

IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: IFRS- Modulverlautbarung (IDW RS HFA 50)

1. Vorbemerkungen

Gegenstand dieser *IDW Stellungnahme* sind abgegrenzte Einzelfragen der IFRS-Rechnungslegung. Die Ausführungen zu den jeweiligen Einzelfragen folgen einem einheitlichen Schema („Modul“). Jedes Modul ist eigenständig und wird gesondert vom Hauptfachausschuss (als Entwurf bzw. finale Fassung) verabschiedet. Die einzelnen Module werden in dieser *IDW Stellungnahme* zusammengefasst und in der Reihenfolge der IASB-Standards sortiert.

Alle Ausführungen stehen unter dem Vorbehalt, dass zwischenzeitlich durch das IASB und das IFRS Interpretations Committee keine abweichende Auffassung geäußert wird.

2. Modulübersicht

2.1. International Financial Reporting Standards (IFRS)

IFRS 1 – ...

IFRS 2 – ...

...

IFRS 17 – ...

2.2. International Accounting Standards (IAS)

IAS 1 – ...

IAS 2 – ...

...

IAS 19 – M1 „Bilanzierung von Versorgungszusagen mit versicherungsförmigen Durchführungswegen angesichts der andauernden Niedrigzinsphase“

IAS 19 – M2 „Übertragung nicht-finanzieller Vermögenswerte auf einen Fonds i.S.v. IAS 19.8 mit anschließender Nutzungsüberlassung an das Trägerunternehmen: Bilanzierung beim Trägerunternehmen unter analoger Anwendung spezieller Regelungen von IFRS 16“

...

IAS 41 – ...

3. Einzelmodule

IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: IFRS-Modulverlautbarung

(IDW RS HFA 50)

Modul IAS 19 – M2 -

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den folgenden Entwurf eines Moduls der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: IFRS-Modulverlautbarung verabschiedet.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zum Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, oder Stellungnahmen@idw.de) bis zum 09.08.2017 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zur endgültigen Verabschiedung im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

Copyright Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

Zugrundeliegender Standard	IAS 19
Kurztitel des Moduls	IAS 19 – M2
Datum der Verabschiedung durch den HFA	09.06.2017
Status der Verlautbarung (Entwurf/finale Fassung)	Entwurf
Vorbereitendes IDW Gremium	Arbeitskreis „IFRS-Rechnungslegung“

1. Thema

Übertragung nicht-finanzieller Vermögenswerte auf einen Fonds i.S.v. IAS 19.8 mit anschließender Nutzungsüberlassung an das Trägerunternehmen: Bilanzierung beim Trägerunternehmen unter analoger Anwendung spezieller Regelungen von IFRS 16

2. Sachverhalt bzw. Fallkonstellation

In der Praxis werden mitunter nicht-finanzielle Vermögenswerte (z.B. Sachanlagen) von einem Unternehmen auf einen Fonds i.S.v. IAS 19.8 übertragen, wobei das Unternehmen weiterhin die übertragenen Vermögenswerte nutzt.

3. Problem

Bei der Bewertung einer zu passivierenden Verpflichtung aus einem leistungsorientierten Plan (*net defined benefit liability*) ist der Fair Value des Planvermögens vom Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung abzuziehen (IAS 19.8, IAS 19.57, IAS 19.63, IAS 19.113). Vermögenswerte, die von einem langfristig angelegten Fonds zur Erfüllung von Leistungen an Arbeitnehmer gehalten werden, stellen Planvermögen dar (IAS 19.8).

IAS 19 enthält keine Ausführungen zur Nutzungsüberlassung einzelner Vermögenswerte des Planvermögens an das Unternehmen. In einem solchen Fall ist unter Berücksichtigung der Regelungshierarchie von IAS 8 zunächst auf Vorschriften der IFRS zurückzugreifen, die ähnliche oder verwandte Sachverhalte behandeln (IAS 8.11(a)). Somit stellt sich die Frage, ob und inwieweit die Regelungen zu *Sale-and-Leaseback*-Transaktionen nach IFRS 16.98 ff. analog anwendbar sind.

4. Würdigung

Im **ersten Schritt** ist zu klären, ob die Übertragung der nicht-finanziellen Vermögenswerte auf den Fonds analog IFRS 16.99 die Voraussetzungen eines Verkaufs (*sale*) i.S.v. IFRS 15 erfüllen muss.

Bei einer „normalen“ Übertragung von Vermögenswerten auf einen Fonds (d.h. *ohne* anschließende Nutzungsüberlassung an das Unternehmen) ist ausschließlich nach IAS 19 zu beurteilen, ob die eingebrachten Vermögenswerte Planvermögen darstellen. Die Voraussetzungen für einen Verkauf i.S.v. IFRS 15 müssen hierfür nicht vorliegen. Es sind keine Gründe ersichtlich, warum dies bei einer Übertragung von Vermögenswerten *mit* anschließender Nutzungsüberlassung anders sein sollte. Wertbeeinflussende Faktoren (z.B. Rückkaufoptionen, Miet- und Nutzungsrechte) sind bei der Ermittlung des Fair Value des Planvermögens zu berücksichtigen (vgl. hierzu IFRS 13).

Die Qualifikation nicht-finanzieller Vermögenswerte als Planvermögen hängt insb. davon ab, ob sie gemäß IAS 19.8 als zur Zahlung oder Finanzierung von Leistungen an die berechtigten Mitarbeiter verfügbar anzusehen sind. Bei einer Nutzungsüberlassung von Planvermögen ist von besonderer Bedeutung, dass das Leitungsorgan des Fonds satzungskonform über die Nutzungsüberlassung und deren Bedingungen entschieden hatte und das Planvermögen weiterveräußert werden kann.

Im **zweiten Schritt** ist die analoge Anwendung der *Leaseback*-Regelungen zu untersuchen.

Wird ein nicht-finanzieller Vermögenswert auf einen Fonds übertragen und gleichzeitig eine Nutzung durch das Unternehmen vereinbart, lässt IAS 19 offen, ob die stillen Reserven des Leasinggegenstands beim Unternehmen (anteilig) aufzudecken sind.

Ebenso wie im Fall des *Sale-and-Leaseback* verbleibt beim Unternehmen ein Nutzungsrecht an dem übertragenen Vermögenswert. Somit ist die analoge Anwendung von IFRS 16.100 für die Bilanzierung dieses Nutzungsrechts sachgerecht. Dementsprechend sind stille Reserven nur insoweit aufzudecken und im Übertragungszeitpunkt erfolgswirksam zu vereinnahmen, als kein Nutzungsrecht vereinbart wird. Soweit ein Nutzungsrecht besteht, ist dieses in Höhe des anteiligen bisherigen Buchwerts des Leasinggegenstands anzusetzen.

Übertragung eines Gebäudes auf einen Fonds mit Nutzungsüberlassung an das Trägerunternehmen

- Fair Value des Gebäudes 2.000
- Bisheriger Buchwert des Gebäudes 1.000
- Leasingverbindlichkeit (Barwert der Leasingzahlungen) 1.500
- Anteil des Buchwerts, der sich auf das verbleibende Nutzungsrecht bezieht 750
- (= $1.500 / 2.000 * 1.000$)

Buchung im Übertragungszeitpunkt:

	per	an
Verpflichtung aus dem leistungsorientierten Plan	2.000	
Nutzungsrecht	750	
Leasingverbindlichkeit		1.500
Gebäude		1.000
Ertrag aus dem Abgang		250