

© 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:	65. IFRS-FA / 28.02.2018 / 14:00-15:30 Uhr
TOP:	01 – Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen nach IFRS
Thema:	Fortsetzung der Diskussion und Festlegen des weiteren Vorgehens
Unterlage:	65_01a_IFRS-FA_IAS12_Disk

1 Vorbemerkung

- Die Sitzungsunterlage fasst die Diskussion zum Thema „Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen“ im HGB-FA, die frühere Befassungen des IFRS IC (vormals IFRIC) sowie des IASB betreffend den Anwendungsbereich von IAS 12 sowie die Argumente für und gegen die Anwendung von IAS 12 auf steuerliche Nebenleistungen zusammen und soll dem IFRS-FA als Diskussionsgrundlage dienen.

2 Diskussion im HGB-FA

- Der HGB-FA wurde am 8. Februar 2018 über das Thema „Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen“ und den Hintergrund für die Befassung mit diesem Thema informiert. Ferner wurden die bisherige Befassung bzw. Aktivitäten des DRSC und des IFRS-FA vorgestellt und diskutiert.
- Da das HGB für ungewisse Verbindlichkeiten den Ansatz und die Bewertung einheitlich regelt (in Abweichung zu den IFRS, bei denen unterschiedliche Ansatzschwellen für Ertragsteuer- und anderweitige Sachverhalte bestehen), scheint sich im Kontext des deutschen Bilanzrechts vorrangig die Frage des Ergebnisausweises zu stellen. Ferner enthält das HGB keine Anhangangabevorschriften zu der Thematik.
- Im Zusammenhang mit dem Ergebnisausweis nach HGB wurde durch den HGB-FA erörtert, dass die bisherige Praxis und auch die einschlägige HGB-Fachliteratur eine Mehrheitsauffassung in Richtung eines Ausweises steuerlicher Nebenleistungen außerhalb der Ertragsteuerzeile erkennen lasse. Diese scheint nach Ansicht der HGB-FA-Mitglieder überwiegend vom wirtschaftlichen Gehalt der steuerlichen Nebenleistungen geprägt zu sein. Dement-



sprechend würden die Zinsen i.d.R. im Finanzergebnis und etwaige anderweitige Nebenleistungen im sonstigen betrieblichen Aufwand ausgewiesen.

- 5 Konzeptionell bleibe nach Auffassung des HGB-FA der sachgerechte Ausweis mutmaßlich immer dann auslegungsbedürftig, wenn (a) ein Steuerbescheid (insb. in anderen Jurisdiktionen) die Hauptsteuer(schuld) und steuerliche Nebenleistungen nicht aufgliedere, oder (b) eine Aufgliederung in Haupt- und Nebenleistungen eher formeller Art ist, aber der wirtschaftliche Gehalt anders gedeutet wird, oder (c) verschiedene steuerliche Nebenleistungen aufgelistet werden, denen aber ein anderer wirtschaftlicher Gehalt zugeordnet wird, als die Bezeichnung der jeweiligen Nebenleistung nahelegt.
- 6 Im Ergebnis der Diskussion kam der HGB-FA vorläufig zu folgenden Schlussfolgerungen:
 - Aus der Bezeichnung in einem Steuerbescheid lässt sich nicht zwingend der sachgerechte Ergebnisausweis ableiten. Ggf. könne sogar die Festlegung in der AEAO, dass sämtliche in der AO definierten Nebenleistungen keine Steuern sind, unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten hinterfragt werden.
 - Trotz eines gewissen Spielraums bei der Auslegung der Steuersachverhalte scheine aus Sicht der Bilanzierungspraxis wenig Notwendigkeit (und gemäß der obigen Erkenntnisse auch kaum eine Möglichkeit) zu bestehen, eindeutige und somit klarstellende Aussagen zur HGB-Anwendung zu formulieren.
 - Für den Fall einer möglichen Klarstellung müsse dieses vielschichtige Thema sehr umfassend betrachtet und abgehandelt werden; neben Ergebnisausweisfragen wären etwa auch Fragen im Zusammenhang mit der Kapitalflussrechnung oder der Ermittlung latenter Steuern zu berücksichtigen.
- 7 Diese Erkenntnisse und das Meinungsbild des HGB-FA sollen in die weitere Diskussion im IFRS-FA einfließen. Der HGB-FA bat ferner, über den Fortgang der Diskussion dort unterrichtet und bei Bedarf erneut eingebunden zu werden.

3 Frühere Diskussionen betreffend den Anwendungsbereich von IAS 12

- 8 In 2004 hat das IFRIC diskutiert, wie Zinsen und Strafzahlungen, die durch unbezahlte Steuerverpflichtungen entstehen, klassifiziert werden sollten. Nach Auffassung des Mitarbeiterstabs stellen diese Zahlungen keinen Steueraufwand dar, da sie nicht auf dem zu versteuerten Gewinn basieren, sondern zusätzliche, für bestimmte Versäumnisse entstehende Beträge darstellen. In seiner Sitzung im Juni 2004 beschloss das IFRIC, diesen Sachverhalt nicht auf seine Agenda aufzunehmen. Als Begründung wurde jedoch nicht die oben beschriebene Auffassung des Mitarbeiterstabs, sondern die geltenden Angabevorschriften des IAS 12 und IAS 1 angeführt, die eine ausreichende Transparenz in Bezug auf die betreffenden Beträge bieten.



- 9 In 2006 hat das IFRIC den Sachverhalt erörtert, welche Steuerarten in den Anwendungsbereich von IAS 12 fallen, und beschlossen, diesen Sachverhalt nicht auf seine Agenda zu nehmen. Der Wortlaut dieser Entscheidung wurde im IFRIC Update 9/2006 wie folgt formuliert:

Scope

The IFRIC considered whether to give guidance on which taxes are within the scope of IAS 12.

The IFRIC noted that IAS 12 applies to income taxes, which are defined as taxes that are based on taxable profit. That implies that (i) not all taxes are within the scope of IAS 12 but (ii) because taxable profit is not the same as accounting profit, taxes do not need to be based on a figure that is exactly accounting profit to be within the scope. The latter point is also implied by the requirement in IAS 12 to disclose an explanation of the relationship between tax expense and accounting profit. The IFRIC further noted that the term 'taxable profit' implies a notion of a net rather than gross amount. Finally, the IFRIC observed that any taxes that are not in the scope of IAS 12 are in the scope of IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. However, the IFRIC also noted the variety of taxes that exist world-wide and the need for judgement in determining whether some taxes are income taxes. The IFRIC therefore believed that guidance beyond the observations noted above could not be developed in a reasonable period of time and decided not to take a project on this issue onto its agenda

- 10 In 2009 hat das IFRIC diskutiert, ob eine durch eine Reederei zu zahlende Steuer auf Grundlage der Tonnage eine Ertragsteuer im Anwendungsbereich des IAS 12 ist, wenn das Unternehmen die Wahl hat, entweder eine Ertragsteuer oder eine Tonnagesteuer zu zahlen. Der Wortlaut dieser Entscheidung wurde im IFRIC Update 5/2009 wie folgt formuliert.

Classification of tonnage taxes

The IFRIC received a request for guidance on whether a tax based on tonnage capacity can be considered an income tax in accordance with IAS 12. The IFRIC noted that the term 'tonnage tax' is applied to a variety of tax regimes. In some jurisdictions, shipping companies are permitted to choose to be taxed on the basis of tonnage transported, tonnage capacity or a notional profit instead of the standard corporate income tax regulations. In some jurisdictions, this choice is irrevocable.

The IFRIC has previously noted that IAS 12 applies to income taxes, which are defined as taxes that are based on taxable profit, and that the term 'taxable profit' implies a notion of a net rather than a gross amount. Taxes either on tonnage transported or tonnage capacity are based on gross rather than net amounts. Taxes on a notional income derived from tonnage capacity are not based on the entity's actual income and expenses. Consequently, the IFRIC noted that such taxes would not be considered income taxes in accordance with IAS 12 and would not be presented as part of tax expense in the statement of comprehensive income. However, the IFRIC also noted that, in accordance with paragraph 85 of IAS 1 *Presentation of Financial Statements*, an entity subject to tonnage tax would present additional subtotals in that statement if that presentation is relevant to an understanding of its financial performance. Given the requirements of IAS 12, the IFRIC decided not to add the issue to its agenda.

- 11 Im Mai 2016 hat der Mitarbeiterstab des IASB die wesentlichen Anwendungsprobleme in IAS 12 und die möglichen Handlungsalternativen dem Board im Rahmen einer Unterrichtseinheit präsentiert. U.a. wurde das Thema des Anwendungsbereichs von IAS 12 angesprochen (siehe Paragraph 51 des Agendapapiers 19A zur IASB-Sitzung im Mai 2016). Der Mitarbeiterstab wies darauf hin, dass eine Steuer grundsätzlich dann in den Anwendungsbereich von IAS 12 fällt,



wenn sie auf Grundlage des Nettoergebnisses (Umsätze abzgl. Aufwendungen) basiert. Die Steuern, die auf Umsätzen oder anderen Faktoren basieren, fallen dagegen grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich. Der Mitarbeiterstab stellte fest, dass es für einige Steuerarten schwer ist zu entscheiden, ob sie in den Anwendungsbereich von IAS 12 fallen oder nicht, z. B. für Steuern, die auf einer Differenz zwischen den Umsätzen und einem Teil von Aufwendungen basieren oder die auf das Nettoergebnis berechnet werden, zu dem das Zinsergebnis, die Lohn- und Gehaltsaufwendungen sowie die Abschreibungen hinzugerechnet werden. Da es eine Unterrichtseinheit war, wurden hierzu seitens des IASB keine Entscheidungen getroffen.

- 12 Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass sowohl in der aktuellen Diskussion aus dem Jahre 2017 als auch bei den früheren Erörterungen mehrfach festgestellt wurde, dass eine Steuer auf Grundlage eines Nettoergebnisses berechnet werden soll, um in den Anwendungsbereich von IAS 12 zu gelangen. Die Frage, ob die Berechnung **unmittelbar** oder **mittelbar** auf Grundlage des zu versteuernden Nettoergebnisses zu erfolgen hat, wurde – soweit ersichtlich – nicht erörtert. Ferner ist zu konstatieren, dass es wiederholt auf die Notwendigkeit der Ermessensausübung bei der Bestimmung, ob einige Steuern Ertragsteuern sind, hingewiesen wurde.

4 Argumente für/gegen die Anwendung von IAS 12 auf steuerliche Nebenleistungen

- 13 Für die Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen nach IAS 12 und somit gegen die Bilanzierung nach IAS 37 werden in der Fachliteratur sowie in der durch das DRSC Ende 2017 durchgeführten Unternehmensumfrage folgende Argumente angeführt:

- **Erfüllung der Definition von Ertragsteuern nach IAS 12**

- Steuerliche Nebenleistungen erfüllen die Definition von Ertragssteuern gemäß IAS 12.2, da ihre Höhe vom zu versteuernden Gewinn abhängt. Zinsen und Strafen werden als Prozentsatz vom zu versteuernden Einkommen kalkuliert. Die Definition in IAS 12.2 verlangt nicht, dass ein Posten **allein und ausschließlich** auf dem zu versteuernden Gewinn basieren muss, um als eine Ertragssteuer qualifiziert zu werden. Die Existenz einer zusätzlichen Zeitkomponente bei der Berechnung von Zinsen auf Steuern spielt dabei keine Rolle. Die Steuerbefreiungen gemäß IAS 12.20b enthalten ebenfalls eine zeitliche Komponente, sind offensichtlich dennoch im Anwendungsbereich von IAS 12.

- **Akzessorietät der steuerlichen Nebenleistungen**

- Zinsen und Strafen auf Ertragsteuern entstehen als Ausfluss einer abweichenden Steuerfestsetzung auf Basis steuergesetzlicher Regelungen.
- Die Festsetzung der Zinsen und Strafen erfolgt zeitgleich mit der abweichenden Steuerfestsetzung im gleichen Steuerbescheid.
- Steuerzinsen haben den Charakter eines Zu-/Abschlags auf die festgesetzte Steuer und sind somit mit der eigentlichen Steuer vergleichbar.



- **Untrennbarkeit der Hauptleistung und der Nebenleistung**

- Bei Vorhandensein bestrittener Steuersachverhalte erstreckt sich die Sachverhaltsklärung mit der Steuerverwaltung in manchen Fällen faktisch auf die Steuerschuld insgesamt, so dass eine Trennung zwischen der Hauptleistung (Steuerschuld excl. Nebenleistungen) und der steuerlichen Nebenleistungen nicht möglich bzw. nur willkürlich möglich ist. In diesen Fällen wäre es sachgerecht, den gesamten verhandelten Betrag nach IAS 12 zu bilanzieren.
- Im Hinblick auf unsichere Steuerpositionen ist eine Trennung des Zins- und/oder Strafbetrags von der zugrundeliegenden Steuernachzahlung bei der Rückstellungsbildung nicht immer eindeutig möglich bzw. ggf. nur unter erhöhtem Mehraufwand zu erreichen. Dies ist u.a. darin begründet, dass i.d.R. verschiedene Sachverhalte in die Berechnung unsicherer Steuerpositionen einfließen, die je nach Ergebnisprognose unterschiedliche Szenarien für Zinsen und Strafzahlungen zur Folge haben können.

- **Ökonomische Natur der steuerlichen Nebenleistungen -> Beeinträchtigung der Informationsnützlichkeit bei Anwendung von IAS 37**

- Bei der Anwendung des IAS 37 auf Zinsforderungen auf strittige Steuerpositionen kommt es zu einem Auseinanderfallen des Ansatzes der strittigen Steuerpositionen einerseits und der darauf anfallenden Zinsen andererseits: Die strittige Steuerposition wäre nach IAS 12 zu bilanzieren, sofern die Rückzahlung wahrscheinlich ist, während die darauf entfallenden Zinsen nach IAS 37 nur angesetzt würden, wenn ihre Zahlung nahezu sicher ist. In der Realität kann der Sachverhalt nur insgesamt für oder gegen den Steuerpflichtigen entschieden werden. Daher macht ein bilanzielles Auseinanderfallen des Ansatzes von Steuern und Zinsen auf Steuern keinen Sinn.
- Sofern der anzuwendende Zinssatz deutlich von den Marktzinssätzen abweicht, stellen Zinsen auf Steuern keinen Zeitwert des Geldes dar, so dass ein Ausweis dieser Zinsen im Vorsteuerergebnis (d.h. nicht im Steuer-, sondern im Finanzergebnis) die Aussagefähigkeit des Finanzergebnisses in der GuV beeinträchtigt.
- Auch wenn die Zinsen auf Steuern eine tatsächliche Vergütung des Zeitwertes des Geldes für den betroffenen Zeitraum darstellen würden, wäre bei der Erfassung dieser Zinsen im Vorsteuerergebnis die Aussagefähigkeit des Finanzergebnisses beeinträchtigt, da Zinserträge auf strittige Steuerpositionen aufgrund des Nichterfüllens des Kriteriums „nahezu sicher“ nicht entsprechend ihrem Anfall, sondern kumulativ auf einen Schlag erst dann erfasst werden, wenn dieses Kriterium erfüllt ist (meist kurz vor oder mit der finalen Entscheidung des Streitfalls).
- Der Ausweis der Steuerzinsen im Finanzergebnis führt dazu, dass im Finanzergebnis und somit auch im Vorsteuerergebnis u.U. ungewöhnlich hohe aperiodische Ertragseinflüsse ausgewiesen werden, da die Steuerzinsen vollständig in den Aufwand/Ertrag der Periode eingehen, in der sie festgesetzt werden. Das eigentliche Finanzergebnis wird



dadurch verfälscht. Ebenfalls ist der Vergleich mit den Vorjahreszahlen beeinträchtigt. Eine Erläuterung der ausgewiesenen Steuerzinsen im Anhang würde zu einer sehr weitgehenden Offenlegung der steuerlichen Situation führen.

- Verpflichtungen aus Zinsen und Strafzahlungen sind weniger planbar als andere Bestandteile des Finanzergebnisses und können damit die Aussagefähigkeit und Entscheidungsnützlichkeit des Finanzergebnisses beeinträchtigen.
- Ein Ausweis zurückgestellter Zinsen auf Ertragsteuern im Finanzergebnis ist ungerechtfertigt, da zum Zeitpunkt der Rückstellungsbildung noch keine Kapitalüberlassung gegeben ist, da weiterhin die Möglichkeit besteht, dass der Sachverhalt, für den die Rückstellung gebildet wurde, nicht eintritt.
- Steuerzinsen beruhen nicht auf aktiven Finanzierungsüberlegungen des Unternehmens, sondern fallen deshalb an, weil eine zeitnahe endgültige Veranlagung durch die Finanzbehörden nicht möglich ist. Die Entstehung von Steuerzinsen ist in vielen Fällen vom steuerpflichtigen Unternehmen nicht zu vertreten. Aus diesem Grund kann die Verzinsung von Steuernachforderungen bzw. -erstattungen als faktische Steuer bezeichnet werden.

- **Administrativer Mehraufwand bei Anwendung von IAS 37**

- Sofern die tatsächlich festgestellten Steuerzinsen im Finanzergebnis abzubilden wären, wäre die zuvor gebildete Rückstellung über das Steuerergebnis auszubuchen. Diese Vorgehensweise würde es dann erforderlich machen, die in den Steuerrückstellungen enthaltenen Zinsen auf Ertragsteuern entsprechend nachzuhalten, um die zutreffenden Auflösungen ermitteln zu können.

- **Andere Gründe**

- Sofern steuerliche Nebenleistungen steuerlich nicht abziehbar sind, ist es sinnvoll, diese als Ertragsteuer zu behandeln.
- Typischerweise werden Steuern in Unternehmen berechnet, nachdem das Vorsteuerergebnis ermittelt wurde. Diese Abfolge wäre nicht mehr möglich, wenn Zinsen und Strafen auf Steuern im Vorsteuerergebnis zu erfassen wäre.

14 Gegen die Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen nach IAS 12 (dies bedeutet eine Bilanzierung nach IAS 37) werden folgende Argumente angeführt:

- **Nichterfüllung der Definition von Ertragsteuern nach IAS 12**

- Nach Auffassung des IASB-Mitarbeiterstabs erfüllen Zinsen und Strafen auf Steuern nicht die Definition von Ertragsteuern gemäß IAS 12, da sie typischerweise nicht auf Grundlage des zu versteuernden Gewinns basieren (vgl. Paragraf 27 des Agendapapiers 5B zur IFRS IC-Sitzung im September 2017 sowie Paragraf 40 des Agendapapiers 06 zur IFRS IC-Sitzung im März 2017): *„We think interest related to income taxes is similar to a financing charge—it is calculated on the amount of under/over payment of income taxes and is not based on taxable profits. Similarly, penalties are ge-*



nerally based on the magnitude, timing, intent and severity of non-compliance with the applicable income tax legislation and are not, in our view, based on taxable profits.”

- Es besteht zwar ein gewisser Bezug der steuerlichen Nebenleistungen zum zu versteuernden Gewinn, weil die Ertragsteuern selbst auf dem zu versteuernden Gewinn und somit auf einem Nettoergebnis beruhen. Dieser Bezug ist jedoch nicht ausreichend, da sich die steuerlichen Nebenleistungen effektiv nur auf die noch ausstehenden Steuern und somit nur auf einen Teilbetrag des Nettoergebnisses beziehen.
- Die zeitliche Komponente bei der Berechnung von Steuerzinsen stellt einen nicht mit einer Nettogröße „der zu versteuernde Gewinn“ zu vereinbarenden Faktor dar.
- **Ökonomische Natur der Steuerzinsen**
 - Die Steuerzinsen stellen eine nach der Laufzeit bemessene, gewinnunabhängige Vergütung für den Gebrauch eines auf Zeit überlassenen oder vorenthaltenen Kapitals dar und sind somit im Finanzergebnis zu erfassen.
- **Steuerliche Nebenleistungen sind keine Steuern i.S.d. Abgabenordnung**
 - Da das HGB selbst keine Definition bzw. Abgrenzung der Begriffe „Steuern“ und „Steuerliche Nebenleistungen“ liefert, wird in der deutschen Fachliteratur auf die Begrifflichkeiten im Steuerrecht gegriffen. Steuerliche Nebenleistungen sind in § 3 Abs. 4 AO abschließend definiert. Gemäß AEAO (Anwendungserlass zur Abgabenordnung) zu § 3 AO stellen steuerliche Nebenleistungen **keine** Steuern dar.
- **Andere Gründe**
 - Sofern steuerliche Nebenleistungen steuerlich abziehbar sind, ist es sinnvoll, diese im Vorsteuerergebnis zu erfassen.

5 Durchsicht der IFRS-Kommentare

- 15 Die Durchsicht einiger IFRS-Kommentare zur Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen ergab kein einheitliches Meinungsbild:
- a) Die steuerlichen Nebenleistungen sind keine Ertragsteuer i.S.d. IAS 12 (vgl. Beck'sches IFRS-Handbuch, 5. Aufl. 2016, § 25, Rn. 2, Haufe IFRS-Kommentar, 15. Aufl. 2017, § 26, Rz. 10, Münchener Kommentar Bilanzrecht IFRS, 2014, IAS 12, Rn. 4).
 - b) Es besteht ein *accounting policy choice* (vgl. PwC, Manual of Accounting IFRS 2017, QAQ 14.61.7).
 - c) Sofern die Zinsen und Strafen auf Ertragsteuer durch unsichere Steuerpositionen verursacht werden, ist es vertretbar, diese im Steuerergebnis zu erfassen. Bei sicheren Sachverhalten sind Zinsen und Strafen entsprechen ihrer Natur entweder im Finanzergebnis oder im sonstigen Ergebnis zu erfassen (vgl. Deloitte, iGAAP 2018, Volume A, S. 775).



- d) Sofern Zinsen und Strafen auf Ertragsteuern steuerlich nicht abziehbar sind, besteht ein Wahlrecht, diese entweder im Steuerergebnis oder im Vorsteuerergebnis zu erfassen. Die gewählte Vorgehensweise ist stetig anzuwenden. Im Falle der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zinsen und Strafen sind diese im Vorsteuerergebnis zu erfassen (vgl. EY, International GAAP 2018, S. 2333).

6 Fragen an den IFRS-FA

1. Möchte der IFRS-FA eine Verlautbarung zur Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen nach IFRS erarbeiten?
2. Wenn ja, welche Detail-Fragestellungen bzw. Aspekte sollen analysiert, im Weiteren diskutiert und schließlich in einer potenziellen Klarstellung formuliert werden?
3. Welche konkreten nächsten Schritte empfiehlt der IFRS-FA?