

| | | | | |
|---|-----------------------|--------------|--------------------------|--------------------------|
| © 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: | 57. IFRS-FA / 09.03.2017 / 16:45 – 17:45 Uhr |
| TOP: | 05 – Anwendungshinweis zu IFRS 2 |
| Thema: | Information über Dialog mit IASB-Vertretern |
| Unterlage: | 57_05a_IFRS-FA_IFRS2_AH_IASB-DRSC |

Vorbemerkung

- 1 Diese Sitzungsunterlage fasst die Diskussionen des DRSC-Mitarbeiterstabs mit Vertretern des IASB über die beabsichtigten Inhalte des Anwendungshinweises zu IFRS 2 sowie über den weiteren Prozess zusammen. Die besprochenen Inhalte lassen sich vier Teile gliedern, die nachfolgend dargestellt sind.

Wegfall einer Bilanzierungsoption

- 2 Der DRSC-Mitarbeiterstab hat gegenüber IASB-Vertretern erläutert, dass in Deutschland bislang auch die Ansicht vertreten wurde, dass Kompensationszahlungen aufgrund zu viel einbehaltener Eigenkapitalinstrumente unter IFRS 2 (vor Änderung im Jahr 2016) eine Bilanzierung der gesamten Transaktion als *equity-settled* nicht verhindern. Gründe für diese Ansicht sind folgende:
 - a. Zum einen können Wesentlichkeitsüberlegungen (die allerdings unter den aktuellen IFRS 2-Anforderungen gleichermaßen anzustellen sind) dazu führen, dass der Betrag der Barzahlung als zu gering eingeschätzt wird, um eine separate Bilanzierung als *cash-settled* zu rechtfertigen.
 - b. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise besteht kein Unterschied zwischen den beiden Durchführungswegen:
 - i. Das Unternehmen übergibt 100% der zugesagten Eigenkapitalinstrumente an den Mitarbeiter (d.h. das Unternehmen behält keine EK-Instrumente ein) und veranlasst, dass der Mitarbeiter den an die Finanzbehörde abzuführenden Betrag an das Unternehmen zahlt und dieses den Betrag an die Finanzbehörde „durchleitet“.



- ii. Das Unternehmen behält eine bestimmte Anzahl von EK-Instrumenten ein, veräußert diese, zahlt den Finanzbehörden die Lohnsteuer und zahlt dem Mitarbeiter einen Ausgleich im Wert von eventuell zu viel einbehaltenen EK-Instrumenten.

- 3 Aufgrund der Regelung in Tz. 33H b) des IFRS 2 kann diese Ansicht nicht mehr vertreten werden. Der Anwendungshinweis soll unter anderem darauf hinweisen.
- 4 Die IASB-Vertreter haben dem zugestimmt und gleichzeitig auf anzustellende Wesentlichkeitsüberlegungen hingewiesen.

Bilanzielle Abbildung: Einmalige Nacherfassung

- 5 Der DRSC-Mitarbeiterstab hat die IASB-Vertreter darüber informiert, wie das DRSC die Tz. 33H b) des IFRS 2 interpretiert. Danach erfolgt die separate Bilanzierung der Kompensationszahlung durch ein sogenanntes *catch-up adjustment*. Mit dieser Anpassungsbuchung wird der Ergebniseffekt nacherfasst, der sich zusätzlich ergeben hätte, wäre die Kompensationszahlung ab dem *grant-date* separat als *cash-settled* bilanziert worden. (Allerdings gilt dies nicht für den Fall, dass dieser Betrag als Bestandteil eines Vermögenswerts zu behandeln ist.) Daraus folgt, dass die Anpassung vorheriger Berichtsperioden durch Tz. 33H b) nicht intendiert ist.
- 6 Die IASB-Vertreter haben mitgeteilt, dass sie diese Ansicht teilen.
- 7 Darüber hinaus wurde durch die IASB-Vertreter darauf hingewiesen, dass anteilsbasierte Zusagen, die durch die nachfolgend beschriebenen Eigenschaften gekennzeichnet sind, bereits ab dem *grant date* Merkmale von sowohl *equity-settled* SBP als auch *cash-settled* SBP haben:
 - Sie weisen Nettoerfüllungsmerkmale im Sinne der Tz. 33E bis 33H des IFRS 2 auf.
 - Aufgrund zu viel einbehaltener EK-Instrumente wird an den Mitarbeiter eine Kompensation in bar geleistet.
- 8 Ungeachtet dessen erfolgt die bilanzielle Wirkung erst durch die Zahlung der Kompensation an den Mitarbeiter. Auch wenn die Transaktion bereits ab dem *grant date* sowohl eine *equity-settled*-Komponente als auch eine *cash-settled*-Komponente besitzt, wird die bilanzielle Separierung der *cash-settled*-Komponente erst durch die Zahlung der Kompensation ausgelöst.

Bilanzielle Abbildung: Zahlenbeispiel aus der IFRS IC-Sitzung vom Juli 2015

- 9 Der DRSC-Mitarbeiterstab hat die IASB-Vertreter über die Absicht des DRSC informiert, das Zahlenbeispiel aus der Unterlage 2 für die IFRS IC-Sitzung vom Juli 2015 in den Anwendungshinweis aufzunehmen, da dieses Beispiel die Anforderung der Tz. 33H b) aus IFRS 2 angemessen illustriert.
- 10 Die IASB-Vertreter informierten das DRSC, dass dieses Beispiel tatsächlich zur Illustration der in Tz. 33H b) formulierten Anforderung entwickelt wurde. Der Board hätte sich allerdings dage-



gen entschieden, das Beispiel in die begleitenden Materialien des IFRS 2 aufzunehmen, da er der Ansicht war, dass die Formulierung in dieser Textziffer hinreichend klar und ein Beispiel daher nicht notwendig sei. Das DRSC könne jedoch dieses Beispiel in seinen Anwendungshinweis aufnehmen.

11 Zur Information des IFRS-FA ist dieses Beispiel nachfolgend nochmals dargestellt:

- Anzahl zugesagter Aktien: 100; Lohnsteuereinbehalt: 40%, d.h. 40 Aktien
- *Fair Value at grant date*: 2 GE; *Fair value at vesting*: 10 GE
- 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.

12 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



Weiteres Vorgehen

- 13 Der *Due Process* des DRSC sieht zunächst die Veröffentlichung eines Entwurfs vor, der unter Berücksichtigung einer Kommentierungsfrist von mindestens 45 Tagen kommentiert werden kann. Daneben werden Anhörungen in öffentlichen Diskussionsforen abgehalten. Nach Auswertung und Diskussion der Stellungnahmen sowie der Rückmeldungen aus der öffentlichen Diskussion wird der endgültige Anwendungshinweis vom DRSC in öffentlicher Sitzung verabschiedet.
- 14 Mit den IASB-Vertretern wurde vereinbart, den endgültigen Anwendungshinweis vor seiner öffentlichen Verabschiedung nochmals mit dem IASB oder IASB-Vertretern im Sinne einer *negative clearance* abzustimmen.