



# Ergebnisbericht der 19. Sitzung des Fachausschusses Finanzberichterstattung

vom 17. und 18. Juli 2023

---

*Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der 19. Sitzung des FA FB behandelt:*

- **IASB ED/2023/2 Amendments to IFRS 9 and IFRS 7**
  - **IASB RfI/2023/1 – PiR IFRS 9 Impairment**
  - **IASB RfI/2023/2 – PiR IFRS 15**
  - **RefE Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRL-UmsG**
- 

## **IASB ED/2023/2 Amendments to IFRS 9 and IFRS 7**

Der FA FB finalisierte seine Diskussion des IASB-Exposure Draft ED/2023/2 und erörterte zugleich den vorliegenden Stellungnahmeentwurf.

Der FA bestätigte das bisherige Meinungsbild und stimmte insofern den Grundaussagen des Stellungnahmeentwurfs zu. Zugleich traf der FA FB einige zusätzliche, über die bisherigen Anmerkungen hinausgehende Aussagen – insb. soll die Gesamtaussage in der Stellungnahme etwas wohlwollender,

wenngleich punktuell kritisch formuliert werden.

Zur Erstanwendung der vorgeschlagenen Änderungen und Zusatzangabepflichten sowie der hierzu erforderlichen technischen Umsetzung erkannte der FA FB den hohen Aufwand, der dem grundlegenden Interesse an den Änderungen und deren baldiger Finalisierung und Anwendung entgegensteht. Daher äußerte der FA FB, dass der IASB die Finalisierung und verpflichtende (bzw. freiwillige vorzeitige) Erstanwendung der einzelnen und unterschiedlichen Änderungen entkoppeln könnte, anstatt für alle ein identisches Erstanwendungsdatum festzulegen.

Im Übrigen gab es einzelne Hinweise zu punktuellen Anpassungen der Stellungnahme. Diese soll nun fristgerecht finalisiert und an den IASB übermittelt werden.

---

## **IASB RfI/2023/1 – PiR IFRS 9 Impairment**

Der FA FB hat erstmals das IASB-Konsultationsdokument zum PiR IFRS 9, Teil 2: Wertminderungen, erörtert. Zu einigen Abschnitten hat der FA bereits erste Meinungen

geäußert, andere Abschnitte werden in der Folgesitzung diskutiert.

Zu Abschnitt/Frage 1 (Einführung Wertminderungen unter IFRS 9) äußerte der FA vorläufig, dass das neue Impairmentmodell grundsätzlich funktioniert und im Allgemeinen eine zeitnähere Erfassung von Wertminderungen erfolgt. Auch angesichts der zwei jüngsten Krisenphasen scheint sich das Modell zu bewähren. Gleichwohl folgt die Erfassung von Wertminderungen durchaus einem zyklischen Muster. Des Weiteren wurde erwähnt, dass zahlreiche Freiheitsgrade bestehen, welche die Anwendung allgemein erleichtern. Einschränkend jedoch wurde mehrfach geäußert, dass die Kosten für die Einführung dieses neuen Modells erheblich waren. Daher könnte wohl gefolgert werden, dass die Kosten den Nutzen übersteigen und möglicherweise höher waren als erwartet – wenngleich der Vergleichsmaßstab schwer zu verifizieren ist. Insgesamt besteht aus Sicht des FA FB kein grundlegender Änderungsbedarf für dieses Wertminderungsmodell.

Zu Abschnitt/Frage 2 (Grundmodell *expected credit losses*) wurde geäußert, dass dem FA FB keine fundamentalen Anwendungsprobleme bekannt sind.

Zu Abschnitt/Frage 3 (Beurteilung des signifikanten Risikoerhöhung) bekundete der FA FB, dass ebenfalls keine fundamentalen Anwendungsschwierigkeiten bestehen. Ferner wurde geäußert, dass gleichwohl Anwendungsunterschiede festzustellen seien. Dies sei aber auf die Freiheitsgrade zurückzuführen und angesichts der unterschiedlichen zugrundeliegenden Sachverhalte sachlogisch und nachvollziehbar. Daraus folgerte der FA, dass die Anwendung der Wertminderungsvorschriften im Sinne der Prinzipien einheitlich erfolge.

Zu Abschnitt/Frage 4 (Ermittlung der *expected credit losses*) äußerte der FA FB ebenfalls dass keine fundamentalen Anwendungsprobleme zu beobachten sind. Auch diesbezüglich sind Anwendungsunterschiede im Rahmen des bestehenden Spielraums zu beobachten, was aber gleichfalls prinzipiengerecht erscheint. Die Nutzung von management overlays ist auch Sicht des FA FB

sinnvoll und zu begrüßen, auch wenn dies Komplexitätserhöhend wirkt. Insb. die vergangenen Jahre ab 2020 zeigten, dass und wie *overlays/adjustments* verstärkt genutzt werden – und dass deren Anwendung geradezu geboten war, da Standardmodelle entsprechende Erfahrungswerte nicht enthalten hätten.

Zu Abschnitt/Frage 5 (vereinfachtes Modell) äußerte der FA FB, dass die erwartete Kostenerleichterung insofern nicht beurteilt werden kann, da das (aufwändigere) Grundmodell für die relevanten Fälle eben nicht zur Anwendung kommt – somit der Vergleich fehlt. Auch die Komplexitätserleichterung wurde nur einschränkend bestätigt. Durch Vermeidung der Anwendung Standardmodell wurde zwar eine gewisse Komplexitätsreduktion erreicht, aber nur begrenzt, da auch das vereinfachte Modell zukunftsgerichtete Informationen und Annahmen einbezieht – weshalb ein entsprechender Zusatzaufwand und damit einhergehende Komplexität unvermeidlich sind.

Die Diskussion des IASB-Dokuments wird in der kommenden FA-Sitzung fortgesetzt.

---

## IASB RfI/2023/2 – PiR IFRS 15

Der FA FB äußerte erste Meinungen zu den Fragen des IASB in seinem Konsultationsdokument (“Request for Information“, RfI) im Rahmen des Post-Implementation Reviews von IFRS 15. Es wurde Folgendes besprochen:

### 1. Gesamtbeurteilung des IFRS 15

Aus konzeptioneller Sicht gab der FA FB ein insgesamt positives Urteil über den Standard ab. Auch die Standardstruktur wurde positiv beurteilt. Allerdings beobachtete der FA FB keine große Auswirkung des Standards auf den Zahlenwerk, wogegen die Implementierungskosten sehr hoch waren. Auch wenn einige Branchen, wie z.B. Telekommunikation, stärker von den neuen Regelungen betroffen waren als die anderen, erscheint die Kosten-Nutzen-Relation bei der Implementierung der Vorschriften des IFRS 15 daher fraglich. Der IASB sollte bei weiteren Stan-

Standardsetzungsprojekten stärker darauf achten, dass der Nutzen der neuen bzw. geänderten Vorschriften die Kosten der Umsetzung dieser Vorschriften übersteigt.

Auch wenn sich in der Einführungsphase des Standards diverse Fragestellungen als klarstellungsbedürftig erwiesen (u.a. zeitraumbezogene Umsatzrealisierung, Prinzipal-Agent-Beziehungen, Zusammenwirkung mit anderen IFRS, insb. mit IFRS 9), wurden hierzu in der Praxis pragmatische Lösungen gefunden. Bei einigen komplexen Sachverhalten bestehen nach wie vor Ermessungsspielräume. Dies liegt jedoch weniger an den konzeptionellen Schwächen des Standards, sondern vielmehr an der Komplexität und der unterschiedlichen Ausgestaltung moderner Geschäftsmodelle. Aus diesem Grund sollte aus Sicht des FA FB die Stabilität das oberste Ziel des PiR sein; grundsätzliche konzeptionelle Diskussionen sowie fundamentale Standardänderungen sollten zwingend vermieden werden.

Der hauptsächliche Kostentreiber erscheint die Datenerhebung zur Erfüllung der Angabevorschriften (insbesondere Aufgliederung der Erlöse, Verspiegelung von Vertragsvermögenswerten/Vertragsverbindlichkeiten). Ferner ist die Analyse der neuen Transaktionen ist mit hohem Aufwand verbunden.

## 2. Identifizierung von Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag

Der FA stimmte der IASB-Beobachtung zu, dass die Identifizierung eines eigenständig abgrenzbaren Guts bzw. einer eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung insbesondere bei den Lizenzvereinbarungen sowie den Software-as-a-Services arrangements und den cloud-basierten Lösungen herausfordernd ist. Bei der Erarbeitung des IFRS 15 waren viele Vertragsmodelle noch nicht existent oder nicht weit verbreitet. Ferner verändern sich die Vertragsmodelle kontinuierlich. Die Grundprinzipien des IFRS 15 bieten aus Sicht des FA FB eine ausreichende Grundlage für die Identifizierung von Leistungsverpflichtungen, auch wenn dies in der Praxis in Einzelfällen herausfordernd ist.

## 3. Bestimmung des Transaktionspreises

Die vom IASB geschilderte Beobachtung hinsichtlich der Unsicherheiten bei der Bilanzierung von an den Kunden zu zahlenden Gegenleistung erscheint kein flächendeckendes Problem, sondern Einzelfallthema zu sein. Die Schätzung variabler Gegenleistungen (sog. *constraining estimates*) erfolgt in der Praxis oftmals am Tag 0 und wird bis zur Abwicklung der jeweiligen Transaktion (Tag der Zahlung) nicht erneut vorgenommen.

## 4. Bestimmung des Zeitpunkts der Umsatzrealisierung

Der FA FB stimmte der Beobachtung des IASB zu, dass die anfänglichen – teils großen – Herausforderungen bei der Bestimmung der Umsatzrealisierung über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt weitgehend überwunden sind. Bestehende Herausforderungen sind insbesondere in der Softwarebranche zu beobachten. Allerdings kommt es auf die juristische Vertragsausgestaltung im Einzelfall an. Der FA FB sieht insofern keine Notwendigkeit einer Standardsetzung zu diesem Themenbereich.

## 5. Überlegungen zur Konstellation Prinzipal oder Agent

Das Thema Prinzipal oder Agent ist kein IFRS 15-spezifisches Thema, sondern ein übergreifendes Cross-Cutting-Thema (Schnittpunkte mit IFRS 10, IFRS 16, IFRS 9) und ist dem 5-Stufen-Modell vorgelagert. In der Praxis werden oftmals individuelle Lösungen gefunden, die tlw. nicht auf dem Kontroll-Konzept basieren, sondern auf der Erfüllung/Nichterfüllung von vorgegebenen Indikatoren. So gibt es viele Situationen, in denen eine alleinige Orientierung an den Indikatoren keine eindeutige Beurteilung ermöglicht, ob das Unternehmen als Prinzipal oder als Agent agiert. In diesen Situationen wird oftmals eine Ermessensentscheidung getroffen, die eine signifikante Konsequenz auf die Umsatzbilanzierung hat, insbesondere wenn Umsatzerlöse die Hauptsteuerungsgröße ist. Aus Sicht des FA FB sollte der IASB daher klarstellen, dass die in IFRS 15 aufgeführten Indikatoren nicht ab-

schließlich, sondern eine Ausprägung des Kontroll-Konzepts sind. Die Verbindung der Indikatoren zum Kontroll-Prinzip sollte deutlicher gemacht werden. Dabei sollte auf die Konvergenz mit den Regelungen in Topic 606 geachtet werden (siehe Anmerkungen zur Frage 10).

### 6. Lizenzerteilung

Der FA FB teilte die Beobachtungen des IASB, dass die Identifizierung der Leistungsverpflichtungen in den Software-as-a-Service-Vereinbarungen als auch in solchen Vereinbarungen, die sowohl die Verpflichtung zur Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen als auch eine Lizenz enthalten, herausfordernd und in der Praxis ermessensbehaftet ist. Allerdings ist dies der Komplexität der jeweiligen umfangreichen Vereinbarungen geschuldet, die dazu führt, dass Ermessungsentscheidungen nicht ausgeschlossen werden können. Insgesamt enthält der Standard jedoch aus Sicht des FA FB eine ausreichende Grundlage für die Identifizierung der Leistungsverpflichtungen bei einer Lizenzerteilung. Die vorgenommenen Ermessensentscheidungen sollen durch entsprechende Anhangangaben, zu denen der Standard verpflichtet, offengelegt werden. Sollte sich der IASB für die Standardänderung zu diesem Thema entscheiden, müsste er vorher konkrete Beispiele sammeln, in denen die Standardregelungen falsch ausgelegt werden. Statt einer Standardänderung könnte ggf. über Lehrmaterialien zu dem Thema nachgedacht werden.

### 7. Angabevorschriften

Die Beobachtung des IASB, dass die Kosten für die Erfüllung einiger Angabevorschriften möglicherweise den Nutzen der resultierenden Informationen übersteigen, wird teilweise geteilt. Dies betrifft vor allem die Angaben zu Vertragsvermögenswerten und Vertragsverbindlichkeiten, insbesondere Angaben zu kumulativen Anpassungen der Erlöse, die sich auf den entsprechenden Vertragsvermögenswert oder die entsprechende Vertragsverbindlichkeit auswirken (*cumulative catch-up adjustments to revenue*). Die Bereitstellung dieser Informationen ist teils mit einem hohen Aufwand verbunden, da diese Daten systemseitig nicht automatisiert pro-

duziert werden können, sondern aufwendig erhoben werden müssen. Der IASB sollte den Austausch mit den Abschlussadressaten suchen, um zu evaluieren, welchen konkreten Nutzen sie aus diesen Angaben ziehen. Ferner wird die Erfüllung der Angaben zu den unerfüllten Leistungsverpflichtungen als aufwendig beurteilt; hier ist zudem eine Diversität in der Bilanzierungspraxis zu beobachten.

Insgesamt werden die Angabevorschriften als ausreichend beurteilt und dazu geeignet, Informationen den Abschlussadressaten bereitzustellen, damit diese sich ein Bild von Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen aus Verträgen mit Kunden machen können. Es wird kein Bedarf an zusätzlichen Angabevorschriften gesehen. Die Beobachtung des IASB, dass Unternehmen manchmal die in IFRS 15 geforderten Angaben weglassen, da die Angabevorschriften nicht hinreichend spezifisch sind, wird durch den FA FB nicht geteilt.

### 8. Übergangsvorschriften

Das Wahlrecht zur Anwendung der modifizierten retrospektiven Methode wurde in der Praxis zahlreich genutzt. Durch die Anwendung der modifizierten Methode wurden die Kosten für die Ersteller signifikant reduziert. Ein großer Informationsverlust seitens der Abschlussadressaten ist nicht erkennbar. Es ist begrüßenswert, dass der IASB eine solche Option angeboten hat. Aus Kosten-Nutzen-Gesichtspunkten sollte er dies auch bei weiteren Standardentwicklungen in Betracht ziehen.

### 9. Anwendung von IFRS 15 mit anderen IFRS-Rechnungslegungsstandards

Der FA FB hält die Anpassung des IFRS 15 an die Änderung des Topic 805 *Business Combinations* vom Oktober 2021, welche die Anwendung von Topic 606 auf die Bewertung von bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Vertragsvermögenswerten und -verbindlichkeiten zum Erwerbszeitpunkt verlangen, für wichtig. Dies würde die Vergleichbarkeit zwischen IFRS- und US-GAAP-Bilanzierern erhöhen. Zudem gibt es in IFRS 3 andere Bereiche, bei denen nicht auf die reine Fair Value-Bewertung

abgestellt wird, sondern auf die einschlägige Bilanzierung in den jeweiligen Standards. Insofern erscheint eine Änderung des IFRS 15 auch aus konzeptioneller Sicht angebracht.

Das Thema „Corporate Wrapper“ wurde bereits im Rahmen des PiR IFRS 10 von vielen Stakeholdern adressiert. Der IASB hat zwar beschlossen, dieses Thema in den RfI zu PiR IFRS 15 nicht aufzunehmen, sondern für die nächste Agendakonsultation vorzumerken. Aus Sicht des FA FB erscheint die Thematik jedoch aktuell, führt zu Bilanzierungsproblemen in der Praxis, ist kein Einzelfallthema und sollte durch den IASB daher kurzfristig und nicht erst im Rahmen der nächsten Agendakonsultation angegangen werden.

#### 10. Konvergenz mit dem Topic 606

Aus Sicht des FA FB sollte die Konvergenz kein primäres Ziel des IASB bei der Standardsetzung sein. Im Hinblick auf die Umsatzbilanzierung beurteilt der FA FB die Konvergenz jedoch als sehr wichtig. Zum einen wurden die beiden Standards – IFRS 15 und Topic 606 – durch den IASB und den FASB gemeinsam entwickelt. Zum anderen stellt die Bilanzierung der Umsatzerlöse eins der Schlüsselthemen dar. Insofern sollte der IASB mit dem FASB weiterhin im Austausch bleiben und die Konvergenz weitestgehend erhalten. Die Änderungen an IFRS 15, die nicht im US-GAAP analog nachvollzogen werden, sollten vermieden werden.

#### 11. Sonstige Themen

Es wurden keine weiteren Themen besprochen.

Die Diskussion des RfI wird in der nächsten Sitzung des FA FB fortgeführt und vertieft. Das DRSC plant, ein Anwenderforum zu IFRS 15 einzuberufen sowie eine Öffentliche Diskussion im September/Oktober 2022 zu veranstalten, um den Fortgang des PiR zu erörtern.

### RefE Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRL-UmsG

Dem FA FB lag der Entwurf der DRSC-Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union und die Umsetzung weiterer Begleitmaßnahmen vor. Die Stellungnahme wurde einstimmig verabschiedet.

In der Stellungnahme weist das DRSC auf einige Aspekte des Referentenentwurfs hin, die bereits in der DRSC-Stellungnahme zum Diskussionsentwurf angesprochen, jedoch nicht vollumfänglich im Referentenentwurf berücksichtigt worden sind. Insbesondere wird erneut angeregt, eine (ggf. vorübergehende) verpflichtende Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern im Zusammenhang mit der Gesetzgebung der OECD BEPS Säule-2-Regeln gesetzlich zu kodifizieren, sofern die deutschen handelsrechtlichen Vorschriften keinen Raum für eine solche Ausnahme für die HGB-Bilanzierer bieten.

#### Impressum:

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC)  
Joachimsthaler Str. 34  
10719 Berlin  
Tel 030-206412-0  
Fax 030-206412-15  
Mail: [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de)

#### Haftung/Copyright:

Trotz sorgfältiger Prüfung durch die Redaktion kann vom Herausgeber keine Haftung für die Richtigkeit, der in diesem Text veröffentlichten Inhalte, übernommen werden. Kein Teil dieser Veröffentlichung darf ohne ausdrückliche Genehmigung des DRSC reproduziert werden.

© Copyright 2023 Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.  
Alle Rechte vorbehalten