



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.

FA FB – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	49. FA FB / 17.03.2026 / 11:30 – 12:30 Uhr
TOP:	09 – Entwurf einer DRSC Interpretation (IFRS) Nr. 5 <i>Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS</i>
Thema:	Auswertung der Stellungnahmen zu E-DRSC Interpretation (IFRS) Nr. 5 und Diskussion der Änderungen
Unterlage:	49_09b_FA-FB_E-DRSC-Interpretation5_SN

1 Vorbemerkung

- 1 In dieser Unterlage werden die Inhalte der Stellungnahmen wiedergegeben, die das DRSC im Zuge der Konsultation zur E-DRSC Interpretation (IFRS) Nr. 5 erhalten hat. Die zur E-DRSC Interpretation (IFRS) Nr. 5 eingegangenen Stellungnahmen werden darüber hinaus vom Mitarbeiterstab gewürdigt.
- 2 Die unten im Abschnitt 3 wiedergegebenen Textpassagen aus IFRS 18 und der E-DRSC Interpretation (IFRS) Nr. 5 sind grau hinterlegt.

2 Eingegangene Stellungnahmen

3 Folgende **Stellungnahmen** wurden an das DRSC übermittelt:

Nr.	Name	Branche	Eingang
1	SAP SE	Industrie	06.02.2026
2	nicht-öffentlich	nicht-öffentlich	03.03.2026

4 Neben den unmittelbar an das DRSC adressierten Stellungnahmen sind folgende **Beiträge in Fachzeitschriften** erschienen:

- **Freiberg:** Neuordnung des Statement of Financial Performance nach IFRS 18 – mehr Inhalt und Struktur, aber auch mehr Fragen, in: Betriebs-Berater 4/2026, S. 170-174.
- **BDO:** IFRS Accounting Standards In Practice, *IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements*, 2025/2026, veröffentlicht am 10.02.2026 abrufbar unter: <https://www.bdo.global/getmedia/32dc17aa-b247-4076-a2a7-2f421bed2201/IFRS-18-IP-2025-2026.pdf?ext=.pdf>

3 Auswertung der Stellungnahmen

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?

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
1	Siehe Kommentar	<u>Zinsen auf Steuernachzahlungen:</u> Zinsen auf Steuernachzahlungen sollten der Kategorie „Finanzierung“ zugeordnet werden: <u>Zinsen auf Steuernachzahlungen sind nach IAS 37 explizit gem. einer Vorschrift in den IFRS zu ermittelt (IFRS 18.61)</u> Die in E-DRSC-Interpretation 5 in Tz. B11 vertretene Auffassung, wonach Zinsen auf Steuernachzahlungen mangels expliziter IFRS-Vorschrift nicht gemäß IFRS 18.61 identifiziert seien, greift zu kurz: Da IAS 37.60 vorschreibt, dass die Aufzinsung einer Rückstellung als Zinsaufwand erfasst wird, ist die technische Anforderung der Identifikation in einem IFRS-Standard grundsätzlich erfüllt. Dass die Zinsberechnung hier gesetzlich typisiert (§ 233a AO) und nicht durch einen individuellen Diskontierungsfaktor	Unstrittig ist lt. Stellungnahme, dass es sich bei der Verbindlichkeit zur Steuernachzahlung (aus der die Zinsen erwachsen) um eine Verbindlichkeit i.S.d. IFRS 18.59(b) handelt, also eine Verbindlichkeit, die sich aus Geschäftsvorfällen ergibt, die nicht lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten. Nach IFRS 18.61 hat ein Unternehmen für solche Verbindlichkeiten Zinserträge und -aufwendungen (einschließlich der Effekte aus Zinssatzänderungen) der Kategorie „Finanzierung“, zuzuordnen, „jedoch nur, wenn das Unternehmen diese Erträge und Aufwendungen zum Zweck der Anwendung anderer Vorschriften von IFRS-Rechnungslegungsstandards ermittelt“: IFRS 18. 61 For the liabilities specified in paragraph 59(b) (that is, liabilities that arise from transactions that do not involve only the raising

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		erfolgt, darf nicht zum Ausschluss aus der Finanzierungs-kategorie führen. Diese Sichtweise verkennt zudem den qualitativen Kern der Anforderung in IFRS 18.61. Der Standard verlangt, dass das Unternehmen Aufwendungen als Zinsen "identifiziert", nicht dass diese zwingend nach einer spezifischen IFRS-Methode (wie der Effektivzinsmethode) berechnet sein müssen. Da der Gesetzgeber (§ 233a AO) und die Rechtsprechung diese Beträge explizit als laufzeitabhängiges Entgelt für Kapitalüberlassung definieren (siehe unten), identifiziert das Unternehmen sie zwangsläufig als Zinsaufwand im Sinne der IFRS. <u>Ansatz des IASB zur Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zur Kategorie „Finanzierung“</u> In IFRS 18.BC155 erläutert der IASB seinen Ansatz zur Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zur Kategorie „Finanzierung“ wie folgt: "The IASB decided to use the broader approach because, in the IASB's view, this approach best meets the information	of finance), except as set out in paragraphs 63-64, an entity shall classify in the financing category: a) interest income and expenses, but only if the entity identifies such income and expenses for the purpose of applying other requirements in IFRS Accounting Standards; and b) income and expenses arising from changes in interest rates, but only if the entity identifies such income and expenses for the purpose of applying other requirements in IFRS Accounting Standards. Ertragsteuerliche Nebenleistungen sind nach IAS 37 zu bilanzieren. IFRS 18.B54 listet exemplarisch Erträge und -aufwendungen auf, die gem. IFRS 18.61(b) der Kategorie „Finanzierung“ zuzuordnen sind, darunter u.a. Zinsaufwendungen aus der Aufzinsung des Buchwerts einer Rückstellung gem. IAS 37. Der FA FB hatte in seiner 41. Sitzung den Ausweis von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS 18 erörtert. Nach Ansicht des FA FB erfüllen Zinsen auf Steuernachzahlungen nicht die Voraussetzungen für eine Zuordnung zur Kategorie „Finanzierung“ gem. IFRS 18.61 i.V.m. 59(b), 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. Zinsen auf Steuernachzahlungen sind nach Ansicht des FA FB nach IFRS 18 daher regelmäßig in der Residualkategorie „Betrieb“ auszuweisen. Der IASB hatte ausweislich der Basis for Conclusions einen pragmatischen Ansatz zur Zuordnung von Erträgen/Aufwendungen zur Kategorie „Finanzierung“ gewählt (vgl. IFRS 18.B158-BC159). Anstelle „Finanzierungsaktivitäten“ (als übergeordnetes Prinzip zur Zuordnung von Erträgen/Aufwendungen zur Kategorie „Finanzierung“) zu definieren, entschloss sich der IASB die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen davon abhängig zu machen, ob es sich um

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		needs of users of financial statements". Das IASB hat den "Narrow Approach" bewusst abgelehnt, um auch Zinsen aus sonstigen Verbindlichkeiten einzubeziehen. Eine Auslegung, die zwar die Anwendung von IAS 37 anordnet (Tz. 6), aber den Zinscharakter der daraus resultierenden Aufwendung verneint, wendet faktisch den abgelehnten engen Ansatz an. <u>Wirtschaftliche Substanz der Zinsen auf Steuernachzahlungen</u> Zudem wird das Kriterium der "Identifikation" durch die wirtschaftliche Realität bestätigt. Der Steuerbescheid trennt Hauptforderung (Steuer) und Nebenforderung (Zins) glasklar. Da die wirtschaftliche Substanz der	• Verbindlichkeiten, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, die lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten (Kredite, Darlehen etc.), oder • Verbindlichkeiten, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, die <u>nicht</u> lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten (z.B. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Leasingverbindlichkeiten etc.) handelt. Im erst genannten Fall sind Erträge und Aufwendungen, die sich aus der Bewertung beim erstmaligen Ansatz und der Folgebewertung der Verbindlichkeiten ergeben, einschließlich bei der Ausbuchung der Verbindlichkeiten der Kategorie „Finanzierung“ zuzuordnen (vgl. IFRS 18.60); im zweiten Fall sind nur Zinserträge und Zinsaufwendungen (einschließlich Erträge und Aufwendungen, die sich aus Zinsänderungen ergeben), jedoch nur, wenn das Unternehmen diese Erträge und Aufwendungen zum Zweck der Anwendung anderer Vorschriften von IFRS-Rechnungslegungsstandards ermittelt (vgl. IFRS 18.61). Bestimmte Erträge und Aufwendungen haben nach Ansicht des IASB – obwohl sie nicht aus Verbindlichkeiten erwachsen, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben, die lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten – ebenfalls Finanzierungscharakter („<i>financing in nature</i>“). Daher entschloss der IASB, dass auch für Verbindlichkeiten i.S.d. IFRS 18.59(b) bestimmte Erträge/Aufwendungen der Kategorie „Finanzierung“ zugeordnet werden sollen. Die Zuordnung folgt entsprechend den Vorschriften nach IFRS 18.61, B53-B55. Der Umkehrschluss, dass Aufwendungen/Erträge mit Zins- bzw. Finanzierungscharakter grundsätzlich der Kategorie „Finanzierung“ zuzuordnen sind, erscheint nicht aus IFRS 18 ableitbar. Zinsen auf Steuernachzahlungen/-rückerstattungen nach § 233a AO sollen einen Liquiditätsvorteil ausgleichen (bzw. abschöpfen) und haben damit Zinscharakter. Allerdings knüpft IFRS 18 die Zuordnung zur Kategorie „Finanzierung“ nicht an den ökonomischen Gehalt eines Geschäftsvorfalles, sondern ordnet Aufwendungen/Erträge – je nach Art

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		Zinszahlung (§ 233a AO) eindeutig die eines Kredits ist - nämlich der Ausgleich für einen Liquiditätsvorteil (vgl. auch E-DRSC Tz. B5), gebietet der Grundsatz Substance over Form (Conceptual Framework 4.59), diese Identifikation auch bilanziell nachzuvollziehen. Den Zinscharakter aus rein formellen Gründen zu verneinen, widerspricht dem Ziel einer glaubwürdigen Darstellung.	der zugrunde liegenden Verbindlichkeit i.S.d. IFRS 18.59 – anhand von spezifischen Ausweisvorschriften der Kategorie „Finanzierung“ zu. Die durch die neuen verbindlichen Ausweisvorschriften erreichte neue feste Struktur der Gewinn- und Verlustrechnung soll die Vergleichbarkeit und Verständlichkeit der Informationen in der Gewinn- und Verlustrechnung für den Abschlussadressaten verbessern (vgl. IFRS 18.BC3, BC81).
		<u>Ungleichbehandlung von laufenden Zinszahlungen und Zinsaufwendungen aus der Aufzinsung:</u> Es ist ökonomisch nicht vertretbar, die kalkulatorische Aufzinsung als Finanzierung zu klassifizieren, die tatsächliche, laufende Verzinsung (§ 233a AO) für denselben Zeitraum jedoch in den operativen Bereich zu zwingen. Mathematisch und wirtschaftlich erfüllen beide Instrumente exakt dieselbe Funktion: den Ausgleich für die zeitliche Kapitalbindung.	Siehe oben
		<u>Fehlende Kohärenz der Abschlussbestandteile</u> Ein Ausweis von Zinsen auf Steuernachzahlungen in der Kategorie „Betrieb“ in der Gewinn- und Verlustrechnung führt zu einem Mangel an Kohärenz mit der Kapitalflussrechnung. Gem. dem Entwurf der DRSC Interpretation 5 sind die Zahlungsströme aus gezahlten Zinsen in den Zahlungsströmen aus der Finanzierungstätigkeit auszuweisen, sofern diese Zinscharakter aufweisen (vgl. Tz. B15). Der IASB begründet den Ausweis in den Zahlungsströmen aus der Finanzierungstätigkeit explizit damit, dass die korrespondierenden Zinsaufwendungen in der GuV der Kategorie Finanzierung zugeordnet sind (IAS 7.BC53(b)).	Der IASB begründet den Ausweis von gezahlten Zinsen in der Kapitalflussrechnung in den Zahlungsströmen aus der Finanzierungstätigkeit damit, dass die entsprechenden Zinsaufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung in der Kategorie „Finanzierung“ ausgewiesen werden (vgl. IAS 7.BC53(b)). Allerdings ist der Ausweis von gezahlten/erhaltenen Zinsen in der Kapitalflussrechnung nicht vollständig an den Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung angeglichen (vgl. IFRS 18.BC54). Der Umkehrschluss, dass Zinsaufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung in der Kategorie „Finanzierung“ auszuweisen sind, wenn die entsprechenden Zahlungsströme in der Kapitalflussrechnung in den Zahlungsströmen aus der Finanzierungstätigkeit ausgewiesen werden, lässt sich daher aus IAS 7.BC53(b) nicht ableiten.

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<u>Faktische Reziprozität: Zins ist nach höchstrichterlicher Rechtsprechung als Laufzeitgegenleistung anzusehen</u> Der Bundesfinanzhof (BFH) definiert Zinsen nach § 233a AO in ständiger Rechtsprechung – zuletzt explizit bestätigt im Urteil vom 09.11.2017 (Az. III R 10/16, Tz. 19, 59), übereinstimmend mit dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) als „laufzeitabhängige Gegenleistung für eine mögliche Kapitalnutzung“ bzw. für die „Vorenthaltung von Kapital“ (BVerfG, Beschluss vom 08.07.2021, Tz. 126, 127); ökonomisch betrachtet liegt darin die Nutzung von Geld auf Zeit, was einem Kredit entspricht, wobei der BFH ein Synallagma (Austauschverhältnis) sieht, bei dem der Staat dem Steuerpflichtigen Kapital (die noch nicht gezahlte Steuer) überlässt und dieser dafür ein Entgelt zahlt. Da Zinsen auf Steuernachzahlungen ihrem ökonomischen Gehalt zufolge Finanzierungscharakter haben sollten diese – in Übereinstimmung mit dem Ansatz des IASB zur Zuordnung von Finanzierungskosten zur Kategorie „Finanzierung“ – auch in der Kategorie „Finanzierung“ ausgewiesen werden. <u>Widerlegung der „Marktferne“ durch Kopplung an den Basiszinssatz (§ 247 BGB)</u> Das Argument in Tz. B11, der Zinssatz sei starr und entspreche nicht dem Marktzins nach IAS 37, ignoriert die fundamentale Neuregelung des § 238 AO. Seit der Reform (Juli 2022) ist der Zinssatz für Nachzahlungszinsen (§ 238 Abs. 1a AO) strukturell an den Basiszinssatz gemäß § 247 BGB gekoppelt. Da der Basiszinssatz nach § 247 BGB halbjährlich angepasst wird und direkt auf den Refinanzierungs-	Ziel der Vollverzinsung nach § 233a AO ist es, einen Ausgleich von Zins- und Liquiditätsvor- und -nachteilen der Steuerpflichtigen oder des Steuergläubigers zu ermöglichen. D.h. die Verzinsung soll im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen einen Ausgleich dafür schaffen, dass die Steuern trotz gleichen gesetzlichen Entstehungszeitpunkts, aus welchen Gründen auch immer, zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und erhoben werden (vgl. auch Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung, Drucksache 20/1633, S. 12. Anwendungserlass zur Abgabenordnung, Ausgabe 2025, AEAO zu § 233a AO, Tz. 1). Insoweit sollen Zinsen nach § 233a AO einen Liquiditätsvorteil ausgleichen (bzw. abschöpfen) und haben damit Zinscharakter. Die Zuordnung zur Kategorie „Finanzierung“ folgt jedoch den Vorgaben nach IFRS 18.59 i.V.m. 60, 61. Entscheidend für die Zuordnung nach IFRS 18.61 ist daher, ob es sich bei den betreffenden Zinsen um Zinsaufwendungen handelt, die das Unternehmen „zum Zweck der Anwendung anderer Vorschriften von IFRS-Rechnungslegungsstandards ermittelt“. Durch das Zweite Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (BGBl 2022 I S. 1142) wurde § 238 AO geändert und die neuen Absätze 1a bis 1c eingefügt. Mit dieser Neuregelung wurde den Forderungen des Bundesverfassungsgerichts Rechnung getragen, den Zinssatz für Nachzahlungs- und Erstattungszinsen nach § 233a AO für Verzinsungszeiträume ab 1. Januar 2019 rückwirkend verfassungskonform auszugestalten. Nach § 238 Abs. 1a AO beträgt der auf Steuernachforderungen und Steuerrückerstattungen anzuwendende Zinssatz ab dem 1. Januar 2019 0,15 % pro Monat, d.h. 1,8 % pro Jahr. Die Angemessenheit des Zinssatzes nach § 238 Abs. 1a ist zudem unter Berücksichtigung der

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		geschäften der Europäischen Zentralbank basiert, ist der Steuerzins nunmehr variabel und marktgebunden. Zwar mag der Zins nicht auf den Basispunkt genau dem IAS 37-Zins entsprechen, doch bestätigt die Kopplung an § 247 BGB, dass es sich um einen marktorientierten Preis für Geldkapital handelt.	Entwicklung des Basiszinssatzes nach § 247 BGB wenigstens alle zwei Jahre zu evaluieren (vgl. § 238 Abs. 1c AO). Als Eckwerte für die im Jahr 2022 erfolgte Festlegung des Zinssatzes dienten auf Grundlage von Daten der Deutschen Bundesbank: • die Habenzinsen (seinerzeit rund 0 % pro Jahr) und • die Darlehenszinsen für Konsumentenkredite (seinerzeit zwischen rund 2,4 % pro Jahr – besichert – und 5,3 % pro Jahr – unbesichert). Die vom Gesetzgeber erwogene Alternative eines an den Basiszinssatz angelehnten, flexiblen Zinssatzes wurde verworfen, da dies zu häufig wechselnden Zinssätzen führen würde und die Berechnung und Festsetzung der Zinsen daher deutlich schwieriger zu handhaben wäre (vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, Drucksache 20/1633, S. 10, 13). Um allzu häufige Anpassungen des Zinssatzes zu vermeiden, soll eine Änderung des Zinssatzes möglichst erst dann erfolgen, wenn der zum 1. Januar des Jahres der Evaluation geltende Basiszinssatz um mehr als einen Prozentpunkt von dem bei der letzten Festlegung oder Anpassung des Zinssatzes geltenden Basiszinssatz abweicht (vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, Drucksache 20/1633, S. 23). Zur Vorbereitung der Evaluierungen nach § 238 Abs. 1c AO berichtet das BMF dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages alle zwei Jahre über die Entwicklung von Zinssätzen, die für die Überprüfung der Angemessenheit des Zinssatzes von Bedeutung sind. Der Bericht des BMF mit den Werten zum 1. Januar 2024 wurde am 2. April 2024 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages übersandt (Ausschussdrucksache 20(7)532). Der Gesetzgeber hat auf dieser Basis jedoch keine Anpassung des Zinssatzes für die Vollverzinsung vorgeschlagen (vgl. Schriftliche Fragen mit den in der Woche vom 17. Juni 2024 eingegangenen Antworten der Bundesregierung, Drucksache 20/11887, S. 11).

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<u>Verstoß gegen Aggregationsgrundsätze durch Nivellierung von Zins und Strafe</u> Durch die Zuordnung der Zinsen auf Steuernachzahlungen zur Kategorie „Betrieb“ werden wesensverschiedene ertragsteuerliche Nebenleistungen (Zinsen nach § 233a AO und Verspätungszuschläge nach § 152 AO) gleichermaßen in derselben Kategorie (d.h. „Betrieb“) ausgewiesen. Dies widerspricht IFRS 18.B20, wonach Posten mit unähnlichen Charakteristika („dissimilar characteristics“) getrennt dargestellt werden müssen, um wesentliche Informationen nicht zu verschleiern (IFRS 18.B3). Eine solche Vermengung beeinträchtigt zudem die Verständlichkeit (Understandability) der Finanzberichterstattung gemäß Conceptual Framework 2.34, da Adressaten nicht mehr unterscheiden können, ob ein Aufwand aus ineffizienter operativer Compliance (Strafe) oder lediglich aus der Nutzung von Kapital über die Zeit (Zins) resultiert. <u>Investorensicht: Gefährdung der Entscheidungsnützlichkeit und Verzerrung der Prognosebasis</u> Nach dem Conceptual Framework (Para. 2.7) sind Finanzinformationen dann relevant, wenn sie prognostischen Wert („Predictive Value“) besitzen. Investoren nutzen das Betriebsergebnis primär als Basis, um künftige operative Cashflows zu prognostizieren. Der IASB stellt in IFRS 18.BC89 zwar fest, dass mangelnde Prognosegüte oder Volatilität allein kein Grund sind, einen Posten aus dem Betriebsergebnis auszuschließen. Allerdings bezieht der IASB diese Überlegungen auf Schwankungen operativer Natur. Indem der DRSC-Entwurf diese rein zins- und zeitabhängigen Komponenten über eine strikte Negativabgren-	E-DRSC Interpretation Nr. 5 enthält keine Regelung, innerhalb welcher Posten ertragsteuerliche Nebenleistungen auszuweisen sind bzw. ob diese mit anderen Posten in den primären Abschlussbestandteilen zusammenzufassen oder gesondert darzustellen sind. Nach IFRS 18.18 hat ein Unternehmen anhand der in IFRS 18.16 f. beschriebenen Funktionen der primären Abschlussbestandteile und des Anhangs zu bestimmen, ob Informationen in die primären Abschlussbestandteile oder in den Anhang aufzunehmen sind. Nach IFRS 18.20, B23 sind zusätzliche Angaben/Aufgliederungen im Anhang in Betracht zu ziehen, um die Abschlussadressaten in die Lage zu versetzen, die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen sowie sonstigen Ereignissen und Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu verstehen. Die neuen Vorschriften in IFRS 18 zur Struktur der Gewinn- und Verlustrechnung zielen darauf ab, die Vergleichbarkeit und Verständlichkeit der in der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellten Informationen zu erhöhen (IFRS 18.BC81). Abschlussadressaten hatten gegenüber dem IASB betont, dass es wichtig, in der Gewinn- und Verlustrechnung eine Zwischensumme für das Betriebsergebnis auszuweisen, die einen einheitlichen Ausgangspunkt für ihre Analysen bietet und grundsätzlich unternehmensübergreifend vergleichbar ist (IFRS 18.BC93). Allerdings hat sich der IASB im Rahmen der Entwicklung der Vorschriften von IFRS 18 dazu entschlossen, die Kategorie „Betrieb“ nicht zu definieren, sondern stattdessen eine Negativabgrenzung vorzunehmen (vgl. IFRS 18.BC91). Infolgedessen hat ein Unternehmen der Kategorie „Betrieb“ alle in der Gewinn- und Verlustrechnung enthaltenen

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		zung in den Betrieb zwingt, begünstigt er die Volatilität der Kennzahl „Operating Profit“ unnötig und künstlich. Dies ist vom IASB in BC89 nicht intendiert. Ziel des Standards ist es, operative Schwankungen abzubilden, nicht aber die operative Marge durch Finanzierungseffekte (Zeitwert des Geldes) zu verzerren. Eine solche Verzerrung mindert den prognostischen Wert der Kennzahl für Investoren. Infolgedessen würde das Betriebsergebnis seine Bedeutung als Ausgangspunkt für die Unternehmensanalyse verlieren. Analysten/Investoren müssten das Betriebsergebnis für ihre eigenen Bewertungen manuell um Zinsen auf Steuernachzahlungen bereinigen. Dies steht im direkten Widerspruch zur Intention des IASB. In IFRS 18.BC3 identifiziert der IASB die mangelnde Vergleichbarkeit durch diverse Zwischensummen als zentrales Problem, das es Nutzern erschwerter, Unternehmen zu analysieren. Die Auslegung des DRSC würde jedoch dazu führen, dass die Abhängigkeit der Investoren von eigenen Berechnungen und Bereinigungen nicht verringert, sondern zementiert wird, indem eine nationale Besonderheit die angestrebte internationale Vergleichbarkeit des Betriebsergebnisses erneut verzerrt. <u>Benachteiligung gegenüber dem internationalen Kapitalmarkt (insb. im Vergleich zu US-GAAP)</u> Internationale Wettbewerber genießen unter US-GAAP eine weitreichende Flexibilität. Gemäß ASC 740-10-45-25 können US-Unternehmen wählen, ob sie solche Zinsen als Ertragsteueraufwand oder als Zinsaufwand ausweisen. Da beide Positionen in der	Erträge und Aufwendungen zuzuordnen, die nicht einer der anderen vier Kategorien (d.h. „Investition“, „Finanzierung“, „Ertragsteuern“ und „aufgegebene Geschäftsbereiche“) zugeordnet werden (IFRS 18.52). Die Kategorie „Betrieb“ ist insoweit als Residualkategorie definiert (vgl. IFRS 18.BC89) und kann daher auch Erträge und Aufwendungen umfassen, die aufgrund der spezifischen Vorschriften von IFRS 18 nicht die Voraussetzungen für eine Zuordnung zu den anderen vier in IFRS 18.52 genannten Kategorien erfüllen. Der IASB führt dazu in IFRS 18.BC93 aus, dass ein Unternehmen andere Mechanismen nutzen kann, um zusätzliche Informationen hinsichtlich bestimmter Aspekte seiner Ertragslage bereitzustellen, darunter die Darstellung zusätzlicher Posten oder Zwischensummen in der Gewinn- und Verlustrechnung oder die Angabe weiterer Aufgliederungen oder Informationen über vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen im Anhang. IFRS 18 ist kein mit den US-GAAP konvergierter Standard. Der Anwendungsbereich der E-DRSC Interpretation 5 ist die Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen ausschließlich im deutschen Rechtskontext. Die Behandlung in anderen Ländern ist dagegen nicht Gegenstand der Interpretation. Aufgrund unterschiedlicher Ausgestaltungen des Steuerrechts in einzelnen Jurisdiktionen kann nicht von einer Gleichartigkeit der

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		US-Bilanzierungspraxis regelmäßig unterhalb des Operating Income stehen, bleiben die operativen Margen der internationalen Konkurrenz von diesen steuerlichen Nebenfolgen unberührt. Dies stellt eine Benachteiligung deutscher Unternehmen gegenüber US-Wettbewerbern oder IFRS-Anwender anderer Staaten dar.	steuerlichen Nebenleistungen ausgegangen werden. Eine Beurteilung, welcher Kategorie in der Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS 18 steuerliche Nebenleistungen zuzuordnen sind, ist auf Ebene einer Jurisdiktion vorzunehmen.
		<u>Bruch mit dem „Management View“ (IFRS 18.117)</u> Da Zinsen auf Steuernachzahlungen in der internen Steuerungspraxis deutscher Unternehmen aufgrund ihres Finanzierungscharakters regelmäßig nicht dem operativen Geschäft zugeordnet werden, widerspricht die Zwangszuordnung zum „Betrieb“ in der GuV der ökonomischen Realität der Unternehmenssteuerung. Dies führt dazu, dass das IFRS-Betriebsergebnis an Relevanz verliert und Unternehmen faktisch auf MPMs ausweichen müssen, um ihre wahre ökonomische Performance darzustellen. Damit konterkariert der Entwurf das Ziel von IFRS 18, die Abhängigkeit von Non-GAAP-Measures zu reduzieren. Wenn der gesetzliche Standard eine Zuordnung verlangt, die diametral der in IFRS 18.117 anerkannten Management-Sicht entgegensteht, wird das IFRS-Betriebsergebnis zu einer rein formalen Größe degradiert, die für die interne und externe Performance-Analyse ohne Bereinigung kaum nutzbar ist.	Für die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen auf die Kategorien in der Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS 18 ist der „Management View“ nicht maßgeblich. Sofern ein Unternehmen in seiner öffentlichen Kommunikation außerhalb des Abschlusses eine vom Management festgelegte Erfolgskennzahl verwendet, die den Abschlussadressaten die Sicht des Managements hinsichtlich eines Aspekts der Ertragslage des Unternehmens insgesamt vermitteln, sind nach IFRS 18.121 entsprechende Angaben zu diesen vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen zu machen. Dabei ist u.a. eine Überleitungsrechnung für jede vom Management festgelegte Erfolgskennzahl auf die am ehesten vergleichbare Zwischensumme nach IFRS vorzulegen (IFRS 18.B136) und die Überleitungsposten sind darzulegen und zu erläutern (IFRS 18.B137-B139). Die Angaben zu den vom Management festgelegte Erfolgskennzahl dienen in erster Linie einer Verbesserung der Transparenz zu den vom Management außerhalb des Abschlusses verwendeten Erfolgskennzahlen (vgl. IFRS 18.BC325).
		<u>Zinsen auf Steuerrückerstattungen:</u> Zinsen auf Steuerrückerstattungen sollten der Kategorie „Investition“ zugeordnet werden. Die Argumentation in Tz. B12 des Interpretationsentwurfs, die sich primär auf die Entstehung der Steuerforderung stützt, vernachlässigt den Funktions-	<u>Zinsen auf Steuerrückerstattungen:</u> Der FA FB hatte in seiner 41. Sitzung den Ausweis von ertragsteuerlichen Nebenleistungen erörtert. Nach Ansicht des FA FB erfüllen Zinsen auf Steuerrückerstattungen im Regelfall nicht die Kriterien für eine Zuordnung zur Kategorie „Investition“. Eine Zuordnung zur Kategorie „Investition“ würde nach IFRS 18.53(c) voraussetzen, dass die Zinsen aus einem Vermögenswert resultieren, der einzeln und weitgehend

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		Charakter des Vermögenswerts als Zinsträger. Sobald der Anspruch auf Erstattungszinsen entsteht (IAS 37.33), fungiert dieser als finanzielle Forderung, deren Zinserträge einen finanziellen Ausgleich für die Kapitalüberlassung an den Staat darstellen. Da dieser Ertrag individuell und weitgehend unabhängig (bereits abgeflossene Mittel) von der laufenden betrieblichen Tätigkeit generiert wird, ist das Kriterium des IFRS 18.53(c) erfüllt.	unabhängig von den anderen Ressourcen des Unternehmens einen Ertrag erwirtschaftet. Diese Voraussetzung sei 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 als erfüllt anzusehen. Lediglich in Ausnahmefällen käme ein Ausweis der Zinsen auf Steuerrückerstattungen in der Kategorie „Investition“ in Betracht (bspw. wäre es im Falle von Rechtsstreitigkeiten, infolgedessen das Unternehmen zur Vermeidung von Zinszahlungen hohe Vorauszahlungen an die Steuerbehörde geleistet hat, denkbar, dass Zinsen auf eine Steuerrückerstattung in der Kategorie „Investition“ auszuweisen sind).
2	Keine Antwort	<u>Zu Textziffer B11 Satz 4 und Satz 6:</u> IFRS 18.59 enthält keine Ausweisregeln, sondern fordert lediglich eine Differenzierung von Verbindlichkeiten, d.h. es ist zu unterscheiden zwischen Verbindlichkeiten, die sich aus Geschäftsvorfällen ergeben (IFRS 18.59(a)), welche lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten, und Verbindlichkeiten, die dies nicht tun (IFRS 18.59(b)). <u>Zu Textziffer B11 Satz 6 und B13:</u> Die Ausführungen zur Ausgestaltung des Diskontierungszinssatzes sind nicht in IAS 37.45, sondern in IAS 37.47 enthalten. <u>Zu Textziffer B11 Satz 6:</u> Eine Anwendung von IAS 37.45 ff. auf die bilanzielle Abbildung von Zinsen auf Steuernachzahlungen, welche in § 3 Abs. 4 Nr. 4 AO aufgeführt werden, kann auch lediglich analog und nicht unmittelbar erfolgen. Dies ergibt sich daraus, dass der Ausgangsbetrag für die Zinsermittlung, d.h. die Steuernachzahlung, selbst	Zustimmung Der Verweis auf IFRS 18.59 ist zu ersetzen durch einen Verweis auf IFRS 18.60 bzw. 61, welche die eigentlichen Ausweisvorschriften für die Kategorie „Finanzierung“ sind. Zustimmung. Verweise in Bezug auf den Diskontierungszinssatz nach IAS 37 sind anzupassen (auf IAS 37.47) E-DRSC Interpretation 5 befasst sich ausschließlich mit der Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen. Auf die Bilanzierung der steuerlichen Hauptleistung nach IAS 12 geht E-DRSC Interpretation 5 nicht ein.

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		nicht nach IAS 37, sondern nach IAS 12 zu bilanzieren ist. IAS 12 enthält jedoch selbst keine Vorschriften zur Bilanzierung eines wesentlichen Zinseffekts, sodass in Übereinstimmung mit IAS 8.11(a) in der Praxis eine analoge Anwendung von IAS 37.45 ff. erfolgt. Aus den derzeitigen Erläuterungen geht dieser Umstand nicht hervor. <u>Zu Textziffer B13:</u> Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass eine unmittelbare Anwendung von IAS 37.45 ff. auf eine Rückstellung für Zinsen auf Steuernachzahlungen nur dann sachgerecht sein kann, wenn sich aus dem erwarteten Zeitpunkt der Zinszahlung ein wesentlicher Effekt ergibt.	Zustimmung Textziffer 13 der E-DRSC Interpretation 5 sieht allerdings bereits eine entsprechende Regelung vor: 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.

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?

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
1	Zustimmung		
2	Keine Antwort	<u>Zu Textziffer B15</u> In der Textziffer B15 der Begründung wird unter Verweis auf IAS 7.31-34D (2024) i.V.m. IAS 7.BC53 bei Unternehmen, die keine bestimmte Hauptgeschäftstätigkeit i.S. von IFRS 18.49 i.V.m. IFRS 18.B30-B41 ausüben, danach differenziert, ob die gezahlten bzw. erhaltenen Zinsen auf Ertragsteuern einen Zins- oder einen Strafcharakter aufweisen. Eine derartige Differenzierung ist in IAS 7.BC53 nicht enthalten bzw. nicht unmittelbar erkennbar.	Zustimmung Tz. B15 könnte angepasst werden, indem der Verweis auf den „Strafcharakter“ gelöscht wird. Der IFRS-Fachausschuss des DRSC hatte sich im Feedback Statement vom 22.10.1998 in Bezug auf den Ausweis in der Gesamtergebnisrechnung wie folgt geäußert: 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 IFRS-Fachausschuss die möglichen Auswirkungen des o.g. Urteils auf die Regelungen in DRSC Interpretation 4 erörtert und

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
			kam in seinen Beratungen zu dem Schluss, dass aus heutiger Sicht kein Handlungsbedarf abgeleitet werden kann 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 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.

4 Zusammenfassung der Beiträge aus Fachzeitschriften

Hinweis: Im Folgenden werden die Fachbeiträge, die seit der Veröffentlichung der E-DRSC Interpretation (IFRS) 5 mit Bezug zur Fragestellung des Ausweises von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS 18 dargestellt.

I. Freiberg: Neuordnung des Statement of Financial Performance nach IFRS 18 – mehr Inhalt und Struktur, aber auch mehr Fragen, in: Betriebs-Berater 4/2026, S. 170-174

- Darstellung und kritische Diskussion der neuen Regelungen von IFRS 18 zu Struktur und Inhalt der Ergebnisrechnung
- Zum Ausweis von Ertragsteuern und ertragsteuerlichen Nebenleistungen:
 - Steueraufwendungen oder Steuererträge im Anwendungsbereich von IAS 12 und etwaige damit verbundene Wechselkursdifferenzen sind der Kategorie Ertragsteuern zuzuordnen (IFRS 18.67), sind also von den Leitlinien für die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zu den anderen Kategorien ausgeschlossen (IFRS 18.B29). Der Ausweis eines Gewinns vor Ertragsteuern als Zwischensumme ist weiterhin zulässig (IFRS 18.BC83). Entscheidendes Merkmal von Ertragsteuern ist die Bemessungsgrundlage, wonach der steuerpflichtige Gewinn eher eine Netto- als eine Bruttogröße ist. Ertragsteuern sind nach IAS 12.2 als Steuern definiert, die auf dem steuerpflichtigen Gewinn basieren. Es fallen damit nicht alle Steuern/Abgaben, die ein Unternehmen zu leisten verpflichtet ist, in den Anwendungsbereich von IAS 12. Da der steuerpflichtige Gewinn nicht mit dem für Rechnungslegungszwecke ermittelten Gewinn identisch ist, müssen Ertragsteuern auch nicht auf einem Betrag basieren, der genau diesem Gewinn entspricht. Im Einzelfall ist es allerdings nicht immer eindeutig, ob eine Steuer/Abgabe in den Anwendungsbereich von IAS 12 oder andernfalls IAS 37 fällt. Insoweit mag abhängig von den jeweiligen nationalen Regelungen diese Würdigung unterschiedlich ausfallen. Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat aktuell einen Entwurf der DRSC Interpretation Nr. 5 (IFRS) zur Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen i. S. d. § 3 Abs. 4 AO nach IFRS veröffentlicht.
 - Neben laufenden und latenten Steueraufwendungen und -erträgen sind auch erfolgswirksame Anpassungen wegen einer geänderten Erwartung hinsichtlich der Realisierbarkeit von Steuerlatenzposten und Veränderungen unsicherer Steuerpositionen unter den Anforderungen zur bilanziellen Abbildung von Ertragsteuern zu subsumieren. Anhand der zugrunde liegenden Bemessungsgrundlage – abzustellen ist auf den steuerlichen Gewinn – sind Ertragsteuern von steuerlichen Nebenleistungen abzugrenzen. Es besteht daher kein Wahlrecht für die bilanzielle Abbildung solcher Nebenleistungen. Erträge und Aufwendungen aus steuerlichen Nebenleistungen, die sich auf tatsächliche Ertragsteuern beziehen, sind in der Ergebnisrechnung nicht den Ertragsteuern zuzurechnen. Wird der Zeitwert des Gelds ausgeklammert, sind Zinsen auf Steuernachzahlungen und Steuererstattungen der Operating Category zuzurechnen. Ausschließlich Ergebniseffekte für die Berücksichtigung des Zeitwerts des Gelds betreffend steuerliche Nebenleistungen finden Eingang in den Finanzierungsbereich.

II. BDO: IFRS Accounting Standards In Practice, *IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements*, 2025/2026, S. 38 f.

BDO comment – interaction between IFRS 18 income tax category requirements and IAS 12 Income Taxes

As explained above, income taxes within the scope of IAS 12 (recognised in profit or loss) and related foreign exchange differences will be classified in the income taxes category in the statement of profit or loss.

If it has been determined that taxes are within the scope of IAS 12, the related income and expenses should be classified in the income taxes category. However, if the taxes are excluded from the scope of IAS 12, the related income and expenses should be assessed to determine if they should be classified in the investing, financing or discontinued operations category. If not, such taxes should be classified in the operating category since this category is a residual category.

In most cases, income and expenses related to taxes that are not within the scope of IAS 12 will be classified in the operating category because they generally would:

- not relate to assets that generate a return individually and largely independently of the entity's other resources (see sections 3.2.6 and 3.2.7);
- not relate to liabilities that arise from transactions that involve only the raising of finance (see section 3.3.2); and
- not relate to interest income and expenses (or due to a change in interest rate) resulting from liabilities that arise from transactions that do not involve only the raising of finance (see section 3.3.3).

Write-down and any recovery of deferred tax assets

In our view, the income taxes category also includes the write-down and any recovery of deferred tax assets recognised in profit or loss applying the recoverability requirements of IAS 12. This will also include the effect of uncertain tax treatments reflected in profit or loss within the scope of IFRIC 23 Uncertainty over Income Tax Treatments, because IFRIC 23 interprets how to measure items in the scope of IAS 12.

Interest and penalties related to taxes

An entity needs to determine whether interest and penalties related to income taxes are within the scope of IAS 12 or another IFRS Accounting Standard. Interest and penalties determined to be in the scope of IAS 12 should be classified in the income taxes category.

Interest and penalties related to taxes determined to be excluded from the scope of IAS 12 should first be assessed if they should be classified in the investing, financing or discontinued operations categories. If not, they should be classified within the operating category since this category is a residual category.

Example 3.5-1 – current tax payable and receivable

Entity A, a logistics entity, pays tonnage taxes based on the tonnage of cargo transported during the year. Since the tax is not based on taxable income, Entity A assessed that the tonnage taxes are not included within the scope of IAS 12.

Current tax payable

Assume that Entity A has an outstanding current tonnage tax payable at year-end that bears interest. The tax authorities also charged a penalty for the late payment. How should the interest expense and penalty be classified in the statement of profit or loss?

Since Entity A has assessed that the tonnage taxes do not fall within the scope of IAS 12, the related income and expenses cannot be classified in the income taxes category in the statement of profit or loss.

In our view, the requirements of IFRS 18.61 (income and expenses that relate to liabilities that arise from transactions that do not involve only the raising of finance) should be applied to classify income and expenses related to current tax payables that do not fall within the scope of IAS 12. IFRS 18.61 requires that interest income and expenses (identified by the entity in applying IFRS Accounting Standards) and income and expenses arising from changes in interest rates should be classified in the financing category. Other income or expenses relating to these liabilities are classified in the operating category.

The interest expense should therefore be classified in the financing category and the penalty in the operating category.

Current tax receivable

Assume that Entity A has an outstanding current tonnage tax receivable at year-end that bears interest. How should the interest income be classified in the statement of profit or loss?

Since Entity A has assessed that the tonnage taxes do not fall within the scope of IAS 12, the related income and expenses cannot be classified in the income taxes category in the statement of profit or loss.

In our view, an entity should apply judgement and consider facts and circumstances to determine the most appropriate classification. For example, if an entity prepays the tax to earn interest on the balance, it might assess that the interest earned should be classified in the investing category since it generates a return individually and largely independently of the entity's other resources.

Conversely, if an entity prepays the tax to avoid penalties, it might determine that the tax balance results from the activities of the entity as a whole and should therefore be classified in the operating category.