



Ergebnisbericht der 70. Sitzung des IFRS-Fachausschusses

vom 11. und 12. Oktober 2018

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der 70. IFRS-FA-Sitzung behandelt:

- **DRSC Interpretation 4 (IFRS) – Feedback Statement**
- **IFRS 17 Versicherungsverträge**
- **Interpretationsaktivitäten**
- **IASB DP/2018/1 Financial Instruments with Characteristics of Equity**
- **Conceptual Framework – Update**
- **Geplantes EFRAG DP Transfers other than Exchanges if Equal Value**

DRSC Interpretation 4 (IFRS) – Feedback Statement

Der IFRS-FA diskutierte den Entwurf des Feedback Statements, das die Schlussfolgerungen des IFRS-FA zu den eingegangenen Rückmeldungen auf den Interpretationsentwurf enthält.

In diesem Zusammenhang erörterte der IFRS-FA auch die vorläufige IFRS IC-Agendaentscheidung zur Bilanzierung von Zahlungen für Steuern, die keine Ertragsteuern sind (*“Deposits relating to taxes other than income taxes”*). Der IFRS-FA kam zu dem Erkenntnis, dass diese IFRS IC-Entscheidung die DRSC-

Interpretation 4 nur dann tangiert, falls diese auch die Bilanzierung tatsächlich erfolgter Zahlungen für steuerliche Nebenleistungen thematisiert. Der IFRS-FA war sich einig, dass der Inhalt der DRSC-Interpretation 4 ausschließlich die Frage umfasst, ob Ansprüche oder Verpflichtungen aus ertragsteuerlichen Nebenleistungen anzusetzen sind, nicht aber die Frage, wie und wann etwaige geleistete Zahlungen für steuerliche Nebenleistungen zu erfassen sind. Dies mache der derzeitige Wortlaut der Interpretation aber möglicherweise nicht hinreichend deutlich. Das Feedback Statement enthalte hierzu aber klarstellende Aussagen.

Daraufhin diskutierte der IFRS-FA, ob (1) wegen des (zu diesem Punkt) begrenzten Anwendungsbereichs der DRSC Interpretation 4 eine entsprechende Präzisierung in deren Wortlaut geboten sei und (2) – überdies – für die bisher nicht adressierte Frage der Bilanzierung bereits erfolgter Zahlungen für steuerliche Nebenleistungen die DRSC-Interpretation 4 nachträglich anzupassen wäre. Der IFRS-FA hält es für sachgerecht, eine Entscheidung zu den beiden Fragen erst nach endgültiger IFRS IC-Entscheidung zu treffen und dies im Feedback Statement ausführlicher darzustellen. Damit bleibt die DRSC-Interpretation 4 in ihrem Wortlaut und Umfang vorerst unverändert.

Unter Vorbehalt einiger in der Sitzung beschlossener, überwiegend redaktioneller Änderungen verabschiedete der IFRS-FA das Feedback Statement einstimmig. Die Veröffentlichung des Feedback Statement auf der DRSC-Homepage soll noch im Oktober 2018 erfolgen.

IFRS 17 Versicherungsverträge

Der IFRS-FA wurde über die jüngsten Aktivitäten der TRG, der EFRAG und der DRSC-AG Versicherungen informiert.

Die DRSC-AG hatte jüngst die Themen der letzten TRG-Sitzung debattiert. Nicht alle TRG-Diskussionsergebnisse brächten nach Auffassung der AG hinreichend Klarheit, insbesondere für deren Anwendung auf ggf. spezifische deutsche Versicherungsprodukte. Die nächste TRG-Sitzung ist für Dezember 2018 vorgesehen; möglicherweise werde diese aber auf Q1/2019 verschoben.

Der IASB hat auf seiner Oktober-Sitzung einen Tagesordnungspunkt zu IFRS 17, bei dem es darum geht, den Board zum einen über Ergebnisse und offene Punkte aus den drei TRG-Sitzungen, zum anderen aber auch über eingegangene Kritikpunkte am Standards zu informieren. Bei beiden Themenkomplexen steht die Frage im Raum, ob und inwieweit der IASB zu einer begrenzten Öffnung von IFRS 17 bereit ist und wie infrage kommende Aspekte evaluiert werden sollen. Für deren Auswahl und das weitere Vorgehen sei ein Kriterienkatalog entwickelt worden. Mit konkreten Beschlüssen zu einzelnen Sachverhalten sei im Oktober noch nicht zu rechnen. Fest stehe aber, dass etwaige IFRS 17-Anpassungen Auswirkungen auf den Erstanwendungszeitpunkt haben dürften – dies schließt ggf. auch die Option für Versicherer zur verzögerten Erstanwendung von IFRS 9 ein.

Über EFRAG wurde berichtet, dass im September ein Schreiben an den IASB übermittelt wurde, in dem sechs konkrete Anwendungsthemen benannt werden, die sich aus den Fallstudien ergeben und für größere Diskussionen im EFRAG Board gesorgt haben. Dies wurde als Indikation dafür gesehen, dass die-

se Sachverhalte indossierungsrelevant sein *könnten* (aber nicht notwendigerweise sind). Daher wollte EFRAG die Themen dem IASB frühzeitig zur Kenntnis geben – mit der Bitte um Sondierung, ob weitergehende Erleichterungen in diesen Fällen denkbar sind. Diese Themenliste wird vom IASB im Zuge der vorstehend genannten Evaluierung erörtert werden. Das Indossierungsverfahren wurde dafür vorübergehend unterbrochen; ob dieses gänzlich oder nur in Teilen aufgeschoben wird, hängt v.a. von den IASB-Entscheidungen ab.

Für die weitere Arbeit des IFRS-FA und der DRSC-AG wird daher in nächster Zeit weniger die Indossierung oder die Begleitung der TRG-Arbeit Thema sein; stattdessen sollen die weiteren Diskussionen im IASB eng begleitet werden.

Interpretationsaktivitäten

Der IFRS-FA erörterte ausführlich alle Themen und Entscheidungen, die das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) auf seiner September-Sitzung behandelt hat.

Der IFRS-FA erklärte sich mit den endgültigen Agendaentscheidungen einverstanden.

Die vorläufigen Agendaentscheidungen wurden vom IFRS-FA detailliert diskutiert und wie folgt kommentiert:

- Zu den Themen bzgl. IAS 27 und IFRS 11 hatte der IFRS-FA keine Anmerkungen.
- Zum IFRS 9-Thema (highly probable-Kriterium im Kontext von Hedge Accounting) merkte der IFRS-FA an, dass die erläuternden Aussagen des IFRS IC nicht hinreichend klar machten, bei welchen Varianten der Hedge-Designation das Kriterium erfüllt wäre und bei welchen nicht. Ökonomisch sei darüber hinaus nicht nachvollziehbar, warum eine Absicherung, bei der das Sicherungsinstrument stets exakt auf das Volumen des Grundgeschäfts zugeschnitten ist, die highly probable-Voraussetzung überhaupt verletzen können soll.

- Beim IFRS 15-Thema (Analyse, ob ein Vertrag eine oder mehrere Dienstleistungen beinhaltet) teilt der IFRS-FA die Auffassung des IFRS IC nicht vollständig. Zwar wird zugestimmt, dass vor Beurteilung der Separierbarkeit von Leistungsverpflichtungen festzustellen ist, welche Leistungen überhaupt Gegenstand des Vertrags sind; die für den konkreten Sachverhalt getroffene Feststellung des IFRS IC hingegen hält der IFRS-FA für nur bedingt sachgerecht. Gerade die umfassenden Aktivitäten zur Börsen(erst)zulassung sprechen möglicherweise dafür, dass dies eine eigene Dienstleistung darstellt, während die weniger umfassenden Aktivitäten zur Erbringung der Leistung einer fortlaufenden Börsennotiz somit die andere Dienstleistung darstellen. Ob die Herbeiführung der Börsen(erst)zulassung tatsächlich eine eigene Dienstleistung darstellt, könne etwa davon abhängen, ob diese auch erbracht werden kann ohne den späteren Service der dauerhaften Börsennotiz. Schließlich wies der IFRS-FA darauf hin, dass das IFRS IC im Unklaren lässt, wie die Vorabgebühr für die Börsen(erst)zulassung als Erlös zu erfassen wäre, folgte man der Argumentation des Komitees.
- Zum IAS 37-Thema (*tax deposits*) bekräftigte der IFRS-FA seine frühere Kritik an der IFRS IC-Auffassung, wonach ein Asset vorliege. Es bleibt nach Auffassung des IFRS-FA diskutabel, ob nach erfolgter Vorab-Zahlung tatsächlich noch Kontrolle über den Zahlungsbetrag besteht sowie ob die Tilgung einer potentiellen, also noch nicht bestehenden Verbindlichkeit wirklich definitionsgemäß einen ökonomischen Nutzen darstellt. Auch kritisierte der IFRS-FA, dass das IFRS IC keinen fallspezifischen Hinweis gibt, wie dieses Asset zu bewerten ist. Insgesamt hält der IFRS-FA es für bedenklich, dass das IFRS IC nur für diesen spezifischen Sachverhalt einer Überzahlung die Anwendung und Auslegung der Asset-Definition ableitet; vielmehr sei es erforderlich, diese Diskussion umfassender zu führen, da jegliche Arten von Vorauszahlungen bzw. Überzahlungen ohne eine entsprechende Verbindlichkeit mutmaßlich derselben (ungeklärten) Ansatzfrage unterliegen. Ferner hält der IFRS-FA die Aus-

drücke *dispute* und *deposit* für klärungsbedürftig.

Schließlich äußerte der IFRS-FA zur laufenden IFRS IC-Diskussion der Bilanzierung von Softwarenutzung als Dienstleistung (Cloud-Dienste), dass diese Fragestellung auch in Deutschland hohe und zunehmende Relevanz habe, weshalb eine Befassung damit wichtig sei.

IASB DP/2018/1 Financial Instruments with Characteristics of Equity

In Fortsetzung der Befassung mit dem IASB-Diskussionspapier (DP) *Financial Instruments with Characteristics of equity* erörterte der IFRS-FA die Kapitel 5 bis 8 des DP.

Bei Instrumenten, bei denen der Emittent die Erfüllungsalternative bestimmen kann (z.B. *reverse convertible bond*), könnte die Separierung eingebetteter Derivate von Eigenkapital-Host-Instrumenten theoretisch die beste Lösung sein, da sich auf diesem Wege die Eigenschaften solcher Instrumente am besten abbilden ließen. Zudem könnten Verwässerungseffekte direkt aus der Bilanz abgelesen werden. Allerdings kritisierte der FA die Durchmischung der IASB-Ideen mit verschiedenen Perspektiven – der Sichtweise des Unternehmens (*entity perspective*) und der Sichtweise der Gesellschafter des Mutterunternehmens (*proprietary perspective*). Zudem seien die Konsequenzen dieser Separierungsanforderung derzeit nicht abschätzbar und deren Verhältnismäßigkeit fragwürdig. Der FA sprach sich daher gegen die Abspaltung und für die Informationsvermittlung über Angaben zu den Bedingungen der Ansprüche aus.

In Bezug auf die im DP (Kapitel 6) behandelten Ausweisthemen stellte der IFRS-FA einmal mehr fest, dass auch hier die Einwertung der IASB-Ideen vor dem Hintergrund der angenommenen Perspektive zu erfolgen hat, die der IASB im DP jedoch nicht konsistent annimmt. Ausgehend von der *entity perspective* erscheine der Ausweis der Wertschwankungen im OCI (ohne Recycling) sachgerecht, nicht jedoch, wenn Verwässerungseffekte bei den Eigenkapitalgebern des Mutterunternehmens

mens abgebildet werden sollen. Ungeachtet dieser Vorbehalte und aufgrund praktischer Überlegungen begrüßt der IFRS-FA den Kriterien-Ansatz des IASB für den Ausweis von Derivaten. Auch aus Gründen der Verhältnismäßigkeit sprach sich der FA gegen den Disaggregationsansatz sowie eine Anforderung aus, sämtliche eingebetteten Derivate – unabhängig von deren Behandlung nach IFRS 9 – von ihren Host-Verträgen zu separieren.

Der IFRS-FA folgte dem IASB, wonach die Angabenerfordernisse zu EK-Instrumenten, die keine Stammaktien sind, unzureichend erscheinen. Allerdings lehnte der FA den Ansatz des IASB (Verteilung des Gesamtergebnisses auf bzw. direkte Folgebewertung von EK-Instrumenten) generell ab. Die offenkundigen Informationsdefizite seien durch Angaben, z.B. durch Anpassung des IAS 33, zu minimieren. Hierbei sollten die Adressaten über die auf Basis aktuell emittierter Instrumente in der Zukunft möglichen Verwässerungseffekte informiert werden.

Der IFRS-FA erörterte ferner die Ideen des IASB zur Erweiterung der Angabenerfordernisse (Kapitel 7). Der FA stellte dazu fest, dass die Rangfolge der Ansprüche bei Liquidation vor allem im Einzelabschluss, jedoch nicht bei der Konzerndarstellung sinnvoll sei, da ein Konzern keine rechtliche Einheit sei, gegen die rechtlich durchsetzbare Ansprüche bestehen können. Ob zudem eine Darstellung unter der Voraussetzung der Unternehmensliquidation konsistent zur *Going-concern*-Prämisse ist, wurde teilweise angezweifelt. Angaben zu den Bedingungen/Bestimmungen und zu potenziellen Verwässerungseffekten (resultierend auch aus zukünftig ausübhbaren Optionen) seien dagegen hilfreich und wurden vom FA unterstützt.

Abschließend wurde Kapitel 8 zu ökonomischen Anreizen und zum Verhältnis vertraglicher und gesetzlicher Bestimmungen besprochen. Der IFRS-FA kam zu dem Schluss, dass die Irrelevanz ökonomischen Zwangs als notwendiges Objektivierungsinstrument anzusehen sei, dessen Aufgabe mit weitreichenden und unerwünschten Konsequenzen verbunden sein könne. Daher sollten Erfüllungswahrscheinlichkeiten bei der Klassifizierung

von Ansprüchen weiterhin ausgeblendet und dadurch entstehende Informationsdefizite durch Angaben minimiert werden. Ferner sollten die Anforderungen aus Tz. 20 des IAS 32 beibehalten werden, wenngleich die Formulierungen klarer zu fassen seien.

Zur Frage, inwieweit rein gesetzliche Bestimmungen eines Vertrags Einfluss auf die Klassifizierung des Anspruchs haben sollen, urteilte der FA, dass grundsätzlich sämtliche Bestimmungen zu beachten seien, welche die zahlungsbezogenen Eigenschaften eines Finanzinstruments beeinflussen. Gleichzeitig wurde festgestellt, dass rein hoheitliche Zahlungsverpflichtungen (z.B. bei Steuern und Abgaben) nicht im Anwendungsbereich der Klassifizierung stünden.

Der IFRS-FA argumentierte, dass vertragliche Bestimmungen stets nur unter Beachtung des geltenden Rechtsrahmens vereinbart werden können, auch wenn ein Vertrag nicht auf gesetzliche oder regulatorische Vorgaben verweist. Dabei stellte der Fachausschuss fest, dass Verträge durchaus rechtskonform geschlossen werden können (z.B. Abfindung eines Gesellschafters zum Buchwert), im Wege der gerichtlichen Auseinandersetzung aber dennoch ein davon abweichendes Ergebnis erzielt wird (Abfindung zum Fair Value). In diesen Fällen wäre ein Abstellen auf Wahrscheinlichkeiten in Bezug auf den Ausgang des Verfahrens durchaus notwendig, allerdings müsse der IASB die Wahrscheinlichkeitsgrenze sehr hoch anlegen (z.B. *virtually certain*). Im Zuge der Erörterung sogenannter *Bail-In*-Instrumente und Pflichtangebote nach dem WpÜG war der IFRS-FA der Ansicht, dass Konditionen und Unwägbarkeiten dieser Art bei der erstmaligen Klassifizierung keine Berücksichtigung finden sollten.

Conceptual Framework - Update

Nach Fertigstellung der Überarbeitung des IFRS-Rahmenkonzepts durch den IASB erhielt der IFRS-FA einen zusammenfassenden Überblick über die wichtigsten Änderungen gegenüber dem bisherigen Rahmenkonzept. Hierbei wurden insbesondere die Änderungen der Definitionen und Ansatzkriterien für Vermögenswert und Schuld sowie die Ausführun-

gen zur Abgrenzung der Bilanzierungseinheit thematisiert. Zudem wurde das neue Kapitel zur Bewertung von Abschlussposten vorgestellt und die neuen Ausführungen zur Abgrenzung des sonstigen Ergebnisses im überarbeiteten Rahmenkonzept noch einmal beleuchtet. Entscheidungen wurden vom IFRS-FA nicht getroffen. Zusätzlicher Diskussionsbedarf wird vom IFRS-FA aktuell nicht gesehen.

Geplantes EFRAG DP Transfers other than Exchanges if Equal Value

Für dieses Thema besteht seitens EFRAG noch kein endgültiger Diskussionsstand, weshalb auch das Stadium des Diskussionspapiers nicht hinreichend endgültig ist. Somit wird das Thema in der nächsten IFRS-FA-Sitzung behandelt.

Impressum:

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC)
Zimmerstr. 30
10969 Berlin
Tel 030-206412-0
Fax 030-206412-15
Mail: info@drsc.de

Haftung/Copyright:

Trotz sorgfältiger Prüfung durch die Redaktion kann vom Herausgeber keine Haftung für die Richtigkeit der in diesem Text veröffentlichten Inhalte übernommen werden. Kein Teil dieser Veröffentlichung darf ohne ausdrückliche Genehmigung des DRSC reproduziert werden.

© Copyright 2018 Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
Alle Rechte vorbehalten