

© DRSC e.V	Zimmerstr. 30	10969 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.				

IFRS-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	56. IFRS-FA / 26.01.2017 / 14:15 – 15:15 Uhr
TOP:	03 – Änderungen an IFRS 2 – weiteres Vorgehen
Thema:	Entscheidung über Erarbeitung eines Anwendungshinweises
Unterlage:	56_03a_IFRS-FA_IFRS2_AH_DRSC

Vorbemerkung

- Das DRSC hat das Thema Nettoerfüllungsvereinbarungen bereits auf Basis des Standardentwurfs ED/2014/5 kritisch beurteilt. Diese Unterlage beschreibt die neue Regelung des IFRS 2 zu diesem Thema und die zugehörigen bisherigen Aktivitäten des DRSC. Schließlich erfolgt abschließend eine kurze Begründung für die Erarbeitung eines Anwendungshinweises.

Inhalt der neuen Regelung zu Nettoerfüllungsvereinbarungen

- Die Behandlung von Nettoerfüllungsvereinbarungen ist in den neuen Textziffern 33E bis 33H des IFRS 2 geregelt. Die Steuervorschriften sehen in zahlreichen Ländern – so auch in Deutschland – vor, dass Unternehmen bei Zahlung von Gehältern oder Gewährung von Sachbezügen einen bestimmten Betrag einbehalten und diesen in Form einer Vorauszahlung auf die persönliche Einkommensteuer des Vergüteten an die Finanzbehörden abführen.
- Aus diesem Grund sehen einige *equity-settled* SBP eine Netto-Erfüllung vor. Das Unternehmen vereinbart mit den Vergüteten, dass bei Übergabe der erdienten Eigenkapitalinstrumente der Teil der insgesamt erdienten Instrumente vom Unternehmen einbehalten wird, welcher der vom Unternehmen zu leistenden Lohnsteuerzahlung entsprechen soll. Die Transaktion enthält somit zwar ein Barzahlungselement, dennoch hat der IASB im Wege einer Ausnahmeregelung entschieden, dass die Vergütungstransaktion in ihrer Gesamtheit als *equity-settled* zu bilanzieren ist, sofern die Transaktion ohne die Nettoerfüllungsvereinbarung ebenfalls als *equity-settled* zu bilanzieren wäre.
- Der Einbehalt der Eigenkapitalinstrumente zur Finanzierung der Lohnsteuerzahlung ist wie ein Rückkauf bereits erdienter Eigenkapitalinstrumente abzubilden. Tz. 33G des IFRS 2 verweist dazu auf Tz. 29. Danach führt die Zahlung des Geldbetrags an die Finanzbehörde zu einer Re-



duktion des Eigenkapitals. Die Umsetzungsleitlinien des IFRS 2 enthalten unter IG19A ein Beispiel dazu.

- 5 Nach Tz. 33H des IFRS 2 gilt diese Ausnahmeregelung unter folgenden (alternativen) Voraussetzungen nicht:
 - a) Für das Unternehmen besteht nach den relevanten steuerlichen Vorschriften keine Verpflichtung, bei einer anteilsbasierten Vergütung einen Betrag für die vom Mitarbeiter in diesem Zusammenhang geschuldeten Steuern einzubehalten und an die Finanzbehörde abzuführen.
 - b) Das Unternehmen behält eine Anzahl von Anteilen ein, deren Geldwert höher ist, als die Steuer- und Abgabenschuld des Mitarbeiters. Diese zu viel einbehaltenen Anteile sind als anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich zu bilanzieren, wenn der Betrag in bar (oder in anderen Vermögenswerten) an den Mitarbeiter ausgezahlt wird.

Bisherige Befassung durch das DRSC

Nach Veröffentlichung des Standardentwurfs ED/2014/5

- 6 Der ED beinhaltete nicht die oben beschriebene Einschränkung in Tz. 33H b) (Tz. 5b) dieser Unterlage). Damit war zunächst unklar, ob sich der Anwendungsbereich dieser als Ausnahme vom Grundsatz bezeichneten Regelung auch auf Sachverhalte erstreckt, bei denen ein Unternehmen eine zu hohe Anzahl von EK-Instrumenten einbehält und gleichzeitig oder zu einem späteren Zeitpunkt den Vergüteten entsprechend in bar entschädigt. Solche Fälle können insbesondere in Ländern mit progressivem Steuertarif, wie in Deutschland, auftreten.
- 7 Dies ist z.B. dann der Fall, wenn die Berechnung der Anzahl einzubehaltener Aktien im ersten Schritt auf Basis des Spitzensteuersatzes erfolgt, was in der Praxis einiger Unternehmen nicht unüblich ist. Sofern sich (bei der zeitlich nachgelagerten) Berechnung des abzuführenden lohnsteuerlichen Betrags ergibt, dass zu viele Aktien einbehalten wurden, zahlen die betreffenden Unternehmen den Vergüteten einen der Differenz entsprechenden Barausgleich. Ein weiterer gleichgelagerter Problemfall entsteht, wenn der Wert des Einhalts nicht auf Basis „ganzer“ Aktien dargestellt werden kann und eine entsprechende Stückelung nicht möglich ist.
- 8 Der IFRS-FA kam zu der Ansicht, dass die vorgeschlagene Klassifizierungs- bzw. Bilanzierungsregel auch in solchen Fällen greifen muss. Das DRSC hat dies in seinen Stellungnahmen gegenüber dem IASB und EFRAG entsprechend betont.



Nach Verabschiedung des endgültigen Standards durch den IASB

- 9 Der IFRS-FA wurde über die endgültigen Regelungen informiert und stellte fest, dass die Einschränkung des Anwendungsbereichs durch Tz. 33H b) des IFRS 2 einige Unternehmen vor praktische Herausforderungen stellt, da bestimmte Vergütungstransaktionen nunmehr in einen *equity-settled*- und in einen *cash-settled*-Teil aufzuspalten sind.
- 10 Dies würde die Absicht des IASB konterkarieren, insbesondere mit der Klarstellung zu Nettoerfüllungsvereinbarungen Anwendungserleichterungen zu schaffen. Grundsätzlich betroffen sind nach IFRS berichtende Unternehmen, die aktienbasierte Vergütungsmodelle mit Erfüllung in Eigenkapitalinstrumenten anwenden.
- 11 Ferner diskutierte der Fachausschuss, inwiefern Wesentlichkeitsüberlegungen bei der Umsetzung der Anforderung aus Tz. 33H b) im Zusammenwirken mit IAS 24 *Angaben zu nahestehenden Personen* anzustellen seien.
- 12 Nach der Verabschiedung des Standards startete das DRSC eine Konsultation, um die Ansichten der Anwendungspraxis in Deutschland zu eruieren. Es wurde gefragt, ob die Regelung in Tz. 33H b) aus Kosten-Nutzen-Gesichtspunkten sachgerecht ist, oder die Regelung dem erklärten Ziel des IASB, Anwendungserleichterungen zu schaffen, ggf. entgegensteht. Die Rückmeldungen, die dem IFRS-FA in seiner Sitzung im Juli 2016 vorgestellt wurden, waren sehr unterschiedlich und ergaben damit kein einheitliches Meinungsbild.
- 13 Der IFRS-FA befasste sich außerdem mit einem Buchungsbeispiel, welches der Mitarbeiterstab des IASB/IFRS IC für den Fall entwickelt hatte, dass der Wert der einbehaltenen Eigenkapitalinstrumente höher ist, als die Zahlung an die Finanzbehörde. Das Beispiel ist detailliert in Unterlage 56_03b wiedergegeben. Allerdings sind weder dieses Beispiel noch sonstige über die Anforderung der Tz. 33H b) hinausgehende Hilfestellungen im geänderten IFRS 2 enthalten.

Während der EFRAG-Beratungen zur Indossierung

- 14 Noch vor Veröffentlichung des Entwurfs der Indossierungsempfehlung durch EFRAG hat das DRSC in einem Schreiben an EFRAG TEG im August 2016 auf die vorstehend beschriebenen Aspekte hingewiesen und darum gebeten, sich mit zwei Fragestellungen nochmals zu befassen:
 - Welche Wesentlichkeitsgrenze ist nach Ansicht der TEG-Mitglieder im Zusammenhang mit IAS 24 anzuwenden?
 - Wie positioniert sich TEG zu dem Buchungsbeispiel des IASB Mitarbeiterstabs?
- 15 Darüber hinaus wurden die Bedenken des DRSC durch seine Vertreter bei EFRAG in verschiedenen Sitzungen der EFRAG mündlich vorgetragen. In Reaktion darauf hat EFRAG in den Appendix 3 der (positiven) Indossierungsempfehlung vom 14. Dezember 2016 einen zusätzlichen Abschnitt eingefügt:



15. However, EFRAG considers that the cost reliefs provided to preparers by Amendment 2 (*net settlement features, d. Verf.*) may in some cases be limited by the requirement to separately account for any amount retained in excess of the statutory tax obligation as cash-settled plan. For preparers that did not previously separately account for such features, increased costs may even be incurred.

16. EFRAG observes that this situation may typically arise in jurisdictions where the individual income tax rate of each employee is progressive and has to be approximated at the time the award is net settled; or when the number of the instruments withheld has to be rounded up by an entity to avoid broken shares. In such circumstances entities may commonly deduct shares with a fair value in excess of the ultimate statutory tax obligation, and in due course remit this excess in cash to the employee. Preparers that previously accounted for the entire award as equity-settled would need to change their accounting policy in accordance with the Amendments, subject to materiality considerations.

16 Den Aspekt der Wesentlichkeit im Zusammenwirken mit IAS 24 hat EFRAG in die Indossierungsempfehlung nicht aufgenommen.

Begründung für die Erarbeitung eines Anwendungshinweises

17 Aufgrund des progressiven Steuertarifs in Deutschland gehen einige Unternehmen bei der Festlegung, wie viele Aktien einzubehalten sind, vorsichtsbedingt oftmals vom Spitzensteuersatz des Vergüteten aus. Dieser stellt sich in einigen Fällen im Nachhinein als zu hoch heraus, wodurch es zu Ausgleichszahlungen an die Vergüteten kommt. Die neu geschaffene Ausnahmeregel des IFRS 2 (siehe Tz. 2 bis 5 dieser Unterlage) erstreckt sich jedoch nicht auf diese Fälle.

18 Wie erwähnt, enthält IFRS 2 außer der Formulierung in Tz. 33H b) keinerlei Hinweise darauf, wie die separate Erfassung der Ausgleichszahlung als *cash-settled* SBP konkret erfolgt. Aufgrund dessen und aufgrund der zu erwartenden Relevanz des Sachverhalts erscheint es hilfreich und sachgerecht, die Anwender durch eine Verlautbarung des DRSC zu unterstützen.