

# Amtsblatt der Europäischen Union

# L 291



Ausgabe  
in deutscher Sprache

## Rechtsvorschriften

60. Jahrgang

9. November 2017

Inhalt

### II Rechtsakte ohne Gesetzescharakter

#### VERORDNUNGEN

- ★ **Verordnung (EU) 2017/1986 der Kommission vom 31. Oktober 2017 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf den International Financial Reporting Standard 16<sup>(1)</sup>** ..... 1
- ★ **Verordnung (EU) 2017/1987 der Kommission vom 31. Oktober 2017 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf den International Financial Reporting Standard 15<sup>(1)</sup>** ..... 63
- ★ **Verordnung (EU) 2017/1988 der Kommission vom 3. November 2017 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf den International Financial Reporting Standard 4<sup>(1)</sup>** 72
- ★ **Verordnung (EU) 2017/1989 der Kommission vom 6. November 2017 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf den International Accounting Standard 12<sup>(1)</sup>** ..... 84
- ★ **Verordnung (EU) 2017/1990 der Kommission vom 6. November 2017 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf den International Accounting Standard 7<sup>(1)</sup>** ..... 89

<sup>(1)</sup> Text von Bedeutung für den EWR.

# DE

Bei Rechtsakten, deren Titel in magerer Schrift gedruckt sind, handelt es sich um Rechtsakte der laufenden Verwaltung im Bereich der Agrarpolitik, die normalerweise nur eine begrenzte Geltungsdauer haben.

Rechtsakte, deren Titel in fetter Schrift gedruckt sind und denen ein Sternchen vorangestellt ist, sind sonstige Rechtsakte.



## II

(Rechtsakte ohne Gesetzescharakter)

## VERORDNUNGEN

## VERORDNUNG (EU) 2017/1986 DER KOMMISSION

vom 31. Oktober 2017

zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf den International Financial Reporting Standard 16

(Text von Bedeutung für den EWR)

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union,

gestützt auf die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards <sup>(1)</sup>, insbesondere auf Artikel 3 Absatz 1,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) Mit der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission <sup>(2)</sup> wurden bestimmte internationale Rechnungslegungsstandards und Interpretationen, die am 15. Oktober 2008 vorlagen, in das EU-Recht übernommen.
- (2) Am 13. Januar 2016 veröffentlichte das International Accounting Standards Board (IASB) den International Financial Reporting Standard (IFRS) 16 *Leasingverhältnisse*. Dieser Standard dient der Verbesserung der Rechnungslegung in Bezug auf Leasingvereinbarungen.
- (3) Die Übernahme des IFRS 16 erfordert entsprechende Änderungen an den folgenden Standards oder Interpretationen von Standards: IFRS 1, IFRS 3, IFRS 4, IFRS 7, IFRS 9, IFRS 13, IFRS 15, International Accounting Standard (IAS) 1, IAS 2, IAS 7, IAS 12, IAS 16, IAS 21, IAS 23, IAS 32, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41, Interpretation des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) 1, IFRIC 12, Interpretation des Standing Interpretations Committee (SIC) 29 und SIC 32.
- (4) Die Anhörung der Europäischen Beratergruppe für Rechnungslegung (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) hat bestätigt, dass der IFRS 16 die in Artikel 3 Absatz 2 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 genannten Kriterien für eine Übernahme erfüllt.
- (5) Die Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 sollte daher entsprechend geändert werden.
- (6) Die in der vorliegenden Verordnung vorgesehenen Maßnahmen stehen mit der Stellungnahme des Regelungsausschusses für Rechnungslegung in Einklang —

HAT FOLGENDE VERORDNUNG ERLASSEN:

Artikel 1

Der Anhang der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 wird wie folgt geändert:

- a) International Financial Reporting Standard (IFRS) 16 *Leasingverhältnisse* wird dem Anhang der vorliegenden Verordnung entsprechend eingefügt.

<sup>(1)</sup> ABl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1.

<sup>(2)</sup> Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission vom 3. November 2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates (ABl. L 320 vom 29.11.2008, S. 1).

- b) IAS 1, IAS 2, IAS 7, IAS 12, IAS 16, IAS 21, IAS 23, IAS 32, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41, IFRS 1, IFRS 3, IFRS 4, IFRS 7, IFRS 9, IFRS 13, IFRS 15, IFRIC 1, IFRIC 12, SIC 29 und SIC 32 werden gemäß IFRS 16 dem Anhang der vorliegenden Verordnung entsprechend geändert.

*Artikel 2*

Die Unternehmen wenden die in Artikel 1 genannten Änderungen spätestens mit Beginn des ersten am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnenden Geschäftsjahres an.

*Artikel 3*

Diese Verordnung tritt am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Union* in Kraft.

Diese Verordnung ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.

Brüssel, den 31. Oktober 2017

*Für die Kommission*  
*Der Präsident*  
Jean-Claude JUNCKER

\_\_\_\_\_

## ANHANG

**International Financial Reporting Standard 16*****Leasingverhältnisse*****International Financial Reporting Standard 16 *Leasingverhältnisse***

## ZIELSETZUNG

1. **In diesem Standard werden die Grundsätze für den Ansatz, die Bewertung, die Darstellung und die Angabe von *Leasingverhältnissen* dargelegt. Ziel ist es sicherzustellen, dass die von *Leasingnehmern* und *Leasinggebern* zur Verfügung gestellten Informationen ein getreues Bild der Transaktionen vermitteln. Diese Informationen sollen den Abschlussadressaten die Beurteilung ermöglichen, wie *Leasingverhältnisse* sich auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage und die Cashflows eines Unternehmens auswirken.**
2. Bei der Anwendung dieses Standards hat ein Unternehmen die Bedingungen von *Verträgen* sowie alle maßgeblichen Fakten und Umstände zu berücksichtigen. Auf ähnlich ausgestaltete *Verträge* und unter ähnlichen Umständen ist dieser Standard konsistent anzuwenden.

## ANWENDUNGSBEREICH

3. Dieser Standard gilt für *Leasingverhältnisse* jeder Art, einschließlich solcher, bei denen *Nutzungsrechte* im Rahmen eines *Unterleasingverhältnisses* weitervermietet werden. Davon ausgenommen sind:
  - a) *Leasingverhältnisse* zur Exploration oder Nutzung von Mineralien, Öl, Erdgas und ähnlichen nicht regenerativen Ressourcen;
  - b) *Leasingverhältnisse* bei biologischen Vermögenswerten im Anwendungsbereich von IAS 41 *Landwirtschaft*, die von einem *Leasingnehmer* gehalten werden;
  - c) *Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen*, im Anwendungsbereich von IFRIC 12 *Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen*;
  - d) *Lizenzen* zur Nutzung geistigen Eigentums, die ein *Leasinggeber* im Anwendungsbereich von IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* vergibt; und
  - e) *Rechte*, die ein *Leasingnehmer* im Rahmen von *Lizenzvereinbarungen* im Anwendungsbereich von IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* beispielsweise für Filme, Videoaufnahmen, Theaterstücke, Manuskripte, Patente und Urheberrechte hält.
4. Dem *Leasingnehmer* steht es frei, diesen Standard auch auf *Leasingverhältnisse* anzuwenden, die andere immaterielle Vermögenswerte als die in Paragraph 3(e) genannten zum Gegenstand haben.

## FREISTELLUNGEN VOM ANSATZ (PARAGRAPHEN B3–B8)

5. Ein *Leasingnehmer* kann beschließen, die Paragraphen 22–49 nicht anzuwenden auf:
  - a) *kurzfristige Leasingverhältnisse* und
  - b) *Leasingverhältnisse*, bei denen der zugrunde liegende *Vermögenswert* von geringem Wert ist (Beschreibung siehe Paragraphen B3–B8).
6. Beschließt ein *Leasingnehmer*, die Paragraphen 22–49 nicht auf *kurzfristige Leasingverhältnisse* oder auf *Leasingverhältnisse*, denen ein *Vermögenswert* von geringem Wert zugrunde liegt, anzuwenden, so hat er die mit diesen *Leasingverhältnissen* verbundenen *Leasingzahlungen* entweder linear über die *Laufzeit des Leasingverhältnisses* oder auf einer anderen systematischen Basis als Aufwand zu erfassen. Sollte eine andere systematische Basis für das Muster, nach dem der *Leasingnehmer* Nutzen aus dem *Leasingverhältnis* zieht, repräsentativer sein, so ist diese heranzuziehen.
7. Bilanziert ein *Leasingnehmer* *kurzfristige Leasingverhältnisse* gemäß Paragraph 6, so hat er das *Leasingverhältnis* für die Zwecke dieses Standards als neues *Leasingverhältnis* zu betrachten, wenn
  - a) eine *Änderung des Leasingverhältnisses* vorliegt oder
  - b) die *Laufzeit des Leasingverhältnisses* geändert wird (der *Leasingnehmer* beispielsweise eine Option ausübt, die bei Festlegung der Laufzeit nicht berücksichtigt wurde).

8. Die Entscheidung, ein Leasingverhältnis als kurzfristig zu betrachten, erfolgt nach den Klassen der zugrunde liegenden Vermögenswerte, für die das Nutzungsrecht besteht. Unter einer Klasse zugrunde liegender Vermögenswerte ist eine Gruppe ähnlich gearteter Vermögenswerte zu verstehen, die im Rahmen der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ähnlich genutzt werden. Die Entscheidung, den Wert eines zugrunde liegenden Vermögenswerts als gering einzustufen, kann auf Einzelfallbasis erfolgen.

#### IDENTIFIZIERUNG EINES LEASINGVERHÄLTNISSSES (PARAGRAPHEN B9–B33)

9. **Ein Unternehmen muss bei Vertragsbeginn beurteilen, ob der Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet. Dies ist der Fall, wenn der Vertrag dazu berechtigt, die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts gegen Zahlung eines Entgelts für einen bestimmten Zeitraum zu kontrollieren. Die Paragraphen B9–B31 enthalten Leitlinien für die Beurteilung, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet.**
10. Ein Zeitraum lässt sich im Hinblick auf den Nutzungsumfang eines identifizierten Vermögenswerts beschreiben (wie die Anzahl der Einheiten, die mit dem Ausrüstungsgegenstand produziert werden sollen).
11. Ein Unternehmen hat nur bei Änderung der Vertragsbedingungen erneut zu beurteilen, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet.

#### **Trennung von Leasing- und Nichtleasingkomponenten eines Vertrags**

12. Bei Verträgen, die ein Leasingverhältnis begründen oder beinhalten, hat ein Unternehmen jede Leasingkomponente des Vertrags getrennt von den Nichtleasingkomponenten des Vertrags als Leasingverhältnis zu bilanzieren, es sei denn, es wendet den praktischen Behelf in Paragraph 15 an. Die Paragraphen B32–B33 enthalten Leitlinien für die Trennung von Leasing- und Nichtleasingkomponenten eines Vertrags.

#### **Leasingnehmer**

13. Bei Verträgen, die eine Leasingkomponente und eine oder mehrere zusätzliche Leasing- oder Nichtleasingkomponenten beinhalten, hat der Leasingnehmer das vertraglich vereinbarte Entgelt auf Basis des relativen Einzelveräußerungspreises der Leasingkomponente und des aggregierten Einzelveräußerungspreises der Nichtleasingkomponenten auf die einzelnen Leasingkomponenten aufzuteilen.
14. Der relative Einzelveräußerungspreis von Leasing- und Nichtleasingkomponenten ist anhand des Preises zu bestimmen, den der Leasinggeber oder ein ähnlicher Lieferant dem Unternehmen für diese oder eine ähnliche Komponente gesondert berechnen würde. Ist ein beobachtbarer Einzelveräußerungspreis nicht ohne Weiteres verfügbar, muss der Leasingnehmer den Einzelveräußerungspreis schätzen und dabei so viele beobachtbare Daten wie möglich heranziehen.
15. Behelfsweise kann ein Leasingnehmer für einzelne Klassen zugrunde liegender Vermögenswerte beschließen, von einer Trennung von Nichtleasing- und Leasingkomponenten abzusehen und stattdessen jede Leasingkomponente und alle damit verbundenen Nichtleasingkomponenten als eine einzige Leasingkomponente zu bilanzieren. Bei eingebetteten Derivaten, die die in IFRS 9 *Finanzinstrumente* Paragraph 4.3.3 genannten Kriterien erfüllen, darf nicht auf diesen praktischen Behelf zurückgegriffen werden.
16. Nichtleasingkomponenten sind vom Leasingnehmer nach anderen geltenden Standards zu bilanzieren, es sei denn, er wendet den in Paragraph 15 beschriebenen praktischen Behelf an.

#### **Leasinggeber**

17. Bei Verträgen, die eine Leasingkomponente und eine oder mehrere zusätzliche Leasing- oder Nichtleasingkomponenten beinhalten, hat der Leasinggeber das vertraglich vereinbarte Entgelt gemäß IFRS 15 Paragraphen 73–90 aufzuteilen.

#### LAUFZEIT DES LEASINGVERHÄLTNISSSES (PARAGRAPHEN B34–B41)

18. Die Laufzeit des Leasingverhältnisses ist von dem Unternehmen unter Zugrundelegung der unkündbaren Grundlaufzeit dieses Leasingverhältnisses sowie unter Einbeziehung der beiden folgenden Zeiträume zu bestimmen:
  - a) die Zeiträume, die sich aus einer Option zur Verlängerung des Leasingverhältnisses ergeben, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese Option ausüben wird; und
  - b) die Zeiträume, die sich aus einer Option zur Kündigung des Leasingverhältnisses ergeben, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese Option nicht ausüben wird.

19. Bei der Beurteilung, ob ein Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er eine Verlängerungsoption ausüben oder eine Kündigungsoption nicht ausüben wird, hat ein Unternehmen allen in den Paragraphen B37-B40 beschriebenen maßgeblichen Fakten und Umständen Rechnung zu tragen, die dem Leasingnehmer einen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung bzw. Nichtausübung der Verlängerungs- bzw. Kündigungsoption geben.
20. Ein Leasingnehmer hat erneut zu beurteilen, ob er hinreichend sicher ist, dass er eine Verlängerungsoption ausüben oder eine Kündigungsoption nicht ausüben wird, wenn ein signifikantes Ereignis oder eine signifikante Änderung von Umständen eintritt, das bzw. die
  - a) innerhalb seiner Kontrolle liegt und
  - b) sich darauf auswirkt, ob er hinreichend sicher ist, dass er eine bei Festlegung der Laufzeit ursprünglich nicht berücksichtigte Option ausüben oder eine bei Festlegung der Laufzeit ursprünglich berücksichtigte Option nicht ausüben wird (siehe Paragraph B41).
21. Ändert sich die unkündbare Grundlaufzeit eines Leasingverhältnisses, hat das Unternehmen auch die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu überprüfen. Die unkündbare Grundlaufzeit eines Leasingverhältnisses ändert sich beispielsweise dann, wenn
  - a) der Leasingnehmer eine Option, die das Unternehmen bei der Festlegung der Laufzeit ursprünglich nicht berücksichtigt hatte, ausübt;
  - b) der Leasingnehmer eine Option, die das Unternehmen bei der Festlegung der Laufzeit ursprünglich berücksichtigt hatte, nicht ausübt;
  - c) ein Ereignis eintritt, das den Leasingnehmer vertraglich zur Ausübung einer Option verpflichtet, die das Unternehmen bei der Festlegung der Laufzeit ursprünglich nicht berücksichtigt hatte; oder
  - d) ein Ereignis eintritt, das dem Leasingnehmer vertraglich die Ausübung einer Option untersagt, die das Unternehmen bei der Festlegung der Laufzeit ursprünglich berücksichtigt hatte.

## LEASINGNEHMER

**Ansatz**

22. **Am Bereitstellungsdatum muss der Leasingnehmer einen Vermögenswert für das gewährte Nutzungsrecht sowie eine Leasingverbindlichkeit erfassen.**

**Bewertung****Erstmalige Bewertung**

*Erstmalige Bewertung des Nutzungsrechts*

23. **Am Bereitstellungsdatum muss der Leasingnehmer das Nutzungsrecht zu Anschaffungskosten bewerten.**
24. Die Kosten des Nutzungsrechts umfassen:
  - a) den Betrag, der sich aus der in Paragraph 26 beschriebenen erstmaligen Bewertung der Leasingverbindlichkeit ergibt;
  - b) alle bei oder vor der Bereitstellung geleisteten Leasingzahlungen abzüglich aller etwaigen erhaltenen *Leasinganreize*;
  - c) alle dem Leasingnehmer entstandenen *anfänglichen direkten Kosten*; und
  - d) die geschätzten Kosten, die dem Leasingnehmer bei Demontage und Beseitigung des zugrunde liegenden Vermögenswerts, bei Wiederherstellung des Standorts, an dem dieser sich befindet, oder bei Rückversetzung des zugrunde liegenden Vermögenswert in den in der Leasingvereinbarung verlangten Zustand entstehen werden, es sei denn, diese Kosten werden durch die Herstellung von Vorräten verursacht. Die Pflicht zur Übernahme dieser Kosten entsteht dem Leasingnehmer entweder am Bereitstellungsdatum oder durch Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts während eines bestimmten Zeitraums.
25. Ein Leasingnehmer hat die in Paragraph 24(d) beschriebenen Kosten als Teil der Kosten des Nutzungsrechts zu erfassen, wenn für ihn im Zusammenhang mit diesen Kosten eine Verpflichtung entsteht. Kosten, die während eines bestimmten Zeitraums entstehen, weil in diesem Zeitraum unter Inanspruchnahme des Nutzungsrechts Vorräte produziert wurden, werden vom Leasingnehmer gemäß IAS 2 *Vorräte* bilanziert. Die Verpflichtungen im Zusammenhang mit solchen gemäß diesem Standard oder IAS 2 bilanzierten Kosten werden gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* erfasst und bewertet.

*Erstmalige Bewertung der Leasingverbindlichkeit*

26. **Am Bereitstellungsdatum muss der Leasingnehmer die Leasingverbindlichkeit zum Barwert der zu diesem Zeitpunkt noch nicht geleisteten Leasingzahlungen bewerten. Die Leasingzahlungen werden zu dem dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Zinssatz abgezinst, sofern sich dieser ohne Weiteres bestimmen lässt. Lässt sich dieser Satz nicht ohne Weiteres bestimmen, ist der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers heranzuziehen.**
27. Am Bereitstellungsdatum umfassen die bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeit zu berücksichtigenden Leasingzahlungen die nachstehend genannten, am Bereitstellungsdatum noch nicht geleisteten Zahlungen für das Recht auf Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts:
- feste Zahlungen* (einschließlich der in Paragraph B42 beschriebenen, de facto festen Zahlungen) abzüglich etwaiger zu erhaltender Leasinganreize;
  - variable Leasingzahlungen*, die an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind und deren erstmalige Bewertung anhand des am Bereitstellungsdatum gültigen Indexes oder (Zins-)Satzes vorgenommen wird (siehe Paragraph 28);
  - Beträge, die der Leasingnehmer im Rahmen von *Restwertgarantien* voraussichtlich wird entrichten müssen;
  - der Ausübungspreis einer Kaufoption, wenn der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese auch tatsächlich wahrnehmen wird (was anhand der in den Paragraphen B37–B40 beschriebenen Faktoren beurteilt wird); und
  - Strafzahlungen für eine Kündigung des Leasingverhältnisses, wenn in der Laufzeit berücksichtigt ist, dass der Leasingnehmer eine Kündigungsoption wahrnehmen wird.
28. Zu den in Paragraph 27(b) beschriebenen, an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelten variablen Leasingzahlungen zählen u. a. Zahlungen, die an einen Verbraucherpreisindex gekoppelt sind, Zahlungen, die an einen Referenzzinssatz (wie den LIBOR) gekoppelt sind, oder Zahlungen, die der Entwicklung bei den marktüblichen Mietpreisen folgen.

**Folgebewertung***Folgebewertung des Nutzungsrechts*

29. **Nach dem Bereitstellungsdatum hat ein Leasingnehmer — sofern er keines der in den Paragraphen 34 und 35 beschriebenen Bewertungsmodelle verwendet — das Nutzungsrecht nach dem Anschaffungskostenmodell zu bewerten.**

*Anschaffungskostenmodell*

30. Will ein Leasingnehmer nach dem Anschaffungskostenmodell verfahren, muss er das Nutzungsrecht zu Anschaffungskosten bewerten:
- abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen und
  - berichtigt um jede, in Paragraph 36(c) aufgeführte Neubewertung der Leasingverbindlichkeit.
31. Bei der Abschreibung des Nutzungsrechts muss ein Leasingnehmer vorbehaltlich der Vorschriften in Paragraph 32 nach den Abschreibungsvorschriften des IAS 16 *Sachanlagen* verfahren.
32. Geht das Eigentum an dem zugrunde liegenden Vermögenswert zum Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses auf den Leasingnehmer über oder ist in den Kosten des Nutzungsrechts berücksichtigt, dass der Leasingnehmer eine Kaufoption wahrnehmen wird, so hat er das Nutzungsrecht vom Bereitstellungsdatum bis zum Ende der *Nutzungsdauer* des zugrunde liegenden Vermögenswerts abzuschreiben. Anderenfalls ist das Nutzungsrecht vom Bereitstellungsdatum bis zum Ende seiner *Nutzungsdauer* oder — sollte dies früher eintreten — bis zum Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses abzuschreiben.
33. Ein Leasingnehmer hat nach IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* zu bestimmen, ob das Nutzungsrecht wertgemindert ist, und jeden festgestellten Wertminderungsaufwand zu erfassen.

*Andere Bewertungsmodelle*

34. Wendet ein Leasingnehmer auf seine als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien das in IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* enthaltene Zeitwertmodell an, so hat er dieses Modell auch auf Nutzungsrechte anzuwenden, die der Definition von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien in IAS 40 entsprechen.

35. Beziehen sich Nutzungsrechte auf eine Sachanlageklasse, auf die der Leasingnehmer das in IAS 16 enthaltene Neubewertungsmodell anwendet, so kann er beschließen, dieses Modell auf alle Nutzungsrechte anzuwenden, die sich auf diese Anlagenklasse beziehen.

*Folgebewertung der Leasingverbindlichkeit*

36. **Nach dem Bereitstellungsdatum bewertet der Leasingnehmer die Leasingverbindlichkeit wie folgt:**

- a) **er erhöht den Buchwert, um dem Zinsaufwand für die Leasingverbindlichkeit Rechnung zu tragen;**
- b) **er verringert den Buchwert, um den geleisteten Leasingzahlungen Rechnung zu tragen; und**
- c) **er bewertet den Buchwert neu, um jeder, in den Paragraphen 39-46 dargelegten Neubewertung oder Änderung des Leasingverhältnisses oder geänderten, de facto festen Leasingzahlungen Rechnung zu tragen (siehe Paragraph B42).**

37. Die während der Laufzeit des Leasingverhältnisses in jeder Periode auf die Leasingverbindlichkeit zu entrichtenden Zinsen sind so zu bemessen, dass über die Perioden ein konstanter Zinssatz auf die verbleibende Leasingverbindlichkeit entsteht. Der Periodenzinssatz ist der in Paragraph 26 beschriebene Abzinsungssatz oder — falls anwendbar — der in den Paragraphen 41, 43 oder 45(c) beschriebene geänderte Abzinsungssatz.

38. Nach dem Bereitstellungsdatum sind sowohl

- a) die Zinsen für die Leasingverbindlichkeit als auch
- b) variable Leasingzahlungen, die nicht in die Bewertung der Leasingverbindlichkeit in der Periode eingeflossen sind, in der das Ereignis oder die Bedingung, das bzw. die diese Zahlungen auslöst, eintrat, vom Leasingnehmer erfolgswirksam zu erfassen, es sei denn, die Kosten sind gemäß anderer anwendbarer Standards im Buchwert eines anderen Vermögenswerts enthalten.

*Neubewertung der Leasingverbindlichkeit*

39. Nach dem Bereitstellungsdatum muss der Leasingnehmer die Leasingverbindlichkeit nach den Paragraphen 40–43 neu bewerten, um Änderungen bei den Leasingzahlungen Rechnung zu tragen. Das Nutzungsrecht ist vom Leasingnehmer um den aus der Neubewertung der Leasingverbindlichkeit resultierenden Betrag zu berichtigen. Verringert sich der Buchwert des Nutzungsrechts allerdings auf null und geht die Bewertung der Leasingverbindlichkeit weiter zurück, hat der Leasingnehmer jeden aus der Neubewertung resultierenden Restbetrag erfolgswirksam zu erfassen.

40. Der Leasingnehmer hat die Leasingverbindlichkeit neu zu bewerten und zu diesem Zweck die geänderten Leasingzahlungen zu einem geänderten Satz abzuzinsen, wenn entweder

- a) bei der Laufzeit des Leasingverhältnisses eine in den Paragraphen 20-21 beschriebene Änderung eintritt. Die geänderten Leasingzahlungen sind vom Leasingnehmer ausgehend von der geänderten Laufzeit des Leasingverhältnisses zu bestimmen; oder
- b) bei der Beurteilung einer Kaufoption für den zugrunde liegenden Vermögenswert eine Änderung eintritt, wobei bei der Beurteilung den in den Paragraphen 20-21 beschriebenen Ereignissen und Umständen im Kontext einer Kaufoption Rechnung getragen wird. Der Leasingnehmer muss die geänderten Leasingzahlungen bestimmen, um der Veränderung bei den im Rahmen der Kaufoption zahlbaren Beträgen Rechnung zu tragen.

41. Bei der Anwendung des Paragraphen 40 hat der Leasingnehmer den geänderten Abzinsungssatz für die Restlaufzeit des Leasingverhältnisses als den dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Zinssatz zu bestimmen, sofern sich dieser ohne Weiteres bestimmen lässt, oder den Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers zum Zeitpunkt der Neubeurteilung, sollte sich der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz nicht ohne Weiteres bestimmen lassen.

42. Der Leasingnehmer hat die Leasingverbindlichkeit neu zu bewerten und zu diesem Zweck die geänderten Leasingzahlungen abzuzinsen, wenn entweder

- a) bei den Beträgen, die im Rahmen einer Restwertgarantie voraussichtlich zu entrichten sind, eine Änderung eintritt. Der Leasingnehmer muss die geänderten Leasingzahlungen bestimmen, um der Veränderung bei den im Rahmen der Restwertgarantie voraussichtlich zu entrichtenden Beträgen Rechnung zu tragen; oder
- b) bei den künftigen Leasingzahlungen bedingt durch eine Veränderung bei einem zur Bestimmung dieser Zahlungen verwendeten Index oder (Zins-)Satz eine Veränderung eintritt, wozu auch Veränderungen zählen, die Veränderungen bei den Marktmieten im Anschluss an eine Mietpreis-Erhebung widerspiegeln. Diesen

geänderten Leasingzahlungen muss der Leasingnehmer nur dann durch Neubewertung der Leasingverbindlichkeit Rechnung tragen, wenn bei den Cashflows eine Veränderung eintritt (d. h. wenn die Anpassung der Leasingzahlungen wirksam wird). Der Leasingnehmer hat die geänderten Leasingzahlungen für die Restlaufzeit des Leasingverhältnisses ausgehend von den geänderten vertraglichen Zahlungen zu bestimmen.

43. Bei der Anwendung des Paragraphen 42 hat der Leasingnehmer einen unveränderten Abzinsungssatz zu verwenden, es sei denn, die Veränderung bei den Leasingzahlungen ist auf eine Veränderung bei variablen Zinssätzen zurückzuführen. In diesem Fall ist ein geänderter Abzinsungssatz zu verwenden, der dem veränderten Zinssatz Rechnung trägt.

#### *Änderung von Leasingverhältnissen*

44. Die Änderung eines Leasingverhältnisses ist vom Leasingnehmer als gesondertes Leasingverhältnis zu bilanzieren, wenn die folgenden Voraussetzungen beide erfüllt sind:
- Durch die Änderung wird ein zusätzliches Recht auf Nutzung eines oder mehrerer zugrunde liegender Vermögenswerte eingeräumt, wodurch sich der Umfang des Leasingverhältnisses erhöht, und
  - aufgrund der Umstände des betreffenden Vertrags erhöht sich das zu zahlende Entgelt um einen Betrag, der dem Einzelveräußerungspreis der Umfangserhöhung sowie allen angemessenen Anpassungen dieses Einzelveräußerungspreises entspricht.
45. Bei Änderungen von Leasingverhältnissen, die nicht als gesondertes Leasingverhältnis bilanziert werden, hat der Leasingnehmer zum *effektiven Zeitpunkt der Änderung*
- das Entgelt gemäß den Paragraphen 13-16 im geänderten Vertrag aufzuteilen;
  - die Laufzeit des geänderten Leasingverhältnisses gemäß den Paragraphen 18-19 zu bestimmen; und
  - die Leasingverbindlichkeit neu zu bewerten und zu diesem Zweck die geänderten Leasingzahlungen zu einem modifizierten Satz abzuzinsen. Bestimmt wird der modifizierte Abzinsungssatz als der für die Restlaufzeit des Leasingverhältnisses dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz, wenn sich dieser ohne Weiteres bestimmen lässt, oder als Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers zum effektiven Zeitpunkt der Änderung, sollte sich der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz nicht ohne Weiteres bestimmen lassen.
46. Bei Änderungen von Leasingverhältnissen, die nicht als gesondertes Leasingverhältnis bilanziert werden, hat der Leasingnehmer die Neubewertung der Leasingverbindlichkeit zu bilanzieren, indem er
- den Buchwert des Nutzungsrechts herabsetzt, um der durch Änderungen, die den Umfang des Leasingverhältnisses verringern, bedingten teilweisen oder vollständigen Beendigung des Leasingverhältnisses Rechnung zu tragen. Alle etwaigen Gewinne oder Verluste, die mit der teilweisen oder vollständigen Beendigung des Leasingverhältnisses in Zusammenhang stehen, sind vom Leasingnehmer erfolgswirksam zu erfassen.
  - bei allen anderen Änderungen von Leasingverhältnissen eine entsprechende Anpassung des Nutzungsrechts vornimmt.

#### **Darstellung**

47. Ein Leasingnehmer hat
- Nutzungsrechte entweder in der Bilanz oder im Anhang getrennt von anderen Vermögenswerten darzustellen. Stellt er die Nutzungsrechte in der Bilanz nicht gesondert dar, so hat er
    - diese Nutzungsrechte in den gleichen Bilanzposten aufzunehmen, in dem auch die zugrunde liegenden Vermögenswerte dargestellt würden, wenn sie sein Eigentum wären; und
    - anzugeben, in welchen Bilanzposten diese Nutzungsrechte geführt werden;
  - Leasingverbindlichkeiten entweder in der Bilanz oder im Anhang getrennt von anderen Verbindlichkeiten darzustellen. Stellt der Leasingnehmer Leasingverbindlichkeiten in der Bilanz nicht gesondert dar, hat er anzugeben, in welchen Bilanzposten diese Verbindlichkeiten enthalten sind.
48. Die in Paragraph 47(a) festgelegte Anforderung gilt nicht für Nutzungsrechte, die der Definition einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie entsprechen, die in der Bilanz auch als solche auszuweisen ist.

49. In der Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis hat der Leasingnehmer Zinsaufwendungen für die Leasingverbindlichkeit getrennt vom Abschreibungsbetrag für das Nutzungsrecht auszuweisen. Zinsaufwendungen für die Leasingverbindlichkeit sind eine Komponente der Finanzierungsaufwendungen, die nach Paragraph 82(b) IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* in der Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis getrennt darzustellen sind.
50. In der Kapitalflussrechnung hat der Leasingnehmer
- Auszahlungen für den Tilgungsanteil der Leasingverbindlichkeit als Finanzierungstätigkeiten einzustufen;
  - Auszahlungen für den Zinsanteil der Leasingverbindlichkeit gemäß den Vorgaben für gezahlte Zinsen in IAS 7 *Kapitalflussrechnungen* einzustufen; und
  - Zahlungen im Rahmen kurzfristiger Leasingverhältnisse, Zahlungen bei Leasingverhältnissen, denen ein Vermögenswert von geringem Wert zugrunde liegt, und variable Leasingzahlungen, die bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeit unberücksichtigt geblieben sind, bei den betrieblichen Tätigkeiten einzustufen.

### Angaben

51. **Die Angaben, die der Leasingnehmer im Anhang bereitstellt, sollen zusammen mit den in der Bilanz, in der Gewinn- und Verlustrechnung und in der Kapitalflussrechnung enthaltenen Angaben den Abschlussadressaten die Beurteilung ermöglichen, wie Leasingverhältnisse sich auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage und die Cashflows des Leasingnehmers auswirken. Die Anforderungen, mit denen dieses Ziel erreicht werden soll, sind den Paragraphen 52–60 zu entnehmen.**
52. Der Leasingnehmer hat in einer einzelnen Anhangangabe oder in einem gesonderten Abschnitt seines Abschlusses Angaben zu den Leasingverhältnissen zu machen, bei denen er Leasingnehmer ist. Angaben, die bereits an anderer Stelle im Abschluss gemacht wurden, müssen allerdings nicht wiederholt werden, sofern sie durch Querverweis in die o. g. Anhangangabe oder den gesonderten Abschnitt über Leasingverhältnisse aufgenommen werden.
53. Ein Leasingnehmer hat für die Berichtsperiode folgende Beträge anzugeben:
- Abschreibungsbetrag für das Nutzungsrecht nach Klassen zugrunde liegender Vermögenswerte;
  - Zinsaufwendungen für Leasingverbindlichkeiten;
  - Aufwand für kurzfristige Leasingverhältnisse, die nach Paragraph 6 bilanziert werden. Darin nicht enthalten sein muss der Aufwand für Leasingverhältnisse mit maximal einmonatiger Laufzeit;
  - Aufwand für Leasingverhältnisse über einen Vermögenswert von geringem Wert, die nach Paragraph 6 bilanziert werden. Darin nicht enthalten sein darf der in Paragraph 53(c) enthaltene Aufwand für kurzfristige Leasingverhältnisse, denen ein Vermögenswert von geringem Wert zugrunde liegt;
  - den nicht in die Bewertung von Leasingverbindlichkeiten einbezogenen Aufwand für variable Leasingzahlungen;
  - Ertrag aus dem Unterleasing von Nutzungsrechten;
  - die gesamten Zahlungsmittelabflüsse für Leasingverhältnisse;
  - Zugänge zu Nutzungsrechten;
  - Gewinne und Verluste aus Sale-and-Leaseback-Transaktionen; und
  - Buchwert des Nutzungsrechts am Ende der Berichtsperiode nach Klassen zugrunde liegender Vermögenswerte.
54. Die in Paragraph 53 genannten Angaben sind in Tabellenform vorzulegen, es sei denn, ein anderes Format ist besser geeignet. Die angegebenen Beträge müssen die Kosten einschließen, die der Leasingnehmer im Berichtszeitraum in den Buchwert eines anderen Vermögenswerts aufgenommen hat.
55. Ein Leasingnehmer hat die Höhe seiner Leasingverpflichtungen aus kurzfristigen Leasingverhältnissen, die nach Paragraph 6 bilanziert werden, anzugeben, wenn der Bestand an kurzfristigen Leasingverhältnissen, bei denen am Ende des Berichtszeitraums Verpflichtungen bestehen, sich nicht mit dem Bestand an kurzfristigen Leasingverhältnissen deckt, auf die sich der nach Paragraph 53(c) angegebene Aufwand bezieht.

56. Entsprechen Nutzungsrechte an Leasinggegenständen der Definition einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie, hat der Leasingnehmer nach den Angabevorschriften des IAS 40 zu verfahren. Für derartige Nutzungsrechte müssen die in Paragraph 53(a), (f), (h) oder (j) genannten Angaben nicht geliefert werden.
57. Führt ein Leasingnehmer für Nutzungsrechte eine Neubewertung gemäß IAS 16 durch, muss er für diese Nutzungsrechte die in IAS 16 Paragraph 77 verlangten Angaben liefern.
58. Eine gemäß den Paragraphen 39 und B11 des IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* erstellte Fälligkeitsanalyse für Leasingverbindlichkeiten hat der Leasingnehmer getrennt von den Fälligkeitsanalysen für andere finanzielle Verbindlichkeiten vorzulegen.
59. Zusätzlich zu den in den Paragraphen 53-58 verlangten Angaben hat der Leasingnehmer weitere, zur Erreichung des in Paragraph 51 genannten (in Paragraph B48 beschriebenen) Angabeziels erforderliche qualitative und quantitative Angaben zu seinen Leasingaktivitäten vorzulegen. Diese zusätzlichen Angaben können beispielsweise Informationen umfassen, die den Abschlussadressaten die Beurteilung nachstehend genannter Elemente erleichtern, sind aber nicht auf diese beschränkt:
  - a) Art der Leasingaktivitäten des Leasingnehmers;
  - b) künftige Zahlungsmittelabflüsse, zu denen es beim Leasingnehmer kommen könnte, die bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeit aber unberücksichtigt geblieben sind. Ergeben könnten sich diese Abflüsse aus:
    - i) variablen Leasingzahlungen (siehe Paragraph B49);
    - ii) Verlängerungs- und Kündigungsoptionen (siehe Paragraph B50);
    - iii) Restwertgarantien (siehe Paragraph B51); und
    - iv) Leasingverhältnisse, die der Leasingnehmer eingegangen ist, die aber noch nicht begonnen haben.
  - c) die mit Leasingverhältnissen verbundenen Beschränkungen oder Zusagen; und
  - d) Sale-and-Leaseback-Transaktionen (siehe Paragraph B52).
60. Bilanziert ein Leasingnehmer kurzfristige Leasingverhältnisse oder Leasingverhältnisse, denen Vermögenswerte von geringem Wert zugrunde liegen, nach Paragraph 6, so hat er dies anzugeben.

#### LEASINGGEBER

##### **Einstufung von Leasingverhältnissen (Paragraphen B53-B58)**

61. **Jedes Leasingverhältnis ist vom Leasinggeber entweder als *Operating-Leasingverhältnis* oder als *Finanzierungsleasing* einzustufen.**
62. **Ein Leasingverhältnis wird als *Finanzierungsleasing* eingestuft, wenn es im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen überträgt. Ist dies nicht der Fall, wird ein Leasingverhältnis als *Operating-Leasingverhältnis* eingestuft.**
63. Ob es sich bei einem Leasingverhältnis um ein *Finanzierungsleasing* oder um ein *Operating-Leasingverhältnis* handelt, hängt eher vom wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion als von der Vertragsform ab. Beispiele für Fälle, die für sich genommen oder in Kombination normalerweise zur Einstufung eines Leasingverhältnisses als *Finanzierungsleasing* führen würden, sind:
  - a) Am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses wird dem Leasingnehmer das Eigentum am zugrunde liegenden Vermögenswert übertragen.
  - b) Der Leasingnehmer hat die Option, den zugrunde liegenden Vermögenswert zu einem Preis zu erwerben, der den *beizulegenden Zeitwert* zum Optionsausübungszeitpunkt voraussichtlich so stark unterschreitet, dass die Ausübung der Option bei *Beginn des Leasingverhältnisses* hinreichend sicher ist.
  - c) Der größte Teil der *wirtschaftlichen Nutzungsdauer* des zugrunde liegenden Vermögenswerts fällt in die Laufzeit des Leasingverhältnisses, auch wenn das Eigentumsrecht nicht übertragen wird.
  - d) Zu Beginn des Leasingverhältnisses entspricht der Barwert der Leasingzahlungen mindestens dem nahezu gesamten *beizulegenden Zeitwert* des zugrunde liegenden Vermögenswerts. und
  - e) Der zugrunde liegende Vermögenswert ist so speziell, dass nur der Leasingnehmer ihn ohne wesentliche Veränderungen nutzen kann.

64. Die nachstehend genannten Fälle sind Indikatoren dafür, dass ein Leasingverhältnis für sich genommen oder in Kombination auch als Finanzierungsleasing eingestuft werden könnte:
- Wenn der Leasingnehmer das Leasingverhältnis auflösen kann, werden die Verluste, die dem Leasinggeber durch die Auflösung entstehen, vom Leasingnehmer getragen.
  - Gewinne oder Verluste, die auf Schwankungen des beizulegenden Zeitwerts des Restwerts zurückzuführen sind, fallen dem Leasingnehmer zu (beispielsweise in Form einer Mietrückerstattung, die einem Großteil des Verkaufserlöses am Ende des Leasingverhältnisses entspricht). und
  - Der Leasingnehmer hat die Möglichkeit, das Leasingverhältnis für eine zweite Mietperiode zu einer Miete fortzuführen, die erheblich unter den marktüblichen Vergleichsmieten liegt.
65. Die in den Paragraphen 63-64 aufgeführten Beispiele und Indikatoren lassen nicht immer einen endgültigen Schluss zu. Wenn aus anderen Merkmalen klar hervorgeht, dass ein Leasingverhältnis nicht im Wesentlichen alle mit dem Eigentum an dem zugrunde liegenden Vermögenswert verbunden Risiken und Chancen überträgt, wird es als Operating-Leasingverhältnis eingestuft. Dies kann beispielsweise dann der Fall sein, wenn das Eigentum am zugrunde liegenden Vermögenswert am Ende des Leasingverhältnisses gegen eine variable Zahlung in der Höhe des jeweils beizulegenden Zeitwerts übertragen wird oder wenn variable Leasingzahlungen dazu führen, dass der Leasinggeber nicht im Wesentlichen alle derartigen Risiken und Chancen überträgt.
66. Die Einstufung erfolgt zu Beginn des Leasingverhältnisses und wird nur bei einer Änderung des Leasingverhältnisses Neubewertet. Änderungen von Schätzungen (wie Änderungen einer Schätzung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer oder des Restwerts des zugrunde liegenden Vermögenswerts) oder geänderte Umstände (wie ein Zahlungsausfall des Leasingnehmers) führen jedoch nicht zu einer Neueinstufung des Leasingverhältnisses für Rechnungslegungszwecke.

### **Finanzierungsleasing**

#### ***Ansatz und Bewertung***

67. **Am Bereitstellungsdatum hat der Leasinggeber die im Rahmen eines Finanzierungsleasings gehaltenen Vermögenswerte in seiner Bilanz anzusetzen und sie als Forderung in Höhe der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis darzustellen.**

#### *Erstmalige Bewertung*

68. Zur Bewertung der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis zieht der Leasinggeber den dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Zinssatz heran. Lässt sich bei einem Unterleasingverhältnis der zugrunde liegende Zinssatz nicht ohne Weiteres bestimmen, kann der Unterleasinggeber zur Bewertung der Nettoinvestition in das Unterleasingverhältnis den für das Hauptleasingverhältnis verwendeten (um alle etwaigen mit dem Unterleasingverhältnis verbundenen anfänglichen direkten Kosten berichtigten) Abzinsungssatz verwenden.
69. Anfängliche direkte Kosten fließen in die anfängliche Bewertung der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis ein und vermindern die über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfassten Erträge; davon ausgenommen sind solche, die bei Leasinggebern, die Hersteller oder Händler sind, anfallen. Der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz wird so festgelegt, dass die anfänglichen direkten Kosten automatisch in die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis einbezogen werden; sie müssen nicht gesondert hinzugerechnet werden.

Erstmalige Bewertung der Leasingzahlungen, die in die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis einbezogen werden

70. Am Bereitstellungsdatum umfassen die in die Bewertung der Leasingverbindlichkeit einbezogenen Leasingzahlungen die nachstehend genannten Zahlungen für das Recht auf Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts während der Laufzeit des Leasingverhältnisses, die am Bereitstellungsdatum nicht vereinnahmt werden:
- feste Zahlungen (einschließlich der in Paragraph B42 beschriebenen, de facto festen Zahlungen) abzüglich etwaiger zu zahlender Leasinganreize;
  - variable Leasingzahlungen, die an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind und deren erstmalige Bewertung anhand des am Bereitstellungsdatum gültigen Indexes oder Zinssatzes erfolgt;

- c) alle etwaigen Restwertgarantien, die der Leasinggeber vom Leasingnehmer, einer mit dem Leasingnehmer verbundenen Partei oder einem nicht mit dem Leasinggeber verbundenen Dritten, der bzw. die finanziell zur Erfüllung der mit der Garantie verbundenen Verpflichtungen in der Lage ist, erhält.
- d) den Ausübungspreis einer Kaufoption, wenn der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese auch tatsächlich ausüben wird (was anhand der in Paragraph B37 beschriebenen Faktoren beurteilt wird); und
- e) Strafzahlungen für eine Kündigung des Leasingverhältnisses, wenn aus der Laufzeit hervorgeht, dass der Leasingnehmer eine Kündigungsoption wahrnimmt.

Leasinggeber, die Hersteller oder Händler sind

- 71. Leasinggeber, die Hersteller oder Händler sind, haben am Bereitstellungsdatum für jedes ihrer Finanzierungsleasingverhältnisse Folgendes zu erfassen:
  - a) den Umsatzerlös, d. h. den beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts oder, wenn niedriger, der dem Leasinggeber zufallende Barwert der Leasingzahlungen, zu einem marktüblichen Satz abgezinst.
  - b) die Umsatzkosten, d. h. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw., falls abweichend, der Buchwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts abzüglich des Barwerts des *nicht garantierten Restwerts*; und
  - c) Veräußerungsgewinne oder -verluste (d. h. die Differenz zwischen dem Umsatzerlös und den Umsatzkosten) gemäß ihrer Methode zur Erfassung direkter Verkaufsgeschäfte, für die IFRS 15 gilt. Leasinggeber, bei denen es sich um Hersteller oder Händler handelt, müssen Veräußerungsgewinne oder -verluste aus Finanzierungsleasingverhältnissen am Bereitstellungsdatum erfassen, unabhängig davon, ob der zugrunde liegende Vermögenswert gemäß IFRS 15 übertragen wird oder nicht.
- 72. Händler oder Hersteller lassen ihren Kunden häufig die Wahl zwischen Erwerb oder Leasing eines Vermögenswerts. Ist der Leasinggeber bei einem Finanzierungsleasing ein Hersteller oder Händler, entsteht ein Gewinn oder Verlust, der dem Gewinn oder Verlust aus dem direkten Verkauf des zugrunde liegenden Vermögenswerts zu normalen Verkaufspreisen entspricht und alle anwendbaren Mengen- oder Handelsrabatte widerspiegelt.
- 73. Leasinggeber, die Händler oder Hersteller sind, bieten manchmal künstlich niedrige Zinssätze an, um das Interesse von Kunden zu wecken. Die Anwendung eines solchen Zinssatzes hätte zur Folge, dass der Leasinggeber am Bereitstellungsdatum einen übermäßig hohen Anteil des Gesamtertrags aus der Transaktion erfasst. Bietet ein Hersteller oder Händler als Leasinggeber künstlich niedrige Zinsen an, hat er den Veräußerungsgewinn auf den Betrag zu beschränken, der bei einem marktüblichen Zinssatz erzielt würde.
- 74. Kosten, die einem Hersteller oder Händler als Leasinggeber bei der Erlangung eines Finanzierungsleasings am Bereitstellungsdatum entstehen, sind als Aufwand zu erfassen, da sie in erster Linie durch Vorarbeiten zur Erzielung des Veräußerungsgewinns des Händlers oder Herstellers verursacht werden. Kosten, die Herstellern oder Händlern als Leasinggebern bei der Erlangung eines Finanzierungsleasings entstehen, fallen nicht unter die Definition anfänglicher direkter Kosten und bleiben somit bei der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis unberücksichtigt.

*Folgebewertung*

- 75. **Die Finanzerträge sind vom Leasinggeber über die Laufzeit nach einem Muster zu erfassen, das eine konstante periodische Verzinsung der Nettoinvestition des Leasinggebers in das Leasingverhältnis zugrunde legt.**
- 76. Ziel eines Leasinggebers ist es, die Finanzerträge über die Laufzeit des Leasingverhältnisses auf einer planmäßigen und vernünftigen Grundlage zu verteilen. Die auf die Berichtsperiode bezogenen Leasingzahlungen sind vom Leasinggeber mit der *Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis* zu verrechnen, um sowohl den Kapitalbetrag als auch den *nicht realisierten Finanzertrag* zu reduzieren.
- 77. Auf die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis hat der Leasinggeber die Ausbuchungs- und Wertminderungsvorschriften von IFRS 9 anzuwenden. Die bei der Berechnung der Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis angesetzten geschätzten nicht garantierten Restwerte sind vom Leasinggeber in regelmäßigen Abständen zu überprüfen. Bei einer Minderung des geschätzten nicht garantierten Restwerts hat der Leasinggeber die Ertragsverteilung über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu berichtigen und jede Minderung bereits abgegrenzter Beiträge umgehend zu erfassen.

78. Stuft ein Leasinggeber einen Vermögenswert im Rahmen eines Finanzierungsleasings gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten ein (oder nimmt ihn in eine als zur Veräußerung gehaltene Veräußerungsgruppe auf), so hat er diesen Vermögenswert auch nach IFRS 5 zu bilanzieren.

#### Änderung von Leasingverhältnissen

79. Die Änderung eines Leasingverhältnisses ist vom Leasinggeber als gesondertes Leasingverhältnis zu bilanzieren, wenn die beiden folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:
- durch die Änderung wird ein zusätzliches Recht auf Nutzung eines oder mehrerer zugrunde liegender Vermögenswerte eingeräumt, wodurch sich der Umfang des Leasingverhältnisses erhöht; und
  - um den Umständen des betreffenden Vertrags Rechnung zu tragen, erhöht sich das zu zahlende Entgelt um einen Betrag, der dem Einzelveräußerungspreis der Umfangserhöhung sowie allen angemessenen Anpassungen dieses Einzelveräußerungspreises entspricht.
80. Wird eine Änderung eines Finanzierungsleasingverhältnisses nicht als gesondertes Leasingverhältnis bilanziert, hat der Leasinggeber die Änderung wie folgt zu bilanzieren:
- wäre die Änderung schon zu Beginn des Leasingverhältnisses wirksam gewesen und das Leasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis eingestuft worden, hat der Leasinggeber
    - die Änderung des Leasingverhältnisses ab dem effektiven Zeitpunkt der Änderung als neues Leasingverhältnis zu bilanzieren; und
    - den Buchwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts unmittelbar vor dem effektiven Zeitpunkt der Änderung als Nettoinvestition in das Leasingverhältnis anzusetzen.
  - in allen anderen Fällen hat der Leasinggeber die Vorschriften des IFRS 9 anzuwenden.

#### Operating-Leasingverhältnisse

##### *Ansatz und Bewertung*

81. **Leasingzahlungen aus Operating-Leasingverhältnissen sind vom Leasinggeber entweder linear oder auf einer anderen systematischen Basis als Ertrag zu erfassen. Eine andere systematische Basis ist dann heranzuziehen, wenn sie das Muster, nach dem der aus der Verwendung des zugrunde liegenden Vermögenswerts gezogene Nutzen abnimmt, repräsentativer abbildet.**
82. Kosten, einschließlich Abschreibungen, die bei der Erzielung der Leasingerträge anfallen, sind vom Leasinggeber als Aufwand zu erfassen.
83. Anfängliche direkte Kosten, die bei der Erlangung eines Operating-Leasingverhältnisses entstehen, hat der Leasinggeber dem Buchwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts hinzuzurechnen und über die Laufzeit des Leasingverhältnisses auf der gleichen Basis als Aufwand zu erfassen wie die Leasingerträge.
84. Bei einem Operating-Leasingverhältnis müssen die Abschreibungsgrundsätze für abschreibungsfähige zugrunde liegende Vermögenswerte mit den normalen Abschreibungsgrundsätzen des Leasinggebers für ähnliche Vermögenswerte in Einklang stehen. Die Abschreibung ist vom Leasinggeber nach IAS 16 und IAS 38 zu berechnen.
85. Bei der Bestimmung, ob ein einem Operating-Leasingverhältnis zugrunde liegender Vermögenswert wertgemindert ist, und der Erfassung jedes festgestellten Wertminderungsaufwands hat der Leasinggeber IAS 36 anzuwenden.
86. Ein Leasinggeber, der Hersteller oder Händler ist, setzt beim Abschluss eines Operating-Leasingverhältnisses keinen Veräußerungsgewinn an, weil ein solches Leasingverhältnis nicht mit einem Verkauf gleichzusetzen ist.

#### Änderung von Leasingverhältnissen

87. Die Änderung eines Operating-Leasingverhältnisses bilanziert der Leasinggeber ab dem effektiven Zeitpunkt der Änderung als neues Leasingverhältnis und betrachtet dabei alle im Rahmen des ursprünglichen Leasingverhältnisses im Voraus geleisteten oder abgegrenzten Leasingzahlungen als Teil der Leasingzahlungen des neuen Leasingverhältnisses.

**Darstellung**

88. Die einem Operating-Leasingverhältnis zugrunde liegenden Vermögenswerte sind vom Leasinggeber in dessen Bilanz ihrer Art entsprechend darzustellen.

**Angaben**

89. **Die Angaben, die der Leasinggeber im Anhang bereitstellt, sollen zusammen mit den in der Bilanz, in der Gewinn- und Verlustrechnung und in der Kapitalflussrechnung enthaltenen Angaben den Abschlussadressaten die Beurteilung ermöglichen, wie Leasingverhältnisse sich auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage und die Cashflows des Leasinggebers auswirken. Die Anforderungen, mit denen dieses Ziel erreicht werden soll, sind den Paragraphen 90-97 zu entnehmen.**
90. Ein Leasinggeber hat für die Berichtsperiode folgende Beträge anzugeben:
- bei Finanzierungsleasingverhältnissen:
    - Veräußerungsgewinn oder -verlust;
    - Finanzertrag auf die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis; und
    - die nicht in die Bewertung der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis einbezogenen Erträge aus variablen Leasingzahlungen.
  - bei Operating-Leasingverhältnissen die Leasingerträge, wobei die Erträge aus variablen Leasingzahlungen, die nicht von einem Index oder (Zins-)Satz abhängen, gesondert anzugeben sind.
91. Die in Paragraph 90 genannten Angaben sind in Tabellenform vorzulegen, es sei denn, ein anderes Format ist besser geeignet.
92. Darüber hinaus hat der Leasinggeber weitere, zur Erreichung des in Paragraph 89 genannten Angabeziels erforderliche qualitative und quantitative Angaben zu seinen Leasingaktivitäten vorzulegen. Dazu zählen Angaben, die den Abschlussadressaten die Beurteilung nachstehend genannter Elemente erleichtern, wie
- die Art der Leasingaktivitäten des Leasinggebers; und
  - den Umgang des Leasinggebers mit den Risiken aus allen etwaigen Rechten, die er an den zugrunde liegenden Vermögenswerten behält. Insbesondere hat der Leasinggeber seine Risikomanagementstrategie für seine verbleibenden Rechte an zugrunde liegenden Vermögenswerten darzulegen einschließlich aller Maßnahmen, mit denen er diese Risiken mindert. Hierzu zählen beispielsweise Rückkaufvereinbarungen, Restwertgarantien oder variable Leasingzahlungen in Fällen, in denen vereinbarte Obergrenzen überschritten werden.

**Finanzierungsleasingverhältnisse**

93. Der Leasinggeber hat zu wesentlichen Änderungen des Buchwerts der Nettoinvestition in Finanzierungsleasingverhältnisse quantitative und qualitative Angaben zu machen.
94. Für die Leasingforderungen ist vom Leasinggeber eine Fälligkeitsanalyse vorzulegen, aus der mindestens für jedes der ersten fünf Jahre und für die Summe der Beträge in den verbleibenden Jahren die nicht diskontierten jährlich fälligen Leasingzahlungen hervorgehen. Die nicht diskontierten Leasingzahlungen sind auf die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis überzuleiten. Diese Überleitung soll den nicht realisierten Finanzertrag in Bezug auf die Leasingforderungen sowie jegliche Reduktion des nicht garantierten Restwerts sichtbar machen.

**Operating-Leasingverhältnisse**

95. Besteht für Sachanlagen ein Operating-Leasingverhältnis, gelten für den Leasinggeber die Angabevorschriften des IAS 16. Bei der Anwendung der Angabevorschriften des IAS 16 hat der Leasinggeber die Angaben für die einzelnen Klassen von Anlagevermögen danach zu trennen, ob im jeweiligen Fall ein Operating-Leasingverhältnis besteht oder nicht. Folglich hat der Leasingnehmer die in IAS 16 verlangten Angaben getrennt vorzulegen, d. h. einerseits für Vermögenswerte, für die ein Operating-Leasingverhältnis besteht (nach Klassen zugrunde liegender Vermögenswerte), und andererseits für Vermögenswerte, die Eigentum des Leasinggebers sind und von ihm selbst genutzt werden.
96. Auf Vermögenswerte, für die ein Operating-Leasingverhältnis besteht, hat der Leasinggeber die Angabevorschriften von IAS 36, IAS 38, IAS 40 und IAS 41 anzuwenden.

97. Vom Leasinggeber ist eine Fälligkeitsanalyse für die Leasingzahlungen vorzulegen, aus der mindestens für jedes der ersten fünf Jahre und für die Summe der Beträge in den verbleibenden Jahren die nicht diskontierten jährlich fälligen Leasingzahlungen hervorgehen.

#### SALE-AND-LEASEBACK-TRANSAKTIONEN

98. Überträgt ein Unternehmen (Verkäufer/Leasingnehmer) einen Vermögenswert auf ein anderes Unternehmen (Käufer/Leasinggeber) und least diesen Vermögenswert dann vom Käufer/Leasinggeber zurück, haben sowohl der Verkäufer/Leasingnehmer als auch der Käufer/Leasinggeber den Übertragungsvertrag und das Leasingverhältnis nach den Paragraphen 99-103 zu bilanzieren.

#### **Bestimmung, ob die Übertragung des Vermögenswerts einen Verkauf darstellt**

99. Um zu bestimmen, ob die Übertragung eines Vermögenswerts als Verkauf zu bilanzieren ist, hat ein Unternehmen die Vorschriften des IFRS 15 anzuwenden, anhand deren bestimmt wird, wann eine Leistungsverpflichtung als erfüllt gilt.

#### ***Übertragung des Vermögenswerts stellt einen Verkauf dar***

100. Wenn die Übertragung eines Vermögenswerts durch den Verkäufer/Leasingnehmer die in IFRS 15 festgelegten Anforderungen für die Bilanzierung eines Vermögenswerts als Verkauf erfüllt,
- hat der Verkäufer/Leasingnehmer das mit dem Rückleasing verbundene Nutzungsrecht mit dem Teil des früheren Buchwerts anzusetzen, der sich auf das vom Verkäufer/Leasingnehmer zurückbehaltene Nutzungsrecht bezieht. Dementsprechend hat der Verkäufer/Leasingnehmer etwaige Gewinne oder Verluste nur insoweit zu erfassen, als sie sich auf die auf den Käufer/Leasinggeber übertragenen Rechte beziehen.
  - hat der Käufer/Leasinggeber den Erwerb des Vermögenswerts nach den geltenden Standards und das Leasingverhältnis nach den im vorliegenden Standard festgelegten Bilanzierungsvorschriften für Leasinggeber zu bilanzieren.
101. Stimmen der beizulegende Zeitwert der beim Verkauf eines Vermögenswerts vereinnahmten Gegenleistung und der beizulegende Zeitwert des Vermögenswerts nicht überein oder entsprechen die Leasingzahlungen nicht den marktüblichen Sätzen, hat ein Unternehmen zur Bemessung der Verkaufserlöse zum beizulegenden Zeitwert die folgenden Anpassungen vorzunehmen:
- bei schlechteren Konditionen als den marktüblichen ist die Differenz als Vorauszahlung auf die Leasingzahlungen zu bilanzieren; und
  - bei besseren Konditionen als den marktüblichen ist die Differenz als zusätzliche Finanzierung des Käufers/Leasinggebers an den Verkäufer/Leasingnehmer zu bilanzieren.
102. Für jede potenzielle Anpassung gemäß Paragraph 101 hat das Unternehmen einen der beiden folgenden Werte heranzuziehen, je nachdem welcher von beiden sich leichter bestimmen lässt:
- die Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der beim Verkauf vereinnahmten Gegenleistung und dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts; und
  - die Differenz zwischen dem Barwert der vertraglichen Leasingzahlungen und dem Barwert marktüblicher Leasingzahlungen.

#### ***Übertragung des Vermögenswerts stellt keinen Verkauf dar***

103. Wenn die Übertragung eines Vermögenswerts durch den Verkäufer/Leasingnehmer nicht die in IFRS 15 festgelegten Anforderungen für die Bilanzierung eines Vermögenswerts als Verkauf erfüllt,
- hat der Verkäufer/Leasingnehmer den übertragenen Vermögenswert weiterhin zu erfassen und eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe der Erlöse aus der Übertragung zu erfassen. Die finanzielle Verbindlichkeit ist gemäß IFRS 9 zu bilanzieren.
  - darf der Käufer/Leasinggeber den übertragenen Vermögenswert nicht erfassen und muss einen finanziellen Vermögenswert in Höhe der Erlöse aus der Übertragung erfassen. Der finanzielle Vermögenswert ist gemäß IFRS 9 zu bilanzieren.

## Anhang A

## Definitionen

Dieser Anhang ist fester Bestandteil des Standards.

<b>Bereitstellungsdatum</b>	Datum, zu dem ein <b>Leasinggeber</b> einem <b>Leasingnehmer</b> einen <b>zugrunde liegenden Vermögenswert</b> zur Nutzung bereitstellt.
<b>Wirtschaftliche Nutzungsdauer</b>	Entweder der Zeitraum, über den ein Vermögenswert voraussichtlich für einen oder mehrere Nutzer wirtschaftlich nutzbar ist, oder die Anzahl an Produktions- oder ähnlichen Einheiten, die ein oder mehrere Nutzer voraussichtlich mit einem Vermögenswert erzielen können.
<b>Effektiver Zeitpunkt der Änderung</b>	Datum, zu dem beide Seiten eine <b>Änderung des Leasingverhältnisses</b> vereinbaren.
<b>Beizulegender Zeitwert</b>	Zwecks Anwendung der in diesem Standard enthaltenen Bilanzierungsvorschriften für <b>Leasinggeber</b> der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.
<b>Finanzierungsleasing</b>	Ein <b>Leasingverhältnis</b> , bei dem im Wesentlichen alle mit dem Eigentum an einem <b>zugrunde liegenden Vermögenswert</b> verbundenen Risiken und Chancen übertragen werden.
<b>Feste Zahlungen</b>	Zahlungen, die ein <b>Leasingnehmer</b> an einen <b>Leasinggeber</b> leistet, um über die <b>Laufzeit des Leasingverhältnisses</b> zur Nutzung eines <b>zugrunde liegenden Vermögenswerts</b> berechtigt zu sein, ohne <b>variable Leasingzahlungen</b> .
<b>Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis</b>	Die Summe aus: a) den dem <b>Leasinggeber</b> im Rahmen eines <b>Finanzierungsleasings</b> zustehenden <b>Leasingzahlungen</b> ; und b) jedem dem Leasinggeber zufallenden, <b>nicht garantierten Restwert</b> .
<b>Beginn des Leasingverhältnisses</b>	Das Datum der Leasingvereinbarung oder das Datum, an dem sich die Vertragsparteien zur Einhaltung der wesentlichen Bedingungen der Leasingvereinbarung verpflichten, je nachdem, welches von beiden das frühere ist.
<b>Anfängliche direkte Kosten</b>	Zusätzliche Kosten, die bei der Erlangung eines <b>Leasingverhältnisses</b> entstehen und ohne dessen Abschluss nicht angefallen wären, mit Ausnahme der Kosten, die einem <b>Leasinggeber</b> , der Hersteller oder Händler ist, in Verbindung mit einem <b>Finanzierungsleasing</b> entstehen.
<b>Dem Leasingverhältnis zugrunde liegender Zinssatz</b>	Der Zinssatz, bei dem der Barwert (a) der <b>Leasingzahlungen</b> und (b) des <b>nicht garantierten Restwerts</b> der Summe aus (i) dem <b>beizulegenden Zeitwert</b> des <b>zugrunde liegenden Vermögenswerts</b> und (ii) allen etwaigen <b>anfänglichen direkten Kosten</b> des Leasinggebers entspricht.
<b>Leasingverhältnis</b>	Ein Vertrag oder Teil eines Vertrags, der gegen Zahlung eines Entgelts für einen bestimmten Zeitraum zur Nutzung eines Vermögenswerts (des <b>zugrunde liegenden Vermögenswerts</b> ) berechtigt.
<b>Leasinganreize</b>	Zahlungen, die ein <b>Leasinggeber</b> im Zusammenhang mit einem <b>Leasingverhältnis</b> an einen <b>Leasingnehmer</b> leistet, oder die Rückerstattung oder Übernahme von Kosten des Leasingnehmers durch den Leasinggeber.
<b>Änderung eines Leasingverhältnisses</b>	Eine in den ursprünglichen Bedingungen nicht vorgesehene Änderung des Umfangs eines <b>Leasingverhältnisses</b> oder des für das Leasingverhältnis zu entrichtenden Entgelts (wenn beispielsweise ein zusätzliches Recht auf Nutzung eines oder mehrerer <b>zugrunde liegender Vermögenswerte</b> eingeräumt oder ein bestehendes Recht gekündigt oder die vertragliche <b>Laufzeit des Leasingverhältnisses</b> verlängert oder verkürzt wird.)

<b>Leasingzahlungen</b>	<p>Zahlungen, die ein <b>Leasingnehmer</b> an einen <b>Leasinggeber</b> leistet, um das Recht zu erhalten, einen <b>zugrunde liegenden Vermögenswert</b> über die <b>Laufzeit des Leasingverhältnisses</b> zu nutzen; hierzu zählen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) <b>feste Zahlungen</b> (einschließlich de facto fester Zahlungen) ohne <b>Leasinganreize</b>;</li> <li>b) <b>variable Leasingzahlungen</b>, die an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind;</li> <li>c) der Ausübungspreis einer Kaufoption, wenn der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese auch tatsächlich wahrnehmen wird; und</li> <li>d) Strafzahlungen für eine Kündigung des <b>Leasingverhältnisses</b>, wenn aus der Laufzeit hervorgeht, dass der Leasingnehmer eine Kündigungsoption wahrnimmt.</li> </ul> <p>Für den Leasingnehmer schließen Leasingzahlungen auch Beträge ein, die er im Rahmen von <b>Restwertgarantien</b> voraussichtlich wird entrichten müssen; nicht als Leasingzahlungen zu betrachten sind Zahlungen für Nichtleasingkomponenten eines Vertrags, es sei denn, der Leasingnehmer entscheidet sich dafür, diese mit einer Leasingkomponente zu kombinieren und beide als eine einzige Leasingkomponente zu bilanzieren.</p> <p>Für den Leasinggeber schließen Leasingzahlungen auch alle etwaigen Restwertgarantien ein, die er vom Leasingnehmer, einer mit dem Leasingnehmer verbundenen Partei oder einem nicht mit dem Leasinggeber verbundenen Dritten, der bzw. die finanziell zur Erfüllung der mit der Garantie verbundenen Verpflichtungen in der Lage ist, erhält. Nicht als Leasingzahlungen zu betrachten sind Zahlungen für Nichtleasingkomponenten.</p>
<b>Laufzeit des Leasingverhältnisses</b>	<p>Die unkündbare Grundlaufzeit, in der ein <b>Leasingnehmer</b> zur Nutzung eines <b>zugrunde liegenden Vermögenswerts</b> berechtigt ist, sowie</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) die Zeiträume, die sich aus einer Option zur Verlängerung des <b>Leasingverhältnisses</b> ergeben, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese Option auch tatsächlich ausüben wird; und</li> <li>b) die Zeiträume, die sich aus einer Option zur Kündigung des Leasingverhältnisses ergeben, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese Option nicht ausüben wird.</li> </ul>
<b>Leasingnehmer</b>	Ein Unternehmen, das gegen Zahlung eines Entgelts das Recht erhält, einen zugrunde liegenden Vermögenswert für einen bestimmten Zeitraum zu nutzen.
<b>Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers</b>	Der Zinssatz, den ein <b>Leasingnehmer</b> zahlen müsste, wenn er für eine vergleichbare Laufzeit mit vergleichbarer Sicherheit die Mittel aufnehmen würde, die er in einem vergleichbaren wirtschaftlichen Umfeld für einen Vermögenswert mit einem dem Nutzungsrecht vergleichbaren Wert benötigen würde.
<b>Leasinggeber</b>	Ein Unternehmen, das gegen Zahlung eines Entgelts das Recht einräumt, einen <b>zugrunde liegenden Vermögenswert</b> für einen bestimmten Zeitraum zu nutzen.
<b>Nettoinvestition in das Leasingverhältnis</b>	Die <b>Bruttoinvestition in ein Leasingverhältnis</b> , abgezinst zu dem <b>dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Zinssatz</b> .
<b>Operating-Leasingverhältnis</b>	Ein <b>Leasingverhältnis</b> , bei dem nicht im Wesentlichen alle mit dem Eigentum an einem <b>zugrunde liegenden Vermögenswert</b> verbundenen Risiken und Chancen übertragen werden.
<b>Optionale Leasingzahlungen</b>	Zahlungen, die ein <b>Leasingnehmer</b> an einen <b>Leasinggeber</b> leisten muss, um in den unter eine Verlängerungs- oder Kündigungsoption fallenden, nicht in die <b>Laufzeit des Leasingverhältnisses</b> eingeschlossenen Zeiten zur Nutzung eines <b>zugrunde liegenden Vermögenswerts</b> berechtigt zu sein.
<b>Verwendungszeitraum</b>	Der gesamte Zeitraum, in dem ein Vermögenswert zur Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden genutzt wird (einschließlich etwaiger nicht aufeinanderfolgender Zeiträume).
<b>Restwertgarantie</b>	Eine Garantie, die eine nicht mit dem <b>Leasinggeber</b> verbundene Partei gegenüber dem Leasinggeber abgibt, wonach der Wert (oder ein Teil des Werts) des <b>zugrunde liegenden Vermögenswerts</b> am Ende des <b>Leasingverhältnisses</b> eine bestimmte Mindesthöhe erreichen wird.

<b>Nutzungsrecht</b>	Ein Vermögenswert, der das Recht eines <b>Leasingnehmers</b> auf Nutzung eines <b>zugrunde liegenden Vermögenswerts</b> während der <b>Laufzeit des Leasingverhältnisses</b> darstellt.
<b>Kurzfristiges Leasingverhältnis</b>	Ein <b>Leasingverhältnis</b> , dessen <b>Laufzeit</b> am <b>Bereitstellungsdatum</b> maximal zwölf Monate beträgt. Ein Leasingverhältnis mit einer Kaufoption ist kein kurzfristiges Leasingverhältnis.
<b>Unterleasingverhältnis</b>	Eine Transaktion, bei der ein <b>zugrunde liegender Vermögenswert</b> von einem <b>Leasingnehmer</b> („Unterleasinggeber“) an einen Dritten weitervermietet wird, das <b>Leasingverhältnis</b> („Hauptleasingverhältnis“) zwischen Hauptleasinggeber und Hauptleasingnehmer aber weiter wirksam bleibt.
<b>Zugrunde liegender Vermögenswert</b>	Ein Vermögenswert, der Gegenstand eines <b>Leasingverhältnisses</b> ist, bei dem ein Leasinggeber einem Leasingnehmer das Recht auf Nutzung dieses Vermögenswerts eingeräumt hat.
<b>Noch nicht realisierter Finanzertrag</b>	Die Differenz zwischen <ol style="list-style-type: none"> <li>der <b>Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis</b>; und</li> <li>der <b>Nettoinvestition in das Leasingverhältnis</b>.</li> </ol>
<b>Nicht garantierter Restwert</b>	Der Teil des Restwerts des <b>zugrunde liegenden Vermögenswerts</b> , dessen Realisierung durch einen <b>Leasinggeber</b> nicht gesichert ist oder nur durch eine mit dem Leasinggeber verbundene Partei garantiert wird.
<b>Variable Leasingzahlungen</b>	Der Teil der Zahlungen, die ein <b>Leasingnehmer</b> an einen <b>Leasinggeber</b> leistet, um einen zugrunde liegenden Vermögenswert über die <b>Laufzeit des Leasingverhältnisses</b> nutzen zu dürfen, der variiert, weil sich nach dem <b>Bereitstellungsdatum</b> Fakten und Umstände geändert haben, die über den bloßen Zeitablauf hinausgehen.

#### **In anderen Standards definierte und im vorliegenden Standard mit derselben Bedeutung verwendete Begriffe**

<b>Vertrag</b>	Eine Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Parteien, die durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet.
<b>Nutzungsdauer</b>	Der Zeitraum, über den ein Vermögenswert voraussichtlich von einem Unternehmen nutzbar ist; die voraussichtlich mit dem Vermögenswert im Unternehmen zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen.

#### *Anhang B*

#### **Anwendungsleitlinien**

*Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des Standards. Er beschreibt die Anwendung der Paragraphen 1-103 und hat die gleiche bindende Kraft wie die anderen Teile des Standards.*

#### **Anwendung auf Portfolios**

- B1 Dieser Standard regelt die Bilanzierung einzelner Leasingverhältnisse. Als praktischen Behelf kann ein Unternehmen diesen Standard jedoch auch auf ein Portfolio ähnlich ausgestalteter Leasingverhältnisse anwenden, wenn es nach vernünftigem Ermessen davon ausgehen kann, dass es keine wesentlichen Auswirkungen auf den Abschluss hat, ob es diesen Standard auf das Portfolio oder die einzelnen Leasingverhältnisse innerhalb dieses Portfolios anwendet. Bei der Bilanzierung eines Portfolios hat ein Unternehmen Schätzungen und Annahmen zugrunde zu legen, die die Größe und die Zusammensetzung des Portfolios widerspiegeln.

#### **Zusammenfassung von Verträgen**

- B2 Bei der Anwendung dieses Standards hat ein Unternehmen zwei oder mehr Verträge, die gleichzeitig oder in geringem Zeitabstand mit ein und derselben Gegenpartei (oder dieser nahestehenden Unternehmen und Personen) geschlossen werden, zusammenzufassen und als einen einzigen Vertrag zu bilanzieren, wenn mindestens eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:
- die Verträge werden als Paket mit einem einzigen wirtschaftlichen Zweck ausgehandelt, der ohne Bezugnahme auf die Gesamtheit der Verträge nicht verständlich ist;
  - die Höhe der im Rahmen eines Vertrags zu zahlenden Entgelts hängt vom Preis oder von der Erfüllung des anderen Vertrags ab; oder
  - die mit den Verträgen übertragenen Rechte auf Nutzung der zugrunde liegenden Vermögenswerte (oder einige der mit den Verträgen jeweils übertragenen Rechte auf Nutzung der zugrunde liegenden Vermögenswerte) stellen gemäß Paragraph B32 eine einzige Leasingkomponente dar.

**Freistellungen vom Ansatz: Leasingverhältnisse, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert von geringem Wert ist (Paragraphen 5-8).**

- B3 Sofern nicht die in Paragraph B7 beschriebenen Umstände vorliegen, kann ein Leasingnehmer nach diesem Standard Leasingverhältnisse, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert von geringem Wert ist, nach Paragraph 6 bilanzieren. Bei der Beurteilung des Werts eines zugrunde liegenden Vermögenswerts legt der Leasingnehmer ungeachtet des tatsächlichen Alters des geleasteten Vermögenswerts dessen Neuwert zugrunde.
- B4 Ob ein zugrunde liegender Vermögenswert von geringem Wert ist, wird losgelöst von den jeweiligen Umständen beurteilt. Leasingverhältnisse über Vermögenswerte von geringem Wert können unabhängig davon, ob sie für den Leasingnehmer wesentlich sind, nach Paragraph 6 bilanziert werden. Die Größe, Art oder Umstände des Leasingnehmers sind für die Beurteilung nicht von Belang. Demzufolge müssen unterschiedliche Leasingnehmer bei der Beurteilung der Frage, ob ein bestimmter zugrunde liegender Vermögenswert von geringem Wert ist, zum selben Ergebnis gelangen.
- B5 Ein zugrunde liegender Vermögenswert kann nur als von geringem Wert eingestuft werden, wenn
- a) der Leasingnehmer aus der Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts entweder gesondert oder zusammen mit anderen Ressourcen, die für ihn jederzeit verfügbar sind, einen Nutzen ziehen kann; und
  - b) der zugrunde liegende Vermögenswert weder in hohem Maße von anderen Vermögenswerten abhängig, noch mit diesen eng verbunden ist.
- B6 Ein Leasingverhältnis kann nicht als Leasingverhältnis über einen zugrunde liegenden Vermögenswert von geringem Wert eingestuft werden, wenn der zugrunde liegende Vermögenswert von seiner Art her im Neuzustand gewöhnlich nicht von geringem Wert ist. So kommt beispielsweise ein geleastes Kraftfahrzeug nicht als zugrunde liegender Vermögenswert von geringem Wert in Frage, da ein Neuwagen gewöhnlich nicht von geringem Wert ist.
- B7 Wird ein Vermögenswert vom Leasingnehmer untervermietet oder beabsichtigt der Leasingnehmer diesen Vermögenswert unterzuvermieten, so kann das Hauptleasingverhältnis nicht als Leasingverhältnis mit einem zugrunde liegenden Vermögenswert von geringem Wert gelten.
- B8 Vermögenswerte von geringem Wert können beispielsweise Tablets, Computer, Telefone und kleinere Gegenstände der Büroausstattung sein.

**Identifizierung eines Leasingverhältnisses (Paragraphen 9–11)**

- B9 Um zu beurteilen, ob ein Vertrag dazu berechtigt, die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts (siehe die Paragraphen B13-B20) für einen bestimmten Zeitraum zu kontrollieren, beurteilt das Unternehmen, ob der Kunde während des gesamten *Verwendungszeitraums* sowohl
- a) berechtigt ist, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des identifizierten Vermögenswerts zu ziehen (siehe Beschreibung in den Paragraphen B21-B23), als auch
  - b) berechtigt ist, über die Nutzung des identifizierten Vermögenswerts zu entscheiden (siehe Beschreibung in den Paragraphen B24-B30),
- B10 Ist der Kunde berechtigt, die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts nur während eines Teils der Vertragslaufzeit zu kontrollieren, so enthält der Vertrag nur für diesen Teil der Vertragslaufzeit ein Leasingverhältnis.
- B11 Ein Vertrag über den Erhalt von Gütern oder Dienstleistungen kann von einer gemeinsamen Vereinbarung im Sinne von IFRS 11 *Gemeinsame Vereinbarungen* oder in deren Namen geschlossen werden. In diesem Fall gilt die gemeinsame Vereinbarung für diesen Vertrag als Kunde. Um zu beurteilen, ob ein solcher Vertrag ein Leasingverhältnis enthält, beurteilt das Unternehmen demnach, ob die gemeinsame Vereinbarung dazu berechtigt ist, die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts während des gesamten Verwendungszeitraums zu kontrollieren.
- B12 Ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis enthält, hat das Unternehmen für jede einzelne potenzielle Leasingkomponente zu beurteilen. Paragraph B32 enthält Leitlinien zu einzelnen Leasingkomponenten.

**Identifizierter Vermögenswert**

- B13 Gewöhnlich wird ein Vermögenswert dadurch identifiziert, dass er in einem Vertrag ausdrücklich spezifiziert wird. Ein Vermögenswert kann aber auch allein dadurch als identifiziert gelten, dass er dem Kunden zu einem bestimmten Zeitpunkt zur Nutzung zur Verfügung gestellt (und somit stillschweigend spezifiziert) wird.

*Substanzielle Substitutionsrechte*

- B14 Selbst wenn ein Vermögenswert spezifiziert ist, ist ein Kunde nicht zur Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts berechtigt, wenn der Lieferant das substanzielle Recht besitzt, den Vermögenswert während des gesamten Verwendungszeitraums zu ersetzen. Das Recht eines Lieferanten auf Substituierung eines Vermögenswerts gilt nur dann als substanziell, wenn die beiden folgenden Bedingungen erfüllt sind:
- a) Der Lieferant verfügt während des gesamten Verwendungszeitraums über die tatsächliche Fähigkeit, einen Vermögenswert durch alternative Vermögenswerte zu ersetzen. (Das ist beispielsweise der Fall, wenn sich der Kunde einer Substituierung des Vermögenswerts seitens des Lieferanten nicht widersetzen kann und dem Lieferanten alternative Vermögenswerte jederzeit zur Verfügung stehen oder er sich diese innerhalb eines angemessenen Zeitraums beschaffen kann.);
  - b) Dem Lieferanten entsteht aus der Ausübung seines Rechts auf Substituierung des Vermögenswerts ein wirtschaftlicher Nutzen. (Das bedeutet, der wirtschaftliche Nutzen, der ihm durch die Substituierung des Vermögenswertes erwächst, überwiegt voraussichtlich die dadurch verursachten Kosten.).
- B15 Hat der Lieferant nur zu oder nach einem bestimmten Zeitpunkt oder bei oder nach Eintritt eines bestimmten Ereignisses das Recht oder die Verpflichtung, den Vermögenswert zu ersetzen, gilt sein Substitutionsrecht nicht als substanziell, weil er dann nicht während des gesamten Verwendungszeitraums über die tatsächliche Fähigkeit verfügt, einen Vermögenswert durch alternative Vermögenswerte zu ersetzen.
- B16 Bei der Beurteilung der Frage, ob ein Lieferant über ein substanzielles Substitutionsrecht verfügt, legt das Unternehmen die bei Vertragsbeginn bestehenden Fakten und Umstände zugrunde und berücksichtigt keine späteren Ereignisse, deren Eintritt bei Beginn des Leasingverhältnisses unwahrscheinlich erscheinen. Beispiele für spätere Ereignisse, deren Eintritt bei Vertragsbeginn unwahrscheinlich erscheinen und die daher nicht in die Beurteilung einfließen dürfen, sind:
- a) Einverständniserklärung eines künftigen Kunden, für die Nutzung des Vermögenswerts einen über dem Marktpreis liegenden Preis zu zahlen;
  - b) Einführung neuer Technologien, die bei Beginn des Leasingverhältnisses noch unzureichend entwickelt waren;
  - c) wesentliche Differenz zwischen der Nutzung des Vermögenswerts durch den Kunden bzw. der Leistung des Vermögenswerts und der bei Vertragsbeginn erwarteten Nutzung bzw. Leistung; sowie
  - d) wesentliche Differenz zwischen dem Marktpreis des Vermögenswerts während des Verwendungszeitraums und dem bei Vertragsbeginn erwarteten Marktpreis.
- B17 Befindet sich der Vermögenswert beim Kunden oder bei Dritten, sind die mit der Substituierung verbundenen Kosten gewöhnlich höher als wenn er sich beim Lieferanten befindet. Daher ist es in diesen Fällen wahrscheinlicher, dass sie den mit der Substituierung des Vermögenswerts verbundenen Nutzen übersteigen.
- B18 Hat der Lieferant das Recht oder die Verpflichtung, den Vermögenswert zum Zwecke der Reparatur und Instandhaltung zu ersetzen, wenn er nicht ordnungsgemäß funktioniert oder eine technische Nachrüstung verfügbar wird, so schränkt dies nicht das Recht des Kunden auf Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts ein.
- B19 Ist für den Kunden nicht unmittelbar erkennbar, ob der Lieferant über ein substanzielles Substitutionsrecht verfügt, hat er davon auszugehen, dass das Substitutionsrecht nicht substanziell ist.

*Teile von Vermögenswerten*

- B20 Ein Kapazitätsanteil eines Vermögenswerts gilt als identifizierter Vermögenswert, wenn er physisch unterschieden werden kann (beispielsweise ein Geschoss eines Gebäudes). Ein Kapazitätsanteil oder ein anderer Bestandteil eines Vermögenswerts, der nicht physisch unterschieden werden kann, (beispielsweise ein Kapazitätsanteil eines Glasfaserkabels) gilt nicht als identifizierter Vermögenswert, sofern er nicht den wesentlichen Kapazitätsanteil des Vermögenswerts darstellt und somit dem Kunden das Recht verleiht, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des Vermögenswerts zu ziehen.

***Das Recht, den wirtschaftlichen Nutzen aus einer Verwendung zu ziehen***

- B21 Um die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts kontrollieren zu können, muss ein Kunde berechtigt sein, während des gesamten Verwendungszeitraums im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des Vermögenswerts zu ziehen (beispielsweise muss er während dieses Zeitraums den

Vermögenswert exklusiv nutzen dürfen). Ein Kunde kann auf vielfältige Weise, direkt sowie indirekt wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung eines Vermögenswerts ziehen, beispielsweise indem er diesen selbst nutzt, besitzt oder untervermietet. Zum wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung eines Vermögenswerts zählen dessen Produktionsergebnis und Nebenprodukte (einschließlich der möglicherweise damit erzielten Cashflows) sowie anderer wirtschaftlicher Nutzen, der bei einem Geschäft mit einem Dritten aus der Verwendung des Vermögenswerts gezogen werden könnte.

- B22 Bei der Beurteilung des Rechts, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung eines Vermögenswerts zu ziehen, beurteilt ein Unternehmen den wirtschaftlichen Nutzen, der sich aus der Verwendung des Vermögenswerts innerhalb des für den Kunden festgelegten Nutzungsumfangs des Vermögenswerts ergibt (siehe Paragraph B30). Beispiele:
- a) Ist die Nutzung eines Kraftfahrzeugs laut Vertrag innerhalb des Verwendungszeitraums auf ein bestimmtes geografisches Gebiet beschränkt, berücksichtigt das Unternehmen lediglich den wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des Kraftfahrzeugs innerhalb dieses Gebiets und nicht darüber hinaus.
  - b) Ist die Nutzung eines Kraftfahrzeugs laut Vertrag innerhalb des Verwendungszeitraums auf eine bestimmte Kilometerzahl beschränkt, berücksichtigt das Unternehmen lediglich den wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des Kraftfahrzeugs bis zur zulässigen Kilometerzahl und nicht darüber hinaus.
- B23 Sieht der Vertrag vor, dass ein Kunde dem Lieferanten oder einem Dritten einen Teil des mit der Verwendung eines Vermögenswerts erzielten Cashflows als Entgelt zahlt, so sind diese Zahlungen als Teil des wirtschaftlichen Nutzens zu betrachten, der dem Kunden aus der Verwendung des Vermögenswerts erwächst. Muss der Kunde beispielsweise dem Lieferanten für die Nutzung einer Verkaufsfläche einen Anteil seines Umsatzes als Entgelt für diese Nutzung zahlen, so schränkt diese Verpflichtung nicht das Recht des Kunden ein, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung der Verkaufsfläche zu ziehen. Der Grund dafür ist, dass Cashflows aus diesen Umsätzen als wirtschaftlicher Nutzen gelten, den der Kunde aus der Verwendung der Verkaufsfläche zieht, und dass der Anteil dieser Cashflows, den er dann dem Lieferanten zahlt, als Gegenleistung für das Recht auf Nutzung dieser Fläche zu betrachten ist.

#### **Recht, über die Nutzung zu entscheiden**

- B24 Ein Kunde darf nur dann während des gesamten Verwendungszeitraums über die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts entscheiden, wenn entweder
- a) der Kunde das Recht hat, zu bestimmen, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert während des gesamten Verwendungszeitraums eingesetzt wird (siehe Beschreibung in den Paragraphen B25-B30); oder
  - b) die maßgeblichen Entscheidungen darüber, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert eingesetzt wird, bereits im Vorfeld getroffen wurden und
    - i) der Kunde während des gesamten Verwendungszeitraums das Recht hat, den Vermögenswert einzusetzen (oder Dritte anzuweisen, den Vermögenswert in einer von ihm bestimmten Weise einzusetzen), und der Lieferant nicht berechtigt ist, diese Anweisungen zu ändern; oder
    - ii) der Kunde den Vermögenswert (oder bestimmte Teile des Vermögenswerts) in einer Weise gestaltet hat, die bereits vorgibt, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert während des gesamten Verwendungszeitraums eingesetzt wird.

*Wie und für welchen Zweck wird der Vermögenswert eingesetzt?*

- B25 Ein Kunde hat das Recht, zu bestimmen, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert eingesetzt wird, wenn der Vertrag ihm die Möglichkeit gibt, innerhalb des festgelegten Nutzungsumfangs die Art und den Zweck der Verwendung des Vermögenswerts während des gesamten Verwendungszeitraums zu ändern. Bei der Beurteilung dieser Frage bewertet ein Unternehmen die für die Änderung der Art und des Zwecks der Verwendung des Vermögenswerts während des gesamten Verwendungszeitraums maßgeblichen Entscheidungsrechte. Entscheidungsrechte sind maßgeblich, wenn sie sich auf den mit der Verwendung zu erzielenden wirtschaftlichen Nutzen auswirken können. Die maßgeblichen Entscheidungsrechte unterscheiden sich in der Regel von Vertrag zu Vertrag, da sie von der Art des Vermögenswerts und den Vertragsbedingungen abhängig sind.
- B26 Entscheidungsrechte, die je nach Rahmenbedingungen das Recht verleihen, zu bestimmen, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert innerhalb des für den Kunden festgelegten Nutzungsumfangs eingesetzt wird, sind beispielsweise:
- a) Rechte, die es ermöglichen, die Art des mit dem Vermögenswert erzielten Ergebnisses zu ändern (beispielsweise einen Container wahlweise für Transport oder Lagerung einzusetzen oder den Produktmix festzulegen, der auf einer Verkaufsfläche angeboten wird);

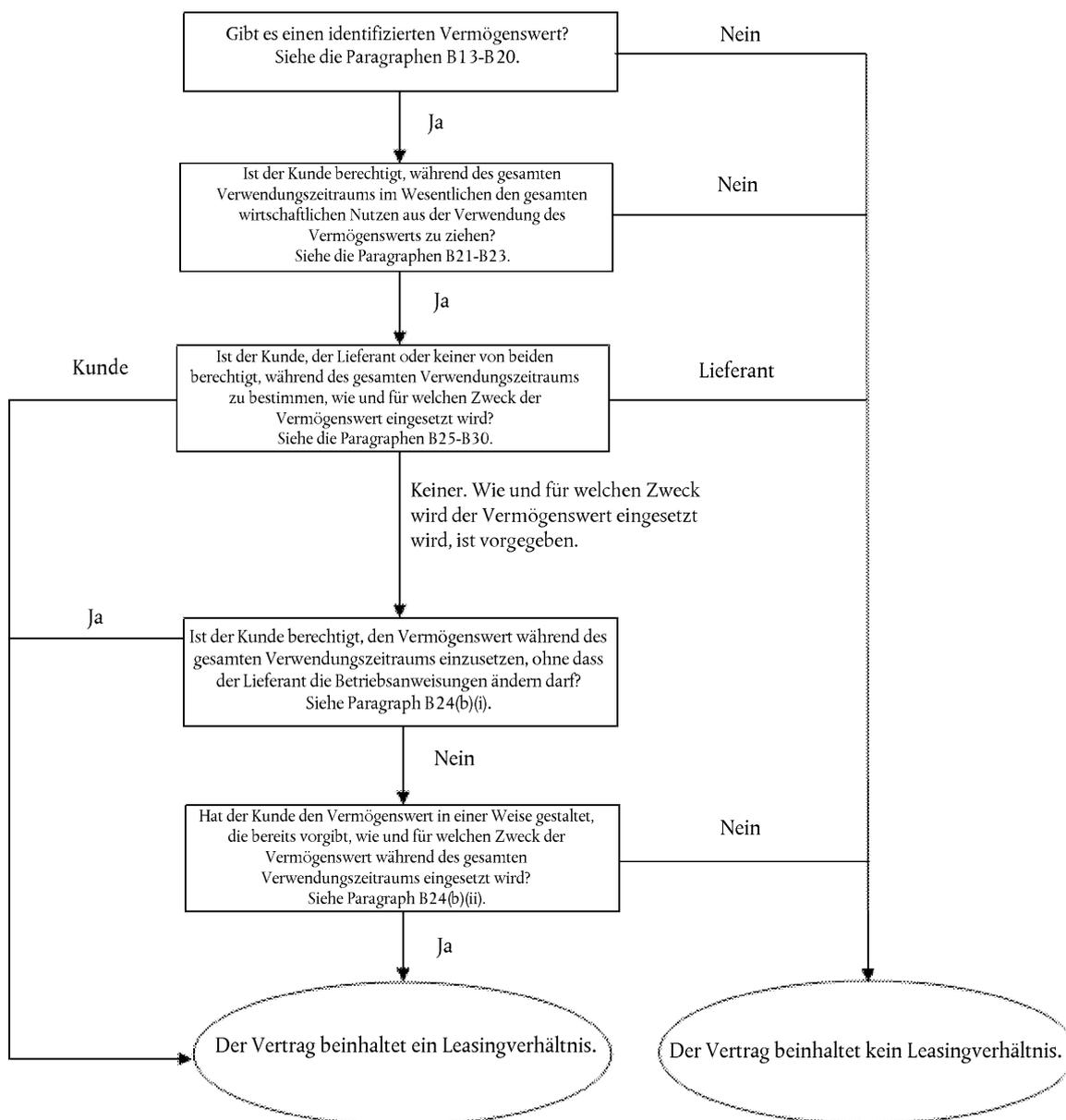
- b) Rechte, die es ermöglichen zu bestimmen, wann ein Ergebnis erzielt wird (beispielsweise zu entscheiden, wann ein Anlagenteil oder ein Kraftwerk in Betrieb genommen oder abgeschaltet wird);
  - c) Rechte, die es ermöglichen zu bestimmen, wo ein Ergebnis erzielt wird (beispielsweise zu entscheiden, wohin ein Lastkraftwagen oder ein Schiff fahren wird oder wo ein Anlagenteil eingesetzt wird) und
  - d) Rechte, die es ermöglichen zu bestimmen, ob und in welchen Mengen ein Ergebnis erzielt wird (beispielsweise zu entscheiden, ob und wie viel Energie mit einem Kraftwerk erzeugt wird).
- B27 Entscheidungsrechte, die nicht zur Änderung von Einsatz und Verwendungszweck des Vermögenswerts berechtigen, sind beispielsweise solche, die sich auf den Betrieb und die Instandhaltung des Vermögenswerts beschränken. Solche Rechte kann der Kunde oder der Lieferant haben. Rechte wie Betriebs- und Instandhaltungsrechte sind zwar für die effiziente Nutzung des Vermögenswerts meist von wesentlicher Bedeutung, sie berechtigen aber nicht dazu, zu bestimmen, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert eingesetzt wird, sondern sind meist von den diesbezüglichen Entscheidungen abhängig. Allerdings können Betriebsrechte für einen Vermögenswert dem Kunden das Recht verleihen, über die Nutzung des Vermögenswerts zu entscheiden, und zwar in den Fällen, in denen die maßgeblichen Entscheidungen darüber, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert eingesetzt wird, bereits im Vorfeld festgelegt wurden (siehe Paragraph B24(b)(i)).

#### Während und vor dem Verwendungszeitraum festgelegte Entscheidungen

- B28 Die maßgeblichen Entscheidungen darüber, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert eingesetzt wird, können in vielfältiger Weise im Vorfeld festgelegt werden. Beispielsweise können die maßgeblichen Entscheidungen durch die Bauart des Vermögenswerts vorgegeben sein oder durch im Vertrag festgelegte Nutzungsbeschränkungen.
- B29 Um zu beurteilen, ob ein Kunde das Recht hat, über die Nutzung eines Vermögenswerts zu entscheiden, darf das Unternehmen lediglich die Entscheidungsrechte über die Verwendung eines Vermögenswerts während des Verwendungszeitraums berücksichtigen, es sei denn, der Kunde hat den Vermögenswert (oder bestimmte Teile des Vermögenswerts) wie in Paragraph B24(b)(ii) selbst entworfen. Daher darf ein Unternehmen, wenn die Bedingungen nach Paragraph B24(b)(ii) nicht erfüllt sind, Entscheidungen, die vor dem Verwendungszeitraum vorgegeben sind, nicht berücksichtigen. Kann ein Kunde beispielsweise das mit einem Vermögenswert erzielte Ergebnis lediglich vor Beginn des Verwendungszeitraums festlegen, verfügt er nicht über das Recht, über die Nutzung des Vermögenswerts zu entscheiden. Die Möglichkeit, das zu erzielende Ergebnis vor Beginn des Verwendungszeitraums vertraglich festzulegen, verleiht dem Kunden, wenn er keine weitergehenden Entscheidungsrechte über die Nutzung des Vermögenswerts hat, dieselben Rechte wie sie jeder Kunde beim Erwerb von Gütern oder Dienstleistungen genießt.

#### Schutzrechte

- B30 In einem Vertrag können Bedingungen festgelegt werden, die die Interessen des Lieferanten am Vermögenswert oder an anderen Vermögenswerten schützen sollen, die seine Mitarbeiter schützen sollen oder die gewährleisten sollen, dass seine rechtlichen Verpflichtungen erfüllt sind. Solche Bedingungen sind Schutzrechte. In einem Vertrag kann beispielsweise (i) die maximal zulässige Nutzung des Vermögenswerts festgelegt werden oder eingegrenzt werden, wo oder wann der Kunde den Vermögenswert nutzen darf, (ii) der Kunde verpflichtet werden, bestimmte Betriebsverfahren einzuhalten, oder (iii) der Kunde verpflichtet werden, dem Lieferanten Änderungen der Einsatzart des Vermögenswerts vorab anzuzeigen. Schutzrechte geben in der Regel den für den Kunden zulässigen Nutzungsumfang vor, sprechen aber für sich allein genommen dem Kunden nicht das Recht ab, über die Nutzung des Vermögenswerts zu entscheiden
- B31 Anhand des folgenden Ablaufdiagramms können Unternehmen beurteilen, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet.



### Trennung von Leasing- und Nichtleasingkomponenten eines Vertrags (Paragraphen 12-17)

B32 Das Recht, einen zugrunde liegenden Vermögenswert zu nutzen, ist als selbständige Leasingkomponente zu betrachten, wenn sowohl

- der Leasingnehmer aus der Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts entweder gesondert oder zusammen mit anderen Ressourcen, die für ihn jederzeit verfügbar sind, einen Nutzen ziehen kann. Eine jederzeit verfügbare Ressource ist ein Gut oder eine Dienstleistung, die (vom Leasinggeber oder von anderen Lieferanten) separat veräußert oder geleast wird, oder eine Ressource, die der Leasingnehmer bereits (vom Leasinggeber oder aus anderen Transaktionen oder Ereignissen) erhalten hat; als auch
- der zugrunde liegende Vermögenswert weder in hohem Maße von den anderen diesem Vertrag zugrunde liegenden Vermögenswerten abhängig, noch mit diesen eng verbunden ist. So könnte beispielsweise der Umstand, dass ein Leasingnehmer sich dafür entscheiden könnte, den zugrunde liegenden Vermögenswert nicht zu leasen, ohne dass dies seine Rechte, andere dem Vertrag zugrunde liegende Vermögenswerte zu nutzen, signifikant beeinflusst, darauf hindeuten, dass der zugrunde liegende Vermögenswert weder in hohem Maße von diesen zugrunde liegenden Vermögenswerten abhängig noch eng mit ihnen verbunden ist.

- B33 In einem Vertrag können Zahlungen des Leasingnehmers für Tätigkeiten und Kosten vorgesehen sein, mit denen diesem kein Gut und keine Dienstleistung übertragen wird. Beispielsweise kann ein Leasinggeber in den zu zahlenden Gesamtbetrag Verwaltungsgebühren oder andere im Zusammenhang mit dem Leasingverhältnis von ihm verauslagte Kosten einbeziehen, mit denen dem Leasingnehmer kein Gut und keine Dienstleistung übertragen wird. Solchen Kostenelementen entsprechende zu zahlende Beträge begründen keine selbständige Vertragskomponente, sondern gelten als Teil der Gegenleistung, die den trennbaren Komponenten des Vertrags zuzuweisen ist.

#### **Laufzeit des Leasingverhältnisses (Paragraphen 18–21)**

- B34 Bei der Bestimmung der Laufzeit und der unkündbaren Grundlaufzeit eines Leasingverhältnisses legt ein Unternehmen die Definition von Vertrag zugrunde und bestimmt den Zeitraum, währenddessen der Vertrag bindend ist. Ein Leasingverhältnis ist nicht mehr bindend, wenn sowohl der Leasingnehmer als auch der Leasinggeber das Leasingverhältnis ohne Zustimmung der anderen Vertragspartei beenden kann und in diesem Fall allenfalls eine geringe Strafzahlung entrichten muss.
- B35 Hat nur der Leasingnehmer das Recht, das Leasingverhältnis zu beenden, so ist diese dem Leasingnehmer zustehende Kündigungsoption vom Unternehmen bei der Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu berücksichtigen. Hat nur der Leasinggeber das Recht, das Leasingverhältnis zu beenden, so erstreckt sich die unkündbare Grundlaufzeit des Leasingverhältnisses auch auf den Zeitraum, währenddessen diese Kündigungsoption besteht.
- B36 Die Laufzeit des Leasingverhältnisses beginnt am Bereitstellungsdatum und umfasst auch etwaige mietfreie Zeiträume, die der Leasinggeber dem Leasingnehmer gewährt.
- B37 Am Bereitstellungsdatum beurteilt ein Unternehmen, ob der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er eine Verlängerungsoption oder eine Kaufoption für den zugrunde liegenden Vermögenswert ausüben oder eine Kündigungsoption nicht ausüben wird. Das Unternehmen trägt allen maßgeblichen Fakten und Umständen Rechnung, die dem Leasingnehmer einen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung bzw. Nichtausübung der Option geben, einschließlich aller Änderungen dieser Fakten und Umstände, die vom Bereitstellungsdatum bis zum Zeitpunkt der Optionsausübung zu erwarten sind. Beispiele für zu berücksichtigende Faktoren sind:
- a) die Vertragsbedingungen und die Bedingungen für die Zeiträume, während derer eine Option besteht, im Vergleich zu den Marktpreisen, wie
    - i) der Betrag der während eines Optionszeitraums für das Leasingverhältnis zu leistenden Zahlungen;
    - ii) der Betrag etwaiger variabler Leasingzahlungen oder sonstiger bedingter Zahlungen, wie Strafzahlungen bei Kündigung des Leasingverhältnisses oder Zahlungen aus Restwertgarantien; und
    - iii) die Bedingungen etwaiger Optionen, die nach Ablauf der ersten Optionszeiträume ausgeübt werden können (beispielsweise eine Kaufoption, die am Ende einer Verlängerung zu einem Preis unter dem Marktpreis ausgeübt werden kann);
  - b) wesentliche, während der Laufzeit des Vertrags fertiggestellte (oder zu erwartende) Mietereinbauten, die für den Leasingnehmer zu einem wesentlichen wirtschaftlichen Nutzen führen werden, sobald die Verlängerungsoption, die Kündigungsoption oder die Kaufoption für den zugrunde liegenden Vermögenswert ausgeübt werden kann;
  - c) Kosten in Bezug auf die Kündigung des Leasingverhältnisses, wie Verhandlungskosten, Verlegungskosten, Kosten im Hinblick auf die Bestimmung eines anderen zugrunde liegenden Vermögenswerts, der dem Bedarf des Leasingnehmers gerecht wird, Kosten für die Aufnahme eines neuen Vermögenswerts in die Geschäftstätigkeit des Leasingnehmers oder Kündigungsstrafen und ähnliche Kosten, darunter Kosten, um den zugrunde liegenden Vermögenswert wieder in den im Vertrag vorgesehenen Zustand oder an den im Vertrag vorgesehenen Ort zu bringen;
  - d) die Bedeutung des zugrunde liegenden Vermögenswerts für die Geschäftstätigkeit des Leasingnehmers, beispielsweise die Frage, ob es sich um einen speziellen Vermögenswert handelt, wo er sich befindet und ob es Alternativlösungen gibt; und
  - e) die mit der Ausübung einer Option verbundenen Bedingungen (wenn die Option nur unter bestimmten Voraussetzungen ausgeübt werden kann) und die Wahrscheinlichkeit, dass diese Bedingungen erfüllt sein werden.
- B38 Verlängerungs- und Kündigungsoptionen können mit anderen Vertragsbedingungen kombiniert werden (beispielsweise mit einer Restwertgarantie), sodass der Leasingnehmer dem Leasinggeber eine Mindestrendite oder eine feste Rendite garantiert, die im Wesentlichen nicht davon abhängt, ob die Option ausgeübt wird oder nicht. In solchen Fällen geht ein Unternehmen ungeachtet der Leitlinien zu de facto festen Zahlungen in Paragraph B42 davon aus, dass der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er die Verlängerungsoption ausüben und die Kündigungsoption nicht ausüben wird,

- B39 Je kürzer die unkündbare Grundlaufzeit eines Leasingverhältnisses ist, desto wahrscheinlicher ist es, dass ein Leasingnehmer eine Verlängerungsoption ausübt und eine Kündigungsoption nicht ausübt. Der Grund dafür ist, dass die mit dem Ersatz eines Vermögenswerts verbundenen Kosten bei einer kürzeren unkündbaren Grundlaufzeit im Verhältnis höher sind.
- B40 Bei der Beurteilung der Frage, ob der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er eine Option ausüben oder nicht ausüben wird, können seine vergangenen Entscheidungen hinsichtlich der Zeiträume, während derer er gewöhnlich bestimmte Arten von (geleaste oder eigenen) Vermögenswerten eingesetzt hat, und die wirtschaftlichen Gründe für diese Entscheidungen aufschlussreich sein. Hat ein Leasingnehmer beispielsweise in der Vergangenheit gewöhnlich bestimmte Arten von Vermögenswerten für einen bestimmten Zeitraum eingesetzt oder übt er üblicherweise bei Leasingverhältnissen mit bestimmten Arten zugrunde liegender Vermögenswerte häufig Optionen aus, so berücksichtigt er die wirtschaftlichen Gründe für diese vergangenen Entscheidungen bei der Beurteilung der Frage, ob er bei diesen Vermögenswerten eine Option mit hinreichender Sicherheit ausüben wird.
- B41 In Paragraph 20 ist vorgesehen, dass ein Leasingnehmer nach dem Bereitstellungsdatum, wenn ein signifikantes Ereignis oder eine signifikante Änderung von Umständen eintritt, das bzw. die innerhalb seiner Kontrolle liegt und sich darauf auswirkt, ob er hinreichend sicher ist, dass er eine bei der Bestimmung der Laufzeit zuvor berücksichtigte Option ausüben oder eine bei der Bestimmung der Laufzeit zuvor berücksichtigte Option nicht ausüben wird, die Laufzeit des Leasingverhältnisses erneut bestimmt. Signifikante Ereignisse oder signifikante Änderungen von Umständen sind beispielsweise
- a) wesentliche, am Bereitstellungsdatum nicht ins Auge gefasste Mietereinbauten, die für den Leasingnehmer zu einem wesentlichen wirtschaftlichen Nutzen führen werden, sobald die Verlängerungsoption, die Kündigungsoption oder die Kaufoption für den zugrunde liegenden Vermögenswert ausgeübt werden kann;
  - b) eine wesentliche, am Bereitstellungsdatum nicht ins Auge gefasste Änderung oder Anpassung des zugrunde liegenden Vermögenswerts;
  - c) der Beginn eines Unterleasingverhältnisses in Bezug auf den zugrunde liegenden Vermögenswert mit einer längeren Laufzeit als die zuvor bestimmte Laufzeit des Leasingverhältnisses; und
  - d) eine Geschäftsentscheidung des Leasingnehmers, die sich unmittelbar auf die Ausübung oder Nichtausübung einer Option auswirkt (beispielsweise die Entscheidung, das Leasingverhältnis bei einem ergänzenden Vermögenswert zu verlängern, einen alternativen Vermögenswert zu veräußern oder eine Geschäftseinheit zu veräußern, in der das Nutzungsrecht zur Anwendung kommt).

#### **De facto feste Leasingzahlungen (Paragraphen 27(a), 36(c) und 70(a))**

- B42 Zu den Leasingzahlungen gehören auch etwaige de facto feste Leasingzahlungen. De facto feste Leasingzahlungen sind Zahlungen, die formal variabel sein können, ihrem Wesen nach aber unvermeidlich sind. De facto feste Leasingzahlungen ergeben sich beispielsweise, wenn
- a) Leasingzahlungen variabel angelegt sind, die Variabilität dieser Zahlungen aber unbegründet ist. Solche Zahlungen enthalten variable Komponenten, die in Wahrheit keinen wirtschaftlichen Gehalt haben, beispielsweise:
    - i) Zahlungen, die nur geleistet werden müssen, wenn ein Vermögenswert nachweislich während der Dauer des Leasingverhältnisses betrieben werden kann oder wenn ein Ereignis eintritt, das zwangsläufig sowieso eintreten wird; oder
    - ii) Zahlungen, die ursprünglich in Abhängigkeit von der Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts als variable Leasingzahlungen angelegt wurden, deren Variabilität aber nach dem Bereitstellungsdatum ab einem bestimmten Zeitpunkt enden wird und die für den Rest der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu festen Zahlungen werden. Solche Zahlungen werden zu de facto festen Zahlungen, sobald die Variabilität endet;
  - b) es mehrere Zahlungsschemata gibt, die für einen Leasingnehmer in Frage kommen, davon aber nur ein Schema realistisch ist. In diesem Fall hat das Unternehmen das realistische Zahlungsschema als Leasingzahlungen zu betrachten;
  - c) es mehrere realistische Zahlungsschemata gibt, die für einen Leasingnehmer in Frage kommen, er aber die Möglichkeit hat, nur einem davon zu folgen. In diesem Fall hat das Unternehmen dasjenige Zahlungsschema als Leasingzahlungen zu betrachten, für das sich (abgezinst) der geringste Gesamtbetrag ergibt.

**Einbeziehung des Leasingnehmers vor dem Bereitstellungsdatum*****Dem Leasingnehmer entstehende Kosten im Zusammenhang mit dem Bau oder der Umgestaltung eines zugrunde liegenden Vermögenswerts***

- B43 Ein Unternehmen kann ein Leasingverhältnis aushandeln, bevor der zugrunde liegende Vermögenswert zur Nutzung durch den Leasingnehmer bereitsteht. Bei bestimmten Leasingverhältnissen muss der zugrunde liegende Vermögenswert gegebenenfalls für eine Nutzung durch den Leasingnehmer speziell gebaut oder umgestaltet werden. In den Vertragsbedingungen kann vorgesehen sein, dass der Leasingnehmer Zahlungen für den Bau oder die Umgestaltung des Vermögenswerts leistet.
- B44 Übernimmt ein Leasingnehmer Kosten im Zusammenhang mit dem Bau oder der Umgestaltung eines zugrunde liegenden Vermögenswerts, so hat er diese nach anderen geltenden Standards, beispielsweise IAS 16, zu bilanzieren. Kosten im Zusammenhang mit dem Bau oder der Umgestaltung eines zugrunde liegenden Vermögenswerts umfassen keine Zahlungen des Leasingnehmers in Bezug auf das Recht, den zugrunde liegenden Vermögenswert zu nutzen. Zahlungen in Bezug auf das Recht, einen zugrunde liegenden Vermögenswert zu nutzen, sind Leasingzahlungen, unabhängig vom Zeitpunkt, zu dem sie geleistet werden.

***Eigentumsrecht am zugrunde liegenden Vermögenswert***

- B45 Es ist möglich, dass der Leasingnehmer das Eigentumsrecht an einem zugrunde liegenden Vermögenswert erhält, bevor das Eigentumsrecht an den Leasinggeber übergeht und der Vermögenswert an den Leasingnehmer vermietet wird. Der Erhalt des Eigentumsrechts ist nicht ausschlaggebend für die Art und Weise, wie die Transaktion zu bilanzieren ist.
- B46 Besitzt (oder erlangt) der Leasingnehmer die Verfügungsgewalt über den zugrunde liegenden Vermögenswert, bevor dieser dem Leasinggeber übertragen wird, so handelt es sich um eine Sale-and-Leaseback-Transaktion, die nach den Paragraphen 98-103 zu bilanzieren ist.
- B47 Erlangt der Leasingnehmer dagegen nicht die Verfügungsgewalt über den zugrunde liegenden Vermögenswert, bevor dieser dem Leasinggeber übertragen wird, so handelt es sich nicht um eine Sale-and-Leaseback-Transaktion. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn ein Hersteller, ein Leasinggeber und ein Leasingnehmer ein Kaufgeschäft aushandeln, wobei der Leasinggeber vom Hersteller einen Vermögenswert erwirbt, der dann vom Leasingnehmer geleast wird. In diesem Fall erhält der Leasingnehmer möglicherweise das Eigentumsrecht an dem zugrunde liegenden Vermögenswert, bevor dieses an den Leasinggeber übergeht. Erhält der Leasingnehmer also das Eigentumsrecht an dem zugrunde liegenden Vermögenswert, die Verfügungsgewalt darüber aber erst, wenn das Eigentumsrecht an den Leasinggeber übergeht, so ist die Transaktion nicht als Sale-and-Leaseback-Transaktion sondern als Leasingverhältnis zu bilanzieren.

**Angaben des Leasingnehmers (Paragraph 59)**

- B48 Um zu bestimmen, ob zur Erreichung des in Paragraph 51 für die Angabepflichten festgelegten Ziels zusätzliche Informationen zur Leasingtätigkeit erforderlich sind, prüft ein Leasingnehmer,
- a) ob diese Informationen für die Abschlussadressaten relevant sind. Ein Leasingnehmer hat zusätzliche Informationen gemäß Paragraph 59 nur anzugeben, wenn diese Informationen für die Abschlussadressaten voraussichtlich relevant sind. Dies ist wahrscheinlich der Fall, wenn diese Informationen die Adressaten in die Lage versetzen,
    - i) zu verstehen, welche Flexibilitätsvorteile mit den Leasingverhältnissen verbunden sind. Leasingverhältnisse können Flexibilitätsvorteile bieten, wenn ein Leasingnehmer seine Risiken verringern kann, indem er beispielsweise eine Kündigungsoption ausübt oder das Leasingverhältnis mit günstigen Bedingungen verlängert;
    - ii) die mit Leasingverhältnissen verbundenen Beschränkungen zu verstehen. Mit Leasingverhältnissen können Beschränkungen verbunden sein, beispielsweise die Verpflichtung für den Leasingnehmer, bestimmte Finanzkennzahlen einzuhalten;
    - iii) zu verstehen, in welchem Maße die gemachten Angaben von variablen Einflussgrößen abhängen. So können sich beispielsweise künftige variable Leasingzahlungen auf die gemachten Angaben auswirken;
    - iv) zu verstehen, welche sonstigen Risiken mit Leasingverhältnissen verbunden sind;
    - v) etwaige Abweichungen von branchenüblichen Praktiken zu verstehen. Beispielsweise unübliche oder Sonderbestimmungen in der Leasingvereinbarung, die sich auf das Leasingportfolio des Leasingnehmers auswirken;
  - b) ob diese Informationen bereits aus in der Bilanz oder im Anhang dargestellten Informationen hervorgehen. Informationen, die bereits an anderer Stelle in der Bilanz dargestellt sind, braucht ein Leasingnehmer nicht erneut darzustellen.

- B49 Zusätzliche Informationen zu variablen Leasingzahlungen, die unter gewissen Umständen zur Erreichung des in Paragraph 51 für die Angabepflichten festgelegten Ziels erforderlich sein können, sind beispielsweise Informationen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen,
- zu verstehen, weshalb und in welchem Umfang der Leasingnehmer variable Leasingzahlungen verwendet;
  - das Verhältnis zwischen variablen Leasingzahlungen und festen Zahlungen einzuschätzen;
  - Kenntnis von den Einflussgrößen, die sich auf die variablen Leasingzahlungen auswirken, zu erlangen und einzuschätzen, in welcher Größenordnung diese Zahlungen variieren werden, wenn sich diese Einflussgrößen ändern; und
  - sonstige operative und finanzielle Auswirkungen der variablen Leasingzahlungen einzuschätzen.
- B50 Zusätzliche Informationen zu Verlängerungsoptionen und Kündigungsoptionen, die unter gewissen Umständen zur Erreichung des in Paragraph 51 für die Angabepflichten festgelegten Ziels erforderlich sein können, sind beispielsweise Informationen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen,
- zu verstehen, weshalb und in welchem Umfang der Leasingnehmer Verlängerungsoptionen und Kündigungsoptionen vorsieht;
  - das Verhältnis zwischen *Leasingzahlungen für Optionen* und Leasingzahlungen einzuschätzen;
  - den Umfang der nicht in die Bemessung von Leasingverbindlichkeiten einbezogenen Optionen zu beurteilen; und
  - sonstige operative und finanzielle Auswirkungen dieser Optionen einzuschätzen.
- B51 Zusätzliche Informationen zu Restwertgarantien, die unter gewissen Umständen zur Erreichung des in Paragraph 51 für die Angabepflichten festgelegten Ziels erforderlich sein können, sind beispielsweise Informationen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen,
- zu verstehen, weshalb und in welchem Umfang der Leasingnehmer Restwertgarantien gibt;
  - den Umfang des Restwertrisikos für den Leasingnehmer einzuschätzen;
  - zu erfahren, für welche Art von zugrunde liegenden Vermögenswerte diese Garantien gegeben werden; und
  - sonstige operative und finanzielle Auswirkungen dieser Garantien einzuschätzen.
- B52 Zusätzliche Informationen zu Sale-and-Leaseback-Transaktionen, die unter gewissen Umständen zur Erreichung des in Paragraph 51 für die Angabepflichten festgelegten Ziels erforderlich sein können, sind beispielsweise Informationen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen,
- zu verstehen, weshalb und in welchem Umfang der Leasingnehmer Sale-and-Leaseback-Transaktionen eingeht;
  - zu erfahren, welche Bedingungen für einzelne Sale-and-Leaseback-Transaktionen gelten;
  - die nicht in die Bemessung von Leasingverbindlichkeiten einbezogenen Zahlungen zu beurteilen; und
  - abzuschätzen, inwieweit sich die Sale-and-Leaseback-Transaktionen in der Berichtsperiode auf die Zahlungsströme auswirken.

#### **Einstufung von Leasingverhältnissen beim Leasinggeber (Paragraphen 61-66)**

- B53 Grundlage für die Einstufung von Leasingverhältnissen beim Leasinggeber ist der Umfang, in welchem die mit dem Eigentum an einem zugrunde liegenden Vermögenswert verbundenen Risiken und Chancen übertragen werden. Zu den Risiken gehören die Verlustmöglichkeiten aufgrund von ungenutzten Kapazitäten oder technischer Überholung und Renditeabweichungen aufgrund geänderter wirtschaftlicher Rahmenbedingungen. Chancen können die Erwartungen eines Gewinn bringenden Einsatzes im Geschäftsbetrieb während der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des zugrunde liegenden Vermögenswerts und eines Gewinns aus einem Wertzuwachs oder aus der Realisierung eines Restwerts sein.
- B54 Eine Leasingvereinbarung kann Bestimmungen enthalten, nach denen die Leasingzahlungen angepasst werden, wenn zwischen dem Beginn des Leasingverhältnisses und dem Bereitstellungsdatum bestimmte Änderungen (wie eine Änderung der Kosten des Leasinggebers in Bezug auf den zugrunde liegenden Vermögenswert oder in Bezug auf die Finanzierung des Leasingverhältnisses) eintreten. In diesem Fall sind für die Zwecke der Einstufung des Leasingverhältnisses die Auswirkungen solcher Änderungen so zu behandeln, als hätten sie zu Beginn des Leasingverhältnisses stattgefunden.

- B55 Umfasst ein Leasingverhältnis sowohl Grundstücks- als auch Gebäudekomponenten, stuft der Leasinggeber jede Komponente unter Anwendung der Paragraphen 62-66 und B53-B54 entweder als Finanzierungsleasingverhältnis oder als Operating-Leasingverhältnis ein. Bei der Einstufung der Grundstückskomponente als Operating-Leasingverhältnis oder als Finanzierungsleasingverhältnis muss unbedingt berücksichtigt werden, dass Grundstücke in der Regel eine unbegrenzte wirtschaftliche Nutzungsdauer haben.
- B56 Wann immer es zur Einstufung und Bilanzierung eines Leasingverhältnisses bei Grundstücken und Gebäuden notwendig ist, teilt der Leasinggeber die Leasingzahlungen (einschließlich einmaliger Vorauszahlungen) zwischen den Grundstücks- und Gebäudekomponenten nach dem Verhältnis der bei Beginn des Leasingverhältnisses bestehenden jeweiligen beizulegenden Zeitwerte der Leistungen für die Mietrechte für die Grundstückskomponente und die Gebäudekomponente des Leasingverhältnisses auf. Sollten die Leasingzahlungen zwischen diesen beiden Komponenten nicht zuverlässig aufgeteilt werden können, wird das gesamte Leasingverhältnis als Finanzierungsleasing eingestuft. Nur wenn beide Komponenten unzweifelhaft Operating-Leasingverhältnisse sind, wird das gesamte Leasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis eingestuft.
- B57 Bei einem Leasing von Grundstücken und Gebäuden, bei dem der für die Grundstückskomponente anzusetzende Wert unwesentlich ist, kann ein Leasinggeber die Grundstücke und Gebäude als eine Einheit betrachten und diese unter Anwendung der Paragraphen 62-66 und B53-B54 als Finanzierungsleasingverhältnis oder Operating-Leasingverhältnis einstufen. In diesem Fall betrachtet der Leasinggeber die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Gebäude als wirtschaftliche Nutzungsdauer des gesamten zugrunde liegenden Vermögenswerts.

### **Einstufung von Unterleasingverhältnissen**

- B58 Ein zwischengeschalteter Leasinggeber stuft das Unterleasingverhältnis nach folgenden Kriterien entweder als Finanzierungsleasingverhältnis oder als Operating-Leasingverhältnis ein:
- a) Handelt es sich bei dem Hauptleasingverhältnis um ein kurzfristiges Leasingverhältnis, das das Unternehmen in seiner Eigenschaft als Leasingnehmer unter Anwendung von Paragraph 6 bilanziert, stuft er das Unterleasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis ein.
  - b) Anderenfalls stuft er das Unterleasingverhältnis auf der Grundlage seines Nutzungsrechts aus dem Hauptleasingverhältnis und nicht auf der Grundlage des zugrunde liegenden Vermögenswerts (z. B. der geleasteten Sachanlage) ein.

### *Anhang C*

#### **Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften**

*Dieser Anhang ist fester Bestandteil des Standards und hat die gleiche bindende Kraft wie die anderen Teile des Standards.*

#### **ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS**

- C1 Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, sofern das Unternehmen vor oder gleichzeitig mit der Erstanwendung des Standards auch IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden anwendet. Wendet ein Unternehmen diesen Standard früher an, hat es dies anzugeben.

#### **ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN**

- C2 Für die Zwecke der Vorschriften der Paragraphen C1-C19 ist der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Beginn der Berichtsperiode, für die das Unternehmen den Standard zum ersten Mal anwendet.

#### **Definition eines Leasingverhältnisses**

- C3 Behelfsweise muss ein Unternehmen zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung nicht erneut beurteilen, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis darstellt oder beinhaltet. Stattdessen kann es
- a) diesen Standard auf Vereinbarungen anwenden, die zuvor unter Anwendung von IAS 17 *Leasingverhältnisse* und von IFRIC 4 *Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält* als Leasingverhältnisse eingestuft wurden. Auf diese Leasingverhältnisse wendet das Unternehmen die Übergangsvorschriften der Paragraphen C5-C18 an.
  - b) diesen Standard auf Vereinbarungen, die zuvor unter Anwendung von IAS 17 und IFRIC 4 als Vereinbarungen ohne Leasingverhältnisse eingestuft wurden, nicht anwenden.

- C4 Entscheidet sich ein Unternehmen für den praktischen Behelf in Paragraph C3, hat es dies anzugeben und diesen Behelf für alle seine Vereinbarungen anzuwenden. Demnach wendet das Unternehmen die Vorschriften der Paragraphen 9-11 lediglich auf Vereinbarungen an, die zum oder nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung geschlossen (oder geändert) werden.

#### **Leasingnehmer**

- C5 Ein Leasingnehmer wendet diesen Standard auf seine Leasingverhältnisse entweder
- a) rückwirkend auf jede Berichtsperiode an, in der nach IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* verfahren wurde; oder
  - b) rückwirkend an, indem er zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung des Standards gemäß den Paragraphen C7-C13 bilanziert.
- C6 Ein Leasingnehmer wendet die gemäß Paragraph C5 gewählte Methode durchgängig für alle Leasingverhältnisse an, in denen er Leasingnehmer ist.
- C7 Entscheidet sich ein Leasingnehmer, diesen Standard nach der in Paragraph C5(b) beschriebenen Methode anzuwenden, so nimmt er keine Anpassung von Vergleichsinformationen vor. Stattdessen bilanziert er zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung des Standards als Berichtigung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen (oder ggf. einer anderen Eigenkapitalkomponente).

#### **Leasingverhältnisse, die zuvor als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren**

- C8 Entscheidet sich ein Leasingnehmer, diesen Standard nach der in Paragraph C5(b) beschriebenen Methode anzuwenden,
- a) erfasst er für Leasingverhältnisse, die zuvor gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren, zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung eine Leasingverbindlichkeit. Der Leasingnehmer bewertet die Leasingverbindlichkeit zum Barwert der verbleibenden Leasingzahlungen, abgezinst unter Anwendung seines Grenzfremdkapitalzinssatzes zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung.
  - b) erfasst er für Leasingverhältnisse, die zuvor gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren, zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ein Nutzungsrecht. Der Leasingnehmer entscheidet für jedes Leasingverhältnis, ob er zur Bewertung des Nutzungsrechts entweder
    - i) den Buchwert ansetzt, als ob der Standard bereits seit dem Bereitstellungsdatum angewendet worden wäre, und diesen unter Anwendung seines Grenzfremdkapitalzinssatzes zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung abzinst; oder
    - ii) einen Betrag in Höhe der Leasingverbindlichkeit ansetzt, der um den Betrag der für dieses Leasingverhältnis im Voraus geleisteten oder abgegrenzten Leasingzahlungen berichtigt wird, der in der dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgehenden Bilanz ausgewiesen war.
  - c) wendet er, sofern er nicht den praktischen Behelf in Paragraph C10(b) wählt, zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung auf die Nutzungsrechte IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* an.
- C9 Für Leasingverhältnisse, die zuvor gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren, und ungeachtet der Vorschriften in Paragraph C8
- a) ist der Leasingnehmer bei Leasingverhältnissen, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert von geringem Wert ist (siehe Beschreibung in den Paragraphen B3-B8) und die gemäß Paragraph 6 erfasst werden, nicht verpflichtet, beim Übergang Berichtigungen vorzunehmen. Der Leasingnehmer erfasst diese Leasingverhältnisse ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung gemäß diesem Standard;
  - b) ist der Leasingnehmer bei Leasingverhältnissen, die zuvor als Finanzinvestition gehaltene Immobilien eingestuft waren und nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts gemäß IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* bilanziert wurden, nicht verpflichtet, beim Übergang Berichtigungen vorzunehmen. Der Leasingnehmer erfasst die Nutzungsrechte und die Leasingverbindlichkeiten aus diesen Leasingverhältnissen ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung gemäß IAS 40 und diesem Standard;
  - c) bewertet der Leasingnehmer bei Leasingverhältnissen, die zuvor gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren und ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung als als Finanzinvestition gehaltene Immobilien nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts gemäß IAS 40 bilanziert werden sollen, die Nutzungsrechte zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung nach dem beizulegenden Zeitwert. Der Leasingnehmer bilanziert die Nutzungsrechte und die Leasingverbindlichkeiten aus diesen Leasingverhältnissen ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung gemäß IAS 40 und diesem Standard;

- C10 Wendet ein Leasingnehmer diesen Standard gemäß Paragraph C5(b) rückwirkend auf Leasingverhältnisse an, die zuvor gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren, so kann er einen oder mehrere der folgenden praktischen Behelfe anwenden. Er kann diese praktischen Behelfe für jedes seiner Leasingverhältnisse einzeln anwenden.
- a) Ein Leasingnehmer kann auf ein Portfolio ähnlich ausgestalteter Leasingverträge (beispielsweise Leasingverhältnisse mit ähnlichen Vermögenswerten, mit ähnlicher Restlaufzeit und in einem ähnlichen Wirtschaftsumfeld) einen einzigen Abzinsungssatz anwenden.
  - b) Ein Leasingnehmer kann auf eine Wertminderungsprüfung verzichten und stattdessen unmittelbar vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* bewerten, ob es sich bei seinen Leasingverhältnissen um belastende Verträge handelt. Wählt ein Leasingnehmer diesen praktischen Behelf, so berichtigt er das Nutzungsrecht zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung um den Betrag, der in der dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgehenden Bilanz als Rückstellung für belastende Leasingverhältnisse ausgewiesen war.
  - c) Bei Leasingverhältnissen, deren Laufzeit innerhalb von 12 Monaten nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung endet, kann ein Leasingnehmer auf die Anwendung der Vorschriften in Paragraph C8 verzichten. In diesen Fällen kann er
    - i) diese Leasingverhältnisse so bilanzieren, als handele es sich um kurzfristige Leasingverhältnisse gemäß Paragraph 6, und
    - ii) die mit diesen Leasingverhältnissen verbundenen Kosten im Geschäftsjahr, in das der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung fällt, in den Angaben als Aufwendungen für kurzfristige Leasingverhältnisse ausweisen.
  - d) Bei der Bewertung des Nutzungsrechts zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung kann ein Leasingnehmer die anfänglichen direkten Kosten unberücksichtigt lassen.
  - e) Sieht ein Vertrag Verlängerungs- oder Kündigungsoptionen vor, kann der Leasingnehmer beispielsweise die Laufzeit des Leasingverhältnisses rückwirkend bestimmen.

***Leasingverhältnisse, die zuvor als Finanzierungsleasingverhältnisse eingestuft waren***

- C11 Entscheidet sich ein Leasingnehmer, diesen Standard nach der in Paragraph C5(b) beschriebenen Methode für Leasingverhältnisse anzuwenden, die gemäß IAS 17 als Finanzierungsleasingverhältnisse eingestuft waren, so entspricht der Buchwert des Nutzungsrechts und der Leasingverbindlichkeit zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung demjenigen Buchwert, der sich bei Bewertung des geleasteten Vermögenswerts und der Leasingverbindlichkeit gemäß IAS 17 unmittelbar vor diesem Zeitpunkt ergibt. Ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung bilanziert der Leasingnehmer die Nutzungsrechte und die Leasingverbindlichkeiten dieser Leasingverhältnisse gemäß diesem Standard.

***Angaben***

- C12 Entscheidet sich ein Leasingnehmer, diesen Standard nach der in Paragraph C5(b) beschriebenen Methode anzuwenden, veröffentlicht er die in Paragraph 28 von IAS 8 verlangten Angaben über die erstmalige Anwendung mit Ausnahme der Angaben nach Paragraph 28(f) von IAS 8. Anstelle der Angaben nach Paragraph 28(f) von IAS 8 gibt der Leasingnehmer Folgendes an:
- a) den gewichteten Durchschnittswert des Grenzfremdkapitalzinssatzes, den der Leasingnehmer für die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung in der Bilanz ausgewiesenen Leasingverbindlichkeiten anwendet, und
  - b) eine Erläuterung eines etwaigen Unterschiedsbetrags zwischen
    - i) den Verbindlichkeiten aus dem Operating-Leasingverhältnis, die zum Ende des dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgehenden Geschäftsjahres gemäß IAS 17 ausgewiesen wurden und die anhand des Grenzfremdkapitalzinssatzes zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung wie in Paragraph C8(a) beschrieben abgezinst wurden, und
    - ii) den zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung in der Bilanz ausgewiesenen Leasingverbindlichkeiten.
- C13 Wendet ein Leasingnehmer einen oder mehrere der in Paragraph C10 aufgeführten praktischen Behelfe an, hat er dies anzugeben.

**Leasinggeber**

- C14 Außer in den in Paragraph C15 beschriebenen Fällen ist der Leasinggeber bei Leasingverhältnissen, in denen er der Leasinggeber ist, nicht verpflichtet, beim Übergang Berichtigungen vorzunehmen. Er erfasst diese Leasingverhältnisse ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung gemäß diesem Standard.
- C15 Ein Unterleasinggeber
- bewertet Unterleasingverhältnisse, die gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren und zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung noch bestehen, jeweils erneut, um festzustellen, ob sie unter Anwendung dieses Standards als Operating-Leasingverhältnisse oder als Finanzierungsleasingverhältnisses einzustufen sind. Der Unterleasinggeber nimmt diese Bewertung zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung auf der Grundlage der zu diesem Zeitpunkt gültigen Restlaufzeit und Bedingungen des Hauptleasingverhältnisses und des Unterleasingverhältnisses vor.
  - bilanziert Unterleasingverhältnisse, die gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren, gemäß diesem Standard aber als Finanzierungsleasingverhältnisse einzustufen sind, wie eine zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung neu geschlossene Finanzierungsleasingvereinbarung.

**Vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung geschlossene Sale-and-Leaseback-Transaktionen**

- C16 Bei vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung geschlossenen Sale-and-Leaseback-Transaktionen bewertet das Unternehmen nicht neu, ob die Übertragung des zugrunde liegenden Vermögenswerts die für eine Erfassung als Veräußerung erforderlichen Vorschriften in IFRS 15 erfüllt.
- C17 Wurde eine Sale-and-Leaseback-Transaktion gemäß IAS 17 als Veräußerung und Finanzierungsleasing erfasst,
- bilanziert der Verkäufer/Leasingnehmer den Leaseback wie jedes andere zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung bestehende Finanzierungsleasingverhältnis und
  - schreibt der Verkäufer/Leasingnehmer jeglichen Ertrag aus der Veräußerung weiterhin über die Laufzeit des Leasingverhältnisses ab.
- C18 Wurde eine Sale-and-Leaseback-Transaktion gemäß IAS 17 als Veräußerung und Operating-Leasing erfasst,
- bilanziert der Verkäufer/Leasingnehmer den Leaseback wie jedes andere zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung bestehende Operating-Leasingverhältnis und
  - berichtigt der Verkäufer/Leasingnehmer das Nutzungsrecht aus dem Leaseback um jegliche marktunüblichen abgegrenzten Gewinne oder Verluste, die in der dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgehenden Bilanz ausgewiesen waren.

**Zuvor für Unternehmenszusammenschlüsse bilanzierte Beträge**

- C19 Hat ein Leasingnehmer im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses günstige oder ungünstige Bedingungen eines Operating-Leasingverhältnisses übernommen und für diese zuvor einen Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* erfasst, hat er diesen Vermögenswert oder diese Verbindlichkeit auszubuchen und den Buchwert des Nutzungsrechts zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung um den entsprechenden Betrag zu berichtigen.

**Bezugnahmen auf IFRS 9**

- C20 Wendet ein Unternehmen diesen Standard an, aber noch nicht IFRS 9 *Finanzinstrumente*, so ist jeder Verweis auf IFRS 9 in diesem Standard als Verweis auf IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* zu verstehen.

## RÜCKNAHME ANDERER STANDARDS

- C21 Dieser Standard ersetzt die folgenden Standards und Interpretationen:
- IAS 17 *Leasingverhältnisse*,
  - IFRIC 4 *Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält*,
  - SIC-15 *Operating-Leasingverhältnisse — Anreize*, und
  - SIC-27 *Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen*.

## Anhang D

**Änderungen an anderen Standards**

In diesem Anhang sind die Änderungen zusammengefasst, die infolge dieses vom IASB veröffentlichten Standards an anderen Standards erforderlich werden. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Wendet ein Unternehmen diesen Standard früher an, so hat es auch diese Änderungen für jene frühere Periode anzuwenden.

Ein Unternehmen darf den IFRS 16 nicht früher anwenden als den IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden (siehe Paragraph C1).

Aus diesem Grund werden die Änderungen in diesem Anhang auf der Grundlage der am 1. Januar 2016 gültigen Fassungen dieser Standards, d. h. auf der Grundlage der durch den IFRS 15 geänderten Fassungen dargestellt. Änderungen, die am 1. Januar 2016 noch nicht in Kraft waren, wurden bei der Zusammenstellung in diesem Anhang außer Acht gelassen.

In Bezug auf Standards, die am 1. Januar 2016 noch nicht in Kraft waren, basieren die in diesem Anhang enthaltenen Änderungen auf der durch den IFRS 15 geänderten ursprünglich veröffentlichten Fassung dieser Standards. Änderungen, die am 1. Januar 2016 noch nicht in Kraft waren, wurden bei der Zusammenstellung in diesem Anhang außer Acht gelassen.

**IFRS 1 Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards**

Paragraph 30 wird geändert und Paragraph 39AB wird angefügt.

**Verwendung des beizulegenden Zeitwerts als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

30. Falls ein Unternehmen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz für eine Sachanlage, eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie, einen immateriellen Vermögenswert oder ein Nutzungsrecht (siehe Paragraphen D5 und D7) den beizulegenden Zeitwert als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet, sind in dem ersten IFRS-Abschluss des Unternehmens für jeden einzelnen Bilanzposten der IFRS-Eröffnungsbilanz folgende Angaben zu machen:

a) ...

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

39AB Durch IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 30, C4, D1, D7, D8B und D9 geändert, Paragraph D9A gestrichen und die Paragraphen D9B–D9E angefügt. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

Paragraph C4 wird geändert.

**Befreiungen für Unternehmenszusammenschlüsse**

...

C4 Falls ein erstmaliger Anwender IFRS 3 nicht rückwirkend auf einen vergangenen Unternehmenszusammenschluss anwendet, hat dies für den Unternehmenszusammenschluss folgende Auswirkungen:

a) ...

f) Falls ein im Rahmen eines vergangenen Unternehmenszusammenschlusses erworbener Vermögenswert oder eine übernommene Schuld nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht bilanziert wurde, beträgt der als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der IFRS-Eröffnungsbilanz ausgewiesene Wert nicht zwangsläufig null. Stattdessen muss der Erwerber den Vermögenswert oder die Schuld in seiner Konzernbilanz ansetzen und so bewerten, wie es nach den IFRS in der Bilanz des erworbenen Unternehmens vorgeschrieben wäre. Zur Veranschaulichung: Falls der Erwerber in vergangenen Unternehmenszusammenschlüssen, in denen das erworbene Unternehmen ein Leasingnehmer war, erworbene

Leasingverhältnisse nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht aktiviert hatte, muss er diese Leasingverhältnisse in seinem Konzernabschluss so aktivieren, wie es IFRS 16 *Leasingverhältnisse* für die IFRS-Bilanz des erworbenen Unternehmens vorschreiben würde. Falls der Erwerber eine Eventualverbindlichkeit, die zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS noch besteht, nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht angesetzt hatte, muss er diese Eventualverbindlichkeit zu diesem Zeitpunkt ebenfalls ansetzen, es sei denn IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* würde den Ansatz im Abschluss des erworbenen Unternehmens verbieten. Falls im Gegensatz dazu Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen Bestandteil des Geschäfts- oder Firmenwerts waren, gemäß IFRS 3 jedoch gesondert bilanziert worden wären, verbleiben diese Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten im Geschäfts- oder Firmenwert, es sei denn, die IFRS würden ihren Ansatz im Einzelabschluss des erworbenen Unternehmens verlangen.

g) ...

In Anhang D werden die Paragraphen D1, D7, D8B und D9 geändert. Paragraph D9A wird gestrichen. Die Paragraphen D9B-D9E werden angefügt.

### **Befreiungen von anderen IFRS**

...

D1 Ein Unternehmen kann eine oder mehrere der folgenden Befreiungen in Anspruch nehmen:

a) ...

d) Leasingverhältnisse (Paragraphen D9 und D9B–D9E);

...

### **Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

...

D7 Die Wahlrechte der Paragraphen D5 und D6 gelten auch für

a) als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, falls sich ein Unternehmen zur Verwendung des Anschaffungskostenmodells in IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* entschließt;

(aa) Nutzungsrechte (IFRS 16 *Leasingverhältnisse*); und

b) ...

...

D8B Einige Unternehmen halten Sachanlagen, Nutzungsrechte oder immaterielle Vermögenswerte, die in preisregulierten Geschäftsbereichen verwendet werden bzw. früher verwendet wurden. Im Buchwert solcher Posten könnten Beträge enthalten sein, die nach den früheren Rechnungslegungsgrundsätzen bestimmt wurden, nach den IFRS aber nicht aktivierungsfähig sind. In diesem Fall kann ein erstmaliger Anwender den nach den früheren Rechnungslegungsgrundsätzen bestimmten Buchwert eines solchen Postens zum Zeitpunkt der Umstellung auf IFRS als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwenden. Nimmt ein Unternehmen diese Befreiung für einen Posten in Anspruch, muss es diese nicht zwangsläufig auch für alle anderen Posten nutzen. Zum Zeitpunkt der Umstellung auf IFRS hat ein Unternehmen jeden Posten, für den diese Befreiung in Anspruch genommen wird, einem Wertminderungstest nach IAS 36 zu unterziehen. Für die Zwecke dieses Paragraphen gilt ein Geschäftsbereich (im Sinne von IFRS 14 *Regulatorische Abgrenzungsposten*) als preisreguliert, wenn für die an Kunden abzugebenden Güter oder Dienstleistungen ein Preisfestsetzungsrahmen gilt, der der Aufsicht und/oder Genehmigung eines Preisregulierers unterliegt.

### **Leasingverhältnisse**

D9 Ein Erstanwender kann bewerten, ob ein zum Übergangszeitpunkt zu IFRS bestehender Vertrag ein Leasingverhältnis enthält, indem er auf der Grundlage der zu diesem Zeitpunkt bestehenden Fakten und Umstände die Paragraphen 9-11 des IFRS 16 auf diese Verträge anwendet.

D9A [gestrichen]

D9B Zur Erfassung von Leasingverbindlichkeiten und Nutzungsrechten kann ein Erstanwender, der ein Leasingnehmer ist, für alle seine Leasingverhältnisse (unter Berücksichtigung der in Paragraph D9D beschriebenen praktischen Behelfe) den folgenden Ansatz verwenden:

a) Bewertung einer Leasingverbindlichkeit beim Übergang auf IFRS. Folgt der Leasingnehmer diesem Ansatz, so bewertet er die Leasingverbindlichkeit zum Barwert der verbleibenden Leasingzahlungen (siehe Paragraph D9E), abgezinst unter Anwendung seines Grenzfremdkapitalzinssatzes (siehe Paragraph D9E) zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS.

- b) Bewertung eines Nutzungsrechts zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS. Der Leasingnehmer entscheidet für jedes Leasingverhältnis, ob er zur Bewertung des Nutzungsrechts entweder
- i) den Buchwert ansetzt, als ob IFRS 16 bereits seit dem Bereitstellungsdatum angewendet worden wäre (siehe Paragraph D9E), jedoch abgezinst unter Anwendung seines Grenzfremdkapitalzinssatzes zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS; oder
  - ii) einen Betrag ansetzt, der der Leasingverbindlichkeit entspricht, die um den Betrag der für dieses Leasingverhältnis im Voraus geleisteten oder abgegrenzten Leasingzahlungen gemindert wird, der in der dem Übergang auf IFRS unmittelbar vorausgehenden Bilanz ausgewiesen war.
- c) Anwendung von IAS 36 auf Nutzungsrechte zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS.
- D9C Ungeachtet der Vorschriften in Paragraph D9B bewertet ein Erstanwender, der ein Leasingnehmer ist, das Nutzungsrecht für Leasingverhältnisse, die der Definition für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien nach IAS 40 entsprechen und ab dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS nach dem Zeitwertmodell in IAS 40 bewertet werden, zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zum beizulegenden Zeitwert.
- D9D Ein Erstanwender, der ein Leasingnehmer ist, kann zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS für jedes Leasingverhältnis eine oder mehrere der folgenden Möglichkeiten wählen:
- a) Anwendung eines einzigen Abzinsungssatzes auf ein Portfolio ähnlich ausgestalteter Leasingverträge (beispielsweise Leasingverhältnisse mit ähnlichen Vermögenswerten, mit ähnlicher Restlaufzeit und in einem ähnlichen Wirtschaftsumfeld).
  - b) Verzicht auf die Anwendung der Vorschriften in Paragraph D9B auf Leasingverhältnisse, deren Laufzeit (siehe Paragraph D9E) innerhalb von 12 Monaten nach dem Übergang auf IFRS endet. Stattdessen bilanziert das Unternehmen diese Leasingverhältnisse so, als handele es sich um kurzfristige Leasingverhältnisse gemäß Paragraph 6 des IFRS 16 (einschließlich der entsprechenden Angaben).
  - c) Verzicht auf die Anwendung der Vorschriften in Paragraph D9B auf Leasingverträge, deren zugrunde liegender Vermögenswert (im Sinne der Beschreibung in den Paragraphen B3-B8 des IFRS 16) von geringem Wert ist. Stattdessen bilanziert das Unternehmen diese Leasingverträge gemäß Paragraph 6 des IFRS 16 (einschließlich der entsprechenden Angaben).
  - d) Nichtberücksichtigung der anfänglichen direkten Kosten (siehe Paragraph D9E) bei der Bewertung des Nutzungsrechts zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS.
  - e) Berücksichtigung späterer Erkenntnisse, beispielsweise bei der Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses, wenn der Vertrag Optionen für die Verlängerung oder Kündigung des Leasingverhältnisses vorsieht.
- D9E Die Begriffe „Leasingzahlung“, „Leasingnehmer“, „Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers“, „Bereitstellungsdatum“, „anfängliche indirekte Kosten“ und „Laufzeit des Leasingverhältnisses“ sind in IFRS 16 definiert und werden im vorliegenden Standard mit derselben Bedeutung verwendet.

### **IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse**

Die Paragraphen 14 und 17 werden geändert und die Paragraphen 28A und 28B und deren Überschrift sowie Paragraph 64M werden angefügt.

#### *Ansatzbedingungen*

...

14. Die Paragraphen B31-B40 enthalten Leitlinien zum Ansatz von immateriellen Vermögenswerten. In den Paragraphen 22-28B werden die Arten von identifizierbaren Vermögenswerten und Verbindlichkeiten beschrieben, die Posten enthalten, für die dieser IFRS begrenzte Ausnahmen vom Ansatzgrundsatz und von den Ansatzbedingungen vorsieht.

*Einstufung oder Bestimmung der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Verbindlichkeiten*

...

17. Dieser IFRS sieht zwei Ausnahmen zu dem Grundsatz in Paragraph 15 vor:
- die Einstufung eines Leasingvertrags, in dem das erworbene Unternehmen der Leasinggeber ist, gemäß IFRS 16 *Leasingverhältnisse* entweder als ein Operating-Leasingverhältnis oder als ein Finanzierungsleasingverhältnis; und
  - ...

Leasingverhältnisse, bei denen das erworbene Unternehmen der Leasingnehmer ist

- 28A Für Leasingverhältnisse gemäß IFRS 16, bei denen das erworbene Unternehmen der Leasingnehmer ist, setzt der Erwerber Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten an. Für folgende Leasingverhältnisse braucht der Erwerber keine Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten anzusetzen:
- Leasingverhältnisse, deren Laufzeit (im Sinne von IFRS 16) innerhalb von 12 Monaten nach dem Erwerbszeitpunkt endet; und
  - Leasingverhältnisse, deren zugrunde liegender Vermögenswert (im Sinne der Beschreibung in den Paragraphen B3-B8 des IFRS 16) von geringem Wert ist.
- 28B Der Erwerber bewertet die Leasingverbindlichkeit zum Barwert der verbleibenden Leasingzahlungen (im Sinne von IFRS 16) so, als handle es sich bei der erworbenen Leasingvereinbarung um eine zum Erwerbszeitpunkt neu geschlossene Vereinbarung. Der Erwerber bewertet das Nutzungsrecht mit demselben Betrag wie die Leasingverbindlichkeit und passt diesen Betrag gegebenenfalls an, je nachdem, ob die Bedingungen der Leasingvereinbarung verglichen mit den Marktbedingungen günstig oder ungünstig sind.

#### **Zeitpunkt des Inkrafttretens**

...

- 64M Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 14, 17, B32 und B42 geändert, die Paragraphen B28–B30 und deren Überschrift gestrichen und die Paragraphen 28A–28B und deren Überschrift angefügt. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

In Anhang B werden die Paragraphen B28–B30 und deren Überschrift gestrichen und die Paragraphen B32 und B42 geändert.

B28 [gestrichen]

B29 [gestrichen]

B30 [gestrichen]

#### **Immaterielle Vermögenswerte**

...

- B32 Ein immaterieller Vermögenswert, der das vertragliche/gesetzliche Kriterium erfüllt, ist identifizierbar, auch wenn der Vermögenswert weder übertragbar noch separierbar von dem erworbenen Unternehmen oder von anderen Rechten und Verpflichtungen ist. Zum Beispiel:
- [gestrichen]
  - ...

#### **Vermögenswerte, die zu Operating-Leasingverhältnissen gehören, bei denen das erworbene Unternehmen der Leasinggeber ist**

- B42 Bei der Bewertung des zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwerts eines Vermögenswerts, wie eines Gebäudes oder eines Patents, das zu einem Operating-Leasingverhältnis gehört, bei dem das erworbene Unternehmen der Leasinggeber ist, hat der Erwerber die Bedingungen des Leasingverhältnisses zu berücksichtigen. Der Erwerber setzt keinen separaten Vermögenswert bzw. keine separate Verbindlichkeit an, wenn die Bedingungen eines Operating-Leasingverhältnisses verglichen mit den Marktbedingungen entweder günstig oder ungünstig sind.

**IFRS 4 Versicherungsverträge**

Paragraph 4 (in der durch IFRS 15 geänderten Fassung) wird geändert und Paragraph 41I wird angefügt.

## ANWENDUNGSBEREICH

...

4. Dieser IFRS ist von einem Unternehmen nicht anzuwenden auf:
- a) ...
  - c) vertragliche Anrechte oder vertragliche Verpflichtungen, die abhängig von der künftigen Nutzung oder vom künftigen Recht auf Nutzung eines nicht-finanziellen Postens (z. B. Lizenzgebühren, Nutzungsentgelte, variable Leasingzahlungen und ähnliche Posten) sind, sowie auf eine in einem Leasing eingebettete Restwertgarantie eines Leasingnehmers (siehe IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* und IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*);
  - d) ...

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

...

- 41I Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 4 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffende Änderung anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

**IFRS 7 Finanzinstrumente: Angaben**

Paragraph 29 wird geändert und Paragraph 44CC wird angefügt.

**Beizulegender Zeitwert**

...

29. Angaben über den beizulegenden Zeitwert werden nicht verlangt:
- a) ...
  - b) bei einer Finanzinvestition in Eigenkapitalinstrumente, die keine Preisnotierung in einem aktiven Markt für ein identisches Instrument (d.h. ein Inputfaktor auf Stufe 1) haben, oder mit diesen Eigenkapitalinstrumenten verknüpfte Derivate, die gemäß IAS 39 zu den Anschaffungskosten bewertet werden, da ihr beizulegender Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann;
  - c) wenn bei einem Vertrag mit einer ermessensabhängigen Überschussbeteiligung (wie in IFRS 4 beschrieben) deren beizulegender Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann; oder
  - d) bei Leasingverbindlichkeiten.

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

...

- 44CC Durch IFRS 16, *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 29 und B11D geändert. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

In Anhang B wird Paragraph B11D geändert.

**Quantitative Angaben zum Liquiditätsrisiko (Paragraphen 34(a), 39(a) und 39(b))**

...

- B11D Bei den in den Fälligkeitsanalysen gemäß Paragraph 39 Buchstaben a und b anzugebenden vertraglich festgelegten Beträgen handelt es sich um die nicht abgezinsten vertraglichen Cashflows, z. B. um
- a) Leasingverbindlichkeiten auf Bruttobasis (vor Abzug der Finanzierungskosten);
  - b) ...

**IFRS 9 Finanzinstrumente**

Die Paragraphen 2.1 und 5.5.15 werden geändert und Paragraph 7.1.5 wird angefügt.

**Kapitel 2 Anwendungsbereich**

**2.1. Dieser Standard ist von allen Unternehmen auf alle Arten von Finanzinstrumenten anzuwenden; davon ausgenommen sind:**

- a) ...
- b) **Rechte und Verpflichtungen aus Leasingverhältnissen, für die IFRS 16 *Leasingverhältnisse* gilt. Allerdings unterliegen:**
  - i) **Forderungen aus Finanzierungsleasingverhältnissen (d. h. Nettoinvestitionen in ein Finanzierungsleasingverhältnis) und Forderungen aus Operating-Leasingverhältnissen, die vom Leasinggeber angesetzt wurden, den im vorliegenden Standard enthaltenen Ausbuchungs- und Wertminderungsvorschriften;**
  - ii) **Leasingverbindlichkeiten, die vom Leasingnehmer angesetzt wurden, den in Paragraph 3.3.1 des vorliegenden Standards enthaltenen Ausbuchungsvorschriften; und**
  - iii) **in Leasingverhältnisse eingebettete Derivate den im vorliegenden Standard enthaltenen Vorschriften für eingebettete Derivate.**
- c) ...

**Vereinfachte Vorgehensweise für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Vertragsvermögenswerte und Forderungen aus Leasingverhältnissen**

**5.5.15. Ungeachtet der Paragraphen 5.5.3 und 5.5.5 hat ein Unternehmen die Wertberichtigung für die nachstehend genannten Posten stets in Höhe der über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste zu bemessen:**

- a) ...
- b) **Forderungen aus Leasingverhältnissen, die aus unter IFRS 16 fallenden Transaktionen resultieren, wenn das Unternehmen als seine Rechnungslegungsmethode das Verfahren gewählt hat, die Wertberichtigung mit den über die Laufzeit erwarteten Kreditverlusten zu bemessen. Diese Rechnungslegungsmethode ist auf alle Forderungen aus Leasingverhältnissen anzuwenden, kann aber auf Forderungen aus Finanzierungsleasing und aus Operating-Leasingverhältnissen getrennt angewandt werden.**

...

**7.1. ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS**

...

7.1.5. Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 und B5.5.46 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

In Anhang B werden die Paragraphen B4.3.8, B5.5.34 und B5.5.46 geändert.

**Eingebettete Derivate (Abschnitt 4.3)**

...

B4.3.8 In den folgenden Beispielen sind die wirtschaftlichen Merkmale und Risiken eines eingebetteten Derivats eng mit den wirtschaftlichen Merkmalen und Risiken des Basisvertrags verbunden. In diesen Beispielen wird das eingebettete Derivat nicht gesondert vom Basisvertrag bilanziert.

- a) ...
- f) Ein in einen Basisvertrag in Form eines Leasingverhältnisses eingebettetes Derivat ist eng mit dem Basisvertrag verbunden, wenn das eingebettete Derivat (i) ein an die Inflation gekoppelter Index wie z. B. im Falle einer Anbindung von Leasingzahlungen an einen Verbraucherpreisindex (vorausgesetzt, das Leasingverhältnis wurde nicht als Leveraged-Lease-Finanzierung gestaltet und der Index ist an die Inflationsentwicklung im Wirtschaftsumfeld des Unternehmens geknüpft), (ii) variable Leasingzahlungen auf Umsatzbasis oder (iii) variable Leasingzahlungen basierend auf variablen Zinsen sind.
- g) ...

**Erwartete Kreditverluste**

...

B5.5.34 Bei der Bemessung einer Wertberichtigung für eine Forderung aus Leasingverhältnissen entsprechen die Zahlungsströme, die zur Bemessung der erwarteten Kreditverluste verwendet werden, den Zahlungsströmen, die bei der Bewertung der Forderung aus Leasingverhältnissen gemäß IFRS 16 *Leasingverhältnisse* herangezogen wurden.

...

**Zeitwert des Geldes**

...

B5.5.46 Die erwarteten Kreditverluste für Forderungen aus Leasingverhältnissen werden zu dem Zinssatz abgezinst, der gemäß IFRS 16 auch bei der Bewertung der Forderung aus Leasingverhältnissen verwendet wird.

...

**IFRS 13 Bemessung des beizulegenden Zeitwerts**

Paragraph 6 wird geändert.

## ANWENDUNGSBEREICH

...

6. Die Bewertungs- und Angabepflichten dieses IFRS gelten nicht für:
  - a) ...
  - b) Leasingtransaktionen, die gemäß IFRS 16 *Leasingverhältnisse* bilanziert werden; und
  - c) ...

In Anhang C wird Paragraph C6 angefügt.

**Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften**

...

C6 Durch IFRS 16, *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 6 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffende Änderung anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

**IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden**

Die Paragraphen 5 und 97 werden geändert.

## ANWENDUNGSBEREICH

5. Ein Unternehmen hat diesen Standard auf alle Verträge mit Kunden anzuwenden, außer auf
  - a) Leasingverträge, die in den Anwendungsbereich von IFRS 16 *Leasingverhältnisse* fallen,
  - b) ...

**Vertragserfüllungskosten**

...

97. Als Kosten, die unmittelbar mit einem Vertrag (oder einem bestimmten erwarteten Vertrag) zusammenhängen, sind alle folgenden zu betrachten:
  - a) ...

c) zugerechnete Gemeinkosten, die unmittelbar mit dem Vertrag oder vertraglichen Tätigkeiten zusammenhängen (wie Kosten für die Organisation und Überwachung der Vertragserfüllung, Versicherungskosten und die planmäßige Abschreibung von Werkzeugen, Gegenständen der Betriebs- und Geschäftsausstattung und Nutzungsrechten, die im Rahmen der Vertragserfüllung verwendet werden);

d) ...

In Anhang B werden die Paragraphen B66 und B70 geändert.

### **Termingeschäfte oder Kaufoptionen**

B66 Ist ein Unternehmen zum Rückkauf des Vermögenswerts verpflichtet oder berechtigt (Termingeschäft oder Kaufoption), erlangt der Kunde — selbst wenn er physisch im Besitz des Vermögenswerts ist — nicht die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert, da er nur eingeschränkt in der Lage ist, über die Nutzung des Vermögenswerts zu entscheiden und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus zu ziehen. Das Unternehmen muss den Vertrag deshalb auf eine der beiden folgenden Arten bilanzieren:

a) als ein Leasingverhältnis gemäß IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, wenn das Unternehmen berechtigt oder verpflichtet ist, den Vermögenswert zu einem Betrag zurückzuerwerben, der unter dem ursprünglichen Verkaufspreis liegt, es sei denn, der Vertrag ist Teil einer Sale-and-Leaseback-Transaktion. Ist der Vertrag Teil einer Sale-and-Leaseback-Transaktion, hat das Unternehmen den Vermögenswert weiterhin auszuweisen und für jede vom Kunden empfangene Gegenleistung eine finanzielle Verbindlichkeit zu erfassen. Die finanzielle Verbindlichkeit hat das Unternehmen gemäß IFRS 9 zu bilanzieren; oder

b) ...

### **Verkaufsoptionen**

B70 Ist das Unternehmen verpflichtet, den Vermögenswert auf Anfrage des Kunden zu einem Preis unter dem ursprünglichen Verkaufspreis zurückzuerwerben (Verkaufsoption), hat es bei Beginn des Leasingverhältnisses zu beurteilen, ob es für den Kunden einen signifikanten wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung dieses Rechts gibt. Übt der Kunde dieses Recht aus, hat dies zur Folge, dass er dem Unternehmen effektiv eine Gegenleistung für das Recht zahlt, einen spezifizierten Vermögenswert für einen bestimmten Zeitraum zu nutzen. Hat der Kunde einen signifikanten wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung dieses Rechts, hat das Unternehmen die Vereinbarung deshalb als Leasingverhältnis gemäß IFRS 16 zu bilanzieren, es sei denn, der Vertrag ist Teil einer Sale-and-Leaseback-Transaktion. Ist der Vertrag Teil einer Sale-and-Leaseback-Transaktion, hat das Unternehmen den Vermögenswert weiterhin auszuweisen und für jede vom Kunden empfangene Gegenleistung eine finanzielle Verbindlichkeit zu erfassen. Die finanzielle Verbindlichkeit hat das Unternehmen gemäß IFRS 9 zu bilanzieren.

...

In Anhang C wird Paragraph C1A angefügt.

### **ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS**

...

C1A Durch IFRS 16, *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 5, 97, B66 und B70 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

### **IAS 1 Darstellung des Abschlusses**

Paragraph 123 wird geändert und Paragraph 139Q wird angefügt.

### **Angabe der Rechnungslegungsmethoden**

...

123. Die Anwendung der Rechnungslegungsmethoden unterliegt verschiedenen Ermessensausübungen des Managements — abgesehen von solchen, bei denen Schätzungen einfließen —, die die Beträge im Abschluss erheblich beeinflussen können. Das Management übt beispielsweise seinen Ermessensspielraum aus, wenn es festlegt:

a) ...

- b) wann alle wesentlichen mit dem rechtlichen Eigentum verbundenen Risiken und Chancen der finanziellen Vermögenswerte und — bei Leasinggebern — des Leasingvermögens auf andere Unternehmen übertragen werden; und
- c) ...

#### ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN UND ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

139Q Durch IFRS 16, *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 123 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffende Änderung anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

#### IAS 2 Vorräte

Paragraph 12 wird geändert und Paragraph 40G wird angefügt.

##### **Be- und Verarbeitungskosten**

12. Die Be- und Verarbeitungskosten von Vorräten umfassen die Kosten, die den Produktionseinheiten direkt zuzurechnen sind, wie beispielsweise Fertigungslöhne. Weiterhin umfassen sie systematisch zugerechnete fixe und variable Produktionsgemeinkosten, die bei der Verarbeitung der Ausgangsstoffe zu Fertigerzeugnissen anfallen. Fixe Produktionsgemeinkosten sind solche nicht direkt der Produktion zurechenbaren Kosten, die unabhängig vom Produktionsvolumen relativ konstant anfallen, wie beispielsweise Abschreibungen und Instandhaltungskosten von Betriebsgebäuden und -einrichtungen, in die Produktion einfließende Nutzungsrechte sowie die Kosten des Managements und der Verwaltung. Variable Produktionsgemeinkosten sind solche nicht direkt der Produktion zurechenbaren Kosten, die unmittelbar oder nahezu unmittelbar mit dem Produktionsvolumen variieren, wie beispielsweise Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten.

...

#### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

40G Durch IFRS 16, *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 12 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffende Änderung anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

#### IAS 7 Kapitalflussrechnungen

Die Paragraphen 17 und 44 werden geändert und Paragraph 59 wird angefügt.

##### **Finanzierungstätigkeit**

17. Die gesonderte Angabe der Cashflows aus der Finanzierungstätigkeit ist von Bedeutung, da sie für die Schätzung zukünftiger Ansprüche der Kapitalgeber gegenüber dem Unternehmen nützlich sind. Im Folgenden werden Beispiele für Cashflows aus der Finanzierungstätigkeit angeführt:
- a) ...
  - e) Auszahlungen von Leasingnehmern zur Tilgung von Verbindlichkeiten aus Leasingverträgen.

#### NICHT ZAHLUNGSWIRKSAME TRANSAKTIONEN

...

44. Viele Investitions- und Finanzierungstätigkeiten haben keine direkten Auswirkungen auf die laufenden Cashflows, beeinflussen jedoch die Kapital- und Vermögensstruktur eines Unternehmens. Der Ausschluss nicht zahlungswirksamer Transaktionen aus der Kapitalflussrechnung ist mit der Zielsetzung der Kapitalflussrechnung konsistent, da sich diese Posten nicht auf Cashflows in der Berichtsperiode auswirken. Beispiele für nicht zahlungswirksame Transaktionen sind:
- a) der Erwerb von Vermögenswerten durch Übernahme direkt damit verbundener Verbindlichkeiten oder durch Leasing;
  - b) ...

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

59. Durch IFRS 16, *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 17 und 44 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

**IAS 12 Ertragsteuern**

Paragraph 20 wird in Bezug auf Unternehmen, die IFRS 9 *Finanzinstrumente* nicht anwenden, geändert.

**Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert angesetzt werden**

20. IFRS gestatten oder verlangen, dass bestimmte Vermögenswerte zum beizulegenden Zeitwert angesetzt oder Neubewertet werden (siehe beispielsweise IAS 16 *Sachanlagen*, IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*, IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*, IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* und IFRS 16 *Leasingverhältnisse*). In manchen Steuerrechtsordnungen beeinflusst die Neubewertung oder eine andere Anpassung eines Vermögenswerts auf den beizulegenden Zeitwert das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) der Berichtsperiode. Als Folge davon wird die steuerliche Basis des Vermögenswerts angepasst, und es entstehen keine temporären Differenzen. In anderen Steuerrechtsordnungen beeinflusst die Neubewertung oder Anpassung eines Vermögenswerts nicht das zu versteuernde Ergebnis der Periode der Neubewertung oder der Anpassung, und demzufolge wird die steuerliche Basis des Vermögenswerts nicht angepasst. Trotzdem führt die künftige Realisierung des Buchwerts zu einem zu versteuernden Zufluss an wirtschaftlichem Nutzen für das Unternehmen und der Betrag, der für Steuerzwecke abzugsfähig ist, wird von dem des wirtschaftlichen Nutzens abweichen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert eines Neubewerteten Vermögenswerts und seiner steuerlichen Basis ist eine temporäre Differenz und führt zu einer latenten Steuerschuld oder einem latenten Steueranspruch. Dies trifft auch zu, wenn:

a) ...

Paragraph 20 wird in Bezug auf Unternehmen, die IFRS 9 *Finanzinstrumente* anwenden, geändert.

**Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert angesetzt werden**

20. IFRS gestatten oder fordern, dass bestimmte Vermögenswerte zum beizulegenden Zeitwert angesetzt oder Neubewertet werden (siehe zum Beispiel IAS 16 *Sachanlagen*, IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*, IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien*, IFRS 9 *Finanzinstrumente* und IFRS 16 *Leasingverhältnisse*). In manchen Steuerrechtsordnungen beeinflusst die Neubewertung oder eine andere Anpassung eines Vermögenswerts auf den beizulegenden Zeitwert das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) der Berichtsperiode. Als Folge davon wird die steuerliche Basis des Vermögenswerts angepasst, und es entstehen keine temporären Differenzen. In anderen Steuerrechtsordnungen beeinflusst die Neubewertung oder Anpassung eines Vermögenswerts nicht das zu versteuernde Ergebnis der Periode der Neubewertung oder der Anpassung, und demzufolge wird die steuerliche Basis des Vermögenswerts nicht angepasst. Trotzdem führt die künftige Realisierung des Buchwerts zu einem zu versteuernden Zufluss an wirtschaftlichem Nutzen für das Unternehmen und der Betrag, der für Steuerzwecke abzugsfähig ist, wird von dem des wirtschaftlichen Nutzens abweichen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert eines Neubewerteten Vermögenswerts und seiner steuerlichen Basis ist eine temporäre Differenz und führt zu einer latenten Steuerschuld oder einem latenten Steueranspruch. Dies trifft auch zu, wenn:

a) ...

Paragraph 98G wird angefügt.

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

- 98G Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 20 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffende Änderung anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

**IAS 16 Sachanlagen**

Die Paragraphen 4 und 27 werden gestrichen, die Paragraphen 5, 10, 44 und 68 werden geändert, Paragraph 69 (in der durch IFRS 15 geänderten Fassung) wird geändert und Paragraph 81L wird angefügt.

## ANWENDUNGSBEREICH

...

4. [gestrichen]

5. Ein Unternehmen, das für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien das Anschaffungskostenmodell gemäß IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* anwendet, hat für eigene als Finanzinvestition gehaltene Immobilien das Anschaffungskostenmodell dieses Standards anzuwenden.

## ERFASSUNG

...

10. Ein Unternehmen bewertet alle Kosten für Sachanlagen nach diesem Ansatzgrundsatz zu dem Zeitpunkt, an dem sie anfallen. Hierzu zählen die anfänglich anfallenden Kosten für den Erwerb oder den Bau der Sachanlage sowie die späteren Kosten für ihren Ausbau, ihre teilweise Ersetzung oder ihre Instandhaltung. Zu den Kosten für eine Sachanlage können auch Kosten zählen, die im Zusammenhang mit der Anmietung von Vermögenswerten anfallen, die für den Bau, den Ausbau, die teilweise Ersetzung oder die Instandhaltung der Sachanlage verwendet werden, wie die Abschreibung von Nutzungsrechten.

**Bewertung der Anschaffungs- und Herstellungskosten**

...

27. [gestrichen]

...

**Abschreibung**

...

44. Ein Unternehmen ordnet den erstmalig angesetzten Betrag einer Sachanlage zu ihren bedeutsamen Teilen zu und schreibt jedes dieser Teile getrennt ab. Es kann zum Beispiel angemessen sein, das Flugwerk und die Triebwerke eines Flugzeugs getrennt abzuschreiben. Wenn ein Unternehmen für ein Operating-Leasingverhältnis, bei dem es der Leasinggeber ist, Sachanlagen erwirbt, kann es ebenso angemessen sein, Beträge, die sich in den Anschaffungskosten dieses Vermögenswerts widerspiegeln und die hinsichtlich der Marktbedingungen günstigen oder ungünstigen Leasingbedingungen zuzuordnen sind, getrennt abzuschreiben.

...

## AUSBUCHUNG

...

68. **Die aus der Ausbuchung einer Sachanlage resultierenden Gewinne oder Verluste sind erfolgswirksam zu erfassen, wenn der Gegenstand ausgebucht ist (sofern IFRS 16 *Leasingverhältnisse bei Sales-and-Leaseback-Transaktionen* nichts anderes verlangt). Gewinne sind nicht als Erlöse auszuweisen.**

...

69. Der Abgang einer Sachanlage kann auf verschiedene Arten erfolgen (z. B. Verkauf, Eintritt in ein Finanzierungsleasing oder Schenkung). Als Abgangsdatum einer Sachanlage gilt das Datum, an dem der Empfänger — gemäß den Vorschriften über die Erfüllung der Leistungsverpflichtung in IFRS 15 — die Verfügungsgewalt darüber erlangt. IFRS 16 wird auf Abgänge durch Sale-and-Leaseback-Transaktionen angewandt.

...

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

- 81L Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 4 und 27 gestrichen und die Paragraphen 5, 10, 44 und 68–69 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

**IAS 21 Auswirkungen von Wechselkursänderungen**

Paragraph 16 wird geändert und Paragraph 60K wird angefügt.

**Monetäre Posten**

16. Das wesentliche Merkmal eines monetären Postens ist das Recht auf Erhalt (oder Verpflichtung zur Zahlung) einer festen oder bestimmbaren Anzahl von Währungseinheiten. Dazu zählen beispielsweise bar auszuzahlende

Renten und andere Leistungen an Arbeitnehmer; bar zu begleichende Verpflichtungen; Leasingverbindlichkeiten; und Bardividenden, die als Verbindlichkeit erfasst werden. Auch ein Vertrag über den Erhalt (oder die Lieferung) einer variablen Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens oder einer variablen Menge von Vermögenswerten, bei denen der zu erhaltende (oder zu zahlende) beizulegende Zeitwert einer festen oder bestimmbar Anzahl von Währungseinheiten entspricht, ist als monetärer Posten anzusehen. Umgekehrt besteht das wesentliche Merkmal eines nicht monetären Postens darin, dass er mit keinerlei Recht auf Erhalt (bzw. keinerlei Verpflichtung zur Zahlung) einer festen oder bestimmbar Anzahl von Währungseinheiten verbunden ist. Dazu zählen beispielsweise Vorauszahlungen für Güter und Dienstleistungen; Geschäfts- oder Firmenwert; immaterielle Vermögenswerte; Vorräte; Sachanlagen; Nutzungsrechte; sowie Verpflichtungen, die durch nicht monetäre Vermögenswerte erfüllt werden.

#### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

...

60K Durch IFRS 16, *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 16 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffende Änderung anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

#### **IAS 23 Fremdkapitalkosten**

Paragraph 6 wird geändert und Paragraph 29C wird angefügt.

#### DEFINITIONEN

...

6. Fremdkapitalkosten können Folgendes umfassen:
- a) ...
  - d) Zinsen aus Leasingverbindlichkeiten, die gemäß IFRS 16 *Leasingverhältnisse* bilanziert werden; und
  - e) ...

#### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

29C Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 6 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffende Änderung anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

#### **IAS 32 Finanzinstrumente: Darstellung**

Paragraph 97S wird angefügt.

#### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

...

97S Durch IFRS 16, *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen AG9 und AG10 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

In den Anwendungsleitlinien werden die Paragraphen AG9 und AG10 geändert.

#### **Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten**

...

AG9 Ein Leasingverhältnis begründet in der Regel einen Anspruch des Leasinggebers auf Erhalt bzw. die Verpflichtung des Leasingnehmers zur Leistung einer Reihe von Zahlungen, die im Wesentlichen integrierten Tilgungs- und Zinszahlungen bei einem Darlehensvertrag entsprechen. Der Leasinggeber verbucht seine Investition als ausstehende Forderung aufgrund eines Finanzierungsleasingverhältnisses und nicht den dem Finanzierungsleasing zugrunde liegenden Vermögenswert. Somit betrachtet der Leasinggeber ein

Finanzierungsleasingverhältnis als Finanzinstrument. Gemäß IFRS 16 erfasst ein Leasinggeber seinen Anspruch auf Erhalt von Leasingzahlungen im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses nicht. Der Leasinggeber verbucht weiterhin den zugrunde liegenden Vermögenswert und nicht die gemäß Leasingvertrag ausstehende Forderung. Somit betrachtet der Leasinggeber ein Operating-Leasingverhältnis nicht als Finanzinstrument, außer im Hinblick auf einzelne jeweils fällige Zahlungen des Leasingnehmers.

- AG10 Materielle Vermögenswerte (wie Vorräte oder Sachanlagen), Nutzungsrechte und immaterielle Vermögenswerte (wie Patente oder Warenrechte) gelten nicht als finanzielle Vermögenswerte. Mit der Verfügungsgewalt über materielle Vermögenswerte, Nutzungsrechte und immaterielle Vermögenswerte ist zwar die Möglichkeit verbunden, Finanzmittelzuflüsse oder den Zufluss anderer finanzieller Vermögenswerte zu generieren, sie führt aber nicht zu einem Rechtsanspruch auf flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte.

...

### **IAS 37 Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen**

Paragraph 5 wird geändert und Paragraph 102 wird angefügt.

#### ANWENDUNGSBEREICH

...

5. Wenn ein anderer Standard eine bestimmte Rückstellung, Eventualverbindlichkeit oder Eventualforderung behandelt, hat ein Unternehmen den betreffenden Standard an Stelle dieses Standards anzuwenden. So werden zum Beispiel gewisse Rückstellungsarten in Standards zu folgenden Themen behandelt:
- a) ...
  - c) Leasingverhältnisse (siehe IFRS 16 *Leasingverhältnisse*). Dieser Standard gilt jedoch für alle Leasingverhältnisse, die vor dem Bereitstellungsdatum belastend werden. Dieser Standard gilt außerdem für kurzfristige Leasingverhältnisse und Leasingverhältnisse, deren zugrunde liegender Vermögenswert von geringem Wert ist, die gemäß Paragraph 6 des IFRS 16 bilanziert werden und die belastend wurden;
  - d) ...

#### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

102. Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 5 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffende Änderung anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

### **IAS 38 Immaterielle Vermögenswerte**

Die Paragraphen 3, 6 und 113 werden geändert, Paragraph 114 (in der durch IFRS 15 geänderten Fassung) wird geändert und Paragraph 130L wird angefügt.

#### ANWENDUNGSBEREICH

...

3. Wenn ein anderer Standard die Bilanzierung für eine bestimmte Art eines immateriellen Vermögenswerts vorschreibt, wendet ein Unternehmen diesen Standard anstatt des vorliegenden Standards an. Dieser Standard ist beispielsweise nicht anzuwenden auf:
- a) ...
  - c) Leasingverhältnisse, die immaterielle Vermögenswerte zum Gegenstand haben und gemäß IFRS 16 *Leasingverhältnisse* bilanziert werden;
  - d) ...
6. Rechte, die ein Leasingnehmer im Rahmen von Lizenzvereinbarungen beispielsweise für Filme, Videoaufnahmen, Theaterstücke, Manuskripte, Patente und Urheberrechte hält, fallen in den Anwendungsbereich dieses Standards und sind aus dem Anwendungsbereich von IFRS 16 ausgeschlossen.

...

## STILLEGUNGEN UND ABGÄNGE

...

113. **Die aus der Ausbuchung eines immateriellen Vermögenswerts resultierenden Gewinne oder Verluste entsprechen der Differenz zwischen dem eventuellen Nettoveräußerungserlös und dem Buchwert des Vermögenswertes. Diese Differenz ist bei Ausbuchung des Vermögenswerts erfolgswirksam zu erfassen (sofern IFRS 16 bei Sale-and-Leaseback-Transaktionen nichts anderes verlangt). Gewinne sind nicht als Erlöse auszuweisen.**
114. Der Abgang eines immateriellen Vermögenswerts kann auf verschiedene Arten erfolgen (z. B. Verkauf, Eintritt in ein Finanzierungsleasing oder Schenkung). Als Abgangsdatum eines immateriellen Vermögenswerts gilt das Datum, an dem der Empfänger — gemäß den Vorschriften über die Erfüllung der Leistungsverpflichtung in IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* — die Verfügungsgewalt darüber erlangt. IFRS 16 wird auf Abgänge durch Sale-and-Leaseback-Transaktionen angewandt.

## ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN UND ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

- 130L Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 3, 6, 113 und 114 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

**IAS 39 Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung**

Paragraph 2 wird geändert und in Bezug auf Unternehmen, die IFRS 9 *Finanzinstrumente* nicht anwenden, wird Paragraph 103V angefügt. In Bezug auf Unternehmen, die IFRS 9 anwenden, wird IAS 39 nicht geändert.

## ANWENDUNGSBEREICH

2. **Dieser Standard ist von allen Unternehmen auf alle Arten von Finanzinstrumenten anzuwenden; davon ausgenommen sind:**
- a) ...
- b) **Rechte und Verpflichtungen aus Leasingverhältnissen, für die IFRS 16 *Leasingverhältnisse* gilt. Allerdings unterliegen:**
- i) **Forderungen aus Finanzierungsleasingverhältnissen (d. h. Nettoinvestitionen in ein Finanzierungsleasingverhältnis) und Forderungen aus Operating-Leasingverhältnissen, die vom Leasinggeber angesetzt wurden, den im vorliegenden Standard enthaltenen Ausbuchungs- und Wertminderungsvorschriften (siehe Paragraphen 15-37, 58, 59, 63-65 und Anhang A Paragraphen AG36-AG52 und AG84-AG93);**
- ii) **Leasingverbindlichkeiten, die vom Leasingnehmer angesetzt wurden, den in Paragraph 39 des vorliegenden Standards enthaltenen Ausbuchungsvorschriften; und**
- iii) ...

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

...

- 103V Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 2 und AG33 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

In den Anwendungsleitlinien wird Paragraph AG33 in Bezug auf Unternehmen, die IFRS 9 *Finanzinstrumente* nicht anwenden, geändert. In Bezug auf Unternehmen, die IFRS 9 anwenden, werden die Anwendungsleitlinien nicht geändert.

## EINGEBETTETE DERIVATE (PARAGRAPHEN 10-13)

...

- AG33 In den folgenden Beispielen sind die wirtschaftlichen Merkmale und Risiken eines eingebetteten Derivats eng mit den wirtschaftlichen Merkmalen und Risiken des Basisvertrags verbunden. In diesen Beispielen wird das eingebettete Derivat nicht gesondert vom Basisvertrag bilanziert.
- a) ...

- f) Ein in einen Basisvertrag in Form eines Leasingverhältnisses eingebettetes Derivat ist eng mit dem Basisvertrag verbunden, wenn das eingebettete Derivat (i) ein an die Inflation gekoppelter Index wie z. B. im Falle einer Anbindung von Leasingzahlungen an einen Verbraucherpreisindex (vorausgesetzt, das Leasingverhältnis wurde nicht als Leveraged-Lease-Finanzierung gestaltet und der Index ist an die Inflationsentwicklung im Wirtschaftsumfeld des Unternehmens geknüpft), (ii) variable Leasingzahlungen auf Umsatzbasis oder (iii) variable Leasingzahlungen basierend auf variablen Zinsen sind.
- g) ...

#### **IAS 40 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien**

In Anbetracht des Ausmaßes der Änderungen an IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* wird der gesamte Standard einschließlich der vorgeschlagenen Änderungen am Ende des Anhangs D wiedergegeben.

#### **IAS 41 Landwirtschaft**

Paragraph 2 wird geändert und Paragraph 64 wird angefügt.

##### ANWENDUNGSBEREICH

- ...
2. Dieser Standard ist nicht anwendbar auf:
- a) ...
- e) Nutzungsrechte aus einem Grundstücksleasing, das mit einer landwirtschaftlichen Tätigkeit in Verbindung steht, (siehe IFRS 16 *Leasingverhältnisse*).
- ...

##### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- ...
64. Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 2 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffende Änderung anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

#### **IFRIC 1 Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen**

Der Paragraph „Verweise“ wird geändert.

##### VERWEISE

- IFRS 16 *Leasingverhältnisse*
- IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (in der 2007 überarbeiteten Fassung)
- ...

Paragraph 2 wird geändert und Paragraph 9B wird angefügt.

##### ANWENDUNGSBEREICH

2. Diese Interpretation wird auf Bewertungsänderungen jeder bestehenden Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen angewandt, die sowohl
- a) im Rahmen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage gemäß IAS 16 oder im Rahmen der Kosten eines Nutzungsrechts gemäß IFRS 16 als auch
- b) ...

##### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- ...
- 9B Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 2 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffende Änderung anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

**IFRIC 12 Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen**

Der Paragraph „Verweise“ wird geändert.

## VERWEISE

- ...
- IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*
- IFRS 16 *Leasingverhältnisse*
- ...
- ...
- ...

Paragraph 28F wird angefügt.

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

28F Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurden der Paragraph AG8 und Anhang B geändert. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

In Anhang A wird Paragraph AG8 geändert.

*Anhang A*

## ANWENDUNGSBEREICH (PARAGRAPH 5)

...

AG8 Der Betreiber kann berechtigt sein, die in Paragraph AG7(a) beschriebene abtrennbare Infrastruktureinrichtung zu nutzen, oder eine in Paragraph AG7(b) beschriebene Nebentätigkeit auszuüben. In beiden Fällen kann zwischen dem Konzessionsgeber und dem Betreiber de facto ein Leasingverhältnis bestehen. Dieses ist dann entsprechend IFRS 16 zu erfassen.

**SIC-29 Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen: Angaben**

Der Paragraph „Verweise“ wird geändert.

## VERWEISE

- IFRS 16 *Leasingverhältnisse*
- ...
- ...

Paragraph 5 wird geändert.

## FRAGESTELLUNG

...

5. Bestimmte Aspekte und Angaben im Zusammenhang mit einigen Vereinbarungen über Dienstleistungskonzessionen werden schon von anderen International Financial Reporting Standards behandelt (z. B. bezieht sich IAS 16 auf den Erwerb von Sachanlagen, IFRS 16 auf das Leasing von Vermögenswerten und IAS 38 auf den Erwerb von immateriellen Vermögenswerten). Eine Vereinbarung über eine Dienstleistungskonzession kann aber noch zu erfüllende Verträge enthalten, die in den International Financial Reporting Standards nicht behandelt werden; es sei denn, es handelt sich um belastende Verträge, auf die IAS 37 anzuwenden ist. Daher behandelt diese Interpretation zusätzliche Angaben hinsichtlich Vereinbarungen über Dienstleistungskonzessionen.

Der Paragraph „Zeitpunkt des Inkrafttretens“ wird geändert.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

Die Änderungen in Paragraph 6 Buchstabe e und in Paragraph 6A sind erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2008 beginnen. Wird IFRIC 12 auf eine frühere Periode angewandt, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 5 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffende Änderung anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

### **SIC-32 Immaterielle Vermögenswerte — Kosten von Internetseiten**

Der Paragraph „Verweise“ wird geändert.

VERWEISE

— ...

— IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*

— IFRS 16 *Leasingverhältnisse*

— ...

Paragraph 6 (in der durch IFRS 15 geänderten Fassung) wird geändert.

FRAGESTELLUNG

...

6. IAS 38 gilt nicht für immaterielle Vermögenswerte, die von einem Unternehmen im Verlauf seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zum Verkauf gehalten werden (siehe IAS 2 und IFRS 15) und nicht für Leasingverhältnisse, die immaterielle Vermögenswerte zum Gegenstand haben und gemäß IFRS 16 bilanziert werden. Dementsprechend gilt diese Interpretation nicht für Ausgaben im Zuge der Entwicklung oder des Betriebs von Internetseiten (oder Internetseiten-Software), die an ein anderes Unternehmen veräußert werden sollen oder gemäß IFRS 16 bilanziert werden.

Der Paragraph „Zeitpunkt des Inkrafttretens“ wird geändert.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

Durch IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, veröffentlicht im Mai 2014, wurden der Paragraph „Verweise“ sowie Paragraph 6 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffende Änderung anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.

Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 6 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffende Änderung anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

### **IAS 40 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien**

In Anbetracht des Ausmaßes der Änderungen an IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* wird der gesamte Standard in der durch IFRS 15 geänderten Fassung und einschließlich der vorgeschlagenen Änderungen wiedergegeben.

### **International Accounting Standard 40**

#### ***Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien***

ZIELSETZUNG

1. Die Zielsetzung dieses Standards ist die Regelung der Bilanzierung für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien und die damit verbundenen Angabebefordernisse.

## ANWENDUNGSBEREICH

2. **Dieser Standard ist für den Ansatz und die Bewertung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sowie für die Angaben zu diesen Immobilien anzuwenden.**
3. [gestrichen]
4. Dieser Standard ist nicht anwendbar auf:
  - a) biologische Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehen (siehe IAS 41 *Landwirtschaft* und IAS 16 *Sachanlagen*); und
  - b) Abbau- und Schürfrechte sowie Bodenschätze wie Öl, Erdgas und ähnliche nicht-regenerative Ressourcen.

## DEFINITIONEN

5. **Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:**

**Der Buchwert** ist der Betrag, mit dem ein Vermögenswert in der Bilanz erfasst wird.

**Anschaffungs- oder Herstellungskosten** sind der zum Erwerb oder zur Herstellung eines Vermögenswerts entrichtete Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten oder der beizulegende Zeitwert einer anderen Gegenleistung zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung oder, falls zutreffend, der Betrag, der diesem Vermögenswert beim erstmaligen Ansatz gemäß den besonderen Bestimmungen anderer IFRS, wie IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung*, beigelegt wird.

**Der beizulegende Zeitwert** ist der Preis, der in einem geordneten Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bemessungsstichtag für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen bzw. für die Übertragung einer Verbindlichkeit gezahlt würde. (Siehe IFRS 13 *Bemessung des beizulegenden Zeitwerts*.)

**Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien** sind Immobilien (Grundstücke oder Gebäude — oder Teile von Gebäuden — oder beides), die (vom Eigentümer oder vom Leasingnehmer als Nutzungsrecht) zur Erzielung von Mieteinnahmen und/oder zum Zwecke der Wertsteigerung oder zu beiden Zwecken gehalten werden und nicht

- a) zur Herstellung oder Lieferung von Gütern bzw. zur Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke eingesetzt werden; oder
- b) im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens verkauft werden.

**Vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien** sind Immobilien, die (vom Eigentümer oder vom Leasingnehmer als Nutzungsrecht) zum Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern bzw. der Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke gehalten werden.

## EINSTUFUNG EINER IMMOBILIE ALS EINE ALS FINANZINVESTITION GEHALTENE ODER VOM EIGENTÜMER SELBST GENUTZTE IMMOBILIE

6. [gestrichen]
7. Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien werden zur Erzielung von Mieteinnahmen und/oder zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten. Daher erzeugen als Finanzinvestition gehaltene Immobilien Cashflows, die weitgehend unabhängig von den anderen vom Unternehmen gehaltenen Vermögenswerten anfallen. Darin unterscheiden sich als Finanzinvestition gehaltene Immobilien von vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien. Die Herstellung oder die Lieferung von Gütern bzw. die Erbringung von Dienstleistungen (oder die Nutzung der Immobilien für Verwaltungszwecke) führt zu Cashflows, die nicht nur den als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, sondern auch anderen Vermögenswerten, die im Herstellungs- oder Lieferprozess genutzt werden, zuzurechnen sind. IAS 16 ist auf eigene, vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien anzuwenden und IFRS 16 auf von einem Leasingnehmer in Form von Nutzungsrechten gehaltene, vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien.
8. Beispiele für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien sind:
  - a) Grundstücke, die langfristig zum Zwecke der Wertsteigerung und nicht kurzfristig zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten werden;

- b) Grundstücke, die für eine noch unbestimmte künftige Nutzung gehalten werden. (Legt ein Unternehmen nicht fest, ob das Grundstück zur Selbstnutzung oder kurzfristig zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten wird, gilt das Grundstück als zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten);
  - c) ein Gebäude, welches sich im Eigentum des Unternehmens befindet (oder ein vom Unternehmen gehaltenes Nutzungsrecht für ein Gebäude) und im Rahmen eines oder mehrerer Operating-Leasingverhältnisse vermietet wird;
  - d) ein leer stehendes Gebäude, welches zur Vermietung im Rahmen eines oder mehrerer Operating-Leasingverhältnisse gehalten wird;
  - e) Immobilien, die für die zukünftige Nutzung als Finanzinvestition erstellt oder entwickelt werden.
9. Beispiele, die keine als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien darstellen und daher nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen, sind:
- a) Immobilien, die zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vorgesehen sind oder die sich im Erstellungs- oder Entwicklungsprozess für einen solchen Verkauf befinden (siehe IAS 2 *Vorräte*), beispielsweise Immobilien, die ausschließlich zum Zwecke der kurzfristigen Weiterveräußerung oder zum Zwecke der Entwicklung für den Weiterverkauf erworben wurden;
  - b) [gestrichen]
  - c) vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien (siehe IAS 16 und IFRS 16), darunter (unter anderem) Immobilien, die künftig vom Eigentümer selbst genutzt werden sollen, Immobilien, die für die zukünftige Entwicklung und anschließende Selbstnutzung gehalten werden, von Arbeitnehmern genutzte Immobilien (unabhängig davon, ob die Arbeitnehmer einen marktgerechten Mietzins zahlen oder nicht) und vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien, die zur Weiterveräußerung bestimmt sind;
  - d) [gestrichen]
  - e) Immobilien, die im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses an ein anderes Unternehmen vermietet wurden.
10. Einige Immobilien werden teilweise zur Erzielung von Mieteinnahmen oder zum Zwecke der Wertsteigerung und teilweise zum Zwecke der Herstellung oder Lieferung von Gütern bzw. der Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke gehalten. Wenn diese Teile gesondert verkauft (oder im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses gesondert vermietet) werden können, bilanziert das Unternehmen diese Teile getrennt. Können die Teile nicht gesondert verkauft werden, stellen die gehaltenen Immobilien nur dann eine Finanzinvestition dar, wenn der Anteil, der für Zwecke der Herstellung oder Lieferung von Gütern bzw. Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke gehalten wird, unbedeutend ist.
11. In einigen Fällen bietet ein Unternehmen den Mietern von ihm gehaltener Immobilien Nebenleistungen an. Ein Unternehmen behandelt solche Immobilien dann als Finanzinvestition, wenn die Leistungen für die Vereinbarung insgesamt unbedeutend sind. Ein Beispiel hierfür sind Sicherheits- und Instandhaltungsleistungen seitens des Eigentümers eines Verwaltungsgebäudes für die das Gebäude nutzenden Mieter.
12. In anderen Fällen sind die erbrachten Leistungen wesentlich. Besitzt und führt ein Unternehmen beispielsweise ein Hotel, ist der den Gästen angebotene Service von wesentlicher Bedeutung für die gesamte Vereinbarung. Daher ist ein vom Eigentümer geführtes Hotel eine vom Eigentümer selbst genutzte und keine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie.
13. Ob die Nebenleistungen so bedeutend sind, dass Immobilien nicht die Kriterien einer Finanzinvestition erfüllen, kann schwierig zu bestimmen sein. Beispielsweise überträgt der Hoteleigentümer manchmal einige Verantwortlichkeiten im Rahmen eines Geschäftsführungsvertrags auf Dritte. Die Regelungen solcher Verträge variieren beträchtlich. Einerseits kann die Position des Eigentümers de facto die eines passiven Eigentümers sein. Andererseits kann der Eigentümer einfach alltägliche Funktionen ausgelagert haben, während er weiterhin die wesentlichen Risiken aus Schwankungen der Cashflows, die aus dem Betrieb des Hotels herrühren, trägt.
14. Die Feststellung, ob eine Immobilie die Kriterien einer Finanzinvestition erfüllt, erfordert eine sorgfältige Beurteilung. Damit ein Unternehmen diese Beurteilung einheitlich in Übereinstimmung mit der Definition für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien und den damit verbundenen Vorgaben in den Paragraphen 7-13 vornehmen kann, legt es hierfür Kriterien fest. Gemäß Paragraph 75 Buchstabe c ist ein Unternehmen zur Angabe dieser Kriterien verpflichtet, falls die Zuordnung Schwierigkeiten bereitet.

- 14A Eine Beurteilung ist auch erforderlich, um festzulegen, ob es sich beim Erwerb einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie um den Erwerb eines Vermögenswerts oder einer Gruppe von Vermögenswerten oder um einen Unternehmenszusammenschluss im Anwendungsbereich von IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* handelt. Bei der Bestimmung, ob es sich um einen Unternehmenszusammenschluss handelt, sollte auf IFRS 3 Bezug genommen werden. Die Erörterung in den Paragraphen 7-14 des vorliegenden Standards bezieht sich auf die Frage, ob eine Immobilie vom Eigentümer selbst genutzt oder als Finanzinvestition gehalten wird, und nicht darauf, ob der Erwerb der Immobilie einen Unternehmenszusammenschluss im Sinne des IFRS 3 darstellt oder nicht. Um zu bestimmen, ob ein bestimmtes Geschäft der Definition eines Unternehmenszusammenschlusses in IFRS 3 entspricht und eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie im Sinne des vorliegenden Standards umfasst, müssen beide Standards unabhängig voneinander angewandt werden.
15. In einigen Fällen besitzt ein Unternehmen Immobilien, die an sein Mutterunternehmen oder ein anderes Tochterunternehmen vermietet und von diesen genutzt werden. Die Immobilien stellen im Konzernabschluss keine als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien dar, da sie aus der Sicht des Konzerns selbstgenutzt sind. Aus der Sicht des Unternehmens, welches Eigentümer der Immobilie ist, handelt es sich jedoch um eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie, sofern die Definition nach Paragraph 5 erfüllt ist. Daher behandelt der Leasinggeber die Immobilie in seinem Einzelabschluss als Finanzinvestition.

## ERFASSUNG

- 16. Eigene als Finanzinvestition gehaltene Immobilien sind nur dann als Vermögenswert anzusetzen, wenn**
- a) **es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der künftige wirtschaftliche Nutzen, der mit den als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien verbunden ist, zufließen wird; und**
  - b) **die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien verlässlich bewertet werden können.**
17. Nach diesem Ansatzgrundsatz bewertet ein Unternehmen alle Anschaffungs- oder Herstellungskosten der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zu dem Zeitpunkt, an dem sie anfallen. Hierzu zählen die anfänglich anfallenden Kosten für den Erwerb von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sowie die späteren Kosten für ihren Ausbau, ihre teilweise Ersetzung oder ihre Instandhaltung.
18. Gemäß dem Ansatzgrundsatz in Paragraph 16 beinhaltet der Buchwert von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nicht die Kosten der täglichen Instandhaltung dieser Immobilien. Diese Kosten werden sofort erfolgswirksam erfasst. Bei den Kosten der täglichen Instandhaltung handelt es sich in erster Linie um Personalkosten und Kosten für Verbrauchsgüter, die auch Kosten für kleinere Teile umfassen können. Als Zweck dieser Aufwendungen wird häufig „Reparaturen und Instandhaltung“ der Immobilie angegeben.
19. Ein Teil der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien kann durch Ersetzung erworben worden sein. Beispielsweise können die ursprünglichen Innenwände durch neue Wände ersetzt worden sein. Gemäß dem Ansatzgrundsatz berücksichtigt ein Unternehmen, sofern die Ansatzkriterien erfüllt sind, im Buchwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien die Kosten für die Ersetzung eines Teils dieser als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zu dem Zeitpunkt, an dem sie anfallen. Der Buchwert der ersetzten Teile wird gemäß den in diesem Standard enthaltenen Ausbuchungsvorschriften ausgebucht.
- 19A Eine von einem Leasingnehmer als Finanzinvestition gehaltene Immobilie in Form eines Nutzungsrechts wird gemäß IFRS 16 bilanziert.

## BEWERTUNG BEI ERSTMALIGEM ANSATZ

- 20. Eigene als Finanzinvestition gehaltene Immobilien sind bei Zugang mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Die Transaktionskosten sind in die erstmalige Bewertung mit einzubeziehen.**
21. Die Kosten der erworbenen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien umfassen den Erwerbspreis und die direkt zurechenbaren Kosten. Zu den direkt zurechenbaren Kosten zählen beispielsweise Honorare und Gebühren für Rechtsberatung, auf die Übertragung der Immobilien anfallende Steuern und andere Transaktionskosten.
22. [gestrichen]
23. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien erhöhen sich nicht durch:
- a) Anlaufkosten (es sei denn, dass diese notwendig sind, um die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu versetzen),

- b) anfängliche Betriebsverluste, die anfallen, bevor die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien die geplante Belegungsquote erreichen, oder
- c) ungewöhnlich hohe Materialabfälle, Personalkosten oder andere Ressourcen, die bei der Erstellung oder Entwicklung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien anfallen.
24. Erfolgt die Bezahlung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien auf Ziel, entsprechen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem Gegenwert bei Barzahlung. Die Differenz zwischen diesem Betrag und der zu leistenden Gesamtzahlung wird über den Zeitraum des Zahlungsziels als Zinsaufwand erfasst.
25. [gestrichen]
26. [gestrichen]
27. Eine oder mehrere als Finanzinvestition gehaltene Immobilien können im Austausch gegen einen oder mehrere nicht monetäre Vermögenswerte oder eine Kombination aus monetären und nicht monetären Vermögenswerten erworben werden. Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf einen Tausch von einem nicht monetären Vermögenswert gegen einen anderen, finden aber auch auf alle anderen im vorstehenden Satz genannten Tauschvorgänge Anwendung. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten solcher als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien werden mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet, es sei denn, (a) der Tauschvorgang hat keinen wirtschaftlichen Gehalt, oder (b) weder der beizulegende Zeitwert des erhaltenen noch des aufgegebenen Vermögenswerts ist verlässlich bewertbar. Der erworbene Vermögenswert wird in dieser Art bewertet, auch wenn ein Unternehmen den aufgegebenen Vermögenswert nicht sofort ausbuchen kann. Wenn der erworbene Vermögenswert nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, werden die Anschaffungskosten zum Buchwert des aufgegebenen Vermögenswerts bewertet.
28. Ein Unternehmen legt fest, ob ein Tauschgeschäft wirtschaftlichen Gehalt hat, indem es prüft, in welchem Umfang sich die künftigen Cashflows infolge der Transaktion voraussichtlich ändern. Ein Tauschgeschäft hat wirtschaftlichen Gehalt, wenn
- a) die Zusammensetzung (Risiko, Zeit und Höhe) des Cashflows des erhaltenen Vermögenswertes sich von der Zusammensetzung des Cashflows des übertragenen Vermögenswertes unterscheidet, oder
- b) der unternehmensspezifische Wert jenes Teils der Geschäftstätigkeit des Unternehmens, der vom Tauschvorgang betroffen ist, sich durch den Tauschvorgang ändert, und
- c) die Differenz in (a) oder (b) sich im Wesentlichen auf den beizulegenden Zeitwert der getauschten Vermögenswerte bezieht.
- Für den Zweck der Bestimmung, ob ein Tauschgeschäft wirtschaftlichen Gehalt hat, wird der unternehmensspezifische Wert des Teils der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens, der von der Transaktion betroffen ist, als Cashflows nach Steuern abgebildet. Das Ergebnis dieser Analysen kann eindeutig sein, ohne dass ein Unternehmen detaillierte Kalkulationen erbringen muss.
29. Der beizulegende Zeitwert eines Vermögenswerts gilt als verlässlich bewertbar, wenn (a) die Schwankungsbreite der sachgerechten Bemessungen des beizulegenden Zeitwerts für diesen Vermögenswert nicht signifikant ist oder (b) die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen innerhalb dieser Bandbreite vernünftig geschätzt und bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts verwendet werden können. Wenn das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts und des aufgegebenen Vermögenswerts verlässlich bewerten kann, wird der beizulegende Zeitwert des aufgegebenen Vermögenswerts benutzt, um die Anschaffungskosten zu bewerten, sofern der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts nicht eindeutig zu bewerten ist.
- 29A Eine von einem Leasingnehmer als Finanzinvestition gehaltene Immobilie in Form eines Nutzungsrechts wird bei Zugang gemäß IFRS 16 mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet.

#### FOLGEBEWERTUNG

##### Rechnungslegungsmethode

30. **Mit der in Paragraph 32A dargelegten Ausnahme hat ein Unternehmen als seine Rechnungslegungsmethode entweder das Modell des beizulegenden Zeitwerts gemäß den Paragraphen 33-55 oder das Anschaffungskostenmodell gemäß Paragraph 56 zu wählen und diese Methode auf alle als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien anzuwenden.**
31. IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* schreibt vor, dass eine freiwillige Änderung einer Rechnungslegungsmethode nur dann vorgenommen werden darf, wenn die

Änderung zu einem Abschluss führt, der verlässliche und sachgerechtere Informationen über die Auswirkungen der Ereignisse, Geschäftsvorfälle oder Bedingungen auf die Vermögens- und Ertragslage oder die Cashflows des Unternehmens gibt. Es ist höchst unwahrscheinlich, dass ein Wechsel vom Modell des beizulegenden Zeitwerts zum Anschaffungskostenmodell eine sachgerechtere Darstellung zur Folge haben wird.

32. Der vorliegende Standard verlangt von allen Unternehmen die Bemessung des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, sei es zum Zwecke der Bewertung (wenn das Unternehmen das Modell des beizulegenden Zeitwerts verwendet) oder der Angabe (wenn es sich für das Anschaffungskostenmodell entschieden hat). Obwohl ein Unternehmen nicht dazu verpflichtet ist, wird ihm empfohlen, den beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien auf der Grundlage einer Bewertung durch einen unabhängigen Gutachter, der eine anerkannte, sachgerechte berufliche Qualifikation und aktuelle Erfahrungen mit der Lage und der Art der zu bewertenden Immobilien hat, zu bestimmen.

### 32A Ein Unternehmen kann

- a) **entweder das Modell des beizulegenden Zeitwerts oder das Anschaffungskostenmodell für alle als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien wählen, die Verbindlichkeiten bedecken, aufgrund derer die Höhe der Rückzahlungen direkt von dem beizulegenden Zeitwert von spezifizierten Vermögenswerten einschließlich von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien bzw. den Kapitalerträgen daraus bestimmt wird; und**
- b) **ungeachtet der in (a) getroffenen Wahl für alle anderen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien entweder das Modell des beizulegenden Zeitwerts oder das Anschaffungskostenmodell wählen.**

- 32B Einige Versicherer und andere Unternehmen unterhalten einen internen Immobilienfonds, der fiktive Anteilseinheiten ausgibt, die teilweise von Investoren in verbundenen Verträgen und teilweise vom Unternehmen gehalten werden. Paragraph 32A untersagt einem Unternehmen, die im Fonds gehaltenen Immobilien teilweise zu Anschaffungskosten und teilweise zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

- 32C Wenn ein Unternehmen für die beiden in Paragraph 32A beschriebenen Kategorien verschiedene Modelle wählt, sind Verkäufe von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zwischen Beständen von Vermögenswerten, die nach verschiedenen Modellen bewertet werden, zum beizulegenden Zeitwert anzusetzen und die kumulierten Änderungen des beizulegenden Zeitwerts sind erfolgswirksam zu erfassen. Wenn eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie von einem Bestand, für den das Modell des beizulegenden Zeitwerts verwendet wird, an einen Bestand, für den das Anschaffungskostenmodell verwendet wird, verkauft wird, wird demzufolge der beizulegende Zeitwert der Immobilie zum Zeitpunkt des Verkaufs als deren Anschaffungskosten angesehen.

### Modell des beizulegenden Zeitwerts

33. **Nach dem erstmaligen Ansatz hat ein Unternehmen, welches das Modell des beizulegenden Zeitwertes gewählt hat, alle als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien mit Ausnahme der in Paragraph 53 beschriebenen Fälle mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten.**

34. [gestrichen]

35. **Ein Gewinn oder Verlust, der durch die Änderung des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien entsteht, ist in der Periode, in der er entstanden ist, erfolgswirksam zu erfassen.**

- 36–39. [gestrichen]

40. Bei der Bemessung des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien gemäß IFRS 13 stellt ein Unternehmen sicher, dass sich darin neben anderen Dingen die Mieterträge aus den gegenwärtigen Mietverhältnissen sowie andere Annahmen widerspiegeln, auf die sich Marktteilnehmer unter den aktuellen Marktbedingungen bei der Preisbildung für die als Finanzinvestition gehaltene Immobilie stützen würden.

- 40A Verwendet ein Leasingnehmer für die Bewertung einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie, für die er ein Nutzungsrecht hat, das Modell des beizulegenden Zeitwertes, so bewertet er das Nutzungsrecht — und nicht den zugrunde liegenden Vermögenswert — zum beizulegenden Zeitwert.

41. IFRS 16 nennt die Grundlage für den erstmaligen Ansatz der Anschaffungskosten für eine von einem Leasingnehmer als Finanzinvestition gehaltene Immobilie in Form eines Nutzungsrechts. Gemäß Paragraph 33 ist für eine von einem Leasingnehmer als Finanzinvestition gehaltene Immobilie in Form eines Nutzungsrechts

gegebenenfalls eine Neubewertung mit dem beizulegenden Zeitwert erforderlich, wenn das Unternehmen das Modell des beizulegenden Zeitwerts wählt. Erfolgen die Leasingzahlungen zu Marktpreisen, sollte der beizulegende Zeitwert einer von einem Leasingnehmer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie in Form eines Nutzungsrechts zum Erwerbszeitpunkt abzüglich aller erwarteten Leasingzahlungen (einschließlich der Leasingzahlungen im Zusammenhang mit den erfassten Leasingverbindlichkeiten) null sein. Die Neubewertung eines Nutzungsrechts von den Anschaffungskosten gemäß IFRS 16 zum beizulegenden Zeitwert gemäß Paragraph 33 (unter Berücksichtigung der Vorschriften in Paragraph 50) darf daher zu keinem anfänglichen Gewinn oder Verlust führen, sofern der beizulegende Zeitwert nicht zu verschiedenen Zeitpunkten ermittelt wird. Dies könnte dann der Fall sein, wenn nach dem ersten Ansatz das Modell des beizulegenden Zeitwerts gewählt wird.

42–47. [gestrichen]

48. Wenn ein Unternehmen eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie erstmals erwirbt (oder wenn eine bereits vorhandene Immobilie nach einer Nutzungsänderung erstmals als Finanzinvestition gehalten wird), können in Ausnahmefällen eindeutige Hinweise vorliegen, dass die Schwankungsbandbreite sachgerechter Bemessungen des beizulegenden Zeitwerts so groß und die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Ergebnisse so schwierig zu ermitteln sind, dass die Verwendung eines einzelnen Schätzwerts für den beizulegenden Zeitwert nicht zweckmäßig ist. Dies kann darauf hindeuten, dass der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie nicht fortlaufend verlässlich bewertbar ist (siehe Paragraph 53).

49. [gestrichen]

50. Bei der Bestimmung des Buchwerts von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts hat das Unternehmen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die bereits als solche einzeln erfasst wurden, nicht erneut anzusetzen. Zum Beispiel:

- a) Ausstattungsgegenstände, wie Aufzug oder Klimaanlage, sind häufig ein integraler Bestandteil des Gebäudes und im Allgemeinen in den beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie mit einzubeziehen und nicht gesondert als Sachanlage zu erfassen.
- b) Der beizulegende Zeitwert eines im möblierten Zustand vermieteten Bürogebäudes schließt im Allgemeinen den beizulegenden Zeitwert der Möbel mit ein, da die Mieteinnahmen sich auf das möblierte Bürogebäude beziehen. Sind Möbel im beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie enthalten, erfasst das Unternehmen die Möbel nicht als gesonderten Vermögenswert.
- c) Der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie beinhaltet nicht im Voraus bezahlte oder abgegrenzte Mieten aus Operating-Leasingverhältnissen, da das Unternehmen diese als gesonderte Verbindlichkeit oder gesonderten Vermögenswert erfasst.
- d) Der beizulegende Zeitwert einer von einem Leasingnehmer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie in Form eines Nutzungsrechts spiegelt die zu erwartenden Cashflows (einschließlich der zu erwartenden variablen Leasingzahlungen) wider. Wurden bei der Bewertung einer Immobilie die erwarteten Zahlungen nicht berücksichtigt, müssen daher zur Bestimmung des Buchwerts von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts alle erfassten Verbindlichkeiten aus dem Leasingverhältnis wieder hinzugefügt werden.

51. [gestrichen]

52. In einigen Fällen erwartet ein Unternehmen, dass der Barwert der mit einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie verbundenen Auszahlungen (ausgenommen Auszahlungen, die sich auf erfasste Verbindlichkeiten beziehen) den Barwert der damit zusammenhängenden Einzahlungen übersteigt. Zur Beurteilung, ob eine Verbindlichkeit anzusetzen und, wenn ja, wie diese zu bewerten ist, zieht ein Unternehmen IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* heran.

#### **Unfähigkeit, den beizulegenden Zeitwert verlässlich zu bewerten**

53. **Es besteht die widerlegbare Vermutung, dass ein Unternehmen in der Lage ist, den beizulegenden Zeitwert einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie fortwährend verlässlich zu bewerten. In Ausnahmefällen liegen jedoch in Situationen, in denen ein Unternehmen eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie erstmals erwirbt (oder wenn eine bereits vorhandene Immobilie nach einer Nutzungsänderung erstmals als Finanzinvestition gehalten wird), eindeutige Hinweise dahingehend**

vor, dass eine fortlaufende verlässliche Bewertung des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie nicht möglich ist. Dies kann nur eintreten, wenn der Markt für vergleichbare Immobilien inaktiv ist (wenn es z. B. kaum aktuelle Geschäftsvorfälle gibt, Preisnotierungen nicht aktuell sind oder beobachtete Transaktionspreise darauf hindeuten, dass der Verkäufer zum Verkauf gezwungen war) und anderweitige zuverlässige Bewertungen für den beizulegenden Zeitwert (beispielsweise basierend auf diskontierten Cashflow-Prognosen) nicht verfügbar sind. Kommt ein Unternehmen zu dem Schluss, dass der beizulegende Zeitwert einer als Finanzinvestition gehaltenen, noch im Bau befindlichen Immobilie nicht verlässlich bewertbar ist, geht aber davon aus, dass der beizulegende Zeitwert der Immobilie nach Fertigstellung verlässlich bewertbar sein wird, so bewertet es die als Finanzinvestition gehaltene, im Bau befindliche Immobilie solange zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, bis entweder der beizulegende Zeitwert verlässlich bewertet werden kann oder der Bau abgeschlossen ist (je nachdem, welcher Zeitpunkt früher liegt). Lässt sich der beizulegende Zeitwert einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie (bei der es sich nicht um eine im Bau befindliche Immobilie handelt) nach Auffassung des Unternehmens nicht fortwährend verlässlich bewerten, so bewertet das Unternehmen die als Finanzinvestition gehaltene Immobilie im Falle eigener als Finanzinvestition gehaltener Immobilien gemäß IAS 16 und im Falle von von einem Leasingnehmer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien in Form von Nutzungsrechten gemäß IFRS 16 nach dem Anschaffungskostenmodell. Der Restwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie ist mit null anzunehmen. Das Unternehmen hat bis zum Abgang der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie weiterhin IAS 16 bzw. IFRS 16 anzuwenden

- 53A Sobald ein Unternehmen in der Lage ist, den beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen, im Bau befindlichen Immobilie, die zuvor zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet wurde, verlässlich zu bewerten, hat es diese Immobilie zum beizulegenden Zeitwert anzusetzen. Nach Abschluss der Erstellung dieser Immobilie wird davon ausgegangen, dass der beizulegende Zeitwert verlässlich bewertbar ist. Sollte dies nicht der Fall sein, ist die Immobilie gemäß Paragraph 53 im Falle eigener als Finanzinvestition gehaltener Immobilien gemäß IAS 16 und im Falle von von einem Leasingnehmer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien in Form von Nutzungsrechten gemäß IFRS 16 nach dem Anschaffungskostenmodell zu bewerten.
- 53B Die Vermutung, dass der beizulegende Zeitwert einer als Finanzinvestition gehaltenen, noch im Bau befindlichen Immobilie verlässlich bewertbar ist, kann lediglich beim erstmaligen Ansatz widerlegt werden. Ein Unternehmen, das einen Posten einer als Finanzinvestition gehaltenen, im Bau befindlichen Immobilie zum beizulegenden Zeitwert bewertet hat, kann nicht den Schluss ziehen, dass der beizulegende Zeitwert einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie, deren Bau abgeschlossen ist, nicht verlässlich bewertbar ist.
54. In den Ausnahmefällen, in denen ein Unternehmen aus den in Paragraph 53 genannten Gründen gezwungen ist, eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie nach dem Anschaffungskostenmodell gemäß IAS 16 oder IFRS 16 zu bewerten, bewertet es seine gesamten sonstigen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, einschließlich der im Bau befindlichen, zum beizulegenden Zeitwert. In diesen Fällen kann ein Unternehmen zwar für eine einzelne als Finanzinvestition gehaltene Immobilie das Anschaffungskostenmodell anwenden, hat jedoch für alle anderen Immobilien nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts zu bilanzieren.
55. **Hat ein Unternehmen eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie bisher zum beizulegenden Zeitwert bewertet, hat es die Immobilie bis zu deren Abgang (oder bis zu dem Zeitpunkt, ab dem die Immobilie selbst genutzt oder für einen späteren Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit entwickelt wird) weiterhin zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, auch wenn vergleichbare Markttransaktionen seltener auftreten oder Marktpreise seltener verfügbar sind.**

#### **Anschaffungskostenmodell**

56. **Sofern sich ein Unternehmen nach dem erstmaligen Ansatz für das Anschaffungskostenmodell entscheidet, bewertet es seine als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien**
- gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche*, sofern sie als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden können (oder zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehören);**
  - gemäß IFRS 16, sofern sie einem Nutzungsrecht eines Leasingnehmers unterliegen und nicht gemäß IFRS 5 zur Veräußerung gehalten werden;**
  - in allen anderen Fällen nach den Vorschriften für das Anschaffungskostenmodell gemäß IAS 16.**

#### **ÜBERTRAGUNGEN**

57. **Übertragungen in den oder aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sind nur dann vorzunehmen, wenn eine Nutzungsänderung vorliegt, die sich wie folgt belegen lässt:**
- Beginn der Selbstnutzung, d. h. Übertragung aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien in den Bestand der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien;**

- b) **Beginn der Entwicklung mit der Absicht des Verkaufs, d. h. Übertragung aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien in das Vorratsvermögen;**
  - c) **Ende der Selbstnutzung, d. h. Übertragung aus dem Bestand der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien in den Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien;**
  - d) **Beginn eines Operating-Leasingverhältnisses mit einem Dritten, d. h. Übertragung aus dem Vorratsvermögen in den Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien.**
  - e) [gestrichen]
58. Nach Paragraph 57(b) ist ein Unternehmen nur dann verpflichtet, Immobilien von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien in das Vorratsvermögen zu übertragen, wenn eine Nutzungsänderung vorliegt, die durch den Beginn der Entwicklung mit der Absicht des Verkaufs belegt wird. Trifft ein Unternehmen die Entscheidung, eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie ohne Entwicklung zu veräußern, behandelt es die Immobilie solange weiter als Finanzinvestition und nicht als Vorräte, bis sie ausgebucht (und damit aus der Bilanz entfernt) wird. Ebenso wird eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie, die ein Unternehmen zu entwickeln beginnt, um sie weiter als Finanzinvestition zu halten, während der Entwicklung nicht in den Bestand der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien übertragen, sondern weiter als Finanzinvestition eingestuft.
59. Die Paragraphen 60-65 behandeln Fragen des Ansatzes und der Bewertung, die das Unternehmen bei der Anwendung des Modells des beizulegenden Zeitwerts für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien zu berücksichtigen hat. Wenn ein Unternehmen das Anschaffungskostenmodell anwendet, führen Übertragungen zwischen dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen, dem Bestand der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien und den Vorräten für Bewertungs- oder Angabezwecke weder zu einer Buchwertänderung der übertragenen Immobilien noch zu einer Veränderung ihrer Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
- 60. Bei einer Übertragung aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen und zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Immobilien in den Bestand der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien oder in die Vorräte entsprechen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Immobilien für die Folgebewertung gemäß IAS 16, IFRS 16 oder IAS 2 deren beizulegendem Zeitwert zum Zeitpunkt der Nutzungsänderung.**
- 61. Wird eine vom Eigentümer selbstgenutzte zu einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, hat ein Unternehmen bis zum Zeitpunkt der Nutzungsänderung für Immobilien in seinem Eigentum IAS 16 und für Immobilien, die von einem Leasingnehmer als Finanzinvestition in Form eines Nutzungsrechts gehalten werden, IFRS 16 anzuwenden. Das Unternehmen hat einen zu diesem Zeitpunkt bestehenden Unterschiedsbetrag zwischen dem nach IAS 16 bzw. IFRS 16 ermittelten Buchwert der Immobilien und dem beizulegenden Zeitwert in derselben Weise zu behandeln wie eine Neubewertung gemäß IAS 16.**
62. Bis zu dem Zeitpunkt, an dem eine vom Eigentümer selbstgenutzte Immobilie zu einer als Finanzinvestition gehaltenen und zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Immobilie wird, hat ein Unternehmen die Immobilie (bzw. das Nutzungsrecht) abzuschreiben und jegliche eingetretene Wertminderungsaufwendung zu erfassen. Das Unternehmen behandelt einen zu diesem Zeitpunkt bestehenden Unterschiedsbetrag zwischen dem nach IAS 16 bzw. IFRS 16 ermittelten Buchwert der Immobilien und dem beizulegenden Zeitwert in derselben Weise wie eine Neubewertung gemäß IAS 16. Mit anderen Worten:
- a) jede auftretende Minderung des Buchwerts der Immobilie ist erfolgswirksam zu erfassen. In dem Umfang, in dem jedoch ein der Immobilie zuzurechnender Betrag in der Neubewertungsrücklage eingestellt ist, ist die Minderung im sonstigen Ergebnis zu erfassen und die Neubewertungsrücklage innerhalb des Eigenkapitals entsprechend zu kürzen.
  - b) Eine sich ergebende Erhöhung des Buchwerts ist folgendermaßen zu behandeln:
    - i) Soweit die Erhöhung einen früheren Wertminderungsaufwand für diese Immobilie aufhebt, ist die Erhöhung erfolgswirksam zu erfassen. Der im Gewinn oder Verlust erfasste Betrag darf den Betrag nicht übersteigen, der zur Aufstockung auf den Buchwert benötigt wird, der sich ohne die Erfassung des Wertminderungsaufwands (abzüglich mittlerweile vorgenommener Abschreibungen) ergeben hätte.
    - ii) Ein noch verbleibender Teil der Erhöhung wird im sonstigen Ergebnis erfasst und führt zu einer Erhöhung der Neubewertungsrücklage innerhalb des Eigenkapitals. Bei einem anschließenden Abgang der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie kann die Neubewertungsrücklage unmittelbar in die Gewinnrücklagen umgebucht werden. Die Übertragung von der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklagen erfolgt nicht über die Gesamtergebnisrechnung.

63. **Bei einer Übertragung von den Vorräten in die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die dann zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, ist ein zu diesem Zeitpunkt bestehender Unterschiedsbetrag zwischen dem beizulegenden Zeitwert der Immobilie und dem vorherigen Buchwert erfolgswirksam zu erfassen.**
64. Die bilanzielle Behandlung von Übertragungen aus den Vorräten in die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die dann zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, entspricht der Behandlung einer Veräußerung von Vorräten.
65. **Wenn ein Unternehmen die Erstellung oder Entwicklung einer selbst hergestellten und als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie abschließt, die dann zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, ist ein zu diesem Zeitpunkt bestehender Unterschiedsbetrag zwischen dem beizulegenden Zeitwert der Immobilie und dem vorherigen Buchwert erfolgswirksam zu erfassen.**

## ABGÄNGE

66. **Eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie ist bei ihrem Abgang oder dann, wenn sie dauerhaft nicht mehr genutzt werden soll und ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen aus ihrem Abgang nicht mehr erwartet wird, auszubuchen (und damit aus der Bilanz zu entfernen).**
67. Der Abgang einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie kann durch den Verkauf oder den Abschluss eines Finanzierungsleasingverhältnisses erfolgen. Als Abgangsdatum einer veräußerten als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie gilt das Datum, an dem der Empfänger — gemäß den Vorschriften über die Erfüllung der Leistungsverpflichtung in IFRS 15 — die Verfügungsgewalt darüber erlangt. IFRS 16 ist beim Abgang infolge des Abschlusses eines Finanzierungsleasings oder einer Sale-and-Leaseback-Transaktion anzuwenden.
68. Wenn ein Unternehmen gemäß dem Ansatzgrundsatz in Paragraph 16 die Kosten für die Ersetzung eines Teils einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie im Buchwert berücksichtigt, hat es den Buchwert des ersetzten Teils auszubuchen. Bei als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die nach dem Anschaffungskostenmodell bilanziert werden, kann es vorkommen, dass ein ersetztes Teil nicht gesondert abgeschrieben wurde. Sollte die Ermittlung des Buchwerts des ersetzten Teils für ein Unternehmen praktisch nicht durchführbar sein, kann es die Kosten für die Ersetzung als Anhaltspunkt für die Anschaffungskosten des ersetzten Teils zum Zeitpunkt seines Kaufs oder seiner Erstellung verwenden. Beim Modell des beizulegenden Zeitwertes spiegelt der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien unter Umständen bereits die Wertminderung des zu ersetzenden Teils wider. In anderen Fällen kann es schwierig sein zu erkennen, um wie viel der beizulegende Zeitwert für das ersetzte Teil gemindert werden sollte. Sollte eine Minderung des beizulegenden Zeitwertes für das ersetzte Teil praktisch nicht durchführbar sein, können alternativ die Kosten für die Ersetzung in den Buchwert des Vermögenswerts einbezogen werden. Anschließend erfolgt eine Neubewertung des beizulegenden Zeitwertes, wie sie bei Zugängen ohne eine Ersetzung erforderlich wäre.
69. **Gewinne oder Verluste, die bei Stilllegung oder Abgang von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien entstehen, sind als Unterschiedsbetrag zwischen dem Nettoveräußerungserlös und dem Buchwert des Vermögenswerts zu bestimmen und in der Periode der Stilllegung bzw. des Abgangs erfolgswirksam zu erfassen (sofern IFRS 16 bei Sale-and-Leaseback-Transaktionen nichts anderes verlangt).**
70. Der Entschädigungsbetrag, der bei der Ausbuchung einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie erfolgswirksam zu erfassen ist, wird gemäß den Vorschriften zur Bestimmung des Transaktionspreises der Paragraphen 47-72 des IFRS 15 bestimmt. Spätere Änderungen des erfolgswirksam erfassten geschätzten Entschädigungsbetrags werden gemäß den in IFRS 15 festgelegten Vorschriften für Änderungen des Transaktionspreises bilanziert.
71. Ein Unternehmen wendet IAS 37 oder — soweit sachgerecht — andere Standards auf etwaige Verbindlichkeiten an, die nach dem Abgang einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie verbleiben.
72. **Entschädigungen von Dritten für die Wertminderung, den Verlust oder die Aufgabe von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sind bei Erhalt erfolgswirksam zu erfassen.**
73. Wertminderungen oder der Verlust von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, damit verbundene Ansprüche auf oder Zahlungen von Entschädigung von Dritten und jeglicher nachfolgende Kauf oder nachfolgende Erstellung von Ersatzvermögenswerten stellen einzelne wirtschaftliche Ereignisse dar und sind gesondert wie folgt zu bilanzieren:
- a) Wertminderungen von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien werden gemäß IAS 36 erfasst;

- b) Stilllegungen oder Abgänge von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien werden gemäß den Paragraphen 66-71 des vorliegenden Standards erfasst;
- c) Entschädigungen von Dritten für die Wertminderung, den Verlust oder die Aufgabe von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien werden bei Erhalt erfolgswirksam erfasst; und
- d) die Kosten von Vermögenswerten, die in Stand gesetzt, als Ersatz gekauft oder erstellt wurden, werden gemäß den Paragraphen 20-29 des vorliegenden Standards ermittelt.

## ANGABEN

**Modell des beizulegenden Zeitwerts und Anschaffungskostenmodell**

74. Die unten aufgeführten Angaben sind zusätzlich zu denen nach IFRS 16 zu machen. Gemäß IFRS 16 gelten für den Eigentümer einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie die Angabepflichten für einen Leasinggeber zu den von ihm abgeschlossenen Leasingverhältnissen. Ein Leasingnehmer, welcher eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie in Form eines Nutzungsrechts hält, macht die Angaben eines Leasingnehmers gemäß IFRS 16 sowie für alle Operating-Leasingverhältnisse, die er abgeschlossen hat, die Angaben eines Leasinggebers gemäß IFRS 16.
75. **Ein Unternehmen hat Folgendes anzugeben:**
- a) **ob es das Modell des beizulegenden Zeitwerts oder das Anschaffungskostenmodell anwendet;**
  - b) [gestrichen]
  - c) **sofern eine Zuordnung Schwierigkeiten bereitet (siehe Paragraph 14), die vom Unternehmen verwendeten Kriterien, nach denen zwischen als Finanzinvestition gehaltenen, vom Eigentümer selbst genutzten und Immobilien, die zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten werden, unterschieden wird;**
  - d) [gestrichen]
  - e) **das Ausmaß, in dem der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien (wie in den Abschlüssen bewertet oder angegeben) auf der Grundlage einer Bewertung durch einen unabhängigen Gutachter basiert, der eine anerkannte, sachgerechte berufliche Qualifikation und aktuelle Erfahrungen mit der Lage und der Art der zu bewertenden, als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien hat. Hat eine solche Bewertung nicht stattgefunden, ist diese Tatsache anzugeben;**
  - f) **die erfolgswirksam erfassten Beträge für:**
    - i) **Mieteinnahmen aus als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien;**
    - ii) **direkte betriebliche Aufwendungen (einschließlich Reparaturen und Instandhaltung), die denjenigen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien direkt zurechenbar sind, mit denen während der Periode Mieteinnahmen erzielt wurden;**
    - iii) **direkte betriebliche Aufwendungen (einschließlich Reparaturen und Instandhaltung), die denjenigen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien direkt zurechenbar sind, mit denen während der Periode keine Mieteinnahmen erzielt wurden; und**
    - iv) **die kumulierte Änderung des beizulegenden Zeitwerts, die beim Verkauf einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie von einem Bestand von Vermögenswerten, in dem das Anschaffungskostenmodell verwendet wird, an einen Bestand, in dem das Modell des beizulegenden Zeitwerts verwendet wird, erfolgswirksam erfasst wird (siehe Paragraph 32C);**
  - g) **die Existenz und die Höhe von Beschränkungen hinsichtlich der Veräußerbarkeit von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien oder der Überweisung von Erträgen und Veräußerungserlösen;**
  - h) **vertragliche Verpflichtungen, als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien zu kaufen, zu erstellen oder zu entwickeln, oder solche für Reparaturen, Instandhaltung oder Verbesserungen.**

### Modell des beizulegenden Zeitwerts

76. Zusätzlich zu den nach Paragraph 75 erforderlichen Angaben hat ein Unternehmen, welches das Modell des beizulegenden Zeitwerts gemäß den Paragraphen 33-55 anwendet, eine Überleitungsrechnung zu erstellen, die die Entwicklung des Buchwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zu Beginn und zum Ende der Periode zeigt und dabei Folgendes darstellt:
- a) Zugänge, wobei diejenigen Zugänge gesondert anzugeben sind, die auf einen Erwerb entfallen, und diejenigen, die auf im Buchwert eines Vermögenswerts erfasste nachträgliche Ausgaben entfallen;
  - b) Zugänge, die aus einem Erwerb im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen resultieren;
  - c) Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden oder zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehören, und andere Abgänge;
  - d) Nettogewinne oder -verluste aus der Berichtigung des beizulegenden Zeitwerts;
  - e) Nettoumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Abschlüssen in eine andere Darstellungswährung und aus der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs in die Darstellungswährung des berichtenden Unternehmens;
  - f) Übertragungen in den bzw. aus dem Bestand der Vorräte und der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien; und
  - g) sonstige Änderungen.
77. Wird die Bewertung einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie für die Abschlüsse erheblich angepasst, beispielsweise um wie in Paragraph 50 beschrieben einen erneuten Ansatz von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten zu vermeiden, die bereits als gesonderte Vermögenswerte und Verbindlichkeiten erfasst wurden, hat das Unternehmen eine Überleitungsrechnung zwischen der ursprünglichen Bewertung und der in den Abschlüssen enthaltenen angepassten Bewertung zu erstellen, in der der Gesamtbetrag aller erfassten zurückkaddierten Leasingverbindlichkeiten und alle anderen wesentlichen Berichtigungen gesondert dargestellt sind.
78. In den in Paragraph 53 beschriebenen Ausnahmefällen, in denen ein Unternehmen als Finanzinvestition gehaltene Immobilien nach dem Anschaffungskostenmodell gemäß IAS 16 oder gemäß IFRS 16 bewertet, hat die in Paragraph 76 vorgeschriebene Überleitungsrechnung die Beträge dieser als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien getrennt von den Beträgen der anderen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien auszuweisen. Zusätzlich hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:
- a) eine Beschreibung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien;
  - b) eine Erklärung, warum der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich bewertet werden kann;
  - c) wenn möglich, die Schätzungsbandbreite, innerhalb derer der beizulegende Zeitwert höchstwahrscheinlich liegt; und
  - d) bei Abgang der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wurden:
    - i) den Umstand, dass das Unternehmen als Finanzinvestition gehaltene Immobilien veräußert hat, die nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wurden;
    - ii) den Buchwert dieser als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zum Zeitpunkt des Verkaufs; und
    - iii) den als Gewinn oder Verlust erfassten Betrag.

### Anschaffungskostenmodell

79. Zusätzlich zu den nach Paragraph 75 erforderlichen Angaben hat ein Unternehmen, das das Anschaffungskostenmodell gemäß Paragraph 56 anwendet, Folgendes anzugeben:
- a) die verwendeten Abschreibungsmethoden;
  - b) die zugrunde gelegten Nutzungsdauern oder Abschreibungssätze;

- c) den Bruttobuchwert und die kumulierten Abschreibungen (zusammengefasst mit den kumulierten Wertminderungsaufwendungen) zu Beginn und zum Ende der Periode;
- d) eine Überleitungsrechnung, welche die Entwicklung des Buchwertes der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zu Beginn und zum Ende der gesamten Periode zeigt und dabei Folgendes darstellt:
- i) Zugänge, wobei diejenigen Zugänge gesondert anzugeben sind, die auf einen Erwerb entfallen, und diejenigen, die auf als Vermögenswert erfasste nachträgliche Ausgaben entfallen;
  - ii) Zugänge, die aus einem Erwerb im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen resultieren;
  - iii) Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden oder zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehören, und andere Abgänge;
  - iv) Abschreibungen;
  - v) den Betrag der Wertminderungsaufwendungen, der während der Periode gemäß IAS 36 erfasst wurde, und den Betrag an wieder aufgehobenen Wertminderungsaufwendungen;
  - vi) Nettoumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Abschlüssen in eine andere Darstellungswährung und aus der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs in die Darstellungswährung des berichtenden Unternehmens;
  - vii) Übertragungen in den bzw. aus dem Bestand der Vorräte und der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien; und
  - viii) sonstige Änderungen;
- e) den beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien. In den in Paragraph 53 beschriebenen Ausnahmefällen, in denen ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nicht verlässlich bewerten kann, hat es Folgendes anzugeben:
- i) eine Beschreibung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien;
  - ii) eine Erklärung, warum der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich bewertet werden kann; und
  - iii) wenn möglich, die Schätzungsbandbreite, innerhalb derer der beizulegende Zeitwert höchstwahrscheinlich liegt.

#### ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

##### Modell des beizulegenden Zeitwerts

80. Ein Unternehmen, das bisher IAS 40 (2000) angewandt hat und sich erstmals dafür entscheidet, einige oder alle im Rahmen von Operating-Leasingverhältnissen geleaste Immobilien als Finanzinvestition einzustufen und zu bilanzieren, hat die Auswirkung dieser Entscheidung als eine Berichtigung des Eröffnungsbilanzwertes der Gewinnrücklagen in der Periode zu erfassen, in der die Entscheidung erstmals getroffen wurde. Ferner
- a) hat das Unternehmen früher (im Abschluss oder anderweitig) den beizulegenden Zeitwert dieser Immobilien in vorhergehenden Perioden angegeben und wurde der beizulegende Zeitwert auf einer Grundlage ermittelt, die der Definition des beizulegenden Zeitwerts in IFRS 13 genügt, wird dem Unternehmen empfohlen, aber nicht vorgeschrieben:
    - i) den Eröffnungsbilanzwert der Gewinnrücklagen für die früheste ausgewiesene Periode, für die der beizulegende Zeitwert veröffentlicht wurde, anzupassen; sowie
    - ii) die Vergleichsinformationen für diese Perioden anzupassen; und
  - b) hat das Unternehmen früher keine der unter a) beschriebenen Informationen veröffentlicht, sind die Vergleichsinformationen nicht anzupassen und ist diese Tatsache anzugeben.
81. Dieser Standard schreibt eine andere Behandlung vor als IAS 8. Nach IAS 8 sind Vergleichsinformationen anzupassen, es sei denn, dies ist in der Praxis nicht durchführbar.
82. Wenn ein Unternehmen zum ersten Mal diesen Standard anwendet, umfasst die Berichtigung des Eröffnungsbilanzwertes der Gewinnrücklagen die Umgliederung aller Beträge, die für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien in der Neubewertungsrücklage erfasst wurden.

**Anschaffungskostenmodell**

83. IAS 8 ist auf alle Änderungen der Rechnungslegungsmethoden anzuwenden, die vorgenommen werden, wenn ein Unternehmen diesen Standard zum ersten Mal anwendet und sich für das Anschaffungskostenmodell entscheidet. Zu den Auswirkungen einer Änderung der Rechnungslegungsmethoden gehört auch die Umgliederung aller Beträge, die für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien in der Neubewertungsrücklage erfasst wurden.
84. **Die Anforderungen der Paragraphen 27-29 bezüglich der erstmaligen Bewertung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die durch einen Tausch von Vermögenswerten erworben werden, sind nur prospektiv auf künftige Transaktionen anzuwenden.**

**Unternehmenszusammenschlüsse**

- 84A **Mit den im Dezember 2013 veröffentlichten *Jährlichen Verbesserungen, Zyklus 2011–2013*, wurden Paragraph 14A und eine Überschrift vor Paragraph 6 angefügt. Ein Unternehmen hat diese Änderung ab Beginn des ersten Geschäftsjahres, in dem diese Änderung angewandt wird, prospektiv auf jeden Erwerb einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie anzuwenden. Die Bilanzierung für in früheren Perioden erworbene, als Finanzinvestition gehaltene Immobilien ist somit nicht zu berichtigen. Ein Unternehmen kann allerdings beschließen, die Änderung auf einzelne Erwerbungen von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien anzuwenden, die vor Beginn des ersten Geschäftsjahres, das am oder nach dem Datum des Inkrafttretens der Änderung beginnt, getätigt wurden, wenn das Unternehmen über die zur Anwendung der Änderung auf frühere Erwerbungen erforderlichen Informationen verfügt.**

**IFRS 16**

- 84B **Bei der erstmaligen Anwendung von IFRS 16 und der damit in Verbindung stehenden Änderungen dieses Standards wendet das Unternehmen für seine in Form von Nutzungsrechten als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien die in Anhang C des IFRS 16 festgelegten Übergangsbestimmungen an**

**ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS**

85. Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Perioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.
- 85A Infolge des IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (überarbeitet 2007) wurde die in allen IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurde Paragraph 62 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wird IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode angewandt, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.
- 85B Die Paragraphen 8, 9, 48, 53, 54 und 57 wurden im Rahmen der *Verbesserungen der IFRS* vom Mai 2008 geändert, Paragraph 22 wurde gestrichen und die Paragraphen 53A und 53B wurden hinzugefügt. Ein Unternehmen wendet die Änderung prospektiv erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres an. Ein Unternehmen darf die Änderungen an im Bau befindlichen, als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien ab jedem beliebigen Stichtag vor dem 1. Januar 2009 anwenden, sofern die jeweils beizulegenden Zeitwerte der sich noch im Bau befindlichen, als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zu den jeweiligen Stichtagen bewertet wurden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, so ist dies anzugeben und gleichzeitig sind die Änderungen auf Paragraph 5 und Paragraph 81E von IAS 16 *Sachanlagen* anzuwenden.
- 85C Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurde die Definition des beizulegenden Zeitwerts in Paragraph 5 geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78–80 und 85B geändert sowie die Paragraphen 36–39, 42–47, 49, 51 und 75(d) gestrichen. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 13 anwendet.
- 85D Mit den im Dezember 2013 veröffentlichten *Jährlichen Verbesserungen, Zyklus 2011–2013*, wurden vor Paragraph 6 und nach Paragraph 84 Überschriften eingefügt und die Paragraphen 14A und 84A angefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.
- 85E Durch IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, veröffentlicht im Mai 2014, wurden die Paragraphen 3(b), 9, 67 und 70 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.

- 85F Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurde der Anwendungsbereich von IAS 40 dahingehend geändert, dass eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie einerseits eine eigene als Finanzinvestition gehaltene Immobilie und andererseits eine von einem Leasingnehmer als Finanzinvestition gehaltene Immobilie in Form eines Nutzungsrechts sein kann. Durch IFRS 16 wurden die Paragraphen 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 und 78 geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 19A, 29A, 40A und 84B samt zugehöriger Überschriften angefügt sowie die Paragraphen 3, 6, 25, 26 und 34 gestrichen. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 16 anwendet.

RÜCKNAHME VON IAS 40 (2000)

86. Der vorliegende Standard ersetzt IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* (herausgegeben 2000).
-

**VERORDNUNG (EU) 2017/1987 DER KOMMISSION****vom 31. Oktober 2017****zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf den International Financial Reporting Standard 15****(Text von Bedeutung für den EWR)**

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union,

gestützt auf die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards <sup>(1)</sup>, insbesondere auf Artikel 3 Absatz 1,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) Mit der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission <sup>(2)</sup>, wurden bestimmte internationale Rechnungslegungsstandards und Interpretationen, die am 15. Oktober 2008 vorlagen, in das EU-Recht übernommen.
- (2) Am 12. April 2016 hat das International Accounting Standards Board (IASB) Änderungen am International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* veröffentlicht. Mit diesen Änderungen sollen bestimmte Vorschriften klargestellt und Unternehmen, die diesen Standard anwenden, weitere Übergangserleichterungen eingeräumt werden.
- (3) Die Anhörung der Europäischen Beratergruppe für Rechnungslegung (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) hat bestätigt, dass die Änderungen an IFRS 15 die in Artikel 3 Absatz 2 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 genannten Kriterien für eine Übernahme erfüllen.
- (4) Die Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 sollte daher entsprechend geändert werden.
- (5) Die in der vorliegenden Verordnung vorgesehenen Maßnahmen stehen mit der Stellungnahme des Regelungsausschusses für Rechnungslegung in Einklang —

HAT FOLGENDE VERORDNUNG ERLASSEN:

*Artikel 1*Im Anhang der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 wird der International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* dem Anhang der vorliegenden Verordnung entsprechend geändert.*Artikel 2*

Die Unternehmen wenden die in Artikel 1 genannten Änderungen spätestens mit Beginn des ersten am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnenden Geschäftsjahres an.

*Artikel 3*Diese Verordnung tritt am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Union* in Kraft.<sup>(1)</sup> ABl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1.<sup>(2)</sup> Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission vom 3. November 2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates (ABl. L 320 vom 29.11.2008, S. 1).

Diese Verordnung ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.

Brüssel, den 31. Oktober 2017

*Für die Kommission*  
*Der Präsident*  
Jean-Claude JUNCKER

---

## ANHANG

**Klarstellungen zum IFRS 15***Erlöse aus Verträgen mit Kunden***Änderungen an****IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden**

Die Paragraphen 26, 27 und 29 werden geändert. Die Paragraphen 28 und 30 werden nicht geändert, sondern nur der Übersichtlichkeit halber angeführt.

**Eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen**

26. Je nach Vertrag können zugesagte Güter oder Dienstleistungen u. a. Folgendes umfassen:
- a) den Verkauf der von einem Unternehmen produzierten Güter (z. B. Bestände eines Fertigungsunternehmens);
  - b) den Weiterverkauf von Gütern, die ein Unternehmen erworben hat (z. B. Ware eines Einzelhändlers);
  - c) den Weiterverkauf von Rechten an Gütern oder Dienstleistungen, die ein Unternehmen erworben hat (wie den Weiterverkauf eines Tickets durch ein als Prinzipal agierendes Unternehmen; siehe hierzu die Paragraphen B34-B38);
  - d) die Ausführung einer vertraglich vereinbarten Aufgabe (bzw. vertraglich vereinbarter Aufgaben) für einen Kunden;
  - e) die Zusage, laufend für die Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen bereitzustehen (Beispiel: nicht spezifizierte Software-Aktualisierungen, die vorgenommen werden, sofern und sobald sie verfügbar sind) oder Güter oder Dienstleistungen für einen Kunden bereitzuhalten, der diese nutzen kann, wie und wann er möchte;
  - f) das Erbringen einer Dienstleistung für einen Dritten, mit der die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf einen Kunden herbeigeführt wird (wie eine Tätigkeit als Agent für einen Dritten, siehe hierzu die Paragraphen B34-B38);
  - g) die Gewährung von Rechten an in der Zukunft bereitzustellenden Gütern oder Dienstleistungen, die ein Kunde weiterveräußern oder wiederum seinem Kunden bereitstellen kann (wenn beispielsweise ein Unternehmen, das ein Produkt an einen Einzelhändler verkauft, zusagt, ein weiteres Gut oder eine weitere Dienstleistung auf eine Person zu übertragen, die das Produkt vom Einzelhändler erwirbt);
  - h) den Bau, die Herstellung oder die Entwicklung eines Vermögenswerts im Auftrag eines Kunden;
  - i) die Gewährung von Lizenzen (siehe Paragraphen B52-B63); und
  - j) die Gewährung von Optionen zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen (wenn diese Optionen dem Kunden ein wesentliches Recht verschaffen; siehe hierzu die Paragraphen B39-B43).
27. Ein einem Kunden zugesagtes Gut oder eine einem Kunden zugesagte Dienstleistung ist dann eigenständig abgrenzbar, wenn die folgenden Kriterien beide erfüllt sind:
- a) der Kunde kann aus dem Gut oder der Dienstleistung entweder gesondert oder zusammen mit anderen, für ihn jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen (d. h., das Gut oder die Dienstleistung kann eigenständig abgegrenzt werden); und
  - b) die Zusage des Unternehmens, das Gut oder die Dienstleistung auf den Kunden zu übertragen, ist von anderen Zusagen aus dem Vertrag trennbar (d. h., die Zusage zur Übertragung des Guts oder der Dienstleistung ist im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar).
28. Ein Kunde kann aus einem Gut oder einer Dienstleistung einen Nutzen gemäß Paragraph 27(a) ziehen, wenn das Gut oder die Dienstleistung genutzt, verbraucht, für mehr als den Schrottwert veräußert oder auf andere Weise, die einen wirtschaftlichen Nutzen erzeugt, gehalten werden kann. Bei einigen Gütern oder Dienstleistungen kann der Kunde aus den Gütern oder Dienstleistungen selbst einen Nutzen ziehen. Bei anderen Gütern oder Dienstleistungen kann der Kunde aus den Gütern oder Dienstleistungen nur in Verbindung mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen. Eine jederzeit verfügbare Ressource ist ein Gut oder eine Dienstleistung, das oder die (vom Unternehmen oder einem anderen Unternehmen) separat veräußert wird, oder eine Ressource, die der Kunde bereits vom Unternehmen (einschließlich Gütern oder Dienstleistungen, die das Unternehmen im Rahmen des Vertrags bereits auf den Kunden übertragen hat) oder aus anderen Transaktionen oder Ereignissen erhalten hat. Dass der Kunde aus den Gütern oder Dienstleistungen selbst oder aus den Gütern oder Dienstleistungen in Verbindung mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen kann, kann durch verschiedene Faktoren nachgewiesen werden. So deutet beispielsweise der Umstand, dass ein Unternehmen ein Gut oder eine Dienstleistung regelmäßig separat veräußert, darauf hin, dass der Kunde aus diesem Gut bzw. dieser Dienstleistung entweder einzeln oder in Verbindung mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen kann.

29. Bei der Beurteilung, ob die Zusagen eines Unternehmens zur Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf den Kunden gemäß Paragraph 27(b) von anderen Zusagen trennbar sind, soll bestimmt werden, ob die jeweilige Zusage im vertraglichen Kontext darin besteht, diese Güter oder Dienstleistungen einzeln zu übertragen, oder stattdessen auf die Übertragung eines kombinierten Posten/kombinierter Posten, in den bzw. die die zugesagten Güter oder Dienstleistungen eingeflossen sind, abzielt. Nachstehend eine nicht erschöpfende Liste von Faktoren, die darauf hindeuten, dass zwei oder mehr Zusagen zur Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf einen Kunden nicht von anderen Zusagen trennbar sind:
- a) Das Unternehmen erbringt eine signifikante Integrationsleistung, um die Güter oder Dienstleistungen mit anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen zu einem Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen zusammenzufassen, damit das mit dem Kunden vertraglich vereinbarte kombinierte Endergebnis bzw. die mit dem Kunden vertraglich vereinbarten kombinierten Endergebnisse erzielt wird/werden. Das heißt, dass das Unternehmen die Güter oder Dienstleistungen zur Herstellung oder Lieferung des vom Kunden gewünschten kombinierten Endergebnisses/der vom Kunden gewünschten kombinierten Endergebnisse nutzt. Ein kombiniertes Endergebnis kann über mehr als eine Phase, ein Element oder eine Einheit erzielt werden.
  - b) Eines oder mehrere der Güter oder Dienstleistungen führt/führen zu einer signifikanten Änderung oder Anpassung eines oder mehrerer vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen oder wird/werden durch ein oder mehrere vertraglich zugesagte Güter oder Dienstleistungen signifikant geändert oder angepasst.
  - c) Die Güter oder Dienstleistungen sind in hohem Maße voneinander abhängig oder miteinander verbunden. Das heißt, dass jedes dieser Güter oder jede dieser Dienstleistungen erheblich von einem/einer oder mehreren der anderen Güter oder Dienstleistungen im Vertrag beeinflusst wird. In einigen Fällen sind zwei oder mehrere Güter oder Dienstleistungen beispielsweise erheblich voneinander beeinflusst, weil das Unternehmen, wenn es die Güter und Dienstleistungen einzeln und unabhängig voneinander übertragen würde, seine Zusage nicht erfüllen könnte.
30. Ist ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung nicht eigenständig abgrenzbar, hat das Unternehmen diese so lange mit anderen zugesagten Gütern oder Dienstleistungen zu kombinieren, bis ein eigenständig abgrenzbares Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen entsteht. In einigen Fällen führt dies dazu, dass das Unternehmen alle in einem Vertrag zugesagten Güter oder Dienstleistungen als eine einzige Leistungsverpflichtung bilanziert.

In Anhang B werden die Paragraphen B1, B34–B38, B52–B53 und B58 geändert und die Paragraphen B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A und B63B angefügt. Paragraph B57 wird gestrichen. Die Paragraphen B54–B56, B59 und B60–B63 werden nicht geändert, sondern nur der Übersichtlichkeit halber angeführt.

## Anhang B

### Leitlinien für die Anwendung

...

B1 Die vorliegenden Anwendungsleitlinien sind wie folgt aufgebaut:

- a) ...
- i) Lizenzerteilung (Paragraphen B52–B63);
- j) ...

### Überlegungen zur Abgrenzung zwischen Prinzipal und Agent

B34 Wenn eine andere Partei an der Lieferung von Gütern oder an der Erbringung von Dienstleistungen an den Kunden eines Unternehmens beteiligt ist, hat das Unternehmen die Art seiner Zusage zu bestimmen und festzustellen, ob seine Leistungsverpflichtung darin besteht, die Güter selbst zu liefern oder die Dienstleistungen selbst zu erbringen (und es damit als Prinzipal auftritt) oder darin, diese andere Partei mit der Lieferung der Güter oder der Erbringung der Dienstleistungen zu beauftragen (und das Unternehmen damit als Agent auftritt). Das Unternehmen bestimmt für jedes dem Kunden zugesagte spezifische Gut oder jede dem Kunden zugesagte spezifische Dienstleistung, ob es in diesem Fall als Prinzipal oder Agent tätig ist. Unter einem spezifischen Gut oder einer spezifischen Dienstleistung ist ein eigenständig abgrenzbares Gut oder eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung (oder ein eigenständig abgrenzbares Bündel von Gütern oder Dienstleistungen) zu verstehen, das/die dem Kunden zu liefern oder für diesen zu erbringen ist (siehe Paragraphen 27–30). Sieht ein Vertrag mit einem Kunden mehr als ein spezifisches Gut oder mehr als eine spezifische Dienstleistung vor, könnte das Unternehmen bei einigen spezifischen Gütern oder Dienstleistungen als Prinzipal und bei anderen spezifischen Gütern oder Dienstleistungen als Agent tätig sein.

- B34A Um zu bestimmen, welcher Art seine Zusage ist (siehe Paragraph B34), hat das Unternehmen
- die spezifischen Güter oder Dienstleistungen, die dem Kunden zu liefern bzw. für ihn zu erbringen sind (und bei denen es sich auch um ein Recht auf ein von einer anderen Partei zu lieferndes Gut oder eine von einer anderen Partei zu erbringende Dienstleistung handeln könnte (siehe Paragraph 26)), zu identifizieren; und
  - für jedes spezifische Gut oder jede spezifische Dienstleistung vor Übertragung auf den Kunden zu beurteilen, ob es die Verfügungsgewalt (im Sinne von Paragraph 33) über dieses Gut oder diese Dienstleistung besitzt.
- B35 Besitzt das Unternehmen die Verfügungsgewalt über ein spezifisches Gut oder eine spezifische Dienstleistung, bevor diese/s auf einen Kunden übertragen wird, ist es in diesem Fall als Prinzipal tätig. Erlangt ein Unternehmen jedoch nur vorübergehend das Eigentum an einem spezifischen Gut, bevor dieses auf den Kunden übergeht, so besitzt es nicht zwangsläufig die Verfügungsgewalt. Als Prinzipal kann ein Unternehmen seiner Leistungsverpflichtung, d. h. seiner Verpflichtung zur Lieferung des spezifischen Guts oder zur Erbringung der spezifischen Dienstleistung selbst nachkommen oder eine andere Partei (beispielsweise einen Unterauftragnehmer) damit beauftragen, die Leistungsverpflichtung ganz oder teilweise in seinem Namen zu erfüllen.
- B35A Ist eine andere Partei an der Lieferung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen an einen Kunden beteiligt, so erlangt ein als Prinzipal auftretendes Unternehmen die Verfügungsgewalt über:
- ein Gut oder einen anderen Vermögenswert der anderen Partei, das bzw. den es dann auf den Kunden überträgt.
  - ein Recht auf eine von der anderen Partei zu erbringende Dienstleistung, das das Unternehmen in die Lage versetzt, diese Partei anzuweisen, die Dienstleistung in seinem Namen für den Kunden zu erbringen.
  - ein Gut oder eine Dienstleistung der anderen Partei, das bzw. die es dann bei Lieferung des spezifischen Guts an oder Erbringung der spezifischen Dienstleistung für den Kunden mit anderen Gütern oder Dienstleistungen kombiniert. Erbringt das Unternehmen beispielsweise eine signifikante Integrationsleistung, indem es die von einer anderen Partei gelieferten Güter oder erbrachten Dienstleistungen in das/die dem Kunden vertraglich zugesagte spezifische Gut bzw. spezifische Dienstleistung integriert (siehe Paragraph 29(a)), so besitzt es vor der Übertragung an den Kunden die Verfügungsgewalt über das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung. Dies ist darauf zurückzuführen, dass das Unternehmen zuerst die Verfügungsgewalt über die Inputs für die spezifischen Güter oder Dienstleistungen erlangt (wozu auch Güter oder Dienstleistungen anderer Parteien zählen) und diese dann in die Erzeugung des kombinierten Outputs, d. h. des speziellen Guts oder der speziellen Dienstleistung, lenkt.
- B35B Wenn (oder sobald) ein Unternehmen, das als Prinzipal auftritt, eine Leistungsverpflichtung erfüllt, erfasst es als Erlös die Gesamtgegenleistung, die es im Austausch für die Übertragung der spezifischen Güter oder Dienstleistungen erwartet.
- B36 Ein Unternehmen ist Agent, wenn seine Leistungsverpflichtung darin besteht, eine andere Partei mit der Lieferung des spezifischen Guts oder der Erbringung der spezifischen Dienstleistung zu beauftragen. Als Agent besitzt ein Unternehmen die Verfügungsgewalt über ein von einer anderen Partei geliefertes spezifisches Gut oder eine von einer anderen Partei erbrachte spezifische Dienstleistung so lange nicht, wie dieses Gut oder diese Dienstleistung nicht auf den Kunden übertragen ist. Wenn (oder sobald) ein Unternehmen, das als Agent auftritt, eine Leistungsverpflichtung erfüllt, erfasst es als Erlös die Gebühr oder Provision, die es im Austausch für die Beauftragung der anderen Partei mit der Lieferung der speziellen Güter oder der Erbringung der speziellen Dienstleistungen erwartet. Die Gebühr oder Provision des Unternehmens ist gegebenenfalls der Teil der Gegenleistung, den das Unternehmen behält, nachdem es der anderen Partei die für deren Lieferung der Güter oder die Erbringung der Dienstleistungen erhaltene Gegenleistung ausbezahlt hat.
- B37 Nachstehend eine nicht erschöpfende Liste von Indikatoren, die darauf hindeuten, dass ein Unternehmen vor der Übertragung an den Kunden die Verfügungsgewalt über ein spezifisches Gut oder eine spezifische Dienstleistung besitzt (und somit als Prinzipal anzusehen ist (siehe Paragraph B35)):
- für die Erfüllung der Zusage, das spezifische Gut zu liefern oder die spezifische Dienstleistung zu erbringen, ist primär das Unternehmen verantwortlich. Hierzu zählt in der Regel die Verantwortung dafür, dass das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung vom Kunden akzeptiert wird (wie die primäre Verantwortung dafür, dass das Gut oder die Dienstleistung den Spezifikationen des Kunden entspricht). Wenn für die Erfüllung der Zusage, das spezifische Gut zu liefern oder die spezifische Dienstleistung zu erbringen, primär das Unternehmen verantwortlich ist, könnte dies darauf hindeuten, dass die andere an der Lieferung des spezifischen Guts oder der Erbringung der spezifischen Dienstleistung beteiligte Partei im Auftrag des Unternehmens tätig ist.
  - das Unternehmen trägt vor der Übertragung des spezifischen Guts oder der spezifischen Dienstleistung auf einen Kunden oder nach Übertragung der Verfügungsgewalt auf den Kunden (z. B. wenn dieser ein Rückgaberecht hat) ein Bestandsrisiko. Wenn das Unternehmen z. B. vor Anbahnung eines Vertrags mit einem Kunden das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung erhält oder sich zu dessen bzw. deren Erhalt verpflichtet, könnte dies darauf hindeuten, dass es vor der Übertragung an den Kunden die Nutzung des Guts oder der Dienstleistung bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus ziehen kann.

- c) das Unternehmen verfügt bei der Festlegung des Preises für das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung über Ermessensspielraum. Wird der Preis, den der Kunde für das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung zahlt, von dem Unternehmen festgelegt, könnte dies darauf hindeuten, dass das Unternehmen die Nutzung des Guts oder der Dienstleistung bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus ziehen kann. In einigen Fällen kann allerdings der Agent bei der Preisfestsetzung über Ermessensspielraum verfügen. So verfügt er z. B. möglicherweise über eine gewisse Flexibilität bei der Preisfestsetzung, damit er aus seiner Dienstleistung, andere Parteien mit der Lieferung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen zu beauftragen, zusätzliche Erlöse ziehen kann.
- B37A Die in Paragraph B37 aufgeführten Indikatoren können je nach Art des spezifischen Guts oder der spezifischen Dienstleistung und je nach Vertragsbedingungen für die Beurteilung, ob ein Unternehmen die Verfügungsgewalt besitzt, mehr oder weniger relevant sein. Auch können bei anderen Verträgen andere Indikatoren überzeugendere Nachweise liefern.
- B38 Tritt eine andere Partei in die Leistungsverpflichtungen und vertraglichen Rechte eines Unternehmens ein, sodass dieses nicht mehr zur Übertragung des spezifischen Guts oder der spezifischen Dienstleistung auf den Kunden verpflichtet (und somit kein Prinzipal mehr) ist, darf das Unternehmen für diese Leistungsverpflichtung keine Erlöse erfassen. Stattdessen hat es zu prüfen, ob es Erlöse dafür erfassen soll, dass es seiner Verpflichtung zur Anbahnung eines Vertrags für die andere Partei nachkommt (d. h. ob es als Agent auftritt).

...

### Lizenzerteilung

- B52 Eine Lizenz gibt einem Kunden das Recht auf Nutzung des geistigen Eigentums eines Unternehmens. Lizenzen für geistiges Eigentum können u. a. Folgendes zum Gegenstand haben:
- Software und Technologie,
  - Filme, Musik und andere Medien und Formen der Unterhaltung,
  - Franchise-Rechte und
  - Patente, Markenzeichen und Urheberrechte.
- B53 Ein Unternehmen kann einem Kunden neben der Erteilung einer (oder mehrerer) Lizenz(en) auch die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen zusagen. Diese Zusagen können ausdrücklich im Vertrag enthalten oder durch die Geschäftsgepflogenheiten, veröffentlichten Leitlinien oder spezifischen Aussagen eines Unternehmens impliziert sein (siehe Paragraph 24). Wird in einem Vertrag mit einem Kunden neben der Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auch die Erteilung einer (oder mehrerer) Lizenz(en) zugesagt, so verfährt das Unternehmen zur Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen des Vertrags wie bei anderen Vertragsarten nach den Paragraphen 22–30.
- B54 Ist die Zusage der Lizenzerteilung nicht gemäß den Paragraphen 26-30 von anderen im Vertrag zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbar, hat das Unternehmen sie mit den anderen zugesagten Gütern oder Dienstleistungen als eine einzige Leistungsverpflichtung zu bilanzieren. Nicht von anderen im Vertrag zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbare Lizenzen umfassen u. a.:
- Lizenzen, die fester Bestandteil eines materiellen Guts und für dessen Funktion unverzichtbar sind; und
  - Lizenzen, die der Kunde nur in Verbindung mit einer dazugehörigen Dienstleistung nutzen kann (wie einem von dem Unternehmen erbrachten Online-Dienst, der dem Kunden über die Lizenz den Zugriff auf Inhalte ermöglicht).
- B55 Ist die Lizenz nicht eigenständig abgrenzbar, hat das Unternehmen nach den Paragraphen 31–38 zu bestimmen, ob die Leistungsverpflichtung (die die zugesagte Lizenz einschließt) über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird.
- B56 Ist die Zusage der Lizenzerteilung von den anderen im Vertrag zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbar und somit als separate Leistungsverpflichtung anzusehen, hat das Unternehmen zu bestimmen, ob die Lizenz zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum auf den Kunden übertragen wird. Wenn das Unternehmen diese Bestimmung vornimmt, hat es zu berücksichtigen, ob die zugesagte Lizenz dem Kunden entweder
- ein Recht auf Zugriff auf sein geistiges Eigentum — mit Stand über den gesamten Lizenzierungszeitraum — einräumt oder
  - ein Recht auf Nutzung seines geistigen Eigentums — mit Stand zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung — einräumt.

**Bestimmung der Art der Zusage**

- B57 [gestrichen]
- B58 Eine von einem Unternehmen mit der Lizenzerteilung abgegebene Zusage stellt eine Zusage zur Gewährung eines Rechts auf Zugang zu geistigem Eigentum des Unternehmens dar, wenn alle folgenden Bedingungen erfüllt sind:
- a) der Vertrag sieht vor oder der Kunde erwartet nach vernünftigem Ermessen, dass das Unternehmen Aktivitäten durchführen wird, die sich wesentlich auf das geistige Eigentum, an dem der Kunde Rechte hält, auswirken (siehe Paragraphen B59 und B59A);
  - b) durch die mit der Lizenz gewährten Rechte ist der Kunde unmittelbar von allen positiven oder negativen Auswirkungen der in Paragraph B58(a) genannten Aktivitäten betroffen; und
  - c) mit der Durchführung solcher Aktivitäten wird weder ein Gut noch eine Dienstleistung auf den Kunden übertragen (siehe Paragraph 25).
- B59 Zu den möglichen Indikatoren, bei deren Vorliegen ein Kunde nach vernünftigem Ermessen erwarten kann, dass ein Unternehmen Aktivitäten durchführen wird, die sich wesentlich auf das geistige Eigentum auswirken, zählen die Geschäftsgepflogenheiten, veröffentlichten Leitlinien oder spezifischen Aussagen des Unternehmens. Haben das Unternehmen und der Kunde ein gemeinsames wirtschaftliches Interesse (z. B. eine umsatzabhängige Lizenzgebühr) in Bezug auf das geistige Eigentum, an dem der Kunde Rechte hält, ist dies ein weiterer möglicher (wenn auch nicht zwingender) Indikator dafür, dass der Kunde nach vernünftigem Ermessen die Durchführung solcher Aktivitäten durch das Unternehmen erwarten kann.
- B59A Die Aktivitäten eines Unternehmens wirken sich wesentlich auf das geistige Eigentum, an dem der Kunde Rechte hält, aus, wenn entweder
- a) erwartet wird, dass diese Aktivitäten die Form (beispielsweise das Design oder den Inhalt) oder die Funktion (beispielsweise die Fähigkeit zur Wahrnehmung einer Funktion oder Aufgabe) des geistigen Eigentums wesentlich ändern, oder
  - b) die Fähigkeit des Kunden, Nutzen aus dem geistigen Eigentum zu ziehen, sich im Wesentlichen aus diesen Aktivitäten ableitet oder davon abhängig ist. So leitet sich beispielsweise der Nutzen einer Marke häufig von den laufenden Aktivitäten des Unternehmens, die den Wert des geistigen Eigentums fördern oder erhalten, ab oder ist von diesen abhängig.
- Wenn das geistige Eigentum, an dem der Kunde Rechte hält, eine wesentliche eigenständige Funktion aufweist, leitet sich ein wesentlicher Teil des Nutzens dieses geistigen Eigentums dementsprechend von dieser Funktion ab. Folglich würden sich die Aktivitäten des Unternehmens nicht wesentlich auf die Fähigkeit des Kunden auswirken, den Nutzen aus diesem geistigen Eigentum zu ziehen, es sei denn seine Form oder Funktion werden durch diese Aktivitäten wesentlich geändert. Beispiele für geistiges Eigentum, das häufig eine wesentliche eigenständige Funktion aufweist, sind Software, biologische Verbindungen oder Arzneimittelrezepturen sowie Medieninhalte (wie Filme, Fernsehshows und Musikaufnahmen).
- B60 Sind die in Paragraph B58 genannten Bedingungen erfüllt, ist die Zusage zur Erteilung einer Lizenz als eine über einen bestimmten Zeitraum erfüllte Leistungsverpflichtung zu bilanzieren, da der Nutzen, der mit dem Zugang zum geistigen Eigentum des Unternehmens verbunden ist, dem Kunden zufließt und er gleichzeitig die Leistung nutzt, während diese erbracht wird (siehe Paragraph 35(a)). Zur Auswahl einer angemessenen Methode zur Messung des Leistungsfortschritts gegenüber der vollständigen Erfüllung der Verpflichtung, Zugang zum geistigen Eigentum zu gewähren, hat ein Unternehmen nach den Paragraphen 39–45 zu verfahren.
- B61 Sind die in Paragraph B58 genannten Bedingungen nicht erfüllt, besteht die Zusage des Unternehmens darin, dem Kunden ein Recht auf Nutzung seines geistigen Eigentums — mit Stand (in Form und Funktion) zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung — einzuräumen. Dies bedeutet, dass der Kunde zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung bestimmen kann, wie er die Lizenz nutzt, und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus ziehen kann. Sagt ein Unternehmen ein Recht auf Nutzung seines geistigen Eigentums zu, ist diese Zusage als eine zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllte Leistungsverpflichtung zu bilanzieren. Den Zeitpunkt, zu dem die Lizenz auf den Kunden übertragen wird, hat das Unternehmen nach Paragraph 38 zu bestimmen. Allerdings können Erlöse aus einer Lizenz, die zur Nutzung des geistigen Eigentums eines Unternehmens berechtigt, nicht vor Beginn des Zeitraums erfasst werden, in dem der Kunde die Lizenz verwenden und den Nutzen daraus ziehen kann. Beginnt z. B. ein Software-Lizenzzeitraum, bevor das Unternehmen dem Kunden den Code liefert (oder auf anderem Wege zur Verfügung stellt), der die sofortige Nutzung der Software ermöglicht, wird das Unternehmen die Erlöse nicht vor Lieferung (oder anderweitiger Bereitstellung) dieses Codes erfassen.

- B62 Bei der Beurteilung, ob eine Lizenz ein Recht auf Zugang zu geistigem Eigentum des Unternehmens oder ein Recht auf Nutzung von geistigem Eigentum des Unternehmens gewährt, hat ein Unternehmen die folgenden Faktoren unberücksichtigt zu lassen:
- a) Zeitliche oder geografische Beschränkungen, Nutzungsbeschränkungen — Solche Beschränkungen stellen Merkmale der zugesagten Lizenz dar, legen aber nicht fest, ob das Unternehmen seine Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum erfüllt.
  - b) Eigene Zusicherungen, dass es in Bezug auf das geistige Eigentum über ein gültiges Patent verfügt und dieses gegen unberechtigte Nutzung verteidigen wird — Die Zusage, ein Patentrecht zu verteidigen, stellt keine Leistungsverpflichtung dar, da diese Absicherungsmaßnahmen dazu dienen, den Wert des geistigen Eigentums des Unternehmens zu schützen, und dem Kunden die Sicherheit geben, dass die übertragene Lizenz die vertraglich zugesagten Lizenzkonditionen erfüllt.

#### **Umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren**

- B63 Unbeschadet der Vorschriften der Paragraphen 56–59 darf ein Unternehmen für umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren, die im Austausch für eine Lizenz an geistigem Eigentum zugesagt wurden, Erlöse nur dann erfassen, wenn (oder sobald) das spätere der beiden folgenden Ereignisse eintritt:
- a) der nachfolgende Verkauf wird getätigt oder die nachfolgende Nutzung tritt ein; und
  - b) die Leistungsverpflichtung, der die umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren ganz oder teilweise zugeordnet wurden, wurde vollständig (oder teilweise) erfüllt.
- B63A Die Vorschrift im Hinblick auf umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren in Paragraph B63 gilt, wenn die Lizenzgebühr ausschließlich oder vorwiegend eine Lizenz zur Nutzung geistigen Eigentums betrifft (Letzteres kann beispielsweise der Fall sein, wenn das Unternehmen nach vernünftigem Ermessen erwarten kann, dass der Kunde der Lizenz einen erheblich höheren Wert zuschreiben würde als den anderen Gütern oder Dienstleistungen, auf die sich die Lizenzgebühr bezieht).
- B63B Ist die in Paragraph B63A genannte Vorschrift erfüllt, sind Erlöse aus einer umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühr zur Gänze gemäß Paragraph B63 zu erfassen. Ist die in Paragraph B63A genannte Vorschrift nicht erfüllt, gelten für die umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühr die in den Paragraphen 50–59 enthaltenen Vorschriften für variable Gegenleistungen.

In Anhang C werden die Paragraphen C2, C5 und C7 geändert und die Paragraphen C1B, C7A und C8A angefügt. Die Paragraphen C3 und C6 werden nicht geändert, sondern lediglich der Übersichtlichkeit halber angeführt.

#### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

- C1B Mit den im April 2016 veröffentlichten *Klarstellungen zu IFRS 15* Erlöse aus Verträgen mit Kunden wurden die Paragraphen 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 und C7 geändert, Paragraph B57 gestrichen und die Paragraphen B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A und C8A angefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.

#### ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- C2 Für die Zwecke der Übergangsvorschriften der Paragraphen C3 bis C8A gilt Folgendes:
- a) Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ist der Beginn der Berichtsperiode, in der ein Unternehmen diesen Standard zum ersten Mal anwendet; und
  - b) Ein erfüllter Vertrag ist ein Vertrag, bei dem das Unternehmen alle gemäß IAS 11 *Fertigungsaufträge*, IAS 18 *Umsatzerlöse* sowie den dazugehörigen Interpretationen identifizierten Güter und Dienstleistungen übertragen hat.
- C3 Ein Unternehmen wendet diesen Standard nach einer der beiden folgenden Methoden an:
- a) rückwirkende Anwendung auf jede gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* dargestellte frühere Berichtsperiode, vorbehaltlich der in Paragraph C5 genannten praktischen Behelfe; oder
  - b) rückwirkende Anwendung mit Erfassung der kumulierten Auswirkungen der erstmaligen Anwendung zum Zeitpunkt der Erstanwendung gemäß den Paragraphen C7–C8.

...

- C5 Bei rückwirkender Anwendung dieses Standards gemäß Paragraph C3(a) kann ein Unternehmen auf einen oder mehrere der folgenden praktischen Behelfe zurückgreifen:
- a) Erfüllte Verträge muss das Unternehmen nicht neu bewerten, wenn diese
    - i) innerhalb desselben Geschäftsjahres beginnen und enden; oder
    - ii) zu Beginn der frühesten dargestellten Periode bereits erfüllt waren.
  - b) Bei erfüllten Verträgen, die eine variable Gegenleistung beinhalten, kann das Unternehmen den Transaktionspreis zum Zeitpunkt der Vertragserfüllung ansetzen, anstatt die Höhe der variablen Gegenleistung in den Vergleichsperioden zu schätzen.
  - c) Bei Verträgen, die vor Beginn der frühesten dargestellten Periode geändert wurden, muss das Unternehmen keine rückwirkende Neubewertung gemäß den Paragraphen 20-21 vornehmen, um den Vertragsänderungen Rechnung zu tragen. Stattdessen hat es in nachstehend genannten Fällen die aggregierte Auswirkung sämtlicher vor Beginn der frühesten dargestellten Periode vorgenommen Änderungen zu berücksichtigen:
    - i) wenn es ermittelt, welche Leistungsverpflichtungen erfüllt und welche nicht erfüllt sind;
    - ii) wenn es den Transaktionspreis bestimmt; und
    - iii) wenn es den Transaktionspreis den erfüllten und nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen zuordnet.
  - d) Das Unternehmen ist nicht verpflichtet, für alle vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dargestellten Berichtsperioden den Betrag des Transaktionspreises, der den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordnet wurde, offenzulegen oder eine Erklärung abzugeben, wann es mit der Erfassung dieses Betrags als Erlös rechnet (siehe Paragraph 120).
- C6 Nimmt ein Unternehmen einen der in Paragraph C5 aufgeführten praktischen Behelfe in Anspruch, so hat es diesen in allen dargestellten Berichtsperioden konsistent auf alle Verträge anzuwenden. Darüber hinaus hat das Unternehmen folgende Angaben zu machen:
- a) die in Anspruch genommenen praktischen Behelfe; und
  - b) eine qualitative Beurteilung der erwarteten Auswirkungen, die sich aus der Inanspruchnahme der einzelnen praktischen Behelfe ergeben, soweit dies nach vernünftigem Ermessen möglich ist.
- C7 Beschließt ein Unternehmen, diesen Standard gemäß Paragraph C3(b) rückwirkend anzuwenden, muss es den kumulierten Effekt der erstmaligen Anwendung des Standards zum Zeitpunkt der Erstanwendung als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen (oder anderer angemessener Eigenkapitalbestandteile) erfassen. Nach dieser Übergangsmethode kann ein Unternehmen beschließen, den Standard nur auf Verträge rückwirkend anzuwenden, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung (z. B. 1. Januar 2018 für Unternehmen, deren Geschäftsjahr am 31. Dezember endet) noch nicht erfüllt sind.
- C7A Unternehmen, die diesen Standard gemäß Paragraph C3(b) rückwirkend anwenden, können ebenfalls den in Paragraph C5(c) dargelegten praktischen Behelf anwenden, nämlich entweder auf
- a) alle vor Beginn der frühesten dargestellten Periode vorgenommenen Vertragsänderungen; oder
  - b) alle vor der erstmaligen Anwendung vorgenommenen Vertragsänderungen.
- Greift ein Unternehmen auf diesen praktischen Behelf zurück, hat es diesen konsistent auf alle Verträge anzuwenden und die in Paragraph C6 vorgeschriebenen Angaben zu machen.
- ...
- C8A *Klarstellungen zum IFRS 15* (siehe Paragraph C1B) sind gemäß IAS 8 rückwirkend anzuwenden. Bei der rückwirkenden Anwendung der Änderungen sind diese anzuwenden, als seien sie schon zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung im IFRS 15 enthalten gewesen. Folglich wenden die Unternehmen die Änderungen gemäß den Paragraphen C2–C8 nicht auf Berichtsperioden oder Verträge an, auf die IFRS 15 keine Anwendung findet. Wendet z. B. ein Unternehmen IFRS 15 gemäß Paragraph C3(b) nur auf Verträge an, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung nicht erfüllt sind, so bewertet es die erfüllten Verträge zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des IFRS 15 nicht neu, um diese Änderungen einzubeziehen.

**VERORDNUNG (EU) 2017/1988 DER KOMMISSION****vom 3. November 2017****zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf den International Financial Reporting Standard 4****(Text von Bedeutung für den EWR)**

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union,

gestützt auf die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards <sup>(1)</sup>, insbesondere auf Artikel 3 Absatz 1,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) Mit der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission <sup>(2)</sup> wurden bestimmte internationale Rechnungslegungsstandards und Interpretationen, die am 15. Oktober 2008 vorlagen, in das EU-Recht übernommen.
- (2) Am 12. September 2016 veröffentlichte das International Accounting Standards Board (IASB) unter dem Titel „Anwendung von IFRS 9 *Finanzinstrumente* gemeinsam mit IFRS 4 *Versicherungsverträge*“ Änderungen am International Financial Reporting Standard (IFRS) 4 (nachfolgend „Änderungen an IFRS 4“). Mit den Änderungen an IFRS 4 sollen die aufgrund des unterschiedlichen Geltungsbeginns von IFRS 9 und IFRS 17 (dem neuen Standard für Versicherungsverträge, der IFRS 4 ersetzt) vorübergehend auftretenden Bilanzierungsfragen geregelt werden.
- (3) Der IFRS 9 soll die Rechnungslegung im Hinblick auf Finanzinstrumente verbessern und Bedenken, die während der Finanzkrise in dieser Hinsicht aufgekommen waren, ausräumen. Insbesondere wird mit dem IFRS 9 dem Aufruf der G20 entsprochen, bei der Erfassung erwarteter Verluste aus finanziellen Vermögenswerten zu einem stärker zukunftsorientierten Modell überzugehen.
- (4) Mit den Änderungen an IFRS 4 wird Unternehmen, die überwiegend im Versicherungsgeschäft tätig sind, die Möglichkeit gegeben, den Anwendungsbeginn des IFRS 9 bis zum 1. Januar 2021 aufzuschieben. Dieser Aufschub bewirkt, dass die betreffenden Unternehmen weiterhin gemäß dem bestehenden Standard, dem International Accounting Standard (IAS) 39, *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*, bilanzieren können. Die Änderungen an IFRS 4 ermöglichen es Versicherungsunternehmen außerdem, in der Gewinn- und Verlustrechnung einen Teil der zusätzlichen Rechnungslegungsanomalien und vorübergehenden Volatilität zu beseitigen, die bei der Anwendung von IFRS 9 vor der Anwendung von IFRS 17 auftreten könnten.
- (5) Nach Anhörung der Europäischen Beratergruppe für Rechnungslegung (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) ist die Kommission zu dem Schluss gelangt, dass die Änderungen an IFRS 4 die in Artikel 3 Absatz 2 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 genannten Kriterien für eine Übernahme erfüllen.
- (6) Die Kommission ist jedoch der Auffassung, dass die Änderungen an IFRS 4 nicht breit genug angelegt sind, um den Erfordernissen aller bedeutenden Versicherungsunternehmen in der Union gerecht zu werden. So bleiben insbesondere die Versicherungsunternehmen innerhalb eines Finanzkonglomerats von der Möglichkeit des Aufschubs der Anwendung von IFRS 9 ausgeschlossen, woraus diesen ein Wettbewerbsnachteil erwachsen könnte. Aus diesem Grund sollte den Versicherungsunternehmen innerhalb eines Finanzkonglomerats im Anwendungsbereich der Richtlinie 2002/87/EG des Europäischen Parlaments und des Rates <sup>(3)</sup> gestattet werden, die Anwendung von IFRS 9 bis zum 1. Januar 2021 aufzuschieben.
- (7) Ein Aufschub der Anwendung von IFRS 9 für die Versicherungsunternehmen innerhalb eines Finanzkonglomerats würde bedeuten, dass innerhalb dieses Konglomerats zwei unterschiedliche Rechnungslegungsstandards angewandt würden, was Möglichkeiten für Bilanzierungsarbitrage eröffnen würde und den Anlegern das Verständnis des Konzernabschlusses erschweren könnte. Daher sollte ein solcher Aufschub an bestimmte Bedingungen geknüpft werden. Um zu verhindern, dass eine Gruppe Finanzinstrumente zwischen Geschäftsbereichen überträgt, um eine günstigere Bilanzierung zu erreichen, sollte die Übertragung von Finanzinstrumenten vorübergehend untersagt werden, es sei denn, die übertragenen Finanzinstrumente werden zum beizulegenden Zeitwert bewertet und die Änderungen des beizulegenden Zeitwerts werden erfolgswirksam

<sup>(1)</sup> ABl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1.

<sup>(2)</sup> Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission vom 3. November 2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates (ABl. L 320 vom 29.11.2008, S. 1).

<sup>(3)</sup> Richtlinie 2002/87/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Dezember 2002 über die zusätzliche Beaufsichtigung der Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen und Wertpapierfirmen eines Finanzkonglomerats und zur Änderung der Richtlinien 73/239/EWG, 79/267/EWG, 92/49/EWG, 92/96/EWG, 93/6/EWG und 93/22/EWG des Rates und der Richtlinien 98/78/EG und 2000/12/EG des Europäischen Parlaments und des Rates (ABl. L 35 vom 11.2.2003, S. 1).

erfasst. Das Übertragungsverbot sollte nur für Finanzinstrumente gelten, die für eine Ausbuchung aus der Bilanz des übertragenden Unternehmens infrage kommen. Finanzinstrumente, die von einem Unternehmen der Gruppe emittiert wurden, sollten nicht unter dieses Verbot fallen, da gruppeninterne Bestände an solchen Finanzinstrumenten im Konzernabschluss des Konglomerats eliminiert werden.

- (8) Der Aufschieb der Anwendung des IFRS 9 steht vom Ansatz her mit IFRS 4 im Einklang, der es Versicherungsgruppen gestattet, bei der Konsolidierung von Tochterunternehmen darauf zu verzichten, die aus den auf die Tochterunternehmen anwendbaren allgemein anerkannten nationalen Rechnungslegungsmethoden resultierende Bemessung der Verbindlichkeiten der Tochterunternehmen an die vom Rest der Gruppe verwendeten Rechnungslegungsmethoden anzugleichen. Zwar mag die Verwendung unterschiedlicher Rechnungslegungsmethoden die Verständlichkeit der Abschlüsse einschränken, doch sind die Nutzer mit der Bilanzierung nach IAS 39 bereits vertraut und der Aufschieb betrifft nur einen kurzen Zeitraum. Die Bedingungen für die Anwendung des Aufschiebs dürften solchen Bedenken zusätzlich entgegenwirken.
- (9) Die Möglichkeit für die Versicherungsunternehmen innerhalb eines Finanzkonglomerats, die Anwendung von IFRS 9 aufzuschieben, sollte befristet sein, da es wichtig ist, dass die mit IFRS 9 eingeführten Verbesserungen so rasch wie möglich wirksam werden und IFRS 17 als Geltungsbeginn den 1. Januar 2021 vorsieht.
- (10) Die Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 sollte daher entsprechend geändert werden.
- (11) Die in der vorliegenden Verordnung vorgesehenen Maßnahmen stehen mit der Stellungnahme des Regelungsausschusses für Rechnungslegung in Einklang —

HAT FOLGENDE VERORDNUNG ERLASSEN:

#### Artikel 1

Im Anhang der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 wird der International Financial Reporting Standard (IFRS) 4 *Versicherungsverträge* gemäß dem Anhang der vorliegenden Verordnung geändert.

#### Artikel 2

Ein Finanzkonglomerat im Sinne von Artikel 2 Nummer 14 der Richtlinie 2002/87/EG kann entscheiden, dass keines seiner Unternehmen, die in der Versicherungsbranche im Sinne von Artikel 2 Nummer 8 Buchstabe b dieser Richtlinie tätig sind, in den Konzernabschlüssen der vor dem 1. Januar 2021 beginnenden Geschäftsjahre IFRS 9 anwendet, sofern sämtliche nachstehenden Bedingungen erfüllt sind:

- a) nach dem 29. November 2017 werden zwischen der Versicherungsbranche und jeder anderen Branche des Finanzkonglomerats keine Finanzinstrumente übertragen, es sei denn, die übertragenen Finanzinstrumente werden zum beizulegenden Zeitwert bewertet und Änderungen des beizulegenden Zeitwerts werden von den beiden von der Übertragung betroffenen Branchen erfolgswirksam erfasst;
- b) das Finanzkonglomerat gibt im Konzernabschluss an, welche Versicherungsunternehmen der Gruppe IAS 39 anwenden;
- c) die gemäß IFRS 7 erforderlichen Angaben werden getrennt für die Versicherungsbranche unter Anwendung von IAS 39 und für den Rest der Gruppe unter Anwendung von IFRS 9 aufgeführt.

#### Artikel 3

(1) Die Unternehmen wenden die in Artikel 1 genannten Änderungen spätestens mit Beginn des ersten am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnenden Geschäftsjahres an.

(2) Finanzkonglomerate jedoch können entscheiden, die in Artikel 1 genannten Änderungen unter den in Artikel 2 festgelegten Bedingungen mit Beginn des ersten am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

#### Artikel 4

Diese Verordnung tritt am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Union* in Kraft.

Diese Verordnung ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.

Brüssel, den 3. November 2017

*Für die Kommission*  
*Der Präsident*  
Jean-Claude JUNCKER

---

## ANHANG

**Anwendung von IFRS 9 *Finanzinstrumente* gemeinsam mit IFRS 4 *Versicherungsverträge***

(Änderungen an IFRS 4)

**Änderungen an****IFRS 4 *Versicherungsverträge***

Paragraph 3 wird geändert.

## ANWENDUNGSBEREICH

...

3. Nicht in diesem IFRS behandelt werden andere Aspekte der Bilanzierung von Versicherern, wie die Bilanzierung finanzieller Vermögenswerte, die Versicherer in ihrem Bestand halten, und finanzieller Verbindlichkeiten, die von Versicherern begeben werden (siehe IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung*, IFRS 7 und IFRS 9 *Finanzinstrumente*); davon ausgenommen sind:
  - a) Paragraph 20A, wonach Versicherer, die spezielle Kriterien erfüllen, eine vorübergehende Befreiung von IFRS 9 in Anspruch nehmen dürfen,
  - b) Paragraph 35B, wonach Versicherer auf designierte finanzielle Vermögenswerte den Überlagerungsansatz anwenden dürfen, und
  - c) Paragraph 45, wonach Versicherer unter bestimmten Umständen ihre finanziellen Vermögenswerte ganz oder teilweise so umgliedern dürfen, dass sie erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden.

...

Paragraph 5 wird geändert.

...

5. Zur Vereinfachung der Bezugnahme wird in diesem IFRS jedes Unternehmen, das einen Versicherungsvertrag im Bestand hält, als Versicherer bezeichnet, unabhängig davon, ob der Halter für rechtliche Zwecke oder für Aufsichtszwecke als Versicherer angesehen wird. Alle Bezugnahmen auf Versicherer in den Paragraphen 3(a)–3(b), 20A–20Q, 35B–35N, 39B–39M und 46–49 sind auch als Bezugnahmen auf Emittenten von Finanzinstrumenten mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung zu verstehen.

...

Nach den Paragraphen 20, 20K und 20N werden neue Überschriften eingefügt. Es werden die neuen Paragraphen 20A–20Q angefügt.

## ERFASSUNG UND BEWERTUNG

...

**Vorübergehende Befreiung von IFRS 9**

- 20A IFRS 9 regelt die Bilanzierung von Finanzinstrumenten und ist erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Für Versicherer, die die in Paragraph 20B genannten Kriterien erfüllen, sieht der vorliegende IFRS allerdings eine vorübergehende Befreiung vor, wonach ein Versicherer auf Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2021 beginnen, anstatt IFRS 9 IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* anwenden darf, aber nicht muss. Nimmt ein Versicherer die vorübergehende Befreiung von IFRS 9 in Anspruch, so hat er**
- a) **diejenigen Vorschriften des IFRS 9 anzuwenden, die für die Bereitstellung der in den Paragraphen 39B–39J des vorliegenden IFRS verlangten Angaben erforderlich sind, und**
  - b) **mit Ausnahme der in den Paragraphen 20A–20Q, 39B–39J und 46–47 des vorliegenden IFRS beschriebenen Fälle alle anderweitig einschlägigen IFRS auf seine Finanzinstrumente anzuwenden.**

- 20B Die vorübergehende Befreiung von IFRS 9 darf ein Versicherer nur dann in Anspruch nehmen, wenn**
- a) er außer den in den Paragraphen 5.7.1(c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 und B5.7.5–B5.7.20 enthaltenen Vorschriften von IFRS 9 für die Darstellung von Gewinnen und Verlusten aus finanziellen Verbindlichkeiten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert sind, bis dahin keine andere Fassung von IFRS 9 <sup>(1)</sup> angewendet hat, und
  - b) seine Geschäftstätigkeiten an seinem letzten Bilanzstichtag vor dem 1. April 2016 oder an einem darauffolgenden Bilanzstichtag (siehe Paragraph 20G) vorwiegend mit dem Versicherungsgeschäft zusammenhängen (siehe Paragraph 20D).
- 20C Einem Versicherer, der die vorübergehende Befreiung von IFRS 9 in Anspruch nimmt, wird gestattet, nur die in den Paragraphen 5.7.1(c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 und B5.7.5–B5.7.20 enthaltenen Vorschriften von IFRS 9 für die Darstellung von Gewinnen und Verlusten aus finanziellen Verbindlichkeiten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert sind, anzuwenden. Entscheidet sich ein Versicherer für die Anwendung dieser Vorschriften, hat er die maßgeblichen Übergangsbestimmungen von IFRS 9 anzuwenden, anzugeben, dass er dies getan hat, und laufend die in den Paragraphen 10–11 von IFRS 7 (in der durch IFRS 9 (2010) geänderten Fassung) dargelegten zugehörigen Angaben zu machen.
- 20D Die Geschäftstätigkeiten eines Versicherers hängen nur dann vorwiegend mit dem Versicherungsgeschäft zusammen, wenn
- a) der Buchwert seiner Verbindlichkeiten aus Verträgen im Anwendungsbereich dieses IFRS, unter den auch alle etwaigen gemäß den Paragraphen 7–12 von Versicherungsverträgen entflochtenen Einlagenkomponenten oder abgespaltenen eingebetteten Derivate fallen, im Vergleich zum Gesamtbuchwert all seiner Verbindlichkeiten bedeutend ist; und
  - b) der Anteil des Gesamtbuchwerts seiner mit dem Versicherungsgeschäft zusammenhängenden Verbindlichkeiten (siehe Paragraph 20E) am Gesamtbuchwert all seiner Verbindlichkeiten
    - i) über 90 Prozent liegt oder
    - ii) kleiner oder gleich 90 Prozent, aber größer als 80 Prozent ist und der Versicherer keiner bedeutenden, nicht mit dem Versicherungsgeschäft zusammenhängenden Tätigkeit nachgeht (siehe Paragraph 20F).
- 20E Für Zwecke der Anwendung des Paragraphen 20D(b) umfassen Verbindlichkeiten, die mit dem Versicherungsgeschäft zusammenhängen:
- a) Verbindlichkeiten aus Verträgen im Anwendungsbereich dieses IFRS (siehe Paragraph 20D(a)),
  - b) gemäß IAS 39 erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete nicht derivative Verbindlichkeiten aus Kapitalanlageverträgen (einschließlich solcher, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert sind und auf die der Versicherer die in IFRS 9 enthaltenen Vorschriften für die Darstellung von Gewinnen und Verlusten angewendet hat (siehe Paragraphen 20B(a) und 20C)), und
  - c) Verbindlichkeiten, die entstehen, weil der Versicherer die unter (a) und (b) genannten Verträge abschließt oder daraus erwachsende Verpflichtungen erfüllt. Beispiele für solche Verbindlichkeiten sind u. a. Derivate, die zur Minderung der Risiken solcher Verträge und der diese Verträge bedeckenden Vermögenswerte eingesetzt werden, relevante Steuerschulden wie beispielsweise latente Steuerschulden für zu versteuernde temporäre Differenzen auf aus diesen Verträgen resultierende Verbindlichkeiten sowie begebene Schuldtitel, die Bestandteil des aufsichtlich vorgeschriebenen Eigenkapitals des Versicherers sind.
- 20F Wenn ein Versicherer für die Zwecke des Paragraphen 20D(b)(ii) beurteilt, ob er einer bedeutenden, nicht mit dem Versicherungsgeschäft zusammenhängenden Tätigkeit nachgeht, bezieht er in diese Beurteilung Folgendes ein:
- a) nur diejenigen Tätigkeiten, aus denen er Erträge erzielen kann und aus denen ihm Aufwendungen entstehen, und
  - b) quantitative und/oder qualitative Faktoren, einschließlich öffentlich verfügbarer Informationen wie die Klassifikation der Branche, die Abschlussadressaten auf den Versicherer anwenden.
- 20G Nach Paragraph 20B(b) muss ein Unternehmen an seinem letzten Bilanzstichtag vor dem 1. April 2016 beurteilen, ob es die Voraussetzungen für eine vorübergehende Befreiung von IFRS 9 erfüllt. Nach diesem Zeitpunkt
- a) muss ein Unternehmen, das zuvor die Voraussetzungen für eine vorübergehende Befreiung von IFRS 9 erfüllt hat, an einem nachfolgenden Bilanzstichtag nur dann erneut beurteilen, ob seine Geschäftstätigkeiten vorwiegend mit dem Versicherungsgeschäft zusammenhängen, wenn im Laufe des an diesem Tag endenden Geschäftsjahres eine Änderung bei den Geschäftstätigkeiten des Unternehmens im Sinne der Paragraphen 20H–20I eingetreten ist.

<sup>(1)</sup> 2009, 2010, 2013 und 2014 wurden vom Board sukzessive Fassungen des IFRS 9 herausgegeben.

- b) darf ein Unternehmen, das zuvor nicht die Voraussetzungen für eine vorübergehende Befreiung von IFRS 9 erfüllt hat, nur dann an einem nachfolgenden Bilanzstichtag vor dem 31. Dezember 2018 erneut beurteilen, ob seine Geschäftstätigkeiten vorwiegend mit dem Versicherungsgeschäft zusammenhängen, wenn im Laufe des an diesem Tag endenden Geschäftsjahres eine Änderung bei den Geschäftstätigkeiten des Unternehmens im Sinne der Paragraphen 20H–20I eingetreten ist.

20H Für die Zwecke des Paragraphen 20G ist eine Änderung bei den Geschäftstätigkeiten des Unternehmens eine Änderung, die

- a) infolge externer oder interner Veränderungen von der obersten Führungsebene des Unternehmens beschlossen wird,
- b) für das operative Geschäft des Unternehmens bedeutend ist und
- c) Außenstehenden gegenüber nachweisbar ist.

Eine solche Änderung liegt folglich nur dann vor, wenn das Unternehmen eine Geschäftstätigkeit, die für sein operatives Geschäft bedeutend ist oder durch die sich der Umfang einer seiner Geschäftstätigkeiten bedeutend ändert, aufnimmt oder einstellt, was beispielsweise dann der Fall ist, wenn das Unternehmen einen Geschäftszweig erworben, veräußert oder eingestellt hat.

20I Änderungen der in Paragraph 20H beschriebenen Art dürften sehr selten sein. Nachstehend Genanntes stellt keine Änderung der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens dar, wie sie für die Anwendung des Paragraphen 20G erforderlich ist:

- a) eine Änderung der Finanzierungsstruktur des Unternehmens, die für sich genommen keinen Einfluss auf die Geschäftstätigkeit hat, aus der das Unternehmen Erträge erzielt und aus der ihm Aufwendungen entstehen.
- b) der Plan des Unternehmens zur Veräußerung eines Geschäftszweigs, selbst wenn die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten eingestuft sind. Ein Plan zur Veräußerung eines Geschäftszweigs könnte zwar eine Änderung der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens nach sich ziehen und zukünftig eine Neubeurteilung erfordern, doch bleiben die in der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten vorerst davon unberührt.

20J Werden die Voraussetzungen für eine vorübergehende Befreiung von IFRS 9 infolge einer Neubeurteilung vom Unternehmen nicht länger erfüllt (siehe Paragraph 20G(a)), darf das Unternehmen diese Befreiung nur bis zum Ende des Geschäftsjahres, das unmittelbar nach dieser Neubeurteilung begonnen hat, weiter in Anspruch nehmen. Auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2021 beginnen, muss das Unternehmen IFRS 9 jedoch anwenden. Stellt ein Unternehmen in Anwendung des Paragraphen 20G(a) beispielsweise fest, dass es die Voraussetzungen für eine vorübergehende Befreiung von IFRS 9 am 31. Dezember 2018 (dem Ende seines Geschäftsjahres) nicht länger erfüllt, so darf es die vorübergehende Befreiung von IFRS 9 nur bis zum 31. Dezember 2019 in Anspruch nehmen.

20K Ein Versicherer, der sich zuvor für die Inanspruchnahme der vorübergehenden Befreiung von IFRS 9 entschieden hat, kann sich zu Beginn jedes darauffolgenden Geschäftsjahres unwiderruflich für die Anwendung des IFRS 9 entscheiden.

### **Erstmalige Anwender**

20L Ein erstmaliger Anwender im Sinne von IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* darf die in Paragraph 20A dargelegte vorübergehende Befreiung von IFRS 9 nur dann in Anspruch nehmen, wenn er die in Paragraph 20B genannten Kriterien erfüllt. Bei der Anwendung des Paragraphen 20B(b) hat der erstmalige Anwender die anhand der IFRS an dem in diesem Paragraph genannten Datum bestimmten Buchwerte zu verwenden.

20M IFRS 1 enthält Vorschriften und Befreiungen für erstmalige Anwender. Diese Vorschriften und Befreiungen (beispielsweise die Paragraphen D16–D17 in IFRS 1) setzen die Vorschriften der Paragraphen 20A–20Q und 39B–39J des vorliegenden IFRS nicht außer Kraft. So wird beispielsweise die Vorschrift, wonach ein erstmaliger Anwender für die Inanspruchnahme der vorläufigen Befreiung von IFRS 9 die in Paragraph 20L genannten Kriterien erfüllen muss, nicht durch die Vorschriften und Befreiungen des IFRS 1 außer Kraft gesetzt.

20N Macht ein erstmaliger Anwender die in den Paragraphen 39B–39J verlangten Angaben, hat er hierbei auf die Vorschriften und Befreiungen des IFRS 1 zurückzugreifen, die maßgeblich sind, um die für diese Angaben erforderlichen Beurteilungen vornehmen zu können.

**Vorübergehende Befreiung von speziellen Vorschriften des IAS 28**

- 20O Nach den Paragraphen 35–36 des IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen* muss ein Unternehmen bei der Anwendung der Equity-Methode nach einheitlichen Rechnungslegungsmethoden verfahren. Für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2021 beginnen, darf das Unternehmen jedoch die einschlägigen Rechnungslegungsmethoden des assoziierten Unternehmens oder Gemeinschaftsunternehmens beibehalten, ist aber nicht dazu verpflichtet, d. h.
- das Unternehmen wendet entweder IFRS 9 an, während das assoziierte Unternehmen oder das Gemeinschaftsunternehmen die vorübergehende Befreiung von IFRS 9 in Anspruch nimmt oder
  - das Unternehmen nimmt die vorübergehende Befreiung von IFRS 9 in Anspruch, während das assoziierte Unternehmen oder das Gemeinschaftsunternehmen IFRS 9 anwendet.
- 20P Bilanziert ein Unternehmen seinen Anteil an einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen nach der Equity-Methode, so
- muss für den Fall, dass der Abschluss, in dem (nach Berücksichtigung aller etwaigen vom Unternehmen vorgenommenen Anpassungen) auf dieses assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen die Equity-Methode angewendet wurde, zuvor nach IFRS 9 erstellt wurde, IFRS 9 auch weiterhin angewendet werden.
  - kann für den Fall, dass bei Erstellung des Abschlusses, in dem (nach Berücksichtigung aller etwaigen vom Unternehmen vorgenommenen Anpassungen) auf dieses assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen die Equity-Methode angewendet wurde, zuvor die Befreiung von IFRS 9 in Anspruch genommen wurde, IFRS 9 anschließend angewendet werden.
- 20Q Die Paragraphen 20O und 20P(b) können für jedes assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen getrennt angewendet werden.

Es werden die neuen Paragraphen 35A–35N, 39B–39M und 46–49 eingefügt. Nach den Paragraphen 35A, 35K, 35M, 39A, 39J, 45 und 47 werden neue Überschriften eingefügt.

**Ermessensabhängige Überschussbeteiligung in Finanzinstrumenten**

...

- 35A Die in den Paragraphen 20A, 20L und 20O vorgesehenen Befreiungen und der in Paragraph 35B beschriebene Überlagerungsansatz können auch von Emittenten von Finanzinstrumenten mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung in Anspruch genommen werden. Dementsprechend sind alle Bezugnahmen auf Versicherer in den Paragraphen 3(a)–3(b), 20A–20Q, 35B–35N, 39B–39M und 46–49 auch als Bezugnahmen auf Emittenten von Finanzinstrumenten mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung zu verstehen.

AUSWEIS

**Der Überlagerungsansatz**

- 35B **Versicherer dürfen auf designierte finanzielle Vermögenswerte den Überlagerungsansatz anwenden, sind aber nicht dazu verpflichtet. Wendet ein Versicherer den Überlagerungsansatz an, so muss er**
- einen Betrag, der sich am Ende der Berichtsperiode in derselben Höhe als Gewinn oder Verlust aus den designierten finanziellen Vermögenswerten ergibt, als hätte der Versicherer IAS 39 auf die designierten finanziellen Vermögenswerte angewendet, vom Periodenergebnis in das sonstige Ergebnis umgliedern. Der umgliederte Betrag entspricht folglich der Differenz zwischen**
    - dem Betrag, der bei Anwendung von IFRS 9 für die designierten finanziellen Vermögenswerte im Periodenergebnis ausgewiesen wird und**
    - dem Betrag, der für die designierten finanziellen Vermögenswerte im Periodenergebnis ausgewiesen worden wäre, hätte der Versicherer IAS 39 angewendet.**
  - alle anderen einschlägigen IFRS auf seine Finanzinstrumente anwenden, mit Ausnahme der in den Paragraphen 35B–35N, 39K–39M und 48–49 des vorliegenden IFRS beschriebenen Fälle.**
- 35C **Ein Versicherer darf sich nur dann für die Anwendung des in Paragraph 35B beschriebenen Überlagerungsansatzes entscheiden, wenn er IFRS 9 erstmals anwendet, worunter auch eine erstmalige Anwendung von IFRS 9 fällt, bei der er zuvor**
- die in Paragraph 20A beschriebene vorübergehende Befreiung von IFRS 9 in Anspruch genommen hat oder**
  - nur die in IFRS 9 Paragraphen 5.7.1(c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 und B5.7.5–B5.7.20 enthaltenen Vorschriften für den Ausweis von Gewinnen und Verlusten aus finanziellen Verbindlichkeiten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert sind, angewendet hat.**

- 35D Bei der Anwendung des Überlagerungsansatzes ist der zwischen Periodenergebnis und sonstigem Ergebnis umgegliederte Betrag wie folgt auszuweisen:
- a) im Periodenergebnis als gesonderter Posten und
  - b) im sonstigen Ergebnis als gesonderter Bestandteil des sonstigen Ergebnisses.
- 35E Ein finanzieller Vermögenswert kann nur dann für den Überlagerungsansatz designiert werden, wenn er folgende Kriterien erfüllt:
- a) er bei Anwendung von IFRS 9 erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, bei Anwendung von IAS 39 aber nicht zur Gänze erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet worden wäre, und
  - b) er nicht für eine Tätigkeit gehalten wird, die nicht mit Verträgen im Anwendungsbereich dieses IFRS in Verbindung steht. Nicht für den Überlagerungsansatz in Frage kommen beispielsweise finanzielle Vermögenswerte, die für Bankgeschäfte gehalten werden, oder finanzielle Vermögenswerte, die für nicht unter diesen IFRS fallende Kapitalanlageverträge in Fonds gehalten werden.
- 35F Ein Versicherer kann einen in Frage kommenden finanziellen Vermögenswert für den Überlagerungsansatz designieren, wenn er sich für die Anwendung des Überlagerungsansatzes entscheidet (siehe Paragraph 35C). Im Anschluss daran kann er einen in Frage kommenden finanziellen Vermögenswert nur dann für den Überlagerungsansatz designieren, wenn
- a) dieser Vermögenswert erstmals erfasst wird oder
  - b) dieser Vermögenswert das in Paragraph 35E(b) genannte Kriterium erstmals erfüllt, zuvor aber nicht erfüllt hat.
- 35G Ein Versicherer darf in Frage kommende finanzielle Vermögenswerte für den Überlagerungsansatz designieren, indem er den Paragraphen 35F auf Grundlage einzelner Instrumente anwendet.
- 35H Falls relevant, gilt für die Zwecke der Anwendung des Überlagerungsansatzes auf einen neu designierten finanziellen Vermögenswert im Sinne von Paragraph 35F(b) Folgendes:
- a) sein beizulegender Zeitwert zum Zeitpunkt der Designierung ist sein neuer, zu fortgeführten Anschaffungskosten ermittelter Buchwert, und
  - b) der Effektivzinssatz wird anhand des beizulegenden Zeitwerts des Vermögenswerts zum Zeitpunkt der Designierung bestimmt.
- 35I Der Überlagerungsansatz ist auf einen designierten finanziellen Vermögenswert bis zu dessen Ausbuchung anzuwenden. Allerdings
- a) hat das Unternehmen für den Fall, dass ein finanzieller Vermögenswert das in Paragraph 35E(b) genannte Kriterium nicht mehr erfüllt, die Designierung dieses finanziellen Vermögenswerts aufzuheben. Als nicht mehr erfüllt gilt dieses Kriterium beispielsweise dann, wenn das Unternehmen diesen Vermögenswert überträgt, sodass er für die Bankgeschäfte des Unternehmens gehalten wird, oder das Unternehmen kein Versicherer mehr ist.
  - b) kann das Unternehmen zu Beginn jedes beliebigen Geschäftsjahres aufhören, den Überlagerungsansatz auf alle designierten finanziellen Vermögenswerte anzuwenden. Beschließt ein Unternehmen, den Überlagerungsansatz nicht weiter anzuwenden, hat es nach IAS 8 zu verfahren, um der Änderung der Rechnungslegungsmethode Rechnung zu tragen.
- 35J Wenn ein Unternehmen die Designierung eines finanziellen Vermögenswerts gemäß Paragraph 35I(a) aufhebt, hat es jeden etwaigen Saldo bei diesem finanziellen Vermögenswert aus dem kumulierten sonstigen Ergebnis als Umgliederungsbetrag (siehe IAS 1) in das Periodenergebnis umzugliedern.
- 35K Stellt ein Unternehmen die Anwendung des Überlagerungsansatzes ein, weil es die in Paragraph 35I(b) dargelegte Entscheidung gefällt hat oder kein Versicherer mehr ist, darf es den Überlagerungsansatz anschließend nicht mehr anwenden. Hat ein Versicherer beschlossen, den Überlagerungsansatz anzuwenden (siehe Paragraph 35C), verfügt aber nicht über dafür in Frage kommende finanzielle Vermögenswerte (siehe Paragraph 35E), so kann er den Ansatz in der Folge anwenden, wenn die in Frage kommenden finanziellen Vermögenswerte vorliegen.

#### **Wechselwirkungen mit anderen Vorschriften**

- 35L Paragraph 30 dieses IFRS gestattet eine Form der Bilanzierung, die auch als „Schattenbilanzierung“ bezeichnet wird. Wendet ein Versicherer den Überlagerungsansatz an, könnte die Schattenbilanzierung einschlägig sein.
- 35M Wenn ein Betrag gemäß Paragraph 35B aus dem Periodenergebnis in das sonstige Ergebnis umgegliedert wird, könnte dies die Aufnahme anderer Beträge (wie Ertragsteuern) in das sonstige Ergebnis zur Folge haben. Um alle etwaigen Folgen dieser Art zu bestimmen, hat ein Versicherer die maßgeblichen IFRS, wie etwa IAS 12 *Ertragsteuern*, anzuwenden.

*Erstmalige Anwender*

- 35N Entschidet sich ein erstmaliger Anwender für die Anwendung des Überlagerungsansatzes, so muss er zur Abbildung dieses Ansatzes die Vergleichsinformationen nur dann anpassen, wenn er Vergleichsinformationen auch gemäß IFRS 9 anpasst (siehe Paragraphen E1–E2 in IFRS 1).

...

## ANGABEN

...

**Angaben zur vorübergehenden Befreiung von IFRS 9**

- 39B Entschidet sich ein Versicherer für die Inanspruchnahme der vorübergehenden Befreiung von IFRS 9, müssen die von ihm gemachten Angaben die Abschlussadressaten in die Lage versetzen,**

- a) **nachzuvollziehen, wie der Versicherer die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme der vorübergehenden Befreiung erfüllt und**
- b) **Versicherer, die die vorübergehende Befreiung in Anspruch nehmen, mit Versicherern, die IFRS 9 anwenden, zu vergleichen.**

- 39C Zur Einhaltung des Paragraphen 39B(a) hat ein Versicherer anzugeben, dass er die vorübergehende Befreiung von IFRS 9 in Anspruch nimmt und wie er zu dem in Paragraph 20B(b) genannten Zeitpunkt zu dem Schluss gelangt ist, dass er die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme der vorläufigen Befreiung von IFRS 9 erfüllt. In diesem Zusammenhang war u. a. zu beurteilen,

- a) ob der Buchwert seiner Verbindlichkeiten aus Verträgen im Anwendungsbereich dieses IFRS (d. h. den in Paragraph 20E(a) beschriebenen Verbindlichkeiten) kleiner oder gleich 90 Prozent des Gesamtbuchwerts all seiner Verbindlichkeiten war, welcher Art die mit dem Versicherungsgeschäft zusammenhängenden Verbindlichkeiten aus anderen Verträgen als denen im Anwendungsbereich dieses IFRS (d. h. den in den Paragraphen 20E(b) und 20E(c) beschriebenen Verbindlichkeiten) waren und welchen Buchwert sie hatten,
- b) ob der prozentuale Anteil des Gesamtbuchwerts seiner mit dem Versicherungsgeschäft zusammenhängenden Tätigkeiten am Gesamtbuchwert all seiner Verbindlichkeiten kleiner oder gleich 90 Prozent, aber höher als 80 Prozent war, wie er bestimmt hat, dass er keiner bedeutenden, nicht mit dem Versicherungsgeschäft zusammenhängenden Tätigkeit nachgegangen ist sowie, welche Informationen er dabei berücksichtigt hat, und
- c) ob der Versicherer aufgrund einer Neubeurteilung gemäß Paragraph 20G(b) die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme der vorübergehenden Befreiung von IFRS 9 erfüllt hat:
  - i) den Grund für die Neubeurteilung,
  - ii) das Datum, zu dem die maßgebliche Änderung seiner Geschäftstätigkeit eingetreten ist, und
  - iii) eine ausführliche Erläuterung der Änderung seiner Geschäftstätigkeit und eine qualitative Beschreibung der Auswirkung dieser Veränderungen auf den Abschluss des Versicherers.

- 39D Gelangt ein Unternehmen bei der Anwendung des Paragraphen 20G(a) zu dem Schluss, dass seine Geschäftstätigkeiten nicht mehr vorwiegend mit dem Versicherungsgeschäft zusammenhängen, hat es in jeder Berichtsperiode vor der erstmaligen Anwendung von IFRS 9 folgende Angaben zu machen:

- a) den Hinweis darauf, dass es die Voraussetzungen für eine vorläufige Befreiung von IFRS 9 nicht länger erfüllt,
- b) das Datum, zu dem die maßgebliche Änderung seiner Geschäftstätigkeit eingetreten ist, und
- c) eine ausführliche Erläuterung der Änderung seiner Geschäftstätigkeit und eine qualitative Beschreibung der Auswirkung dieser Veränderungen auf den Abschluss des Unternehmens.

- 39E Zur Einhaltung des Paragraphen 39B(b) hat ein Versicherer für die nachstehend genannten beiden Gruppen finanzieller Vermögenswerte den beizulegenden Zeitwert am Ende der Berichtsperiode und den Betrag, um den sich der beizulegende Zeitwert während dieser Periode geändert hat, getrennt voneinander anzugeben:

- a) finanzielle Vermögenswerte, deren Vertragsbedingungen zu festgelegten Zeitpunkten zu Zahlungsströmen führen, die ausschließlich Tilgungs- und Zinszahlungen auf den ausstehenden Kapitalbetrag darstellen (d. h. finanzielle Vermögenswerte, die die in den Paragraphen 4.1.2(b) und 4.1.2A(b) von IFRS 9 genannte Voraussetzung erfüllen), ohne alle etwaigen finanziellen Vermögenswerte, die die in IFRS 9 enthaltene Definition von „zu Handelszwecken gehalten“ erfüllen oder auf Grundlage des beizulegenden Zeitwerts gesteuert werden und deren Wertentwicklung anhand des beizulegenden Zeitwerts beurteilt wird (siehe IFRS 9 Paragraph B4.1.6).

- b) alle außer den in Paragraph 39E(a) genannten finanziellen Vermögenswerte, d. h. jeder finanzielle Vermögenswert,
- i) dessen Vertragsbedingungen nicht zu festgelegten Zeitpunkten zu Zahlungsströmen führen, die ausschließlich Tilgungs- und Zinszahlungen auf den ausstehenden Kapitalbetrag darstellen,
  - ii) der die in IFRS 9 enthaltene Definition von „zu Handelszwecken gehalten“ erfüllt oder
  - iii) der auf Grundlage des beizulegenden Zeitwerts gesteuert und dessen Wertentwicklung anhand des beizulegenden Zeitwerts beurteilt wird.
- 39F Wenn der Versicherer die in Paragraph 39E verlangten Angaben macht,
- a) kann er für den Fall, dass er nicht zur Angabe des beizulegenden Zeitwerts verpflichtet ist, in Anwendung von Paragraph 29(a) in IFRS 7 davon ausgehen, dass der nach IAS 39 bemessene Buchwert des finanziellen Vermögenswerts einen angemessenen Näherungswert für den beizulegenden Zeitwert darstellt (beispielsweise bei kurzfristigen Forderungen Lieferungen und Leistungen); und
  - b) hat er zu prüfen, welcher Detaillierungsgrad erforderlich ist, um den Abschlussadressaten das Verständnis der Charakteristika der finanziellen Vermögenswerte zu ermöglichen.
- 39G Zur Einhaltung des Paragraphen 39B(b) hat ein Versicherer Angaben zum Ausfallrisiko zu machen, wozu auch bedeutende Ausfallrisikokonzentrationen bei den in Paragraph 39E(a) beschriebenen finanziellen Vermögenswerten zählen. Für diese finanziellen Vermögenswerte hat der Versicherer am Ende des Berichtszeitraums zumindest Folgendes anzugeben:
- a) die Buchwerte gemäß IAS 39, gestaffelt nach den in IFRS 7 festgelegten Ausfallrisikoringstufen (für den Fall finanzieller Vermögenswerte, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden, bevor Anpassungen um etwaige Wertberichtigungen vorgenommen werden).
  - b) bei den in Paragraph 39E(a) beschriebenen finanziellen Vermögenswerten, bei denen das Ausfallrisiko am Ende des Berichtszeitraums nicht niedrig ist, den beizulegenden Zeitwert und den Buchwert gemäß IAS 39 (für den Fall finanzieller Vermögenswerte, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden, bevor Anpassungen um etwaige Wertberichtigungen vorgenommen werden). Für die Zwecke dieser Angabe liefert Paragraph B5.5.22 in IFRS 9 die maßgeblichen Kriterien für die Beurteilung, ob das Ausfallrisiko bei einem Finanzinstrument als niedrig anzusehen ist.
- 39H Zur Einhaltung des Paragraphen 39B(b) hat ein Versicherer anzugeben, wo ein Abschlussadressat öffentlich verfügbare IFRS 9-Informationen über ein Unternehmen der Gruppe erhalten kann, die nicht im Konzernabschluss für den betreffenden Berichtszeitraum enthalten sind. Derartige Informationen könnten beispielsweise im öffentlich verfügbaren Einzelabschluss oder separaten Abschluss eines Unternehmens der Gruppe enthalten sein, das IFRS 9 angewendet hat.
- 39I Hat sich ein Unternehmen dafür entschieden, die in Paragraph 200 vorgesehene Befreiung von bestimmten Vorschriften des IAS 28 in Anspruch zu nehmen, so hat es dies anzugeben.
- 39J Hat ein Unternehmen bei der Bilanzierung seines Anteils an einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen nach der Equity-Methode die vorübergehende Befreiung von IFRS 9 in Anspruch genommen (siehe beispielsweise Paragraph 200(a)), so hat es zusätzlich zu den in IFRS 12 *Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen* verlangten Angaben Folgendes anzugeben:
- a) die in den Paragraphen 39B–39H beschriebenen Informationen für jedes assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, das für das Unternehmen wesentlich ist. Anzugeben sind die Beträge, die in dem IFRS-Abschluss des assoziierten Unternehmens oder Gemeinschaftsunternehmens nach Berücksichtigung aller etwaigen vom Unternehmen bei Anwendung der Equity-Methode vorgenommenen Anpassungen (siehe IFRS 12 Paragraph B14(a)) ausgewiesen werden, und nicht der Anteil des Unternehmens an diesen Beträgen.
  - b) die in den Paragraphen 39B–39H beschriebenen quantitativen Informationen aggregiert für alle assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, die für sich genommen für das Unternehmen unwesentlich sind. Die aggregierten Beträge,
    - i) die angegeben werden, müssen dem Anteil des Unternehmens an diesen Beträgen entsprechen und
    - ii) sind für assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen getrennt anzugeben.

#### **Angaben zum Überlagerungsansatz**

- 39K **Wendet ein Versicherer den Überlagerungsansatz an, müssen die von ihm gemachten Angaben die Abschlussadressaten in die Lage versetzen, Folgendes nachzuvollziehen:**
- a) **wie sich der Gesamtbetrag, der in der Berichtsperiode zwischen dem Periodenergebnis und dem sonstigen Ergebnis umgliedert wird, errechnet und**
  - b) **wie sich diese Umgliederung auf den Abschluss auswirkt.**

- 39L Zur Einhaltung des Paragraphen 39K hat ein Versicherer Folgendes anzugeben:
- a) den Umstand, dass er den Überlagerungsansatz anwendet,
  - b) den Buchwert der finanziellen Vermögenswerte, auf die der Versicherer den Überlagerungsansatz anwendet, am Ende der Berichtsperiode nach Klassen finanzieller Vermögenswerte,
  - c) die Grundlage, auf der finanzielle Vermögenswerte für den Überlagerungsansatz designiert werden, einschließlich einer Erläuterung aller designierten finanziellen Vermögenswerte, die außerhalb der rechtlichen Einheit, die Verträge im Anwendungsbereich dieses IFRS begibt, gehalten werden,
  - d) eine Erläuterung des Gesamtbetrags, der in der Berichtsperiode zwischen dem Periodenergebnis und dem sonstigen Ergebnis umgegliedert wird, die so gestaltet ist, dass die Abschlussadressaten nachvollziehen können, wie sich dieser Betrag ableitet; diese umfasst auch
    - i) den Betrag, der bei Anwendung von IFRS 9 für die designierten finanziellen Vermögenswerte im Periodenergebnis ausgewiesen wird; und
    - ii) den Betrag, der für die designierten finanziellen Vermögenswerte im Periodenergebnis ausgewiesen worden wäre, hätte der Versicherer IAS 39 angewendet.
  - e) die Auswirkungen der in den Paragraphen 35B und 35M beschriebenen Umgliederung auf jeden betroffenen Posten des Periodenergebnisses und
  - f) für den Fall, dass der Versicherer im Laufe des Berichtszeitraums die Designierung finanzieller Vermögenswerte geändert hat:
    - i) den Betrag, der in der Berichtsperiode in Anwendung des Überlagerungsansatzes in Bezug auf neu designierte finanzielle Vermögenswerte (siehe Paragraph 35F(b)) zwischen dem Periodenergebnis und dem sonstigen Ergebnis umgegliedert wurde,
    - ii) den Betrag, der in der Berichtsperiode zwischen dem Periodenergebnis und dem sonstigen Ergebnis umgegliedert worden wäre, wäre die Designierung der finanziellen Vermögenswerte nicht aufgehoben worden (siehe Paragraph 35I(a)) und
    - iii) den Betrag, der in der Berichtsperiode für finanzielle Vermögenswerte, deren Designierung aufgehoben wurde, aus dem kumulierten sonstigen Ergebnis in das Periodenergebnis umgegliedert wurde (siehe Paragraph 35)).
- 39M Hat ein Unternehmen bei der Bilanzierung seines Anteils an einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen nach der Equity-Methode den Überlagerungsansatz angewendet, so hat es zusätzlich zu den in IFRS 12 verlangten Angaben Folgendes anzugeben:
- a) die in den Paragraphen 39K–39L beschriebenen Informationen für jedes assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, das für das Unternehmen wesentlich ist. Anzugeben sind die Beträge, die in dem IFRS-Abschluss des assoziierten Unternehmens oder Gemeinschaftsunternehmens nach Berücksichtigung aller etwaigen vom Unternehmen bei Anwendung der Equity-Methode vorgenommenen Anpassungen (siehe IFRS 12 Paragraph B14(a)) ausgewiesen werden, und nicht der Anteil des Unternehmens an diesen Beträgen.
  - b) die in den Paragraphen 39K–39L(d) und 39L(f) beschriebenen quantitativen Informationen und die Auswirkung der in Paragraph 35B beschriebenen Umgliederung auf das Periodenergebnis und das sonstige Ergebnis, aggregiert für alle assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, die für sich genommen für das Unternehmen unwesentlich sind. Die aggregierten Beträge,
    - i) die angegeben werden, müssen dem Anteil des Unternehmens an diesen Beträgen entsprechen und
    - ii) sind für assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen getrennt anzugeben.

...

#### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

...

#### **Anwendung von IFRS 4 gemeinsam mit IFRS 9**

#### **Vorübergehende Befreiung von IFRS 9**

46. Mit der im September 2016 herausgegebenen Verlautbarung *Anwendung von IFRS 9 Finanzinstrumente gemeinsam mit IFRS 4* Versicherungsverträge (Änderungen an IFRS 4) wurden die Paragraphen 3 und 5 geändert und die Paragraphen 20A–20Q, 35A und 39B–39J sowie Überschriften nach den Paragraphen 20, 20K, 20N und 39A eingefügt. Diese Änderungen, die Versicherern, die bestimmte Kriterien erfüllen, die Inanspruchnahme einer vorläufigen Befreiung von IFRS 9 ermöglichen, sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen.

47. Macht ein Unternehmen die in den Paragraphen 39B–39J verlangten Angaben, hat es die in IFRS 9 enthaltenen Übergangsvorschriften anzuwenden, die maßgeblich sind, um die für diese Angaben erforderlichen Beurteilungen vornehmen zu können. Als Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung gilt für diese Zwecke der Beginn des ersten Geschäftsjahres, das am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnt.

#### **Der Überlagerungsansatz**

48. Mit der im September 2016 herausgegebenen Verlautbarung *Anwendung von IFRS 9 Finanzinstrumente gemeinsam mit IFRS 4 Versicherungsverträge* (Änderungen an IFRS 4) wurden die Paragraphen 3 und 5 geändert und die Paragraphen 35A–35N und 39K–39M sowie Überschriften nach den Paragraphen 35A, 35K, 35M und 39J eingefügt. Diese Änderungen, die Versicherern die Anwendung des Überlagerungsansatzes auf designierte finanzielle Vermögenswerte ermöglichen, sind bei der erstmaligen Anwendung des IFRS 9 anzuwenden (siehe Paragraph 35C).
49. Entscheidet sich ein Unternehmen für die Anwendung des Überlagerungsansatzes, so muss es
- a) diesen Ansatz bei der Umstellung auf IFRS 9 rückwirkend auf die designierten finanziellen Vermögenswerte anwenden. Dementsprechend hat das Unternehmen beispielsweise die Differenz zwischen dem nach IFRS 9 bestimmten beizulegenden Zeitwert der designierten finanziellen Vermögenswerte und deren nach IAS 39 bestimmten Buchwert als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts des kumulierten sonstigen Ergebnisses zu erfassen.
  - b) zur Abbildung des Überlagerungsansatzes die Vergleichsinformationen nur dann anpassen, wenn es Vergleichsinformationen auch gemäß IFRS 9 anpasst.

---

**VERORDNUNG (EU) 2017/1989 DER KOMMISSION****vom 6. November 2017****zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf den International Accounting Standard 12****(Text von Bedeutung für den EWR)**

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union,

gestützt auf die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards <sup>(1)</sup>, insbesondere auf Artikel 3 Absatz 1,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) Mit der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission <sup>(2)</sup> wurden bestimmte internationale Rechnungslegungsstandards und Interpretationen, die am 15. Oktober 2008 vorlagen, in das EU-Recht übernommen.
- (2) Am 19. Januar 2016 hat das International Accounting Standards Board (IASB) Änderungen am International Accounting Standard (IAS) 12 *Ertragsteuern* veröffentlicht. Mit diesen Änderungen soll klargestellt werden, wie latente Steueransprüche im Zusammenhang mit zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Schuldtiteln zu bilanzieren sind.
- (3) Die Anhörung der Europäischen Beratergruppe für Rechnungslegung (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) hat bestätigt, dass die Änderungen an IAS 12 die in Artikel 3 Absatz 2 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 genannten Kriterien für eine Übernahme erfüllen.
- (4) Die Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 sollte daher entsprechend geändert werden.
- (5) Das IASB hat als Geltungsbeginn der Änderungen an IAS 12 den 1. Januar 2017 festgesetzt. Um für die betroffenen Emittenten Rechtssicherheit zu gewährleisten und Kohärenz mit anderen in der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 festgelegten Rechnungslegungsstandards sicherzustellen, sollten die Bestimmungen der vorliegenden Verordnung daher rückwirkend gelten.
- (6) Die in dieser Verordnung vorgesehenen Maßnahmen stehen mit der Stellungnahme des Regelungsausschusses für Rechnungslegung in Einklang —

HAT FOLGENDE VERORDNUNG ERLASSEN:

*Artikel 1*

Im Anhang der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 wird der International Accounting Standard (IAS) 12 *Ertragsteuern* dem Anhang der vorliegenden Verordnung entsprechend geändert.

*Artikel 2*

Die Unternehmen wenden die in Artikel 1 genannten Änderungen spätestens mit Beginn des ersten am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnenden Geschäftsjahres an.

*Artikel 3*

Diese Verordnung tritt am dritten Tag nach ihrer Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Union* in Kraft.

<sup>(1)</sup> ABl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1.

<sup>(2)</sup> Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission vom 3. November 2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates (ABl. L 320 vom 29.11.2008, S. 1).

Diese Verordnung ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.

Brüssel, den 6. November 2017

*Für die Kommission*

*Der Präsident*

Jean-Claude JUNCKER

---

## ANHANG

**Ansatz latenter Steueransprüche für nicht realisierte Verluste**

(Änderungen an IAS 12)

**Änderungen an IAS 12 Ertragsteuern**

Paragraph 29 wird geändert, die Paragraphen 27A, 29A und 98C sowie ein Beispiel nach Paragraph 26 werden hinzugefügt. Die Paragraphen 24, 26(d), 27 und 28 werden nicht geändert, sondern lediglich angeführt, um die Übersicht zu erleichtern.

**Abzugsfähige temporäre Differenzen**

**24 Ein latenter Steueranspruch ist für alle abzugsfähigen temporären Differenzen in dem Maße zu bilanzieren, wie es wahrscheinlich ist, dass ein zu versteuerndes Ergebnis verfügbar sein wird, gegen das die abzugsfähige temporäre Differenz verwendet werden kann, es sei denn, der latente Steueranspruch stammt aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld bei einem Geschäftsvorfall, der**

- a) kein Unternehmenszusammenschluss ist; und
- b) zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) beeinflusst.

**Für abzugsfähige temporäre Differenzen in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an Gemeinsamen Vereinbarungen ist ein latenter Steueranspruch jedoch gemäß Paragraph 44 zu bilanzieren.**

...

**26** Im Folgenden sind Beispiele von abzugsfähigen temporären Differenzen aufgeführt, die latente Steueransprüche zur Folge haben:

- a) ...
- d) bestimmte Vermögenswerte können zum beizulegenden Zeitwert bilanziert oder Neubewertet sein, ohne dass eine entsprechende Bewertungsanpassung für steuerliche Zwecke durchgeführt wird (siehe Paragraph 20). Es entsteht eine abzugsfähige temporäre Differenz, wenn die steuerliche Basis des Vermögenswerts seinen Buchwert übersteigt.

**Beispiel zur Veranschaulichung des Paragraphen 26(d)**

Identifizierung einer abzugsfähigen temporären Differenz am Ende von Jahr 2:

Unternehmen A kauft zu Beginn von Jahr 1 für 1 000 WE einen Schuldtitel mit einem Nominalwert von 1 000 WE, zahlbar bei Fälligkeit in 5 Jahren mit einem Zinssatz von 2 %, zahlbar am Ende jeden Jahres. Der Effektivzinssatz beträgt 2 %. Der Schuldtitel wird zum beizulegenden Zeitwert bewertet.

Am Ende von Jahr 2 hat sich der beizulegende Zeitwert des Schuldtitels aufgrund eines Anstiegs der Zinssätze auf 5 % auf 918 WE verringert. Wenn Unternehmen A den Schuldtitel weiter hält, wird es wahrscheinlich alle vertraglich festgelegten Cashflows vereinnahmen.

Etwaige Gewinne (Verluste) aus dem Schuldtitel sind erst zu versteuern (abzugsfähig), wenn sie realisiert werden. Gewinne (Verluste) aus der Veräußerung oder bei Fälligkeit des Schuldtitels werden für steuerliche Zwecke als Differenz zwischen dem vereinnahmten Betrag und den ursprünglichen Kosten des Schuldtitels berechnet.

Die steuerliche Basis des Schuldtitels sind somit seine ursprünglichen Kosten.

*Die Differenz zwischen dem Buchwert des Schuldtitels in der Bilanz des Unternehmens A in Höhe von 918 WE und seiner steuerlichen Basis in Höhe von 1 000 WE ergibt am Ende des Jahres 2 eine abzugsfähige temporäre Differenz von 82 WE (siehe Paragraphen 20 und 26(d)), und zwar unabhängig davon, ob das Unternehmen A erwartet, den Buchwert des Schuldtitels durch Veräußerung oder durch Nutzung (d. h. Halten und Vereinnahmen der vertraglich festgelegten Cashflows) oder durch eine Kombination aus beiden, zu realisieren.*

*Dies ist darauf zurückzuführen, dass abzugsfähige temporäre Differenzen Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert eines Vermögenswerts oder einer Schuld in der Bilanz und seiner/ihrer steuerlichen Basis sind, die zu Beträgen führen, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns (steuerlichen Verlustes) zukünftiger Perioden abzugsfähig sind, wenn der Buchwert des Vermögenswertes realisiert oder eine Schuld erfüllt wird (siehe Paragraph 5). Unternehmen A kann bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlustes) bei Veräußerung oder bei Fälligkeit einen Abzug in Höhe der steuerlichen Basis des Vermögenswertes von 1 000 WE geltend machen.*

- 27 Die Auflösung abzugsfähiger temporärer Differenzen führt zu Abzügen bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses zukünftiger Perioden. Der wirtschaftliche Nutzen in der Form verminderter Steuerzahlungen fließt dem Unternehmen allerdings nur dann zu, wenn es ausreichende zu versteuernde Ergebnisse erzielt, gegen die die Abzüge saldiert werden können. Daher bilanziert ein Unternehmen latente Steueransprüche nur, wenn es wahrscheinlich ist, dass zu versteuernde Ergebnisse zur Verfügung stehen, gegen welche die abzugsfähigen temporären Differenzen verwendet werden können.
- 27A Bei der Beurteilung, ob zu versteuernde Ergebnisse zur Verfügung stehen, gegen welche die abzugsfähigen temporären Differenzen verwendet werden können, berücksichtigt das Unternehmen etwaige im Steuerrecht bestehende Beschränkungen hinsichtlich der Quellen zu versteuernder Ergebnisse, gegen die es bei der Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenz Abzüge vornehmen kann. Enthält das Steuerrecht keine solchen Beschränkungen, prüft das Unternehmen jede abzugsfähige temporäre Differenz in Kombination mit allen anderen abzugsfähigen temporären Differenzen. Beschränkt das Steuerrecht dagegen die Möglichkeit zur Verwendung von Verlusten zum Abzug von Einkünften einer bestimmten Art, so wird die abzugsfähige temporäre Differenz nur in Kombination mit anderen abzugsfähigen temporären Differenzen der entsprechenden Art beurteilt.
- 28 Es ist wahrscheinlich, dass das zu versteuernde Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das eine abzugsfähige temporäre Differenz verwendet werden kann, wenn ausreichende zu versteuernde temporäre Differenzen in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt vorhanden sind, deren Auflösung erwartet wird:
- a) in der gleichen Periode wie die erwartete Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenz; oder
  - b) in Perioden, in die steuerliche Verluste aus dem latenten Steueranspruch zurückgetragen oder vorgetragen werden können.
- In solchen Fällen wird der latente Steueranspruch in der Periode, in der die abzugsfähigen temporären Differenzen entstehen, bilanziert.
- 29 Liegen keine ausreichenden zu versteuernden temporären Differenzen in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt vor, wird der latente Steueranspruch bilanziert, soweit:
- a) 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 (oder in den Perioden, in die ein steuerlicher Verlust infolge eines latenten Steueranspruches zurückgetragen oder vorgetragen werden kann) zur Verfügung stehen werden. Bei der Einschätzung, ob ein ausreichend zu versteuerndes Ergebnis in künftigen Perioden zur Verfügung stehen wird:
    - i) vergleicht ein Unternehmen die abzugsfähigen temporären Differenzen mit künftigen zu versteuernden Ergebnissen ohne steuerliche Abzugsmöglichkeiten aufgrund der Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenzen. Dieser Vergleich zeigt, inwieweit die künftigen zu versteuernden Ergebnisse des Unternehmens für einen Abzug der Beträge aus der Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenzen ausreichen.
    - ii) lässt ein Unternehmen zu versteuernde Beträge außer Acht, die sich aus dem in künftigen Perioden erwarteten Entstehen von abzugsfähigen temporären Differenzen ergeben, weil der latente Steueranspruch aus diesen abzugsfähigen temporären Differenzen seinerseits ein künftiges zu versteuerndes Ergebnis voraussetzt, um genutzt zu werden;
  - b) sich dem Unternehmen Steuergestaltungsmöglichkeiten zur Erzeugung eines zu versteuernden Ergebnisses in geeigneten Perioden bieten.
- 29A Bei der Schätzung der voraussichtlichen künftigen zu versteuernden Ergebnisse kann die Realisierung eines Teils der Vermögenswerte eines Unternehmens mit einem über dem Buchwert liegenden Betrag angenommen werden, wenn es nachweislich wahrscheinlich ist, dass das Unternehmen einen solchen Betrag erzielen wird. Wird zum Beispiel ein Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert bewertet, prüft das Unternehmen, ob ausreichende Nachweise dafür vorliegen, dass es den Vermögenswert wahrscheinlich in einem über dem Buchwert liegenden Betrag realisieren kann. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn ein Unternehmen erwartet, einen festverzinslichen Schuldtitel zu halten und die vertraglich festgelegten Cashflows zu vereinnahmen.

...

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

- 98G Mit *Ansatz latenter Steueransprüche für nicht realisierte Verluste* (Änderungen an IAS 12), veröffentlicht im Januar 2016, wurden Paragraph 29 geändert und die Paragraphen 27A, 29A sowie das Beispiel nach Paragraph 26 neu hinzugefügt. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, so ist dies anzugeben. Diese Änderungen sind im Einklang mit IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* rückwirkend anzuwenden. Bei der erstmaligen Anwendung der Änderung kann die Veränderung des Eigenkapitalanfangssaldos der frühesten Vergleichsperiode jedoch im Anfangssaldo der Gewinnrücklagen (oder ggf. unter einer anderen Eigenkapitalkomponente) ausgewiesen werden, ohne den Wechsel dem Anfangssaldo der Gewinnrücklagen und sonstigen Eigenkapitalkomponenten zuzuordnen. Macht ein Unternehmen von dieser Möglichkeit Gebrauch, so ist dies anzugeben.
-

**VERORDNUNG (EU) 2017/1990 DER KOMMISSION****vom 6. November 2017****zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf den International Accounting Standard 7****(Text von Bedeutung für den EWR)**

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union,

gestützt auf die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards <sup>(1)</sup>, insbesondere auf Artikel 3 Absatz 1,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) Mit der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission <sup>(2)</sup> wurden bestimmte internationale Rechnungslegungsstandards und Interpretationen, die am 15. Oktober 2008 vorlagen, in das EU-Recht übernommen.
- (2) Am 29. Januar 2016 hat das International Accounting Standards Board (IASB) Änderungen am International Accounting Standard (IAS) 7 *Kapitalflussrechnungen* veröffentlicht. Diese sollen eine Klarstellung des IAS 7 bewirken und die Angaben, die Abschlussadressaten zu den Finanzierungstätigkeiten eines Unternehmens erhalten, verbessern.
- (3) Die Anhörung der Europäischen Beratergruppe für Rechnungslegung hat bestätigt, dass die Änderungen an IAS 7 die in Artikel 3 Absatz 2 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 genannten Kriterien für eine Übernahme erfüllen.
- (4) Die Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 sollte daher entsprechend geändert werden.
- (5) Das IASB hat als Geltungsbeginn der Änderungen den 1. Januar 2017 festgesetzt. Aus diesem Grund sollte auch diese Verordnung ab dem 1. Januar 2017 gelten. Ein rückwirkender Geltungsbeginn ist notwendig, um für die betroffenen Emittenten Rechtssicherheit zu gewährleisten und Kohärenz mit anderen in der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 festgelegten Rechnungslegungsstandards sicherzustellen.
- (6) Die in der vorliegenden Verordnung vorgesehenen Maßnahmen stehen mit der Stellungnahme des Regelungsausschusses für Rechnungslegung in Einklang —

HAT FOLGENDE VERORDNUNG ERLASSEN:

*Artikel 1*

Im Anhang der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 wird der International Accounting Standard (IAS) 7 *Kapitalflussrechnungen* dem Anhang der vorliegenden Verordnung entsprechend geändert.

*Artikel 2*

Die Unternehmen wenden die in Artikel 1 genannten Änderungen spätestens mit Beginn des ersten am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnenden Geschäftsjahres an.

*Artikel 3*

Diese Verordnung tritt am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Union* in Kraft.

<sup>(1)</sup> ABl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1.

<sup>(2)</sup> Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission vom 3. November 2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates (ABl. L 320 vom 29.11.2008, S. 1).

Diese Verordnung ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.

Brüssel, den 6. November 2017

*Für die Kommission*  
*Der Präsident*  
Jean-Claude JUNCKER

---

## ANHANG

**Angabeninitiative**

(Änderungen zu IAS 7)

**Änderungen zu IAS 7 Kapitalflussrechnungen**

Die Paragraphen 44A-44E und die entsprechende Überschrift werden eingefügt. Paragraph 60 wird ebenfalls hinzugefügt.

## VERÄNDERUNGEN DER VERBINDLICHKEITEN AUS FINANZIERUNGSTÄTIGKEITEN

- 44A Ein Unternehmen hat Angaben zu machen, anhand deren die Abschlussadressaten Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten, einschließlich Veränderungen durch Cashflows und nicht zahlungswirksame Veränderungen, beurteilen können.**
- 44B Soweit zur Erfüllung der Anforderung nach Paragraph 44A erforderlich, gibt ein Unternehmen folgende Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten an:
- Veränderungen durch Cashflows im Bereich der Finanzierung;
  - Veränderungen aufgrund der Übernahme oder dem Verlust der Beherrschung über Tochterunternehmen oder sonstige Geschäftseinheiten;
  - die Auswirkung von Wechselkursänderungen;
  - Veränderungen beizulegender Zeitwerte und
  - sonstige Veränderungen.
- 44C Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten sind Verbindlichkeiten, bei denen Cashflows in der Kapitalflussrechnung bisher oder in Zukunft als Cashflows aus Finanzierungstätigkeiten eingestuft werden. Die Angabepflicht nach Paragraph 44A gilt auch für Veränderungen bei finanziellen Vermögenswerten (beispielsweise Vermögenswerte zur Absicherung von Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten), wenn Cashflows aus diesen finanziellen Vermögenswerten bisher oder in Zukunft unter den Cashflows aus Finanzierungstätigkeiten berücksichtigt werden.
- 44D Eine Möglichkeit zur Erfüllung der Angabepflicht nach Paragraph 44A besteht in der Bereitstellung einer Überleitungsrechnung der Eröffnungs- und Schlussalden in der Bilanz für Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten, einschließlich der Veränderungen gemäß Paragraph 44B. Wenn ein Unternehmen eine solche Überleitungsrechnung veröffentlicht, macht es ausreichende Angaben, um den Abschlussadressaten eine Zuordnung der in die Überleitungsrechnung aufgenommenen Posten zur Bilanz und zur Kapitalflussrechnung zu ermöglichen.
- 44E Liefert ein Unternehmen die nach Paragraph 44A erforderlichen Angaben in Kombination mit Angaben zu Veränderungen bei anderen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, so gibt es Veränderungen von Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten getrennt von Veränderungen dieser anderen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten an.

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

- 60 Mit der im Januar 2016 veröffentlichten Änderung des IAS 7 *Angabeninitiative* wurden die Paragraphen 44A-44D eingefügt. Diese Änderungen sind erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn das Unternehmen diese Änderungen erstmals anwendet, so ist es nicht verpflichtet, vergleichende Angaben zu früheren Perioden zu machen.





ISSN 1977-0642 (elektronische Ausgabe)  
ISSN 1725-2539 (Papierausgabe)



**Amt für Veröffentlichungen der Europäischen Union**  
2985 Luxemburg  
LUXEMBURG

**DE**