



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

## IFRS-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

<b>Sitzung:</b>	<b>10. IFRS-FA / 29.10.2012 / 13:15 – 14:15 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>03 – IASB Annual Improvements Process (AIP)</b>
<b>Thema:</b>	<b>Vorstellung zu erwartender AIP-Vorschläge 2011-2013 (6. Zyklus)</b>
<b>Papier:</b>	<b>10_03a_IFRS-FA_AIP</b>

### A Vorbemerkung

- 1 In dieser Sitzungsunterlage werden die einzelnen für den 6. AIP-Zyklus 2011-2013 vorgesehenen Verbesserungsvorschläge des IASB vorgestellt, soweit diese absehbar sind.
- 2 Die Vorstellung der einzelnen Verbesserungsvorschläge erfolgt auf Basis vorläufig vom IASB im Rahmen seiner Sitzungen im Februar, April, Juni und September 2012 gefasster Beschlüsse sowie anderer uns vorliegender Informationen. Die Informationen sind somit vorläufiger Natur, so dass weitergehende Änderungen durch den IASB nicht auszuschließen sind.
- 3 Gemäß derzeitigem Kenntnisstand ist von fünf Verbesserungsvorschlägen an fünf Standards und an der *Basis for Conclusions* zu IFRS 1 *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards* auszugehen; eine Übersicht findet sich unter B.
- 4 Vor dem Hintergrund der eventuellen Auswirkungen, welche der Verbesserungsvorschlag zu IAS 16 *Property, Plant and Equipment* und IAS 38 *Intangible Assets* auf bestimmte Industriezeige haben könnte, schlägt der IASB-Staff vor, die Frist zur Abgabe der Stellungnahmen von 90 auf 120 Tage zu verlängern, um sowohl den betroffenen Unternehmen als auch dem Staff zusätzliche Zeit für die Einschätzung potenzieller Auswirkungen zu gewähren. Die Entscheidung über die Länge der Kommentierungsfrist soll in der IASB-Sitzung im Oktober getroffen werden.



- 5 In der **Anlage 1** zu dieser Sitzungsunterlage sind die Agendakriterien für den *Annual Improvements Process* gemäß Paragraph 65A des IASB Due Process Handbook wiedergegeben.
- 6 Die Vorstellung der fünf Verbesserungsvorschläge erfolgt jeweils nach der folgenden Struktur:
- **Kurzbeschreibung:** kurze zusammenfassende Beschreibung des Verbesserungsvorschlags.
  - **Änderungsvorschlag:** Darstellung der konkreten Änderungsvorschläge.
  - **Inkrafttreten und Übergang:** Darstellung des vorgeschlagenen Zeitpunkts des Inkrafttretens und der vorgesehenen Übergangsvorschriften.
  - **Begründung / Erläuterung:** das den Verbesserungsvorschlag auslösende Ereignis sowie kurze Zusammenfassung der Analyse und Begründung des IASB.
  - **AIP-Agendakriterien:** vorläufige Einschätzung zur (Nicht-) Entsprechung der AIP-Agendakriterien gem. Paragraph 65A des IASB Due Process Handbook (siehe **Anlage 1**).

## B Übersicht über die Verbesserungsvorschläge

Standard	Gliederungspunkt	Thema des Verbesserungsvorschlags
IFRS 1	<b>C-01</b>	Meaning of effective IFRSs
IFRS 3	<b>C-02</b>	Scope of exception for joint ventures
IFRS 13	<b>C-03</b>	Scope of paragraph 52 (portfolio exception)
IAS 16 / IAS 38	<b>C-04</b>	Revenue-based depreciation
IAS 40	<b>C-05</b>	Clarifying the interrelationship of IFRS 3 and IAS 40 when classifying whether property is an investment property or owner-occupied property

- 7 Zu jedem Vorschlag des IASB werden im Rahmen der Stellungnahme des IFRS-FA voraussichtlich die folgenden Fragen des IASB zu adressieren sein:
- (1) Stimmen Sie dem Vorschlag des Boards zu, die IFRS wie vorgeschlagen zu ändern? Falls nein, warum nicht und welche Alternative schlagen Sie vor?



- (2) Stimmen Sie dem Vorschlag des Boards zum Zeitpunkt des Inkrafttretens und zu den Übergangsvorschriften zu? Falls nein, warum nicht und welche Alternative schlagen Sie vor?

## C Einzelheiten zu den Verbesserungsvorschlägen

### C-01 IFRS 1 *First-time Adoption of IFRSs* – Meaning of effective IFRSs

8 Der Verbesserungsvorschlag stellt sich wie folgt dar:

- **Kurzbeschreibung:** Änderung des para. BC11 und Einfügen eines neuen para. BC11A zur Klarstellung, dass ein Unternehmen wahlweise in seinem ersten IFRS-Abschluss einen neuen, noch nicht verbindlichen IFRS anwenden kann, vorausgesetzt seine frühere Anwendung ist erlaubt.
- **Änderungsvorschlag:**

#### Basic concepts

##### Current version of IFRSs

**BC11** Paragraphs 7–9 of the IFRS require a first-time adopter to apply ~~the current~~ a single version of each IFRSs, throughout each period in its first IFRS financial statements without considering superseded or amended versions. This:

- (a) enhances comparability, because the information in a first-time adopter's first IFRS financial statements is prepared on a consistent basis over time;
- (b) gives users comparative information prepared using later versions of IFRSs that the Board regards as superior to superseded versions; and
- (c) avoids unnecessary costs.

##### BC11A

Paragraph 7 requires that an entity shall use the IFRSs effective at the end of its first IFRS reporting period. Paragraph 8 allows a first-time adopter to apply a new IFRS that is not yet mandatory if that IFRS permits early adoption. Notwithstanding the advantages set out in paragraph BC11 of applying the latest version of an IFRS, paragraph BC11 does not restrict the choice permitted by paragraph 8 of an entity to use either the currently mandatory IFRS or the new IFRS that is not yet mandatory if that IFRS permits early application. An entity shall apply the same version of IFRSs throughout the periods covered by the entity's first IFRS financial statements.

- **Inkrafttreten und Übergang:** N.A.
- **Begründung / Erläuterung:** Beim IFRS Interpretations Committee (IFRSIC) ist ein Themenvorschlag eingegangen, in dem um eine Klarstellung des Begriffs ‚effective‘ in IFRS 1.7 gebeten wurde. Im Themenvorschlag wurde die Frage adressiert, ob ein Unternehmen in seinem ersten IFRS-Abschluss für den Fall, dass für einen neuen bzw. überarbeiteten, noch nicht verbindlichen IFRS eine frühere Anwendung zulässig ist,
  - den neuen IFRS anzuwenden hat,
  - den alten IFRS anzuwenden hat oder



- die Wahl zwischen der Anwendung des alten oder des neuen IFRS hat.

In diesem Zusammenhang wurde eine Inkonsistenz zwischen den Paragraphen 7 und BC11 des IFRS 1 festgestellt. Der Wortlaut des para. 7 (Hervorhebungen und Klammerzusatz hinzugefügt) – “...IFRS **effective at the end of its [entity’s] first IFRS reporting period...**“ – impliziert, dass das Unternehmen die Wahl zwischen der Anwendung der alten oder der neuen IFRS-Version hat. Gemäß para. BC 11 ist allerdings die neue Version anzuwenden (Hervorhebungen hinzugefügt): “Paragraphs 7–9 of the IFRS require a first-time adopter to apply the **current** version of IFRSs, **without considering superseded or amended versions**“.

Nach Auffassung des IASB-Staff ist die adressierte Frage in para. 8 des IFRS 1 geregelt. Dieser besagt, dass ein neuer, noch nicht verbindlicher IFRS von einem Unternehmen in seinem ersten IFRS-Abschluss angewandt werden darf, wenn für diesen IFRS eine frühere Anwendung zulässig ist.

Durch den geplanten Änderungsvorschlag soll

- zum einen klargestellt werden, dass das Unternehmen in dem oben beschriebenen Fall die Wahl zwischen der Anwendung des neuen und des alten IFRS hat;
  - zum anderen die bestehende Inkonsistenz zwischen den Paragraphen 7 und BC11 beseitigt werden.
- **AIP-Agendakriterien:** Gegen die vier Kriterien gem. para. 65A (a) – (d) wird m.E. nicht verstoßen; es handelt sich um eine Klarstellung i.S.v. para. 65A (a) (i) sowie um eine Korrektur i.S.v. para. 65A (a) (ii).

## C-02 IFRS 3 *Business Combinations* – Scope exceptions for joint ventures

9 Der Verbesserungsvorschlag stellt sich wie folgt dar:

- **Kurzbeschreibung:** Änderung des Paragraphen 2(a), um klarzustellen, dass die Ausnahme aus dem Anwendungsbereich des IFRS 3
  - nur auf die Bilanzierung in den Abschlüssen von gemeinschaftlichen Vereinbarungen (*joint arrangements*) anzuwenden ist und nicht auf die Bilanzierung der Anteile an einem *joint arrangement* in den Abschlüssen der Partnerunternehmen, die diese Anteile halten, und
  - sich auf alle Typen von gemeinschaftlichen Vereinbarungen i.S.v. IFRS 11 *Joint Arrangements* erstreckt (Gemeinschaftsunternehmen (*joint ventures*) sowie gemeinschaftliche Tätigkeiten (*joint operations*)).



- **Änderungsvorschlag:**

**Scope**

2 This IFRS applies to a transaction or other event that meets the definition of a business combination. This IFRS does not apply to:

(a) the accounting by formation of a joint arrangement ~~joint venture~~ in its financial statements upon its formation.

[...]

- **Inkrafttreten und Übergang:** 1.1.2014, retrospektiv, eine frühere Anwendung erlaubt (Angabe).
- **Begründung / Erläuterung:** Beim IFRSIC ist ein Themenvorschlag eingegangen, in dem um eine Klarstellung bzgl. der Ausnahme aus dem Anwendungsbereich des IFRS 3 gebeten wurde.

Das IFRSIC stellte zum einen fest, dass mit der Herausgabe des IFRS 11 *Joint Arrangements*, welcher IAS 31 *Interests in Joint Ventures* ersetzt hat, der Wortlaut des para. 2(a) des IFRS 3 „die Gründung eines Gemeinschaftsunternehmens“ („*the formation of a joint venture*“) nicht entsprechend der in IFRS 11 gegenüber dem IAS 31 geänderten Bedeutung des Begriffs ‚Gemeinschaftsunternehmen‘ angepasst worden ist. Unter dem alten Begriffsverständnis ‚Gemeinschaftsunternehmen‘ i.S.v. IAS 31 fielen gemeinschaftliche Tätigkeiten, gemeinschaftlich geführte Vermögenswerte und gemeinschaftlich geführte Unternehmen (*jointly controlled operations, jointly controlled assets and jointly controlled entities*). Da jedoch das neue Begriffsverständnis von ‚Gemeinschaftsunternehmen‘ gemäß IFRS 11 ‚gemeinschaftliche Tätigkeiten‘ nicht mehr einschließt, wären diese gemäß dem aktuellen Wortlaut des para. 2(a) des IFRS 3 nicht mehr aus dem Anwendungsbereich des IFRS 3 ausgenommen. Bei der Herausgabe des IFRS 11 war dies allerdings nicht beabsichtigt.

Zum anderen wurde Klarstellungsbedarf zur Frage identifiziert, ob para. 2(a)

- die Bilanzierung in den Abschlüssen von *joint arrangements* oder
- die Bilanzierung der Anteile an einem *joint arrangement* in den Abschlüssen der Partnerunternehmen, die diese Anteile halten, betrifft.

Beide Fragestellungen hat der IASB beschlossen, mit den oben aufgezeigten Änderungen des Wortlauts des IFRS. 3.2(a) zu adressieren.

- **AIP-Agendakriterien:** Gegen die vier Kriterien gem. para. 65A (a) – (d) wird m.E. nicht verstoßen; es handelt sich um eine Klarstellung i.S.v. para. 65A (a) (i) sowie um eine Korrektur i.S.v. para. 65A (a) (ii).



### C-03 IFRS 13 *Fair Value Measurement* – Scope of paragraph 52 (portfolio exception)

10 Der Verbesserungsvorschlag stellt sich wie folgt dar:

- **Kurzbeschreibung:** Änderung des para. 52 des IFRS 13 zur Klarstellung, dass die Portfolioausnahme des para. 48 des IFRS 13 auf alle Verträge im Anwendungsbereich des IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement* oder IFRS 9 *Financial Instruments* anzuwenden ist, unabhängig davon, ob diese Verträge die Definitionen von ‚finanziellen Vermögenswerten‘ oder ‚finanziellen Verbindlichkeiten‘ in IAS 32 *Financial Instruments: Presentation* erfüllen oder nicht.

- **Änderungsvorschlag:**

**Application to financial assets and financial liabilities with offsetting positions in market risks or counterparty credit risk**

[...]

**52** The exception in paragraph 48 applies only to financial assets, ~~and~~ financial liabilities and other contracts within the scope of IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement* or IFRS 9 *Financial Instruments*. The references to financial assets and financial liabilities in paragraphs 48–51 and 53–56 should be read as pertaining to all contracts within the scope of IAS 39 or IFRS 9, regardless of whether they meet the definitions of financial assets or financial liabilities in IAS 32 *Financial Instruments: Presentation*.

- **Inkrafttreten und Übergang:** 1.1.2014, retrospektiv, eine frühere Anwendung erlaubt (Angabe).
- **Begründung / Erläuterung:** Beim IASB ist eine Anfrage eingegangen, den in IFRS 13.52 definierten Geltungsbereich der Ausnahme des IFRS 13.48 zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts einer Gruppe von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten auf Nettobasis (sog. Portfolioausnahme) klarzustellen. Der IASB wurde darauf hingewiesen, dass aus der Formulierung des para. 52 nicht hervorgeht, ob der Geltungsbereich der Portfolioausnahme alle Verträge umfasst, die in den Anwendungsbereich des IAS 39 oder IFRS 9 fallen, einschließlich solcher, die zwar in den Anwendungsbereich der beiden Standards fallen, aber die Definitionen von ‚finanziellen Vermögenswerten‘ oder ‚finanziellen Verbindlichkeiten‘ in IAS 32 nicht erfüllen, wie etwa Verträge über den Kauf oder Verkauf von nicht-finanziellen Posten, z.B. einige physisch zu erfüllende Warenterminverträge. Der IASB beabsichtigte bei der Herausgabe des IFRS 13 nicht, diese Verträge vom Anwendungsbereich der Portfolioausnahme auszuschließen. Folglich schlägt der IASB die oben dargestellte Änderung des para. 52 vor.



- **AIP-Agendakriterien:** Gegen die vier Kriterien gem. para. 65A (a) – (d) wird m.E. nicht verstoßen; es handelt sich um eine Klarstellung i.S.v. para. 65A (a) (i).

#### **C-04 IAS 16 *Property, Plant and Equipment* / IAS 38 *Intangible Assets* – Revenue-based depreciation**

11 Der Verbesserungsvorschlag stellt sich wie folgt dar:

- **Kurzbeschreibung:** Einfügen der neuen para. 62A in IAS 16 und para. 98A in IAS 38 zur Klarstellung, dass umsatzabhängige Abschreibungsmethoden nicht angewendet werden dürfen.
- **Änderungsvorschlag:**  
zu IAS 16:

##### **Measurement after recognition**

###### **Depreciation**

###### **Depreciation method**

[...]

**62A** A method that uses revenue generated from an activity that includes the use of an asset cannot be used as a depreciation method because this reflects a pattern of generation of economic benefits from the asset rather than the pattern of consumption of the asset's expected future economic benefits.

zu IAS 38:

##### **Intangible assets with finite useful lives**

###### **Amortisation period and amortisation method**

[...]

**98A** A method that uses revenue generated from an activity that includes the use of an asset cannot be used as a depreciation method because this reflects a pattern of generation of economic benefits from the asset rather than the pattern of consumption of the asset's expected future economic benefits.

Weiterhin sind folgende Ergänzungen zu den oben dargestellten Änderungen angedacht:

Die Umsatzerlöse sollen in folgenden Fällen als eine Hilfslösung für die Bestimmung des erwarteten Verbrauchsmusters des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes herangezogen werden können:

- die Preiskomponente bleibt relativ stabil und ist nicht durch Inflation oder andere Änderungen beeinflusst; oder



- die Anwendung der umsatzbasierten Methode würde zum selben Ergebnis führen, wie die Anwendung einer leistungsabhängigen (und somit preisunabhängigen) Methode.

Ferner sollen die künftigen erwarteten Preisrückgänge eines vom Vermögenswert erzeugten Produkts als Indikator für die Minderung des erwarteten künftigen Nutzens dieses Vermögenswertes als Ergebnis seiner technischen oder wirtschaftlichen Veralterung dienen können. Bei der Anwendung der degressiven Abschreibungsmethode ist die Information über die technische oder wirtschaftliche Veralterung wichtig, um das Verbrauchsmuster des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes sowie die Nutzungsdauer des Vermögenswertes zu schätzen.

- **Inkrafttreten und Übergang:** 1.1.2014, retrospektiv, eine frühere Anwendung erlaubt (Angabe).
- **Begründung / Erläuterung:** Beim IFRSIC ist ein Themenvorschlag eingegangen, in dem um eine Klarstellung gebeten wurde, wie der in IAS 38.97 und .98 verwendete Begriff "erwarteter Verbrauch des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts" bei der Bestimmung der Abschreibungsmethode für Dienstleistungskonzessionen, welche in den Anwendungsbereich von IFRIC 12 *Service Concession Arrangements* fallen, zu verstehen ist.

Der konkrete, im Themenvorschlag geschilderte Sachverhalt bezog sich auf folgende Vertragsgestaltung im Zusammenhang mit dem Betreiben einer mautpflichtigen Straße:

- die an die Nutzer zu berechnende Mauthöhe ist im Konzessionsvertrag festgelegt und
- zum Beginn der Konzessionsvereinbarung ist eine vergleichsweise niedrige Mauthöhe festgelegt, welche periodisch erhöht wird.

In diesem Zusammenhang hat das IFRSIC als die geeignete Abschreibungsmethode erwogen:

- eine umsatzabhängige Methode, weil sie die wirtschaftliche Realität der zugrundeliegenden vertraglichen Vereinbarung besser abbildet,
- eine zeitabhängige Methode, weil sie die Dauer der Konzessionsvereinbarung sowie die Tatsache widerspiegelt, dass das Unternehmen eine Lizenz zum Betreiben der Infrastruktur erhalten hat, oder
- eine leistungsabhängige Methode, weil sie die physische Abnutzung des zugrundeliegenden Vermögenswerts besser widerspiegelt.



Gemäß IAS 16.62 und IAS 38.97 hat die verwendete Abschreibungsmethode dem „erwarteten Verbrauch des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes durch das Unternehmen“ zu entsprechen. Umsatzabhängige Abschreibungsmethoden spiegeln allerdings nicht das Muster des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes, sondern das Muster der Generierung des erwarteten künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes wider und stellen somit keine zulässigen Abschreibungsmethoden i. S. d. genannten Paragraphen dar.

Weiterhin ist die umsatzabhängige Abschreibungsmethode nicht konsistent hinsichtlich der Definition der ‚Nutzungsdauer‘ in para. 8 des IAS 38, denn dieser Methode liegt keines der beiden in para. 8 genannten Kriterien zugrunde:

- weder der Zeitraum, über den ein Vermögenswert voraussichtlich von einem Unternehmen nutzbar ist,
- noch die voraussichtlich zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten, denn Umsatz ist ein Produkt von Produktionseinheit und Preis.

Durch die vorgeschlagenen Änderungen soll klargestellt werden, dass umsatzabhängige Methoden keine zulässige Abschreibungsmethoden i.S.v. IAS 16 und IAS 38 sind.

- **AIP-Agendakriterien:** Gemäß Einschätzung des IASB-Staff soll die beabsichtigte Änderung nicht gegen die vier Kriterien gem. para. 65A (a) – (d) verstoßen; es handelt sich deren Auffassung nach um eine Klarstellung i.S.v. para. 65A (a) (i). M.E könnte aber teilweise fraglich sein, ob die vorgeschlagene Änderung als „*sufficiently narrow in scope such that the consequences of the proposed change have been considered*“ (para. 65A (b)) anzusehen ist und ob sie somit über die AIP-Grenzen hinausgeht.

Eine umsatzabhängige Abschreibungsmethode findet in der Praxis insbesondere in der Medien- und Verlagsbranche Anwendung. So werden z.B. bei Filmrechten höhere Werbeerlöse bei der ersten Ausstrahlung des entsprechenden Films erzielt, als bei den folgenden Ausstrahlungen. Auch bei Verlagsrechten werden die Erlöse im Wesentlichen in den ersten Jahren der Nutzung des entsprechenden Rechts generiert. Die umsatzabhängige Abschreibung der erworbenen Programm-/Verlagsrechte soll den erwarteten Anteil der Erlöse der Berichtsperiode an den insgesamt zu erwartenden Erlösen widerspiegeln (konstante Gewinnmarge, Wahrung des *matching principle*).



In US-GAAP findet sich eine branchenspezifische Regelung für Filmproduzenten und Rechteinhaber, die die Anwendung der umsatzabhängigen Abschreibungsmethode vorsieht, die sog. *individual-film-forecast-computation method* (AICPA SoP 00-02 *Accounting by Producers or Distributors of Films*, FASB ASC 920 *Entertainment – Broadcasters*). Die Anwendung dieser Methode für immaterielle Vermögenswerte wird im Schrifttum bei Filmrechten in vielen Fällen auch für Zwecke der IFRS als geeignet angesehen.<sup>1</sup>

Für Verlags- und Filmrechte wird auch von großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften die umsatzabhängige Abschreibungsmethode als zulässig betrachtet<sup>2</sup>:

- „Für Verlagsrechte wird hierbei in der Regel eine umsatzabhängige Abschreibung herangezogen, da diese den Wertverzehr des Rechts angemessen darstellt.“
- „In der Praxis wird im Bereich der Rechteinhaber vor allem eine spezielle leistungsabhängige Abschreibungsmethode verwendet, die den Wertverzehr der genutzten Filmrechte im Zeitablauf in Abhängigkeit der erzielbaren Umsatzerlöse angemessen darstellen soll. Demnach errechnet sich die Höhe der Abschreibung pro Periode durch folgende umsatzabhängige Abschreibungsmethode, die in der Praxis häufig als „film forecast computation method“ bezeichnet wird [...]:

$$\text{Buchwert vor Abschreibung} \times \frac{\text{zurechenbarer Umsatz der Periode}}{\text{erwarteter Umsatz des Restzeitraums der Nutzung des Rechts.}}$$

Die vom IASB beabsichtigte Änderung würde zu einer Änderung der gängigen Bilanzierungspraxis der Unternehmen der Medien- und Verlagsbranche führen. Vor diesem Hintergrund könnte eine weitergehende Untersuchung zur Tragweite dieser Änderung zweckdienlich sein.

<sup>1</sup> Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung nach Internationalen Standards, Stand August 2011, Abschnitt 8, Tz. 213.

<sup>2</sup> Vgl. z.B. KPMG (Hrsg.), IFRS in der Praxis: Bilanzierungs- und Bewertungsfragen für die Medien- und Vertragsbranche, S. 12, 19 f. Auch PWC beurteilt die sog. *flow-of-revenue*-Methode für bestimmte Fälle als eine geeignete Abschreibungsmethode, vgl. PWC, Making sense of a complex word. Broadcast television: Acquired programming rights, MIAG Issue 3, April 2012, S. 12 ff.



## C-05 IAS 40 *Investment Property* – Clarifying the interrelationship of IFRS 3 and IAS 40 when classifying whether property is an investment property or owner-occupied property

12 Der Verbesserungsvorschlag stellt sich wie folgt dar:

- **Kurzbeschreibung:** Einfügen einer Überschrift vor dem Paragraphen 6 sowie Einfügen eines neuen Paragraphen 14A in IAS 40, um Folgendes klarzustellen:
  - Die Feststellung, ob der Erwerb einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie (*investment property*) den Erwerb eines Vermögenswerts oder einer Gruppe von Vermögenswerten oder einen Unternehmenszusammenschluss i.S.v. IFRS 3 *Business Combinations* darstellt, erfordert eine Ermessensausübung.
  - Diese Ermessensausübung ist nicht auf Grundlage der Regelungen der Paragraphen 7-15 des IAS 40, sondern auf Grundlage der Regelungen des IFRS 3 vorzunehmen.
- **Änderungsvorschlag:**

### **Classification of property as investment property or owned-occupied property**

[...]

**14A** Judgement is also needed to determine whether the acquisition of investment property is the acquisition of an asset or a group of assets or a business combination within the scope of IFRS 3 *Business Combinations*. Reference should be made to IFRS 3 to determine whether it is a business combination. The discussion in paragraphs 7-15 of this standard relates to whether or not property is owner-occupied property or investment property and not to whether or not the acquisition of property is a business combination as defined in IFRS 3. Determining whether a specific transaction meets the definition of both a business combination as defined in IFRS 3 and investment property as defined in this standard requires the separate application of both standards independently of each other.

- **Inkrafttreten und Übergang:** 1.1.2014, prospektiv, eine frühere Anwendung erlaubt (Angabe).
- **Begründung / Erläuterung:** Beim IFRSIC ist im Mai 2011 ein Themenvorschlag eingegangen, in dem um eine Klarstellung hinsichtlich der Abgrenzung zwischen dem Erwerb eines einzelnen Vermögenswerts, an den einfache Geschäftsabläufe geknüpft sind, und dem Erwerb eines Geschäftsbetriebs (*business*) i.S.v. IFRS 3 gebeten wurde. Der Sachverhalt bezog sich konkret auf den Erwerb einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie, zu der Leasingverhältnisse mit verschiedenen Leasingnehmern über verschiedene Leasingperioden sowie andere Vereinbarungen wie Reinigung, Instandhaltung und Verwaltung bestehen; in diesem Zusammenhang stellte sich die Frage, ob dieser Erwerb nach IAS 40 oder IFRS 3 bilanziert werden soll.



Hierzu stellte das IFRSIC zunächst fest, dass Unsicherheiten hinsichtlich der Wechselwirkung zwischen IFRS 3 und IAS 40 im Falle eines Erwerbs von *investment property* mit unwesentlichen Nebenleistungen (wie in IAS 40.11 beschrieben) bestehen:

- Ansicht 1: Beide Standards schließen sich gegenseitig aus. Wenn der Erwerb eines Vermögenswerts oder einer Gruppe von Vermögenswerten die Definition von ‚*investment property*‘ erfüllt, so ist dieser Erwerb nach IAS 40 zu bilanzieren.
- Ansicht 2: Beide Standards schließen sich gegenseitig nicht aus. Der Erwerber einer solchen *investment property* hat die Erfüllung der beiden Definitionen – ‚*investment property*‘ i.S.v. IAS 40 sowie ‚*business*‘ i.S.v. IFRS 3 – zu beurteilen.

Die vom IFRSIC durgeführte Analyse der Regelungen der beiden Standards belegte die Richtigkeit der zweiten Ansicht. Die Beurteilung, wie eine *investment property* mit unwesentlichen Nebenleistungen zu bilanzieren ist, soll in zwei Schritten erfolgen:

- 1) Beurteilung, ob die erworbene Immobilie als *investment property* oder als *owner-occupied property* zu behandeln ist (Unterscheidung zwischen dem Anwendungsbereich des IAS 40 und des IAS 16 *Property, Plant and Equipment*). Diese Beurteilung hat auf Grundlage der Regelungen der Paragraphen 7-15 des IAS 40 zu erfolgen.
- 2) Beurteilung, ob es sich beim Erwerb einer *investment property* um einen Erwerb von einzelnen Vermögenswerten oder einer Gruppe von Vermögenswerten oder um einen Unternehmenszusammenschluss im Anwendungsbereich des IFRS 3 handelt. Diese Beurteilung hat auf Grundlage der Regelungen des IFRS 3 zu erfolgen.

Durch die eingefügte Überschrift vor para. 6 des IAS 40 sowie den eingefügten neuen para. 14A soll dies klargestellt werden.

Um den Unternehmen, die den Erwerb von *investment property*, welche in den Anwendungsbereich des IFRS 3 fallen, bis jetzt nach IAS 40 bilanziert haben, die nachträgliche Ermittlung der beizulegenden Zeitwerte der erworbenen Vermögenswerte und der Verbindlichkeiten zu ersparen, schlägt der IASB die prospektive Anwendung vor.

- **AIP-Agendakriterien:** Gegen die vier Kriterien gem. para. 65A (a) – (d) wird m.E. nicht verstoßen; es handelt sich um eine Klarstellung i.S.v. para. 65A (a) (i).



---

## Anlage 1

### Auszug aus dem IASB – Due Process Handbook zu den AIP-Kriterien

27A When considering whether to add an item to its active agenda, the IASB may determine that it meets the criteria to be included in the annual improvements process described in paragraph 65A. Once this assessment is made, the amendments included in the annual improvements process will follow the same due process as other IASB projects. The primary objective of the annual improvements process is to enhance the quality of IFRSs by amending existing IFRSs to clarify guidance and wording, or correcting for relatively minor unintended consequences, conflicts or oversights.

65A In planning whether an issue should be addressed by amending IFRSs within the annual improvements project, the IASB assesses the issue against the following criteria. All criteria (a)–(d) must be met to qualify for inclusion in annual improvements.

(a) The proposed amendment has one or both of the following characteristics:

(i) clarifying—the proposed amendment would improve IFRSs by:

- clarifying unclear wording in existing IFRSs, or
- providing guidance where an absence of guidance is causing concern.

A clarifying amendment maintains consistency with the existing principles within the applicable IFRSs. It does not propose a new principle, or a change to an existing principle.

(ii) correcting—the proposed amendment would improve IFRSs by:

- resolving a conflict between existing requirements of IFRSs and providing a straightforward rationale for which existing requirement should be applied, or
- addressing an oversight or relatively minor unintended consequence of the existing requirements of IFRSs.

A correcting amendment does not propose a new principle or a change to an existing principle.

(b) The proposed amendment is well-defined and sufficiently narrow in scope such that the consequences of the proposed change have been considered.

(c) It is probable that the IASB will reach conclusion on the issue on a timely basis. Inability to reach a conclusion on a timely basis may indicate that the cause of the issue is more fundamental than can be resolved within annual improvements.

(d) If the proposed amendment would amend IFRSs that are the subject of a current or planned IASB project, there must be a need to make the amendment sooner than the project would.

65B The IASB assesses annual improvements against the criteria in paragraph 65A before they are published in an exposure draft and before they are issued as amendments to IFRSs.