



**Ergebnisbericht der
20. Sitzung des
Fachausschusses Finanzberichterstattung
20. Sitzung des
Fachausschusses Nachhaltigkeitsberichterstattung
34. Sitzung des Gemeinsamen Fachausschusses
vom 11. und 12. September 2023**

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der Sitzungen behandelt:

34. Sitzung Gemeinsamer FA

- **Climate-related Risks in Financial Statements**

20. Sitzung FA NB

- **EFRAG Guidance (Materiality, Value Chain, Data Points)**

20. Sitzung FA FB

- **Aktuelles: Finanzberichterstattung unter IFRS über Mindeststeuern aus der Gesetzgebung zur Umsetzung der OECD BEPS-Pillar-II-Modellregeln**
- **Vorbereitung ASAF-Meeting September**
- **IASB RFI/2023/2 PiR IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers**

IASB RFI/2023/1 PiR IFRS 9 Financial Instruments - Impairment

Gemeinsamer FA: Climate-related Risks in Financial Statements

Der Gem. FA wurde über den Stand des IASB-Projekts „Climate-related Risks in Financial Statements“ und die aktuelle Diskussion dazu u.a. bei EFRAG oder ASAF informiert. Der Gem. FA erörterte die Frage, inwieweit sich klimabezogene Risiken von anderen (Transformations-) Risiken unterscheiden und dadurch eine separate Befassung rechtfertigen. Im Ergebnis unterstützt der Gem. FA dieses Projekt des IASB und auch den eng abgegrenzten Projektumfang (z.B. keine Überarbeitung von Definitionen von Vermögenswerten und Schulden etc.), allerdings spricht sich der Gem. FA für eine konzeptionelle Befassung mit langfristigen Risiken im Allgemeinen aus, bei der nicht nur klimabezogene Risiken diskutiert werden. Die

Ergänzungen der Illustrative Examples und im Education Material könnten dann beispielhaft auf klimabezogene Risiken eingehen.

FA NB: EFRAG Guidance (Materiality, Value Chain, Data Points)

Der Fachausschuss informierte sich über den aktuellen Stand der Erarbeitung der Implementierungsleitlinien (Implementation Guidance) der EFRAG. Dies betraf zunächst den aktuellen Stand der Überlegungen zu Organisation und Prozess bzgl. der zukünftigen Unterstützung bei der ESRS-Anwendung.

Die Einrichtung eines stehenden Prozesses nach dem Vorbild des IFRS IC der IFRS Foundation wurde vom Fachausschuss begrüßt. Allerdings solle aufgrund der erwarteten Vielzahl von Eingaben ein Prozessschritt der Vorsortierung bedacht werden.

Im Zuge der Diskussionen kritisierte der FA, dass die ESRS in vielen Punkten unklar und widersprüchlich seien und stellte fest, dass viele dieser Probleme nicht durch Implementation Guidance oder Interpretationen, sondern nur durch Änderungen der ESRS selbst gelöst werden können. Angeführt wurde als Beispiel die unterschiedliche Definition des Begriffs der „substances of concern“ in ESRS und anderen EU-Rechtstexten. In den ersten Jahren der Anwendung sei eine wesentliche Anzahl eingeschränkter Prüfungsvermerke zu befürchten, urteilte der Fachausschuss.

Der FA befasste sich mit ausgewählten Inhalten des aktuellen EFRAG-Arbeitspapiers zur Implementation Guidance für die Wesentlichkeitsanalyse (Materiality Assessment Implementation Guidance, MAIG) und bezog Stellung dazu.

Die Ausführungen in ESRS 1 und in der MAIG zur Frage, wann eine Auswirkung als schwerwiegend (und damit als wesentlich) gilt, seien nicht widerspruchsfrei. Insbesondere könne aus dem Wortlaut des ESRS 1.45 eine multiplikative Verknüpfung der Faktoren (scale, scope, irremediable character) abgeleitet werden. Damit wäre allerdings fraglich, dass ein (einziger) hoch ausgeprägter Faktor automatisch in jedem Fall auch eine schwerwiegende

– und damit wesentliche – Auswirkung bedeuten muss, wie in der MAIG zum Ausdruck kommt. Diese Feststellung gab ferner Anlass zu deutlicher Kritik an den Ausführungen zu FAQ 25, welche vom FA als Hinweis zu einer durchgängigen Brutto-Berichterstattung gewertet wurde. Dies sei unter den Vorgaben des ESRS 1.45 nicht konsistent, urteilte der FA NB.

Ebenso kritisierte der Fachausschuss das Zusammenspiel von Frage und Antwort unter FAQ 5. Er stimmte zwar den als Begründung angeführten Aussagen bzgl. der Unterschiede zwischen finanziellen Inhalten im Nachhaltigkeitsbericht und jenen im Abschluss zu, stellte aber fest, dass diese Unterschiede nicht auf ein unterschiedliches Verständnis der finanziellen Wesentlichkeit zurückzuführen seien, was der Wortlaut der Frage jedoch suggeriere. Er empfahl nachdrücklich, eine Umformulierung der Frage zu erwägen, z.B. „Führt die Wesentlichkeitseinschätzung für Zwecke des Jahresabschlusses und für Zwecke des Nachhaltigkeitsberichts immer zu den gleichen Ergebnissen?“

Anlass zu Kritik gab außerdem die Übernahme des sog. Stakeholder engagement standard der Unternehmensberatung AccountAbility aus dem Jahr 2015 unter FAQ 18 bezüglich verschiedener Formen der Stakeholder-einbindung. Insbesondere seien die dort aufgeführten Instrumente überholt und würden von vielen Unternehmen nicht (mehr) verwendet. Die Ausführungen sollten ergänzt werden um moderne Methoden, wie z.B. Big data analysis.

In Bezug auf ausgewählte Inhalte der Implementation Guidance zur Berücksichtigung der Wertschöpfungskette (Value Chain Implementation Guidance, VCIG) hatte der FA NB folgende Anmerkungen:

Es wurde festgestellt, dass die ESRS verschiedene Ebenen des Berichtssubjekts und der operativen Kontrolle über diese einführen: Unternehmen, Standorte, Facilities, wobei der letztere Begriff in den ESRS nicht definiert wird. Hierzu bedürfe es einer Klarstellung. Wiederholt wurde kritisiert, dass Begriff und Definition der operativen Kontrolle für etliche Sachverhalte nicht ausreichend erscheinen. Die Ausführungen zur Abgrenzung der „re-

porting boundary“ könnten diesbezüglich ergänzt werden; allerdings sei eine Klarstellung in den ESRS zu bevorzugen.

Bei der Frage wesentlicher Auswirkungen in der Wertschöpfungskette (FAQ 1) forderte der FA mehr Klarheit zu dem Fall, dass lediglich einer von zahlreichen Lieferanten des gleichen Vorprodukts wesentliche Auswirkungen verursacht bzw. ob in diesem Fall dennoch allgemein auf wesentliche Auswirkungen in der Wertschöpfungskette geschlossen werden muss.

Die Ausführungen unter FAQ 8 (What is reasonable effort?) wurden von FA NB als hinreichend eingestuft. Schwerwiegende Fehler in den Ausführungen des VCIG-Arbeitspapiers waren – soweit vom FA besprochen – nicht festzustellen.

FA FB: Aktuelles: Finanzberichterstattung unter IFRS über Mindeststeuern aus der Gesetzgebung zur Umsetzung der OECD BEPS-Pillar-II-Modellregeln

Dem FA FB lag der Entwurf eines durch die DRSC-Arbeitsgruppe „Steuern“ vorbereiteten Arbeitsentwurfs zu Berichterstattungspflichten i.Z.m. mit dem Gesetz für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung vor. Der Entwurf soll eine Hilfestellung für die Praxis bei der Anwendung der im Mai 2023 veröffentlichten IAS-12-Änderungen sowie weiterer IFRS-Vorgaben bieten. Der FA FB stimmte den Ausführungen der Arbeitsgruppe zu. Aufgrund der Aktualität und der Dringlichkeit der Thematik, insbesondere für Konzernabschlüsse per 30. September 2023 sowie Zwischenberichterstattung für das 3. Quartal 2023, beschloss der FA FB, den Inhalt des Papiers im Protokoll der aktuellen Sitzung wiederzugeben und der Öffentlichkeit auf diesem Wege zur Verfügung zu stellen.

Konzernabschlüsse unter IFRS

Steuerliche Auswirkungen im Konzern eines Mutterunternehmens mit Sitz in Deutschland können bereits vor Beendigung des Gesetzgebungsverfahrens bzw. vor der Verabschiedung des deutschen Mindeststeuergesetzes

(*not enacted or not substantively enacted*) entstehen, wenn die OECD BEPS Pillar II-Regeln in anderen Jurisdiktionen, in denen der Konzern tätig ist, umgesetzt werden (z.B. Einführung von QDMTT sowie UTPR). Unabhängig davon, in welcher Jurisdiktion diese Auswirkungen entstehen, hat das Mutterunternehmen in seinem Konzernabschluss die Vorgaben gem. IAS 12.4A sowie IAS 12.88A-D (ab dem Zeitpunkt deren Indossierung) zu befolgen.

Indossierung der IAS-12-Änderungen vor dem Ende des Geschäftsjahres

Es erfolgt keine Bilanzierung von latenten Steuern i.Z.m. BEPS Pillar II-Ertragsteuern (IAS 12.4A).

Es erfolgt eine Angabe der Tatsache im Anhang, dass ein Unternehmen Gebrauch von der obligatorischen Ausnahme vom Ansatz und Angabe latenter Steueransprüche und Steuerschulden i.Z.m. BEPS-Pillar-II-Ertragsteuern gemacht hat (IAS 12.88A). Diese Angabepflicht ist entbehrlich, wenn ein Unternehmen weder persönlich noch sachlich in den Anwendungsbereich der Modellregeln fällt.

Es erfolgen Angaben von bekannten oder verlässlich abschätzbaren qualitativen und quantitativen Informationen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, die Auswirkungen der BEPS-Pillar-II-Gesetzgebung auf die laufenden Ertragsteuern zum Ende der Berichtsperiode zu verstehen (IAS 12.88C, .88D). Es ist nicht erforderlich, dass bei den quantitativen Angaben alle spezifischen Anforderungen der verabschiedeten bzw. angekündigten Gesetze bei der Einschätzung der Auswirkungen vollumfänglich berücksichtigt werden. Stattdessen können Informationen zu den Auswirkungen in Form einer indikativen Bandbreite angegeben werden. Soweit Auswirkungen nicht bekannt oder vernünftig abschätzbar sind, sind eine diesbezügliche Erläuterung sowie Informationen zum Fortschritt, den das Unternehmen in Bezug auf die Abschätzung der Auswirkungen der BEPS-Pillar-II-Gesetzgebung gemacht hat, anzugeben.

Angaben von nicht zu berücksichtigenden Ereignissen nach der Berichtsperiode: Gem. IAS 10.22(h). sowie IAS 12.88 sind Änderun-

gen der Steuersätze oder Steuervorschriften, die nach dem Abschlussstichtag in Kraft treten oder angekündigt (*enacted or announced*) werden, und wesentliche Auswirkungen auf laufende und latente Steueransprüche bzw. Steuerschulden haben, anzugeben. Diese Angaben wären beispielsweise erforderlich, wenn in einer Jurisdiktion, in der der Konzern tätig ist, eine QDMTT-Regelung nach dem Konzernabschlussstichtag in Kraft treten würde und die Anwendung dieser Regelung zu einer – aus Konzernsicht wesentlichen – Steuerbelastung führen würde.

3. Indossierung der IAS-12-Änderungen nach dem Ende des Geschäftsjahres

Sofern die Indossierung der IAS 12-Änderungen durch die Europäische Kommission nach dem Ende des Geschäftsjahrs, jedoch während der Aufstellungsphase des Konzernabschlusses erfolgt, ist eine Anwendung der Änderungen nicht zu beanstanden.

Sofern die Indossierung der IAS 12-Änderungen durch die Europäische Kommission erst nach der Aufstellungsphase des Konzernabschlusses erfolgt, stellt sich die Frage, ob und falls ja, wie die BEPS-Pillar-II-Ertragsteuern bei der Bilanzierung bzw. Bewertung latenter Steuern nach dem gegenwärtigen Standard zu berücksichtigen sind. Da es sich diesbezüglich offenkundig um eine Regelungslücke handelt, müssen die betroffenen Unternehmen eine eigene angemessene Bilanzierungsmethode gem. IAS 8.10ff. entwickeln. Beispielsweise kommt in Betracht, etwaige Belastungen aus den Säule-2-Ertragsteuern bei der Ermittlung latenter Steuern unberücksichtigt zu lassen, d.h. keine Anpassungen oder Ergänzungen der bestehenden latenten Steuersalden vorzunehmen sowie keine Angaben nach IAS 12 zu machen – dies nicht zuletzt auch angesichts der erwarteten Indossierung der Änderungen an IAS 12. Angaben zu Bilanzierungsmethoden gem. IAS 1.117 ff. sind zu beachten.

4. Besonderheiten in der Zwischenberichterstattung

Die Angaben nach IAS 12.88B-88D sind gem. IAS 12.98M(b) für Zwischenberichte für die Perioden, die am oder vor dem 31. Dezember 2023 enden, nicht erforderlich.

Sofern die Angabe gem. IAS 12.88A im Konzernabschluss zum vorherigen Abschlussstichtag bereits gemacht wurde, ist keine erneute diesbezügliche Angabe erforderlich.

Angaben gem. IAS 34.30(c): Der Ertragsteueraufwand wird auf der Grundlage der besten Schätzung des gewichteten durchschnittlichen jährlichen Ertragsteuersatzes erfasst, der für das gesamte Geschäftsjahr unter Berücksichtigung der BEPS-Pillar-II-Gesetzgebung (diesbezüglich nur hinsichtlich des laufenden Steueraufwands) erwartet wird.

Sofern noch keine Indossierung der IAS-12-Änderungen erfolgt ist, ist die Vorgehensweise analog zu der für den Konzernabschluss beschriebenen Vorgehensweise. Sofern ein Unternehmen seine eigene Bilanzierungsmethode zur Behandlung von latenten Steuern i.Z.m BEPS-Pillar-II-Ertragsteuern in Übereinstimmung mit IAS 8.10 ff. entwickelt, sind Angabepflichten gem. IAS 34.16A(a) zu beachten.

FA NB: Vorbereitung ASAF-Meeting September

Der FA FB wurde über die Themen der bevorstehenden ASAF-Sitzung (28. September 2023) informiert und um Meinungsäußerung insb. zu den in den ASAF-Sitzungsunterlagen gestellten Fragen gebeten.

Dem FA FB wurden die Entscheidungen des IASB zum Projekt „Rate Regulated Activities“, die das Board im Jahr 2023 getroffen hat, vorgelegt (ASAF TOP 2). Es bestanden keine Anmerkungen zu den Sitzungsthemen.

Zum Thema Equity Methode (ASAF TOP 4) wurde der FA FB mündlich über den Inhalt, der erst kurz zuvor veröffentlichten ASAF-Unterlagen, informiert. Es bestanden keine Anmerkungen zu den Sitzungsthemen.

Zum Thema “Power Purchase Agreements (PPA)” (ASAF TOP 3) hatte der FA FB nur wenige neue Anmerkungen. In puncto „Scope“ wurde bestätigt, dass sowohl physical PPA als auch vPPA in Diskussion stehen so-

wie dass nicht nur Strom als „Underlying“ solcher Verträge in etwaige Klarstellungen einbezogen werden sollten.

Zum IASB-Projekt „Primary Financial Statements“ (ASAF TOP 5) wurde der FA FB mündlich über die IASB-Beschlüsse zum Zeitpunkt des Inkrafttretens und den Übergangsvorschriften informiert. Zu den Überlegungen des IASB, über die Anpassung der Vorjahreszahlen hinaus keine Anpassungen der Vergleichsinformationen für frühere Perioden zu verlangen, äußerte der FA FB keine Bedenken.

ASAF TOP 6 soll dem Informations- und Erfahrungsaustausch zwischen ASAF-Mitgliedern über die Umsetzung der Säule-2-Modellregeln in ihren Ländern oder Rechtsordnungen dienen. Folglich waren keine fachlichen Entscheidungen seitens des FA FB zu treffen.

FA FB: IASB RFI/2023/2 PiR IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers

In Hinblick auf die Beantwortung der Fragen des IASB in seinem Konsultationsdokument (*“Request for Information“*, RfI) im Rahmen des Post-Implementation Reviews (PiR) von IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* bestätigte FA FB erneut seine Position, dass Stabilität das oberste Ziel sein sollte und größere Standardänderungen zwingend zu vermeiden sind.

Für den am 9. Oktober 2023 geplanten Joint Outreach mit den Standardsetzern aus Österreich, der Schweiz, mit EFRAG sowie unter Beteiligung des IASB wurden die folgenden Themen vorgemerkt: Überlegungen zur Konstellation Prinzipal oder Agent, Angaben zu Vertragsvermögenswerten und Vertragsverbindlichkeiten und zu unerfüllten Leistungsverpflichtungen, Anwendung des IFRS 15 zusammen mit IFRS 3 (Konvergenz mit US-GAAP) sowie das Thema „Corporate Wrapper“.

Aus zeitlichen Gründen konnten die vorläufigen Positionen der EFRAG in ihrem Stellungnahmeentwurf an den IASB in der Sitzung nicht erörtert werden. Es wurde beschlossen,

dass der FA FB seine Antworten auf die Fragen der EFRAG der DRSC-Geschäftsstelle schriftlich übermittelt.

Die DRSC-Geschäftsstelle wird Entwürfe der Stellungnahmen an den IASB und an EFRAG vorbereiten, die in der nächsten Sitzung des FA FB diskutiert werden sollen.

FA FB: IASB RFI/2023/1 PiR IFRS 9 Financial Instruments - Impairment

Der FA FB wurde zunächst über die Diskussion und Erkenntnisse der AG „Finanzinstrumente“ informiert. Der FA FB stimmte den Aussagen der AG durchgehend zu.

Zum bisherigen Meinungsbild hat der FA FB noch folgende Gedanken ergänzt oder bekräftigt:

- Q2/8: Ein teils befürchteter *cliff effect* durch die Einführung des neuen Zwei-Stufen-Modells ist nicht in nennenswertem Umfang aufgetreten.
- Q4: Zusatzhinweis, dass das Abstellen auf vertragliche Laufzeiten dann schwierig ist, wenn Prolongationen „geschäftspolitisch“ unumgänglich sind, somit eine längere Restlaufzeit angemessener wäre.
- Q5: Vereinfachung wird vor allem bei Industrieunternehmen bzw. Nichtfinanzdienstleistern genutzt, sie wird insgesamt und von allen Branchen befürwortet.
- Q6: Es wurde zumindest aus der Bankenbranche hinterfragt, ob die POCI-Vorschriften überhaupt nützlich sind; ggf. könnten zumindest die Angabepflichten mit denen zu Stufe 3 zusammengefasst werden. Insb. im Fall von Prolongationen / Ausweitung von Kreditengagements würden der bisherige und der neue/zusätzliche Darlehensbetrag unterschiedlich behandelt.
- Q7: Anwendungsfragen bzgl. Überschneidungen innerhalb IFRS 9 bestehen, wurden aber in der Praxis gelöst. Daher würden etwaige Klarstellungen durch *standard-setting* erhebliche Auswirkungen haben. Insb. das fragliche Zusammenspiel Impairment/Modifikationen könnte durch eine

Vorfahrtsregel „Impairment vor Modifikation“ gelöst werden, andernfalls entstünden erhebliche Anwendungsimplicationen. Unklare Überschneidungen von IFRS 9 mit IFRS 15/16 – und deren uneinheitliche Lösung – könnte man zwar in den jeweiligen PiRs anbringen; dennoch ist deren Klärung im Rahmen des PiR zu einem einzelnen Standard immer schwierig.

- Q8: Wichtiger als die Frage nach unerwarteten Kosten ist der Effekt von Erstanwendungserleichterungen; diese waren erheblich kostendämpfend und daher begrüßenswert (insb. Verzicht auf retrospektive Anwendung) und sollten bei jedem Standard vorgesehen werden.
- Q9: Die Angabepflichten sind tendenziell eher für Banken konzipiert, was unter Nichtbanken somit teils als unnötig oder übertrieben detailliert angesehen wird. Eine etwaige Ausweitung von Angabepflichten wäre daher nicht erstrebenswert.

Die Erörterung des Konsultationsdokuments ist damit abgeschlossen. Die DRSC-Geschäftsstelle wird nun eine Stellungnahme entwerfen und diese Entwurfsfassung mit dem FA FB im Umlaufverfahren abstimmen.

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

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