

Feedback Statement

DRSC Interpretation 4 (IFRS) *Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS*

1. Einführung

Der IFRS-Fachausschuss hat am 5. September 2018 in seiner 69. Sitzung die DRSC Interpretation 4 (IFRS) *Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS* (DRSC Interpretation 4) verabschiedet.

Gegenstand der Interpretation ist die Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO, die sich auf tatsächliche Ertragsteuern i.S.d. IAS 12.5 beziehen (ertragsteuerliche Nebenleistungen), in einem Abschluss, der nach den IFRS aufgestellt wurde, wie sie in der EU anzuwenden sind. In der Interpretation werden die Anwendung von IAS 37 auf die steuerliche Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO festgelegt sowie die sich daraus ergebenden Konsequenzen für Ansatz, Bewertung und Ausweis steuerlicher Nebenleistungen aufgezeigt. Zudem wird klargestellt, dass eine Änderung der Bilanzierungsweise infolge dieser Interpretation keine Fehlerkorrektur, sondern eine Methodenänderung i.S.d. IAS 8 darstellt.

Dieses Dokument gibt den Projektverlauf wieder und fasst die Rückmeldungen in den Stellungnahmen zur Entwurf einer DRSC Interpretation (IFRS) Nr. 1 *Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS* (E-DRSC Interpretation 1) und das Feedback des IFRS-Fachausschusses auf diese Rückmeldungen zusammen.

2. Projekthistorie

Das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) hatte im Jahre 2017 eine Fragestellung betreffend die Anwendbarkeit von IAS 12 bei der Bilanzierung von Zinsen und Strafzahlungen im Kontext mit Ertragsteuern diskutiert und abschließend darüber entschieden, den Sachverhalt nicht auf seine Agenda zu nehmen. Im IFRIC Update vom September 2017 (<https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/september-2017/>) wurde ausgeführt, dass kein Unternehmenswahlrecht bestehe, ob IAS 12 *Ertragsteuern* oder IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* zur Anwendung gelangt. Welcher Standard einschlägig sei, obliege dem Ermessen des Bilanzierers. Die möglichen Kriterien für eine Ermessensentscheidung wurden dabei nicht genannt.

Das DRSC wurde kurz nach dieser Entscheidung des IFRS IC von mehreren deutschen Unternehmen davon in Kenntnis gesetzt, dass das IDW an einer nationalen Auslegung arbeite. Vor dem Hintergrund der Mandatierung des DRSC nach § 342 Abs. 1 Nr. 4 HGB („Erarbeitung von Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315e Absatz 1“) wurde das DRSC gebeten, sich als nationaler Standardsetzer des Sachverhalts anzunehmen und alle betroffenen Stakeholdergruppen in die Erörterungen einzubeziehen. Der IFRS-Fachausschuss hat diese Bitte in seiner Sitzung am 11. Dezember 2017 aufgegriffen und in Abwägung der vorliegenden Argumente beschlossen, sich des Themas anzunehmen und seine Umsetzung im deutschen Rechtskontext zu analysieren.

Im Dezember 2017 hat das DRSC eine schriftliche Umfrage unter seinen Mitgliedsunternehmen durchgeführt. In der Umfrage wurde insbesondere um Rückmeldung gebeten, ob das Thema relevant ist, ggf. in welcher bilanziellen Größenordnung, und ob Klärungsbedarf gesehen wird. Die Umfrage ergab, dass steuerliche Nebenleistungen bei den befragten Unternehmen nicht einheitlich bilanziert werden. Die Frage nach dem Klärungsbedarf wurde von einer hinreichend großen

Zahl an Unternehmen bejaht. Vor dem Hintergrund der Befragungsergebnisse erörterte der IFRS-Fachausschuss die Vorzüge und Nachteile einer DRSC-Verlautbarung und kam zu dem Entschluss, dass die Vorteile die Nachteile überwiegen.

Wegen möglicher Parallelen zwischen der Bilanzierung steuerlicher Nebenleistungen nach IFRS und HGB wurde das Thema auch dem HGB-Fachausschuss in dessen Februar-Sitzung vorgestellt. Der HGB-Fachausschuss kam zu dem Schluss, dass die weit überwiegende Mehrheit der Bilanzierenden einen Ausweis außerhalb des Steuerergebnisses vornehme und dies auch der in der Literatur vorherrschenden Meinung entspreche. Folglich sah der HGB-Fachausschuss keine Notwendigkeit zu einer klarstellenden Verlautbarung.

Im März 2018 hat das DRSC die bereits im Dezember 2017 eingebundenen Unternehmen erneut konsultiert, um herauszuarbeiten, wie die Bilanzierung steuerlicher Nebenleistungen in den HGB-Abschlüssen erfolgt, ob und ggf. welche Anpassungen bei der Erstellung des Konzernabschlusses nach IFRS vorgenommen werden sowie, wie die Zinsen bei der Bilanzierung nach IAS 12 behandelt werden. Die zweite Konsultation zeigte, dass auch bei diesen Fragestellungen unterschiedliche Vorgehensweisen in der Praxis vorzufinden sind.

Der IFRS-Fachausschuss analysierte und würdigte die Ansichten über die Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen gemäß IAS 12, die von DRSC-Mitgliedsunternehmen im Zuge der o.g. Konsultationen vorgebracht wurden, eingehend und stellte fest, dass die bilanzielle Behandlung steuerlicher Nebenleistungen von der Beurteilung abhängig ist, ob diese die Definition von Ertragsteuern in IAS 12.2 erfüllen. Hierbei bestehe ein Ermessensspielraum, der auch in der o.g. Agendaentscheidung des IFRS IC festgehalten wurde. Er bat das Präsidium, Kontakt mit dem IASB aufzunehmen und diesen Punkt zu klären. Das Präsidium des DRSC hat die Thematik daraufhin mit der für die Interpretationstätigkeiten zuständigen Leitungsebene des IASB diskutiert.

Unter Einbeziehung der Ergebnisse dieses Austausches kam der IFRS-Fachausschuss zu dem Ergebnis, dass ein Ermessensspielraum in Bezug auf die Anwendung von IAS 12 oder IAS 37 nur zwischen unterschiedlichen steuerlichen Jurisdiktionen bestehe, nicht jedoch vor dem Hintergrund des deutschen Steuerrechts. Die in einem deutschen Steuerbescheid ausgewiesenen steuerlichen Nebenleistungen sollten daher von allen deutschen Unternehmen bilanziell einheitlich abgebildet werden. Daher beschloss der IFRS-Fachausschuss, mit einer DRSC-Verlautbarung für den deutschen Steuerrechtsraum klarzustellen, welcher der beiden Standards konkret anzuwenden ist. Nach sorgfältiger Diskussion und Abwägung sämtlicher vorgebrachter Argumente für und wider die Anwendung von IAS 12 kam der IFRS-Fachausschuss zum Schluss, dass die Bilanzierung nach IAS 37 die sachgerechte Anwendung der einschlägigen IFRS-Vorschriften sei.

Im Zuge der Erörterungen diskutierte der IFRS-Fachausschuss auch, welche Art der Verlautbarung er wählen solle. In Abwägung der Vor- und Nachteile verschiedener infrage kommender Produkte beschloss er, eine Interpretation herauszugeben, nicht zuletzt um größtmögliche Sicherheit für alle Konstituenten herzustellen. Um sicherzustellen, dass die Meinung des IFRS-Fachausschusses nicht mit den Aussagen des IFRS IC konfligiert, hat das DRSC vor der Veröffentlichung eine englische Übersetzung des Interpretationsentwurfs anfertigen lassen und diesen mit Bitte um *negative clearance* an den IASB übermittelt. Nach Einarbeitung kleinerer redaktioneller Änderungsvorschläge hat das DRSC am 16. Juli 2018 den Entwurf der DRSC Interpretation 1 zur Konsultation veröffentlicht, in dem die Anwendung von IAS 37 vorgeschlagen sowie die sich daraus ergebenden Konsequenzen für Ansatz, Bewertung und Ausweis steuerlicher Nebenleistungen aufgezeigt wurden.

3. Feedback zur Konsultation

Insgesamt sind beim DRSC elf Stellungnahmen zu E-DRSC Interpretation 1 eingegangen, davon neun von großen kapitalmarktorientierten Unternehmen, eine von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und eine von einem Verband.

3.1. Argumente gegen die Herausgabe einer DRSC-Verlautbarung

Rückmeldungen in den Stellungnahmen	Feedback des IFRS-Fachausschusses
<p>Das IFRS IC hat sich bewusst gegen eine verbindliche Regelung zu einer einheitlichen Behandlung entschieden, sondern den bilanzierenden Unternehmen die Verantwortung übertragen, eine sachgerechte konzerninterne Beurteilung vorzunehmen, ob Zinsen und Strafen auf Steuern als Ertragsteuern anzusetzen sind. Eine nationale Interpretation könnte demzufolge entgegen der öffentlichen Verlautbarung des IFRS IC einengend sein. Es besteht keine zu füllende Regelungslücke.</p>	<p>Das IFRS IC führt in seiner finalen Agendaentscheidung vom September 2017 aus, dass eine Aufnahme des Projekts zur Bilanzierung von Zinsen und Strafen nicht sachgerecht sei, weil der Nutzen eines solchen Projekts im Vergleich zum damit verbundenen Aufwand als zu gering eingeschätzt werde (vgl. AP6 der IFRS IC-Sitzung 3/2017). Dieser Entscheidung lag u.a. die durch den IASB-Staff durchgeführte Analyse öffentlich verfügbarer Abschlüsse von 100 Unternehmen zugrunde. Nur acht Unternehmen machten Angaben zur Bilanzierung von Zinsen und Strafen. Die Bilanzierung war im Rahmen dieser "kleinen" Population unterschiedlich: Vier Unternehmen wendete IAS 12, fünf Unternehmen wendete IAS 37 an. Diese Analyse ließ den IASB-Staff schlussfolgern, dass der Sachverhalt nur selten und nur in unerheblichem Umfang in der Praxis auftritt. Diese Tatsache scheint zwar Teil der Entscheidungsbasis des IFRS IC zu sein, wurde aber im Wortlaut der finalen Agendaentscheidung nicht angeführt.</p> <p>Der IFRS-Fachausschuss stimmt der Feststellung des IFRS IC zu, dass für die Bilanzierung steuerlicher Nebenleistungen gemäß IFRS kein Unternehmenswahlrecht bestehe, ob IAS 12 oder IAS 37 zur Anwendung gelangt. Folglich sollte die Bilanzierung innerhalb einer Steuerjurisdiktion grundsätzlich einheitlich erfolgen. M.a.W. sollte ein exakt gleicher Steuerbescheid in einer Jurisdiktion zur gleichen Bilanzierungsweise führen.</p> <p>Vor diesem Hintergrund erachtet der IFRS-Fachausschuss die Herausgabe einer nationalen, für den deutschen Steuerrechtsraum geltenden Interpretation für erforderlich.</p>
<p>Die Herausgabe einer deutschen Verlautbarung zu einer isolierten Fragestellung könnte möglicherweise Ausstrahlungswirkung und andere Konsequenzen auf</p>	<p>Hinsichtlich der möglichen Konsequenzen einer nationalen Verlautbarung wird auf die Ausführungen unter 3.2 verwiesen.</p>

<p>die Behandlung steuerlicher Nebenleistungen auch außerhalb Deutschlands haben. Ein aus Konzernsicht einheitlicher Sachverhalt würde ggf. in einem IFRS-Konzernabschluss uneinheitlich behandelt werden.</p>	
--	--

3.2. Argumente gegen die Anwendung von IAS 37 auf die Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen

Rückmeldungen in den Stellungnahmen	Feedback des IFRS-Fachausschusses
<p>Ein nur mittelbarer Bezug zum zu versteuernden Einkommen ist für die Qualifizierung als Ertragsteuern i.S.d. IAS 12.2 ausreichend. Die Definition der Ertragsteuern in IAS 12.2 verlangt nicht, dass ein Posten allein und ausschließlich auf dem zu versteuernden Ergebnis basieren muss, um als Ertragsteuer zu qualifizieren. So werden z.B. Solidaritätszuschlag, Quellensteuer sowie die neuen US-amerikanischen Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT) und Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI) trotz ihres nur mittelbaren Bezugs zum zu versteuernden Einkommen als Ertragsteuer i.S.d. IAS 12.2 qualifiziert.</p>	<p>Der IFRS-Fachausschuss bestätigt seine Ansicht, dass steuerliche Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO die Definition von Ertragsteuern gemäß IAS 12.2 nicht erfüllen, so dass deren Bilanzierung nach diesem Standard ausscheidet.</p> <p>Im Rahmen seiner Beratungen stellte der IFRS-Fachausschuss fest, dass die bilanzielle Behandlung steuerlicher Nebenleistungen von der Beurteilung abhängig ist, ob diese in den Anwendungsbereich des IAS 12 fallen, der Letztere jedoch nicht vollends klar formuliert ist. Die Frage, ob die Berechnung der steuerlichen Nebenleistungen unmittelbar oder mittelbar auf Grundlage des zu versteuernden Einkommens zu erfolgen hat, um in den Anwendungsbereich des IAS 12 zu gelangen, lässt sich aus dem Wortlaut des IAS 12.2 nicht eindeutig ableiten. Eine spezielle Regelung zu steuerlichen Nebenleistungen – etwa wie zu Quellensteuern, deren Zugehörigkeit zu den Ertragsteuern in IAS 12.2 explizit geregelt ist, – sieht der Standard nicht vor. Diese Unklarheit wurde in der Vergangenheit als ein faktisches Unternehmenswahlrecht ausgelegt. Diesem Wahlrecht hat das IFRS IC jedoch in seiner Agendaentscheidung vom September 2017 eine Absage erteilt.</p> <p>Vor diesem Hintergrund diskutierte der Fachausschuss anhand verschiedener Kriterien die mögliche Auslegung des Wortlauts des IAS 12.2 für den deutschen Rechtsraum. Im Ergebnis sah der Fachausschuss die Erfüllung der Definition von Ertragsteuern gemäß IAS 12 für steuerlichen Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO als nicht gegeben. Die wesentlichen Argumente für dieses Ergebnis waren die Folgenden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Die Analyse der aktuellen sowie der früheren Beratungen von IFRS IC und IASB zum Anwendungsbereich des IAS 12 zeigte, dass dieser sowohl in der Vergangenheit als auch in der vorliegenden Entscheidung vom September 2017 stets eng ausgelegt wurde. Das Präsidium des DRSC hat fer-

	<p>ner eine solche Auslegung mit dem IASB-Staff verifizierend diskutiert.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Die Akzessorietät der steuerlichen Nebenleistungen zum zu versteuernden Gewinn erscheint nicht ausreichend, um die Definition gemäß IAS 12.2 zu erfüllen, da die Höhe dieser Nebenleistungen nicht nur von der Höhe der Hauptleistung abhängt (wie etwa im Falle des Solidaritätszuschlags), sondern auch von anderen Faktoren. • Im Unterschied zur Einkommensteuer dienen steuerliche Nebenleistungen nicht dem Ziel der Erzielung von Einnahmen eines öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens, sondern bestimmten anderen Zwecken, so dass der Deutsche Gesetzgeber steuerliche Nebenleistungen explizit vom Begriff „Steuern“ herausnimmt (vgl. AEAO zu § 3 AO). • Steuerliche Nebenleistungen sind weniger an den zu versteuernden Gewinn, sondern vielmehr an das Besteuerungsverfahren geknüpft.
<p>Der Ansatz der Hauptschuld (Eintritt wahrscheinlich) und der steuerlichen Nebenleistungen (Eintritt so gut wie sicher) fallen auseinander:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Eine Vorauszahlung der bestrittenen Ertragsteuerposition wäre zu aktivieren, während eine Vorauszahlung auf die darauf entfallenden Zinsen aufwandswirksam verbucht werden müsste. • Die Aussagefähigkeit der Zinsposition wird beeinträchtigt, wenn Zinserträge auf strittige Steuerpositionen aufgrund des Nichterfüllens des Kriteriums „so gut wie sicher“ nicht entsprechend ihrem Entstehen, sondern kumulativ in einer Summe erst dann erfasst werden, wenn dieses Kriterium erfüllt ist. • Je größer die <i>Unit of Account</i> gewählt wird, desto häufiger kommt es zu einer Saldierung einer potentiellen Steuerforderung, welche wahrscheinlich, aber nicht so gut wie sicher ist, mit einer potentiellen Steuerverpflichtung, welche wahrscheinlich ist. 	<p>Der IFRS-Fachausschuss stimmt den Anmerkungen dahingehend zu, dass die Anwendung von unterschiedlichen Standards auf die steuerlichen Haupt- und Nebenleistungen unterschiedliche Vorgehensweise sowohl beim Ansatz als auch bei Bewertung und Ausweis der jeweiligen Leistungen zur Folge haben. Diese unterschiedliche Vorgehensweise kann u.U. zu einer bilanziellen Abbildung führen, die aus wirtschaftlicher Sicht durchaus fraglich erscheint. Dies ist jedoch eine unvermeidbare Konsequenz aus der Anwendung des geltenden IFRS-Regelwerks und ändert nichts an der ursprünglichen Fragestellung, i.e. der Zuordnung dieser Leistungen zu dem einen oder dem anderen Standard.</p>
<p>Bei länderübergreifenden konzerninternen Transaktionen können sich erhebliche Ergebnisverschiebungen ergeben. Z.B. führt die Verrechnungspreisprüfung in Land 1 zu einem zusätzlichen Steueraufwand zzgl. Zinsen, für die in Land 1 Rückstellungen gebildet werden (da Eintritt wahrscheinlich); gegenläufige Einkommenskorrekturen in Land 2 führen zum Ansatz der Steuerforderung (da</p>	<p>Diese Auffassung teilt der Fachausschuss nicht. Sofern von einer Einigung in einem eingeleiteten Verständigungsverfahren ausgegangen werden kann, sollen aus Sicht des Fachausschusses nicht nur die Höhe der Hauptleistung (Steuerrückstellung in Land 1 und Steuerforderung in Land 2), sondern auch die Höhe der entsprechenden Nebenleistungen (z.B. Rückstellung für Steuer-</p>

<p>Eintritt wahrscheinlich), nicht jedoch zum Ansatz einer korrespondierenden Forderungen für Zinsen (da Eintritt nicht so gut wie sicher).</p>	<p>zinsen in Land 1 und Zinsforderung in Land 2) auf diese Steuer übereinstimmen. Zwar ist aus Sicht des Landes 2 der Eintritt der Zinsforderung bei noch nicht abgeschlossenen Verständigungsverfahren noch nicht so gut wie sicher, so dass die Voraussetzung für den Ansatz eines Vermögenswerts gemäß IAS 37 nicht erfüllt sind. Aus Konzernsicht besteht jedoch aus der Verrechnungspreisprüfung im Falle einer Einigung weder eine Verpflichtung noch eine Nachzahlung.</p>
<p>Es werden unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe für die Hauptleistung und die steuerliche Nebenleistungen angewendet. Für die Bewertung der Hauptleistung nach IAS 12 ist zu unterstellen, dass die Steuerbehörden die volle Kenntnis über den strittigen Sachverhalt haben. Dagegen schreibt IAS 37 nicht vor, dass ein 100% Aufdeckungsrisiko zu unterstellen ist und die vollen Kenntnisse des potentiellen Anspruchsberechtigten über den Sachverhalt besteht. Dies bedeutet, dass die Hauptleistung zweimal berechnet werden muss: einmal originär für die Bilanzierung nach IAS 12 und einmal als Basis für die Ermittlung der steuerlichen Nebenleistung nach IAS 37.</p>	<p>Der IFRS-Fachausschuss teilt diese Auffassung nicht. Er stimmt zwar zu, dass bei einer Bewertung von Rückstellungen nach IAS 37 grundsätzlich – anders als bei der Bewertung von Steuern nach IAS 12 – kein 100% Aufdeckungsrisiko vorliegt. Im Falle von steuerlichen Nebenleistungen trifft diese Aussage jedoch nicht zu. Aufgrund der Akzessorietät der steuerlichen Nebenleistungen zu steuerlicher Hauptleistung ist für deren Bilanzierung ein 100% Aufdeckungsrisiko zu unterstellen. Aus der Tatsache, dass steuerliche Nebenleistungen nach einem anderen Standard bilanziert werden, als die zugrundeliegende Hauptleistung, folgt nicht zwangsläufig, dass der Kenntnisstand des potenziellen Anspruchsberechtigten in Bezug auf diese Leistungen unterschiedlich ist.</p>
<p>Eine Aufteilung der Steuerschuld in Haupt- und Nebenleistungen ist bei unsicheren Steuerpositionen auch in Deutschland oftmals nicht möglich.</p>	<p>Der IFRS-Fachausschuss sieht das Tatbestandsmerkmal einer mangelnden Aufteilung der Steuerschuld in Haupt- und Nebenleistung für den deutschen Steuerrechtsrahmen als nicht erfüllt an, da zum einem die Art und die Höhe von Nebenleistungen in den Steuerbescheiden explizit genannt werden und zum anderen das deutsche Steuerrecht eine klare Vorgabe hinsichtlich der Berechnung der steuerlichen Nebenleistungen enthält.</p>
<p>In einem IFRS-Konzernabschluss, in den ausländische Gesellschaften einbezogen werden, würden steuerliche Nebenleistungen in unterschiedlicher Weise behandelt, was für einen externen Adressaten und im Hinblick auf eine verbesserte Vergleichbarkeit nicht hilfreich wäre. Abweichende ausländische Besteuerungsmerkmale erfordern möglicherweise eine von E-DRSC-Interpretation 1 abweichende Beurteilung zwischen den einzelnen Tochtergesellschaften und ggf. auch für eine und dieselbe Tochtergesellschaft (z.B. im Falle ausländischer Betriebsstätten).</p>	<p>Der IFRS-Fachausschuss stimmt dieser Anmerkung vollumfänglich zu. Konzern einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden werden auf gleichartige Sachverhalte im Konzern angewendet. Aufgrund unterschiedlicher Ausgestaltungen des Steuerrechts in einzelnen Jurisdiktionen kann nicht von einer Gleichartigkeit der steuerlichen Nebenleistungen ausgegangen werden. Eine Beurteilung, ob IAS 12 oder IAS 37 anzuwenden ist, ist folglich auf Ebene einer Jurisdiktion vorzunehmen. Eine uneinheitliche Vorgehensweise innerhalb eines international tätigen Konzerns ist somit die logische Konsequenz der o.g. Agendaentscheidung des IFRS IC sowie der Anwendung der</p>

	einschlägigen IFRS-Vorschriften.
<p>Zinsen qualifizieren aus folgenden Gründen als Ertragsteuern i.S.d. IAS 12.2:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Der Rechtscharakter von Zinsen ist im deutschen Steuerrecht geprägt durch die Akzessorietät zur Hauptleistung, d.h. sie teilen unmittelbar und untrennbar das Schicksal der zugrunde liegenden Hauptleistung. § 10 Nr. 2 KStG regelt die ertragsteuerliche Nichtabzugsfähigkeit steuerlicher Nebenleistungen kausal unter Bezugnahme auf die diesen Nebenleistungen zugrundeliegenden Ertragsteuern, so dass für die ertragsteuerliche Behandlung die Nebenleistungen mit den Steuern gleichgesetzt werden. Im Insolvenzverfahren teilen die bis zu seiner Eröffnung aufgelaufenen Zinsen das Schicksal der zugrunde liegenden Hauptsteuerforderung. • Die Verwendung eines Prozentsatzes entspricht einer typischen – auch ertragsteuerlichen – Ermittlungslogik. • Der steuerliche Zinssatz von 6 % weist keine ökonomische Bezugnahme auf und dient somit nicht einem Ausgleich des Zeitwertes des Geldes, sondern ist ausschließlich rechtsstaatlichen Grundsätzen der Ertragsbesteuerung zugänglich und verpflichtet. Das steht im Gegensatz zu einer marktwertnahen Abbildung von Geschäftsvorfällen in der IFRS-Rechnungslegung und verfälscht das Finanzergebnis. • Der verzögerte Beginn des Zinslaufs entspricht keiner ökonomischen Rationalität, sondern geht mit Fristen im Zusammenhang mit der Abgabe der Steuererklärungen einher. Bei zinsrelevanten Geschäften außerhalb der Ertragsbesteuerung erfolgt die Ermittlung von Zinsen dagegen in der Regel über den gesamten Zeitraum und nicht nur über eine abgekürzte Zeitspanne mit zinsfreien Zeiträumen. • Zinsen sind in Deutschland steuerlich nicht abzugsfähig, Zinsen auf erstattete Ertragsteuern sind steuerpflichtig. • Zinsen auf Ertragsteuern sind nicht durch die Finanzierungspolitik eines Unternehmens beeinflussbar. Der Steuerpflichtige unterliegt für steuerliche Nebenleistungen – wie für die Steuern selbst – der Eingriffsverwaltung des Staates nach übergeordnetem öffentlichem Recht. 	<p>Der IFRS-Fachausschuss diskutierte intensiv, ob der gesetzliche Zinssatz von 6% – insbesondere vor dem Hintergrund des aktuellen BFH-Urteils vom 25. April 2018 hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Zinsen auf Steuern und des darauffolgenden Schreibens des BMF vom 14. Juni 2018 – aus wirtschaftlicher Sicht einen Zinscharakter hat. Ferner hat der Fachausschuss die möglichen Auswirkungen des o.g. Urteils auf die Regelungen in DRSC Interpretation 4 erörtert. Der Fachausschuss kam in seinen Beratungen zu dem Schluss, dass aus heutiger Sicht kein Handlungsbedarf abgeleitet werden kann.</p> <p>Gemäß DRSC Interpretation 4 stellen Zinsen i.S.d. § 3 Abs. 4 Nr. 4 – wie alle steuerlichen Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO – keine Ertragsteuern i.S.d. IAS 12 dar. Entsprechend scheidet deren Ausweis im Steuerergebnis aus. Der IFRS-Fachausschuss äußert sich in der DRSC Interpretation 4 bewusst nicht zu der Frage, ob Zinsen auf Steuern im Finanzergebnis oder im sonstigen betrieblichen Ergebnis zu erfassen sind. Gemäß Tz. 14 hat der Ausweis in der Gesamtergebnisrechnung in Abhängigkeit von dem wirtschaftlichen Gehalt der jeweiligen ertragsteuerlichen Nebenleistung zu erfolgen.</p> <p>Der IFRS-Fachausschuss kann die Sichtweise nachvollziehen, dass der typisierte Zinssatz von 6% im Vergleich zum aktuellen Marktzinsniveau nahelegen mag, dass neben einer Zinskomponente eine Strafkomponente enthalten ist. Daraus kann jedoch im Umkehrschluss kein Steuercharakter der Zinsen abgeleitet werden. Die Beurteilung, ob Zinsen auf Ertragsteuern einen Zinscharakter oder einen Strafcharakter haben, obliegt dem bilanzierenden Unternehmen. Dies ist nicht Gegenstand der DRSC Interpretation 4.</p>

<p>Strafzahlungen werden in einigen Ländern aktiv zur Alimentierung des Staates verwendet und haben damit den Charakter von Steuern. Deren Ausweis oberhalb des Steuerergebnisses würde daher das Ergebnis aus der operativen Tätigkeit verfälschen.</p>	<p>Der Anwendungsbereich der DRSC Interpretation 4 ist die Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen ausschließlich im deutschen Rechtskontext. Die Behandlung in anderen Ländern ist dagegen nicht Gegenstand dieser Verlautbarung (siehe hierzu auch Ausführungen unter 3.4).</p>
<p>Es entsteht ein administrativer Mehraufwand, was zur Erhöhung der Komplexität ohne wesentlichen Mehrwert für den Bilanzleser führt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aufwand aus der Erfassung von Zinsen und Strafen auf Ertragsteuern im Vorsteuerergebnis im Rahmen der quartalsweisen Steuerberechnungen: Nach Kontenschließung müssten im Bereich des Ergebnisses vor Steuern nochmals Buchungen im Vorsteuerergebnisse erfasst werden. • Individuelle Beurteilung, ob ein Ausweis der jeweiligen steuerlichen Nebenleistung im operativen Ergebnis oder im Finanzergebnis sachgerecht ist. • Erhebliche Kosten im Zusammenhang mit der Umstellung (teil-)automatisierter Steuer-Reporting-Abläufe und Systeme, deren Begründung vor dem Hintergrund der Steigerung der Informationsfunktion fraglich erscheint. 	<p>Der IFRS-Fachausschuss beurteilt das vorgebrachte Argument eines administrativen Mehraufwandes als zutreffend. Für Unternehmen, die bislang steuerliche Nebenleistungen nach IAS 12 bilanziert haben, erfordert die Klarstellung in der DRSC Interpretation 4 eine Prozessumstellung. Der Fachausschuss beurteilt diesen Mehraufwand jedoch für nicht unverhältnismäßig, da die Berechnung von Steuern und steuerlichen Nebenleistungen zum großen Teil nicht durch automatisierte Prozesse erfolgt.</p> <p>Unabhängig davon erachtet der Fachausschuss das vorgebrachte Argument eines Mehraufwands für die Beurteilung einer korrekten Bilanzierungsweise gemäß einschlägigen IFRS-Vorschriften als nicht entscheidungsrelevant, weil er nicht zu beurteilen hat, ob die Regelungen in IAS 37 in einem ausgewogenen Kosten-Nutzen-Verhältnis stehen, sondern, ob IAS 37 anzuwenden ist oder nicht.</p>
<p>Die vorgeschlagene Vorgehensweise gemäß E-DRSC Interpretation 1 hat Auswirkungen auf die Unternehmenssteuerung: Die Steuerabteilung wird in vielen Fällen u.a. mit Hilfe der Effective Tax Rate, die Treasury-Abteilung mit Hilfe der finanzergebnisbezogenen KPI gesteuert. Durch die vorgeschlagene Vorgehensweise würden sowohl die Effective Tax Rate als auch die finanzergebnisbezogenen KPI wesentlich beeinflusst. Dies deckt sich nicht mit dem Aufgabenbereich und der Verantwortlichkeit der genannten Abteilungen. Auch eine Vergleichbarkeit der KPI der Vorjahre wäre nicht mehr gegeben bzw. nur mit Hilfe von komplexen Nebenrechnungen erreichbar.</p>	<p>Der IFRS-Fachausschuss nimmt zur Kenntnis, dass die Anpassung der Bilanzierungsweise an die Vorgaben der DRSC Interpretation 4 ggf. eine Auswirkung auf die interne Unternehmenssteuerung haben kann. Nach Auffassung des Fachausschusses erfordert jede Änderung bzw. Klarstellung einer Bilanzierungsnorm von den Unternehmen eine Überprüfung von deren Auswirkungen auf die interne Unternehmenssteuerung und ggf. entsprechende Anpassungen der relevanten Steuerungskennzahlen. Darüber hinaus besteht für Unternehmen nach wie vor die Möglichkeit, die steuerlichen Nebenleistungen weiterhin zwecks interner Unternehmenssteuerung in die Berechnung der steuerbezogenen KPI einzubeziehen, losgelöst von deren bilanzieller Behandlung.</p> <p>Unabhängig davon erachtet der Fachausschuss das vorgebrachte Argument von möglichen Auswirkungen auf die Unternehmenssteuerung für die Beurteilung einer korrekten Bilanzierungsweise gemäß einschlägigen IFRS-Vorschriften als nicht entscheidungsrelevant (s.o.).</p>

3.3. Argumente gegen die Darstellung der Änderungen als Methodenänderung

Rückmeldungen in den Stellungnahmen	Feedback des IFRS-Fachausschusses
<p>Eine Methodenänderung nach IAS 8.14 setzt voraus, dass diese</p> <ul style="list-style-type: none"> • durch einen geänderten IFRS Standard erforderlich ist, was im Falle der E-DRSC-Interpretation 1 nicht der Fall ist, oder • im Abschluss zuverlässigere und relevantere Informationen über die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen, sonstigen Ereignissen oder Bedingungen vermittelt. Auch diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, weil die Tatbestandsvoraussetzungen von mindestens zwei zulässigen Methoden ausgehen, von denen der neu anzuwendenden Methode ein höherer Informationsgehalt zugesprochen wird. E-DRSC-Interpretation 1 erachtet jedoch nur eine Methode zur Abbildung von steuerlichen Nebenleistungen als zulässig. Ferner ist eine verbesserte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage aufgrund der E-DRSC Interpretation 1 nicht gegeben. 	<p>Die Frage der Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen ist bis dato nicht explizit geregelt. In der Fachliteratur sowie in der Unternehmens- und Prüfungspraxis haben sich unterschiedliche Vorgehensweisen herausgebildet, so dass man von einem faktischen Unternehmenswahlrecht ausgegangen war. Dieses Wahlrecht lässt sich nach der o.g. Agendaentscheidung des IFRS IC vom September 2017 nicht mehr aufrechterhalten. Die DRSC Interpretation 4 stellt diese Bilanzierungsfrage klar. Die bis zu dieser Klarstellung praktizierte Bilanzierung nach IAS 12 kann aus Sicht des IFRS-Fachausschusses aufgrund der bis jetzt uneindeutigen Rechtslage keinen Fehler darstellen. Insofern bestätigt der Fachausschuss seine Auffassung, dass eine Änderung der Bilanzierungsweise infolge der Anwendung der DRSC Interpretation 4 nicht zu Lasten des Bilanzierers gehen dürfe und als Methodenänderung i.S.d. IAS 8 dargestellt werden müsse.</p> <p>Ferner betont der Fachausschuss, dass die Unternehmen im deutschen Steuerrechtsrahmen zwar keinen Ermessensspielraum in Bezug auf die Anwendung von IAS 12 oder IAS 37 haben. Sie haben jedoch weiterhin Ermessensentscheidungen in Hinblick auf andere Fragestellungen zu treffen, etwa der Ausweis der Zinsen im Finanzergebnis oder im sonstigen operativen Ergebnis. Aus diesem Grund erachtete der Fachausschuss es für sachgerecht, in Tz. 17 (Angaben) der E-DRSC Interpretation 1 sowie der finalen DRSC Interpretation 4 einen Verweis auf IAS 1.122 aufzunehmen.</p>
<p>Sofern in früheren Geschäftsjahren Aufwendungen aufgrund erwarteter ertragsteuerlicher Nebenleistungen im Steuerergebnis ausgewiesen wurden, deren tatsächliche Rückerstattung nicht mehr dem Steuerergebnis zuzuordnen wäre, würde dies zu einer inkonsistenten Aussage in der Totalperiode führen.</p>	<p>Nach Auffassung des Fachausschusses soll einer inkonsistenten Aussage durch entsprechende Anhangangaben gemäß IAS 8 entgegengewirkt werden.</p>

3.4. Weitere Anmerkungen

Rückmeldungen in den Stellungnahmen	Feedback des IFRS-Fachausschusses
<p>Der in Tz. B6 formulierte Lösungsvorschlag, im Falle der Untrennbarkeit der steuerlichen Hauptleistung von der steuerlichen Nebenleistung den gesamten Betrag nach IAS 12 zu bilanzieren, ist pragmatisch sinnvoll, konzeptionell jedoch nicht konsistent und angreifbar. Er erfasst ferner Sachverhalte außerhalb des Geltungsbereichs der deutschen AO und somit außerhalb des Anwendungsbereichs der E-DRSC Interpretation 1.</p>	<p>Der IFRS-Fachausschuss stimmt der Anmerkung zu. Zum einen könnten die Ausführungen in den Sätzen 5 und 6 der Tz. B6 der in E-DRSC Interpretation 1 missverstanden werden, als würde sich das DRSC zur Behandlung von steuerlichen Nebenleistungen in anderen Jurisdiktionen äußern, was nicht Gegenstand der Interpretation ist. Zum anderen könnte der in Tz. B6 formulierte pragmatische Lösungsvorschlag von der Vorgehensweise abweichen, die in der jeweiligen Jurisdiktion tatsächlich festgelegt wurde. Aus diesen Gründen beschloss der Fachausschuss, die Sätze 5 und 6 der Tz. B6 nicht in die finale DRSC Interpretation 4 zu übernehmen.</p>
<p>E-DRSC Interpretation 1 geht nicht auf die Behandlung von Vorauszahlungen von Zinsen und Strafen auf strittige Ertragsteuerpositionen ein. Sofern steuerliche Nebenleistungen in den Anwendungsbereich von IAS 37 fallen, wie im Entwurf vorgeschlagen, bleibt es unklar, ob diese Vorauszahlungen aufwandswirksam zu berücksichtigen sind. Es wird angeregt, dies in der Interpretation klarzustellen, dabei wird der Ansatz eines Vermögenswertes (analog zu laufenden Diskussionen im IFRS IC zur Bilanzierung von Zahlungen von Steuern, die keine Ertragsteuern sind) für sachgerecht erachtet.</p>	<p>Der IFRS-Fachausschuss beurteilt das angesprochene Thema der Behandlung von Vorauszahlungen als valide und auslegungsbedürftig. Da jedoch das Thema der Voraus- bzw. Überzahlungen aktuell durch das IFRS IC in Kontext von Steuern, die keine Ertragsteuern sind, behandelt wird, beschloss der Fachausschuss, das Ergebnis dieser Erörterungen abzuwarten und, sofern erforderlich, die DRSC Interpretation 4 an dieses Ergebnis entsprechend anzupassen.</p>
<p>Eine Abzinsung von Zinsen auf Ertragsteuern wird von einem Unternehmen als nicht sachgerecht erachtet. Maßgeblich für die Ermittlung von Zinsen ist die Bekanntgabe des entsprechenden Bescheids. Wann dieser Bescheid erlassen wird, kann an einem Bilanzstichtag nicht hinreichend sicher eingeschätzt werden.</p>	<p>Der IFRS-Fachausschuss stimmt zu, dass hinsichtlich des genauen Datums der Bekanntgabe des entsprechenden Steuerbescheids Unsicherheiten bestehen. Diese Unsicherheitskomponente ist jedoch der Bemessung jeder Rückstellung für Rechtsrisiken immanent, so dass eine Schätzung zu erfolgen hat. Aus Sicht des Fachausschusses kann auch im Falle der Berechnung der steuerlichen Nebenleistungen eine Schätzung vorgenommen werden, wann die Zahlung der bereits bilanzierten Zinsen auf Steuern an die Finanzbehörde erfolgen soll. Ausgehend von dieser Schätzung soll der Zeitraum für eine Abzinsung ermittelt werden.</p>
<p>Eine Abzinsung von Zinsen auf Ertragsteuern wäre 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 Diskontierungszinssatz als in IFRS zu verwenden.</p>	<p>Diese Auffassung teilt der Fachausschuss nicht, da kein Unterschied zur Abzinsung einer anderen Rückstellung gesehen wird.</p>