

novus

INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG (IFRS)

IFRS IC: Ergänzung zur Bilanzierung von
Customizing Kosten bei SaaS veröffentlicht



Vorwort



Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,

mit den Besonderheiten der Bilanzierung von Konfigurations- und Customizing-Kosten bei Software-as-a-Service-(SaaS)-Vereinbarungen hat sich das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) befasst. Über die Ergebnisse der Beratungen zu diesem Thema informieren wir Sie in dieser Ausgabe des novus IFRS ebenso wie über weitere wichtige Themen, mit denen sich die Standardsetzer im zweiten Quartal 2021 befasst haben.

Das IASB hat einen Standardentwurf für die Lageberichterstattung im Rahmen der IFRS, den sog. Management Commentary, veröffentlicht. Wenngleich dieser auch weiterhin freiwilliger Bestandteil eines IFRS-Abschlusses bleiben soll, gehen von diesem Projekt doch wichtige Signalwirkungen für die narrative Berichterstattung kapitalmarktorientierter Unternehmen aus. Darüber hinaus hat das IASB Änderungen an IAS 12 zu latenten Steuern auf Vermögenswerte und Schulden beschlossen, die aus einer einzigen Transaktion entstehen. Ferner hat es einen Exposure Draft zur Verbesserung der Bilanzierung von Währungsumrechnungen bei mangelnder Umtauschbarkeit von Währungen nach IAS 21 zur Kommentierung freigegeben.

Schließlich berichten wir über aktuelle wesentliche Agenda-Entscheidungen des IFRS IC, die im Rahmen der „IFRIC-Updates“ veröffentlicht wurden, und über das Ende der zweistufigen Bilanzkontrolle in Deutschland, das mit dem Abschied von der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) zum Jahresende besiegelt wird.

Wir wünschen Ihnen viel Freude bei der Lektüre dieses novus IFRS. Sollten Sie zu einem der Themen Fragen haben, unterstützen wir Sie gerne.



Sonja Kolb

*Wirtschaftsprüferin und Partnerin
bei Ebner Stolz in Stuttgart*

Uwe Harr

*Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Partner
bei Ebner Stolz in Bonn*



■ IM FOKUS

IFRS IC: Ergänzung zur Bilanzierung von Customizing Kosten bei SaaS veröffentlicht 4

■ IASB und IFRS IC

IASB veröffentlicht Entwurf zum Management Commentary (Lageberichterstattung) 5

IASB veröffentlicht Änderungen an IAS 12 5

IASB veröffentlicht begrenzte Änderungen in Bezug auf mangelnde Umtauschbarkeit bei der Währungsumrechnung nach IAS 21 6

Agenda-Entscheidungen des IFRS Interpretations Committee 7

■ EU ENDORSEMENT

EU Endorsement Status Report 8

■ DPR

FISG: Neuerungen im Bereich des Enforcement-Verfahrens („DPR-Aus“) 9



IFRS IC: Ergänzung zur Bilanzierung von Customizing Kosten bei SaaS veröffentlicht

Das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) hat am 27.04.2021 eine Agenda-Entscheidung als Ergänzung des IFRIC-Update März 2021 zur Bilanzierung von Konfigurations- und Customizingkosten bei einer Software-as-a-Service-(SaaS)-Vereinbarung veröffentlicht.

Demnach haben Kunden eines SaaS-Vertrags für Konfiguration und Customizing einen immateriellen Vermögenswert zu aktivieren, wenn die Ansatzkriterien des IAS 38 erfüllt sind. Das IFRS IC geht in den meisten Fällen davon aus, dass diese nicht erfüllt sind. Es führt jedoch aus, dass unter bestimmten Umständen, z. B. im Falle eines

zusätzlichen Codes, ein immaterieller Vermögenswert i. S. d. IAS 38 vorliegen könnte, da der immaterielle Vermögenswert durch den Code kontrolliert werden kann.

Ist ein immaterieller Vermögenswert hingegen nicht zu aktivieren, sind die Kosten für Konfiguration und Customizing nach IAS 38 zu dem Zeitpunkt als Aufwand zu erfassen, zu dem die zugrunde liegende Leistung bezogen wurde. Wird eine Zahlung für Services geleistet, die erst zu einem späteren Zeitpunkt bezogen werden, ist eine Vorauszahlung zu aktivieren.

Die Frage, ob die Konfigurations- und Customizingleistungen und die SaaS-Leistungen bei der Beurteilung, zu welchem Zeitpunkt der Aufwand hierfür zu erfassen ist, als separate Leistungen zu betrachten sind, ist anhand des sog. „distinct“-Kriteriums des IFRS 15 zu entscheiden. Werden die Konfigurations- und Customizingleistungen von einem Dritten erbracht, sind die Kosten danach zu dem Zeitpunkt im Aufwand zu erfassen, zu dem die Konfiguration und das Customizing durch den Dritten erfolgen.

Hinweis: Die Agenda-Entscheidung ist über die Website des IASB unter diesem [Link](#) abrufbar.

IASB veröffentlicht Entwurf zum Management Commentary (Lageberichterstattung)

Am 27.05.2021 hat das IASB einen Standardentwurf zum „Management Commentary“ veröffentlicht. Die Kommentierungsfrist läuft bis zum 23.11.2021. Der Standardentwurf soll das IFRS Practice Statement 1 „Management Commentary“ ersetzen.

Das Practice Statement war im Jahr 2010 veröffentlicht worden. Nach Ansicht des IASB haben sich aber in der Zwischenzeit die Informationsbedürfnisse von Kapitalgebern verändert, worauf zahlreiche Organisationen mit Leitlinien zur narrativen Berichterstattung reagiert haben. Ziel des IASB-Projekts ist die Entwicklung eines umfassenden Rahmenkonzepts auf Basis dieser bestehenden Leitlinien, die sich zum Teil nur auf spezifische Themen und/oder bestimmte Branchen konzentrieren. Das Rahmenkonzept soll der Unternehmensleitung bei der Auswahl der zu berichtenden Informationen und der Darstellung derselben im Management Commentary helfen und gleichzeitig hinreichend verbindlich ausgestaltet werden, um

eine Prüfung der Informationen durch Wirtschaftsprüfer oder Regulierungsbehörden zu ermöglichen.

Kern des Management Commentary soll eine Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des berichterstattenden Unternehmens sowie dessen Aussichten für die Zukunft sein. Dazu sollen Unternehmen aufbauend auf dem IFRS-Abschluss aus der Perspektive der Geschäftsleitung auf Schlüsselverhältnisse aus sechs Inhaltsbereichen eingehen und zudem die Querbeziehungen dieser Bereiche darstellen. Die Inhaltsbereiche betreffen

- ▶ das Umfeld des Unternehmens,
- ▶ Risiken,
- ▶ das Geschäftsmodell des Unternehmens,
- ▶ seine Strategie,
- ▶ wesentliche Ressourcen und Beziehungen sowie
- ▶ allgemein die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.

Auch dem neuen Entwurf zufolge soll der Management Commentary eine freiwillige Ergänzung zum IFRS-Abschluss bleiben; er ist also nicht zwingend erforderlich, um einen IFRS-konformen Abschluss zu erstellen. Für deutsche Unternehmen gelten in jedem Fall weiterhin die Vorgaben zur Lageberichterstattung im HGB.

Hinweis: Der Entwurf ist über die Website des IASB unter diesem [Link](#) abrufbar.

IASB veröffentlicht Änderungen an IAS 12

Das IASB hat am 07.05.2021 gezielte Änderungen an IAS 12 veröffentlicht, die spätestens ab dem 01.01.2023 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden sind. Die vorzeitige Anwendung der Änderungen ist möglich. Die Änderungen beziehen sich auf die bilanzielle Behandlung von latenten Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einer einzigen Transaktion entstehen, also z. B. bei der Einbuchung von Leasingverhältnissen oder dem Einbezug von Stilllegungsverpflichtungen in die Erstbewertung eines Vermögenswerts.

Das IFRS IC hatte eine diesbezügliche Anfrage erhalten, in der davon ausgegangen wurde, dass Leasingraten und Stilllegungskosten bei Zahlung steuerlich abzugsfähig sind. Das IFRS IC hat das Thema an das IASB verwiesen, woraufhin im Juli 2019 ein Änderungsentwurf veröffentlicht wurde, der nun finalisiert wurde. Die umgesetzte Änderung besteht in einer Rückausnahme zu den Ausnahmen in IAS 12.15 b) und IAS 12.24. Die genannten Ausnahmen sehen jeweils vor, dass keine latente Steuerschuld anzusetzen ist, wenn diese aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld erwächst, die kein Unternehmenszusammenschluss ist und zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst.

Diese Ausnahme gilt nun nicht mehr für Transaktionen, durch die beim berichterstattenden Unternehmen gleichzeitig sowohl abzugsfähige als auch zu versteuernde temporäre Differenzen entstehen. Ein neu eingefügter IAS 12.22A enthält einen expliziten Verweis auf Leasingverhältnisse als Hauptanwendungsfall der überarbeiteten Regelung.

Hinweis: Die Standardänderung ist über die Website des IASB unter diesem [Link](#) abrufbar.



IASB veröffentlicht begrenzte Änderungen in Bezug auf mangelnde Umtauschbarkeit bei der Währungsumrechnung nach IAS 21

Das IASB hat am 20.04.2021 den Exposure Draft ED 2021/4 – „Lack of Exchangeability“ veröffentlicht. Die vorgeschlagenen Änderungen sollen bei der Beurteilung helfen:

- ▶ **wann** eine Währung gegen eine andere Währung tauschbar ist und wann nicht,
- ▶ **wie** ein Unternehmen den Wechselkurs bestimmt, der anzuwenden ist, wenn eine Währung nicht umtauschbar ist, und
- ▶ **welche Informationen** im Anhang notwendig sind, wenn eine Währung nicht umtauschbar ist.

IAS 21 regelt die Währungsumrechnung für Fremdwährungstransaktionen und für ausländische Geschäftsbetriebe. Letzteres ist regelmäßig für die Konzernabschlusserstellung relevant. IAS 21 enthält bisher allerdings keine Vorgaben für den Fall, dass es keinen beobachtbaren Wechselkurs (Fehlen einer sog. ‚spot rate‘) gibt.

Hinweis: Die Kommentierungsfrist endet am 01.09.2021. Der Exposure Draft ist über die Website des IASB unter diesem [Link](#) abrufbar.

Agenda-Entscheidungen des IFRS Interpretations Committee

Eignet sich eine an das IFRS IC adressierte Fragestellung nach Ansicht des Committees nicht als Grundlage für eine Interpretation, wird die Entscheidung über die Nichtaufnahme in das Arbeitsprogramm im IFRIC Update veröffentlicht. Diese sog. „Tentative Agenda Decision“ enthält neben einer Beschreibung des Sachverhalts auch eine Begründung für die Ablehnung. Nach Ablauf einer mindestens 30-tägigen Kommentierungsfrist beschließt das IFRS IC den endgültigen Wortlaut der Entscheidung einschließlich der Begründung.

Zum Teil enthalten die Ablehnungsentscheidungen des IFRS IC auch materielle Aussagen zur IFRS-Bilanzierung (Non-Interpretations, Non-IFRICs). Die Agenda-Entscheidungen werden vom IASB ausdrücklich nur zu Informationszwecken veröffentlicht. Dennoch dürfen die Anwender nach Ansicht des IASB diese Äußerungen des IFRS IC auch nicht ignorieren und nur bei Vorliegen gewichtiger Gründe von diesen abweichen.

Hinweis: Die nachfolgende Tabelle gibt einen kurzen Überblick über die Themen der Agenda-Entscheidungen des IFRS Interpretations Committee im Zeitraum 16.03.2021 bis 23.06.2021. Die ausführliche Sachverhaltsbeschreibung sowie die Entscheidung sind als sog. IFRS IC Agenda-Entscheidung im [IFRIC Update](#) veröffentlicht.

IFRIC Update Juni 2021

Standard/Thema	Auszüge der wesentlichen Agenda-Entscheidungen
IFRS 9/IAS 20: Transaktionen im TLTRO-III-Programm der EZB	Das IFRS IC erhielt eine Anfrage bezüglich der Frage, ob es sich bei den TLTRO-III-Tranchen um Kredite zu einem marktunüblich niedrigen Zins handelt, die als Zuschüsse der öffentlichen Hand zu bilanzieren sind. Zudem wurden mehrere Fragen zur Anwendung von IFRS 9 auf die TLTRO-III-Tranchen gestellt. Das IFRS IC vertrat die Auffassung, dass es nicht beurteilen kann, ob es sich um Zuwendungen der öffentlichen Hand handelt, da dazu eine Beurteilung nicht rechnungslegungsbezogener Fragen erforderlich sei. Die weiteren Fragen können nach Ansicht des IFRS IC nicht isoliert betrachtet werden und sollen daher im Rahmen des Post-Implementation Review von IFRS 9 durch das IASB adressiert werden.
IFRS 16: Strombezugsvertrag bei einem Windpark	Wenn ein Stromversorger (Kunde) und ein Windparkbetreiber (Verkäufer) in einem Strommarkt, in dem sie nicht direkt Verträge miteinander schließen können, sondern der Strom in einem Pool vertrieben wird, den Spot-Strompreis mittels eines Swap gegen eine Fixvergütung über 20 Jahre tauschen, erwirbt der Kunde mit dem Swap nicht das Recht, im Wesentlichen den ganzen ökonomischen Nutzen aus dem Windpark zu erhalten. Maßgeblich für die Entscheidung war, dass der Kunde mit dem Swap weder das Recht erwirbt, Strom aus dem Windpark zu beziehen, noch eine bestimmte Strommenge vom Verkäufer zu erhalten.

IFRIC Update März 2021

Standard/Thema	Auszüge der wesentlichen Agenda-Entscheidungen
IFRS 16: Nicht erstattbare Umsatzsteuer auf Leasingzahlungen	Das IFRS IC erhielt die Frage, ob der Leasingnehmer nicht erstattbare Umsatzsteuer auf Leasingzahlungen als Teil der Leasingzahlungen zu berücksichtigen hat. Das IFRS IC hat entschieden, diese Frage nicht auf die Agenda zu nehmen, weil es bisher nicht erkennen kann, dass die Frage wesentliche Auswirkungen auf betroffene Leasingnehmer hat.
IAS 32: Bilanzierung von Optionsscheinen, die beim erstmaligen Ansatz als finanzielle Verbindlichkeiten klassifiziert werden	Wenn der Ausübungspreis eines Optionsscheines zum Erhalt von Eigenkapitalinstrumenten zunächst nicht festgelegt ist, ist der Optionsschein als Fremdkapital zu klassifizieren. Fraglich war, ob der Optionsschein mit dem späteren Festlegen des Ausübungspreises in das Eigenkapital umzugliedern ist. Das IFRS IC hat entschieden, dass die Frage zu eng gefasst ist, um sie isoliert zu betrachten, und dass das IASB sie daher als Teil des laufenden Projekts zu Finanzinstrumenten mit Eigenkapitalcharakter (FICE-Projekt) betrachten sollte.

EU Endorsement Status Report

Die folgende Tabelle beinhaltet noch nicht übernommene oder ab 01.01.2021 von der EU übernommene Standards und

Interpretationen (Endorsement). Grundlage ist der zuletzt von der EFRAG veröffent-

lichte EU Endorsement Status Report vom 07.05.2021 (Stand 23.06.2021).

Standards	Inkrafttreten IASB	EU-Endorsement
IFRS 17: Versicherungsverträge (18.05.2017), inkl. der Änderungen an IFRS 17 (25.06.2020)	01.01.2023	ausstehend
Änderungen von Standards		
IAS 1: Klassifikation von Schulden als kurz- oder langfristig (23.01.2020) und IAS 1: Klassifikation von Schulden als kurz- oder langfristig – Verschiebung des Inkrafttretens (15.07.2020)	01.01.2023	ausstehend
IFRS 3: Unternehmenszusammenschlüsse; IAS 16: Sachanlagen; IAS 37: Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen; Jährlicher Verbesserungsprozess Zyklus 2018-2020 (alle 14.05.2020)	01.01.2022	ausstehend
Änderungen zu IAS 1 Darstellung des Abschlusses und IFRS Practice Statement 2: Offenlegung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	01.01.2023	ausstehend
Änderungen zu IAS 8 Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehlern: Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen (12.02.2021)	01.01.2023	ausstehend
Änderungen zu IFRS 16 Leasingverhältnisse: Mietkonzessionen im Rahmen der Covid-19-Pandemie nach 30.06.2021 (31.03.2021)	01.04.2021	ausstehend
Änderungen zu IAS 12 Ertragsteuern: Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einer einzigen Transaktion entstehen	01.01.2023	ausstehend
IFRS 4: Versicherungsverträge – Verschiebung von IFRS 9 (25.06.2020)	01.01.2021	15.12.2020
IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4, IFRS 16: Interest Rate Benchmark Reform – Phase 2 (27.08.2020)	01.01.2021	13.01.2021

FISG: Neuerungen im Bereich des Enforcement-Verfahrens („DPR-Aus“)

Am 01.07.2021 ist das Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (FISG) in Kraft getreten, das Ende Mai von Bundestag und Bundesrat verabschiedet wurde. Neben umfangreichen Neuerungen in Bezug auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und die Corporate Governance beinhaltet das Gesetz auch wesentliche Änderungen am Enforcement-Verfahren. Das bisherige zweistufige Verfahren, das auf die freiwillige Mitwirkung der Unternehmen ausgerichtet war, wird abgeschafft und durch ein einstufiges Verfahren ersetzt. Die Verantwortung für die Bilanzkontrolle liegt damit in Zukunft allein bei der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin), während die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) zum Jahresende aufgelöst wird. Anhängige Verfahren der DPR werden von der BaFin fortgeführt.

Die BaFin erhält zur Erfüllung ihres Auftrags erweiterte hoheitliche Befugnisse. Sie kann bei Vorliegen eines Verdachts auf Bilanzverstöße direkt bei den betroffenen Unternehmen auftreten, Durchsuchungen und Beschlagnahmen durchführen und sowohl Beschäftigte des Unternehmens als auch dessen Abschlussprüfer vernehmen. Darüber hinaus wird der Informationsaustausch zwischen der BaFin und anderen Aufsichtsbehörden, wie z. B. der Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS), gestärkt. Auch darf die BaFin die Öffentlichkeit stärker und früher als bisher über laufende Verfahren informieren.

Hinweis: Weitere Informationen zu den Neuerungen durch das FISG finden Sie in der aktuellen Ausgabe [unserer Novus-Mandanteninformation](#) sowie auf unserer [Website](#). Den [Gesetzestext](#) des FISG finden Sie auf der Website des Bundesfinanzministeriums.



ANSPRECHPARTNER

BONN**Uwe Harr**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel. +49 228 85029-120
E-Mail: uwe.harr@ebnerstolz.de

HAMBURG**Florian Riedl**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel. +49 40 37097-186
E-Mail: florian.riedl@ebnerstolz.de

HANNOVER**Hans-Peter Möller**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel. +49 511 936227-39
E-Mail: hans-peter.moeller@ebnerstolz.de

KÖLN**Werner Metzen**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel. +49 221 20643-27
E-Mail: werner.metzen@ebnerstolz.de

STUTT GART**Dr. Volker Hecht**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel. +49 711 2049-1340
E-Mail: volker.hecht@ebnerstolz.de

FRANKFURT**Markus Groß**

Wirtschaftsprüfer
Tel. +49 69 450907-104
E-Mail: markus.gross@ebnerstolz.de

Sonja Kolb

Wirtschaftsprüferin
Tel. +49 711 2049-1070
E-Mail: sonja.kolb@ebnerstolz.de

IMPRESSUM

Herausgeber:

Ebner Stolz Mönning Bachem
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte
Partnerschaft mbB
www.ebnerstolz.de

Ludwig-Erhard-Straße 1, 20459 Hamburg
Tel. +49 40 37097-0

Holzmarkt 1, 50676 Köln
Tel. +49 221 20643-0

Kronenstraße 30, 70174 Stuttgart
Tel. +49 711 2049-0

Redaktion:

Sonja Kolb, Tel. +49 711 2049-1070
Dr. Ulrike Höreth, Tel. +49 711 2049-1371

novus enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Empfänger des **novus** eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

novus unterliegt urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newsletter oder die Veröffentlichung auf Webseiten, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.

Wir legen großen Wert auf Gleichbehandlung. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir jedoch auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers. Im Sinne der Gleichbehandlung gelten entsprechende Begriffe grundsätzlich für alle Geschlechter. Die verkürzte Sprachform beinhaltet also keine Wertung, sondern hat lediglich redaktionelle Gründe.

Fotonachweis:

©www.gettyimages.com

