

Dieser Entwurf des Konsultationsdokuments E-DRSC-Anwendungshinweis IFRS (E/2017/01) wurde vom Mitarbeiterstab des DRSC erstellt. Er gibt nicht die Auffassung des DRSC und der Fachausschüsse wieder.

E-DRSC-Anwendungshinweis IFRS (DRSC E-AH 4)

Entwurf DRSC Anwendungshinweis zu IFRS 2

In Eigenkapitalinstrumenten erfüllte anteilsbasierte Mitarbeitervergütungen mit Nettoerfüllungsvereinbarungen: Bilanzierung von Kompensationszahlungen

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme bis zum [Datum] aufgefordert. Die Stellungnahmen werden auf unserer Homepage veröffentlicht, sofern dies nicht ausdrücklich abgelehnt wird.

59. Sitzung IFRS-Fachausschuss vom 09.06.2017
59_07a_IFRS-FA IFRS2_AH_Entw-MA

Dieser Entwurf des Konsultationsdokuments E-DRSC-Anwendungshinweis IFRS (E/2017/01) wurde vom Mitarbeiterstab des DRSC erstellt. Er gibt nicht die Auffassung des DRSC und der Fachausschüsse wieder.

Vorbemerkung

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten, die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten und Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB zu erarbeiten.

Hinweis zur Anwendung der Verlautbarung

„DRSC Anwendungshinweise (IFRS)“ bzw. „Anwendungshinweise“ zeichnen sich dadurch aus, dass sie im Unterschied zu Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB (DRSC Interpretationen (IFRS)) keinen interpretierenden Charakter haben, sondern zu Fragestellungen der internationalen Rechnungslegung in deskriptiver und klarstellender Form Unterstützung zur sachgerechten Anwendung der IFRS leisten, wobei auch Themen mit nicht nur deutlich dominierendem nationalem Bezug Gegenstand dieser Verlautbarungen sein können.

Anwendungshinweise werden nach sorgfältiger Diskussion aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der gültigen IFRS, des *Framework* des IASB, ggf. der Agendapapiere und der Erörterungen im IFRS Interpretations Committee 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 Interpretations Committee 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 Einzelfalles einzubeziehen.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Anwendungshinweis steht dem DRSC zu. Der Anwendungshinweis ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Wird ein Anwendungshinweis wiedergegeben, darf dieser inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem sind der vollständige Titel des Anwendungshinweises sowie die Quelle anzugeben. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des Anwendungshinweises des DRSC berufen.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Verzeichnis verwendeter Abkürzungen und Begriffe

Abs.	Absatz
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
Erdienungszeitraum	Zeitraum, innerhalb dessen die an die anteilsbasierte Vergütung geknüpften Bedingungen (Ausübungsbedingungen, d.h. Dienst- und/oder Leistungsbedingungen) erfüllt werden müssen
GE	Geldeinheiten
ggf.	gegebenenfalls
grant date Fair Value	Beizulegender Zeitwert der zugesagtem Eigenkapitalinstrumente zum Zeitpunkt der Zusage
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
IFRS-FA	IFRS-Fachausschuss
Nr.	Nummer
Tz.	Textziffer(n)
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel

In Eigenkapitalinstrumenten erfüllte anteilsbasierte Mitarbeitervergütungen mit Nettoerfüllungsvereinbarungen: Bilanzierung von Kompensationszahlungen

Maßgebliche IFRS: IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütungen*

Die allgemeinen Wesentlichkeitsgrenzen gelten auch für diesen Anwendungshinweis. Sobald die Angaben nach IFRS 2 für die Angaben zur Vergütung des Personals in Schlüsselpositionen nach IAS 24 Angaben zu nahestehenden Personen einschlägig sind, ist auch die Wesentlichkeitsbeurteilung vor dem Hintergrund des IAS 24 relevant.

Geltungsbereich

1. Dieser Anwendungshinweis befasst sich mit der Bilanzierung von in Eigenkapitalinstrumenten erfüllten anteilsbasierten Vergütungen, die Nettoerfüllungsmerkmale aufweisen und bei denen ein Unternehmen aufgrund zu viel einbehaltener Eigenkapitalinstrumente Kompensationszahlungen an Mitarbeiter leistet. Grundlage ist IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütungen* unter Berücksichtigung der Änderungen an IFRS 2 vom 20. Juni 2016. Der Änderungen an IFRS 2 sind erstmals für Geschäftsjahre zu beachten, die am 1. Januar 2018 oder später beginnen.

Hintergrund und Fragestellungen

2. Nach den Änderungen an IFRS 2 vom 20. Juni 2016 sieht der Standard unter anderem eine Vereinfachungsregel für anteilsbasierte Vergütungsvereinbarungen mit Nettoerfüllungsmerkmalen vor: Solche Vereinbarungen sind auch dann insgesamt als 'in Eigenkapitalinstrumenten erfüllt' zu klassifizieren und entsprechend zu bilanzieren, wenn das Unternehmen bei Übergabe der erdienten Eigenkapitalinstrumente einen Teil dieser Eigenkapitalinstrumente für die im Zusammenhang mit anteilsbasierten Vergütungen geschuldeten Steuern und Abgaben einbehält und den Geldwert der einbehaltenen Eigenkapitalinstrumente in bar an die Finanzbehörde überträgt. Zudem muss das Unternehmen für diese als Ausnahmeregelung festgelegte Bilanzierung steuergesetzlich verpflichtet sein, bei einer anteilsbasierten Vergütung einen Betrag für die vom Mitarbeiter in diesem Zusammenhang geschuldeten Steuern und Abgaben einzubehalten (vgl. IFRS 2 Tz. 33E – 33H a).

3. In Ländern mit progressiven Steuertarifen (wie z.B. in Deutschland) gehen Unternehmen bei der Ermittlung der Anzahl einzubehaltender Eigenkapitalinstrumente oftmals vom Spitzensteuersatz der Mitarbeiter aus, um auch einen ggf. sehr hohen Betrag an Steuern und Abgaben abführen zu können. Oftmals stellt sich zum Zeitpunkt der Zahlung an die Finanzbehörde heraus, dass der für den Einbehalt angenommene Spitzensteuersatz zu hoch war und daher zu viele Eigenkapitalinstrumente durch das Unternehmen einbehalten wurden.

4. Kompensiert das Unternehmen den Mitarbeiter für zu viel einbehaltene Eigenkapitalinstrumente durch eine Barzahlung in Höhe der Differenz aus dem Wert der einbehaltenen Eigenkapitalinstrumente und der an die Finanzbehörde geleisteten Zahlung, enthält die Transaktion ein Barzahlungselement, welches getrennt von der eigentlichen Vergütungstransaktion als 'in bar erfüllte anteilsbasierte Vergütung' zu klassifizieren und zu bilanzieren ist (vgl. IFRS 2 Tz. 33H b). Ein vergleichbarer Sachverhalt ergibt sich, wenn sich die vom Unternehmen zu leistenden Zahlungen für Steuern und Abgaben nicht exakt in Aktien abbilden lässt.

5.

Die Regelung in Tz. 33H b) lässt folgende Fragen offen, die mit diesem Anwendungshinweis beantwortet werden sollen:

- a) Zu welchem Zeitpunkt ist die separate Darstellung der Kompensationszahlung als bar erfüllte anteilsbasierte Vergütung erforderlich?
- b) Wie ist in diesem Fall zu buchen?

Zu welchem Zeitpunkt ist die separate Darstellung der Kompensationszahlung als bar erfüllte anteilsbasierte Vergütung erforderlich?

6.

Die Zahlung einer Kompensation für zu viel einbehaltene Aktien bedeutet, dass die anteilsbasierte Vergütung auf zwei verschiedenen Durchführungswegen erfolgt, die entsprechend zu klassifizieren sind: Der Teil der Vereinbarung, der in Eigenkapitalinstrumenten erfüllt wird, ist als 'in Eigenkapitalinstrumenten erfüllte', der in bar geleistete Teil (d.h. die Kompensationszahlung) ist als 'in bar erfüllte anteilsbasierte Vergütung' zu klassifizieren.

7.

Im Grundsatz ist eine getrennte Bilanzierung beider Vergütungswege bereits ab dem *grant date* angezeigt. Allerdings wird in IFRS 2 als Vereinfachung geregelt, dass die bilanzielle Aufspaltung der gesamten anteilsbasierten Vergütungstransaktion in einen in Eigenkapitalinstrumenten und in einen in bar erfüllten Teil erst zu jenem Zeitpunkt erfolgt, zu dem die Kompensationszahlung an den Mitarbeiter geleistet wird. Mithin ist die Anpassung von Vorperioden nicht geboten.

8.

Die Aufspaltung der Gesamttransaktion bei Zahlung der Kompensationsleistung erfolgt mit dem Ziel, den bislang nicht gebuchten Aufwand im Zuge einer kumulativen Nacherfassung zu korrigieren. Damit entspricht der insgesamt für diese Vergütung erfasste Aufwand im Zeitraum zwischen der Zusage und der Erfüllung dem Betrag, der während dieses Zeitraums erfasst worden wäre, hätte das Unternehmen die gesamte anteilsbasierte Vergütungstransaktion ab dem Beginn des Erdienungszeitraums getrennt erfasst.

Wie ist in diesem Fall zu buchen?

9.

Die separate Bilanzierung der Kompensationszahlung an Mitarbeiter als 'in bar erfüllte anteilsbasierte Vergütung' erfolgt dergestalt, dass die zu viel einbehaltenen Eigenkapitalinstrumente auf Basis des *grant date Fair Value* dem Eigenkapital entnommen werden. Die Verpflichtung zur Zahlung an den Mitarbeiter (in Höhe der zu viel einbehaltenen Eigenkapitalinstrumente auf Basis des beizulegenden Zeitwerts bei Erfüllung) wird als Verbindlichkeit erfasst. Die Differenz zwischen dem Betrag der Verbindlichkeit gegenüber dem Mitarbeiter und der Entnahme aus dem Eigenkapital entspricht der *Fair Value*-Änderung der Eigenkapitalinstrumente, die zuvor nicht erfasst wurden, da bei 'in Eigenkapitalinstrumenten erfüllten Vergütungen' die Bewertungsbasis der *grant date Fair Value* der Eigenkapitalinstrumente ist. Da diese *Fair Value*-Änderungen bei 'in bar erfüllten anteilsbasierten Vergütungen' jedoch bilanziell zu berücksichtigen sind, wird der bislang nicht bilanzierte Ergebniseffekt erfolgswirksam durch eine Anpassungsbuchung nacherfasst.

10.

Der Sachverhalt wurde in den Beratungen des IFRS IC und des IASB durch ein Beispiel illustriert, welches jedoch nicht in den IFRS 2 aufgenommen wurde. Dieses Beispiel ist nachfolgend dargestellt:

Die Zusage des Unternehmens erstreckt sich auf 100 Aktien nach vier Jahren Unternehmenszugehörigkeit des Mitarbeiters.

Zum Zeitpunkt der Zusage zu Beginn von Jahr 1 beträgt der beizulegende Zeitwert (*grant date Fair Value*) einer Aktie GE 2. Bis zum Ende von Jahr 4 ist der beizulegende Zeitwert auf GE 10 pro Aktie angestiegen.

Steuergesetzliche Vorschriften verpflichten das Unternehmen, bei anteilbasierten Vergütungen einen Betrag für die vom Mitarbeiter in diesem Zusammenhang geschuldeten Steuern und Abgaben einzubehalten, und die Bedingungen des Vergütungsplans sehen eine Nettoerfüllung in Aktien vor.

Für die Ermittlung der Anzahl einzubehaltener Aktien geht das Unternehmen vom Spitzensteuersatz von 40% aus.

Da bei Vergütungsplänen, die in Eigenkapitalinstrumenten erfüllt werden, nach dem Datum der Zusage keine Neubewertung der Eigenkapitalinstrumente mehr erfolgt, d.h. für die Bewertung zu den jeweiligen Abschlussstichtagen der *grant date Fair Value* herangezogen wird, erfasst das Unternehmen für die Jahre 1 bis 4 jeweils GE 50 im Personalaufwand und im Eigenkapital (100 Aktien \times GE 2 = GE 200; GE 200; 4 Jahre = GE 50/Jahr). Bis zum Ende von Jahr 4 sind somit GE 200 im Eigenkapital als anteilsbasierte Vergütung gebucht.

Auf Basis des angenommenen Steuersatzes für den Einbehalt (40%) transferiert das Unternehmen 60 Aktien an den Mitarbeiter und behält 40 Aktien ein. Bei Zahlung der Steuern und Abgaben an die Finanzbehörde wird jedoch festgestellt, dass der zu zahlende Betrag nicht GE 400, sondern GE 350 beträgt. Mithin war der angenommene Spitzensteuersatz zu hoch, und das Unternehmen hat 5 Aktien zu viel einbehalten. Folglich zahlt das Unternehmen dem Mitarbeiter eine Kompensation von GE 50 (5 Aktien zum beizulegenden Zeitwert zum Erfüllungszeitpunkt von GE 10).

Buchungssätze

1. Erfassung des Personalaufwands während des Erdienungszeitraums (Summe):			
• Per Personalaufwand	200	an Eigenkapital	200
2. Erfassung der Steuerverbindlichkeit und Zahlung an die Finanzbehörde:			
• Per Eigenkapital	350	an Verbindlichkeit ggü. Finanzbehörde	350
• Per Verbindlichkeit ggü. Finanzbehörde	350	an liquide Mittel	350
3. Ausgleichszahlung an den Mitarbeiter und Abtrennung der Bar-Transaktion:			
• Per Eigenkapital	10 (5 Aktien \times GE 2)		
• Per Personalaufwand	40	an Verbindlichkeit ggü. Mitarbeiter	50
• Per Verbindlichkeit ggü. Mitarbeiter	50	an liquide Mittel	50

Erläuterungen:

(1) Die Erfassung des gesamten Personalaufwands und der korrespondierenden Buchungen im Eigenkapital gestalten sich identisch zu einem Fall ohne Nettoerfüllung. Während des Erdienungszeitraums werden 100 Aktien zum *grant date Fair Value* von GE 2 als in Eigenkapital erfüllte anteilsbasierte Vergütung bilanziert.

(2) Die tatsächliche Zahlung an die Finanzbehörde wird nach IFRS 2.33G wie ein Rückkauf von Eigenkapitalinstrumenten bilanziert. Daher reduziert sich das Eigenkapital um GE 350.

(3) Bis zur Erfüllung wurde die Zusage für 100 Aktien als in 'Eigenkapital erfüllte anteilsbasierte Vergütung' bilanziert. Dies beinhaltet auch die 5 Aktien, die bei der Erfüllung zu viel einbehalten wurden. Da diese 5 Aktien jedoch tatsächlich in bar erfüllt wurden, ist der Wert dieser Aktien dem Eigenkapital wieder zu entnehmen. Der hierfür relevante Wert ist der *grant date Fair Value* von GE 2, denn zu diesem Wert wurden diese 5 Aktien zuvor im Eigenkapital erfasst. Daher wird das Eigenkapital um GE 10 reduziert. Für die Bemessung der Verbindlichkeit im Rahmen von in bar erfüllten anteilsbasierten Vergütungen ist hingegen der beizulegende

Zeitwert der Aktien zu jedem Abschlussstichtag bzw. zum Zeitpunkt der Erfüllung heranzuziehen. Der beizulegende Zeitwert zum Zeitpunkt der Erfüllung beträgt GE 10 pro Aktie. Somit hat die Verbindlichkeit gegenüber dem Mitarbeiter einen Wert von GE 50 (5 Aktien × GE 5). Die Differenz in Höhe von GE 40 wird im Personalaufwand erfasst. Im Ergebnis beläuft sich die Summe des Personalaufwands über den Zeitraum von der Zusage (Beginn Jahr 1) bis zur Erfüllung (Ende Jahr 4) auf GE 240. Dieser Wert entspricht dem Personalaufwand, der über den Zeitraum von der Zusage bis zur Erfüllung insgesamt erfasst worden wäre, hätte das Unternehmen die anteilsbasierte Vergütungstransaktion ab dem Beginn des Erdienungszeitraums getrennt nach den beiden Durchführungswegen erfasst.

Begründung

Nettoerfüllungsvereinbarungen ohne Kompensationszahlungen

11.

Die Steuervorschriften vieler Länder (so auch in Deutschland) verpflichten die Unternehmen, bei Zahlung von baren und unbaren Vergütungen (z.B. Lohn bzw. Gehalt, Sachbezüge, anteilsbasierte Vergütung) einen Betrag einzubehalten, der den vom Mitarbeiter in diesem Zusammenhang geschuldeten Steuern und Abgaben entspricht und den das Unternehmen im Namen des Mitarbeiters – in der Regel in Form eines Geldbetrags – an die Steuerbehörde abführt.

12.

Der Termin für Lohnsteuervorauszahlungen in Deutschland ist nach § 41a EStG der 10. des Monats, welcher dem Monat folgt, in dem das Unternehmen den Mitarbeiter vergütet hat. Die einbehaltene Steuer wird bei einer späteren Einkommensteuerveranlagung als Steuervorauszahlung auf die Einkommensteuer angerechnet.

13.

Viele in Eigenkapitalinstrumenten erfüllte Vergütungspläne sehen eine Netto-Erfüllung vor. Die Unternehmen vereinbaren mit den Mitarbeitern, dass bei Übergabe der Eigenkapitalinstrumente der Teil der insgesamt erdienten Instrumente vom Unternehmen einbehalten wird, welcher der vom Unternehmen zu leistenden Steuervorauszahlung entspricht. Die Transaktion enthält somit ein Barzahlungselement, wenn auch die Zahlung nicht an den Mitarbeiter, sondern an die Finanzbehörde geleistet wird.

14.

Für den Fall, dass der Wert der einbehaltenen Eigenkapitalinstrumente der Zahlung an die Finanzbehörde entspricht, bestimmt IFRS 2 im Wege einer vereinfachenden Ausnahmeregel, dass die Zahlung an die Finanzbehörde nicht als 'in bar erfüllte anteilsbasierte Vergütung' zu behandeln ist. Die gesamte Transaktion wird als 'in Eigenkapitalinstrumenten erfüllte anteilsbasierte Vergütung' bilanziert, obgleich die Transaktion ein Barzahlungselement (Zahlung an die Finanzbehörde) enthält. Die Zahlung selbst wird wie ein Rückerwerb von Eigenkapitalinstrumenten durch das Unternehmen abgebildet (vgl. IFRS 2.33G). Demzufolge wird das Eigenkapital zum unterstellten Rückerwerbszeitpunkt um den Betrag reduziert, der sich aus dem beizulegenden Zeitwert der zurückerworbenen Eigenkapitalinstrumente zum fingierten Rückerwerbszeitpunkt ergibt.

Kompensationszahlungen an Mitarbeiter: Bislang vertretene Ansichten

15.

Soweit ersichtlich, wurden in Deutschland bislang zwei alternative Ansichten zur Bilanzierung der Kompensationszahlungen diskutiert.

Ansicht 1

16.

Dieser Entwurf des Konsultationsdokuments E-DRSC-Anwendungshinweis IFRS (E/2017/01) wurde vom Mitarbeiterstab des DRSC erstellt. Er gibt nicht die Auffassung des DRSC und der Fachausschüsse wieder.

Der ersten Ansicht zufolge ist die gesamte Transaktion ungeachtet solcher Kompensationszahlungen als 'in Eigenkapitalinstrumente erfüllt' einzustufen. Im Ergebnis kann dies z.B. dazu führen, dass im Beispiel das Eigenkapital um GE 400 reduziert wird, die Zahlung von GE 400 jedoch zwischen der Finanzbehörde (GE 350) und dem Mitarbeiter (GE 50) aufgeteilt wird.

17.

Begründen lässt sich diese Ansicht damit, dass formaljuristisch zwar verschiedene Transaktionen stattfinden, der wirtschaftliche Gehalt dieser Transaktionen jedoch identisch ist.

Durchführungsweg 1: Das Unternehmen behält keine Aktien ein und verpflichtet den Mitarbeiter, den vom Unternehmen geschuldeten Betrag (der Vorauszahlung) bis zum dem Zeitpunkt an das Unternehmen zu überweisen, an dem die vom Unternehmen vorzunehmende Vorauszahlung auch der Höhe nach feststeht.

Durchführungsweg 2: Das Unternehmen behält zu viele Aktien ein, zahlt den abzuführenden Betrag an die Finanzbehörde und kompensiert den Mitarbeiter für den Wert der zu viel einbehaltenen Aktien. Auf diese Art und Weise wird Durchführungsweg lediglich verkürzt, woraus sich keine getrennte Bilanzierung unterschiedlicher Transaktionen ableiten lässt.

Ansicht 2

18.

Der zweiten Ansicht zufolge zeigt die Zahlung einer Kompensation für zu viel einbehaltene Aktien die Existenz von zwei verschiedenen anteilsbasierten Vergütungstransaktionen an. Demnach wäre die Kompensationszahlung dem Grunde nach bereits ab dem *grant date* als in bar erfüllte anteilsbasierte Vergütung zu bilanzieren und lediglich der tatsächlich in Aktien erfüllte Teil der Transaktion als in Eigenkapitalinstrumenten erfüllte Vergütung.

19.

Ist die Gesamttransaktion bereits zu Beginn des Erdienungszeitraums aufzuteilen, wäre ggf. eine Anpassung von Vorperioden angezeigt, da der tatsächliche Wert der zu viel einbehaltenen Aktien bzw. der Kompensationszahlung erst bei Erfüllung bekannt ist.

Klarstellung durch den IASB

20.

Mit der Änderung an IFRS 2 stellt der IASB klar, dass Ansicht 1 nicht länger vertreten werden kann. Dem Grunde nach handelt es sich um zwei anteilsbasierte – eine in Eigenkapitalinstrumenten erfüllte, eine in bar erfüllte – Vergütungstransaktionen, welche ab dem *grant date* getrennt zu bilanzieren sind. Vereinfachend legt IFRS 2 jedoch fest, dass in speziellen Fällen (Nettoerfüllungsvereinbarungen mit Bar-Kompensation für zu viel einbehaltene Anteile) die gesamte Transaktion zunächst als 'in Eigenkapitalinstrumenten erfüllt' klassifiziert und entsprechend bilanziert wird und die Trennung erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Kompensationszahlung vorzunehmen ist.