Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Postfach 23 02 20
70622 Stuttgart

Ulf Blaum
Telefon +49 711 9881 19294
Telefax +49 181 3943 19294
ulf.blaum@de.ey.com
www.de.ey.com

Persönlich/Vertraulich
Herrn
Prof. Dr. Andreas Barckow
Präsident des Deutschen Rechnungslegungs
Standards Committee e.V.
Zimmerstraße 30
10969 Berlin

30. August 2018

Entwurf einer DRSC Interpretation (IFRS) Nr. 1 (E-DRSC-Interpretation 1) vom 17. Juli 2018
„Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS"

Sehr geehrter Herr Professor Barckow,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum Entwurf einer DRSC Interpretation (IFRS) Nr. 1 (E-DRSC-Interpretation 1): „Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS" und nehmen diese gerne wahr.

Wir haben unserer Stellungnahme einige allgemeine Vorüberlegungen zur Diskussion um die Abbildung ertragsteuerlicher Nebenleistungen, insbesondere bei international tätigen Konzernen, vorangestellt. Anschließend führen wir ergänzende Aspekte zu den vom DRSC konkret gestellten Fragen aus.

A. Allgemeine Vorüberlegungen

Nationale Interpretationen im Bereich der IFRS-Rechnungslegung sind unseres Erachtens regelmäßig in solchen Bereichen unproblematisch und auch hilfreich, in denen sehr spezifische nationale Gegebenheiten, insbesondere Gesetze, Ermächtigungsnormen oder allgemeine, auch gewohnheitsmäßige Rechtsanwendungen vorliegen, für die eine in Betracht ziehende Würdigung durch das IFRS Interpretation Committee (IFRS IC) sowie eine „Ausstrahlungswirkung" auf sehr ähnlich gelagerte Anwendungsgebete in anderen Jurisdiktionen nicht zu erwarten ist.

In der internationalen Praxis sind derlei „nationale Interpretationen", teilweise auf Basis von Verlautbarungen nationaler Rechnungslegungssetzer bzw. Aufsichtsbehörden, teilweise

Unabhängiges Mitglied von Ernst & Young Global Limited
Aufsichtsratsvorsitzender: WP/StB Georg Graf Waldersee - Geschäftsführung: WP/StB Hubert Barth, Vorsitzender
WP/StB Ute Benzel - WP/StB Alexander Kron - WP/StB Mathieu Meyer
CPA Julie Linn Teigland - WP/StB Claus-Peter Wagner - WP/StB Prof. Dr. Peter Wollmert
Sitz der Gesellschaft: Stuttgart - Rechtsform: GmbH - Amtsgericht Stuttgart HRB 730277 - VAT: DE 147799609

basierend auf einem (ganz) überwiegenden Konsens der rechnungslegenden Unternehmen, bekannt.

Im Bereich Bilanzierungsfragen im Zusammenhang mit Ertragsteuern bestehen in einzelnen Rechtskreisen solche „nationalen Interpretationen" z.B. im Zusammenhang mit der Einordnung staatlicher Zuschüsse, aber auch für die Frage, ob gewisse Abgaben (z. B. Quellensteuern) in den Anwendungsbereich des IAS 12 fallen, auch wenn diese zwar mittelbar aber nicht unmittelbar auf der Grundlage eines zu versteuernden Nettoeinkommens berechnet werden.

Wie in Deutschland so wurde auch im Ausland bislang die Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen (Zinsen, Strafen) in IFRS-Abschlüssen regelmäßig unterschiedlich gehandhabt und in Anlehnung an die Kommentarliteratur hier ein Wahlrecht unterstellt. Das IFRS IC hat in seiner Agenda-Entscheidung vom September 2017 ein echtes Wahlrecht zweifelsohne abgelehnt, sondern vielmehr den bilanzierenden Unternehmen aufgegeben, sachverhaltsbezogen eine Einordnung nach IAS 12 oder IAS 37 vorzunehmen. Weitergehende Hinweise zu einer solchen Einordnung hat das IFRS IC - bewusst oder unbewusst - in seiner Agenda-Entscheidung nicht gegeben. Aus den Agenda-Papieren der IFRS IC- für die Sitzungen im März und September 2017 könnte man, für den Fall einer Festlegung des IFRS IC auf einen Standard, eine Tendenz für die Einordung unter IAS 12 herauslesen (vgl. Agenda-Papier 5B vom September 2017 und Agenda-Papier 6 vom März 2017).

Im Nachgang zur IFRS IC Agenda-Entscheidung im September 2017 gab es nach unserer Erkenntnis bisher lediglich in Kanada eine „lokale Interpretation" (im Sinne einer einvernehmlichen Bilanzierungs- und Prüfungspraxis), nach der die kanadischen steuerlichen Nebenleistungen gemäß IAS 37 bilanziert werden. Nach den uns vorliegenden Informationen aus unserem internationalen Netzwerk gibt es in anderen Jurisdiktionen derzeit keine konkreten Bestrebungen „lokale Interpretationen" zu entwickeln, sondern die erklärte Tendenz die ermessensbehaftete Einordnung der Behandlung nach IAS 12 oder IAS 37 im Sinne der IFRS IC-Entscheidung den Unternehmen zu überlassen.

Eine Interpretation der Behandlung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen seitens des DRSC wäre insoweit nicht nur in Europa derzeit einzigartig (vom Einzelfall Kanada abgesehen).

Eine Festlegung für eine bestimmte Einordnung, wie im Entwurf der DRSC-Interpretation mit IAS 37 vorgesehen, führt zu einer Reihe von Folgefragen bzw. -problemen, deren Abwägung unseres Erachtens bedeutsam sind:

- Es wäre die Ausstrahlungswirkung einer DRSC-Interpretation für Konzerne mit Auslandsbeteiligungen zu beachten. Systeme zur Festlegung steuerlicher Nebenleistungen in anderen Ländern sind häufig sehr ähnlich zu denen in Deutschland gestaltet. Dennoch kann es für die Tochterunternehmen aufgrund des vom DRSC beachteten Territorialitätsprinzips in anderen Ländern zur abweichenden Bilanzierung steuerlicher Nebenleistungen kommen.

- Die unterschiedliche Einordnung rechtlich ähnlich gestalteter steuerlicher Nebenleistungen innerhalb eines Konzerns, gegebenenfalls auch für ein und dieselbe Tochtergesellschaft (z.B. im Falle ausländischer Betriebsstätten), ist im Sinne einer einheitlichen Handhabung von Bilanzierungssachverhalten im Sinne der Informationsfunktion eines IFRS-Abschlusses problematisch. International tätige Konzerne, mit Tochterunternehmen in einer Vielzahl von Ländern, werden bemüht sein, zumindest weitgehend im Sinne der IFRS IC Agenda-Entscheidung, eine einheitliche Abbildung der Bilanzierung steuerlicher Nebenleistungen vorzunehmen. Eine solche einheitliche Abbildung steuerlicher Nebenleistungen innerhalb eines Konzerns, soweit nicht im Einzelfall aufgrund der rechtlichen Regelungen in einem Land eine abweichende Einordnung zwingend ist, würde auch dem der IFRS-Rechnungslegung zu Grunde liegenden Kosten-Nutzen-Aspekt [Conceptual Framework OC35 ff.] entsprechen. Eine Fixierung auf nur eine Vorgehensweise im Rahmen einer DRSC-Interpretation würde diesem Aspekt widersprechen. Rein praktisch werden erhebliche Kosten im Zusammenhang mit der Umstellung (teil-)automatisierter Steuer-Reporting-Abläufe und von Systemen anfallen, deren Begründung vor dem Hintergrund der Steigerung der Informationsfunktion durch ein einheitliches und übersichtlicheres Bilanzbild zumindest fraglich erscheint.

- Die Einordnung steuerlicher Nebenleistungen, vor allem von Zinsen auf Steuernachforderungen und -erstattungen, unter IAS 37 erzeugt zudem ein zur Bilanzierung unsicherer Steuerpositionen nach IFRIC 23 „Uncertainty over Income Tax Treatments" widersprüchliches Bilanz- und Informationsbild. Bei einer Bilanzierung der ertragsteuerlichen Nebenleistung nach IAS 37 (IAS 37.53) sind erwartete Erstattungen anzusetzen sofern diese „so gut wie sicher" sind. Dagegen setzt IFRIC 23.9 für die Bilanzierung unsicherer Ertragsteueransprüche lediglich voraus, dass mit einem wahrscheinlichen Eintritt der Steuererstattung zu rechnen ist.

- Die Bilanzierung der Zinsen auf Steuererstattungen im deutschen Rechtsgebiet ist gerade vor dem Hintergrund des Rechtscharakters der Zinsen nach § 3 Abs. 4 AO nicht sinnvoll interpretierbar, da die Zinsen zur Hauptleistung (Steueranspruch/Steuerschuld) akzessorisch sind, d.h. sie teilen unmittelbar und untrennbar das Schicksal der zugrunde liegenden Hauptleistung. Da der Anspruch auf Zinsen somit immer mit der Steuerforderung zusammenfällt, sind unterschiedliche Ansatzkriterien rechtstechnisch aber auch bei wirtschaftlicher Betrachtung u.E. kaum begründbar.

Unseres Erachtens wäre es sachgerechter, wenn Konzerne Kriterien festlegten, nach denen sie eine bilanzielle Einordnung steuerlicher Nebenleistungen nach IAS 12 oder IAS 37 vornehmen, anstatt diese durch fixierte nationale Vorgaben, die gegebenenfalls einer Bilanzierung nach den durch den Konzern im Rahmen seiner Ermessensentscheidung sachgerecht gesetzten Kriterien nicht entsprechen, von einer einheitlichen Bilanzierung abzuhalten.

Dies gilt insbesondere dann, wenn eine konkrete Würdigung sowohl des rechtlichen wie auch des wirtschaftlichen Gehalts steuerlicher Nebenleistungen durchaus strittig ist, z.B. sehr aktuell

anhand der BFH-Rechtsprechung zur Angemessenheit des Zinssatzes nach § 238 Abs. 1 Satz 1 AO), siehe unten.

Vor dem Hintergrund der komplexen rechtlichen und wirtschaftlichen Einordnung steuerlicher Nebenleistungen regen wir an, anstelle einer Festlegung der Bilanzierung steuerlicher Nebenleistungen nach IAS 37 einen flexiblen Kriterienkatalog zu erarbeiten, nach dem deutsche nach IFRS bilanzierende Unternehmen eine Einordnung einfacher vornehmen können, verbunden mit der Möglichkeit diese Einordnung im Anhang, in Abhängigkeit von der Wesentlichkeit, zu erläutern.

Als mögliche Kriterien kämen unter anderem in Betracht:

- Eindeutige rechtliche und wirtschaftliche Abgrenzbarkeit der steuerlichen Nebenleistungen von den Ertragssteuerzahlungen (z.B. Aspekt der Akzessorietät)
- Kontext zu unsicheren Steuerpositionen
- Intensität der Unmittelbarkeit in Bezug auf das zu versteuernde Einkommen
- Angemessenheit des Zinssatzes

Derlei Kriterien, sowie etwaige weitere, sollten Unternehmen dann im Sinne der prinzipienorientierten IFRS-Rechnungslegung insgesamt würdigen und für eine Einordnung nach IAS 12 oder IAS 37 werten.

Auch wenn wir unzweifelhaft vertreten, dass ein echtes Unternehmenswahlrecht zur Abbildung steuerlicher Nebenleistungen auf Basis der IFRS IC Agenda-Entscheidung nicht mehr besteht, geben wir Folgendes zu bedenken. Eine einheitliche Würdigung für eine Jurisdiktion (hier der deutsche Steuerrechtskreis) erscheint wünschenswert, wenn nicht auch schon im Sinne der IFRS IC Agenda-Entscheidung gewollt. Der Wortlaut der IFRS IC Agenda-Entscheidung ist insofern aber völlig unklar bzw. unspezifisch. Vielmehr wird in der IFRS IC Agenda-Entscheidung auf die (ermessensbehaftete) Einordnung durch das bilanzierende Unternehmen Bezug genommen (vgl. Agenda-Papiere 6 und 5B aus dem März und September 2017). Eine nationale Interpretation, wie nun in „E-DRSC-Interpretation 1" vorgeschlagen, könnte demzufolge entgegen der öffentlichen Verlautbarungen des IFRIC IC einengend sein.

Unsere weiteren, ergänzenden Überlegungen entnehmen Sie bitte den folgenden Antworten auf die von Ihnen bereitgestellten Fragen

B. Ergänzende Überlegungen zu den 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?

Wie unter Punkt A ausgeführt, halten wir eine Festlegung auf eine zwingende Anwendung von IAS 37 für problematisch.

Zinsen auf Steuernachforderungen sowie- erstattungen sind nach der Abgabenordnung akzessorisch zur Steuerschuld bzw. dem -anspruch ausgestaltet. Wie intensiv eine Unmittelbarkeit ausgestaltet sein muss, um in den Anwendungsbereich von IAS 12 zu fallen, ist unzweifelhaft ermessensbehaftet. Betrachtet man die jüngsten internationalen Diskussionen bezüglich der Behandlung der Regelungen im Rahmen der US-Steuerreform zu „GILTI" und „BEAT" (Anwendung von IAS 12), sollte das Kriterium der Unmittelbarkeit unseres Erachtens nicht zu eng ausgelegt werden.

Gemäß dem IFRIC-Update September 2017, Seite 7 f. haben die betroffenen Unternehmen die Einordnung steuerlicher Nebenleistungen i.S. § 3 Abs. 4 Abgabenordnung (insbesondere Zinsen auf Steuernachzahlungen sowie -erstattungen) anhand objektiv nachprüfbarer Kriterien („Judgement") danach einzuordnen, ob es sich dabei um Einkommensteuern oder andere im Gesamtergebnis zu erfassende Leistungen handelt.

Nach unserer Auffassung berücksichtigen die Überlegungen im Entwurf der DRSC-Interpretation nicht das vollständige Bild des Abgabenrechts und die Einordnung insbesondere von Steuerzinsen vor dem Hintergrund neuerer Rechtsprechung in ihrem wirtschaftlichen Gehalt:

- Der Rechtscharakter von Zinsen auf Steuernachforderungen und Steuererstattungen ist im deutschen Steuerrecht durch die Akzessorietät zur Hauptleistung (Steueranspruch/Steuerschuld) geprägt, d. h. sie teilen unmittelbar und untrennbar das Schicksal der zugrunde liegenden Hauptleistung. § 10 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz regelt die ertragsteuerliche Nichtabzugsfähigkeit steuerlicher Nebenleistungen kausal unter Bezugnahme auf die diesen Nebenleistungen zugrundeliegenden Ertragsteuern. Für die ertragsteuerliche Behandlung werden die Nebenleistungen also mit den Steuern gleichgesetzt. Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (vgl. Schwarz/Pahlke, AO, § 3 Rz. 7) gilt für die

Verzinsung entsprechend. Im Insolvenzverfahren teilen die bis zu seiner Eröffnung aufgelaufenen Zinsen das Schicksal der zugrunde liegenden Hauptsteuerforderung.
Gerade also der akzessorische Charakter der Zinsen und die offensichtliche Abweichung des Zinssatzes von einem Marktzinsniveau, der seit Jahren unverändert gilt, sprechen für einen überwiegend steuerlichen Charakter der Zinsen.

- Für den Steuercharakter der Nebenleistung „Zinsen" spricht darüber hinaus die grundsätzliche Abhängigkeit der Steuerpflichtigen vom Verhalten und dem Handeln der Finanzbehörden im Veranlagungs- und Festsetzungsverfahren, insbesondere bei den bei nach IFRS bilanzierenden Unternehmen regelmäßig vorkommenden Betriebsprüfungsfällen (vgl. Stellungnahme des BdSt vom 14. Mai 2018, S.7).
  Wenngleich der Steuerpflichtige durch seine Mitwirkung zum zeitnahen Abschluss einer Betriebsprüfung zwar an deren Beschleunigung mitwirken kann, liegt der Festsetzungszeitpunkt in der Sphäre des Finanzamtes. Die zeitlichen Grenzen der Veranlagung liegen allein in der Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff AO), deren Ablauf in der Betriebsprüfung gehemmt ist (§171 Abs. 4 AO). Insoweit unterliegt der Steuerpflichtige auch für steuerliche Nebenleistungen nach § 3 Abs. 4 AO der Eingriffsverwaltung des Staates nach übergeordnetem öffentlichem Recht. Gegen eine etwaige Untätigkeit der Finanzbehörden bleiben ihm allein die Rechtsmittel des Untätigkeitseinspruch (§ 347 Abs. 1. S.2 AO) der Untätigkeitsklage (§ 46 Abs. 1 FGO) (vgl. ausführlich Frotscher/Geurts, EStG § 25 Rz. 26.)

  Der Bund der Steuerzahler e.V. weist in seiner Stellungnahme darauf hin, dass selbst im Falle der für die Verzinsungsnorm (§ 233a, 238 AO) zugrundegelegten Typisierungen der Steuerzahler in die Fälle, die Steuernachzahlungen sowie derer die Steuererstattungen (erst nach Ablauf der Karenzfrist) erwarten, gleichermaßen eine Zusatzbelastung eintritt, die über die Abschöpfungsfunktion eine Zinses einen Straf- oder Besteuerungscharakter haben könne (vgl. BdSt-Stellungnahme vom 14. Mai 2018, S. 3).

- Der Bundesfinanzhof hat am 25. April 2018, IX B 21/18, ebenfalls verfassungsrechtlich aber auch wirtschaftlich Zweifel am Zinssatz nach § 238 Absatz 1 Satz 1 AO für Verzinsungszeiträume ab dem 1. April 2015 geäußert. So führt der BFH in TZ 32 der Urteilsbegründung aus: „aa) Die realitätsferne Bemessung der Zinshöhe wirkt in Zeiten eines strukturellen Niedrigzinsniveaus wie ein sanktionierender, rechtsgrundloser Zuschlag auf die Steuerfestsetzung." Darauf hat das BMF mit Schreiben vom 14. Juni 2018 reagiert, indem es die Aussetzung der Vollziehung der Zinsfestsetzung wg. ernstlicher verfassungsmäßiger Zweifel an der Höhe der Verzinsung aussetzt. Auch dies unterstreicht, dass es sich bei den Zinsen nach § 233a AO wirtschaftlich nicht um normalen Finanzierungsaufwand handelt, sondern dass der Steuercharakter überwiegt.

- Bei einer privatrechtlichen Finanzierung sind sich beide Vertragsparteien über die Finanzierungshöhe, die Laufzeit sowie die Tilgung einig. Der Zinssatz ist in der Regel der am Markt übliche Zins. Keines dieser Kriterien trifft auf die Verzinsung nach § 233a, 238 AO zu, selbst wenn Steuerpflichtige im Erstattungsfall von der Vorschrift begünstigt

sein könnten. Die Festsetzung steuerlicher Nebenleistungen in Form von Zinsen beruht auf staatlichem Eingriff durch Anwendung öffentlichen Rechts.

Vor den oben getätigten Ausführungen und unter Bezugnahme auf die vom IFRS IC veröffentlichten Agenda-Papiere 6 und 5B aus dem März und September 2017 besteht nach unserer Auffassung keine durch den „E-DRSC-Interpretation 1" zu füllende Regelungslücke, d.h. die Bilanzierung steuerlicher Nebenleistungen, insbesondere Zinsen nach §§ 233a, 238 AO, nach IAS 12 sollte weiterhin möglich sein.

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 existierende 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.

Es entspricht unseres Erachtens auch der bisherigen international anerkannten Praxis, dass Änderungen der Bilanzierung auch Basis von IFRS IC Agenda-Entscheidungen zu bislang (verbreiteter) unterschiedlicher Bilanzierungspraxis bestimmter Sachverhalte (abseits von eindeutiger bisheriger Falschbilanzierung) als Methodenänderung nach IAS 8 abgebildet werden.

***

Wir hoffen, dass unsere Anmerkungen für die weiteren Beratungen im DRSC zweckdienlich sind, und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Ulf Blaum
Partner

Martin Ellerbusch
Partner