda-Entscheidung enthaltenen erläuternden Materials anzuwenden. Dazu ist ihm „genügend“ (*sufficient*) Zeit einzuräumen.

Das DPOC präzisierte, dass die Definition von „genügend“ Zeit im Hinblick auf die Änderung einer Rechnungslegungsmethode eine Ermessensentscheidung ist, die von den spezifischen Gegebenheiten und Umständen des berichtenden Unternehmens abhängt. Allerdings erwartet das DPOC eine zeitnahe Umsetzung. Bei einer wesentlichen Änderung ist zudem zu erwägen, ob die anwendbaren IFRS eine Angabe in Bezug auf die Änderung erfordern. In seinem *Project Summary and Feedback Statement* verweist das DPOC auch auf weitere Veröffentlichungen auf der Website der Stiftung (insbesondere Sue Lloyds Artikel *Agenda decisions – time is of the essence*²³). Dort wird verständlicher als im Handbuch ausgeführt, was mit genügend Zeit gemeint ist. In ihrem Artikel erklärt Sue Lloyd, dass das Board bei der zeitlichen Umsetzung eher an Monate als an Jahre denkt. Weiterhin schreibt sie, dass Änderun-

23 Weitere Informationen zum Artikel „Agenda decisions – time is of the essence“ von Sue Lloyd sind hier abrufbar: www.ifrs.org/news-and-events/2019/03/time-is-of-the-essence/



gen zeitnah umgesetzt werden sollten, also so schnell wie möglich, da sie die Anwendung bestehender Vorschriften stärken.

Bessere Beschreibung von Agenda-Entscheidungen

Laut ED sollte präzisiert werden, dass erläuterndes Material in einer Agenda-Entscheidung neue Informationen enthalten kann, die ansonsten nicht verfügbar waren und von denen nicht vernünftigerweise erwartet werden konnte, dass sie anderweitig erlangt werden. In den Stellungnahmen wurde dazu angemerkt, dass die Bezeichnung „neue Informationen“ irreführend sein könnte, da Agenda-Entscheidungen IFRS-Regelungen nicht ergänzen oder ändern können. Das DPOC hat daher den Wortlaut seiner Beschreibung von Agenda-Entscheidungen geändert und „neue Informationen“ (*new information*) durch „zusätzliche Erkenntnisse“ (*additional insights*) ersetzt. Damit soll vermittelt werden, dass eine Änderung aufgrund einer Agenda-Entscheidung nicht gleichbedeutend mit der Korrektur eines Fehlers aus einer früheren Periode ist.

Erweiterter Verfahrensprozess für Agenda-Entscheidungen

Obwohl der ED keine Vorschläge für *Änderungen am Verfahrensprozess* für Agenda-Entscheidungen enthält, wurde in einigen Stellungnahmen angeregt, die Abstimmungsregeln wegen der Art und Weise, wie sie in der Praxis angewendet werden, zu erweitern. Das DPOC hat diese Anregung aufgenommen und beschlossen, das Board formell in den Prozess der Finalisierung von Agenda-Entscheidungen einzubinden, um den Stellenwert von Agenda-Entscheidungen des IFRS IC (wie vorstehend erläutert) deutlicher zu präzisieren.

Gemäß Paragraph 8.7 des Handbuchs ist vor der Veröffentlichung einer Agenda-Entscheidung das Board (auf der ersten Sitzung, auf der eine Diskussion der Agenda-Entscheidung sinnvoll ist) zu fragen, ob es Einwände gegen die Agenda-Entscheidung hat, insbesondere ob es die

Entscheidung des IFRS IC, keine Standardsetzungsaktivitäten einzuleiten, beanstandet. Außerdem ist das Board zu fragen, ob es die Einschätzung des IFRS IC teilt, dass mit der Agenda-Entscheidung die Vorschriften in den Standards nicht verändert oder ergänzt werden. Wenn vier oder mehr Board-Mitglieder Einwände erheben, wird die Agenda-Entscheidung nicht veröffentlicht und das Board muss das weitere Vorgehen festlegen. Das DPOC ist der Meinung, dass diese Maßnahmen die Auffassung unterstreichen, dass Agenda-Entscheidungen die entsprechenden IFRS abbilden und daher umgesetzt werden müssen (sofern anwendbar).

Agenda-Entscheidungen des Boards

Laut ED sollte das Board die Möglichkeit erhalten, eigene Agenda-Entscheidungen zu veröffentlichen. Damit hätte dem Board ein neues Verfahren zur Verfügung gestanden, um erläuterndes Material bereitzustellen, beispielsweise wenn ein neuer Standard veröffentlicht wurde, aber noch nicht in Kraft getreten ist. Dieser Vorschlag wurde in den Stellungnahmen nicht einhellig begrüßt. Vielmehr wurde befürchtet, dass dadurch der Prozess der Agenda-Entscheidungen des IFRS IC komplexer und verwirrender wird. Das DPOC ist auf diese Kritik eingegangen und hat beschlossen, den Vorschlag nicht weiter zu verfolgen, obwohl es nach wie vor der Auffassung ist, dass es von Vorteil wäre, dem Board in seltenen Fällen die Möglichkeit zur Veröffentlichung von Agenda-Entscheidungen einzuräumen.

Auswirkungsanalysen

Laut ED sollte klargestellt werden, dass sich die Analyse der Auswirkungen neuer Vorschriften über alle Entwicklungsphasen der neuen Vorschriften erstreckt; außerdem sollte verdeutlicht werden, wie das Board während der einzelnen Phasen Stellung nimmt. Darüber hinaus wurde im ED vorgeschlagen, im Umfang der Auswirkungsanalyse auch den Aspekt der *Finanzstabilität* zu berücksichtigen, da nach Auffassung des DPOC eine Verbindung zwischen der Entwicklung hoher Qualitätsstandards und der Finanz-



Änderungen am Due Process Handbook der IFRS Foundation





stabilität besteht. Die Stellungnahmen fielen unterschiedlich aus. In einigen wurde beispielsweise die Ansicht vertreten, dass die Beurteilung der Auswirkungen neuer Vorschriften auf die Finanzstabilität über die Zuständigkeit des Boards hinausgehen könnte. Das DPOC hat dennoch beschlossen, die vorgeschlagene Änderung im Handbuch zu bestätigen, und hat dazu den Zusammenhang zwischen Transparenz und Finanzstabilität weiter ausgearbeitet.

Dokumente mit hilfreichen Hinweisen

Laut ED sollte die generelle Kategorisierung der von der Stiftung erstellten Dokumente mit hilfreichen Hinweisen (educational materials) weiter präzisiert und aktualisiert und der Mindestumfang eines für jede Art von Materialien erforderlichen Reviews, einschließlich des Reviews durch einige Board-Mitglieder, erweitert werden. In den Stellungnahmen wurden diese Vorschläge weitgehend unterstützt, sodass das DPOC seine vorgeschlagenen Änderungen bestätigt hat.

Arbeitsplan

Um sicherzustellen, dass das Board weiterhin formellen Input zur Ausgestaltung und strategischen Ausrichtung seiner Arbeit erhält, muss es laut Vorschlag des ED das Accounting Standards Advisory Forum (ASAF) konsultieren, bevor es ein Hauptprojekt in seinen Arbeitsplan aufnimmt, wenn dieses Projekt nicht in der letzten Agenda-Konsultation ausdrücklich thematisiert wurde. Weiterhin wurde im ED vorgeschlagen, dass das Board den Advisory Council und das ASAF nicht mehr konsultieren muss, bevor es ein Forschungsprojekt in das Standardsetzungsprogramm überträgt, wenn dieses Projekt in der letzten Agenda-Konsultation berücksichtigt wurde. Da diesen Vorschlägen in den meisten Stellungnahmen zugestimmt wurde, hat das DPOC seine vorgeschlagenen Änderungen bestätigt.

IFRS-Taxonomie

Laut ED sollte die Rolle des DPOC bei der Überwachung der Verfahrensprozesse zur IFRS-Taxonomie genauer spezifiziert und durch die Aufnahme einer zusammenfassenden Tabelle der erforderliche Genehmigungs- und Review-Prozess für Aktualisierungen der IFRS-Taxonomie präzisiert werden. Da den Vorschlägen in den Stellungnahmen zugestimmt wurde, hat das DPOC seine vorgeschlagenen Änderungen bestätigt.

Unsere Sichtweise

Wir begrüßen insbesondere die Bestrebungen des DPOC, den Wortlaut des Handbuchs in Bezug auf die *zeitliche Umsetzung* und den *Stellenwert von Agenda-Entscheidungen* aussagekräftiger und präziser zu formulieren, da wir der Auffassung sind, dass dadurch die Vergleichbarkeit und Einheitlichkeit der Anwendung der IFRS verbessert wird.



EY Scout

International Accounting

Praxisforum

Ihr Wegweiser durch die Welt der internationalen Rechnungslegung

Die Veranstaltungsreihe „EY Scout“ versteht sich als das Praxisforum für alle IFRS-Anwender – und als Wegweiser durch die Welt der internationalen Rechnungslegung.

- ▶ Wir informieren Sie frühzeitig über wichtige Änderungen und über andere praxisbezogene Fragestellungen in der IFRS-Bilanzierung und vermitteln Ihnen anschaulich und praxisnah die relevanten Grundlagen.
- ▶ Wir beleuchten mögliche Auswirkungen auf Abschlüsse, Kennzahlen, Prozesse, Systeme und Ihr Business.
- ▶ Wir stellen Ihnen innovative und praxisnahe Lösungsansätze vor.
- ▶ Wir geben Ihnen viel Raum für Ihre persönlichen Fachfragen.

Aus aktuellem Anlass

Gesundheit und Verantwortung sind uns ein besonderes Anliegen, insbesondere in Zeiten des Corona-Virus (COVID-19). Wir haben zahlreiche Vorsichtsmaßnahmen entsprechend den Empfehlungen der WHO für die Sicherheit und Gesundheit unserer Mitarbeiter, Mandanten und der Öffentlichkeit etabliert. Dazu gehören u. a. strenge Restriktionen im Zusammenhang mit geplanten Meetings und Veranstaltungen.

Angesichts der Unvorhersehbarkeit der aktuellen Entwicklungen und um der Sicherheit Vorrang einzuräumen, haben wir nach gründlicher Prüfung die geplanten „EY Scout International Accounting“-Termine bis Ende des Jahres abgesagt. Wir halten Sie über neue Termine im nächsten Jahr wie gewohnt auf dem Laufenden und informieren Sie über alle wichtigen Entwicklungen.

Herzlichen Dank für Ihr Verständnis und Ihre Unterstützung!

Kontakt

Sven Peterson, Telefon +49 6196 996 11085, sven.peterson@de.ey.com

IFRS COVID-19 Accounting Impact Assessment

Dieses IFRS COVID-19 Accounting Impact Assessment soll Sie bei der Einschätzung unterstützen, welche Relevanz die aktuelle COVID-19-Pandemie für die Finanzberichterstattung Ihres Unternehmens haben könnte.

Sprechen Sie Ihre gewohnten EY-Kontakte auf dieses Assessment an.

Wir unterstützen Sie gerne.

Webcasts

Unser Webcast hat bereits siebenmal stattgefunden und es folgen weitere, seien Sie gespannt!

In unseren ersten Webcasts ging es hauptsächlich um ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie. Wir halten Sie auch weiterhin über aktuelle IFRS-Themen und -Fragestellungen auf dem Laufenden.

Auf unserer Internetseite www.de.ey.com/ey-scout finden Sie unsere Replays sowie Links zu aktuellen und künftigen Webcasts. Falls Sie Interesse haben und keine Webcasts verpassen möchten, können Sie sich gern direkt für unseren EY Scout Newsletter anmelden. Wenden Sie sich dafür bitte an ey.scout.news@de.ey.com.



Alle aktuellen Webcasts von EY Deutschland finden Sie auf www.ey.com/de_de/webcasts

Die Webcasts werden jeweils ein ganzes Jahr lang gespeichert, sodass Sie sie bei Bedarf auch später noch abrufen können.

Welcher Webcast für Sie besonders interessant sein könnte

ESEF – Countdown zum neuen Berichtsformat

Das einheitliche europäische elektronische Berichtsformat – kurz „ESEF“ – ist für Geschäftsjahre beginnend ab dem 1. Januar 2020 verpflichtend anzuwenden. Das heißt, eine im Frühjahr 2021 anstehende Veröffentlichung der Jahresfinanzberichte hat bereits in diesem Format zu erfolgen.

Aus den regulatorischen Anforderungen ergeben sich Herausforderungen für die fachliche und technische Umsetzung und für die organisatorische Einbindung. Bis zum Jahresende bleiben noch wenige Monate Zeit – der Countdown läuft.



Hier geht es zum Replay:

www.ey.com/de_de/webcasts/2020/08/ey-scout-webcast-ifrs-und-covid-19-vol6

EY-Publikationen



International GAAP® 2020

International GAAP® 2020 ist ein umfassendes Handbuch zur Interpretation und Umsetzung der IFRS. Es bietet einen detaillierten Einblick in die Herausforderungen, denen Unternehmen in der praktischen Anwendung der IFRS begegnen.

Die Neuauflage von International GAAP® enthält folgende Highlights:

- ▶ Es werden die weiterhin zahlreichen Umsetzungsprobleme beleuchtet, die sich aus der Anwendung von IFRS 9 *Finanzinstrumente* und IFRS 15 *Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden* ergeben.
- ▶ Es werden komplexe Umsetzungsprobleme erläutert, die sich bei der Anwendung von IFRS 16 *Leasingverhältnisse* durch Unternehmen ergeben.
- ▶ Darüber hinaus ist ein aktualisiertes Kapitel zum neuen IFRS 17 *Versicherungsverträge* enthalten, das auch den aktuellen Entwurf des IASB beinhaltet, der verschiedene Änderungen des Standards vorschlägt. Das Kapitel behandelt auch die jüngsten Diskussionen der Transition Resource Group des IASB zur Umsetzung und untersucht weitere Fragen im Zusammenhang mit der Vorbereitung zur Erstanwendung des neuen Standards durch Versicherer.
- ▶ Ebenfalls berücksichtigt werden geänderte Standards und neue Interpretationen, die seit der Erstellung der Ausgabe 2019 herausgegeben wurden.
- ▶ Außerdem werden zahlreiche Projekte und Fragestellungen, die derzeit vom IASB und vom IFRS Interpretations Committee erörtert werden, und die möglichen sich daraus ergebenden Änderungen der Rechnungslegungsvorschriften erläutert.
- ▶ Dank der umfassenden Erfahrung der Verfasser mit aktuellen Themen bietet das Werk Hilfestellung zu zahlreichen Fragen im Zusammenhang mit der praktischen Anwendung von IFRS.



Exemplare dieser dreibändigen Kommentierung können Sie unter www.wileygaap.com bestellen.



Die folgenden Publikationen stehen Ihnen in deutscher Sprache unter www.de.ey.com/ifrs zum Download zur Verfügung.



Im Fokus: Rechnungslegung in Zeiten der Corona-Pandemie, Stand September 2020

Diese im September 2020 aktualisierte Veröffentlichung enthält Überlegungen zur Bilanzierung der finanziellen Auswirkungen des Corona-Virus bei der Erstellung von Jahres- oder Zwischenabschlüssen nach IFRS im Geschäftsjahr 2020. Die Corona-Pandemie hat die Weltwirtschaft erheblich beeinflusst. Unternehmen haben es mit Umsatzverlusten und eingeschränkten Lieferketten zu tun. Darüber hinaus haben verschiedene Regierungen Maßnahmen angekündigt, um den betroffenen Unternehmen sowohl finanzielle als auch nichtfinanzielle Unterstützung zu gewähren.



Im Fokus: der neue Standard zur Umsatzrealisierung, Stand März 2020

Der Umsatzrealisierungsstandard, der von IASB und FASB gemeinsam entwickelt wurde, enthält einheitliche Vorschriften zur Umsatzrealisierung für sämtliche Unternehmen und Branchen. Unsere aktualisierte Publikation zu IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* analysiert den Umsatzrealisierungsstandard und erweitert unsere Diskussion zu bestimmten Themen, einschließlich der jüngsten Entwicklungen des IASB und des IFRS Interpretations Committee.



Die folgenden Publikationen stehen Ihnen in englischer Sprache unter www.ey.com/ifrs zum Download zur Verfügung.



International GAAP® IFRS-Checkliste für angabepflichtige Informationen

Die Checkliste ist anwendbar auf Geschäftsjahre, die am 31. Dezember 2020 oder später enden. Sie berücksichtigt die bis zum 31. August 2020 vom IASB verabschiedeten Standards und Interpretationen.



Good Group (International) Limited: Muster-Konzernabschluss nach IFRS zum 31. Dezember 2020

Der Musterkonzernabschluss nach IFRS der Good Group (International) Limited und ihrer Tochtergesellschaften berücksichtigt die bis zum 31. August 2020 vom IASB veröffentlichten und für am

oder nach dem 1. Januar 2020 beginnende Geschäftsjahre anzuwendenden IFRS.



Applying IFRS: Accounting for covid-19 related rent concessions (Updated July 2020)

Das International Accounting Standards Board hat im Mai 2020 ein Covid-19-Related Rent Concessions Amendment to IFRS 16 Leases veröffentlicht. Die Änderungen ermöglichen Leasingnehmern,

sämtliche COVID-19-bedingten Änderungen der Leasingzahlungen wie alle anderen Änderungen, die keine *lease modification* darstellen, zu berücksichtigen. Die Anwendung der Anforderungen von IFRS 16 durch Leasingnehmer und Leasinggeber im aktuellen Umfeld wirft in diesem Zusammenhang eine Reihe praktischer Fragestellungen auf. Diese Veröffentlichung ist ein praktischer Leitfaden, in dem die Auswirkungen der Änderungen auf die Bilanzierung bei Leasingnehmern und Leasinggebern analysiert und anhand von Anwendungsbeispielen erläutert werden.



Applying IFRS: Accounting for cloud computing costs (Juli 2020)

In dieser Veröffentlichung wird erläutert, wie ein Unternehmen eine Cloud-Computing-Vereinbarung im Einklang mit den Anforderungen der IFRS berücksichtigen kann. Die IFRS enthalten keine expliziten Richtlinien zur Bilanzierung von Cloud-

Computing-Vereinbarungen durch einen Kunden. Daher ist eine oftmals umfangreiche und komplexe Beurteilung erforderlich, um solche Vereinbarungen entsprechend zu bilanzieren. In diesem technischen Leitfaden wird erläutert, wie ein Unternehmen eine Cloud-Computing-Vereinbarung berücksichtigen kann, und er gibt Unternehmen Hilfestellung dabei, die Anforderungen der verschiedenen IFRS zu erfüllen.



IFRS adopted by the European Union – 30 June 2020

Die Publikation bietet einen Überblick über den Stand des EU-Endorsement-

Prozesses zum 30. Juni 2020 für die IFRS, die nach dem 1. Januar 2020 in der EU in Kraft getreten sind. Darüber hinaus enthält die Publikation eine Zusammenfassung der Standards, Interpretationen und Änderungen, die noch von der EU gebilligt werden müssen.



IFRS Update of standards and interpretations in issue at 30 June 2020

Diese Publikation gibt einen Überblick über die Standards und Interpretationen, die auf Geschäftsjahre, die am 30. Juni 2020 oder später enden, anzuwenden sind. Darüber hinaus werden die wesentlichen Entscheidungen aktueller Projekte

des IASB und die aktuellen Agenda-Entscheidungen des IFRS Interpretations Committee dargestellt.

Ihre Kontakte

Deutschland, Österreich, Schweiz und Luxemburg

Deutschland

Nord/Ost

Olaf Boelsems

Telefon +49 40 36132 17715
olaf.boelsems@de.ey.com

Martin Beyersdorff

Telefon +49 40 36132 20093
martin.beyersdorff@de.ey.com

Prof. Dr. Sven Hayn

Telefon +49 40 36132 12277
sven.hayn@de.ey.com

Dr. Robert Link

Telefon +49 30 25471 19604
robert.link@de.ey.com

Stefania Mandler

Telefon +49 341 2526 23583
stefania.mandler@de.ey.com

Christoph Piesbergen

Telefon +49 40 36132 12343
christoph.piesbergen@de.ey.com

Arne Weber

Telefon +49 40 36132 12353
arne.e.weber@de.ey.com

West

Andreas Muzzu

Telefon +49 231 55011 22126
andreas.muzzu@de.ey.com

Stefan Pfeiffer

Telefon +49 201 2421 21849
stefan.pfeiffer@de.ey.com

Henrik Pferdehirt

Telefon +49 211 9354 12070
henrik.pferdehirt@de.ey.com

Südwest

Dr. Stefan Bischof

Telefon +49 711 9881 15417
stefan.bischof@de.ey.com

Ulf Blaum

Telefon +49 711 98811 9294
ulf.blaum@de.ey.com

Helge-Thomas Grathwol

Telefon +49 621 4208 10132
helge-thomas.grathwol@de.ey.com

Prof. Dr. Steffen Kuhn

Telefon +49 711 9881 14063
steffen.kuhn@de.ey.com

Mitte

Jörg Bösser

Telefon +49 6196 996 26944
joerg.boesser@de.ey.com

Ralf Geisler

Telefon +49 6196 996 27304
ralf.geisler@de.ey.com

Andreas Grote

Telefon +49 6196 996 26123
andreas.grote@de.ey.com

Jochen Kirch

Telefon +49 6196 996 24240
jochen.kirch@de.ey.com

Gerd Winterling

Telefon +49 6196 996 24271
gerd.winterling@de.ey.com

Bayern

Dr. Christine Burger-Disselkamp

Telefon +49 89 14331 13737
christine.burger-disselkamp@de.ey.com

Christiane Hold

Telefon +49 89 14331 12368
christiane.hold@de.ey.com

Financial Services Organisation

Dr. Silke Blaschke

Telefon +49 6196 996 29244
silke.blaschke@de.ey.com

Österreich

Stefan Uher

Telefon +43 732 790 790
stefan.uher@at.ey.com

Schweiz

Jolanda Dolente

Telefon +41 58 286 8331
jolanda.dolente@ch.ey.com

Roland Ruprecht

Telefon +41 58 286 6187
roland.ruprecht@ch.ey.com

Dr. Frederik Schmachtenberg

Telefon +41 58 286 3490
frederik.schmachtenberg@ch.ey.com

Luxemburg

Dr. Christoph Haas

Telefon +352 42 124 8305
christoph.haas@lu.ey.com

Petra Karpen

Telefon +352 42 124 8112
petra.karpen@lu.ey.com



Höllmaier 1000 km

1000 km

Mount Everest 8848 m

Schwarzenstein

1000 km

Zugspitze 60,357 km

Berlin 591,12 km

Großglockner 7400 km

Großglockner

Großvenediger

Innsbruck

1000 km

About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in *building a better working world* for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. Information about how EY collects and uses personal data and a description of the rights individuals have under data protection legislation are available via ey.com/privacy. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2020 EYGM Limited.
All Rights Reserved.

GSA Agency
SRE 2009-052
ED None



In line with EY's commitment to minimize its environmental impact this document has been printed CO₂ neutral and on FSC®-certified paper that consists of 100% recycled fibers.

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

ey.com