

IFRIC INTERPRETATION 1

Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen

VERWEISE

- IFRS 16 *Leasingverhältnisse*
- IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (überarbeitet 2007)
- IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*
- IAS 16 *Sachanlagen* (überarbeitet 2003)
- IAS 23 *Fremdkapitalkosten*
- IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* (überarbeitet 2004)
- IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*

HINTERGRUND

- 1 Viele Unternehmen sind verpflichtet, Sachanlagen zu demontieren, zu entfernen oder wiederherzustellen. In dieser Interpretation werden solche Verpflichtungen als „Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen“ bezeichnet. Gemäß IAS 16 umfassen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen die erstmalig geschätzten Kosten für die Demontage und das Entfernen der Sachanlage sowie die Wiederherstellung des Standorts, an dem sie sich befindet, d. h. die Verpflichtung, die ein Unternehmen entweder bei Erwerb der Sachanlage oder bei ihrer Umwidmung eingeht, d. h., wenn es die Sachanlage während eines gewissen Zeitraums zu anderen Zwecken als zur Herstellung von Vorräten nutzt. IAS 37 enthält Vorschriften zur Bewertung von Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen. Diese Interpretation enthält Leitlinien zur Bilanzierung der Auswirkung von Bewertungsänderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen.

ANWENDUNGSBEREICH

- 2 Diese Interpretation gilt für Bewertungsänderungen bei einer bestehenden Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen, die sowohl
 - a) nach IAS 16 als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage oder nach IFRS 16 als Teil der Kosten eines Nutzungsrechts als auch
 - b) nach IAS 37 als Rückstellung angesetzt wurde.

Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen bestehen beispielsweise für den Abbruch einer Fabrikanlage, die Sanierung von Umweltschäden in der rohstoffgewinnenden Industrie oder die Entfernung einer Sachanlage.

FRAGESTELLUNG

- 3 Diese Interpretation betrifft die Frage, wie zu bilanzieren ist, wenn sich die Bewertung einer bestehenden Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen infolge eines der folgenden Ereignisse ändert:
 - a) Änderung des geschätzten Abflusses von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen (z. B. Zahlungsströme), der für die Erfüllung der Verpflichtung erforderlich ist,
 - b) Änderung des aktuellen marktbasierten Abzinsungssatzes im Sinne von Paragraph 47 von IAS 37 (dies schließt Änderungen des Zinseffekts und für die Verbindlichkeit spezifische Risiken ein) und
 - c) Erhöhung, die den Zeitablauf widerspiegelt (dies wird auch als Aufzinsung bezeichnet).

BESCHLUSS

4. Bewertungsänderungen einer bestehenden Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen, die auf Änderungen der geschätzten Fälligkeit oder Höhe des Abflusses von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen, der zur Erfüllung der Verpflichtung erforderlich ist, oder auf einer Änderung des Abzinsungssatzes beruhen, sind gemäß den nachstehenden Paragraphen 5–7 zu bilanzieren.
5. Wird der dazugehörige Vermögenswert nach dem Anschaffungskostenmodell bewertet,
 - a) sind Änderungen der Rückstellung zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des dazugehörigen Vermögenswerts in der laufenden Periode hinzuzufügen oder gemäß Buchstabe b davon abzuziehen,
 - b) darf der von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswerts abgezogene Betrag seinen Buchwert nicht übersteigen; wenn eine Abnahme der Rückstellung den Buchwert des Vermögenswerts übersteigt, ist dieser Überhang unmittelbar erfolgswirksam zu erfassen,
 - c) hat das Unternehmen, wenn die Änderung zu einer Erhöhung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts führt, zu prüfen, ob dies ein Anhaltspunkt dafür ist, dass der neue Buchwert des Vermögenswerts nicht vollständig erzielbar sein könnte. Liegt ein solcher Anhaltspunkt vor, hat das Unternehmen den Vermögenswert auf Wertminderung zu prüfen, indem es seinen erzielbaren Betrag schätzt, und den Wertminderungsaufwand nach IAS 36 zu bilanzieren.
6. Wird der dazugehörige Vermögenswert nach dem Neubewertungsmodell bewertet,
 - a) gehen die Änderungen in die für diesen Vermögenswert angesetzte Neubewertungsrücklage ein, sodass
 - i) eine Abnahme der Rückstellung (nach Buchstabe b) im sonstigen Ergebnis erfasst wird und zu einer Erhöhung der Neubewertungsrücklage im Eigenkapital führt, es sei denn, sie macht eine in der Vergangenheit erfolgswirksam als Aufwand erfasste Abwertung desselben Vermögenswerts rückgängig und wird deshalb erfolgswirksam erfasst,
 - ii) eine Erhöhung der Rückstellung erfolgswirksam erfasst wird, es sei denn, sie übersteigt den Betrag der entsprechenden Neubewertungsrücklage nicht und wird deshalb im sonstigen Ergebnis erfasst, was zu einer Minderung der Neubewertungsrücklage im Eigenkapital führt,
 - b) ist in dem Fall, dass eine Abnahme der Rückstellung den Buchwert überschreitet, der angesetzt worden wäre, wenn der Vermögenswert nach dem Anschaffungskostenmodell bilanziert worden wäre, der Überhang umgehend erfolgswirksam zu erfassen,
 - c) ist eine Änderung der Rückstellung ein Anhaltspunkt dafür, dass der Vermögenswert möglicherweise neu bewertet werden muss, um sicherzustellen, dass der Buchwert nicht wesentlich von dem abweicht, der unter Verwendung des beizulegenden Zeitwerts zum Abschlussstichtag ermittelt würde. Solche Neubewertungen sind bei der Bestimmung der Beträge, die nach Buchstabe a erfolgswirksam oder im sonstigen Ergebnis zu erfassen sind, zu berücksichtigen. Ist eine Neubewertung erforderlich, sind alle Vermögenswerte dieser Gruppe neu zu bewerten,
 - d) ist nach IAS 1 jeder Bestandteil des sonstigen Ergebnisses in der Gesamtergebnisrechnung auszuweisen. Somit ist auch jede auf einer Änderung der Rückstellung beruhende Veränderung der Neubewertungsrücklage gesondert auszuweisen.
7. Der geänderte Abschreibungsbetrag wird über die gesamte Nutzungsdauer des Vermögenswerts abgeschrieben. Deshalb sind alle Änderungen der Rückstellung, die nach dem Ende der Nutzungsdauer des dazugehörigen Vermögenswerts anfallen, zum Zeitpunkt ihres Eintretens erfolgswirksam zu erfassen. Dies gilt sowohl für das Anschaffungskostenmodell als auch für das Neubewertungsmodell.
8. Die periodische Aufzinsung ist zum Zeitpunkt ihres Eintretens erfolgswirksam als Finanzierungsaufwand zu erfassen. Eine Aktivierung nach IAS 23 ist nicht zulässig.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

9 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. September 2004 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. September 2004 beginnen, hat es dies anzugeben.

9A Infolge (der 2007 überarbeiteten Fassung) von IAS 1 wurde die in allen IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurde dadurch Paragraph 6 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen die 2007 überarbeitete Fassung von IAS 1 auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.

9B Mit dem im Januar 2016 veröffentlichten IFRS 16 wurde Paragraph 2 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

10 Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind nach IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* vorzunehmen ⁽⁵⁹⁾.

⁽⁵⁹⁾ Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf eine Berichtsperiode an, die vor dem 1. Januar 2005 beginnt, hat es die Vorschriften der früheren Fassung von IAS 8 mit dem Titel *Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Rechnungslegungsmethoden* anzuwenden, es sei denn, es wendet auf diese frühere Periode die überarbeitete Fassung dieses Standards an.

IFRIC INTERPRETATION 2

Geschäftsanteile an Genossenschaften und ähnliche Instrumente

VERWEISE

- IFRS 9 *Finanzinstrumente*
- IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert*
- IAS 32 *Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung* (überarbeitet 2003) ⁽⁶⁰⁾

HINTERGRUND

- 1 Genossenschaften und ähnliche Unternehmen werden von einer Gruppe von Personen zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher oder sozialer Interessen gegründet. In den einzelstaatlichen Gesetzen ist eine Genossenschaft meist als eine Gesellschaft definiert, welche die gegenseitige wirtschaftliche Förderung ihrer Mitglieder mittels eines gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs bezweckt (Prinzip der Selbsthilfe). Die Anteile der Mitglieder einer Genossenschaft werden häufig unter der Bezeichnung Geschäftsanteile, Genossenschaftsanteile o.ä. geführt und nachfolgend als „Geschäftsanteile“ bezeichnet.
- 2 IAS 32 stellt Grundsätze für die Einstufung von Finanzinstrumenten als finanzielle Verbindlichkeiten oder Eigenkapital auf. Diese Grundsätze beziehen sich insbesondere auf die Einstufung kündbarer Instrumente, die den Inhaber zur Rückgabe an den Emittenten gegen Zahlungsmittel oder andere Finanzinstrumente berechtigen. Die Anwendung dieser Grundsätze auf die Geschäftsanteile an Genossenschaften und ähnliche Instrumente gestaltet sich schwierig. Einige Mitglieder des International Accounting Standards Board haben den Wunsch geäußert, Unterstützung zu erhalten, wie die Grundsätze von IAS 32 auf Geschäftsanteile und ähnliche Instrumente, die bestimmte Merkmale aufweisen, anzuwenden sind und unter welchen Umständen diese Merkmale einen Einfluss auf die Einstufung als Verbindlichkeit oder Eigenkapital haben.

ANWENDUNGSBEREICH

- 3 Diese Interpretation ist auf Finanzinstrumente anzuwenden, die in den Anwendungsbereich von IAS 32 fallen, einschließlich an Genossenschaftsmitglieder ausgegebener Anteile, mit denen das Eigentumsrecht der Mitglieder am Unternehmen verbrieft wird. Sie erstreckt sich nicht auf Finanzinstrumente, die in Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens zu erfüllen sind oder erfüllt werden können.

FRAGESTELLUNG

- 4 Viele Finanzinstrumente, darunter auch Geschäftsanteile, sind mit Merkmalen wie Stimmrechten und Ansprüchen auf Dividenden verbunden, die für eine Einstufung als Eigenkapital sprechen. Einige Finanzinstrumente berechtigen den Inhaber, eine Rücknahme gegen Zahlungsmittel oder andere finanzielle Vermögenswerte zu verlangen, können jedoch Beschränkungen hinsichtlich einer solchen Rücknahme unterliegen. Wie lässt sich anhand dieser Rücknahmebedingungen bestimmen, ob ein Finanzinstrument als Verbindlichkeit oder als Eigenkapital einzustufen ist?

BESCHLUSS

- 5 Das vertragliche Recht des Inhabers eines Finanzinstruments (worunter auch ein Geschäftsanteil an einer Genossenschaft fällt), eine Rücknahme zu verlangen, führt nicht unmittelbar zu einer Einstufung des Finanzinstruments als finanzielle Verbindlichkeit. Vielmehr hat ein Unternehmen bei der Entscheidung, ob ein Finanzinstrument als finanzielle Verbindlichkeit oder als Eigenkapital einzustufen ist, alle rechtlichen Bestimmungen und Gegebenheiten des Finanzinstruments zu berücksichtigen. Hierzu gehören auch die einschlägigen lokalen Gesetze und Vorschriften sowie die zum Zeitpunkt der Einstufung gültige Satzung des Unternehmens. Voraussichtliche künftige Änderungen dieser Gesetze, Vorschriften oder der Satzung sind dagegen nicht zu berücksichtigen.
- 6 Geschäftsanteile, die als Eigenkapital eingestuft würden, wenn die Mitglieder nicht das Recht hätten, eine Rücknahme zu verlangen, stellen Eigenkapital dar, wenn eine der in den Paragraphen 7 und 8 genannten Bedingungen erfüllt ist oder die Geschäftsanteile alle in den Paragraphen 16A und 16B oder 16C und 16D von IAS 32 beschriebenen Merkmale aufweisen und die dort genannten Bedingungen erfüllen. Sichteinlagen, einschließlich Kontokorrentkonten, Einlagenkonten und ähnliche Verträge, die Mitglieder in ihrer Eigenschaft als Kunden schließen, sind als finanzielle Verbindlichkeiten des Unternehmens einzustufen.

⁽⁶⁰⁾ Im August 2005 wurde der Titel von IAS 32 in „IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung*“ geändert. Im Februar 2008 änderte der IASB den Standard IAS 32 dahin gehend, dass Instrumente, die über alle in den Paragraphen 16A und 16B oder 16C und 16D von IAS 32 beschriebenen Merkmale verfügen und die dort genannten Bedingungen erfüllen, als Eigenkapital einzustufen sind.

- 7 Geschäftsanteile stellen Eigenkapital dar, wenn das Unternehmen ein uneingeschränktes Recht auf Ablehnung der Rücknahme von Geschäftsanteilen besitzt.
- 8 Lokale Gesetze, Vorschriften oder die Satzung des Unternehmens können die Rücknahme von Geschäftsanteilen mit verschiedenen Verboten belegen, wie z. B. uneingeschränkten Verboten oder Verboten, die auf Liquiditätskriterien beruhen. Ist eine Rücknahme nach lokalen Gesetzen, Vorschriften oder der Satzung des Unternehmens uneingeschränkt verboten, stellen die Geschäftsanteile Eigenkapital dar. Dagegen haben Bestimmungen in lokalen Gesetzen, Vorschriften oder der Satzung des Unternehmens, die eine Rücknahme nur dann verbieten, wenn bestimmte Bedingungen — wie beispielsweise Liquiditätsgrenzen — erfüllt (oder nicht erfüllt) sind, keine Einstufung von Geschäftsanteilen als Eigenkapital zur Folge.
- 9 Ein uneingeschränktes Verbot kann absolut sein und alle Rücknahmen verbieten. Ein uneingeschränktes Verbot kann aber auch nur teilweise gelten und die Rücknahme von Geschäftsanteilen insoweit verbieten, als durch die Rücknahme die Anzahl der Geschäftsanteile oder die Höhe des auf die Geschäftsanteile eingezahlten Kapitals einen bestimmten Mindestbetrag unterschreitet. Geschäftsanteile, die nicht unter das Rücknahmeverbot fallen, stellen Verbindlichkeiten dar, es sei denn, das Unternehmen verfügt über das in Paragraph 7 beschriebene uneingeschränkte Recht auf Ablehnung der Rücknahme oder die Geschäftsanteile weisen alle in den Paragraphen 16A und 16B oder 16C und 16D von IAS 32 beschriebenen Merkmale auf und erfüllen die dort genannten Bedingungen. In einigen Fällen kann sich die Anzahl der Anteile oder die Höhe des eingezahlten Kapitals, die bzw. das von einem Rücknahmeverbot betroffen sind bzw. ist, von Zeit zu Zeit ändern. Eine derartige Änderung führt zu einer Umbuchung zwischen finanziellen Verbindlichkeiten und Eigenkapital.
- 10 Beim erstmaligen Ansatz hat das Unternehmen seine Rücknahme-Verbindlichkeiten zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Bei uneingeschränkt rückgabefähigen Geschäftsanteilen ist der beizulegende Zeitwert dieser finanziellen Verbindlichkeiten mindestens mit dem gemäß den Rücknahmebestimmungen in der Satzung des Unternehmens oder gemäß dem einschlägigen Gesetz zahlbaren Höchstbetrag anzusetzen, abgezinst vom frühestmöglichen Fälligkeitszeitpunkt an (siehe Beispiel 3).
- 11 Nach Paragraph 35 von IAS 32 sind Ausschüttungen an Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten direkt im Eigenkapital zu erfassen. Bei Finanzinstrumenten, die als finanzielle Verbindlichkeiten eingestuft werden, sind Zinsen, Dividenden und andere Erträge unbeschadet ihrer möglichen gesetzlichen Bezeichnung als Dividenden, Zinsen oder ähnlich als Aufwand zu berücksichtigen.
- 12 Der Anhang, der integraler Bestandteil dieses Beschlusses ist, enthält Beispiele für die Anwendung des Beschlusses.

ANGABEN

- 13 Führt eine Änderung des Rücknahmeverbots zu einer Umbuchung zwischen finanziellen Verbindlichkeiten und Eigenkapital, hat das Unternehmen den Betrag, den Zeitpunkt und den Grund für die Umbuchung gesondert anzugeben.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 14 Der Zeitpunkt des Inkrafttretens und die Übergangsvorschriften dieser Interpretation entsprechen denen von IAS 32 (in der 2003 überarbeiteten Fassung). Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, hat es dies anzugeben. Diese Interpretation ist rückwirkend anzuwenden.
- 14A Die Änderungen an den Paragraphen 6, 9, A1 und A12 sind erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen die im Februar 2008 veröffentlichten Änderungen an IAS 32 und IAS 1 *Kündbare Finanzinstrumente und bei Liquidation entstehende Verpflichtungen* auf eine frühere Periode an, so sind auch die Änderungen an den Paragraphen 6, 9, A1 und A12 auf diese frühere Periode anzuwenden.
- 15 [gestrichen]
- 16 Mit dem im Mai 2011 veröffentlichten IFRS 13 wurde Paragraph A8 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, so hat es diese Änderung anzuwenden.

- 17 Mit der im Mai 2012 veröffentlichten Verlautbarung *Jährliche Verbesserungen – Zyklus 2009–2011* wurde Paragraph 11 geändert. Diese Änderung ist rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Wendet ein Unternehmen diese Änderung an IAS 32 im Rahmen der im Mai 2012 veröffentlichten Verlautbarung *Jährliche Verbesserungen – Zyklus 2009–2011* auf eine frühere Periode an, so ist auch die Änderung an Paragraph 11 auf diese frühere Periode anzuwenden.
- 18 [gestrichen]
- 19 Mit dem im Juli 2014 veröffentlichten IFRS 9 wurden die Paragraphen A8 und A10 geändert und die Paragraphen 15 und 18 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

*Anhang***Beispiele für die Anwendung des Beschlusses**

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil der Interpretation.

- A1 Dieser Anhang enthält sieben Beispiele für die Anwendung des IFRIC-Beschlusses. Die Beispiele stellen keine abschließende Liste dar; es sind auch andere Konstellationen denkbar. In jedem Beispiel wird davon ausgegangen, dass außer den im Beispiel genannten Gegebenheiten keine weiteren Bedingungen vorliegen, die eine Einstufung des Finanzinstruments als finanzielle Verbindlichkeit erforderlich machen würden, und dass das Finanzinstrument nicht alle der in den Paragraphen 16A und 16B oder 16C und 16D von IAS 32 beschriebenen Merkmale aufweist oder die dort genannten Bedingungen nicht erfüllt.

UNEINGESCHRÄNKTES RECHT AUF ABLEHNUNG DER RÜCKNAHME (Paragraph 7)

Beispiel 1*Sachverhalt*

- A2 Die Satzung des Unternehmens besagt, dass Rücknahmen nach freiem Ermessen des Unternehmens durchgeführt werden. Dieser Ermessensspielraum ist in der Satzung nicht weiter ausgeführt und wird auch keinen Beschränkungen unterworfen. In der Vergangenheit hat das Unternehmen die Rücknahme von Geschäftsanteilen nie abgelehnt, obwohl der Vorstand hierzu berechtigt ist.

Einstufung

- A3 Das Unternehmen verfügt über das uneingeschränkte Recht, die Rücknahme abzulehnen. Folglich stellen die Geschäftsanteile Eigenkapital dar. IAS 32 stellt Grundsätze für die Einstufung auf, die auf den Vertragsbedingungen des Finanzinstruments beruhen, und merkt an, dass eine Zahlungshistorie oder beabsichtigte freiwillige Zahlungen keine Einstufung als Verbindlichkeit auslösen. In Paragraph AL26 von IAS 32 heißt es:

Wenn Vorzugsanteile nicht rücknahmefähig sind, hängt die angemessene Einstufung von den anderen mit ihnen verbundenen Rechten ab. Die Einstufung erfolgt nach Maßgabe der wirtschaftlichen Substanz der vertraglichen Vereinbarungen und der Begriffsbestimmungen für finanzielle Verbindlichkeiten und Eigenkapitalinstrumente. Wenn Ausschüttungen an Inhaber kumulativer oder nichtkumulativer Vorzugsanteile im Ermessensspielraum des Emittenten liegen, gelten die Anteile als Eigenkapitalinstrumente. Nicht beeinflusst wird die Einstufung eines Vorzugsanteils als Eigenkapitalinstrument oder als finanzielle Verbindlichkeit beispielsweise durch

- a) Ausschüttungen in der Vergangenheit,
- b) die Absicht, künftig Ausschüttungen vorzunehmen,
- c) eine mögliche nachteilige Auswirkung auf den Kurs der Stammanteile des Emittenten, falls keine Ausschüttungen vorgenommen werden (aufgrund von Beschränkungen hinsichtlich der Zahlung von Dividenden auf Stammanteile, wenn keine Dividenden auf Vorzugsanteile gezahlt werden),
- d) die Höhe der Rücklagen des Emittenten,
- e) eine Gewinn- oder Verlusterwartung des Emittenten für eine Berichtsperiode oder
- f) die Fähigkeit oder Unfähigkeit des Emittenten, die Höhe seines Periodengewinns oder -verlusts zu beeinflussen.

Beispiel 2*Sachverhalt*

- A4 Die Satzung des Unternehmens besagt, dass Rücknahmen nach freiem Ermessen des Unternehmens durchgeführt werden. Sie führt jedoch weiter aus, dass ein Antrag auf Rücknahme automatisch genehmigt wird, sofern das Unternehmen mit dieser Zahlung nicht gegen lokale Liquiditäts- oder Rücklagenvorschriften verstößt.

Einstufung

- A5 Das Unternehmen verfügt nicht über das uneingeschränkte Recht auf Ablehnung der Rücknahme. Folglich stellen die Geschäftsanteile eine finanzielle Verbindlichkeit dar. Die vorstehend beschriebene Einschränkung bezieht sich auf die Fähigkeit des Unternehmens, eine Verbindlichkeit zu begleichen. Rücknahmen werden nur dann und so lange beschränkt, wenn bzw. wie die Liquiditäts- oder Rücklagenvorschriften nicht erfüllt sind. Folglich führen diese Einschränkungen nach den Grundsätzen von IAS 32 nicht zu einer Einstufung des Finanzinstruments als Eigenkapital. In Paragraph AL25 von IAS 32 heißt es:

Vorzugsanteile können bei der Emission mit verschiedenen Rechten ausgestattet werden. Bei der Einstufung eines Vorzugsanteils als finanzielle Verbindlichkeit oder als Eigenkapitalinstrument beurteilt ein Emittent die einzelnen Rechte, die mit dem Anteil verbunden sind, um zu bestimmen, ob er die wesentlichen Merkmale einer finanziellen Verbindlichkeit aufweist. So beinhaltet ein Vorzugsanteil, der eine Rücknahme zu einem bestimmten Zeitpunkt oder auf Wunsch des Inhabers vorsieht, eine finanzielle Verbindlichkeit, da der Emittent zur Abgabe finanzieller Vermögenswerte an den Anteilinhaber verpflichtet ist. *Auch wenn ein Emittent der vertraglich vereinbarten Rücknahmeverpflichtung von Vorzugsanteilen aus Mangel an Finanzmitteln, aufgrund einer gesetzlich vorgeschriebenen Verfügungsbeschränkung oder ungenügender Gewinne oder Rücklagen u. U. nicht nachkommen kann, wird die Verpflichtung dadurch nicht hinfällig.* [Kursivschreibung hinzugefügt]

RÜCKNAHMEVERBOTE (Paragraphen 8 und 9)

Beispiel 3*Sachverhalt*

- A6 Eine Genossenschaft hat an ihre Mitglieder zu unterschiedlichen Zeitpunkten und unterschiedlichen Beträgen die folgenden Anteile ausgegeben:

- a) 1. Januar 20X1 100 000 Anteile zu je 10 WE (1 000 000 WE),
- b) 1. Januar 20X2 100 000 Anteile zu je 20 WE (2 000 000 WE, sodass insgesamt Anteile im Wert von 3 000 000 WE ausgegeben wurden).

Die Anteile sind auf Verlangen zu ihrem jeweiligen Ausgabepreis rücknahmepflichtig.

- A7 Die Satzung des Unternehmens besagt, dass kumulative Rücknahmen nicht mehr als 20 Prozent der größten Anzahl jemals in Umlauf gewesener Geschäftsanteile betragen dürfen. Am 31. Dezember 20X2 hatte das Unternehmen 200 000 umlaufende Anteile, was der höchsten Anzahl von Geschäftsanteilen entspricht, die je in Umlauf waren. Bisher wurden keine Anteile zurückgenommen. Am 1. Januar 20X3 ändert das Unternehmen seine Satzung und erhöht die Höchstgrenze für kumulative Rücknahmen auf 25 Prozent der größten Anzahl jemals in Umlauf gewesener Geschäftsanteile.

*Einstufung***Vor der Satzungsänderung**

- A8 Die Geschäftsanteile, die nicht unter das Rücknahmeverbot fallen, stellen finanzielle Verbindlichkeiten dar. Die Genossenschaft bewertet diese finanziellen Verbindlichkeiten beim erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert. Da diese Anteile auf Verlangen rücknahmepflichtig sind, bestimmt sie den beizulegenden Zeitwert dieser finanziellen Verbindlichkeiten nach Paragraph 47 von IFRS 13: „Der beizulegende Zeitwert einer kurzfristig abrufbaren finanziellen Verbindlichkeit (z. B. einer Sichteinlage) ist nicht geringer als der bei Fälligkeit zahlbare Betrag ...“. Die Genossenschaft setzt daher als finanzielle Verbindlichkeit den höchsten Betrag an, der gemäß den Rücknahmevorschriften auf Verlangen zahlbar wäre.
- A9 Am 1. Januar 20X1 beträgt der gemäß den Rücknahmevorschriften zahlbare Höchstbetrag 20 000 Anteile zu je 10 WE. Dementsprechend stuft das Unternehmen 200 000 WE als finanzielle Verbindlichkeit und 800 000 WE als Eigenkapital ein. Am 1. Januar 20X2 erhöht sich jedoch der gemäß den Rücknahmevorschriften zahlbare Höchstbetrag durch die Ausgabe neuer Anteile zu je 20 WE auf 40 000 Anteile zu je 20 WE. Durch die Ausgabe zusätzlicher Anteile zu 20 WE entsteht eine neue Verbindlichkeit, die beim erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird. Die Verbindlichkeit nach Ausgabe dieser Anteile beträgt 20 Prozent aller im Umlauf befindlichen Anteile (200 000), bewertet mit je 20 WE, also 800 000 WE. Dies bedeutet, dass eine weitere Verbindlichkeit in Höhe von 600 000 WE angesetzt werden muss. In diesem Beispiel wird kein Gewinn oder Verlust erfasst. Folglich stuft die Genossenschaft 800 000 WE als finanzielle Verbindlichkeit und 2200000 WE als Eigenkapital ein. In diesem Beispiel wird davon ausgegangen, dass sich diese Beträge zwischen dem 1. Januar 20X1 und dem 31. Dezember 20X2 nicht ändern.

Nach der Satzungsänderung

- A10 Infolge der Änderung ihrer Satzung kann die Genossenschaft nunmehr verpflichtet sein, bis zu 25 Prozent ihrer im Umlauf befindlichen Anteile oder bis zu 50 000 Anteile zu je 20 WE zurückzunehmen. Entsprechend stuft sie am 1. Januar 20X3 1 000 000 WE als finanzielle Verbindlichkeit ein. Dies entspricht dem Höchstbetrag, der gemäß den Rücknahmevorschriften und nach Paragraph 47 von IFRS 13 bei Fälligkeit zahlbar ist. Sie bucht daher am 1. Januar 20X3 200 000 WE vom Eigenkapital in die finanziellen Verbindlichkeiten um; 2 000 000 WE bleiben weiterhin als Eigenkapital eingestuft. In diesem Beispiel wird bei der Umbuchung kein Gewinn oder Verlust erfasst.

Beispiel 4

Sachverhalt

- A11 Das lokale Genossenschaftsgesetz oder die Satzung der Genossenschaft verbieten die Rücknahme von Geschäftsanteilen, wenn das eingezahlte Kapital aus Geschäftsanteilen dadurch unter 75 Prozent des Höchstbetrags des eingezahlten Kapitals aus Geschäftsanteilen fallen würde. Der Höchstbetrag für die betreffende Genossenschaft beträgt 1 000 000 WE. Am Abschlussstichtag lag das eingezahlte Kapital bei 900 000 WE.

Einstufung

- A12 In diesem Fall sind 750 000 WE als Eigenkapital und 150 000 WE als finanzielle Verbindlichkeit einzustufen. Zusätzlich zu den bereits zitierten Paragraphen heißt es in Paragraph 18(b) von IAS 32:

„Finanzinstrumente, die den Inhaber berechtigen, sie gegen Zahlungsmittel oder andere finanzielle Vermögenswerte an den Emittenten zurückzugeben („kündbare Instrumente“), stellen mit Ausnahme der nach den Paragraphen 16A und 16B oder 16C und 16D als Eigenkapitalinstrumente eingestuften Instrumente finanzielle Verbindlichkeiten dar. Ein Finanzinstrument ist selbst dann eine finanzielle Verbindlichkeit, wenn der Betrag an Zahlungsmitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten auf der Grundlage eines Indexes oder einer anderen veränderlichen Bezugsgröße ermittelt wird. Wenn der Inhaber über das Wahlrecht verfügt, das Finanzinstrument gegen Zahlungsmittel oder andere finanzielle Vermögenswerte an den Emittenten zurückzugeben, erfüllt das kündbare Finanzinstrument die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit, sofern es sich nicht um ein nach den Paragraphen 16A und 16B oder 16C und 16D als Eigenkapitalinstrument eingestuftes Instrument handelt.“

- A13 Das in diesem Beispiel beschriebene Rücknahmeverbot unterscheidet sich von den in den Paragraphen 19 und AL25 von IAS 32 beschriebenen Beschränkungen. Jene Beschränkungen stellen eine Beeinträchtigung der Fähigkeit des Unternehmens dar, den fälligen Betrag einer finanziellen Verbindlichkeit zu begleichen, d. h. sie verhindern die Zahlung der Verbindlichkeit nur dann, wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind. Im Gegensatz dazu liegt in diesem Beispiel bei Erreichen eines bestimmten Betrags ein uneingeschränktes Rücknahmeverbot vor, das unabhängig von der Fähigkeit des Unternehmens, die Geschäftsanteile zurückzunehmen, (z. B. in Anbetracht seiner Barreserven, Gewinne oder ausschüttungsfähigen Rücklagen) besteht. Tatsächlich wird das Unternehmen durch das Rücknahmeverbot daran gehindert, eine finanzielle Verbindlichkeit für eine Rücknahme einzugehen, die über eine bestimmte Höhe des eingezahlten Kapitals hinausgeht. Daher stellt der Teil der Geschäftsanteile, der dem Rücknahmeverbot unterliegt, keine finanzielle Verbindlichkeit dar. Die einzelnen Geschäftsanteile können zwar, jeder für sich genommen, rücknahmepflichtig sein, jedoch ist bei einem Teil aller im Umlauf befindlichen Anteile eine Rücknahme nur bei einer Liquidation des Unternehmens möglich.

Beispiel 5

Sachverhalt

- A14 Der Sachverhalt dieses Beispiels ist der gleiche wie in Beispiel 4. Zusätzlich darf das Unternehmen am Abschlussstichtag aufgrund von Liquiditätsvorschriften des lokalen Rechtskreises nur dann Geschäftsanteile zurücknehmen, wenn sein Bestand an Zahlungsmitteln und kurzfristigen Anlagen einen bestimmten Wert überschreitet. Diese Liquiditätsvorschriften am Abschlussstichtag haben zur Folge, dass das Unternehmen für die Rücknahme von Geschäftsanteilen nicht mehr als 50 000 WE aufwenden kann.

Einstufung

- A15 Wie im Beispiel 4 stuft das Unternehmen 750 000 WE als Eigenkapital und 150 000 WE als finanzielle Verbindlichkeit ein. Der Grund hierfür liegt darin, dass die Einstufung als Verbindlichkeit auf dem uneingeschränkten Recht des Unternehmens auf Ablehnung einer Rücknahme beruht und nicht auf bedingten Einschränkungen, die eine Rücknahme nur verhindern, wenn und solange Liquiditäts- oder andere Bedingungen nicht erfüllt sind. In diesem Fall sind die Paragraphen 19 und AL25 von IAS 32 anzuwenden.

Beispiel 6*Sachverhalt*

- A16 Laut Satzung darf das Unternehmen Geschäftsanteile nur in der Höhe des Gegenwerts zurücknehmen, der in den letzten drei Jahren durch die Ausgabe zusätzlicher Geschäftsanteile an neue oder vorhandene Mitglieder erzielt wurde. Die Rücknahmeanträge von Mitgliedern müssen aus dem Erlös aus der Ausgabe von Geschäftsanteilen bestritten werden. Während der drei letzten Jahre betrug der Erlös aus der Ausgabe von Geschäftsanteilen 12 000 WE, und es wurden keine Geschäftsanteile zurückgenommen.

Einstufung

- A17 Das Unternehmen stuft 12 000 WE der Geschäftsanteile als finanzielle Verbindlichkeit ein. Wie im Beispiel 4 erläutert, stellen Geschäftsanteile, die einem uneingeschränkten Rücknahmeverbot unterliegen, keine finanzielle Verbindlichkeit dar. Ein solches uneingeschränktes Verbot gilt für einen Betrag in Höhe des Erlöses aus der Ausgabe von Anteilen, die vor mehr als drei Jahren stattfand, weshalb dieser Betrag als Eigenkapital eingestuft wird. Der Betrag in Höhe des Erlöses aus Anteilen, die in den letzten drei Jahren ausgegeben wurden, unterliegt jedoch keinem uneingeschränkten Rücknahmeverbot. Folglich entsteht durch die Ausgabe von Geschäftsanteilen in den letzten drei Jahren solange eine finanzielle Verbindlichkeit, bis diese Anteile nicht mehr rücknahmepflichtig sind. Das Unternehmen hat also eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe des Erlöses aus Anteilen, die in den letzten drei Jahren ausgegeben wurden, abzüglich etwaiger in diesem Zeitraum getätigter Rücknahmen.

Beispiel 7*Sachverhalt*

- A18 Das Unternehmen ist eine Genossenschaftsbank. Das lokale Gesetz, das die Tätigkeit von Genossenschaftsbanken regelt, schreibt vor, dass mindestens 50 Prozent der gesamten „offenen Verbindlichkeiten“ des Unternehmens (die laut Definition im Gesetz auch die Konten mit Geschäftsanteilen umfassen) in Form von eingezahltem Kapital der Mitglieder vorliegen muss. Diese Vorschrift hat zur Folge, dass eine Genossenschaft, bei der alle offenen Verbindlichkeiten in Form von Geschäftsanteilen vorliegen, sämtliche Anteile zurücknehmen kann. Am 31. Dezember 20X1 hat das Unternehmen offene Verbindlichkeiten von insgesamt 200 000 WE, wovon 125 000 WE auf Konten mit Geschäftsanteilen entfallen. Gemäß den Vertragsbedingungen für Konten mit Geschäftsanteilen ist der Inhaber berechtigt, eine Rücknahme seiner Anteile zu verlangen, und die Satzung des Unternehmens enthält keine Rücknahmebeschränkungen.

Einstufung

- A19 In diesem Beispiel werden die Geschäftsanteile als finanzielle Verbindlichkeiten eingestuft. Das Rücknahmeverbot ist mit den in den Paragraphen 19 und AL25 von IAS 32 beschriebenen Beschränkungen vergleichbar. Diese Beschränkung stellt eine bedingte Beeinträchtigung der Fähigkeit des Unternehmens dar, den fälligen Betrag einer finanziellen Verbindlichkeit zu begleichen, d. h. sie verhindert die Zahlung der Verbindlichkeit nur dann, wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind. So könnte das Unternehmen verpflichtet sein, den gesamten Betrag der Geschäftsanteile (125 000 WE) zurückzunehmen, wenn es alle anderen Verbindlichkeiten (75 000 WE) zurückgezahlt hätte. Folglich wird das Unternehmen durch das Rücknahmeverbot nicht daran gehindert, eine finanzielle Verbindlichkeit für eine Rücknahme einzugehen, die über eine bestimmte Anzahl von Geschäftsanteilen oder einen bestimmten Betrag des eingezahlten Kapitals hinausgeht. Es bietet dem Unternehmen nur die Möglichkeit, eine Rücknahme aufzuschieben, bis die Bedingung — in diesem Fall die Rückzahlung anderer Verbindlichkeiten — erfüllt ist. Die Geschäftsanteile unterliegen in diesem Beispiel keinem uneingeschränkten Rücknahmeverbot und sind daher als finanzielle Verbindlichkeit einzustufen.

IFRIC INTERPRETATION 5

Rechte auf Anteile an Fonds für Entsorgung, Rekultivierung und Umweltsanierung

VERWEISE

- IFRS 9 *Finanzinstrumente*
- IFRS 10 *Konzernabschlüsse*
- IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen*
- IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*
- IAS 28 *Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen*
- IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*

HINTERGRUND

- 1 Fonds für Entsorgung, Rekultivierung und Umweltsanierung, nachstehend als „Entsorgungsfonds“ oder „Fonds“ bezeichnet, dienen zur Trennung von Vermögenswerten, die für die Finanzierung eines Teils oder aller Kosten bestimmt sind, die bei der Entsorgung von Anlagen (z. B. eines Kernkraftwerks) oder gewisser Sachanlagen (z. B. von Kraftfahrzeugen) oder bei der Umweltsanierung (z. B. Bereinigung von Gewässerverschmutzung oder Rekultivierung von Bergbaugeländen), zusammen als „Entsorgung“ bezeichnet, anfallen.
- 2 Beiträge zu diesen Fonds können auf freiwilliger Basis erfolgen oder durch eine Verordnung bzw. gesetzlich vorgeschrieben sein. Die Fonds können eine der folgenden Strukturen aufweisen:
 - a) von einem einzelnen Teilnehmer eingerichtete Fonds zur Finanzierung seiner eigenen Entsorgungsverpflichtungen, sei es für einen bestimmten oder für mehrere, geografisch verteilte Orte,
 - b) von mehreren Teilnehmern eingerichtete Fonds zur Finanzierung ihrer individuellen oder gemeinsamen Entsorgungsverpflichtungen, wobei die Teilnehmer einen Anspruch auf Erstattung der Entsorgungsaufwendungen bis zur Höhe ihrer Beiträge und der angefallenen Erträge aus diesen Beiträgen abzüglich ihres Anteils an den Verwaltungskosten des Fonds haben; die Teilnehmer unterliegen eventuell der Pflicht, zusätzliche Beiträge zu leisten, beispielsweise im Fall der Insolvenz eines Teilnehmers,
 - c) von mehreren Teilnehmern eingerichtete Fonds zur Finanzierung ihrer individuellen oder gemeinsamen Entsorgungsverpflichtungen, wobei sich die Höhe des Beitrags jedes Teilnehmers nach seiner derzeitigen Tätigkeit und die Höhe seines Anspruchs nach seiner vergangenen Tätigkeit bestimmt; in diesen Fällen besteht eine potenzielle Inkongruenz bezüglich der Höhe der von einem Teilnehmer geleisteten Beiträge (auf Grundlage der derzeitigen Tätigkeit) und des aus dem Fonds realisierbaren Werts (auf Grundlage der vergangenen Tätigkeit).
- 3 Im Allgemeinen haben diese Fonds folgende Merkmale:
 - a) der Fonds wird von unabhängigen Treuhändern gesondert verwaltet,
 - b) Unternehmen (Teilnehmer) leisten Beiträge an den Fonds, die in verschiedene Vermögenswerte, die sowohl Anlagen in Schuld- als auch in Beteiligungstitel umfassen können, investiert werden und die den Teilnehmern für die Begleichung ihres Entsorgungsaufwands zur Verfügung stehen; die Treuhänder bestimmen, wie die Beiträge nach Maßgabe der in der Satzung des Fonds dargelegten Beschränkungen sowie der anzuwendenden Gesetze oder sonstigen Vorschriften investiert werden,
 - c) die Begleichung des Entsorgungsaufwands obliegt den Teilnehmern; die Teilnehmer können jedoch eine Erstattung des Entsorgungsaufwands aus dem Fonds erhalten, die höchstens dem Anteil des Teilnehmers an den Vermögenswerten des Fonds entspricht und den tatsächlichen Entsorgungsaufwand nicht übersteigen kann,

- d) der Zugriff der Teilnehmer auf den Teil der Vermögenswerte, der über die zur Begleichung des erstattungsfähigen Entsorgungsaufwands hinaus im Fonds verbleibt, kann begrenzt oder ganz verwehrt sein.

ANWENDUNGSBEREICH

- 4 Diese Interpretation ist in Abschlüssen eines Teilnehmers für die Bilanzierung von Anteilen an Entsorgungsfonds anzuwenden, welche die beiden folgenden Merkmale aufweisen:
- a) die Vermögenswerte werden gesondert verwaltet (sie werden entweder in einer eigenständigen rechtlichen Einheit oder innerhalb einer anderen Einheit als getrennte Vermögenswerte gehalten) und
 - b) die Zugriffsrechte der Teilnehmer auf die Vermögenswerte sind begrenzt.
- 5 Ein über den Erstattungsanspruch hinaus gehender Residualanspruch, wie beispielsweise ein vertragliches Recht auf Ausschüttung nach Durchführung aller Entsorgungen oder bei Auflösung des Fonds, kann als unter IFRS 9 fallendes Eigenkapitalinstrument eingestuft werden und fällt nicht in den Anwendungsbereich dieser Interpretation.

FRAGESTELLUNGEN

- 6 Diese Interpretation betrifft die folgenden Fragen:
- a) Wie hat ein Teilnehmer seinen Anteil an einem Fonds zu bilanzieren?
 - b) Wie hat ein Teilnehmer seine Verpflichtung zu bilanzieren, wenn er zusätzliche Beiträge zu leisten hat, beispielsweise im Falle der Insolvenz eines anderen Teilnehmers?

BESCHLUSS

Bilanzierung eines Anteils an einem Fonds

- 7 Der Teilnehmer hat seine Verpflichtung, den Entsorgungsaufwand zu begleichen, als Rückstellung und seinen Anteil an dem Fonds getrennt anzusetzen, es sei denn, der Teilnehmer haftet in dem Fall, dass der Fonds nicht zahlt, nicht für die Begleichung des Entsorgungsaufwands.
- 8 Der Teilnehmer hat zu bestimmen, ob er nach IFRS 10, IFRS 11 und IAS 28 den Fonds beherrscht, an der gemeinschaftlichen Führung des Fonds beteiligt ist oder einen maßgeblichen Einfluss auf den Fonds hat. Wenn dies der Fall ist, hat der Teilnehmer seinen Anteil an dem Fonds gemäß diesen Standards zu bilanzieren.
- 9 Wenn der Teilnehmer den Fonds nicht beherrscht, nicht an seiner gemeinschaftlichen Führung beteiligt ist und keinen maßgeblichen Einfluss auf ihn hat, so hat er den Erstattungsanspruch aus dem Fonds gemäß IAS 37 als Erstattung anzusetzen. Diese Erstattung ist zu dem niedrigeren Betrag aus
- a) dem Betrag der angesetzten Entsorgungsverpflichtung und
 - b) dem Anteil des Teilnehmers am beizulegenden Zeitwert der den Teilnehmern zustehenden Nettovermögenswerte des Fonds zu bewerten.

Änderungen des Buchwerts des Erstattungsanspruchs sind in der Berichtsperiode, in der sie anfallen, erfolgswirksam zu erfassen, nicht aber Beiträge an den Fonds und Zahlungen aus dem Fonds.

Bilanzierung von Verpflichtungen zur Leistung zusätzlicher Beiträge

- 10 Ist ein Teilnehmer verpflichtet, bei Bedarf zusätzliche Beiträge zu leisten, beispielsweise im Fall der Insolvenz eines anderen Teilnehmers oder falls der Wert der vom Fonds gehaltenen Anlagevermögenswerte so weit fällt, dass diese nicht mehr ausreichen, um die Erstattungsverpflichtungen des Fonds zu erfüllen, so ist diese Verpflichtung als unter IAS 37 fallende Eventualverbindlichkeit einzustufen. Der Teilnehmer hat nur dann eine Rückstellung anzusetzen, wenn die Leistung zusätzlicher Beiträge wahrscheinlich ist.

Angaben

- 11 Ein Teilnehmer hat die Art seines Fondsanteils sowie alle den Zugriff auf die Vermögenswerte des Fonds betreffenden Beschränkungen anzugeben.
- 12 Besteht für einen Teilnehmer die Verpflichtung, bei Bedarf zusätzliche Beiträge zu leisten, und hat er für diese Verpflichtung keine Rückstellung angesetzt (siehe Paragraph 10), so hat er die in Paragraph 86 von IAS 37 verlangten Angaben zu machen.
- 13 Bilanziert ein Teilnehmer seinen Fondsanteil nach Paragraph 9, so hat er die in Paragraph 85(c) von IAS 37 verlangten Angaben zu machen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 14 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2006 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. Januar 2006 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 14A [gestrichen]
- 14B Mit den im Mai 2011 veröffentlichten IFRS 10 und IFRS 11 wurden die Paragraphen 8 und 9 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 10 und IFRS 11 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 14C [gestrichen]
- 14D Mit dem im Juli 2014 veröffentlichten IFRS 9 wurde Paragraph 5 geändert und wurden die Paragraphen 14A und 14C gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 15 Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind gemäß IAS 8 zu bilanzieren.

IFRIC INTERPRETATION 6

Verbindlichkeiten, die sich aus einer Teilnahme an einem spezifischen Markt ergeben — Elektro- und Elektronik-Altgeräte

VERWEISE

- IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*
- IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*

HINTERGRUND

- 1 Nach Paragraph 17 von IAS 37 ist ein verpflichtendes Ereignis ein Ereignis der Vergangenheit, das zu einer gegenwärtigen Verpflichtung führt, zu deren Erfüllung ein Unternehmen keine realistische Alternative hat.
- 2 Nach Paragraph 19 von IAS 37 werden Rückstellungen nur für „diejenigen aus Ereignissen der Vergangenheit entstandenen Verpflichtungen angesetzt, die unabhängig von den künftigen Handlungen eines Unternehmens (z. B. der künftigen Geschäftstätigkeit) bestehen“.
- 3 Die Richtlinie der Europäischen Union über Elektro- und Elektronik-Altgeräte, welche die Sammlung, Behandlung, Verwertung und umweltgerechte Beseitigung von Altgeräten regelt, hat Fragen bezüglich des Ansatzzeitpunktes der durch die Entsorgung von Elektro- und Elektronik-Altgeräten entstehenden Verbindlichkeit aufgeworfen. Die Richtlinie unterscheidet zwischen „neuen“ und „historischen“ Altgeräten sowie zwischen Altgeräten aus Privathaushalten und Altgeräten aus anderer Verwendung. Neue Altgeräte betreffen Produkte, die nach dem 13. August 2005 verkauft wurden. Alle vor diesem Termin verkauften Haushaltsgeräte gelten als historische Altgeräte im Sinne der Richtlinie.
- 4 Die Richtlinie besagt, dass die Kosten für die Entsorgung historischer Haushaltsgeräte von den Herstellern des betreffenden Gerätetyps zu tragen sind, die sich in einem Zeitraum am Markt befinden, der in den anwendbaren Rechtsvorschriften eines jeden Mitgliedstaats festzulegen ist (Erfassungszeitraum). Die Richtlinie besagt weiter, dass jeder Mitgliedstaat einen Mechanismus einzurichten hat, mittels dessen die Hersteller einen anteiligen Kostenbeitrag, „z. B. im Verhältnis zu ihrem jeweiligen Marktanteil für den betreffenden Gerätetyp“, leisten.
- 5 Verschiedene in der Interpretation verwendete Begriffe, wie „Marktanteil“ und „Erfassungszeitraum“, können in den anwendbaren Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich definiert sein. Beispielsweise kann die Dauer des Erfassungszeitraums ein Jahr oder nur einen Monat betragen. Auch können die Bewertung des Marktanteils und die Formel für die Berechnung der Verpflichtung in den verschiedenen einzelstaatlichen Rechtsvorschriften unterschiedlich ausfallen. Diese Beispiele betreffen allerdings diese lediglich die Bewertung der Verbindlichkeit, die nicht in den Anwendungsbereich dieser Interpretation fällt.

ANWENDUNGSBEREICH

- 6 Diese Interpretation enthält Leitlinien für den Ansatz von Verbindlichkeiten im Abschluss von Herstellern, die sich aus der Entsorgung gemäß der EU-Richtlinie über Elektro- und Elektronik-Altgeräte hinsichtlich des Verkaufs historischer Haushaltsgeräte ergeben.
- 7 Diese Interpretation behandelt weder neue Altgeräte noch historische Altgeräte, die nicht aus Privathaushalten stammen. Die Verbindlichkeit für eine derartige Entsorgung ist in IAS 37 hinreichend geregelt. Sollten jedoch in den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften neue Altgeräte aus Privathaushalten auf die gleiche Art und Weise wie historische Altgeräte aus Privathaushalten behandelt werden, gelten die Grundsätze der Interpretation gemäß der in den Paragraphen 10–12 von IAS 8 vorgesehenen Hierarchie. Die Hierarchie von IAS 8 gilt auch für andere Vorschriften, die Verpflichtungen auf eine Art und Weise vorschreiben, die dem in der EU-Richtlinie genannten Kostenzuweisungsverfahren ähnelt.

FRAGESTELLUNG

- 8 Das IFRIC wurde im Zusammenhang mit der Entsorgung von Elektro- und Elektronik-Altgeräten gebeten festzulegen, was das verpflichtende Ereignis gemäß Paragraph 14(a) von IAS 37 für den Ansatz einer Rückstellung für die Entsorgungskosten darstellt:
 - die Herstellung oder der Verkauf des historischen Haushaltsgeräts?
 - die Teilnahme am Markt während des Erfassungszeitraums?
 - der Kostenanfall bei der Durchführung der Entsorgungstätigkeiten?

BESCHLUSS

- 9 Es ist die Teilnahme am Markt während des Erfassungszeitraums, die als verpflichtendes Ereignis gemäß Paragraph 14(a) von IAS 37 anzusehen ist. Folglich entsteht die Verbindlichkeit für die Kosten der Entsorgung historischer Haushaltsgeräte nicht bei der Herstellung oder beim Verkauf der Produkte. Da die Verpflichtung bei historischen Haushaltsgeräten an die Marktteilnahme während des Erfassungszeitraums und nicht an die Herstellung oder den Verkauf der zu entsorgenden Geräte geknüpft ist, besteht keine Verpflichtung, solange während des Erfassungszeitraums kein Marktanteil vorhanden ist. Das zeitliche Eintreten des verpflichtenden Ereignisses kann auch unabhängig von dem Zeitraum sein, innerhalb dessen die Entsorgungstätigkeiten durchgeführt werden und die entsprechenden Kosten entstehen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 10 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Dezember 2005 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. Dezember 2005 beginnen, hat es dies anzugeben.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 11 Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind gemäß IAS 8 zu bilanzieren.

IFRIC INTERPRETATION 7

Anwendung des Anpassungsansatzes nach IAS 29 Rechnungslegung in Hochinflationländern

VERWEISE

- IAS 12 *Ertragsteuern*

- IAS 29 *Rechnungslegung in Hochinflationländern*

HINTERGRUND

1 Mit dieser Interpretation werden Leitlinien für die Anwendung von IAS 29 auf eine Berichtsperiode festgelegt, in der ein Unternehmen feststellt, dass in dem Land seiner funktionalen Währung Hochinflation herrscht ⁽⁶¹⁾, sofern dieses Land in der vorhergehenden Berichtsperiode nicht als hochinflationär anzusehen war, und folglich seinen Abschluss gemäß IAS 29 anpasst.

FRAGESTELLUNGEN

2 Diese Interpretation betrifft die folgenden Fragen:

- a) Wie ist die Vorschrift in Paragraph 8 von IAS 29 („... in der am Abschlussstichtag geltenden Maßeinheit auszudrücken ...“) auszulegen, wenn ein Unternehmen diesen Standard anwendet?

- b) Wie sollte ein Unternehmen latente Steuern in der Eröffnungsbilanz in seinem angepassten Abschluss bilanzieren?

BESCHLUSS

3 In der Berichtsperiode, in der ein Unternehmen feststellt, dass in dem Land seiner funktionalen Währung Hochinflation herrscht, obwohl dies in der vorhergehenden Berichtsperiode nicht der Fall war, hat das Unternehmen IAS 29 so anzuwenden, als wäre dieses Land zuvor bereits hochinflationär gewesen. Folglich sind nichtmonetäre Posten, die zu den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet werden, in der Eröffnungsbilanz der frühesten im Abschluss dargestellten Berichtsperiode so anzupassen, dass den Auswirkungen der Inflation ab dem Zeitpunkt, zu dem die Vermögenswerte erworben und die Verbindlichkeiten eingegangen oder übernommen wurden, bis zum Abschlussstichtag Rechnung getragen wird. Für nichtmonetäre Posten, die in der Eröffnungsbilanz mit Beträgen angesetzt wurden, die zu einem anderen Zeitpunkt als dem des Erwerbs der Vermögenswerte oder des Eingehens der Verbindlichkeiten bestimmt wurden, muss die Anpassung stattdessen den Auswirkungen der Inflation ab dem Zeitpunkt, zu dem die Buchwerte bestimmt wurden, bis zum Abschlussstichtag Rechnung tragen.

4 Am Abschlussstichtag werden latente Steuern nach IAS 12 erfasst und bewertet. Für die Eröffnungsbilanz der Berichtsperiode werden die Beträge der latenten Steuern jedoch wie folgt ermittelt:

- a) das Unternehmen bewertet die latenten Steuern nach IAS 12 neu, nachdem es die nominalen Buchwerte der nichtmonetären Posten zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz der Berichtsperiode durch Anwendung der zu diesem Zeitpunkt geltenden Maßeinheit angepasst hat,

- b) die nach Buchstabe a neu bewerteten latenten Steuern werden vom Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz der Berichtsperiode bis zum Abschlussstichtag dieser Berichtsperiode an die Änderung der Maßeinheit angepasst.

Für die Berichtsperiode, in der das Unternehmen IAS 29 anwendet, verwendet es im angepassten Abschluss für alle Vergleichsperioden, die es dort darstellt, zur Anpassung der latenten Steuern in der Eröffnungsbilanz den unter den Buchstaben a und b genannten Ansatz.

5 Nachdem ein Unternehmen seinen Abschluss angepasst hat, werden im Abschluss der späteren Berichtsperiode alle Zahlen einschließlich der latenten Steuern angepasst, indem für diese folgende Berichtsperiode der angepasste Abschluss der vorherigen Berichtsperiode nur um die Änderung der Maßeinheit angepasst wird.

⁽⁶¹⁾ Das Unternehmen stellt das Vorliegen einer Hochinflation nach eigenem Ermessen unter Berücksichtigung der Kriterien des Paragraphen 3 von IAS 29 fest.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 6 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. März 2006 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diese Interpretation für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. März 2006 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

IFRIC INTERPRETATION 10

Zwischenberichterstattung und Wertminderung

VERWEISE

- IFRS 9 *Finanzinstrumente*
- IAS 34 *Zwischenberichterstattung*
- IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten*

HINTERGRUND

- 1 Ein Unternehmen ist verpflichtet, den Geschäfts- oder Firmenwert zu jedem Abschlussstichtag auf Wertminderung zu prüfen und gegebenenfalls zu diesem Stichtag gemäß IAS 36 einen Wertminderungsaufwand zu erfassen. Zu einem späteren Abschlussstichtag können sich die Bedingungen allerdings derart verändert haben, dass der Wertminderungsaufwand geringer ausgefallen wäre oder hätte vermieden werden können, wenn die Wertminderungsprüfung erst zu diesem Zeitpunkt erfolgt wäre. Mit dieser Interpretation werden Leitlinien dafür festgelegt, inwieweit ein solcher Wertminderungsaufwand wieder rückgängig gemacht werden kann.
- 2 Diese Interpretation befasst sich mit der Wechselwirkung zwischen den Vorschriften von IAS 34 und der Erfassung des Wertminderungsaufwands von Geschäfts- oder Firmenwerten nach IAS 36 sowie mit ihrer Auswirkung auf spätere Zwischenabschlüsse und jährliche Abschlüsse.

FRAGESTELLUNG

- 3 Nach Paragraph 28 von IAS 34 hat ein Unternehmen in seinen Zwischenabschlüssen dieselben Rechnungslegungsmethoden anzuwenden wie in seinen jährlichen Abschlüssen. Darin heißt es, dass die „Häufigkeit der Berichterstattung eines Unternehmens (jährlich, halb- oder vierteljährlich) [...] die Höhe des Jahresergebnisses jedoch nicht beeinflussen [darf]. Um diese Zielsetzung zu erreichen, sind Bewertungen in Zwischenberichten unterjährig auf einer vom Geschäftsjahresbeginn bis zum Zwischenberichtstermin kumulierten Grundlage vorzunehmen.“
- 4 In Paragraph 124 von IAS 36 heißt es: „Ein für einen Geschäfts- oder Firmenwert erfasster Wertminderungsaufwand darf nicht in einer nachfolgenden Periode aufgeholt werden.“
- 5 [gestrichen]
- 6 [gestrichen]
- 7 Diese Interpretation betrifft die folgende Frage:

Muss ein Unternehmen den in einem Zwischenberichtszeitraum für den Geschäfts- oder Firmenwert erfassten Wertminderungsaufwand rückgängig machen, wenn kein oder ein geringerer Aufwand erfasst worden wäre, wenn die Wertminderungsprüfung erst zu einem späteren Abschlussstichtag vorgenommen worden wäre?

BESCHLUSS

- 8 Ein Unternehmen darf einen in einem Zwischenberichtszeitraum erfassten Wertminderungsaufwand für den Geschäfts- oder Firmenwert nicht wieder rückgängig machen.
- 9 Ein Unternehmen darf diesen Beschluss nicht analog auf andere Bereiche anwenden, in denen es zu einer Kollision zwischen dem IAS 34 und anderen Standards kommen kann.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 10 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. November 2006 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. November 2006 beginnen, hat es dies anzugeben. Diese Interpretation ist ab dem Zeitpunkt, ab dem IAS 36 angewendet wird, vorausschauend auf den Geschäfts- oder Firmenwert anzuwenden. Sie ist ab dem Zeitpunkt, ab dem die Bewertungskriterien von IAS 39 angewendet werden, vorausschauend auf Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente oder in finanzielle Vermögenswerte, die zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilanziert werden, anzuwenden.

11 [gestrichen]

12 [gestrichen]

13 [gestrichen]

14 Mit dem im Juli 2014 veröffentlichten IFRS 9 wurden die Paragraphen 1, 2, 7 und 8 geändert und die Paragraphen 5, 6 und 11–13 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

IFRIC INTERPRETATION 12

Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen

VERWEISE

- *Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen* ⁽⁶²⁾
- IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards*
- IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben*
- IFRS 9 *Finanzinstrumente*
- IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*
- IFRS 16 *Leasingverhältnisse*
- IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*
- IAS 16 *Sachanlagen*
- IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand*
- IAS 23 *Fremdkapitalkosten*
- IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung*
- IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten*
- IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*
- IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*
- SIC-29 *Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen: Angaben* ⁽⁶³⁾

HINTERGRUND

- 1 In vielen Ländern werden die Infrastruktureinrichtungen zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben (z. B. Straßen, Brücken, Tunnel, Gefängnisse, Krankenhäuser, Flughäfen, Wasserversorgungssysteme, Energieversorgungssysteme und Telekommunikationsnetze) traditionell von der öffentlichen Hand errichtet, betrieben und instand gehalten und durch Zuweisungen aus den öffentlichen Haushalten finanziert.
- 2 In einigen Ländern haben die Regierungen verschiedene Vertragsmodelle eingeführt, um für Privatinvestoren einen Anreiz zu schaffen, sich an der Entwicklung, der Finanzierung, dem Betrieb oder der Instandhaltung solcher Infrastruktureinrichtungen zu beteiligen. Die Infrastruktureinrichtung kann entweder schon bestehen oder sie wird während der Laufzeit des Vertrags errichtet. Eine Vereinbarung, die in den Anwendungsbereich dieser Interpretation fällt, regelt normalerweise, dass ein Privatunternehmen (der Betreiber) eine Infrastruktureinrichtung zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben errichtet oder verbessert (z. B. durch eine Erhöhung der Kapazität) oder dass er diese Infrastruktureinrichtung für eine bestimmte Zeit betreibt und instand hält. Für diese während der Dauer der Vereinbarung erbrachten Dienstleistungen erhält der Betreiber ein Entgelt. Die Vereinbarung wird durch einen Vertrag formalisiert, der den Standard der zu erbringenden Leistungen, die Preisanpassungsmechanismen sowie die Verfahren zur Schlichtung von Streitigkeiten regelt. Unter solche Vereinbarungen fallen Betreibermodelle, die Konstellationen wie „Build-Operate-Transfer“ (BOT) oder „Rehabilitate-Operate-Transfer“ (ROT) abdecken, und öffentlich-private Konzessionsvereinbarungen.

⁽⁶²⁾ Dieses *Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen* des IASB wurde im Jahr 2001 vom IASB übernommen und war zum Zeitpunkt der Ausarbeitung dieser Interpretation in Kraft.

⁽⁶³⁾ Vor seiner Änderung durch die Interpretation IFRIC 12 lautete der Titel der Interpretation SIC-29: *Angaben — Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen*.

- 3 Ein Merkmal dieser Konzessionsvereinbarungen ist die öffentliche Dienstleistung, zu der sich der Betreiber verpflichtet. Die Infrastruktureinrichtung hat eine öffentliche Aufgabe zu erfüllen. Welcher Betreiber die Dienstleistung für die Öffentlichkeit erbringt, ist dabei unerheblich. Der Betreiber wird vertraglich verpflichtet, im Namen der öffentlichen Einrichtung eine Dienstleistung für die Öffentlichkeit zu erbringen. Andere häufige Merkmale sind:
- a) die übertragende Partei (der Konzessionsgeber) ist entweder eine öffentliche Einrichtung, beispielsweise eine Behörde, oder ein privatrechtliches Unternehmen, dem die Verantwortung für die Erfüllung der öffentlichen Dienstleistung übertragen wurde,
 - b) der Betreiber ist zumindest teilweise für den Betrieb der Infrastruktureinrichtung und die damit zu erbringenden Dienstleistungen verantwortlich und handelt nicht nur stellvertretend für den Konzessionsgeber in dessen Namen,
 - c) der Vertrag regelt die Ausgangspreise, die der Betreiber verlangen kann, sowie die Preisanpassungen während der Laufzeit der Konzessionsvereinbarung,
 - d) der Betreiber ist verpflichtet, dem Konzessionsgeber die Infrastruktureinrichtung bei Vertragsende in einem bestimmten Zustand gegen eine geringe oder ohne zusätzliche Gegenleistung zu übergeben, unabhängig davon, wer die Infrastruktureinrichtung ursprünglich finanziert hat.

ANWENDUNGSBEREICH

- 4 Diese Interpretation enthält Leitlinien für die Rechnungslegung der Betreiber im Rahmen öffentlich-privater Konzessionsvereinbarungen.
- 5 Diese Interpretation ist auf öffentlich-private Konzessionsvereinbarungen anwendbar, wenn
- a) der Konzessionsgeber steuert oder regelt, welche Dienstleistungen der Betreiber mit der Infrastruktureinrichtung zu erbringen hat, an wen er sie zu erbringen hat und zu welchem Preis, und
 - b) dem Konzessionsgeber nach Ablauf der Vereinbarung aufgrund von Eigentumsrechten oder sonstigen ihm zustehenden Rechten sämtliche erheblichen Residualansprüche an der Infrastruktureinrichtung zukommen.
- 6 Auf Infrastruktureinrichtungen, die während ihrer gesamten wirtschaftlichen Nutzungsdauer (gesamte Nutzungsdauer der Vermögenswerte) einer öffentlich-privaten Konzessionsvereinbarung unterliegen, ist diese Interpretation dann anzuwenden, wenn die Bedingungen des Paragraphen 5(a) vorliegen. Die Paragraphen AL1–AL8 enthalten Leitlinien für die Beurteilung, ob und in welchem Umfang öffentlich-private Konzessionsvereinbarungen in den Anwendungsbereich dieser Interpretation fallen.
- 7 Diese Interpretation ist anzuwenden auf
- a) Infrastruktureinrichtungen, die der Betreiber für die Zwecke der Konzessionsvereinbarung selbst errichtet oder von einem Dritten erwirbt, und
 - b) auf bestehende Infrastruktureinrichtungen, die der Konzessionsgeber dem Betreiber für die Zwecke der Vereinbarung zugänglich macht.
- 8 Diese Interpretation lässt die Rechnungslegung für Infrastruktureinrichtungen, die vom Betreiber bereits vor Abschluss der Vereinbarung als Sachanlagen gehalten und erfasst wurden, unberührt. Auf solche Infrastruktureinrichtungen sind die (in IAS 16 enthaltenen) IFRS-Ausbuchungsvorschriften anzuwenden.
- 9 Diese Interpretation regelt nicht die Rechnungslegung des Konzessionsgebers.

FRAGESTELLUNGEN

- 10 Diese Interpretation enthält allgemeine Regeln für die Erfassung und Bewertung von Verpflichtungen und Rechten aus Konzessionsvereinbarungen. Welche Angaben im Zusammenhang mit Konzessionsvereinbarungen zu machen sind, ist in SIC-29 geregelt. Diese Interpretation betrifft die folgenden Fragen:

- a) Wie sind die Rechte, die dem Betreiber im Zusammenhang mit der Infrastruktureinrichtung zustehen, zu behandeln?
- b) Wie ist die Gegenleistung aus der Vereinbarung zu erfassen und zu bewerten?
- c) Wie sind Bau- oder Ausbauleistungen zu erfassen?
- d) Wie sind Betriebsleistungen zu erfassen?
- e) Wie sind Fremdkapitalkosten zu erfassen?
- f) Wie sind finanzielle und immaterielle Vermögenswerte in der Folge zu bilanzieren?
- g) Wie sind Gegenstände zu erfassen, die dem Betreiber vom Konzessionsgeber zur Verfügung gestellt werden?

BESCHLUSS

Behandlung der Rechte, die dem Betreiber im Zusammenhang mit der Infrastruktureinrichtung zustehen

- 11 Infrastruktureinrichtungen im Anwendungsbereich dieser Interpretation sind nicht als Sachanlagen des Betreibers zu erfassen, da der Konzessionsvertrag den Betreiber nicht dazu berechtigt, selbst über die Nutzung der öffentlichen Infrastruktureinrichtung zu bestimmen. Der Betreiber hat Zugang zur Infrastruktureinrichtung, um die öffentlichen Aufgaben entsprechend den vertraglich vereinbarten Modalitäten anstelle des Konzessionsgebers zu erfüllen.

Ansatz und Bewertung der vereinbarten Gegenleistung

- 12 Im Rahmen der in den Anwendungsbereich dieser Interpretation fallenden Verträge handelt der Betreiber als Dienstleistungserbringer. Der Betreiber errichtet eine Infrastruktureinrichtung, mit der öffentliche Aufgaben erfüllt werden, oder baut sie aus (Bau- oder Ausbauleistungen), und er übernimmt für einen vereinbarten Zeitraum den Betrieb und die Instandhaltung (Betriebsleistungen) dieser Einrichtung.
- 13 Der Betreiber hat den Ertrag aus den von ihm erbrachten Dienstleistungen nach IFRS 15 zu bewerten und zu erfassen. Wie die Gegenleistung in der Folge zu bilanzieren ist, hängt von der Art der Gegenleistung ab. Wie eine in Form eines finanziellen Vermögenswerts oder eines immateriellen Vermögenswerts erhaltene Gegenleistung in der Folge zu bilanzieren ist, wird in den Paragraphen 23–26 erläutert.

Bau- oder Ausbauleistungen

- 14 Der Betreiber hat Bau- und Ausbauleistungen nach IFRS 15 zu erfassen.

Vom Konzessionsgeber an den Betreiber geleistete Gegenleistungen

- 15 Erbringt der Betreiber Bau- oder Ausbauleistungen, so ist die hierfür erhaltene oder zu erhaltende Gegenleistung nach IFRS 15 zu erfassen. Die Gegenleistung kann bestehen in Ansprüchen auf
- a) einen finanziellen Vermögenswert oder
 - b) einen immateriellen Vermögenswert.
- 16 Der Betreiber hat einen finanziellen Vermögenswert zu erfassen, wenn er als Gegenleistung für seine Bauleistungen einen unbedingten vertraglichen Anspruch darauf hat, vom Konzessionsgeber selbst oder auf dessen Anweisung einen Geldbetrag oder einen anderen finanziellen Vermögenswert zu erhalten. Der Konzessionsgeber hat so gut wie keine Möglichkeit, die Zahlung zu vermeiden, da die Vereinbarung in der Regel gerichtlich durchsetzbar ist. Der Betreiber hat einen unbedingten Zahlungsanspruch, wenn der Konzessionsgeber sich gegenüber dem Betreiber vertraglich zur Zahlung a) eines bestimmten oder bestimmbaren Betrags oder b) des Differenzbetrags (falls ein solcher existiert) zwischen den von den Nutzern für die öffentliche Dienstleistung gezahlten Beträgen und bestimmten oder bestimmbaren Beträgen verpflichtet hat, auch wenn die Zahlung davon abhängt, ob die Leistungen des Betreibers in Bezug auf die Infrastruktureinrichtung bestimmten Qualitäts- oder Effizienzanforderungen genügen.

- 17 Der Betreiber hat einen immateriellen Vermögenswert zu erfassen, wenn er als Gegenleistung das Recht (Konzession) erhält, von den Benutzern der öffentlichen Dienstleistung eine Gebühr zu verlangen. Das Recht, von den Benutzern der öffentlichen Dienstleistung eine Gebühr zu verlangen, stellt keinen unbedingten Zahlungsanspruch dar, da der Gesamtbetrag davon abhängt, in welchem Umfang diese die öffentliche Dienstleistung nutzen.
- 18 Erhält der Betreiber für seine Bauleistungen eine Gegenleistung, die aus einem finanziellen Vermögenswert und aus einem immateriellen Vermögenswert besteht, so hat er die einzelnen Bestandteile der Gegenleistung separat zu erfassen. Die erhaltenen oder zu erhaltenden Bestandteile der Gegenleistung sind erstmalig nach IFRS 15 zu erfassen.
- 19 Welcher Kategorie die vom Konzessionsgeber an den Betreiber geleistete Gegenleistung angehört, ist aufgrund der vertraglichen Bestimmungen und — wenn anwendbar — nach dem geltenden Vertragsrecht zu bestimmen. Wie die Gegenleistung in der Folge zu bilanzieren ist, hängt von der Art der Gegenleistung ab und ist in den Paragraphen 23–26 erläutert. Während der Bau- bzw. Ausbauphase werden jedoch beide Arten von Gegenleistungen nach IFRS 15 als Vertragsvermögen eingestuft.

Betriebsleistungen

- 20 Der Betreiber hat Betriebsleistungen nach IFRS 15 zu bilanzieren.

Vertragliche Verpflichtung, einen bestimmten Grad der Gebrauchstauglichkeit der Infrastruktureinrichtung wiederherzustellen

- 21 Die dem Betreiber erteilte Konzession kann bedingt sein durch die Verpflichtung, a) einen bestimmten Grad der Gebrauchstauglichkeit der Infrastruktureinrichtung aufrechtzuerhalten oder b) die Infrastruktureinrichtung zum Ende des Konzessionsvertrages vor der Rückgabe an den Konzessionsgeber wieder in einen bestimmten Zustand zu versetzen. Mit Ausnahme von Ausbauleistungen (siehe Paragraph 14) sind vertragliche Verpflichtungen, einen bestimmten Zustand der Infrastruktureinrichtung aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen, nach IAS 37 zu erfassen und zu bewerten, d. h. zum bestmöglichen Schätzwert der Ausgaben, die erforderlich wären, um die gegenwärtige Verpflichtung am Abschlussstichtag zu erfüllen.

Dem Betreiber entstehende Fremdkapitalkosten

- 22 Nach IAS 23 sind der Vereinbarung zurechenbare Fremdkapitalkosten in der Periode, in der sie anfallen, als Aufwand zu erfassen, es sei denn, der Betreiber hat einen vertraglichen Anspruch auf einen immateriellen Vermögenswert (das Recht, von den Benutzern der öffentlichen Dienstleistung eine Gebühr zu verlangen). In diesem Fall sind der Vereinbarung zurechenbare Fremdkapitalkosten während der Bauphase nach jenem Standard zu aktivieren.

Finanzieller Vermögenswert

- 23 Auf einen nach den Paragraphen 16 und 18 erfassten finanziellen Vermögenswert sind IAS 32 sowie IFRS 7 und IFRS 9 anzuwenden.
- 24 Ein vom Konzessionsgeber selbst oder auf dessen Anweisung erhaltener oder zu erhaltender Betrag ist nach IFRS 9 wie folgt zu bewerten:
 - a) zu fortgeführten Anschaffungskosten oder
 - b) zum beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis oder
 - c) erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert.
- 25 Wird der vom Konzessionsgeber geschuldete Betrag zu fortgeführten Anschaffungskosten oder zum beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis bewertet, so sind nach IFRS 9 die nach der Effektivzinsmethode berechneten Zinsen erfolgswirksam zu erfassen.

Immaterieller Vermögenswert

- 26 Auf einen nach den Paragraphen 17 und 18 erfassten immateriellen Vermögenswert ist IAS 38 anzuwenden. Die Paragraphen 45–47 von IAS 38 enthalten Leitlinien zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte, die im Austausch gegen einen oder mehrere nichtmonetäre Vermögenswerte oder gegen eine Kombination aus monetären und nichtmonetären Vermögenswerten erworben wurden.

Dem Betreiber vom Konzessionsgeber zur Verfügung gestellte Gegenstände

- 27 Nach Paragraph 11 sind Infrastruktureinrichtungen, die dem Betreiber zum Zwecke der Konzessionsvereinbarung zugänglich gemacht werden, nicht als Sachanlagen des Betreibers zu erfassen. Der Konzessionsgeber kann dem Betreiber auch andere Gegenstände zur Verfügung stellen, mit denen der Betreiber nach Belieben verfahren kann. Sind solche Vermögenswerte Bestandteil der vom Konzessionsgeber für die Dienstleistung zu leistenden Gegenleistung, stellen sie keine Zuwendung der öffentlichen Hand im Sinne von IAS 20 dar, sondern sind als Teil des Transaktionspreises im Sinne von IFRS 15 zu bilanzieren.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 28 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2008 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. Januar 2008 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 28D Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurden der Abschnitt „Verweise“ und die Paragraphen 13–15, 18– 20 und 27 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 15 an, so hat es diese Änderungen anzuwenden.
- 28E Mit dem im Juli 2014 veröffentlichten IFRS 9 wurden die Paragraphen 23–25 geändert und die Paragraphen 28A–28C gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 28F Mit dem im Januar 2016 veröffentlichten IFRS 16 wurde Paragraph AL8 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 29 Vorbehaltlich des Paragraphen 30 werden Änderungen in den Rechnungslegungsmethoden nach IAS 8, das heißt rückwirkend, berücksichtigt.
- 30 Falls für den Betreiber eine rückwirkende Anwendung dieser Interpretation zu Beginn der ersten dargestellten Periode bei einer bestimmten Konzessionsvereinbarung nicht durchführbar sein sollte, so hat er
- diejenigen finanziellen und immateriellen Vermögenswerte zu erfassen, die zu Beginn der ersten dargestellten Periode vorhanden waren,
 - die bisherigen Buchwerte dieser finanziellen und immateriellen Vermögenswerte (unabhängig von ihrer bisherigen Einstufung) als die Buchwerte zu diesem Zeitpunkt anzusetzen und
 - zu prüfen, ob bei den zu diesem Zeitpunkt angesetzten finanziellen und immateriellen Vermögenswerten eine Wertminderung vorliegt. Sollte dies nicht durchführbar sein, so sind die angesetzten Buchwerte zu Beginn der laufenden Berichtsperiode auf Wertminderung zu prüfen.

*Anhang A***Anwendungsleitlinien**

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil der Interpretation.

ANWENDUNGSBEREICH (Paragraph 5)

- AL1 Nach Paragraph 5 dieser Interpretation fällt eine Infrastruktureinrichtung in den Anwendungsbereich dieser Interpretation, wenn
- a) der Konzessionsgeber steuert oder regelt, welche Dienstleistungen der Betreiber mit der Infrastruktureinrichtung zu erbringen hat, an wen er sie zu erbringen hat und zu welchem Preis, und
 - b) dem Konzessionsgeber nach Ablauf der Vereinbarung aufgrund von Eigentumsrechten oder sonstigen ihm zustehenden Rechten sämtliche erheblichen Residualansprüche an der Infrastruktureinrichtung zukommen.
- AL2 Die unter Buchstabe a aufgeführte Festlegungs- oder Steuerungsbefugnis kann sich aus dem Vertrag oder aus anderen Umständen (z. B. einer Regulierungsbehörde) ergeben und umfasst sowohl die Fälle, in denen der Konzessionsgeber der alleinige Abnehmer der erbrachten Leistungen ist, als auch die Fälle, in denen andere Benutzer ganz oder zum Teil Abnehmer der Leistungen sind. Bei der Prüfung, ob diese Voraussetzung erfüllt ist, sind dem Konzessionsgeber nahestehende Unternehmen und Personen als ihm zugehörig zu betrachten. Ist der Konzessionsgeber eine öffentliche Einrichtung, so wird für die Zwecke dieser Interpretation die gesamte öffentliche Hand zusammen mit allen Aufsichtsbehörden, die im öffentlichen Interesse tätig sind, als dem Konzessionsgeber nahestehend angesehen.
- AL3 Zur Erfüllung der unter Buchstabe a genannten Voraussetzung ist es nicht erforderlich, dass der Konzessionsgeber die Preisgebung vollständig steuert, sondern es reicht aus, dass der Preis vom Konzessionsgeber, im Vertrag oder von einer Regulierungsbehörde reguliert wird, zum Beispiel durch einen Preisbegrenzungsmechanismus. Die Voraussetzung muss allerdings für den wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung erfüllt sein. Unwesentliche Bestimmungen wie ein Preisbegrenzungsmechanismus, der nur unter sehr unwahrscheinlichen Umständen greift, bleiben unberücksichtigt. Umgekehrt ist das Preissteuerungselement gegeben, wenn beispielsweise der Vertrag dem Betreiber zwar ermöglicht, die Preise frei festzusetzen, er jedoch jeden zusätzlichen Gewinn an den Konzessionsgeber weiterzureichen hat, da in diesem Fall der Ertrag für den Betreiber begrenzt ist.
- AL4 Zur Erfüllung der unter Buchstabe b genannten Voraussetzung müssen die dem Konzessionsgeber zukommenden erheblichen Residualansprüche an der Infrastruktureinrichtung es dem Betreiber einerseits unmöglich machen, die Infrastruktureinrichtung zu verkaufen oder zu belasten, und dem Konzessionsgeber andererseits ein Nutzungsrecht für die gesamte Dauer der Vereinbarung einräumen. Der Residualanspruch an der Infrastruktureinrichtung entspricht ihrem geschätzten Marktwert am Ende der Vereinbarung in ihrem zu diesem Zeitpunkt zu erwartenden Zustand und Alter.
- AL5 Steuerung und Geschäftsführung sind zu unterscheiden. Behält der Konzessionsgeber sowohl das in Paragraph 5 (a) beschriebene Maß an Steuerung über die Infrastruktureinrichtung als auch sämtliche erheblichen Residualansprüche darauf, so ist der Betreiber vom Konzessionsgeber lediglich mit der Geschäftsführung der Infrastruktureinrichtung betraut, auch wenn er dabei in vielen Fällen eine weitreichende Entscheidungsbefugnis innehat.
- AL6 Aus der Kombination der Voraussetzungen unter den Buchstaben a und b ergibt sich, ob die Steuerung der Infrastruktureinrichtung während der gesamten Dauer ihrer wirtschaftlichen Nutzung, einschließlich aller erforderlichen Erneuerungen (siehe Paragraph 21), beim Konzessionsgeber liegt. Muss der Betreiber beispielsweise während der Laufzeit der Vereinbarung einen Teil der Infrastruktureinrichtung ersetzen (z. B. den Belag einer Straße oder das Dach eines Gebäudes), so ist die Infrastruktureinrichtung als Ganzes zu betrachten. Daher ist die Voraussetzung unter Buchstabe b für die gesamte Infrastruktureinrichtung einschließlich des ersetzten Teils erfüllt, wenn dem Konzessionsgeber sämtliche erheblichen Residualansprüche an dem ersetzten Teil zukommen.
- AL7 In manchen Fällen ist die Nutzung der Infrastruktureinrichtung teilweise im Sinne von Paragraph 5(a) geregelt und teilweise ungeregelt. Diese Vereinbarungen können verschiedener Art sein:
- a) Jede Infrastruktureinrichtung, die physisch abtrennbar ist, eigenständig betrieben werden kann und eine zahlungsmittelgenerierende Einheit im Sinne von IAS 36 darstellt, ist gesondert zu betrachten, sofern sie ausschließlich für unregelte Zwecke genutzt wird. Dies ist z. B. bei einem zur Behandlung von Privatpatienten genutzten Flügel eines Krankenhauses der Fall, wenn das übrige Krankenhaus für die Behandlung von Kassenpatienten genutzt wird.

- b) Sind lediglich Nebentätigkeiten unregelt (z. B. der Krankenhauskiosk), so werden diese Tätigkeiten bei der Frage der tatsächlichen Steuerung nicht berücksichtigt, weil eine solche Nebentätigkeit in Fällen, in denen der Konzessionsgeber die Infrastruktureinrichtung nach Paragraph 5 steuert, seine Steuerung nicht beeinträchtigt.
- AL8 Der Betreiber kann das Recht gewährt werden, die in Paragraph AL7(a) beschriebene abtrennbare Infrastruktureinrichtung zu nutzen oder eine in Paragraph AL7(b) beschriebene Nebentätigkeit auszuüben. In beiden Fällen kann zwischen dem Konzessionsgeber und dem Betreiber ein Leasingverhältnis bestehen, das dann nach IFRS 16 zu bilanzieren ist.

IFRIC INTERPRETATION 14

IAS 19 — Die Begrenzung eines leistungsorientierten Vermögenswerts, Mindestdotierungsverpflichtungen und ihre Wechselwirkung

VERWEISE

- IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*
- IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*
- IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* (in der 2011 geänderten Fassung)
- IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*

HINTERGRUND

- 1 In Paragraph 64 von IAS 19 wird die Bewertung eines Nettovermögenswerts aus einem leistungsorientierten Plan auf den jeweils niedrigeren Wert der Überdeckung des leistungsorientierten Plans und der Obergrenze für den Vermögenswert begrenzt. In Paragraph 8 von IAS 19 wird die Obergrenze für den Vermögenswert als der „Barwert eines wirtschaftlichen Nutzens in Form von Rückerstattungen aus dem Plan oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen an den Plan“ definiert. Es sind Fragen aufgekomen, wann Rückerstattungen oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen als verfügbar betrachtet werden sollten, vor allem dann, wenn Mindestdotierungsverpflichtungen bestehen.
- 2 In vielen Ländern wurden Mindestdotierungsverpflichtungen festgelegt, um die Sicherheit der Zusagen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erhöhen, die Mitgliedern von Plänen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gemacht werden. Solche Verpflichtungen sehen normalerweise Mindestbeiträge vor, die über einen bestimmten Zeitraum an einen Plan zu leisten sind. Eine Mindestdotierungsverpflichtung kann daher die Fähigkeit des Unternehmens zur Minderung künftiger Beitragszahlungen einschränken.
- 3 Außerdem kann die Bewertungsobergrenze für einen Vermögenswert aus einem leistungsorientierten Plan dazu führen, dass eine Mindestdotierungsverpflichtung belastend wird. Normalerweise würde eine Vorschrift, Beitragszahlungen an einen Plan zu leisten, keine Auswirkungen auf die Bewertung des Vermögenswerts oder der Schuld aus einem leistungsorientierten Plan haben. Dies liegt daran, dass die Beträge zum Zeitpunkt der Zahlung Planvermögen werden und damit die zusätzliche Nettoschuld null beträgt. Eine Mindestdotierungsverpflichtung begründet jedoch eine Schuld, wenn die erforderlichen Beiträge dem Unternehmen nach ihrer Zahlung nicht zur Verfügung stehen.
- 3A Im November 2009 änderte der International Accounting Standards Board IFRIC 14, um eine unbeabsichtigte Folge der Behandlung von Beitragsvorauszahlungen in bestimmten Fällen, in denen Mindestdotierungsverpflichtungen bestehen, zu beseitigen.

ANWENDUNGSBEREICH

- 4 Diese Interpretation ist auf alle Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses aus leistungsorientierten Plänen und auf andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer aus leistungsorientierten Plänen anzuwenden.
- 5 Für die Zwecke dieser Interpretation bezeichnen Mindestdotierungsverpflichtungen alle Verpflichtungen zur Dotierung eines leistungsorientierten Plans, der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer beinhaltet.

FRAGESTELLUNGEN

- 6 Diese Interpretation betrifft die folgenden Fragen:
 - a) Wann sollen Rückerstattungen oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen im Sinne der in Paragraph 8 von IAS 19 definierten Obergrenze für den Vermögenswert als verfügbar betrachtet werden?
 - b) Wie kann sich eine Mindestdotierungsverpflichtung auf die Verfügbarkeit künftiger Beitragsminderungen auswirken?
 - c) Wann ist für eine Mindestdotierungsverpflichtung eine Schuld zu erfassen?

BESCHLUSS

Verfügbarkeit einer Rückerstattung oder Minderung künftiger Beitragszahlungen

- 7 Die Verfügbarkeit einer Rückerstattung oder Minderung künftiger Beitragszahlungen ist nach den Bedingungen des Plans und den im Rechtskreis des Plans maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften zu bestimmen.
- 8 Ein wirtschaftlicher Nutzen in Form von Rückerstattungen oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen ist verfügbar, wenn das Unternehmen diesen Nutzen zu irgendeinem Zeitpunkt während der Laufzeit des Plans oder bei Begleichung der Planschulden realisieren kann. Ein solcher wirtschaftlicher Nutzen kann insbesondere auch dann verfügbar sein, wenn er zum Abschlusstichtag nicht sofort realisierbar ist.
- 9 Der verfügbare wirtschaftliche Nutzen ist von der beabsichtigten Verwendung der Überdeckung unabhängig. Ein Unternehmen hat den maximalen wirtschaftlichen Nutzen zu bestimmen, der aus Rückerstattungen, Minderungen künftiger Beitragszahlungen oder einer Kombination aus beidem verfügbar ist. Ein Unternehmen darf keinen wirtschaftlichen Nutzen aus einer Kombination von Rückerstattungen und Minderungen künftiger Beitragszahlungen erfassen, wenn diese auf sich gegenseitig ausschließenden Annahmen beruhen.
- 10 Nach IAS 1 hat ein Unternehmen Angaben zu den am Abschlusstichtag bestehenden Hauptquellen von Schätzungsunsicherheiten zu machen, die ein beträchtliches Risiko dahingehend enthalten, dass eine wesentliche Anpassung des Buchwerts des in der Bilanz ausgewiesenen Nettovermögenswerts bzw. der in der Bilanz ausgewiesenen Nettoschuld erforderlich wird. Hierzu können auch Angaben zu etwaigen Einschränkungen hinsichtlich der gegenwärtigen Realisierbarkeit der Überdeckung gehören oder die Angabe, auf welcher Grundlage der verfügbare wirtschaftliche Nutzen bestimmt wurde.

Als Rückerstattung verfügbarer wirtschaftlicher Nutzen

Rückerstattungsanspruch

- 11 Für ein Unternehmen, das einen unbedingten Anspruch auf eine Rückerstattung hat, ist die Rückerstattung verfügbar
 - a) während der Laufzeit des Plans unter der Annahme, dass die Planschulden nicht beglichen werden müssen, um die Rückerstattung zu erhalten (in einigen Rechtskreisen kann ein Unternehmen z. B. während der Laufzeit des Plans einen Rückerstattungsanspruch haben, der unabhängig davon besteht, ob die Planschulden beglichen sind), oder
 - b) unter der Annahme, dass die Planschulden nach und nach beglichen werden, bis alle Berechtigten aus dem Plan ausgeschieden sind, oder
 - c) unter der Annahme, dass die Planschulden vollständig durch ein einmaliges Ereignis beglichen werden (d. h. bei der Beendigung des Plans).

Ein unbedingter Rückerstattungsanspruch kann unabhängig vom Deckungsgrad des Plans zum Abschlusstichtag bestehen.

- 12 Wenn Rückerstattungsansprüche für Überdeckungen von dem Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer zukünftiger Ereignisse abhängen, die das Unternehmen nicht vollständig beeinflussen kann, so hat das Unternehmen keinen unbedingten Anspruch und darf keinen Vermögenswert erfassen.

Bewertung des wirtschaftlichen Nutzens

- 13 Der wirtschaftliche Nutzen einer verfügbaren Rückerstattung entspricht dem Betrag der Überdeckung zum Abschlusstichtag (dem beizulegenden Zeitwert des Planvermögens abzüglich des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung), auf dessen Rückerstattung das Unternehmen Anspruch hat, abzüglich aller zugehörigen Kosten. Ist eine Rückerstattung beispielsweise mit einer anderen Steuer als der Ertragsteuer belegt, so ist der Betrag der Rückerstattung abzüglich dieser Steuer zu bestimmen.
- 14 Bei der Bewertung des verfügbaren Betrags einer Rückerstattung im Falle der Beendigung des Plans (Paragraph 11 (c)) sind die dem Plan entstehenden Kosten für die Begleichung der Planschulden und die Abwicklung der Rückerstattung zu berücksichtigen. Beispielsweise hat ein Unternehmen Honorare in Abzug zu bringen, wenn diese vom Plan und nicht vom Unternehmen gezahlt werden, sowie die Kosten für etwaige Versicherungsprämien, die zur Absicherung der Schuld bei der Beendigung notwendig sind.

- 15 Wird der Betrag einer Rückerstattung als voller Betrag oder Teil der Überdeckung und nicht als fester Betrag bestimmt, hat das Unternehmen keine Abzinsung für den Zeitwert des Geldes vorzunehmen, selbst wenn die Rückerstattung erst zu einem späteren Zeitpunkt realisiert werden kann.

Als Beitragsminderung verfügbarer wirtschaftlicher Nutzen

- 16 Besteht keine Mindestdotierungsverpflichtung für Beitragszahlungen für künftige Dienstjahre, so entspricht der als Minderung künftiger Beitragszahlungen verfügbare wirtschaftliche Nutzen dem künftigen Dienstzeitaufwand für das Unternehmen für die erwartete Laufzeit des Plans oder die erwartete Lebensdauer des Unternehmens, je nachdem, welche der beiden Perioden die kürzere ist. Nicht im künftigen Dienstzeitaufwand für das Unternehmen enthalten sind die Beiträge, die von den Arbeitnehmern geleistet werden.
- 17 Die bei der Ermittlung des künftigen Dienstzeitaufwands zugrunde gelegten Annahmen müssen sowohl mit den Annahmen, die bei der Bestimmung der leistungsorientierten Verpflichtung herangezogen werden, als auch mit der Situation zum Abschlussstichtag nach IAS 19 vereinbar sein. Aus diesem Grund hat ein Unternehmen so lange von künftig unveränderten Leistungen des Plans auszugehen, bis dieser geändert wird, und eine unveränderte Belegschaft anzunehmen, solange es die Zahl der am Plan teilnehmenden Arbeitnehmer nicht reduziert. In letzteren Fall hat es die geplante Reduzierung der Belegschaft bei der Annahme zu berücksichtigen.

Auswirkung einer Mindestdotierungsverpflichtung auf den als Minderung künftiger Beitragszahlungen verfügbaren wirtschaftlichen Nutzen

- 18 Ein Unternehmen hat jede Mindestdotierungsverpflichtung zu einem festgelegten Zeitpunkt daraufhin zu analysieren, welche Beiträge a) zur Deckung einer bestehenden Unterschreitung der Mindestdotierungsgrenze für zurückliegende Dienstjahre und b) zur Deckung der künftigen Dienstjahre erforderlich sind.
- 19 Beiträge zur Deckung einer bestehenden Unterschreitung der Mindestdotierungsgrenze für bereits geleistete Dienstjahre haben keinen Einfluss auf künftige Beiträge für künftige Dienstjahre. Diese können zur Erfassung einer Schuld gemäß den Paragraphen 23–26 führen.
- 20 Unterliegen Beiträge für künftige Dienstjahre einer Mindestdotierungsverpflichtung, ist der als Minderung künftiger Beitragszahlungen verfügbare wirtschaftliche Nutzen die Summe aus
- a) allen Beträgen, durch die sich künftige Beiträge, die im Rahmen einer Mindestdotierungsverpflichtung für künftige Dienstjahre zu entrichten sind, verringern, weil das Unternehmen eine Vorauszahlung geleistet (d. h. den Betrag vor seiner Fälligkeit gezahlt) hat, und
 - b) dem gemäß den Paragraphen 16 und 17 geschätzten künftigen Dienstzeitaufwand in jeder Periode abzüglich der geschätzten Beiträge, die im Rahmen einer Mindestdotierungsverpflichtung für künftige Dienstjahre in diesen Perioden zu entrichten wären, wenn keine Vorauszahlung gemäß Buchstabe a erfolgt wäre.
- 21 Bei der Schätzung der im Rahmen einer Mindestdotierungsverpflichtung für künftige Dienstjahre zu entrichtenden Beiträge hat das Unternehmen die Auswirkungen etwaiger Überdeckungen zu berücksichtigen, die anhand der Mindestdotierung, aber unter Ausschluss der in Paragraph 20(a) genannten Vorauszahlung bestimmt werden. Die vom Unternehmen zugrunde gelegten Annahmen müssen mit der Mindestdotierung und für den Fall, dass in dieser Dotierung ein Faktor unberücksichtigt bleibt, sowohl mit den bei Bestimmung der leistungsorientierten Verpflichtung zugrunde gelegten Annahmen als auch mit der Situation zum Abschlussstichtag nach IAS 19 vereinbar sein. In der Schätzung sind alle Änderungen zu berücksichtigen, die sich ergeben werden, wenn das Unternehmen die Mindestbeiträge zum Fälligkeitstermin entrichtet. Nicht berücksichtigt werden dürfen dagegen Auswirkungen von Änderungen, die bezüglich der Bedingungen der Mindestdotierung erwartet werden, zum Abschlussstichtag aber noch nicht in Kraft oder vertraglich vereinbart sind.
- 22 Falls bei der Bestimmung des in Paragraph 20(b) genannten Betrags die im Rahmen einer Mindestdotierungsverpflichtung für künftige Dienstjahre zu entrichtenden Beiträge den künftigen Dienstzeitaufwand nach IAS 19 in einer beliebigen Periode übersteigen, reduziert sich der als Minderung künftiger Beitragszahlungen verfügbare wirtschaftliche Nutzen um diesen Differenzbetrag. Der nach Paragraph 20(b) zu ermittelnde Betrag kann jedoch niemals kleiner als null sein.

Fälle, in denen für eine Mindestdotierungsverpflichtung eine Schuld zu erfassen ist

- 23 Falls ein Unternehmen im Rahmen einer Mindestdotierungsverpflichtung aufgrund einer bestehenden Unterschreitung der Mindestdotierungsgrenze zusätzliche Beiträge für bereits geleistete Dienstjahre einzuzahlen hat, muss es ermitteln, ob die zu zahlenden Beiträge nach ihrer Einzahlung in den Plan als Rückerstattungen oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen verfügbar sein werden.
- 24 Für zu zahlende Beiträge, die nach ihrer Einzahlung in den Plan nicht verfügbar sein werden, hat das Unternehmen zum Zeitpunkt des Entstehens der Verpflichtung eine Schuld zu erfassen. Diese Schuld führt zu einer Reduzierung des Nettovermögenswerts aus einem leistungsorientierten Plan oder zu einer Erhöhung der Nettoschuld aus einem leistungsorientierten Plan, sodass durch die Anwendung von Paragraph 64 von IAS 19 bei der Leistung der Beitragszahlungen kein Gewinn oder Verlust entstehen dürfte.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 27 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2008 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 27A Infolge (der 2007 überarbeiteten Fassung) von IAS 1 wurde die in allen IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurde dadurch Paragraph 26 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen die 2007 überarbeitete Fassung von IAS 1 auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.
- 27B Mit der Verlautbarung *Vorauszahlungen im Rahmen von Mindestdotierungsverpflichtungen* wurden der Paragraph 3A hinzugefügt und die Paragraphen 16–18 und 20–22 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 27C Mit (der 2011 geänderten Fassung von) IAS 19 wurden die Paragraphen 1, 6, 17 und 24 geändert und die Paragraphen 25 und 26 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IAS 19 (in der 2011 geänderten Fassung) an, so hat es diese Änderungen anzuwenden.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 28 Diese Interpretation ist vom Beginn der ersten Berichtsperiode, die im ersten Abschluss, für den diese Interpretation gilt, dargestellt wird, anzuwenden. Alle Anpassungen aufgrund der erstmaligen Anwendung dieser Interpretation sind in den Gewinnrücklagen zu Beginn dieser Periode zu erfassen.
- 29 Die in den Paragraphen 3A, 16–18 und 20–22 vorgenommenen Änderungen sind mit Beginn der frühesten Vergleichsperiode, die im ersten nach dieser Interpretation erstellten Abschluss dargestellt ist, anzuwenden. Falls ein Unternehmen diese Interpretation schon vor Anwendung der Änderungen angewandt hat, hat es die aus der Anwendung der Änderungen resultierende Anpassung mit Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode in den Gewinnrücklagen zu erfassen.

IFRIC INTERPRETATION 16

Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb

VERWEISE

- IFRS 9 *Finanzinstrumente*
- IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*
- IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen*

HINTERGRUND

- 1 Viele berichtende Unternehmen haben Investitionen in ausländische Geschäftsbetriebe (im Sinne von Paragraph 8 von IAS 21). Solche ausländischen Geschäftsbetriebe können Tochterunternehmen, assoziierte Unternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder Niederlassungen sein. Nach IAS 21 hat ein Unternehmen für jeden ausländischen Geschäftsbetrieb als funktionale Währung die Währung des primären Wirtschaftsumfelds des betreffenden Geschäftsbetriebs festzulegen. Bei der Umrechnung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines ausländischen Geschäftsbetriebs in die Darstellungswährung hat ein Unternehmen bis zum Abgang des ausländischen Geschäftsbetriebs Währungsumrechnungsdifferenzen im sonstigen Ergebnis zu erfassen.
- 2 Die Voraussetzungen für eine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen für das aus einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb resultierende Währungsrisiko sind nur erfüllt, wenn das Nettovermögen dieses ausländischen Geschäftsbetriebs im Abschluss enthalten ist⁽⁶⁴⁾. Bei dem in Bezug auf das Währungsrisiko aufgrund einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb abgesicherten Geschäft kann es sich um den Betrag des Nettovermögens handeln, der dem Buchwert des Nettovermögens des ausländischen Geschäftsbetriebs entspricht oder geringer als dieser ist.
- 3 Nach IFRS 9 müssen für die Bilanzierung einer Sicherungsbeziehung ein zulässiges Grundgeschäft und ein zulässiges Sicherungsinstrument designiert werden. Besteht im Fall einer Absicherung einer Nettoinvestition eine designierte Sicherungsbeziehung, wird der Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument, das als effektive Absicherung der Nettoinvestition bestimmt ist, zusammen mit den Währungsumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des ausländischen Geschäftsbetriebs im sonstigen Ergebnis erfasst.
- 4 Ein Unternehmen mit vielen ausländischen Geschäftsbetrieben kann mehreren Währungsrisiken ausgesetzt sein. Mit dieser Interpretation werden Leitlinien dafür festgelegt, welche Währungsrisiken als durch die Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb abgesichert gelten können.
- 5 Nach IFRS 9 darf ein Unternehmen sowohl ein derivatives als auch ein nicht derivatives Finanzinstrument (oder eine Kombination aus beidem) als Sicherungsinstrument für Währungsrisiken designieren. Mit dieser Interpretation werden Leitlinien dafür festgelegt, an welcher Stelle innerhalb einer Gruppe Sicherungsinstrumente, die eine Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb absichern, gehalten werden können, um die Voraussetzungen für die Bilanzierung einer Sicherungsbeziehung zu erfüllen.
- 6 Nach IAS 21 und IFRS 9 müssen kumulierte Beträge, die im sonstigen Ergebnis erfasst sind und sich sowohl auf Währungsdifferenzen aus der Umrechnung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des ausländischen Geschäftsbetriebs als auch auf Gewinne oder Verluste aus dem Sicherungsinstrument beziehen, das als effektive Absicherung der Nettoinvestition bestimmt wurde, beim Abgang des ausländischen Geschäftsbetriebs vom Mutterunternehmen als Umgliederungsbetrag erfolgswirksam umgegliedert werden. Mit dieser Interpretation werden Leitlinien dafür festgelegt, wie ein Unternehmen die Beträge, die in Bezug auf das Sicherungsinstrument und das Grundgeschäft erfolgswirksam umzugliedern sind, zu bestimmen hat.

ANWENDUNGSBEREICH

- 7 Diese Interpretation ist von Unternehmen anzuwenden, die das Währungsrisiko aus ihren Nettoinvestitionen in ausländische Geschäftsbetriebe absichern und die Bedingungen für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen gemäß IFRS 9 erfüllen möchten. Zur Vereinfachung wird in dieser Interpretation stellvertretend für ein solches Unternehmen das Wort „Mutterunternehmen“ und stellvertretend für den Abschluss, der das Nettovermögen der ausländischen Geschäftsbetriebe umfasst, das Wort „Konzernabschluss“ verwendet. Dementsprechend gelten alle Verweise auf ein Mutterunternehmen gleichermaßen für Gemeinschaftsunternehmen, assoziierte Unternehmen oder Niederlassungen, die eine Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb haben.

⁽⁶⁴⁾ Dies ist der Fall bei Konzernabschlüssen, Abschlüssen, bei denen Finanzinvestitionen wie Anteile an assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen unter Verwendung der Equity-Methode bilanziert werden, und bei Abschlüssen, die eine Niederlassung oder eine gemeinschaftliche Tätigkeit im Sinne von IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen* umfassen.

- 8 Diese Interpretation gilt nur für Absicherungen von Nettoinvestitionen in ausländische Geschäftsbetriebe; sie darf nicht analog auf die Bilanzierung anderer Sicherungsbeziehungen angewandt werden.

FRAGESTELLUNGEN

- 9 Investitionen in ausländische Geschäftsbetriebe können direkt von einem Mutterunternehmen oder indirekt von seinem bzw. seinen Tochterunternehmen gehalten werden. Diese Interpretation betrifft die folgenden Fragen:

a) *bezüglich der Art des abgesicherten Risikos und des Betrags des Grundgeschäfts, das als Sicherungsbeziehung designiert werden kann:*

i) Darf das Mutterunternehmen nur die Währungsumrechnungsdifferenz zwischen der funktionalen Währung des Mutterunternehmens und derjenigen seines ausländischen Geschäftsbetriebs als abgesichertes Risiko designieren oder darf es auch die Währungsumrechnungsdifferenzen zwischen der Darstellungswährung des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens und der funktionalen Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs als abgesichertes Risiko designieren?

ii) Wenn das Mutterunternehmen den ausländischen Geschäftsbetrieb indirekt hält: Darf das abgesicherte Risiko nur die Währungsumrechnungsdifferenzen zwischen der funktionalen Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs und derjenigen des Mutterunternehmens enthalten oder darf es auch alle Währungsumrechnungsdifferenzen zwischen der funktionalen Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs und denjenigen der zwischengeschalteten oder obersten Mutterunternehmen enthalten? (d. h.: Beeinflusst die Tatsache, dass die Nettoinvestition in den ausländischen Geschäftsbetrieb von einem zwischengeschaltetem Mutterunternehmen gehalten wird, das wirtschaftliche Risiko des obersten Mutterunternehmens?)

b) *bezüglich der Stelle innerhalb einer Gruppe, an der das Sicherungsinstrument gehalten werden kann:*

i) Darf nur dann eine Sicherungsbeziehung bilanziert werden, wenn das seine Nettoinvestition absichernde Unternehmen eine an dem Sicherungsinstrument beteiligte Partei ist, oder kann jedes Unternehmen der Gruppe unabhängig von seiner funktionalen Währung das Sicherungsinstrument halten?

ii) Beeinflusst die Art des Sicherungsinstruments (derivatives oder nicht derivatives Instrument) oder die Konsolidierungsmethode die Wirksamkeit der Absicherung?

c) *bezüglich der Beträge, die beim Abgang eines ausländischen Geschäftsbetriebs als Umgliederungsbeträge erfolgswirksam umzugliedern sind:*

i) Welche Beträge der Währungsumrechnungsrücklage des Mutterunternehmens sind beim Abgang eines abgesicherten ausländischen Geschäftsbetriebs hinsichtlich des Sicherungsinstruments und des betreffenden Geschäftsbetriebs im Konzernabschluss des Mutterunternehmens erfolgswirksam umzugliedern?

ii) Beeinflusst die Konsolidierungsmethode die Bestimmung der erfolgswirksam umzugliedernden Beträge?

BESCHLUSS

Art des abgesicherten Risikos und Betrag des Grundgeschäfts, das als Sicherungsbeziehung designiert werden kann

- 10 Nur Währungsumrechnungsdifferenzen, die zwischen der funktionalen Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs und der funktionalen Währung des Mutterunternehmens entstehen, dürfen als Sicherungsbeziehung bilanziert werden.

- 11 Bei der Absicherung des Währungsrisikos aus einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb kann das Grundgeschäft ein Betrag des Nettovermögens sein, der dem Buchwert des Nettovermögens des ausländischen Geschäftsbetriebs im Konzernabschluss des Mutterunternehmens entspricht oder geringer als dieser ist. Welcher Buchwert des Nettovermögens eines ausländischen Geschäftsbetriebs im Konzernabschluss des Mutterunternehmens als Grundgeschäft designiert werden darf, hängt davon ab, ob ein niedriger angesiedeltes Mutterunternehmen des ausländischen Geschäftsbetriebs das gesamte oder einen Teil des Nettovermögens des betreffenden ausländischen Geschäftsbetriebs als Sicherungsbeziehung bilanziert hat und ob diese Bilanzierung im Konzernabschluss des Mutterunternehmens beibehalten wurde.
- 12 Das abgesicherte Risiko kann als das Währungsrisiko designiert werden, das zwischen der funktionalen Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs und derjenigen eines (direkten, zwischengeschalteten oder obersten) Mutterunternehmens dieses ausländischen Geschäftsbetriebs entsteht. Die Tatsache, dass die Nettoinvestition von einem zwischengeschalteten Mutterunternehmen gehalten wird, hat keinen Einfluss auf die Art des wirtschaftlichen Risikos, das dem obersten Mutterunternehmen aus dem Währungsrisiko entsteht.
- 13 Ein Währungsrisiko aus einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb kann nur einmal als Sicherungsbeziehung im Konzernabschluss bilanziert werden. Wenn dasselbe Risiko aus demselben Nettovermögen eines ausländischen Geschäftsbetriebs von mehr als einem Mutterunternehmen innerhalb der Gruppe (z. B. sowohl von einem direkten als auch von einem indirekten Mutterunternehmen) abgesichert wird, darf im Konzernabschluss des obersten Mutterunternehmens daher nur eine dieser Sicherungsbeziehungen bilanziert werden. Eine von einem Mutterunternehmen in seinem Konzernabschluss designierte Sicherungsbeziehung braucht nicht von einem anderen Mutterunternehmen auf höherer Ebene beibehalten zu werden. Wird sie vom Mutterunternehmen auf höherer Ebene nicht beibehalten, muss jedoch die von dem Mutterunternehmen auf niedrigerer Ebene bilanzierte Sicherheitsbeziehung aufgehoben werden, ehe sie vom Mutterunternehmen auf höherer Ebene designiert werden kann.

Stelle, an der das Sicherungsinstrument gehalten werden kann

- 14 Ein derivatives oder nicht derivatives Instrument (oder eine Kombination aus beidem) kann bei der Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb als Sicherungsinstrument designiert werden. Das (die) Sicherungsinstrument(e) kann (können) von einem oder mehreren Unternehmen innerhalb der Gruppe gehalten werden, sofern die in Paragraph 6.4.1 von IFRS 9 festgelegten Voraussetzungen für die Designation, Dokumentation und Wirksamkeit der Absicherung der Nettoinvestition erfüllt sind. Die Absicherungsstrategie der Gruppe ist eindeutig zu dokumentieren, um zu vermeiden, dass auf verschiedenen Ebenen der Gruppe unterschiedliche Designationen verwendet werden.
- 15 Zur Beurteilung der Wirksamkeit wird die Wertänderung des Sicherungsinstruments für das Währungsrisiko bezogen auf die funktionale Währung des Mutterunternehmens, die als Basis für die Bewertung des abgesicherten Risikos gilt, gemäß der Dokumentation zur Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen ermittelt. Je nachdem wo das Sicherungsinstrument gehalten wird, kann die gesamte Wertänderung ohne Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen im Gewinn oder Verlust, im sonstigen Ergebnis oder in beiden erfasst werden. Die Beurteilung der Wirksamkeit wird jedoch nicht dadurch beeinflusst, ob die Wertänderung des Sicherungsinstruments im Gewinn oder Verlust oder im sonstigen Ergebnis erfasst wird. Wenn eine Sicherungsbeziehung bilanziert wird, ist der gesamte effektive Teil der Änderung im sonstigen Ergebnis enthalten. Die Beurteilung der Wirksamkeit wird weder davon beeinflusst, ob das Sicherungsinstrument ein derivatives oder nicht derivatives Instrument ist, noch von der Konsolidierungsmethode.

Abgang eines abgesicherten ausländischen Geschäftsbetriebs

- 16 Der Betrag, der beim Abgang eines abgesicherten ausländischen Geschäftsbetriebs bezüglich des Sicherungsinstruments im Konzernabschluss des Mutterunternehmens als Umgliederungsbetrag aus der Währungsumrechnungsrücklage erfolgswirksam umzugliedern ist, entspricht dem nach Paragraph 6.5.14 von IFRS 9 zu ermittelnden Betrag. Dieser Betrag entspricht dem kumulierten Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument, der als wirksame Absicherung bestimmt wurde.

- 17 Der Betrag, der hinsichtlich der Nettoinvestition in den betreffenden ausländischen Geschäftsbetrieb im Konzernabschluss des Mutterunternehmens aus der Währungsumrechnungsrücklage nach Paragraph 48 von IAS 21 erfolgswirksam umzugliedern ist, entspricht dem in der Währungsumrechnungsrücklage des betreffenden Mutterunternehmens bezüglich dieses ausländischen Geschäftsbetriebs enthaltenen Betrag. Der im Konzernabschluss des obersten Mutterunternehmens für alle ausländischen Geschäftsbetriebe in der Währungsumrechnungsrücklage erfasste Gesamtnettobetrag wird durch die Konsolidierungsmethode nicht beeinflusst. Ob das oberste Mutterunternehmen die direkte oder die schrittweise Konsolidierungsmethode⁽⁶⁵⁾ anwendet, kann sich jedoch auf den Betrag seiner Währungsumrechnungsrücklage hinsichtlich eines einzelnen ausländischen Geschäftsbetriebs auswirken. Die Anwendung der schrittweisen Konsolidierungsmethode kann dazu führen, dass ein anderer Betrag als der für die Ermittlung der Wirksamkeit der Absicherung verwendete erfolgswirksam umgegliedert wird. Diese Differenz kann durch die Bestimmung des Betrags beseitigt werden, der sich bezüglich des ausländischen Geschäftsbetriebs ergeben hätte, wenn die direkte Konsolidierungsmethode angewandt worden wäre. In IAS 21 ist diese Anpassung nicht vorgeschrieben. Entscheidet sich ein Unternehmen jedoch für diese Rechnungslegungsmethode, hat es diese bei allen Nettoinvestitionen konsequent beizubehalten.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 18 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Oktober 2008 beginnen. Die mit der im April 2009 veröffentlichten Verlautbarung *Verbesserungen der IFRS* erfolgte Änderung an Paragraph 14 ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. Oktober 2008 beginnen, oder wendet es die Änderung an Paragraph 14 auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. Juli 2009 beginnen, so hat es dies anzugeben.
- 18B Mit dem im Juli 2014 veröffentlichten IFRS 9 wurden die Paragraphen 3, 5–7, 14, 16, AL1 und AL8 geändert und der Paragraph 18A gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 19 In IAS 8 ist ausgeführt, wie ein Unternehmen eine Änderung der Rechnungslegungsmethoden anwendet, die aus der erstmaligen Anwendung einer Interpretation resultiert. Wenn ein Unternehmen diese Interpretation erstmals anwendet, muss es diese Anforderungen nicht erfüllen. Wenn ein Unternehmen ein Sicherungsinstrument als Absicherung einer Nettoinvestition designiert hat und diese Absicherung die Voraussetzungen für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen nach dieser Interpretation nicht erfüllt, so hat es IAS 39 anzuwenden, um diese Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen prospektiv einzustellen.

⁽⁶⁵⁾ Die direkte Methode ist die Konsolidierungsmethode, durch welche der Abschluss des ausländischen Geschäftsbetriebs direkt in die funktionale Währung des obersten Mutterunternehmens umgerechnet wird. Die schrittweise Methode ist die Konsolidierungsmethode, durch welche der Abschluss des ausländischen Geschäftsbetriebs zuerst in die funktionale Währung eines der zwischengeschalteten Mutterunternehmens und dann in die funktionale Währung des obersten Mutterunternehmens (oder die Darstellungswährung, sofern diese unterschiedlich ist) umgerechnet wird.

Anhang

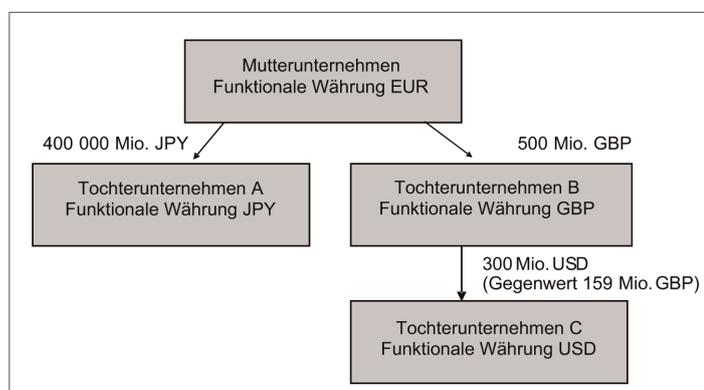
Anwendungsleitlinien

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil der Interpretation.

- AL1 Dieser Anhang soll die Anwendung dieser Interpretation am Beispiel der unten dargestellten Unternehmensstruktur veranschaulichen. Die beschriebenen Sicherungsbeziehungen sind in jedem Fall nach IFRS 9 auf ihre Wirksamkeit zu prüfen; auf diese Prüfung wird in diesem Anhang jedoch nicht eingegangen. Das (oberste) Mutterunternehmen stellt seinen Konzernabschluss in seiner funktionalen Währung, dem Euro (EUR) dar. Alle Tochterunternehmen stehen zu hundert Prozent in seinem Besitz. Die Nettoinvestition des Mutterunternehmens in das Tochterunternehmen B (funktionale Währung: Pfund Sterling (GBP)) in Höhe von 500 Mio. GBP umfasst 159 Mio. GBP, die der Nettoinvestition von Tochterunternehmen B in das Tochterunternehmen C (funktionale Währung: US-Dollar (USD)) in Höhe von 300 Mio. USD entsprechen. Das bedeutet, das Nettovermögen des Tochterunternehmens B ohne seine Investition in das Tochterunternehmen C beträgt 341 Mio. GBP.

Art des abgesicherten Risikos, für das eine Sicherungsbeziehung designiert werden kann (Paragraphen 10–13)

- AL2 Das Mutterunternehmen kann seine Nettoinvestition in seine Tochterunternehmen A, B und C gegen die Währungsrisiken zwischen deren jeweiligen funktionalen Währungen (Japanischer Yen (JPY), Pfund Sterling (GBP) und US-Dollar (USD)) und dem Euro absichern. Zusätzlich kann das Mutterunternehmen das Währungsrisiko USD/GBP zwischen den funktionalen Währungen des Tochterunternehmens B und des Tochterunternehmens C absichern. In seinem Konzernabschluss kann das Tochterunternehmen B seine Nettoinvestition in das Tochterunternehmen C gegen das Währungsrisiko zwischen deren funktionalen Währungen (USD und GBP) absichern. In den folgenden Beispielen ist das designierte Risiko das Risiko des sich ändernden Devisenkassakurses, da die Sicherungsinstrumente keine Derivate sind. Wären die Sicherungsinstrumente Terminkontrakte, so könnte das Mutterunternehmen das Währungsrisiko den Terminkontrakten zuordnen.



Betrag des Grundgeschäfts, für das eine Sicherungsbeziehung designiert werden kann (Paragraphen 10–13)

- AL3 Das Mutterunternehmen möchte das Währungsrisiko seiner Nettoinvestition in das Tochterunternehmen C absichern. Es wird angenommen, dass das Tochterunternehmen A Fremdmittel in Höhe von 300 Mio. USD aufgenommen hat. Zu Beginn der Berichtsperiode beläuft sich das Nettovermögen des Tochterunternehmens A einschließlich der Mittel aus der externen Kreditaufnahme von 300 Mio. USD auf 400 000 Mio. JPY.
- AL4 In seinem Konzernabschluss kann das Grundgeschäft einem Nettovermögen entsprechen, das gleich dem Buchwert der Nettoinvestition des Mutterunternehmens in das Tochterunternehmen C (300 Mio. USD) ist oder darunter liegt. Das Mutterunternehmen kann in seinem Konzernabschluss die externe Kreditaufnahme von 300 Mio. USD von Tochterunternehmen A als Absicherung des Risikos des sich ändernden Devisenkassakurses EUR/USD, das mit seiner Nettoinvestition in das Nettovermögen des Tochterunternehmens C von 300 Mio. USD verbunden ist, designieren. In diesem Fall sind nach Anwendung der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen sowohl die Währungsdifferenz EUR/USD hinsichtlich der externen Kreditaufnahme von 300 Mio. USD des Tochterunternehmens A als auch die Währungsdifferenz EUR/USD der Nettoinvestition von 300 Mio. USD in das Tochterunternehmen C in der Währungsumrechnungsrücklage des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens enthalten.

AL5 Ohne die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen würde die gesamte Währungsumrechnungsdifferenz USD/EUR der externen Kreditaufnahme von 300 Mio. USD des Tochterunternehmens A im Konzernabschluss des Mutterunternehmens wie folgt erfasst:

- die Wechselkursänderung des USD/JPY-Kassakurses umgerechnet in Euro im Gewinn oder Verlust und
- die Wechselkursänderung des JPY/EUR-Kassakurses im sonstigen Ergebnis.

Anstatt der Designation nach Paragraph AL4 kann das Mutterunternehmen in seinem Konzernabschluss die externe Kreditaufnahme von 300 Mio. USD des Tochterunternehmens A als Absicherung des Risikos des sich ändernden Devisenkassakurses GBP/USD zwischen den Tochterunternehmen C und B designieren. In diesem Fall würde die gesamte Währungsumrechnungsdifferenz USD/EUR der externen Kreditaufnahme von 300 Mio. USD des Tochterunternehmens A im Konzernabschluss des Mutterunternehmens wie folgt erfasst:

- die Wechselkursänderung des GBP/USD-Kassakurses in der Währungsumrechnungsrücklage für das Tochterunternehmen C,
- die Wechselkursänderung des GBP/JPY-Kassakurses umgerechnet in Euro im Gewinn oder Verlust und
- die Wechselkursänderung des JPY/EUR-Kassakurses im sonstigen Ergebnis.

AL6 Das Mutterunternehmen darf in seinem Konzernabschluss die externe Kreditaufnahme von 300 Mio. USD des Tochterunternehmens A nicht als Absicherung beider Währungsrisiken (Kassakurs EUR/USD und Kassakurs GBP/USD) designieren. Ein Sicherungsinstrument kann zur Absicherung desselben designierten Risikos nur einmal eingesetzt werden. Das Tochterunternehmen B darf in seinem Konzernabschluss keine Sicherungsbeziehungen bilanzieren, da das Sicherungsinstrument außerhalb der Gruppe der Tochterunternehmen B und C gehalten wird.

An welcher Stelle innerhalb einer Gruppe darf das Sicherungsinstrument gehalten werden? (Paragraphen 14 und 15)

AL7 Wie in Paragraph AL5 erläutert, würde ohne die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen im Konzernabschluss des Mutterunternehmens die gesamte Wertänderung für das Währungsrisiko der externen Kreditaufnahme von 300 Mio. USD des Tochterunternehmens A sowohl im Gewinn oder Verlust (USD/JPY-Kassakursrisiko) als auch im sonstigen Ergebnis (EUR/JPY-Kassakursrisiko) ausgewiesen. Zur Beurteilung der Wirksamkeit der in Paragraph AL4 designierten Absicherung werden beide Beträge herangezogen, da die Wertänderung sowohl des Sicherungsinstruments als auch des Grundgeschäfts gemäß der Absicherungsdokumentation in Bezug auf die funktionale Währung des Mutterunternehmens (EUR) gegenüber der funktionalen Währung des Tochterunternehmens C (USD) ermittelt wird. Die Konsolidierungsmethode (d. h. die direkte oder schrittweise Methode) hat keinen Einfluss auf die Beurteilung der Wirksamkeit der Absicherung.

Beträge, die beim Abgang eines ausländischen Geschäftsbetriebs erfolgswirksam umgegliedert werden (Paragraphen 16 und 17)

AL8 Wenn das Tochterunternehmen C aus dem Konzern ausscheidet, werden im Konzernabschluss des Mutterunternehmens folgende Beträge von der Währungsumrechnungsrücklage erfolgswirksam umgegliedert:

- a) in Bezug auf die externe Kreditaufnahme von 300 Mio. USD des Tochterunternehmens A der Betrag, der gemäß IFRS 9 ermittelt werden muss, d. h. die gesamte Wertänderung des im sonstigen Ergebnis als der wirksame Teil der Absicherung erfassten Währungsrisikos, und
- b) in Bezug auf die Nettoinvestition von 300 Mio. USD in das Tochterunternehmen C der durch die Konsolidierungsmethode des Unternehmens ermittelte Betrag. Wenn das Mutterunternehmen die direkte Methode anwendet, bestimmt sich seine Währungsumrechnungsrücklage für das Tochterunternehmen C direkt durch den EUR/USD-Wechselkurs. Wendet das Mutterunternehmen die schrittweise Methode an, so wird seine Währungsumrechnungsrücklage für das Tochterunternehmen C durch die vom Tochterunternehmen B bilanzierte Währungsumrechnungsrücklage, die den GBP/USD-Wechselkurs widerspiegelt, bestimmt, die unter Verwendung des EUR/GBP-Wechselkurses in die funktionale Währung des Mutterunternehmens umgerechnet wird. Hat das Mutterunternehmen in früheren Perioden die schrittweise Konsolidierungsmethode angewandt, so ist es vorbehaltlich seiner Rechnungslegungsmethode weder dazu verpflichtet noch wird es daran gehindert, beim Abgang des Tochterunternehmens C den umzugliedernden Betrag der Währungsumrechnungsrücklage zu bestimmen, den es erfasst hätte, wenn es immer die direkte Methode angewandt hätte.

Absicherung mehrerer ausländischer Geschäftsbetriebe (Paragraphen 11, 13 und 15)

AL9 Die folgenden Beispiele veranschaulichen, dass das Risiko, das im Konzernabschluss des Mutterunternehmens abgesichert werden kann, immer das Risiko zwischen seiner funktionalen Währung (EUR) und den funktionalen Währungen der Tochterunternehmen B und C ist. Unabhängig davon, wie die Absicherungen designiert werden, sind die Höchstbeträge, die als effektive Sicherungsgeschäfte in der Währungsumrechnungsrücklage des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens für die beiden ausländischen Geschäftsbetriebe enthalten sein können, 300 Mio. USD für das Währungsrisiko EUR/USD und 341 Mio. GBP für das Währungsrisiko EUR/GBP. Andere durch Wechselkursänderungen bedingte Wertänderungen sind im Konzerngewinn oder -verlust des Mutterunternehmens auszuweisen. Natürlich könnte das Mutterunternehmen auch 300 Mio. USD nur für Änderungen des USD/GBP-Devisenkassakurses und 500 Mio. GBP nur für Änderungen des GBP/EUR-Devisenkassakurses designieren.

Das Mutterunternehmen hält sowohl USD- als auch GBP-Sicherungsinstrumente

AL10 Das Mutterunternehmen möchte sowohl das Währungsumrechnungsrisiko seiner Nettoinvestition in das Tochterunternehmen B als auch das Währungsumrechnungsrisiko seiner Nettoinvestition in das Tochterunternehmen C absichern. Es wird angenommen, dass das Mutterunternehmen geeignete, auf USD und GBP lautende Sicherungsinstrumente hält, die es als Absicherung für seine Nettoinvestitionen in die Tochterunternehmen B und C designieren kann. In seinem Konzernabschluss kann das Mutterunternehmen zu diesem Zweck unter anderem Folgendes designieren:

- a) Ein Sicherungsinstrument von 300 Mio. USD wird als Absicherung für die Nettoinvestition von 300 Mio. USD in das Tochterunternehmen C mit dem Risiko des sich ändernden Devisenkassakurses (EUR/USD) zwischen dem Mutterunternehmen und dem Tochterunternehmen C designiert und ein Sicherungsinstrument von bis zu 341 Mio. GBP wird als Absicherung für die Nettoinvestition von 341 Mio. GBP in das Tochterunternehmen B mit dem Risiko des sich ändernden Devisenkassakurses (EUR/GBP) zwischen dem Mutterunternehmen und dem Tochterunternehmen B designiert.
- b) Ein Sicherungsinstrument von 300 Mio. USD wird als Absicherung für die Nettoinvestition von 300 Mio. USD in das Tochterunternehmen C mit dem Risiko des sich ändernden Devisenkassakurses (GBP/USD) zwischen dem Tochterunternehmen B und dem Tochterunternehmen C designiert und ein Sicherungsinstrument von bis zu 500 Mio. GBP wird als Absicherung für die Nettoinvestition von 500 Mio. GBP in das Tochterunternehmen B mit dem Risiko des sich ändernden Devisenkassakurses (EUR/GBP) zwischen dem Mutterunternehmen und dem Tochterunternehmen B designiert.

AL11 Das EUR/USD-Risiko aus der Nettoinvestition des Mutterunternehmens in das Tochterunternehmen C unterscheidet sich von dem EUR/GBP-Risiko aus der Nettoinvestition des Mutterunternehmens in das Tochterunternehmen B. In dem in Paragraph AL10(a) beschriebenen Fall hat das Mutterunternehmen jedoch aufgrund der Designation des von ihm gehaltenen USD-Sicherungsinstruments bereits das EUR/USD-Risiko aus seiner Nettoinvestition in das Tochterunternehmen C voll abgesichert. Wenn das Mutterunternehmen auch ein von ihm gehaltenes GBP-Instrument als Absicherung für seine Nettoinvestition von 500 Mio. GBP in das Tochterunternehmen B designiert, wären 159 Mio. GBP dieser Nettoinvestition, die den Gegenwert seiner USD Nettoinvestition in das Tochterunternehmen C darstellen, für das GBP/EUR-Währungsrisiko im Konzernabschluss des Mutterunternehmens doppelt abgesichert.

AL12 In dem in Paragraph A10(b) beschriebenen Fall ist, wenn das Mutterunternehmen das Risiko des sich ändernden Devisenkassakurses (GBP/USD) zwischen dem Tochterunternehmen B und dem Tochterunternehmen C als abgesichertes Risiko designiert, in der Währungsumrechnungsrücklage des Mutterunternehmens für das Tochterunternehmen C nur der GBP/USD-Teil der Wertänderung des Sicherungsinstruments von 300 Mio. USD enthalten. Der Rest der Änderung (GBP/EUR-Änderung auf 159 Mio. GBP) ist im Konzerngewinn oder -verlust des Mutterunternehmens enthalten (siehe Paragraph AL5). Da die Designation des USD/GBP-Risikos zwischen den Tochterunternehmen B und C das GBP/EUR-Währungsrisiko nicht enthält, kann das Mutterunternehmen auch bis zu 500 Mio. GBP seiner Nettoinvestition in das Tochterunternehmen B mit dem Risiko des sich ändernden Devisenkassakurses (GBP/EUR) zwischen dem Mutterunternehmen und dem Tochterunternehmen B designieren.

Das Tochterunternehmen B hält das USD Sicherungsinstrument

- AL13 Es wird angenommen, dass das Tochterunternehmen B einen externen Kredit von 300 Mio. USD hält und dieser mittels eines auf GBP lautenden konzerninternen Darlehens auf das Mutterunternehmen übertragen wurde. Da sich dadurch sowohl das Vermögen als auch die Schulden des Tochterunternehmens B um je 159 Mio. GBP erhöhen, bleibt das Nettovermögen unverändert. In seinem Konzernabschluss könnte das Tochterunternehmen B den externen Kredit als Absicherung für das GBP/USD-Währungsrisiko seiner Nettoinvestition in das Tochterunternehmen C designieren. Das Mutterunternehmen könnte die Designation dieses Sicherungsinstruments des Tochterunternehmens B als Absicherung für seine Nettoinvestition von 300 Mio. USD in das Tochterunternehmen C für das GBP/USD-Währungsrisiko (siehe Paragraph 13) beibehalten und das Mutterunternehmen könnte das GBP-Sicherungsinstrument designieren, das es als Absicherung für seine gesamte Nettoinvestition von 500 Mio. GBP in das Tochterunternehmen B hält. Die erste vom Tochterunternehmen B designierte Absicherung würde in Bezug auf die funktionale Währung des Tochterunternehmens B (GBP) beurteilt, und die zweite vom Mutterunternehmen designierte Absicherung würde in Bezug auf die funktionale Währung des Mutterunternehmens (EUR) beurteilt. In diesem Fall ist im Konzernabschluss des Mutterunternehmens nur das GBP/USD-Risiko der Nettoinvestition des Mutterunternehmens in das Tochterunternehmen C durch das USD-Sicherungsinstrument abgesichert und nicht das gesamte EUR/USD-Risiko. Daher kann im Konzernabschluss des Mutterunternehmens das gesamte EUR/GBP-Risiko der Nettoinvestition von 500 Mio. GBP des Mutterunternehmens in das Tochterunternehmen B abgesichert werden.
- AL14 Allerdings muss auch die Darlehensverbindlichkeit von 159 Mio. GBP des Mutterunternehmens gegenüber dem Tochterunternehmen B bei der Bilanzierung berücksichtigt werden. Wenn die Darlehensverbindlichkeit des Mutterunternehmens nicht als Teil seiner Nettoinvestition in das Tochterunternehmen B betrachtet wird, weil sie die Bedingungen in Paragraph 15 von IAS 21 nicht erfüllt, ist die Währungsumrechnungsdifferenz GBP/EUR im Konzerngewinn oder -verlust des Mutterunternehmens zu erfassen. Wenn die Darlehensverbindlichkeit von 159 Mio. GBP als Teil der Nettoinvestition des Mutterunternehmens in das Tochterunternehmen B betrachtet wird, beträgt diese Nettoinvestition nur 341 Mio. GBP und der Betrag, den das Mutterunternehmen als Absicherung für das GBP/EUR-Risiko designieren kann, reduziert sich von 500 Mio. GBP auf 341 Mio. GBP.
- AL15 Wenn das Mutterunternehmen die vom Tochterunternehmen B designierte Sicherungsbeziehung aufhebt, kann es den vom Tochterunternehmen B gehaltenen externen Kredit von 300 Mio. USD als Absicherung seiner Nettoinvestition in das Tochterunternehmen C von 300 Mio. USD für das EUR/USD Risiko designieren und das von ihm selbst gehaltene GBP-Sicherungsinstrument bis zu einem Betrag von 341 Mio. GBP als Absicherung seiner Nettoinvestition in das Tochterunternehmen B designieren. In diesem Fall wird die Wirksamkeit beider Absicherungen in Bezug auf die funktionale Währung (EUR) des Mutterunternehmens ermittelt. Folglich ist im Konzernabschluss des Mutterunternehmens sowohl die USD/GBP-Wertänderung des vom Tochterunternehmen B gehaltenen externen Kredits als auch die GBP/EUR-Wertänderung der Darlehensverbindlichkeit des Mutterunternehmens gegenüber dem Tochterunternehmen B (d. h. USD/EUR) in der Währungsumrechnungsrücklage zu erfassen. Da das Mutterunternehmen das EUR/USD-Risiko aus seiner Nettoinvestition in das Tochterunternehmen C bereits voll abgesichert hat, kann es nur noch bis zu 341 Mio. GBP für das EUR/GBP-Risiko seiner Nettoinvestition in das Tochterunternehmen B absichern.

IFRIC INTERPRETATION 17***Sachdividenden an Eigentümer***

VERWEISE

- IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* (überarbeitet 2008)
- IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche*
- IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben*
- IFRS 10 *Konzernabschlüsse*
- IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert*
- IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (überarbeitet 2007)
- IAS 10 *Ereignisse nach dem Abschlussstichtag*

HINTERGRUND

- 1 Unternehmen schütten an ihre Eigentümer ⁽⁶⁶⁾, die in dieser Eigenschaft handeln, zuweilen andere Vermögenswerte als Zahlungsmittel (Sachwerte) als Dividenden aus. In solchen Fällen kann das Unternehmen seinen Eigentümern auch das Wahlrecht einräumen, entweder Sachwerte oder einen Barausgleich zu erhalten. Das IFRIC wurde ersucht, Leitlinien zur Bilanzierung dieser Art von Dividendenausschüttungen zur Verfügung zu stellen.
- 2 Die International Financial Reporting Standards (IFRS) enthalten keine Leitlinien dahingehend, wie die Unternehmen Ausschüttungen an seine Eigentümer (üblicherweise als „Dividenden“ bezeichnet) zu bewerten haben. Nach IAS 1 muss das Unternehmen die Einzelheiten zu Dividenden, die als Ausschüttungen an Eigentümer erfasst werden, entweder in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang zum Abschluss darstellen.

ANWENDUNGSBEREICH

- 3 Diese Interpretation gilt für die folgenden Arten von ohne Gegenleistung erfolgenden Ausschüttungen von Vermögenswerten an die Eigentümer eines Unternehmens, die in ihrer Eigenschaft als Eigentümer handeln:
 - a) Ausschüttungen von Sachwerten (z. B. Sachanlagen, Geschäftsbetriebe laut Definition in IFRS 3, Eigentumsanteile an einem anderen Unternehmen oder einer Veräußerungsgruppe laut Definition in IFRS 5) und
 - b) Ausschüttungen, die Eigentümer wahlweise als Sachwerte oder als Barausgleich erhalten können.
- 4 Diese Interpretation gilt nur für Dividendenausschüttungen, bei denen die Eigentümer von Eigenkapitalinstrumenten derselben Gruppe gleich behandelt werden.
- 5 Diese Interpretation gilt nicht für die Ausschüttung eines Sachwerts, wenn dieser vor und nach der Ausschüttung letztlich der Verfügungsgewalt derselben Partei bzw. Parteien unterliegt. Diese Ausnahme gilt für den Einzel- und den Konzernabschluss des Unternehmens, das die Dividende ausschüttet.

⁽⁶⁶⁾ In Paragraph 7 von IAS 1 sind Eigentümer als Inhaber von Instrumenten, die als Eigenkapital eingestuft werden, definiert.

- 6 Gemäß Paragraph 5 gilt diese Interpretation nicht, wenn der Sachwert vor wie auch nach der Ausschüttung letztlich der Verfügungsgewalt derselben Parteien unterliegt. In Paragraph B2 von IFRS 3 ist festgelegt: „Von einer Gruppe von Personen wird angenommen, dass sie ein Unternehmen beherrscht, wenn sie aufgrund vertraglicher Vereinbarungen gemeinsam die Möglichkeit hat, dessen Finanz- und Geschäftspolitik zu bestimmen, um aus dessen Geschäftstätigkeiten Nutzen zu ziehen.“ Daher gilt diese Interpretation aufgrund der Tatsache, dass der Vermögenswert vor und nach der Ausschüttung der Verfügungsgewalt derselben Parteien unterliegt, nicht für Dividendenausschüttungen, wenn eine Gruppe einzelner Anteilseigner, an die die Dividende ausgeschüttet wird, aufgrund vertraglicher Vereinbarungen die endgültige gemeinsame Verfügungsgewalt über das ausschüttende Unternehmen hat.
- 7 Gemäß Paragraph 5 gilt diese Interpretation nicht, wenn das Unternehmen einige seiner Eigentumsanteile an einem Tochterunternehmen ausschüttet, dabei aber die Verfügungsgewalt über das Tochterunternehmen behält. Wenn die Dividendenausschüttung dazu führt, dass das Unternehmen lediglich einen nicht beherrschenden Anteil an seinem Tochterunternehmen hält, hat es diese Ausschüttung gemäß IFRS 10 zu bilanzieren.
- 8 Diese Interpretation betrifft nur die Bilanzierung eines Unternehmens, das Sachdividenden ausschüttet. Sie betrifft nicht die Bilanzierung der Anteilseigner, die eine solche Dividendenausschüttung erhalten.

FRAGESTELLUNGEN

- 9 Wenn das Unternehmen eine Dividendenausschüttung beschließt und verpflichtet ist, die betreffenden Vermögenswerte an seine Eigentümer auszuschütten, muss es für die Dividendenverbindlichkeit eine Schuld ansetzen. Diese Interpretation betrifft die folgenden Fragen:
- a) Wann muss das Unternehmen die Dividendenverbindlichkeit ansetzen?
- b) Wie hat das Unternehmen die Dividendenverbindlichkeit zu bewerten?
- c) Wie hat das Unternehmen bei der Erfüllung der Dividendenverbindlichkeit eine etwaige Differenz zwischen dem Buchwert der ausgeschütteten Vermögenswerte und dem Buchwert der Dividendenverbindlichkeit zu bilanzieren?

BESCHLUSS

Zeitpunkt des Ansatzes der Dividendenverbindlichkeit

- 10 Die Verpflichtung, eine Dividende zu zahlen, ist zu dem Zeitpunkt anzusetzen, zu dem die Dividende ordnungsgemäß genehmigt wurde und nicht mehr im Ermessen des Unternehmens liegt, d. h.,
- a) wenn die z. B. vom Management oder vom Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan festgelegte Dividende vom zuständigen Organ, z. B. den Anteilseignern, genehmigt wird, sofern eine solche Genehmigung gesetzlich vorgeschrieben ist, oder
- b) wenn die Dividende, z. B. vom Management oder vom Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan, festgelegt wird, sofern keine weitere Genehmigung gesetzlich vorgeschrieben ist.

Bewertung der Dividendenverbindlichkeit

- 11 Die Verpflichtung, Sachwerte als Dividende an die Eigentümer des Unternehmens auszuschütten, ist mit dem beizulegenden Zeitwert der zu übertragenden Vermögenswerte zu bewerten.
- 12 Wenn das Unternehmen seinen Eigentümern die Möglichkeit gibt, zwischen einem Sachwert oder einem Barausgleich zu wählen, muss es die Dividendenverbindlichkeit unter Berücksichtigung des beizulegenden Zeitwerts jeder Alternative und der Wahrscheinlichkeit, dass sich die Eigentümer für die eine oder andere Alternative entscheiden, schätzen.

- 13 An jedem Abschlussstichtag und am Erfüllungstag muss das Unternehmen den Buchwert der Dividendenverbindlichkeit überprüfen und anpassen, wobei alle Änderungen des Buchwerts der Dividendenverbindlichkeit im Eigenkapital als Anpassungen des Ausschüttungsbetrags zu erfassen sind.

Bilanzierung von Differenzen zwischen dem Buchwert der ausgeschütteten Vermögenswerte und dem Buchwert der Dividendenverbindlichkeit zum Zeitpunkt der Erfüllung der Dividendenverbindlichkeit

- 14 Bei der Erfüllung der Dividendenverbindlichkeit hat das Unternehmen jede etwaige Differenz zwischen dem Buchwert der ausgeschütteten Vermögenswerte und dem Buchwert der Dividendenverbindlichkeit erfolgswirksam zu erfassen.

Darstellung und Angaben

- 15 Differenzen nach Paragraph 14 sind als gesonderte Posten erfolgswirksam zu erfassen.
- 16 Das Unternehmen hat, soweit anwendbar, die folgenden Informationen anzugeben:
- a) Buchwert der Dividendenverbindlichkeit zu Beginn und zum Ende der Berichtsperiode und
 - b) Erhöhung oder Minderung des Buchwerts, der infolge der Änderung des beizulegenden Zeitwerts der auszuschüttenden Vermögenswerte gemäß Paragraph 13 in der Berichtsperiode erfasst wurde.
- 17 Wenn das Unternehmen nach dem Abschlussstichtag, jedoch bevor der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wird, beschließt, einen Sachwert als Dividende auszuschütten, muss es die folgenden Angaben machen:
- a) die Art des auszuschüttenden Vermögenswerts,
 - b) den Buchwert des auszuschüttenden Vermögenswerts am Abschlussstichtag und
 - c) den beizulegenden Zeitwert des auszuschüttenden Vermögenswerts am Abschlussstichtag, sofern dieser vom Buchwert abweicht, sowie Informationen über die Methode(n), die für die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert angewandt wurde(n), wie in den Paragraphen 93(b), (d), (g) und (i) und 99 von IFRS 13 vorgeschrieben.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 18 Diese Interpretation ist vorausschauend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Eine rückwirkende Anwendung ist nicht zulässig. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet das Unternehmen diese Interpretation auf ein vor dem 1. Juli 2009 beginnendes Geschäftsjahr an, so hat es dies anzugeben und ebenfalls die Standards IFRS 3 (überarbeitet 2008), IAS 27 (in der im Mai 2008 geänderten Fassung) und IFRS 5 (in der durch diese Interpretation geänderten Fassung) anzuwenden.
- 19 Mit dem im Mai 2011 veröffentlichten IFRS 10 wurde Paragraph 7 geändert. Wendet das Unternehmen IFRS 10 an, so hat es diese Änderung anzuwenden.
- 20 Mit dem im Mai 2011 veröffentlichten IFRS 13 wurde Paragraph 17 geändert. Wendet das Unternehmen IFRS 13 an, so hat es diese Änderung anzuwenden.

IFRIC INTERPRETATION 19

Tilgung finanzieller Verbindlichkeiten durch Eigenkapitalinstrumente

VERWEISE

- *Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen* ⁽⁶⁷⁾
- IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung*
- IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*
- IFRS 9 *Finanzinstrumente*
- IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert*
- IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*
- IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*
- IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung*

HINTERGRUND

- 1 Der Schuldner und der Gläubiger können die Bedingungen einer finanziellen Verbindlichkeit neu aushandeln und dabei vereinbaren, dass der Schuldner die Verbindlichkeit durch Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten an den Gläubiger ganz oder teilweise tilgt. Transaktionen dieser Art werden zuweilen als „Debt-For-Equity-Swaps“ bezeichnet. Das IFRIC wurde ersucht, Leitlinien für die Bilanzierung solcher Transaktionen zur Verfügung zu stellen.

ANWENDUNGSBEREICH

- 2 Diese Interpretation betrifft die Frage, wie ein Unternehmen zu bilanzieren hat, wenn die Bedingungen einer finanziellen Verbindlichkeit neu ausgehandelt werden und dabei beschlossen wird, dass das Unternehmen zur vollständigen oder teilweisen Tilgung dieser Verbindlichkeit Eigenkapitalinstrumente an den Gläubiger ausgibt. Sie betrifft nicht die Bilanzierung des Gläubigers.
- 3 Das Unternehmen darf diese Interpretation nicht auf Transaktionen anwenden, bei denen
 - a) der Gläubiger gleichzeitig auch direkter oder indirekter Anteilseigner ist und in dieser Eigenschaft handelt,
 - b) der Gläubiger und das Unternehmen vor und nach der Transaktion von derselben Partei/denselben Parteien beherrscht werden und die Transaktion ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach eine Kapitalausschüttung des Unternehmens oder eine Kapitaleinlage in das Unternehmen einschließt,
 - c) die Möglichkeit einer Tilgung durch Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten bereits in den ursprünglichen Bedingungen der finanziellen Verbindlichkeit vorgesehen waren.

FRAGESTELLUNGEN

- 4 Diese Interpretation betrifft die folgenden Fragen:
 - a) Sind die von einem Unternehmen zur vollständigen oder teilweisen Tilgung einer finanziellen Verbindlichkeit ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente als „gezahltes Entgelt“ im Sinne von Paragraph 3.3.3 von IFRS 9 anzusehen?
 - b) Wie hat das Unternehmen die zur Tilgung der finanziellen Verbindlichkeit ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente beim erstmaligen Ansatz zu bewerten?

⁽⁶⁷⁾ Dieses *Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen* des IASB wurde im Jahr 2001 vom IASB übernommen und war zum Zeitpunkt der Ausarbeitung dieser Interpretation in Kraft.

- c) Wie hat das Unternehmen etwaige Differenzen zwischen dem Buchwert der getilgten finanziellen Verbindlichkeit und dem Betrag, der bei der erstmaligen Bewertung der ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente angesetzt wird, zu erfassen?

BESCHLUSS

- 5 Eigenkapitalinstrumente, die das Unternehmen zur vollständigen oder teilweisen Tilgung einer finanziellen Verbindlichkeit an einen Gläubiger ausgibt, sind gezahltes Entgelt im Sinne von Paragraph 3.3.3 von IFRS 9. Nach Paragraph 3.3.1 von IFRS 9 darf das Unternehmen eine finanzielle Verbindlichkeit (oder einen Teil derselben) erst ausbuchen, wenn sie getilgt ist.
- 6 Eigenkapitalinstrumente, die zur vollständigen oder teilweisen Tilgung einer finanziellen Verbindlichkeit an einen Gläubiger ausgegeben werden, sind bei ihrem erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, es sei denn, dieser lässt sich nicht verlässlich ermitteln.
- 7 Lässt sich der beizulegende Zeitwert der ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente nicht verlässlich ermitteln, so sind sie mit dem beizulegenden Zeitwert der getilgten finanziellen Verbindlichkeit anzusetzen. Schließt eine getilgte finanzielle Verbindlichkeit eine kurzfristig abrufbare finanzielle Verbindlichkeit (wie eine Sichteinlage) ein, ist bei der Bestimmung ihres beizulegenden Zeitwerts Paragraph 47 von IFRS 13 außer Acht zu lassen.
- 8 Wird nur ein Teil der finanziellen Verbindlichkeit getilgt, hat das Unternehmen zu beurteilen, ob sich aus einem Teil des gezahlten Entgelts eine Änderung der Bedingungen des noch ausstehenden Teils der Verbindlichkeit ergibt. Ist dies der Fall, hat das Unternehmen das gezahlte Entgelt auf den getilgten und den noch ausstehenden Teil der Verbindlichkeit aufzuteilen. Bei dieser Aufteilung hat das Unternehmen alle relevanten Fakten und Umstände der Transaktion zu berücksichtigen.
- 9 Nach Paragraph 3.3.3 von IFRS 9 ist die Differenz zwischen dem Buchwert der getilgten finanziellen Verbindlichkeit (bzw. des getilgten Teils derselben) und dem gezahlten Entgelt erfolgswirksam zu erfassen. Die ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente sind zu dem Zeitpunkt, zu dem die finanzielle Verbindlichkeit (oder ein Teil derselben) getilgt wird, erstmals zu bewerten und anzusetzen.
- 10 Wird nur ein Teil der finanziellen Verbindlichkeit getilgt, so ist das Entgelt nach Paragraph 8 aufzuteilen. Bei der Beurteilung der Frage, ob sich eine wesentliche Änderung der Bedingungen der noch ausstehenden Verbindlichkeit ergibt, ist der Teil des Entgelts, der der noch ausstehenden Verbindlichkeit zugewiesen wird, zu berücksichtigen. Ergibt sich eine wesentliche Änderung der noch ausstehenden Verbindlichkeit, so hat das Unternehmen die Änderung nach Paragraph 3.3.2 von IFRS 9 als Tilgung der ursprünglichen Verbindlichkeit und Ansatz einer neuen Verbindlichkeit zu bilanzieren.
- 11 Das Unternehmen hat gemäß den Paragraphen 9 und 10 angesetzte Gewinne oder Verluste als gesonderte Bilanzposten erfolgswirksam zu erfassen oder im Anhang auszuweisen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 12 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. Juli 2010 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 13 Gemäß IAS 8 hat das Unternehmen eine Änderung der Rechnungslegungsmethode ab dem Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode anzuwenden.
- 14 [gestrichen]
- 15 Mit dem im Mai 2011 veröffentlichten IFRS 13 wurde Paragraph 7 geändert. Wendet das Unternehmen IFRS 13 an, so hat es diese Änderung anzuwenden.
- 16 [gestrichen]
- 17 Mit dem im Juli 2014 veröffentlichten IFRS 9 wurden die Paragraphen 4, 5, 7, 9 und 10 geändert und die Paragraphen 14 und 16 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

IFRIC INTERPRETATION 20

Abraumbeseitigungskosten im Tagebau

VERWEISE

- *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* ⁽⁶⁸⁾
- IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*
- IAS 2 *Vorräte*
- IAS 16 *Sachanlagen*
- IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*

HINTERGRUND

- 1 Im Tagebau kann es für Unternehmen erforderlich sein, nicht verwertbares Gesteinsmaterial (Abraum) zu beseitigen, um Zugang zu den Erzvorkommen zu erhalten. Diese Tätigkeit wird als Abraumbeseitigung bezeichnet.
- 2 In der Erschließungsphase eines Bergwerks (d. h. vor Beginn der Produktion) werden die Abraumbeseitigungskosten in der Regel als Teil der abschreibungsfähigen Kosten für die Anlage, Erschließung und Errichtung des Bergwerks aktiviert. Diese aktivierten Kosten werden ab Beginn der Produktion planmäßig abgeschrieben, und zwar üblicherweise nach der leistungsabhängigen Abschreibungsmethode.
- 3 Auch während der Produktionsphase kann das Bergbauunternehmen laufend Abraum beseitigen müssen, sodass ihm weitere Abraumbeseitigungskosten entstehen.
- 4 Der in der Produktionsphase beseitigte Abraum ist nicht immer zu 100 Prozent unverwertbar. Oft handelt es sich um eine Mischung aus Erz und Abfallmaterial. Dabei kann das Verhältnis Erz-zu-Abfall (Abraumverhältnis) von einem unwirtschaftlich niedrigen bis hin zu einem profitabel hohen Prozentsatz reichen. Bei der Beseitigung von Abraum mit niedrigem Abraumverhältnis kann dennoch für die Vorratsproduktion nutzbares Material gefördert werden. Außerdem können dadurch tiefer liegende Gesteinsschichten zugänglich werden, die ein höheres Erz-zu-Abfall-Verhältnis aufweisen. Ein Bergbauunternehmen kann aus der Abraumbeseitigung folglich zwei Arten von Nutzen ziehen: verwertbares Erz, das für die Vorratsproduktion eingesetzt werden kann, und ein besserer Zugang zu weiteren Erzvorkommen für den späteren Abbau.
- 5 Diese Interpretation betrifft die Frage, zu welchem Zeitpunkt und auf welche Weise diese beiden bei der Abraumbeseitigung entstehenden Arten von Nutzen getrennt zu bilanzieren sind und wie diese Nutzen beim erstmaligen Ansatz und danach zu bewerten sind.

ANWENDUNGSBEREICH

- 6 Diese Interpretation ist auf Abraumbeseitigungskosten anzuwenden, die im Tagebau während der Produktionsphase anfallen (bei der Produktion anfallende Abraumbeseitigungskosten).

FRAGESTELLUNGEN

- 7 Diese Interpretation betrifft die folgenden Fragen:
 - a) Wie sind die bei der Produktion anfallenden Abraumbeseitigungskosten zu aktivieren?
 - b) Wie ist der Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung erstmals zu bewerten? und
 - c) Wie ist der Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung in der Folge zu bewerten?

⁽⁶⁸⁾ Dieses *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* wurde im Jahr 2010 herausgegeben und war zum Zeitpunkt der Ausarbeitung dieser Interpretation in Kraft.

BESCHLUSS

Aktivierung der bei der Produktion anfallenden Abraumbeseitigungskosten

- 8 Den Teil der Abraumbeseitigungskosten, der auf den Nutzen entfällt, den das Unternehmen in Form von erzeugten Vorräten aus der Abraumbeseitigung zieht, hat es gemäß IAS 2 *Vorräte* zu erfassen. Den Teil der Abraumbeseitigungskosten, der auf den Nutzen entfällt, den das Unternehmen aufgrund des besseren Zugangs zu den Erzvorkommen aus der Abraumbeseitigung zieht, hat es als langfristigen Vermögenswert zu erfassen, sofern die Kriterien von Paragraph 9 erfüllt sind. Dieser langfristige Vermögenswert wird in dieser Interpretation als „Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung“ bezeichnet.
- 9 Das Unternehmen darf nur dann einen Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung erfassen, wenn alle folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:
- a) es ist wahrscheinlich, dass der künftige wirtschaftliche Nutzen der Abraumbeseitigung (verbesserter Zugang zum Erzvorkommen) dem Unternehmen zufließen wird,
 - b) das Unternehmen kann den Teil des Erzkörpers, für den der Zugang verbessert wurde, identifizieren, und
 - c) die Kosten, die mit der Abraumbeseitigung für diesen Teil einhergehen, können verlässlich bewertet werden.
- 10 Der Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung ist als Erweiterung oder Verbesserung eines bestehenden Vermögenswerts zu bilanzieren. Folglich wird der Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung *als Teil* eines bestehenden Vermögenswerts erfasst.
- 11 Ob der Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung als materieller oder immaterieller Vermögenswert einzustufen ist, hängt von der Art des bestehenden Vermögenswerts ab. Das bedeutet, je nachdem, welcher Art der bestehende Vermögenswert ist, hat das Unternehmen den Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung als materiell oder immateriell einzustufen.

Erstmalige Bewertung des Vermögenswerts aus der Abraumbeseitigung

- 12 Bei der erstmaligen Bewertung des Vermögenswerts aus der Abraumbeseitigung hat das Unternehmen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Dies sind die Gesamtkosten, die unmittelbar durch die Abraumbeseitigung, die den Zugang zum identifizierten Erzkörperbestandteil verbessert, anfallen, zuzüglich des einzeln zuordenbaren Teils der Gemeinkosten. Zusammen mit der produktionsbegleitenden Abraumbeseitigung können einige Nebentätigkeiten stattfinden, die für die weitere planmäßige Ausführung dieser Abraumbeseitigung nicht erforderlich sind. Die Kosten solcher Nebentätigkeiten dürfen nicht in den Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung eingerechnet werden.
- 13 In Fällen, in denen die als Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung zu aktivierenden Kosten und die der Vorratsproduktion zuordenbaren Kosten sich nicht getrennt bestimmen lassen, teilt das Unternehmen die Kosten unter Verwendung einer auf einer relevanten Produktionsmessgröße basierenden Verteilung auf diese beiden Bestandteile auf. Diese Produktionsmessgröße ist für den identifizierten Teil des Erzkörpers zu berechnen und als Referenz zu verwenden, um zu ermitteln, inwieweit die zusätzliche, auf die Schaffung eines zukünftigen Nutzens gerichtete Tätigkeit stattgefunden hat. Beispiele für solche Messgrößen sind:
- a) Kosten der erzeugten Vorräte im Vergleich zu den erwarteten Kosten,
 - b) bezogen auf ein bestimmtes Erzproduktionsvolumen: Verhältnis zwischen dem Volumen des beseitigten Abfalls und dem erwarteten Abfallvolumen, und
 - c) bezogen auf ein bestimmtes Erzproduktionsvolumen: Mineralgehalt des gewonnenen Erzes im Vergleich zu seinem erwarteten Mineralgehalt.

Folgebewertung des Vermögenswerts aus der Abraumbeseitigung

- 14 Nach dem erstmaligen Ansatz ist der Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung auf die gleiche Art und Weise wie der bestehende Vermögenswert, dessen Bestandteil er ist, entweder zu den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zum neu bewerteten Betrag abzüglich planmäßiger Abschreibung und Wertminderungsaufwand zu bilanzieren.

- 15 Der Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung ist über die erwartete Nutzungsdauer des identifizierten Teils des Erzkörpers, der durch die Abraumbeseitigung besser zugänglich wird, planmäßig abzuschreiben. Sofern sich keine zweckmäßigere Methode anbietet, ist die leistungsabhängige Abschreibungsmethode anzuwenden.
- 16 Die erwartete Nutzungsdauer des identifizierten Teils des Erzkörpers, die für die planmäßige Abschreibung des Vermögenswertes aus der Abraumbeseitigung zugrunde gelegt wird, ist nicht mit der erwarteten Nutzungsdauer, die für die planmäßige Abschreibung des Bergwerks selbst oder der mit diesem in Verbindung stehenden Vermögenswerte gilt, gleichzusetzen. Dies wäre lediglich der Fall, wenn die Abraumbeseitigung den Zugang zum gesamten verbleibenden Erzkörper verbessert. Dies kann beispielsweise gegen Ende der Nutzungsdauer des Bergwerks eintreten, wenn es sich bei dem identifizierten Teil des Erzkörpers um den gesamten verbleibenden Teil des abzubauenen Erzkörpers handelt.

*Anhang A***Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften**

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil der Interpretation und hat die gleiche bindende Kraft wie die anderen Teile der Interpretation.

- A1 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- A2 Das Unternehmen hat diese Interpretation auf bei der Produktion anfallende Abraumbeseitigungskosten anzuwenden, die seit Beginn der frühesten dargestellten Periode angefallen sind.
- A3 In der Eröffnungsbilanz der frühesten dargestellten Periode ist jeder zuvor ausgewiesene Saldo eines Vermögenswerts aus der Abraumbeseitigung während der Produktion („früherer Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung“) als Teil des bestehenden Vermögenswerts, dem die Abraumbeseitigung zuzuordnen ist, auszuweisen, sofern ein identifizierbarer Teil des Erzkörpers verbleibt, dem der frühere Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung zugeordnet werden kann. Diese Salden werden über die verbleibende erwartete Nutzungsdauer des identifizierten Teils des Erzkörpers, dem der frühere Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung zuzuordnen ist, planmäßig abgeschrieben.
- A4 Lässt sich kein Teil des Erzkörpers ermitteln, dem der frühere Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung zugeordnet werden kann, sind diese Salden in der Eröffnungsbilanz der frühesten dargestellten Periode in den Gewinnrücklagen auszuweisen.

IFRIC INTERPRETATION 21

Abgaben

VERWEISE

- IAS 1 Darstellung des Abschlusses
- IAS 8 Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler
- IAS 12 Ertragsteuern
- IAS 20 Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand
- IAS 24 Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen
- IAS 34 Zwischenberichterstattung
- IAS 37 Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen
- IFRIC 6 Verbindlichkeiten, die sich aus einer Teilnahme an einem spezifischen Markt ergeben — Elektro- und Elektronik-Altgeräte

HINTERGRUND

- 1 Die öffentliche Hand kann Unternehmen zur Entrichtung von Abgaben verpflichten. Das IFRIC wurde ersucht, den Unternehmen Leitlinien zur Bilanzierung solcher Abgaben in ihren Abschlüssen zur Verfügung zu stellen. Insbesondere sollte geklärt werden, zu welchem Zeitpunkt eine Verpflichtung zur Entrichtung einer solchen Abgabe zu erfassen ist, wenn nach IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* bilanziert wird.

ANWENDUNGSBEREICH

- 2 Diese Interpretation betrifft die Frage, wie Verpflichtungen zur Entrichtung einer Abgabe, die in den Anwendungsbereich von IAS 37 fallen, zu bilanzieren sind. Sie betrifft auch die Bilanzierung von Verpflichtungen zur Entrichtung einer Abgabe, deren Zeitpunkt und Betrag feststehen.
- 3 Diese Interpretation betrifft nicht die Bilanzierung von Kosten, die durch die Erfassung einer Verpflichtung zur Entrichtung einer Abgabe verursacht werden. Ob für eine Verpflichtung zur Zahlung einer Abgabe ein Vermögenswert oder ein Aufwand zu erfassen ist, haben die Unternehmen auf der Grundlage anderer Standards zu entscheiden.
- 4 Eine Abgabe im Sinne dieser Interpretation ist ein Ressourcenabfluss, der einen wirtschaftlichen Nutzen widerspiegelt und den die öffentliche Hand Unternehmen aufgrund von Rechtsvorschriften (d. h. gesetzlicher und/oder Regulierungsvorschriften) auferlegt. Dazu gehören weder
 - a) Ressourcenabflüsse, die unter andere Standards fallen (wie Ertragsteuern, die unter IAS 12 *Ertragsteuern* fallen), noch
 - b) Buß- oder andere Strafgeelder, die bei Gesetzesverstößen verhängt werden.

Der Begriff „öffentliche Hand“ bezeichnet Regierungsbehörden, Institutionen mit hoheitlichen Aufgaben und ähnliche Körperschaften, unabhängig davon, ob diese auf lokaler, nationaler oder internationaler Ebene angesiedelt sind.

- 5 Nicht unter die Definition von Abgabe fallen Zahlungen, die ein Unternehmen im Rahmen einer vertraglichen Vereinbarung mit der öffentlichen Hand für den Erwerb eines Vermögenswerts oder für die Erbringung von Dienstleistungen entrichtet.
- 6 Auf Verbindlichkeiten aus Emissionshandelssystemen müssen die Unternehmen diese Interpretation nicht anwenden.

FRAGESTELLUNGEN

- 7 Um klarzustellen, wie eine Verpflichtung zur Entrichtung einer Abgabe zu bilanzieren ist, werden in dieser Interpretation die folgenden Fragestellungen behandelt:
- a) Worin besteht das Ereignis, das eine Verpflichtung zur Entrichtung einer Abgabe auslöst?
 - b) Führt der wirtschaftliche Zwang, die Geschäftstätigkeit in einer künftigen Periode fortzuführen, zu einer faktischen Verpflichtung, eine an die Geschäftstätigkeit in dieser künftigen Periode geknüpfte Abgabe zu entrichten?
 - c) Bedeutet die Prämisse der Unternehmensfortführung, dass das Unternehmen gegenwärtig zur Zahlung einer Abgabe verpflichtet ist, die an die Geschäftstätigkeit in einer künftigen Periode geknüpft ist?
 - d) Wird die Verpflichtung zur Entrichtung einer Abgabe zu einem bestimmten Zeitpunkt zu erfassen sein oder kann eine solche Verpflichtung unter bestimmten Umständen fortlaufend entstehen?
 - e) Worin besteht das Ereignis, das bei Erreichen eines Mindestschwellenwerts eine Verpflichtung zur Entrichtung einer Abgabe auslöst?
 - f) Gelten für die Erfassung einer Verpflichtung zur Entrichtung einer Abgabe im Jahresabschluss und im Zwischenbericht die gleichen Grundsätze?

BESCHLUSS

- 8 Das Ereignis, das eine Verpflichtung zur Entrichtung einer Abgabe auslöst, ist der Vorgang, an den die gesetzliche Vorschrift die Abgabe knüpft. Ist die Abgabe beispielsweise an die Erzielung von Erlösen in der laufenden Periode geknüpft und wird diese Abgabe anhand der in der vorangegangenen Periode erzielten Erlöse berechnet, so ist das verpflichtende Ereignis für diese Abgabe die Erzielung von Erlösen in der laufenden Periode. Die Erzielung von Erlösen in der vorangegangenen Periode ist für die Auslösung einer gegenwärtigen Verpflichtung zwar notwendig, aber nicht ausreichend.
- 9 Ein Unternehmen, das wirtschaftlich dazu gezwungen ist, seine Geschäftstätigkeit in einer künftigen Periode fortzuführen, ist faktisch nicht zur Entrichtung einer an die Geschäftstätigkeit in dieser künftigen Periode geknüpften Abgabe verpflichtet.
- 10 Die Erstellung eines Abschlusses unter der Prämisse der Unternehmensfortführung bedeutet für das Unternehmen nicht, dass es gegenwärtig zur Entrichtung einer an die Geschäftstätigkeit in einer künftigen Periode geknüpften Abgabe verpflichtet ist.
- 11 Erstreckt sich das verpflichtende Ereignis (d. h. der Vorgang, an den die gesetzliche Vorschrift die Entrichtung der Abgabe knüpft) über einen gewissen Zeitraum, so wird die Verpflichtung zur Entrichtung dieser Abgabe fortlaufend erfasst. Handelt es sich bei dem verpflichtenden Ereignis beispielsweise um die Erzielung von Erlösen über einen gewissen Zeitraum, so wird die entsprechende Verpflichtung bei Erzielung dieser Erlöse fortlaufend erfasst.
- 12 Ist eine Verpflichtung zur Entrichtung einer Abgabe an das Erreichen eines Mindestschwellenwerts geknüpft, so wird die aus dieser Verpflichtung resultierende Verbindlichkeit nach den in den Paragraphen 8–14 dieser Interpretation (und insbesondere in den Paragraphen 8 und 11) niedergelegten Grundsätzen bilanziert. Besteht das verpflichtende Ereignis beispielsweise im Erreichen eines auf die Geschäftstätigkeit bezogenen Mindestschwellenwerts (wie Mindesterloß, Mindestumsatz oder Mindestproduktion), so wird die entsprechende Verbindlichkeit bei Erreichen dieses Mindestschwellenwerts erfasst.
- 13 Bei Erstellung des Zwischenberichts ist beim Ansatz nach den gleichen Grundsätzen zu verfahren wie bei Erstellung des Jahresabschlusses. Infolgedessen ist eine Verpflichtung zur Entrichtung einer Abgabe im Zwischenbericht
- a) nicht anzusetzen, wenn am Ende der Zwischenberichtsperiode keine gegenwärtige Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabe besteht, aber
 - b) anzusetzen, wenn am Ende der Zwischenberichtsperiode eine gegenwärtige Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabe besteht.
- 14 Hat das Unternehmen eine Abgabenvorauszahlung geleistet, ist aber gegenwärtig noch nicht zur Zahlung dieser Abgabe verpflichtet, so hat es einen Vermögenswert anzusetzen.

*Anhang A***Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften**

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil der Interpretation und hat die gleiche bindende Kraft wie die anderen Teile der Interpretation.

- A1 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- A2 Aus der erstmaligen Anwendung dieser Interpretation resultierende Änderungen bei den Rechnungslegungsmethoden sind gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* rückwirkend anzuwenden.

IFRIC INTERPRETATION 22

Fremdwährungstransaktionen und im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistungen

VERWEISE

- *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* ⁽⁶⁹⁾
- IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*
- IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen*

HINTERGRUND

- 1 Nach Paragraph 21 von IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* ist das Unternehmen verpflichtet, eine Fremdwährungstransaktion erstmalig in der funktionalen Währung anzusetzen, indem es den Fremdwährungsbetrag mit dem am jeweiligen Tag des Geschäftsvorfalles gültigen Kassakurs zwischen der funktionalen Währung und der Fremdwährung umrechnet. Nach Paragraph 22 von IAS 21 ist der Tag des Geschäftsvorfalles der Tag, an dem der Geschäftsvorfall erstmals gemäß den IFRS (im Folgenden „Standards“) ansetzbar ist.
- 2 Wenn ein Unternehmen eine Gegenleistung in Fremdwährung im Voraus erbringt oder erhält, setzt es im Allgemeinen einen nichtmonetären Vermögenswert oder eine nichtmonetäre Verbindlichkeit an, bevor der zugehörige Vermögenswert, Aufwand oder Ertrag erfasst wird ⁽⁷⁰⁾. Der zugehörige Vermögenswert, Aufwand oder Ertrag (oder ein Teil davon) entspricht dem Betrag, der gemäß den anwendbaren Standards bei der Ausbuchung des nichtmonetären Vermögenswerts oder der nichtmonetären Verbindlichkeit aus der im Voraus erbrachten oder erhaltenen Gegenleistung erfasst wird.
- 3 Das IFRIC wurde ersucht, Leitlinien zu der Frage zur Verfügung zu stellen, wie bei der Erfassung von Erlösen gemäß den Paragraphen 21–22 von IAS 21 der „Tag des Geschäftsvorfalles“ zu bestimmen sei. Dabei ging es um den konkreten Fall, dass ein Unternehmen bei Erhalt einer Gegenleistung im Voraus eine nichtmonetäre Verbindlichkeit erfasste, bevor es den zugehörigen Erlös ansetzte. Bei seinen Beratungen stellte das IFRIC fest, dass im Voraus erhaltene oder erbrachte Gegenleistungen in Fremdwährung nicht auf Umsatztransaktionen beschränkt sind. Daher beschloss das IFRIC klarzustellen, wie der Tag des Geschäftsvorfalles festzulegen ist, der für die Bestimmung des Wechselkurses für die erstmalige Erfassung des zugehörigen Vermögenswerts, Aufwands oder Ertrags zugrunde zu legen ist, wenn ein Unternehmen eine Gegenleistung in Fremdwährung im Voraus erhält oder erbringt.

ANWENDUNGSBEREICH

- 4 Diese Interpretation gilt für Fremdwährungstransaktionen (oder einen Teil davon), wenn ein Unternehmen einen nichtmonetären Vermögenswert oder eine nichtmonetäre Verbindlichkeit für eine im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistung ansetzt, bevor es den zugehörigen Vermögenswert, Aufwand oder Ertrag (oder einen Teil davon) erfasst.
- 5 Diese Interpretation gilt nicht, wenn ein Unternehmen die zugehörigen Vermögenswerte, Aufwendungen oder Erträge beim erstmaligen Ansatz
 - a) zum beizulegenden Zeitwert bewertet oder
 - b) zum beizulegenden Zeitwert der Gegenleistung, die zu einem anderen Zeitpunkt als dem Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes des nichtmonetären Vermögenswerts oder der nichtmonetären Verbindlichkeit erbracht oder erhalten wurde, (beispielsweise bei der Bewertung des Geschäfts- oder Firmenwerts gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*) bewertet.

⁽⁶⁹⁾ Dieses *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* wurde im Jahr 2010 herausgegeben und war zum Zeitpunkt der Ausarbeitung dieser Interpretation in Kraft.

⁽⁷⁰⁾ Gemäß Paragraph 106 von IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* ist ein Unternehmen beispielsweise in dem Fall, in dem ein Kunde eine Gegenleistung zahlt oder es selbst vor Übertragung des Guts oder der Dienstleistung auf den Kunden einen unbedingten Anspruch auf eine bestimmte Gegenleistung (d. h. eine Forderung) hat, verpflichtet, den Vertrag als Vertragsverbindlichkeit auszuweisen, sobald die Zahlung geleistet oder fällig wird (je nachdem, welches von beidem früher eintritt).

- 6 Die Anwendung dieser Interpretation ist für die Unternehmen nicht verpflichtend bei
- a) Ertragsteuern oder
 - b) Versicherungsverträgen (einschließlich Rückversicherungsverträgen), die es ausgibt, und Rückversicherungsverträgen, die es hält.

FRAGESTELLUNG

- 7 Diese Interpretation betrifft die Frage, wie bei der Ausbuchung eines nichtmonetären Vermögenswerts oder einer nichtmonetären Verbindlichkeit für die im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistung in Fremdwährung der Tag des Geschäftsvorfalles festzulegen ist, der für die Bestimmung des Wechselkurses für die erstmalige Erfassung des zugehörigen Vermögenswerts, Aufwands oder Ertrags (oder eines Teils davon) heranzuziehen ist.

BESCHLUSS

- 8 In Anwendung der Paragraphen 21–22 von IAS 21 ist der Tag des Geschäftsvorfalles zum Zweck der Bestimmung des Wechselkurses, der für die erstmalige Erfassung des zugehörigen Vermögenswerts, Aufwands oder Ertrags (oder eines Teils davon) zu verwenden ist, der Zeitpunkt, zu dem ein Unternehmen erstmalig einen nichtmonetären Vermögenswert oder eine nichtmonetäre Verbindlichkeit für die im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistung ansetzt.
- 9 Werden mehrere Gegenleistungen im Voraus erbracht oder erhalten, so bestimmt das Unternehmen für jede im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistung den Tag des Geschäftsvorfalles.

*Anhang A***Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften**

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil von IFRIC 22 und hat die gleiche bindende Kraft wie die anderen Teile von IFRIC 22.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- A1 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- A2 Erstanwender wenden diese Interpretation wie folgt an:
- a) rückwirkend unter Anwendung von IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* oder
 - b) vorausschauend auf alle in den Anwendungsbereich dieser Interpretation fallenden Vermögenswerte, Aufwendungen und Erträge, die zu oder nach einem der folgenden Zeitpunkte erstmals erfasst werden:
 - i) Beginn der Berichtsperiode, auf die das Unternehmen die Interpretation erstmals anwendet, oder
 - ii) Beginn einer vorhergehenden Berichtsperiode, die im Abschluss derjenigen Berichtsperiode, auf die das Unternehmen die Interpretation erstmals anwendet, als Vergleichsinformation dargestellt wird.
- A3 Wendet das Unternehmen Paragraph A2(b) an, so wendet es die Interpretation bei der erstmaligen Anwendung auf Vermögenswerte, Aufwendungen und Erträge an, die zu oder nach Beginn einer Berichtsperiode gemäß Paragraph A2(b)(i) oder (ii), in der es nichtmonetäre Vermögenswerte oder nichtmonetäre Verbindlichkeiten für vor diesem Zeitpunkt erbrachte oder erhaltene Gegenleistungen erfasst hat, erstmals angesetzt werden.

Anhang B

Die in diesem Anhang enthaltene Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation früher an, so hat es auch diese Änderung für jene frühere Periode anzuwenden.

IFRIC INTERPRETATION 23

Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung

VERWEISE

- IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*
- IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*
- IAS 10 *Ereignisse nach dem Abschlussstichtag*
- IAS 12 *Ertragsteuern*

HINTERGRUND

- 1 IAS 12 *Ertragsteuern* enthält Vorschriften in Bezug auf tatsächliche und latente Steueransprüche und Steuerschulden. Die Vorschriften von IAS 12 sind auf der Grundlage der geltenden Steuerrechtsvorschriften anzuwenden.
- 2 Wie das Steuerrecht auf einen bestimmten Geschäftsvorfall oder Umstand anzuwenden ist, lässt sich möglicherweise nicht immer eindeutig bestimmen. Ob eine bestimmte steuerliche Behandlung nach dem Steuerrecht akzeptiert werden kann, ist möglicherweise solange nicht bekannt, bis die zuständige Steuerbehörde oder ein Gericht eine Entscheidung fällt. Daher kann sich die Anfechtung einer bestimmten steuerlichen Behandlung oder deren Prüfung durch die Steuerbehörde auf die Bilanzierung der tatsächlichen oder latenten Steueransprüche oder Steuerschulden des Unternehmens auswirken.
- 3 In dieser Interpretation werden die folgenden Begriffe verwendet:
 - a) „steuerliche Behandlung“ bezeichnet die Behandlung, die ein Unternehmen bei seinen Ertragsteuererklärungen verwendet hat oder zu verwenden beabsichtigt,
 - b) „Steuerbehörde“ bezeichnet die Stelle oder Stellen, die entscheidet bzw. entscheiden, ob eine steuerliche Behandlung nach dem Steuerrecht akzeptiert werden kann; dies schließt auch Gerichte ein,
 - c) „unsichere steuerliche Behandlung“ bezeichnet eine steuerliche Behandlung, bei der unsicher ist, ob die zuständige Steuerbehörde sie nach dem Steuerrecht akzeptieren wird; so ist beispielsweise die Entscheidung des Unternehmens, in einem Steuerhoheitsgebiet keine Ertragsteuer zu erklären oder bestimmte Erträge nicht im zu versteuernden Gewinn zu erfassen, eine unsichere steuerliche Behandlung, solange unsicher ist, ob diese Behandlung nach dem Steuerrecht akzeptiert werden kann.

ANWENDUNGSBEREICH

- 4 Mit dieser Interpretation wird geklärt, wie die in IAS 12 festgelegten Ansatz- und Bewertungsvorschriften anzuwenden sind, wenn Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung besteht. Das Unternehmen hat in solchen Fällen seine tatsächlichen und latenten Steueransprüche und Steuerschulden unter Anwendung der Vorschriften von IAS 12 anzusetzen und zu bewerten und dafür die nach Maßgabe dieser Interpretation ermittelten Werte des zu versteuernden Gewinns (bzw. steuerlichen Verlusts), der steuerlichen Basis, der ungenutzten steuerlichen Verluste und Steuergutschriften sowie der Steuersätze zugrunde zu legen.

FRAGESTELLUNGEN

- 5 Im Falle von Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung regelt diese Interpretation,
 - a) ob das Unternehmen unsichere steuerliche Behandlungen gesondert zu berücksichtigen hat,
 - b) welche Annahmen das Unternehmen bezüglich der Prüfung der steuerlichen Behandlung durch die Steuerbehörde zugrunde zu legen hat,
 - c) wie das Unternehmen den zu versteuernden Gewinn (den steuerlichen Verlust), die steuerliche Basis, die ungenutzten steuerlichen Verluste und Steuergutschriften und die Steuersätze zu bestimmen hat, und
 - d) wie das Unternehmen geänderte Fakten und Umstände zu berücksichtigen hat.

BESCHLUSS

Gesonderte Berücksichtigung unsicherer steuerlicher Behandlungen

- 6 Bei der Frage, ob eine unsichere steuerliche Behandlung gesondert oder zusammen mit einer oder mehreren anderen unsicheren steuerlichen Behandlungen zu berücksichtigen ist, wählt das Unternehmen diejenige Option, die sich im Hinblick auf die voraussichtliche Auflösung der Unsicherheit besser eignet. Zur Bestimmung der Option, die sich im Hinblick auf die voraussichtliche Auflösung der Unsicherheit besser eignet, kann das Unternehmen beispielsweise berücksichtigen, a) wie es seine Ertragssteuererklärungen erstellt und seine steuerlichen Behandlungen begründet oder b) wie die Steuerbehörde nach Einschätzung des Unternehmens die Prüfung vornehmen und die dabei möglicherweise festgestellten Probleme lösen wird.
- 7 Fasst das Unternehmen in Anwendung von Paragraph 6 mehrere unsichere steuerliche Behandlungen zusammen, so bezeichnet der Ausdruck „unsichere steuerliche Behandlung“ in dieser Interpretation die gesamte Gruppe dieser unsicheren steuerlichen Behandlungen.

Prüfung durch die Steuerbehörde

- 8 Bei der Beurteilung, ob und wie sich eine unsichere steuerliche Behandlung auf die Bestimmung des zu versteuernden Gewinns (bzw. steuerlichen Verlusts), der steuerlichen Basis, der ungenutzten steuerlichen Verluste und Steuergutschriften und der Steuersätze auswirkt, hat das Unternehmen davon auszugehen, dass die Steuerbehörde sämtliche Beträge prüfen wird, zu deren Prüfung sie befugt ist, und dass sie für deren Prüfung über sämtliche einschlägigen Informationen verfügt.

Bestimmung des zu versteuernden Gewinns (steuerlichen Verlusts), der steuerlichen Basis, der ungenutzten steuerlichen Verluste und Steuergutschriften und der Steuersätze

- 9 Das Unternehmen hat zu beurteilen, ob es wahrscheinlich ist, dass die Steuerbehörde eine unsichere steuerliche Behandlung akzeptiert.
- 10 Ist es nach Einschätzung des Unternehmens wahrscheinlich, dass die Steuerbehörde eine unsichere steuerliche Behandlung akzeptiert, so hat das Unternehmen den zu versteuernden Gewinn (steuerlichen Verlust), die steuerliche Basis, die ungenutzten steuerlichen Verluste und Steuergutschriften und die Steuersätze gemäß der steuerlichen Behandlung zu bestimmen, die es in seinen Ertragsteuererklärungen verwendet hat bzw. zu verwenden beabsichtigt.
- 11 Ist es nach Einschätzung des Unternehmens unwahrscheinlich, dass die Steuerbehörde eine unsichere steuerliche Behandlung akzeptiert, so hat das Unternehmen bei der Bestimmung des zu versteuernden Gewinns (steuerlichen Verlusts), der steuerlichen Basis, der ungenutzten steuerlichen Verluste und Steuergutschriften und der Steuersätze die Auswirkung der Unsicherheit zu berücksichtigen. Zur Berücksichtigung der Auswirkung der Unsicherheit hat das Unternehmen auf jede unsichere steuerliche Behandlung diejenige der beiden folgenden Methoden anzuwenden, die sich seiner Einschätzung nach im Hinblick auf die voraussichtliche Auflösung der Unsicherheit besser eignet:
- a) Methode des wahrscheinlichsten Betrags — derjenige Betrag, der innerhalb der Vielzahl möglicher Ergebnisse am wahrscheinlichsten ist; diese Methode eignet sich möglicherweise besser für die Vorhersage der Auflösung der Unsicherheit, wenn die möglichen Ergebnisse binär sind oder sich auf einen Wert konzentrieren,
 - b) Erwartungswertmethode — die Summe der Wahrscheinlichkeitsgewichteten Beträge innerhalb der Vielzahl möglicher Ergebnisse; diese Methode eignet sich möglicherweise besser für die Vorhersage der Auflösung der Unsicherheit, wenn es eine Vielzahl möglicher Ergebnisse gibt, die weder binär sind noch sich auf einen Wert konzentrieren.
- 12 Wenn sich eine unsichere steuerliche Behandlung sowohl auf tatsächliche als auch auf latente Steuern auswirkt (wenn sie sich z. B. sowohl auf den zu versteuernden Gewinn, auf dessen Grundlage die tatsächliche Steuer ermittelt wird, als auch auf die steuerliche Basis, die zur Ermittlung der latenten Steuern herangezogen wird, auswirkt), hat das Unternehmen für beide Steuern konsistente Ermessensentscheidungen zu fällen und Schätzungen vorzunehmen.

Geänderte Fakten und Umstände

- 13 Falls sich die einer Ermessensentscheidung oder Schätzung zugrunde liegenden Fakten oder Umstände ändern oder Informationen bekannt werden, die sich auf diese Ermessensentscheidung oder Schätzung auswirken, hat das Unternehmen die nach Maßgabe dieser Interpretation erforderliche Ermessensentscheidung oder Schätzung zu überprüfen. Geänderte Fakten und Umstände können beispielsweise bewirken, dass das Unternehmen hinsichtlich der voraussichtlich akzeptierten steuerlichen Behandlung zu einer anderen Schlussfolgerung und/oder hinsichtlich der von ihm geschätzten Auswirkung der Unsicherheit zu einem anderen Ergebnis gelangt. Die Paragraphen A1–A3 enthalten Leitlinien für die Berücksichtigung geänderter Fakten und Umstände.
- 14 Das Unternehmen hat die Auswirkungen von geänderten Fakten und Umständen oder von neuen Informationen gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler als Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung* zu erfassen. Das Unternehmen hat IAS 10 *Ereignisse nach dem Abschlussstichtag* anzuwenden, um zu beurteilen, ob es sich bei einer nach dem Abschlussstichtag eingetretenen Änderung um ein zu berücksichtigendes oder nicht zu berücksichtigendes Ereignis handelt.

Anhang A

Anwendungsleitlinien

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil von IFRIC 23 und hat die gleiche bindende Kraft wie die anderen Teile von IFRIC 23.

GEÄNDERTE FAKTEN UND UMSTÄNDE (PARAGRAPH 13)

- A1 Bei der Anwendung von Paragraph 13 dieser Interpretation hat das Unternehmen die Relevanz und Auswirkung der geänderten Fakten und Umstände oder neuen Informationen vor dem Hintergrund des anwendbaren Steuerrechts zu beurteilen. Beispielsweise könnte ein bestimmtes Ereignis dazu führen, dass eine in Bezug auf eine steuerliche Behandlung getroffene Ermessensentscheidung oder vorgenommene Schätzung neu zu bewerten ist, während dies bei einer anderen steuerlichen Behandlung, die anderen Steuerrechtsvorschriften unterliegt, nicht der Fall sein mag.
- A2 Beispiele für geänderte Fakten und Umstände oder neue Informationen, die je nach den Umständen eine Neubewertung einer Ermessensentscheidung oder einer Schätzung nach dieser Interpretation erforderlich machen, sind unter anderem:
- a) Prüfungen oder Maßnahmen einer Steuerbehörde wie:
 - i) die Genehmigung oder Ablehnung der Steuerbehörde in Bezug auf die vom Unternehmen verwendete steuerliche Behandlung oder eine ähnliche steuerliche Behandlung,
 - ii) die Information darüber, dass die Steuerbehörde eine von einem anderen Unternehmen verwendete ähnliche steuerliche Behandlung genehmigt oder abgelehnt hat, und
 - iii) die Information über den bei einer ähnlichen steuerlichen Behandlung erhaltenen oder gezahlten Betrag,
 - b) Änderungen bei den von der Steuerbehörde festgelegten Vorschriften,
 - c) das Ende der Befugnis der Steuerbehörde im Hinblick auf die Prüfung oder erneute Prüfung einer steuerlichen Behandlung.
- A3 Der alleinige Umstand, dass eine Steuerbehörde eine steuerliche Behandlung weder genehmigt noch abgelehnt hat, ist eher nicht als eine Änderung der Fakten und Umstände oder als neue Information anzusehen, die sich auf die nach Maßgabe dieser Interpretation erforderlichen Ermessensentscheidungen oder Schätzungen auswirkt.

ANGABEN

- A4 Im Falle von Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung hat das Unternehmen zu bestimmen, ob es
- a) in Anwendung von Paragraph 122 von IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* die Ermessensentscheidungen angibt, die es bei der Bestimmung des zu versteuernden Gewinns (bzw. steuerlichen Verlusts), der steuerlichen Basis, der ungenutzten steuerlichen Verluste und Steuergutschriften und der Steuersätze getroffen hat, und
 - b) in Anwendung der Paragraphen 125–129 von IAS 1 Angaben zu den Annahmen und Schätzungen macht, die es bei der Bestimmung des zu versteuernden Gewinns (bzw. steuerlichen Verlusts), der steuerlichen Basis, der ungenutzten steuerlichen Verluste und Steuergutschriften und der Steuersätze zugrunde gelegt hat.
- A5 Ist es nach Einschätzung des Unternehmens wahrscheinlich, dass die Steuerbehörde eine unsichere steuerliche Behandlung akzeptiert, so hat das Unternehmen festzulegen, ob es die potenzielle Auswirkung der Unsicherheit in Anwendung von Paragraph 88 von IAS 12 als steuerbezogene Eventualverbindlichkeit bzw. -forderung ausweist.

*Anhang B***Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften**

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil von IFRIC 23 und hat die gleiche bindende Kraft wie die anderen Teile von IFRIC 23.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- B1 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- B2 Erstanwender wenden diese Interpretation wie folgt an:
- a) rückwirkend unter Anwendung von IAS 8, wenn dies ohne Verwendung nachträglicher Erkenntnisse möglich ist, oder
 - b) rückwirkend mit Erfassung der kumulierten Auswirkungen der erstmaligen Anwendung der Interpretation zum Zeitpunkt der Erstanwendung; wählt das Unternehmen diese Übergangsregelung, so hat es keine Anpassung von Vergleichsinformationen vorzunehmen; stattdessen bilanziert es die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung der Interpretation als Anpassung des Eröffnungssaldos der Gewinnrücklagen (oder – soweit sachgerecht – einer sonstigen Eigenkapitalkomponente); Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ist der Beginn der Berichtsperiode, in der das Unternehmen diese Interpretation zum ersten Mal anwendet.