



Anwendungshinweis des DRSC staff¹ zu IFRIC 8 *Scope of IFRS 2*

1. Vorbemerkung

Am 12. Januar 2006 hat das International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) die Interpretation IFRIC 8 *Scope of IFRS 2* veröffentlicht, die im Entwurfsstadium unter der Bezeichnung IFRIC D16 geführt wurde. Kern dieser Interpretation ist die Klarstellung, dass auch solche anteilsbasierten Vergütungen in den Anwendungsbereich von IFRS 2 fallen, bei denen ein Unternehmen, welches Eigenkapitalinstrumente ausgegeben hat, nicht alle hierfür erhaltenen Güter oder Dienstleistungen eindeutig identifizieren kann. Ist dies der Fall, kommt es zu einem Ungleichgewicht zwischen dem beizulegenden Zeitwert der identifizierbaren Güter oder Dienstleistungen und dem beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente. IFRIC 8 befasst sich in diesem Zusammenhang mit der Ermittlung eines solchen Ungleichgewichts sowie mit dessen bilanziellen Konsequenzen.

Ziel dieses Anwendungshinweises ist es, die einerseits in der Interpretation sowie andererseits in den die Interpretation begleitenden Erläuterungen (*Basis for Conclusions*) sowie dem beigefügten Beispiel (*Illustrative Example*) enthaltenen wesentlichen Inhalte von IFRIC 8 themenbezogen zusammenzuführen und verständlich aufzubereiten. Die einzelnen behandelten Aspekte wurden hierbei in Frageform gefasst.

2. Müssen sich bei unter IFRS 2 fallenden anteilsbasierten Vergütungen Leistung und Gegenleistung entsprechen?²

IFRS 2 findet (vorbehaltlich IFRS 2.5-6) auf anteilsbasierte Vergütungen (*share-based payment*; im Folgenden kurz „SBP“) Anwendung, bei denen ein Unternehmen im Gegenzug Güter oder Dienstleistungen erhält. Güter schließen Vorräte, Verbrauchsgüter, Sachanlagen, immaterielle Vermögenswerte und andere nicht finanzielle Vermögenswerte ein (vgl. IFRS 2.5). Gemäß IFRS 2.10 sind sowohl die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen als auch die entsprechende Erhöhung im Eigenkapital direkt mit dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen anzusetzen [IFRIC 8.1].

¹ Anwendungshinweise des DRSC staff (fachlicher Stab des DRSC e.V.) werden zu ausgewählten neuen IFRIC-Interpretationen und International Financial Reporting Standards verfasst und stellen eine systematische Aufbereitung und Erläuterung der wesentlichen Inhalte der betrachteten IFRSs (Interpretation oder Standard) dar. Es handelt sich ausdrücklich nicht um eine Interpretation der in den IFRSs behandelten Fragestellungen.

² Dieser Abschnitt basiert auf dem Beitrag von Schreiber/Beiersdorf in KoR 2005, S. 338 f.



Das IFRIC stellt in diesem Zusammenhang fest, dass die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen (= Leistung) dem beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente (= Gegenleistung) entsprechen müssen [IFRIC 8.BC6, Satz 1]. Dies wird in dem Fall deutlich, bei dem der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen nicht verlässlich geschätzt werden kann. Der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Leistung ist in diesem Fall indirekt unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu ermitteln [IFRIC 8.BC6, Satz 2]. In IFRS 2.11 werden als Anwendungsfall ausdrücklich Transaktionen mit Mitarbeitern genannt, da es im Regelfall nicht möglich ist, die für bestimmte Bestandteile des Vergütungspakets eines Mitarbeiters erhaltenen Leistungen direkt zu bewerten [IFRIC 8.3].

In IFRIC 8 wird ein weiterer Fall behandelt, bei dem eine direkte Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes der erhaltenen Leistungen nicht möglich ist, der aber in IFRS 2 nicht explizit angesprochen wird. Es handelt sich dabei um SBP mit anderen Parteien als Mitarbeitern, bei denen ein Ungleichgewicht zwischen dem beizulegenden Zeitwert der identifizierbaren Güter oder Dienstleistungen auf der einen und dem beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente auf der anderen Seite vorzuliegt. Ein Beispiel hierfür ist die Gewährung von Anteilen an eine gemeinnützige Institution, ohne dass das Unternehmen hierfür eine Gegenleistung verlangt [IFRIC 8.2]

Ein solches Ungleichgewicht – sofern es nicht durch nicht identifizierbare Güter oder Dienstleistungen ausgeglichen wird (vgl. hierzu die folgenden beiden Abschnitte) – würde dazu führen, dass entsprechende SBP nicht in den Anwendungsbereich von IFRS 2 fallen [vgl. den Hinweis in der Fußnote zu IFRIC 8.BC5]. Somit müssen sich bei unter IFRS 2 fallenden SBP Leistung und Gegenleistung entsprechen.

3. Müssen die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen identifizierbar sein, damit IFRS 2 zur Anwendung kommt?

Werden im Rahmen von SBP Eigenkapitalinstrumente nicht an Mitarbeiter oder mit diesen vergleichbare Personen gewährt, unterstellt IFRS 2 widerlegbar, dass der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen verlässlich ermittelt werden kann. Dies impliziert die Annahme, dass die Güter oder Dienstleistungen vom erhaltenen Unternehmen eindeutig identifiziert werden können. Ist dies nicht der Fall, könnte dies die Anwendung von IFRS 2 verhindern [IFRIC 8.4].

Das IFRIC stellt hierzu fest, dass auch SBP in den Anwendungsbereich von IFRS 2 fallen, bei denen es dem bilanzierenden Unternehmen (partiell) nicht möglich ist, die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen zu identifizieren [IFRIC 8.8]. Dies wird mit



Verweis auf IFRS 2.BC37 damit begründet, dass im wirtschaftlichen Kontext bei SBP nicht von einem Ungleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung auszugehen ist. Das Management des die Eigenkapitalinstrumente gewährenden Unternehmens wird dafür Sorge tragen, dass gegenüber dem Unternehmen Leistungen mit einem entsprechenden Wert erbracht werden [IFRIC 8.BC4].

Diese Prämisse führt dazu, dass das IFRIC bei einem Ungleichgewicht zwischen dem beizulegenden Zeitwert der identifizierbaren Güter oder Dienstleistungen und dem beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente unterstellt, dass in Höhe dieser Differenz nicht identifizierbare Güter oder Dienstleistungen erhalten wurden bzw. werden [IFRIC 8.9]. Somit ist es auch nicht notwendig, dass ein Unternehmen die erhaltenen Leistungen identifizieren kann [IFRIC 8.BC4]. Im Rahmen einer SBP erhaltene Güter oder Dienstleistungen müssen somit nicht notwendigerweise identifizierbar sein, damit IFRS 2 zur Anwendung kommt.

4. Ist bei einem Ungleichgewicht zwischen dem beizulegenden Zeitwert der identifizierbaren Güter oder Dienstleistungen und dem beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente immer davon auszugehen, dass dieses Ungleichgewicht durch den Erhalt nicht identifizierbarer Güter oder Dienstleistungen ausgeglichen wird?

Das IFRIC sieht das Vorhandensein eines Ungleichgewichts als wesentlichen Indikator für den (künftigen) Erhalt von nicht identifizierbaren Gütern oder Dienstleistungen an. Lediglich in atypischen Fällen [vgl. das Beispiel in der Fußnote zu IFRIC 8.BC5] wird dies nicht zutreffend sein, mit der Folge, dass IFRS 2 nicht zur Anwendung kommt [IFRIC 8.9].

Die Formulierungen in IFRIC 8.9 sind allerdings etwas missverständlich. Im ersten Satz wird ausgesagt, dass im Falle des Fehlens identifizierbarer Güter oder Dienstleistungen (d.h. im Falle eines Ungleichgewichts) bestimmte Sachverhalte darauf hinweisen können (*may indicate*), dass trotzdem Leistungen erhalten wurden bzw. werden. Dies könnte so (miss)verstanden werden, dass das die Eigenkapitalinstrumente gewährende Unternehmen nur dann IFRS 2 für die zu Grunde liegende SBP anzuwenden hat, wenn es das Vorliegen entsprechender Sachverhalte nachweist. Im zweiten Satz von IFRIC 8.9 wird als ein solcher Sachverhalt typischerweise (*typically*) aber bereits das Vorliegen eines Ungleichgewichts zwischen Leistung und Gegenleistung angesehen. Zusammen mit dem Beispiel für einen Ausnahmefall in der Fußnote zu IFRIC 8.BC5 und den in den in IFRIC 8.BC4 enthaltenen Ausführungen zum im Wirtschaftsleben zu unterstellenden Gleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung bei SBP wird aber deutlich, dass es gerade umgekehrt ist. Ein Gleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung wird somit unterstellt, soweit das bilanzierende



Unternehmen nicht den gegenteiligen Nachweis erbringt. Nur in diesem Fall ist die Anwendung von IFRS 2 ausgeschlossen.

Die Möglichkeit, diesen Nachweis anzutreten, hängt entscheidend vom Verständnis der Begriffe „Güter oder Dienstleistungen“ in IFRS 2 ab. Während in IFRS 2.5 eine nicht abschließende Aufzählung verschiedener Vermögenswerte zu finden ist, wird in IFRS 2.8 darauf hingewiesen, dass die Aktivierbarkeit der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen keine Voraussetzung für die Anwendung von IFRS 2 darstellt [vgl. auch IFRIC 8.BC4]. Daraus kann unter Heranziehung der Erläuterungen in IFRS 2.9 aber nicht unbedingt geschlossen werden, dass jegliche Form der Leistung im weitesten Sinne unter den Begriff der Güter oder Dienstleistungen zu subsumieren ist. So erscheint es zumindest zweifelhaft, ob es sich bspw. bei lediglich erhofften wirtschaftlichen Vorteilen um Güter oder Dienstleistungen im Sinne von IFRS 2 handelt.

Das IFRIC geht auf diese Thematik zwar nicht ausdrücklich ein; die Sichtweise des IFRIC lässt sich aber aus dem IFRIC 8 beigefügten illustrierenden Beispiel sowie Aussagen in der November- und Dezember-Ausgabe des IFRIC Update 2005 herleiten. Im illustrierenden Beispiel gewährt ein Unternehmen zur Imageverbesserung Eigenkapitalinstrumente an benachteiligte Mitglieder der Gesellschaft. Sollte dieser Zweck erreicht werden, so stellen die Gewinnung neuer Kunden oder Arbeitnehmer sowie die Sicherstellung der Möglichkeit, bei der Vergabe von Aufträgen mitbieten zu können, mögliche wirtschaftliche Vorteile der gegenleistungslosen Gewährung der Eigenkapitalinstrumente dar [IFRIC 8.IE1]. Das IFRIC sieht auch in diesem Fall die Anwendbarkeit von IFRS 2 als gegeben an, da die erhofften wirtschaftlichen Vorteile Güter oder Dienstleistungen im Sinne von IFRS 2 darstellen sollen [IFRIC 8.IE3]. Das IFRIC verlangt letztlich keine Analyse, ob eine bestimmte Leistung zu den Gütern oder Dienstleistungen im Sinne von IFRS 2 zählt, sondern stellt allein auf die Prämisse ab, dass im wirtschaftlichen Kontext bei SBP Leistung und Gegenleistung einander entsprechen.³

Ein Ungleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung ist demnach nur dann als nicht durch nicht identifizierbare Güter oder Dienstleistungen ausgeglichen anzusehen, wenn der Nachweis erbracht wird, dass das die Eigenkapitalinstrumente gewährende Unternehmen keine bzw. nicht ausreichend wirtschaftliche Vorteile im weitesten Sinne erhält bzw. erhalten wird. Da der IASB diese vom IFRIC vertretene Sichtweise durch Verabschiedung von IFRIC 8 bestätigt hat, ist davon auszugehen, dass dieses weite Verständnis von Gütern oder Dienstleistungen dem IFRS 2 unabhängig von IFRIC 8 bereits bei seiner Entwicklung zu Grunde lag und dies in IFRIC 8 (wenn auch ausdrücklich nur im illustrierenden Beispiel) lediglich klargestellt wird. Wäre dies nicht der Fall, würde IFRIC 8 eine Erweiterung des Anwendungsbereichs von IFRS 2

³ Vgl. ausdrücklich IFRIC Update December 2005.



darstellen, die nicht durch eine Interpretation, sondern durch eine Anpassung von IFRS 2 hätte geregelt werden müssen.

5. Muss bei sämtlichen SBP untersucht werden, ob ggf. ein Ungleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt und worauf ist bei einer solchen Untersuchung zu achten?

Die Frage, ob die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen identifizierbar sind oder nicht, ist von erheblicher Bedeutung, da bei (teilweiser) Nichtidentifizierbarkeit die Güter oder Dienstleistungen nicht mit ihrem beizulegenden Zeitwert, sondern mit dem beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu bewerten sind. Hieran schließt sich die in IFRS 2 nicht geregelte Frage an, nach welchen Kriterien zu entscheiden ist, ob eine SBP auf ein etwaiges Ungleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung hin zu untersuchen ist oder nicht. Während aus IFRIC 8.9 lediglich abgeleitet werden kann, dass dies dann erfolgen muss, wenn der beizulegende Zeitwert der Güter oder Dienstleistungen geringer zu sein scheint (*appears to be less*) als der beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente, wird das IFRIC in der *Basis for Conclusions* konkreter. Das IFRIC stellt hier klar, dass es weder notwendig noch angemessen ist, bei jeder einzelnen SBP die beizulegenden Zeitwerte von Leistung und Gegenleistung zu ermitteln [IFRIC 8.BC7]. Konkrete Kriterien werden allerdings nicht genannt, so dass es dem Urteilsvermögen der Unternehmensleitung obliegt, ob eine SBP auf ein etwaiges Ungleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung hin untersucht werden muss.

Wird untersucht, ob eine SBP durch ein Ungleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung gekennzeichnet ist, muss darauf geachtet werden, dass bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes der gewährten Eigenkapitalinstrumente Besonderheiten der betrachteten SBP berücksichtigt werden. Bspw. können die gewährten Anteile in ihrer Fungibilität beschränkt sein (z.B. durch staatliche Auflagen), mit der Folge, dass ihr beizulegender Zeitwert niedriger ist als bei unbeschränkt handelbaren Anteilen gleicher Art [IFRIC 8.5].

6. Wie erfolgt die Bewertung, wenn anteilsbasierte Transaktionen nicht identifizierbare Güter oder Dienstleistungen enthalten?

Obwohl sich die Interpretation gemäß ihrem Titel auf die Klarstellung von Fragen im Zusammenhang mit dem Anwendungsbereich von IFRS 2 beschränkt, sind in der Beschlussfassung von IFRIC 8 drei Textziffern zur Bewertung der im Rahmen von SBP erhaltenen Güter oder Dienstleistungen enthalten. Während die identifizierbaren Güter oder Dienstleistungen gemäß IFRS 2 zu bewerten sind [IFRIC 8.10], werden



die nicht identifizierbaren Güter oder Dienstleistungen in Höhe der Differenz zwischen den beizulegenden Zeitwerten der identifizierbaren Güter oder Dienstleistungen und der gewährten Eigenkapitalinstrumente bewertet [IFRIC 8.11], also in Höhe des für eine spezifische SBP ermittelten Ungleichgewichts zwischen Leistung und Gegenleistung.

Identifizierbare Güter oder Dienstleistungen sind gemäß IFRS 2.7 zu dem Zeitpunkt anzusetzen und zu bewerten, zu dem die Güter erworben oder die Dienstleistungen erhalten wurden. Bei nicht identifizierbaren Gütern oder Dienstleistungen im Zusammenhang mit unter IFRIC 8 fallenden SBP (also im Falle von Vereinbarungen mit anderen Parteien als Mitarbeitern) kann naturgemäß nicht ermittelt werden, wann diese vom Unternehmen erworben bzw. erhalten wurden. Als Surrogat für diesen Zeitpunkt ist daher als Bewertungsstichtag der Tag der Gewährung heranzuziehen [IFRIC 8.12 und 8.BC9]. Dies gilt unabhängig davon, ob eine SBP ausschließlich nicht identifizierbare Güter oder Dienstleistungen umfasst oder ob auch identifizierbare Güter oder Dienstleistungen vom Unternehmen erhalten wurden bzw. werden [IFRIC 8.BC10]. Eine Ausnahme gilt nur im Fall von anteilsbasierten Vergütungs-transaktionen mit Barausgleich, da bei diesen die bestehende Verpflichtung an jedem Abschlussstichtag bis zur Erfüllung der Verpflichtung erneut zu bewerten ist [IFRIC 8.12].

7. Für welche Geschäftsjahre ist IFRIC 8 erstmalig anzuwenden und welche Übergangsregelungen bestehen?

IFRIC 8 ist erstmalig für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Mai 2006 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen [IFRIC 8.13]. Die Interpretation ist retrospektiv unter Beachtung der Regelungen in IAS 8 anzuwenden. Die Übergangsvorschriften in IFRS 2 sind zu beachten [IFRIC 8.14].