

© 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:	66. IFRS-FA / 20.04.2018 / 13:15-15:15 Uhr
TOP:	08 – Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen nach IFRS
Thema:	Diskussion der offenen Fragen und Festlegen des weiteren Vorgehens
Unterlage:	66_08a_IFRS-FA_IAS12_Disk

1 Vorbemerkung

- 1 Diese Sitzungsunterlage fasst die Themen zusammen, die in der DRSC-Verlautbarung zur Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen nach IFRS adressiert werden sollen. Ferner sind in der Sitzungsunterlage die noch zu klärenden Fragen formuliert. Der IFRS-FA wird gebeten, diese Fragen in der aktuellen Sitzung abschließend zu erörtern. Auf Grundlage dieser Sitzungsunterlage sowie der durch den IFRS-FA in der Sitzung getroffenen Entscheidungen wird der erste Entwurf der DRSC-Verlautbarung erarbeitet.

2 Fragestellungen, die in der DRSC-Verlautbarung beantwortet werden sollen

- 2 Mit der DRSC-Verlautbarung sollen folgende Fragestellungen beantwortet werden:
- Unter welchen Kriterien erfolgt die Ermessensentscheidung für die Anwendung von IAS 12 bzw. IAS 37?
 - Welche Konsequenzen ergeben sich aus der getroffenen Ermessensentscheidung?
 - Welche Übergangsregelungen sind zu beachten, wenn der Bilanzierende aufgrund von Agendaentscheidung des IFRS IC vom September 2017 zu einer von seiner bisherigen Bilanzierungspraxis abweichenden Ermessensentscheidung kommt?

Fragen an den IFRS-FA:

1. Stimmt der IFRS-FA den in Tz. 2 formulierten Fragestellungen zu?
2. Welche weiteren Fragestellungen sollen mit der Verlautbarung beantwortet werden?



3 Ermessensentscheidung zur Anwendbarkeit von IAS 12 bzw. IAS 37

- 3 Sofern steuerliche Nebenleistungen die Definition von Ertragsteuern nach IAS 12.2 erfüllen, fallen diese in den Anwendungsbereich von IAS 12. Anderenfalls findet IAS 37 Anwendung.
- 4 Gemäß IAS 12.2 umfassen Ertragsteuern alle in- und ausländischen Steuern auf Grundlage des zu versteuernden Gewinns. IAS 12 regelt nicht, ob die Definition von Ertragsteuern auch dann erfüllt ist, wenn steuerliche Nebenleistungen auf Grundlage eines Teils des zu versteuernden Gewinns berechnet werden.

Frage an den IFRS-FA:

Soll in der Verlautbarung klargestellt werden, ob die Definition von Ertragssteuern auch dann erfüllt ist, wenn steuerliche Nebenleistungen auf Grundlage eines Teils des zu versteuernden Gewinns berechnet werden, z.B. wenn sich steuerliche Nebenleistungen auf die noch ausstehenden Steuern und somit nur auf einen Teilbetrag des zu versteuernden Gewinns beziehen?

- 5 Die Ermessensentscheidung, ob steuerliche Nebenleistungen auf Grundlage des zu versteuernden Gewinns berechnet werden, erfolgt auf Basis der Tatsachen und Umstände, unter denen sie anfallen. Dabei können z.B. folgende Kriterien herangezogen werden:
 - die Intensität der Abhängigkeit der Berechnung von steuerlichen Nebenleistungen vom zu versteuernden Gewinn (Steuerliche Nebenleistungen, die unmittelbar als fester Prozentsatz vom zu versteuernden Gewinn berechnet werden, würden z.B. die Definition von IAS 12.2 regelmäßig erfüllen. Dagegen würden die steuerlichen Nebenleistungen, in deren Berechnung neben dem zu versteuernden Gewinn weitere zusätzliche Komponente einfließen, die Definition von IAS 12.2 regelmäßig nicht erfüllen.),
 - der wirtschaftliche Gehalt steuerlicher Nebenleistungen (Steuerliche Nebenleistungen, die Zinscharakter haben, würden z.B. regelmäßig in den Anwendungsbereich von IAS 37 fallen.),
 - der Zeitpunkt der Festsetzung der steuerlichen Nebenleistung.
- 6 Die auf Basis von Tatsachen und Umständen beschlossene Vorgehensweise ist für jede Art der steuerlichen Nebenleistungen stetig anzuwenden.
- 7 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 steuerlichen Hauptleistung und steuerlichen Nebenleistungen nicht immer eindeutig möglich ist. In diesen Fällen wäre es sachgerecht, den gesamten verhandelten Betrag nach IAS 12 zu bilanzieren.

**Fragen an den IFRS-FA:**

1. Stimmt der IFRS-FA den in Tz. 5 formulierten Kriterien sowie den Beispielen in Klammern zu?
2. Welche weiteren Kriterien für eine Ermessensentscheidung sollen aufgenommen werden?
3. Soll in der Verlautbarung auf die Trennbarkeit zwischen Haupt- und Nebenleistung eingegangen werden (vgl. Tz. 7)?

4 Bilanzierung nach IAS 12

- 8 Sofern aufgrund der erfolgten Ermessensentscheidung IAS 12 für die Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen angewendet wird, sind die Regelungen dieses Standards in Bezug auf deren Ansatz, Bewertung, Ausweis sowie die Angaben zu beachten.

4.1 Ansatz

- 9 Verpflichtungen/Ansprüche aus steuerlichen Nebenleistungen sind anzusetzen, sofern die Zahlung an die Finanzverwaltung/Erstattung von der Finanzverwaltung **wahrscheinlich** ist. Das Kriterium der Wahrscheinlichkeit für den Ansatz von tatsächlichen Steuerschulden/Steueransprüchen wird zwar in IAS 12 nicht explizit genannt, kann aber aus den Ausführungen in IAS 12.14 und .24 abgeleitet werden. Ferner wird für unsichere Steuersachverhalte das Kriterium der Wahrscheinlichkeit in IFRIC 23 festgelegt.
- 10 Aufgrund der Akzessorietät der steuerlichen Nebenleistungen zur steuerlichen Hauptleistung folgt deren bilanzieller Ansatz grundsätzlich dem Ansatz der steuerlichen Hauptleistung, d.h. der Ansatz erfolgt grundsätzlich erstmals im Jahresabschluss des Berichtsjahres, in dem die Schuld/der Anspruch aus der steuerlichen Hauptleistung entstanden ist. Sofern das maßgebliche Steuerrecht für bestimmte steuerliche Nebenleistungen einen von der steuerlichen Hauptleistung abweichenden Festsetzungszeitpunkt regelt, gilt für den Ansatz der entsprechenden steuerlichen Nebenleistung dieser abweichende Zeitpunkt. Das betrifft z.B. die Rückstellung für Zinsen auf Steuernachforderungen, welche ab Beginn des Zinslaufs zu passivieren sind. In Deutschland beginnt der Zinslauf für die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen gemäß § 233a Abs. 2 Satz 1 AO 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuernachforderung entstanden ist.

Frage an den IFRS-FA:

Soll in die Verlautbarung neben der in Tz. 10 formulierten Klarstellung eine explizite Darstellung der Bilanzierung der steuerlichen Nebenleistungen anhand eines Zeitstrahls aufgenommen werden? Wenn ja, in welcher Form und an welcher Stelle (unter Ansatzvorschriften, als Beispiel)?



4.2 Bewertung

- 11 Verpflichtungen/Ansprüche aus steuerlichen Nebenleistungen sind für die laufende Periode und für frühere Perioden mit dem Betrag zu bewerten, in dessen Höhe eine Zahlung an die Finanzverwaltung/Erstattung von der Finanzverwaltung erwartet wird (IAS 12.46). Folglich sind in die Bewertung von Zinsen auf Steuernachforderungen/Steuererstattungen z.B. nicht nur bereits zum Bilanzstichtag aufgelaufene, sondern auch erst künftig (bis zum erwarteten Abschluss der steuerlichen Außenprüfung) anfallende Zinsen einzubeziehen.
- 12 Anders als bei den latenten Steuern besteht für tatsächliche Ertragsteuerschulden/Ertragsteueransprüche kein explizites Abzinsungsverbot. Hinsichtlich der tatsächlichen Steuerschulden vertritt das IFRIC jedoch die generelle Auffassung, dass diese abgezinst werden sollten, sofern der Abzinsungseffekt wesentlich ist (vgl. IFRIC Update Juni 2004, S. 5). Folglich kann in der DRSC-Verlautbarung eine Empfehlung zur Abzinsung von tatsächlichen Ertragsteuerschulden/Ertragsteueransprüchen formuliert werden, sofern die Zahlung an die Finanzverwaltung/Erstattung von der Finanzverwaltung nach mehr als 12 Monaten erfolgt und der Effekt aus der Abzinsung wesentlich ist. Die einmal beschlossene Vorgehensweise soll stetig angewendet werden. Sofern tatsächliche Ertragsteuerschulden/Ertragsteueransprüche abgezinst werden, sind Verpflichtungen/Ansprüche aus steuerlichen Nebenleistungen ebenfalls abzuzinsen.

Fragen an den IFRS-FA:

1. Soll in der Verlautbarung eine Empfehlung/eine Verpflichtung zur Abzinsung von tatsächlichen Ertragsteuerschulden/Ertragsteueransprüchen formuliert werden?
2. Soll in der Verlautbarung klargestellt werden, mit welchem Zinssatz die Abzinsung erfolgen soll?

4.3 Ausweis

- 13 Die nach IAS 12 bilanzierten steuerlichen Nebenleistungen sind in der Bilanz als tatsächliche Steueransprüche/tatsächliche Steuerschulden unter Beachtung der Regelungen in IAS 12.71-.73 auszuweisen. In der Gesamtergebnisrechnung sind sie im aufwands- oder ertragswirksamen Teil gesondert auszuweisen (IAS 12.77). Der Ausweis in der Kapitalflussrechnung erfolgt unter Beachtung der Regelungen in IAS 7.35 und .36 in der Regel im Cashflow aus der betrieblichen Tätigkeit.
- 14 Sofern die Verpflichtungen/Ansprüche aus steuerlichen Nebenleistungen abgezinst werden, ist die spätere Aufzinsung des Buchwerts der steuerlichen Nebenleistungen in der Gesamtergebnisrechnung im Finanzergebnis auszuweisen.



4.4 Angaben

- 15 Hinsichtlich der Anhangangaben sind die Regelungen in IAS 12.79 ff. zu beachten.

Frage an den IFRS-FA:

Soll in die Verlautbarung Regelungen zu Anhangangaben aufgenommen werden? Wenn ja, wäre der Verweis auf die einschlägigen Vorschriften im IFRS-Regelwerk ausreichend?

5 Bilanzierung nach IAS 37

- 16 Sofern aufgrund der erfolgten Ermessensentscheidung IAS 37 für die Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen angewendet wird, sind die Regelungen dieses Standards in Bezug auf deren Ansatz, Bewertung, Ausweis sowie die Angaben zu beachten.

5.1 Ansatz

- 17 Steuerliche Nebenleistungen sind als eine Rückstellung zu erfassen, wenn ein künftiger Abfluss von Ressourcen **wahrscheinlich** ist, eine gegenwärtige Verpflichtung aufgrund eines vergangenen Ereignisses vorliegt und eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist (IAS 37.14).
- 18 Steuerliche Nebenleistungen sind als ein Vermögenswert zu erfassen, wenn der Zufluss wirtschaftlichen Nutzens **so gut wie sicher** ist (IAS 37.35, 56).
- 19 Für den Ansatz von steuerlichen Nebenleistungen nach IAS 37 gelten die Ausführungen in Tz. 10 entsprechend.

Frage an den IFRS-FA:

Siehe Frage zur Tz. 10.

5.2 Bewertung

- 20 IAS 37 enthält keine Regelungen zur Bewertung von Vermögenswerten. Da der künftige Zufluss wirtschaftlichen Nutzens jedoch zum Zeitpunkt des Ansatzes einer Forderung nach IAS 37 so gut wie sicher sein muss, muss die Höhe dieses Zuflusses – der Erstattungsbetrag von steuerlichen Nebenleistungen von der Finanzverwaltung – regelmäßig bekannt sein.
- 21 Die Grundlage für die Bewertung von Verpflichtungen aus steuerlichen Nebenleistungen ist die bestmögliche Schätzung, die zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung zum Abschlussstichtag erforderlich ist (IAS 37.36). In Bezug auf die Zinsen auf Steuernachforderungen/Steuererstattungen ist es fraglich, ob die nach dem Bilanzstichtag und bis zum erwarteten Abschluss der steuerlichen Außenprüfung anfallenden Zinsanteile eine gegenwärtige oder eine zukünftige Verpflichtung darstellen. Stellt man sich auf den Standpunkt, es läge bei diesen Zinsanteilen keine gegenwärtige Verpflichtung vor, da für sie kein verpflichtendes Ereignis zum Bilanzstich-



tag eingetreten ist, wären in die Bewertung von Zinsen auf Steuernachforderungen/Steuererstattungen nur die bis zum Abschlussstichtag aufgelaufenen Zinsen einzubeziehen, nicht jedoch die Zinsen, die künftigen Veranlagungszeiträumen zuzurechnen sind. Dagegen kann jedoch argumentiert werden, dass IAS 37.48 verlangt, bei der Bewertung von Rückstellungen künftige Ereignisse – hier die künftig anfallenden Zinsanteile –, die den zur Erfüllung einer Verpflichtung erforderlichen Betrag – hier die steuerliche Hauptleistung – beeinflussen können, zu berücksichtigen, soweit objektiv mit ausreichender Sicherheit mit ihrem Eintritt gerechnet werden kann.

Frage an den IFRS-FA:

Sind nach Auffassung des IFRS-FA die künftig entstehenden Zinsanteile in die Bewertung von Verpflichtungen aus den steuerlichen Nebenleistungen nach IAS 37 einzubeziehen?

- 22 Verpflichtungen aus steuerlichen Nebenleistungen sind auf den jeweiligen Abschlussstichtag abzuzinsen, soweit der Abzinsungseffekt wesentlich ist (IAS 37.45).
- 23 Die Abzinsung von Vermögenswerten sollte praktisch nicht relevant sein, da der Ansatz zum so gut wie sicheren Zeitpunkt erfolgt.

Frage an den IFRS-FA:

Soll in die Verlautbarung eine explizite Regelung zur Abzinsung von Vermögenswerten aufgenommen werden?

5.3 Ausweis

- 24 Die nach IAS 37 bilanzierten steuerlichen Nebenleistungen sind in der Bilanz als sonstige Vermögenswerte/sonstige Rückstellungen auszuweisen. Der Ausweis in der Gesamtergebnisrechnung erfolgt im Finanzergebnis bzw. im sonstigen betrieblichen Ergebnis (in Abhängigkeit von der Natur der jeweiligen steuerlichen Nebenleistung). Der Ausweis in der Kapitalflussrechnung erfolgt unter Beachtung der Regelungen des IAS 7 entweder im Cashflow aus der betrieblichen Tätigkeit oder im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit (in Abhängigkeit von der Natur der jeweiligen steuerlichen Nebenleistung).
- 25 Die spätere Aufzinsung des Buchwerts der steuerlichen Nebenleistungen ist in der Gesamtergebnisrechnung im Finanzergebnis auszuweisen.

5.4 Angaben

- 26 Hinsichtlich der Anhangangaben sind die Regelungen in IAS 37.84 ff. zu beachten.

Frage an den IFRS-FA:

Soll in die Verlautbarung Regelungen zu Anhangangaben aufgenommen werden? Wenn ja, wäre der Verweis auf die einschlägigen Vorschriften im IFRS-Regelwerk ausreichend?



6 Übergangsvorschriften

- 27 Sofern der Bilanzierende aufgrund der Agendaentscheidung des IFRS IC vom September 2017 zu einer von seiner bisherigen Bilanzierungspraxis abweichenden Ermessensentscheidung kommt, ist die neue Bilanzierungsmethode in Abhängigkeit von den in IAS 8.23(a) und (b) [*Stand ED/2018/1*] genannten Bedingungen prospektiv oder retrospektiv umzusetzen.

Frage an den IFRS-FA:

Stimmt der FA dieser Übergangsregelung zu?

7 Weitere Fragen

Frage an den IFRS-FA:

Welche weiteren Themen sollen nach Ansicht des IFRS-FA in der Verlautbarung adressiert werden?