

Am 22. Dezember 2017 hat US-Präsident Donald Trump den Tax Cuts and Jobs Act (im Folgenden „das Gesetz“) unterzeichnet. Das Gesetz enthält neben der deutlichen Senkung der US-Körperschaftsteuersätze eine Reihe weiterer steuerlicher Regelungen. Wir stellen aus unserer Sichtweise dar, welche bilanzierungstechnischen Auswirkungen das Gesetz auf Unternehmen hat, die nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) bilanzieren.⁷





Auswirkungen der US-Steuerreform auf die IFRS-Bilanzierung

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Das Gesetz ändert die Regelungen zur Unternehmensbesteuerung in den USA in erheblichem Umfang.
- ▶ Mit Unterzeichnung des Gesetzes im Dezember 2017 ist dieses gem. IAS 12.46 und 12.47 für die Bewertung der Steuerpositionen bereits in IFRS-Abschlüssen für Berichtsperioden, die den 22. Dezember 2017 einschließen, zu beachten.
- ▶ Die wichtigste Maßnahme der US-Steuerreform ist die Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes auf 21 Prozent (auf Bundesebene) bereits im Jahr 2018.
- ▶ Das Gesetz enthält mit Blick auf die Unternehmensbesteuerung noch eine Reihe weiterer teils steuerbegünstigender, teils steuerverschärfender Regelungen, die insgesamt komplex sind.
- ▶ Unternehmen sollten die Vorschriften für rechnungslegungsbezogene Schätzungen und berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach dem Bilanzstichtag mit Blick auf die Auswirkungen der US-Steuerreform auf die Bilanzierung sorgfältig prüfen.
- ▶ Unternehmen sollten unter Berücksichtigung von Wesentlichkeitsaspekten detaillierte Angaben zu den Ermessensentscheidungen, Annahmen und Schätzungen machen, die sie bei der Bilanzierung der steuerrechtlichen Änderungen getroffen bzw. vorgenommen haben.
- ▶ Für Unternehmen, die nach IFRS bilanzieren, könnte es sich als hilfreich erweisen, bei der Ausarbeitung ihrer IFRS-Bilanzierungs- und -Bewertungsmethoden in Bezug auf die BEAT- und GILTI-Vorschriften den Fragen-und-Antworten-Katalog des FASB heranzuziehen.

⁷ Für eine umfangreiche Analyse der Auswirkungen der US-Steuerreform vgl. unsere ausführliche englischsprachige Publikation Applying IFRS: A closer look at IFRS accounting for the effects of the US Tax Cuts and Jobs Act vom Januar 2018. Die Broschüre steht für Sie im Internet unter www.ey.com/IFRS zum Abruf bereit.

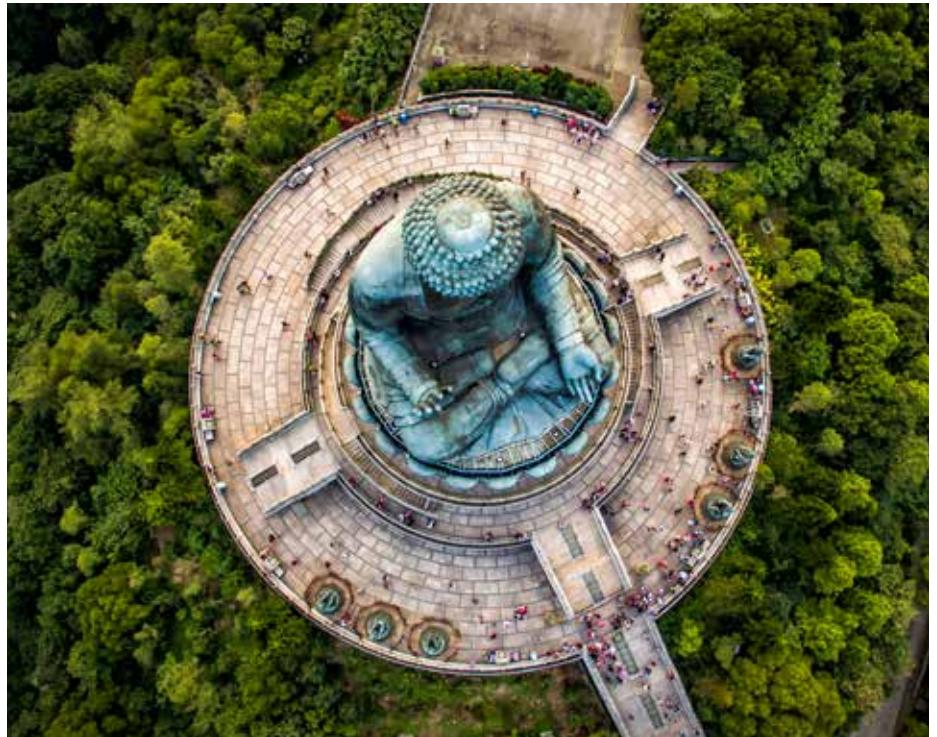


Auswirkungen der US-Steuerreform auf die IFRS-Bilanzierung

Überblick

Der „Tax Cuts and Jobs Act“ („das Gesetz“ oder „die US-Steuerreform“), den US-Präsident Donald Trump am 22. Dezember 2017 unterzeichnete, soll das US-Wirtschaftswachstum fördern und ins Ausland verlagerte Arbeitsplätze und Gewinne zurückführen. Erreicht werden soll dies durch die Senkung der US-Körperschaftsteuersätze, die Schaffung eines territorialen Steuersystems, die Sofortabschreibung bestimmter Investitionsgüter und die Gewährung sonstiger Steuervergünstigungen. Das Gesetz enthält im Gegenzug auch verschiedene Bestimmungen zur Ausweitung der Steuerbasis (z. B. die Abschaffung derzeit bestehender Abzugsmöglichkeiten) sowie Bestimmungen, die einer Erosion der Steuerbasis entgegenwirken.

Am 22. Dezember 2017 veröffentlichten die Mitarbeiter der US-Wertpapier- und Börsenaufsichtsbehörde (SEC) den Staff Accounting Bulletin (SAB) 118, um Unternehmen, die nicht in





der Lage sind, ihre Bilanzierung der ertragsteuerlichen Effekte des Gesetzes in der Periode des Inkrafttretens zu finalisieren, Anwendungsleitlinien an die Hand zu geben. Damit trugen die Mitarbeiter der SEC dem Umstand Rechnung, dass es für Unternehmen schwierig sein könnte, die Auswirkungen des Gesetzes unter Einhaltung ihrer Fristen für die Finanzberichterstattung zu bilanzieren, und bestätigten, dass die Leitlinien Unternehmen dabei unterstützen sollen, Anlegern zeitnah entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung zu stellen.

Am 18. Januar 2018 erörterten das Financial Accounting Standards Board (FASB) und die Emerging Issues Task Force (EITF) die Ansichten der Mitarbeiter des FASB zu vier strittigen Punkten, die sich im Zuge der Auseinandersetzung der Unternehmen mit den Auswirkungen des Gesetzes auf die Bilanzierung ergeben haben. Die Mitarbeiter des FASB kündigten an, dass sie den Fragen-und-Antworten-Katalog in das Implementierungsportal auf der Website des FASB einstellen werden.

Vorschriften gemäß IFRS

IAS 12 Ertragsteuern - gültige oder angekündigte Steuersätze und Steuervorschriften

Tatsächliche Ertragsteuern sind mit dem Betrag zu bewerten, in dessen Höhe eine Zahlung an die Steuerbehörden (eine Erstattung von den Steuerbehörden) erwartet wird, und zwar auf der Grundlage von Steuersätzen (und Steuervorschriften), die am Abschlussstichtag gelten oder in Kürze gelten werden (IAS 12.46). Latente Steuern sind anhand der Steuersätze zu bewerten, deren Gültigkeit für die Periode, in der ein Vermögenswert realisiert oder eine Schuld erfüllt wird, erwartet wird. Dabei werden die Steuersätze (und Steuervorschriften) verwendet, die zum Abschlussstichtag gültig oder angekündigt sind (IAS 12.47). Es ist keine Befreiung von der Vorschrift nach IAS 12 vorgesehen, auch nicht für den Fall, dass ein komplexer Gesetzestext erst kurz vor Jahresende verabschiedet wird. Das bedeutet, dass Unternehmen, bei denen das Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, die Auswirkungen der US-Steuerreform im Abschluss zum 31. Dezember 2017 zu berücksichtigen haben.

Für Unternehmen, deren Geschäftsjahr vom Kalenderjahr abweicht, gilt folgende Regelung: Falls gemäß den aktuellen Steuervorschriften, die nicht durch das Gesetz abgeändert

wurden, der Besteuerungszeitraum den Stichtag von Steuersatzänderungen einschließt (und dieser Stichtag nicht auf den ersten Tag des Besteuerungszeitraums fällt), kommt bei der Steuerberechnung ein gemischter Steuersatz auf das zu versteuernde Ergebnis zur Anwendung.

Backward tracing (Nachverfolgung) von Änderungen bei der Erfassung latenter Steuern

Nach IAS 12.61A sind Steuern auf Posten, die außerhalb des Gewinns oder Verlusts zu erfassen sind, ungeachtet dessen, ob es sich um die gleiche oder um eine andere Berichtsperiode handelt, wie folgt auszuweisen:

- ▶ im sonstigen Ergebnis (OCI), sofern sie sich auf einen Posten beziehen, der im sonstigen Ergebnis bilanziert wird, oder
- ▶ direkt im Eigenkapital, sofern sie sich auf einen Posten beziehen, der direkt im Eigenkapital erfasst wird.

Die Vorschrift, bei der Bilanzierung der steuerlichen Auswirkungen einer Transaktion die Art der ursprünglichen Entstehung der Steuerlatenz zu betrachten, wird allgemein auch als *backward tracing* (Nachverfolgung) bezeichnet. Sofern sich die tatsächlichen und die latenten Steuern aufgrund der neuen Steuergesetzgebung ändern, schreibt IAS 12 vor, dass die Auswirkungen den Posten im Periodenergebnis, im sonstigen Ergebnis und im Eigenkapital zuzurechnen sind, die die Steuer ursprünglich auslösten. Die Vorschrift in Bezug auf die Nachverfolgung gilt auch für alle nachträglichen Änderungen von Schätzungen. Das bedeutet, dass z. B. bei der Buchung der Änderungen von latenten Steuern, die durch die US-Steuerreform verursacht sind, zu untersuchen ist, wie der zugrunde liegende Sachverhalt in der Vergangenheit entstanden und erfasst wurde. Nur dann kann der Effekt aus der Änderung sachgerecht im Periodenergebnis, im sonstigen Ergebnis oder im Eigenkapital erfasst werden.

Abzinsung von tatsächlichen Steueransprüchen und tatsächlichen Steuerschulden

Das Gesetz sieht eine einmalige *transition tax* (Übergangsteuer) auf bislang unversteuerte ausländische Gewinne vor, die über einen Zeitraum von acht Jahren zinslos geleistet werden kann.



Auswirkungen der US-Steuerreform auf die IFRS-Bilanzierung

Gemäß IAS 12.53 ist die Abzinsung latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden ausdrücklich untersagt. Im Juni 2004 vertrat das IFRIC die Sichtweise, dass tatsächlich zu entrichtende Steuern abgezinst werden sollten, wenn ihre Auswirkungen wesentlich sind. Das IFRIC merkte jedoch an, dass sich daraus ein Konflikt mit den Anforderungen aus IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand* ergeben könnte. Dies führte zu unterschiedlichen Verfahrensweisen in der Praxis und zur Notwendigkeit, sich für eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode zu entscheiden. Hat ein Unternehmen eine solche Entscheidung bereits getroffen, würde die US-Steuerreform an sich keine Änderung der zuvor gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsmethode rechtfertigen. Die Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode auf Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse oder Bedingungen, die früher nicht vorgekommen sind oder unwesentlich waren, gilt nicht als Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (IAS 8.16). Daher können Unternehmen, die sich bisher noch nicht für eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode für dieses Thema entschieden haben, sich erstmals entscheiden, ob sie die gegebenenfalls entstehende zinslose Steuerverbindlichkeit abzinsen oder nicht.

IFRIC 23 Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung

Im Juni 2017 veröffentlichte das IASB die IFRIC Interpretation 23, die für am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnende Berichtsjahre anzuwenden ist (eine vorzeitige Anwendung ist jedoch zulässig). Obgleich IFRIC 23 noch nicht zwingend anzuwenden ist und nicht speziell dafür entwickelt wurde, im Falle einer Änderung der Steuergesetzgebung zu greifen, bietet sie hilfreiche Leitlinien, die Unternehmen bei der Bilanzierung von Unsicherheiten berücksichtigen könnten, die angesichts eventueller Änderungen der Steuergesetzgebung im Hinblick auf ihre Steuerpositionen bestehen könnten.

IAS 10 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

In IAS 10.3 finden sich Leitlinien dazu, wann Ereignisse nach dem Bilanzstichtag als berücksichtigungspflichtige oder nicht zu berücksichtigende Ereignisse einzustufen sind. Ereignisse, die Hinweise zu Gegebenheiten liefern, die bereits am Bilanzstichtag



vorlagen, gelten als berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach dem Bilanzstichtag. Aktualisierte Steuerberechnungen, das Sammeln zusätzlicher Daten, von den Steuerbehörden versandte Klarstellungen und die Gewinnung weiterer Erfahrung mit der Steuergesetzgebung vor der Freigabe des Jahresabschlusses sollten als berücksichtigungspflichtige Ereignisse behandelt werden, wenn sie zum Bilanzstichtag bestehen. Ereignisse, die auf Gegebenheiten hinweisen, die nach der Berichtsperiode eingetreten sind, gelten als nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag. Um zu bestimmen, ob technische Korrekturen und regulatorische Leitlinien, die nach dem Ende der Berichtsperiode veröffentlicht wurden, als berücksichtigungspflichtige Ereignisse einzustufen sind, sind Ermessensentscheidungen vonnöten.

Angaben

Sofern die Auswirkungen aus der US-Steuerreform für ein berichtendes Unternehmen wesentlich sind, sollte das Unternehmen folgende IFRS-Regelungen zu Angaben im Anhang berücksichtigen:

- ▶ Angaben zum latenten Steueraufwand (Steuerertrag), der auf Änderungen der Steuersätze oder der Einführung neuer Steuern beruht (IAS 12.80[d])
- ▶ Erläuterungen zu Änderungen des anzuwendenden Steuersatzes bzw. der anzuwendenden Steuersätze im Vergleich zur vorherigen Bilanzierungsperiode (IAS 12.81[d])
- ▶ Erläuterungen zu Ermessensentscheidungen, Informationen über die getroffenen Annahmen und sonstigen Schätzungen gemäß den Paragraphen 122 und 125-129 des IAS 1 *Darstellung des Jahresabschlusses*
- ▶ Angaben zu steuerlichen Eventualverbindlichkeiten (IAS 12.88)

Zusätzlich zu berücksichtigende Auswirkungen auf die Rechnungslegung

Bilanzierungseinheit (*unit of account*)

Bei der Auswahl der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden müssen Ersteller von Jahresabschlüssen entscheiden, auf welcher Ebene Sachverhalte bilanziell beurteilt und abgebildet

werden sollten (was also die „Bilanzierungseinheit“ ist). Unter anderem stellt sich die Frage, ob und wie die verschiedenen Aspekte der US-Steuerreform einzeln oder nur in ihrer Gesamtheit gewürdigt und abgebildet werden können. Hierbei sollte auch berücksichtigt werden, ob eine Zusammenfassung der rechtlichen Einheiten und der steuerlichen Behandlungsweisen sachgerecht ist. IFRIC 23.6 enthält Leitlinien, die zur sachgerechten Bestimmung der Bilanzierungseinheit hilfreich sind.





Auswirkungen der US-Steuerreform auf die IFRS-Bilanzierung

Unvollständige Angaben

Von den Steuerreformen betroffene Unternehmen müssen in ihrer Finanzberichterstattung Angaben zu den Auswirkungen der verabschiedeten Steuergesetzgebung machen. Dabei lassen sich zwei Arten von Unsicherheit unterscheiden:

- ▶ *Unsicherheit bezüglich der gesetzlichen Vorschriften*, die für unsichere steuerliche Behandlungsweisen gemäß Definition in IFRIC 23 ausschlaggebend sein kann
- ▶ *Unvollständigkeit der Informationen*, da Unternehmen ihre Unterlagen möglicherweise nicht an einem Ort und in einer Form aufbewahren, die es ihnen ermöglicht, kurzfristig bestimmte detaillierte steuerliche Berechnungen vorzunehmen. Unternehmen müssen die nach vernünftiger Erwartung beziehbaren Daten sammeln und diese bei der Vornahme vernünftiger Schätzungen berücksichtigen.

Es ist nicht erforderlich, dass Unternehmen jeden Aspekt der US-Steuerreform vollständig verstehen, um angemessene Schätzungen vorzunehmen. Vielmehr sollten sie Schätzungen für die Bereiche der steuerlichen Berechnungen vornehmen, für die ihnen Informationen zur Verfügung stehen. Nur in sehr seltenen Fällen dürfte es nicht möglich sein, eine Schätzung zu erstellen. In der Praxis wird erwartet, dass dies bei der einmaligen *transition tax* der Fall sein könnte. Kann eine angemessene Schätzung nicht erstellt werden, wird der Posten nicht in der Bilanz bzw. in der Gewinn- und Verlustrechnung angesetzt.

Die gemäß IAS 1.125-129 vorgeschriebenen Angaben sollten Verweise auf Quellen von Schätzungsunsicherheiten enthalten. In Fällen, in denen der Wortlaut des Steuerrechts nicht eindeutig ist, sollten Unternehmen auf die in IFRIC 23 enthaltenen Leitlinien zurückgreifen.



Regelungen nach SAB 118 und dem FASB

SAB 118

Nicht-US-Unternehmen, die in den USA an der Börse gehandelt werden (*foreign private issuers*), wird empfohlen, sich mit SAB 118 auseinanderzusetzen. Auch wenn die IFRS und SAB 118 verschiedene Ansätze verfolgen, dürften sich die Ergebnisse in den meisten Fällen nicht wesentlich voneinander unterscheiden.⁸ Dennoch müssen Unternehmen die zwischen ASC Topic 740 und IAS 12 bestehenden Abweichungen in den Rechnungslegungsgrundsätzen, die SAB 118 nicht eliminiert hat (beispielsweise das *backward tracing* nach IAS 12), sorgfältig prüfen. Die Erwartung der SEC-Mitarbeiter, dass Unternehmen bei der Bilanzierung von Steuern in gutem Glauben handeln, erstreckt sich außerdem auch auf diejenigen Unternehmen, die nach IFRS bilanzieren. *Foreign private issuers* sollten ebenso die in SAB 118 enthaltenen Angabevorschriften berücksichtigen und entsprechende Angaben nach IFRS machen, um den Grad der Schätzungsunsicherheit zu erläutern.

FASB-Leitlinien zur Bilanzierung im Rahmen von BEAT und GILTI

Am 18. Januar 2018 haben das FASB und die EITF unter anderem über die Bilanzierung der *base erosion anti-abuse tax* (BEAT), einer Steuer, die sich gegen eine Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage richtet, und des *global intangible low-taxed income* (GILTI), einer Art Hinzurechnungsbesteuerung auf im Ausland erzielte, niedrig besteuerte Renditen aus immateriellen Vermögenswerten, diskutiert. Nach Angaben der FASB-Mitarbeiter werden die vom Mitarbeiterstab erstellten Fragen-und-Antworten-Dokumente demnächst in das Implementierungsportal der FASB-Website eingestellt. Für Unternehmen, die nach IFRS bilanzieren, könnte es hilfreich sein, bei der Ausarbeitung ihrer Bilanzierungsrichtlinien in Bezug auf BEAT und GILTI nach IFRS die vom FASB formulierten Fragen und Antworten heranzuziehen.

ESMA Public Statement

Am 26. Januar 2018 hat die europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde ESMA (European Securities and Markets Authority) zum Umgang mit dem Konsequenzen des Gesetzes im Rahmen der Bilanzierung nach IFRS eine Verlautbarung (Practice Statement) herausgegeben.⁹

Darin nimmt die ESMA zwar zur Kenntnis, dass die Komplexität des Regelwerks und die zeitliche Nähe der Verabschiedung des Gesetzes zum Bilanzstichtag die Unternehmen vor besondere Herausforderungen stellen, betont aber gleichzeitig, dass IAS 12 keine Erleichterungsvorschriften hinsichtlich Änderungen des Steuerrechts nahe am Stichtag vorsieht und damit die US-Steuerreform für Berichtsperioden, die den 22. Dezember 2017 einschließen, berücksichtigt werden muss.

Unsere Sichtweise

Unternehmen müssen bei der Bilanzierung der Auswirkungen der Steuergesetzgebung wesentliche Ermessensentscheidungen und Annahmen treffen, insbesondere im Hinblick auf die einmalige *transition tax*, das *foreign derived intangible income* (FDII; Sonderabzug für bestimmte Einkünfte aus Geschäftsbeziehungen mit ausländischen Personen), GILTI und BEAT.

Unternehmen müssen die weiteren Entwicklungen und die von Standardsettern, Regulierungsbehörden und Gesetzgebbern veröffentlichten Leitlinien sorgfältig prüfen.

⁸ In den seltenen Fällen, in denen keine angemessene Schätzung vorgenommen werden kann, müssten Unternehmen nach SAB 118 die Steuerposition entsprechend den steuerrechtlichen Vorschriften schätzen, die unmittelbar vor dem Inkrafttreten wirksam waren, während IAS 12 die Anwendung der angekündigten bzw. verabschiedeten Steuergesetze vorschreibt.

⁹ Vgl. für eine umfangreichere Darstellung des ESMA Public Statement unsere englischsprachige Publikation Applying IFRS: A closer look at IFRS accounting for the effects of the US Tax Cuts and Jobs Act vom Januar 2018, S. 6 ff. Die Broschüre steht für Sie im Internet unter www.ey.com/IFRS zum Abruf bereit.