



## IFRS fokussiert

IASB schlägt Änderungen im Rahmen des jährlichen Verbesserungsprozesses vor

### Das Wichtigste in Kürze

- Im Rahmen des aktuellen Zyklus 2015–2017 des sog. jährlichen Verbesserungsprozesses (Annual Improvements to IFRS) hat der IASB am 12. Januar 2017 einen Entwurf veröffentlicht, mit dem einzelne Vorschriften in drei Standards (IAS 12 **Ertragsteuern**, IAS 23 **Fremdkapitalkosten** und IAS 28 **Anteile an assoziierten Unternehmen** und Gemeinschaftsunternehmen) geändert werden sollen. Gemäß den Vorgaben für den jährlichen Verbesserungsprozess handelt es sich in allen drei Fällen um Klarstellungen bzw. Korrekturen, die daher nicht Teil eines größeren Projekts des IASB oder Gegenstand eines gesonderten Projekts sein mussten.
- Der Entwurf wird unter der laufenden Nummer ED/2017/1 geführt und enthält bis auf die geplanten Änderungen in IAS 28 keine Vorschläge hinsichtlich der Zeitpunkte des Inkrafttretens der Änderungen. Der IASB wird diese im Rahmen der erneuten Erörterungen bestimmen.
- Zum Entwurf kann bis zum 12. April 2017 Stellung genommen werden. ➔

## Die vorgeschlagenen Änderungen im Einzelnen

IFRS	Änderung	Vorgeschlagene Regelung und Hintergrund
IAS 12 <b>Ertragsteuern</b>	Ertragsteuerliche Konsequenzen von Zahlungen aus Finanzinstrumenten, die als Eigenkapital qualifiziert worden sind	<p>Der IASB erhielt eine Anfrage bzgl. der Erfassung von ertragsteuerlichen Folgen von Zahlungen aus Finanzinstrumenten, die als Eigenkapital klassifiziert worden sind. Unklar war, ob diese ertragsteuerlichen Folgen erfolgsneutral (Eigenkapital) oder erfolgswirksam (Gewinn und Verlust) bilanziert werden. In diesem Zusammenhang sollte vor allem geklärt werden, ob die Anforderungen in Ziffer 52B von IAS 12 nur auf die in IAS 12.52A genannten Umstände anzuwenden sind (d.h. im Fall von unterschiedlichen Steuersätzen bei ausgeschütteten und einbehaltenen Gewinnen) oder auch darüber hinaus (z.B. auf sämtliche Zahlungen aus Finanzinstrumenten, die als Eigenkapital klassifiziert worden sind und Gewinnausschüttungen darstellen).</p> <p>In der Grundlage für Schlussfolgerungen (Basis for Conclusions) erläutert der IASB seine Überlegungen im Zusammenhang mit dieser Anfrage:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>IFRS 9 <b>Finanzinstrumente</b> definiert Dividenden als Gewinnausschüttungen an die Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten im Verhältnis zu den von ihnen gehaltenen Anteilen einer bestimmten Kapitalgattung.</li> <li>Nach dem bisherigen IAS 12.52B werden in einem ersten Schritt die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Dividendenzahlungen mit den Transaktionen und Ereignissen verbunden, die zu ausschüttungsfähigen Gewinnen geführt haben. In einem zweiten Schritt sind die Regelungen nach IAS 12.58 maßgeblich und es ist zu bestimmen, wo die ertragsteuerlichen Konsequenzen erfasst werden. Gemäß IAS 12.52B sind die ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividendenzahlungen dort zu erfassen, wo auch die Transaktionen und Ereignisse erfasst worden sind, die zu ausschüttungsfähigen Gewinnen geführt haben.</li> <li>Die Ursache für die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Dividendenzahlungen sollte keine Auswirkung darauf haben, wo diese erfasst werden. Es ist unerheblich, ob solche Konsequenzen z.B. aufgrund von unterschiedlichen Steuersätzen bei ausgeschütteten und einbehaltenen Gewinnen oder wegen der Abzugsfähigkeit von Dividenden für steuerliche Zwecke entstanden sind. In beiden Fällen ergeben sich die ertragsteuerlichen Konsequenzen aus der Gewinnverteilung.</li> <li>Die Herstellung einer Verbindung zwischen der Bilanzierung der ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividendenzahlungen und dem Grund für die entstandene Steuer würden zu willkürlichen Ergebnissen und einer mangelnden Vergleichbarkeit von Unternehmen verschiedener Steuerhoheitsgebiete führen. Im Hinblick auf Steuererleichterungen bedienen sich die einzelnen steuerlichen Rechtskreise unterschiedlicher Methoden. Entscheidend ist der daraus resultierende Steuereffekt, nicht der Mechanismus.</li> </ol>

IFRS	Änderung	Vorgeschlagene Regelung und Hintergrund
IAS 12 <b>Ertragsteuern</b>	Ertragsteuerliche Konsequenzen von Zahlungen aus Finanzinstrumenten, die als Eigenkapital qualifiziert worden sind	<p>Der IASB schlussfolgerte hieraus, dass ein Unternehmen die Anforderungen nach IAS 12.52B auch ohne die nun vorgeschlagene Änderung auf alle ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividendenzahlungen anzuwenden hat. Allerdings könne im aktuell geltenden IAS 12 der Eindruck entstehen, dass die Regelungen in IAS 12.52B lediglich auf die in IAS 12.52A genannten Umstände anzuwenden sind. Aufgrund dieser möglichen Fehlinterpretation hat sich der IASB für eine Klarstellung durch das Einfügen einer neuen Textziffer 58A in IAS 12 entschieden. Hierdurch wird erreicht, dass die Anforderungen des bisherigen IAS 12.52B ausdrücklich nicht nur auf die in IAS 12.52A genannten Umstände anzuwenden sind, sondern auf alle ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividendenzahlungen. Im Zuge dieser Klarstellung wird IAS 12.52B gestrichen.</p> <p>Die Änderungen sind retrospektiv unter Berücksichtigung von IAS 8 anzuwenden. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung wurde vom IASB noch nicht festgelegt.</p>
IAS 23 <b>Fremdkapitalkosten</b>	Aktivierbare Fremdkapitalkosten	<p>IAS 23.14 regelt die Ermittlung des zulässigen Betrages der aktivierbaren Fremdkapitalkosten, wenn ein Unternehmen Fremdmittel allgemein aufgenommen und für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswerts verwendet hat. Bei der Bestimmung des Betrags der aktivierbaren Fremdkapitalkosten hat das Unternehmen einen Finanzierungskostensatz auf die Ausgaben für den Vermögenswert anzuwenden. Als Finanzierungskostensatz ist der gewogene Durchschnitt der Fremdkapitalkosten für die Kredite des Unternehmens zugrunde zu legen, die während der Periode bestanden haben, wobei Kredite, die speziell für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswerts aufgenommen worden sind, bei dieser Berechnung unberücksichtigt bleiben.</p> <p>Der IASB präzisiert diese Regelung in IAS 23.14 nun dahingehend, dass speziell für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswerts aufgenommene Kredite nur dann aus der Ermittlung des Finanzierungskostensatzes herausfallen, wenn sich der qualifizierte Vermögenswert noch nicht in seinem beabsichtigten gebrauchsfähigen oder verkaufsfähigen Zustand befindet. Ist dieser Zustand hingegen durch geeignete Aktivitäten erreicht, sind sämtliche ausstehenden Mittel, die ursprünglich speziell für die Beschaffung des qualifizierten Vermögenswerts aufgenommen worden waren, als Teil der allgemein aufgenommenen Mittel zu behandeln und entsprechend bei der Ermittlung des Finanzierungskostensatzes zu berücksichtigen.</p> <p>Der IASB schlägt eine prospektive Anwendung der Änderung von IAS 23 vor. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung wurde vom IASB noch nicht festgelegt.</p>

IFRS	Änderung	Vorgeschlagene Regelung und Hintergrund
<p>IAS 28 <b>Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen</b></p>	<p>Langfristige Anteile an assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen</p>	<p>IFRS 9.2.1(a) schließt Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, deren Bilanzierung nach der Equity-Methode erfolgt, aus dem Anwendungsbereich von IFRS 9 aus. IAS 28.38 führt aus, dass die Anteile an assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen der Verlustzuweisung unterliegen. Zugrunde gelegt werden hierbei die Anteile, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, und darüber hinaus langfristige weitere Teile des finanziellen Engagements an einem assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, die dem wirtschaftlichen Gehalt nach der Nettoinvestition des Unternehmens in das assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen zuzuordnen sind (im Folgenden „langfristige Anteile“). Hierzu können gemäß IAS 28.38 bspw. Vorzugsaktien und langfristige Forderungen ohne angemessene Sicherheiten zählen. Die Nettoinvestition, die langfristige Anteile enthält, unterliegt dann den in IAS 28.40 ff. genannten Wertminderungsvorschriften.</p> <p>Im Zusammenhang mit diesen Vorschriften in IFRS 9 und IAS 28 wurde es z.T. als unklar angesehen, ob IFRS 9.2.1(a) lediglich die Anteile, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, vom Anwendungsbereich ausschließt oder auch die langfristigen Anteile. Diskussionen innerhalb des IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) unterstreichen die Unklarheit der bestehenden Regelungen. So vertraten einige Mitglieder des IFRS IC bspw. die Auffassung, dass langfristige Anteile zwar im Anwendungsbereich von IFRS 9 lägen, jedoch seien die Wertminderungsvorschriften nach IFRS 9 nicht auf diese Anteile anzuwenden. Grundlage für diese Sichtweise war es, dass gemäß IAS 28.41 die Wertminderungsvorschriften nach IFRS 9 lediglich auf solche Anteile anzuwenden sind, die keinen Teil der Nettoinvestition darstellen, und IAS 28.38 definiert, dass langfristige Anteile Bestandteil der Nettoinvestition sind.</p> <p>Der Wortlaut in IAS 28.41 ändert nach Auffassung des IASB allerdings nicht den Anwendungsbereich der Wertminderungsvorschriften in IFRS 9. Der Board führt aus, dass das Wertminderungsmodell in IFRS 9 Bestandteil der Bilanzierung zu fortgeführten Anschaffungskosten nach IFRS 9 sei und mit dieser im Zusammenhang stehe. Ein Unternehmen, das zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert, könne somit nicht die Wertminderungsvorschriften in IFRS 9 unberücksichtigt lassen. Der Board kommt in der Grundlage für Schlussfolgerungen daher zum Ergebnis, dass IFRS 9.2.1(a) lediglich solche Anteile aus dem Anwendungsbereich von IFRS 9 ausschließt, die nach der Equity-Methode bilanziert werden. Ausgenommen davon seien jedoch nicht die langfristigen Anteile.</p> <p>Durch das Einfügen einer neuen Textziffer 14A in IAS 28 soll folglich klargestellt werden, dass ein Unternehmen dazu verpflichtet ist, IFRS 9 einschließlich dessen Wertminderungsvorschriften auf langfristige Anteile an assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, die im Wesentlichen einen Teil der Nettoinvestition in ein assoziiertes Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen darstellen und nicht nach der Equity-Methode abgebildet werden, anzuwenden.</p>

IFRS	Änderung	Vorgeschlagene Regelung und Hintergrund
IAS 28 <b>Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen</b>	Langfristige Anteile an assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen	Die Änderungen sind unter Berücksichtigung von IAS 8 retrospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Dies entspricht dem Zeitpunkt des Inkrafttretens von IFRS 9, da durch die vorgeschlagene Änderung in IAS 8 die Anwendung von IFRS 9 auf langfristige Anteile klargestellt wird. Falls ein Unternehmen im Einklang mit IFRS 9 keine Vergleichsangaben erstellt, schlägt der IASB Erleichterungsregelungen für die Übergangsphase im Hinblick auf die Anwendung der Änderungen in Vergleichszeiträumen vor. Diese gelten auch für Versicherungsunternehmen, die nach IFRS 4 von der Regelung Gebrauch machen, IFRS 9 vorübergehend nicht anzuwenden.

**Ihre Ansprechpartner****Jens Berger**

Tel: +49 69 75695 6581  
jensberger@deloitte.de

**Zeljka Schnorr**

Tel: +49 69 75695 6981  
zschnorr@deloitte.de

**Dr. Stefan Schreiber**

Tel: +49 30 25468 303  
stschreiber@deloitte.de

**Hinweis**

Bitte schicken Sie eine E-Mail an [mdorbath@deloitte.de](mailto:mdorbath@deloitte.de), wenn Sie Fragen zum Inhalt haben, dieser Newsletter an andere oder weitere Adressen geschickt werden soll oder Sie ihn nicht mehr erhalten wollen.

# Deloitte.

Die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („Deloitte“) als verantwortliche Stelle i.S.d. BDSG und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH) nutzen Ihre Daten im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder [kontakt@deloitte.de](mailto:kontakt@deloitte.de) widersprechen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basis-tarifen entstehen.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunter-nehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf [www.deloitte.com/de/UeberUns](http://www.deloitte.com/de/UeberUns).

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für mehr als 244.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendetwem im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.