

© 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:	61. IFRS-FA / 04.09.2017
TOP:	06 – Sonstiges: Anwendungshinweis zu IFRS 2
Thema:	Stellungnahmen und Änderungen an E-AH 4
Unterlage:	61_06b1_IFRS-FA_IFRS2_AH_Disk

Vorbemerkung

- 1 Bis zum Redaktionsschluss dieser Unterlage hat das DRSC zwei Stellungnahmen zu E-AH 4 erhalten. Eine Stellungnahme wurde vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW), und eine Stellungnahme von der Henkel AG & Co. KGaA (Henkel) eingereicht.

Inhalt der Stellungnahmen

- 2 Henkel bezeichnet die in E-AH 4 dargelegte Vorgehensweise als sinnvoll und als im Einklang mit IFRS 2 stehend. Das IDW hat insgesamt vier Anmerkungen, auf die im Folgenden eingegangen wird.

Bezugnahme zu den deutschen Regelungen zur Lohnsteuer

- 3 Das IDW regt an, im Anwendungshinweis Bezug zu den deutschen Regelungen zur Lohnsteuer zu nehmen und näher darauf einzugehen,
 - a. zu welchen Zeitpunkten diese einzubehalten bzw. abzuführen ist und
 - b. in welchen Fällen überhaupt eine Differenz zwischen dem vom Unternehmen zu ermittelnden Abführungsbetrag und der tatsächlichen Steuerzahlung entstehen kann.

Anmerkungen DRSC-Mitarbeiterstab zu a)

- 4 Ausführungen zu den Zeitpunkten des Einbehalts und der Zahlung sind in E-AH 4 nicht enthalten. Gemäß § 38 Abs. 3 EStG hat der Arbeitgeber „die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten“. Maßgeblich ist dabei der Zeitpunkt, in das Unternehmen dem Vergüteten die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Lohn verschafft¹. Bei der Überlassung von Aktien ist die wirtschaftliche Verfügungsmacht mit der

¹ BFH vom 14.11.2012, VI R 56/11 (<http://juris.bundesfinanzhof.de>) (ausführliche Diskussion m.w.N. bei Geserich, DStR Beihefter zu Heft 23/2014, S. 53ff.



Einbuchung in das Depot des Vergüteten verschafft (Zufluss); Haltefristen sind dabei unbeachtlich². Dies gilt entsprechend für die Vergütung mit anderen Eigenkapitalinstrumenten (z.B. Aktienoptionen); der Zufluss des Vorteils findet zu jenem Zeitpunkt statt, zu dem der Vergütete die Eigenkapitalinstrumente preisgünstig erwirbt³.

- 5 Die einbehaltene Lohnsteuer ist nach § 41a Abs. 1 EStG vom Arbeitgeber „spätestens am zehnten Tag nach Ablauf eines jeden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums [...] an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen.“ Grundsätzlich ist der Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum der Kalendermonat (§ 41a Abs. 2 EStG), demnach ist die Lohnsteuerzahlung spätestens am zehnten des Monats fällig, in dem der Vergütete seine Bezüge erhalten hat.

Anmerkungen DRSC-Mitarbeiterstab zu b)

- 6 E-AH 4 führt hierzu allgemein in Tz. 6 aus: „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.“
- 7 Das EStG (insbesondere § 39b) enthält umfangreiche und detaillierte Vorgaben zur Berechnung des Lohnsteuerabzugs. Unter bestimmten Voraussetzungen gestattet § 39b EStG auch, dass die Lohnsteuer nach dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn bestimmt wird.

Empfehlung des DRSC-Mitarbeiterstabs und Frage an den IFRS-FA

- 8 Gegenstand des Anwendungshinweises ist die Bilanzierung von in Eigenkapitalinstrumenten erfüllten anteilsbasierten Vergütungen, die Nettoerfüllungsmerkmale aufweisen und bei denen ein Unternehmen aufgrund zu viel einbehaltener Eigenkapitalinstrumente Kompensationszahlungen an Mitarbeiter leistet. Der Fokus liegt dabei auf der bilanziellen Abbildung der Kompensationszahlung, nicht jedoch auf steuerlichen Aspekten.
- 9 Die Befassung mit lohnsteuerlichen Aspekten im Text des Anwendungshinweises erfolgt bewusst nur insoweit, wie es zur Erläuterung der Relevanz dieses Sachverhalts in Deutschland notwendig ist. Die Aufnahme weiterer Details – wie in der Stellungnahme des IDW angeregt – erscheint dagegen zu weitgehend. Im Gegensatz zur Bilanzierung der Kompensationszahlungen bestehen explizite Vorgaben zum Lohnsteuerabzug bei den verschiedenen Vergütungsformen (z.B. EStG, Lohnsteuer-Durchführungsverordnung, Lohnsteuerrichtlinien des BMF). Dementsprechend kann auch von hinreichenden Kenntnissen bei den Unternehmen ausgegangen werden.

² BFH vom 30.6.2011, VI R 37/09 (<http://juris.bundesfinanzhof.de>)

³ BFH vom 20.11.2008, VI R 25/05 (<http://juris.bundesfinanzhof.de>)



- 10 Der DRSC-Mitarbeiterstab empfiehlt, die angesprochenen zusätzlichen lohnsteuerlichen Themen nicht im Anwendungshinweis zu behandeln.

Frage 1 an den IFRS-FA:

Stimmt der IFRS-FA dieser Empfehlung zu?

Anwendungsbereich IFRS 2 vs. E-AH 4

- 11 Das IDW führt weiterhin an, dass sich IFRS 2 „ausschließlich auf vom Arbeitnehmer geschuldete Steuerverpflichtungen (employee’s tax obligation, vgl. bspw. IFRS 2.33E) [bezieht], wohingegen in E-AH 4 von ‚Steuern und Abgaben‘ gesprochen wird (vgl. Tz. 2, 4 und 6).“ Eine Erläuterung sei daher notwendig, inwieweit dies in Einklang mit den Auffassungen des IASB/IFRS IC steht.

Anmerkungen und Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs sowie Frage an den IFRS-FA

- 12 Aus der *Basis for conclusions* des IFRS 2 sowie den Sitzungsunterlagen des IASB/IFRS IC (inkl. der ursprünglichen Eingabe an das IC) lässt sich nicht ableiten, dass der Begriff „*tax obligation*“ auch Verpflichtungen des Unternehmens zum Einbehalt und zur Abgabe von Sozialversicherungsbeiträgen beinhaltet. Ob dies der Fall ist, wäre eine Frage der Interpretation. Dies ist mit AH 4 jedoch nicht beabsichtigt.
- 13 Um den Anwendungsbereich der Regelung in IFRS 2, der explizit auf „*tax obligation*“ abstellt, nicht zu erweitern, wird empfohlen, im Text des Anwendungshinweises nur auf „Steuern“, nicht jedoch auf „Abgaben“ zu verweisen.

Frage 2 an den IFRS-FA:

Stimmt der IFRS-FA dieser Empfehlung zu?

Verwendung des Begriffs „Aktie“

- 14 Das IDW hat festgestellt, dass der Begriff „Aktie“ in allgemeinen Passagen des E-AH 4 verwendet wird. Da dies nicht sachgerecht sei, solle in den allgemeinen Text-Passagen stattdessen der Begriff „Eigenkapitalinstrumente“ oder „Anteile“ verwendet werden.

Anmerkungen DRSC-Mitarbeiterstab

- 15 Der Begriff der Aktie wird in allgemeinen Passagen (d.h. Aussagen, die nicht als Beispiel gekennzeichnet sind) des E-AH 4 in den Tz. 7 und 9 verwendet.
- Tz. 7: „Ein vergleichbarer Sachverhalt ergibt sich, wenn sich die vom Unternehmen zu leistenden Zahlungen für Steuern und Abgaben nicht exakt in Aktien abbilden lässt.“



- Tz. 9: „Die Zahlung einer Kompensation für zu viel einbehaltene Aktien bedeutet, dass die anteilsbasierte Vergütung auf zwei verschiedenen Durchführungswegen erfolgt, die entsprechend zu klassifizieren sind.“
- 16 Der Begriff Aktie sollte nur in den als Beispiel gekennzeichneten Passagen des Anwendungshinweises verwendet werden. Der Mitarbeiterstab empfiehlt daher, den Text der Tz. 7 und 9 dementsprechend zu ändern.

Frage 3 an den IFRS-FA:

Stimmt der IFRS-FA dieser Empfehlung zu?

Zusätzliche Sachverhaltsannahme im Beispiel des E-AH 4

- 17 Schließlich sei es – so in der Stellungnahme des IDW – im Beispiel des E-AH 4 LA als wesentliche Sachverhaltsannahme darzustellen, dass sich der steuerpflichtige Betrag aus dem Wert der Aktien zum Erfüllungszeitpunkt ergibt. Es seien Fälle denkbar, „in denen ein anderer Zeitpunkt für die Wertermittlung des steuerpflichtigen Betrags maßgeblich sein kann (z.B. wenn die Zahlung des Unternehmens an den Mitarbeiter erst signifikant nach dem Erfüllungszeitpunkt erfolgt).“
- 18 In einem Gespräch mit Vertretern des IDW wurde dem DRSC-Mitarbeiterstab der Gegenstand dieser Anmerkung erläutert: Im Beispiel sei explizit angenommen, dass der Wert Aktien am Ende des Jahres 4 GE 10 pro Aktie beträgt. Ferner würde lediglich in einem Klammerzusatz erwähnt, dass sich der Wert der Aktien im Erfüllungszeitpunkt durch das Unternehmen (Einbuchung in das Depot des Vergüteten) auf 10 GE pro Aktie beläuft. Im Beispiel wird jedoch keine Annahme über den Erfüllungszeitpunkt selbst getroffen. Daher sei zusätzlich explizit anzunehmen,
- dass das Ende des Erdienungszeitraums und der Erfüllungszeitpunkt identisch sind, **oder**
 - dass der Wert der Aktien im Erfüllungszeitpunkt und am Ende der Erdienungszeitraums gleich (d.h. 10 GE) ist.

Anmerkungen und Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs sowie Frage an den IFRS-FA

- 19 Die Annahme, nach der das Ende des Erdienungszeitraums und der Erfüllungszeitpunkt identisch sind, wurde bewusst nicht getroffen, da dies nicht praxisnah erschien. Vielmehr wurde davon ausgegangen, dass sich der Wert der Aktien zwischen dem Ende des Erdienungszeitraums und dem Erfüllungszeitpunkt nicht ändert. Diese Annahme ist am Ende des zweiten eingerückten Absatzes in Tz. 13 des E-AH 4 in einem Klammerzusatz beschrieben.



-
- 20 Da diese Annahme nicht hinreichend präsent erscheint, wird empfohlen, darauf nach dem dritten Satz im ersten eingerückten Absatz in Tz. 13 explizit hinzuweisen.

Frage 4 an den IFRS-FA:

Stimmt der IFRS-FA dieser Empfehlung zu?