

© DRSC e.V.	Joachimsthaler Str. 34	10719 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.

FA FB – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	12. FA FB / 13.12.2022 / 10:00 – 11:00 Uhr
TOP:	05 – Interpretationsaktivitäten
Thema:	Berichterstattung über die IFRS IC-Konferenz im November 2022
Unterlage:	12_05_FA-FB_Interpret_CN

1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

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

Nummer	Titel	Gegenstand
12_05	12_05_FA-FB_Interpret_CN	Cover Note
12_05a	12_05a_FA-FB_Interpret_Update	IFRIC Update November 2022 – öffentlich verfügbar

Stand der Informationen: 06.12.2022.

2 Ziel der Sitzung

- 2 Der FA FB soll über die Themen und Entscheidungen der IFRS IC-Konferenz am 29.11.2022 informiert werden. Drei Themen standen auf der Tagesordnung. Das IFRS IC hat eine vorläufige Agendaentscheidung getroffen. Diese steht zur Kommentierung bis 6. Februar 2023. Der FA wird um **Diskussion und ggf. Entscheidung über eine Stellungnahme** gebeten.

3 Fragen an den FA

- 3 Folgende Fragen werden dem FA zur Sitzung vorgelegt:

Frage 1 – vorläufige Agendaentscheidung des IFRS IC:

Hat der FA Anmerkungen zur vorläufigen Agendaentscheidung (TAD)?



4 Informationen zur IFRS IC-Konferenz im November 2022

4.1 Vom IFRS IC behandelte Themen und getroffene Entscheidungen

Thema	Status	Entscheidung	Nächste Schritte
IFRS 16 – Definition of a Lease: Substitution Rights	Initial consideration	TAD	Kommentierung bis 06.02.2023
Potential annual improvements to IFRSs	IFRS IC input	keine	IASB-Befassung
PIR of IFRS 15	IFRS IC input during phase 1	keine	IASB-Beratungen Phase 1 fortsetzen

- 4 Dem IFRIC-Update (Unterlage **12_05a**) sind Details zu den Themen zu entnehmen.
- 5 Nachfolgend findet sich eine Zusammenfassung der Themen sowie ergänzende Informationen zur Historie der IFRS IC-Diskussion und ggf. zu früheren Befassungen im DRSC.

4.2 Detailinformationen zu vorläufigen Agendaentscheidungen

4.2.1 IFRS 16 – Definition of a Lease: Substitution Rights

- 6 Status: erstmalige Diskussion → vorläufige Agendaentscheidung (TAD).
- 7 Ursprüngliche Eingabe:
- Thema: Beurteilung, ob ein Leasingverhältnis i.S.v. IFRS 16 besteht, insb. ob ein substantielles Austauschrecht vorliegt.
 - Sachverhalt: Ein Unternehmen mietet Batterien im Zusammenhang mit Elektrobussen; es besteht ein Recht bzw. eine Pflicht, die Batterien auszutauschen, sollte binnen 8 Jahren die Kapazität unter 70% sinken (was der Vermieter jedoch als unwahrscheinlich erachtet).
 - Fragestellungen – bzgl. Existenz eines substantiellen Austauschrechts:
 - a) Welche **bilanziellen Auswirkungen** ergeben sich aus den vorgenannten Details – d.h. konkret: liegt ein substantielles Austauschrecht vor?
 - b) Ist die Beurteilung auf Basis eines **einzelnen Vermögenswerts** (d.h. Fahrzeug bzw. Batterie) **oder** des **gesamten Portfolios** (d.h. gesamte Flotte) vorzunehmen?
- 8 Outreach Request: im Oktober 2022 erhalten und nach Einholung von schriftlichem Feedback der Big 5 am 24.10.2022 wie folgt beantwortet:

Regarding Q1 (Implications on accounting when the supplier benefits from a substitution only (a) after a period of time? (b) at certain points in time during the period of use?):

1. In our jurisdiction, we are aware of a number of fact patterns similar to the fact pattern presented in the submission. (In addition, we are aware of many contracts that are more complex than the fact pattern submitted to the IFRS IC.) Also, we expect the prevalence of such fact patterns to increase in the future.

2a. We know about similar fact patterns (and respective discussions) in the transportation sector, the mobility and logistics industry and in the context of IT infrastructure services and office equipment.

2b. It is generally common for movable assets. In particular, it seems most common for vehicle components (e.g., batteries for electric vehicles). It is also common for IT-/Network hardware, for ships, and for specialised logistics



assets (e.g., forklift trucks). However, for some of these assets we expect difficulties in providing sufficient evidence to demonstrate that the substitution right is substantive.

2c. Yes, it appears to be material in some industries.

3. From our experience, and contrary to the fact pattern presented, determining at which period of time, or point in time, the supplier would benefit economically from the substitution right is often not clear at inception of the contract. Hence, accounting of contracts with substitution rights is judgmental and varies depending on the type of business and other facts and circumstances.

Accordingly, there are contracts for which the substitution right might be assessed as substantial (i.e., no lease accounting) as well as contracts for which it might be assessed not substantial (i.e., potentially lease accounting depending on the other terms and conditions of the contract). Also, in practice it may often not be evident whether a substantive substitution right exists (or there may be issues to provide sufficient (audit) evidence in that regard), so entities might apply the presumption in para. B19 of IFRS 16.

Given a substantial substitution right after a period of time, entities commonly apply lease accounting to the contract.

Given a substantial substitution right at particular points in time during the period of use, entities commonly account for the contract as a service contract.

Regarding Q2 (Which is the unit of account if a portfolio of similar assets is leased within one contract?):

We acknowledge that both views as described in the submission are discussed in the market. However, we take the view that each lease contract is a separate unit of account, and we struggle to understand the basis for View 2.

9 Bisherige IFRS IC-Befassung:

- 11/2022 (jüngste Sitzung): Erstdiskussion. Die Diskussion drehte sich primär um Teilfrage 1, ob das Recht zum Austausch (der Batterien) substantiell ist. Dies wiederum hängt davon ab, ob die ökonomische Vorteilhaftigkeit eines Austauschs (für den Leasinggeber) – die nur zu bestimmten Zeitpunkten (nämlich bei Wartung der Fahrzeuge, wozu es erst nach Verstreichen eines Teils der Leasinglaufzeit kommen wird) gegeben ist – „während der gesamten Leasinglaufzeit“ besteht. Insgesamt wird das Austauschrecht als nicht substantiell angesehen, jedoch erscheint die Argumentation bzw. Herleitung dieser Erkenntnis komplex. Zur Teilfrage 2, ob die Beurteilung auf Einzel- oder Portfolioebene erfolgen muss, war die überwiegende Meinung für eine Einzelbetrachtung.

Ergebnis: **vorläufige Agendaentscheidung** mit der Begründung, dass die bestehenden einschlägigen Vorschriften hinreichend klar sind. Der Staff-Vorschlag für den Wortlaut der Begründung wurde umfassend diskutiert und soll angepasst werden.

10 Bisherige DRSC-Diskussion:

- keine.



4.3 Detailinformationen zu sonstigen Themen

4.3.1 Potential annual improvements to IFRSs

- 11 Status: IASB-Themensammlung. IFRS IC-Meinungsbild einholen und Einbringung in die IASB-Diskussionen.
- 12 Historie:
- Der IASB hat bisher noch in keiner öffentliche Sitzung ein etwaiges Projekt für einen neuen Sammeländerungsstandard (sog. *annual improvements*) erörtert. Auch anderweitig wurden bislang noch keine Themen oder Fragestellungen, die im Rahmen dieser *annual improvements* adressiert werden sollen oder können, öffentlich angesprochen oder kommuniziert.
 - Das IFRS IC wurde nun erstmals im Rahmen einer öffentlichen Sitzung vom IASB um Diskussion bzw. Meinungsäußerung und Rückmeldung an den IASB gebeten.
 - Die angesprochenen und erörterten Themen sind dem DRSC bislang noch nicht bekannt gewesen; daher haben wir uns mit diesen Fragestellungen bislang nicht beschäftigt.
- 13 Jüngste IFRS IC-Befassung (11/2022): Das IFRS IC wurde durch den IASB über einige potenzielle Änderungsvorschläge unterrichtet, die der IASB im Rahmen des nächsten Zyklus für *annual improvements* adressieren könnte. Es handelt sich um potenzielle Anpassungen oder Vereinheitlichung uneinheitlicher Begriffe in mehreren IFRSs, und zwar folgende:
- a) IFRS 1.B6 vs. IFRS 9.6.4.1: „*conditions*“ (*for hedge accounting*) vs. „*qualifying criteria*“. Abweichende Begriffe, aber identische oder abweichende Bedeutung?
 - b) IFRS 10.B73 vs. .B74: Beschreibung des „*de facto agent*“ uneinheitlich, dadurch fraglich, ob mehr als eine Partei „*de facto agent*“ sein kann.
 - c) IFRS 9 (mehrere Tz.) vs. IFRS 15 (Tz. 47 f., Definition in App. A): „*transaction price*“: in IFRS 9 uneinheitlich verwendet, teils mit Verweis auf IFRS 15. Fraglich ist, ob/wann „*transaction price*“ ein unternehmensspezifischer oder marktbasierter Wertansatz ist.
 - d) IAS 7.37: Begriff „*cost method*“ unklar, da Bezug zu IAS 27 (der mittlerweile außer Kraft ist).
 - e) IFRS 7.B38: Angabepflicht unklar, da Verweis auf IFRS 7 Tz. 27 f. (betrifft Fair Value-Hierarchie), die aber mittlerweile gestrichen bzw. durch IFRS 13 ersetzt wurden.
 - f) IFRS 7.35M und .IG20C: Beispiel potenziell verwirrend, da es nicht alle Angaben (betreffend *credit risk exposures*) gemäß Tz. 35M veranschaulicht, dies jedoch nicht explizit klarstellt.
- 14 Das IFRS IC stimmte den Vorschlägen grundsätzlich zu. Die Änderungen (d) und (e) hält das IFRS IC für lediglich „redaktioneller Art“, weshalb beide nicht Teil eines Sammel-Änderungsstandard sein müssten; die Änderung zu IFRS 10 hingegen wird von Einzelnen als grundsätzlicher (mit weiterreichenden Folgen) erachtet, als dass diese Teil eines Sammel-Änderungsstandards sein sollte. Zur Änderung (f) wurde eine einfachere Formulierung vorgeschlagen.



4.3.2 PIR IFRS 15

- 15 Status: PIR IFRS 15 derzeit in Phase 1 → u.a. IFRS IC-Meinungsbild einholen und Einbringung in die IASB-Diskussion und -Themenfindung.
- 16 Historie und aktueller Stand:
- IASB-Beschluss im November 2021, einen PIR zu IFRS 15 zu starten.
 - Phase 1 (Outreach bzw. Befragung der Gremien der IFRS-Stiftung) läuft nun. Während bspw. das CMAC und GPF bereits zuvor befragt wurden, hat jüngst diese erste Konsultation des IFRS IC und kurz danach des ASAF (am 8.12.2022) stattgefunden.
 - Phase 2 (öffentliche Konsultation) für 1. Halbjahr 2023 geplant.
- 17 DRSC-Befassung (FA FB 11/2022): Der FA wurde über die bisherigen Aktivitäten und den derzeitigen Stand im Prozess dieses PIR zu IFRS 15 unterrichtet. Dabei hatte der FA folgende erste Meinungen geäußert:
- Der FA gab aus konzeptioneller Sicht ein insgesamt positives Urteil über den Standard ab. Das Kernprinzip von IFRS 15 und das unterstützende fünfstufige Modell der Umsatzrealisierung sowie die Prinzipienorientierung wurden positiv hervorgehoben.
 - Allerdings beobachtete der FA aus praktischer Sicht keine große Auswirkung des Standards auf die Erlöserfassung von Unternehmen. Die Einführung von IFRS 15 brachte erheblichen Aufwand für die Unternehmen beim Übergang auf die neuen Regelungen, jedoch keine nennenswerten Veränderungen auf die Berichtsdaten und folglich auf die Informationsvermittlung. Aus diesem Grund stellte der FA das Kosten-Nutzen-Verhältnis infrage.
 - Der FA sah keine konkreten Anwendungsfragen, die durch den IASB in Phase 1 des PIR zu adressieren wären. Auch wenn sich in der Einführungsphase diverse Fragen als klarstellungsbedürftig erwiesen (u.a. zeitraumbezogene Umsatzrealisierung, Prinzipal-Agent-Beziehungen, Zusammenwirkung mit anderen IFRS, insb. IFRS 9), wurden hierzu in der Praxis pragmatische Lösungen gefunden. Aus diesem Grund sollte Stabilität das oberste Ziel des PIR sein; grundsätzliche konzeptionelle Diskussionen sollten zwingend vermieden werden.
 - Schließlich betonte der FA die Wichtigkeit der Konvergenz des IFRS 15 mit den US-GAAP.
- 18 Jüngste IFRS IC-Diskussion (11/2022): Das IFRS IC wurde über Zielsetzung und Ablauf des PIR sowie über Hintergründe zur bisherigen Anwendung von IFRS 15 unterrichtet. Zudem wurden erste Fragen vorgestellt, die potenziell in Phase 2 des PIR zur Konsultation gestellt werden.
- 19 Zur grundsätzlichen Beurteilung der Anwendung von IFRS 15 äußerte sich das IFRS IC positiv und zustimmend. In Bezug auf die möglicherweise zu untersuchenden Details äußerte das IFRS IC, dass die Interaktion mit anderen IFRSs untersucht werden sollte. Zur Kosten-Nutzen-Betrachtung hob das IFRS IC hervor, dass die IFRS 15-Anwendung zu einheitlicherer Umsatzerfassung über Branchen hinweg und auch innerhalb von Unternehmen zu einem besseren Verständnis der Umsatzquellen führt – was als wesentlicher Mehrwert angesehen wird.