



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - 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 der FA wieder. Die Standpunkte der 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

Sitzung:	34. IFRS-FA / 09.01.2015 / 09:00 – 11:30 Uhr
TOP:	09 – IASB Standardentwurf ED/2014/5: Änderungen an IFRS 2
Thema:	Inhalte der vorgeschlagenen Änderungen; Vorbereitung der Stellungnahmen an IASB und EFRAG
Papier:	34_09a_IFRS-FA_IFRS 2 amend

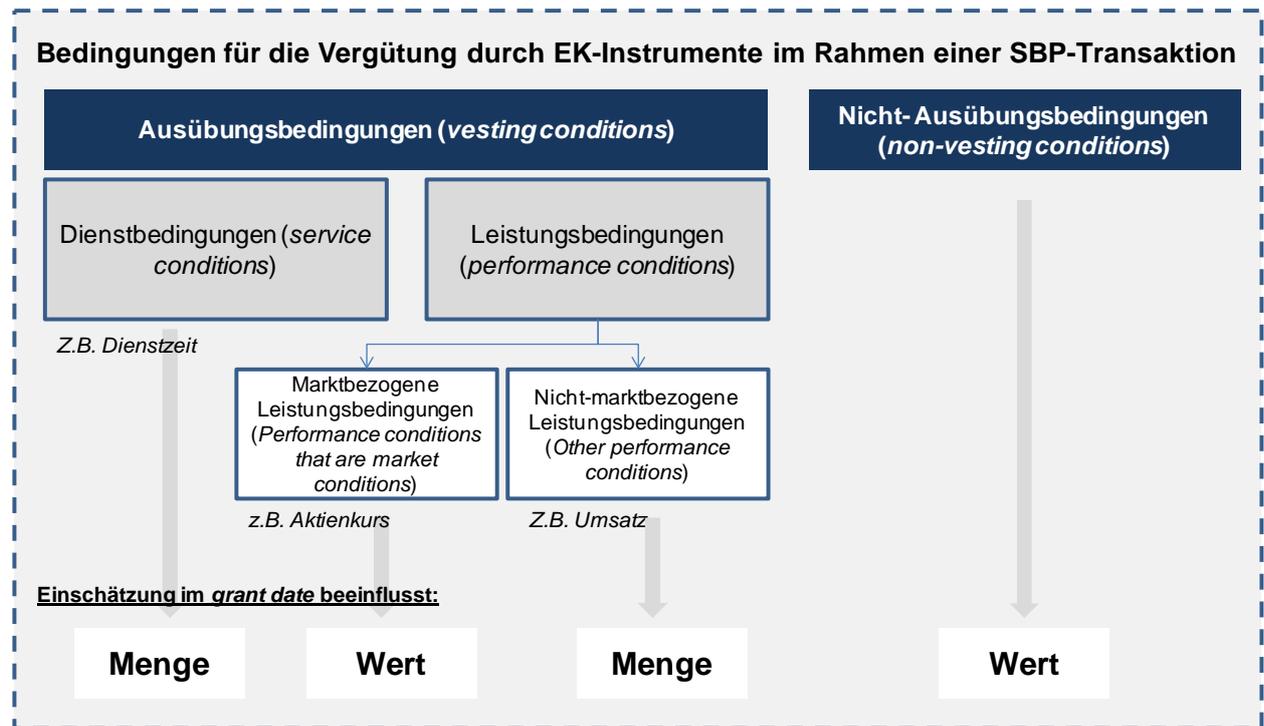
Vorbemerkung

- 1 Der Standard-Entwurf enthält insgesamt fünf Fragen. Drei Fragen betreffen die vorgeschlagenen inhaltlichen Neuerungen an IFRS 2, weiterhin werden die Konstituenten um ihre Meinung zu den vorgeschlagenen Übergangsregelungen gebeten. Abschließend sollen sonstige Anmerkungen ebenfalls hinterlegt werden.
- 2 Diese Unterlage gibt einen Überblick über die Inhalte des ED/2014/5 *Classification and Measurement of Share-based Payment Transactions – Proposed amendments to IFRS 2* sowie über die die Inhalte des Stellungnahme-Entwurfs von EFRAG.

Thema 1: Ausübungsbedingungen bei der Bewertung von *cash-settled* SBP Transaktionen

ED/2014/5

- 3 Grundsätzlich bestimmt sich der *Fair Value* der aktienbasierten Vergütung aus der Mengenkomponekte (Anzahl Aktien/Optionen) und der Wertkomponente (Wert der einzelnen Option/Aktie). Die Leitlinien des aktuellen IFRS 2 zur Berücksichtigung von Ausübungs- und Nicht-Ausübungsbedingungen bei der Bewertung beziehen sich im Moment lediglich auf *equity-settled* SBP Transaktionen. IFRS 2.19 bestimmt, dass nicht-marktbezogene Ausübungsbedingungen (*non-market vesting conditions*) bei der Bestimmung der Wertkomponente nicht zu beachten sind. Sie sind allerdings bei der Schätzung der Mengenkomponekte relevant. Folgende Übersicht dient der Illustration der verschiedenen Bedingungen bei *equity-settled* SBP Transaktionen und deren Klassifizierung (basierend auf IFRS 2.IG24):



- 4 Mit dem ED/2014/5 schlägt der Board vor, diesen Grundsatz auch für *cash-settled* SBP Transaktionen explizit in IFRS 2 vorzuschreiben. Dies ist konsistent zu IFRS 2.6A, wonach der Begriff *Fair Value* zwar anders als in IFRS 13, aber dennoch einheitlich für *cash-settled* und *equity-settled* SBP Transaktionen zu verstehen ist.

IFRS-FA

- 5 Während der 31. Sitzung des IFRS-FA wurden vorläufig und im Grundsatz keine Bedenken gegen die geplanten Änderungen geäußert. Die aus den Anpassungen des Standards resultierenden Bilanzierungsergebnisse erscheinen plausibel.

EFRAG

- 6 EFRAG unterstützt die vorgeschlagenen Änderungen.

Thema 2: Klassifizierung einer SBP Transaktion mit Erfüllung zum Nettobetrag

ED/2014/5

- 7 Eine als *equity-settled* SBP klassifizierte Zusage wird vom vergütenden Unternehmen netto erfüllt. Die Anzahl der zur Erfüllung des Anspruchs gegen das Unternehmen ausgegebenen Aktien hat einen Wert, welcher beim Vergüteten zur Netto-Vermögensmehrung führt, d.h. nach Abzug der Steuerschuld des Vergüteten im Rahmen der Transaktion. Den Steueranteil der Vergütung begleicht das Unternehmen in bar bei der Steuerbehörde. Sofern die Konditionen einer



SBP Transaktion das Unternehmen verpflichten oder berechtigen, die Anzahl der Aktien einzuhalten, deren monetärer Wert der vom Unternehmen einzubehaltenden Steuerschuld des Vergüteten entspricht, ist die SBP Transaktion als *equity-settled* zu klassifizieren, wenn die Transaktion ohne die Komponente „Netto-Erfüllung“ auch als *equity-settled* zu klassifizieren wäre.

- 8 In der *Basis for Conclusions* des Standardentwurfs wird darauf hingewiesen, dass die vorgeschlagene Regelung als Ausnahme für einen engen Anwendungsbereich gelten soll. Dieser umfasst Fälle, in denen das Unternehmen durch steuerliche Normen zum Einhalten eines Teils der Aktien verpflichtet ist.

IFRS-FA

- 9 Während der 31. Sitzung des IFRS-FA wurden vorläufig und im Grundsatz keine Bedenken gegen die geplanten Änderungen geäußert. Die aus den Anpassungen des Standards resultierenden Bilanzierungsergebnisse erscheinen plausibel.

EFRAG

- 10 EFRAG stimmt der Falllösung im Grundsatz zu, adressiert aber folgende Empfehlungen bzw. Kritikpunkte:
- a. Der Standard sollte zusätzlich klären, wie die Erfüllung des einbehaltenen Steueranteils zu bilanzieren ist; insbesondere in dem Fall, wenn die Steuer von dem Aufwandsbetrag abweicht, der während des Erdienungszeitraums für die einbehaltenen Aktien erfasst wurde.
 - b. Die vorgeschlagene Klassifizierung ergibt sich sachlogisch, da die Zahlung der Steuer keine Pflicht des Unternehmens ist, sondern im Auftrag des Steuerpflichtigen erfolgt. Die Kennzeichnung als Ausnahme ist deshalb nicht angebracht. Aus dem gleichen Grund erscheint es nicht sachgerecht, die aufgenommenen Leitlinien ausschließlich mit Kostenaspekten zu begründen.
 - c. Der Board sollte den Standard einer umfassenden Überprüfung unterziehen und dabei untersuchen, wie Netto-Erfüllungsvereinbarungen im Allgemeinen Einfluss auf die Klassifizierung haben.



Thema 3: Klassifizierungsänderung eines aktienbasierten Vergütungsplans (von *cash-settled* zu *equity-settled*) aufgrund von geänderten Konditionen

ED/2014/5

- 11 Die Regelung zielt auf Sachverhalte ab, in denen sich die Konditionen einer als *cash-settled* SBP Transaktion dergestalt ändern, so dass sich eine Änderung der Klassifizierung ergibt. Dieser Fall tritt auch ein, wenn eine *cash-settled* SBP Transaktion durch eine *equity-settled* SBP Transaktion erfüllt bzw. abgelöst wird. Unter der Voraussetzung, dass die ablösende Transaktion einen Ersatz für die abgelöste Transaktion darstellt, wird folgende Bilanzierung vorgeschlagen:
- a. Ab dem Zeitpunkt der Änderung wird die Transaktion wie eine *equity-settled* SBP Transaktion behandelt.
 - b. Die Bewertung der ablösenden Transaktion erfolgt zum *Fair Value* der EK-Instrumente im Zeitpunkt der Änderung (*modification-date fair value*).
 - c. Die Verbindlichkeit aus der *cash-settled* SBP Transaktion wird im Zeitpunkt der Änderung ausgebucht.
 - d. Die Rücklage für die *equity-settled* SBP Transaktion wird im Zeitpunkt der Änderung erfasst. Die Höhe bemisst sich am Wert der bis zum Modifikationszeitpunkt erhaltenen Leistungen.
 - e. Der Unterschiedsbetrag zwischen der ausgebuchten Verbindlichkeit und dem gleichzeitig als Rücklage erfassten Betrag wird sofort erfolgswirksam.
- 12 Ausgangspunkt der Board-Überlegungen war eine Anfrage an das IFRS IC. Im eingereichten Sachverhalt war der *Fair Value* der geänderten Zusage jedoch höher als der *Fair Value* der ursprünglichen Zusage. Im ED/2014/5 ist dies jedoch nicht von Relevanz.
- 13 Gemäß der *Basis for Conclusions* des Entwurfs soll die Minimumbedingung des IFRS 2.27 für den betrachteten Fall nicht gelten. IFRS 2.27 schreibt für die Modifikation von *equity-settled* SBP Transaktionen vor, die erhaltenen Leistungen mindestens auf Basis des *Fair Value at grant date* der ursprünglich gewährten Eigenkapitalinstrumente zu erfassen. Die Minimumbedingung des IFRS 2.27 wäre nicht konsistent zu IFRS 2.30, wonach der *Fair Value* der Verbindlichkeit aus einer *cash-settled* SBP Transaktion in jeder Berichtsperiode neu zu ermitteln und die Verbindlichkeit entsprechend erfolgswirksam zu bewerten ist.



IFRS-FA

- 14 Während der 31. Sitzung des IFRS-FA wurden vorläufig und im Grundsatz keine Bedenken gegen die geplanten Änderungen geäußert. Die aus den Anpassungen des Standards resultierenden Bilanzierungsergebnisse erscheinen plausibel.
- 15 Ferner hat der IFRS-FA um Klärung gebeten, welche Leitlinien IFRS 2 für den (umgekehrten) Fall vorschreibt, dass Änderungen in den Bedingungen einer *equity-settled* SBP Transaktion zu einer geänderten Klassifizierung der Transaktion führen. Neben den Leitlinien in IFRS 2 wurden einige IFRS-Kommentare untersucht. Dabei ist festzustellen, dass in Bezug auf einige Themen innerhalb des Komplexes „Modifizierung von *equity-settled* SBP Transaktionen, die eine Änderung der Klassifizierung nach sich ziehen“ unterschiedliche Auffassungen im Schrifttum bestehen. Detaillierte Ausführungen dazu und Zahlenbeispiele enthält die Unterlage 34_09b.

EFRAG

- 16 EFRAG äußert sich zustimmend im Stellungnahme-Entwurf.

Inkrafttreten

ED/2014/5

- 17 Der Board schlägt vor, die geänderten Regelungen prospektiv anzuwenden. Den Anwendern soll jedoch auch die Möglichkeit der retrospektiven Anwendung eröffnet werden.

IFRS-FA

- 18 Die Übergangsregelungen wurden noch nicht erörtert.

EFRAG

- 19 Die Änderungen an IFRS 2 sollten retrospektiv angewendet werden, da dies den generellen Anforderungen in IAS 8 bei Änderungen in Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden vorgeschrieben ist. EFRAG vertritt die Ansicht, dass solche Änderungen grundsätzlich retrospektiv behandelt werden sollten, sofern dies möglich ist („*unless it is impracticable*“).
- 20 **Anmerkung:** IAS 8.19 besagt, dass der Grundsatz der retrospektiven Berücksichtigung von Änderungen in Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nur dann zu beachten ist, wenn der entsprechende Standard keine Übergangsregelung vorsieht. Die Übergangsvorschrift im geänderten Standard hat insofern Vorrang vor IAS 8.



Sonstiges

EFRAG

- 21 Auch wenn die Vorschläge inhaltlich begrüßt werden, kritisiert EFRAG die auf Einzelfälle und Implementierungssachverhalte ausgerichteten Änderungen und warnt vor ansteigender Komplexität des Standards. Stattdessen sollte IFRS 2 einer generellen Überprüfung bzw. Überarbeitung unterzogen werden. Ziel sollte sein, derartige Themen prinzipienbasiert zu behandeln.