

© 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

<b>Sitzung:</b>	<b>64. IFRS-FA / 18.01.2018 / 09:30-11:30 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>01 – Auslegungsentscheidung IFRS IC zu IAS 12</b>
<b>Thema:</b>	<b>Auslegungsentscheidung: Informationsstand und weiteres Vorgehen</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>64_01_IFRS-FA_IAS12_CN</b>

### 1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

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

Nummer	Titel	Gegenstand
64_01	64_01_IFRS-FA_IAS12_CN_nurFA	Cover Note
64_01a	64_01a_IFRS-FA_IAS12_IFRSIC	Wesentliche Unterlage des IFRS IC mit umfassenden fachlichen Details (Unterlage verfügbar unter <a href="http://www.ifrs.org">www.ifrs.org</a> )

Stand der Informationen: 10.01.2018.

### 2 Ziel der Sitzung

- 2 Der IFRS-FA soll **erörtern, welche inhaltlichen Details** Gegenstand der beabsichtigten (potenziellen) Verlautbarung sein sollen.
- 3 Zudem soll der IFRS-FA **festlegen, welche nächsten konkreten Schritte** zur Erarbeitung dieser Klarstellung unternommen werden sollen.

### 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 Das IFRS IC hatte im Vorfeld zwar keinen Outreach, wohl aber eine Analyse öffentlich verfügbarer Abschlüsse durchgeführt (vgl. AP6 der IFRS IC-Sitzung 3/2017, Unterlage **64\_01a**). Hierbei wurden unter 100 untersuchten Abschlüssen "nur" acht Abschlüsse entdeckt, in denen Anhangangaben zur Fragestellung zu finden waren. Daraus folgerte das IFRS IC, dass der Sachverhalt nur selten und nur in unerheblichem Umfang in der Praxis auftritt. Die Bilanzierung war im Rahmen dieser "kleinen" Population unterschiedlich. Diese Tatsache scheint zwar Teil der Entscheidungsbasis des IFRS IC zu sein, wurde aber im Wortlaut nicht angeführt.
- 10 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

- 11 Die vorläufige IFRS IC-Entscheidung wurde dem IFRS-FA im April 2017 vorgestellt. Der FA hatte diese ohne kritische Anmerkungen und ohne Kommentierung zur Kenntnis genommen.
- 12 Die endgültige IFRS IC-Entscheidung wurde dem IFRS-FA am 19.10.2017 vorgestellt. Der FA hatte diese aufgrund der fehlenden klarstellenden Aussage, woran sich die Beurteilung konkret zu orientieren habe, zwar als wenig hilfreich für die Praxis kritisiert, von der Übermittlung einer formellen Stellungnahme an das IFRS IC aber abgesehen, weil der Prozess auf Seiten des IFRS IC mit der endgültigen Entscheidung zum Abschluss gebracht worden sei.
- 13 Das DRSC wurde nach dieser 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.
- 14 Zeitgleich erhielten wir Kenntnis, dass das Thema im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer bzw. im IDW intensiv diskutiert wird. Die beteiligten WP-Gesellschaften schienen 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 (mutmaßlich in Form einer Ergänzung von RS HFA 50).
- 15 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.
- 16 Daraufhin haben wir zunächst Rücksprache mit dem IDW gehalten.



## 5 Fachliche Aspekte zur weiteren Diskussion

### 5.1 Frage-/Problemstellung

- 17 Folgende Aspekte sollten im Weiteren diskutiert und – wenn möglich – ein Konsens dazu formuliert werden, denn zu diesen hat das IFRS IC explizit *diversity in practice* festgestellt (vgl. AP6 zur Sitzung 3/2017, dort insb. Rz. 8, 32):
- Grundsätzlich ist für die IFRS-Bilanzierung zu beurteilen, ob IAS 12 oder IAS 37 oder ggf. ein anderer IFRS anzuwenden ist.
  - Konkret sind der Ansatz (Forderung bzw. Verbindlichkeit), deren Bewertung (Höhe) sowie der Ausweis im Ergebnis zu erörtern.
  - Hierbei ist ggf. die Bilanzierung bei – erwarteten oder bereits erfolgten – Zahlungsabgängen vs. Zahlungszugängen differenziert zu betrachten.
  - Ferner ist ggf. zwischen sicheren und unsicheren Steuersachverhalten zu differenzieren.
- 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.

### 5.2 Zielsetzung

- 18 Ziel sollte sein, für den „Spielraum“ bzw. die Freiheitsgrade der IFRS IC-Entscheidung einen Rahmen im Kontext des deutschen (Steuer-)Rechts zu formulieren bzw. abzustecken, so dass nur noch Spielraum bzgl. unternehmensspezifischer Besonderheiten möglich ist, aber kein Spielraum auf Basis des deutschen Rechtskontextes. M.a.W.: Es sollten Beurteilungskriterien entwickelt werden, von denen ein Unternehmen für reelle steuerliche Tatbestände die sachgerechte Bilanzierung ableiten kann. Idealerweise führt dies dazu, dass deutschlandweit gleiche (steuer-)rechtliche Sachverhalte einheitlich bilanziert werden.

### 5.3 Eingrenzung der Problemstellung

- 19 Dazu empfiehlt sich, vorab einzugrenzen, wie weitgehend und wie detailliert diese Beurteilungskriterien formuliert werden sollen – z.B.:
- Sollen nur Aussagen bzgl. IFRS oder auch HGB entwickelt werden?
  - Sollen Aussagen zum (bilanziellen) Ansatz, zur Bewertung und zur Ergebnisdarstellung entwickelt werden?
  - Wie detailliert soll nach den verschiedenen steuerlichen Nebenleistungen im deutschen (Steuer-)Recht differenziert werden?



## 5.4 Zu klärende Fragen / Details

- 20 Für die Klärung im Detail erscheint es wichtig, zuerst die Rechtstatbestände (die steuerlichen Nebenleistungen) zu betrachten und anschließend deren bilanzielle Behandlung zu erörtern. Auf Basis dieser Zweiteilung sind dann Detailfragen zu erörtern und zu beantworten. Dies könnte etwa in folgender Struktur erfolgen:
1. Klassifizierung/Charakter von Zahlungen/Nebenleistungen
    - a) Was ist die Gesetzessystematik (die „fiskalpolitische Idee“) hinter zusätzlichen Zahlungen bzw. Nebenleistungen im Kontext von Ertragsteuern?
    - b) Welche „Komponenten“ solcher Zahlungen (Steuern und steuerliche Nebenleistungen, vgl. etwa §§ 3, 233, 240 AO) gibt es im deutschen Steuerkontext bzw. sollten in diesem Kontext einbezogen werden?
    - c) Wann/warum hat eine Zahlung Steuercharakter?
    - d) Wann/warum hat eine Zahlung Zinscharakter?
    - e) Wann/warum hat eine Zahlung Strafcharakter?
  2. Handelsrechtliche / Bilanzielle Aspekte
    - a) Ansatz: Ob und wann darf/muss ein Vermögenswert bzw. Verbindlichkeit angesetzt werden (Ansatzschwelle) → Was löst die Bilanzierung aus (Steuerbescheid, tatsächliche Zahlung etc.)?
    - b) Bewertung: In welcher Höhe? → Bewertung (Erwartungswert, wahrscheinl. Betrag)
    - c) Ergebnisausweis: Steuerzeile? Zins/Finanzergebnis? Sonstiges betriebliches Ergebnis?

## 6 Weiteres Vorgehen im DRSC

- 21 Nachdem das Thema zunächst im IDW diskutiert wurde, dort aber eine weitere Befassung (vorübergehend) ausgesetzt wurde, und nachdem der IFRS-FA des DRSC den Beschluss gefasst hat, dass das DRSC (a) die „Anwendung bzw. Umsetzung der IFRS im deutschen Rechtskontext analysieren“ und (b) „ergebnisoffen Beurteilungskriterien erarbeiten und der Öffentlichkeit [in Form einer Verlautbarung (z.B. Anwendungshinweis)] zur Kommentierung vorlegen“ sollte, sind nun weitere fachliche Details im deutschen Rechtskontext zu erörtern und die konkreten Inhalte/Details bzw. die Beurteilungskriterien zu bestimmen.
- 22 Somit kann das bisherige und weitere Vorgehen wie folgt umrissen werden:
- a) Bisherige Schritte
    1. Vorgeschichte: IDW-Diskussion → keine inhaltliche Einigung, vorläufige Beendigung der IDW-Diskussion angesichts der uneinheitlichen Meinung und der DRSC-Befassung.
    2. Beschluss des IFRS-FA: DRSC erarbeitet Beurteilungskriterien (im Sinne einer Verlautbarung, z.B. Anwendungshinweis); erster grober Zeitplan



3. Erste Umfrage unter DRSC-Mitgliedern: 13 Antworten → unterschiedliche Relevanz, unterschiedliche derzeitige Bilanzierung, wenige detaillierte Antworten.

b) Laufende Schritte

4. Recherchen, z.B. Kommentare zu HGB und AO, Meinungsspektrum, Anwendungsfälle
- HGB-Kommentare: vorläufige Erkenntnis aus den größten fünf Kommentaren (Beck, Haufe, ADS, MüKom, HdR) = nahezu einheitliche Meinung, dass Ausweis im sbE oder im Zins-/Finanzergebnis (je nachdem, ob Verzugs-/Stundungszinsen, Verspätungszuschläge, Säumnisgelder, Steuerstrafen), aber nicht EE-Steuern;
  - Meinungen der Big Four zur IFRS-Anwendung: drei sehen Wahlrecht bzw. Ermessensspielraum, ob IAS 12 oder IAS 37 anwendbar, eine präferiert Anwendung von IAS 37 (gemäß IFRIC AP6 zu 3/2017, App.B, Rz. B3(a)); anders die Big Four in Deutschland, die zweigeteilter Auffassung sind: teils Präferenz IAS 12; teils IAS 37);
  - Anwendungsfälle:
    - international wenige bzw. wenige mit signifikanten Beträgen (so das Feedback vom IDW über die Rückmeldungen der internationale Netzwerken der Big Four);
    - Rückmeldungen von anderen NSS stehen noch aus.

c) Mögliche nächste Schritte

5. Fachliche Vertiefung im IFRS-FA, ggf. Einbezug eines Steuerrechtsexperten: Eingrenzung des Themas, **Festlegung von Detail-Fragestellungen, Festlegung nächste Schritte, Festlegung weitere Beteiligte, Skizzierung eines Zeitplans**
6. Detailbefragung der Unternehmen (Fragebogen?)
7. Einbindung weiterer Experten, ggf. Bildung einer Ad-hoc-Arbeitsgruppe?
8. Entwurf einer Verlautbarung (z.B. Anwendungshinweis)
9. Kommentierungsphase, mind. 45 Tage
10. Finalisierung der Verlautbarung

- 23 Ziel ist, dass eine potenzielle endgültige Verlautbarung rechtzeitig zum Jahresabschluss 2018, also bis Q4/2018 vorliegt und verabschiedet wird.

## 7 Fragen an den IFRS-FA

1. Welche Detail-Fragestellungen bzw. Aspekte sollen analysiert, im Weiteren diskutiert und schließlich in einer potenziellen Klarstellung formuliert werden?
2. Welche konkreten nächsten Schritte empfiehlt der IFRS-FA?
3. Sollen – neben dem IFRS-FA – weitere Beteiligte bzw. Experten eingebunden werden?
4. Möchte der IFRS-FA für bestimmte Schritte (Meilensteine) schon einen Zeitrahmen – insb. unter Berücksichtigung der FA-Sitzungen im Jahr 2018 – abstecken?