

Ertragssteuer- verpflichtungen

**IFRIC 23 stellt klar, wie Ertrags-
steuerrisiken in der Jahresrechnung
nach IFRS abzubilden sind**



International tätige Konzerne sind heutzutage regelmässig mit Unsicherheiten in der Steuerveranlagung konfrontiert. Steuerbehörden stellen etwa Abzüge für Lizenzzahlungen oder Steuergutschriften, welche ein Unternehmen geltend macht, in Frage. Im Weiteren kommen Steueroptimierungen, wie etwa Gewinnverschiebungen von Ländern mit hoher Steuerbelastung in solche mit tiefer Besteuerung zunehmend unter Druck.

Die zunehmenden Unsicherheiten in der Steuerveranlagung können zu:

- höheren bzw. zusätzlichen Steuerzahlungen;
- Änderungen von Steuerwerten von Aktiven oder Verpflichtungen;
- Anpassungen verrechenbarer Verlustvorträge; oder auch
- Bussen und Zinsansprüchen führen.

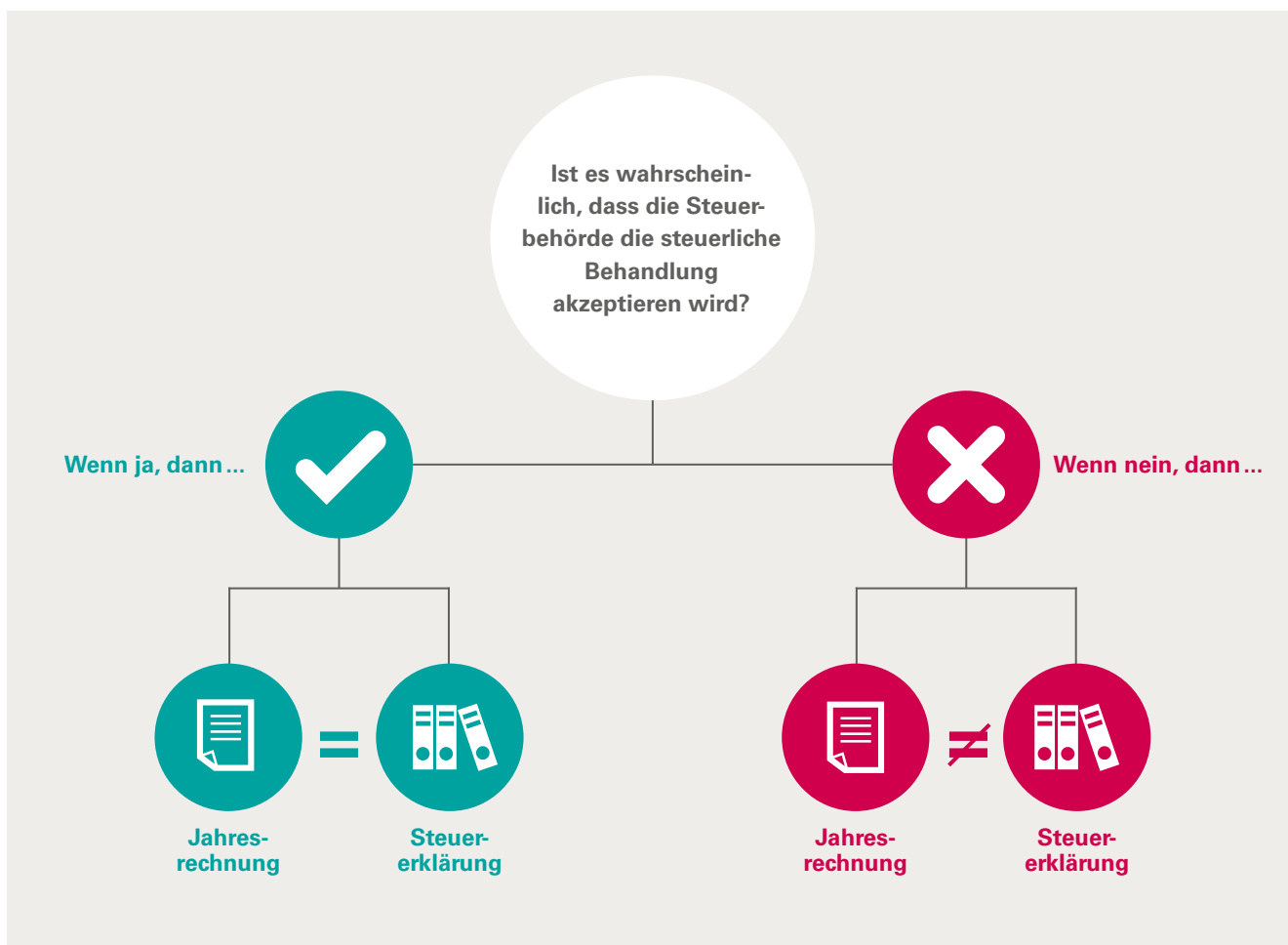
Doch wie werden ebensolche Steuerrisiken in der Konzernrechnung nach IFRS abgebildet?

In der Vergangenheit war die Bilanzierung von Ertragssteuerrisiken (englisch oft als «provisions for uncertain tax positions») im Regelwerk nicht klar geregelt. Danach haben Unternehmungen unterschiedliche Ansätze bei der Erfassung, Bewertung, Darstellung und Offenlegung von Steuer-

risiken angewendet. IFRIC 23 stellt nun klar, wie Unsicherheiten bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung von Sachverhalten und Transaktionen auf der Grundlage von IAS 12 zu berücksichtigen sind. Die Interpretation ist erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen.

Wie entscheidet nun ein Unternehmen, ob und wie Steuerrisiken in der Bilanz abgebildet sind?

Die entscheidende Frage nach IFRIC 23 ist, ob es wahrscheinlich ist, dass die Steuerbehörde die vom Unternehmen gewählte steuerliche Behandlung akzeptiert. Dabei muss zwingend von der Annahme ausgegangen werden, dass die Steuerbehörde einen bestimmten Sachverhalt tatsächlich beurteilen wird und dabei volle Kenntnis aller relevanten Informationen hat.



Sofern es wahrscheinlich ist (> 50 Prozent), dass die Steuerbehörde die gewählte steuerliche Behandlung akzeptiert, entspricht der Steuerbetrag in der Jahresrechnung demjenigen gemäss eingereicherter Steuererklärung. Wenn es hingegen nicht wahrscheinlich ist, werden die Beträge unterschiedlich sein.

Die Unsicherheit wird in der Bemessung berücksichtigt, die eine bestmögliche Einschätzung des erwarteten Mittelabflusses verlangt. Dabei kann entweder

- der wahrscheinlichste Betrag, oder
- der Erwartungswert

verwendet werden.

In Fällen, wo es wenige mögliche Ergebnisse gibt, wird der wahrscheinlichste Ausgang der Ermittlung der Verpflichtung zugrunde gelegt. Gibt es eine Vielzahl möglicher Steuerkonsequenzen, ist die Ermittlung eines Erwartungswerts aufgrund einer Wahrscheinlichkeitsrechnung angebracht.

Die Interpretation verlangt auch, dass die Unternehmen die Ermessensausübung und die vorgenommenen Einschätzungen immer dann neu beurteilen, wenn sich die relevanten Tatsachen und Umstände ändern. Dies ist dann der Fall, wenn z.B. die Steuerbehörde eine Einschätzung vorgenommen hat, Steuergesetze sich ändern oder die Möglichkeit einer Überprüfung durch die Steuerbehörde abgelaufen ist.

Anforderungen an die Offenlegung

Obwohl die Interpretation keine neuen Anhangsangaben verlangt, wird doch explizit auf bestehende Anforderungen verwiesen. Dabei verlangt IAS 1 zusätzliche Angaben über Unsicherheiten bezüglich:

- der Nutzung von Ermessensspielräumen,
- der getroffenen Annahmen und anderer verwendeter Einschätzungen, sowie
- dem potentiellen Einfluss, den solche Unsicherheiten auf den Abschluss haben können.

Es geht nicht darum, die einzelnen Länder bzw. Steuerbehörden zu nennen, sondern darum, die Art der Steuerrisiken, die damit verbundenen Unsicherheiten sowie das Vorgehen und die wesentlichen Annahmen bei der Ermittlung entsprechender Verpflichtungen zu erklären. Dabei muss die bilanzierte Ertragssteuerverpflichtung insgesamt offengelegt und beschrieben werden, nicht aber der Betrag des ermittelten «Tax Exposures», d.h. der erwarteten Aufrechnung oder anderer Steuerkonsequenzen.

Noch zu beachten

Bussen und Zinsansprüche im Zusammenhang mit Ertragssteuern fallen streng genommen nicht unter den Anwendungsbereich von IAS 12 und können deshalb entweder als Ertragssteuerverpflichtungen oder als Rückstellungen behandelt werden; werden sie als Rückstellungen ausgewiesen, so sollte der entsprechende Aufwand nicht dem Ertragssteueraufwand, sondern in Bezug auf die Bussen dem übrigen Betriebsaufwand und in Bezug auf die Zinsen dem Finanzaufwand zugeordnet werden.

Steuer Risiken, die nicht Ertragssteuern, sondern andere Steuerarten betreffen (z.B. Mehrwertsteuern), werden nicht gemäss IAS 12, sondern als Rückstellungen gemäss IAS 37 erfasst und ausgewiesen, es sei denn, sie werden von einem spezifischeren Standard, wie z.B. IAS 19 betreffend Sozialversicherungsbeiträge, abgedeckt.

Zusammenfassung

Eine Unsicherheit bezüglich der bilanziellen Behandlung von Ertragssteuerrisiken muss dann erfasst werden, wenn das Unternehmen zum Schluss kommt, es sei nicht wahrscheinlich, dass die Steuerbehörde die gewählte steuerliche Behandlung akzeptiert (und es folglich wahrscheinlich ist, dass es zu einer Nachzahlung oder Rückzahlung kommt). Das Unternehmen muss zudem annehmen, dass die Steuerbehörde die steuerliche Behandlung beurteilen wird und dabei volle Kenntnis aller relevanten Informationen hat.

Auch wenn die Interpretation erst ab 1. Januar 2019 anzuwenden ist, lohnt es sich schon heute die bestehenden Verpflichtungen für Ertragssteuerrisiken im Lichte der neuen Regelung einer kritischen Überprüfung zu unterziehen und gegebenenfalls Anpassungen vorzunehmen.



Stefan Sieber

Director, International Accounting
and Reporting
stefansieber@kpmg.com

Die hierin enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und beziehen sich daher nicht auf die Umstände einzelner Personen oder Rechtsträger. Obwohl wir uns bemühen, genaue und aktuelle Informationen zu liefern, besteht keine Gewähr dafür, dass diese die Situation zum Zeitpunkt der Herausgabe oder eine künftige Situation akkurat widerspiegeln. Die genannten Informationen sollten nicht ohne eingehende Abklärungen und professionelle Beratung als Entscheidungs- oder Handlungsgrundlage dienen. Bei Prüfkunden bestimmen regulatorische Vorgaben zur Unabhängigkeit des Prüfers den Umfang einer Zusammenarbeit.

© 2017 KPMG AG ist eine Konzerngesellschaft der KPMG Holding AG und Mitglied des KPMG Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, der KPMG International Cooperative («KPMG International»), einer juristischen Person schweizerischen Rechts. Alle Rechte vorbehalten.