



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 -15  
[www.drsc.de](http://www.drsc.de) - [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de)

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die DSR-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des DSR wieder. Die Standpunkte des DSR werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.  
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die DSR-Sitzung erstellt.

## DSR – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

<b>DSR-Sitzung:</b>	<b>128. / 02.02.2009 / 10:00 – 12:00 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>03 – IAS 24 Related Party Disclosures</b>
<b>Thema:</b>	<b>Stellungnahmen an den IASB und an EFRAG</b>
<b>Papier:</b>	<b>03a_Anmerkungen ED amend IAS 24 (Dez. 2008)</b>

### Überblick

- 1 Zweck dieser Unterlage ist es, dem DSR
  - die im Rahmen des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) vorgeschlagenen Änderungen vorzustellen, und
  - mögliche Anmerkungen aufzuzeigen, die in die Stellungnahme des Rates an den IASB und an EFRAG aufgenommen werden sollten; diese Anmerkungen sollen im Rahmen der Sitzung diskutiert werden.
  
- 2 Zu diesem Zweck wird der Struktur des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) gefolgt:
  - 1) State controlled Entities,
  - 2) Definition of a related Party, und
  - 3) Other issues.

Es wird zu jedem dieser drei Punkte wie folgt vorgegangen:

- Vorstellung und Erläuterung der vom IASB vorgeschlagenen Änderungen,
- Wiedergabe der konkreten Fragen des IASB,
- Analyse der vorgeschlagenen Änderungen bzw. Regelungen und Herleitung einer Empfehlung, sowie
- Formulierung konkreter Fragen an den DSR in Bezug auf die jeweilige Empfehlung.

Hinsichtlich einer detaillierten Gegenüberstellung der beiden ED amend IAS 24 einerseits vom Februar 2007 und andererseits vom Dezember 2008 sowie der



Anmerkungen des DSR zum ED amend IAS 24 (Feb. 2007) wird auch auf die **Sitzungsunterlage 03c** verwiesen.

Der Begriff „Staat“ wird im Folgenden im Sinne von „öffentlicher Träger“ bzw. im Sinne von para. 11A des ED amend IAS 24 (Feb. 2007) verwendet.

## State Controlled Entities

### *Vorgeschlagene Regelung des IASB*

- 3 Gemäß IAS 24.17A i.d.F. des ED amend IAS 24 (Feb. 2007) hatte der IASB vorgeschlagen, sog. „state-controlled entities“ (entities controlled or significantly influenced by the state – im Folgenden kurz: SCE) von den Berichtspflichten des IAS 24.17 gegenüber anderen SCE, die vom gleichen Staat beherrscht oder maßgeblich beeinflusst werden, auszunehmen, sofern aufgrund der in IAS 24.17B i.d.F. des ED amend IAS 24 (Feb. 2007) genannten Indikatoren von einer Einflussnahme des einen auf das andere SCE nicht auszugehen ist.

Von dieser indikatorinduzierten Freistellung geht der IASB im Rahmen des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) aufgrund einer zu hohen Komplexität ab und schlägt nunmehr vor, den SCE eine grundsätzliche Freistellung von den Berichtspflichten des IAS 24.17

- auch in Bezug auf Geschäftstransaktionen mit dem Staat selbst
- und zusätzlich bei Joint Venture Verbindungen zwischen Staat und SCE
- bei gleichzeitiger Auferlegung bestimmter Angabepflichten

wie folgt zu gewähren:

17A A reporting entity is exempt from the disclosure requirements of paragraph 17 in relation to:

- (a) a state that has control, joint control or significant influence over the reporting entity; and
- (b) another entity that is a related party because the same state has control, joint control or significant influence over both the reporting entity and the other entity.

17B However, a reporting entity shall disclose the following information about transactions with the state or other entities referred to in paragraph 17A:

- (a) the name of the state and the nature of its relationship with the reporting entity (ie control, joint control or significant influence);
- (b) the types of individually or collectively significant transactions with the state or such entities and a qualitative or quantitative indication of their extent. Types of transactions include those listed in paragraph 20; and
- (c) the fact that the state or such entities are related parties as defined in IAS 24 but, as permitted by paragraph 17A, disclosures about related party transactions do not cover transactions with that state or those entities.



## **Frage des IASB**

- 4 Zu dieser Regelung stellt der IASB die folgende Frage:

### **Question 1—State-controlled entities**

This exposure draft proposes an exemption from disclosures in IAS 24 for entities controlled, jointly controlled or significantly influenced by the state in specified circumstances.

Do you agree with the proposed exemption, and with the disclosures that entities must provide when the exemption applies?

Why or why not?

If not, what would you propose instead and why?

## **Diskussion der vom IASB vorgeschlagenen Regelung**

*Ist der vom IASB ausgewählte und konkret vorgeschlagene Ansatz zur Freistellung der SCE von den Angabepflichten des IAS 24.17 zieladäquat?*

- 5 Der DSR hat in seiner Stellungnahme vom Mai 2007 in Bezug auf die von SCE zu erfüllenden Angabepflichten gem. IAS 24 grundsätzlich die Notwendigkeit für eine Erleichterung anerkannt, da sich die Identifizierung von nahe stehenden Unternehmen und Personen für SCE häufig als problematisch und schwierig darstellt – insbesondere in Staaten mit einer hohen Anzahl von SCE. In Bezug auf die im Rahmen des ED amend IAS 24 (Feb. 2007) vorgeschlagene, indikatorbasierte Lösung des IASB wurden jedoch verschiedene Bedenken seitens des Rates vorgetragen.
- 6 Als Alternativen zu dem indikatorbasierten Ansatz des ED amend IAS 24 (Feb. 2007) waren vom IASB in seiner Sitzung im September 2008 die folgenden drei Vorschläge diskutiert worden:
- **Einfache Anhangangabe**, die von allen SCE **in den Ländern** zur Verfügung zu stellen ist, **in denen umfangreiche Staatsbeteiligungen vorliegen** (die Anhangangabe soll in etwa wie folgt gestaltet sein: Art der Beziehung zum Staat – grundsätzliche Aussage zum Umfang unternehmerischer Beteiligungen des Staates in diesem Land – Angabe zur Größenordnung der mit dem Staat bzw. SCE abgewickelten Geschäfte – Hinweis auf die Qualifikation dieser Geschäfte als Related Party Transactions im Sinne des IAS 24 und dass hinsichtlich dieser Geschäfte eine Ausnahmeregelung von den Berichtspflichten des IAS 24 besteht);



- **Einfache Anhangangabe** wie oben – jedoch nur in solchen Fällen, in denen **unternehmensindividuell ein hohes Ausmaß von Geschäften mit dem Staat und anderen SCE** vorliegt; und
- **Einfache Anhangangabe** wie oben – jedoch **grundsätzlich bei jedem SCE**.

Der IASB hat sich für die letzte Variante entschieden und diese gemäß dem oben vorgestellten Textvorschlag zu IAS 24.17A und .17B ausgestaltet. Diese Vorgehensweise ist vor dem Hintergrund der möglichen Probleme bei der Bestimmung von

- Ländern, in denen umfangreiche Staatsbeteiligungen vorliegen, und
- Unternehmen, für die unternehmensindividuell ein hohes Ausmaß an Geschäften mit dem Staat und anderen SCE vorliegt, begründet und eingängig.

- 7 Der vom IASB im Rahmen des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) vorgeschlagenen Lösung als Alternative zu dem indikatorbasierten Ansatz gem. ED amend IAS 24 (Feb. 2007) wird demnach zunächst grundsätzlich zugestimmt. Die konkrete Ausgestaltung dieses Lösungsvorschlags wird im Folgenden weiter analysiert.

**Frage 1 an den DSR:**

Stimmt der DSR dieser Sichtweise zu?

*Ausweitung der Freistellung der SCE von den Angabepflichten des IAS 24.17 auch auf solche SCE, bei denen ein Staat im Rahmen einer gemeinschaftlichen Führung beteiligt ist?*

- 8 Die Berücksichtigung auch von SCE, bei denen ein Staat im Rahmen einer gemeinschaftlichen Führung beteiligt ist, wurde u.a. vom DSR angeregt.



---

*Freistellung von den Angabepflichten des IAS 24.17 auch in Bezug auf Geschäfte zwischen dem SCE und dem Staat?*

- 9 IAS 24 wurde erstmals im September 2003 von der EU übernommen. Diese Version des IAS 24 enthielt in Tz. 4 (d) eine Ausnahmeregelung, der zufolge öffentliche Unternehmen von der Pflicht befreit waren, Geschäfte mit anderen öffentlichen Unternehmen anzugeben („No disclosure of transaction is required: ... (d) in financial statements of state-controlled enterprises of transactions with other state-controlled enterprises.“). Unter dem Begriff der „öffentlichen Unternehmen“ waren gem. Mehrheitsmeinung in der Literatur auch (Industrie-) Beteiligungen in Mehrheitsbesitz der öffentlichen Hand zu subsumieren, so dass auch diese von der oben genannten Angabepflicht befreit waren.

Im Rahmen des Improvements-Projekts des IASB wurde die Befreiungsregelung für öffentliche Unternehmen abgeschafft, so dass über sämtliche Beziehungen und Transaktionen zu anderen öffentlichen Unternehmen zu berichten ist (diese Version des IAS 24 wurde im Dezember 2004 in EU-Recht übernommen).

- 10 Noch im Rahmen des im Februar 2007 vorgestellten ED sollte sich die Befreiung von den Angabepflichten des IAS 24.17 lediglich auf Geschäfte zwischen den SCE beziehen, die vom gleichen Staat beherrscht oder maßgeblich beeinflusst werden – nicht jedoch auf die Geschäfte zwischen dem berichtspflichtigen SCE und dem Staat, der dieses SCE beherrscht bzw. einen maßgeblichen Einfluss auf das SCE ausübt.
- 11 Erst im Rahmen des im Dezember 2008 veröffentlichten ED wird nunmehr auch eine Freistellung von den Berichtspflichten nach IAS 24.17 in Bezug auf die Transaktionen (Geschäfte) zwischen dem berichtspflichtigen SCE und dem Staat, der dieses SCE beherrscht, gemeinschaftlich führt bzw. einen maßgeblichen Einfluss auf das SCE ausübt. Allerdings wird gem. Tz. 17B (b) ED amend IAS 24 (Dez. 2008) eine hinter den Berichtspflichten des IAS 24.17 zurückbleibende Berichterstattungspflicht eingefordert. Die folgende Aufstellung verdeutlicht die Unterschiede zwischen diesen Berichtserfordernissen (Hervorhebungen durch den DRSC-Mitarbeiter):



IAS 24.17	IAS 24.17B (b) i.d.F. ED amend IAS 24 (Dez. 2008)
<p>If there have been <b>transactions</b> between related parties, an entity shall disclose the nature of the related party relationship as well as</p> <p><b>information about the transactions</b> and outstanding balances necessary for an understanding of the potential effect of the relationship on the financial statements. ...</p> <p>At a minimum, disclosures shall include:</p> <p>(a) the <b>amount</b> of the transactions;</p> <p>(b) the <b>amount</b> of outstanding balances and:</p> <p style="padding-left: 20px;">(i) their terms and conditions, including whether they are secured, and the nature of the consideration to be provided in settlement; and</p> <p style="padding-left: 20px;">(ii) details of any guarantees given or received;</p> <p>(c) provisions for doubtful debts related to the <b>amount</b> of outstanding balances; and</p> <p>(d) the <b>expense</b> recognized during the period in respect of bad or doubtful debts due from related parties.</p>	<p>However, a reporting entity shall disclose the following information about <b>transactions</b> with the state or other entities referred to in paragraph 17A:</p> <p>(a) ...</p> <p>(b) the types <b>of individually or collectively significant transactions</b> with the state or such entities</p> <p>and</p> <p>a qualitative or quantitative <b>indication</b> of their extent.</p>
	Types of transactions include those listed in paragraph 20; ...

Die Gegenüberstellung verdeutlicht, dass die Angaben nach IAS 24.17 detaillierter und umfangreicher sind.

## 12 Da es nach der hier vertretenen Auffassung

- grundsätzlich bei der Bereitstellung der Anhangangaben nach IAS 24.17 für Geschäftsbeziehungen mit dem Staat als *related party* keine vergleichbar höheren Schwierigkeiten im Vergleich zu anderen Geschäftspartnern ersichtlich sind, und
- die gem. IAS 24.17 geforderten Angaben für Beziehungen mit dem Staat als *related party* von hohem Interesse für die Abschlussleser / –analysten sind,



sollten auch künftig die Angabepflichten des IAS 24.17 für Geschäftsbeziehungen zwischen dem SCE und dem Staat, der dieses SCE beherrscht, gemeinschaftlich führt bzw. einen maßgeblichen Einfluss auf das SCE ausübt, gemäß IAS 24.17 in ihrer detaillierteren und umfangreicheren Form im Vergleich zu Tz. 17B (b) ED amend IAS 24 (Dez. 2008) gefordert werden.

- 13 Die in BC10 des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) vom IASB vorgebrachten Argumente zur Einbeziehung auch des Staates als *related party* in die Ausnahmeregelung von der Berichterstattung nach IAS 24.17 vermögen nicht zu überzeugen:
- BC10 (a) mit analogem Verweis auf BC 3 (der jedoch ausdrücklich auf die möglichen Schwierigkeiten hinsichtlich der Bereitstellung von Angaben nach IAS 24.17 bei SCE abstellt): (a) Schwierigkeiten bei der Identifizierung des Staates sowie (b) Unausgewogenheit des Kosten-/Nutzen-Verhältnisses;
  - BC10 (b): Schwierigkeiten bei der Unterscheidung zwischen Staat und SCE;
  - BC10 (c): Beliebigkeit und begrenzter Informationswert der Angaben bezüglich der Geschäfte mit dem Staat, wenn dieser diese Geschäfte entweder selbst oder andererseits durch andere SCE mit dem berichtspflichtigen SCE abwickeln kann bzw. hierauf steuernd einwirken kann.

In Bezug auf die ersten beiden Argumente entsteht der Eindruck, dass die geschilderten Situationen tendenziell eher auf Ausnahmefälle und Besonderheiten abstellen als dass sie den Regelfall beschreiben. Das dritte Argument kann deshalb nicht überzeugen, weil für den Abschlussleser das tatsächlich mit dem Staat abgewickelte Geschäftsvolumen von Interessen ist – dass sich dieses Volumen gänzlich anders hätte darstellen können, hätte dies der Staat gewollt, mindert den Informationsgehalt hingegen nicht.

**Frage 2 an den DSR:**

Schließt sich der Rat der Sichtweise an, dass für den jeweiligen Staat die Berichtspflichten gem. IAS 24.17 auch weiterhin gelten sollten (anstelle der vom IASB vorgeschlagenen Berichtspflicht nach Tz. 17B (b) ED amend IAS 24 (Dez. 2008))?



---

*Stellt die Ausnahmeregelung der Tz. 17A (b) i.V.m. 17B ED amend IAS 24 (Dez. 2008) eine ausreichende Erleichterung in Bezug auf die Berichtspflicht ggü. anderen SCE, die vom gleichen Staat wie das berichtspflichtige SCE beherrscht, gemeinschaftlich geführt oder maßgeblich beeinflusst werden, dar?*

- 14 Um in der gem. Überschrift dargestellten Situation die Ausnahmeregelung der Tz. 17A (b) i.V.m. 17B i.d.F. ED amend IAS 24 (Dez. 2008) in Bezug auf andere SCE in Anspruch nehmen zu können, muss dem SCE-Berichtsunternehmen bekannt sein, ob es sich bei den Unternehmen, mit denen Geschäfte stattgefunden haben, um solche handelt, die vom gleichen Staat wie das berichtspflichtige Unternehmen selbst beherrscht, gemeinschaftlich geführt oder maßgeblich beeinflusst werden.
- 15 Schwierigkeiten und Probleme bei der Identifizierung anderer SCE, für die in Bezug auf die Angabepflichten nach IAS 24.17 eine Ausnahme gewährt werden soll, stellen jedoch eines der Ausgangsprobleme dieser Diskussion dar. Berichtspflichtigen SCE ist es eben häufig nicht möglich, andere SCE mit vertretbarem Aufwand bzw. überhaupt zu identifizieren (z.B. da der Staat diese Informationen nicht oder nicht vollständig zur Verfügung stellt). Wäre diese Identifizierung ohne besonderen Aufwand möglich, so würde die Ausnahmeregelung der Tz. 17A und 17B des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) nicht notwendig sein.
- 16 Diesem Umstand, dass das berichtspflichtige SCE nicht bzw. nicht mit vertretbarem Aufwand andere SCE identifizieren kann, adressiert die vorgeschlagene Regelung des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) nicht – es wird vielmehr davon ausgegangen, dass all jene Unternehmen identifiziert werden können, die ebenfalls von dem selben öffentlichen Träger beherrscht, gemeinschaftlich geführt oder maßgeblich beeinflusst werden. Für diesen Fall stellt sich die Frage, ob dem IASB eine entsprechende Anregung im Rahmen einer Stellungnahme des DSR zur Verfügung gestellt werden sollte, auch den Fall einer nicht vollständigen Identifizierung anderer SCE zu adressieren.
- 17 In diesem Zusammenhang ist jedoch andererseits zu beachten, dass die berichtspflichtigen SCE nicht alleine auf vom beherrschenden, gemeinschaftlich führenden oder maßgeblichen Einfluss nehmenden Staat zur Verfügung zu stellenden



Informationen angewiesen sind. Sie können sich auch von ihren Geschäftspartnern Auskünfte über deren Status als SCE im Sinne der Tz. 17A (b) des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) zur Verfügung stellen lassen. Hierbei kann sich das berichtspflichtige SCE auf solche Unternehmen beschränken, mit denen unter Berücksichtigung des für die IFRS-Rechnungslegung allgemein gültigen Wesentlichkeitsgrundsatzes sowie der beispielhaften Aufzählung berichtspflichtiger Geschäftsvorfälle gem. IAS 24.20 (auf den in der Tz. 17B (b) ED amend IAS 24 (Dez. 2008) verwiesen wird) angabepflichtige Transaktionen getätigt wurden.

- 18 Vor diesem Hintergrund wird die Meinung vertreten, dass die Ausnahmeregelung der Tz. 17A (b) i.V.m. 17B ED amend IAS 24 (Dez. 2008) eine ausreichende Erleichterung in Bezug auf die Berichtspflicht ggü. anderen SCE, die vom gleichen Staat wie das berichtspflichtige SCE beherrscht, gemeinschaftlich geführt oder maßgeblich beeinflusst werden, darstellt. Denn nur in Ausnahmefällen wird das berichtspflichtige Unternehmen weder vom Staat die entsprechenden SCE genannt bekommen noch diese selbst identifizieren können. Für solche Ausnahmefälle ist es nicht notwendig, dass in IAS 24 diesbezügliche Handlungsempfehlungen aufgenommen werden.

Diese Sichtweise scheint auch den Überlegungen des IASB zugrunde gelegen zu haben, der in BC11 des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) zu den Ausnahmeregelungen ausführt:

„They do not require the reporting entity to identify every state-controlled entity, nor to quantify in detail transactions with such entities, because such a requirement would negate the exemption.”

**Frage 3 an den DSR:**

Schließt sich der Rat der Sichtweise an, dass die Identifizierung anderer SCE, mit denen das berichtspflichtige SCE Geschäfte abgewickelt hat, grundsätzlich möglich sein wird und der entgegengesetzte Fall nicht ausdrücklich in IAS 24 zu regeln ist?



*Sollte die Ausnahmeregelung der Tz. 17A i.V.m. 17B ED amend IAS 24 (Dez. 2008) in Bezug auf andere SCE, die vom gleichen Staat wie das berichtspflichtige SCE beherrscht, gemeinschaftlich geführt oder maßgeblich beeinflusst werden, keine Anwendung finden, wenn die „related party“-Verbindung zwischen den beiden SCE auch durch andere Verbindungen begründet werden?*

- 19 Für den Fall, dass neben dem Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung der Ausnahmeregelungen der Tz. 17A i.V.m. 17B ED amend IAS 24 (Dez. 2008) zwischen zwei SCE auch andere Voraussetzungen für das Vorliegen von „nahe stehenden Unternehmen“ erfüllt sind, bleibt es gemäß dem ED amend IAS 24 (2008) bei der Freistellung von den Berichtspflichten des IAS 24.17.
- 20 Auf Basis der Überlegung, dass bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen von den Erleichterungen für die SCE Gebrauch gemacht werden kann, obwohl zwischen diesen beiden Unternehmen auch andere als auf dem SCE-Status basierende Voraussetzungen für ein „related party“-Verhältnis erfüllt sind, sollte in solchen Fällen die Berichtspflicht nach IAS 24.17 eingefordert werden. Begründet wird diese Sichtweise durch das Verständnis, dass die Schwierigkeiten bei der Informationsbeschaffung wie sie für SCE-Verhältnisse typisch sind (bzw. sein können), in solchen Fällen nicht einschlägig sind.
- 21 Deshalb wird hier vorgeschlagen, von diesen Unternehmen für die oben beschriebenen Geschäfte Angaben nach IAS 24.17 zu verlangen.

**Frage 4 an den DSR:**

Schließt sich der Rat dieser Sichtweise an?

*Sollte den SCE explizit die Möglichkeit zur Berichterstattung nach IAS 24.17 eingeräumt werden, wenn die Beschaffung der für diese Angabepflicht notwendigen Informationen unproblematisch ist?*

- 22 Ist es einem Berichtsunternehmen ohne besonderen Aufwand möglich, für Geschäftsbeziehungen mit dem Staat und anderen SCE den Berichtspflichten gem.



IAS 24.17 nachzukommen, so erscheint es sinnvoll, diesem Unternehmen auch die Möglichkeit zu gewähren, die für den Bilanzleser im Vergleich zur Tz. 17B (b) i.d.F. ED amend IAS 24 (Dez. 2008) höherwertigen Angaben nach IAS 24.17 zur Verfügung zu stellen.

- 23 Andererseits laufen verschiedene Berichtsmöglichkeiten für identische Sachverhalte einer unternehmensbezogenen Vergleichbarkeit zuwider.
- 24 Da jedoch in beiden Fällen grundsätzlich vergleichbare Anhangangaben vorliegen (die Vergleichbarkeit somit nicht signifikant beeinträchtigt ist), sollte den Berichtsunternehmen die Möglichkeit gewährt werden, die entsprechenden Anhangangaben gem. IAS 24.17 zur Verfügung zu stellen, wenn die Bereitstellung dieser Daten „problemfrei“ erfolgen kann. Dem IASB sollte empfohlen werden, den Bilanzierenden dieses Wahlrecht zu gewähren.

**Frage 5 an den DSR:**

Schließt sich der Rat diesem Vorschlag an?

**Frage 6 an den DSR:**

Hat der DSR zum Thema der SCE weitergehende Anmerkungen?



## Definition of a related Party

### *Vorgeschlagene Regelung des IASB*

25 Der IASB hat die bereits im Rahmen des ED amend IAS 24 (Feb. 2007) neu strukturierte Definition zu den „verbundenen Unternehmen und Personen“ im Rahmen des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) noch einmal redaktionell überarbeitet und noch bestehende Inkonsistenzen beseitigt. In Zusammenhang mit der Frage 2 des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) werden zunächst die geänderten bzw. neu eingeführten Definitionen

- 9 (a) (iii)
- 9 (b) (iii)
- 9 (b) (iv)
- 9 (b) (vi)
- 9 (b) (ix)

diskutiert (hierzu wird auf den ED amend IAS 24 (Dez. 2008) verwiesen – insbesondere auf die Seiten 18 f., die im Änderungsmodus den Vergleich mit den entsprechenden Definitionen des ED amend IAS 24 (Feb. 2007) darstellen.

### *Frage des IASB*

26 In diesem Zusammenhang stellt der IASB die folgende Frage:

#### **Question 2—Definition of a related party**

The exposure draft published in 2007 proposed a revised definition of a related party. The Board proposes to amend that definition further to ensure that two entities are treated as related to each other whenever a person or a third entity has joint control over one entity and that person (or a close member of that person's family) or the third entity has joint control or significant influence over the other entity or has significant voting power in it.

Do you agree with this proposal?

Why or why not?

If not, what would you propose instead and why?

### *Diskussion der vom IASB vorgeschlagenen Regelung*

27 Die im zweiten Satz der Frage des IASB angesprochenen Änderungen lassen sich in die folgenden 12 Varianten einteilen, die unter Verwendung der folgenden Abkürzungen



jeweils mit Verweis auf die entsprechenden Tz. der Definition des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) und einer kurzen Analyse dargestellt werden; aus Gründen der Klarheit werden die englischen Begriffe verwendet:

<b>RE</b>	Reporting Entity	<b>oE</b>	the other entity
<b>3rd E</b>	third entity	<b>jc</b>	has joint control over
<b>si</b>	has significant influence in	<b>svp</b>	has significant voting power in
<b>Person</b>	an individual	<b>CFM</b>	close member of that person's family
<b>RP</b>	related party		

Durch die geänderten Definitionen soll jeweils erreicht werden, dass **RE** und **oE** "related parties" im Sinne des künftigen IAS 24 darstellen.

**Fall 01:** - Person => jc => RE and Person / CFM => jc => oE  
- para. 9 (b) (vi) ED amend IAS 24 (Dez. 2008)

**Fall 02:** - Person => jc => RE and Person / CFM => si => oE  
- para. 9 (b) (ix) ED amend IAS 24 (Dez. 2008)

**Fall 03:** - Person => jc => RE and Person / CFM => svp => oE  
- para. 9 (b) (ix) ED amend IAS 24 (Dez. 2008)

Die Einstufung der Unternehmensverbindungen gem. den Fällen 01 - 03 als RP war im Rahmen des ED amend IAS 24 (Feb. 2007) versehentlich durch die Umformulierung der Definition nicht mehr gegeben; dieses redaktionelle Versehen des IASB wird mit dem Vorschlag zur Änderung der Definition wie oben dargestellt behoben. Siehe hierzu auch BC14 des ED amend IAS 24 (Dez. 2008).

**Fall 04:** - 3rd E => jc => RE and 3rd E => jc => oE  
- para. 9 (b) (iii) ED amend IAS 24 (Dez. 2008)  
- Der IASB sieht hier eine Analogie zu Fall 1 und schlägt auch für diesen Fall das Vorliegen eines RP-Verhältnisses vor. Obwohl eine Ausdehnung des RP-Begriffs vorliegt, sollte aufgrund der Intensität der Beziehungen zwischen diesen Unternehmen (bzw. der Möglichkeit zu einer Beziehung mit einer solchen Intensität) dem Vorschlag des IASB gefolgt werden.

**Fall 05:** - 3rd E => jc => RE and 3rd E => si => oE  
- para. 9 (b) (iv) ED amend IAS 24 (Dez. 2008)  
- Der IASB sieht hier eine Analogie zu Fall 2 und schlägt auch für diesen Fall das Vorliegen eines RP-Verhältnisses vor. Obwohl eine Ausdehnung des



RP-Begriffs vorliegt, sollte aufgrund der Intensität der Beziehungen zwischen diesen Unternehmen (bzw. der Möglichkeit zu einer Beziehung mit einer solchen Intensität) dem Vorschlag des IASB gefolgt werden.

- Fall 06:** - 3rd E => jc => RE and 3rd E => svp => oE
- N.A.
  - Diese Fallkonstellation ist in der Definition des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) nicht abgedeckt, obwohl die oben angeführte Frage (Question 2) dies suggeriert.

Im Ergebnis ist dies jedoch konsequent, da ein wesentlicher Stimmrechtsanteil auch nach bisherigem Verständnis des IAS 24 nur in Zusammenhang mit natürlichen Personen zu einer RP- Beziehung führen kann.

- Fall 07:** - Person => jc => oE and Person / CFM => jc => RE
- para. 9 (b) (vi) ED amend IAS 24 (Dez. 2008)

- Fall 08:** - Person => jc => oE and Person / CFM => si => RE
- para. 9 (b) (vi) ED amend IAS 24 (Dez. 2008)

Die Einstufung der Unternehmensverbindungen gem. den Fällen 07 und 08 als RP war im Rahmen des ED amend IAS 24 (Feb. 2007) versehentlich unterblieben; dieses redaktionelle Versehen des IASB wird mit dem Vorschlag zur Änderung der Definition wie oben dargestellt behoben.

- Fall 09:** - Person => jc => oE and Person / CFM => svp => RE
- para. 9 (b) (vi) ED amend IAS 24 (Dez. 2008)
  - Diese Fallkonstellation hat der IASB im Rahmen des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) neu in den Kanon der Definition RP aufgenommen. Person oder CFM stellen gem. para. 9 (a) (iii) bei svp ggü. der RE eine RP dar. Dieser Vorschlag muss als konsequent betrachtet werden, denn wenn das Vorliegen einer svp gem. para. 9 (b) (vii), (viii) und (ix) dazu führt, dass das „andere Unternehmen“ eine RP zur RE darstellt, so sollte dies bei direkter svp natürlicher Personen in Bezug auf die RP erst recht gelten.

In diesem Zusammenhang ist jedoch eine weitere Klarstellung des Begriffs svp beim IASB anzuregen – siehe hierzu weiter unten Frage 16.



- Fall 10:** - 3rd E => jc => oE and 3rd E => jc => RE
- para. 9 (b) (iii) ED amend IAS 24 (Dez. 2008)
  - Diese Fallkonstellation entspricht Fall 4 (siehe Anmerkung zu Fall 4).
- Fall 11:** - 3rd E => jc => oE and 3rd E => si => RE
- para. 9 (b) (iv) ED amend IAS 24 (Dez. 2008)
  - Diese Fallkonstellation stellt die analoge Ergänzung zu Fall 5 dar (siehe Anmerkung zu Fall 5).
- Fall 12:** - 3rd E => jc => oE and 3rd E => svp => RE
- N.A.
  - Diese Fallkonstellation ist in den Definitionen des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) nicht abgedeckt, obwohl die oben angeführte Frage (Question 2) dies suggeriert. Siehe analog den Hinweis zu Fall 06.

**Frage 7 an den DSR:**

Schließt sich der Rat dieser Sichtweise an? Welche Fälle werden ggf. anders beurteilt?

**Frage 8 an den DSR:**

Gibt es seitens des DSR zur Question 2 des IASB sonstige Anmerkungen?



## Other Issues

### **Fragen des IASB zu Other Issues**

28 Der IASB hat zu diesem Komplex ganz allgemein die folgende Frage gestellt:

**Question – Definition of a related party**

Do you have any other comments on the proposals.

***Sollten Anmerkungen und Hinweise der Stellungnahme vom Mai 2007 des DSR, die keine Berücksichtigung im Rahmen des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) gefunden haben, auch wieder in der Stellungnahme an den IASB zum ED amend IAS 24 (Dez. 2008) berücksichtigt werden?***

29 In Bezug auf die folgenden Hinweise der Stellungnahme vom Mai 2007 des DSR wird vorgeschlagen, diese nicht mehr in die Stellungnahme zum ED amend IAS 24 (Dez. 2008) aufzunehmen, da davon auszugehen ist, dass der IASB seine Meinungsbildung diesbezüglich abgeschlossen hat (siehe hierzu auch die „Invitation to Comment“ des ED):

- fundamentale Überprüfung der Definition einer „*related party*“ und Begrenzung auf solche Sachverhalte, in denen Beherrschung vorliegt;
- Beschränkung des Begriffs „*close family members*“, der aus der Sicht des Rates als zu weitreichend empfunden wird.

**Frage 9 an den DSR:**

Schließt sich der Rat dieser Sichtweise an?

30 In Bezug auf die folgenden **Hinweise der Stellungnahme vom Mai 2007 des DSR** wird hingegen vorgeschlagen, diese auch in die Stellungnahme zu ED amend IAS 24 (Dez. 2008) aufzunehmen, da ggf. davon auszugehen ist, dass der IASB seine Meinungsbildung diesbezüglich noch nicht abgeschlossen hat:

31 Aufgrund der vorgeschlagenen Definitionen ergibt sich in folgender Konstellation keine „*related party*“-Beziehung (siehe CL des DSR vom Mai 2007): „Entity A controls entity C, entity B has significant influence over entity C. While entity A’s director is a related



party to entity C according to proposed IAS 24.9 (a) (i), entity B's director is not, although entity B is a related party to entity C and entity B's director has the same "controlling influence" in entity B as entity A's director has in entity A."

Auch für diese Konstellation sollte die Definition der Tz. 9 des IAS 24 künftig festlegen, dass es sich um eine "*related party*" handelt.

**Frage 10 an den DSR:**

Schließt sich der Rat dieser Sichtweise an?

32 Aufgrund der vorgeschlagenen Definitionen ergibt sich in folgender Konstellation keine „related party“ Beziehung (siehe CL des DSC vom Mai 2007): „The wife of entity A's director has significant influence over entity B. From the perspective of entity A, entity B is a related party to entity A according to proposed IAS 24.9 (b) (vi). From the perspective of entity B, entity A is not a related party to entity B as no definition applies.“

33 Para. 9 (b) (x) des ED amend IAS 24 (Dez. 2008), der für eine solche Konstellation grundsätzlich die entsprechende Definition zur Verfügung stellt, lautet wie folgt:

„An entity is related to a reporting entity if any of the following conditions applies:

- (i) ...
- (x) a member of the key management personnel of the entity or of a parent of the entity, or a close member of that member's family, has
  - control or
  - joint control over the reporting entity
 or
  - has significant voting power in it.”

Auffallend ist, dass die Unternehmensverbindung „*significant influence*“ nicht in der Aufzählung enthalten ist, obwohl die vermeintlich weniger Einflussmöglichkeiten bietende „*significant voting power*“ enthalten ist und dazu führt, dass unter den gegebenen Verhältnissen eine „*related party*“ - Beziehung vorliegt. Diese Konstellation – eine schwächer ausgeprägte Einflussnahmemöglichkeit führt zum Vorliegen einer „*related party*“-Beziehung, die stärker ausgeprägte hingegen nicht, ist ohne weitere Begründungen nicht eingängig. Durch diese „Lücke“ liegt im oben genannten Beispiel keine *related party* vor (weder ist A RP zu B noch vice versa).



- 34 Vor diesem Hintergrund wird vorgeschlagen, in der Stellungnahme an den IASB diese Situation zu hinterfragen bzw. auf diese Inkonsistenz hinzuweisen.

**Frage 11 an den DSR:**

Schließt sich der Rat dieser Sichtweise an?

- 35 In diesem Zusammenhang ist auf eine vergleichbare Situation in Bezug auf 9 (a) (i) des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) hinzuweisen: besitzt eine Person in Schlüsselpositionen des Berichtsunternehmens oder eines Mutterunternehmens bzw. ein naher Familienangehöriger dieser Person wesentliche Stimmrechtsanteile an einem Unternehmen, so begründet dies gem. para. 9 (b) (vii) eine „*related party*“-Beziehung zwischen diesem Unternehmen und dem Berichtunternehmen; im Falle eines maßgeblichen Einflusses (der nach der hier vertretenen Meinung eine stärkere Einflussnahme auf diese Unternehmen bietet) liegt gem. ED amend IAS 24 (Dez. 2008) hingegen keine „*related party*“-Beziehung zwischen den beiden Unternehmen vor.
- 36 Vor diesem Hintergrund wird vorgeschlagen, in der Stellungnahme an den IASB diese Situation zu hinterfragen bzw. auf diese Inkonsistenz hinzuweisen.

**Frage 12 an den DSR:**

Schließt sich der Rat dieser Sichtweise an?

- 37 In Bezug auf Para. 9 (b) (x) des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) ist andererseits darauf hinzuweisen, dass die analoge Regelung des 9 (b) (vii) des ED amend IAS 24 (Feb. 2007) lediglich auf „a member of the key management personnel of the entity, or a parent of the entity“ abgestellt hatte. Die Ausweitung der Anwendung im Rahmen des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) auch auf die „close member of that member’s family“ stellt eine bedeutende Ausweitung der *related parties* dar und wird bei entsprechend zugrundeliegenden Geschäften vermehrte Angabepflichten nach sich ziehen.



- 38 Der IASB hat diese Regelung jedoch bewusst zur Eliminierung von Inkonsistenzen eingeführt (siehe die auf diesen Regelungsbereich zielende Frage 2 (c) des ED amend IAS 24 (Feb. 2007)).
- 39 Der DSR hat über die im ED amend IAS 24 (Feb. 2007) vorgeschlagenen Regelungen hinaus eine weiterreichende Klärung von Inkonsistenzen gefordert (siehe hierzu die beiden Beispiele auf Seite 5 der Stellungnahme des DSR vom Mai 2007). Die Ausweitung auch auf die „close member of that member’s family“ kann als Reaktion des IASB auf diese Forderung verstanden werden.
- 40 Vor diesem Hintergrund erscheint die oben dargestellte Ausweitung der Anwendung im Rahmen des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) als notwendig zur weiteren Beseitigung solcher Inkonsistenzen.

**Frage 13 an den DSR:**

Schließt sich der Rat dieser Sichtweise an?

- 41 In seiner Stellungnahme vom Mai 2007 gab der DSR weiterhin zu bedenken: “In addition to the proposed example in IAS 24.20 (j), we suggest clarifying whether or not dividend payments are part of related party transactions as this is a frequent question in practice. We are of the opinion that dividend payments do not meet the requirement of being a transfer of resources, services or obligations between the re-orting entity and the related party.”

Obwohl Tz. 20 (j) im Rahmen des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) gestrichen wurde, sollte an dieser Forderung weiterhin festgehalten werden.

**Frage 14 an den DSR:**

Schließt sich der Rat dieser Sichtweise an?



- 42 Weiterhin gab der DSR zu bedenken: “We also wonder if there is a major application problem caused by the definition of the term state. In many cases, it is not the state itself, but a kind of agency, who is the shareholder of a state-controlled entity. Another example: if one entity is controlled by Federal Ministry A and another is controlled by Federal Ministry B, is this relationship covered by the proposed exemption? The question is how to deal with these cases.”
- 43 Diesen Punkt hatte der IASB in seiner Sitzung im November 2007 diskutiert und kam zu dem Ergebnis, dass die im Entwurf zur Verfügung gestellte Definition prinzipienbasiert sei und eine ausreichende Leitlinie darstelle. Der Board lehnte eine weitere Detaillierung der Definition ab.
- 44 Der Verweis auf die Prinzipienorientierung der IFRS erscheint vor dem Hintergrund möglicher Unterschiede bei der künftigen Anwendung dieser Vorschrift in der Praxis nicht akzeptabel zu sein. In diesem Zusammenhang wird auch auf die das Problem herausstellenden Beispiele im Draft Comment Letter der EFRAG hingewiesen (Sitzungsunterlage **03g\_Entwurf CL EFRAG zu ED amend IAS 24 (Dez. 2008)**).
- 45 Diese Anregung sollte dem IASB nochmals unterbreitet werden.

**Frage 15 an den DSR:**

Schließt sich der Rat dieser Sichtweise an?

***Sonstige Anmerkungen und Hinweise zu Question No. 3 des IASB***

*Weitere Klärung des Begriffs „significant voting power“?*

- 46 Der nicht eindeutig durch den IASB definierte Begriff „Significant Voting Power“ (wesentlicher Stimmrechtsanteil) wurde in der Sitzung des IASB im November 2007 hinsichtlich seiner Bedeutung diskutiert - der Board kam jedoch zu keinem einheitlichen Ergebnis (siehe IStaR – International Standard-setting Report - No. 2007-11). Teilweise wurde die Auffassung vertreten, dass der Begriff „wesentlicher Stimmrechtsanteil“ nicht



deckungsgleich mit dem Begriff „maßgeblicher Einfluss“ ist und dass Situationen bestehen können, in denen ein wesentlicher Stimmrechtsanteil vorliegt (z.B. bei 10% Stimmrechtsanteil), ein maßgeblicher Einfluss hingegen nicht. Teilweise wurden andere Auffassungen vertreten.

Auch im deutschen Schrifttum besteht keine Einigkeit (teilweise wird der wesentliche Stimmrechtsbestandteil als ein Teilbestandteil der maßgeblichen Einflussnahme verstanden [vgl. Küting / Gattung, WPg 2005, S. 1110], teilweise wird der Standpunkt vertreten, dass auch geringere Stimmrechtsanteile als 20% einen wesentlichen Stimmrechtsanteil darstellen können [vgl. ADS International, Abschn. 27, Tz. 79]).

- 47 Der Board sollte im Rahmen der Stellungnahme zu einer weitergehenden Klärung des Begriffes aufgefordert werden.

**Frage 16 an den DSR:**

Schließt sich der Rat dieser Sichtweise an?

*Hinweis auf direkte und indirekte Unternehmensverbindungen, soweit natürliche Personen betroffen sind?*

- 48 Para. 9 (f) des IAS 24 weist ausdrücklich darauf hin, dass die in dieser Vorschrift genannten Unternehmensverbindungen sowohl auf Basis „direkter“ als auch „indirekter“ Verbindungen zu berücksichtigen sind. Para. 9 (a) des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) enthält einen solchen Hinweis nicht. Es wird vorgeschlagen, aus Gründen der Klarheit einen solchen Hinweis auch in den künftig geltenden IAS 24 aufnehmen zu lassen.

Für die Verbindungen zwischen Unternehmen ist ein solcher Hinweis aufgrund der vorgeschlagenen Terminologie des IASB nicht notwendig (siehe para. 9 (b) (i) und (ii) des ED amend IAS 24 (Dez. 2008).

**Frage 17 an den DSR:**

Schließt sich der Rat dieser Sichtweise an?



*Eindeutige Verwendung des Begriffs „close member of that person's family“ in para. 9 (a) des ED amend IAS 24 (Dez. 2008)?*

- 49 Der Aufbau des Paragraphen 9 des ED wurde vom IASB wie folgt strukturiert:
- Abschnitt (a) bezieht sich auf Personen (Individuen) bzw. „*close family members of that person's family*“, und
  - Abschnitt (b) bezieht sich auf Unternehmen (teilweise mittels Verweis auf die Personen gemäß Abschnitt (a)),
- die jeweils als „*related parties*“ des Berichtsunternehmens betrachtet werden.

- 50 Nach der hier vertretenen Auffassung wird mit der vom IASB vorgeschlagenen Formulierung in para. 9 (a) - „*A person or a close member of that person's family*“ - der Kreis der *related parties* nicht eindeutig und klar definiert, da

- **nicht** entweder die „*person*“ oder „*a close member of that person's family*“ bei Vorliegen der Voraussetzungen der para. 9 (a) (i) bis (iii) als *related party* des Berichtsunternehmens zu betrachten ist,
- **sondern** zunächst einmal die eine der Voraussetzungen der para. 9 (a) (i) bis (iii) erfüllende „*person*“ und darüber hinaus auch alle „*close member of that person's family*“.

Diese Überlegung ist analog auf die Formulierung der para. 9 (b) (ix) übertragbar.

Insoweit sollte eine Klarstellung bzw. Umformulierung beim IASB angeregt werden.

- 51 Weiterhin wird in den para. 9 (b) (vi) bis (viii) auf die Regelung des 9 (a) unter Verwendung des Begriffs „*person*“ rekurriert. Auf Basis der vorgeschlagenen Formulierung des para. 9 (a) i.d.F. des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) und losgelöst von dem Vorschlag gem. Tz. 50 ist aufgrund der Verwendung des Begriffes „*person*“ in para. 9 (b) (vi) bis (viii) nicht eindeutig, ob sich der Verweis nur auf die die Voraussetzungen der para. 9 (a) (i) bis (iii) erfüllende „*person*“ oder auch auf die „*close member of that person's family*“ bezieht. Auch in dieser Hinsicht sollte aus Gründen der Klarstellung eine entsprechende Anpassung der Formulierung angeregt werden.

**Frage 18 an den DSR:**

Schließt sich der Rat diesen Überlegungen zu den Formulierungen an?



*Anmerkung zum neu aufgenommenen Satz 2 in Bezug auf „Versorgungskassen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“?*

52 Para. 9 (b) (v) des IAS 24 i.d.F. des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) fügt dem redaktionell im Vergleich zum IAS 24 leicht geänderten Satz 1 zu den post employment benefit plan einen neuen, zweiten Satz wie folgt an:

„... If the reporting entity is itself such a plan, the sponsoring employers are also related to the plan.“

53 Diese Ergänzung stellt eine sinnvolle Ergänzung der Regelung für den Fall dar, dass das einen *post employment benefit plan* darstellende Unternehmen selbst einen IFRS-Abschluss aufstellt. Ein Hinweis oder eine Anmerkung an den IASB ist nicht notwendig.

**Frage 19 an den DSR:**

Schließt sich der Rat dieser Sichtweise an?

*Mögliche Doppelerfassung eines Regelungstatbestands im Rahmen der Definitionen?*

54 Para. 9 (b) (iii) lautet wie folgt:

„An entity is related to a reporting entity if any of the following conditions applies:

...

(iii) both entities are joint ventures of a third party.

...“

Durch die Formulierung “party” wird angedeutet, dass es sich entweder um ein Unternehmen oder um eine natürliche Person handeln kann. Für den Fall einer Person wäre der Regelungsinhalt gemäß der oben eingeführten Abkürzungen:

Person => jc => RE and Person => jc => oE

55 Dieser Fall ist aber deckungsgleich geregelt durch die folgenden Normen:

- para. 9 (a) (iii) - eine natürliche Person führt das Berichtsunternehmen gemeinschaftlich;
- para. 9 (b) (vi) - diese natürliche Person führt darüber hinaus ein anderes Unternehmen gemeinschaftlich.



- 56 Vor diesem Hintergrund wird vorgeschlagen, dass der Begriff „party“ in para. 9 (b) (iii) gegen den Begriff „entity“ ersetzt wird.

**Frage 20 an den DSR:**

Schließt sich der Rat dieser Sichtweise an?

*Verständlichkeit des Normtextes der Tz. 9 (b) (ix) i.d.F. des ED amend IAS 24 (Dez. 2008)?*

- 57 Der oben genannte Text stellt sich wie folgt dar:

„An entity is related to a reporting entity if any of the following conditions applies:

- (i) ...
- (ix) a person or a close member of that person's family (A) has significant influence over the entity or significant voting power in it and (B) has joint control over the reporting entity.
- (x) ...“

- 58 Durch die Verwendung von (A) und (B) kann es zu einem unzutreffenden Verständnis des Textes kommen – gemäß der sich anbietenden Lesart könnte davon auszugehen sein, dass es sich um zwei Parteien (A) und (B) handelt. Gleichwohl hat der IASB (A) und (B) als>Listelemente verwendet, die den zu erfüllenden Voraussetzungen aufzählend zugeordnet sind. Der IASB sollte um eine klarere Formulierung gebeten werden.

**Frage 21 an den DSR:**

Schließt sich der Rat dieser Sichtweise an?

**Frage 22 an den DSR:**

Hat der DSR zum ED amend IAS 24 (Dez. 2008) weitergehende Anmerkungen?



---

## Entwurf einer Stellungnahme des DSR zum Draft Comment Letter der EFRAG zu ED amend IAS 24 (Dez. 2008)

- 59 Den Anmerkungen der EFRAG ist grundsätzlich zuzustimmen.
- 60 Hinsichtlich des Kommentars zu Definition Tz. 9 (b) (ix) des ED amend IAS 24 (Dez. 2008) geht die EFRAG ggf. fälschlich davon aus, dass es sich bei (A) und (B) um Personen handelt, obwohl die beiden Großbuchstaben eine Aufzählung darstellen. Auf dieses mögliche Missverständnis ist hinzuweisen.

**Frage 23 an den DSR:**

Hat der Rat Änderungsvorschläge zum vorbereiteten Stellungnahmeentwurf?