

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                       |              |                          |                          |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|--------------|--------------------------|--------------------------|
| © DRSC e.V.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Zimmerstr. 30         | 10969 Berlin | Tel.: (030) 20 64 12 - 0 | Fax: (030) 20 64 12 - 15 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Internet: www.drsc.de |              | E-Mail: info@drsc.de     |                          |
| Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des FA wieder. Die Standpunkte des FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.<br>Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt. |                       |              |                          |                          |

## IFRS-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

|                   |                                                                |
|-------------------|----------------------------------------------------------------|
| <b>Sitzung:</b>   | <b>66. IFRS-FA / 19.04.2018 / 12:45 – 14:15 Uhr</b>            |
| <b>TOP:</b>       | <b>03 – Interpretationsaktivitäten</b>                         |
| <b>Thema:</b>     | <b>Berichterstattung über die IFRS IC-Sitzung im März 2018</b> |
| <b>Unterlage:</b> | <b>66_03_IFRS-FA_Interpret_CN</b>                              |

### 1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

- 1 Für diesen Tagesordnungspunkt (TOP) der Sitzung liegen folgende Unterlagen vor:

| Nummer | Titel                           | Gegenstand                                                                                                                                                                                              |
|--------|---------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 66_03  | 66_03_IFRS-FA_Interpret_CN      | Cover Note                                                                                                                                                                                              |
| 66_03a | 66_03a_IFRS-FA_Interpret_Update | IFRIC-Update März 2018<br><b>Unterlage öffentlich verfügbar:</b><br><a href="http://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/">http://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/</a> |

Stand der Informationen: 04.04.2018.

### 2 Ziel der Sitzung

- 2 Der IFRS-FA soll über Themen und Ergebnisse der IFRS IC-Sitzung im März 2018 informiert werden. Die vorläufigen Agenda-Entscheidungen stehen bis 22. Mai 2018 zur Kommentierung. Daher wird der IFRS-FA gebeten, über eine DRSC-Stellungnahme zu entscheiden.



### 3 Informationen zur IFRS IC-Sitzung im März 2018

#### 3.1 Vom IFRS IC behandelte Themen und getroffene Entscheidungen

| Thema                                                                                      | Status           | Entscheidung              | Nächste Schritte              |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|---------------------------|-------------------------------|
| IFRS 15 – Revenue recognition in a real estate contract                                    | TAD to finalise  | AD                        | keine                         |
| IFRS 15 – Revenue recognition in a real estate contract that includes the transfer of land | TAD to finalise  | AD                        | keine                         |
| IFRS 15 – Right to payment for performance completed to date                               | TAD to finalise  | AD                        | keine                         |
| IFRS 9 – Presentation of interest revenue for particular financial instruments             | TAD to finalise  | AD                        | keine                         |
| IAS 7 – Classification of short-term loans and credit facilities                           | New issue        | TAD                       | Kommentierung bis 22.05.2018  |
| IFRS 9 – Classification of a particular type of dual currency bonds                        | New issue        | TAD                       | Kommentierung bis 22.05.2018  |
| IFRS 9 – Hedge Accounting with load following swaps                                        | New issue        | TAD                       | Kommentierung bis 22.05.2018  |
| IAS 12 – Initial recognition exemption                                                     | New issue        | Interpretation erarbeiten | IFRS IC-Diskussion fortsetzen |
| IAS 37 – Voluntary payment of taxes other than income taxes                                | New issue        | noch keine Entscheidung   | IFRS IC-Diskussion fortsetzen |
| IAS 37 – Cost considered in assessing whether a contract is onerous                        | Work in progress | Änderung erarbeiten       | IASB-Konsultation             |

- 3 Weitere Details sind dem IFRIC-Update (Unterlage **66\_03a**) zu entnehmen. Ferner sind in den nachfolgenden Unterabschnitten 3.2 bis 3.4. Informationen zur Historie enthalten.



## 3.2 Detailinformationen zu endgültigen Agenda-Entscheidungen

### 3.2.1 Zu IFRS 15 – *Revenue recognition in a real estate contract*

4 Status: Endgültige ablehnende Entscheidung (AD).

5 Ursprüngliche Eingabe:

- Thema: Anwendung IFRS 15.35, d.h. Regeln zur Erlöserfassung nach der PoC-Methode.
- Hintergrund: Es besteht ein Kaufvertrag über eine Wohnung, die Teil einer Wohnanlage ist und noch errichtet werden muss. Die Wohnungen (nebst anteiligem Grundstück) werden bereits vor Errichtung verkauft, d.h. der Kaufvertrag wird vor Errichtung geschlossen. Dieser ist für beide Seiten bindend. Der Kaufpreis wird teils vor oder während der Bauphase gezahlt, der übrige Teil bei Fertigstellung. Das Eigentum geht nach Baufertigstellung über.
- Fragestellung: Darf oder muss im Falle eines solchen Kaufvertrags die Erlöserfassung über einen Zeitraum oder in einem (einzigen) Zeitpunkt erfolgen?

6 Outreach Request: keiner.

7 Bisherige IFRS IC-Diskussionen:

- 9/2017: Erstmalige Diskussion. Feststellung, dass IFRS 15.35 i.V.m. IFRS 15.38 hinreichend klar ist. Zugleich ausführliche allg. Erläuterung, wie die Kriterien in IFRS 15.35.(a)-(c) anzuwenden sind, sowie Auslegung für den konkreten Sachverhalt, dass (und warum) diese Kriterien nicht erfüllt sind, somit keine Erfassung nach der PoC-Methode erfolgen darf. Vorläufige ablehnende Entscheidung (TAD).
- 03/2018 (jüngste Sitzung): Bestätigung der vorläufigen Entscheidung bzw. **endgültige Entscheidung, das Thema nicht weiter zu behandeln.**

8 Bisherige IFRS-FA-Diskussion:

- 9/2017: Diskussion ohne weitere kritische Anmerkungen. Kein Stillelegungsbedarf.



### 3.2.2 Zu IFRS 15 – *Revenue recognition in a real estate contract incl. transfer of land*

9 Status: Endgültige ablehnende Entscheidung (AD).

10 Ursprüngliche Eingabe:

- Thema: Erlöserfassung bei einem Immobilienvertrag, der die Übertragung von Grundstücken beinhaltet. Ähnlichkeit/Zusammenhang mit zwei weiteren IFRS 15-Fragestellungen aus der September- und der November-Sitzung (=Abschnitte 3.2.1/3.2.3 dieser Unterlage).
- Hintergrund: Der (unwiderrufliche) Immobilienkaufvertrag umfasst den Kauf/Verkauf eines Grundstücks sowie den Kauf/Verkauf eines Teils eines Gebäudes (z.B. Wohnung), das noch zu bauen ist. Der Preis für das Grundstück wird sofort, der für das anteilige Gebäude sukzessive während des Baufortschritts, jedoch nicht zwingend exakt dem anteiligen Baufortschritt entsprechend, gezahlt.
- Fragestellung: Ist der Kauf des Grundstücks eine eigenständige Leistungsverpflichtung? Ist der Kaufpreis über die Zeit verteilt als Erlös zu erfassen?

11 Outreach Request: keiner.

12 Bisherige IFRS IC-Diskussionen:

- 11/2017: Erstmalige Diskussion. Feststellung, dass IFRS 15 hinreichend klar ist, nämlich dass (a) der Grundstückskauf eine eigenständige Leistungsverpflichtung (die Tatsache, dass das Gebäude allgemein nicht ohne das Land entstehen kann, ist für die Feststellung der separaten Verpflichtung im Vertragskontext irrelevant), und (b) der auf das Gebäude entfallende anteilige Kaufpreis zeitanteilig zu erfassen ist. Vorläufige ablehnende Entscheidung (TAD).

Zudem Erörterung, ob diese Begründung im Kontext der zweiten IFRS 15-Fragestellung aus dieser November-Sitzung sowie jener IFRS 15-Fragestellung aus der September-Sitzung zu finalisieren ist, sowie grundlegende Diskussion, wie mit den nunmehr zahlreichen, fallspezifischen IFRS 15-Fragen im IFRS IC generell umzugehen ist.

- 03/2018 (jüngste Sitzung): Bestätigung der vorläufigen Entscheidung bzw. **endgültige Entscheidung, das Thema nicht weiter zu behandeln.**

13 Bisherige IFRS-FA-Diskussion:

- 11/2017: Beide TAD zu IFRS 15 erscheinen sachgerecht, wenngleich beide sehr sachverhaltsspezifisch sind und auf umfassenden Details und Annahmen beruhen. Teils erscheint nicht ganz klar, welche Annahmen für die mit der Entscheidung formulierte Begründungen determinierend sind – und welche ggf. die Begründung nicht beeinflussen. Daher wäre mehr Klarheit darüber wünschenswert, ob die vom IFRS IC ausgeführten Aussagen genau nur für den spezifischen Sachverhalt gelten, oder ob/inwieweit für ähnliche Sachverhalte dieselbe Aussage zur sachgerechten Bilanzierung gelten würde. Allerdings ist insgesamt hilfreich,



dass die Sachverhaltsbeschreibung und Entscheidungsbegründung ausführlich und detailliert ausfallen.

Ergänzend wird kritisch hinterfragt, inwiefern das IFRS IC künftig solche überaus spezifischen Fragestellungen beantworten will und wonach (aus einer mutmaßlichen Vielzahl solcher Eingaben) systematisch ausgewählt oder entschieden wird, ob und wie detailliert solche Spezialfälle beantwortet werden.

- 14 Daraufhin DRSC-Stellungnahme an das IFRS IC vom 19.01.2019 mit folgendem Wortlaut:

*Our following comments relate equally to both decisions.*

*Whilst we agree with both decisions and the respective conclusions, we acknowledge that both conclusions are very detailed and specific to the fact pattern. In particular, the conclusions are very much depending on assumptions and features that are an integral part of the fact pattern described.*

*This is certainly desirable at a first glance. However, given many other similar (but not identical) fact patterns in reality, it seems unclear whether and to what extent these conclusions could be applied to other fact pattern by analogy. In other words, assessing which of the details in each fact pattern are decisive to (which detail of) the respective conclusions could be challenging.*

*One way of dealing with this constraint would be to design an answer that allows for being applied to many other (and less specific) fact patterns. Otherwise, such queries could give the impression that the submissions raised are not relevant to a broad number of jurisdictions and constituencies. This impression should be avoided, as this would run counter one of the submission criteria. If the Committee wanted to provide a more nuanced answer, it could provide variations of the fact pattern from which constituents are able to see the tipping point of an answer.*



### 3.2.3 Zu IFRS 15 – *Right to payment for performance completed to date*

15 Status: Endgültige ablehnende Entscheidung (AD).

16 Ursprüngliche Eingabe:

- Thema: Recht auf Bezahlung bisher erbrachter Leistungen. Ähnlichkeit/Zusammenhang mit zwei weiteren IFRS 15-Fragestellungen aus der September- und der November-Sitzung (=Abschnitte 3.2.2/3.2.3 dieser Unterlage).
- Hintergrund: Der zugrundeliegende Vertrag sieht den Verkauf einer bestimmten Wohnung in einem Wohngebäude mit vielen Einheiten vor. Das Gebäude wird noch errichtet. Der Käufer zahlt 10% des Kaufpreises bei Vertragsschluss, den Rest nach Fertigstellung. Der Käufer hat bis zur Fertigstellung ein Recht auf Rücktritt, ist aber vertraglich und rechtlich verpflichtet, ggf. Schadenersatz zu leisten für den eventuellen Mehraufwand und eine eventuelle Preisdifferenz, die der Verkäufer durch den anderweitigen (Ersatz-)Verkauf erleidet. Der Verkäufer hat kein Rücktrittsrecht.
- Fragestellung: Da der Verkäufer kein Verlust- bzw. Preisrisiko aufgrund der Rücktrittsklausel hat, hat er faktisch ein jederzeitiges Recht auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistung – was zu einer zeitanteiligen Erlöserfassung in Einklang mit dem Baufortschritt führen würde?

17 Outreach Request: keiner.

18 Bisherige IFRS IC-Diskussionen:

- 11/2017: Erstmalige Diskussion. Feststellung, dass IFRS 15 hinreichend klar ist, nämlich dass die im Rücktrittsfall vorgesehene (potenzielle) Entschädigungszahlung tatsächlich nur eine Entschädigung ist, hingegen im Rücktrittsfall die Gegenleistung für die Errichtung der Wohnung von einem *neuen* Käufer/Vertragspartner erbracht wird. Somit zahlt der anfängliche Käufer/Vertragspartner gerade nicht die Gegenleistung; folglich hat der Verkäufer *gegenüber diesem ersten Vertragspartner* kein unbedingtes Recht auf Zahlung. Vorläufige ablehnende Entscheidung (TAD).
- 03/2018 (jüngste Sitzung): Bestätigung der vorläufigen Entscheidung bzw. **endgültige Entscheidung, das Thema nicht weiter zu behandeln.**

19 Bisherige IFRS-FA-Diskussion:

- 11/2017: siehe Diskussion zum vorherigen Thema (Kap. 3.2.2).

20 DRSC-Stellungnahme: siehe Formulierung zum vorherigen Thema (Kap. 3.2.2).



### 3.2.4 Zu IFRS 9 – *Presentation of interest revenue for particular financial instruments*

21 Status: Endgültige ablehnende Entscheidung (AD).

22 Ursprüngliche Eingabe:

- Thema: Anwendung von IAS 1.82(a), betrifft (separaten) Ausweis von Zinserträgen.
- Hintergrund: Mit IFRS 9 wurde IAS 1.82(a) geändert. Nunmehr sind Zinserträge, die gemäß der Effektivzinsmethode ermittelt werden, in der Ergebnisrechnung separat auszuweisen.
- Fragestellung: Gilt diese Neuregelung in IAS 1.82(a) auch für Derivate, die nicht in einer bilanziellen Hedgebeziehung designiert sind?

23 Outreach Request: keiner.

24 Bisherige IFRS IC-Diskussionen:

- 11/2017: Erstmalige Diskussion. Vorläufige ablehnende Entscheidung (TAD).  
Zugleich Klarstellung, wie IAS 1.82(a) auszulegen ist: Die separate GuV-Position beinhaltet nur solche Zinserträge, die aus der Anwendung der Effektivzinsmethode resultieren, d.h. ausschließlich Zinserträge aus finanziellen Vermögenswerten, die *at amortised cost* bewertet werden. Die Antwort wurde mit Einverständnis des Absenders dieser Eingabe bewusst so eng gefasst. Damit bleibt bewusst offen, ob Zinserträge aus anders bewerteten Finanzinstrumenten (wie Derivate) ebenfalls als solche, aber eben in einer anderen separaten Position/Zeile ausgewiesen werden.
- 03/2018 (jüngste Sitzung): Bestätigung der vorläufigen Entscheidung bzw. **endgültige Entscheidung, das Thema nicht weiter zu behandeln.**

25 Bisherige IFRS-FA-Diskussionen:

- 11/2017: Die TAD wird inhaltlich befürwortet, wobei der Wortlaut der Begründung nicht vollends klarzustellen scheint, ob die fraglichen Zinsen aus Derivaten in der nach IAS 1.82(a) anzugebenden Summe nicht enthalten sein müssen oder nicht enthalten sein dürfen.  
Die IFRS IC-Aussage, dass Zinsen, die nach der Effektivzinsmethode ermittelt werden, fin. Vermögenswerte *at amortised cost* sowie *at fair value through OCI* betreffen, schließt Zinsen aus Derivaten und anderen fin. Vermögenswerten *at FVPL* von der nach IAS 1.82(a) anzugebenden Summe sachlogisch aus; hingegen sind Zinsen aus fin. Vermögenswerten *at FVOCI* in diesem Betrag eingeschlossen – was das IFRS IC somit (nur) implizit aussagt.  
Ein FA-Mitglied hält die aus dieser IFRS IC-Aussage resultierende Konsequenz für den Zinsausweis für ökonomisch wenig nachvollziehbar und womöglich nicht sachgerecht: Zinsen aus Finanzinstrumenten der Bewertungskategorie *FVOCI* werden mit Zinsen aus Finanzinstrumenten der Bewertungskategorie *amortised cost* in einem Betrag gezeigt, Zinsen aus Finanzinstrumenten der Bewertungskategorie *FVPL* hingegen separat.
- 01/2018: Der FA revidiert seine bisherige Kritik an der Ausweisregelung IAS 1.82(a) und kommt zu dem Schluss, dass keine Kommentierung erforderlich sei.



### 3.3 Detailinformationen zu vorläufigen Agenda-Entscheidungen

#### 3.3.1 Zu IAS 7 – *Classification of short-term loans and credit facilities*

26 Status: erstmalige Diskussion, vorläufige ablehnende Entscheidung (TAD).

27 Ursprüngliche Eingabe:

- Thema: Klassifizierung von kurzfristigen Krediten, Überziehungen und Kreditlinien im Rahmen der Kapitalflussrechnung als „Zahlungsmittel/-äquivalente“?
- Hintergrund: Kreditlinien, für die grds. kurzfristig ein Ausgleich verlangt werden kann, die integraler Bestandteil des Cash-Management sind, aber deren Saldo nicht häufig zwischen negativ/positiv wechselt, sondern überwiegend negativ ist?
- Fragestellung: Unklar, ob der in IAS 7.8 verankerte Saldo-Wechsel eine Bedingung oder „nur“ ein Indikator ist?

28 Outreach Request im Januar 2018, die DRSC-Antwort am 26.1.2018 lautete wie folgt:

*The issue is common, but in general not material.*

*Credit facilities as described in the fact pattern are usually included as cash/cash equivalents only if the balance fluctuates but is generally positive rather than negative. Contrary to that, they are included in finance activities if the balance changes but is constantly negative. Given the case that the balance fluctuates between being positive and negative, but is mostly negative, its treatment depends on additional specific circumstances: Eg. given the case that there are other accounts with a positive balance, but there is no pooling or offset, than we deem this is done on purpose and with a sensible rationale, hence the negative balance is not accepted as being included in cash/cash equivalents.*

29 Bisherige IFRS IC-Diskussion:

- 03/2018 (jüngste Sitzung): Erstmalige Diskussion. Feststellung, dass (a) das Recht, Ausgleich zu verlangen, und (b) der Einbezug ins Cash-Management Bedingungen sind; der Saldowechsel hingegen ist „nur“ ein Indikator. Anschließende Diskussion, ob diese Auslegung womöglich als Interpretation zu verlautbaren ist. Letztlich aber Beschluss, dass eine Auslegung per Agenda-Entscheidung ausreichend ist. **Vorläufige Entscheidung (TAD), das Thema nicht weiter zu behandeln.**

30 Bisherige IFRS-FA-Diskussion: keine.



### 3.3.2 Zu IFRS 9 – *Classification of a particular type of dual currency bonds*

31 Status: erstmalige Diskussion, vorläufige ablehnende Entscheidung (TAD).

32 Ursprüngliche Eingabe:

- Thema: Anwendung des Zahlungsstromkriteriums (SPPI-Test) für Zwecke der IFRS 9-Kategorisierung im Fall von Doppelwährungsanleihen.
- Hintergrund: Anleihe, bei der fixe Zinszahlungen in einer Währung und die Nominalrückzahlung bei Laufzeitende in einer anderen Währung erfolgen. Diese Instrumente sind allerdings selten; und wenn, dann im Detail oft sehr verschieden ausgestaltet.
- Fragestellung: Ist das Kriterium auf die Anleihe als Ganzes anzuwenden oder ist die Anleihe in zwei währungsreine Komponenten zu zerlegen und das Kriterium auf jede Komponente einzeln anzuwenden?

33 Outreach Request im November 2017, die DRSC-Antwort am 18.11.2017 lautete wie folgt:

*The instrument as described is very common, and is used for carry trades. However, there are many different variations, with the case described in the submission being rather the most simple one. Those instruments are commonly held for a long time, thus, used in a "hold until maturity" and in a "hold or sell" business model. They are also part of the trading book of financial institutions. Those instruments are very common in the banking industry, but rarely in other industries.*

34 Bisherige IFRS IC-Diskussion:

- 03/2018 (jüngste Sitzung): Erstmalige Diskussion. Feststellung, dass eine Zerlegung des Instruments für Zwecke des SPPI-Tests nicht sachgerecht ist. Ansonsten keine weitere Aussage, zu welchem Ergebnis der SPPI-Test für die geschilderten Anleihen führen würde. Weitere Diskussion, ob eine Klarstellung sinnvoll wäre, da der Sachverhalt selten (und wenn, dann sehr fallspezifisch) zu sein scheint. Daher **vorläufige Entscheidung (TAD), das Thema nicht weiter zu behandeln.**

35 Bisherige IFRS-FA-Diskussion: keine.



### 3.3.3 Zu IFRS 9 – *Hedge Accounting with load following swaps*

36 Status: erstmalige Diskussion, vorläufige ablehnende Entscheidung (TAD).

37 Ursprüngliche Eingabe:

- Thema: Anwendung des „*highly probable*“-Kriteriums für Zwecke des Hedge Accounting, wenn ein sog. „*load following swap*“ als Sicherungsinstrument designed werden soll.
- Hintergrund: Ein „*load following swap*“ ist ein Tauschgeschäft, bei dem für eine nicht definierte Menge/nicht definiertes Nominal einer künftigen Transaktion das variable Entgelt gegen ein fixes getauscht wird. Beim abgesicherten (und zu designierenden) Grundgeschäft wird ein künftiger Stromertrag verkauft/vergütet – wobei Zeitpunkt und Volumen der Erträge nicht feststeht.
- Fragestellung: Muss lediglich der grundsätzliche Eintritt der Transaktion hochwahrscheinlich oder müssen Zeitpunkt und Höhe der Zahlungen konkretisierbar sein?

38 Outreach Request im November 2017, die DRSC-Antwort am 18.11.2017 lautete wie folgt:

*Such instruments are not used in our jurisdiction at all, which is the case for the following reason: In Germany, any company (or person) selling electricity that produced in solar energy or wind parks, will be paid a fixed consideration for each unit of electricity. The consideration paid to the "producer" or "seller" is fixed by law. Hence, there is no need for a producing company to enter into any such swap contract.*

*From a theoretical perspective, we deem it difficult to determine what the hedged item (ie. the designated hedged quantity) is. Further, we see differences in the accounting treatment under IFRS 9 (that allows for designating a proportion of a non-financial item) versus IAS 39 (that does not allow for such designation).*

39 Bisherige IFRS IC-Diskussion:

- 03/2018 (jüngste Sitzung): Feststellung, dass der Sachverhalt sehr spezifisch ist. Keine klarstellende Aussage, ob Hedge Accounting für diese Transaktion unter IAS 39 bzw. unter IFRS 9 anwendbar wäre. **Vorläufige Entscheidung (TAD), das Thema nicht weiter zu behandeln.**

40 Bisherige IFRS-FA-Diskussion: keine.



### 3.4 Detailinformationen zu sonstigen Themen

#### 3.4.1 Zu IAS 12 – *Initial recognition exemption*

41 Status: Erstmalige Diskussion, noch keine Entscheidung, aber Erwägung einer Interpretation.

42 Ursprüngliche Eingabe:

- Thema: Anwendung der Ausnahmeregel (IAS 12.15 und .24) vom Ansatz latenter Steuern im Falle der Leasingbilanzierung unter IAS 17 und IFRS 16.
- Hintergrund: Anders als bisher nach IAS 17 werden nach IFRS 16 künftig (immer) ein Nutzungsrecht und eine Leasingverbindlichkeit bilanziell angesetzt. Fraglich ist daher, wie die Besteuerungsgrundlage zu berechnen ist und ob sich eine temporäre Differenz ergibt.
- Fragestellung: Sind im Kontext der Ausnahmen in IAS 12.15 und .24 das Nutzungsrecht und die Leasingverbindlichkeit getrennt oder beide in Kombination zu betrachten, oder ist die Ausnahme gar nicht anwendbar?

43 Outreach Request im November 2017, die DRSC-Antwort am 18.11.2017 lautete wie folgt:

*We confirm that there is accounting diversity under IAS 17. Diversity is expected to become more prevalent under IFRS 16, given that there will be many more contracts being recognised (as RoU-assets and lease liability). As to our understanding, diversity in accounting practice derives in particular from applying view 1, while applying view 2 or view 3 lead to rather similar outcomes. Hence, the problem would be less "severe", were view 1 not allowed.*

*We also confirm that different views of how to apply IAS 12 in this respect are accepted, and there is no common view among the audit networks which of the approaches is in line (or not in line) with IAS 17 and IFRS 16. Instead, all share the common view that IAS 12 in respect of the issue under both, IAS 17 and IFRS 16, is UNCLEAR.*

*It should be noted that EY stated that all of the three views are accepted (hence, in the table in App. 1 of the submission the "EY view" is not reproduced appropriately).*

*Hence, we urge the IFRS IC to clarify the issue. In doing this, the IFRS IC should carefully consider the way of how to reach clarification, since a clarification that affects accounting under IAS 17 would require a change in accounting policy (which is probably not desirable). We assume that a very practical way would be a clarification via AIP or an Interpretation, that would be subject to an effective date which should not be earlier than the effective date of IFRS 16. In other words, an agenda decision would be not a very practical solution - neither being taken during 2018 (thus, affecting IAS 17) nor later (thus causing diversity when applying IAS 12 while initially applying IFRS 16).*

44 Bisherige IFRS IC-Diskussion:

- 03/2018 (jüngste Sitzung): Diskussion, ob die steuerliche Abzugsfähigkeit einem Vermögenswert/einer Verbindlichkeit oder den Zahlungsströmen zuzuschreiben ist. Mutmaßung, dass die Antwort je Steuerjurisdiktion anders ausfällt. **Noch keine Entscheidung**; aber Erwägung, eine Interpretation zu entwickeln. Diskussion wird in der nächsten Sitzung vertieft.

45 Bisherige IFRS-FA-Diskussion: keine.



### 3.4.2 Zu IAS 37 – *Voluntary payment of taxes other than income taxes*

46 Status: Erstmalige Diskussion, noch keine Entscheidung.

47 Ursprüngliche Eingabe:

- Thema: Frage, wann ein steuerlicher Sachverhalt (keine Ertragsteuer, also nicht IAS 12) zum Ansatz eines Vermögenswerts nach IAS 37 führt.
- Hintergrund: Vorübergehende Begleichung der Steuerforderung, die als „freiwillig“ gesehen werden kann, da die Steuerschuld selbst bestritten wird.
- Fragestellung: Ist bei freiwilliger Begleichung einer Steuerforderung, die zwar bestritten wird, aber für die eventuelle Zinsforderungen vermieden werden sollen, für den gezahlten Betrag ein Asset (gemäß Rahmenkonzept) bzw. ein *Contingent Asset* (gemäß IAS 37) anzusetzen, oder aber ein Aufwand zu erfassen?

48 Outreach Request im Januar 2018, die DRSC-Antwort am 26.01.2018 lautete wie folgt:

*Such transactions are not very common in the sense that the payment is indeed “voluntary”. Under Germany tax law, entities may claim “suspension of enforcement”. If so, they would generally not proceed with any payment as they are not legally obliged to do so. In addition, keeping any payments in escrow accounts is also not common in our jurisdiction. However, in the case of not applying for “suspension of enforcement” or when it is not granted, it is known and somehow common that entities recognise a tax liability from a tax bill received, and do make a tax payment (which is then not considered voluntary) while at the same time commence disputing with the tax authority.*

*As explained above, the case of taxes other than income taxes is common (eg. sales tax), but not any voluntary prepayments. It appears there is diversity in accounting practice, but recognising the payment as an expense is the most common accounting treatment.*

*Diversity in accounting practice arises because of different views about several factors that need to be considered when assessing whether, and why, an asset is to be recognised. Those factors are (a) whether the asset being recognised is contingent; (b) whether an entity expects that succeeding in the dispute is “more likely than not” or “virtually certain”, and (c) whether an entity, before making that payment, does recognise or not a tax liability from the tax bill received.*

49 Bisherige IFRS IC-Diskussion:

- 03/2018 (jüngste Sitzung): Diskussion der Ansatzschwellen gemäß IAS 37 und Rahmenkonzept sowie der Frage, inwieweit die Unsicherheit über den Ausgang des Disputs relevant ist. Vorläufige Feststellung, dass ein Vermögenswert (jedoch keine Eventualforderung) anzusetzen ist. **Noch keine explizite Entscheidung**; Diskussion wird in der nächsten Sitzung fortgesetzt.

50 Bisherige IFRS-FA-Diskussion: keine.



### 3.4.3 Zu IAS 37 – *Cost considered in assessing whether a contract is onerous*

- 51 Status: Wiederholte Diskussion, Bestätigung des Klarstellungsbedarfs.
- 52 Ursprüngliche Eingabe:
- Thema: Beurteilung gemäß IAS 37, ob ein Vertrag als belastend gilt.
  - Fragestellung: Was gehört zu den unvermeidlichen Kosten gemäß IAS 37.68? Ist hierfür relevant, ob/dass der Vertrag bisher nach IAS 11 bilanziert wurde (weshalb IAS 11.16-21 relevant sind) – jedoch künftig nach IFRS 15 bilanziert wird (wobei IFRS 15.95-97 wegen IAS 37.5(g)) nicht zu beachten ist).
  - Hintergrund: IAS 37.68 definiert einen belastenden Vertrag als Vertrag, bei dem die zur Pflichterfüllung unvermeidlichen Kosten höher sind, als der Nutzen aus den Rechten aus diesem Vertrag. IAS 11.16-21 spezifiziert die Vertragskosten; diese Regelung dürfte bei der Beurteilung eines belastenden Vertrags zu berücksichtigen sein. IFRS 15.95-97 spezifiziert die Kosten zur Erfüllung eines Vertrags, ist wegen der (Neu-)Regelung in IAS 37.5(g) bei der Beurteilung eines belastenden Vertrags jedoch nicht zu berücksichtigen.
- 53 Outreach Request: Keiner.
- 54 Bisherige IFRS IC-/IASB-Diskussion:
- 6/2017: Erstmalige Diskussion. Feststellung, dass zwei Auslegungen von IAS 37.68 regelkonform sind. Ob IAS 11 oder IFRS 15 angewendet wird, ist unerheblich, da die jeweilige Spezifizierung von Vertragskosten für belastende Verträge nicht relevant ist. Erwägung, ein klarstellendes Projekt zu initiieren, aber Vermutung, dass dies eine (zu) umfassende Überprüfung der Regelungen von IAS 37 bedingt, was über die Grenzen des IFRS IC-Mandats hinausginge. Fazit: Vorläufige Entscheidung (TAD), das Thema nicht weiter zu behandeln.
  - 9/2017: Das IFRS IC beabsichtigte, den undefinierten Begriff auszulegen, indem zwei verschiedene Umschreibungen dieses Begriffs (somit zwei Auslegungsvarianten) geschaffen werden. Das erscheint dem IFRS IC nunmehr unbefriedigend. Daher wurde konsequent entschieden, vor Finalisierung dieser Entscheidung weitere Untersuchungen anzustellen.
  - 11/2017: Auswertung der „Untersuchungen“ und Schlussfolgerung, dass eine Klarstellung im Sinne einer Standardsetzungsaktivität erarbeitet werden soll; offen bleibt, welche Form diese haben soll (*narrow-scope amendment*, AIP, Interpretation).
  - 12/2017 (IASB): Diskussion des Themas und der IFRS IC-Empfehlungen, aber kein Beschluss (insb. nicht, ob überhaupt eine IAS 37-Änderung geboten ist).
  - 2/2018 (IASB): Erwägung eines Research-Projekts zu IAS 37, aber erst nach Finalisierung des Rahmenkonzepts; dann auch nur, **ob** (nicht **wann!**) ein IAS 37-Projekt folgen soll.
  - 3/2018 (jüngste Sitzung): **Erneute Erörterung fachlicher Details** (wie der Begriff zu definieren bzw. mit welchen anderen Begriffen er zu umschreiben ist). **Beschluss**, dass eine **Klarstellung als narrow-scope amendment**, nicht per Interpretation oder AIP erfolgen soll.

55 Bisherige IFRS-FA-Diskussion:

- 7/2017: Der FA erörterte den Sachverhalt. Die IFRS IC-Aussagen zur IAS 37-Anwendung hält der IFRS-FA für nicht hinreichend klar, da die zwei akzeptierten Auslegungsvarianten von IAS 37.68 ein Wahlrecht darstellen, was eine Abgrenzung beider Varianten erfordert, die jedoch nicht eindeutig erscheint.

56 Daraufhin DRSC-Stellungnahme an das IFRS IC vom 21.8.2017 mit folgendem Wortlaut:

*We do not fully agree with the tentative decision, as it lacks clarity in detail. In particular, the wording of the decision does not clarify, nor define, which costs are comprised in applying IAS 37.68 under alternative (a) (i.e. "costs that cannot be avoided when an entity has the contract") or (b) (i.e. "incremental costs"). Hence, we believe that this decision will not reduce diversity in practice.*

*We consider the sum of costs comprised in applying alternative (a) being more comprehensive than the sum of costs comprised in applying alternative (b). Further, we deem the wording under alternative (a) being "too wide" and the wording under alternative (b) being "too narrow" or restrictive. We believe that the answer to the question whether any of the two alternatives are an appropriate reading of IAS 37.68 depends on how (a) and (b) are defined. The proposed wording of the decision seems to be leaving maximum room for individual interpretation as to which costs shall be comprised in the assessment and therefore does not contribute to consistent application.*

57 Weitere IFRS-FA-Diskussion:

- 10+11/2017: Kenntnissnahme des IFRS IC-Diskussionsstands, kein Stellungnahmebedarf.

## 4 Fragen an den IFRS-FA

58 Folgende Fragen werden dem IFRS-FA zur Sitzung vorgelegt:

**Frage 1 – endgültige Agenda-Entscheidungen des IFRS IC:**

Hat der IFRS-FA Anmerkungen zu den endgültigen Agenda-Entscheidungen (AD)?

**Frage 2 – vorläufige Agenda-Entscheidungen des IFRS IC:**

Hat der IFRS-FA Anmerkungen zu den vorläufigen Agenda-Entscheidungen (TAD)?

Wenn ja, möchte der IFRS-FA eine Stellungnahme an das IFRS IC richten?

**Frage 3 – Sonstige Themen des IFRS IC:**

Hat der IFRS-FA Anmerkungen zu den sonstigen IFRS IC-Themen?