

© DRSC e.V.	Joachimsthaler Str. 34	10719 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.				

FA FB – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	35. FA FB / 13.12.2024 / 10:45 – 11:45 Uhr
TOP:	11 – Steuerliche Nebenleistungen nach IFRS 18
Thema:	Bilanzierung ertragsteuerlicher Nebenleistungen unter IFRS 18
Unterlage:	35_11_FA-FB_steuerlicheNL_CN

1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

- 1 Für diesen Tagesordnungspunkt (TOP) der Sitzung liegen folgende Unterlagen vor:

Nummer	Titel	Gegenstand
35_11	35_11_FA-FB_steuerlicheNL_CN	Cover Note
35_11a	35_11a_FA-FB_steuerlicheNL_DRSC_Interpretation_4_FA	DRSC Interpretation (IFRS) 4 <i>Bilanzierung ertragsteuerlicher Nebenleistungen nach IFRS</i> (Unterlage nicht öffentlich)

Stand der Informationen: 05.12.2024.

2 Ziel der Sitzung

- 2 Im Rahmen der gemeinsam mit Vertretern von IASB und EFRAG am 16. Oktober 2024 ausgerichteten öffentlichen Informationsveranstaltung zu IFRS 18 sowie der 1. Sitzung des neu eingerichteten DRSC-Anwenderforums zur Einführung von IFRS 18 wurden die folgenden Fragen an die DRSC-Geschäftsstelle herangetragen:

Fragen zum Ausweis von ertragsteuerlichen Nebenleistungen unter IFRS 18

- In welcher Kategorie nach IFRS 18 sind Zinsaufwendungen/-erträge aus Ertragssteuerverbindlichkeiten/-forderungen auszuweisen (z. B. aufgrund von Steuernachzahlungen nach § 233a AO in Deutschland)?
- DRSC Interpretation 4 (IFRS) behandelt die Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen. In Tz. 14 wird ein Ausweis in der GuV entsprechend dem wirtschaftlichen Gehalt der ertragsteuerlichen Nebenleistung gefordert. Hierbei handelt es sich in der Regel um eine Gegenleistung für den Zeitwert des Geldes, also einen Zinseffekt.



Der Ansatz erfolgt häufig erst mit dem erhaltenen Bescheid und nicht in Form einer Aufzinsung von Forderungen oder Verbindlichkeiten. Wir würden daher gerne diskutieren, ob nach IFRS 18 ein Ausweis der Erträge in der investing Kategorie und der Aufwendungen in der financing Kategorie erfolgen sollte. Oder alternativ ob sämtliche Effekte, die nicht die reine ratierliche Aufzinsung betreffen als Strafzahlung zu interpretieren und in der operating Kategorie zu zeigen sind.

3 Mit der Fragestellung der Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO, die sich auf tatsächliche Ertragsteuern i.S.d. IAS 12.5 beziehen (ertragsteuerliche Nebenleistungen), befasst sich die DRSC Interpretation 4 (IFRS) (vgl. nicht öffentliche Unterlage **35_11a**).

4 **Ziel der Sitzung** ist die Erörterung

- ob die in Tz. 2 genannten Fragestellungen durch das DRSC klargestellt werden sollten und wenn ja,
- ob diese Klarstellungen im Rahmen der DRSC Interpretation 4 (IFRS) erfolgen sollen.

3 Hintergrund: DRSC Interpretation 4 (IFRS) *Bilanzierung ertragsteuerlicher Nebenleistungen nach IFRS*

5 Das IFRS Interpretations Committee hatte im Jahre 2017 eine Fragestellung betreffend die Anwendbarkeit von IAS 12 bei der Bilanzierung von Zinsen und Strafen im Kontext von Ertragsteuern diskutiert und abschließend darüber entschieden, den Sachverhalt nicht auf seine Agenda zu nehmen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass kein Unternehmenswahlrecht bestehe, ob IAS 12 oder IAS 37 zur Anwendung gelangt. Welcher Standard einschlägig ist, sei sachverhaltsabhängig: Wenn ein Unternehmen einen bestimmten Betrag für Zinsen und Strafen als Einkommensteuer ansieht, dann hat es für die Bilanzierung dieses Betrags IAS 12 anzuwenden. Andernfalls wendet es IAS 37 an. Die möglichen Kriterien für die Sachverhaltsbeurteilung, ob ein zu zahlender oder zu empfangener Betrag für Zinsen und Strafen eine Ertragsteuer darstellt oder nicht, wurden durch das IFRS Interpretations Committee nicht genannt.

6 Im Zusammenhang mit dieser [Agendaentscheidung](#) hat das DRSC festgestellt, dass der Sachverhalt von deutschen Unternehmen unterschiedlich gehandhabt wird. Aufgrund fehlender expliziter Ausführungen innerhalb der IFRS gingen Bilanzierungs- und Prüfungspraxis bislang von einem Wahlrecht zur bilanziellen Behandlung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen entweder nach IAS 12 oder nach IAS 37 aus. Dieses Wahlrecht ließ sich jedoch nach der Klarstellung in der oben genannten Agendaentscheidung nicht länger aufrechterhalten. Aus diesem Grund beschloss das DRSC, das Thema für den deutschen Rechtsraum zu analysieren und hierzu eine Verlautbarung zu erarbeiten.

7 Im Zuge seiner Beratungen stellte der IFRS-FA fest, dass das bestehende Ermessen nur zwischen unterschiedlichen steuerlichen Jurisdiktionen bestehe, nicht jedoch vor dem Hintergrund

des deutschen Steuerrechts. Die in einem deutschen Steuerbescheid ausgewiesenen steuerlichen Nebenleistungen sollten von allen deutschen Unternehmen bilanziell einheitlich abgebildet werden. Daher beschloss der IFRS-FA, eine DRSC-Interpretation her auszugeben und in dieser klarzustellen, welcher der beiden Standards für die Bilanzierung steuerlicher Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO konkret anzuwenden ist.

- 8 Der IFRS-FA hat in seiner 69. Sitzung am 5. September 2018 die DRSC Interpretation 4 (IFRS) *Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS* verabschiedet. Gegenstand der Interpretation ist die Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO, die sich auf tatsächliche Ertragsteuern i.S.d. IAS 12.5 beziehen (ertragsteuerliche Nebenleistungen). In der Interpretation wird die Anwendung von IAS 37 auf die steuerlichen Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO festgelegt. Die Bilanzierung nach IAS 12 scheidet aus, weil diese Nebenleistungen nicht auf Grundlage des zu versteuernden Gewinns berechnet werden und folglich die Definition von Ertragsteuern nach IAS 12.2 nicht erfüllen. Ferner werden die sich daraus ergebenden Konsequenzen für Ansatz, Bewertung und Ausweis steuerlicher Nebenleistungen aufgezeigt. Zudem wird klargestellt, dass eine Änderung der Bilanzierungsweise infolge dieser Interpretation keine Fehlerkorrektur, sondern eine Methodenänderung i.S.d. IAS 8 darstellt.
- 9 Zum **Ausweis ertragsteuerlicher Nebenleistungen** in der Gesamtergebnisrechnung wird in der Interpretation Folgendes festgehalten:

Tz. 14.

Ertragsteuerliche Nebenleistungen sind in der Bilanz als sonstiger Vermögenswert bzw. sonstige Rückstellung/Verbindlichkeit auszuweisen. In der Gesamtergebnisrechnung hat ein Ausweis in Abhängigkeit von dem wirtschaftlichen Gehalt der jeweiligen ertragsteuerlichen Nebenleistung zu erfolgen. Ein Ausweis als Steueraufwand bzw. Steuerertrag scheidet aus.

Tz. 15.

Eine spätere Aufzinsung des Buchwerts der ertragsteuerlichen Nebenleistungen ist in der Gesamtergebnisrechnung im Finanzergebnis auszuweisen.

Tz. B8.

IAS 37 enthält keine Regelungen zum Ausweis der nach diesem Standard bilanzierten Beträge. Gemäß IAS 1.85 hat ein Unternehmen in der Gesamtergebnisrechnung zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen einzufügen, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Ertragslage des Unternehmens relevant ist. Folglich obliegt die Entscheidung über den Ausweis von ertragsteuerlichen Nebenleistungen dem bilanzierenden Unternehmen. Ein Ausweis als Steueraufwand/Steuerertrag scheidet aus, da diese Posten nur Beträge aus der Anwendung von IAS 12 enthalten.

- 10 Die Interpretation ist erstmalig für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen.

4 Überblick über die Ausweisvorschriften von IFRS 18

4.1 Überblick

- 11 Der IASB hat im April 2024 IFRS 18 *Presentation and Disclosures in Financial Statements* veröffentlicht. IFRS 18 ist (vorbehaltlich der noch ausstehenden Indossierung in der EU) erstmals verpflichtend für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen, anzuwenden.
- 12 IFRS 18 ersetzt IAS 1 und enthält insbesondere neue Vorschriften für die Darstellung und den Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV). Ansatz- und Bewertungsvorschriften wurden durch IFRS 18 nicht geändert.
- 13 IFRS 18 führt eine neu definierte Struktur für die GuV ein. Ziel der neuen Struktur ist es, die unternehmensübergreifende Vergleichbarkeit in der Berichterstattung zu verbessern.
- 14 Die Struktur der GuV gliedert sich in verschiedene Kategorien, welche durch definierte Zwischensummen zusammengefasst werden:

AA Group—Statement of profit or loss for the year ended 31 December 20X2

	(in thousands of CU)		Kategorien (IFRS 18.47)
	20X2	20X1	
Revenue	398.700	370.900	operating category
Changes in inventories of finished goods and work in progress	3.000	-3.700	
Raw materials used	-146.000	-143.200	
Employee benefits	-107.000	-104.600	
Depreciation, amortisation and impairment	-37.500	-36.300	
Other operating expenses	-17.100	-15.200	
Operating profit	94.100	67.900	
Share of profit of associates and joint ventures	3.800	2.900	investing category
Profit before financing and income taxes	97.900	70.800	
Interest expenses on borrowings and lease liabilities	-3.500	-4.000	financing category
Interest expenses on pension liabilities	-6.500	-6.800	
Profit before income taxes	87.900	60.000	
Income tax expense	-21.800	-15.000	income taxes category
PROFIT	66.100	45.000	

(Quelle: In Anlehnung an IFRS 18.Example II-1.)

- 15 Die in der Gewinn- und Verlustrechnung enthaltenen Erträge und Aufwendungen sind gem. IFRS 18.47 einer der folgenden fünf Kategorien zuzuordnen:
 - a) der Kategorie „Betrieb“ (*the operating category*),
 - b) der Kategorie „Investition“ (*the investing category*),
 - c) der Kategorie „Finanzierung“ (*the financing category*),

- d) der Kategorie „Ertragsteuern“ (*the income taxes category*) oder
- e) der Kategorie „aufgegebene Geschäftsbereiche“ (*the discontinued operations category*).

16 IFRS 18 enthält hierzu Vorschriften zur Klassifizierung der in der GuV enthaltenen Erträge und Aufwendungen auf diese Kategorien, die im Folgenden zwecks Diskussion der in Tz. 2 dargestellten Fragestellungen dargestellt werden:

4.2 Vorschriften in IFRS 18 zum Ausweis von Ertragsteuern

17 IFRS 18.67 sieht vor, dass Steueraufwendungen bzw. Steuererträge, die gemäß IAS 12 *Ertragsteuern* in der GuV ausgewiesen werden, sowie alle damit verbundenen Währungsumrechnungsdifferenzen als Ertragsteuern in der GuV auszuweisen sind:

The income taxes category

67 An entity shall classify in the income taxes category tax expense or tax income that is included in the statement of profit or loss applying IAS 12 *Income Taxes*, and any related foreign exchange differences (see paragraphs B65–B68).

18 Neue Vorgaben zur Abgrenzung, ob ein Sachverhalt Steueraufwand bzw. Steuerertrag i.S.v. IAS 12 *Ertragsteuern* darstellt, oder ob dieser nach anderen IFRS Rechnungslegungsstandards zu bilanzieren ist, wurden durch IFRS 18 nicht eingeführt.

19 Der IASB hatte sich im Rahmen seiner Redeliberations auch mit der Frage beschäftigt, ob in IFRS 18 eine explizite Ausweisvorschrift zum Ausweis von Zinsen und Strafzahlungen auf Ertragsteuern aufgenommen werden sollte.

20 Im Ergebnis seiner Befassung beschloss der IASB, keine Vorgaben zum Ausweis von Zinsen und Strafzahlungen auf Ertragsteuern in IFRS 18 aufzunehmen:

Appendix A – Feedback for which the staff conclude no further action is required

A1. The following table outlines the feedback for which the staff conclude no further action is required (see paragraph 2 of this paper).

	Issue	Why no further action is required
Classification of interest and penalties on income taxes	<p>Some stakeholders (standard-setters and preparers) asked the IASB to clarify how to classify the interest and penalties on income taxes in the statement of profit or loss. Some suggested:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) classifying the interest income, interest expense and penalties on income taxes in the income tax category; and (b) classifying both interest income and interest expenses on income taxes in the same category <p>(they do not mention the specific category in which to classify these items).</p>	<p>An entity would determine the category in the statement of profit or loss for classifying the interest or penalty on income taxes based on the facts and circumstances giving rise to that interest or penalty. The category will vary depending on:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) which Accounting Standard (IAS 12 <i>Income Taxes</i> or IAS 37 <i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>) is applied to interest and penalties on income taxes in accordance with the IFRIC agenda decision IAS 12 Income Taxes (September 2017) —Interest and penalties related to income taxes; and (b) how an entity applies the IFRIC agenda decision Discounting current tax payables and classification of interest and penalties (IAS 12 Income Taxes) (issued in June 2004) relating to the discount on current tax payable.

(Quelle: [IASB Meeting March 2023, Agenda Paper 21E](#), S. 22 f.)



- 21 Vielmehr verwies der IASB darauf, dass der Ausweis von Zinsen und Strafzahlungen auf Ertragsteuern in der GuV unter IFRS 18 jeweils davon abhängt, ob diese Posten Steueraufwand bzw. Steuerertrag i.S.v. IAS 12 *Ertragsteuern* darstellen oder nach IAS 37 zu bilanzieren sind.
- 22 In diesem Zusammenhang verwies der IASB auf die folgenden Agendaentscheidungen des IFRS Interpretations Committee (IFRS IC):
- IAS 12 *Income Taxes* (September 2017) – [Interest and penalties related to income taxes](#) und
 - IAS 12 *Income Taxes* (June 2004) – [Discounting current tax payables and classification of interest and penalties](#).

Hinweis:

- 23 Der IASB-Mitarbeiterstab erwägt derzeit, die Agendaentscheidungen des IFRS Interpretations Committee, sofern in diesen auf die Vorschriften von IAS 1 verwiesen wird, zu ergänzen. In diesem Zusammenhang wird erwogen, ausgewählte Agendaentscheidungen mit einem Hinweis zu versehen, dass die seinerzeitigen Schlussfolgerungen des IFRS Interpretations Committee unter IFRS 18 nicht unbedingt mehr Gültigkeit besitzen müssen, sofern in der Agendaentscheidung Vorschriften in IAS 1 zitiert werden, die nicht unverändert in IFRS 18 übernommen wurden (vgl. [IFRS IC Meeting November 2024, Agenda Paper 8](#)).

4.3 Ausweisvorschriften in IFRS 18 für die Kategorien „Betrieb“, „Investition“ und „Finanzierung“

- 24 Sofern ein Ausweis in der Kategorie „Ertragsteuern“ ausscheidet, ist einem nächsten Schritt zu prüfen, ob ein Ausweis in den Kategorien „Finanzierung“, „Investition“ oder „Betrieb“ in Betracht kommt.

Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zur Kategorie „Finanzierung“

- 25 Bei der Ermittlung, welche Erträge und Aufwendungen der Kategorie „Finanzierung“ zuzuordnen sind, ist zu unterscheiden zwischen (vgl. IFRS 18.59):
- a) Verbindlichkeiten, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, welche lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten, und
 - b) anderen als den unter a) beschriebenen Verbindlichkeiten, d. h. Verbindlichkeiten, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, welche nicht lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten.
- 26 Für Verbindlichkeiten, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, welche nicht lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten, sind der Kategorie „Finanzierung“ Folgendes zuzuordnen:
- Zinserträge und -aufwendungen, jedoch nur, wenn das Unternehmen diese Erträge und Aufwendungen für die Zwecke der Anwendung anderer Vorschriften in IFRS-Rechnungslegungsstandards ermittelt, und

- Erträge und Aufwendungen, die sich aus Zinsänderungen ergeben, jedoch nur, wenn das Unternehmen diese Erträge und Aufwendungen für die Zwecke der Anwendung anderer Vorschriften in IFRS-Rechnungslegungsstandards ermittelt.

61 For the liabilities specified in paragraph 59(b) (that is, liabilities that arise from transactions that do not involve only the raising of finance), except as set out in paragraphs 63–64, an entity shall classify in the financing category:

- (a) interest income and expenses, but only if the entity identifies such income and expenses for the purpose of applying other requirements in IFRS Accounting Standards; and
- (b) income and expenses arising from changes in interest rates, but only if the entity identifies such income and expenses for the purpose of applying other requirements in IFRS Accounting Standards.

- 27 Beispiele für Erträge und Aufwendungen, die gem. IFRS 18.61 der Kategorie „Finanzierung“ zuzuordnen sind, benennt IFRS 18.B64:

B54 Examples of income and expenses from such liabilities that paragraph 61 requires an entity to classify in the financing category include:

- (a) interest expenses on payables arising from the purchase of goods or services, applying IFRS 9;
- (b) interest expenses on a contract liability with a significant financing component as specified by IFRS 15;
- (c) interest expenses on a lease liability, applying IFRS 16;
- (d) net interest expense (income) on a net defined benefit liability (asset), applying IAS 19; and
- (e) the increase in the discounted amount of a provision arising from the passage of time and the effect of any change in the discount rate on provisions, applying IAS 37.

Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zur Kategorie „Investition“

- 28 Der Kategorie „Investition“ sind Erträge und Aufwendungen aus den folgenden Vermögenswerten zuzuordnen (vgl. IFRS 18.53):
- a) Beteiligungen an assoziierten Unternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und nicht konsolidierten Tochterunternehmen,
 - b) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente und

- c) sonstige Vermögenswerte, wenn sie einzeln und weitgehend unabhängig von den anderen Ressourcen des Unternehmens eine Rendite erwirtschaften.

The investing category

- 53 **Except as required by paragraphs 55–58 for an entity that has a specified main business activity, an entity shall classify in the investing category income and expenses specified in paragraph 54 from:**
- (a) **investments in associates, joint ventures and unconsolidated subsidiaries (see paragraphs B43–B44);**
 - (b) **cash and cash equivalents; and**
 - (c) **other assets if they generate a return individually and largely independently of the entity's other resources (see paragraphs B45–B49).**

- 29 Zu den in IFRS 18.53c) genannten Vermögenswerten zählen typischerweise (vgl. IFRS 18.B46):
- a) Investitionen in Schuld- oder Eigenkapitaltitel und
 - b) als Finanzinvestition gehaltene Immobilien und die durch diese Immobilien generierte Mietsforderungen.
- 30 Die Zwecksetzung der Kategorie „Investition“ wird in IFRS 18.BC105 erläutert: Demnach soll der separate Ausweis von Erträgen aus „*investments*“ es Abschlussadressaten ermöglichen, solche Erträge aus Investitionen zu identifizieren, die nicht Teil der Hauptgeschäftstätigkeit eines Unternehmens sind.

Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zur Kategorie „Betrieb“

- 31 Sofern ein Aufwands-/Ertragsposten auf Grundlage der Ausweisvorschriften von IFRS 18 keine der vier anderen Kategorien zuzuordnen ist, ist dieser in der (Residual-)Kategorie „Betrieb“ auszuweisen (vgl. IFRS 18.52):

The operating category

- 52 **An entity shall classify in the operating category all income and expenses included in the statement of profit or loss that are not classified in (see paragraph B42):**
- (a) **the investing category;**
 - (b) **the financing category;**
 - (c) **the income taxes category; or**
 - (d) **the discontinued operations category.**

5 Fragen an den FA FB

32 Dem Fachausschuss werden zur Sitzung folgende Fragen vorgelegt:

Fragen:

- Sollten die in Tz. 2 genannten Fragestellungen zum Ausweis von ertragsteuerlichen Nebenleistungen unter IFRS 18 durch das DRSC klargestellt werden?

Wenn ja:

- Sollte diese Klarstellung im Rahmen der DRSC Interpretation 4 (IFRS) erfolgen?
- Hat der FA FB Anmerkungen / Hinweise für eine potenzielle Klarstellung?