

© DRSC e.V	Zimmerstr. 30	10969 Berlin	Tel.: (030) 20 64 12 - 0	Fax: (030) 20 64 12 - 15
	Internet: www.drsc.de		E-Mail: info@drsc.de	
Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des FA wieder. Die Standpunkte des FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.				

## IFRS-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

<b>Sitzung:</b>	<b>70. IFRS-FA / 11.10.2018 / 13:15 – 15:30 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>02 – DRSC Interpretation 4 Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS - Feedback Statement</b>
<b>Thema:</b>	<b>Diskussion möglicher Auswirkungen der vorläufigen Agendaentscheidung des IFRS IC vom September 2018 auf DRSC Interpretation 4</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>70_02b_IFRS-FA_DRSC_Interpretation 4_Disk</b>

### 1 Problemstellung

- 1 Das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) hat in seiner Sitzung am 11. September 2018 das Thema *IAS 37 Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen — Zahlungen im Zusammenhang mit Steuern, die keine Ertragsteuern sind (Deposits relating to taxes other than income tax)* erörtert und eine vorläufige Agendaentscheidung getroffen, dieses Thema nicht auf seine Agenda zu nehmen.
- 2 Das IFRS IC kommt in seiner vorläufigen Entscheidung zu dem Schluss, dass im vorliegenden Sachverhalt keine Eventualforderung i.S.d. IAS 37 vorliegt, sondern ein Vermögenswert, weil das Unternehmen entweder sein Geld zurückbekommt oder dieses für die Begleichung der potenziellen Steuerschuld einsetzen kann und wird, wenn später eine Zahlung doch wahrscheinlich werden sollte. In Ermangelung eines IFRS-Standards zur Bilanzierung eines solchen Vermögenswerts wendet ein Unternehmen die Paragraphen 10-11 des IAS 8 bei der Entwicklung und Anwendung einer Bilanzierungsmethode für diesen Vermögenswert an. Zu weiteren Details sowie den bisherigen Diskussionen im IFRS-FA zu diesem Thema wird auf die **Sitzungsunterlage 70\_04 Kapitel 3.3.5** verwiesen.
- 3 Diese vorläufige Entscheidung des IFRS IC könnte möglicherweise die Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen gemäß DRSC Interpretation 4 (IFRS) *Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS* (DRSC Interpretation 4) tangieren. Gemäß Tz. 9 der DRSC Interpretation 4 sind bei Bilanzierung von Ansprüchen aus ertragsteuerlichen Nebenleistungen die Ansatzkriterien gemäß IAS 37.33 und 35 zu beachten. Dabei ist ein Anspruch dann zu erfassen, wenn der Zufluss wirtschaftlichen Nutzens so gut wie sicher ist.

- 4 Nach unserer Einschätzung sind bei Ansprüchen aus ertragsteuerlichen Nebenleistungen zu unterscheiden, ob eine Zahlung dieser Nebenleistungen erfolgte oder nicht:
- a) Wenn ein Unternehmen den festgesetzten Betrag der bestrittenen Hauptsteuerschuld inkl. der steuerlichen Nebenleistungen (z.B. bereits aufgelaufene Zinsen) an die Steuerbehörde zahlt, setzt er – nach der Argumentation des IFRS IC – ein Vermögenswert in Höhe der Überzahlung an. In diesem Fall greift das Kriterium „so gut wie sicher“ für den Ansatz des Vermögenswerts nicht, da aufgrund der Zahlung keine Eventualforderung gemäß IAS 37, sondern ein Asset (aufgrund des künftigen ökonomischen Nutzens) gemäß Rahmenkonzept vorliegt.
  - b) Für Zinsen, die ab dem Zahlungszeitpunkt und bis zur endgültigen Entscheidung des Streitfalls auflaufen, ist keine Zahlung durch das Unternehmen geleistet worden. Für diese Zinsanteile gilt u.E. die verschärfte Ansatzschwelle „so gut wie sicher“ gemäß IAS 37.33 und 35.
- 5 DRSC Interpretation 4 befasst sich mit dem Ansatz eines Anspruchs bzw. einer Verpflichtung im Zusammenhang mit ertragsteuerlichen Nebenleistungen, nicht jedoch mit Zahlungsverhalten, was Gegenstand der o.g. Diskussion des IFRS IC ist. Bei der Regelung in Tz. 9 der DRSC Interpretation 4 wird der Fall zu b) klargestellt. Der Wortlaut dieser Tz. könnte jedoch missverstanden werden, dass auch für Ansprüche zu a) die Ansatzschwelle „so gut wie sicher“ gelten soll (vgl. z.B. fett markierte Anmerkung eines Unternehmens unter Tz. 8 dieser Sitzungsunterlage), was durch die DRSC Interpretation 4 nicht intendiert war.

## 2 DRSC-Konsultation

- 6 Um herauszufinden, wie und zu welchem Zeitpunkt in der Praxis Voraus- und Überzahlungen auf die Steuerhauptschuld und ggf. auf die steuerlichen Nebenleistungen erfolgen und wie diese bilanziert werden, hat das DRSC Anfang Oktober 2018 seine börsennotierten Mitgliedsunternehmen konsultiert.
- 7 Zu unserer schriftlichen Umfrage erhielten wir 14 Antworten. Diese sind nachstehend zusammengefasst.

### 1. Vorauszahlungen: Unterjährige Steuervorauszahlungen sind höher als die letztendliche Jahressteuererklärung bzw. Steuerschätzung, die dem Jahresabschluss zu Grunde liegt:

#### a) Werden die Steuervorauszahlungen aufwandswirksam verbucht?

Ja 10	Nein 4
Nur bei Ertragsteuern	Die Erfassung von Vorauszahlungen erfolgt erfolgsneutral durch Kürzung bei den gebildeten Steuerverbindlichkeiten/-rückstellungen bzw. als Forderung für den überschießenden Teil.



## b) Wird am Ende der Periode ein Asset in Höhe des Zahlungsüberhangs aktiviert?

Ja 14	Nein 0
<p>Aktivierung, sofern das Asset für Ertragsteuern die Ansatzkriterien nach IAS 12 bzw. das Asset für die sonstigen Steuern die Ansatzkriterien nach IAS 37 erfüllt.</p> <p>Aktivierung nur bei Ertragsteuer. Da USt-Zahlungen mit erklärten Beträgen übereinstimmen, kommt es regelmäßig nicht zu einem Zahlungsüberhang.</p> <p>Aktivierung nur bei Ertragsteuer. Da die sonstigen Steuern unterjährig auf Basis exakt ermittelter und gebuchter Werte angemeldet werden, ergibt sich am Ende der aktuellen Periode i.d.R. kein Zahlungsüberhang. Lediglich aus Review-Tätigkeiten, die nach Ablauf der Periode vorgenommen werden (im Wesentlichen im Rahmen der Erstellung der USt-Jahreserklärung), bspw. der Feststellung inkorrekt gebuchter Werte sowie einer anderen möglichen Behandlung von Sachverhalten können sich Abweichungen ergeben. Diese Erkenntnisse liegen allerdings erst nach Abschluss der Bilanzaufstellung für die aktuelle Periode fest, sodass hieraus kein Asset in der aktuellen Periode aktiviert wird. Ein Asset wird in der Folgeperiode aktiviert sofern die USt-Jahreserklärung für die aktuelle Periode vor Ende der Folgeperiode an das Finanzamt übermittelt wurde und sich aufgrund der Anpassungen eine Erstattung ergibt und davon auszugehen ist, dass das Finanzamt der Steuererklärung zustimmt.</p> <p>Aktivierung nur bei Ertragsteuer nach IAS 12.</p>	

## c) Bestehen Unterschiede bei der Bilanzierung z.B. von Körperschaftsteuer (Anwendungsbereich von IAS 12) und Umsatzsteuer (außerhalb des IAS 12)?

Ja 7	Nein 6	K.A. 1
<p>Die USt wird ausschließlich in der Bilanz gebucht. Demgegenüber berühren die Ertragsteuern sowohl die GuV (insoweit die Vorauszahlungen dem Steueraufwand des Jahres entsprechen) als auch die Bilanz (in Höhe von Überzahlungen oder ausstehenden Zahlungen).</p> <p>Körperschaftsteuer wird als Ertragssteuerforderung bzw. Ertragsteuerverbindlichkeit bilanziert. USt ist Bestandteil der sonstigen Forderungen bzw. der sonstigen Verbindlichkeiten.</p> <p>Forderung für <u>Ertragsteuern</u> wird angesetzt, wenn der Zahlungsmittelzufluss <i>probable</i> ist. Forderung für <u>sonstige Steuern</u> wird derzeit angesetzt, wenn der Nutzenzufluss <i>virtually certain</i> ist. Solange der mögliche Nutzenzufluss lediglich unsicher oder wahrscheinlich ist, handelt es sich um Eventualforderungen, die nicht in der Bilanz als Vermögenswert anzusetzen sind. Der Nutzenzufluss wurde bisher definiert als Rückerstattung des Zahlungsüberhangs.</p> <p>Unterjährige Steuervorauszahlungen außerhalb des Anwendungsbereichs des IAS 12 (z.B. USt) werden zum Vorauszahlungszeitpunkt als Forderung, Vorauszahlungen auf Ertragsteuern erfolgswirksam erfasst. Etwaige Zahlungsüberhänge zum Berichtstichtag werden aktiviert.</p> <p>Es wird derzeit für die Aktivierung eines Assets bei den sonstigen Steuern das Ansatzkriterium nach IAS 37 (<i>virtually certain</i>) und bei der Einkommensteuer das Ansatzkriterium nach IAS 12 (<i>probable</i>) herangezogen.</p> <p>USt-Vorauszahlungen werden im Unterschied zu ESt-Vorauszahlungen nicht aufwandswirksam verbucht.</p> <p>Im Bereich der Versicherungssteuer, Lohnsteuer und Abzugssteuer nach § 50a EStG gibt es weder Vorauszahlungen noch eine Jahressteuererklärung. Besteuerungszeitraum ist jeweils der Kalendermonat bzw. das Kalendervierteljahr. Für diesen Zeitraum anzumeldende Steuern werden exakt ermittelt, angemeldet und abgeführt. Im Bereich der USt gibt es</p>	<p>Nur bei unstrittigen Sachverhalten bestehen keine Unterschiede.</p> <p>Der Nettobetrag der USt, der sich aus der Summe der zu zahlenden Umsatzsteuer und der von anderen Unternehmen in Rechnung gestellte Vorsteuer zusammensetzt, wird bis zur Zahlung entweder als sonstige Verbindlichkeiten oder bis zu ihrer Erstattung als sonstige Forderungen ausgewiesen.</p> <p>Grundsätzlich wird sowohl ein Vorsteuerüberhang als auch eine überhöhte Ertragsteuervorauszahlung als Forderung ausgewiesen. Allerdings bestehen steuersystematisch erhebliche Unterschiede, die u.E. eine Vergleichbarkeit der Buchungssystematik einschränken (grundsätzlich erfolgsneutrale Verbuchung der USt).</p>	



<p>ebenfalls idR monatliche bzw. vierteljährliche Steuervoranmeldungen, die auf genau ermittelten, d.h. gebuchten Steuerbeträgen basieren. Hier ist allerdings noch eine USt-Jahreserklärung einzureichen. Diese Steuerzahlungen werden nicht als Steueraufwand verbucht. Versicherungssteuer, Lohnsteuer sowie Abzugssteuer nach § 50a EStG sind keine Steuern des Unternehmens und werden vom Unternehmen nur als Abführungsverpflichtetem an den Fiskus abgeführt. USt ist bei Umsätzen, die vom Unternehmen erbracht werden, ein durchlaufender Posten, da die USt vom Kunden an das Unternehmen gezahlt wird und vom Unternehmen an den Fiskus abgeführt wird. USt auf vom Unternehmen bezogenen Leistungen ist idR ebenfalls ein durchlaufender Posten. Ausnahme sind allerdings Versicherungsunternehmen, da diese nicht zum Abzug von Umsatzsteuer auf bezogene Leistungen berechtigt sind. Damit stellt für das Versicherungsunternehmen von Dienstleistern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer bzw. Umsatzsteuer, die als Leistungsempfänger bei Leistungsbezug aus dem Ausland geschuldet wird, Aufwand dar. Die Abführung von Umsatzsteuer im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen (aus erbrachten Leistungen, die keine Versicherungsumsätze sind und damit der Umsatzsteuer unterlegen haben bzw. aus Steuerschuldnerschaft als Leistungsempfänger) löst keine zusätzliche Aufwandsbuchung aus.</p> <p>Dies liegt an der unterschiedlichen Natur der Steuern (direkte und indirekte Steuern) und an dem unterschiedlichen Besteuerungsverfahren. Bei der USt gibt es keine Vorauszahlungen im engeren Sinne sondern das Verfahren der monatlichen Steueranmeldung, die einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt gleichgestellt ist.</p>		
--	--	--

**2. Überzahlungen: Das Unternehmen setzt nur einen Teil des im Steuerbescheids ausgewiesenen Betrags als Verpflichtung i.S.d. IAS 37 an (der andere Teil wird durch das Unternehmen als unwahrscheinlich eingestuft und daher nicht angesetzt), bezahlt jedoch den vollen festgesetzten Betrag an die Steuerbehörde.**

**a) Wird der Zahlungsüberhang aktiviert?**

Ja 13	Nein 1
<p>Bei Ertragsteuern erfolgt die Aktivierung, wenn Wahrscheinlichkeit der Rückerstattung &gt; 50%; bei allen übrigen Steuern wie z.B. USt nur dann, wenn Wahrscheinlichkeit der Rückerstattung &gt; 95%.</p> <p>Die Aktivierung eines Zahlungsüberhangs erfolgt nur dann, wenn der Zahlungsausgleich wahrscheinlich ist. Im beschriebenen Fall würde der Zahlungsüberhang damit aktiviert werden.</p> <p>Praktisch keine Relevanz, theoretisch würde eine Aktivierung erfolgen.</p> <p>Nach IAS 37 wird der Zahlungsüberhang nur aktiviert, wenn die Rückerstattung <i>virtually certain</i> ist.</p> <p>Umsatzsteuerzahlungen stimmen mit erklärten Beträgen ex ante überein. Zahlungsüberhänge können lediglich im Rahmen von Einspruchsverfahren oder Betriebsprüfungen entstehen. Entsprechende Beträge würden über das Umsatzsteuerabwicklungskonto gebucht und damit aktiviert werden. Eine Überzahlung von Ertragsteuern wird derzeit nicht aktiviert.</p> <p>Aktivierung erfolgt nur bei einer geschätzten Wahrscheinlichkeit von &gt;95%.</p> <p>Aktivierung erfolgt nur, wenn das Asset für Ertragsteuern die Ansatzkriterien nach IAS 12 bzw. das Asset für die sonstigen Steuern die Ansatzkriterien nach IAS 37 erfüllt.</p> <p>Bei den Ertragsteuern werden Zahlungsüberhänge aktiviert, sofern deren Realisierung als wahrscheinlich angesehen wird. Bei den sonstigen Steuern sehen wir Steuerfestsetzungen, die von den Steuererklärungen abweichen nur im Rahmen von Feststellungen im Rahmen von Betriebsprüfungen. Sofern eine Steuerfestsetzung nicht akzeptiert wird bzw. als unwahrscheinlich angesehen wird, wird je nach Wesentlichkeit der Rechtsweg bestritten. Sofern dessen Erfolgsaussichten als nahezu sicher angesehen werden, wird eine Überzahlung aktiviert.</p>	<p>Für strittige Beträge wird regelmäßig Aussetzung der Vollziehung beantragt.</p>



**b) Bestehen Unterschiede bei der Bilanzierung z.B. von Körperschaftsteuer (Anwendungsbereich von IAS 12) und Umsatzsteuer (außerhalb des IAS 12)?**

Ja 9	Nein 4	K.A. 1
<p>Bei Ertragsteuern erfolgt die Aktivierung, wenn Wahrscheinlichkeit der Rückerstattung &gt; 50%; bei allen übrigen Steuern wie z.B. USt nur dann, wenn Wahrscheinlichkeit der Rückerstattung &gt; 95%.</p> <p>Körperschaftsteuer wird als Ertragssteuerforderung bzw. Ertragsteuerverbindlichkeit bilanziert. Umsatzsteuer ist Bestandteil der sonstigen Forderungen bzw. der sonstigen Verbindlichkeiten.</p> <p>Nach IAS 12 wird bereits ein Threshold von <i>probable</i> als ausreichend angesehen, während nach IAS 37 der Threshold <i>virtually certain</i> ist.</p> <p>Aktivierung erfolgt nur bei USt.</p> <p>Forderung für Ertragsteuern (IAS 12) wird angesetzt, wenn der Zahlungsmittelzufluss wahrscheinlich ist. Forderung für sonstige Steuern (IAS 37) wird derzeit angesetzt, wenn der Nutzenzufluss so gut wie sicher ist. Solange der mögliche Nutzenzufluss lediglich unsicher oder wahrscheinlich ist, handelt es sich um Eventualforderungen, die nicht in der Bilanz als Vermögenswert anzusetzen sind. Der Nutzenzufluss wurde bisher definiert als Rückerstattung der Überzahlung.</p> <p>Im Fall der bestrittenen USt handelt es sich i.W. um eigenständige formale Fragen (z.B. ob ein Verbringungsnaheweis vorliegt oder nicht). Diese Fragestellungen werden meist eindeutig (so gut wie sicher oder mit hoher Unsicherheit behaftet) beantwortet; die dargestellte Fragestellung bzgl. der „Eventualforderung“ ergibt sich somit hier nicht.</p>	<p>Es bestehen steuersystematisch erhebliche Unterschiede, die u.E. eine Vergleichbarkeit der Buchungssystematik einschränken (grundsätzlich erfolgsneutrale Verbuchung der USt).</p>	

**c) Gibt es Überzahlungen von steuerlichen Nebenleistungen und wenn ja, werden diese unterschiedlich zu den Überzahlungen von entsprechenden Hauptleistungen behandelt?**

Ja 10	Nein 4
<p><u>Ertragsteuer</u>: Da die Überzahlung der Hauptleistung nicht aktiviert wird, wird auch eine Überzahlung der Nebenleistungen nicht aktiviert. Zudem wäre nach IAS 37 eine Aktivierung von Zinsen im Rahmen eines Einspruchsverfahrens nicht möglich, da solche Zinsen unseres Erachtens nicht <i>virtually certain</i> sind. <u>USt</u>: Mangels Überzahlung von USt (Zahlung in Höhe der erklärten Beträge) sind Nebenleistungen nicht relevant.</p> <p>Behandlung wie die Überzahlungen von Hauptleistungen.</p> <p>Nach unserem Verständnis greift IAS 37 für Zinsen mit dem Kriterium <i>virtually certain</i>, und nach IAS 12 für Steuern das Kriterium <i>probable</i>.</p> <p>Überzahlungen von steuerlichen Nebenleistungen werden entsprechend der Hauptleistung bilanziert.</p> <p>Nebenleistungen werden separat unter sonstigem Aufwand bzw. sonstigen Verbindlichkeiten und nicht unter der Ertragsteuerverbindlichkeit bzw. Ertragsteueraufwand verbucht.</p> <p>Die steuerlichen Nebenleistungen werden wie die steuerliche Hauptleistung behandelt.</p> <p>Im Wesentlichen handelt es sich dabei um Nachzahlungszinsen. Verspätungs- und Säumniszuschläge sind betragsmäßig vernachlässigbar. Überzahlungen von steuerlichen Nebenleistungen werden derzeit entsprechend der Hauptleistung behandelt, d.h. für steuerliche Nebenleistungen betreffend Einkommensteuer wird IAS 12 und für steuerlichen Nebenleistungen betreffend sonstige Steuern wird IAS 37 als Ansatzkriterium angewandt.</p>	<p>Haben wir in der Praxis noch nicht gehabt, wir würden die Nebenleistungen aber anders als die ertragsteuerliche Hauptleistung behandeln (Aktivierung ertragsteuerliche Hauptleistung wenn Wahrscheinlichkeit &gt; 50%; Aktivierung Nebenleistung nur wenn Wahrscheinlichkeit &gt; 95%).</p>



Überzahlungen von steuerlichen Nebenleistungen gibt es bspw. im Fall von freiwilligen Zahlungen bestrittener Steuerfestsetzungen infolge von Feststellungen der Betriebsprüfung (aufgrund der i.d.R. recht langwierigen Rechtsbehelfsverfahren insbesondere zur Hemmung des weiteren Zinslaufs zu Lasten des Steuerpflichtigen). Diese werden grundsätzlich analog der Hauptleistung behandelt, da auch für sie gilt, dass sie in jedem Fall zu einem Nutzen für das Unternehmen führen. Folglich wird auch für Überzahlungen von steuerlichen Nebenleistungen ein Vermögenswert bilanziert.

- 8 Neben den konkreten Antworten auf die von uns gestellten Fragen haben einige Unternehmen weitere Anmerkungen zu der o.g. vorläufigen Agendaentscheidung des IFRS IC übermittelt:

Aktivposten, die aus reinen Voraus- oder Überzahlungen (also Zahlungen, die im Zuge der endgültigen Berechnung der an die Steuerbehörde zu entrichtenden Schuld unstreitig vollständig angerechnet werden) resultieren, sind als Vermögenswert zu aktivieren, eine Eventualforderung liegt nicht vor. Dies liegt darin begründet, dass die Unsicherheit (und damit die Frage der Bewertung) sich nur auf die Schuldposition bezieht. Reine Zahlungsströme gegenüber dem Finanzamt dürfen keine Auswirkungen auf die wirtschaftliche, periodisierte Ertragslage des Unternehmens haben und sich somit im Gewinn oder Verlust eines Unternehmens nicht niederschlagen. Würde man die zu hohen Zahlungen als Eventualforderung klassifizieren, könnte bspw. durch einen reinen Antrag an die Steuerbehörde zur Erhöhung der Vorauszahlungen (der dann im Zweifel nicht als Vermögenswert aktivierbar wäre) der Gewinn eines Jahres willkürlich reduziert und in andere Jahre verschoben werden. In der Folge hat konzeptionell also eine zweistufige Betrachtung zu erfolgen:

- Bewertung der Schuld (vor Berücksichtigung aller Vorauszahlungen) nach IAS 12 oder IAS 37
- Erfolgsneutraler Abzug der vorausbezahlten Beträge; sofern diese den Wert der Schuld übersteigen, ist in der Folge ein Vermögenswert zu aktivieren.

Die Beurteilung gilt sowohl für Vorauszahlungen wie auch für Überzahlungen. Sofern eine Verrechnung mit dem zu ermittelnden Schuldbetrag unstreitig vollständig erfolgt, ist es auch unerheblich, ob die zugrundeliegende Schuld gegenüber den Steuerbehörden unter IAS 12 oder IAS 37 fällt. Die bilanzielle Herausforderung liegt in beiden Fällen in der sachgerechten Bewertung der Schuld (je nach Sachverhalt nach IAS 12 oder IAS 37), die Zahlungen sind in der Folge ein nur gegen die unsichere Schuldposition zu verrechnender sicherer und damit zu bilanzierender Betrag.

Sollte die vorläufige IFRIC-Entscheidung vom 11. September 2018 endgültig werden, muss u.E. eine Überzahlung immer ein Asset darstellen, weil das Unternehmen entweder sein Geld zurück bekommt oder dieses für die Begleichung der potentiellen Steuerschuld einsetzen kann (Nutzenzufluss damit zu 100% gegeben). Anschließend ist in einem zusätzlichen Schritt die potentielle Steuerschuld separat zu bewerten und ggf. zu bilanzieren. D.h., der Teil des im Steuerbescheid ausgewiesenen Betrags, der als wahrscheinliche Verpflichtung i.S.d. IAS 37 angesehen wird, wird als Rückstellung bzw. als Reduzierung der Steuerforderung bilanziert. **Anmerkung: Das in der derzeitigen DRSC Interpretation 4 vorgesehene Ansatzkriterium „so gut wie sicher“ für Überzahlungen aus ertragssteuerlichen Nebenleistungen ist vor dem Hintergrund der vorläufigen IFRIC-Entscheidung vom 11.09.2018 u.E. nicht mehr haltbar.** [Hervorhebung hinzugefügt]

- 9 Ferner hat ein Unternehmen die folgenden Beispiele zur Veranschaulichung der Vorgehensweise gemäß o.g. vorläufiger Agendaentscheidung des IFRS IC entwickelt:

**Beispiel 1:**

*Non-Income tax – Fiskus legt Betrag (€100) am 1.1.20X1 per Bescheid fest. Unternehmen geht gegen Bescheid vor und sieht 60% Wahrscheinlichkeit zu siegen (Bei Sieg wird keine Steuer geschuldet). Finale Entscheidung wird am 31.12.20X1 erwartet. Steuerzinsen betragen 5% p.a.*

Szenario 1: Unternehmen zahlt die Steuer nicht vorab.

=> Angabe einer Eventualforderung (ursprünglich €100, über die Zeit aufzustocken auf €105)

Szenario 1a: Unternehmen gewinnt: keine Zahlung.

Szenario 1b: Fiskus gewinnt: Unternehmen muss €105 zahlen (DR Aufwand / CR Cash).

Szenario 2: Unternehmen zahlt vorab (am 1.1.) €100.

=> Ansatz eines Asset (ursprünglich €100, über die Zeit aufzustocken auf €105)

Szenario 2a: Unternehmen gewinnt: Unternehmen bekommt €105 vom Fiskus, das Asset wird gegen den



Cash-Eingang ausgebucht.

Szenario 2b: Fiskus gewinnt: Die festgestellte Steuerschuld gilt als beglichen, keine Zahlungen. Für eine logische Sekunde wird eine Schuld gg. Fiskus eingebucht (DR Aufwand / CR Verbindlichkeit) und dann gegen das Asset ausgebucht (DR Verbindlichkeit / CR Asset) (ggf. nur eine Buchung DR Aufwand / CR Asset).

**Begründung, warum im Szenario 2 ein Vermögenswert und nicht eine Eventualforderung erfasst wird:** Das Unternehmen hat sowohl in Szenario 2a als auch Szenario 2b einen ökonomischen Nutzen.

#### Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, jedoch jetzt ist es eine Income Tax

Szenario 1: Unternehmen zahlt die Steuer nicht vorab.

=> Angabe einer *contingent tax liability* für die Hauptschuld (ursprünglicher Barwert von €100, über die Zeit aufzustocken auf €100)

=> Angabe einer *contingent liability* für die Steuerzinsen (ursprünglich Null, über die Zeit aufzustocken auf €5)

Szenario 1a: Unternehmen gewinnt: keine Zahlung.

Szenario 1b: Fiskus gewinnt: Unternehmen muss €105 zahlen (DR Aufwand / CR Cash).

Szenario 2: Unternehmen zahlt vorab (am 1.1.) €100.

=> Ansatz eines *tax asset* (ursprünglicher Barwert von €100, über die Zeit aufzustocken auf €100)

=> Ansatz eines *non-tax asset* (ursprünglich Null, über die Zeit aufzustocken auf €5)

Szenario 2a: Unternehmen gewinnt: Unternehmen bekommt €105 vom Fiskus, beide bilanzierten Assets werden gegen den Cash-Eingang ausgebucht.

Szenario 2b: Fiskus gewinnt: Die festgestellte Steuerschuld gilt als beglichen, keine Zahlungen. Für eine logische Sekunde wird eine Schuld gg. Fiskus eingebucht (DR Steueraufwand / DR Sonst. Aufwand / CR Steuerverbindlichkeit / CR Sonst. Verbindlichkeit) und dann gegen die beiden Assets ausgebucht (ggf. nur eine Buchung: DR Steueraufwand / DR Sonst. Aufwand / CR Steuerforderung / CR Sonst. Forderung).

**Begründung, warum für die Zinsen ein Vermögenswert und nicht eine Eventualforderung erfasst wird:** Das Unternehmen hat sowohl in Szenario 2a als auch Szenario 2b einen ökonomischen Nutzen: in Szenario 2a Nutzen = Cash-Inflow €5, in Szenario 2b Nutzen = Vermeidung einer Zahlung von €5.

### 3 Fragen an den IFRS-FA

1. Sieht der Fachausschuss einen Änderungs- bzw. Ergänzungsbedarf aufgrund der vorläufigen Agendaentscheidung des IFRS IC?
2. Wenn ja, welche Änderungen/Ergänzungen schlägt der Fachausschuss vor?