

Am 7. Juni 2017 hat das International Accounting Standards Board (IASB oder „das Board“) die IFRIC Interpretation 23 Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung („die Interpretation“) veröffentlicht.¹³ Mit der Interpretation wird klargestellt, wie die Ansatz- und Bewertungsvorschriften in IAS 12 Ertragsteuern anzuwenden sind, wenn Unsicherheiten in Bezug auf ertragsteuerliche Behandlungen bestehen. Mit Verordnung (EG) Nr. 2018/1595 vom 23. Oktober 2018 hat die Europäische Union IFRIC 23 in europäisches Recht übernommen.



IFRIC 23: Bilanzierung von Unsicherheiten in Bezug auf Ertragsteuern

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Zur Bilanzierung laufender und latenter Steuerpositionen, bei denen Unsicherheiten hinsichtlich der ertragsteuerlichen Behandlung bestehen, werden in der Praxis unterschiedliche Methoden angewendet.
- ▶ Das IFRS Interpretation IFRS IC (IFRS IC) hat die Interpretation IFRIC 23 entwickelt, um zu präzisieren, wie Unsicherheiten in der Bilanzierung von Ertragsteuern abzubilden sind.
- ▶ IFRIC 23 gilt nicht für Steuern oder Abgaben, die nicht in den Anwendungsbereich von IAS 12 fallen, und enthält keine Regelungen zu Zinsen und Säumniszuschlägen in Verbindung mit unsicheren Steuerpositionen.
- ▶ IFRIC 23 gilt für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Es können jedoch bestimmte Übergangserleichterungen in Anspruch genommen werden.

¹³ Vgl. unseren Alert *IFRIC 23 Interpretation zur Bilanzierung von Unsicherheiten in Bezug auf Ertragsteuern vom Juni 2017*. Der Alert ist im Internet unter www.ey.com/IFRS zum Abruf verfügbar.



IFRIC 23: Bilanzierung von Unsicherheiten in Bezug auf Ertragsteuern

Hintergrund

Die Begriffe „unsichere steuerliche Behandlung“ oder „unsichere Steuerposition“ beziehen sich auf einen Posten, dessen steuerliche Behandlung entweder unklar ist oder bei dem eine ungelöste Unstimmigkeit zwischen dem berichtenden Unternehmen und der zuständigen Steuerbehörde besteht. Unsichere steuerliche Behandlungen entstehen in der Regel dann, wenn hinsichtlich der Auslegung geltender Gesetze und/oder der Anwendbarkeit von Gesetzen auf eine bestimmte Transaktion Unsicherheiten bestehen. Beispielsweise kann laut Steuergesetzgebung der Abzug von Aufwendungen für Forschung und Entwicklung generell gestattet sein, es kann aber strittig sein, ob ein bestimmter Aufwandsposten die gesetzliche Definition abzugsfähiger Forschungs- und Entwicklungs-Kosten erfüllt. In einigen Fällen kann unklar sein, wie ein Steuergesetz auf eine bestimmte Transaktion anzuwenden ist und ob es überhaupt anwendbar ist. In anderen Fällen kann eine Steuererklärung bei einer Steuerbehörde eingereicht worden sein, die noch über die Behandlung bestimmter Transaktionen entscheiden muss oder sich bereits dahin gehend geäußert hat, dass sie der Auslegung des Steuerrechts durch das Unternehmen nicht zustimmt.

Die Schätzung des Ergebnisses einer unsicheren steuerlichen Behandlung erfordert oft komplexe und subjektive Ermessensentscheidungen. IAS 12 enthält jedoch keine spezifischen Regelungen für die Bewertung unsicherer steuerlicher Behandlungen. Demnach gelten hier implizit die allgemeinen Vorschriften des Standards, wonach die tatsächlichen und latenten Steuern mit dem Betrag zu bemessen sind, in dessen Höhe eine Zahlung oder Erstattung erwartet wird.¹⁴

Ungewisse Verbindlichkeiten werden in der Regel nach IAS 37 bilanziert. IAS 37 ist jedoch nicht auf Ertragsteuern anwendbar. So ist es zwar möglich, dass ein Unternehmen beschlossen hat, unsichere steuerliche Behandlungen unter Zugrundelegung der „Hierarchie zu Rechnungslegungsmethoden“ von IAS 8 gemäß IAS 37 zu bewerten, es besteht jedoch keine diesbezügliche Pflicht. Somit bestehen in der Praxis mehrere Methoden zur Bilanzierung unsicherer steuerlicher Behandlungen.

¹⁴ Vgl. IAS 12.46.



Ziele und Anwendungsbereich

IFRIC 23 schließt eine Regelungslücke bezüglich der Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12 bei Vorliegen von Unsicherheit über das Entstehen von Ansprüchen oder Verpflichtungen aus dem Steuerschuldverhältnis. Die bisher in der Bilanzierungspraxis beobachtete unterschiedliche Behandlung bei Unternehmen soll durch klare Regelungen vereinheitlicht werden.

Die Interpretation ist auf die Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12 anzuwenden, wenn Unsicherheiten bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung bestehen. Sie gilt nicht für Steuern oder Abgaben, die nicht in den Anwendungsbereich von IAS 12 fallen, und sie enthält keine Regelungen zu Zinsen und Säumniszuschlägen in Verbindung mit unsicheren steuerlichen Behandlungen.¹⁵

Regelungsinhalt

Mit der Interpretation wird klargestellt, wie die in IAS 12 festgelegten Ansatz- und Bewertungsvorschriften anzuwenden sind, wenn Unsicherheiten bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung bestehen. Diese Vorschriften sind anzuwenden, nachdem das Unternehmen den entsprechenden zu versteuernden Gewinn (steuerlichen Verlust), die Steuerbemessungsgrundlagen, die nicht genutzten steuerlichen Verluste, die nicht genutzten Steuergutschriften und die Steuersätze ermittelt hat.

Die Interpretation berücksichtigt dabei die folgenden Fragestellungen:

Sollen unsichere steuerliche Sachverhalte einzeln oder gemeinsam betrachtet und beurteilt werden (*unit of account*)?

Welche Annahmen sollte ein Unternehmen hinsichtlich der Überprüfung durch die Steuerbehörden treffen?



Wie sind der zu versteuernde Gewinn (steuerliche Verlust), die Steuerbemessungsgrundlage, die nicht genutzten steuerlichen Verluste, die nicht genutzten Steuergutschriften und Steuersätze bei unsicheren steuerlichen Behandlungen zu ermitteln?

Inwieweit sind Änderungen von Tatsachen und Umständen zu berücksichtigen?



¹⁵ Vgl. zur Diskussion um die Behandlung steuerlicher Nebenleistungen den in dieser Ausgabe auf Seite 3 enthaltenen Artikel in den IFRS Snacks: DRSC: Interpretation Nr. 4 „Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS“ verabschiedet.



IFRIC 23: Bilanzierung von Unsicherheiten in Bezug auf Ertragsteuern

Entscheidung, ob unsichere steuerliche Sachverhalte gesondert oder gemeinsam zu beurteilen sind

Ein wichtiger Faktor bei jeder Schätzung ist die Festlegung der Bilanzierungseinheit (*unit of account*) für unsichere steuerliche Behandlungen. In der Praxis könnten dies eine vollständige Steuerberechnung, einzelne unsichere Behandlungen oder eine Gruppe zusammenhängender unsicherer Behandlungen sein (z. B. alle Steuerpositionen in einem bestimmten Steuerrechtskreis oder alle Positionen, die sich ähneln oder sich auf die gleiche Auslegung des Steuergesetzes beziehen).



Die Interpretation sieht vor, dass ein Unternehmen festlegt, ob es eine steuerliche Unsicherheit gesondert oder zusammen mit einer oder mehreren anderen steuerlichen Behandlungen berücksichtigt. Dabei ist der Ansatz zu wählen, der die bessere Vorhersage im Hinblick auf die Auflösung der Unsicherheit ermöglicht. Wenn ein Unternehmen beispielsweise eine Gruppe von steuerlichen Behandlungen erstellt und belegt oder wenn ein Unternehmen davon ausgeht, dass die Steuerbehörde bei einer Steuerüberprüfung mehrere Posten gemeinsam überprüft, wäre es angemessen, diese unsicheren steuerlichen Behandlungen gemeinsam zu beurteilen. Das bedeutet, dass wesentliche steuerliche Unsicherheiten gesondert zu berücksichtigen wären, wenn das erwartete Ergebnis keine derartige Verbindung aufweist.

Annahmen in Bezug auf die Prüfung steuerlicher Behandlungen durch Steuerbehörden („Entdeckungsrisiko“)

Der Begriff „Entdeckungsrisiko“ wird häufig im Zusammenhang mit der Wahrscheinlichkeit verwendet, dass eine Steuerbehörde die Beträge prüft, die ein Unternehmen an sie berichtet hat. Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass ein Unternehmen stets davon ausgehen sollte, dass eine Steuerbehörde sämtliche Beträge prüfen wird, zu deren Prüfung sie berechtigt ist, und dass sie für diese Prüfung über sämtliche einschlägigen Informationen verfügt.

Das IFRS IC wies darauf hin, dass dieser Standpunkt der Vorschrift in IAS 12.46–47 entspricht, wonach Steueransprüche und -schulden anhand der Steuervorschriften zu bewerten sind, die



zum Abschlussstichtag gelten oder in Kürze gelten werden. Des Weiteren wies das IFRS IC einen Vorschlag in einigen Stellungnahmen zum Interpretationsentwurf zurück, dass berücksichtigt werden sollte, wie wahrscheinlich eine Prüfung durch die Steuerbehörde ist, was besonders wichtig wäre, wenn es keine zeitliche Begrenzung für das Recht der Steuerbehörde zur Prüfung von Ertragsteuererklärungen gibt. Das IFRS IC beschloss, dass eine Ausnahme nicht angemessen ist, und gab als Begründung an, dass die Abbildung des Effekts der Unsicherheit davon abhängt, ob es wahrscheinlich sei, dass die Steuerbehörde eine unsichere steuerliche Behandlung akzeptieren werde, und nicht davon, ob sie eine steuerliche Behandlung überprüfen werde. Darüber hinaus enthalten die Steuervorschriften in vielen Ländern eine rechtliche Verpflichtung, dass die dort tätigen Unternehmen ihre gesamte Steuerschuld offenlegen oder ihre Steuerschuld selbst festsetzen und den Steuerbehörden alle relevanten Informationen vorlegen müssen. In solchen Ländern könnte es aus Sicht der Corporate Governance schwierig sein zu argumentieren, dass ein Unternehmen seine Steuerschuld in der Annahme ermitteln kann, dass die Steuerbehörde keine Kenntnis von Informationen in Bezug auf eine bestimmte Behandlung erlangen wird, wenn das Unternehmen doch rechtlich verpflichtet ist, gerade diese Informationen gegenüber der Steuerbehörde offenzulegen.

Ermittlung der Auswirkungen einer unsicheren steuerlichen Behandlung oder einer Gruppe von steuerlichen Behandlungen

In der Praxis werden zahlreiche Methoden zur Ermittlung der Auswirkungen unsicherer steuerlicher Behandlungen auf die Schätzungen von zu versteuerndem Gewinn (steuerlichem Verlust), Steuerbemessungsgrundlagen, noch nicht genutzten steuerlichen Verlusten, noch nicht genutzten Steuergutschriften und Steuersätzen verwendet. Zu diesen Methoden zählen die Erwartungswertmethode, die Methode des wahrscheinlichsten Betrags und ein „Alles-oder-nichts-Ansatz“ (d. h., es wird keine Steuerschuld für eine unsichere steuerliche Behandlung angesetzt, deren Eintrittswahrscheinlichkeit unter der ausgewählten Ansatzschwelle liegt, während eine Position mit einer Eintritts-

wahrscheinlichkeit über der Schwelle mit ihrem vollständigen Betrag angesetzt wird).

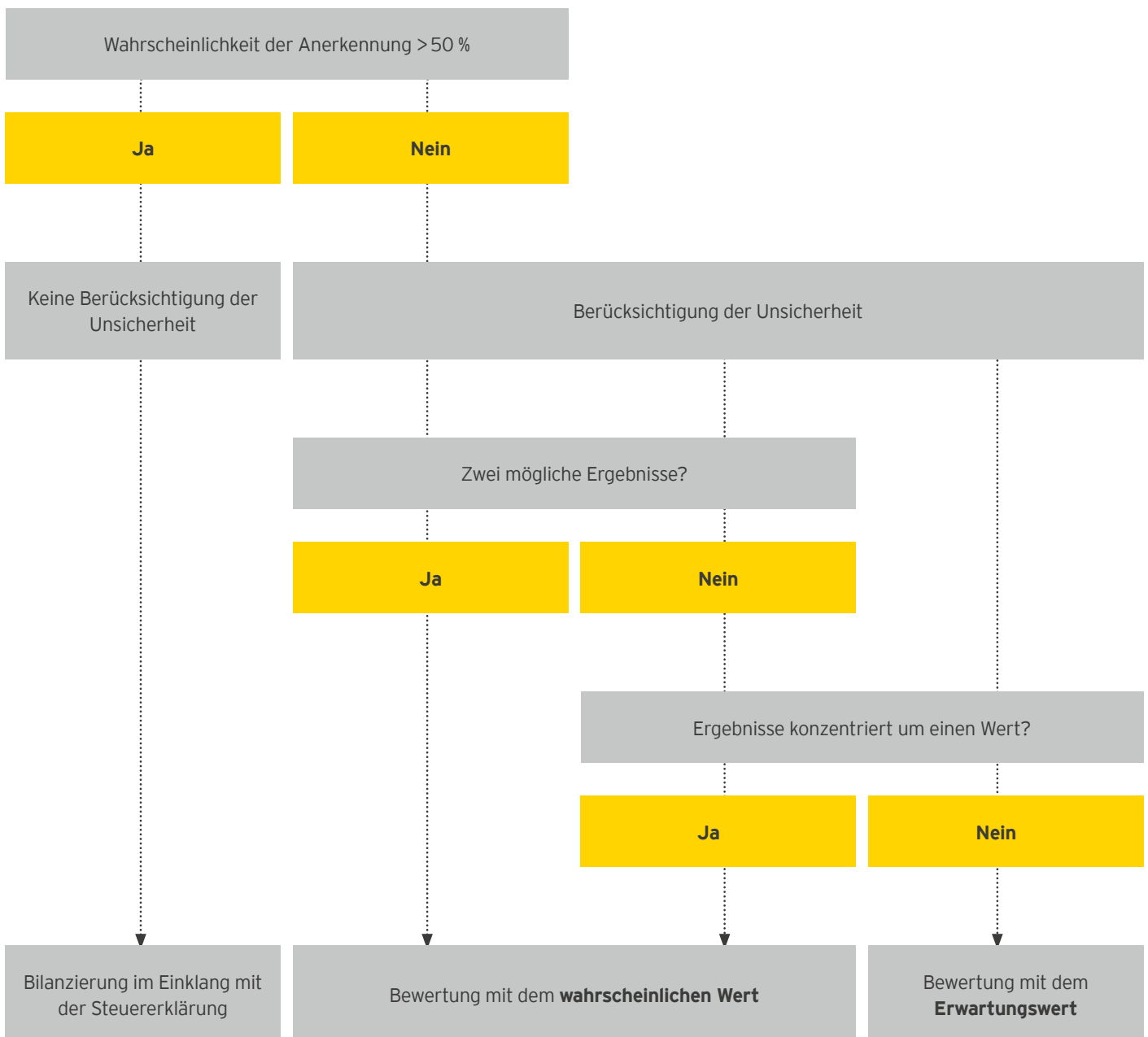
Das IFRS IC entschied, dass ein Unternehmen zunächst zu beurteilen hat, ob es wahrscheinlich ist, dass eine Steuerbehörde eine unsichere steuerliche Behandlung oder eine Gruppe von unsicheren steuerlichen Behandlungen akzeptieren wird. Die Interpretation enthält zwar keine Definition von „wahrscheinlich“, jedoch hat der Begriff in anderen IFRS in der Regel die Bedeutung „mit überwiegender Wahrscheinlichkeit“. Wenn das Unternehmen zu dem Schluss kommt, dass es wahrscheinlich ist, dass die Steuerbehörde die steuerliche Behandlung akzeptieren wird, die das Unternehmen in seinen Steuererklärungen verwendet hat oder zu verwenden beabsichtigt, ermittelt es seine Steuerposition auf dieser Grundlage. Diese Vorgehensweise entspricht der Vorschrift, dass tatsächliche Steuern mit dem Betrag zu bewerten sind, in dessen Höhe eine Zahlung an die Steuerbehörden bzw. eine Erstattung von den Steuerbehörden erwartet wird, und dass latente Steuern anhand der Steuersätze und Steuervorschriften zu bewerten sind, deren Gültigkeit für den Zeitpunkt erwartet wird, zu dem der betreffende Vermögenswert realisiert oder die betreffende Schuld erfüllt wird.

Kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass es nicht wahrscheinlich ist, dass die Steuerbehörde die unsichere steuerliche Behandlung akzeptieren wird, so hat es eine der beiden folgenden Methoden anzuwenden, um die Auswirkungen der Unsicherheit in seiner Schätzung des Betrags abzubilden, in dessen Höhe es eine Zahlung an die Steuerbehörden bzw. eine Erstattung von den Steuerbehörden erwartet:

- ▶ Methode des wahrscheinlichsten Betrags: derjenige Betrag, der innerhalb einer Vielzahl möglicher Ergebnisse am wahrscheinlichsten ist, oder
- ▶ Erwartungswertmethode: die Summe der wahrscheinlichkeitsgewichteten Beträge innerhalb einer Vielzahl möglicher Ergebnisse



IFRIC 23: Bilanzierung von Unsicherheiten in Bezug auf Ertragsteuern





Die beiden folgenden Beispiele veranschaulichen, wie ein Unternehmen die Vorschriften für hypothetische Situationen basierend auf den beschriebenen eingeschränkten Tatsachen anwenden könnte.

Beispiel 1: Methode des wahrscheinlichsten Wertes

Diese Methode eignet sich, wenn

- ▶ die möglichen Ergebnisse binär sind oder
- ▶ sie sich um einen Wert konzentrieren oder
- ▶ ein Ergebnis über eine deutlich ausgeprägte Wahrscheinlichkeit verfügt.

| | Erhöhung des steuerlichen Gewinns in Euro | Eintrittswahrscheinlichkeit in % | Erwartungswert |
|--------------|---|----------------------------------|----------------|
| Ergebnis 1 | 0 | 20 | 0 |
| Ergebnis 2 | 1.000 | 80 | 800 |
| Summe | | 100 | 800 |

Gemäß der oben dargestellten Verteilung ergibt sich als Bemessungsgrundlage für die unsichere Steuerposition der wahrscheinlichste Wert von 1.000, da die Ergebnisse binär sind und ein Ergebnis über eine deutlich ausgeprägte Wahrscheinlichkeit (80 %) verfügt.

Beispiel 2: Erwartungswertmethode

Die Erwartungswertmethode eignet sich, wenn

- ▶ die möglichen Ergebnisse nicht binär sind oder
- ▶ sie sich nicht um einen Wert konzentrieren oder
- ▶ kein Ergebnis über eine deutlich ausgeprägte Wahrscheinlichkeit verfügt oder
- ▶ viele mögliche Ergebnisse in Betracht kommen.

| | Nicht abziehbare Aufwendungen in Euro | Eintrittswahrscheinlichkeit in % | Erwartungswert |
|--------------|---------------------------------------|----------------------------------|----------------|
| Ergebnis 1 | 0 | 15 | 0 |
| Ergebnis 2 | 400 | 35 | 140 |
| Ergebnis 3 | 800 | 25 | 200 |
| Ergebnis 4 | 1.200 | 25 | 300 |
| Summe | | 100 | 640 |

Gemäß der oben dargestellten Verteilung ergibt sich als Bemessungsgrundlage für die unsichere Steuerposition der Erwartungswert von 640, da sich die Ergebnisse nicht um einen Wert konzentrieren und kein Ergebnis über eine deutlich ausgeprägte Wahrscheinlichkeit verfügt.

Wenn sich eine unsichere steuerliche Behandlung sowohl auf tatsächliche als auch auf latente Steuern auswirkt, muss das Unternehmen für die tatsächlichen und die latenten Steuern konsistente Ermessensentscheidungen fällen und Schätzungen vornehmen, die für beide Steuern kohärent sind.

Berücksichtigung der Änderungen von Fakten und Umständen

Ein Unternehmen hat seine Ermessensentscheidungen zur Akzeptanz von steuerlichen Behandlungen und/oder seine Schätzungen zu Auswirkungen der Unsicherheit zu überprüfen, wenn sich Fakten und Umstände ändern oder neue Informationen vorliegen. In einer solchen Situation hat das Unternehmen die Auswirkungen als Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung abzubilden und die Vorschriften von IAS 8 auf den zu versteuernden Gewinn (steuerlichen Verlust), die Bemessungsgrundlagen, die noch nicht genutzten steuerlichen



IFRIC 23: Bilanzierung von Unsicherheiten in Bezug auf Ertragsteuern

Verluste, die noch nicht genutzten Steuergutschriften und die Steuersätze, wie sie von ihm ermittelt wurden, anzuwenden. Ändern sich Umstände oder liegen neue Informationen nach dem Ende der Berichtsperiode vor, so hat das Unternehmen die Leitlinien von IAS 10 anzuwenden, um zu bestimmen, ob es sich bei der Änderung um ein zu berücksichtigendes oder ein nicht zu berücksichtigendes Ereignis handelt.

Die Anwendungsleitlinien in Anhang A der Interpretation enthalten einige Beispiele für Änderungen, die zu einer Überprüfung von Ermessensentscheidungen oder Schätzungen führen können, die das Unternehmen zuvor getroffen hat.

- ▶ Ergebnisse von Prüfungen oder Maßnahmen einer Steuerbehörde, zum Beispiel:
 - ▶ Zustimmung oder Ablehnung der steuerlichen Behandlung oder einer ähnlichen steuerlichen Behandlung, die das Unternehmen verwendet hat, durch die Steuerbehörde
 - ▶ Information darüber, dass die Steuerbehörde eine von einem anderen Unternehmen verwendete ähnliche steuerliche Behandlung genehmigt oder abgelehnt hat
 - ▶ Informationen über den bei einer ähnlichen steuerlichen Behandlung erhaltenen oder gezahlten Betrag
- ▶ Änderungen bei den von einer Steuerbehörde festgelegten Vorschriften:
 - ▶ Ende der Befugnis einer Steuerbehörde für die Prüfung oder erneute Prüfung einer steuerlichen Behandlung

Die Anwendungsleitlinien enthalten des Weiteren den Hinweis, dass die fehlende Zustimmung oder Ablehnung einer steuerlichen Behandlung durch eine Steuerbehörde isoliert betrachtet wahrscheinlich keine Änderung von Fakten und Umständen und keine neue Information darstellt, die die laut Interpretation erforderlichen Ermessensentscheidungen und Schätzungen beeinflusst.



Darstellung und Angaben

Die Interpretation enthält keine neuen Angabevorschriften. Stattdessen müssen Unternehmen gemäß den Anwendungsleitlinien beurteilen, ob die folgenden bereits bestehenden Angabevorschriften unter diesen Umständen anwendbar sind:

- ▶ Angabe der Ermessensentscheidungen bei der Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Unternehmens gemäß IAS 1 (diese Ermessensentscheidungen könnten die Entscheidung einschließen, ob eine unsichere steuerliche Behandlung gesondert oder zusammen mit einer oder mehreren anderen unsicheren steuerlichen Behandlungen berücksichtigt wird); die Ermittlung, ob es wahrscheinlich ist, dass die Steuerbehörden die steuerlichen Behandlungen akzeptieren werden, oder die Entscheidung zur Anwendung der Methode des wahrscheinlichsten Betrags oder der Erwartungswertmethode zur Abbildung der Unsicherheit
- ▶ Angabe von Informationen über die Annahmen und Schätzungen zur Ermittlung von zu versteuerndem Gewinn (steuerlichem Verlust), Steuerbemessungsgrundlagen, noch nicht genutzten steuerlichen Verlusten, noch nicht genutzten Steuergutschriften und Steuersätzen gemäß IAS 1 im Hinblick auf die Quellen wesentlicher Schätzungsunsicherheiten

Ist ein Unternehmen der Auffassung, dass es wahrscheinlich ist, dass die Steuerbehörde die steuerliche Behandlung akzeptieren wird, die das Unternehmen in seinen Steuererklärungen verwendet hat oder zu verwenden beabsichtigt, so ermittelt es seine Steuerposition auf dieser Grundlage. In jedem Fall sollte ein Unternehmen festlegen, ob es die potenziellen Auswirkungen der Unsicherheit gemäß IAS 12 als steuerbezogene Eventualverbindlichkeit bzw. -forderung offenzulegen hat.

Wie oben beschrieben, beziehen sich unsichere steuerliche Behandlungen in der Regel auf die Schätzung der tatsächlichen Steuerschuld eines Unternehmens. Daher dürfte jeder Betrag, der für eine unsichere Behandlung tatsächlicher Steuern erfasst wurde, normalerweise als tatsächliche Steuern klassifiziert und

gemäß den allgemeinen Anforderungen von IAS 1 als kurz- oder langfristig ausgewiesen bzw. angegeben werden.

Zu beachten sind ferner die Angabepflichten in Paragraph 30 von IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* in den Fällen, in denen ein Unternehmen einen neuen Standard oder eine neue Interpretation (noch) nicht angewendet hat, die herausgegeben wurde, aber noch nicht in Kraft getreten ist. Unternehmen sollten daher frühzeitig die möglichen Auswirkungen der Anwendung von IFRIC 23 analysieren.

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

IFRIC 23 ist für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, sofern dies angegeben wird. Bei der erstmaligen Anwendung können Unternehmen die Interpretation entweder gemäß IAS 8 vollständig rückwirkend anwenden oder den kumulierten Effekt zu Beginn der Berichtsperiode, in der die Interpretation erstmals angewendet wird, als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts des Eigenkapitals erfassen, ohne die Vergleichsinformationen anzupassen. Das IFRS IC beschloss, eine vollständige rückwirkende Anwendung gemäß IAS 8 zu gestatten, wenn dies ohne Verwendung späterer Erkenntnisse möglich ist.

Unsere Sichtweise

Die Anwendung der Regelungen des IFRIC 23 könnte für Unternehmen – insbesondere für solche, die in einem internationalen Umfeld unter komplexen steuerlichen Rahmenbedingungen tätig sind – mit Herausforderungen verbunden sein. Unternehmen müssen beurteilen, ob sie geeignete Prozesse und Verfahren zur zeitnahen Bereitstellung der Informationen, die zur Anwendung der Interpretation und zur Veröffentlichung der erforderlichen Angaben notwendig sind, eingerichtet haben.