



SAP SE
Dietmar-Hopp-Allee 16
69190 Walldorf
Deutschland
T +49 6227 7-47474
F +49 6227 7-57575
info@sap.com

SAP SE, Dietmar-Hopp-Allee 16, 69190 Walldorf

Prof. Dr. Andreas Barckow
Präsident
DRSC e.V.
Zimmerstr. 30
10969 Berlin

08
E-Interpretation 1

27. August 2018
Global Tax/Kirsten Birnbaum
Tel.: 06227 7-48176

Fax: 06227/7-60251

E-Mail: kirsten.birnbaum@sap.com

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

Sehr geehrter Herr Professor Barckow,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, zu dem *Entwurf einer DRSC Interpretation (IFRS) Nr. 1 (E-DRSC-Interpretation 1) – Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS* Stellung nehmen zu dürfen.

Wir begrüßen die Absicht des DRSC, durch die Interpretation eine Klarstellung der Bilanzierung von deutschen ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS zu erreichen. Allerdings stimmen wir der vorgeschlagenen pauschalen Anwendung von IAS 37 auf die Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nicht zu.

Im Anhang erhalten Sie unsere Kommentierung sowie die Beantwortung der im Entwurf gestellten Fragen.

Für Rückfragen und weitere Diskussionen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen
S A P S E

i.V. 
Kirsten Birnbaum
Leiterin Konzernsteuerabteilung

i.V. 
Armin Geyer
Leiter Steuern Deutschland, Group Tax Reporting
und M&A Steuern

Stellungnahme zu den in der DRSC Interpretation gestellten Fragen

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?

Wir stimmen dieser Sichtweise nicht zu.

In Tz. B2 der Begründung der Interpretation wird aufgeführt, dass der für die Rechnungslegung kapitalmarktorientierter Unternehmen zuständige IFRS-FA im Zuge seiner Beratungen zu dem Schluss gekommen sei, dass der in der Agendaentscheidung des IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) aus dem September 2017 genannte Beurteilungsspielraum in Bezug auf die Anwendung von IAS 12 oder IAS 37 aus konzeptioneller Sicht nur zwischen unterschiedlichen steuerlichen Steuerjurisdiktionen bestehen könnte. Innerhalb einer Steuerjurisdiktion müssten die Unternehmen für ähnliche Sachverhalte zum gleichen Ergebnis kommen. Die in einem deutschen Steuerbescheid ausgewiesenen ertragsteuerlichen Nebenleistungen müssten daher von allen deutschen Unternehmen bilanziell einheitlich abgebildet werden.

Dieses Verständnis der Agendaentscheidung können wir nicht teilen. Vielmehr kommt das IFRS IC in seiner Agendaentscheidung aus dem September 2017 unseres Erachtens zu dem Ergebnis, dass es das einzelne bilanzierende Unternehmen ist, das mit seinem Ermessen beurteilt, ob Zinsen und Strafen auf Steuern als Ertragsteuern anzusehen sind: „Instead, if **an entity** considers a particular amount payable or receivable for interest and penalties to be an income tax, [...]. An entity discloses **its judgement** in this respect [...].“ Dementsprechend gibt es keine objektiv eindeutige Beurteilung; unterschiedliche Unternehmen können bzgl. derselben Zinsen und Strafen zu unterschiedlichen Beurteilungen kommen, weil sie Charakteristika der Zinsen und Strafen in ihrer Beurteilung unterschiedlich gewichten.

Des Weiteren erkennt das DRSC in Tz. B4-B5 der Begründung der Interpretation zwar eine Abhängigkeit der ertragsteuerlichen Nebenleistungen vom zu versteuernden Ergebnis, diese wird jedoch wegen der Abhängigkeit von weiteren Faktoren als nicht ausreichend erachtet, um die Definition von Ertragsteuern gemäß IAS 12.2 zu erfüllen.

IAS 12.2 definiert Ertragsteuern als „alle in- und ausländischen Steuern auf Grundlage des zu versteuernden Ergebnisses. Zu den Ertragsteuern gehören auch Steuern wie Quellensteuern, welche von einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einer Gemeinsamen Vereinbarung aufgrund von Ausschüttungen an das berichtende Unternehmen geschuldet werden“.

Zinsen und Strafen auf Steuern erfüllen u.E. diese Definition und sind damit Ertragsteuern i.S.d. IAS 12, wenn ihre Höhe vom zu versteuernden Ergebnis abhängt. Das ist regelmäßig der Fall, wenn Zinsen und Strafen auf Steuern unmittelbar oder mittelbar als Prozentsatz eines zu versteuernden Ergebnisses berechnet werden. Die Definition der Ertragsteuern in IAS 12 verlangt nicht, dass ein Posten allein und ausschließlich auf dem zu versteuernden Ergebnis basieren muss, um als Ertragsteuer zu qualifizieren. Daher führt u.E. die Tatsache, dass die Höhe von Zinsen auf Steuern auch von der Zeit bis zur Zahlung abhängen, nicht allein bereits zu einem Nichterfüllen der Definition von Ertragsteuern.

Weiterhin sehen wir eine Bilanzierung von Zinsen und Strafen auf Steuern nach IAS 37 aus folgenden Gründen kritisch:

- Erfolgt die Anwendung des IAS 37 auf Zinsforderungen auf strittige Ertragsteuerpositionen, kommt es zu einem Auseinanderfallen des Ansatzes der strittigen Ertragsteuerposition einerseits und der darauf anfallenden Zinsen andererseits: die strittige Ertragsteuerposition wäre nach IAS 12 zu bilanzieren, sofern die Rückzahlung wahrscheinlich („*probable*“) ist, während die darauf entfallenden Zinsen nach IAS 37 nur angesetzt würden, wenn ihre Zahlung nahezu sicher („*virtually certain*“) ist. Noch gravierender wäre der Unterschied bei Vorauszahlungen auf bestrittene Ertragsteuerpositionen: während die Vorauszahlung der bestrittenen Ertragsteuerposition zu aktivieren wäre, müsste die Vorauszahlung auf die darauf entfallenden Zinsen aufwandswirksam verbucht werden (siehe dazu

auch „Sonstige Anmerkungen zum Entwurf der DRSC Interpretation“ am Ende unserer Kommentierung). Der Sachverhalt kann jedoch nur insgesamt für oder gegen den Steuerpflichtigen entschieden werden, eine unterschiedliche Beurteilung der strittigen Ertragsteuerposition und der Zinszahlung und eine daraus resultierende unterschiedliche Behandlung der geleisteten Vorauszahlung auf Ertragsteuern und Zinsen sind nicht möglich.

- Wenn Zinsen auf strittige Ertragsteuerpositionen als Vorsteuerkomponente betrachtet werden, so wird unterstellt, dass die Zahlungen vom oder an den Fiskus zwei Komponenten enthalten: die Begleichung der Steuerschuld und eine Finanztransaktion, durch die der Steuerschuldner dem Fiskus oder der Fiskus dem Steuerschuldner Geldmittel für eine begrenzte Zeit überlässt. Diese Gleichsetzung mit einer Finanztransaktion ist jedoch nicht angemessen, weil, wie oben ausgeführt, ein Steuersachverhalt nur insgesamt für oder gegen den Steuerpflichtigen entschieden werden kann, also eine Zahlung von Zinsen ohne Zahlung der zugrunde liegenden Steuerposition nicht möglich ist.
- Daher ist aus unserer Sicht auch ein Auseinanderfallen der Ansatzvorschriften für Ertragsteuern und Zinsen als Nebenleistung zu den Ertragsteuern abzulehnen. Zudem wird die Aussagefähigkeit der Zinsposition beeinträchtigt, wenn Zinserträge auf strittige Steuerpositionen aufgrund des Nichterfüllens des Kriteriums ‚virtually certain‘ nicht entsprechend ihrem Entstehen, sondern kumulativ in einer Summe erst dann erfasst werden, wenn das virtually certain-Kriterium erfüllt ist (meist kurz vor oder mit der finalen Gerichtsentscheidung des bestrittenen Falls).
- Die deutliche Abweichung der Zinssätze, die bei nach deutschem Steuerrecht anfallenden Zinsen zur Anwendung kommen, kann u.E. von einem Unternehmen durchaus als starkes Indiz dafür gesehen werden, dass die Zinsen nicht einem Ausgleich des Zeitwertes des Geldes dienen, sondern eine zusätzliche Steuer i.S.d. IAS 12 darstellen. Der in Deutschland steuergesetzlich geregelte Zinssatz von 6% p.a. steht im derzeitigen Niedrigzinsumfeld in keinem vergleichbaren Verhältnis zu Zinsen von echten Fremdkapitalfinanzierungen. Außerdem ist der Zinssatz von 6% p.a. für alle Unternehmen einheitlich, unabhängig von der Laufzeit und der Kreditwürdigkeit des Unternehmens. Damit fehlt die bei echten Zinsen vorhandene Risikokompensation. Auch sind Zinsen auf Fremdkapital in Deutschland grundsätzlich steuerlich abzugsfähig, Zinsen auf Steuerzahlungen dagegen nicht. Die Erfassung der Zinsen im Vorsteuerergebnis führt u.E. dementsprechend zu einer Minderung der Aussagefähigkeit der Zinsposition in der GuV.
- Des Weiteren kann sich im Rahmen der quartalsweisen Steuerberechnungen aus der Erfassung von Zinsen und Strafen auf Ertragsteuern im Vorsteuerergebnis ein administrativer (Mehr-) Aufwand ergeben, dem u.E. kein wesentlicher Mehrwert für den Bilanzleser gegenüber steht. Das wäre insbesondere dann der Fall, wenn die steuerlichen Nebenleistungen erst auf Basis des Vorsteuerergebnisses ermittelt werden können. In diesem Fall müssten nach Kontenschließung im Bereich des Ergebnisses vor Steuern nochmals Buchungen im Vorsteuerergebnis erfasst werden.
- Das DRSC schlägt vor, ertragsteuerliche Nebenleistungen in der Bilanz als sonstigen Vermögenswert bzw. sonstige Rückstellung/Verbindlichkeit auszuweisen. In der Gesamtergebnisrechnung hat ein Ausweis in Abhängigkeit von dem wirtschaftlichen Gehalt der jeweiligen ertragsteuerlichen Nebenleistung zu erfolgen. Insbesondere für Strafzuschläge müsste somit in der Gesamtergebnisrechnung individuell beurteilt werden, ob ein Ausweis im operativen Ergebnis oder im Finanzergebnis sachgerecht ist. Der daraus resultierenden Erhöhung der Komplexität steht u.E. kein wesentlicher Mehrwert für den Bilanzleser gegenüber.

Alternativvorschlag

Entsprechend vorstehender Erläuterungen sollte das einzelne bilanzierende Unternehmen mit seinem Ermessen beurteilen, ob Zinsen und Strafen auf Steuern die Definition von Ertragsteuern erfüllen. Dementsprechend gibt es keine objektiv eindeutige Beurteilung; unterschiedliche Unternehmen können bzgl. derselben Zinsen und Strafen zu unterschiedlichen Beurteilungen kommen, weil sie Charakteristika der Zinsen und Strafen in ihrer Beurteilung unterschiedlich gewichten.

Dabei sollte u.E. die Tatsache, dass die nach deutschem Steuerrecht anfallenden Zinsen neben einer Abhängigkeit vom zu versteuernden Ergebnis auch vom Zeitraum bis zur Zahlung beeinflusst werden, nicht zu einer Nichterfüllung der Definition von Ertragsteuern in IAS 12 führen.

Darüber hinaus kann die deutliche Abweichung des in der Abgabenordnung festgesetzten Zinssatzes von den derzeitigen Marktzinssätzen bei der Beurteilung von einem Unternehmen durchaus als starkes Indiz dafür gesehen werden, dass die Zinsen nicht einem Ausgleich des Zeitwertes des Geldes dienen, sondern eine zusätzliche Steuer i.S.d. IAS 12 darstellen.

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 dieser Sichtweise zu.

Sonstige Anmerkungen zum Entwurf der DRSC Interpretation

Das IFRS IC hat sich in seinen Sitzungen im März bzw. Mai 2018 zu der Frage der Bilanzierung von Zahlungen von Steuern, die keine Ertragsteuern sind, dahingehend geäußert, dass ein Ansatz als Vermögenswert vorzunehmen ist. Das IFRS IC stellte dazu fest, dass bei der Beilegung der Streitigkeit das Unternehmen entweder Anspruch auf die Rückzahlung hat (wenn das Unternehmen obsiegt) oder die Zahlung zur Begleichung der Steuerschuld dient (wenn die Steuerbehörde obsiegt). Die von dem Unternehmen geleistete Zahlung führt somit in jedem Fall zu einem Vermögenswert für das Unternehmen. Die Zahlung gibt dem Unternehmen das Recht, einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen zu erzielen, entweder durch Rückerstattung oder durch Verwendung der Zahlung zur Begleichung der Steuerschuld. Die Art der Zahlung - ob freiwillig oder verpflichtend - berührt dieses Recht nicht und hat daher keinen Einfluss auf die Feststellung, dass ein Vermögenswert vorhanden ist. Die Zahlung ist keine Eventualforderung im Sinne von IAS 37, da es sich um einen Vermögenswert (*asset*) und nicht um einen möglichen Vermögenswert (*contingent asset*) des Unternehmens handelt. Folglich hat das Unternehmen einen Vermögenswert zu bilanzieren, wenn es die Zahlung an die Steuerbehörde leistet.

Fallen (wie vom DRSC vorgeschlagen) steuerliche Nebenleistungen in den Anwendungsbereich von IAS 37, hat dies u.E. zur Folge, dass Vorauszahlungen von Zinsen und Strafen auf strittige Ertragsteuerpositionen dementsprechend ebenfalls zu aktivieren sind. Würde man dieser Auffassung nicht folgen, müssten Vorauszahlungen von Zinsen und Strafen auf Ertragsteuern aufwandswirksam berücksichtigt werden. Wie bereits zu Frage 1 erläutert, kann jedoch der Sachverhalt nur insgesamt für oder gegen den Steuerpflichtigen entschieden werden, ein Auseinanderfallen der Rückzahlung der strittigen Ertragsteuerposition und der Zinszahlung ist nicht möglich. Daher ist aus unserer Sicht auch ein Auseinanderfallen der Ansatzvorschriften für Ertragsteuern und Zinsen als Nebenleistung zu den Ertragsteuern abzulehnen. Zudem wird die Aussagefähigkeit der Zinsposition beeinträchtigt, wenn Zinserträge auf strittige Steuerpositionen aufgrund des Nichterfüllens des Kriteriums ‚virtually certain‘ nicht entsprechend ihrem Entstehen, sondern kumulativ in einer Summe erst dann erfasst werden, wenn das virtually certain-Kriterium erfüllt ist (meist kurz vor oder mit der finalen Gerichtsentscheidung des bestrittenen Falls). Der Entwurf der DRSC Interpretation geht jedoch nicht auf solche Zahlungen ein. Für den Bilanzierenden bleibt es daher unklar, wie in einem solchen Fall zu verfahren ist.

Wir empfehlen daher, in der DRSC Interpretation auch die Alternative der geleisteten Zahlungen von steuerlichen Nebenleistungen zu berücksichtigen. Unserer oben erläuterten Argumentation folgend befürworten wir den Ansatz des IFRS IC und sprechen uns ebenfalls für den Ansatz eines Vermögenswerts aus.