

© 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.				

HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	35. HGB-FA / 08.02.2018 / 09:45-10:45 Uhr
TOP:	02 – Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen (IFRS IC Agendaentscheidung zu IAS 12)
Thema:	Auslegungsentscheidung: Informationsstand und weiteres Vorgehen
Unterlage:	35_02_HGB-FA_IAS12_CN

1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

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

Nummer	Titel	Gegenstand
35_02	35_02_HGB-FA_IAS12_CN	Cover Note
35_02a	35_02a_HGB-FA_IAS12_Rückmeldungen_FA	Rückmeldungen zur DRSC-Umfrage nicht öffentlich
35_02b	35_02b_HGB-FA_IAS12_IFRSIC	Wesentliche Unterlage des IFRS IC mit umfassenden fachlichen Details (Unterlage verfügbar unter www.ifrs.org)

Stand der Informationen: 26.01.2018.

2 Ziel der Sitzung

- 2 Der HGB-FA soll eine **Fragestellung**, die das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) unlängst diskutiert und ablehnend entschieden hat, **erörtern**.
- 3 Als Folge dessen soll der HGB-FA **ein Votum abgeben**, ob auch nach dem deutschen Handelsrecht Klarstellungsbedarf hinsichtlich der Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen besteht und ob bzw. wie der HGB-FA hierzu tätig werden sollte.

3 Hintergrund

- 4 Das IFRS IC hatte im Jahre 2017 eine Fragestellung betreffend IAS 12 – nämlich die Bilanzierung von Zinsen und (Straf-)Zuschlägen im Zusammenhang mit Ertragsteuern – diskutiert und abschließend darüber entschieden.



- 5 Gegenstand ist die Frage, ob die o.g. Zahlungen Ertragsteuercharakter haben. Davon abhängig ist in Bezug auf den Ansatz einer (eventuellen) Forderung/Verbindlichkeit sowie den Ausweis etwaiger Aufwendungen (im Steueraufwand vs. EBIT) IAS 12 oder IAS 37 anzuwenden.
- 6 Das IFRS IC hatte diese Fragestellung im März 2017 erstmals erörtert und zugleich eine vorläufige ablehnende Entscheidung gefällt.
- 7 Im September 2017 hat das IFRS IC dann die Rückmeldungen zu dieser vorläufigen Entscheidung besprochen. In dieser Sitzung wurde die Entscheidung faktisch bestätigt und somit per Agenda-Entscheidung endgültig beschlossen, dass dieses Thema nicht weiter behandelt wird.
- 8 In der vorläufigen und endgültigen Entscheidung wurde ausgeführt, dass gemäß den bestehenden Regeln IAS 12 oder IAS 37 anzuwenden ist (d.h. kein Wahlrecht). Welcher Standard einschlägig sei, hänge von den jeweiligen Umständen ab und obliege daher dem Beurteilungsspielraum des Bilanzierers. Zudem hat das IFRS IC befunden, dass eine Klarstellung durch eine etwaige Standardänderung nicht geboten sei, weil der Nutzen einer solchen Standardsetzungsaktivität im Vergleich zum damit verbundenen Aufwand als zu gering eingeschätzt werde.
- 9 Der Wortlaut der endgültigen IFRS IC-Entscheidung wurde im IFRIC Update 9/2017 wie folgt formuliert (der der vorläufigen Entscheidung war nahezu wortgleich):

IFRS do not specifically address the accounting for interest and penalties related to income taxes (interest and penalties). In the light of the feedback received on the draft IFRIC Interpretation *Uncertainty over Income Tax Treatments*, the Committee considered whether to add a project on interest and penalties to its standard-setting agenda.

On the basis of its analysis, the Committee concluded that a project on interest and penalties would not result in an improvement in financial reporting that would be sufficient to outweigh the costs. Consequently, the Committee decided not to add a project on interest and penalties to its standard-setting agenda.

Nonetheless, the Committee observed that entities **do not have an accounting policy choice** [Hervorhebung durch das DRSC] between applying IAS 12 and applying IAS 37 to interest and penalties. Instead, if an entity considers a particular amount payable or receivable for interest and penalties to be an income tax, then the entity applies IAS 12 to that amount. If an entity does not apply IAS 12 to a particular amount payable or receivable for interest and penalties, it applies IAS 37 to that amount. An entity discloses its judgement in this respect applying IAS 1.122 if it is part of the entity's judgements that had the most significant effect on the amounts recognised in the financial statements.

IAS 12.79 requires an entity to disclose the major components of tax expense (income); for each class of provision, IAS 37.84-85 require a reconciliation of the carrying amount at the beginning and end of the reporting period as well as other information. Accordingly, regardless of whether an entity applies IAS 12 or IAS 37 when accounting for interest and penalties, the entity discloses information about those interest and penalties if it is material.

The Committee also observed it had previously published agenda decisions discussing the scope of IAS 12 in [March 2006](#) and [May 2009](#).



4 Bisherige Erkenntnisse und Aktivitäten des DRSC

- 10 Das DRSC wurde nach der endgültigen IFRS IC-Entscheidung von mehreren deutschen Unternehmen angesprochen und auf den fraglichen, aber für sie relevanten Sachverhalt hingewiesen. Das DRSC hat im November 2017 daraufhin in einer Telefonkonferenz mit den CAO seiner börsennotierten Mitgliedsunternehmen (ca. 45) auf den Sachverhalt hingewiesen und zunächst mündlich in dieser Telefonkonferenz, im Nachgang dann nochmals schriftlich die Fragestellung vorgestellt und um Rückmeldung gebeten, insb. ob das Thema relevant, ggf. in welcher Größenordnung im bilanziellen Sinne, und ob Klärungsbedarf gesehen werde.
- 11 Zu unserer schriftlichen Umfrage im Dezember 2017 erhielten wir 13 Antworten (Stand 22.12.2017) von den etwa 45 angeschriebenen DRSC-Mitgliedsunternehmen. Diese sind nachstehend zusammengefasst. Der genaue Wortlaut aller Rückmeldungen ist in der Sitzungsunterlage **35_02a** enthalten.

Wer	Fragestellung relevant?	Derzeitige Bilanzierung	Klarstellungsbedarf
1.	"Sehr"	Zinsen nicht als Zinsaufwand	Ja (nämlich IAS 12)
2.	Keine Aussage (k.A.)	keinen Ertragsteuercharakter	k.A.
3.	k.A.	k.A.	"wünschenswert"
4.	Ja (wegen der Einheitlichkeit, nicht wegen hoher Beträge)	Konzernweit uneinheitlich	Ja (IAS 12 "vorzugswürdig")
5.	Ja	Zinsen auf Steuern i.W. nach IAS 12 (Steueraufwand)	Ja (grds. sachverhaltsabhängig, aber IAS 12 nicht ausgeschlossen)
6.	Ja	Zinsen als Steueraufwand	Implizit nein ("Flexibilität sinnvoll")
7.	Ja	Strafen als sonst. betr. Aufwand; Zinsaufwand/-erträge aus Ertragsteuern im Zinsergebnis	k.A.
8.	Ja	Alles als Steueraufwand/-ertrag	Ja ("Flexibilität, zumindest IAS 12 möglich")
9.	Ja	Sonst. betr. Ergebnis	Nein ("Flexibilität nicht nachteilig")
10.	Ja	k.A.	Ja
11.	Nein	k.A.	Nein
12.	Ja	Ausweis in den EE-Steuern	Nein
13.	Ja	Zinsen auf Steuern unter EE-Steuern	Ja (ob Beibehaltung der Bilanzierung auch für JA 2017)

- 12 Zeitgleich zu dieser Aktivität erhielten wir Kenntnis, dass das Thema im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer bzw. im IDW intensiv diskutiert wird. Die beteiligten WP-Gesellschaften schießen zu jener Zeit keinen einheitlichen Meinungsstand dazu zu haben, ob die aktuellen IFRS-



Regelungen eine Bilanzierung nach IAS 12 oder IAS 37 verlangen oder erlauben. Offen war zu der Zeit auch, ob das IDW ggf. eine Klarstellung oder Auslegung anstrebt und umsetzt..

- 13 Der IFRS-FA hat sich im Dezember 2017 mit dem Thema und dem Diskussionsstand nebst bis dato vorliegenden Rückmeldungen von deutschen Unternehmen befasst. Der IFRS-FA kam zu dem Schluss, dass der Sachverhalt von deutschen Unternehmen uneinheitlich gehandhabt wird und die IFRS IC-Entscheidung im nationalen Kontext somit auslegungsbedürftig ist. Er beschloss, sich des Themas anzunehmen und seine Umsetzung im deutschen Rechtskontext zu analysieren. Ziel sei es, ergebnisoffen Beurteilungskriterien zu erarbeiten und der Öffentlichkeit anschließend – in Form einer Verlautbarung – zur Kommentierung vorzulegen.
- 14 Daraufhin haben wir zunächst Rücksprache mit dem IDW gehalten. Dort wird eine weitere Befassung mit dem Thema (vorerst) ausgesetzt, da die Befassung im DRSC nun beschlossen ist und zudem inhaltlich keine einheitliche Meinung entwickelt werden konnte.
- 15 Der IFRS-FA hat in seiner Sitzung am 18. Januar 2018 die Argumente für die Behandlung von steuerlichen Nebenleistungen gemäß IAS 12, die einige DRSC-Mitgliedsunternehmen in der o.g. Umfrage hervorgebracht haben, analysiert und gewürdigt. Der Fachausschuss stellte in diesem Zusammenhang fest, dass die bilanzielle Behandlung von steuerlichen Nebenleistungen von der Beurteilung abhängig ist, ob diese in den Anwendungsbereich von IAS 12 fallen. Gemäß IAS 12.2 umfassen Ertragssteuern alle in- und ausländischen Steuern auf Grundlage des zu versteuernden Gewinns. Die Kernfrage, die in einer potenziellen Verlautbarung zu klären wäre, ist, ob Zinsen, Pönalen und andere steuerliche Nebenleistungen „auf Grundlage des zu versteuernden Gewinns“ ermittelt werden. Die Frage, ob die Berechnung der steuerlichen Nebenleistungen **unmittelbar** oder **mittelbar** auf Grundlage des zu versteuernden Einkommens zu erfolgen hat, um in den Anwendungsbereich des IAS 12 zu gelangen, lässt sich nicht aus dem Wortlaut des IAS 12 eindeutig beantworten. Die Diskussion im IFRS-FA ergab hierzu vorläufig kein einheitliches Meinungsbild. Der IFRS-FA plant für die nächste Sitzung, die einzelnen Argumente für und gegen die Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen nach IAS 12 zu evaluieren und gegeneinander abzuwägen, um final über den inhaltlichen und zeitlichen Rahmen der potenziellen Verlautbarung entschieden zu können.
- 16 Faktisch ist in diesem Kontext auch die Bilanzierung nach HGB von Bedeutung, denn es gibt potentielle Parallelen zwischen der Bilanzierung nach IFRS und nach HGB.
- 17 Die Durchsicht der Fachliteratur zur Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen nach HGB ergab, dass die Meinungen hierzu im Gegensatz zur internationalen Rechnungslegung weniger polarisiert sind. Die Mehrheitsmeinung (Beck, Haufe, ADS, MüKom, HdR) sieht in den steuerlichen **Nebenleistungen** keinen Steuercharakter und plädiert folglich für den Ausweis im sonstigen betrieblichen Ergebnis oder im Zins-/Finanzergebnis (je nachdem, ob Verzugs-/Stundungszinsen, Verspätungszuschläge, Säumnisgelder, Steuerstrafen), nicht jedoch im



Steuerergebnis. Eine Mindermeinung legt die Betonung auf **steuerliche** Nebenleistungen, die akzessorisch zur Hauptleistung (Steuerschuld bzw. Steuerforderung) sind, d.h. untrennbar mit der Hauptschuld/-forderung verbunden, und nur im Zusammenhang mit der Steuerschuld entstehen; der Ausweis im Steuerergebnis wäre daher sachgerecht. Ferner wird eine dritte Meinung vertreten, wonach die Steuerzinsen sowohl zinsähnlichen als auch steuerähnlichen Charakter haben, woraus ein Ausweiswahlrecht abgeleitet wird, diese als Zinsaufwand/-ertrag oder als Steueraufwand/-ertrag auszuweisen.

- 18 Da das HGB selbst keine Definition bzw. Abgrenzung der Begriffe „Steuern“ und „Steuerliche Nebenleistungen“ liefert, wird in der Fachliteratur auf die Begrifflichkeiten im Steuerrecht gegriffen. § 3 Abs. 1 AO versteht unter Steuern „Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.“ Steuerliche Nebenleistungen sind in § 3 Abs. 4 AO abschließend definiert. Nach § 1 Abs. 3 AO sind die Vorschriften der AO auf steuerliche Nebenleistungen sinngemäß anwendbar, soweit nicht Sonderregelungen gelten. Gemäß AEAO (Anwendungserlass zur Abgabenordnung) zu § 3 AO stellen steuerliche Nebenleistungen **keine** Steuern dar.

5 Fragen an den HGB-FA

1. Sieht der HGB-FA Klärungsbedarf zur handelsrechtlichen Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen?
2. Wenn Klärungsbedarf gesehen wird, möchte der HGB-FA und in welcher Form aktiv werden, insbesondere wird eine eventuelle Verlautbarung befürwortet?
3. Wenn ja, welche konkreten nächsten Schritte empfiehlt der HGB-FA?