

© 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>83. IFRS-FA / 27.04.2020 / 08:20 – 09:20 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>02 – IASB ED zu IFRS 16</b>
<b>Thema:</b>	<b>Erörterung des Änderungsstandards</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>83_02_IFRS-FA_IFRS16_CN</b>

### 1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

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

Nummer	Titel	Gegenstand
83_02	83_02_IFRS-FA_IFRS16_CN	Cover Note
83_02a	83_02a_IFRS-FA_IFRS16_ED	IASB ED/2020/2 zu IFRS 16 Unterlage öffentlich verfügbar <a href="https://bit.ly/2x29GVc">https://bit.ly/2x29GVc</a>
83_02b	83_02b_IFRS-FA_IFRS16_Schulung	Schulungsmaterial des IASB vom 10.04.2020 Unterlage öffentlich verfügbar <a href="https://www.ifrs.org/news-and-events/2020/04/application-of-ifsrs-16-in-the-light-of-the-covid-19-uncertainty/">https://www.ifrs.org/news-and-events/2020/04/application-of-ifsrs-16-in-the-light-of-the-covid-19-uncertainty/</a>

Stand der Informationen: 24.04.2020.

### 2 Ziel der Sitzung

- 2 Der IFRS-FA soll den Inhalt des Änderungsstandards IASB ED/2020/2 *Covid-19-Related Rent Concessions* (Unterlage **83\_02a**) zu IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, betreffend Mietkonzessionen resultierend aus der Covid-19/Corona-Pandemie, erörtern.
- 3 Auf Basis der Erörterung in dieser Sitzung, wird durch den zuständigen Projektmanager zeitnah die Stellungnahme an den IASB vorbereitet. Da die Kommentierungsfrist des IASB aufgrund der gegebenen Dringlichkeit bereits am 8. Mai 2020, also nur 14 Tage nach Veröffentlichung des Exposure Drafts, enden soll, erfolgt die Verabschiedung der DRSC-Stellungnahme vsl. im Umlaufverfahren.

### 3 Hintergrund des Entwurfs eines Änderungsstandards

- 4 In Folge der Covid-19/Corona-Pandemie konnte ab März 2020 in verschiedenen Ländern die Gewährung von Mietkonzessionen (Stundungen, Verzichte etc.) zugunsten der Mieter/Leasingnehmer beobachtet werden. Teilweise auf Basis gesetzlicher Initiativen der jeweiligen Jurisdiktion, teilweise als Entgegenkommen der Vermieter/Leasinggeber.
- 5 Zur Sicherstellung der sachgerechten und einheitlichen Bilanzierung dieser Mietkonzessionen, hat der IASB am 10. April 2020 Schulungsmaterial zu IFRS 16 *Leasingverhältnisse* und anderen Standards (Unterlage **83\_02b**) veröffentlicht. Darin wurden die wesentlichen Sachverhalte, welche bei der Bilanzierung dieser Mietkonzessionen zu beachten sind, auf Basis der Regelungen von IFRS 16, dargestellt und kurz erläutert. Dadurch wurde außerdem (implizit) zum Ausdruck gebracht, dass die Regelungen von IFRS 16 geeignet sind die aktuellen Geschehnisse korrekt abzubilden und keine Regelungslücke besteht.
- 6 IFRS 16 definiert eine Modifikation wie folgt:
- A change in the scope of a lease, or the consideration for a lease, that was not part of the original terms and conditions of the lease (for example, adding or terminating the right to use one or more underlying assets, or extending or shortening the contractual lease term).*
- 7 Falls eine Modifikation vorliegt, hat der Leasingnehmer i.d.R. eine neue Diskontierungsrate zu ermitteln und die Leasingverbindlichkeit, unter Berücksichtigung der geänderten Leasingzahlungen und der neuen Diskontierungsrate, neu zu bewerten (IFRS 16.45) sowie das Nutzungsrecht (*right-of-use asset*) entsprechend anzupassen (IFRS 16.46).
- 8 Falls keine Modifikation vorliegt, erfolgt die Abbildung als variable Leasingzahlung, d.h. erfolgswirksam in der Periode der Änderung (IFRS 16.38) mit korrespondierender Anpassung der Leasingverbindlichkeit.
- 9 In der Folge erhielt der IASB jedoch verstärkt die Rückmeldung, dass die korrekte Anwendung von IFRS 16, vor dem Hintergrund verschiedener Herausforderungen während der Covid-19/Corona-Pandemie, insb. für Leasingnehmer, zu komplex sei. Die Komplexität resultiert dabei vor allem aus:
- der (ggf. für eine Vielzahl unterschiedlicher Leasingverhältnisse) notwendigen Durchsicht aller Leasing- bzw. Mietverträge;
  - der (ggf. komplizierten) rechtlichen Beurteilung, ob die Mietkonzession eine Modifikation des Leasingverhältnisses (vor dem Hintergrund der jeweiligen ursprünglichen Vertragsgestaltung sowie des mglw. geänderten anwendbaren Rechts der Jurisdiktion) darstellt; und



- der Anwendung der Regelungen des IFRS 16 auf Mietkonzessionen, welche tatsächlich als Modifikation des Leasingverhältnisses eingestuft werden, insb. hinsichtlich zusätzlich zu ermittelnder Daten (bspw. neue Diskontierungsrate).
- 10 Daraufhin erörterte der IASB in einer kurzfristig einberufenen, zusätzlichen Sitzung am 17. April 2020 mögliche Änderungen an IFRS 16 und beschloss die einstimmig die zeitnahe Erarbeitung eines Änderungsstandards zur Gewährung einer limitierten Ausnahmeregelung für die Bilanzierung von Mietkonzessionen beim Leasingnehmer.
- 11 Dieser Änderungsstandard (Unterlage **83\_02a**) wurde am 24. April 2020 veröffentlicht. Die Stellungnahmefrist beträgt, nach vorheriger Abstimmung mit den Trustees der IFRS Foundation, ausnahmsweise nur 14 Tage. Dadurch soll die zeitnahe Finalisierung der Änderung (angestrebt bis Ende Mai 2020) ermöglicht werden.
- 12 Hinweis: Für Leasinggeber wird keine Erleichterung vorgesehen. Begründet wird dies mit folgenden Argumenten:
- Leasing stellt für Leasinggeber i.d.R. das Kerngeschäft dar, dementsprechend sollten durch die Leasinggeber angemessene Prozesse und Systeme für Änderungen an Zahlungsprofilen installiert worden sein.
  - Es wird davon ausgegangen, dass Leasinggeber einige wenige Standardverträge (pro Jurisdiktion) nutzen und ggf. ihren Leasingnehmern vergleichbare Konzessionen anbieten. Die praktischen Herausforderungen werden daher als vergleichsweise geringer angesehen.
  - IFRS 16 behielt die Leasinggeber-Bilanzierung gem. IAS 17 im Wesentlichen bei. Leasinggeber haben daher weniger Umstellungen zu bewältigen gehabt als Leasingnehmer, welche derzeit vielfach den ersten Abschluss unter Anwendung von IFRS 16 (anzuwenden für Geschäftsjahre beginnend an oder nach dem 1. Januar 2019) erstellen.
  - Die Bilanzierung einer Modifikation durch einen Leasinggeber wird als nicht besonders komplex angesehen.

#### **4 Inhalt des Entwurfs eines Änderungsstandards**

- 13 Der Entwurf des Änderungsstandards beinhaltet den Vorschlag einer kurzfristigen Änderung an IFRS 16 *Leases* zur Bilanzierung von Mietkonzessionen im Kontext der Covid-19/Corona-Pandemie beim Leasingnehmer. Den Leasingnehmern soll dadurch eine, auf im Jahr 2020 fällige Zahlungen limitierte, optionale Befreiung von der Beurteilung, ob eine auf die Covid-19/Corona-Pandemie bezogene Mietkonzession als Leasingmodifikation einzustufen ist, gewährt werden.

*Paragraph 46A*

*As a practical expedient, a lessee may elect not to assess whether a covid-19-related rent concession (see paragraph 46B) is a lease modification. A lessee that makes this election shall account for any change in lease payments resulting from the covid-19-related rent concession the same way it would account for the change applying this Standard if the change were not a lease modification.*

#### *Paragraph 46B*

*The practical expedient in paragraph 46A applies only to rent concessions occurring as a direct consequence of the covid-19 pandemic and only if all of the following conditions are met:*

- (a) the change in lease payments results in revised consideration for the lease that is substantially the same as, or less than, the consideration for the lease immediately preceding the change;*
- (b) any reduction in lease payments affects only payments originally due in 2020 (for example, a rent concession would meet this condition if it results in reduced lease payments in 2020 and increased lease payments that extend beyond 2020); and*
- (c) there is no substantive change to other terms and conditions of the lease.*

- 14 Die Anwendung dieser optionalen Ausnahmeregelung führt zur Bilanzierung einer Covid-19/Corona-Pandemie bezogenen Mietkonzessionen, als ob es sich nicht um eine Modifikation des Leasingverhältnisses handelt. Dadurch entfallen für den Leasingnehmer die Notwendigkeiten zur Durchsicht aller Leasing- bzw. Mietverträge, zur rechtlichen Beurteilung einer entsprechenden Mietkonzession und ggf. zur Bestimmung neuer Diskontierungssätze.
- 15 Als Mietkonzessionen werden somit Zahlungsänderungen verstanden, welche die Zahlungsverpflichtung des Leasingnehmers reduzieren oder das Zahlungsprofil ändern (Stundung, *deferral*), ohne dass eine Erhöhung der gesamten Zahlungsverpflichtung (im Vergleich zu der unmittelbar vor der Änderung bestehenden gesamten Zahlungsverpflichtung) resultiert.
- 16 Entscheidend für die Anwendbarkeit der Option ist, dass die Mietkonzession in direktem Zusammenhang mit der Covid-19/Corona-Pandemie stehen muss. Zeitgleich vereinbarte, aber nicht auf die Covid-19/Corona-Pandemie bezogene Änderungen am Leasingvertrag sind (weiterhin) nach den allgemeinen Regelungen des IFRS 16 zu bilanzieren.
- 17 Die Ausnahmeregelung ist dabei konsistent für alle Leasingverhältnisse mit vergleichbaren Charakteristika und in vergleichbaren Umständen anzuwenden.
- 18 Die Dauer der Covid-19/Corona-Pandemie ist derzeit nicht absehbar. Die vorgeschlagene Erleichterung soll aber gerade in der Zeit anwendbar sein, in der die Auswirkungen der Covid-19/Corona-Pandemie am stärksten sind und sich die Gegebenheiten/Umstände besonders schnell ändern. Daher soll die Erleichterung für im Jahr 2020 fällige Zahlungen gelten. Der IASB

erwartet, dass die Bilanzierung späterer Änderungen auf Basis der allgemeinen Regelungen des IFRS 16 zumutbar sein wird.

- 19 Da durch die Erleichterung Auswirkungen auf die Vergleichbarkeit der Abschlüsse resultieren können, wird durch den IASB eine Angabepflicht bei Nutzung der optionalen Erleichterung vorgesehen.

*Paragraph 60A*

*A lessee that applies the practical expedient in paragraph 46A shall disclose that fact.*

- 20 Die Ausgestaltung der vorgeschlagenen Erleichterung als Wahlrecht wird gewählt, um keine Abweichung von IFRS 16 zu erzwingen und somit den Unternehmen, welche die allgemein gültige Bilanzierung gem. IFRS 16 bewusst umsetzen wollen, dies auch weiterhin zu ermöglichen.

- 21 Als Zeitpunkt des Inkrafttretens wird der 1. Juni 2020 vorgesehen, wobei die vorzeitige Anwendung gestattet wird, auch in Abschlüssen, die zum Zeitpunkt der Herausgabe der Änderung noch nicht zur Veröffentlichung genehmigt sind.

*Paragraph C1A*

*[Draft] Covid-19-Related Rent Concessions, issued in [Month] 2020, added paragraphs 46A, 46B and 60A. A lessee shall apply that amendment for annual reporting periods beginning on or after 1 June 2020. Earlier application is permitted, including in financial statements not yet authorised for issue at [date the amendment is issued].*

- 22 Dabei ist die Erleichterung – sofern genutzt - rückwirkend anzuwenden. Die Anpassung der Vorperioden soll nicht notwendig sein, stattdessen würde ein Leasingnehmer die aus der erstmaligen Anwendung resultierende, kumulative Differenz zum Beginn der betreffenden Berichtsperiode im Eigenkapital (bspw. in den Gewinnrücklagen) erfassen.

*Paragraph C20A*

*A lessee shall apply [Draft] Covid-19-Related Rent Concessions (see paragraph C1A) retrospectively, recognising the cumulative effect of initially applying that amendment as an adjustment to the opening balance of retained earnings (or other component of equity, as appropriate) at the beginning of the annual reporting period in which the lessee first applies the amendment.*

- 23 Die nachfolgende Tabelle beinhaltet die exemplarischen Darstellungen des IASB-Staff (Agenda Paper 32B der IASB-Sitzung am 17.04.2020) für die Fallgestaltungen „normales Zahlungsprofil“ (Spalte 1), „Mietverzicht“ (Spalte 2), „Mietstundung“ (Spalte 3) und „Kombination von Mietverzicht und Mietstundung“ (Spalte 4).

<b>Fact pattern</b>			
At 31 March 2020 a lessee has a lease liability of CU2,000. The contract requires monthly lease payments of CU100. For simplicity, it is assumed in all scenarios that (i) interest accrues at CU20 per month; and (ii) a reduction of CU100 in one month followed by an increase of CU100 in a later month is considered to affect only the timing of payments. The analysis below sets out the accounting for the lease liability in four scenarios: the first where there are no changes to the lease payments and three scenarios where the fact pattern is adjusted in the manner described. Accounting for the right-of-use asset is not included.			
No change in lease payments	Forgiveness of lease payments <i>Mar–May 2020: no lease payments</i>	Deferred lease payments <i>Mar–May 2020: no lease payments June–Aug 2020: lease payments CU 200</i>	Partially deferred, partially forgiven lease payments <i>Mar–May 2020: no lease payments June–Aug 2020: lease payments CU 160</i>
<b>In 3-month period, March – May 2020</b> Dr lease liability (100*3) 300 Cr cash 300  Dr interest (P&L) (20*3) 60 Cr lease liability 60	<b>In 3-month period, March – May 2020</b> Dr lease liability (100*3) 300 Cr P&L 300 <i>(negative variable payments)</i>  Dr P&L (interest) 60 Cr lease liability 60	<b>In 3-month period, March – May 2020</b> - -  Dr interest (P&L) 60 Cr lease liability 60	<b>In 3-month period, March – May 2020</b> Dr lease liability (40*3) 120 Cr P&L 120 <i>(negative variable payments)</i>  Dr P&L (interest) 60 Cr lease liability 60
Lease liability at 31 May 2020: CU 1,760	Lease liability at 31 May 2020: CU 1,760	Lease liability at 31 May 2020: CU 2,060	Lease liability at 31 May 2020: CU 1,940
<b>In 3-month period, June – Aug 2020</b> Dr lease liability (100*3) 300 Cr cash 300 Dr interest (P&L) 60 Cr lease liability 60	<b>In 3-month period, June – Aug 2020</b> Dr lease liability (100*3) 300 Cr cash 300 Dr P&L (interest) 60 Cr lease liability 60	<b>In 3-month period, June – Aug 2020</b> Dr lease liability (200*3) 600 Cr cash 600 Dr interest (P&L) 60 Cr lease liability 60	<b>In 3-month period, June – Aug 2020</b> Dr lease liability (160*3) 480 Cr cash 480 Dr P&L (interest) 60 Cr lease liability 60
Lease liability at 31 August 2020: CU 1,520	Lease liability at 31 August 2020: CU 1,520	Lease liability at 31 August 2020: CU 1,520	Lease liability at 31 August 2020: CU 1,520

24 Der Entwurf des Änderungsstandards beinhaltet die folgenden beiden Fragen, deren Beantwortung bis zum 8. Mai 2020 erbeten wird:

<b>Question 1—Practical expedient (paragraphs 46A and 46B of the [Draft] amendment to IFRS 16)</b>
<p>Paragraph 46A of the draft amendment to IFRS 16 proposes, as a practical expedient, that a lessee may elect not to assess whether a covid-19-related rent concession is a lease modification. A lessee that makes this election would account for any change in lease payments resulting from the covid-19-related rent concession the same way it would account for the change applying IFRS 16 if the change were not a lease modification.</p> <p>Paragraph 46B of the draft amendment to IFRS 16 proposes that the practical expedient applies only to rent concessions occurring as a direct consequence of the covid-19 pandemic and only if all of the following conditions are met:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) the change in lease payments results in revised consideration for the lease that is substantially the same as, or less than, the consideration for the lease immediately preceding the change;</li> <li>(b) any reduction in lease payments affects only payments originally due in 2020; and</li> <li>(c) there is no substantive change to other terms and conditions of the lease.</li> </ul> <p>Do you agree that this practical expedient would provide lessees with practical relief while enabling them to continue providing useful information about their leases to users of financial statements? Why or why not? If you disagree with the proposal, please explain what you propose and why.</p>



**Question 2—Effective date and transition (paragraphs C1A and C20A of the [Draft] amendment to IFRS 16)**

Paragraphs C1A and C20A of the draft amendment to IFRS 16 propose that a lessee would apply the amendment:

- (a) for annual reporting periods beginning on or after 1 June 2020. Earlier application is permitted, including in financial statements not yet authorised for issue at the date the amendment is issued; and
- (b) retrospectively, recognising the cumulative effect of initially applying the amendment as an adjustment to the opening balance of retained earnings (or other component of equity, as appropriate) at the beginning of the annual reporting period in which the lessee first applies the amendment.

Do you agree with this proposal? Why or why not? If you disagree with the proposal, please explain what you propose and why.