



## IFRS fokussiert

DRSC veröffentlicht Interpretation zur IFRS-Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen

### Das Wichtigste in Kürze

- Das DRSC hat am 5. September 2018 die DRSC Interpretation 4 (IFRS) **Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen** nach IFRS verabschiedet, die im Dezember 2018 im Standardwerk der Deutschen Rechnungslegungs Standards (DRS) veröffentlicht wurde. Die Interpretation beschränkt sich auf steuerliche Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO, die sich auf Ertragsteuern i.S.v. IAS 12.5 beziehen. In den IFRS ist die Bilanzierung derartiger Nebenleistungen nicht explizit geregelt. Daher finden sich in der Praxis derzeit zwei unterschiedliche Vorgehensweisen, nämlich die Anwendung von IAS 12 **Ertragsteuern** einerseits und die Anwendung von IAS 37 **Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen** andererseits.
- Ausgangspunkt der Interpretation war eine Agendaentscheidung des IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) vom September 2017, in der das IFRS IC seine zuvor geführten Diskussionen in Bezug auf die Bilanzierung von ertragsteuerlichen Zinsen und Strafzahlungen zusammengefasst hat. Das IFRS IC verzichtete zwar darauf, eine entsprechende Interpretation zu erarbeiten, nahm in seine Agendaentscheidung aber den Hinweis auf, dass es bei diesem Sachverhalt kein freies Bilanzierungswahlrecht gäbe und von den Unternehmen vielmehr begründet eingeschätzt werden müsse, ob die Anwendung von IAS 12 oder IAS 37 sachgerecht ist.
- Die DRSC-Interpretation sieht vor, dass ertragsteuerliche Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO ausschließlich nach IAS 37 zu bilanzieren sind. Ansatz und Bewertung richten sich somit nach den allgemeinen Regelungen in IAS 37. Ein Ausweis als Steueraufwand bzw. Steuerertrag ist nicht zulässig.
- Eine Änderung der Bilanzierung, die auf die DRSC-Interpretation zurückgeht, gilt ausdrücklich nicht als Fehler, sondern als Methodenänderung i.S.v. IAS 8 **Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler**.
- Die Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen.

## Hintergrund

In der internationalen Kommentierung der letzten Jahre wird zwar überwiegend ausgeführt, dass ertragsteuerliche Nebenleistungen und hier insbesondere Zinsen im Zusammenhang mit unsicheren Steuerpositionen definitorisch nicht unter die Ertragsteuern i.S.v. IAS 12 fallen. Dennoch seien derartige an das Finanzamt zu leistende Beträge zumindest eng mit Ertragsteuern verbunden, sodass es den bilanzierenden Unternehmen unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts der Zahlungen grundsätzlich offenstehe, diese Nebenleistungen nicht gemäß IAS 37, sondern nach IAS 12 zu bilanzieren. In der Praxis wurde in diesem Zusammenhang u.a. darauf hingewiesen, dass es – gerade wenn mehrere Veranlagungszeiträume im Rahmen einer Betriebsprüfung untersucht werden – üblich sein dürfte, dass Steuern (bzw. die entsprechenden Bemessungsgrundlagen) und vor allem Zinsen kaum trennbar in einem komplexen Verfahren ermittelt werden und die jeweiligen Beträge in Abhängigkeit von der „Verhandlungsstrategie“ variieren können. Zumindest würden die Unternehmen dies in ihre Überlegungen einbeziehen, auch was etwaige Zahlungen zur Hemmung des Zinslaufs angeht.

Im Nachgang zur Entwicklung der Interpretation IFRIC 23 **Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung** diskutierte das IFRS IC die aus dem Anwendungsbereich der Interpretation ausgeklammerte Frage, wie ertragsteuerliche Nebenleistungen (namentlich Zinsen und Strafzahlungen) nach IFRS zu bilanzieren seien. Das IFRS IC verzichtete letztlich zwar auf die Entwicklung einer Interpretation, gab in seiner Agendaentscheidung (vgl. [IFRIC Update vom September 2017](#)) den Unternehmen aber noch einige Hinweise zur Bilanzierung von ertragsteuerlichen Zinsen und Strafzahlungen mit auf den Weg. Diese bestanden vor allem in der Feststellung, dass es hier kein freies Bilanzierungswahlrecht gäbe (welches in Teilen der Literatur postuliert wurde). Vielmehr müsse vom Unternehmen begründet eingeschätzt werden, ob die Anwendung von IAS 12 oder von IAS 37 für die zu betrachtenden ertragsteuerlichen Zinsen und Strafzahlungen sachgerecht ist. Diese Ermessensentscheidung („judgement“), für die vom IFRS IC allerdings keine Kriterien genannt wurden, sei gemäß IAS 1.122 offenzulegen. Unabhängig davon, ob IAS 12 oder IAS 37 zur Anwendung kommt, seien schließlich Informationen zu ertragsteuerlichen Zinsen und Strafzahlungen in den Anhang aufzunehmen, sofern dies wesentlich ist. Praxisimplikation: Sollten Unternehmen in der Vergangenheit ohne einen ausreichenden Beurteilungsprozess derartige Nebenleistungen entweder gemäß IAS 12 oder IAS 37 bilanziert haben, so sind dieser Beurteilungsprozess nachzuholen und insoweit die bislang vorgenommene Bilanzierung zu überprüfen.

Das IFRS IC lässt bei begründeter Einschätzung die Anwendung von IAS 12 oder IAS 37 grundsätzlich zu.

Der IFRS-Fachausschuss des DRSC knüpfte an die Diskussionen im IFRS IC und dessen Agendaentscheidung an und strebte zunächst an, im Rahmen eines Anwendungshinweises einen Kriterienkatalog zu entwickeln, um es den Unternehmen zu erleichtern zu entscheiden, ob eine Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IAS 12 oder IAS 37 sachgerecht ist. Letztlich kam das DRSC allerdings von dieser Vorgehensweise ab und erarbeitete auf Basis von § 342 Abs. 1 Nr. 4 HGB i.V.m. § 315e Abs. 1 HGB zunächst einen am 16. Juli 2018 veröffentlichten Interpretationsentwurf, der bis zum 31. August 2018 kommentiert werden konnte. Bereits am [5. September 2018](#) verabschiedete das DRSC die finale Interpretation, die sich von der Entwurfsfassung nur unwesentlich unterscheidet und insbesondere festlegt, dass ertragsteuerliche Nebenleistungen im deutschen Rechtskreis ausschließlich nach IAS 37 zu bilanzieren sind. Der IFRS-Fachausschuss des DRSC präziserte die Interpretation am [13. September 2018](#) hinsichtlich des Zeitpunkts des Inkrafttretens und diese endgültige Fassung der Interpretation wurde im [Dezember 2018](#) im Rahmen einer Ergänzungslieferung des Standardwerks der Deutschen Rechnungslegungs Standards (DRS) veröffentlicht. Zur Erläuterung des Projektverlaufs und der Überlegungen des IFRS-Fachausschusses zu den beim DRSC eingegangenen Stellungnahmen zum Interpretationsentwurf veröffentlichte das DRSC darüber hinaus am [22. Oktober 2018](#) ein Feedback Statement.

### Die Vorschriften im Einzelnen

Der Anwendungsbereich der Interpretation beschränkt sich ausdrücklich auf steuerliche Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO, die sich auf tatsächliche Ertragsteuern i.S.d. IAS 12.5 beziehen. Hierzu zählen insbesondere Zinsen, aber auch verschiedene Strafzahlungen wie bspw. Verspätungs- und Säumniszuschläge.

Die bislang in der deutschen Bilanzierungspraxis nicht unübliche Bilanzierung derartiger Nebenleistungen nach IAS 12 ist gemäß der DRSC Interpretation 4 nicht mehr zulässig, was primär damit begründet wird, dass steuerliche Nebenleistungen nicht die Definition von Ertragsteuern erfüllen, wie sie in IAS 12.2 niedergelegt ist. Es bestehe zwar häufig eine Abhängigkeit der ertragsteuerlichen Nebenleistungen vom zu versteuernden Gewinn. Diese erscheine 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 sowie der Absicht und der Schwere der Nichteinhaltung der geltenden Einkommensteuergesetze. Des Weiteren sprächen der Rechtscharakter sowie der wirtschaftliche Gehalt der ertragsteuerlichen Nebenleistungen gegen eine Anwendung von IAS 12.

Da die Anwendung von IFRS 9 **Finanzinstrumente** mangels vertraglicher Grundlage ausscheidet, sind ertragsteuerliche Nebenleistungen nach Ansicht des DRSC folglich ausschließlich gemäß IAS 37 zu bilanzieren.

Das DRSC schließt im Kontext deutscher Ertragsteuern die Anwendung von IAS 12 kategorisch aus.

#### Beobachtung

Der sich aus der IFRS-IC-Agendaentscheidung ergebende Beurteilungsspielraum, entweder IAS 12 oder IAS 37 anzuwenden, besteht nach Ansicht des DRSC nicht auf Unternehmensebene, sondern aus konzeptioneller Sicht nur zwischen unterschiedlichen Steuerjurisdiktionen. Daraus folge, dass die in einem deutschen Steuerbescheid ausgewiesenen ertragsteuerlichen Nebenleistungen von allen deutschen Unternehmen bilanziell einheitlich abgebildet werden müssen. Besondere Umstände und Verfahrensspezifika auf Unternehmensebene bleiben in der Konsequenz daher unberücksichtigt.

Für die Bilanzierung von Ansprüchen aus ertragsteuerlichen Nebenleistungen sind die Ansatzkriterien in IAS 37.33 und 37.35 maßgeblich, d.h., ein Anspruch ist erst dann zu erfassen, wenn der Zufluss wirtschaftlichen Nutzens so gut wie sicher („virtually certain“) ist. Für Verpflichtungen aus ertragsteuerlichen Nebenleistungen gelten die allgemeinen Grundsätze in IAS 37.14, u.a. muss eine gegenwärtige Verpflichtung vorliegen. Das DRSC führt hierzu aus, dass eine solche Verpflichtung dann gegeben ist, wenn sich ein Unternehmen dieser nicht durch vorzeitige Zahlung an die Finanzbehörde entziehen kann. Im Hinblick auf Zinsen hängt der Umfang der Verpflichtung somit davon ab, ob sich ein Unternehmen der möglichen Zinsnachzahlung im Falle eines letztinstanzlich zu seinen Ungunsten entschiedenen Steuersachverhalts entziehen kann oder nicht. So scheidet der Ansatz von Zinsanteilen, die künftigen Veranlagungszeiträumen zuzurechnen sind, dann aus, wenn sich das Unternehmen durch vorzeitige Zahlung an die Finanzbehörde entziehen kann, da keine gegenwärtige Verpflichtung i.S.v. IAS 37 vorliegt. Hinsichtlich des Zeitpunkts des Ansatzes ertragsteuerlicher Nebenleistungen ist zu beachten, dass dieser vom Zeitpunkt des Ansatzes der steuerlichen Hauptleistung abweichen kann.

Die Bewertung von Verpflichtungen aus ertragsteuerlichen Nebenleistungen erfolgt gemäß IAS 37.36 mit dem bestmöglichen Schätzwert, der zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung zum Abschlussstichtag erforderlich ist. Eine etwaige Abzinsung der Verpflichtungen erfolgt nach den allgemeinen Regeln in IAS 37.45 ff.

Aus der Verneinung der Einordnung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen als Steuern i.S.v. IAS 12 folgt, dass entsprechende Beträge in der Gesamtergebnisrechnung nicht als Steueraufwand bzw. Steuerertrag ausgewiesen werden dürfen. Entsprechend sind bei der Aufstellung der Kapitalflussrechnung die Regelungen in IAS 7.35 f. nicht anwendbar. Das DRSC führt weiterhin aus, dass eine spätere Aufzinsung des Buchwerts der ertragsteuerlichen Nebenleistungen in der Gesamtergebnisrechnung im Finanzergebnis auszuweisen ist. Unter Berücksichtigung der vorstehend genannten Regelungen obliegt die Entscheidung über den Ausweis ertragsteuerlicher Nebenleistungen den bilanzierenden Unternehmen. Hierauf wird vom DRSC in der Begründung zur Interpretation und auch im Feedback Statement ausdrücklich hingewiesen.

Ein Ausweis ertragsteuerlicher Nebenleistungen als Steueraufwand bzw. -ertrag scheidet aus.

#### Beobachtung

In Abhängigkeit vom wirtschaftlichen Gehalt der Nebenleistungen kann somit ein Ausweis im Finanzergebnis oder im operativen Ergebnis angezeigt sein, sodass hier eine Ermessensentscheidung zu treffen ist, die gemäß IAS 1.122 offenzulegen ist. Das DRSC hat hierzu bewusst keine konkreten Regelungen aufgenommen, sodass u.a. offenbleibt, ob ertragsteuerliche Zinsen, die gesetzlich auf 6 Prozent festgelegt sind, aufgrund der derzeitigen Niedrigzinsphase ggf. aufzuteilen und die jeweiligen Beträge dem Finanzergebnis einerseits und dem operativen Ergebnis andererseits zuzuordnen sind (siehe hierzu auch die aktuelle BFH-Entscheidung zur Verfassungsmäßigkeit von Nachzahlungszinsen).

#### Anwendung

Die Interpretation ist erstmalig auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Darüber hinaus stellt das DRSC klar, dass eine auf diese Verlautbarung des DRSC zurückgehende Bilanzierungsänderung keine Fehlerkorrektur, sondern eine Methodenänderung i.S.v. IAS 8 darstellt, die entsprechend der dort niedergelegten einschlägigen Regelungen umzusetzen ist. Die geänderte Bilanzierungsmethode ist demnach retrospektiv anzuwenden und die dargestellten Vorjahreszahlen sind entsprechend anzupassen.

Eine etwaige Änderung der Bilanzierung stellt eine Methodenänderung dar.

#### Beobachtung

Das DRSC begründet die Einordnung als Methodenänderung damit, dass die aktuell geltenden IFRS im Hinblick auf den in der Interpretation geregelten Sachverhalt eine Regelungslücke aufweisen. Konkrete Hinweise auf die Bilanzierung finden sich nur in der Agendaentscheidung des IFRS IC vom September 2017, nicht aber in den Standards selbst. Das IFRS IC hatte in seinen Ausführungen auf die Notwendigkeit einer begründeten Beurteilung hingewiesen, ob IAS 12 oder IAS 37 zur Anwendung kommen, und somit weder die Anwendung von IAS 12 noch die Anwendung von IAS 37 grundsätzlich ausgeschlossen.

Die gesetzliche Grundlage dafür, dass das DRSC sich auf die IFRS beziehende Interpretationen veröffentlichen darf, findet sich in § 342 Abs. 1 Nr. 4 HGB i.V.m. § 315e Abs. 1 HGB. Eine wesentliche Voraussetzung ist, dass eine solche Interpretation eine Fragestellung mit deutlich dominierendem nationalem Bezug zum Thema hat, die durch das IFRS IC nicht in einer allgemein verbindlichen Weise interpretiert werden kann.

#### **Beobachtung**

Von entscheidender Bedeutung ist somit, ob die in der Interpretation behandelte Fragestellung in ähnlicher, d.h. verallgemeinerungsfähiger Weise auch in anderen nationalen Rechtskreisen aufkommt. Das DRSC weist in diesem Zusammenhang ausdrücklich darauf hin, dass sich die Interpretation ausschließlich auf den deutschen Rechtsraum bezieht, und nimmt implizit an, dass eine allgemein verbindliche Behandlung des Themas durch das IFRS IC nicht möglich gewesen wäre. Zu beachten ist hierbei, dass das IFRS IC nicht aus diesem Grund von der Erarbeitung einer Interpretation abgesehen hat, sondern weil es die Verbesserung der Rechnungslegung durch eine solche Interpretation infrage stellte und die in diesem Zusammenhang entstehenden Kosten daher nicht durch einen entsprechenden Nutzen gerechtfertigt seien.

Interpretationen des DRSC sind nicht Teil der IFRS und unterliegen daher auch nicht dem EU-Übernahmeprozess (Endorsement). Ihre Bindungswirkung ist gesetzlich nicht geregelt, aber das DRSC geht in seiner Vorbemerkung zur Interpretation davon aus, dass DRSC-Interpretationen bei der Aufstellung von IFRS-Abschlüssen so lange als Leitlinie für den behandelten Sachverhalt gelten, wie keine anderslautende Regelung durch den IASB oder das IFRS IC beschlossen wurde. Unternehmen in Deutschland hätten daher sorgfältig zu prüfen, ob unter Berücksichtigung aller Besonderheiten des Einzelfalls eine Anwendung der Interpretation des DRSC geboten ist.

#### **Beobachtung**

Über die IAS-8-Hierarchie (vgl. IAS 8.10–12) kann sich die Anwendung der DRSC-Interpretation bzw. das dort verankerte Prinzip, dass innerhalb einer Steuerjurisdiktion auch nur eine Bilanzierung für vergleichbare Sachverhalte statthaft ist, auch über den deutschen Rechtskreis hinaus auswirken. Die einzelnen Rechtskreise sind in jedem Fall zu analysieren und aufgrund von weltweit mitunter stark variierenden Steuersystemen führt die Anwendung der DRSC-Interpretation dazu, dass eine konzerneinheitliche Bilanzierungsvorgabe im Sinne einer einheitlichen Anwendung von IAS 12 oder IAS 37 häufig nicht mehr möglich sein wird. In diesem Zusammenhang weist auch das DRSC darauf hin, dass es in anderen Rechtskreisen sachgerecht sein kann, ertragsteuerliche Nebenleistungen nach IAS 12 und nicht nach IAS 37 zu bilanzieren.

## Ihre Ansprechpartner

### Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581

jensberger@deloitte.de

### Dr. Stefan Schreiber

Tel: +49 (0)30 25468 303

stschreiber@deloitte.de

## Hinweis

Bitte schicken Sie eine E-Mail an [mdorbath@deloitte.de](mailto:mdorbath@deloitte.de), wenn Sie Fragen zum Inhalt haben, dieser Newsletter an andere oder weitere Adressen geschickt werden soll oder Sie ihn nicht mehr erhalten wollen.

# Deloitte.

Die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („Deloitte“) als verantwortliche Stelle i.S.d. EU-Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH) nutzen Ihre personenbezogenen Daten (insbesondere Name, E-Mail-Adresse, Kontaktdaten etc.) im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer personenbezogenen Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder [kontakt@deloitte.de](mailto:kontakt@deloitte.de) widersprechen sowie ihre Berichtigung oder Löschung verlangen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden, und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendetwas im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf [www.deloitte.com/de/UeberUns](http://www.deloitte.com/de/UeberUns).

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für rund 286.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.

Stand 12/2018