

© 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:	77. IFRS-FA / 05.09.2019 / 12:00 – 13:00 Uhr
TOP:	02 – IASB ED/2019/5 zu Änderungen an IAS 12
Thema:	Diskussion der Änderungsvorschläge gemäß ED/2019/5
Unterlage:	77_02a_IFRS-FA_ED IAS12_Disk

1 Inhalt des ED

1.1 Problemstellung

- 1 Gemäß IAS 12.15 ist für alle zu versteuernden temporären Differenzen eine latente Steuerschuld zu bilanzieren. Gemäß IAS 12.24 ist für alle abzugsfähigen temporären Differenzen in dem Umfang ein latenter Steueranspruch zu bilanzieren, in dem es wahrscheinlich ist, dass ein zu versteuernder Gewinn verfügbar sein wird, gegen den die abzugsfähige temporäre Differenz verwendet werden kann. Ausgenommen davon sind nach IAS 12.15(b) und 12.24 latente Steuerschulden sowie latente Steueransprüche, die nicht aus einem Unternehmenszusammenschluss resultieren und die zum Zeitpunkt des zu Grunde liegenden Geschäftsvorfalles weder den bilanziellen noch den steuerlichen Gewinn beeinflussen (sog. *initial recognition exemption*). Die *initial recognition exemption* gilt sowohl für den Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes als auch für die Folgeperioden (vgl. IAS 12.22(c)).
- 2 In IAS 12.22(c) wird der pragmatische Grund einer *initial recognition exemption* erläutert: Falls es sich bei dem Geschäftsvorfall nicht um einen Unternehmenszusammenschluss handelt (1. Voraussetzung) **und** weder der bilanzielle Gewinn vor Steuern noch der zu versteuernde Gewinn beeinflusst werden (2. Voraussetzung), würde ein Unternehmen ohne die *initial recognition exemption* die sich ergebenden latenten Steuerschulden oder latenten Steueransprüche erfassen und den Buchwert des Vermögenswerts oder der Schuld in Höhe des gleichen Betrags anpassen. Ein Abschluss würde durch solche Anpassungen weniger transparent.
- 3 Bei einigen Transaktionen werden ein Vermögenswert und eine Verbindlichkeit in gleicher Höhe erfasst, denen jeweils kein Steuerwert gegenübersteht. Dies ist z.B. bei Bilanzierung von Leasingverhältnissen gemäß IFRS 16 der Fall (kann jedoch auch bei anderen Transaktionen, wie etwa Stilllegungsverpflichtungen, vorkommen). Der Leasingnehmer aktiviert zu Beginn eines



Leasingverhältnisses ein Nutzungsrecht (*right-of-use asset*) und passiviert in selber Höhe eine Leasingverbindlichkeit. Beides wird erfolgsneutral erfasst. Die Tatbestandsvoraussetzungen der *initial recognition exemption* sind erfüllt, denn

1. es handelt sich nicht um einen Unternehmenszusammenschluss und
 2. die Erfassung des Geschäftsvorfalles erfolgt ohne Berührung des IFRS-Ergebnisses oder des steuerlichen Ergebnisses.
4. Sofern in der Steuerbilanz das entsprechende Leasingverhältnis nicht abgebildet wird (*off-balance*-Bilanzierung), da die Aufwendungen erst bei vertraglichen Auszahlungen gewinnmindernd berücksichtigt werden (Abflussprinzip, *cash basis*), entstehen im Zugangszeitpunkt abzugsfähige sowie zu versteuernde temporäre Differenzen in gleicher Höhe (Differenz zwischen dem Wert des Nutzungsrechts/der Leasingverbindlichkeit und dem jeweiligen Steuerwert von Null). Aufgrund der *initial recognition exemption* sind für diese temporären Differenzen weder bei erstmaliger Erfassung des Leasingverhältnisses noch in der Folgezeit latente Steuern zu bilden.
5. In den Folgeperioden führt die Nichterfassung von latenten Steuern im Falle von Leasingverhältnissen zu einer Verzerrung der Konzernsteuerquote. Im IFRS-Abschluss wird das Nutzungsrecht linear abgeschrieben, die Leasingverbindlichkeit wird aufwandswirksam verzinst und erfolgsneutral getilgt. Aufgrund der im Zeitablauf abnehmenden Verzinsung nimmt auch der kumulierte Aufwand im Zeitablauf ab. In der steuerlichen Gewinnermittlung wird der Aufwand dagegen linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfasst. Auf die dadurch entstehenden temporären Differenzen zwischen dem Wertansatz des Nutzungsrechts sowie der Leasingverbindlichkeit und dem jeweiligen Steuerwert von Null werden aufgrund der *initial recognition exemption* keine latenten Steuern gebildet.
6. Würde ein Unternehmen die *initial recognition exemption* nicht anwenden, würde es einen latenten Steueranspruch und eine latente Steuerschuld in gleicher Höhe erfassen. Die erfassten aktiven und passiven latenten Steuern in gleicher Höhe würden sich gegenseitig aufheben. Folglich wäre weder eine Anpassung des Buchwerts des Nutzungsrechts und der Leasingverbindlichkeit erforderlich noch hätte dies eine Auswirkung auf das Ergebnis. Insofern ist die eigentliche Zielsetzung *initial recognition exemption* (vgl. Tz. 10) im Falle von Leasingverhältnissen verfehlt. Ferner ist die Konzernsteuerquote verzerrt.

1.1 Änderungsvorschläge gemäß ED

7. IAS 12.15(b) und IAS 12.24 sollen um eine Rückausnahme aus der *initial recognition exemption* erweitert werden. Demnach soll die *initial recognition exemption* nicht für Transaktionen gelten, in denen beim erstmaligen Ansatz sowohl abzugsfähige als auch zu versteuernde temporäre Differenzen in gleicher Höhe entstehen. IAS 12.22(c) soll entsprechend um die neue Rückausnahme ergänzt werden.

- 8 Nach IAS 12.22 soll der neue IAS 12.22A angefügt werden, in dem die Wechselwirkung der neuen Rückausnahme mit der Werthaltigkeitsprüfung aktiver latenter Steuern präzisiert wird. Danach hat ein Unternehmen
- einen latenten Steueranspruch in dem Umfang zu bilanzieren, in dem es wahrscheinlich ist, dass ein zu versteuernder Gewinn zur Verfügung stehen wird, gegen den die abzugsfähige temporäre Differenz verwendet werden kann, und
 - eine latente Steuerschuld für die aus der gleichen Transaktion entstandene zu versteuernde temporäre Differenz zu bilanzieren, deren Höhe den bilanzierten latenten Steueranspruch nicht übersteigt.
- 9 Die vorgeschlagenen Änderungen sollen gemäß IAS 12.98J retrospektiv nach Maßgabe des IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler* angewendet werden, eine vorzeitige Anwendung soll zulässig sein. Für die Einschätzung der Wahrscheinlichkeit gemäß IAS 12.24, dass ein zu versteuernder Gewinn verfügbar sein wird, gegen den die abzugsfähige temporäre Differenz verwendet werden kann, wird aus Praktikabilitäts- und Kostengründen in IAS 12.98K eine Erleichterungsregelung vorgeschlagen, wonach diese Werthaltigkeitsprüfung für die aktiven latenten Steuern erst zu Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode erfolgen kann (jedoch nicht muss), basierend auf den zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Fakten und Umständen. Die kumulative Auswirkung der Anwendung dieses Ansatzes soll als Anpassung des Eröffnungssaldos der Gewinnrücklagen (oder einer anderen Eigenkapitalkomponente, falls zutreffend) zu Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode erfasst werden.
- 10 Die analoge Erleichterungsregelung wird auch für die IFRS-Erstanwender vorgeschlagen (IFRS 1.39AG).

2 Diskussion des ED/2019/5 bei EFRAG TEG

- 11 EFRAG TEG hat den Entwurf der Stellungnahme zum ED/2019/5 in ihrer Webcast-Sitzung am 13. August 2019 diskutiert.
- 12 Erstens wurden von einigen TEG-Mitgliedern Bedenken hinsichtlich der Umsetzbarkeit der vorgeschlagenen Regelungen in der Praxis geäußert und die Kosten-Nutzen-Relation der Änderungen in Frage gestellt.
- 13 Zweitens wurden die vorgeschlagenen Regelungen gemäß IAS 12.22A kritisch hinterfragt. Demnach dürfen passive latente Steuern die Höhe der bilanzierten (= werthaltigen) aktiven latenten Steuern nicht übersteigen.
- Zum einen folge daraus, dass der Überhang von passiven latenten Steuern ausschließlich daraus resultieren kann, dass aktive latente Steuern aufgrund der Werthaltigkeitsprüfung nicht oder nicht in voller Höhe angesetzt werden. In der Praxis seien jedoch Konstellationen

denkbar, in denen die Höhe der passiven latenten Steuern zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes aufgrund der künftigen (jedoch bereits bekannten) Steuersatzänderungen nicht der Höhe der aktiven latenten Steuern entspricht. In diesem Fall stehen zwar abzugsfähige und zu versteuernde temporäre Differenzen in gleicher Höhe einander gegenüber, so dass die *initial recognition exemption* gemäß ED/2019/5 nicht greift, nicht jedoch die passiven und die aktiven latenten Steuern.

Dies kann anhand des folgenden Beispiels veranschaulicht werden. Die Ausgangsdaten wurden dem Beispiel vom IASB, vgl. Sitzungsunterlage **77_02c**, entnommen; die Berechnung erfolge durch die DRSC-Geschäftsstelle.

Ausgangsdaten:

Leasingrate	100
Zinssatz	5%
Laufzeit	5
Nutzungsrecht/Leasingverb.	432,9
Abschreibung Nutzungsrecht	86,6

a) konstante Steuerrate	X1	X2	X3	X4	X5	total
Nutzungsrecht	432,9	346,4	259,8	173,2	86,6	
Leasingverbindlichkeit	-432,9	-354,6	-272,3	-185,9	-95,2	
Zu versteuernde temp Diff	86,6	86,6	86,6	86,6	86,6	432,9
Abziehbare temp Diff	-78,4	-82,3	-86,4	-90,7	-95,2	-432,9
Steuerrate	20%	20%	20%	20%	20%	
Passive latente Steuern	17,3	17,3	17,3	17,3	17,3	86,6
Aktive latente Steuern	-15,7	-16,5	-17,3	-18,1	-19,0	-86,6

b) Änderung der Steuerrate	X1	X2	X3	X4	X5	total
Nutzungsrecht	432,9	346,4	259,8	173,2	86,6	
Leasingverbindlichkeit	-432,9	-354,6	-272,3	-185,9	-95,2	
Zu versteuernde temp Diff	86,6	86,6	86,6	86,6	86,6	432,9
Abziehbare temp Diff	-78,4	-82,3	-86,4	-90,7	-95,2	-432,9
Steuerrate	20%	20%	20%	30%	30%	
Passive latente Steuern	17,3	17,3	17,3	26,0	26,0	103,9
Aktive latente Steuern	-15,7	-16,5	-17,3	-27,2	-28,6	-105,2

- Zum anderen sei unklar (trotz Ausführungen in IAS 12.BC25, BC26), wie zu verfahren ist, wenn aufgrund der Werthaltigkeitsprüfung keine aktiven latenten Steuern und folglich – in Anwendung von IAS 12.22A – auch keine passiven latenten Steuern bilanziert wurden. Gemäß IAS 12.37 hat ein Unternehmen zu jedem Abschlussstichtag nicht bilanzierte latente Steueransprüche erneut zu beurteilen. Sofern das Unternehmen in den Folgeperioden bislang nicht bilanzierte aktive latente Steuern ansetzt, stelle sich die Frage, ob auch nicht bilanzierte passive latente Steuern anzusetzen wären. Diese Fragestellung sei insbesondere bei Bilanzierung von Stilllegungsverpflichtungen relevant. Aufgrund des sehr langfristigen Charakters dieser Verpflichtungen (tlw. über 50 Jahre) würden zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes aktive latente Steuern nicht oder nicht in voller Höhe erfasst, da das



Vorhandensein eines zu versteuernden Gewinns in 50 Jahren nicht als wahrscheinlich eingeschätzt werden kann, sondern erst in späteren Perioden gemäß IAS 12.37 bilanziert.

- Ferner würde der IASB mit IAS 12.22A eine Art Zirkelbezug schaffen: Gemäß IAS 12.28 rechtfertigen bilanzierte passive latente Steuern grundsätzlich den Ansatz von aktiven latenten Steuern. Gemäß IAS 12.22A sollen nun umgekehrt bilanzierte aktive latente Steuern den Ansatz von passiven latenten Steuern beeinflussen.

- 14 Vor dem Hintergrund der geäußerten Kritikpunkte wurde beschlossen, den Entwurf der Stellungnahme zu überarbeiten und in der Webcast-Sitzung am 6. September 2019 erneut zu diskutieren. Die Sitzungspapiere sollen bis zum 30. August 2019 veröffentlicht werden. Sobald die Sitzungspapiere veröffentlicht werden, werden diese dem IFRS-FA zur Verfügung gestellt.

3 Fragen an den IFRS-FA

1. Stimmt der IFRS-FA den Änderungsvorschlägen zu?
2. Wenn nicht, welche Anmerkungen möchte der IFRS-FA im Rahmen einer Stellungnahme an den IASB machen?