

Weder IAS 12 *Ertragsteuern* noch IFRIC 23 *Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung* („die Interpretation“) beinhalten ausdrückliche Vorschriften, wie unsichere ertragsteuerliche Behandlungen auszuweisen sind. Eine „unsichere ertragsteuerliche Behandlung“ bezeichnet die Behandlung eines Sachverhalts in der Ertragsteuererklärung eines Unternehmens, bei der unsicher ist, ob die zuständige Steuerbehörde sie akzeptieren wird. So ist beispielsweise die Entscheidung eines Unternehmens, in einem Steuerhoheitsgebiet keine Ertragsteuer zu erklären oder bestimmte Erträge nicht im zu versteuernden Gewinn zu erfassen, eine unsichere ertragsteuerliche Behandlung, solange unsicher ist, ob diese Behandlung in der Steuererklärung von den Steuerbehörden akzeptiert werden wird.





# IAS 12 und IFRIC 23

## Bilanzierung von Unsicherheiten in Bezug auf Ertragsteuern

In Deutschland stellen Betriebsprüfungsrisiken solche unsicheren ertragsteuerlichen Behandlungen dar. In der Praxis konnten hinsichtlich der bilanziellen Abbildung unterschiedliche Vorgehensweisen festgestellt werden. Einige Unternehmen weisen unsichere Ertragsteuerschulden als tatsächliche (oder latente) Steuerschulden aus, andere wiederum innerhalb eines anderen Postens, beispielsweise in den Rückstellungen. Im September 2019 hat das IFRS Interpretations Committee („IFRS IC“) eine Agenda-Entscheidung veröffentlicht. Es hat entschieden, dass ein Unternehmen *unsichere Ertragsteuerschulden* als tatsächliche oder als latente Steuerschulden bzw. *unsichere Ertragsteueransprüche* als tatsächliche oder als latente Steueransprüche ausweisen muss. Auf der Basis einer früheren Agenda-Entscheidung<sup>17</sup> sind die Auswirkungen unsicherer steuerlicher Behandlungen, die die Definition von Ertragsteuern erfüllen, in der Gewinn- und Verlustrechnung im Posten „Ertragsteueraufwendungen“ auszuweisen.

### Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Das IFRS IC hat im September 2019 eine Agenda-Entscheidung veröffentlicht, in der festgehalten wird, dass ein Unternehmen nach IAS 1 Folgendes darzustellen hat:
  - ▶ unsichere Ertragsteuerschulden als tatsächliche oder latente Steuerschulden und
  - ▶ unsichere Ertragsteueransprüche als tatsächliche oder latente Steueransprüche
- ▶ In der Gewinn- und Verlustrechnung sind die Auswirkungen unsicherer steuerlicher Behandlungen, die unter die Definition von Ertragsteuern fallen, im Posten „Ertragsteueraufwendungen“ darzustellen.
- ▶ Die Agenda-Entscheidung ist nicht an einen Stichtag gebunden, jedoch muss Unternehmen generell ausreichend Zeit eingeräumt werden, um Änderungen an Rechnungslegungsmethoden, die aus einer Agenda-Entscheidung resultieren, umzusetzen; dabei ist unter „ausreichend Zeit“ in der Regel ein Zeitraum von Monaten und nicht von Jahren zu verstehen.

<sup>17</sup> Die Agenda-Entscheidung kann unter <https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/june-2019/#5> abgerufen werden.



## IAS 12 und IFRIC 23

### Bilanzierung von Unsicherheiten in Bezug auf Ertragsteuern



- ▶ der Bestimmung von Unsicherheit im Hinblick auf die zu versteuernden Gewinne (steuerlichen Verluste), die steuerlichen Basen, die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste, die noch nicht genutzten Steuergutschriften und die Steuersätze durch das Unternehmen
- ▶ der Berücksichtigung von Änderungen der Tatsachen und Umstände

Die Interpretation enthält keine neuen Angabevorschriften, sondern geht auf bestimmte derzeit geltende Vorschriften ein:

- ▶ Ermessensentscheidungen, Informationen über die getroffenen Annahmen und sonstigen Schätzungen sind gemäß den Paragraphen 122 und 125–129 des IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* anzugeben.
- ▶ Wenn es wahrscheinlich ist, dass die Steuerbehörde eine unsichere ertragsteuerliche Behandlung akzeptiert, sollte bei der Bestimmung, ob eine steuerbezogene Eventualverbindlichkeit offenzulegen ist, IAS 12.88 herangezogen werden.

Im Juni 2019 erörterte das IFRS IC eine Anfrage bezüglich der Darstellung von Schulden oder Vermögenswerten im Zusammenhang mit unsicheren ertragsteuerlichen Behandlungen. In der Einreichung wurde gefragt, ob ein Unternehmen in seiner Bilanz eine Verbindlichkeit im Zusammenhang mit ungewissen ertragsteuerlichen Behandlungen als laufende (oder latente) Steuerschuld oder als Rückstellung auszuweisen hat. Eine ähnliche Frage könnte sich bei Vermögenswerten im Zusammenhang mit unsicheren ertragsteuerlichen Behandlungen ergeben. Das IFRS IC gab seine Agenda-Entscheidung im September 2019 bekannt.

#### **Definitionen der tatsächlichen und der latenten Steuerschulden bzw. Steueransprüche in IAS 12**

Das IFRS IC hat festgestellt, dass in den Fällen, in denen Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung besteht, ein Unternehmen gemäß IFRIC 23.4 seine tat-

#### **Hintergrund**

Am 7. Juni 2017 hat das IASB IFRIC 23 veröffentlicht. Die Interpretation stellt klar, wie die Ansatz- und Bewertungsvorschriften von IAS 12 anzuwenden sind, wenn Unsicherheiten in Bezug auf die ertragsteuerliche Behandlung bestehen.

Die Interpretation befasst sich insbesondere mit folgenden Punkten:

- ▶ der Entscheidung, ob ein Unternehmen unsichere steuerliche Behandlungen einzeln beurteilen sollte
- ▶ den Annahmen, die ein Unternehmen in Bezug auf die Überprüfung steuerlicher Behandlungen durch die Steuerbehörden trifft



sächlichen oder latenten Steueransprüche bzw. Steuerschulden unter Anwendung der Vorschriften von IAS 12 anzusetzen und zu bewerten hat. Hierfür muss es die nach Maßgabe von IFRIC 23 ermittelten Werte des zu versteuernden Gewinns (steuerlichen Verlusts), der steuerlichen Basis, der noch nicht genutzten steuerlichen Verluste und der noch nicht genutzten Steuergutschriften sowie der Steuersätze zugrunde legen. In Paragraph 5 von IAS 12 ist folgende Definition enthalten:

- ▶ Die *tatsächlichen Ertragsteuern* sind der Betrag der geschuldeten (erstattungsfähigen) Ertragsteuern, der aus dem zu versteuernden Einkommen (steuerlichen Verlust) der Periode resultiert.
- ▶ Die *latenten Steuerschulden (oder -ansprüche)* sind die Beträge an Ertragsteuern, die in zukünftigen Perioden resultierend aus zu versteuernden (oder abzugsfähigen) temporären Differenzen und, im Falle latenter Steueransprüche, dem Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und Gewinne zahlbar (erstattungsfähig) sind.

Infolgedessen hat das IFRS IC angemerkt, dass *unsichere Steuerschulden oder Steueransprüche*, die in Anwendung von IFRIC 23 angesetzt werden, tatsächliche Steuerschulden bzw. Steueransprüche gemäß der Definition in IAS 12 oder latente Steuerschulden bzw. Steueransprüche gemäß der Definition in IAS 12 darstellen.

#### **Ausweis unsicherer Steuerschulden (oder Steueransprüche)**

Das IFRS IC wies darauf hin, dass IAS 12 und IFRIC 23 keine Vorschriften betreffend den Ausweis unsicherer Steuerschulden oder Steueransprüche enthalten. Somit sind die allgemeinen Angabevorschriften in IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* maßgeblich. Gemäß IAS 1.54 sind in der Bilanz zumindest die folgenden Posten darzustellen: „[...] (n) Steuerschulden und -erstattungsansprüche gemäß IAS 12; (o) latente Steuerschulden und -ansprüche gemäß IAS 12; [...]“

Im Hinblick auf die Auflistung von Bilanzposten in IAS 1.54 erläutert IAS 1.57 wiederum, dass diese Auflistung Posten enthält, die ihrem Wesen oder ihrer Funktion nach so unterschiedlich sind, dass sie einen getrennten Ausweis in der Bilanz erforderlich machen. Zusätzlich fordert IAS 1.29, dass ein Unternehmen Posten einer nicht ähnlichen Art oder Funktion gesondert darzustellen hat, sofern sie nicht unwesentlich sind.

Das IFRS IC zog daraus die Schlussfolgerung, dass ein Unternehmen unter Anwendung des IAS 1 unsichere Steuerschulden in Bezug auf Ertragsteuern nach Paragraph 54(n) als tatsächliche Steuerschulden oder nach Paragraph 54(o) als latente Steuerschulden und unsichere Steueransprüche nach Paragraph 54(n) als tatsächliche Steueransprüche oder nach Paragraph 54(o) als latente Steueransprüche ausweisen muss. Ein Ausweis von (wesentlichen) unsicheren Steuerschulden in Bezug auf Ertragsteuern unter den sonstigen Rückstellungen ist daher nicht als sachgerecht zu erachten.

Das IFRS IC ist der Ansicht, dass die in den IFRS enthaltenen Grundsätze und Vorschriften für Unternehmen eine geeignete Basis für den Ausweis unsicherer Ertragsteuerschulden und -ansprüche bilden. Daher hat es beschlossen, diesen Punkt nicht auf seine Agenda für die Standardsetzung zu nehmen.

#### **Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung**

Die Agenda-Entscheidung geht nicht auf den Ausweis von *unsicheren ertragsteuerlichen Behandlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung* ein. Das IFRS IC hatte bereits im Juli 2012 eine Agenda-Entscheidung zum Ausweis von Zahlungen für sonstige (nicht ertragsabhängige) Steuern veröffentlicht. In diesem Zusammenhang bemerkte es, dass der nach IAS 1.82(d) vorgeschriebene Posten „Steueraufwendungen“ dafür vorgesehen ist, dass ein Unternehmen Steuern ausweist, die der Definition von Ertragsteuern gemäß IAS 12 entsprechen. Es wies auch darauf hin, dass die in den einschlägigen Steuervorschriften vorgesehene Berechnungsgrundlage bestimmt, ob eine Steuer der Definition einer Ertragsteuer entspricht.



## IAS 12 und IFRIC 23

### Bilanzierung von Unsicherheiten in Bezug auf Ertragsteuern

Weder die Art der Begleichung einer Steuerschuld noch Faktoren betreffend die Empfänger der Steuer bestimmen, ob ein Posten dieser Definition entspricht.

Unseres Erachtens hatte das IFRS IC damit bereits entschieden, dass die Auswirkungen der in den Anwendungsbereich von IAS 12 fallenden unsicheren steuerlichen Behandlungen auf das Ergebnis im Posten „Steueraufwendungen“ auszuweisen sind.

#### Nächste Schritte

Unternehmen, bei denen Unsicherheiten in ihren Steuererklärungen für noch offene Veranlagungszeiträume bestehen, müssen die Agenda-Entscheidung prüfen und beurteilen, ob ihre derzeitigen Rechnungslegungsmethoden überarbeitet werden müssen. Sollten Änderungen an den Rechnungslegungsmethoden erforderlich sein, sind diese in Übereinstimmung mit IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* vorzunehmen.

Die Agenda-Entscheidung ist nicht an einen Stichtag gebunden, jedoch muss Unternehmen ausreichend Zeit eingeräumt werden, um Änderungen an Rechnungslegungsmethoden, die aus einer Agenda-Entscheidung resultieren, umzusetzen; dabei ist unter „ausreichend Zeit“ in der Regel ein Zeitraum von Monaten und nicht von Jahren zu verstehen.

Weitere Erläuterungen zur Bilanzierung von unsicheren ertragsteuerlichen Behandlungen sind unserer Veröffentlichung *Applying IFRS – Uncertainty over income tax treatments* (Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung)<sup>18</sup> zu entnehmen.

#### Unsere Sichtweise

Mit der veröffentlichten Agenda-Entscheidung des IFRS IC im September 2019 zur Bilanzierung von Unsicherheiten bezüglich Ertragsteuern wurde festgelegt, dass ein Unternehmen unsichere Ertragsteuerschulden als tatsächliche oder als latente Steuerschulden bzw. unsichere Ertragsteueransprüche als tatsächliche oder als latente Steueransprüche ausweisen muss.

Wir sind zuversichtlich, dass die vom IFRS IC gefällte Entscheidung sowie die mit ihr vom IFRS IC aufgeführten Entscheidungsgründe Unternehmen eine ausreichende Hilfestellung dabei bieten, zukünftige Ausweisfragen im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Unsicherheiten in Gewerbe- und Körperschaftsteuererklärungen im Rahmen der kommenden Abschlussaufstellung zu analysieren und notwendige Umgliederungen transparent und konsequent umzusetzen.

Die Agenda-Entscheidung ist zwar nicht an einen Stichtag gebunden, jedoch muss Unternehmen ausreichend Zeit eingeräumt werden, um Änderungen an Rechnungslegungsmethoden, die aus einer Agenda-Entscheidung resultieren, umzusetzen; dabei ist unter „ausreichend Zeit“ in der Regel ein Zeitraum von Monaten und nicht von Jahren zu verstehen.

Unsere Empfehlung ist es, diese Entscheidung des IFRS IC bereits im kommenden Abschluss zu berücksichtigen bzw. die Abschlussadressaten über den Stand der Umsetzung zu informieren.

<sup>18</sup> Die Broschüre ist unter [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-tax-news-2017-11-14-01/%24FILE/EY-tax-news-2017-11-14-01.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-tax-news-2017-11-14-01/%24FILE/EY-tax-news-2017-11-14-01.pdf) abrufbar.

