

© 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

<b>Sitzung:</b>	<b>56. IFRS-FA / 26.01.2017 / 14:15 – 15:15 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>03 – Änderungen an IFRS 2 – weiteres Vorgehen</b>
<b>Thema:</b>	<b>Entscheidung über Erarbeitung eines Anwendungshinweises</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>56_03b_IFRS-FA_IFRS2_AH_Inhalt</b>

### Vorbemerkungen zu Anwendungshinweisen im Allgemeinen

- 1 Zu den Aufgaben des DRSC gehört gemäß § 342 Abs. 1 Nr. 4 HGB sowie gemäß § 2 Abs. 1 lit. d) seiner Satzung die Erarbeitung von Interpretationen der IFRS. Anwendungshinweise des DRSC haben im Unterschied zu Interpretationen der IFRS keinen interpretierenden Charakter, sondern leisten in deskriptiver und klarstellender Form Unterstützung zur sachgerechten Anwendung der IFRS.
- 2 Anwendungshinweise werden nach sorgfältiger Diskussion aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der gültigen IFRS, des Framework des IASB, ggf. der *Observer Notes* und der Erörterungen im IFRS IC sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Die vom DRSC beschlossenen Anwendungshinweise gelten, solange keine anders lautende Regelung durch das IFRS IC oder den IASB beschlossen wurde und dienen als Hilfestellung für die Bilanzierung der behandelten Sachverhalte in einem Abschluss, der nach den gültigen Regelungen des IASB aufgestellt wird. Unternehmen in Deutschland, die ihren Abschluss als gemäß IFRS aufgestellt kennzeichnen, wird empfohlen, die Anwendungshinweise in die Abwägung des Einzelfalls einzubeziehen.
- 3 Das DRSC hat bislang folgende Anwendungshinweise herausgegeben:
  - DRSC AH 1 (IFRS) Einzelfragen zur Bilanzierung von Altersteilzeitverhältnissen nach IFRS
  - DRSC AH 2 (IFRS) Bilanzierung von Ausgaben zur Registrierung nach der EU-Chemikalienverordnung REACH
  - DRSC AH 3 (IFRS) Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen unter besonderer Berücksichtigung gesamtwirtschaftlicher und unternehmensindividueller Krisensituationen



## Überlegungen des DRSC-Mitarbeiterstabs zum Inhalt des Anwendungshinweises

- 4 Das Ziel des Anwendungshinweises ist, die betroffenen Anwender auf zwei Aspekte hinzuweisen. Dies betrifft zum einen die technische Umsetzung der in Tz. 33H b) des IFRS 2 formulierten Separierungsanforderung. Dazu bietet sich das Zahlenbeispiel des IASB/IFRS IC-Mitarbeiterstabs an, zu dem der nachstehende Abschnitt Details enthält.
- 5 Zum anderen sollen die Anwender auf die Interaktion des IFRS 2 mit IAS 24 hingewiesen werden. IAS 24 fordert unter anderem die Angabe für die Vergütung des Personals in Schlüsselpositionen und bezieht sich dabei auch auf die Vergütungen, die in IFRS 2 geregelt sind.

### Hinweis zur Umsetzung der Separierungsanforderung (Satz 2 der Tz. 33H b))

- 6 Satz 2 der Tz. 33H b) hat den Wortlaut: „*Such excess shares withheld shall be accounted for as a cash-settled share-based payment when this amount is paid in cash (or other assets) to the employee.*“ Zur Erläuterung der vom IASB/IFRS IC-Mitarbeiterstab vorgeschlagenen (und vom IFRS IC und IASB beschlossenen) Separierungsanforderung wurde dem IFRS IC ein illustrierendes Beispiel vorgelegt, welches nicht in die Begleitmaterialien des geänderten IFRS 2 aufgenommen worden ist. Das Beispiel behandelt den Fall, dass die Anzahl und damit der Wert der einbehaltenen Eigenkapitalinstrumente höher ist, als die Zahlung an die Finanzbehörde.
- 7 In diesem Beispiel wurde die Ausgleichszahlung an den Vergüteten aufgrund zu viel einbehaltenen Eigenkapitalinstrumente wie folgt bilanziert:
  - Die zum *grant-date Fair Value* bewerteten (zu viel einbehaltenen) Eigenkapitalinstrumente werden dem Eigenkapital entnommen.
  - Die Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Vergüteten – diese entspricht den zu viel einbehaltenen Eigenkapitalinstrumenten bewertet zum *settlement Fair Value* – wird als Verbindlichkeit erfasst.
  - Die Differenz wird in der Ergebnisrechnung abgebildet.
- 8 Die nachstehende Darstellung folgt der Unterlage 12B der IFRC IC-Sitzung vom Juli 2015. Für den Ausgangsfall werden folgende Annahmen getroffen:
  - Anzahl zugesagter Aktien: 100
  - *Fair Value at grant date*: 2 GE
  - *Fair value at vesting*: 10 GE
  - Lohnsteuereinbehalt: 40%, d.h. 40 Aktien
  - Die Service-Bedingung (Verbleib im Unternehmen für vier Jahre) wird erfüllt.
  - Die vorläufige Schätzung des vorzunehmenden Lohnsteuereinhalts von 40% erweist im Nachhinein als zu hoch. Zwar werden 40 Aktien (Wert: 400 GE) der insgesamt 100 zugesagten Aktien (Wert 1.000 GE) einbehalten, die Zahlung des Unternehmens an die Finanzbehörde beläuft sich jedoch auf 350 GE. Das Unternehmen zahlt dem Vergüteten daher 50 GE als Ausgleich für zu viel einbehaltene Aktien.



9 Die Bestandteile der Transaktion werden wie folgt abgebildet:

- Während der Erdienungsperiode wird insgesamt ein Aufwand von 200 GE mit Gegenbuchung im Eigenkapital erfasst (100 Aktien, bewertet mit dem *grant-date Fair Value*):

*Per Aufwand 200 GE an Eigenkapital 200 GE*

- Anschließend werden, wie vereinbart, 60 Aktien übertragen und 40 Aktien einbehalten.
- Das Unternehmen stellt bei der detailgenauen Kalkulation des abzuführenden Geldbetrags an die Finanzbehörde fest, dass der für die Zahlung anzuwendende Steuersatz nicht 40%, sondern 35% beträgt, mithin 350 GE (statt 400 GE) zu zahlen sind. Gemäß der Regelung in Tz. 33G des IFRS 2 erfasst das Unternehmen die Verbindlichkeit gegenüber der Finanzbehörde (350 GE) korrespondierend mit einer Reduktion des Eigenkapitals. Anschließend erfolgt die Zahlung an die Finanzbehörde.

*Per Eigenkapital 350 GE an Verbindlichkeit 350 GE*

*Per Verbindlichkeit 350 GE an Bank 350 GE*

- Tatsächlich hätte das Unternehmen lediglich 35 Aktien, statt 40 Aktien einbehalten müssen. Daher kompensiert das Unternehmen den Vergüteten für 5 zu viel einbehaltene Aktien durch Barzahlung zum *settlement Fair Value* (5 x 10 GE = 50 GE). Dieser Betrag muss nun als *cash-settled* SPB bilanziert werden.
- Hierzu wird jener Betrag dem Eigenkapital entnommen, der für die 5 Aktien dem Eigenkapital zugeführt wurde, d.h. basierend auf dem *grant date Fair Value* (2 GE). Gleichzeitig wird die Verbindlichkeit gegenüber dem Vergüteten (50 GE) erfasst, die Differenz wird als Aufwand abgebildet.

*Per Eigenkapital 10*

*Per Aufwand 40 an Verbindlichkeit 50*

- 10 Der IFRS-FA hat sich im Zuge der Diskussion über die EFRAG-Indossierungsempfehlung bereits mit diesem Beispiel befasst und ist zu folgender Ansicht gelangt, wie im Ergebnisbericht zur 54. Sitzung des IFRS-FA am 3. November 2016 niedergelegt:

*„Sofern eine kumulative Nacherfassung des Aufwands im Zeitpunkt der Ausgleichszahlung für zuviel einbehaltene Eigenkapitalinstrumente – wie vom IASB-Mitarbeiterstab in der IFRS IC-Sitzung im Juli 2015 vorgestellt – durch die neuen Regelungen in IFRS 2 implizit abgedeckt ist, erscheint der zusätzliche Bearbeitungsaufwand auf Seiten der Ersteller nach Ansicht des IFRS-FA vertretbar.“*