

© 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>76. IFRS-FA / 15.07.2019 / 17:30 – 18:30 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>04 – IASB ED Annual Improvement 2018-2020</b>
<b>Thema:</b>	<b>Diskussion des ED/2019/2 Annual Improvements to IFRSs (2018-2020)</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>76_04_IFRS-FA_AIP2018-2020_CN</b>

### 1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

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

Nr.	Titel	Gegenstand
76_04	76_04_IFRS-FA_AIP2018-2020_CN	Cover Note
76_04a	76_04a_IFRS-FA_AIP2018-2020_ED	IASB-Entwurf ED/2019/2 (bereits als Unterlage 75_02a) <b>Unterlage öffentlich verfügbar unter</b> <a href="https://www.ifrs.org/projects/work-plan/taxation-in-fair-value-measurements/comment-letters-projects/ed-annual-improvements/">https://www.ifrs.org/projects/work-plan/taxation-in-fair-value-measurements/comment-letters-projects/ed-annual-improvements/</a>
76_04b	76_04b_IFRS-FA_AIP2018-2020_DCL	EFRAG-Draft Comment Letter - <b>Unterlage öffentlich verfügbar unter</b> <a href="http://www.efrag.org/News/Project-367/EFRAG-draft-comment-letter-on-the-IASB-exposure-draft-ED20192-Annual-Improvements-to-IFRS-Standards-2018-2020">http://www.efrag.org/News/Project-367/EFRAG-draft-comment-letter-on-the-IASB-exposure-draft-ED20192-Annual-Improvements-to-IFRS-Standards-2018-2020</a>
76_04c	76_04c_IFRS-FA_AIP2018-2020_DRSC-SN	Entwurf der DRSC-Stellungnahme <b>(nicht öffentlich)</b>

Stand der Informationen: 25.06.2019.

### 2 Ziel der Sitzung

- 2 Der IFRS-FA soll die Diskussion des ED/2019/2 abschließen. Damit einhergehend soll die **DRSC-Stellungnahme besprochen und finalisiert** werden. Ein Stellungnahme-Entwurf (siehe nicht-öffentliche Unterlage **76\_04c**) wurde auf Basis der Meinungsäußerungen in der vergangenen IFRS-FA-Sitzung entworfen. ED/2019/2 steht bis 20. August 2019 zur Kommentierung.



- 
- 3 Auf eine erneute Darstellung der Inhalte des ED/2019/2 (im Überblick und im Detail) wird hier verzichtet (vgl. dazu Abschnitte 3 und 4 der früheren Unterlage **75\_02**).
  - 4 Für die Diskussion in dieser Sitzung werden nachstehend die in der letzten IFRS-FA-Sitzung geäußerten Anmerkungen und Rückfragen wiedergegeben und sodann erläuternde Ausführungen bzw. klärende Argumente dazu formuliert.



### 3 Bisherige Erkenntnisse und Äußerungen des IFRS-FA

#### 3.1 Änderung von IFRS 1 – Subsidiary as a first-time adopter

- 5 Der IFRS-FA erörterte diesen Vorschlag in der 75. FA-Sitzung; die Erkenntnisse wurden wie folgt festgehalten (Protokollauszug, so auch bei den anderen Themen):

*Zur Änderung von IFRS 1 wurde angemerkt, dass Anwendungsfälle denkbar sind, bei denen eine rückwirkende Anwendung dieser erweiterten Ausnahmeregelung Erleichterungen bringen würde. Daher wurde angeregt, eine – wahlweise oder verpflichtende – rückwirkende Anwendung der Änderung nochmals in die Diskussion einzubringen.*

- 6 Dieser Kritikpunkt wird nachfolgend analysiert und die Beweggründe des IASB aufgegriffen.
- 7 In BC5 des ED wird erläutert, dass – und warum – der IASB sich bewusst dagegen entschieden hat, diese Erleichterung auch jenen Unternehmen zu gewähren, die IFRS 1 (und damit die IFRSs) „zuvor“ – also vor dieser Änderung – anwenden. Als zwei Gründe werden genannt, dass (a) keine zusätzlichen Kostenerleichterungen für Unternehmen entstünden, da diese bereits Berechnungen zwei verschiedener Beträge kumulativer Fremdwährungsdifferenzen vornehmen mussten und sich diese Differenz nicht mehr ändert (also konstant ist), und (b) Abschlussnutzer verwirrt würden, weil es unerwartet wäre, wenn ein Unternehmen nach IFRS-Erstanwendung nochmals IFRS 1 anwendet.
- 8 Diese Argumente wurden ausführlich in Agenda Paper 5C zur IFRS IC-Sitzung September 2017 erläutert. Dort wird insb. in Rz. 25-32 erklärt, dass dieser Anwendungsfall (d.h. Unternehmen, die bereits IFRS anwenden, aber „nachträglich“ in den Genuss dieser Erleichterung kommen sollten) während der IFRS IC-Befassung bzw. -Konsultation in die Diskussion eingebracht, jedoch abgelehnt wurde – und zwar aus zweierlei Gründen.
- 9 Erstens wurde argumentiert, dass die Erleichterung rein **sachlogisch ausgeschlossen** ist, da Unternehmen IFRS 1 nur bei IFRS-Erstanwendung, aber später nicht mehr anwenden (Rz. 27).
- 10 Zweitens wurde argumentiert, dass (Tochter-)Unternehmen bei IFRS-Erstanwendung ohne diese Erleichterung zwangsläufig bereits die Ermittlung der „eigenen Werte“ für Umrechnungsdifferenzen – neben den seit IFRS-Erstanwendung durch das Mutterunternehmen ermittelten und „an das MU berichteten Werte“ – vornehmen. Der **Unterschied** zwischen beiden Werten wird als sog. „day-1-difference“ bezeichnet, die **konstant** („static“) bleibt. D.h. zwar ändern sich im Zeitablauf beide Beträge kumulativer Umrechnungsdifferenzen, aber die Differenz ändert sich eben nicht mehr. Somit erscheint die damit verbundene **Belastung zumutbar** (Rz. 28 ff.).
- 11 Zwischenfazit und Vorschlag: Eingedenk dieser IASB-Argumentation wird der IFRS-FA gebeten zu entscheiden, (a) **ob** er seine Anmerkung in der Stellungnahme **aufnehmen** und (b) **wie** er sie **begründen** möchte. Ein Formulierungsvorschlag ist im Stellungnahmeentwurf enthalten.



### 3.2 Änderung von IFRS 9 – Fees included in the test for derecognition

- 12 Der IFRS-FA diskutierte diesen Änderungsvorschlag eher kritisch und erkannte mutmaßliche Unklarheiten, die zu Rückfragen führten. Diese wurden wie folgt zusammengefasst:
- Zur Änderung von IFRS 9 hinterfragte der IFRS-FA, welche sachlogischen Anwendungsfälle für den Spezialfall von Zahlungen an/durch einen Vertragspartner „on the other’s behalf“ existieren. Ferner wurde geäußert, dass nicht vollends klar ist, ob – und ggf. warum – für Zwecke der buchhalterischen Behandlung beide Arten von Gebühren gänzlich gleichbehandelt werden (IFRS 9.B3.3.6). Angesichts dieser beiden Fragen konnte die entsprechende Formulierung des Änderungsvorschlags noch nicht endgültig beurteilt werden. Schließlich wurde hierzu kritisiert, dass die vorgeschlagene Änderung von IFRS 9 nicht analog für IAS 39 formuliert wird – insb. angesichts anderer Änderungen an IFRS 9, die hingegen identisch auch für IAS 39 vorgesehen sind.*
- 13 Faktisch werden damit drei Anmerkungen gemacht:
- a) mutmaßliche Unklarheit und daher Rückfrage, welche Gebühren denkbar sind, die von der einen Vertragspartei „on behalf of the other [contractual] party“ erhalten oder gezahlt werden bzw. wie sich diese Gebühren von Zahlungen an/durch Dritte abgrenzen.
  - b) mutmaßliche Unklarheit und daher Rückfrage, ob – im Gegensatz zur Differenzierung der Gebühren für Zwecke des (Nicht-)Einbezugs in den Barwerttest – die Gebühren für Zwecke der buchhalterischen Behandlung (d.h. Ergebniserfassung) gleichbehandelt, also **nicht differenziert** werden.
  - c) Kritik, dass nur IFRS 9, nicht jedoch die analoge Regelung in IAS 39 geändert wird.
- 14 Diese Punkte werden nachfolgend analysiert und ggf. die Beweggründe des IASB aufgegriffen.
- 15 Zu a): Für Zwecke des Barwerttests sollen Gebühren dahingehend differenziert werden, dass manche Gebühren in den Test einbezogen werden (hier: Gebühren „Typ A“) und andere nicht (hier: „Typ B“). Der Änderungsvorschlag soll dies klarstellen. Dabei wird formuliert, dass nur Gebühren, die zwischen den beiden Vertragsparteien gezahlt werden, einzubeziehen sind. Ergänzend wird formuliert, dass dies auch solche einschließt, die von einer Vertragspartei (*lender or borrower*) erhalten oder gezahlt werden, und zwar „on the other’s behalf“. D.h. es gibt Gebühren, die unmittelbar/direkt zwischen beiden gezahlt werden (hier: „Typ A1“), und solche, die als „zwischen den Vertragsparteien gezahlt“ gelten (sollen), aber nur mittelbar/“on behalf“ gezahlt werden (hier: „Typ A2“).
- 16 In Agenda Paper 11 zur IFRS IC-Sitzung Mai 2016 (der ersten und maßgeblichen Diskussion zu diesem Thema) wird unter Rz. 28-40 entsprechend ausführlich argumentiert. Der Gedanke dieser Abgrenzung – und damit die Präzisierung, welche Gebühren Typ A (Einbezug) und Typ B (Nicht-Einbezug) sind – ergibt sich demnach aus dem in IFRS 9 verankerten Verständnis von Gebühren, die Teil der Effektivverzinsung sind (Definition in App. A sowie B5.4.1-B.5.4.3) und dem Verständnis von Transaktionskosten (Definition in App. A sowie B5.4.8). Erstere sollen Gebühren Typ A und letztere Typ B entsprechen.



- 17 Der Wortlaut der damaligen vorläufigen sowie endgültigen IFRS IC-Agenda-Entscheidung (Mai bzw. September 2016) stellt Folgendes klar: Das Verständnis von Gebühren Typ A bedeutet, dass darunter alle Gebühren fallen, welche Zahlungsströme zwischen den beiden Vertragsparteien darstellen („... *they represent contractual cash flows between the lender and the borrower*“). Ohne weitere Erläuterung wird konkretisiert, dass hierin folglich auch Zahlungsströme „on behalf“ eingeschlossen sind. (*“On the basis of these observations, the Interpretations Committee noted that, when applying paragraphs B3.3.6 of IFRS 9 and AG62 of IAS 39 in carrying out the ‘10 per cent’ test, an entity includes only fees paid or received between the lender and the borrower or fees paid by the lender or the borrower on its behalf.”*)
- 18 Zu b): Grund der Rückfrage ist die Unterscheidung, dass für die hier geführte Diskussion von Gebühren zum Einbezug in den (ausbuchungsrelevanten) Barwerttest zweierlei Gebühren zu differenzieren und unterschiedlich zu behandeln sind; hingegen für die – davon losgelöste – Überlegung der buchhalterischen Behandlung (d.h. Ergebniserfassung) werden die Gebühren nicht differenziert. Die Rückfrage selbst lautet, ob dies so ist – und warum.
- 19 Hierzu wird in Agenda Paper 11 zur IFRS IC-Sitzung Mai 2016 kurz und präzise bestätigt, dass die Überlegungen zum Einbezug in den Barwerttest und die Überlegungen zur Ergebniserfassung (infolge einer Modifikation) separate Fragen sind. Dies ergibt sich aus der Gliederung der Regelung in IFRS 9.B3.3.6 (AP, Rz. 35 f.). Es wird als konsequent mit den Grundprinzipien in IFRS 9 angesehen, dass für Zwecke des Barwerttests zweierlei Gebühren zu differenzieren und unterschiedlich zu behandeln sind, während für Zwecke der Bilanzierung bei einer Modifikation dies nicht der Fall ist (Rz. 40).
- 20 Zu c): Der IASB hat eine Änderung für IFRS 9.B3.3.6, jedoch keine Änderung der identischen Regelung in IAS 39.AG62 vorgeschlagen. Dies begründet sich laut BC4 zum ED mit der begrenzten (verbleibenden) Anwendbarkeit von IAS 39 und der (mutmaßlich) geringen Bedeutung. Diese Argumentation wird in Agenda Paper 12A zur IASB-Sitzung April 2017 erläutert.
- 21 Zu dieser Argumentation könnten drei Dinge eingewendet werden:
- (i) Die Ablehnung einer IAS 39-Änderung wird laut BC4 allein mit wenigen Anwendungsfällen (nur eine Branche, nur kurzer Zeitraum, mutmaßlich nur wenige betroffene Sachverhalte) begründet. Dies erscheint nicht sachgerecht, da Regelungen ungeachtet der (mutmaßlichen) Anwendungshäufigkeit sachgerecht und konsistent sein sollten. Wegen der Verschiebung der IFRS 17-Erstanwendung, einhergehend mit einer entsprechend längeren Anwendbarkeit von IAS 39, wird der „kurze Zeitraum“ um mind. ein Jahr länger.
  - (iii) Bei Abwägung von Kosten und Nutzen einer (zusätzlichen) IAS 39-Anpassung ist festzustellen, dass eine Erleichterung für – wenn auch „wenige“ – Unternehmen möglich wäre, indem schlicht eine einzige Tz. in IAS 39 (zumal hier exakt identisch mit IFRS 9) geändert wird.
  - (iii) Wie bereits vom IFRS-FA geäußert, wurde in allen anderen Fällen einer IFRS 9-Änderung – zuletzt ED/2019/1 (IBOR-Reform) – gleichzeitig auch IAS 39 analog angepasst.



22 Zwischenfazit und Vorschlag:

Zu a): Dieser Kritikpunkt bzw. diese Rückfrage sind insofern berechtigt, als sich einige (äußerst klarstellende) Überlegungen des IASB im Wortlaut der vorgeschlagenen Änderung nur nicht wiederfinden. Die Anmerkung des IFRS-FA sollte in der Stellungnahme enthalten sein. Der FA wird gebeten, über die Formulierung, insb. Begründung seiner Anmerkung zu entscheiden.

Zu b): Diese Rückfrage lässt sich klären; IFRS 9 und der Änderungsvorschlag sind konsistent, daher erübrigt sich eine diesbezügliche Anmerkung in der Stellungnahme.

Zu c): Dieser Kritikpunkt ist berechtigt. Die Anmerkung des IFRS-FA sollte in der Stellungnahme enthalten sein. Der FA wird gebeten, über die Formulierung, insb. Begründung seiner Anmerkung zu entscheiden.

### **3.3 Änderung von IAS 41 – Taxation in fair value measurements**

23 Folgende Meinung äußerte der IFRS-FA zu diesem Änderungsvorschlag.

*Die Änderung an IAS 41 wurde vom IFRS-FA ohne Anmerkungen befürwortet.*

24 Es ergeben sich keine weiteren Diskussionspunkte.

25 Zwischenfazit und Vorschlag: Dem Änderungsvorschlag kann uneingeschränkt zugestimmt werden. Eine entsprechende Formulierung ist im Stellungnahmeentwurf enthalten.



### 3.4 Änderung der IE zu IFRS 16 – Lease incentives

- 26 Diesen Änderungsvorschlag beurteilte der IFRS-FA bis dato wie folgt:
- Zur Änderung des Beispiels zu IFRS 16 äußerte der IFRS-FA, dass die Streichung sinnvoll erscheine. Die dahinterstehende Frage – wann liegt ein Leasinganreiz vor – scheint aber nicht hinreichend klar geregelt, was deshalb nachgeholt werden sollte.*
- 27 Dieser Kritikpunkt wird nachfolgend analysiert und die Beweggründe des IASB aufgegriffen.
- 28 In BC2-3 wird erläutert, dass der IASB die Verwirrung aufgrund der unglücklichen Formulierung in IE5 anerkennt. Zudem wird erklärt, dass der IASB mit den IE5 zwar nur erläutern will, was grundsätzlich in IFRS 16 geregelt ist, was ihm aber offenbar nicht präzise genug gelungen ist. Daher will der IASB großzügigerweise diese Formulierung ändern, obwohl dies formal (weil nicht Teil der verpflichtenden Regeln) verzichtbar wäre. Unerwähnt bleibt, dass – und warum – der IASB es nicht für geboten hält und überdies nicht einmal erwogen hat, die eigentlichen IFRS 16-Regelungen anzupassen oder klarzustellen.
- 29 In Agenda Paper 12 zur IASB-Sitzung Mai 2018 (die einzige Sitzung, in der dieses Thema behandelt wurde) wird dieser Gedanken nicht aufgegriffen. Zwar wird die Tatsache angesprochen, dass eine Verwirrung zwischen den verbindlichen Regeln in IFRS 16 (insb. Tz. 24 und 26 sowie Definition in App. A) und den unverbindlichen Beispielen (hier IE5 bzw. Example 13) besteht, aber daraus wird nur abgeleitet, dass eine Anpassung von IE5 zu erwägen oder andererseits ggf. entbehrlich ist (Rz. 15). Dem Nutzen für Anwender wegen will der IASB dennoch IE5 klarstellend ändern (Rz. 16). Die gegenteilige Möglichkeit, die verbindlichen Regeln in IFRS 16 zu ändern/zu ergänzen – ja sogar der Gedanke, die Unklarheit könnte primär daraus resultieren, dass die IFRS 16-Regeln selbst nicht klar oder ausführlich genug formuliert sind – wird hier gar nicht aufgebracht.
- 30 Zwischenfazit und Vorschlag: Die Anmerkungen bzw. der Kritikpunkt des IFRS-FA sollte in der Stellungnahme enthalten bleiben. Der IFRS-FA wird gebeten zu entscheiden, **wie** er – vor dem erläuterten Hintergrund – seine Anmerkung in der Stellungnahme **begründen** möchte. Ein entsprechender Formulierungsvorschlag ist im Stellungnahmeentwurf enthalten.

## 4 Fragen an den IFRS-FA

1. Sollen die im Stellungnahme-Entwurf vorsorglich formulierten Punkte enthalten bleiben?
2. Stimmt der IFRS-FA den jeweiligen konkreten Formulierungsvorschlägen zu?