

Entwurf einer DRSC Interpretation (IFRS) Nr. 5 (E-DRSC-Interpretation 5)

Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS

Aufforderung zur Stellungnahme

Alle interessierten Personen und Organisationen werden um Übermittlung einer Stellungnahme bis zum **28.02.2026** an info@drsc.de gebeten. Dabei sind insbesondere Antworten zu den nachfolgend aufgeführten Fragen erwünscht. Darüber hinaus werden Stellungnahmen zu jedem in diesem Entwurf geregelten Sachverhalt erbeten. Bitte begründen Sie Ihre Ansichten.

Die Stellungnahmen werden auf unserer Homepage veröffentlicht, sofern dies nicht ausdrücklich abgelehnt wird. Bitte informieren Sie sich auf unserer Website darüber, wie wir Ihre persönlichen Daten verwenden.

Hinweis

Der vorliegende Entwurf einer DRSC Interpretation 5 (IFRS) stellt den Entwurf einer Neufassung der DRSC Interpretation 4 (IFRS) dar.

Die DRSC Interpretation 5 (IFRS) soll die DRSC Interpretation 4 (IFRS) ersetzen. Der Entwurf sieht vor, dass die DRSC Interpretation 4 in der Fassung vom 5. September 2018 letztmalig auf das Geschäftsjahr anzuwenden ist, in dem IAS 1 letztmalig angewendet wird. Die DRSC Interpretation 5 (IFRS) ist erstmalig auf das Geschäftsjahr anzuwenden, in dem IFRS 18 erstmalig anzuwenden ist (d.h. Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen).

Im Vergleich zur bestehenden DRSC Interpretation 4 (IFRS) werden neue Regelungen zum Ausweis von ertragsteuerlichen Nebenleistungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS 18 vorgeschlagen. Der Entwurf enthält keine neuen Regelungen zu der Fragestellung, ob für die Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen i.S.d. deutschen Steuerrechts IAS 12 oder IAS 37 anzuwenden ist. Darüber hinaus sieht der Entwurf keine neuen Regelungen für den Ansatz oder die Bewertung ertragsteuerlicher Nebenleistungen vor.

Die Verabschiedung der finalen DRSC Interpretation 5 (IFRS) durch den Fachausschuss Finanzberichterstattung wird erst nach erfolgter Übernahme von IFRS 18 in der EU erfolgen.

Frage 1: Ausweis von ertragsteuerlichen Nebenleistungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS 18

Die Verlautbarung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* durch den IASB erfordert eine Anpassung der DRSC Interpretation 4 (IFRS) *Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS*. Mit dem vorliegenden Entwurf wird die DRSC Interpretation überarbeitet und insgesamt neu gefasst. Der Entwurf schlägt neue Regelungen zum Ausweis ertragsteuerlicher Nebenleistungen in der Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend den neuen Ausweisvorschriften von IFRS 18 vor. Im Einzelnen schlägt der Entwurf die folgenden Regelungen vor:

- Ertragsteuerliche Nebenleistungen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht der Kategorie „Ertragsteuern“ zuzuordnen.
- Zinsen auf Steuernachzahlungen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung regelmäßig der „Kategorie „Betrieb“ zuzuordnen.
- Zinsen auf Steuerrückerstattungen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung regelmäßig der „Kategorie „Betrieb“ zuzuordnen.
- Zinsaufwendungen aus der Aufzinsung des Buchwerts einer Schuld aus ertragsteuerlichen Nebenleistungen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung der Kategorie „Finanzierung“ zuzuordnen.

Stimmen Sie den vorgeschlagenen Regelungen zu?

Frage 2: Ausweis von Zahlungsströmen aus erhaltenen und gezahlten Zinsen auf Ertragsteuern in der Kapitalflussrechnung

Der Entwurf enthält keine Vorgabe, ob Zinsen auf Ertragsteuern in der Kapitalflussrechnung als Zahlungsströme aus erhaltenen bzw. gezahlten Zinsen nach IAS 7.31-34D (i.d.F. 2024) auszuweisen sind. Wenngleich mit der Veröffentlichung von IFRS 18 die Ausweiswahlrechte für Zahlungsströme aus erhaltenen/gezahlten Zinsen und Dividenden in IAS 7.33 a.F. abgeschafft wurden, legt der Entwurf dar, dass ertragsteuerliche Nebenleistungen entsprechend ihrem wirtschaftlichen Gehalt in der Kapitalflussrechnung auszuweisen sind, wobei ein Ausweis als Zahlungsströme aus Ertragsteuern (IAS 7.35 f. (2024)) ausscheidet. Folglich obliegt die Entscheidung über den Ausweis dem bilanzierenden Unternehmen. Für Unternehmen, die keine bestimmte Hauptgeschäftstätigkeit i.S.d. IFRS 18.49, B30-B41 ausüben, schlägt der Entwurf folgende Regelungen vor:

- Zahlungsströme aus gezahlten Zinsen auf Ertragsteuern sind den Zahlungsströmen aus der Finanzierungstätigkeit (IAS 7.34A(a) (2024)) zuzuordnen, sofern diese Zinscharakter aufweisen und somit Finanzierungskosten darstellen (IAS 7.BC53(b) (2024)). Andernfalls sind sie den Zahlungsströmen aus der betrieblichen Tätigkeit zuzuordnen.
- Zahlungsströme aus erhaltenen Zinsen auf Ertragsteuern sind den Zahlungsströmen aus der Investitionstätigkeit (IAS 7.34A(b) (2024)) zuzuordnen, sofern diese Zinscharakter aufweisen. Andernfalls sind sie den Zahlungsströmen aus der betrieblichen Tätigkeit zuzuordnen.

Der Entwurf enthält den klarstellenden Hinweis, dass die durch IFRS 18.47 definierten Kategorien der Gewinn- und Verlustrechnung insoweit nicht (vollständig) an die Gliederung der Kapitalflussrechnung nach Tätigkeitsbereichen angeglichen sind.

Stimmen Sie den vorgeschlagenen Regelungen zu?

Vorbemerkung

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten, die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten und Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne von § 315e Abs. 1 HGB zu erarbeiten.

Hinweis zur Anwendung der Verlautbarung

Gegenstand von Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315e Abs. 1 HGB („DRSC Interpretationen (IFRS)“ bzw. „Interpretationen“) sind Fragestellungen mit deutlich dominierendem nationalem Bezug, die durch das IFRS Interpretations Committee nicht in einer allgemeinverbindlichen Weise interpretiert werden können und zu denen das DRSC entsprechende Auslegungen erarbeitet.

Interpretationen werden nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der gültigen IFRS® Standards, des *Framework* des IASB sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Die vom DRSC beschlossenen Interpretationen gelten, solange keine anders lautende Regelung durch das IFRS Interpretations Committee oder den IASB beschlossen wurde, als Leitlinie für die Bilanzierung der behandelten Sachverhalte in einem Abschluss, der nach den gültigen Regelungen des IASB aufgestellt wird.

Unternehmen in Deutschland, die ihren Abschluss als gemäß IFRS aufgestellt kennzeichnen, haben daher sorgfältig zu prüfen, ob unter Berücksichtigung aller Besonderheiten des Einzelfalls eine Anwendung der Interpretationen des DRSC geboten ist.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an dieser Interpretation steht dem DRSC zu. Die Interpretation ist einschließlich ihres Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Wird eine Interpretation wiedergegeben, darf diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem sind der vollständige Titel der Interpretation sowie die Quelle anzugeben. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung der Interpretationen des DRSC berufen.

Herausgeber

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Joachimsthaler Str. 34, 10719 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Verzeichnis verwendeter Abkürzungen und Begriffe

Abs.	Absatz
a.F.	alte Fassung
AO	Abgabenordnung
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
EU	Europäische Union
f./ff.	folgende/fortfolgende
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standard(s)
IASB	International Accounting Standards Board
i.S.d.	im Sinne des
IFRIC Update	IFRS Interpretations Committee Update
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
Tz.	Textziffer(n)
vgl.	vergleiche
u.a.	und andere
z.B.	zum Beispiel

Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS

Maßgebliche IFRS

IAS 12 *Ertragsteuern*

IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*

Anwendungsbereich

1.

Diese Interpretation hat 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 zum Gegenstand, der nach den IFRS aufgestellt wurde, wie sie in der EU anzuwenden sind.

Hintergrund und Fragestellungen

2.

Das IFRS Interpretations Committee hatte im Jahre 2017 eine Fragestellung betreffend die Anwendbarkeit von IAS 12 bei der Bilanzierung von Zinsen und Strafen im Kontext mit Ertragsteuern diskutiert und abschließend darüber entschieden, den Sachverhalt nicht auf seine Agenda zu nehmen. In der Begründung wird ausgeführt, dass kein Unternehmenswahlrecht bestehe, ob IAS 12 oder IAS 37 zur Anwendung gelangt.¹ Welcher Standard einschlägig ist, sei sachverhaltsabhängig: Wenn ein Unternehmen einen bestimmten Betrag für Zinsen und Strafen als Einkommensteuer ansieht, dann hat es für die Bilanzierung dieses Betrags IAS 12 anzuwenden. Anderenfalls wendet es IAS 37 an. Die möglichen Kriterien für die Sachverhaltsbeurteilung, ob ein zu zahlender oder zu empfangener Betrag für Zinsen und Strafen eine Ertragsteuer darstellt oder nicht, werden durch das IFRS Interpretations Committee nicht genannt.

3.

Im Zusammenhang mit dieser Agendaentscheidung des IFRS Interpretations Committee hat das DRSC festgestellt, dass der Sachverhalt von deutschen Unternehmen unterschiedlich gehandhabt wird. Aufgrund fehlender expliziter Ausführungen innerhalb der IFRS gingen Bilanzierungs- und Prüfungspraxis bislang von einem Wahlrecht zur bilanziellen Behandlung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen entweder nach IAS 12 oder nach IAS 37 aus. Dieses Wahlrecht lässt sich jedoch nach der Klarstellung in der oben genannten Agendaentscheidung nicht länger aufrechterhalten. Aus diesem Grund beschloss das DRSC, das Thema für den deutschen Rechtsraum zu analysieren und hierzu eine Verlautbarung zu erarbeiten.

4.

Mit dieser Verlautbarung sollen folgende Fragestellungen beantwortet werden:

- a) Ist für die Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen i.S.d. deutschen Steuerrechts IAS 12 oder IAS 37 anzuwenden?
- b) Welche Regelungen sind für den Ansatz, die Bewertung und den Ausweis ertragsteuerlicher Nebenleistungen zu beachten?
- c) Welche Übergangsregelungen sind bei einer etwaig bislang abweichenden Bilanzierungspraxis zu beachten?

Definitionen

5.

¹ IFRIC Update September 2017, Seite 7 f.

Folgende Begriffe werden in dieser Verlautbarung mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Steuerliche Nebenleistungen: Geldleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO.

Ertragsteuerliche Nebenleistungen: Geldleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO, die sich auf tatsächliche Ertragsteuern i.S.d. IAS 12.5 beziehen.

Regeln

Anwendung von IAS 37

6.

Ertragsteuerliche Nebenleistungen sind nach IAS 37 zu bilanzieren. Die Bilanzierung nach IAS 12 scheidet aus, weil diese Nebenleistungen nicht auf Grundlage des zu versteuernden Gewinns berechnet werden und folglich die Definition von Ertragsteuern nach IAS 12.2 nicht erfüllen.

[Begründung, Tz. B1-B6]

Ansatz

7.

Für die Bilanzierung von **Verpflichtungen** aus ertragsteuerlichen Nebenleistungen sind die Ansatzkriterien gemäß IAS 37.14 zu beachten. Danach ist eine Rückstellung dann zu erfassen, wenn eine gegenwärtige Verpflichtung aufgrund eines vergangenen Ereignisses vorliegt, ein künftiger Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung wahrscheinlich und eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist.

8.

Eine gegenwärtige Verpflichtung aus ertragsteuerlichen Nebenleistungen, die künftigen Veranlagungszeiträumen zuzurechnen sind, liegt nur dann vor, wenn sich ein Unternehmen dieser Verpflichtung nicht durch vorzeitige Zahlung an die Finanzbehörde entziehen kann.

[Begründung, Tz. B7]

9.

Für die Bilanzierung von **Ansprüchen** aus ertragsteuerlichen Nebenleistungen sind die Ansatzkriterien gemäß IAS 37.33 und .35 zu beachten. Danach ist ein Anspruch dann zu erfassen, wenn der Zufluss wirtschaftlichen Nutzens so gut wie sicher ist.

10.

Der Zeitpunkt des Ansatzes der steuerlichen Hauptleistung – einer Ertragsteuerschuld/eines Ertragsteueranspruchs – fällt nicht zwingend mit dem Zeitpunkt des Ansatzes der ertragsteuerlichen Nebenleistungen in Bezug auf diese steuerliche Hauptleistung zusammen. Sofern das maßgebliche Steuerrecht für bestimmte ertragsteuerliche Nebenleistungen einen von der steuerlichen Hauptleistung abweichenden Entstehungszeitpunkt regelt, gilt für den Ansatz der entsprechenden ertragsteuerlichen Nebenleistung dieser abweichende Zeitpunkt. Das betrifft z.B. die Rückstellung für Zinsen auf Steuernachforderungen, welche mit dem Beginn des Zinslaufs zu passivieren sind. Der Zinslauf für die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen beginnt gemäß § 233a Abs. 2 Satz 1 AO 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuernachforderung entstanden ist.

Bewertung

11.

Die Bewertung von **Verpflichtungen** aus ertragsteuerlichen Nebenleistungen erfolgt mit dem bestmöglichen Schätzwert, der zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung zum Abschlussstichtag erforderlich ist (IAS 37.36).

12.

IAS 37 enthält keine Regelungen zur Bewertung von **Ansprüchen**. Da der künftige Zufluss wirtschaftlichen Nutzens jedoch zum Zeitpunkt des Ansatzes eines Anspruchs nach IAS 37.33 so gut wie sicher sein muss, wird die Höhe dieses Zuflusses – der Erstattungsbetrag von ertragsteuerlichen Nebenleistungen von der Finanzverwaltung – regelmäßig bekannt sein.

13.

Verpflichtungen aus ertragsteuerlichen Nebenleistungen sind auf den jeweiligen Abschlussstichtag abzuzinsen, soweit der Abzinsungseffekt wesentlich ist (IAS 37.45). Die Abzinsungssatz bestimmt sich nach den Regelungen des IAS 37.47. Für Ansprüche aus ertragsteuerlichen Nebenleistungen spielt die Abzinsung üblicherweise keine Rolle, da der Ansatz erst zu einem Zeitpunkt erfolgt, zu dem der Zufluss wirtschaftlichen Nutzens so gut wie sicher ist.

Ausweis

14.

Ertragsteuerliche Nebenleistungen sind in der Bilanz als sonstiger Vermögenswert bzw. sonstige Rückstellung/Verbindlichkeit auszuweisen. In der Gewinn- und Verlustrechnung hat ein Ausweis in Abhängigkeit von dem wirtschaftlichen Gehalt der jeweiligen ertragsteuerlichen Nebenleistung entsprechend den Ausweisivorschriften in IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* zu erfolgen. Ein Ausweis in der Kategorie „Ertragsteuern“ i.S.d. IFRS 18.47(d) scheidet aus.

[Begründung, Tz. B8-B10]

15.

Zinsen auf Steuernachzahlungen bzw. Steuerrückerstattungen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung regelmäßig der Kategorie „Betrieb“ i.S.d. IFRS 18.47(a) zuzuordnen.

[Begründung, Tz. B11-B12]

16.

Eine spätere Aufzinsung des Buchwerts einer Schuld aus ertragsteuerlichen Nebenleistungen ist in der Gewinn- und Verlustrechnung in der Kategorie „Finanzierung“ i.S.d. IFRS 18.47(c) auszuweisen (IFRS 18.59(b) und B54(c)).

[Begründung, Tz. B13]

17.

In der Kapitalflussrechnung hat ein Ausweis in Abhängigkeit vom wirtschaftlichen Gehalt der jeweiligen ertragsteuerlichen Nebenleistungen zu erfolgen. Die Regelungen des IAS 7.35 f. (2024) sind nicht einschlägig.

[Begründung, Tz. B14-B15]

Angaben

18.

Die Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen ist in der zusammenfassenden Darstellung der wesentlichen Rechnungslegungsmethoden oder in den sonstigen Erläuterungen anzugeben (IFRS 18.113(c), IAS 8.27A und 27G (IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* (2024))), wenn sie wesentliche Auswirkungen auf den Abschluss hat. Ferner sind die Regelungen in IAS 37.84 ff. zu beachten.

Inkrafttreten und Übergangsvorschriften

19.

Ein Unternehmen hat diese Interpretation erstmalig auf das Geschäftsjahr anzuwenden, in denen es IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* erstmalig anwendet.

20.

Ändert ein Unternehmen seinen Ausweis infolge dieser Verlautbarung, stellt dies in Folge der Erstanwendung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* eine Methodenänderung i.S.d. IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* dar. Diese Änderung ist nach Maßgabe der Regelungen in IAS 8.19-8.27 (2024) umzusetzen. Ferner sind die Übergangsvorschriften in IFRS 18.C1-C7 zu beachten.

Außerkräfttreten

21.

DRSC Interpretation (IFRS) 4 *Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen* vom 5. September 2018 wird aufgehoben; sie ist letztmalig auf das Geschäftsjahr anzuwenden, auf das IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* letztmalig angewendet wird.

Begründung

Die Begründung ist Teil der Interpretation.

Anwendung von IAS 12 oder IAS 37

B1.

Das IFRS-Regelwerk enthält keine expliziten Vorgaben, wie die Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen zu erfolgen hat. In der Unternehmens- und Prüfungspraxis sowie in der Fachliteratur haben sich daher unterschiedliche Vorgehensweisen herausgebildet.

B2.

Der für die Rechnungslegung kapitalmarktorientierter Unternehmen zuständige IFRS-Fachausschuss kam im Zuge seiner Beratungen zu dem Schluss, dass der in der Agendaentscheidung des IFRS Interpretations Committee aus 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. Diese einheitliche Abbildung innerhalb der deutschen Steuerjurisdiktion ist Ziel und Gegenstand dieser Verlautbarung.

B3.

Die bilanzielle Behandlung ertragsteuerlicher Nebenleistungen hängt von der Beurteilung ab, ob diese in den Anwendungsbereich von IAS 12 fallen oder nicht. Gemäß IAS 12.2 umfassen Ertragsteuern alle in- und ausländischen **Steuern auf Grundlage des zu versteuernden Gewinns**. Folglich müssten die ertragsteuerlichen Nebenleistungen die Definition von Ertragsteuern nach IAS 12.2 erfüllen, um in den Anwendungsbereich von IAS 12 zu gelangen. Bei Nichterfüllen dieser Definition sind ertragsteuerliche Nebenleistungen nach IAS 37 zu bilanzieren. Eine Bilanzierung nach IFRS 9 *Finanzinstrumente* scheidet mangels vertraglicher Grundlage aus.

B4.

Aus dem Wortlaut des IAS 12.2 geht nicht eindeutig hervor, ob die Berechnung **unmittelbar** oder **mittelbar** auf Grundlage des zu versteuernden Gewinns zu erfolgen hat. Unstrittig ist, dass bestimmte Abgaben, deren Berechnung unmittelbar vom zu versteuernden Gewinn abhängt – z.B. ein fester Prozentsatz auf die festgesetzte Ertragsteuer, wie etwa der deutsche Solidaritätszuschlag –, die Definition von Ertragsteuern gemäß IAS 12.2 regelmäßig erfüllen. Fraglich ist jedoch, ob die Definition gemäß IAS 12.2 auch dann erfüllt ist, wenn der Zusammenhang mit dem zu versteuernden Gewinn nur mittelbar ist, d.h. wenn in die Berechnungsformel neben dem zu versteuernden Gewinn weitere Komponenten einfließen.

B5.

Der IFRS-Fachausschuss hat sich intensiv mit dieser Frage befasst sowie die Argumente für und gegen die Anwendung von IAS 12 bzw. IAS 37 auf die ertragsteuerlichen Nebenleistungen erwogen. Im Ergebnis hielt der IFRS-Fachausschuss die Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IAS 12 für nicht sachgerecht, da man die Definition von IAS 12.2 als nicht erfüllt ansah. Stattdessen wurde eine Bilanzierung nach IAS 37 für sachgerecht erachtet. Diesem Ergebnis liegen folgende Argumente zugrunde:

- **Intensität der Abhängigkeit vom zu versteuernden Gewinn:** Es besteht häufig eine Abhängigkeit der ertragsteuerlichen Nebenleistungen vom zu versteuernden Gewinn. Diese erscheint jedoch nicht ausreichend, da die Höhe der ertragsteuerlichen Nebenleistungen nicht nur von der Höhe der ausstehenden steuerlichen Hauptleistung, sondern auch von anderen Faktoren abhängt, etwa dem Zeitpunkt der Zahlung der Ertragsteuer, der Absicht und der Schwere der Nichteinhaltung der geltenden Einkommensteuergesetze.
- **Meinungsbild im IFRS Interpretations Committee:** Der IFRS-Fachausschuss hat die früheren Beratungen des IFRS Interpretations Committee zum Thema „Anwendungsbereich von IAS 12“ eingehend untersucht und festgestellt, dass der Anwendungsbereich in der vorliegenden Entscheidung und bei früheren Erörterungen stets eng ausgelegt wurde. Ferner wurde in der Vergangenheit durch den Mitarbeiterstab in den Agendapapieren zu den Sitzungen des IFRS Interpretations Committee mehrfach die Meinung geäußert, dass als Zinsen und Strafen bezeichnete Beträge häufig nicht auf dem zu versteuernden Gewinn basieren und folglich typischerweise nicht in den Anwendungsbereich von IAS 12 fallen (vgl. Tz. 27 des Agendapapiers 5B vom September 2017, Tz. 40 und 41 des Agendapapiers 6 vom März 2017 sowie Tz. 20 des Agendapapiers 11A vom Juni 2004).
- **Rechtscharakter von ertragsteuerlichen Nebenleistungen:** Ertragsteuerliche Nebenleistungen hängen im deutschen Rechtskreis weniger am zu versteuernden Gewinn als am Besteuerungsverfahren.
- **Wirtschaftlicher Gehalt von ertragsteuerlichen Nebenleistungen:** Im Gegensatz zu Ertragsteuern dienen ertragsteuerliche Nebenleistungen im deutschen Rechtskreis nicht der Einnahmeerzielung eines öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens, sondern bestimmten anderen Zwecken, z.B. dem Ausgleich des Liquiditätsvorteils des Steuerschuldners und des Liquiditätsnachteils des Steuergläubigers, der Sicherstellung eines ordnungsgemäßen Gangs des Besteuerungsverfahrens durch den rechtzeitigen Eingang der Steuererklärungen, der Durchsetzung fälliger Steuerfestsetzungen u.a.

B6.

Der IFRS-Fachausschuss weist darauf hin, dass sich die vorstehende Beurteilung ausschließlich auf den deutschen Rechtsraum bezieht. Das bedeutet, dass grenzüberschreitend tätige Unternehmen mit Tätigkeiten in Steuerjurisdiktionen außerhalb der Bundesrepublik Deutschland Ermessen bei der Beurteilung walten lassen müssen, ob Zinsen und Strafen die Definition von Ertragsteuern in diesen Rechtskreisen erfüllen. Der IFRS-Fachausschuss hält es für möglich, dass in anderen Steuerjurisdiktionen eine Anwendung von IAS 12 durchaus sachgerecht sein kann. So erstreckt sich die Sachverhaltsklärung mit der Steuerverwaltung bei Vorhandensein bestrittener ertragsteuerlicher Sachverhalte in manchen Jurisdiktionen faktisch auf die Steuerschuld insgesamt, so dass eine Trennung in steuerliche Hauptleistung und steuerliche Nebenleistungen – auch unter Berücksichtigung von einschlägigen lokalen Regelungen – nicht immer eindeutig möglich ist. Das Tatbestandsmerkmal einer mangelnden Aufteilung der Steuerschuld in Haupt- und Nebenleistung sieht er indes für den deutschen Steuerrechtsraum nicht als erfüllt an, da die Art und die Höhe von ertragsteuerlichen Nebenleistungen in den Steuerbescheiden explizit genannt werden.

Vorliegen einer gegenwärtigen Verpflichtung

B7.

Gemäß IAS 37.19 muss eine aus Ereignissen der Vergangenheit entstandene Verpflichtung unabhängig von den künftigen Handlungen eines Unternehmens bestehen, um den Ansatz einer Rückstellung zu rechtfertigen. In Bezug auf den Ansatz von Zinsen auf Ertragsteuern ist z.B. fraglich,

ob die nach dem Bilanzstichtag und bis zum erwarteten Zahlungszeitpunkt anfallenden Zinsanteile eine gegenwärtige Verpflichtung aus einem Ereignis der Vergangenheit oder eine zukünftige Verpflichtung darstellen. Für die Bestimmung des Umfangs der anzusetzenden Zinsen ist ausschlaggebend, ob sich ein Unternehmen der möglichen Zinsnachzahlung im Falle eines letztinstanzlich zu seinen Ungunsten entschiedenen Steuersachverhalts entziehen kann oder nicht (z.B. durch Zahlung an die Finanzbehörde):

- Der Zahlung der **bis zum Bilanzstichtag** aufgelaufenen Zinsen auf die Steuernachforderung kann sich ein Unternehmen nicht entziehen. Diese Zinsanteile sind zum Bilanzstichtag zu erfassen.
- Für Zinsanteile, die **künftigen Veranlagungszeiträumen** zuzurechnen sind und denen sich das Unternehmen durch vorzeitige Zahlung an die Finanzbehörde **entziehen kann**, liegt keine gegenwärtige Verpflichtung aus dem Ereignis der Vergangenheit zum Bilanzstichtag vor. Ihr Ansatz scheidet somit aus.
- Für Zinsanteile, die **künftigen Veranlagungszeiträumen** zuzurechnen sind und denen sich das Unternehmen **nicht entziehen kann**, liegt dagegen eine gegenwärtige Verpflichtung aus dem Ereignis der Vergangenheit zum Bilanzstichtag vor. Diese Zinsanteile sind zum Bilanzstichtag zu erfassen.

Ausweis ertragsteuerlicher Nebenleistungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS 18

B8.

Die Verlautbarung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* durch den IASB erforderte eine Überarbeitung der DRSC Interpretation 4 (IFRS). Die DRSC Interpretation 4 (IFRS) sah zuvor in den Tz. 14 und B8 lediglich vor, dass ein Ausweis als Steueraufwand/Steuerertrag ausscheidet. IFRS 18 enthält neue Vorschriften für den Ausweis von Erträgen und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung und führt verpflichtende Zwischensummen in der Gewinn- und Verlustrechnung ein. Im Zusammenhang mit der Einführung und Definition von verpflichtenden Zwischensummen sieht IFRS 18 Vorschriften für den Ausweis in Form einer Zuordnung der in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten Erträge und Aufwendungen auf Kategorien (IFRS 18.47) vor. Der Fachausschuss Finanzberichterstattung erörterte in seiner 41. Sitzung den Ausweis ertragsteuerlicher Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO, die sich auf tatsächliche Ertragsteuern beziehen, in der Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS 18 und beschloss, die DRSC Interpretation 4 (IFRS) zu überarbeiten und insgesamt neu zu fassen.

B9.

IAS 37 enthält keine Regelungen zum Ausweis der nach diesem Standard bilanzierten Beträge und der in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten Aufwendungen und Erträge. Der Ausweis ertragsteuerlicher Nebenleistungen richtet sich folglich nach den Vorschriften in IFRS 18 zur Zuordnung von in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Erträgen und Aufwendungen auf die Kategorien. Gemäß IFRS 18.34 hat ein Unternehmen zusätzliche Posten und Zwischensummen einzufügen, wenn eine solche Darstellung mit Blick auf die Bereitstellung einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung in dem jeweiligen Abschlussbestandteil erforderlich ist.

B10.

Ein Ausweis in der Kategorie „Ertragsteuern“ i.S.d. IFRS 18.47(d) scheidet aus, da dieser Kategorie nur Steueraufwendungen bzw. Steuererträge, die gemäß IAS 12 *Ertragsteuern* in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werden, sowie alle damit verbundenen Währungsumrechnungsdifferenzen zuzuordnen sind (IFRS 18.67).

B11.

Zinsen auf Steuernachzahlungen erfüllen nicht die Voraussetzungen nach IFRS 18.59 für eine Zuordnung zur Kategorie „Finanzierung“ i.S.d. IFRS 18.47(c). Zum einen resultieren die Zinsen nicht aus Verbindlichkeiten i.S.d. IFRS 18.59(a), die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, welche lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten. Vielmehr handelt es sich um Geldleistungen, die gerade nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen (vgl. § 3 Abs. 1 AO), d.h. nicht-reziprok sind. Zum anderen scheidet auch ein Ausweis nach IFRS 18.59(b) aus. Nach IFRS 18.59(b) i.Vm. 61 sind Zinserträge und -aufwendungen aus Verbindlichkeiten, die sich aus Geschäftsvorfällen

ergeben, welche nicht lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten, nur dann der Kategorie „Finanzierung“ zuzuordnen, wenn das Unternehmen diese Erträge und Aufwendungen zum Zweck der Anwendung anderer Vorschriften der IFRS ermittelt. Da der nach § 238 Abs. 1 Satz 1 bzw. Abs. 1a AO anzuwendende Zinssatz regelmäßig nicht dem nach IAS 37.45 anzuwendenden Diskontierungszinssatz entspricht und der Zinslauf gem. § 233a Abs. 2 Satz 1 AO erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist, beginnt, scheidet auch der Ausweis nach IFRS 18.59(b) aus. Zinsen auf Steuernachzahlungen sind nach IFRS 18 daher regelmäßig in der Residualkategorie „Betrieb“ i.S.d. IFRS 18.47(a) auszuweisen.

B12.

Zinsen auf Steuerrückerstattungen erfüllen regelmäßig nicht die Voraussetzungen für eine Zuordnung zur Kategorie „Investition“ i.S.d. IFRS 18.47(b). Eine Zuordnung zur Kategorie „Investition“ würde nach IFRS 18.53(c) voraussetzen, dass die Zinsen aus einem Vermögenswert resultieren, der einzeln und weitgehend unabhängig von den anderen Ressourcen des Unternehmens einen Ertrag erwirtschaftet. Diese Voraussetzung ist aufgrund der Abhängigkeit der Steuerrückerstattungsforderung (als zugrunde liegender Vermögenswert) vom zu versteuernden Gewinn und der damit einhergehenden Abhängigkeit von der betrieblichen Tätigkeit des Unternehmens regelmäßig nicht erfüllt, sodass ein Ausweis in der Kategorie „Investition“ nicht in Betracht kommt. Zinsen auf Steuerrückerstattungen sind nach IFRS 18 daher regelmäßig in der Residualkategorie „Betrieb“ i.S.d. IFRS 18.47(a) auszuweisen.

B13.

Zinsaufwendungen aus der Aufzinsung des Buchwerts einer Schuld aus einer ertragsteuerlichen Nebenleistung nach IAS 37.45 sind nach IFRS 18 in der Kategorie „Finanzierung“ auszuweisen, da es sich um einen Zinsaufwand aus der Aufzinsung einer Verbindlichkeit handelt, der zum Zweck der Anwendung anderer Vorschriften in den IFRS ermittelt wurde (vgl. IFRS 18.61 i.V.m. B54(e)).

Ausweis in der Kapitalflussrechnung

B14.

Durch IFRS 18 wurden die Vorschriften in IAS 7 *Kapitalflussrechnung* zum Ausweis von Zahlungsströmen aus erhaltenen und gezahlten Zinsen und Dividenden geändert und die vormals in IAS 7.33 a.F. noch vorgesehenen Ausweismöglichkeiten abgeschafft. Unternehmen, die keine bestimmte Hauptgeschäftstätigkeit i.S.d. IFRS 18.49, B30-B41 ausüben, haben Zahlungsströme aus gezahlten Zinsen den Zahlungsströmen aus der Finanzierungstätigkeit (IAS 7.34A(a) (2024)) und Zahlungsströme aus erhaltenen Zinsen den Zahlungsströmen aus der Investitionstätigkeit (IAS 7.34A(b) (2024)) zuzuordnen. Vor diesem Hintergrund erörterte der Fachausschuss Finanzberichterstattung in seiner 44. Sitzung den Ausweis von Zinsen auf Ertragsteuern in der Kapitalflussrechnung.

B.15

Zahlungsströme aus erhaltenen und gezahlten Zinsen auf Ertragsteuern sind in der Kapitalflussrechnung in Abhängigkeit von ihrem wirtschaftlichen Gehalt auszuweisen. Die Vorschriften in IAS 7.31-34D (2024) zum Ausweis von Zahlungsströmen aus erhaltenen und gezahlten Zinsen und Dividenden unterscheiden dabei zwischen Unternehmen, die eine bestimmte Hauptgeschäftstätigkeit i.S.d. IFRS 18.49, B30-B41 ausüben, und Unternehmen, die keine bestimmte Hauptgeschäftstätigkeit ausüben. Aus Sicht von Unternehmen, die keine bestimmte Hauptgeschäftstätigkeit i.S.d. IFRS 18.49, B30-B41 ausüben, sind Zahlungsströme aus gezahlten Zinsen auf Ertragsteuern den Zahlungsströmen aus der Finanzierungstätigkeit (IAS 7.34A(a) (2024)) zuzuordnen, sofern diese einen Zinscharakter aufweisen und somit Finanzierungskosten darstellen (IAS 7.BC53(b) (2024)). Weisen gezahlte Zinsen auf Ertragsteuern hingegen einen Strafcharakter auf, sind sie den Zahlungsströmen aus der betrieblichen Tätigkeit zuzuordnen. Entsprechend sind Zahlungsströme aus erhaltenen Zinsen auf Ertragsteuern den Zahlungsströmen aus der Investitionstätigkeit (IAS 7.34A(b) (2024)) zuzuordnen, sofern diese Zinscharakter aufweisen. Andernfalls sind sie den Zahlungsströmen aus der betrieblichen Tätigkeit zuzuordnen. Die durch IFRS 18 definierten Kategorien der Gewinn- und Verlustrechnung (i.S.d. IFRS 18.47) sind insoweit

nicht (vollständig) an die Gliederung nach Tätigkeitsbereichen in der Kapitalflussrechnung angeglichen (IAS 7.BC54-BC55 (2024)). Für Unternehmen, die eine bestimmte Hauptgeschäftstätigkeit i.S.d. IFRS 18.49, B30-B41 ausüben, sind ergänzend die Vorschriften in IAS 7.34B-34D (2024) zu beachten.