

Stellungnahme zum Entwurf des DRSC e.V. zur Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS (E-DRSC-Interpretation 1)

Ausgangslage

Mit E-DRSC-Interpretation 1 hat das DRSC in einem Entwurf zur Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO im deutschen Rechtskontext nach IFRS Stellung bezogen.

Nach diesem Entwurf sind ertragsteuerliche Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO nach IAS 37 zu bilanzieren. Eine Anwendung des IAS 12 scheidet aus, da ertragsteuerliche Nebenleistungen nach § 3 Abs. 4 AO nicht die Definition von Ertragsteuern nach IAS 12.2 erfüllt. Darüber hinaus sieht der Entwurf vor, dass steuerliche Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO abzuzinsen sind, soweit der Abzinsungseffekt wesentlich ist. Eine spätere Aufzinsung ist im Finanzergebnis auszuweisen. Der Ausweis von steuerlichen Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO hat in der Bilanz als sonstige Rückstellung/Verbindlichkeit bzw. als sonstiger Vermögenswert zu erfolgen. In der Gesamtergebnisrechnung hat ein Ausweis in Abhängigkeit von dem wirtschaftlichen Gehalt der jeweiligen ertragsteuerlichen Nebenleistung zu erfolgen. Die Entscheidung obliegt dem Unternehmen. Ein Ausweis als Steueraufwand/Steuerertrag scheidet jedoch aus.

Abschließend sieht der Entwurf vor, dass eine Änderung der Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach § 3 Abs. 4 AO keine Fehlerkorrektur, sondern eine Methodenänderung i.S.d. IAS 8 darstellt.

Vorbemerkung

Bei den deutschen Henkel-Gesellschaften sind im Rahmen der ertragsteuerlichen Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO ausschließlich Zinsen auf Ertragsteuern nach § 233a AO in einem nennenswerten Umfang zu bilanzieren. Alle übrigen ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach § 3 Abs. 4 AO sind für den Jahresabschluss nicht wesentlich. Insoweit beschränkt sich die nachfolgende Stellungnahme auf die Bilanzierung von Zinsen auf Ertragsteuern nach §§ 233 ff. AO.

Stellungnahme

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

Anwendung von IAS 12 auf Zinsen nach §§ 233 ff. AO

Nach IAS 12.2 werden Ertragsteuern definiert als alle in- und ausländischen Steuern, die auf Grundlage eines zu versteuernden Ergebnisses festgesetzt werden.

Die Festsetzung von Zinsen gem. §§ 233 ff. AO erfolgt in der Regel gemeinsam mit der Festsetzung der eigentlichen Steuer. Die Berechnung von Zinsen gem. §§ 233 ff. AO basiert stets auf der festgesetzten Steuernachzahlung/-erstattung. Insoweit werden Zinsen nach §§ 233 ff. AO mittelbar – genau wie die Steuer selbst unmittelbar – auf Basis des zu versteuernden Ergebnisses festgesetzt.

Vor diesem Hintergrund vertreten wir die Auffassung, dass die Definition des IAS 12.2 sehr wohl als erfüllt angesehen werden kann und IAS 12 demzufolge zumindest auf Zinsen auf Ertragsteuern gem. §§ 233 ff. AO anzuwenden ist.

Charakter von Zinsen nach §§ 233 ff. AO

Bei Zinsen handelt es sich gemeinhin um Entgelte – und damit um Gegenleistungen – für die Hingabe/Aufnahme von Geldkapital. Auch wenn Zinsen auf Steuern nach §§ 233 ff. AO im weitesten Sinne als laufzeitabhängige Gegenleistung für die mögliche Nutzung eines auf Zeit überlassenen/vorenthaltenen Kapitals interpretiert werden könnten, überwiegt aus unserer Sicht – im Falle von Nachzahlungen des Steuerpflichtigen - die in den Steuerzinsen enthaltene Strafkompone

- Bei Zinsen auf Steuern handelt es sich gem. § 3 Abs. 4 AO um steuerliche Nebenleistungen. § 3 Abs. 4 AO zählt weitere Nebenleistungen auf, die eindeutig Sanktionscharakter haben (bspw.: Verspätungszuschlag, Säumniszuschlag, Zwangsgeld etc.).
- Zinsen auf nachzuzahlende Ertragsteuern sind – wie die Ertragsteuer selbst – steuerlich nicht abzugsfähig (§ 12 Nr. 3 EStG), während Zinsen auf erstattete Ertragsteuern steuerpflichtig sind.
- Zinsen auf Steuern entstehen aufgrund von steuergesetzlichen Regelungen als Ausfluss von Steuerfestsetzungen und nicht aufgrund der freigiebigen Hingabe/Aufnahme von Geldkapital mittels privatschriftlicher Vereinbarung.
- Die Zinsschrankenregelung des § 4h EStG schränkt die Abziehbarkeit von Vergütungen für Fremdkapital ein. Steuerzinsen qualifizieren in diesem Zusammenhang nicht als Vergütung für die Überlassung von Kapital.
- § 238 AO fixiert den Zinssatz für Steuerzinsen auf 6% p.a. Insoweit orientiert sich die Verzinsung von Steuern nicht an einer marktüblichen Verzinsung. Insbesondere aufgrund der langanhaltenden Niedrigzinsphase wird der Strafcharakter von Steuerzinsen deutlich.

Aus Sicht eines Unternehmens haben zu zahlende Steuerzinsen aufgrund der im Vordergrund stehenden Strafkompone den Charakter eines Zuschlags auf die festgesetzte Steuer und sind somit mit der eigentlichen Steuer vergleichbar. Die mögliche Nutzung von überlassenen Kapital steht jedenfalls nicht im Vordergrund. Dies gilt analog für an das Unternehmen zu zahlende Erstattungszinsen.

Auswirkungen einer Anwendung des IAS 37 für externe Jahresabschlussadressaten

Eine Anwendung von IAS 37 auf Ertragsteuerzinsen führt aus unserer Sicht auch nicht dazu, dem Bilanzleser ein transparenteres Bild über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des bilanzierenden Unternehmens zu vermitteln. Vielmehr führt die Anwendung von IAS 37 auf Ertragsteuerzinsen zu einer erhöhten Intransparenz für den Bilanzleser. Unter den Posten Rückstellungen/Forderungen für Ertragsteuern bzw. Steueraufwand/Steuerertrag erwartet der Bilanzleser Informationen zur gegenwärtigen und zukünftigen Steuerbelastung des bilanzierenden Unternehmens. Im Posten Finanzergebnis (in dem entsprechend unserem Verständnis des Entwurfs zukünftig Ertragsteuerzinsen auszuweisen wären) erwartet der Bilanzleser Informationen über die Belastung aus

Finanzierungsaktivitäten des bilanzierenden Unternehmens. Eine Anwendung von IAS 37 auf Ertragsteuerzinsen würde dazu führen, dass dem Bilanzleser die Interpretation der o.g. Bilanzposten/Posten der Gesamtergebnisrechnung deutlich erschwert werden würde.

Auswirkungen auf die Unternehmenssteuerung

Unabhängig von der fachlichen Einordnung in die IAS/IFRS kann die Anwendung von IAS 37 auf steuerliche Nebenleistungen nach § 3 Abs. 4 AO Einfluss auf die Unternehmenssteuerung haben.

Die Steuerung der verschiedenen Funktionsbereiche, zu denen auch die Steuerabteilung und die Treasury-Abteilung gehört, erfolgt u.a. anhand Jahresabschlusskennzahlen (KPIs). So wird die Steuerabteilung in vielen Fällen u.a. mit Hilfe der Effective Tax Rate gesteuert. Die Steuerung der Treasury-Abteilung erfolgt u.a. mit finanzergebnisbezogenen KPIs.

Eine Anwendung von IAS 37 auf steuerliche Nebenleistungen nach § 3 Abs. 4 AO hätte nach unserem Verständnis zur Folge, dass Zinsen auf Ertragsteuern nach §§ 233 ff. AO zukünftig im Finanzergebnis und nicht im Steueraufwand/-ertrag auszuweisen sind. Insoweit würden sowohl die Effective Tax Rate als auch die finanzergebnisbezogenen KPIs wesentlich durch eine Änderung der Vorgehensweise beeinflusst. Dies deckt sich nicht mit dem Aufgabenbereich und der Verantwortlichkeit der genannten Abteilungen. Die ab Anwendung der Methodenänderung ermittelten KPI wären auch nicht mehr mit den KPIs der Vorjahre vergleichbar. Eine Vergleichbarkeit ließe sich allenfalls mit komplexen Nebenrechnungen wiederherstellen.

Abzinsung nach IAS 37.45

In vielen Fällen würden die Effekte aus einer Abzinsung von Zinsen auf Ertragsteuern nach den §§ 233 ff. AO voraussichtlich nicht wesentlich sein. Eine Abzinsung von Zinsen auf Ertragsteuern wäre auch mit einer hohen Komplexität verbunden, da diese grundsätzlich auch nach HGB abzuzinsen wären. Für Zwecke der HGB-Rechnungslegung ist jedoch nach § 253 Abs. 2 HGB ein anderer Diskontierungssatz als in IFRS zu verwenden.

Unabhängig davon halten wir eine Abzinsung von Zinsen auf Ertragsteuern nach den §§ 233 ff. AO für nicht sachgerecht. Maßgeblich für die Ermittlung von Zinsen nach den §§ 233 ff. AO ist die Bekanntgabe des entsprechenden Bescheids. Wann dieser Bescheid erlassen wird, kann an einem Bilanzstichtag nicht hinreichend sicher eingeschätzt werden.

Frage 2: Sichtweise zu den Übergangsvorschriften – Methodenänderung nach IAS 8

Sofern es im Zuge der Anwendung der Interpretation zu einer geänderten Behandlung der ertragsteuerlichen Nebenleistungen kommt, stimmen wir dem Entwurf zu, dass keine Fehlerkorrektur, sondern eine Methodenänderung i. S. d. IAS 8 vorliegt.

Aus dem Entwurf der Interpretation geht allerdings nicht hervor, wie bereits unter den Steuerrückstellungen bzw. Steuerforderungen erfasste steuerlichen Nebenleistungen anzupassen wären. Insoweit würden wir begrüßen, wenn in der finalen Fassung klargestellt wird, ob insoweit

- eine erfolgsneutrale Umgliederung – Zinsforderung an Steuerforderung bzw. Steuerrückstellung an Zinsrückstellung – zu erfolgen hätte oder
- eine ertragsteuerwirksame Ausbuchung der Steuerrückstellung bzw. -forderung und eine Einbuchung einer Zinsrückstellung bzw. -forderung über das Finanzergebnis vorzunehmen wäre.

—

—

—