

IFRS-BULLETIN

ED/2023/1: vorgeschlagene Änderung an IAS 12 aufgrund von Pillar 2

ED/2023/2: vorgeschlagene Änderungen an IFRS 9 und IFRS 7 (Klassifizierung und Bewertung)

BLICKPUNKT: Neuverhandlung finanzieller Verbindlichkeiten vor Fälligkeit



NEWS@BDO IFRS-BULLETIN
NR. 2 - 2023

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

ANSPRECHPARTNER:
WP Dr. Jens Freiberg
WP Melanie Schunk
WP/StB Stefan Schaden

KONTAKT:
BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-200

Accounting&Reporting@bdo.de

Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zu einer neuen Ausgabe unseres „IFRS-Bulletins“, mit dem wir Sie über aktuelle und bedeutsame Entwicklungen zu den IAS/IFRS informieren.

Dabei stellen wir Ihnen neben den aktuellen Veröffentlichungen des IASB auch den aktuellen Stand der IFRS IC *Agenda Decisions* in Q1/2023 vor.

Wir geben darüber hinaus einen Überblick über die Aktivitäten von DRSC und IDW sowie auf europäischer Ebene von der EFRAG.

In gewohnter Weise berichten wir im aktuellen Blickpunkt vertiefend über ausgewählte Bilanzierungsfragen - in dieser Ausgabe über mögliche bilanzielle Folgen von Neuverhandlungen finanzieller Verbindlichkeiten vor dem Fälligkeitsdatum.

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

1. ENDORSEMENT STATUS

1.1. Übernahmen in EU-Recht

Nachfolgende Neuerungen wurden im Zeitraum Januar bis März 2023 in EU-Recht übernommen (EU-Anwendungszeitpunkt jeweils in Klammern):

- In Q1/2023 fand kein *Endorsement* statt.

1.2. Ausstehende Übernahmen

Das *Endorsement* der nachfolgenden Standards sowie Änderungen an den IAS/IFRS steht noch aus (erwartetes *Endorsement* jeweils in Klammern; EFRAG-Stand: 05.04.2023):

- Änderungen an IAS 1: *Classification of Liabilities as Current or Non-current* (noch offen);
- Änderungen an IAS 1: *Classification of Liabilities as Current or Non-current - Deferral of Effective date* (noch offen);
- Änderungen an IAS 1: *Non-current Liabilities with Covenants* (noch offen);
- Änderungen an IFRS 16: *Lease Liability in a Sale and Leaseback* (noch offen).

Alle vorstehenden Verlautbarungen sind anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2024 beginnen.

Den aktuellen *Endorsement*-Status der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) finden Sie [hier](#).

2. AKTIVITÄTEN VON DRSC UND IDW

2.1. DRSC nimmt Stellung zu den finalen ESRS-Entwürfen

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat am 31.01.2023 eine Stellungnahme zu den von der EFRAG an die Europäische Kommission übergebenen finalen Entwürfen der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) gegenüber der Europäischen Kommission abgegeben. Das DRSC möchte mit seinen Anmerkungen erreichen, dass die Entwürfe relevantere und vergleichbarere Nachhaltigkeitsinformationen vorsehen, die klarer und weniger komplex in ihrer Anwendung sind. Insbesondere kritisiert das DRSC die weiterhin fehlende Berücksichtigung der Perspektive mittelständischer Unternehmen

und fordert in diesem Zusammenhang die Definition weiterer Größenklassen. Die ausführliche Stellungnahme finden Sie [hier](#).

2.2. IDW-Stellungnahme zu den finalen ESRS-Entwürfen

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat mit Schreiben vom 09.01.2023 gegenüber dem Bundesministerium für Justiz in Bezug auf die finalen Entwürfe der ESRS, Stellung bezogen. Dabei weist das IDW u. a. daraufhin, dass der Nutzen für die Adressaten der zentrale Erfolgsfaktor für die neue Nachhaltigkeitsberichterstattung sei. So könne eine gewünschte Verhaltensänderung nur herbeigeführt werden, wenn Informationen eindeutig formuliert, vergleichbar und entscheidungsrelevant seien. Das IDW bezweifelt, dass die derzeit geforderte Vielzahl von Informationen in ihrer Gesamtheit entscheidungsnützlich für die Stakeholder sein wird und mahnt zu Verhältnismäßigkeit und ausgewogenem Kosten-Nutzen-Verhältnis der Angabepflichten. Die ausführliche Stellungnahme finden Sie [hier](#).

2.3. IDW nimmt Änderungen an IDW RS HFA 9 vor und hebt IDW RS HFA 25 und 26 auf

Da IFRS 9 für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2023 beginnen, für alle Unternehmen, einschließlich Versicherungsunternehmen, verpflichtend anzuwenden ist, hat das IDW mit Wirkung zum 01.01.2023 die beiden folgenden Verlautbarungen aufgehoben:

- IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Bilanzierung von Verträgen über den Kauf oder Verkauf von nicht-finanziellen Posten nach IAS 39 (IDW RS HFA 25),
- IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Umkategorisierung finanzieller Vermögenswerte gemäß den Änderungen von IAS 39 und IFRIC 9 - Amendments von Oktober/November 2008 und März 2009 (IDW RS HFA 26).

IDW RS HFA 9 (Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS) wurde mit Wirkung zum 01.01.2023 aktualisiert. Die Stellungnahme enthält nunmehr nur noch Regelungen zum *Hedge Accounting*. Alle anderen in der Version vom

26.10.2021 enthaltenen Regelungen zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IAS 39 wurden aufgehoben.

Hinsichtlich der Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9 stehen die bestehende Stellungnahme IDW RS HFA 48 (Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen der Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9) sowie die drei in IDW RS HFA 50 (Stellungnahme zur Rechnungslegung: IFRS-Modulverlautbarung) enthaltenen Module zur Verfügung.

Die Presseerklärung des IDW finden Sie [hier](#).

2.4. IDW nimmt Stellung zu Übererlösabschöpfung bei Anlagenbetreibern (StromPBG)

Mit Inkrafttreten des Gesetzes zur Einführung einer Strompreisbremse und zur Änderung weiterer energierechtlicher Bestimmungen (Strompreisbremsegesetz - StromPBG) am 24.12.2022 werden Stromentgelte, die von den Energieversorgungsunternehmen erhoben werden, gesetzlich begrenzt. Um dies zu finanzieren, müssen bestimmte Betreiber von Stromerzeugungsanlagen 90% ihrer sog. Überschusserlöse, die sie ab dem 01.12.2022 für die im Gesetz definierten Abrechnungszeiträume erzielen, an den Netzbetreiber zahlen, an dessen Netz die Anlage unmittelbar angeschlossen ist. Der erste Abrechnungszeitraum begann am 01.12.2022. Gemäß der gemeinsamen Berichterstattung des Fachausschusses Unternehmensberichterstattung (FAB) und des Energiefachausschusses (EFA) unter Mitwirkung der Arbeitskreise „HGB-Rechnungslegung“ und „IFRS-Rechnungslegung“ vom 25.01.2023 ist der bis zum Abschlussstichtag wirtschaftlich verursachte bzw. rechtlich entstandene und damit geschuldete Abschöpfungsbetrag nach den Regelungen von IAS 37 als Rückstellung zu bilanzieren. Sofern zum Abschlussstichtag keine Unsicherheit hinsichtlich der Höhe besteht, erscheint auch eine Bilanzierung als sonstige Verbindlichkeit sachgerecht. IAS 12 ist nicht einschlägig, da der Abschöpfungsbetrag nicht auf Grundlage eines zu versteuernden Ergebnisses (i.S. einer Nettogröße) ermittelt wird. Folglich liegen keine Steuerschulden vor. Der korrespondierende Aufwand wird unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen ausgewiesen. Sofern für das Verständnis

der Ertragslage des bilanzierenden Unternehmens relevant, ist ein zusätzlicher Posten in die Darstellung des Periodenergebnisses aufzunehmen (IAS 1.85). Eine Kürzung der Umsatzerlöse ist ebenfalls nicht einschlägig. In der Kapitalflussrechnung ist die Zahlung des Abschöpfungsbetrags dem Cashflow aus der betrieblichen Tätigkeit zuzuordnen (IAS 7.6, IAS 7.13 ff.). Hinsichtlich notwendiger Anhangangaben sind u.a. IAS 1.77 ff. und IAS 7.50 ff. zu berücksichtigen.

3. AKTIVITÄTEN DES IASB/IFRS IC

3.1. ED/2023/1: vorgeschlagene Änderungen an IAS 12 aufgrund von Pillar 2

Im Dezember 2022 hatten die EU-Mitgliedsstaaten der entsprechenden EU-Richtlinie zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung zugestimmt. Insgesamt haben sich weltweit über 135 Staaten auf die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung (Pillar 2) geeinigt. Ziel der globalen Mindestbesteuerung ist die Unterbindung der Verschiebung von Unternehmensgewinnen in sog. Steueroasen. Multinationale Unternehmen, die definierte Größenklassen überschreiten, unterliegen mit Wirksamwerden von Pillar 2 einer effektiven Mindestbesteuerung in Höhe von mind. 15%. Der IASB reagiert mit Veröffentlichung von ED/2023/1 - *International Tax Reform - Pillar Two Model Rules (proposed amendments to IAS 12)* auf Bedenken der Stakeholder hinsichtlich der Umsetzung der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung in Bezug auf die Bilanzierung von Ertragssteuern. Der Entwurf sieht eine obligatorisch anzuwendende Ausnahme/Erleichterung (*temporary exception*) der Pflicht zur Bilanzierung latenter Steuern vor, die aus der Implementierung der Pillar 2-Regulungen resultieren (ED IAS 12.4A „minimum top up taxes“). „An entity shall neither recognise nor disclose information about deferred tax assets and liabilities related to Pillar Two income taxes“ (ED IAS 12.4A). Unternehmen haben im Anhang anzugeben, dass sie von der Ausnahme Gebrauch gemacht haben (ED IAS 12.88A). Der Entwurf sieht Anhangangaben sowohl für den Zeitraum, vor Inkrafttreten der Pillar 2-Regulungen als auch für den Zeitraum, nachdem diese in Kraft getreten sind, vor.

So haben Unternehmen den tatsächlichen Steuer-
aufwand (bzw. -ertrag) im Zusammenhang mit
Pillar 2-Ertragssteuern anzugeben (ED 12.88B).
In Perioden, in denen die Pillar 2-Regelungen
zwar beschlossen aber „not yet in effect“ sind,
sind nach ED 12.88C folgende Angaben (für die
jeweilige Periode) zu tätigen:

- Informationen über „such legislation
enacted or substantively enacted“ in den
Jurisdiktionen, in denen das Unterneh-
men tätig ist;
- Angaben, in welchen Jurisdiktionen der
nach IAS 12 berechnete durchschnittliche
effektive Steuersatz des Unternehmens
in der aktuellen Periode weniger als 15%
beträgt, die Angabe des Steueraufwands
(-ertrags) und des aggregierten bilanzi-
ellen Ergebnisses vor Steuern sowie des ge-
gewichteten durchschnittlichen effektiven
Steuersatzes für die betroffenen Jurisdik-
tionen;
- Angaben, ob die Beurteilungen, die ein
Unternehmen bei der Vorbereitung auf
die Einhaltung der Pillar 2-Regelungen
vorgenommen hat, darauf hindeuten,
dass es Jurisdiktionen gibt, in denen er-
wartet wird, entweder Ertragssteuern
gemäß der Pillar 2-Regelungen zu zahlen,
obwohl der Schwellenwert von 15% nicht
einschlägig ist, oder keine Ertragssteuern
gemäß der Pillar 2-Regelungen zu zahlen,
obwohl der Schwellenwert von 15% ein-
schlägig ist.

Die Kommentierungsfrist für die vorgeschlagenen
Änderungen an IAS 12 endete am 10.03.2023. Die
Änderungen sollen umgehend nach Veröffentli-
chung der finalen Änderungen retrospektiv nach
IAS 8 angewendet werden. Die Angabevorschrif-
ten unter ED IAS 12.88B-.88C sollen für Ge-
schäftsjahre anzuwenden sein, die am oder nach
dem 1.1.2023 beginnen. Den vollständigen Ent-
wurf finden Sie [hier](#). Eine Veröffentlichung der
finalen Änderungen an IAS 12 ist für Ende Mai
2023 geplant.

3.2. ED/2023/2: vorgeschlagene Änderungen an IFRS 9 und IFRS 7 (Klassifizierung und Bewertung)

Obwohl der *Post-implementation Review* (PiR) zu
IFRS 9 (Klassifizierung und Bewertung) zu dem

Ergebnis kam, dass der Standard wie beabsichtigt
funktioniert, hatte der IASB dennoch einige Vor-
schriften identifiziert, die zeitnah einer Klarstel-
lung bedurften, um ihre Verständlichkeit zu ver-
bessern. Der IASB kam zu dem Schluss, dass es
am effizientesten wäre, alle vorgeschlagenen Än-
derungen in einem einzigen *Exposure Draft* (ED)
zu veröffentlichen. Am 21.03.2023 veröffent-
lichte der IASB daher ED/2023/2 *Amendments to
the Classification and Measurement of Financial
Instruments (proposed amendments to IFRS 9
and IFRS 7)* mit einer Kommentierungsfrist bis
19.07.2023. Nachfolgend stellen wir Ihnen die
wesentlichen vorgeschlagenen Änderungen vor:

Erfüllung einer finanziellen Verbindlichkeit durch elektronischen Zahlungsverkehr

Im September 2021 erreichte das IFRS IC eine An-
frage, wann eine Forderung auszubuchen sei,
wenn diese mittels elektronischem Überwei-
sungssystem beglichen wird und dies mehrere
Tage in Anspruch nimmt. Das IFRS IC kam zu dem
Ergebnis, dass die Forderung erst mit Erhalt der
Zahlungsmittel - mit Kontogutschrift - auszub-
uchen sei. Entgegen der Empfehlung des IFRS IC
hatte der IASB beschlossen, gegen eine Veröf-
fentlichung der *Agenda Decision* zu stimmen. In
Anerkennung der zahlreichen Kommentierungen
sollte zunächst die Möglichkeit einer Adressie-
rung der weiterreichenden Fragestellung über
eine eng gefasste Änderung des Regelwerks dis-
kutiert werden. Schließlich hätte eine Veröffent-
lichung der *Agenda Decision* nicht unerhebliche
Auswirkungen auf die in der Praxis zum Teil vor-
zufindenden Ausbuchungspraktiken gehabt. Mit
den nunmehr vorgeschlagenen Änderungen soll
auf die Bedenken, die vor allem finanzielle Ver-
bindlichkeiten betrafen, eingegangen werden.
Mittels der vorgeschlagenen Änderungen ermög-
licht der IASB Unternehmen finanzielle Verbind-
lichkeiten, die über ein elektronisches Zahlungs-
system abgewickelt werden, auszubuchen, auch
wenn das Unternehmen noch keine Barmittel ge-
liefert hat. Diese neu eingeräumte Möglichkeit
darf nach dem neu eingefügten IFRS 9.B3.3.8 al-
lerdings nur bei erfolgter Initiierung des Zah-
lungsauftrags und Vorliegen der folgenden Krite-
rien zur Anwendung kommen:

- das Unternehmen hat keine Möglichkeit den Zahlungsauftrag zu widerrufen, zu stoppen oder zu ändern;
- das Unternehmen hat keine praktische Möglichkeit, auf die Zahlungsmittel zuzugreifen, die aufgrund der Zahlungsanweisung für den Zahlungsauftrag verwendet werden sollen und
- das mit dem elektronischen Zahlungssystem verbundene Abwicklungsrisiko ist unbedeutend.

Entscheidet sich ein Unternehmen für die Anwendung der neu eingefügten Ausbuchungsoption, ist es verpflichtet, diese auf sämtliche Abwicklungen anzuwenden, die über dasselbe elektronische Zahlungssystem erfolgen (ED IFRS 9.B3.3.10).

Klassifizierung finanzieller Vermögenswerte

Der IASB nimmt Änderungen an den Anwendungsleitlinien von IFRS 9 vor, um zu bestimmen, ob vertragliche Zahlungsströme ausschließlich Tilgungs- und Zinszahlungen auf den ausstehenden Kapitalbetrag vorsehen (sog. SPPI-Kriterium), insbesondere in Bezug auf finanzielle Vermögenswerte mit ESG-bezogenen Merkmalen. So liegt bei einer solchen Beurteilung der Fokus auf der Frage, wofür ein Unternehmen vergütet wird und nicht in welcher Höhe. Ein Darlehen erfüllt beispielsweise das SPPI-Kriterium, wenn der Zinssatz periodisch in festgelegter Höhe basierend auf einer vertraglich festgelegten Reduktion der Treibhausgasemissionen des Schuldners angepasst wird. Anders zu klassifizieren sind dagegen Darlehen, bei denen das entsprechende Ereignis einen allgemeinen Marktfaktor darstellt, der nicht spezifisch auf den Schuldner zurückzuführen ist. Darüber hinaus sieht der Entwurf Änderungen für Klarstellungen zur Klassifizierung nicht-rückgriffsberechtigter finanzieller Vermögenswerte (*financial assets with non-recourse features*) und vertraglich verknüpfter Instrumente (*contractually linked instruments*) vor.

Änderungen an Angaben zu Finanzinstrumenten (IFRS 7) in Bezug auf:

- Eigenkapitalinstrumente, die designiert werden als zum beizulegenden Zeitwert bewertet mit Erfassung der Veränderungen im sonstigen Ergebnis,

- Vertragsbedingungen, die den Zeitpunkt oder die Höhe der vertraglichen Zahlungsströme in Abhängigkeit des Eintritts (oder Nicht-Eintritts) eines ungewissen Ereignisses, das spezifisch für den Schuldner ist, verändern können.

Der Entwurf enthält noch keine Angaben zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der vorgeschlagenen Änderungen. Der [Entwurf](#) sieht grundsätzlich eine retrospektive Anwendung der Änderungen nach IAS 8 vor, schreibt eine Anpassung der Vergleichsinformationen aber nicht vor.

3.3. Agenda Decisions des IFRS IC in Q1/2023

Das IFRS IC hat in seiner März-Sitzung zu folgenden Themen eine finale Formulierung einer Agendaentscheidung vorgelegt:

Norm	Thema	Monat der Sitzung
IFRS 16	<i>Definition of a lease: Substitution Rights</i>	März

Gegenstand der Anfrage war, ob ein Leasinggeber über ein Substitutionsrecht verfügt, welches substantiell ist, wenn er zwar während des gesamten Nutzungszeitraums ein Recht auf Austausch des Leasinggegenstands hat, aber nicht über den gesamten Nutzungszeitraum einen wirtschaftlichen Nutzen aus der Ausübung dieses Rechts ziehen kann. Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass zwar die Kriterien nach IFRS 16.B14(a) erfüllt sind, da der Leasinggeber für den gesamten Nutzungszeitraum ein Recht auf Austausch des Leasinggegenstands hat, nicht jedoch die Kriterien nach IFRS 16.B14(b), da der Leasinggeber mit dem Austausch nicht über den gesamten Nutzungszeitraum einen wirtschaftlichen Nutzen aus dem Austausch erzielen kann. Es liegt somit kein substantielles Austauschrecht vor.

Die [finale Agendaentscheidung](#) steht unter dem Vorbehalt eines ausbleibenden Vetos seitens des IASB.

4. AKTIVITÄTEN AUF EUROPÄISCHER EBENE

4.1. Stellungnahme der EFRAG zu ED/2023/1

Am 13.03.2023 hat die EFRAG ihre Stellungnahme zu den vorgeschlagenen Änderungen an IAS 12 im Hinblick auf Pillar 2 veröffentlicht. Die EFRAG unterstützt den Vorschlag des IASB eine vorübergehende Ausnahme von den Vorschriften in IAS 12 einzuführen und weist das IASB darauf hin, dass die Ausnahmeregelung dringend erforderlich ist. Eine Überarbeitung des aktuellen Entwurfs soll gemäß dem Wortlaut der Stellungnahme nicht um den Preis einer verzögerten Fertigstellung der Änderungen an IAS 12 erfolgen.

4.2. EFRAG veröffentlicht Übernahmeempfehlung in Bezug auf die Änderungen an IFRS 16

Am 30.01.2023 hat die EFRAG eine finale Übernahmeempfehlung in Bezug auf die Änderungen an IFRS 16 (Leasingverbindlichkeit in einer Sale-and-Leaseback-Transaktion) veröffentlicht. Einen geplanten Zeitpunkt für das ausstehende *Endorsement* enthält der aktuelle EFRAG-Report noch nicht.

5. BLICKPUNKT: NEUVERHANDLUNG FINANZIELLER VERBINDLICHKEITEN VOR FÄLLIGKEIT

5.1. Zeitpunkte einer Vertragsanpassung

Wird eine finanzielle Verbindlichkeit zum Fälligkeitstermin zurückgezahlt und ein neues Schuldverhältnis mit demselben Kreditgeber begründet, handelt es sich grundsätzlich um eine ordentliche Beendigung des bestehenden Vertragsverhältnisses nach IFRS 9.3.3.1 (*settlement*).

Nicht zwangsläufig findet ein Schuldverhältnis jedoch genau bei Fälligkeit sein Ende. Eine bestehende Finanzverbindlichkeit kann auch (kurz) vor dem Fälligkeitsdatum durch eine neue mit demselben Kreditgeber ersetzt werden. In derartigen Fällen, ist zu prüfen, ob die Vertragsanpassung eine *substantial modification* nach IFRS 9.3.3.2

darstellt. Demnach ist der Austausch von Schuldinstrumenten mit grundverschiedenen Vertragsbedingungen zwischen einem bestehenden Kreditnehmer und Kreditgeber wie eine Tilgung der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit und Ansatz einer neuen finanziellen Verbindlichkeit zu behandeln. Gleiches gilt nach IFRS 9.3.3.2, wenn die Vertragsbedingungen einer bestehenden finanziellen Verbindlichkeit oder eines Teils davon wesentlich geändert werden. Keine Rolle spielt es dabei, ob dies etwa auf finanzielle Schwierigkeiten des Schuldners zurückzuführen ist.

Keine Behandlung als Modifikation oder substantielle Modifikation erfolgt ausnahmsweise, wenn die Neuverhandlung in der gleichen Berichtsperiode erfolgt, in der auch der Zeitpunkt der Fälligkeit liegt, und die beteiligten Parteien sich auf marktübliche Bedingungen für die neue (Anschluss-)Finanzierung einigen. In diesem Fall erfolgt die Behandlung der vertraglichen Anpassung als vertragsgerechte Erfüllung der bestehenden finanziellen Verbindlichkeit und Erfassung einer neuen Schuld.

5.2. Durchführung 10%-Test

Als grundverschieden im Sinne von IFRS 9.3.3.2 gelten Vertragsbedingungen gemäß IFRS 9.B3.3.6, wenn der unter Anwendung des ursprünglichen Effektivzinssatzes abgezinste Barwert der Zahlungsströme der neuen Vertragsbedingungen, einschließlich etwaiger Gebühren, die netto unter Anrechnung erhaltener Gebühren gezahlt wurden, mindestens 10% von dem abgezinsten Barwert der restlichen Zahlungsströme der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit abweicht. Hinsichtlich des Einbezugs von Gebühren in die geänderten Zahlungsströme gilt, dass nur zwischen den unmittelbar beteiligten Vertragspartnern vereinbarte Gebühren einschließlich solcher, die in deren Namen gezahlt werden, einzubeziehen sind. Zahlungen an externe Dritte sind damit nicht in den Barwerttest einzubeziehen.¹

¹ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe-IFRS Komm., 21. Aufl., § 28 Rn. 148.

5.3. Qualitative Analyse der Vertragsänderungen

Wesentliche Änderungen können neben dem (quantitativen) 10%-Barwerttest auch mittels Durchführung einer qualitativen Analyse eruiert werden und umfassen z.B. Änderungen der Laufzeit, der Währung für die Bedienung der Verbindlichkeit, Änderungen der Art der Verzinsung (Wechsel von einem festen Zinssatz zu einer erfolgsabhängigen Verzinsung) oder Änderungen bzgl. eingebetteter Derivate.²

Aus IFRS 9 geht nicht eindeutig hervor, ob die quantitative Analyse die Definition von „substantially different“ ist oder ob es sich nur um ein Beispiel handelt, so dass auch eine umfassendere Analyse, die qualitative Faktoren berücksichtigt, durchgeführt werden kann. Insofern besteht faktisch Raum für eine *accounting policy*, die stetig auszuüben ist. Entweder ein Unternehmen wendet nur den quantitativen Test an oder, wenn der quantitative Test <10% ausfällt, kann das Unternehmen auch noch einen qualitativen Test durchführen. Ist der quantitative Test >10% ausgefallen, ist die ursprüngliche Verbindlichkeit auszubuchen, unabhängig ob das Unternehmen gemäß *accounting policy* auch einen qualitativen Test durchführt.

5.4. Vorliegen einer substanziellen Modifikation

Liegen substanziell geänderte Vertragsbedingungen vor, ist die bisherige Verbindlichkeit auszubuchen und die neue Verbindlichkeit zu erfassen. Buchhalterisch erfolgt bei einer substanziellen Modifikation ein Passivtausch, der bei abweichendem Buchwert von alter und neuer Verbindlichkeit mit einem Ergebniseffekt einhergeht (IFRS 9.3.3.3).

Im Rahmen der Vertragsanpassung angefallene Gebühren sind als Teil des Gewinns oder Verlusts aus der Tilgung zu erfassen (IFRS 9.B3.3.6A). Damit sind nur solche Kosten oder Gebühren in den Effektivzinssatz der neu zu erfassenden finanziellen Verbindlichkeit einzubeziehen und im Rahmen der Folgebewertung über die Laufzeit des Darlehens zu verteilen, für die unwiderlegbar

nachgewiesen werden kann, dass diese sich ausschließlich auf die neue Verbindlichkeit beziehen.

5.5. Keine substanzielle Modifikation

Liegt keine substanzielle Modifikation vor, ist die bestehende Verbindlichkeit unter Berücksichtigung der geänderten Konditionen neu zu berechnen, in dem der Bruttobuchwert angepasst wird. Daraus resultierende *modification gains or losses* sind erfolgswirksam zu erfassen.

Der Bruttobuchwert der finanziellen Verbindlichkeit ist als Barwert der neu verhandelten oder geänderten Zahlungsströme, abgezinst zum ursprünglichen Effektivzinssatz, zu berechnen (IFRS 9.5.4.3). Gebühren im Zusammenhang mit einer nicht-substanziellen Modifikation sind als Transaktionskosten über die Restlaufzeit des Finanzinstruments zu verteilen. Somit ist ein neuer Effektivzins zu bestimmen, was zu einer Korrektur des Buchwerts führt.

5.6. Neuverhandlung in der Periode der (ursprünglichen) Fälligkeit

Erfolgt die Neuverhandlung in der Periode der ursprünglichen Fälligkeit der bestehenden Verbindlichkeit, so ist diese bis zur Fälligkeit unverändert fortzuführen und gilt damit als vertragsgerecht erfüllt. Die durch das Unternehmen festgelegte Frequenz der Berichterstattung bestimmt damit über die bilanzielle Abbildung. Erst mit Fälligkeit ist die bestehende Verbindlichkeit in Höhe des Rückzahlungsbetrags auszubuchen. Ein Ergebniseffekt ergibt sich daraus nicht. Gleichzeitig ist die neue Verbindlichkeit gemäß den dann geltenden geänderten Bedingungen zu erfassen.

Wir verweisen bzgl. des Themas auch auf einen Beitrag in der PiR 2022, S. 156.

² Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe-IFRS Komm., 21. Auflage, § 28 Rn. 147.

Anlage - Überblick über die Projekte des IASB

Maintenance Projects	Next milestone	Expected date
Amendments to the Classification and Measurement of Financial Instruments	ED Feed-back	Q3 2023
Lack of Exchangeability (Amendments to IAS 21)	IFRS Amendment	Q3 2023
International Tax Reform - Pillar Two Model Rules	ED Feed-back	April 2023
Provisions - Targeted Improvements	Decide Project Direction	-
Supplier Finance Arrangements	IFRS Amendment	May 2023
Climate-related Risks in the Financial Statements	Review Research	H2 2023
Annual Improvements to IFRS Accounting Standards - Transaction Price (Amendments to IFRS 9)	ED	H2 2023
Annual Improvements to IFRS Accounting Standards - Hedge Accounting by a First Time Adopter (Amendments to IFRS 1)	ED	H2 2023
Annual Improvements to IFRS Accounting Standards - Gain or Loss on Derecognition (Amendments to IFRS 7)	ED	H2 2023
Annual Improvements to IFRS Accounting Standards - Determination of a 'De Facto Agent' (Amendments to IFRS 10)	ED	H2 2023
Annual Improvements to IFRS Accounting Standards - Credit Risk Disclosures (Amendments to Illustrative Examples accompanying IFRS 7)	ED	H2 2023
Annual Improvements to IFRS Accounting Standards - Cost Method (Amendments to IAS 7)	ED	H2 2023
Standard-Setting Projects	Next milestone	Expected date
Disclosure Initiative - Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures	IFRS Accounting Standard	-

Dynamic Risk Management	ED	-
Financial Instruments with Characteristics of Equity	ED	H2 2023
Management Commentary	Decide Project Direction	-
Primary Financial Statements	IFRS Standard	-
Rate-regulated Activities	IFRS Standard	-
Second Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Accounting Standard	ED Feed-back	June 2023
Business Combinations - Disclosures, Goodwill and Impairment	ED	-
Research Projects	Next milestone	Expected date
Business Combinations under Common Control	Decide Project Direction	-
Equity Method	Decide Project Direction	April 2023
Extractive Activities	Decide Project Direction	Q3 2023
Post-implementation review of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers	Request f. Information	June 2023
Post-implementation Review of IFRS 9 - Impairment	Request f. Information	May 2023
Application Question	Next milestone	Expected date
Definition of a Lease - Substitution Rights (IFRS 16)	AD	April 2023
Premium Receivable from an Intermediary (IFRS 17 and IFRS 9)	TAD Feed-back	Q3 2023
Homes and Home Loans Provided to Employees	TAD Feed-back	Q3 2023
Guarantee over a Derivative Contract (IFRS 9)	TAD Feed-back	Q3 2023

Consolidation of a Non-hyperinflationary Subsidiary by a Hyperinflationary Parent (IAS 21 and IAS 29)	Decide Project Direction	-
Strategy & Governance Projects	Next milestone	Expected date
ISSB Consultation on Agenda Priorities	Request for Information	May 2023
Sustainability Projects	Next milestone	Expected date
General Sustainability-related Disclosures	IFRS Sustainability Disclosure Standard	June 2023
Climate-related Disclosures	IFRS Sustainability Disclosure Standard	June 2023
International Applicability of the SASB Standards	ED	May 2023
Taxonomy Projects	Next milestone	Expected date
IFRS Sustainability Disclosure Taxonomy	Proposed IFRS Sustainability Disclosure Taxonomy	H2 2023
IFRS Accounting Taxonomy Update - Amendments to IAS 12, IAS 21, IAS 7 and IFRS 7	Proposed IFRS Taxonomy Update	H2 2023

ED - Exposure Draft

TAD - Tentative Agenda Decision

AD - Agenda Decision

Offices BDO Deutschland (Stand 04/2023)

HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhlentwiete 12
20355 Hamburg
Tel.: +49 40 30293-0
hamburg@bdo.de

BERLIN

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

BIELEFELD

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

BONN

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

BREMEN

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

CHEMNITZ

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

DORTMUND

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

DRESDEN

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

DÜSSELDORF

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

ERFURT

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

ESSEN

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

FLensburg

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

FRANKFURT/MAIN

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

FREIBURG I. BR.

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

HANNOVER

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

KASSEL

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

KIEL

Koboldstraße 2
24118 Kiel
Tel.: +49 431 51960-0
kiel@bdo.de

KÖLN

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

LEER

(BDO DPI AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Hauptstraße 1
26789 Leer
Tel.: +49 491 978 80 0
info@bdo-dpi.ag

LEIPZIG

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

LÜBECK

Kupferschmiedestraße 16-28
23552 Lübeck
Tel.: +49 451 70281-0
luebeck@bdo.de

MAINZ

Mombacher Straße 4
55122 Mainz
Tel.: +49 6131 27759-0
mainz@bdo.de

MÜNCHEN

Zielstattstraße 40
81379 München
Tel.: +49 89 76906-0
muenchen@bdo.de

MÜNSTER

(BDO Concunia GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Scharnhorststraße 2
48151 Münster
Tel.: +49 251 322015-0
info@bdo-concunia.de

OLDENBURG

(BDO Oldenburg GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Rosenstraße 2-4
26122 Oldenburg
Tel.: +49 441 98050-0
info@bdo-oldenburg.de

ROSTOCK

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

STUTTGART

Eichwiesenring 11
70567 Stuttgart
Tel.: +49 711 50530-0
stuttgart@bdo.de

BDO Dr. Daiber GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Eichwiesenring 11
70567 Stuttgart
Tel.: +49 711 68794-0
info@daiberpartner.de


WELTWEIT

Brussels Worldwide Services BV
The Corporate Village, Brussels
Airport
Elsinore Building
Leonardo Da Vincilaan 9 – 5/F
1930 Zaventem - Belgium
www.bdo.global

Die Informationen in dieser Publikation haben wir mit der gebotenen Sorgfalt zusammengestellt. Sie sind allerdings allgemeiner Natur und können im Laufe der Zeit naturgemäß ihre Aktualität verlieren. Demgemäß ersetzen die Informationen in unseren Publikationen keine individuelle fachliche Beratung unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls. BDO übernimmt demgemäß auch keine Verantwortung für Entscheidungen, die auf Basis der Informationen in unseren Publikationen getroffen werden, für die Aktualität der Informationen im Zeitpunkt der Kenntnisnahme oder für Fehler und/oder Auslassungen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.
© BDO

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



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

