

© 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. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.				

## IFRS-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

<b>Sitzung:</b>	<b>73. IFRS-FA / 28.02.2019 / 13:30 – 15:00 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>03 – Interpretationsaktivitäten</b>
<b>Thema:</b>	<b>Berichterstattung über die IFRS IC-Sitzung im Januar 2019</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>73_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
73_03	73_03_IFRS-FA_Interpret_CN	Cover Note
73_03a	73_03a_IFRS-FA_Interpret_Update	IFRIC-Update Januar 2019 Unterlage öffentlich verfügbar: <a href="http://www.ifrs.org">www.ifrs.org</a>

Stand der Informationen: 12.02.2018.

### 2 Ziel der Sitzung

- 2 Der IFRS-FA soll über Themen und Ergebnisse der IFRS IC-Sitzung im Januar 2019 informiert werden. Drei Themen standen auf der Tagesordnung; zu allen wurden endgültige Agenda-Entscheidungen getroffen.

### 3 Informationen zur IFRS IC-Sitzung im Januar 2019

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

Thema	Status	Entscheidung	Nächste Schritte
IFRS 15 – Assessment of promised goods or services	TAD to finalise	AD	keine
IAS 27 – Subsidiary at cost: Step acquisition or partial disposal (A & B)	TAD to finalise	AD	keine
IAS 37 – Deposits relating to taxes other than income taxes	TAD to finalise	AD	keine

- 3 Dem IFRIC-Update (Unterlage **73\_03a**) sind weitere Details zu entnehmen. Ferner sind in den nachfolgenden Unterabschnitten Informationen zur Historie enthalten.



## 3.2 Detailinformationen zu den endgültigen Agenda-Entscheidungen

### 3.2.1 Zu IFRS 15 – Assessment of promised goods or services

4 Status: Endgültige ablehnende Entscheidung (AD).

5 Ursprüngliche Eingabe:

- Thema: Beurteilung eines spezifischen Vertrags daraufhin, ob zwei mutmaßliche Leistungsverpflichtungen bestehen und zu separieren sind.
- Hintergrund: Vertrag mit einer Börse, durch den ein Unternehmen Entgelte - einmalig am Anfang und dann periodisch - für die Börsenzulassung und das anschließende (dauerhafte) Börsenlisting zahlt.
- Fragestellung: Fraglich ist, ob das Einmalentgelt (am Anfang) für die Zulassung sowie die regelmäßigen Entgelte für das dauerhafte Listing bedeuten, dass hier zwei Leistungen vereinbart sind, die zu zwei separaten Leistungsverpflichtungen führen.?

6 Outreach Request: keiner.

7 Bisherige IFRS IC-Diskussionen:

- 09/2018: Erstdiskussion. Feststellung, dass vor der Prüfung, ob zwei Leistungsverpflichtungen zu separieren sind (IFRS 15.22) erst einmal festzustellen ist, welche Dienstleistungen überhaupt im Rahmen des Vertrags vereinbart/zugesagt sind (IFRS 15.25 i.V.m. B49 und BC87). Allg. wird festgestellt, dass Anfangs-/Einmalzahlungen für eine konkrete Aktivität nicht zwingend eine eigenständige (Dienst-)Leistung manifestieren. Speziell für diesen Sachverhalt wird analysiert, dass die Aktivitäten (der Börse) zur Erstzulassung nur deshalb erforderlich sind, um die eigentliche Dienstleistung des (permanenten) Börsenlisting überhaupt erbringen zu können. Daher ist die Erstzulassung keine Dienstleistung an sich und das anfängliche Einmalentgelt keiner eigenständigen Leistung zuzurechnen. Daher **vorläufige Agendaentscheidung**, den Sachverhalt nicht weiter zu behandeln, da die IFRS 15-Regeln hinreichend klar sind.
- 01/2019 (jüngste Sitzung): **Bestätigung dieser Entscheidung** – Ablehnung weiterer Aktivitäten bzw. Diskussionen, da die Antwort aus IFRS 15 hinreichend klar hervorgeht.

8 Bisherige IFRS-FA-Diskussion: 09/2018: Diskussion der TAD. Der IFRS-FA teilt 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 ggf. 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 IFRS IC-Argumentation.

9 Daraufhin DRSC-Stellungnahme an das IFRS IC vom 30.10.2018 mit folgendem Wortlaut:

*We agree with the IFRS IC's finding (by reference to BC87) that before identifying performance obligations, and assessing whether they are distinct, identifying all promised goods or service under the contract is required.*

*However, we are not convinced by the IFRS IC's analysis how IFRS 15.25 is applied to the fact pattern in the submission. We acknowledge the IFRS IC's observations that (a) the services on initial listing and on all subsequent days are the same and (b) the activities near contract inception are necessary for transferring the service of being listed on the exchange. Though, we do not agree with the IFRS IC's conclusion that, given (a) and (b), the service of being listed is the only service provided under the contract.*

*Instead, we deem the long list of activities at or near contract inception indicating that the service of initial listing ("enabling admission to the exchange") is separate from the service of ongoing listing; our view is supported by the fact of an upfront fee being payable explicitly for the initial service. Further, we think that, although not mentioned in the fact pattern, the initial listing service can usually be provided without providing the ongoing listing service; this would also support our view.*

*Apart from this, we are not clear about the appropriate revenue recognition pattern for the upfront fee in case (i) there was only one promised service and (ii) there were two services. Specifically, we would not know how one would assess the period over which revenue from the initial listing would have to be recognized.*



### 3.2.2 Zu IAS 27 – Subsidiary at cost: Step acquisition or partial disposal

- 10 Status: Endgültige ablehnende Entscheidung (AD). Hinweis: Das IFRS IC behandelte dieses Thema in zwei separaten Dokumenten; beide beruhen aber auf einem gemeinsamen Sachverhalt (bzw. gemeinsame Eingabe), sie unterscheiden sich lediglich bzgl. der Auf- vs. Abstockung der Anteile. Daher wird beides hier in Zusammenhang erläutert.
- 11 Ursprüngliche Eingabe:
- Thema: Bilanzierung von Anteilen im Einzelabschluss (gemäß IAS 27) und Frage der Bewertung der Anteile nach Auf-/Abstockung bzw. Erfassung etwaiger Bewertungsdifferenzen.
  - Hintergrund: Ein Unternehmen bilanziert seine Tochterunternehmen unter IAS 27 *at cost*. Im **Fall A** wird die Beteiligung an einem (bisherigen) Tochterunternehmen **abgestockt**, so dass danach weder Kontrolle, gemeinsame Kontrolle noch wesentlicher Einfluss besteht. Im **Fall B** wird eine Beteiligung, die weder assoziiertes noch Gemeinschaftsunternehmen war, **aufgestockt**, so dass Kontrolle und damit der Status Tochterunternehmen erlangt wird.
  - Fragestellungen:
    - Fall A: (a) Kommt für den verbleibenden Anteil das IFRS 9-Wahlrecht der FV-OCI-Bewertung in Betracht? (b) Wie ist die Bewertungsdifferenz für diesen Anteil zu erfassen?
    - Fall B: (a) Wie sind die Anschaffungskosten der Gesamtbeteiligung nach Aufstockung zu ermitteln? (b) siehe Fall 1.
- 12 Outreach Request im Juli 2018, die DRSC-Antwort am 01.08.2018 lautete wie folgt:  
*Separate financial statements are not very common in Germany, hence, we have no experience with how the issues are accounted for in practice.*
- 13 Bisherige IFRS IC-Diskussionen:
- 09/2018: Erstdiskussion mit folgenden Erkenntnissen:
- **Fall A/Frage (a)**: Der verbleibende Anteil ist nach IFRS 9 zu bilanzieren. Da hierfür faktisch erstmals IFRS 9 angewendet wird, ist das FV-OCI-Wahlrecht (nur bei Erstansatz!) möglich.
  - **Fall A/Frage (b)**: IAS 27 enthält keine spezif. Regeln zur Erfassung der Bewertungsdifferenz, also ist IAS 28 analog anzuwenden: Die Differenz ist ergebniswirksam zu erfassen (die Art der Erfassung späterer Bewertungsunterschiede - hier im OCI - ist hierfür irrelevant).
  - **Fall B/Frage (a)**: Mangels "cost"-Definition in IAS 27 sind zwei Ansätze anwendbar:
    - (i) *deemed cost approach*: fingiert Tausch alter Anteil gegen neue Gesamtbeteiligung, d.h. Cost = aktueller FV des Altanteils + Transaktionspreis des Zusatzanteils;
    - (ii) *accumulated cost approach*: fingiert Behalt bisheriger Anteile und Erwerb der zusätzlichen Anteile, d.h. Cost = Anschaffungskosten Altanteil + Transaktionspreis Zusatzanteil.
  - **Fall B/Frage (b)**: Aus IAS 8 i.V.m. IAS 1.88 ergibt sich ein ergebniswirksamer Ausweis.
- Fazit: **vorläufige Agendaentscheidung**, da die IFRS-Regeln hinreichend klar sind.



01/2019 (jüngste Sitzung): **Bestätigung der vorläufigen Entscheidungen zu Fall A und B.** Hierbei aber leicht geänderte Begründung zu Fall A/Frage (b): Die Differenz ist ergebniswirksam zu erfassen, was sich insb. wegen IAS 1.88 und der Definition „Aufwendungen“/„Erträge“ im Rahmenkonzept ableiten lässt; dem stehen auch IAS 27.11 und IAS 28.22(b) nicht entgegen. Außerdem explizite Hervorhebung zu Fall B/Frage (b): Beide Ansätze sind eine standardkonforme Lesart; jedoch hat das IFRS IC eine Präferenz für den *deemed cost approach*, da der *accumulated cost approach* weniger relevante Informationen vermitteln würde. Das IFRS IC empfiehlt aber nicht, die IFRS derart zu ändern, indem künftig nur die präferierte Bewertungsmethode zulässig ist.

- 14 Bisherige IFRS-FA-Diskussion: 09/2018: Diskussion der TAD; keine Anmerkungen dazu.



### 3.2.3 Zu IAS 37 – Deposits relating to taxes other than income taxes

15 Status: Endgültige ablehnende Entscheidung (AD).

16 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?

17 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.*

18 Bisherige IFRS IC-Diskussionen:

- 03/2018: 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 (aber eben keine Eventualforderung) anzusetzen ist. **Noch keine explizite Entscheidung**; Diskussion wird in der nächsten Sitzung fortgesetzt.
- 05/2018: Update der Diskussion wegen der geänderten Definition „asset“ im überarbeiteten Rahmenkonzept. Bestätigung der bisherigen Erkenntnisse, wonach keine Eventualforderung und auch kein Asset im Anwendungsbereich eines IFRS bzw. kein „ähnliches“ Asset i.S.v. IAS 8 vorliegt, sondern ein asset gemäß Rahmenkonzept. Zudem wird bestätigt, dass sowohl ein künftiger ökonomischer Nutzen vorliegt – bestehend in der Möglichkeit, entweder Cash (zurück) zu erhalten oder eine Verbindlichkeit zu tilgen (wobei hier die potenzielle



Steuerzahlungsschuld als Verbindlichkeit im Sinne der Definition gesehen wird) – als auch Kontrolle über das *asset* besteht. Somit **vorläufiges Votum (aber noch keine vorläufige Entscheidung)**, das Thema nicht weiter zu behandeln, da die IFRS nebst Rahmenkonzept hinreichend Klarheit bieten. Zunächst aber ist eine IASB-Konsultation vorgesehen, da dies die erste IFRS IC-Entscheidung ist, die sich auf das neue Rahmenkonzept bezieht.

- 09/2018: Bestätigung der bisherigen Sichtweise, insb. dass (a) ein definitives Asset vorliegt (nur nicht ableitbar aus einem einzelnen IFRS, via IAS 8 und der Definition im Rahmenkonzept; (b) der potenzielle künftige Nutzen im Rückerhalt des Zahlungsbetrags oder der Möglichkeit, mit diesem eine Verbindlichkeit zu tilgen, besteht; und (c) die Natur der Vorauszahlung – freiwillig oder verpflichtend – irrelevant für das Vorliegen eines Asset ist. Nunmehr **vorläufige Entscheidung (TAD), das Thema nicht weiter zu behandeln**, da sich die geschilderte Auslegung klar aus den IFRS inkl. Rahmenkonzept ableiten lässt.
- 01/2019 (jüngste Sitzung): **Bestätigung der Entscheidung** mit unveränderter Begründung.

#### 19 Bisherige IFRS-FA-Diskussionen:

- 4/2018: Diskussion der Ergebnisse der ersten IFRS IC-Befassung, mit folgenden Aussagen:
  - Dem IFRS-FA erscheint das Thema bedeutsam, jedoch soll zunächst der Fortgang der IFRS IC-Diskussion abgewartet werden. Eine abschließende Meinungsbildung soll erfolgen, sobald das IFRS IC zu einer Entscheidung kommt und die Begründung vorliegt.
  - Vorläufige Meinung des IFRS-FA: Strittig ist, ob *contingency* besteht oder nicht. Insb. ist strittig, ob der laut Definition *asset* im Framework erforderliche ökonomische Nutzen besteht. Teils wird argumentiert, dass der Nutzen im Falle von „*extinguishing a liability*“ nur eine bereits bestehende (aber keine potenzielle) Verbindlichkeit betrifft – d.h. im vorliegenden Fall besteht noch keine steuerliche Verbindlichkeit, sondern diese würde ggf. erst am Tag des Gerichtsurteils entstehen.
  - Weiterer Hinweis des IFRS-FA: Hieran wird auch die als Problem empfundene Asymmetrie deutlich, nämlich dass nach IAS 37 die Ansatzschwelle einer Eventualverbindlichkeit niedriger ist („*more likely that not*“) als für eine Eventualforderung („*virtually certain*“). Dadurch kann der – hier nicht vorliegende, aber theoretische – Fall überhaupt entstehen, dass für die mutmaßliche Steuerzahlungspflicht „schon“ eine Eventualverbindlichkeit zu bilden ist, aber „noch“ keine Eventualforderung für eine „freiwillige“ Steuerzahlung (über die sodann gestritten wird) angesetzt werden kann.
- 6/2018: Diskussion der erneuten IFRS IC-Befassung, diesmal mit folgendem Ergebnis:
  - Die Antwort zur IAS 37-Frage sieht der FA kritisch. Die Feststellung, dass keine Eventualität vorliegt (daher in jedem Falle ein Vermögenswert existiert, mutmaßlich auf Basis des IFRS-Rahmenkonzepts), teilt der FA nicht uneingeschränkt.



- Zudem ist das Thema von größerer Tragweite, da es hier faktisch um die Bilanzierung einer Art von Vorauszahlung handelt, wobei viele weitere Arten von Vorauszahlungen mutmaßlich derselben Ansatzfrage unterliegen.
- 9/2018: Diskussion der TAD mit folgenden Erkenntnissen:
  - Der FA bekräftigte seine Kritik an der IFRS IC-Auffassung, wonach ein Asset vorliege. Es bleibt 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 wird kritisiert, dass das IFRS IC keinen fallspezifischen Hinweis gibt, wie das 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 Ausdrücke *dispute* und *deposit* für klärungsbedürftig.

20 DRSC-Stellungnahme an das IFRS IC vom 26.6.2018 mit folgendem Wortlaut:

*We consider the IFRS IC's tentative conclusions in respect of this issue neither precise nor sufficient.*

*Acknowledging that the findings aim at (only) addressing the fact pattern in the request, we do not fully agree with two specific findings. Firstly, we are not convinced that the payment indeed creates a resource that is controlled by the entity and results in potential future economic benefits. In this regard, it is particularly the second part that seems debatable. Some of us argue that the voluntary payment may not be used to settle the tax liability, since no tax liability has been recognised yet. Thus, there is still uncertainty about the existence of future economic benefits, not only about the form of those benefits. In other words, there is a contingency. Secondly, the findings do not contribute to clarity since they address payments that an entity pays "either voluntary or because it is required to do so". If phrased this way, it remains unclear and debatable why the answer does not differ when considering "voluntary" and "required" payments. We would have expected that voluntariness is a crucial point in this fact pattern.*

*Further, we deem the issue under discussion being part of a broader question, which is how to account for any kind of payments before they become due or payments that are "voluntary" in character (eg. prepayments, overpayments, deposits, etc.) and which we believe deserves deliberation. The IFRS IC's findings do not allow for being carried over to other, similar or comparable, voluntary payments. Moreover, the IFRS IC's rationale – the issue (i.e. asset) is not captured by any IFRS, hence, IAS 8.10 et seq. apply – leaves, or even opens, much room for interpretation.*

*In summary, we feel that the broader issue of accounting for any kind of "voluntary payments" remains unanswered – and possibly becomes even more unclear with these recent findings.*

21 Nach der TAD folgte eine erneute DRSC-Stellungnahme an das IFRS IC (vom 30.10.2018) mit folgendem Wortlaut:



We do not fully agree with the IFRS IC's decision. We refer to our earlier comments (our letter dated 26 June 2018), when we mainly stated that we

- a) are not convinced that the tax payment creates a resource that is controlled by the entity and results in potential future economic benefits; and
- b) are not convinced that the conclusion would be the same regardless of whether the payment is voluntary or required; further
- c) feel that this discussion is part of a broader question, which is how to account for any kind of payments before they become due or payments that are "voluntary" in character (eg. prepayments, overpayments, deposits, etc.).

While we understand why the IFRS IC rejected our argument under b), we think that our argument under a) still holds. Firstly, we are not convinced that, in the fact pattern, the entity "controls" (i.e. "directs the use" of) the economic resource; hence, F4.20 would not be fulfilled. Secondly, we are still not convinced that F4.14 should be read as the "potential to produce economic benefits" meaning that the existing right need not produce economic benefits in any circumstance, but in "at least" (i.e. "only") one circumstance. Instead, we think that the right should produce potential economic benefits in any circumstance – which are either a refund ("the favourable outcome") or the settlement of the liability ("the unfavourable outcome"). As we deem settling a potential future liability not to constitute an example under F4.16, we would still argue that the IFRS IC's conclusion that there is "no contingency" is at least debatable, if not inappropriate.

In addition to that, we think the IFRS IC's decision should include an answer on how the (deemed) asset in this fact pattern should be measured. The mere reference to measurement requirements in other IFRSs that deal with monetary assets appears somehow vague (notwithstanding that the term "monetary asset" is used only in IAS 38, "monetary item" is used in IASs 21 and 29; did the Committee mean financial asset?).

Following up on our earlier argument c) above, we are particularly concerned about the potential messaging with this agenda decision. The rationale could be read such that any prepayments made for some uncertain future event constitutes an asset, which would certainly be at odds with a number of transactions that are being accounted differently in our jurisdiction.

Lastly, we feel that the terminology in the agenda decision should be reviewed. We have been made aware of companies reading different things into the terms "dispute" and "deposit". For instance, some hold the view that any prepayment is, in fact, a "deposit" made, which makes us believe that the scope of the agenda decision can be taken far wider than anticipated by the Committee.

#### 4 Fragen an den IFRS-FA

22 Folgende Frage wird 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)?