

© 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:	16. FA FB / 17.04.2023 / 10:45 – 12:15 Uhr
TOP:	02 – Interpretationsaktivitäten
Thema:	Berichterstattung über die IFRS IC-Konferenz im März 2023
Unterlage:	16_02_FA-FB_Interpret_CN

1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

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

Nummer	Titel	Gegenstand
16_02	16_02_FA-FB_Interpret_CN	Cover Note
16_02a	16_02a_FA-FB_Interpret_Update	IFRIC Update März 2023 öffentlich verfügbar

Stand der Informationen: 03.04.2023.

2 Ziel der Sitzung

- 2 Der FA FB soll über die Themen und Entscheidungen der IFRS IC-Konferenz am 14./15. März 2023 informiert werden. Sechs Themen standen auf der Tagesordnung. Das IFRS IC hat drei vorläufige Agendaentscheidungen getroffen. Diese stehen zur Kommentierung bis 22.Mai 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 Agendaentscheidungen des IFRS IC:

Hat der FA Anmerkungen zu den vorläufigen Agendaentscheidungen (TAD)?

4 Informationen zur IFRS IC-Konferenz im März 2023

4.1 Vom IFRS IC behandelte Themen und getroffene Entscheidungen

Thema	Status	Entscheidung	Nächste Schritte
IFRS 16 – Definition of a Lease: Substitution Rights	Final decision	AD	IASB-Bestätigung
IFRS 9 – Guarantee over a derivative contract	Initial consideration	TAD	Kommentierung bis 22.05.2023
IFRS 9/IFRS 17 – Premiums receivable from an intermediary	Initial consideration	TAD	Kommentierung bis 22.05.2023
IAS 19 – Homes and home loans provided to employees	Initial consideration	TAD	Kommentierung bis 22.05.2023
Potential annual improvements to IFRSs	IFRS IC input	keine	IASB-Befassung folgt
Business Combinations – Disclosures, Goodwill and Impairment	IFRS IC input	keine	IASB-Beratungen Phase 1 fortsetzen

- 4 Dem IFRIC-Update (Unterlage **16_02a**) 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 endgültigen Agendaentscheidungen

4.2.1 IFRS 16 – Definition of a Lease: Substitution Rights

6 Status: endgültige Agendaentscheidung (AD). Die IASB-Bestätigung steht noch aus.

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:
 - Welche **bilanziellen Auswirkungen** ergeben sich aus den vorgenannten Details – d.h. konkret: liegt ein substantielles Austauschrecht vor?
 - 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: 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.

- 03/2023 (jüngste Sitzung): Feedback/Rückfragen zu einzelnen Details, insb. zur Bedeutung der Anforderung „Austauschrecht während der **gesamten Periode**“, jedoch keinen expliziten Widerspruch zur TAD – was das IFRS IC erörterte und weshalb der Wortlaut der Begründung teils umformuliert werden soll. Ergebnis: **endgültige Agendaentscheidung**. Der finale Wortlaut der Begründung wurde aber noch nicht publiziert, da die IASB-Bestätigung der Entscheidung noch aussteht.

10 Bisherige DRSC-Diskussion:

- FA FB (12/2022): Der FA FB hielt trotz einiger kleinerer Rückfragen die vorläufige Entscheidung und die Darlegungen des IFRS IC für nachvollziehbar und sachgerecht. Allerdings gab der FA FB zu bedenken – was das IFRS IC auch erkannte – dass bei Fallabwandlungen ein anderes Fazit folgen kann, weshalb diese Entscheidung insoweit nicht unmittelbar auf andere Sachverhaltskonstellationen übertragbar ist. Der FA FB beschloss, keine Stellungnahme zu übermitteln.



4.3 Detailinformationen zu vorläufigen Agendaentscheidungen

4.3.1 IFRS 9 – Guarantee over a derivative contract

- 11 Status: erstmalige Diskussion → vorläufige Agendaentscheidung (TAD).
- 12 Ursprüngliche Eingabe:
- Thema: Bilanzierung einer spezifischen Garantie, bezogen auf ein Derivat.
 - Sachverhalt: Die zwischen zwei Unternehmen abgeschlossene Garantie bezieht sich auf ein Derivat (Zinsswap). Der Garantiegeber verspricht eine Kompensationszahlung, wenn beim Derivat eine Zahlung ausfällt, wobei das Derivat in diesem Fall sofort beendet und glattgestellt wird. Falls der dann fällige Glattstellungsbetrag des Derivats nicht oder nur teilweise gezahlt wird, tritt der Garantiefall ein (d.h. die Kompensationszahlung erfolgt).
 - Frage: Gilt die Garantie als „Finanzgarantie“ i.S.v. IFRS 9 und IFRS 17 oder als Derivat gemäß IFRS 9?
- 13 Outreach Request: im November 2022 erhalten und nach Einholung von Feedback der Big 5 am 21.11.2022 wie folgt beantwortet:

Those fact patterns are not common in our jurisdiction. However, we are aware of a few entities (banking, insurance, utilities sector) that account for such fact patterns. They consistently apply View A, ie. account for as a FGC, which we deem appropriate from a theoretical perspective.

- 14 Bisherige IFRS IC-Befassung:
- 03/2022 (jüngste Sitzung): Erstdiskussion. Zuvor Feststellung, dass geringfügige Verbreitung dieses Sachverhalts, und wenn, dann nur mit unwesentlichen Beträgen.
Ergebnis: **vorläufige Agendaentscheidung** mit der Begründung, dass der Sachverhalt weder verbreitet noch wesentlich ist, um eine weitere Befassung zu rechtfertigen.
- 15 Bisherige DRSC-Diskussion:
- noch keine.



4.3.2 IFRS 9 / IFRS 17 – Premiums receivable from an intermediary

- 16 Status: erstmalige Diskussion → vorläufige Agendaentscheidung (TAD).
- 17 Ursprüngliche Eingabe:
- Thema: Berücksichtigung von Zahlungen von Versicherungsprämien durch den Versicherungsnehmer an einen Intermediär (nicht direkt an den Versicherer) im Rahmen der Bilanzierung und Bewertung von Versicherungsverträgen.
 - Sachverhalt: Ein Vermittler („Intermediär“) agiert zwischen Versicherer und Versicherungsnehmer – zur Vertragsanbahnung sowie zur Prämienvereinnahmung. Dies führt dazu, dass die Prämie bei Fälligkeit vom Versicherungsnehmer an den Intermediär gezahlt wird, dieser reicht die Prämie erst später an den Versicherer weiter.
 - Fragestellungen: Wie ist die Prämienzahlung beim Versicherungsunternehmen bilanziell zu berücksichtigen bzw. wann hat die Prämienzahlung eine Auswirkung auf die Bewertung des (im Rahmen einer Vertragsgruppe) bilanzierten Versicherungsvertrags:
 - Sichtweise A: Die Prämie hat im Moment der Prämienzahlung an den Intermediär KEINE Auswirkung auf den bilanzierten Versicherungsvertrag – d.h. KEINE Anwendung des sog. *premium allocation approach*, somit keine Anpassung des Buchwerts des Versicherungsvertrags (bzw. der relevanten bilanzierten Vertragsgruppe), der – vereinfacht gesagt – dem Saldo aus erwarteten Zahlungsverpflichtungen und Rechten aus noch zu erhaltenen Prämienzahlungen entspricht. D.h. der Buchwert wird (noch) nicht um die an den Intermediär gezahlte Prämie gemindert.
 - Sichtweise B: Die Prämie hat im Moment der Prämienzahlung an den Intermediär EINE Auswirkung auf den bilanzierten Versicherungsvertrag – d.h. Anwendung des sog. *premium allocation approach*, somit Minderung des Buchwerts um den Prämienbetrag. Zugleich wird ein Finanzinstrument/Forderung nach IFRS 9 in Höhe der an den Intermediär gezahlten, aber beim Versicherer noch nicht eingegangenen Prämie erfasst.
- 18 Outreach Request: keiner erfolgt.
- 19 Bisherige IFRS IC-Befassung:
- 03/2022 (jüngste Sitzung): Erstdiskussion. Das IFRS IC stellt fest, dass IFRS 17 nicht hinreichend klar ist. Somit erscheinen beide Sichtweisen sachgerecht und mit IFRS 9 und IFRS 17 vereinbar. Eine Klärung der Frage bzw. Sicherstellung einer einheitlichen Bilanzierung wäre nur durch Anpassung der IFRS-Vorschriften möglich. Dieser Aufwand wiederum erscheint nicht gerechtfertigt, da beide Varianten nützliche Informationen liefern – also eine Ausräumung des faktischen Wahlrechts den Aufwand für die Änderung nicht rechtfertigen. Daher ist kein Standardsetting geboten.
Ergebnis: **vorläufige Agendaentscheidung** mit der vorgenannten Begründung.
- 20 Bisherige DRSC-Diskussion:
- noch keine.



4.3.3 IAS 19 – Homes and home loans provided to employees

21 Status: erstmalige Diskussion → vorläufige Agendaentscheidung (TAD).

22 Ursprüngliche Eingabe:

- Thema: Bilanzierung von Leistungen an Arbeitnehmer gemäß IAS 19 bei zwei Sachverhalten betreffend Gewährung von Wohnraum und Wohndarlehen an Mitarbeiter.
- Sachverhalt 1: Ein Unternehmen überlässt Mitarbeitern Wohnungen oder Wohnhäuser, die sich im Eigentum des Unternehmens befinden. Die betroffenen Mitarbeiter erwerben sukzessive Eigentum daran, indem ein Teil der Vergütung einbehalten und als ratierliche Kaufpreiszahlung betrachtet wird. Sobald die Raten den anfangs festgelegten Kaufpreis erreichen, ist das Eigentum vollständig übergegangen. Bei vorzeitigem Ausscheiden kann der Mitarbeiter durch Einmalzahlung über den „Rest“ ebenfalls Eigentum erhalten.
- Sachverhalt 2: Ein Unternehmen gewährt Mitarbeitern faktisch ein vergünstigtes Darlehen, um Wohnraum zu erwerben. Das Darlehen wird durch Einbehalt eines Teils der Vergütung faktisch getilgt. Auch hierbei wird die Summe bzw. Dauer der Zahlungen anfangs festgelegt. Bei Ausscheiden vor vollständiger „Tilgung“ ist die Restschuld sofort zu begleichen.
- Fragestellungen:
 - Fall 1: Wie erfolgt die Bilanzierung gemäß IFRS, insb. IAS 19? Konkret: Wann ist das Gebäude beim Unternehmen auszubuchen und wie ist eine Leistung an Arbeitnehmer zu erfassen?
 - Fall 2: Wie erfolgt die Bilanzierung gemäß IFRS, insb. IAS 19? Konkret: Ist das gesamte Darlehen als (vorweggenommene) Leistung an Arbeitnehmer zu bilanzieren oder aber wird das Darlehen gemäß IFRS 9 und nur der Zinsvorteil als Leistung i.S.v. IAS 19 bilanziert?

23 Outreach Request: im November 2022 erhalten und nach Einholung von schriftlichem Feedback der Big 5 am 23.11.2022 wie folgt beantwortet:

Both fact patterns are not common within our jurisdiction. As regards a very few cases that appear in practice, the amount of the employee benefit is immaterial.

Some of our constituents acknowledge that the issue is partly common in other jurisdictions (such as the Americas, Asia, or Africa). If so, the “loan balance amounts” may be material whereas the “employee benefit element” usually is immaterial.

24 Bisherige IFRS IC-Befassung:

- 03/2022 (jüngste Sitzung): Erstdiskussion. Auch hier vorherige Feststellung, dass geringfügige Verbreitung dieses Sachverhalts, und wenn, dann nur mit unwesentlichen Beträgen. Ergebnis: **vorläufige Agendaentscheidung** mit der Begründung, dass der Sachverhalt weder sehr verbreitet noch wesentlich ist, um eine weitere Befassung zu rechtfertigen.

25 Bisherige DRSC-Diskussion:

- noch keine.



4.4 Detailinformationen zu sonstigen Themen

4.4.1 Potential annual improvements to IFRSs

- 26 Status: IASB-Themensammlung. IFRS IC-Meinungsbild zu zwei weiteren Sachverhalten einholen und Einbringung dieses Feedback in die IASB-Diskussionen.
- 27 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 im November 2022 erstmals im Rahmen einer öffentlichen Sitzung vom IASB um Diskussion bzw. Meinungsäußerung und Rückmeldung an den IASB gebeten. Damals wurden 6 Themenvorschläge mit mutmaßlichen Unklarheiten angesprochen. Das IFRS IC stimmte jenen Vorschlägen grundsätzlich zu – hielt diese aber für unterschiedlich wichtig und hat teils auch Formulierungsänderungen vorgeschlagen.
 - Diese angesprochenen und erörterten Themen waren dem DRSC noch nicht bekannt gewesen; daher haben wir uns mit diesen Fragestellungen bislang nicht beschäftigt.
 - Das IFRS IC wurde nunmehr (März 2023) erneut im Rahmen einer öffentlichen Sitzung vom IASB um Diskussion bzw. Meinungsäußerung und Rückmeldung an den IASB gebeten. Diesmal wurde zwei Themen mit mutmaßlichen Unklarheiten vorgestellt.
 - Von diesen beiden Themen ist dem DRSC das erste bereits bekannt gewesen, da dieses zuvor im IFRS IC erörtert wurde; daraufhin wurde zu einer von zwei Teilfragen eine Agendaentscheidung getroffen, die andere Frage an den IASB (zur potenziellen Aufnahme im nächsten AIP-Zyklus) verwiesen.
- 28 Jüngste IFRS IC-Befassung (03/2023): Das IFRS IC wurde durch den IASB über weitere zwei 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 9 / IFRS 16: Beseitigung eines mutmaßlichen Wahlrechts zur Abbildung erlassener Leasingzahlungen beim Leasingnehmer, insb. (Teil-)Ausbuchung gemäß IFRS 9 oder Modifikation gemäß IFRS 16.
 - b) IFRS 7.28 und IG14: Uneinheitlicher Wortlaut, da Tz. 28 mit Verabschiedung von IFRS 13 angepasst wurde, IG14 jedoch (versehentlich) nicht.
- 29 Das IFRS IC stimmte jeweils dem Ansinnen einer geringfügigen Standardänderung (via AIP) sowie dem konkreten Änderungsvorschlag grundsätzlich zu.



4.4.2 Business Combinations – Disclosures, Goodwill and Impairment

- 30 Status: Laufendes IASB-Projekt, Bitte um Input seitens des IFRS IC.
- 31 Historie und aktueller Stand:
- Der IASB hat am 19. März 2020 das DP/2020/1 *Business Combinations – Disclosures, Goodwill and Impairment* veröffentlicht. Die darin zur Diskussion gestellten Themen resultierten aus dem Feedback, welches der IASB im Rahmen des Post-Implementation Review zu IFRS 3 erhielt.
 - Seit Mai 2021 finden beim IASB die *Redeliberations* auf Basis des erhaltenen Feedbacks zum Diskussionspapier statt. Im November 2022 hat sich der IASB dazu entschieden, den *Impairment-only approach* beizubehalten und somit keine (Wieder-)Einführung der Amortisation des Goodwill vorzusehen. Der Fokus des Projekts liegt somit auf der Verbesserung der Disclosures sowie punktueller Vereinfachungen für den Impairmenttest.
 - Im Dezember 2022 wurde das Projekt formal auf die Standardsetting-Agenda des IASB genommen. Nach Abschluss der *Redeliberations* wird der nächste Projektschritt die Veröffentlichung eines ED sein, eine zeitliche Planung liegt hierzu aber noch nicht vor.
- 32 Jüngste IFRS IC-Diskussion (03/2023): Das IFRS IC wurde über den Projektfortschritt und die jüngsten IASB-Beschlüsse unterrichtet. Es wurde um Feedback des IFRS IC hierzu gebeten. Über etwaige konkrete Aussagen des IFRS IC wird mündlich berichtet.