

IFRS direkt **Update zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS**

Mai 2018



Bilanzierung konzerninterner Finanzierungsvereinbarungen

Einführung

Finanzierungsvereinbarungen zwischen Unternehmen innerhalb derselben Gruppe können verschiedene Formen annehmen. Einerseits könnte es sich um formale vertragliche Kreditvereinbarungen handeln, die im Rahmen lokaler Gesetze durchsetzbar sind, andererseits sind sie möglicherweise substanziell Bestandteil einer Beteiligung an einem anderen Unternehmen. Die Modalitäten von Finanzierungsvereinbarungen können variieren bzw. nicht klar definiert sein: einige sind ggf. auf Verlangen rückzahlbar, andere haben eine feste Laufzeit und wieder andere gelten unbegrenzt.

In einem ersten Schritt ist festzustellen, ob eine Finanzierungsvereinbarung

1. in den Anwendungsbereich von IFRS 9 fällt,
2. Anteile an Tochterunternehmen im Anwendungsbereich von IAS 27 darstellen, oder
3. Anteile an einem assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen im Anwendungsbereich von IAS 28 sind.

Bei Instrumenten im Anwendungsbereich von IFRS 9 gelten die Wertminderungsvorschriften für alle Schuldtitel, die zu fortgeführten Anschaffungskosten oder zum beizulegenden Zeitwert mit Wertänderungen im sonstigen Ergebnis erfasst werden. Diese Definition umfasst auch eigenkapital-ähnliche Kredite (d. h. Posten, deren Erfüllung weder geplant ist noch in absehbarer Zukunft eintreten wird, und die für Zwecke der Fremdwährungsumrechnung Bestandteil der Nettoinvestition in den Kreditnehmer gemäß IAS 21 „Auswirkungen von Wechselkursänderungen“ sind).

Die vorliegende Publikation umfasst einige Finanzierungsszenarien, wie sie in der Praxis häufig vorkommen. Sie gelten nur für Instrumente im Anwendungsbereich von IFRS 9, nicht für solche, die gemäß IAS 27 „Einzelabschlüsse“ oder IAS 28 „Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen“ bilanziert werden. Die Beispiele befassen sich mit der bilanziellen Behandlung aus Sicht der Kreditnehmer/Tochterunternehmen und der Kreditgeber/Mutterunternehmen. Die Frage, ob ein Instrument in den Anwendungsbereich von IAS 27 oder IFRS 9 fällt oder die Anwendung der Wertminderungsvorschriften nach IFRS 9 bleiben dabei unberücksichtigt. Leitlinien zur Anwendung der Wertminderungsvorschriften gemäß IFRS 9 auf konzerninterne Kredite sind in der Publikation „In depth – IFRS 9 impairment practical guide: inter-company loans in separate financial statements“ enthalten.

Die sachgerechte Behandlung eines bestimmten Geschäftsvorfalles ist abhängig von den Tatsachen und Umständen dieses Geschäftsvorfalles. Nachweise für in der Vergangenheit erfolgte Zahlungen bzw. beabsichtigte Zahlungen sind ebenso zu berücksichtigen, wie vertraglich festgelegte oder vereinbarte Bedingungen. In bestimmten Situationen ist möglicherweise eine rechtliche Einschätzung erforderlich, um die Modalitäten einer Vereinbarung zu verstehen.

In einigen nachstehenden Szenarien ist die Anwendung von zwei unterschiedlichen Rechnungslegungsmethoden möglich. Wo diese Bilanzierungsalternativen bestehen, sollte die Geschäftsführung die in IAS 8 „Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler“ dargelegten Grundsätze anwenden, um den passenden Ansatz zu ermitteln. Im Einzelnen muss der von einem Unternehmen angewendete Ansatz den wirtschaftlichen Gehalt von Geschäftsvorfällen abbilden (IAS 8.10(b)(ii)), stetig für alle ähnlichen Geschäftsvorfälle angewandt werden (IAS 8.13), und im Abschluss deutlich angegeben werden. Gegebenenfalls ist es sachgerecht, Geschäftsvorfälle, die nicht ähnlich sind, unterschiedlich zu behandeln.

Außerdem wäre – da die vorliegende Publikation spezielle Geschäftsvorfälle behandelt - eine analoge Anwendung möglicherweise nicht immer sachgerecht und erfordert eine sorgfältige Analyse.

Bei allen nachfolgenden Beispielen wird davon ausgegangen, dass

- die Kredite im Anwendungsbereich von IFRS 9 liegen,
- die Zahlungsströme aus den Krediten ausschließlich Tilgungs- und Zinszahlungen darstellen, und
- die Kredite vom Mutterunternehmen im Rahmen des Geschäftsmodells „hold to collect“ gehalten werden.

A. Zu marktüblichen Bedingungen ausgereichter Kredit

Hintergrund

Das Mutterunternehmen reicht einen Kredit an das Tochterunternehmen aus. Der Kredit weist festgelegte Fristen für die Rückzahlung auf und wird marktüblich verzinst. Bei der Ausreichung des Kredits entstehen keine Transaktionskosten.

Wie bilanziert das Mutterunternehmen den Kredit in seinem Einzelabschluss?

Gemäß IAS 32 ist der Kredit aus der Perspektive des Tochterunternehmens eine finanzielle Verbindlichkeit. Aus Sicht des Mutterunternehmens stellt der Kredit daher ein Schuldinstrument nach IFRS 9 (IFRS 9.BC5.21) dar. Der Kredit wird bei Zugang zum beizulegenden Zeitwert erfasst – in diesem Fall entspräche dieser dem Kapitalbetrag des Kredits, da ein marktüblicher Zins vereinbart wurde. Der Kredit wird in der Folge zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode bewertet (IFRS 9.5.2.1(a)).

Der Kredit unterliegt außerdem den Wertminderungsvorschriften des IFRS 9 (IFRS 9.5.2.2).

Wie bilanziert das Tochterunternehmen den Kredit in seinem Abschluss?

Der Kredit erfüllt die -Definition einer finanziellen Verbindlichkeit gem. IAS 32. Die Verbindlichkeit wird erstmalig zum beizulegenden Zeitwert erfasst – in diesem Fall entspräche dieser dem Kapitalbetrag des Kredits, da ein marktüblicher Zins vereinbart wurde. Unter der Prämisse, dass das Tochterunternehmen den Kredit nicht “als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet” designiert hat, wird der Kredit in der Folge zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode bewertet (IFRS 9.4.2.1).

B. Zu nicht marktüblichen Bedingungen ausgereichter Kredit mit fester Laufzeit

Hintergrund

Das Mutterunternehmen reicht einen Kredit an das Tochterunternehmen aus. Der Kredit ist zinslos, vertraglich sind jedoch Fristen für die Rückzahlung festgelegt. Bei der Ausreichung des Kredits entstehen keine Transaktionskosten.

Wie bilanziert das Mutterunternehmen den Kredit in seinem Einzelabschluss?

Gemäß IAS 32 ist der Kredit aus der Perspektive des Tochterunternehmens eine finanzielle Verbindlichkeit. Aus Sicht des Mutterunternehmens stellt der Kredit daher ein Schuldinstrument nach IFRS 9 (IFRS 9.BC5.21) dar. Der Kredit wird bei Zugang zum beizulegenden Zeitwert erfasst – in diesem Fall entspräche dieser dem Barwert der künftigen Zahlungsströme, abgezinst mit dem geltenden marktüblichen Satz für ähnliche Instrumente (etwa Währung, Laufzeit, Art des Zinssatzes und andere Faktoren) mit ähnlicher Bonitätsbewertung (IFRS 9.B5.1.1).

Infolge des nicht marktüblichen Zinssatzes (in diesem Fall 0%) für den Kredit, besteht bei der erstmaligen Erfassung ein Unterschiedsbetrag zwischen den geflossenen Zahlungsmitteln und dem beizulegenden Zeitwert. Dieser Betrag ist in Übereinstimmung mit dem wirtschaftlichen Gehalt des Geschäftsvorfalles (IAS 8.10 (b)(ii)) zu erfassen. Üblicherweise entspricht der wirtschaftliche Gehalt einer Einlage (siehe 4.25 des Rahmenkonzepts zur Rechnungslegung (*framework*)), da sich der Unterschied aus dem Handeln des Mutterunternehmens in seiner Eigenschaft als Mutterunternehmen/Anteilseigner ergibt; in diesem Fall wird der Unterschiedsbetrag als zusätzlicher Anteil an dem Tochterunternehmen abgebildet. In seltenen Fällen könnte der wirtschaftliche Gehalt darin bestehen, dass der Unterschiedsbetrag ein Entgelt für etwas anderes als das Finanzinstrument darstellt. So könnte das

Tochterunternehmen beispielsweise auch eine Dienstleistung für das Mutterunternehmen erbringen; in diesem Fall wäre der zusätzlich überlassene Betrag als Aufwand in Übereinstimmung mit IFRS 9.B5.1.1 zu erfassen, es sei denn, er erfüllt die Voraussetzungen für einen Ansatz als Vermögenswert.

Der Kredit wird in der Folge zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode bewertet (IFRS 9.5.2.1(a)); wobei der Unterschiedsbetrag zwischen den bei Ausreichung geflossenen Zahlungsmitteln und dem beizulegenden Zeitwert bei der erstmaligen Erfassung zu berücksichtigen ist.

Der Kredit unterliegt außerdem den Wertminderungsvorschriften des IFRS 9 (IFRS 9.5.2.2).

Wie bilanziert das Tochterunternehmen den Kredit in seinem Abschluss?

Der Kredit erfüllt die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit gemäß IAS 32. Die Verbindlichkeit wird erstmalig zum beizulegenden Zeitwert erfasst. Im vorliegenden Fall entspricht sie dem Barwert der zu leistenden Zahlungsmittel in der Zukunft, abgezinst mit dem geltenden marktüblichen Satz für ähnliche Instrumente (etwa Währung, Laufzeit, Art des Zinssatzes und andere Faktoren) mit ähnlicher Bonitätsbewertung (IFRS 9.B5.1.1). Unter der Prämisse, dass das Tochterunternehmen den Kredit nicht "als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet" designiert hat, wird der Kredit in der Folge zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode bewertet.

In Übereinstimmung mit der Begründung unter B1, ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem beizulegenden Zeitwert des Kredits und den Mitteln, die vom Mutterunternehmen erlangt wurden, entsprechend dem wirtschaftlichen Gehalt des Geschäftsvorfalles (IAS 8.10(b)(ii)) zu bilanzieren. Üblicherweise entspricht der wirtschaftliche Gehalt einer Erhöhung des Eigenkapitals des Tochterunternehmens, in seltenen Fällen wird er möglicherweise als Gewinn in der Gewinn- und Verlustrechnung angesetzt.

C. Auf Verlangen rückzahlbarer zinsloser Kredit

Hintergrund

Das Mutterunternehmen reicht einen Kredit an das Tochterunternehmen aus, der zinslos und auf Verlangen rückzahlbar ist. Das Mutterunternehmen kann den Kredit in der Zukunft zurückfordern, beabsichtigt jedoch (wie an das Tochterunternehmen kommuniziert), den Kredit nur zurückzurufen, wenn das Tochterunternehmen Liquiditätsüberschüsse aufweist und das Mutterunternehmen die Mittel zu anderen Zwecken benötigt, beispielsweise zur Zahlung von Dividenden an die Anteilseigner des Mutterunternehmens, oder alternative Investitionen vornehmen möchte. Das Mutterunternehmen erwartet keine derartigen Ereignisse in absehbarer Zukunft. Bei der Ausreichung des Kredits entstehen keine Transaktionskosten.

Wie bilanziert das Mutterunternehmen den Kredit in seinem Einzelabschluss?

Der Kredit erfüllt aus der Perspektive des Tochterunternehmens die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit gemäß IAS 32. (siehe Antwort zur nachfolgenden Fragestellung). Aus Sicht des Mutterunternehmens stellt der Kredit daher ein Schuldinstrument nach IFRS 9 (IFRS 9.BC5.21) dar. Der Kredit wird bei Zugang zum beizulegenden Zeitwert erfasst – in diesem Fall entspräche dieser dem ausgereichten Betrag, da er auf Verlangen rückzahlbar ist (IFRS 13.47). Weitere Leitlinien zur Bewertung eines kurzfristig auf Verlangen rückzahlbaren Kredits finden Sie im PwC Manual of Accounting unter „FAQ 45.59.5 – Interest-free loans from parent to its subsidiary: parent's separate financial statements“.

Der Kredit unterliegt außerdem den Wertminderungsvorschriften des IFRS 9 (IFRS 9.5.2.2).

Wie bilanziert das Tochterunternehmen den Kredit in seinem Abschluss?

Obgleich nicht erwartet wird, dass das Mutterunternehmen die Rückzahlung des Kredits fordert, ist das Tochterunternehmen dazu verpflichtet, an das Mutterunternehmen auf dessen Verlangen flüssige Mittel abzuführen. Das Mutterunternehmen (als Bestandteil des üblichen laufenden Entscheidungsprozesses), nicht das Tochterunternehmen bestimmt, wann das Darlehen zurückgezahlt wird. Da sich das Tochterunternehmen der vertraglichen Verpflichtung zur Abführung flüssiger Mittel nicht uneingeschränkt entziehen kann, erfüllt der Kredit die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit im Sinne von IAS 32.19.

Der Kredit hat keine Mindestvertragslaufzeit und das Mutterunternehmen kann dessen Rückzahlung jederzeit verlangen, auch wenn die Rückzahlung in absehbarer Zukunft nicht erwartet wird. Infolgedessen wird der Kredit als Verbindlichkeit in Höhe seines Nennwerts erfasst (IFRS 13.47). Der Kredit ist außerdem als kurzfristige Verbindlichkeit einzustufen, da das Tochterunternehmen die Erfüllung der vertraglichen Verpflichtung nicht uneingeschränkt über 12 Monate hinauszögern kann (IAS 1.60).

Beachten Sie: In der Praxis könnten die finanziellen Mittel, die ein Mutterunternehmen für sein Tochterunternehmen bereitstellt, als Kredit dokumentiert werden, auch wenn möglicherweise keine Rückzahlungsmodalitäten vereinbart werden. Die Bilanzierung solcher Instrumente ist abhängig von den Tatsachen und Umständen im jeweiligen Einzelfall; gegebenenfalls ist eine rechtliche Einschätzung erforderlich, um die Vertragsposition zu ermitteln. Wird die Schlussfolgerung gezogen, dass der Kredit auf Verlangen rückzahlbar ist, so gilt die vorstehende Leitlinie.

Sachverhaltsergänzung

Nach Ausreichung des vorstehend beschriebenen Kredits gibt das Mutterunternehmen gegenüber dem Tochterunternehmen vor dem Bilanzstichtag eine Erklärung ab, wonach eine Rückzahlung des Kredits für einen Zeitraum von mindestens 12 Monaten ab dem Bilanzstichtag nicht verlangt wird.

Beachten Sie: Eine nach dem Bilanzstichtag ausgestellte Erklärung stellt ein nicht zu berücksichtigendes Ereignis nach dem Bilanzstichtag dar, und wirkt sich als solches nicht auf die Einstufung oder Bewertung des Kredits am Abschlussstichtag aus.

Welchen Einfluss hat die vorgenannte Erklärung auf die Bemessung des Kredits im Einzelabschluss des Mutterunternehmens?

Die Behandlung im Abschluss des Mutterunternehmens hängt davon ab, ob die Erklärung rechtlich bindend ist oder lediglich eine Absichtserklärung darstellt. Ist sie rechtlich bindend, muss das Mutterunternehmen ermitteln, ob die Änderung der Kreditbedingungen einer Modifikation des ursprünglichen Kredits entspricht oder eine Tilgung des ursprünglichen Kredits und ein Ansatz eines neuen Kredits, in Übereinstimmung mit IFRS 9.3.2.3 darstellt.

Weitere Leitlinien, ob geänderte Bedingungen zu einer Ausbuchung führen, finden Sie im PwC Manual of Accounting unter FAQ 44.27.2 „De-recognition of financial assets“.

Wenn eine Änderung der Bedingungen als Modifikation behandelt wird, ist IFRS 9.5.4.3 anzuwenden, um den neuen Buchwert des Kredits zu berechnen, und zwar durch Abzinsung der geänderten Zahlungsströme mit dem ursprünglichen Effektivzinssatz. Für weitere Leitlinien zur Bewertung eines kurzfristig auf Verlangen rückzahlbaren Kredits verweisen wir auf die im PwC Manual of Accounting enthaltene „FAQ 45.59.5 – Interest-free loans from parent to its subsidiary: parent’s separate financial statements“.

Etwaige Unterschiede zwischen dem vorherigen Buchwert und dem geänderten Buchwert, die durch Abzinsung des Kredits ab dem Zeitpunkt ermittelt werden, an dem die Rückzahlung nunmehr verlangt werden könnte, werden in Abhängigkeit vom wirtschaftlichem Gehalt entweder als Erhöhung des Anteils an dem Tochter-

unternehmen (d. h. als Einlage in das Tochterunternehmen) oder in der Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand angesetzt (vgl. die Erörterungen zur Frage der Bilanzierung des Mutterunternehmens bei zu nicht marktüblichen Bedingungen ausgereichten Krediten mit fester Laufzeit im Hinblick auf die Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts). Im beschriebenen Szenario entspricht der Gehalt üblicherweise einer Erhöhung der Beteiligung am Tochterunternehmen.

Ist die Erklärung rechtlich nicht bindend, liegt keine Änderung der Bedingungen des Kredits vor. Diese könnte jedoch Auswirkungen auf die Bemessung der Wertminderung im Rahmen von IFRS 9 haben.

Welchen Einfluss hat die Erklärung auf die Bewertung und die Einstufung des Kredits als kurzfristig oder langfristig im Abschluss des Tochterunternehmens?

Die Behandlung durch das Tochterunternehmen hängt davon ab, ob die Erklärung rechtlich bindend ist oder lediglich eine Absichtserklärung darstellt.

Ist sie rechtlich bindend, muss das Tochterunternehmen ermitteln, ob die Änderung der Kreditbedingungen einer Modifikation des bestehenden Kredits entspricht oder eine Tilgung des ursprünglichen Kredits und einen Ansatz eines neuen Kredits, in Übereinstimmung mit IFRS 9.3.2.3 darstellt.

Wenn eine Änderung der Bedingungen als Modifikation behandelt wird, ist IFRS 9.5.4.3 anzuwenden, um den neuen Buchwert des Kredits zu berechnen, und zwar durch Abzinsung der geänderten Zahlungsströme mit dem ursprünglichen Effektivzinssatz. Für weitere Leitlinien zur Bewertung eines kurzfristig auf Verlangen rückzahlbaren Kredits verweisen wir auf die im PwC Manual of Accounting enthaltene „FAQ 45.59.5 – Interest-free loans from parent to its subsidiary: parent’s separate financial statements“.

Etwaige Unterschiede zwischen dem vorherigen Buchwert und dem geänderten Buchwert, die durch Abzinsung des Kredits ab dem Zeitpunkt ermittelt werden, an dem die Rückzahlung nunmehr verlangt werden könnte, werden in Abhängigkeit vom wirtschaftlichem Gehalt entweder als Erhöhung des Eigenkapitals des Tochterunternehmens oder in der Gewinn- und Verlustrechnung als Gewinn angesetzt. Im beschriebenen Szenario entspricht der Gehalt üblicherweise einer Erhöhung des Eigenkapitals. Da die Rückzahlung innerhalb von 12 Monaten ab dem Bilanzstichtag nicht verlangt werden kann, ist der Kredit in die langfristigen Verbindlichkeiten umzugliedern.

Ist die Erklärung rechtlich nicht bindend, muss der Kredit dennoch auf Verlangen zurückgezahlt werden, auch wenn dies wahrscheinlich nicht eintritt. Der Kredit wird weiterhin als kurzfristige Verbindlichkeit eingestuft, da sich das Tochterunternehmen der Erfüllung der vertraglichen Verpflichtung nicht uneingeschränkt über 12 Monate hinaus entziehen kann (IAS 1.60).

D. Kredit, bei dem Kreditgeber und Kreditnehmer der Rückzahlung zustimmen müssen

Das Mutterunternehmen reicht einen Kredit an das Tochterunternehmen aus. Der Kredit ist zinslos, und enthält keine Fristen für die Rückzahlung. Eine der Kreditbestimmungen besagt, dass die Rückzahlung des Kredits nur an einem von Mutterunternehmen und Tochterunternehmen vereinbarten Zeitpunkt erforderlich ist. Derzeit wird nicht erwartet, dass die Rückzahlung kurzfristig erfolgt. Bei der Ausreichung des Kredits entstehen keine Transaktionskosten.

Wie bilanziert das Mutterunternehmen den Kredit in seinem Einzelabschluss?

Aufgrund der Vertragsbestimmungen erfüllt der Kredit die Definition von Eigenkapital aus Sicht des Tochterunternehmens, da sich dieses der Leistung flüssiger Mittel, eines anderen finanziellen Vermögenswerts oder einer variablen Anzahl an Eigenkapitalinstrumenten uneingeschränkt entziehen kann (IAS 32.16). Da die

Vereinbarung keine wirtschaftlichen Merkmale eines Kredits und keine festgelegte Laufzeit aufweist, und die flüssigen Mittel mit der Absicht ausgereicht wurden, dem Tochterunternehmen eine langfristige zusätzliche Kapitalquelle zur Verfügung zu stellen, handelt es sich um eine Erhöhung der Anteile des Mutterunternehmens am Tochterunternehmen.

Wie bilanziert das Tochterunternehmen den Kredit in seinem Abschluss?

Da sich das Mutterunternehmen und das Tochterunternehmen laut Vertrag vor einer Rückzahlung des Kredits auf ein Datum einigen müssen, hat das Tochterunternehmen das uneingeschränkte Recht, sich der Leistung flüssiger Mittel, eines anderen finanziellen Vermögenswerts oder einer variablen Anzahl an Eigenkapitalinstrumenten zu entziehen. Solche Instrumente erfüllen die Definition eines Eigenkapitalinstruments gemäß IAS 32.16. Der Kredit wird in seiner Gesamtheit als Eigenkapitalinstrument eingestuft; eine Folgebewertung ist nicht vorzunehmen.

Stimmt das Tochterunternehmen einer Rückzahlung zu einem Zeitpunkt in der Zukunft zu, ist der Rückzahlungsbetrag aus dem Eigenkapital in die finanziellen Verbindlichkeiten umzugliedern. Die Zustimmung zur Rückzahlung führt zum Ansatz einer finanziellen Verbindlichkeit, die zu ihrem beizulegenden Zeitwert anzusetzen ist (IFRS 9.5.1.1). Zu diesem Zeitpunkt wird in der Gewinn- und Verlustrechnung kein Gewinn oder Verlust erfasst (IAS 32.33). Etwaige Unterschiede zwischen dem vorherigen Buchwert und dem neuen beizulegenden Zeitwert werden im Eigenkapital erfasst.

E. Verzicht des Mutterunternehmens auf den an das Tochterunternehmen ausgereichten Kredit

Hintergrund

Das Mutterunternehmen reicht einen Kredit an das Tochterunternehmen aus. Das Mutterunternehmen entscheidet, auf die Rückzahlung des an das Tochterunternehmen ausgereichten Kredits zu verzichten.

Wie bilanziert das Mutterunternehmen den Kreditverzicht?

Der Verzicht ist in Übereinstimmung mit dem Gehalt des Geschäftsvorfalles zu bilanzieren (IAS 8.10(b)(ii)). Üblicherweise entspricht der wirtschaftliche Gehalt einer Einlage (siehe 4.25 des Rahmenkonzepts), da sich der Verzicht aus dem Handeln des Mutterunternehmens in seiner Eigenschaft als Mutterunternehmen/Anteilseigner ergibt; in diesem Fall wird der Verzicht als zusätzlicher Anteil an dem Tochterunternehmen abgebildet. In seltenen Fällen könnte der wirtschaftliche Gehalt in der Ausbuchung einer Forderung bestehen, wobei ein Verlust (nach der Bilanzierung etwaiger Wertminderungen) in Höhe des Buchwerts der entsprechenden Forderung im Gewinn oder Verlust erfasst wird. (IFRS 9.3.2.12). Ein Anhaltspunkt dafür wäre, wenn beispielsweise fremde Dritte ebenfalls auf die Forderung verzichtet hätten, weil das Tochterunternehmen nicht in der Lage ist, die Zahlung zu leisten.

Wie bilanziert das Tochterunternehmen den Kreditverzicht?

Der Verzicht ist in Übereinstimmung mit dem Gehalt des Geschäftsvorfalles zu bilanzieren (IAS 8.10(b)(ii)). Üblicherweise entspricht der wirtschaftliche Gehalt einer Einlage (siehe 4.25 des Rahmenkonzepts), da sich der Verzicht aus dem Handeln des Mutterunternehmens in seiner Eigenschaft als Mutterunternehmen/Anteilseigner ergibt; in diesem Fall wird der Verzicht als Einlage im Eigenkapital abgebildet, ohne Erfassung von Gewinnen oder Verlusten. In seltenen Fällen könnte der wirtschaftliche Gehalt in der Tilgung einer Verbindlichkeit bestehen, wobei ein Gewinn in Höhe des Buchwerts der entsprechenden Verbindlichkeit im Gewinn oder Verlust erfasst wird (IFRS 9.3.3.3). Ein Anhaltspunkt dafür wäre, wenn beispielsweise fremde Dritte ebenfalls auf die Rückzahlung der Verbindlichkeit verzichtet hätten, weil das Tochterunternehmen nicht in der Lage ist, die Zahlung zu leisten.

Hinweis: Eine englischsprachige Version dieser Publikation erreichen Sie über den folgenden [Link](#).

Ihre Ansprechpartner aus dem National Office



Guido Fladt

Leiter des National Office (Grundsatzabteilung HGB und IFRS)
Frankfurt am Main
Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@de.pwc.com



Andreas Bödecker

Unternehmenszusammenschlüsse,
Joint Arrangements, assoziierte
Unternehmen und Impairmenttest
nach IFRS
Hannover
Tel.: +49 511 5357-3230
andreas.boedecker@de.pwc.com



Peter Flick

Bankspezifische Fragestellungen
nach HGB und IFRS
(Finanzinstrumente)
Frankfurt am Main
Tel.: +49 69 9585-2004
peter.flick@pwc.com



Karsten Ganssaue

Bilanzierung von Finanz-
instrumenten und Leasing
nach IFRS
Hamburg
Tel.: +49 40 6378-8164
karsten.ganssaue@de.pwc.com



Dr. Sebastian Heintges

Umsatzrealisierung, Mitarbeiter-
vergütungen und latente Steuern
nach IFRS
Düsseldorf
Tel.: +49 69 9585-3220
sebastian.heintges@de.pwc.com



Alexander Hofmann

Bilanzierung von Versicherungs-
verträgen nach HGB und IFRS
Düsseldorf
Tel.: +49 221 2084-340
alexander.hofmann@de.pwc.com



Dr. Bernd Kliem

Handelsbilanzielle Fragestellungen
München
Tel.: +49 89 5790-5549
bernd.kliem@pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Sie können den PDF-Newsletter *IFRS direkt* über unser PwCPlus-Modul „Capital Markets & Accounting Advisory“ abrufen.

Haben Sie sich bereits registriert? Dann können Sie mit den Zugangsdaten, die wir Ihnen zugesandt haben, online recherchieren.

Wenn Sie sich neu registrieren wollen, senden Sie dazu bitte eine E-Mail an: pwplus.knowledgetransfer@de.pwc.com oder registrieren Sie sich [hier](#).

Alternativ können Sie den Newsletter auch über folgenden Link abonnieren: www.pwc.de/de/newsletter/kapitalmarkt/newsletter-fuer-internationale-rechnungslegung-neu.jhtml

Beide Bezugsmöglichkeiten sind für Sie gebührenfrei.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse: [UNSUBSCRIBE International Accounting News@de.pwc.com](mailto:UNSUBSCRIBE_International_Accounting_News@de.pwc.com)

Die Beiträge dieser Publikation sind zur Information unserer Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Mai 2018 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.
„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.