

International Accounting News

Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Ausgabe 9, September 2018

Auf einen Blick

IAS 37 – wirklich „ein alter Hut“ als Prüfungsschwerpunkt?..... 2

IDW zur Anwendung der neuen Heubeck-Richttafeln..... 6

IDW RS HFA 50: Zwei Module zu IFRS 3 verabschiedet..... 7

DRSC Interpretation 4 (IFRS) „Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS“ 7

Auf den Punkt gebracht: Einzelaspekte des IFRS 16..... 8

EU-Endorsement 9

IASB-Projektplan 9

Veranstaltungen..... 11

Ihre Ansprechpartner aus dem National Office..... 13

Ihre Ansprechpartner aus Capital Markets & Accounting Advisory Services (CMAAS)..... 14

Bestellung und Abbestellung 15



Liebe Leserinnen und Leser,

wie bereits in der Juli-Ausgabe angekündigt, informieren wir Sie in dieser Ausgabe unseres Newsletters über die nunmehr finale Auffassung des Hauptfachausschusses des IDW zur Anwendung der neuen Heubeck-Richttafeln und die sich hieraus ergebenden bilanziellen Auswirkungen.

Darüber hinaus widmen wir uns u. a. in einem Sonderbeitrag Aspekten des IAS 37. Obwohl seit langem unverändert, wurde dieser Standard von der DPR als einer der Prüfungsschwerpunkte für 2018 festgelegt. Es lohnt daher, sich die Inhalte und Anforderungen noch einmal zu vergegenwärtigen, wobei wir – basierend auf Erfahrungen der bereits laufenden DPR-Prüfungssaison – das Hauptaugenmerk auf Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten und Restrukturierungen legen.



Mit freundlichen Grüßen

Guido Fladt
Leiter des National Office
(Grundsatzabteilung HGB und IFRS)

IAS 37 – wirklich „ein alter Hut“ als Prüfungsschwerpunkt?

Die DPR hat, über die von der ESMA übernommenen Schwerpunkte hinausgehend, für die aktuelle Prüfungssaison IAS 37 als einen ihrer Prüfungsschwerpunkte festgelegt. Die Wahl dieses Schwerpunktes mag überraschen, da IAS 37 in jüngerer Zeit keine tiefgreifenden Änderungen erfahren hat.

Die von der DPR bei der Vorstellung des Schwerpunktes genannten fünf Unterpunkte laufen darauf hinaus, die besondere Bedeutung von Angabepflichten gem. IAS 37 und IAS 1 herauszustellen. Die DPR sieht bei den Angabepflichten zukünftig offensichtlich Nachbesserungsbedarf, kann aber aus (fehlenden) Angaben auch Rückschlüsse auf Ansatz und Bewertung von Rückstellungen ziehen. Der folgende Beitrag richtet nun vor diesem Hintergrund und auf Grundlage der Eindrücke aus der bereits laufenden DPR-Prüfungssaison das Augenmerk auf die Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten und Restrukturierungen. Diese beiden Rückstellungsgruppen wurden von der DPR besonders hervorgehoben – versehen mit dem Hinweis darauf, dass die DPR die Dokumentation anfordern wird, die zum Zeitpunkt der Erstellung des Abschlusses vorgelegen hat.

IAS 37 als DPR-Prüfungsschwerpunkt

Die DPR identifizierte im Rahmen der Schwerpunktsetzung auf IAS 37 fünf Unterpunkte, auf die besonderes Augenmerk zu legen ist. Diese sind im Einzelnen:

Verzicht auf den Ansatz einer Rückstellung wegen der Unmöglichkeit einer zuverlässigen Schätzung

In äußerst seltenen Fällen kann eine bestehende Schuld mangels der Möglichkeit einer verlässlichen Schätzung nicht angesetzt werden (vgl. IAS 37.26). In diesem Fall muss eine Eventualschuld entsprechend der Vorgaben in IAS 37.86 beschrieben werden.

Verzicht auf die reguläre Berichterstattung zu Rückstellungen aus Rechtsstreitigkeiten wegen der Inanspruchnahme der Schutzklausel

Gemäß IAS 37.92 kann auf Angaben zu Rückstellungen bzw. Eventualverbindlichkeiten im Zusammenhang mit Rechtsstreitigkeiten verzichtet werden. Dies ist allerdings nur in äußerst seltenen Fällen zulässig, wenn die Position des Unternehmens im Rechtsstreit durch die Angaben ernsthaft beeinträchtigt würde. Hierauf wird im Rahmen der Ausführungen zu Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten noch detailliert eingegangen.

Angaben zu Schätzungsunsicherheiten

Die DPR prüft, ob die Standardvorgaben in IAS 1 und IAS 37 zu Angaben bezüglich der Art, Fälligkeit, Entwicklung und Höhe der Rückstellungen sowie erwarteter Erstattungen eingehalten werden (IAS 37.85). Außerdem sind Quellen von Schätzungsunsicherheiten anzugeben, die das Risiko bergen, dass wesentliche Anpassungen der Buchwerte von Vermögenswerten oder Schulden im nächsten Geschäftsjahr notwendig werden (IAS 1.125). Diese Angaben haben in einer Weise zu erfolgen, die es dem Adressaten ermöglicht, die Ermessensausübung des Managements nachzuvollziehen (IAS 1.129).

Gruppierung von Rückstellungen

Nach IAS 37.87 muss die Gruppierung von Rückstellungen so erfolgen, dass die in einer bestimmten Gruppe zusammengefassten Rückstellungen ihrer Art nach in ausreichendem Maße übereinstimmen. Diese Übereinstimmung ergibt sich beispielsweise aus Art bzw. Sachgrund der Verpflichtung, aus der erwarteten Fälligkeit und dem Grad der Unsicherheit hinsichtlich Betrag und Fälligkeit. Ein Beispiel für eine

unsachgemäße Gruppierung wäre die Zusammenfassung von Gewährleistungsrückstellungen und Rückstellungen aus Rechtsstreitigkeiten in einer Rückstellungsgruppe.

Gesonderte Angaben zu rückstellungsspezifischen Ertrags- und Aufwandsposten

IAS 1.97 sieht vor, dass Aufwands- oder Ertragsposten, die für das Unternehmen wesentlich sind, separat zu erläutern sind. Als Beispiele hierfür werden in IAS 1.98 Rückstellungen für Restrukturierungen oder für Rechtsstreitigkeiten genannt.

Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten

Anhand der Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten lassen sich mehrere der vorausgehend erläuterten Unterpunkte des Prüfungsschwerpunktes zu IAS 37 illustrieren.

So mag beispielsweise der erste der oben genannten Aspekte, der Verzicht auf den Ansatz einer Rückstellung aufgrund der fehlenden Möglichkeit einer zuverlässigen Schätzung (vgl. IAS 37.26), in äußerst seltenen Ausnahmefällen Anwendung bei der Bilanzierung von Rechtsstreitigkeiten finden. Schwierigkeiten bei der Bewertung könnten sich z. B. bei Kartellverfahren ergeben, bei denen nicht klar ist, welche Aufsichtsbehörden oder internationale Schiedsgerichte ins Verfahren involviert sind und welche Faktoren bei der späteren Berechnung der Strafzahlung einfließen mögen. Ein weiterer Grund, der für die fehlende Möglichkeit einer Schätzung vorgetragen werden mag, kann in der Komplexität des Verfahrens liegen, z. B. bei Sammelklagen im Rechtsraum der USA, wo dem Unternehmen keine Erfahrungswerte aus Verfahren der Vergangenheit zu dem betroffenen Produkt vorliegen. Grundsätzlich gilt jedoch, dass der Verzicht auf den Ansatz einer Rückstellung unter Verweis auf die „Unmöglichkeit einer verlässlichen Schätzung“ stets kritisch zu hinterfragen ist, da auf Grundlage eines Spektrums möglicher Ergebnisse eine Schätzung praktikabel sein sollte. Sollte eine extrem seltene Situation vorliegen, in der eine zuverlässige Schätzung unmöglich ist, ist zu beachten, dass Angaben zum Vorliegen einer Eventualschuld zu machen sind.

Die Inanspruchnahme der Schutzklausel gemäß IAS 37.92 ist ebenfalls nur in äußerst seltenen Fällen denkbar. Nur wenn damit zu rechnen sein sollte, dass die Rechtsposition des Unternehmens durch Angaben zu Art, Fälligkeit, Entwicklung und Höhe der Rückstellung sowie zu erwarteten Erstattungen ernsthaft beeinträchtigt werden würde, darf die Schutzklausel in Anspruch genommen werden. Allerdings sind in diesem Fall Ersatzangaben zum allgemeinen Charakter des Rechtsstreits zu machen und die Gründe dafür anzugeben, dass gewisse Angaben unterbleiben. Die Inanspruchnahme der Schutzklausel darf nur einzelfallbezogen erfolgen – eine pauschale Anwendung auf ein ganzes „Portfolio von Rechtsstreitigkeiten“ ist unzulässig.

Von der DPR bemängelt wurde zudem, dass sich aus den Angaben zu Rechtsstreitigkeiten häufig nicht klar entnehmen lässt, ob für diesen Rechtsstreit nun eine Rückstellung passiviert wurde oder nur Angaben zu einer Eventualverbindlichkeit gemacht wurden. Auch sollten laut IAS 37.88 die Verbindungen aufgezeigt werden, die dazu geführt haben, dass aus denselben Umständen einerseits eine Rückstellung angesetzt *und* andererseits Angaben zu einer Eventualverbindlichkeit gemacht wurden. Daran fehlt es häufig.

Ein Beispiel für einen solchen Umstand könnten die aus der Einnahme eines Medikaments erwachsenden Nebenwirkungen sein. Drohen dem Unternehmen hieraus Schadenersatzansprüche von Betroffenen, kann die Einschätzung, ob eine Rückstellung zu passivieren ist oder lediglich Angaben zu einer Eventualverbindlichkeit vorzunehmen sind, aus einer abweichenden Risikoeinschätzung bezüglich der unterschiedlichen Rechtsräume, in denen das Medikament vertrieben wurde, resultieren. Die global etablierten Rechtssysteme weisen Unterschiede auf, z. B. hinsichtlich des Instruments

der Sammelklage und bzgl. des Engagements staatlicher Einrichtungen. Diese Unterschiede mögen durchaus zu einer abweichenden Risikoeinschätzung von Land zu Land führen.

Rückstellungen für Restrukturierungen

Eine Rückstellung für Restrukturierungskosten wird gemäß IAS 37.71 nur angesetzt, wenn die in IAS 37.14 genannten allgemeinen Ansatzkriterien erfüllt sind. Wie diese allgemeinen Kriterien auf Restrukturierungen anzuwenden sind, ist in IAS 37.72-79 geregelt. Eine faktische Verpflichtung zur Restrukturierung liegt gemäß IAS 37.72 vor, wenn ein Unternehmen einen detaillierten, formalen Restrukturierungsplan ausgearbeitet und bei den betroffenen Mitarbeitern die gerechtfertigte Erwartung geweckt hat, dass dieser auch umgesetzt wird. Ein solcher Restrukturierungsplan enthält Informationen darüber, welche Standorte, welche Geschäftsbereiche oder Teile von Geschäftsbereichen betroffen sind, über die Funktion und Anzahl der betroffenen Mitarbeiter, den Umsetzungszeitpunkt, d. h. den zeitlich exakt festgelegten Ablauf der Maßnahmen. Bei den betroffenen Mitarbeitern wird eine gerechtfertigte Erwartung geweckt, wenn bereits mit der Umsetzung der Maßnahmen begonnen wurde oder diese an die betroffenen Mitarbeiter kommuniziert wurden. Die Kommunikation an die Mitarbeiter kann z. B. im Rahmen einer Betriebsversammlung erfolgen oder der Betriebsrat gibt entsprechende Informationen an die betroffenen Mitarbeiter weiter.

Restrukturierungen gehen sehr häufig mit Personalmaßnahmen einher. Für diesen Ausschnitt der Restrukturierungsmaßnahme ist ein besonderes Augenmerk auf die gegenüber IAS 37 vorrangige Anwendung des IAS 19 zu legen. So enthält IAS 19 für Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (*termination benefits*) detaillierte Regelungen. Diese sind für die auf die Personalmaßnahmen entfallenden Anteile an den Restrukturierungskosten zu beachten. Gemäß IAS 19.165 hat ein Unternehmen *termination benefits* zum **früheren** der beiden folgenden Zeitpunkte aufwandswirksam als Schuld anzusetzen:

- Wenn das Unternehmen das **Angebot nicht mehr zurückziehen kann** oder
- wenn das Unternehmen **Kosten für eine Umstrukturierung ansetzt**, die in den Anwendungsbereich des IAS 37 fallen und diese Umstrukturierung Zahlungen von Leistungen an Arbeitnehmer aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses beinhaltet.

Bei der Ermittlung des Zeitpunkts, zu dem das Unternehmen das Angebot nicht mehr zurückziehen kann, wird die freiwillige Annahme durch den Mitarbeiter („freiwillig“ vgl. IAS 19.166) unterschieden von der Beendigung des Arbeitsverhältnisses infolge der einseitigen Entscheidung des Unternehmens („unfreiwillig“ vgl. IAS 19.167). Bei der freiwilligen Annahme durch den Mitarbeiter entspricht der Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen sein Angebot nicht mehr zurückziehen kann, dem früheren der beiden nachfolgend genannten Zeitpunkte: Entweder wenn der Mitarbeiter das Angebot angenommen hat oder wenn eine gesetzliche, aufsichtsbehördliche oder vertragliche Vorschrift oder eine sonstige Einschränkung (wie eine faktische Verpflichtung) dem Unternehmen eine Beschränkung auferlegt, die dazu führt, dass es das Angebot nicht mehr zurückziehen kann.

Auch im Falle des unfreiwilligen Ausscheidens des Mitarbeiters ist eine Rückstellung anzusetzen, wenn eine Rücknahme des Angebots nicht mehr möglich ist. Dies ist der Fall, wenn alle nachstehenden Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- An den im vorgelegten Plan beschriebenen Maßnahmen lässt sich ablesen, dass am Plan wahrscheinlich keine wesentlichen Änderungen mehr vorgenommen werden.
- Der Restrukturierungsplan nennt die Anzahl, die Tätigkeitsbereiche und die Standorte der betroffenen Mitarbeiter sowie den erwarteten Beendigungstermin.

- Zudem werden im Plan hinreichend detailliert Art und Höhe der Leistungen festgelegt, die ein betroffener Mitarbeiter bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erwarten hat.

Gerade bei Restrukturierungsplänen, deren Maßnahmen sich über einen langen Zeitraum erstrecken, ist regelmäßig davon auszugehen, dass das erstgenannte Ansatzkriterium, nach dem Planänderungen unwahrscheinlich sein müssen (*changes to the plan are unlikely*, vgl. IAS 19.167 (a), gleichlautend IAS 37.74), nicht erfüllt ist. Daher ist es unter bestimmten Umständen erforderlich, eine Tranchierung der Maßnahmen im Restrukturierungsplan vorzunehmen, um zumindest für die kurz- bis mittelfristigen Maßnahmen dieses Kriterium zu erfüllen und vorbehaltlich des Vorliegens der anderen in IAS 19.167 (b) und (c) genannten Kriterien eine Restrukturierungsrückstellung für diesen Kostenanteil ansetzen zu können.

Häufig gibt es Abgrenzungsprobleme, wann *termination benefits* vorliegen. Folgende Beispiele sollen zur Abgrenzungsfrage eine Hilfestellung bieten: Wird ein Geschäftsführer unter Gehaltsfortzahlung freigestellt und kann er nicht mehr dazu herangezogen werden, Arbeitsleistungen zu erbringen, besteht die Ausgeglichenheitsvermutung zwischen Arbeitsleistung und Gehaltszahlung nicht mehr fort. Daher fällt eine Gehaltsfortzahlung in diesem Fall in die Kategorie der *termination benefits* und führt dazu, dass eine Sofort erfassung des Gehaltsaufwands für den Zeitraum der Freistellung zu erfolgen hat. Anders hingegen bei Leistungen aus Altersteilzeitvereinbarungen, da diese gerade an eine künftig noch zu erbringende Arbeitsleistung (nämlich während der Aktivphase) anknüpfen. Daher kann es sich in diesem Fall nicht um *termination benefits* handeln.



„Aus den Details des Prüfungsschwerpunkts IAS 37 lässt sich unschwer ablesen, dass sich die Betonung der Bedeutung von Angabepflichten wie ein roter Faden durch die Ankündigung der DPR zieht. Unternehmen sollten gewarnt sein, die Angabepflichten nicht auf die leichte Schulter zu nehmen.“

Dies bedeutet aber nicht, dass die DPR nur die Vollständigkeit der Angaben untersucht. Vielmehr kann sie Rückschlüsse aus vorhandenen – oder ggf. aus fehlenden – Angaben auf Ansatz und Bewertung der Rückstellungen ziehen. Dies deckt sich damit, dass die DPR regelmäßig Unterlagen anfordert, die Ansatz und Bewertung der Rückstellungen dokumentieren. Da die DPR die Unterlagen anfordert, wie sie bei Erstellung des Abschlusses vorgelegen haben, sollten Unternehmen darauf achten, dass getroffene Schätzungen und Ermessensentscheidungen nachvollziehbar dokumentiert werden.

Da es bei Restrukturierungsmaßnahmen regelmäßig um ausgesprochen hohe Beträge geht, verwundert es nicht, dass die DPR besonders genau hinsieht und kritisch prüft, ob die Ansatzvoraussetzungen zum Zeitpunkt des Ansatzes tatsächlich erfüllt waren. Restrukturierungsrückstellungen werden nicht zufällig in IAS 1.98 im Rahmen der gesonderten Angabepflichten als Beispiel genannt.“
Dr. Sebastian Heintges

IDW zur Anwendung der neuen Heubeck-Richttafeln

Am 5. September 2018 hat sich der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW in einer Berichterstattung zur Anwendung der Heubeck-Richttafeln 2018 G (RT 2018 G) geäußert, die am 20. Juli 2018 veröffentlicht wurden (vgl. Juli-Ausgabe unseres Newsletters). Bislang werden die Heubeck-Richttafeln 2005 G (RT 2005 G) von vielen Unternehmen als biometrische Grundlagen für die Bewertung ihrer deutschen Pensionsverpflichtungen nach IFRS (und HGB) verwendet. Anlässlich der Veröffentlichung der RT 2018 G stellt sich die Frage, wie lange eine Bewertung auf der Grundlage der RT 2005 G noch zulässig ist.

Als biometrische Annahmen für die IFRS-Bewertung von Pensionen ist die „bestmögliche Einschätzung“ der Sterbewahrscheinlichkeiten heranzuziehen (IAS 19.81). Nach Auffassung des IDW stellt die Anerkennung der RT 2018 G durch das Bundesministerium für Finanzen (BMF) für ertragsteuerliche Zwecke (d. h. die Veröffentlichung des betreffenden, finalen BMF-Schreibens auf der Website des BMF) einen Indikator dafür dar, dass die RT 2018 G die bestmögliche Einschätzung i. S. v. IAS 19.81 darstellen. Mit der Veröffentlichung des BMF-Schreibens ist Ende September oder Anfang Oktober 2018 zu rechnen.

Zusammengefasst gilt nach Auffassung des IDW Folgendes für IFRS-Konzernabschlüsse:

- **Stichtage nach Anerkennung durch das BMF:** Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die RT 2018 G die bestmögliche Einschätzung sind. Falls ein Unternehmen dennoch die neuen Tafeln nicht berücksichtigt, ist dies im Einzelfall zu begründen.
- **Stichtage vor Anerkennung durch das BMF:** Eine freiwillige Anwendung der RT 2018 G vor Anerkennung durch das BMF ist nicht zu beanstanden, wenn der Bilanzierende begründen kann, dass dadurch die tatsächliche wirtschaftliche Belastung am Stichtag zutreffender abgebildet wird. Sofern die Aufstellung solcher Abschlüsse erst nach Anerkennung durch das BMF beendet wird, ist – wie für Stichtage nach Anerkennung durch das BMF – gegebenenfalls im Einzelfall zu begründen, warum die RT 2018 G nicht berücksichtigt werden.
- **Zwischenberichte:** Für vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der neuen Richttafeln im Konzernabschluss endende Quartals- oder Halbjahresabschlüsse nach IFRS ist es aufgrund von IAS 34.B9 und .C4 nicht zu beanstanden, wenn Unternehmen den Effekt der neuen Richttafeln noch nicht berücksichtigen.

Die durch die erstmalige Verwendung der RT 2018 G verursachten Rückstellungsänderungen sind nach IFRS als versicherungsmathematische Gewinne und Verluste erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis zu erfassen und nach IAS 19.141 (c) (ii) separat in der Überleitungsrechnung der Nettoschuld und der Pensionsverpflichtung anzugeben. Sofern es sich um eine wesentliche Schätzungsänderung handelt, sind zudem die Angaben nach IAS 8.39 und ggf. IAS 34.26 im Konzernabschluss zu machen.

Die IDW-Berichterstattung zur Anwendung der RT 2018 G erreichen Sie unter folgendem Link: <https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-zur-anwendung-der-heubeck-richttafeln/110900>

IDW RS HFA 50: Zwei Module zu IFRS 3 verabschiedet

Am 27. August 2018 hat der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW zwei weitere Module zu IDW RS HFA 50, der sich mit Einzelfragen der IFRS-Rechnungslegung beschäftigt, verabschiedet. Beide Module thematisieren Transaktionen, die mithilfe von speziell für diesen Zweck gegründeten Einheiten (NewCos) durchgeführt werden.

Modul „IFRS 3-M1“ beinhaltet zwei spezifische Fallbeispiele zur bilanziellen Abbildung von Unternehmenszusammenschlüssen i. S. v. IFRS 3, wobei die Frage nach der Bestimmung des Erwerbers im Fokus steht. Modul „IFRS 3-M2“ befasst sich mit konzerninternen Umstrukturierungen und stellt ebenfalls anhand von Fallbeispielen die bilanzielle Abbildung eines Unternehmenszusammenschlusses unter gemeinsamer Beherrschung sowie einer Kapitalreorganisation dar.

Gegenüber den im Mai 2018 veröffentlichten Entwürfen ergab sich nur eine geringfügige Änderung. So wurde in Fallbeispiel A des Moduls „IFRS 3-M2“ klargestellt, dass bei einer Kapitalreorganisation im vorliegenden Fall die im Teilkonzernabschluss der bisherigen Holdinggesellschaft enthaltenen Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden in den Teilkonzernabschluss der NewCo übernommen und fortgeführt werden. Zudem wurde ein Hinweis auf die allgemeinen Regelungen des IFRS 1 aufgenommen, falls die Holdinggesellschaft bislang keinen Teilkonzernabschluss aufgestellt hat. Für weitere Informationen zu den Modulinhalt verweisen wir auf die [Mai-Ausgabe unseres Newsletters](#).

DRSC Interpretation 4 (IFRS) „Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS“

Das DRSC hat am 5. September die finale Fassung der DRSC-Interpretation 4 (IFRS) „Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS“ ohne materielle inhaltliche Änderungen zum vorangegangenen Entwurf verabschiedet. Zu den Inhalten verweisen wir daher auf die Darstellung des Entwurfs in der [Juli-Ausgabe 2018](#) dieses Newsletters.

Am 13. September erfolgte im Rahmen einer öffentlichen Telefonkonferenz des IFRS-Fachausschusses noch eine ergänzende Klarstellung zum Anwendungszeitpunkt der Interpretation. Diese ist hiernach erstmalig in Jahresabschlüssen für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen, anzuwenden. In Quartalsabschlüssen sowie Jahresabschlüssen mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr, deren Bilanzstichtag vor dem 31. Dezember 2018 endet, ist die Interpretation somit noch nicht verpflichtend anzuwenden.

Die Veröffentlichung der Interpretation wird derzeit vorbereitet. Für Oktober ist darüber hinaus die Veröffentlichung eines Papiers vorgesehen, in dem die Schlussfolgerungen des Fachausschusses zu den zum Entwurf eingegangenen Stellungnahmen zusammengefasst werden.

Den Ergebnisbericht zur Sitzung des IFRS-Fachausschusses erreichen Sie unter folgendem Link: https://www.drsc.de/app/uploads/2018/09/69_IFRS-FA_EB.pdf

Auf den Punkt gebracht: Einzelaspekte des IFRS 16

IFRS 16 ist in Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen, verpflichtend anwendbar. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zulässig. Wir informieren Sie monatlich über einen Einzelaspekt des neuen Standards

Zum Nachweis der wirtschaftlichen Vorteilhaftigkeit eines Austauschs des vermieteten Vermögenswerts durch den Leasinggeber

IFRS 16 bindet das Vorliegen eines Leasingverhältnisses definitiv an die Verfügungsmacht über die Nutzung eines identifizierbaren Vermögenswerts. Die Identifizierbarkeit erfolgt in aller Regel über die explizite Nennung des gemieteten Vermögenswerts im Vertrag, spätestens jedoch mit der Übergabe des Vermögenswerts an den Kunden zur Nutzung (implizite Spezifizierung). Hat jedoch der Leasinggeber substantielle Austauschrechte, dann liegt trotz expliziter oder impliziter Spezifizierung kein identifizierbarer Vermögenswert vor. Ein substantielles Austauschrecht des Leasinggebers besteht, wenn dieser die praktische Möglichkeit zum Austausch während der gesamten Mietdauer hat und der Leasingnehmer den Austausch nicht verhindern kann. Eine praktische Möglichkeit zum Austausch bedingt, dass der Leasinggeber zum einen über Ersatzvermögenswerte verfügt und zum anderen der Austausch für den Leasinggeber wirtschaftlich von Vorteil ist, d. h. die daraus resultierenden Vorteile müssen aus Sicht des Leasinggebers die Kosten eines Austauschs übersteigen (IFRS 16.B14). Es ist damit auch nicht ausreichend, dass die Kosten eines Austauschs für sich betrachtet niedrig bzw. unwesentlich sind, solange diesen keine höheren Vorteile gegenüberstehen.

Der Begriff der „wirtschaftlichen Vorteilhaftigkeit“ ist breiter auszulegen, als nur in Bezug auf den rein monetären Wert. Beispielsweise kann die Möglichkeit, einen Pool von Vermögenswerten effizienter durch eine Umverteilung einzusetzen, ausreichend sein, solange dadurch keine signifikanten Kosten entstehen. Die Höhe der Kosten ist dabei stets in Relation zu den erwarteten Vorteilen zu sehen. So können die Kosten eines Austauschs beispielsweise dann signifikant sein, wenn der vermietete Vermögenswert speziell auf die Bedürfnisse des Leasingnehmers angepasst wurde. Die Vorteilhaftigkeit ist regelmäßig durch einen quantitativen Nachweis zu belegen (Vorteilhaftigkeitsrechnung).

Hat der Leasinggeber nur zu bestimmten Zeitpunkten während der Leasingdauer oder nur bei Eintritt bestimmter Ereignisse das Recht oder die Verpflichtung, den Vermögenswert auszutauschen, ist das Austauschrecht nicht substantiell, da es nicht über die gesamte Leasingdauer ausübbar ist.

Fazit:

Ein Austauschrecht des Leasinggebers ist nur dann substantiell, wenn neben der praktischen Möglichkeit eines Austauschs dieser für den Leasinggeber auch wirtschaftlich sinnvoll (d. h. vorteilhaft) ist. Diese wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit ist für die Feststellung, ob kein identifizierbarer Vermögenswert vorliegt und damit die Definition eines Leasingverhältnisses nach IFRS 16 nicht erfüllt ist, zu begründen und nachzuweisen.

EU-Endorsement

Die nachfolgende Tabelle informiert Sie über noch nicht von der EU übernommene Standards und Interpretationen und deren voraussichtliche Übernahmezeitpunkte.

Titel	Anwendungszeitpunkt	Endorsement
IFRIC 23 „Steuerrisikopositionen aus Ertragsteuern“	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für Q3 2018
Änderungen an IAS 28 – Langfristige Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für 2018
Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2015-2017)	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für 2018
Änderungen an IAS 19 – Plananpassung, -kürzung und -abgeltung	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für 2018
Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept zur Rechnungslegung	ab Geschäftsjahr 2020	geplant für 2019
IFRS 17 „Versicherungsverträge“	ab Geschäftsjahr 2021	noch festzulegen

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: 12. September 2018).

IASB-Projektplan

Laufende Projekte	PwC-Dokument	bis 10/2018	ab 11/2018	ab 01/2019
Preisregulierte Tätigkeiten	DP	–	–	DP oder ED
Jährlicher Verbesserungsprozess (nächster Zyklus): Änderungen an IFRS 9 und den erläuternden Beispielen zu IFRS 16	–	–	–	–
Änderungen an IFRS 8 und IAS 34	<u>Einstellung des Projekts</u>	–	FS	–
IFRS 16 – Leasinganreize	–	–	–	–
IAS 1 – Klassifizierung von Verbindlichkeiten	ED	DPD	–	–
IAS 8 – Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	ED	DPD	–	–
IAS 8 – Freiwillige Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	ED	–	ED Feedback	–
IAS 16 – Bilanzierung von Erträgen und Kosten für Testläufe von Sachanlagen	ED	–	–	–
IAS 37 – Zu berücksichtigende Kosten bei der Feststellung, ob ein Vertrag belastend ist	–	–	ED	–
Disclosure-Initiative: Definition von Wesentlichkeit (Änderungen an IAS 1 und IAS 8)	ED	–	IFRS	–
Disclosure-Initiative: Angaben zu Rechnungslegungsmethoden	–	–	–	–
Disclosure Initiative – Gezielte Überprüfung der Angabepflichten auf Standardebene	–	–	–	–

	PwC- Dokument	bis 10/2018	ab 11/2018	ab 01/2019
Laufende Projekte				
IFRS 3 – Definition eines Geschäftsbetriebs	<u>ED</u>	IFRS	–	–
IFRIC 14 – Verfügbarkeit von Erstattungen aus einem leistungsorientierten Plan	<u>ED</u>	–	–	–
Lagebericht (<i>management commentary</i>)	–	–	–	ED
IFRS 1 - Tochterunternehmen als erstmaliger Anwender	–	–	–	–
IAS 41 – Berücksichtigung von Cashflows für Steuern bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts	–	–	–	–
Forschungsprojekte				
Disclosure-Initiative: Prinzipien der Offenlegung	<u>DP</u>	–	–	–
Primäre Abschlussbestandteile	–	–	–	DP oder ED
Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung	–	–	–	DP
Dynamisches Risikomanagement (Sonderregelungen für Macro Hedges)	<u>DP</u>	–	–	Zentrales Modell
Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter	<u>DP</u>	–	–	DP Feedback
Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung	–	–	–	–
Abzinsungssätze	–	–	PS	–
Anteilsbasierte Vergütung	–	PS	–	–
Auswirkungen der IBOR Reform auf die Finanzberichterstattung	–	–	DPD	–
Post-Implementation Reviews				
Post-Implementation-Review zu IFRS 13	<u>RFI</u>	–	Feedback Statement	–
DP	Diskussionspapier (Discussion Paper)			
DPD	Entscheidung über weiteres Vorgehen (Decide Project Direction)			
ED	Entwurf (Exposure Draft) eines International Financial Reporting Standards oder IFRS Practice Statements			
FS	Feedback Statement			
IFRIC	Interpretation des IFRS Interpretations Committee			
IFRS	International Financial Reporting Standard			
RFI	Informationsanfrage (Request for Information)			
PS	Project Summary			
RS	Veröffentlichung einer Zusammenfassung der Forschungsergebnisse (Research-Summary)			

Veranstaltungen

18. Expertenforum – Trends und Perspektiven der Rechnungslegung

25. -26- September, Frankfurt am Main

Die Anwendung der IFRS gehört bei deutschen kapitalmarktorientierten Unternehmen zum Tagesgeschäft. Allerdings stehen auch sie immer wieder vor neuen Fragen zur Auslegung und praktischen Umsetzung – nicht zuletzt aufgrund der regelmäßigen Anpassung der IFRS durch den IASB.

Die Meinungsbildung im Hinblick auf die handelsrechtlichen Vorschriften entwickelt sich ebenfalls weiter und ihre Anwendung auf komplexe Sachverhalte führt in der Praxis zu Fragestellungen, die auch für Unternehmen mit Fokus auf den nach IFRS erstellten Konzernabschluss relevant sind.

Es besteht also stets Bedarf an gesicherten Informationen und brauchbaren Tipps für die Praxis der internationalen und nationalen Rechnungslegung. Fachliche Expertise in diesen Fragen ist eine der Kernkompetenzen von PwC – und wir möchten dieses Wissen mit Ihnen teilen. Auf unserer zweitägigen Fachkonferenz bieten wir Ihnen interessante Vorträge und Foren mit Einblicken aus der Praxis zu brandaktuellen Rechnungslegungsthemen.

Tax Accounting Masterclass: Latente Steuern - Grundlagen

8. Oktober, München

30. Oktober, Düsseldorf

6. November, Frankfurt am Main

Wir erläutern Ihnen die Bilanzierung latenter Steuern nach IAS 12 und gehen auch auf die Unterschiede zur Abgrenzung latenter Steuern nach HGB ein. Der Fokus liegt dabei auf der Abgrenzung latenter Steuern im Einzelabschluss der Unternehmen.

Anschauliche Praxisbeispiele erleichtern das Verständnis und die Anwendbarkeit.

Sie erlangen Grundlagenkenntnisse und Sicherheit im Umgang mit der Bilanzierung latenter Steuern und können so eine Qualitätssteigerung beim Jahresabschluss erzielen.

Tax Accounting Masterclass: Latente Steuern - Aufbauseminar

9. Oktober, München

31. Oktober, Düsseldorf

7. November, Frankfurt am Main

Wir erläutern Ihnen die Bilanzierung latenter Steuern nach IAS 12 und gehen auf die Unterschiede zur Abgrenzung latenter Steuern nach HGB ein. Der Fokus liegt dabei auf der Abgrenzung latenter Steuern im Konzernabschluss sowie auf häufigen

Fragestellungen zum Tax Accounting aus verschiedenen Bereichen. Anschauliche Praxisbeispiele erleichtern das Verständnis und die Anwendbarkeit.

Sie erlangen weitergehende Kenntnisse und Sicherheit im Umgang mit der Bilanzierung latenter Steuern und können so eine weitere Qualitätssteigerung beim Konzernabschluss erzielen.

Tax Accounting Masterclass: Tax Rate Reconciliation

10. Oktober, München

8. November, Frankfurt am Main

Wir informieren Sie umfassend zum Thema steuerliche Überleitungsrechnung (Tax Rate Reconciliation). Dabei erläutern wir Ihnen die Struktur einer Tax Rate Reconciliation und die zur Erstellung notwendigen Prozesse. Zudem gehen wir auf zahlreiche Sondersachverhalte ein und besprechen insbesondere die Behandlung von Organschaften, Personengesellschaften, Betriebsprüfungen, Goodwill und At-Equity-Gesellschaften.

Neuere Entwicklungen bei Impairment-Tests und Kaufpreisallokationen 2018

11. Oktober, München

Transaktionen und damit verbundene Gestaltungsvarianten werden von Jahr zu Jahr komplexer. Bilanzierungspflichtige und ihre Prüfer stehen damit vor immer neuen Herausforderungen, die Erwerbsvorgänge in ihren Abschlüssen bilanziell abzubilden. Zudem steigen die Dokumentationsansprüche der Regulatoren hinsichtlich der Kaufpreisallokation und der sich daraus ergebenden Folgebilanzierung. Vor diesem Hintergrund möchten wir Ihnen fundiertes Methoden- und Praxiswissen zur sachgerechten Erstellung und Dokumentation von Kaufpreisallokationen anhand von Vorträgen und anschaulichen Fallstudien vermitteln. Thematisch geht es dabei unter anderem um den Umgang mit Earn-out-Klauseln, die Anforderungen an die Planung sowie um Plausibilitätsüberlegungen bei der Ableitung eines Bargain Purchase. Danach werden wir Ihnen auch in diesem Jahr wieder Aktuelles zum Thema Impairment-Test vorstellen, darunter Leasingbehandlung im Rahmen von Impairment-Tests, Identifizierung eines Aufwertungsbedarfs, Kapitalkosten 2018 sowie Key Audit Matters im Zusammenhang mit Erwerbsvorgängen und der Folgebilanzierung. Dr. Robert Braun und Patrick Hallpap von der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung DPR e. V. werden zu Gast sein, um ihre Erfahrungen in unsere Diskussion mit einzubringen.

Seminar für Entscheider in der Finanzbranche

24. Oktober, München

25. Oktober, Frankfurt am Main

1. November, Hamburg

7. November, Stuttgart

8. November, Berlin

14. November, Düsseldorf

15. November, Frankfurt am Main

Ob aktuelle Marktentwicklungen, Digitalisierung, Erfahrungen mit dem Single Supervisory Mechanism, nationale und internationale Rechnungslegung, Bankenaufsichtsrecht, Anforderungen an die IT oder die künftigen Themen des Single Resolution Mechanism – die Entscheider aus der Finanzbranche sehen sich auch in diesem Jahr vor enorme Herausforderungen gestellt.

Wir möchten Ihnen einen Überblick über die jüngsten Entwicklungen geben und laden Sie daher herzlich zu unserem „Seminar für Entscheider in der Finanzbranche“ ein, das im Oktober und November 2018 bundesweit an sechs Standorten stattfindet. Sie werden dabei Gelegenheit haben, mit unseren Experten sowie anderen Vorständen, Geschäftsführern und Aufsichtsräten aus der Branche ins Gespräch zu kommen.

Ansprechpartner sowie eine Anmeldemöglichkeit zu den genannten und weiteren Veranstaltungen finden Sie unter:

<http://www.pwc.de/de/veranstaltungen.html>

Ihre Ansprechpartner aus dem National Office



Guido Fladt

Leiter des National Office (Grundsatzabteilung HGB und IFRS)
Frankfurt am Main
Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@pwc.com



Andreas Bödecker

Unternehmenszusammenschlüsse,
Joint Arrangements, assoziierte
Unternehmen und Impairmenttest
nach IFRS
Hannover
Tel.: +49 511 5357-3230
andreas.boedecker@pwc.com



Peter Flick

Bankspezifische Fragestellungen
nach HGB und IFRS
(Finanzinstrumente)
Frankfurt am Main
Tel.: +49 69 9585-2004
peter.flick@pwc.com



Karsten Ganssaug

Bilanzierung von Finanz-
instrumenten und Leasing
nach IFRS
Hamburg
Tel.: +49 40 6378-8164
karsten.ganssaug@pwc.com



Dr. Sebastian Heintges

Umsatzrealisierung, Mitarbeiter-
vergütungen und latente Steuern
nach IFRS
Düsseldorf
Tel.: +49 69 9585-3220
sebastian.heintges@pwc.com



Alexander Hofmann

Bilanzierung von Versicherungs-
verträgen nach HGB und IFRS
Düsseldorf
Tel.: +49 221 2084-340
alexander.hofmann@pwc.com



Dr. Bernd Kliem

Handelsbilanzielle Fragestellungen
München
Tel.: +49 89 5790-5549
bernd.kliem@pwc.com

Ihre Ansprechpartner aus Capital Markets & Accounting Advisory Services (CMAAS)

Industrial Services



Dr. Rüdiger Loitz
Tel.: +49 211 981-2839
ruediger.loitz@pwc.com



Andrea Bardens
Tel.: +49 69 9585-1196
andrea.bardens@pwc.com



Klaus Bernhard
Tel.: +49 711 25034-5240
klaus.bernhard@pwc.com



Christoph Gruss
Tel.: +49 69 9585-3415
christoph.gruss@pwc.com



Udo Kalk-Griesan
Tel.: +49 201 438-1850
udo.kalk@pwc.com



Andreas Kunz
Tel.: +49 69 9585-6197
andreas.kunz@pwc.com



Sylvia Leuchtenstern
Tel.: +49 89 5790-5538
sylvia.leuchtenstern@pwc.com



Dirk Menker
Tel.: +49 89 5790-5538
dirk.x.menker@pwc.com



Nadja Picard
Tel.: +49 211 981-2978
nadja.picard@pwc.com



Björn Seidel
Tel.: +49 40 6378-8163
bjoern.seidel@pwc.com

Financial Services



Peter Schüz
Tel.: +49 69 9585-5836
peter.schuez@pwc.com



Judith Gehrler
Tel.: +49 69 9585-3315
judith.gehrler@pwc.com



Joachim Krakuhn
Tel.: +49 69 9585-2335
joachim.krakuhn@pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Sie können den PDF-Newsletter *International Accounting News* über unser PwCPlus-Modul „Capital Markets & Accounting Advisory“ abrufen.

Haben Sie sich bereits registriert? Dann können Sie mit den Zugangsdaten, die wir Ihnen zugesandt haben, online recherchieren.

Wenn Sie sich neu registrieren wollen, senden Sie dazu bitte eine E-Mail an: pwcplus.knowledgetransfer@de.pwc.com oder registrieren Sie sich [hier](#).

Alternativ können Sie den Newsletter auch über folgenden Link abonnieren: <https://www.pwc.de/de/newsletter/kapitalmarkt/newsletter-fuer-internationale-rechnungslegung-neu.html>.

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

Die Beiträge dieser Publikation sind zur Information unserer Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© September 2018 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.
„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.