SIEMENS

02
E-Interpretation1

Siemens AG, CF T, Werner-von-Siemens-Str. 1, 80333 München

Herrn Präsident
Prof. Dr. Andreas Barckow
Deutsches Rechnungslegungs Standards
Committee e. V.
Zimmerstraße 30
10969 Berlin

Name Dr. Christian Kaeser
Abteilung CF T

Telefon +49 (89) 636-31591
Telefax +49 (89) 636-33143
Mobil +49 (173) 5135469
E-Mail christian.kaeser@siemens.com

Datum 10. August 2018

Stellungnahme zum Entwurf einer DRSC Interpretation (IFRS) Nr. 1 (E-DRSC-Interpretation 1) Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS

Sehr geehrter Herr Prof. Dr. Barckow,

die Behandlung von steuerlichen Nebenleistungen in einem IFRS-Abschluss wird weder durch den einschlägigen Standard IAS 12 Ertragsteuern, noch durch eine Interpretation näher geregelt. Obwohl das IFRS Interpretation Committee (IFRS IC) mit dieser Thematik konfrontiert wurde, hatte sich das IFRS IC dafür entschieden, keine weitergehende Verlautbarung herauszugeben. Zugleich übertrug es den bilanzierenden Unternehmen die Verantwortung, eine Entscheidung darüber zu treffen, ob unter anderem Zinsen auf Steuerzahlungen einen Ertragsteuercharakter aufweisen, sie somit vom Anwendungsbereich des IAS 12 erfasst werden und in Einklang mit den einschlägigen Regelungen des IAS 12 im IFRS-Abschluss abzubilden sind.

Dem gegenüber hatte sich das DRSC dafür entschieden, mit dem Entwurf einer DRSC Interpretation (IFRS) Nr. 1 (E-DRSC-Interpretation 1) Regelungen für die Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS zu veröffentlichen. Wir sehen nicht die Notwendigkeit einer gesonderten DRSC-Verlautbarung. Im Kontext international agierender Unternehmen sehen wir es zudem als kritisch an, eine deutsche Verlautbarung zu einer isolierten Fragestellung herauszugeben, die möglicherweise Ausstrahlungswirkung und andere Konsequenzen auf die Behandlung steuerlicher Nebenleistungen auch außerhalb der Bundesrepublik Deutschland haben könnte.

Gerne nehmen wir die Gelegenheit wahr, den Verlautbarungsentwurf zu kommentieren und danken Ihnen für die Möglichkeit hierzu. Wie Sie unseren Ausführungen der Anlage entnehmen können lehnen wir die Anwendung des IAS 37 auf steuerliche Nebenleistungen im Sinne von § 3 Abs. 4 AO ab und plädieren dafür, diese als Ertragsteuer im Sinne des IAS 12 zu qualifizieren.

Für Rückfragen stehen Ihnen Herr Jürgen Sieber, CF T 3 (juergensieber@siemens.com) und Herr Dr. Alfred Simlacher, CF T 3 (alfred.simlacher@siemens.com) gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Christian Kaeser
Global Head of Taxes

Jürgen Sieber
Head of Tax Accounting and Compliance

Einleitende Hinweise

Wir sehen die Veröffentlichung einer deutschen Verlautbarung im Kontext international agierender Unternehmen als kritisch an. Zwar soll eine isolierte Fragestellung im Anwendungsbereich der deutschen Abgabenordnung geregelt werden, jedoch könnte eine solche Festlegung auch eine Ausstrahlungswirkung auf die Behandlung steuerlicher Nebenleistungen außerhalb der Bundesrepublik Deutschland haben. Selbst wenn das jeweilige Landesrecht nicht den deutschen Regelungen entspricht, könnten die vorgeschlagenen Bestimmungen der E-DRSC-Interpretation 1 präjudizierende Wirkung entfalten, indem Rechtsanwender die Entscheidung der E-DRSC-Interpretation 1 übernehmen ohne sich vertieft mit den zugrundeliegenden deutschen Regelungen und den geführten Diskussionen in Deutschland auseinander gesetzt zu haben. Andererseits ist auch denkbar, dass andere
– Standardsetter ebenfalls nationale Verlautbarungen zur Behandlung von steuerlichen Nebenleistungen im IFRS-Abschluss erlassen könnten, jedoch trotz ähnlichen steuerrechtlichen Regelungen zu einer anderen Einschätzung gelangen. In einem solchen Fall würde ein aus Konzernsicht einheitlicher Sachverhalt, die Verpflichtung zur Entrichtung von steuerlichen Nebenleistungen, in einem IFRS-Konzernabschluss unterschiedlich behandelt. Das Ziel, eine bessere Vergleichbarkeit von IFRS-Abschlüssen zu erreichen, würde damit konterkariert. Daher lehnen wir die Herausgabe einer isolierten deutschen Interpretation ab.

Das IFRS IC wurde mit der bisher nicht geklärten Fragestellung der Behandlung von ertragsteuerbezogenen Zinsen und Strafen im IFRS-Abschluss konfrontiert. Trotz der Möglichkeit, eine verbindliche Regelung zu schaffen und eine einheitliche Behandlung in allen IFRS-Abschlüssen sicher zu stellen, hat sich das IFRS IC dagegen entschieden. Statt dessen hat das IFRS IC den bilanzierenden Unternehmen die Verantwortung übertragen, eine Entscheidung darüber zu treffen, ob Zinsen und Strafen einen Ertragsteuercharakter aufweisen, vom Anwendungsbereich des IAS 12 erfasst werden und daher im Einklang mit den einschlägigen Regelungen im IFRS-Abschluss abzubilden sind, indem es erklärt: *„[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.“* (vgl. IFRIC Update 9/2017). Nach unserer Überzeugung macht die zitierte Aussage zweierlei deutlich. Zum einen ist es Aufgabe der bilanzierenden Unternehmen, eine sachgerechte konzerninterne Beurteilung vorzunehmen, so dass eine gesonderte Verlautbarung durch das DRSC entbehrlich erscheint. Zum zweiten ist die Qualifizierung von Zinsen und Strafen als Ertragsteuern bei entsprechender Ähnlichkeit sachgerecht. Diese Auffassung wird auch vom Staff des IASB gestützt „If the Committee concludes that it is necessary to add to or change IFRS Standards to address interest and penalties, we recommend the Committee consider amending IAS 12 to require entities to apply IAS 12 to interest and penalties (vgl. IFRIC Agenda Paper 6, March 2017 (item 53)).

Gerne nehmen wir die Gelegenheit wahr, den Verlautbarungsentwurf nachfolgend zu kommentieren und danken Ihnen für die Möglichkeit hierzu.

Zu Frage 1: Anwendung von IAS 37 auf die Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen im deutschen Rechtskontext

Wir lehnen die Anwendung von IAS 37 auf die Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen im deutschen Rechtskontext ab und begründen dies anhand der nachfolgenden Argumente.

1. Die Qualifizierung einer Steuerart als Ertragsteuer im Sinne von IAS 12 Par. 2 setzt voraus, dass die Steuer auf der Basis eines Gewinns erhoben wird und demgemäß die steuerliche Bemessungsgrundlage eine Nettogröße darstellt. Was genau als Gewinn im Sinne der zitierten Vorschrift zu verstehen ist, lässt sich dem Standard nicht entnehmen.
   - Als Ertragsteuern qualifizieren nicht nur Steuerarten, die unmittelbar auf der Grundlage eines erwirtschafteten Gewinns erhoben werden, sondern auch solche, die nur mittelbaren Bezug zu einer derartigen Bemessungsgrundlage haben. Daher ist der Solidaritätszuschlag, der im deutschen Körperschaftsteuerrecht nicht auf Basis des steuerlichen Einkommens (§§ 7 Abs. 1 und 8 Abs. 1 KStG), sondern auf der festgesetzten Körperschaftsteuer erhoben wird (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG), auch als Ertragsteuer zu qualifizieren (vgl. ADS International, Abschnitt 20, Rz. 2; Beck'sches IFRS-Handbuch, 2016, § 25 Rz. 161ff). Die Quellenbesteuerung von Dividenden nimmt ebenfalls nur mittelbar Bezug auf einen erwirtschafteten Gewinn. In Erfüllung der gesellschaftsrechtlichen Zahlungsverpflichtung und mit dem Leisten der Zahlung entsteht die Verpflichtung zur Abführung der Quellensteuer und damit unabhängig von Höhe und Zeitpunkt der Gewinnentstehung. Ein durch die ausschüttende Gesellschaft unmittelbar besteuerter Gewinn unterliegt im Zeitpunkt der Ausschüttung mittelbar der Ertragsbesteuerung beim Gesellschafter in der Erhebungsform der Quellensteuer. Auch in dieser Konstellation ist die Unmittelbarkeit der Bezugnahme auf eine Gewinngröße ausreichend, um eine derartige Steuer als Ertragsteuer zu qualifizieren (IAS 12 Par. 2).

   Zinsen und andere steuerliche Nebenleistungen, die ebenfalls nur mittelbar auf dem steuerlichen Einkommen basieren und auf der Basis der geschuldeten Ertragsteuer erhoben werden, qualifizieren daher ebenfalls als Ertragsteuer im Sinne des IAS 12. Das DRSC lehnt in DRSC-Interpretation 1 hingegen die Behandlung als Ertragsteuer mit der Begründung ab, die Abhängigkeit vom Gewinn sei bei steuerlichen Nebenleistungen häufig in abgeschwächter Form gegeben. Dies erscheint nicht ausreichend, da die Höhe der ertragsteuerlichen Nebenleistungen nicht nur von der Höhe ausstehenden steuerlichen Hauptleistung, sondern auch von anderen Faktoren abhängt, etwa dem Zeitpunkt der Zahlung der Ertragsteuer, der Absicht und der Schwere der Nichteinhaltung der geltenden Einkommensteuergesetze (DRSC-Interpretation 1, Begründung B5). Der Auffassung des DRSC stimmen wir nicht zu und erläutern unsere gegenteilige Ansicht anhand von Zinsen im Sinne von §§ 233 ff. AO, die in wirtschaftlicher Hinsicht die bedeutsamste Form einer steuerlichen Nebenleistung darstellen.

   Die Höhe der festgesetzten Zinsen wird im Geltungsbereich der deutschen Abgabenordnung auf der Basis der folgenden drei Komponenten bestimmt:

i) Festgesetzte Steuer vermindert um anzurechnende Steuerabzugsbeträge und Körperschaftsteuer sowie die Vorauszahlungen (§ 233a Abs. 3 AO)
ii) Zinssatz (§ 238 Abs. 1 S. 1 AO) sowie
iii) Zinslauf (§ 233a Abs. 2 AO).

Zu i) Im Geltungsbereich der deutschen Abgabenordnung werden Zinsen auf Basis der festgesetzten Steuer abzüglich der oben aufgeführten Bestandteile erhoben (§ 233a Abs. 3 AO). Da die Körperschaftsteuer auf Basis einer gewinnorientierten Größe (steuerbilanzieller Gewinn mit Überleitung auf das zu versteuernde Einkommen i.S.v. § 7 Abs. 1 KStG) ermittelt wird und die Zinsen auf die festgesetzte (Körperschaft)Steuer erhoben werden, ist damit das Kriterium der mittelbaren Bezugnahme auf eine steuerliche Gewinn- resp. Einkommensgröße erfüllt. In Übereinstimmung mit der herrschenden Auffassung ist nach unserer Überzeugung eine mittelbare Abhängigkeit als ausreichend anzusehen. Es mag sein, dass Zinsen in anderen Jurisdiktionen nicht auf einem zu versteuernden Gewinn basieren und der Mitarbeiterstab in den Agendapapieren zu den Sitzungen des IFRS IC (im Juni 2004, März 2017 sowie September 2017) deren Qualifizierung deswegen ablehnte (DRSC-Interpretation 1, Begründung B5). Für den Anwendungsbereich der deutschen Abgabenordnung ist ein solches Argument gerade nicht stichhaltig.

Zu ii) Die Verwendung eines Prozentsatzes (Steuersatz, Zinssatz) auf einen Basiswert (zu versteuerndes Einkommen, festgesetzte Steuer) entspricht einer typischen – auch ertragsteuerlichen – Ermittlungslogik, so dass auch deswegen nichts gegen die Qualifizierung als Ertragsteuer spricht. Der Höhe nach beträgt der in der Abgabenordnung geregelte Zinssatz einen halben Prozentpunkt je Monat, woraus sich eine jährliche Verzinsung von 6 % ergibt. Im gegenwärtigen Niedrigzinsumfeld und in einer Phase der Erhebung von negativen Zinsen (und der steuerlichen Behandlung als Verwahrentgelt) reflektiert dieser Zinssatz nicht den Marktwert für die Überlassung von Geld oder die Stundung von fälligen Forderungen. Durch die Höhe von 6 % wird deutlich, dass der steuerrechtliche Zinssatz keine ökonomische Bezugnahme aufweist und auch nicht in der Lage ist, ökonomische (und damit auch außersteuerliche) Realitäten abzubilden. Vielmehr ist seine Höhe ausschließlich rechtsstaatlichen Grundsätzen der Ertragsbesteuerung zugänglich und verpflichtet. Durch die höchstrichterliche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) wird deutlich, dass es sich um einen typisierten Zinssatz handelt, der – trotz seiner deutlichen Abweichung gegenüber dem Marktzinsniveau – nur rechtsstaatlichen Grundsätzen genügen muss und die Höhe als verfassungskonform anzusehen ist. Im Mittelpunkt der Erhebung von Zinsen seht die Abschöpfung potentieller Liquiditätsvorteile (vgl. BFH, Urteil vom 9.11.2017, III R 10/16). Im Gegensatz hierzu steht die marktwertnahe Abbildung von Geschäftsvorfällen und eine Dominanz von Fair-Value-Betrachtungen im Mittelpunkt der Rechnungslegung des IFRS-Abschlusses.

Die Würdigung des Teilkriteriums „Zinssatz" macht deutlich, dass dessen Höhe zweifelsohne eine rein ertragsteuerliche Bezugnahme aufweist. Das im E-DRSC-Interpretation 1 vorgebrachte Argument einer mangelnden Intensität der

Abhängigkeit von der Ertragsteuer resp. eines ertragsteuerlichen Gewinns vermag aus unserer Sicht nicht zu überzeugen.

Zu iii) Der Zinslauf beginnt 15 Monaten nach Ablauf eines Kalenderjahres, in dem die Steuer entsteht (§ 233a Abs. 2 S. 1 AO), in Sonderfällen sogar 23 Monaten nach diesem Zeitpunkt (§ 233a Abs. 2 S. 2 AO). Bei zeitnahen steuerlichen Außenprüfungen ist der Anteil zinsfreier Zeiträume somit nicht unwesentlich. Die Abhängigkeit von Zinsen von der Zeitdauer indiziert eine außersteuerliche Bezugsgröße und die Nähe zu einem (Finanzierungs)Sachverhalt, der möglicherweise vom Anwendungsbereich des IAS 37 erfasst sein könnte. Bei differenzierter Betrachtung wird indes deutlich, dass der verzögerte Beginn des Zinslaufs um 15 Monaten bzw. 23 Monaten keiner ökonomischen Rationalität entspricht, sondern vielmehr mit Fristen im Zusammenhang mit der Abgabe von Steuererklärungen einhergeht. Bei zinsrelevanten Geschäften außerhalb der Ertragsbesteuerung erfolgt – von Ausnahmen abgesehen – die Ermittlung von Zinsen über den gesamten Zeitraum und nicht nur über eine abgekürzte Zeitspanne mit zinsfreien Zeiträumen. Auch diese Überlegung spricht nach unserer Ansicht dafür, dass festgesetzte Zinsen im Sinne des § 233 Abs. 1 S. 1 AO gerade nicht als Entgelt für das Überlassen von Geld oder die Stundung von Forderung angesehen werden können, sondern eine enge Bezugnahme zu Ertragsteuern aufweisen.

Die Gesamtwürdigung der dargestellten Aspekte zu i) bis iii) macht deutlich, dass mehr Gründe für die Qualifizierung als Ertragsteuern sprechen und sie deshalb in Einklang mit den Regelungen des IAS 12 abzubilden sind.

2. Ziel der Verlautbarung ist die Sicherstellung einer einheitlichen Abbildung innerhalb der deutschen Steuerjurisdiktion (E-DRSC-Interpretation 1, Begründung B2). Das Ziel mag für die auf Basis der deutschen Abgabenordnung festgesetzten steuerlichen Nebenleistungen für einen IFRS-Einzelabschluss eines deutschen Unternehmens oder einen IFRS-Konzernabschluss unter Einbeziehung ausschließlich deutscher Gesellschaften erreicht werden. In einen IFRS-Konzernabschluss werden typischerweise auch ausländische Gesellschaften einbezogen, die steuerliche Nebenleistungen auf der Basis von anderen Rechtsordnungen schulden. Ausländische Gesellschaften müssen auf der Basis der anzuwenden Bestimmungen entscheiden, ob deren Zinsen und Strafen den Anforderungen von IAS 12 oder IAS 37 entsprechen und eine entsprechende Qualifizierung vornehmen. Abweichende ausländische Besteuerungsmerkmale erfordern möglicherweise eine von E-DRSC-Interpretation 1 abweichende Qualifizierung, so dass bestimmte Konzernunternehmen Zinsen nach IAS 37 abbilden, andere hingegen nach IAS 12. In einem Konzernabschluss, dem einheitliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften zugrunde liegen, würde Zinsen somit in unterschiedlicher Weise behandelt. Für einen externen Adressaten und im Hinblick auf eine verbesserte Vergleichbarkeit ist die vorgeschlagene Vorgehensweise nicht hilfreich. Zudem kann es faktisch unmöglich sein, die steuerliche Hauptleistung von der steuerlichen Nebenleistung zu trennen (E-DRSC-Interpretation 1, Begründung B6). In einem solchen Fall erscheint es dem IFRS-FA des DRSC sachgerecht, den gesamten Betrag nach IAS 12 zu bilanzieren. Ein solcher Lösungsvorschlag des DRSC ist pragmatisch und sinnvoll, konzeptionell jedoch nicht konsistent und angreifbar. Zum anderen ist er auch wegen seiner überschießenden Wirkung zu kritisieren, weil er auch

Sachverhalte außerhalb des Geltungsbereichs der deutschen Abgabenordnung erfasst. Damit bleibt der Regelungsumfang von E-DRSC-Interpretation 1 hinter seinem eigenen Anspruch zurück, nur steuerliche Nebenleistungen nach § 3 Abs. 4 AO, regeln zu wollen.

Im Ergebnis verfehlen die vorgeschlagenen Regelungen somit ihr Ziel, die Vergleichbarkeit von IFRS-Konzernabschlüssen sicherzustellen und den Regelungsumfang auf steuerlichen Nebenleistungen nach § 3 Abs. 4 AO zu beschränken.

Zu Frage 2: Übergangsvorschriften – eine Methodenänderung

Das DRSC schlägt vor, die sich aus E-DRSC-Interpretation 1 ergebende Auswirkungen als Methodenänderung im Abschluss abzubilden. In konzeptioneller Hinsicht setzt eine Methodenänderung voraus, dass diese durch einen geänderten IFRS Standard erforderlich ist (IAS 8 Par. 14 lit. (a)) oder im Abschluss zuverlässigere und relevantere Informationen über die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen, sonstigen Ereignissen oder Bedingungen vermittelt (IAS 8 Par. 14 lit. (b)). Im Falle der Veröffentlichung der E-DRSC-Interpretation 1 liegen die Voraussetzungen von lit. (a) nicht vor, da der einschlägige Standard IAS 12 eine Methodenänderung nicht erfordert. Zudem sehen wir auch die Voraussetzungen von lit. (b) als nicht erfüllt an, weil die Tatbestandsvoraussetzungen von mindestens zwei zulässigen Methoden ausgehen, der neu anzuwendenden Methode jedoch ein höhere Informationsgehalt zugesprochen wird. Da die E-DRSC-Interpretation 1 jedoch nur eine Methode zur Abbildung von steuerlichen Nebenleistungen als zulässig erachtet, sind die Voraussetzungen hierfür gerade nicht erfüllt.

Zudem weisen wir darauf hin, dass ertragsteuerliche Nebenleistungen nach E-DRSC-Interpretation 1 nicht mehr als Ertragsteuern im Sinne von IAS 12 Par. 2 qualifizieren und demgemäß deren erfolgswirksamer Ausweis im Ertragsteuerergebnis ausscheidet. Wurden in einem oder mehrere zurückliegenden Geschäftsjahren Aufwendungen aufgrund erwarteter ertragsteuerliche Nebenleistungen indes aufwandswirksam im Ertragsteuerergebnis ausgewiesen und ist deren tatsächliche Rückerstattung in Einklang mit E-DRSC-Interpretation 1 nicht mehr dem Ertragsteuerergebnis zuzuordnen, führt dies zu einer inkonsistenten Aussage in der Totalperiode und ist wegen dieser Schieflage abzulehnen.