

IFRS-BULLETIN

Übernahme der Verlängerung zum Covid-Amendment an IFRS 16, ED/2021/8 mit Änderungen an IFRS 17, ED/2021/7 zu IFRS for SMEs

Neue (Durchsetzungs-)Entscheidungen der ESMA, IDW Knowledge Paper zu "grünen" Finanzierungen, neuer Entwurf IAS 1-M1 zu IDW RS HFA 50

BLICKPUNKT: Berücksichtigung geplanter Umstrukturierungen bei der Erstkonsolidierung



NEWS@BDO NR. 4 - 2021

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Accounting Advisory Group (AAG)

ANSPRECHPARTNER:

WP Dr. Jens Freiberg
WP StB Dr. Norbert Lüdenbach

KONTAKT:

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-200
Telefax: +49 211 1371-120
tace@bdo.de

Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zur vierten Ausgabe unseres „IFRS-Bulletins“ im Jahr 2021, mit dem wir Sie über aktuelle und bedeutsame Entwicklungen zu den IFRS informieren wollen.

Dabei stellen wir Ihnen neben den aktuellen Entwürfen u.a. zu Änderungen an IFRS 17 auch die neuen IFRS IC Agenda Decisions in Q3/2021 vor. Bei den Enforcementaktivitäten werfen wir einen Blick in die vertrauliche Datenbank der ESMA, aus derer der neuste Satz von Durchsetzungsentscheidungen veröffentlicht wurde.

Wir wollen darüber hinaus einen Überblick über die Aktivitäten von DRSC und IDW sowie auf europäischer

Ebene von der EFRAG geben. Insbesondere das IDW hat mit einem Knowledge Paper zur Diskussion über die bilanzielle Abbildung „grüner“ Finanzierungen beigetragen. Aber auch das DRSC war nicht untätig und hat diverse Stellungnahmen veröffentlicht.

Im aktuellen Blickpunktthema beschäftigen wir uns mit der Berücksichtigung geplanter Umstrukturierungen bei der Erstkonsolidierung.

Unsere Fachmitarbeiter/-innen der Accounting Advisory Group der BDO stehen Ihnen für weitere Auskünfte gerne zur Verfügung und beraten Sie in allen weiteren Fragen zu Themen rund um die Rechnungslegung.

1. ENDORSEMENT STATUS

1.1. Übernahmen in EU-Recht

Nachfolgende Neuerungen wurden im Zeitraum Juni bis September 2021 in EU-Recht übernommen (EU-Anwendungszeitpunkt jeweils in Klammern):

- Änderungen IFRS 16: *Covid-19-Related Rent Concessions beyond 30 June 2021* (01.04.2021)

Informationen dazu finden Sie [hier](#).

1.2. Ausstehende Übernahmen

Das Endorsement der nachfolgenden Standards sowie Änderungen an den IFRS stehen noch aus (erwartetes Endorsement jeweils in Klammern; EFRAG-Stand: 31.08.2021):

- IFRS 17 - *Insurance Contracts* (Q4/2021)
- Änderungen an IAS 1: *Classification of Liabilities as Current or Non-current* und *Classification of Liabilities as Current or Non-current - Deferral of Effective Date* (noch offen, da kurzfristig ein Amendment des IASB erwartet wird)
- Änderungen an IAS 1 und *IFRS Practice Statement 2: Disclosure of Accounting policies* (noch offen)
- Änderungen an IAS 8: *Definition of Accounting Estimates* (noch offen)
- Änderungen an IAS 12: *Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction* (noch offen)

Den Endorsement-Status finden Sie [hier](#).

2. EUROPÄISCHES ENFORCEMENT

2.1. Neuer Auszug von (Durchsetzungs-)Entscheidungen der ESMA

Aus ihrer vertraulichen Datenbank hat die ESMA am 15.07.2021 einen neuen Auszug (Nummer 25) zu insgesamt 10 Durchsetzungsentscheidungen europäischer Enforcement-Stellen veröffentlicht. Davon betrafen vier Fälle IFRS 9/IFRS 7, zwei IFRS 16 und der Rest IAS 1/IFRS 7 bzw. IAS 1/IAS 34. Enthalten sind Entscheidungen von November 2019 bis Juli 2020, hierbei u.a.:

- IFRS 9 - Bemessung erwarteter Kreditverluste (*expected credit losses, ECL*): Obwohl der Betrag der Forderung aus Lieferungen und Leistungen und die Verzugszinsen zwischen 8 und 18 Monaten überfällig waren, erwartete der Emittent eine vollständige Rückzahlung innerhalb von sechs Monaten nach dem Bilanzstichtag und unterlies eine ECL-Bewertung. Weiterhin sei es nur ein Schuldner, der gleichzeitig auch ein Gläubiger ist. Der zuständige

Enforcer widersprach diesem Vorgehen wg. IFRS 9.5.5.17, wonach bei der Bewertung des ECL auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen das Risiko oder die Wahrscheinlichkeit, dass ein Kreditverlust eintritt, zwingend zu berücksichtigen ist. Überdies bestanden im konkreten Fall auch keine Aufrechnungsvereinbarungen.

- IFRS 16 - Erfassung eines *lease* bei erstmaliger Anwendung von IFRS 16: Der Emittent hat mehrere Projekte zur Entwicklung, zum Bau und zum Betrieb von Windparks. Zu diesem Zweck wurden die Grundstücke, auf denen sich die Windparks befinden, über 30 Jahre verpachtet. Der Emittent war der Ansicht, dass das Vorhandensein von Klauseln, die es dem Grundstückseigentümer erlauben, Teile des Grundstücks für andere Aktivitäten wie Landwirtschaft oder Viehzucht zu nutzen, seine Fähigkeit, (i) den wirtschaftlichen Nutzen aus dem Grundstück zu ziehen und (ii) den Vermögenswert zu kontrollieren, erheblich einschränkt und erfasste kein *lease* bei der Erstanwendung von IFRS 16. In Anwendung der Regelungen von IFRS 16.B9 und 16.B13 hatte der zuständige Enforcer jedoch eine andere Auffassung. Einerseits gäbe es einen identifizierten Teil eines Vermögenswerts, der physisch eindeutig ist und aus dem Teil des Grundstücks besteht, der ausschließlich von der Windturbine eingenommen wird. Auch bestimme das Unternehmen (der Leasingnehmer) den genauen Standort der Windkraftanlagen. Die Einschränkungen der anderweitigen Verwendung erlauben dem Grundeigentümer (dem Verpächter) zwar andere Tätigkeiten auszuüben, diese betrifft jedoch nicht den Teil des Grundstücks, der von den Windkraftanlagen belegt ist und somit der Kontrolle des Pächters unterliegt. Schließlich kontrolliert auch der Emittent alle wichtigen Entscheidungen in Bezug auf die Nutzung des Vermögenswerts während der Vertragslaufzeit im konkreten Sachverhalt.

Den kompletten Report finden Sie [hier](#). Die ESMA hat außerdem den Überblick über alle bisherigen veröffentlichten Durchsetzungsentscheidungen [aktualisiert](#).

2.2. Ergänzungen für ESEF

Am 12.07.2021 hat die ESMA ihr *Reporting Manual* zum European Single Electronic Format (ESEF) in einer aktualisierten Version [veröffentlicht](#). Neben der aktuellen Version ist auch eine *track-change* Version mit Änderungen [verfügbar](#).

3. AKTIVITÄTEN VON DRSC UND IDW

3.1. IDW zur Bilanzierung von "grünen" Finanzierungen

Am 21.07.2021 hat das IDW ein *Knowledge Paper* zur Bilanzierung von „grünen“ Finanzierungen herausgegeben. Hintergrund sind die zahlreich am Markt beobachtbaren „grünen“ Finanzierungen, die letztlich ihre Basis in dem im März 2018 veröffentlichten EU-Aktionsplan „Finanzierung des nachhaltigen Wachstums“ haben.

Weder die IFRS noch das Handelsrecht enthalten derzeit Vorschriften, welche sich speziell mit der Bilanzierung dieser Art von Finanzinstrumenten auseinandersetzen. Das *Knowledge Paper* befasst sich daher mit aktuellen Herausforderungen bei deren bilanziellen Abbildung. Bei „grünen“ finanziellen Vermögenswerten mit einer Variabilität der Zahlungsströme, aufgrund von Nachhaltigkeits- oder ESG-Faktoren, ist aus Sicht der Bilanzierung vor allem die Würdigung der Zahlungsstrombedingung gem. IFRS 9 von Bedeutung, da hier über die Bilanzierung zu fortgeführten Anschaffungskosten entschieden wird. Bei der Analyse „grüner“ finanzieller Verbindlichkeiten gilt es wiederum herauszufinden, ob vorhandene eingebettete und abspaltungspflichtige Derivate vorliegen könnten. Das *Knowledge Paper* dient als Diskussionsgrundlage. Weitere Informationen finden Sie [hier](#).

3.2. IFRS-Modul im Entwurf zu IAS 1

Am 08.07.2021 hat das IDW ein neues Modul im Entwurf zu IAS 1 veröffentlicht (Modul IAS 1-M1), welches die entsprechenden Abschnitte zum Thema *Reverse-Factoring* in IDW RS HFA 48 (Abschn. 3.2.3) und in IDW RS HFA 9 (Abschn. 5.3.) ersetzen soll. Die Kommentierungsfrist endete am 10. September 2021.

Hintergrund ist die im Dezember 2020 veröffentlichte IFRS IC Agendaentscheidung zum Thema *"Supply Chain Financing Arrangements - Reverse Factoring"*. Zentrale Frage für den Ausweis in der Bilanz ist, ob bei Vorliegen einer *Reverse-Factoring-Vereinbarung* (weiterhin) nach IAS 1 eine Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen auszuweisen ist. Ein Ausweis als Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen darf nach Maßgabe der IFRS IC Entscheidung nur dann beibehalten werden, wenn drei Merkmale kumulativ erfüllt sind:

- Es liegt eine Verbindlichkeit zur Bezahlung von Waren oder Dienstleistungen vor;

- diese ist vom Lieferanten in Rechnung gestellt oder mit dem Lieferanten formell vereinbart und
- Teil des im normalen Geschäftszyklus des Unternehmens genutzten Working Capital.

In den IFRS ist zwar der normale Geschäftszyklus (*operating cycle*) eines Unternehmens definiert (vgl. IAS 1.68), das *Working Capital* wird hingegen nicht eindeutig definiert.

Gemäß Modulentwurf kann das (*Net*) *Working Capital* generell als Nettogröße aus kurzfristigen Vermögenswerten (*current assets*) und kurzfristigen Verbindlichkeiten (*current liabilities*) angesehen werden. Diese Sichtweise spiegelt sich auch in IAS 1.62 wider. Danach sind Nettovermögenswerte, die sich fortlaufend als kurzfristiges Nettobetriebskapital umschlagen, von denen zu unterscheiden, die langfristigen Tätigkeiten des Unternehmens dienen. Die Unterscheidung von kurzfristigen und langfristigen Posten in der Bilanz orientiert sich am Geschäftszyklus eines Unternehmens (i.d.R. 12 Monate). Eine weitere Anpassung wird sich aus dem bereits angekündigten Amendment des IFRS Regelwerks zu Anhangangaben ergeben.

Weiterführende Informationen finden Sie [hier](#).

3.3. Stellungnahme zu DP/2020/2

Sowohl das IDW als auch der DRSC haben Anfang September jeweils ggü. dem IASB ihre Stellungnahme zum Diskussionspapier DP/2020/2 veröffentlicht. Dieses enthält Vorschläge, wie künftig Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung (*under common control*) bilanziell abgebildet werden könnten.

Beide Gremien stimmen zwar u.a. den Vorschlägen des IASB zu, dass weder allein die Erwerbsmethode noch allein eine Buchwertfortführungsmethode auf alle Varianten von Unternehmenszusammenschlüssen *under common control* angewendet werden sollte. Allerdings hat das IDW Zweifel, dass - wie vorgeschlagen - das Vorhandensein von nicht beherrschenden Gesellschaftern ein geeignetes Unterscheidungskriterium für die Anwendung entweder der Erwerbsmethode oder der Buchwertfortführungsmethode ist. Mangels eines besseren Ansatzes sympathisiert hingegen der DRSC mit den Vorschlägen, obwohl es nicht vollends überzeugt ist. Das IDW schlägt wiederum vor, auf den wirtschaftlichen Gehalt der jeweiligen Transaktion (z.B. die Gründe für

eine konzerninterne Umstrukturierung) abzustellen.

Weitere Kommentierungen finden Sie in den jeweiligen Stellungnahmen des [IDW](#) bzw. [DRSC](#).

3.4. DRSC-Stellungnahme zu ED/2021/8

Der DRSC hat am 14.09.2021 seine Stellungnahme an den IASB [adressiert](#). Der DRSC unterstützt das Vorhaben des IASB auf das aufgeworfene Umsetzungsproblem zu reagieren. Positiv wird auch erwähnt, dass keine zusätzlichen Erläuterungen im Anhang vorgesehen sind.

Der DRSC merkt jedoch ein mögliches praktisches Problem bzgl. des Anwendungsbereichs der vorgeschlagenen Änderung an. Für Unternehmen, die überwiegend im Versicherungsgeschäft und nur in geringem Umfang im Bankgeschäft tätig sind, gilt der (breitere) Anwendungsbereich der "temporary exemption of applying IFRS 9". Das durch den Entwurf vorgeschlagene *classification overlay* hat jedoch einen (engeren) Anwendungsbereich. Unter diesen Umständen könnte ein Finanzkonglomerat die Anwendung von IFRS 9 für seine gesamten Aktivitäten aufschieben. Jedoch könnte das *classification overlay* für finanzielle Vermögenswerte innerhalb seiner (unbedeutenden) Bankgeschäfte nicht angewendet werden, da es davon ausgeht, dass diese nicht mit Verträgen im Anwendungsbereich von IFRS 17 verbunden sind („not connected with contracts within the scope of IFRS 17“). In diesem Fall würden bei der Anwendung der vorübergehenden Ausnahmeregelung alle finanziellen Vermögenswerte gleichbehandelt. Aber die Anwendung des *classification overlay* könnte komplex sein, da die finanziellen Vermögenswerte in Gruppen zusammengefasst und dann unterschiedlich behandelt werden müssen, je nachdem, ob sie Teil des Versicherungsgeschäfts sind oder zu den Bankaktivitäten gehören. Es bedürfte somit eines *clustering* für die Anwendung des *classification overlay*.

3.5. DRSC-Stellungnahme zu ED/2021/1

Am 23.07.2021 hat das DRSC seine Stellungnahme zu ED/2021/1 *Regulatory Assets and Regulatory Liabilities* an das IASB [adressiert](#). Die Zielsetzung, ein Bilanzierungsmodell für regulatorische Erträge/Aufwendungen sowie Vermögenswerte/Verbindlichkeiten zu schaffen, wird befürwortet, jedoch erwartet der DRSC kein positives Kosten-Nutzen-Verhältnis aus der Umsetzung der derzeitigen Vorschläge. Verbesserungen werden u.a. durch die Streichung des Paragraphen B15 im

ED vorgeschlagen, wonach die regulatorische Rendite kein Bestandteil der zulässigen Gesamtvergütung bilden soll, sofern diese Rendite auf einen noch nicht zur Nutzung verfügbaren Vermögenswert entfällt.

3.6. DRSC-Stellungnahme zu ED/2021/4

Weiterhin hat der DRSC am 15.07.2021 eine Stellungnahme zu ED/2021/4 *Lack of Exchangeability* (Amendments to IAS 21) an das IASB [adressiert](#). Weitere Informationen finden Sie [hier](#). In seiner Stellungnahme begrüßt der DRSC die Vorschläge des IASB, keine detaillierten Vorgaben zur Bestimmung des geschätzten Wechselkurses vorzuschreiben, da die Schätzung eines Devisenkassakurses von den unternehmensspezifischen Umständen sowie der jeweiligen Jurisdiktion des Unternehmens abhängt. Es wird jedoch vorgeschlagen Beispiele für mögliche angemessene Schätzverfahren aufzunehmen.

4. AKTIVITÄTEN DES IASB/IFRS IC

4.1. Post-Implementation Review von IFRS 9 (Kategorisierung & Bewertung)

Am 30.09.2021 hat der IASB eine öffentliche Konsultation (sog. *Request for Information*) im Rahmen des *Post-Implementation Review* von IFRS [gestartet](#). Als Basis hatte der IASB einen *Outreach* bzw. *Research* zur Themenfindung vorgenommen. Der PIR zu IFRS 9 umfasst nur Themen/Fragen des Regelbereichs Kategorisierung und Bewertung von Finanzinstrumenten. Stellungnahmen können bis zum 28.01.2022 eingereicht werden.

4.2. ED/2021/8 mit weiteren Änderungen an IFRS 17 veröffentlicht

Am 28.07.2021 wurden begrenzte Änderungen an IFRS 17 [vorgeschlagen](#). Die Kommentierungsfrist endete am 21.09.2021. Der Entwurf behandelt nur einen ausgewählten Aspekt in den Übergangsvorschriften bei der erstmaligen gemeinsamen Anwendung von IFRS 17 und IFRS 9. Wendet ein (Versicherungs-)Unternehmen in der ersten Berichtsperiode - ab 1. Januar 2023 - IFRS 17 und zeitgleich IFRS 9 erstmals an, bestehen unterschiedliche Übergangsvorschriften, speziell hinsichtlich der Vorgaben an die Darstellung der Vorjahreszahlen. Hier können Unstimmigkeiten (*mismatches*) bei der Darstellung der Vorjahresvergleichszahlen entstehen, da diese nach IFRS 17 vollständig, nach IFRS 9 aber nur teilweise angepasst werden müssen/können.

Als mögliche Lösung wird eine Erweiterung der *Transition-Regelungen* vorgeschlagen (neue IFRS 17.C28A-C28E). Danach soll es - wahlrechtsweise - erlaubt sein, finanzielle Vermögenswerte, die im Zusammenhang mit nach IFRS 17 qualifizierenden (Versicherungs-)Verträgen stehen, in den Vorjahreswerten so darzustellen, als ob die Klassifizierungs- und Bewertungsregelungen gem. IFRS 9 angewendet worden wären. Die Option soll je Finanzinstrument einzeln anwendbar sein. Ausgenommen sind Vergleichsperioden, die vor dem Übergangszeitpunkt auf IFRS 17 liegen. Bei Anwendung dieser sog. Klassifizierungsüberlagerung (*classification overlay*) müssen die Wertminderungsvorschriften gem. IFRS 9 jedoch nicht auf die betroffenen finanziellen Vermögenswerte angewendet werden. Die resultierenden Buchwertanpassungen sind im Eigenkapital zu erfassen (Gewinnrücklagen oder *other component of equity*). Ebenso wäre die Anwendung der Option im Anhang zu nennen.

4.3. ED/2021/7 Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures veröffentlicht

Der IASB hat am 26.07.2021 ED/2021/7 [veröffentlicht](#). Die Kommentierungsfrist endet am 31.01.2022. Betroffen ist die Anwendung der IFRS *for Small and Medium-sized Entities* (IFRS for SMEs), die gegenüber den Full-IFRS Erleichterungen enthalten. Die praktischen Erleichterungen werden jedoch für (anwendende) Unternehmen, die wiederum in einen übergeordneten IFRS-Konzernabschluss (gem. Full-IFRS) einbezogen werden, konterkariert, da diese ihre Reporting Packages zum Mutterunternehmen nach Full-IFRS berichten müssen. Zur Beseitigung dieses Widerspruchs enthält der Entwurf Vorschläge, die hinsichtlich der Angabepflichten (*disclosures*) eine starke Reduzierung vorsehen. Die praktische Bedeutung des IFRS for SME in Deutschland ist gering, denn das Handelsrecht sieht nur die befreiende Offenlegung eines IFRS-Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a HGB vor, jedoch keine Befreiung von der originären Erstellung von Jahresabschlüssen nach HGB.

4.4. Verlängerung der Kommentierungsfrist zu ED/2020/3

Der IASB veröffentlichte am 25.03.2021 den Entwurf ED/2021/3 Disclosure Requirements in IFRS Standards - A Pilot Approach (Proposed Amendments to IFRS 13 and IAS 19). Ziel ist es, die Angaben in den IFRS zu verbessern, insbeson-

dere die Reduktion von sog. *boiler plate* Angaben. Die Kommentierungsfrist wurde im Juni [verlängert](#) auf den 12.01.2022 (vorher 21.10.2021).

4.5. Agenda Decisions des IFRS IC in Q3/2021

Norm	Kurzbeschreibung	Monat
IFRS 16	Gefragt wurde, ob nicht erstattungsfähige Umsatzsteuererzahlungen (<i>value-added tax</i> ; VAT) als Teil der Leasingzahlungen zu behandeln und in die Bewertung der Leasingverbindlichkeit einzu beziehen sind. Das Ergebnis des Outreach des IFRS IC ergab, dass für nicht erstattungsfähige Umsatzsteuer nur begrenzte Anwendungsfälle existieren und die Auswirkungen auf die Leasingverbindlichkeit vermutlich unwesentlich sind. Daher wurde die Anfrage nicht weiter bearbeitet.	Sep- tember
IAS 32	Fraglich war, ob eine Reklassifizierung einer finanziellen Verbindlichkeit in Eigenkapital möglich ist, wenn, wie in den Bedingungen des Finanzinstruments vorgesehen, die Preisfestsetzung erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt und daher die <i>fixed-for-fixed-Bedingung</i> des IAS 32 zu einem späteren Zeitpunkt erfüllt wäre. Aufgrund des zu begrenzten (<i>narrow</i>) Anwendungsfelds kann aus Sicht des IFRS IC die Frage nicht beantwortet werden.	Sep- tember

5. AKTIVITÄTEN AUF EUROPÄISCHER EBENE

5.1. Endgültige EFRAG-Stellungnahmen zu ED/2021/1 und ED/2021/4

EFRAG hat am 09. bzw. 14.09.2021 seine (finalen) Stellungnahmen zu den zwei Entwürfen [ED/2021/1](#) und [ED/2021/4](#) des IASB übermittelt. Der Entwurf ED/2021/4 enthält Vorschläge, wann eine Währung umtauschbar ist und wie der Wechselkurs im Falle einer mangelnden Umtauschbarkeit zu bestimmen ist. EFRAG unterstützt die Vorschläge des IASB, empfiehlt jedoch, dass die Leitlinien für die Beurteilung einer mangelnden Austauschbarkeit hinsichtlich der Kriterien und

der Frage auch indirekte Tauschmechanismen berücksichtigen sollten. Darüber hinaus schlägt die EFRAG dem IASB vor, die Beziehung zwischen dem Begriff "*normal administrative delay*" und der Definition des Devisenkassakurses in IAS 21.8 zu klären, insbesondere dass ein "*normal administrative delay*" die sofortige Ausführung des Kassakurses gem. Definition (*for immediate delivery*) nicht verhindert. Auch sollte *Example 2* der *Illustrative Examples* ergänzt werden, damit die Gründe für das Fehlen von durchsetzbaren Rechten und Pflichten erkennbar werden. Darüber hinaus solle das IASB erwägen, die Verwendung von beobachtbaren Wechselkursen als widerlegbare Annahme zu verlangen (*rebuttable presumption*), wenn die Bedingungen in Paragraph 19A des Entwurfs erfüllt sind, anstatt nur deren Verwendung zu erlauben.

Auch der Entwurf ED/2021/1 zu regulatorischen Vermögenswerten und Schulden wurde durch die EFRAG begrüßt. Es gab aber in einigen Bereichen Anmerkungen, u.a. könnte es in seltenen Fällen passieren, dass Unternehmen außerhalb des Versorgungsbereichs in den (vorgeschlagenen) Anwendungsbereich fallen. Auch bedürfte es Leitlinien und Beispiele zur Abgrenzung eines *regulatory agreement*. Zur vorgeschlagenen Anwendung eines angemessenen Mindestzinssatzes als Abzinsungssatz für regulatorische Vermögenswerte, wenn der angegebene regulatorische Zinssatz ungenügend ist, nimmt die EFRAG eine ablehnende Haltung ein. Für die Übergangsregelungen empfiehlt die EFRAG, dass der Zeitpunkt des Inkrafttretens 24-36 Monate nach der Veröffentlichung des endgültigen Standards liegen sollte. Für eine Gesamtübersicht aller Kommentare wird auf die [Stellungnahme](#) der EFRAG verwiesen.

5.2. EFRAG-Stellungnahmeentwurf zu ED/2021/8 und ED/2021/6

Die EFRAG hat am 05.08.2021 einen Stellungnahmeentwurf an das IASB [übermittelt](#). Dabei unterstützt die EFRAG die Vorschläge des IASB. Es wird jedoch empfohlen die Anwendungsbereiche des *classification overlay* und der vorübergehenden Befreiung von der Anwendung von IFRS 9 (gem. IFRS 4) zur Vermeidung von Inkonsistenzen anzugleichen.

Weiterhin hat die EFRAG am 28.07.2021 seine Stellungnahme im Entwurf zu ED/2021/6 zur Lageberichterstattung zur Kommentierung [fertiggestellt](#). Die EFRAG unterstützte den Ansatz, ist je-

doch der Auffassung, dass die Ausarbeitung spezifischer Vorschriften für den Lagebericht in erster Linie in die Zuständigkeit des nationalen Gesetzgebers, der Wertpapieraufsichtsbehörden und/oder der nationalen Standardsetzer fällt.

5.3. EFRAG veröffentlicht Working Paper zu einem Klimaberichtsstandard

Am 08.09.2021 hat die EFRAG mit dem *Project Task Force on European sustainability reporting standards* (PTF-ESRS) den Arbeitsstand des Prototyps für einen Klimaberichtsstandard [veröffentlicht](#). Das Arbeitspapier dient lediglich der Information über den aktuellen Stand der Arbeiten.

5.4. Diskussionspapier der EFRAG zu immateriellen Vermögenswerten

Die EFRAG hat am 27.08.2021 ein Diskussionspapier „*BETTER INFORMATION ON INTANGIBLES - WHICH IS THE BEST WAY TO GO?*“ [veröffentlicht](#). Die Kommentierungsfrist endet am 30.06.2022. Diskutiert werden verschiedene mögliche Ansätze zur Verbesserung der Informationen über immaterielle Werte mit Bezug zur Darstellung im Abschluss.

6. BLICKPUNKT: GEPLANTE UMSTRUKTURIERUNG BEI ERWERB

6.1. Beispielfall

Am 01.07.01 (Erstkonsolidierungstichtag) erwirbt MU 100% der Anteile an dem TU. Das Vermögen des TU besteht im Wesentlichen aus selbst entwickelten immateriellen Anlagen mit einem *fair value* von zwölf Mio. € und einem Steuerbuchwert von 0 GE. TU wird drei Monate nach der Erstkonsolidierung unter steuerlicher Aufdeckung der stillen Reserven mit MU verschmolzen. Die Planung zur Verschmelzung war bereits vor dem Erwerb beschlossen. Fraglich ist, ob und Inwieweit die geplante Verschmelzung im Rahmen der Erstkonsolidierung zu berücksichtigen ist.

6.2. Stichtags- vs. Nachstichtagsereignisse

Die Berücksichtigung einer vor dem Erwerbstichtag geplanten Umstrukturierung bei der Erstkonsolidierung auch dann, wenn rechtsverbindliche Schritte (Verträge usw.) erst nach dem Erwerbstichtag geschehen, soll nach einem Teil des Schrifttums zulässig oder geboten sein. IFRS 3.10 verlangt allerdings bei der Erstkonsolidierung nur die Vermögenswerte und Schulden anzusetzen, die am Erwerbstichtag bestehen. Notwendig ist damit eine Unterscheidung zwischen *combination*

und *post-combination events*. Diese Grundanforderung wird auch in IFRS 3.45 (zwölf-monatiger Bewertungszeitraum) und IFRS 3.11 (geplante Restrukturierungen) betont. Die geplante Verschmelzung wäre danach nicht zu berücksichtigen.

6.3. Sonderregelungen für Steuern?

Eine abweichende Beurteilung könnte sich aus IFRS 3.24 ergeben. Dort ist für den Ansatz und die Bewertung von latenten Steuern der Vorrang von IAS 12 festgehalten. Er gilt allerdings nur für latente Steuern. Wenig sinnvolle Folge könnte also sein, dass die aus dem gleichen Umstrukturierungsplan resultierenden tatsächlichen Steuern noch nicht zu berücksichtigen wären (*post-combination event* gem. IFRS 3), die latenten Steuern aber evtl. doch.

Bezüglich latenter Steuern betont IFRS 3.BC280 allerdings, dass „*most, if not all, of the requirements of IAS 12... are arguably consistent with the revised standard's recognition principle*“. Während also für die Bewertung IAS 12 Vorrang eingeräumt wird (abweichend von IFRS 3 kein *fair value*), sieht der IASB solche Abweichungen beim Bilanzansatz nicht. Der Rekurs auf die generellen Ansatzvorgaben von IFRS 3, findet sich schließlich implizit auch in IAS 12.68. Eine Berücksichtigung nachträglicher Informationen ist demzufolge nur dann zulässig, wenn diese Sachverhalte und Umstände den Erwerbsstichtag erhellen. Dies steht in völliger Übereinstimmung mit den Vorgaben von IFRS 3.45 ff. zur Berücksichtigung nachträglicher Informationen. Für latente Steuern auf *inside basis differences* (hier immaterielle Vermögenswerte) folgt: Maßgeblich sind die Differenzen am Erwerbsstichtag. Vor diesem Stichtag geplante, aber erst danach umgesetzte Änderungen dieser Differenzen sind Nachstichtagsereignisse und in der Erstkonsolidierung nicht zu berücksichtigen.

6.4. Ergebnis und weiterführende Hinweise

Die geplante Verschmelzung ist ein Nachstichtagsereignis und bei der Erfassung latenter und tatsächlicher Steuern im Rahmen der Erstkonsolidierung nicht zu berücksichtigen. Für zu versteuernde *outside basis differences* zwischen Nettovermögen des Erwerbsobjekts zu Konzernbuchwerten und steuerlichem Beteiligungsbuchwert gilt etwas anderes: Diese sind nach IAS 12.39(b) nicht zu latenzieren, wenn in absehbarer Zukunft nicht mit ihrer Umkehr zu rechnen ist. Besteht am Erwerbsstichtag eine zu versteuernde *outside*

basis difference und plant der Erwerber bereits vor dem Stichtag Maßnahmen, die zu deren Auflösung führen, so ist eine Latenzierung vorzunehmen.

*Literaturhinweis: Entnommen aus *Lüdenbach*, PiR 6/2021, S. 192.

Anlage - Überblick über die Projekte des IASB

Maintenance Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Availability of a Refund (Amendments to IFRIC 14)	Decide Project Direction	-
Classification of Debt with Covenants as Current or Non-current (IAS 1)	ED	November 2021
Initial Application of IFRS 17 and IFRS 9—Comparative Information (Amendments to IFRS 17)	ED Feedback	October 2021
Lack of Exchangeability (Amendments to IAS 21)	ED Feedback	Q1 2022
Lease Liability in a Sale and Leaseback	Decide Project Direction	December 2021
Provisions - Targeted Improvements	Decide Project Direction	-
Supplier Finance Arrangements	ED	November 2021
Standard-Setting Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Disclosure Initiative—Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures	ED Feedback	H1 2022
Disclosure Initiative - Targeted Standards level Review of Disclosures	ED Feedback	Q1 2022
Financial Instruments with Characteristics of Equity	ED	-
Management Commentary	ED Feedback	Q1 2022
Primary Financial Statements	IFRS Standard	-
Rate-regulated Activities	ED Feedback	October 2021
Second Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Standard	ED	-

Research Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Business Combinations under Common Control	DP Feedback	December 2021
Dynamic Risk Management	Decide Project Direction	H1 2022
Equity Method	Decide Project Direction	-
Extractive Activities	Decide Project Direction	H1 2022
Goodwill and Impairment	Decide Project Direction	Q1 2022
Pension Benefits that Depend on Asset Returns	Review Research	October 2021
Post-implementation Review of IFRS 10, IFRS 11 and IFRS 12	Feedback statement	Q1 2022
Post-implementation Review of IFRS 9 - Classification/Measurement	Request for Information (RfI)	H1 2022
Other Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
IFRS Taxonomy Update – Amendments to IAS 1, IAS 8 and IFRS Practice Statement 2	IFRS Taxonomy Update	November 2021
Sustainability-related Reporting	ED Feedback	October 2021
Third Agenda Consultation	RfI Feedback	November 2021

HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhrentwiete 12
20355 Hamburg
Telefon: +49 40 30293-0
hamburg@bdo.de

BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1
10787 Berlin
Telefon: +49 30 885722-0
berlin@bdo.de

BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20
33602 Bielefeld
Telefon: +49 521 52084-0
bielefeld@bdo.de

BONN

Godesbergerallee 119
53175 Bonn
Telefon: +49 228 9849-0
bonn@bdo.de

BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Straße 128
28195 Bremen
Telefon: +49 421 59847-0
bremen@bdo.de

BREMERHAVEN

Grashoffstraße 7
27570 Bremerhaven
Telefon: +49 471 8993-0
bremerhaven@bdo.de

CHEMNITZ

Sophienstraße 7
09130 Chemnitz
Telefon: +49 371 4348-0
chemnitz@bdo.de

DORTMUND

Stockholmer Allee 32b
44269 Dortmund
Telefon: +49 231 419040
dortmund@bdo.de

DRESDEN

Am Waldschlößchen 2
01099 Dresden
Telefon: +49 351 86691-0
dresden@bdo.de

DÜSSELDORF

Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
duesseldorf@bdo.de

ERFURT

Arnstädter Straße 28
99096 Erfurt
Telefon: +49 361 3487-0
erfurt@bdo.de

ESSEN

Max-Keith-Straße 66
45136 Essen
Telefon: +49 201 87215-0
essen@bdo.de

FLensburg

Am Sender 3
24943 Flensburg
Telefon: +49 461 90901-0
flensburg@bdo.de

FRANKFURT/MAIN

Hanauer Landstraße 115
60314 Frankfurt am Main
Telefon: +49 69 95941-0
frankfurt@bdo.de

Freiburg i. Br.

Bismarckallee 9
79098 Freiburg i. Br.
Telefon: +49 761 28281-0
freiburg@bdo.de

HANNOVER

Landschaftstraße 2
30159 Hannover
Telefon: +49 511 33802-0
hannover@bdo.de

KASSEL

Theaterstraße 6
34117 Kassel
Telefon: +49 561 70767-0
kassel@bdo.de

KIEL

Koboldstraße 2
Hermann-Kobold-Haus
24118 Kiel
Telefon: +49 431 51960-0
kiel@bdo.de

KÖLN

Im Zollhafen 22
50678 Köln
Telefon: +49 221 97357-0
koeln@bdo.de

LEER

(BDO DPI AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Hauptstraße 1
26789 Leer
Telefon: +49 491 978 80 0
info@bdo-dpiag.de

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Telefon: +49 341 9926600
leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kohlmarkt 7-15
23552 Lübeck
Telefon: +49 451 70281-0
luebeck@bdo.de

MÜNCHEN

Landaubogen 10
81373 München
Telefon: +49 89 76906-0
muenchen@bdo.de

OLDENBURG

(BDO Oldenburg GmbH
& Co KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Moslestraße 3
26122 Oldenburg
Telefon: +49 441 98050-0
Telefax: +49 441 98050-180
info@bdo-oldenburg.de

ROSTOCK

Stangenland 2a
18146 Rostock
Telefon: +49 381 493028-0
rostock@bdo.de

STUTT GART

Augustenstraße 1
70178 Stuttgart
Telefon: +49 711 50530-0
stuttgart@bdo.de

WIESBADEN

Gustav-Nachtigal-Straße 5
65189 Wiesbaden
Telefon: +49 611 99042-0
wiesbaden@bdo.de

WELTWEIT

Brussels Worldwide Services BVBA
Brussels Airport
The Corporate Village, Elsinore Building
Leonardo Da Vincilaan 9 – 5/F
B-1930 Zaventem
Telefon: +32 2 778 01 00
www.bdointernational.com

Die Informationen in dieser Publikation haben wir mit der gebotenen Sorgfalt zusammengestellt. Sie sind allerdings allgemeiner Natur und können im Laufe der Zeit naturgemäß ihre Aktualität verlieren. Demgemäß ersetzen die Informationen in unseren Publikationen keine individuelle fachliche Beratung unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls. BDO übernimmt demgemäß auch keine Verantwortung für Entscheidungen, die auf Basis der Informationen in unseren Publikationen getroffen werden, für die Aktualität der Informationen im Zeitpunkt der Kenntnisnahme oder für Fehler und/oder Auslassungen.
BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.
Copyright © BDO 2021

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg;
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)
WP StB Andrea Bruckner • RA Parwáz Rafiqpoor
WP StB Roland Schulz
Sitz der Gesellschaft: Hamburg;
Amtsgericht Hamburg HR B 1981



BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-200
zar@bdo.de
www.bdo.de

