



Rat der
Europäischen Union

Brüssel, den 8. März 2021
(OR. en)

6822/21
ADD 1

DRS 9
ECOFIN 223
EF 98

ÜBERMITTLUNGSVERMERK

Absender: Europäische Kommission

Eingangsdatum: 8. März 2021

Empfänger: Generalsekretariat des Rates

Betr.: Änderungen an IAS 16 Sachanlagen, Änderungen an IAS 37
Rückstellungen, Änderungen an IFRS 3
Unternehmenszusammenschlüsse und Jährliche Verbesserungen an
den IFRS-Standards Zyklus 2018-2020

Die Delegationen erhalten in der Anlage das Dokument D071568/01.

Anl.: D071568/01

DE

ANHANG

D071568/01

Änderungen an IAS 16 Sachanlagen

**Änderungen an IAS 37 Rückstellungen,
Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen**

Änderungen an IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse

**Jährliche Verbesserungen an den IFRS-Standards
Zyklus 2018-2020**

Änderungen an IAS 16 Sachanlagen

Die Paragraphen 17 und 74 werden geändert; die Paragraphen 20A, 74A, 80D und 81N werden eingefügt. Die zuvor in Paragraph 74(d) befindlichen Vorschriften wurden nicht geändert, sondern lediglich nach Paragraph 74A(a) verschoben.

Bewertung bei erstmaligem Ansatz

...

Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

...

17 Beispiele für direkt zurechenbare Kosten sind:

...

- (e) Kosten für Testläufe, mit denen überprüft wird, ob der Vermögenswert ordnungsgemäß funktioniert (d. h. es wird beurteilt, ob der Vermögenswert technisch und physisch so leistungsfähig ist, dass er für die Produktion oder für Lieferungen oder Leistungen, für Zwecke der Vermietung an Dritte oder für administrative Zwecke eingesetzt werden kann); und

...

...

20A Gegenstände können produziert werden, während eine Sachanlage zu ihrem Standort und in den Zustand gebracht wird, der erforderlich ist, damit sie in der vom Management beabsichtigten Weise genutzt werden kann (wie Muster, die im Zuge der Überprüfung, ob der Vermögenswert ordnungsgemäß funktioniert, gefertigt werden). Ein Unternehmen erfasst die Einnahmen aus dem Verkauf solcher Gegenstände und die Kosten dieser Gegenstände gemäß den einschlägigen Standards in der Gewinn- und Verlustrechnung. Das Unternehmen bemisst die Kosten dieser Gegenstände nach den Bewertungsvorschriften des IAS 2.

...

Angaben

...

74 Folgende Angaben müssen in den Abschlüssen ebenso enthalten sein:

...

- (b) der Betrag an Ausgaben, der im Buchwert einer Sachanlage während deren Erstellung erfasst wird; und
- (c) der Betrag vertraglicher Verpflichtungen zum Erwerb von Sachanlagen.

74A Nachstehend genannte Beträge sind in den Abschlüssen ebenso anzugeben, sofern sie nicht gesondert in der Gesamtergebnisrechnung ausgewiesen werden:

- (a) der Betrag der in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten Entschädigungen von Dritten für wertgeminderte, verlorene oder aufgegebene Sachanlagen; und
- (b) die Beträge der gemäß Paragraph 20A in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten Einnahmen und Kosten für Gegenstände, die nicht im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens hergestellt wurden, und die Angabe, in welchem bzw. welchen Posten der Gesamtergebnisrechnung derartige Einnahmen und Kosten enthalten sind.

Übergangsbestimmungen

- ...
- 80D Durch die im Mai 2020 veröffentlichte Verlautbarung *Sachanlagen—Einnahmen vor der beabsichtigten Nutzung* wurden die Paragraphen 17 und 74 geändert und die Paragraphen 20A und 74A eingefügt. Ein Unternehmen hat diese Änderungen rückwirkend anzuwenden, allerdings nur auf Sachanlagen, die an ihren Standort und in den Zustand gebracht werden, der erforderlich ist, damit sie am oder nach Beginn der frühesten im Abschluss dargestellten Periode, in der das Unternehmen die Änderungen erstmals anwendet, in der vom Management beabsichtigten Weise genutzt werden können. Das Unternehmen erfasst die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung der Änderungen zu Beginn dieser frühesten dargestellten Periode als Berichtigung des Eröffnungsbilanzwerts für die Gewinnrücklagen (oder einer anderen als sachgerecht angesehenen Eigenkapitalkomponente).

Zeitpunkt des Inkrafttretens

- ...
- 81N Durch die im Mai 2020 veröffentlichte Verlautbarung *Sachanlagen—Einnahmen vor der beabsichtigten Nutzung* wurden die Paragraphen 17 und 74 geändert und die Paragraphen 20A, 74A und 80D eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.

Änderungen an IAS 37 Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen

Die Paragraphen 68A, 94A und 105 werden eingefügt, und Paragraph 69 wird geändert. Paragraph 68 bleibt unverändert, wird aber der Übersichtlichkeit halber angeführt.

ANWENDUNG DER BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN

...

Belastende Verträge

...

- 68 Dieser Standard definiert einen belastenden Vertrag als einen Vertrag, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher als der erwartete wirtschaftliche Nutzen daraus sind. Die unvermeidbaren Kosten unter einem Vertrag spiegeln den Mindestbetrag der bei Ausstieg aus dem Vertrag anfallenden Nettokosten wider; diese stellen den niedrigeren Betrag von Erfüllungskosten und etwaigen aus der Nichterfüllung resultierenden Entschädigungszahlungen oder Strafgeldern dar.
- 68A Die Kosten der Erfüllung eines Vertrags umfassen die Kosten, die dem Vertrag unmittelbar zurechenbar sind. Die Kosten, die einem Vertrag unmittelbar zurechenbar sind, umfassen sowohl
- (a) die durch die Erfüllung dieses Vertrags verursachten zusätzlichen Kosten – wie direkte Lohn- und Materialkosten als auch
 - (b) weitere, der Vertragserfüllung direkt zurechenbare Kosten – wie z. B. die anteilige Abschreibung einer zur Vertragserfüllung genutzten Sachanlage.
- 69 Bevor eine gesonderte Rückstellung für einen belastenden Vertrag gebildet wird, erfasst ein Unternehmen einen etwaigen Wertminderungsaufwand für die bei Vertragserfüllung genutzten Vermögenswerte (siehe IAS 36).

...

Übergangsbestimmungen

...

- 94A Durch die im Mai 2020 veröffentlichte Verlautbarung *Belastende Verträge — Kosten für die Erfüllung eines Vertrags* wurde Paragraph 68A eingefügt und Paragraph 69 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderungen auf Verträge anzuwenden, bei denen es zu Beginn des Geschäftsjahres, in der es die Änderungen erstmals anwendet (dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung), noch nicht all seine Verpflichtungen erfüllt hat. Vergleichsinformationen werden nicht angepasst. Stattdessen erfasst das Unternehmen die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung der Änderungen als Berichtigung des Eröffnungsbilanzwerts für die Gewinnrücklagen (oder eine andere als sachgerecht angesehene Eigenkapitalkomponente) zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung.

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

- 105 Durch die im Mai 2020 veröffentlichte Verlautbarung *Belastende Verträge — Kosten für die Erfüllung eines Vertrags* wurden die Paragraphen 68A und 94A eingefügt und Paragraph 69 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.

Änderungen an IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse

Paragraph 11 wird geändert und die dortige Fußnote zu *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* gelöscht. Die Paragraphen 14, 21, 22 und 23 werden geändert, und die Paragraphen 21A, 21B, 21C, 23A und 64Q werden eingefügt. Vor Paragraph 21A wird eine Überschrift eingefügt, und die Überschriften nach Paragraph 21 und vor Paragraph 22 werden geändert. Paragraph 10 bleibt unverändert, wird aber der Übersichtlichkeit halber angeführt.

Die Erwerbsmethode

...

Ansatz und Bewertung der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte, der übernommenen Schulden und aller nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen

Ansatzgrundsatz

- 10 **Zum Erwerbszeitpunkt hat der Erwerber die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte, die übernommenen Schulden und alle nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen. Der Ansatz der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und der übernommenen Schulden unterliegt den in den Paragraphen 11 und 12 genannten Bedingungen.**

Ansatzbedingungen

- 11 Um im Rahmen der Anwendung der Erwerbsmethode die Ansatzkriterien zu erfüllen, müssen die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und die übernommenen Schulden den im *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* enthaltenen Definitionen von Vermögenswerten und Schulden zum Erwerbszeitpunkt entsprechen. Beispielsweise stellen Kosten, die der Erwerber für die Zukunft erwartet, keine zum Erwerbszeitpunkt bestehenden Schulden dar, wenn der Erwerber nicht dazu verpflichtet ist, diese Kosten auf sich zu nehmen, um seinem Plan entsprechend eine Tätigkeit des erworbenen Unternehmens aufzugeben oder Mitarbeiter des erworbenen Unternehmens zu entlassen oder zu versetzen. Daher erfasst der Erwerber diese Kosten bei der Anwendung der Erwerbsmethode nicht. Stattdessen erfasst er diese Kosten gemäß anderen IFRS in seinen auf den Unternehmenszusammenschluss folgenden Abschlüssen.

...

- 14 Die Paragraphen B31-B40 enthalten Leitlinien zum Ansatz von immateriellen Vermögenswerten. In den Paragraphen 21A-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.

...

Ausnahmen von den Ansatz- oder Bewertungsgrundsätzen

- 21 Dieser IFRS sieht begrenzte Ausnahmen von seinen Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen vor. Die Paragraphen 21A–31A beschreiben sowohl die besonderen Posten, für die Ausnahmen vorgesehen sind, als auch die Art dieser Ausnahmen. Bei der Bilanzierung dieser Posten gelten die Anforderungen der Paragraphen 21A-31A, was dazu führt, dass einige Posten:
- (a) entweder gemäß Ansatzbedingungen angesetzt werden, die zusätzlich zu den in den Paragraphen 11 und 12 beschriebenen Ansatzbedingungen gelten, oder gemäß den Anforderungen anderer IFRS angesetzt werden, wobei sich die Ergebnisse im Vergleich zur Anwendung der Ansatzgrundsätze und -bedingungen unterscheiden.

- (b) zu einem anderen Betrag als zu ihren beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt bewertet werden.

Ausnahmen vom Ansatzgrundsatz

Verbindlichkeiten und Eventualverbindlichkeiten im Anwendungsbereich von IAS 37 oder IFRIC 21

- 21A Paragraph 21B gilt für Verbindlichkeiten und Eventualverbindlichkeiten, die in den Anwendungsbereich von IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* oder von IFRIC 21 *Abgaben* fielen, wenn sie gesondert eingegangen und nicht bei einem Unternehmenszusammenschluss übernommen würden.
- 21B Im *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* ist eine Schuld definiert als eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, eine wirtschaftliche Ressource als Folge vergangener Ereignisse zu übertragen. Fiele eine Rückstellung oder Eventualverbindlichkeit in den Anwendungsbereich von IAS 37, hat der Erwerber zur Feststellung, ob zum Erwerbszeitpunkt eine aus vergangenen Ereignissen resultierende gegenwärtige Verpflichtung vorliegt, die Paragraphen 15–22 des IAS 37 anzuwenden. Fiele eine Abgabe in den Anwendungsbereich von IFRIC 21, hat der Erwerber zur Feststellung, ob das zur Entrichtung der Abgabe verpflichtende Ereignis bis zum Erwerbszeitpunkt eingetreten ist, IFRIC 21 anzuwenden.
- 21C Eine gemäß Paragraph 21B festgestellte gegenwärtige Verpflichtung könnte der Definition einer Eventualverbindlichkeit in Paragraph 22(b) entsprechen. Ist dies der Fall, gilt für diese Eventualverbindlichkeit Paragraph 23.

Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen

- 22 Eine Eventualverbindlichkeit wird in IAS 37 definiert als:
- (a) eine mögliche Verpflichtung, die aus vergangenen Ereignissen resultiert und deren Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse erst noch bestätigt wird, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen; oder
 - (b) eine gegenwärtige Verpflichtung, die auf vergangenen Ereignissen beruht, jedoch nicht erfasst wird, weil
 - (i) ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung nicht wahrscheinlich ist oder
 - (ii) die Höhe der Verpflichtung nicht hinreichend verlässlich geschätzt werden kann.
- 23 Eine bei einem Unternehmenszusammenschluss übernommene Eventualverbindlichkeit hat ein Erwerber zum Erwerbszeitpunkt anzusetzen, wenn es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, die aus früheren Ereignissen resultiert und für die der beizulegende Zeitwert verlässlich bestimmt werden kann. Entgegen den Paragraphen 14(b), 23, 27, 29 und 30 des IAS 37 setzt ein Erwerber eine in einem Unternehmenszusammenschluss übernommene Eventualverbindlichkeit zum Erwerbszeitpunkt deshalb selbst dann an, wenn es nicht wahrscheinlich ist, dass ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung erforderlich sein wird. Paragraph 56 dieses IFRS enthält eine Leitlinie für die Folgebilanzierung von Eventualverbindlichkeiten.
- 23A Eine Eventualforderung wird in IAS 37 definiert als „ein möglicher Vermögenswert, der aus vergangenen Ereignissen resultiert und dessen Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse erst noch bestätigt wird, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen“. Eine Eventualforderung ist vom Erwerber zum Erwerbszeitpunkt nicht anzusetzen.

...

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

- 64Q Durch die im Mai 2020 veröffentlichte Verlautbarung *Verweise auf das Rahmenkonzept* wurden die Paragraphen 11, 14, 21, 22 und 23 geändert und die Paragraphen 21A, 21B, 21C und 23A eingefügt. Ein

Unternehmen hat diese Änderungen auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei denen der Erwerbszeitpunkt mit dem Beginn des ersten am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnenden Geschäftsjahres zusammenfällt oder danach liegt. Eine frühere Anwendung ist zulässig, wenn das Unternehmen gleichzeitig alle mit der im März 2018 veröffentlichten Verlautbarung Änderungen der *Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* vorgenommenen Änderungen anwendet oder diese bereits vorher angewendet hat.

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

Paragraph 39AG und Paragraph D13A in Anhang D werden eingefügt. Paragraph D1(f) wird geändert.

Zeitpunkt des Inkrafttretens

- ...
- 39AG Durch die im Mai 2020 veröffentlichten *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards, Zyklus 2018–2020* wurde Paragraph D1(f) geändert und Paragraph D13A eingefügt. Ein Unternehmen hat diese Änderung auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung früher an, hat es dies anzugeben.

Anhang D

Befreiungen von anderen IFRS

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

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

...

(f) kumulierte Umrechnungsdifferenzen (Paragraphen D12–D13A);

...

Kumulierte Umrechnungsdifferenzen

...

D13A Anstatt Paragraph D12 oder Paragraph D13 anzuwenden, kann sich ein Tochterunternehmen, das die Befreiung in Paragraph D16(a) in Anspruch nimmt, dafür entscheiden, in seinem Abschluss kumulierte Umrechnungsdifferenzen bei allen ausländischen Geschäftsbetrieben zu den Buchwerten zu bewerten, die ausgehend von dem Zeitpunkt, zu dem das Mutterunternehmen auf IFRS umgestellt hat, im Konzernabschluss des Mutterunternehmens angesetzt worden wären, falls keine Konsolidierungsanpassungen und keine Anpassungen wegen der Auswirkungen des Unternehmenszusammenschlusses, in dessen Rahmen das Mutterunternehmen das Tochterunternehmen erworben hat, vorgenommen worden wären. Ein ähnliches Wahlrecht besteht für assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, die die Befreiung in Paragraph D16(a) in Anspruch nehmen.

...

Änderung an IFRS 9 *Finanzinstrumente*

Paragraf 7.1.9, Paragraf 7.2.35 nebst dessen Überschrift und Paragraf B3.3.6A werden eingefügt. Paragraf B3.3.6 wird geändert. Die Vorschriften des Paragrafen B3.3.6A werden nicht geändert, sondern lediglich aus dem Paragrafen B3.3.6 herausgelöst und verschoben.

Kapitel 7 Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

7.1 Zeitpunkt des Inkrafttretens

...

- 7.1.9 Durch die im Mai 2020 veröffentlichten *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards, Zyklus 2018–2020* wurden die Paragraphen 7.2.35 und B3.3.6A eingefügt und Paragraph B3.3.6. geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderung auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung früher an, hat es dies anzugeben.

7.2 Übergangsvorschriften

...

Übergangsvorschriften für die „Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards“

- 7.2.35 Ein Unternehmen hat die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards, Zyklus 2018–2020* auf finanzielle Verbindlichkeiten anzuwenden, die zu oder nach Beginn des Geschäftsjahres, in dem das Unternehmen die Änderung erstmals anwendet, modifiziert oder ausgetauscht werden.

Anhang B Leitlinien für die Anwendung

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des Standards.

...

Ansatz und Ausbuchung (Kapitel 3)

...

Ausbuchung finanzieller Verbindlichkeiten (Abschnitt 3.3)

...

- B3.3.6 Vertragsbedingungen gelten als grundverschieden im Sinne von Paragraph 3.3.2, wenn der abgezinste Barwert der Zahlungsströme unter den neuen Vertragsbedingungen, einschließlich etwaiger Gebühren, die netto unter Anrechnung erhaltener und unter Anwendung des ursprünglichen Effektivzinssatzes abgezinster Gebühren gezahlt wurden, mindestens 10 Prozent von dem abgezinsten Barwert der restlichen Zahlungsströme der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit abweicht. Bei Bestimmung der Gebühren, die netto unter Anrechnung erhaltener Gebühren gezahlt wurden, berücksichtigt der Schuldner dabei nur die zwischen ihm und dem Gläubiger geflossenen Gebühren einschließlich solcher, die in ihrem Namen gezahlt oder entgegengenommen wurden.
- B3.3.6A Wird ein Austausch von Schuldinstrumenten oder eine Änderung der Vertragsbedingungen wie eine Tilgung bilanziert, so sind alle angefallenen Kosten oder Gebühren als Teil des Gewinns oder Verlusts aus der Tilgung zu buchen. Wird der Austausch oder die Änderung nicht wie eine Tilgung bilanziert, so führen gegebenenfalls angefallene Kosten oder Gebühren zu einer Anpassung des Buchwerts der Verbindlichkeit und werden über die Restlaufzeit der geänderten Verbindlichkeit amortisiert.

...

Änderung an IAS 41 *Landwirtschaft*

Paragraph 22 wird geändert, und Paragraph 65 wird eingefügt.

Ansatz und Bewertung

- ...
- 22 Ein Unternehmen berücksichtigt nicht die Cashflows für die Finanzierung des Vermögenswerts oder für die Wiederherstellung biologischer Vermögenswerte nach der Ernte (beispielsweise die Kosten für die Wiederanpflanzung von Bäumen einer Waldflur nach der Abholzung).
- ...

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

- ...
- 65 Mit den im Mai 2020 veröffentlichten *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards, Zyklus 2018-2020* wurde Paragraph 22 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderung zu oder nach Beginn des ersten Geschäftsjahres, das am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnt, auf Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung früher an, hat es dies anzugeben.