



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 -15
www.drsc.de - 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

Sitzung:	33. IFRS-FA / 02.12.2014 / 14:45 – 15:45 Uhr
TOP:	12 – ED <i>Elimination of gains and losses</i>
Thema:	Erörterung des bevorstehenden Standardentwurfs
Papier:	33_12a_IFRS-FA_EliminationGains_Präs



Inhalt

1. Hintergrund des bevorstehenden Standardentwurfs
2. Eliminierung eines Gewinns
3. Änderung von IAS 28.31
4. Erwartete Fragestellungen des IASB
5. Nächste Arbeitsschritte des DRSC



1. Hintergrund des bevorstehenden Standardentwurfs

- Anfrage an das IFRS IC zur Eliminierung eines Gewinns aus einer ‚*downstream*‘-Transaktion
- IFRS IC-Empfehlung an den IASB die Fragestellungen in einem Änderungsstandard zu adressieren
- Außerdem: Inkonsistenz in IAS 28.31 bei Erörterung des im Dezember 2012 veröffentlichten ED *Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture* (Änderungen an IFRS 10 und IAS 28) identifiziert
- Keine Berücksichtigung im finalen Änderungsstandard *Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture* (veröffentlicht am 11. September 2014), sondern als Teil des ED *Elimination of gains and losses*
- Vorgesehene Veröffentlichung des ED noch im 4. Quartal 2014



2. Eliminierung eines Gewinns (1/3)

- Sachverhalt: Eliminierung eines Gewinns aus einer ‚*downstream*‘-Transaktion mit einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture
- Beispiel:
 - Investor A hält 20%-Beteiligung an Unternehmen B (Buchwert 100 GE)
 - Investor A verkauft eine Maschine (Buchwert 2.000 GE) an Unternehmen B für 3.000 GE
 - IAS 28.28: Eliminierung von 200 GE (20% des 1.000 GE-Gewinns)
- Besonderheit: zu eliminierender Gewinnanteil übersteigt den Buchwert der Beteiligung an Unternehmen B
- Durch den IASB erörterte Sichtweisen:
 - Eliminierung gemäß IAS 28.28 in voller Höhe
 - Eliminierung analog IAS 28.38 und .39 maximal in Höhe des Buchwerts der Beteiligung, keine Berücksichtigung des verbleibenden Anteils
- Entscheidung für Vorgehen gemäß IAS 28.28



2. Eliminierung eines Gewinns (2/3)

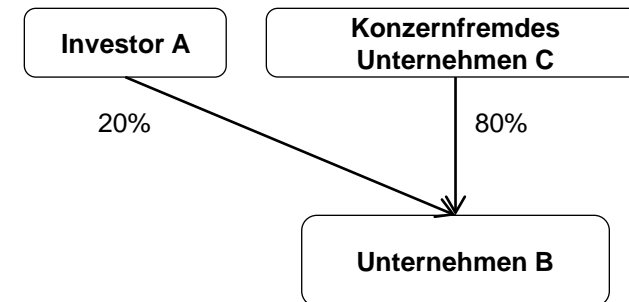
- Zugehörige Fragestellung: Wie soll die Eliminierung des den Buchwert übersteigenden Betrags erfolgen?
- Durch den IASB erörterte Sichtweisen:
 - Sichtweise 1: als *deferred gain*
 - Sichtweise 2A: durch Abschreibung des zugehörigen Assets (sofern als Gegenleistung ein Asset erhalten wurde) bzw. in der GuV, wenn *cash* oder *cash equivalents* als Gegenleistung
 - Sichtweise 2B: durch Abschreibung des zugehörigen Assets (sofern als Gegenleistung ein Asset erhalten wurde) bzw. als *deferred gain*, wenn *cash* oder *cash equivalents* als Gegenleistung
- Entscheidung für Abbildung als *deferred gain*
 - Transparente Darstellung des zu eliminierenden Gewinns
 - Keine Differenzierung auf Basis der erhaltenen Gegenleistung beabsichtigt
 - Konflikte mit anderen Standards bei Sichtweise 2A und 2B möglich (bspw. wenn Gegenleistung im Anwendungsbereich von IAS 16 ist)



2. Eliminierung eines Gewinns (3/3)

- Bestehende Bedenken:
 - *Deferred gain* erfüllt nicht die Ansatzkriterien für eine Verbindlichkeit im Sinne des *Conceptual Framework*
 - Ergebnisse des bestehenden IASB-Research Projekts *Equity Method of Accounting* abwarten
 - In der Praxis bisher teilweise Vorgehen analog IAS 28.38 und .39
 - Erwartete Begründung der angekündigten *Dissenting Opinion*:
 - Wirtschaftlich gleiche Transaktion: Verkauf der Maschine durch Investor A an konzernfremdes Unternehmen C (Mutterunternehmen von B) und von diesem dann weiter an Unternehmen B
 - In diesem Fall ist jedoch keine Eliminierung von Gewinnen vorzunehmen
 - In beiden Fällen jedoch Transaktion mit „Konzern C“

Beteiligungsverhältnisse:





3. Änderung von IAS 28.31 (1/2)

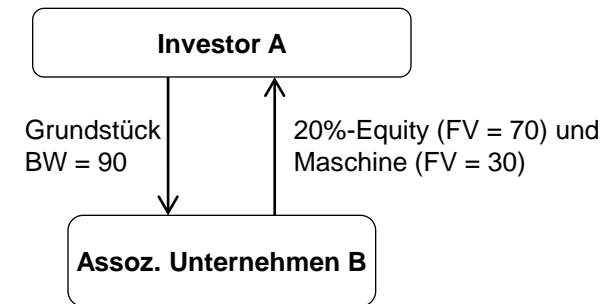
- Außerdem: Inkonsistenz in IAS 28.31 bei Erörterung des Änderungsstandards *Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture* (Änderungen an IFRS 10 und IAS 28) identifiziert
- Kerninhalt des finalen Änderungsstandards:
 - Betrifft Erfassung von Erfolgen aus Transaktionen zwischen einem Investor und einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture
 - Vollständige Erfolgserfassung beim Investor, wenn Veräußerung eines Geschäftsbetriebs (gemäß IFRS 3)
 - Teilerfolgserfassung beim Investor bei der Veräußerung von Vermögenswerten, welche keinen Geschäftsbetrieb darstellen
- Jedoch keine Anpassung von IAS 28.31, daher ggf. zusätzlich Differenzierung nach Art der erhaltenen Gegenleistungen notwendig
 - Für Equity-Anteil: Teilerfolgserfassung in Höhe des Anteils nicht nahestehender Dritter
 - Für Anteil von sonstigen Vermögenswerten: vollständige Erfolgserfassung



3. Änderung von IAS 28.31 (2/2)

- **Beispiel-Transaktion:**

- Einbringung eines Grundstücks (Buchwert 90 GE) von Investor A in assoziiertes Unternehmen B
- Gegenleistung: 20%-Equity-Anteil an assoziiertem Unternehmen B (Fair Value des Anteils 70 GE) sowie Maschine (Fair Value 30 GE)
- Gewinn für Investor A: 10 GE (70+30-90); dieser entfällt zu 70% auf den Equity-Anteil und zu 30% auf die Maschine



- **Erfolgsfassung bislang:**

- Teilerfolg aus Equity-Anteil in Höhe des 80%-Anteils nicht nahestehender Dritter = 5,6 GE ($0,7 * 10 \text{ GE} * 0,8$)
+ vollständiger Erfolg aus Anteil der sonstigen Vermögenswerte = 3 GE ($0,3 * 10 \text{ GE}$): Gesamt = 8,6 GE

- **Vorgesehene Änderung an IAS 28.31:**

- keine Differenzierung nach Art der erhaltenen Gegenleistung
- generelle Teilerfolgserfassung bei der Veräußerung von Vermögenswerten, welche keinen Geschäftsbetrieb darstellen

- **Erfolgsfassung neu:**

- Teilerfolg in Höhe des 80%-Anteils nicht nahestehender Dritter: $10 \text{ GE} * 0,8 = 8 \text{ GE}$



4. Erwartete Fragestellungen des IASB

- Auf Basis des vsl. Inhalts des Änderungsstandards sind Fragen zu folgenden Sachverhalten zu erwarten:
 1. Eliminierung des vollständigen Gewinns, auch wenn dieser den Buchwert der Beteiligung übersteigt?
 2. Abbildung des übersteigenden Betrags als *deferred gain*?
 3. Anpassung von IAS 28.31 zur generellen Teilerfolgserfassung bei der Veräußerung von Vermögenswerten, welche keinen Geschäftsbetrieb darstellen?
 4. Welche Übergangsregelungen sollen vorgesehen werden (i.d.R. prospektive Anwendung des Standards)?



5. Nächste Arbeitsschritte des DRSC

- Vsl. 120-tägige Kommentierungsfrist des Änderungsstandards
- In Abhängigkeit vom Inhalt des finalen Änderungsstandards:
 - Erstellung des Entwurfs der Stellungnahme auf Basis der Einschätzungen des IFRS-FA oder
 - Erneute Diskussion der vorgeschlagenen Regelungen in der 34. Sitzung des IFRS-FA
- Öffentliche Diskussion vsl. am 12. Januar 2015 in Frankfurt a.M.
- Finalisierung der Stellungnahme nach der ÖD
- Versand der finalen Stellungnahme an IASB (und EFRAG) bis zum Ende der Kommentierungsfrist