

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
Zimmerstraße 30
10969 Berlin

Stephan Roth
ZA Finanzen und Rechnungswesen – eb
Telefon: +49(0)621/421-3 18
Telefax: +49(0)621/421-4 63
stephan.roth@suedzucker.de

21. August 2018

Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS

Sehr geehrte Damen und Herren,

in Ihrem Schreiben vom 17. Juli haben Sie uns um Kommentierung des Entwurfs einer Interpretation zur Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS gebeten. Zu den darin aufgeworfenen Fragestellungen wollen wir aus Sicht der Südzucker AG nachfolgend Stellung beziehen:

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

Im Entwurf wird die Anwendung von IAS 37 auf die Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen vorgeschrieben. Die Anwendung von IAS 12 scheidet aus, da ertragsteuerliche Nebenleistungen im deutschen Rechtskontext die Definition von Ertragsteuern nach IAS 12.2 nicht erfüllen. Stimmen Sie dieser Sichtweise zu? Wenn nein, welche andere Vorgehensweise schlagen Sie vor und warum?

Der DRSC Entwurf bezieht seine Beurteilung ausschließlich auf den deutschen Rechtsraum und eröffnet damit die Möglichkeit einer anderen Anwendung bzw. Interpretation von IAS 12 in anderen Rechtsräumen. Dies ist insbesondere zu erwarten, wenn eine Trennung in steuerliche Hauptleistung und steuerliche Nebenleistung nicht eindeutig möglich ist. In Deutschland wird das Tatbestandsmerkmal einer mangelnden Aufteilung der Steuerschuld in Haupt- und Nebenleistung nicht als erfüllt angesehen, da die Art und Höhe von ertragsteuerlichen Nebenleistungen in den Steuerbescheiden explizit genannt werden; diese Annahme ist aber gerade im materiellen Anwendungsfall der unsicheren Steuerpositionen oftmals nicht erfüllt (siehe hierzu im übernächsten Absatz). Für einen international tätigen Konzern wie Südzucker, dessen Konzernabschluss Steuerjurisdiktionen in fast 40 Ländern beinhaltet, würde dies eine unterschiedliche Behandlung der Nebenleistungen auf Basis einer rein formalen Unterscheidung (offener vs. verdeckter Ausweis) bedeuten und keinen einheitlichen Ausweis innerhalb des Konzerns ermöglichen. Uns erscheint die Zielsetzung eines einheitlichen Ausweises im Steueraufwand und die damit einhergehende Transparenz sinnvoller als der Versuch einer ermessensbehafteten Einzelfalltrennung. Wir regen deshalb an, dass der DRSC vor Verabschiedung seiner Interpretation zunächst die Entwicklung der Anwendung in vergleichbaren anderen Rechtsräumen abwartet.

Des Weiteren sind wir der Auffassung, dass Zinsen und Strafgelder zumeist – wie etwa auch in Deutschland – primär vom zu versteuernden Ergebnis abhängig sind, denn sie beziehen sich dem Grunde und der Höhe nach auf die nach IAS 12 initial zu bilanzierende Steuerschuld bzw. Steuerforderung; zudem bestehen die entsprechenden Aufschläge zumeist mehrheitlich aus einem Strafanteil der keinen Zins- sondern Steuerkorrekturcharakter hat. Entsprechend gibt es zumeist keinen Zusammenhang zwischen dem (festen) Strafaufschlag und dem jeweils aktuellen Zeitwert des Geldes im Sinne des IAS 37.60.

Bezüglich der unsicheren Steuerpositionen – gerade hier sind Zins-/Strafelement oftmals von materieller Bedeutung – ist die Trennung der Steuerschuld von der Nebenleistung oftmals stark ermessensbehaftet, beides unterliegt üblicherweise der gleichen steuerlichen Bemessungsbasis (da eine Zahlung bei Rückstellungsbildung noch gar nicht möglich ist) und der gleichen Ansatzlogik (entweder ist die unsichere Steuerposition mit den steuerlichen Nebenleistungen überwiegend wahrscheinlich oder beides ist überwiegend unwahrscheinlich). Hier sind die Zinsen/Strafen integraler Bestandteil der mit Unsicherheit behafteten Steuerschuld und sollten damit auch dem gleichen Ansatz- und Ausweiskriterium unterliegen. Die Nutzung unterschiedlicher Bilanzierungsnormen im Falle von unsicheren Steuerpositionen führt etwa bei der Bilanzierung von – auch in Deutschland einschlägigen – unsicheren Steueransprüchen aus Vorauszahlungen zu entsprechenden Widersprüchen. Im Falle von bestrittenen Steuerschulden unterliegen hierauf geleistete Vorauszahlungen bezüglich Ansatz dem Grundsatz „more likely than not“ des IAS 12 (IFRS IC-Entscheidung vom Juli 2014; IFRIC 23.A5 spricht IAS 37 Relevanz nur für die Offenlegung zu), während die zugehörigen Zins-/Strafelemente nunmehr auf dem Grundsatz „virtually certain“ des IAS 37 basieren sollen. Dies führt im Falle der tatsächlichen Zahlung einer bisher nicht bilanzierten und weiterhin bestrittenen Steuerschuld (inkl. der Zinsen und Strafen) zu Ergebniseffekten in Höhe des Zins-/Strafanteils, da dessen Aktivierung nach IAS 37 (im Gegensatz zum Steueranteil nach IAS 12) nicht möglich ist, obwohl die steuerliche Haupt- und Nebenleistung das gleiche Bestandsschicksal teilen. Dieses Ergebnis ist weder ökonomisch nachvollziehbar noch entspricht es der Intention der IFRIC IC-Entscheidung.

Aus den vorgenannten Gründen halten wir die vorgeschlagene Interpretation für nicht sachgerecht und empfehlen die bestehenden Ermessenseinschätzungen zum Umgang mit Straf-/Zinskomponenten über die Vorgabe ausreichender Anhangsangaben (siehe etwa IAS 12.79) zu lösen.

Frage 2: Übergangsvorschriften – eine Methodenänderung

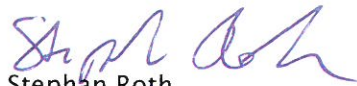
Dem Entwurf zufolge stellt die Änderung der Bilanzierungsweise infolge dieser Verlautbarung keine Fehlerkorrektur, sondern eine Methodenänderung i.S.d. IAS 8 dar. Dies wird mit der bisher im IFRS Regelwerk existierenden Regelungslücke hinsichtlich der Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen begründet.

Stimmen Sie dieser Sichtweise zu? Wenn nein, welche andere Vorgehensweise schlagen Sie vor und warum?

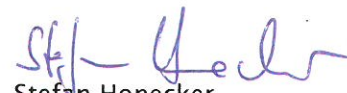
Wir stimmen der Sichtweise zu.

Mit freundlichen Grüßen

Südzucker AG



Stephan Roth



Stefan Honecker