

Nachrichten zu den
aktuellen Entwicklungen
der IFRS

**Ausgabe 1,
Januar 2016**

International Accounting News

pwc

Inhalt

EU-Endorsement	2
Übersicht über neue Standards und Interpretationen	2
Endgültige Veröffentlichungen	3
IFRS 16, Leasingverhältnisse	3
Änderung des IAS 12 zum Ansatz aktiver latenter Steuern auf unrealisierte Verluste.....	7
Diskussionen	8
Themen der jüngsten IASB-Sitzung	8
Projektplan.....	10
Übersicht über die derzeitigen Projekte des IASB.....	10
Ansprechpartner in Ihrer Nähe	12
Bestellung und Abbestellung.....	13

EU-Endorsement

Übersicht über neue Standards und Interpretationen

Die nachfolgende Tabelle informiert über noch nicht oder erst in jüngerer Zeit von der EU übernommene Standards (Endorsement). Im Falle einer bereits erfolgten Übernahme enthält das in der Tabelle genannte Datum einen Link zu der entsprechenden Verordnung, die im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht wurde.

	verbindliche Anwendung ¹	Endorsement
Änderungen an IAS 16 und IAS 41 - <i>Fruchttragende Pflanzen</i>	ab Geschäftsjahr 2016	EU-Verordnung vom 23. November 2015
Änderungen an IFRS 11 - <i>Bilanzierung von Erwerben von Anteilen an gemeinschaftlichen Tätigkeiten</i>	ab Geschäftsjahr 2016	EU-Verordnung vom 24. November 2015
Änderungen an IAS 16 und IAS 38 - <i>Klarstellung akzeptabler Abschreibungsmethoden</i>	ab Geschäftsjahr 2016	EU-Verordnung vom 2. Dezember 2015
<i>Jährliche Verbesserungen an den International Financial Reporting Standards (Zyklus 2012-2014)</i>	ab Geschäftsjahr 2016	EU-Verordnung vom 15. Dezember 2015
Änderungen an IAS 1 - <i>Disclosure Initiative</i>	ab Geschäftsjahr 2016	EU-Verordnung vom 18. Dezember 2015
Änderungen an IAS 27 - <i>Equity-Methode in Einzelabschlüssen</i>	ab Geschäftsjahr 2016	EU-Verordnung vom 18. Dezember 2015
IFRS 15, <i>Umsatzerlöse aus Kundenverträgen</i> inkl. <i>Änderung des Erstanwendungszeitpunkts</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q2 2016
Änderung an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 28 - <i>Investmentgesellschaften – Anwendung der Konsolidierungsausnahme</i>	ab Geschäftsjahr 2016	geplant für Q2 2016
IFRS 9, <i>Finanzinstrumente</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für H1 2016
Änderungen an IAS 12 - <i>Ansatz aktiver latenter Steuern auf unrealisierte Verluste</i>	ab Geschäftsjahr 2017	geplant für Q4 2016
IFRS 16, <i>Leasing</i>	ab Geschäftsjahr 2019	noch festzulegen
Änderung des IFRS 10 und IAS 28 - <i>Veräußerung von Vermögenswerten eines Investors an bzw. Einbringung in sein assoziiertes Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen</i>	auf einen vom IASB noch zu bestimmenden Zeitpunkt verschoben	

¹für Unternehmen mit kalendergleichem Geschäftsjahr

Der aktuelle Bericht zum Stand des Übernahmeprozesses der IFRS gemäß der EU-Rechnungslegungsverordnung der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG-Bericht) steht auf der Website der EFRAG zum [Herunterladen](#) zur Verfügung (Stand: 19. Januar 2016).

Endgültige Veröffentlichungen

IFRS 16, Leasingverhältnisse

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat am 13. Januar 2016 den neuen Standard IFRS 16 zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen veröffentlicht. IFRS 16 löst IAS 17, *Leasingverhältnisse*, sowie die zugehörigen Interpretationen (IFRIC 4, SIC-15, und SIC-27) ab.

Insbesondere für Leasingnehmer erfordert der neue Standard einen vollkommen neuen Ansatz für die bilanzielle Abbildung von Leasingverträgen. War nach IAS 17 für die bilanzielle Erfassung eines Leasingverhältnisses beim Leasingnehmer die Übertragung wesentlicher Chancen und Risiken am Leasingobjekt entscheidend, so ist künftig grundsätzlich jedes Leasingverhältnis beim Leasingnehmer als Finanzierungsvorgang in der Bilanz abzubilden. Die bilanzielle Erfassung bisheriger Operating-Leasingverhältnisse wird beim Leasingnehmer eine erhebliche Auswirkung auf seine Bilanz und damit einhergehende Kennzahlen wie Verschuldungsgrad, EBITDA, u. ä. haben und kann damit beispielsweise eine Anpassung von Covenants in Kreditverträgen oder von Mitarbeitervergütungen erforderlich machen.

Für Leasinggeber sind die Bilanzierungsvorschriften insbesondere im Hinblick auf die weiterhin erforderliche Klassifizierung von Leasingverhältnissen dagegen weitgehend unverändert geblieben. Im Detail ergeben sich jedoch Unterschiede zum Beispiel bei Unterleasingverhältnissen und Sale- und-Leaseback-Transaktionen (zu Einzelheiten vgl. unten).

Darüber hinaus dürfte sich die geänderte Bilanzierungspraxis beim Leasingnehmer auch auf Geschäftsmodelle der Leasinggeber und deren Vertragsverhandlungen mit ihren Kunden auswirken.

Die wesentlichen Neuerungen des IFRS 16 im Vergleich zu den bisherigen Vorschriften betreffen insbesondere die folgenden Bereiche:

Definition eines Leasingverhältnisses

IFRS 16 definiert ein Leasingverhältnis als einen Vertrag, der das Recht zur Nutzung eines Vermögenswerts über einen Zeitraum im Austausch für eine Gegenleistung beinhaltet. Leasingverhältnisse unterscheiden sich von Dienstleistungen dahingehend, dass beim Leasing der Kunde die Nutzung der der Leistung zugrunde liegenden Vermögenswerte kontrolliert, während bei einer Dienstleistung die Kontrolle durch den Leistungserbringer erfolgt. In diesem Sinne erfordert ein Leasingverhältnis nach IFRS 16, dass die Erfüllung des Vertrags von der Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts abhängt und zugleich der Kunde das Recht auf Kontrolle der Nutzung dieses Vermögenswerts durch den Vertrag erhält. Kontrolle der Nutzung liegt wiederum vor, sofern der Kunde im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus dem Vermögenswert erhält und er zudem das Recht hat, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen, d. h. entscheiden kann, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert genutzt wird.

Im Unterschied zu IAS 17 bzw. IFRIC 4 betont IFRS 16 damit wesentlich stärker als bisher das Prinzip der Kontrolle über die Nutzung des der Leistung zugrunde liegenden Vermögenswerts und inkorporiert somit die bereits aus IFRS 10, *Konzernabschlüsse*, und IFRS 15, *Umsatzerlöse aus Kundenverträgen*, bekannten Grundsätze. Dementsprechend spielt beispielsweise die Preisgestaltung zwischen Kunde und Leistungserbringer (die in der Vergangenheit bspw. bei eingebetteten Leasingverhältnissen aufgrund der Regelung des IFRIC 4.9 c) relevant war) künftig keine Rolle mehr.

Beispiel 1*Sachverhalt*

Unternehmen X mietet in einem Parkhaus 1.000 Parkplätze für seine Mitarbeiter an. Das Parkhaus besitzt vier Stockwerke A bis D mit jeweils 1.000 Parkplätzen. Die Mitarbeiter von X können jeden Parkplatz der ersten beiden Stockwerke A und B nutzen, jedoch insgesamt nicht mehr als 1.000 Parkplätze.

Beurteilung

Bei dem Vertrag zwischen X und dem Parkhaus handelt es sich nicht um einen Leasing-, sondern um einen Kapazitätsvertrag, da X lediglich 50% der Kapazität der beiden Stockwerke A und B in Anspruch nimmt. Es liegt damit kein identifizierbarer Vermögenswert vor.

Beispiel 2*Sachverhalt*

Sachverhalt wie in 1, jedoch mit dem Unterschied, dass das Unternehmen X eine gesamte Etage anmietet und die Mitarbeiter von X auch nur diese eine Etage nutzen dürfen.

Beurteilung

In diesem Fall liegt ein identifizierter Vermögenswert vor, dessen Nutzungsrecht durch X für die Dauer des Vertrags kontrolliert wird. Aus diesem Grund enthält der Vertrag ein Leasingverhältnis.

Beispiel 3*Sachverhalt*

Unternehmen A chartert einen Öltanker für 10 Jahre. Innerhalb dieses Zeitraums kann A darüber entscheiden, welche Häfen der Tanker ansteuert und welche Fracht er transportiert, wobei jedoch vertragsgemäß bestimmte Häfen in Krisengebieten nicht angelaufen werden dürfen. Die Mannschaft des Eigentümers steuert und wartet das Schiff. A darf keine andere Mannschaft anheuern.

Beurteilung

Das Vertragswerk enthält eine Leasing- und Dienstleistungskomponenten. Der Tanker stellt einen identifizierten Vermögenswert dar, dessen Nutzung während der Vertragslaufzeit von A bestimmt wird. Über die Festlegung von Häfen und Fracht trifft A die wesentlichen Entscheidungen bezüglich der Verwendung des Tankers, die Mannschaft des Eigentümers bestimmt dagegen ausschließlich operative Prozesse. Das Verbot, bestimmte Häfen in Krisengebieten anzusteuern, besitzt lediglich den Charakter eines Schutzrechts des Eigentümers. Damit liegt in Bezug auf den Öltanker ein Leasingverhältnis vor. Kosten für Mannschaft und Wartung stellen Dienstleistungskomponenten dar.

Beispiel 4

Sachverhalt

Unternehmen X schließt einen Vertrag zur Energieversorgung mit Lieferant Y ab. X bezieht dabei die gesamte Energie eines Kraftwerks von Y. Y kann die Energie nicht durch ein anderes Kraftwerk bereitstellen. Der Vertrag legt Menge und Zeitpunkt der Energieproduktion über dessen gesamte Laufzeit fest und kann dahingehend grundsätzlich nicht geändert werden. Lieferant Y betreibt und wartet das Kraftwerk und war auch für das Design verantwortlich. Unternehmen X war in das Design nicht involviert.

Beurteilung

Das Kraftwerk stellt einen identifizierten Vermögenswert dar, aus dem X während der Vertragslaufzeit im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen zieht. Jedoch kann X das Nutzungsrecht am Kraftwerk nicht kontrollieren, da er nicht die Nutzung des Kraftwerks bestimmt. Diese Nutzung wurde durch Vertrag vorbestimmt. Da X zudem weder die Anlage betreibt noch in deren Design involviert war, liegt die Kontrolle über das Nutzungsrecht beim Lieferanten Y. Der Vertrag enthält daher kein Leasingverhältnis.

Hätte X die Anlage dagegen designt oder würden Produktionszeitpunkt und –menge von X regelmäßig während der Vertragslaufzeit vorgegeben, läge ein Leasingverhältnis in Bezug auf das Kraftwerk vor, da in diesen Fällen die Nutzung der Anlage von X bestimmt würde.

Aufgrund der bilanziellen Erfassung aller Leasingverhältnisse beim Leasingnehmer kommt der Definition eines Leasingverhältnisses zukünftig eine wesentlich stärkere Bedeutung zu als bisher. Folgerichtig stellte sich dieser Bereich auch als einer der umstrittensten im Verlauf der Board-Diskussionen heraus. Wie die obigen Beispiele zeigen, können bereits kleinste Vertragsanpassungen eine geänderte Einordnung als Leasing oder Dienstleistung nach sich ziehen. Aus diesem Grund empfehlen wir, bei Vertragsverhandlungen künftig die Definitionskriterien für ein Leasingverhältnis stärker im Blick zu behalten, um Gestaltungsspielräume zu nutzen.

Bilanzierungsmodell beim Leasingnehmer

Wie erwähnt hat ein Leasingnehmer zukünftig grundsätzlich alle Leasingverhältnisse bilanziell in Form eines Nutzungsrechts und einer korrespondierenden Leasingverbindlichkeit in Höhe des Barwerts der Leasingraten zu erfassen. In der Folge ist das Nutzungsrecht über die Vertragslaufzeit im Allgemeinen linear abzuschreiben, die Leasingverbindlichkeit nach der Effektivzinsmethode zu bewerten. Die Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung orientiert sich mit dem Ausweis von Abschreibung und Zinsaufwand an einer Kreditfinanzierung und weist aufgrund des degressiven Verlaufs des Gesamtaufwands den bekannten „front load“-Effekt auf.

Um die Belastungen für Leasingnehmer zu begrenzen, hat der IASB zwei Ausnahmen vom Grundsatz der Erfassung aller Leasingverhältnisse vorgesehen, die der Leasingnehmer wahlweise in Anspruch nehmen kann. Danach kann der Leasingnehmer Leasingverhältnisse mit einer Laufzeit von maximal zwölf Monaten sowie Leasingverhältnisse sogenannter geringwertiger Vermögenswerte wie bisheriges Operating-Leasing behandeln. Als geringwertige Vermögenswerte hatte der Standardsetzer insbesondere geringwertiges IT-Equipment und Betriebs- und Geschäftsausstattung mit einem Wert von maximal USD 5.000 im Sinn, nicht dagegen zum Beispiel PKWs. Das IASB erwartet, dass diese Vermögenswerte in aller Regel auch in der Summe unwesentlich sind, allerdings ist diese Ausnahmeregelung auch anwendbar, sofern die Summe der hierunter fallenden Vermögenswerte im Einzelfall wesentlich sein sollte.

Darüber hinaus sieht IFRS 16 sowohl für Leasingnehmer als auch für Leasinggeber die Möglichkeit vor, die Vorschriften auf ein Portfolio von Leasingverhältnissen

anzuwenden, sofern der sich hieraus ergebende Effekt keine wesentliche Änderung zu einer Einzelbetrachtung darstellt.

Unterleasingverhältnisse und Sale-und-Leaseback-Transaktionen

Bei Unterleasingverhältnissen orientiert sich zukünftig die Klassifizierung beim Leasinggeber nicht mehr am zugrunde liegenden Vermögenswert, sondern am bilanzierten Nutzungsrecht aus dem Hauptleasingvertrag. Da das Nutzungsrecht in den meisten Fällen eine kürzere Nutzungsdauer und einen geringeren Zeitwert als das Leasingobjekt selbst aufweist, kann erwartet werden, dass in Zukunft Unterleasingverhältnisse häufiger als bisher als Finanzierungsleasing zu klassifizieren sind.

Für Sale-und-Leaseback-Transaktionen ergeben sich neben den Änderungen beim Leasingnehmer-Bilanzierungsmodell die weitreichendsten Änderungen. Waren Sale-und-Leaseback-Transaktionen bislang ausschließlich im IAS 17 geregelt und richtete sich die Bilanzierung weitgehend danach, ob das Leasingverhältnis als Operating- oder Finanzierungsleasing einzustufen war, so ist künftig zunächst zu prüfen, ob die Übertragung des Vermögenswerts als Veräußerung im Sinne des IFRS 15 qualifiziert. Sind die Kriterien des IFRS 15 nicht erfüllt, ist die Transaktion wie ein besichertes Kreditgeschäft abzubilden, der betrachtete Vermögenswert verbleibt somit in der Bilanz des Veräußerers. Kommt es dagegen zum Verkauf nach IFRS 15, ist der sich anschließende Leasingvertrag grundsätzlich nach den allgemeinen Regelungen abzubilden, die Ergebniserfassung beim Veräußerer-Leasingnehmer ist jedoch proportional beschränkt auf den auf den Restwert entfallenden Teil, da nur dieser wirtschaftlich veräußert wurde. Darüber hinaus gibt es wie auch schon unter IAS 17 Anpassungsvorschriften, sollte die Transaktion nicht zu marktgerechten Konditionen durchgeführt werden.

Neben diesen wesentlichen Neuerungen enthält der Standard erstmals ausführlichere Vorschriften zur Bilanzierung bei Modifikation eines Leasingvertrags sowie zu Neueinschätzungen ohne Vertragsänderung. Darüber hinaus wurden die Angabepflichten für Leasingnehmer und –geber wesentlich erweitert. So haben Leasinggeber beispielsweise künftig ihre Strategie zum Umgang mit Restwertrisiken aus Leasingobjekten offenzulegen.

Obwohl das Leasingprojekt ursprünglich als gemeinsames Projekt von IASB und FASB startete, stimmen die finalen Vorschriften nur noch im Bereich „Definition eines Leasingverhältnisses“ überein. Auf allen anderen Gebieten verbleiben dagegen Differenzen. So hat beispielsweise ein Leasingnehmer unter US-GAAP für Zwecke der Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung weiterhin eine Klassifizierung seiner Leasingverhältnisse nach Risiko- und Chancenkriterien vorzunehmen.

Der Standard ist verpflichtend erstmals in Geschäftsjahren anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Umsetzung ist möglich, sofern auch IFRS 15 zu diesem Zeitpunkt bereits angewendet wird. IFRS 16 kann wahlweise entweder vollständig retrospektiv im Sinne des IAS 8 oder modifiziert retrospektiv auf Basis der im Standard definierten Übergangsregeln angewendet werden. Die Übernahme des Standards durch die EU steht noch aus.

Für weitere Ausführungen zu grundlegenden und weiterführenden Fragestellungen im Zusammenhang mit dem neuen Standard verweisen wir auch auf unsere Publikation „In depth“, die in Kürze erscheinen wird.

Änderung des IAS 12 zum Ansatz aktiver latenter Steuern auf unrealisierte Verluste

Der IASB hat am 19. Januar Änderungen an IAS 12, *Ertragsteuern*, veröffentlicht, die Klarstellungen zur Frage des Ansatzes aktiver latenter Steuern auf temporäre Differenzen aus unrealisierten Verlusten, beinhalten.

Ausgangspunkt war eine an das IFRS IC gerichtete Anfrage, bei der ein Unternehmen ein Schuldinstrument gemäß IAS 39 als „zur Veräußerung verfügbar“ klassifizierte und zum beizulegenden Zeitwert bewertete. Erhöhungen des der Zeitwertermittlung zugrundeliegenden Marktzinssatzes führten folgelogisch zu einem niedrigeren Buchwert des Schuldinstruments in der IFRS-Bilanz, während der Buchwert in der Steuerbilanz sich nicht änderte, sondern weiterhin den Anschaffungskosten des Schuldinstruments entsprach. Von der Einhaltung sämtlicher vertraglich vereinbarter Zins- und Tilgungszahlungen war auszugehen. Das Unternehmen hatte zudem ungenügende passive latente Steuern und keine anderen wahrscheinlichen zukünftigen steuerlichen Ergebnisse, gegen die ggf. zu bildende aktive latente Steuern verrechnet werden könnten.

Aus diesem Sachverhalt heraus ergaben sich mehrere Fragestellungen, die der IASB mit der nunmehr erfolgten Veröffentlichung von Änderungen an IAS 12 klärt:

1. Ergeben sich aus Verringerungen des IFRS-Buchwerts von Schulinstrumenten, die einzig und allein aus Änderungen des Marktzinssatzes und einer hieraus resultierenden Verminderung des beizulegenden Zeitwerts des Instruments resultieren, temporäre Differenzen?

In dieser Frage bestand Uneinigkeit. So wurde angeführt, dass bei Absicht des Haltens des Instruments bis zur Endfälligkeit sich die bestehende Differenz zwischen dem IFRS-Buchwert und dem steuerlichen Buchwert automatisch durch Zeitablauf abbauen würde und somit der zum Bilanzstichtag bestehende, aus der Zeitwertbewertung resultierende unrealisierte Verlust keine Steuerwirkung entfalten würde.

Die Änderung des IAS 12 stellt nun nochmals klar, dass der Bestimmung einer temporären Differenz im Sinne des IAS 12 der Grundgedanke zugrunde liegt, dass der Buchwert im Bestimmungszeitpunkt durch einen wirtschaftlichen Nutzen, der dem Unternehmen in zukünftigen Perioden zufließt, realisiert wird (vgl. IAS 12.16). Die Existenz einer temporären Differenz sei alleine durch Vergleich des IFRS-Buchwerts zum jeweiligen Bilanzstichtag mit der steuerlichen Basis zu diesem Zeitpunkt zu bestimmen. Künftige absehbare Änderungen des Buchwerts seien nicht in Betracht zu ziehen. Dies hat für den Ausgangssachverhalt eines zum beizulegenden Zeitwert bewerteten „afs-Schuldinstruments“ zur Folge, dass aus der Zeitwertbewertung resultierende Verminderungen des IFRS-Buchwerts bei gleichbleibendem steuerlichen Buchwert immer zu einer temporären Differenz führen und zwar unabhängig davon, welche Intention das Unternehmen in der Folge mit dem Vermögenswert hat (Veräußerung, Halten bis zur Endfälligkeit). Der Vorteil der somit grundsätzlich anzusetzenden aktiven latenten Steuer bestehe ökonomisch gesehen darin, künftige Gewinne in Höhe der temporären Differenz zu erzielen, ohne hierauf Steuern zahlen zu müssen.

2. Ist auf die vorhandene temporäre Differenz eine aktive latente Steuer anzusetzen, wenn das Unternehmen nicht über ausreichende zu versteuernde temporäre Differenzen (passive latente Steuern) i. S. d. IAS 12.28 verfügt und insofern IAS 12.29 zur Anwendung kommt?

IAS 12.29 besagt, dass latente Steueransprüche (aktive latente Steuern) auch ohne das Vorhandensein ausreichender zu versteuernder temporäre Differenzen im Sinne des IAS 12.28 zu bilanzieren sind, wenn „es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen ausreichende zu versteuernde Ergebnisse in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und

das gleiche Steuersubjekt in der Periode der Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenz zur Verfügung stehen werden.“ Einige waren der Auffassung, dass für die Schätzung des zukünftigen zu versteuernden Ergebnisses keine Realisierung eines über dem gegenwärtigen IFRS-Buchwert liegenden Werts unterstellt werden könne. Hierin wurde auch eine Inkonsistenz zur Ermittlung der temporären Differenz gesehen: Da die temporäre Differenz auf Basis des Vergleichs zwischen dem aktuellen IFRS-Buchwert und dem Wert in der Steuerbilanz zu bestimmen sei, könne man für die Bestimmung des zukünftigen zu versteuernden Ergebnisses nicht einen höheren Wert ansetzen.

Der IASB widerspricht dieser Auffassung und stellt nunmehr klar, dass der IFRS-Buchwert nur für die Ermittlung temporärer Differenzen, nicht aber auch für die Schätzung des zukünftigen zu versteuernden Ergebnisses relevant ist. Bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses sei auch die Realisierung eines über dem gegenwärtigen IFRS-Buchwert liegenden Werts denkbar, sofern diese wahrscheinlich ist.

In diesem Zusammenhang wird auch klargestellt, dass - sofern nach dem Steuerrecht die Nutzung abzugsfähiger temporärer Differenzen auf eine bestimmte Art von Ergebnis beschränkt ist -, bei der Beurteilung ob und in welcher Höhe aktive latente Steuern anzusetzen sind, für diese Differenzen auch nur diese Art von Ergebnis zugrunde zu legen ist.

3. Wie ist das dem Nachweis der Werthaltigkeit abzugsfähiger temporärer Differenzen (aktiver latenter Steuern) dienende zukünftige zu versteuernde Ergebnis zu ermitteln?

In diesem Zusammenhang war unklar, ob das diesem Nachweis zugrunde zu legende zukünftige Ergebnis vor oder nach der Umkehr abzugsfähiger Differenzen zu ermitteln sei. Hier stellt der IASB klar, dass das Ergebnis vor Umkehr etwaiger abzugsfähiger Differenzen zu nehmen ist.

Die Änderung des IAS 12 enthält ein ausführliches neues Beispiel (Example 7), anhand dessen sich die o.g. Regelungen gut nachvollziehen lassen.

Die Änderungen sind – vorbehaltlich einer noch zu erfolgenden Übernahmen in EU-Recht (Endorsement) erstmals verpflichtend in Geschäftsjahren, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen, anzuwenden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zulässig.

Diskussionen

Themen der jüngsten IASB-Sitzung

Der IASB erörterte – teilweise gemeinsam mit dem FASB - folgende Themen auf seiner Dezember-Sitzung 2015:

IFRS 3, Unternehmenszusammenschlüsse - Definition eines Geschäftsbetriebs

Die Definition eines Geschäftsbetriebs (*business*) i. S. d. IFRS 3, *Unternehmenszusammenschlüsse*, stellte sich im Rahmen des Post-Implementation Review zu IFRS 3 als ein bedeutendes Problemfeld des Standards heraus.

Bereits im Oktober 2015 schlug der IASB Klarstellungen zur Definition eines Geschäftsbetriebs und diesbezügliche Anwendungshinweise vor, die insbesondere Folgendes umfassen:

- die Klarstellung, dass eine erworbene Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten mindestens einen Input sowie einen substanziellen Prozess beinhalten muss, damit ein Geschäftsbetrieb vorliegen kann;

- den Wegfall der Regelung, dass es sich bei einer Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten um einen Geschäftsbetrieb handelt, wenn ein Marktteilnehmer die fehlenden Inputs/Prozesse ersetzen und Output erzeugen kann;
- das Nichtvorliegen eines Geschäftsbetriebs, wenn sich im Wesentlichen der gesamte beizulegende Zeitwert („substantially all“) der erworbenen Vermögenswerte in einem einzigen identifizierbaren Vermögenswert oder einer Gruppe gleichartiger identifizierbarer Vermögenswerte konzentriert;
- die Änderung der Definition des Outputs hin zur Orientierung an Gütern und Dienstleistungen für Kunden;
- die Aufnahme von Beispielen als Anwendungshilfe;
- die prospektive Anwendung der Änderungen.

In der Sitzung im Dezember 2015 diskutierte der IASB über Anmerkungen des IFRS IC zu den vorgeschlagenen Änderungen und entschied vorläufig, folgende Ergänzungen vorzunehmen: Bei Anwendung des „substantially all-Kriteriums“ ist ein Gebäude einschließlich eines bestehenden Operating-Leasingvertrags als ein einziger Vermögenswert zu betrachten. Zudem wurde vorläufig beschlossen, klarzustellen, dass übernommene Outsourcing-Vereinbarungen einen Personalbestand (*organized workforce*) darstellen können, der einen substanziellen Prozess durchführen kann. Weitere vorläufige Entscheidungen umfassen die Klarstellung, dass auch erworbene Zulieferer, die nach dem Unternehmenszusammenschluss keine Außenumsätze mehr erwirtschaften, aufgrund der Möglichkeit, Umsatzerlöse zu generieren, dennoch einen Geschäftsbetrieb darstellen können. Des Weiteren sollen zwei Anwendungsbeispiele für den Finanzsektor und die Rohstoffindustrie aufgenommen werden. Der IASB erwartet die Veröffentlichung eines Entwurfs des Änderungsstandards für das zweite Quartal 2016.

Sonstiges:

- Verschiebung des verpflichtenden Erstanwendungszeitpunkts von Änderungen an IFRS 10 und IAS 28: Über die zwischenzeitlich erfolgte Verschiebung hatten wir Sie bereits in der Dezember 2015-Ausgabe diese Newsletters informiert.
- Disclosure-Initiative
- ED/2014/5, *Klarstellungen zur Klassifizierung und Bewertung anteilsbasierter Vergütungs-transaktionen*
- ED/2015/1, *Klassifizierung von Verbindlichkeiten*
- IFRS 9, *Finanzinstrumente* und IAS 28, *Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen* – Bewertung von Anteilen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die einen Teil der Nettoinvestition (*net investment*) darstellen
- Research-Programm
- IFRS 15, *Umsatzerlöse aus Kundenverträgen*
- Research-Projekt „Abzinsungssätze“

Projektplan

Übersicht über die derzeitigen Projekte des IASB

Laufende Projekte	PwC-Dokument	bis 04/2016	bis 07/2016	ab 08/2016
Bilanzierung von Versicherungsverträgen	<u>ED</u>	–	–	IFRS
Sonderregelungen für Macro Hedges	<u>DP</u>	–	–	erneutes DP
Preisregulierte Tätigkeiten	<u>DP</u>	–	–	erneutes DP
Jährlicher Verbesserungsprozess (2014–2016)	<u>ED</u>	–	Decide Project Direction	–
Jährlicher Verbesserungsprozess (2015–2017)	–	–	–	ED
IFRS 2 – Klarstellungen zur Klassifizierung und Bewertung anteilsbasierter Vergütungstransaktionen	<u>ED</u>	IFRS	–	–
Klarstellungen zu IFRS 15, die sich aus TRG-Diskussionen ergeben haben	<u>ED</u>	IFRS	–	–
Klarstellungen zu IFRS 8, die sich aus dem Post-Implementation Review ergeben haben	–	–	ED	–
IAS 1 – Klassifizierung von Verbindlichkeiten	<u>ED</u>	–	Decide Project Direction	–
IFRS 3 - Definition eines Geschäftsbetriebs	–	–	ED	–
Anwendung des IFRS 9 mit IFRS 4	<u>ED</u>	–	–	–
Disclosure-Initiative: Änderungen der Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	–	–	–	ED
Disclosure-Initiative: Anwendung von Wesentlichkeit in Abschlüssen	<u>ED</u>	–	Decide Project Direction	–
Disclosure-Initiative: Prinzipien der Offenlegung	–	–	DP	–
Disclosure-Initiative: Änderung des IAS 7	<u>ED</u>	IFRS	–	–
IFRS 10, IFRS 12, IAS 27, IAS 28, IAS 36 und IFRS 13 – Bewertung notierter Anteile an Tochter-, Gemeinschafts- und assoziierten Unternehmen zum beizulegenden Zeitwert	<u>ED</u>	–	–	IFRS
IAS 19 und IFRIC 14 – Neubewertung leistungsorientierter Versorgungspläne bei Anpassung, Kürzung oder Abgeltung des Plans / Verfügbarkeit von Erstattungen aus einem leistungsorientierten Plan	<u>ED</u>	–	Decide Project Direction	–
IFRS 3 und IFRS 11 – Neubewertung zuvor gehaltener Anteile	–	–	ED	–
IAS 40 - Übertragungen von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien	<u>ED</u>	–	Decide Project Direction	–
IAS 12 - Bewertung eines Vermögenswerts oder einer Schuld aus einer Steuerrisikoposition	<u>DI</u>	–	Decide Project Direction	–
IAS 21 – Vorauszahlungen im Zusammenhang mit Fremdwährungstransaktionen	<u>DI</u>	–	Decide Project Direction	–

Laufende Projekte	PwC- Dokument	bis 04/2016	bis 07/2016	ab 08/2016
Konzeptionelles Rahmenkonzept	<u>ED</u>	–	Decide Project Direction	–
DI	Entwurf einer Interpretation (Draft Interpretation)			
DP	Diskussionspapier (Discussion Paper)			
ED	Entwurf (Exposure Draft) eines International Financial Reporting Standards oder IFRS Practice Statements			
IFRS	International Financial Reporting Standard			
Decide Project Direction	Entscheidung über weiteres Vorgehen			
TRG	Transition Resource Group for Revenue Recognition			

Quelle: www.ifrs.org

Ansprechpartner in Ihrer Nähe

National Office

Frankfurt am Main

Guido Fladt

Tel.: +49 69 9585-1455

g.fladt@de.pwc.com

Barbara Reitmeier

Tel.: +49 69 9585-5446

barbara.reitmeier@de.pwc.com

Wolfgang Weigel

Tel.: +49 69 9585-257

wolfgang.weigel@de.pwc.com

Düsseldorf

Dr. Sebastian Heintges

Tel.: - 49 69 9585-3220

sebastian.heintges@de.pwc.com

Hannover

Andreas Bödecker

Tel.: +49 511 5357-3230

andreas.boedecker@de.pwc.com

Hamburg

Karsten Ganssaug

Tel.: +49 40 6378-8164

karsten.ganssaug@de.pwc.com

Capital Markets & Accounting Advisory Services

Düsseldorf

Dr. Rüdiger Loitz

Tel.: +49 211 981-2839

Ruediger.loitz@de.pwc.com

Nadja Picard

Tel.: +49 211 981-2978

nadja.picard@de.pwc.com

Essen

Udo Kalk-Griesan

Tel.: +49 201 438-1850

udo.kalk@de.pwc.com

Martin Theben

Tel.: +49 201 438-1524

martin.theben@de.pwc.com

Frankfurt am Main

Andrea Bardens

Tel.: +49 69 9585-1196

andrea.bardens@de.pwc.com

Peter Flick

Tel.: +49 69 9585-2004

peter.flick@de.pwc.com

Judith Gehrer

Tel.: +49 69 9585-3315

judith.gehrer@de.pwc.com

Christoph Gruss

Tel.: +49 69 9585-3415

christoph.gruss@de.pwc.com

Joachim Krakuhn

Tel.: +49 69 9585-2335

joachim.krakuhn@de.pwc.com

Hamburg

Björn Seidel

Tel.: +49 40 6378-8163

bjoern.seidel@de.pwc.com

München

Dr. Bernd Kliem

Tel.: +49 89 5790-5549

bernd.kliem@de.pwc.com

Stuttgart

Klaus Bernhard

Tel.: +49 711 25034-5240

klaus.bernhard@de.pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Sie können den PDF-Newsletter International Accounting News über unser Client Information System (CIS) abrufen. Haben Sie sich bereits registriert? Dann können Sie mit den Zugangsdaten, die wir Ihnen zugesandt haben, online recherchieren. Wenn Sie sich neu registrieren möchten, senden Sie dazu bitte eine E-Mail an: infosysteme.ass@de.pwc.com oder registrieren Sie sich [hier](#).

Alternativ können Sie den Newsletter auch über folgenden Link abonnieren: www.pwc.de/de/newsletter/kapitalmarkt/newsletter-fuer-internationale-rechnungslegung.jhtml.

Beide Bezugsmöglichkeiten sind für Sie gebührenfrei.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse: [UNSUBSCRIBE International Accounting News@de.pwc.com](mailto:UNSUBSCRIBE_International_Accounting_News@de.pwc.com)

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Januar 2016 PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.
„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.