



Seminarthema: Latente Steuern

Berechnung, Bewertung und Bilanzierung

Dipl.-Kfm. Dr. Thomas Hartmann
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater



Agenda

1. Thema: Konzeptionelle Grundlagen latenter Steuern

1. Die Grundidee der latenten Steuern
2. Timing Konzept und Temporary Konzept
3. Die Bedeutung des Themas
4. Rechtsgrundlagen

2. Thema: Latente Steuern nach IFRS

1. Ansatz aktiver und passiver latenter Steuern nach IFRS
2. Erfolgswirksame und erfolgsneutrale latente Steuern

Exkurs: Ermittlung latenter Steuern in der Praxis

1. Die Grundstruktur von Tax Tools
2. Thema: Latente Steuern nach IFRS (Fortsetzung)
3. Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge, Zinsvorträge und Tax Credits



Agenda

4. Bewertung von Steuerlatenzen
5. Ausweis von Steuerlatenzen
6. Anhangangaben

Exkurs: Ermittlung latenter Steuern in der Praxis

2. Die Überleitungsrechnung im Tax Tool
3. Thema: Besonderheiten latenter Steuern nach HGB
4. Thema: Latente Steuern auf ausgewählte Bilanzpositionen
 1. Latente Steuern aus Sachanlagen
 2. Latente Steuern aus langfristigen Fertigungsaufträgen
 3. Latente Steuern aus Finanzinstrumenten

Exkurs: Ermittlung latenter Steuern in der Praxis

3. Komplexer Fall



Agenda

5. Thema: Sonderfragen
 1. Personengesellschaften
 2. Unternehmenserwerbe
 3. Sonstige Konsolidierungen
 4. Outside Basis Differenzen
 5. Steuerrisikorückstellungen

6. Thema: Besonderheiten latenter Steuern nach HGB im Konzern



1. Thema: Konzeptionelle Grundlagen latenter Steuern



1. Periodenabgrenzung durch latente Steuern

Laufende und latente Steuern

Steuern in der Bilanz.

in der Vergangenheit
verursacht und rechtlich
entstanden

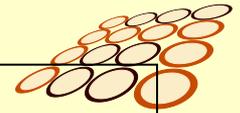


laufende Steuern

In der Vergangenheit
verursacht und rechtlich noch
nicht entstanden

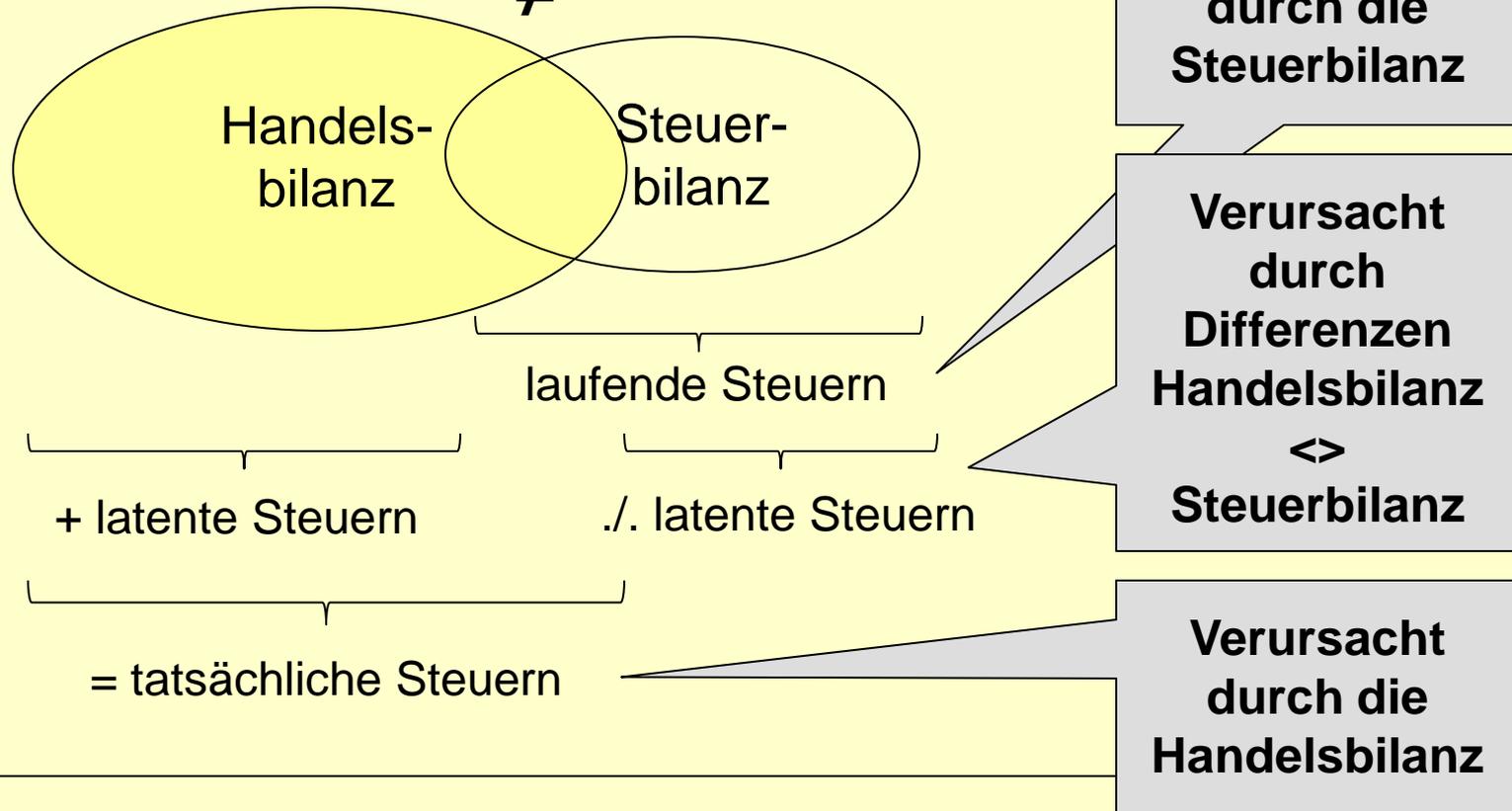


latente Steuern



1. Periodenabgrenzung durch latente Steuern

Verursachung laufender und latenter Steuern in der Vergangenheit \neq





1. Periodenabgrenzung durch latente Steuern

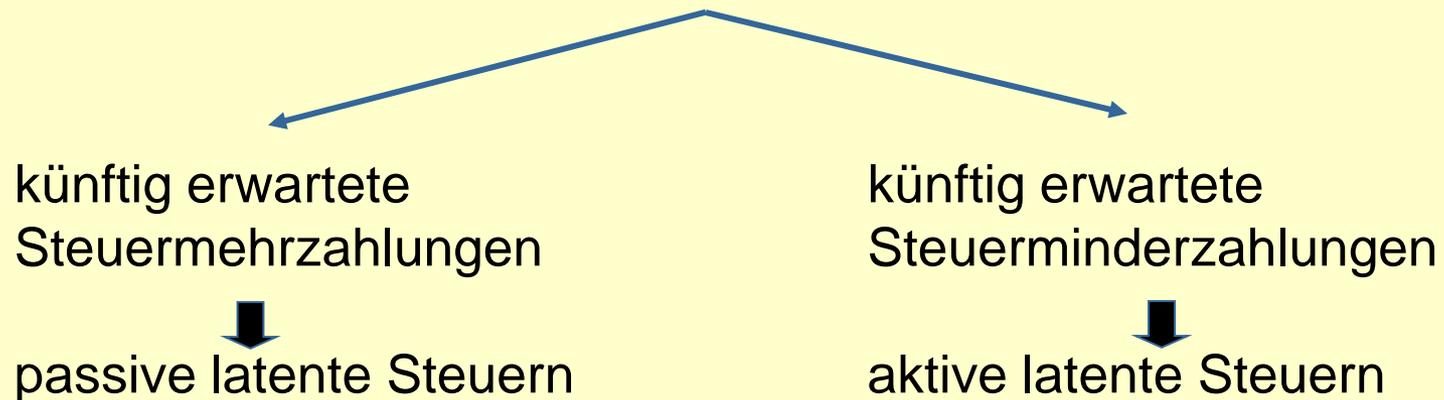
- Ausgangspunkt für die Ermittlung der latenten Steuern sind die **(temporären) Differenzen** zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz.
- Die Abgrenzung latenter Steuern auf temporäre Differenzen kann **zwei Ziele** verfolgen:
 1. Aus dieser **bilanzorientierten** Sicht dient die Latenzrechnung der zutreffenden Abbildung des Vermögens.
 2. Aus **GuV-orientierter** Sicht dienen latente Steuern der richtigen Abbildung des Steueraufwandes. Ohne latente Steuern passt der laufende Steueraufwand nicht mit dem ausgewiesene Ergebnis nach der handelsrechtlichen Rechnungslegung zusammen (Stichwort: **Steuerquote**).



1. Periodenabgrenzung durch latente Steuern

zu 1) bilanzorientierte Sichtweise

Eine Steuerlatenz besteht nach Maßgabe der **Differenz** zwischen dem Handelsbilanz- oder Steuerbilanzansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld.





1. Periodenabgrenzung durch latente Steuern

Beispiel zu 1)

➤ **Beispiel:**

Zwischen der Handelsbilanz und Steuerbilanz besteht folgender Unterschied: Aufgrund von Sonderabschreibungen hat ein Gebäude in der Steuerbilanz einen Wert von 500 TEUR und in der Handelsbilanz einen Wert von 900 TEUR. Der Ertragsteuersatz beträgt 40 %.

➤ **Lösung:**

Die Handelsbilanz weist eine **Schuld für latente Steuern** von 160 TEUR (40 % von TEUR 400) aus. Das ist der Betrag, den die GmbH in zukünftigen Perioden **auf die Wertdifferenz** zahlen muss, weil die zukünftigen steuerlichen Abschreibungen hinter der Handelsbilanz-Abschreibung zurückbleiben und/oder der zukünftige steuerliche Veräußerungsgewinn höher ausfällt als in der Handelsbilanz.

1. Periodenabgrenzung durch latente Steuern

zu 2) GuV orientierte Sichtweise



Eine Steuerlatenz besteht nach Maßgabe des **Gewinnunterschiedes** zwischen Handelsbilanz- und Steuerbilanzansatz

Teile des handelsrechtlichen Gewinns sind unversteuert geblieben



latenter Steueraufwand

Teile des steuerlichen Gewinns sind handelsrechtlich nicht entstanden



latenter Steuerertrag



1. Periodenabgrenzung durch latente Steuern

zu 2) GuV orientierte Sichtweise

	HB ohne latente Steuern	StB ohne latente Steuern	HB mit latentem Steuern
HB-Gewinn vor Steuern	70.000	70.000	70.000
Drohverlustrückstellung		30.000	
StB-Gewinn		100.000	
laufende Steuern	-40.000	-40.000	-40.000
latenter Steuerertrag			12.000
Gewinn nach Steuern	30.000	60.000	42.000
Steuerquote	47 %		40 %



1. Periodenabgrenzung durch latente Steuern

zu 2) GuV orientierte Sichtweise

	HB ohne latente Steuern	StB ohne latente Steuern	HB mit latenten Steuern
HB-Gewinn vor Steuern	100.000	100.000	100.000
Drohverlustrückstellung (Verbrauch)		- 30.000	
StB-Gewinn		70.000	
laufende Steuern	-28.000	-28.000	-28.000
latenter Steueraufwand			- 12.000
Gewinn nach Steuern	72.000	42.000	60.000
Steuerquote	28 %		40 %



2. Timing Konzept und Temporary Konzept

Unterschiedlicher Fokus der Steuerabgrenzung
im Timing Konzept und Temporary Konzept

Timing Konzept

**Richtiger Ausweis des
Ergebnisses**

Steueraufwand soll in einer
erklärbaren Relation zum
Ergebnis stehen

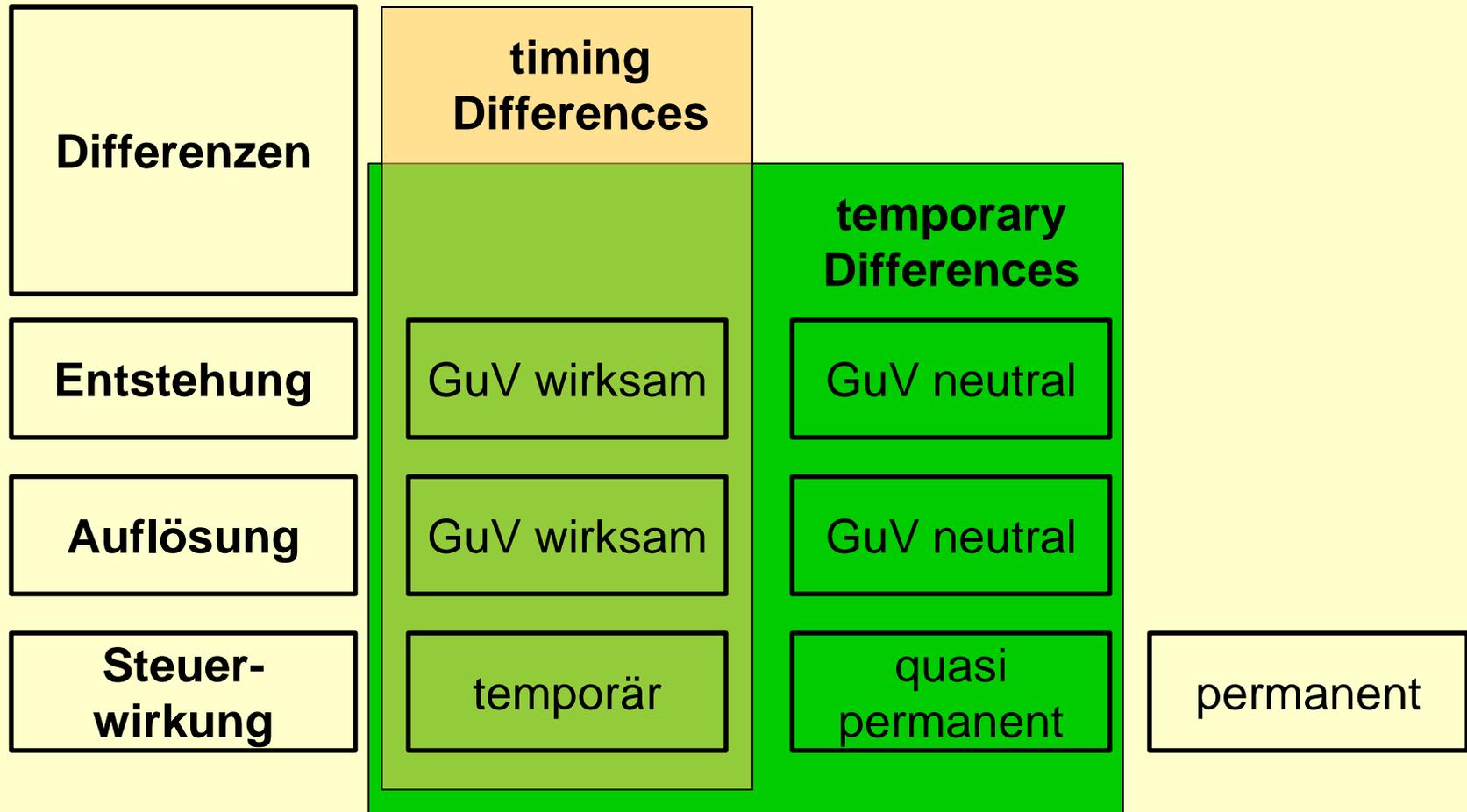
Temporary Konzept

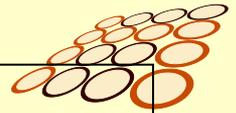
**Richtiger Ausweis des
Vermögens**

Reinvermögensausweis soll in
der Vergangenheit verursachte
zukünftige Steuer mehr- oder
-minderzahlungen
berücksichtigen



2. Timing Konzept und Temporary Konzept





2. Timing Konzept und Temporary Konzept

➤ **Das Timing Konzept ist tot: HGB alte Fassung**

- Temporary Konzept: IAS 12, US-GAAP, HGB neue Fassung, DRS 10



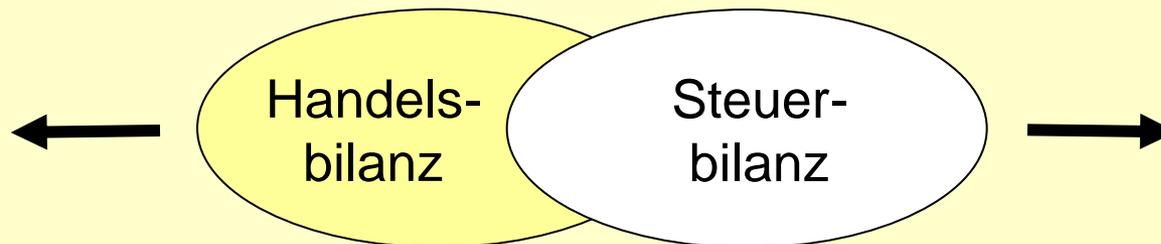
3. Die Bedeutung des Themas

Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz

Bislang: Maßgeblichkeit \Rightarrow Einheitsbilanz



Aktuelle Entwicklung: Int. der Rechnungslegung; BilMoG

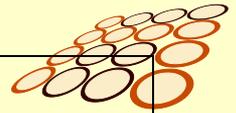


Das Auseinanderlaufen von Handelsbilanz und Steuerbilanz führt zur zunehmenden Bedeutung der Steuerabgrenzung

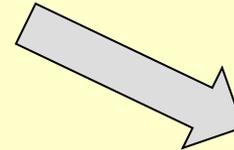
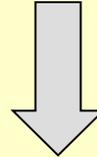
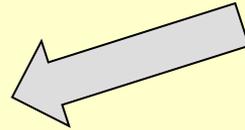


3. Die Bedeutung des Themas

- Wegen des für den IFRS-Anwender unbeachtlichen Maßgeblichkeitsprinzips und der neuen BilMoG-Regelungen kommt es in der Bilanzierungspraxis zu einer enormen Problemausweitung.
- Das Thema der Steuerlatenz durchzieht das gesamte Regelwerk der IFRS und des neuen HGB.
- Die Komplexität der Regeln verlangt Detailwissen
 - über IFRS/HGB und das nationale und internationale Steuerrecht,
 - Organisation der Datenverwaltung (geeignete Berechnungstools zur Datenerhebung und Auswertung).



4. Rechtsgrundlagen



HGB JA

- § 274 HGB
- § 289 Nr. 29 HGB
- IDW ERS 27

HGB KA

- § 274 HGB
- § 289 Nr. 29 HGB
- § 306 HGB
- DRS 10
- IDW ERS 27

IFRS

- IAS 12
- ED 2009/2



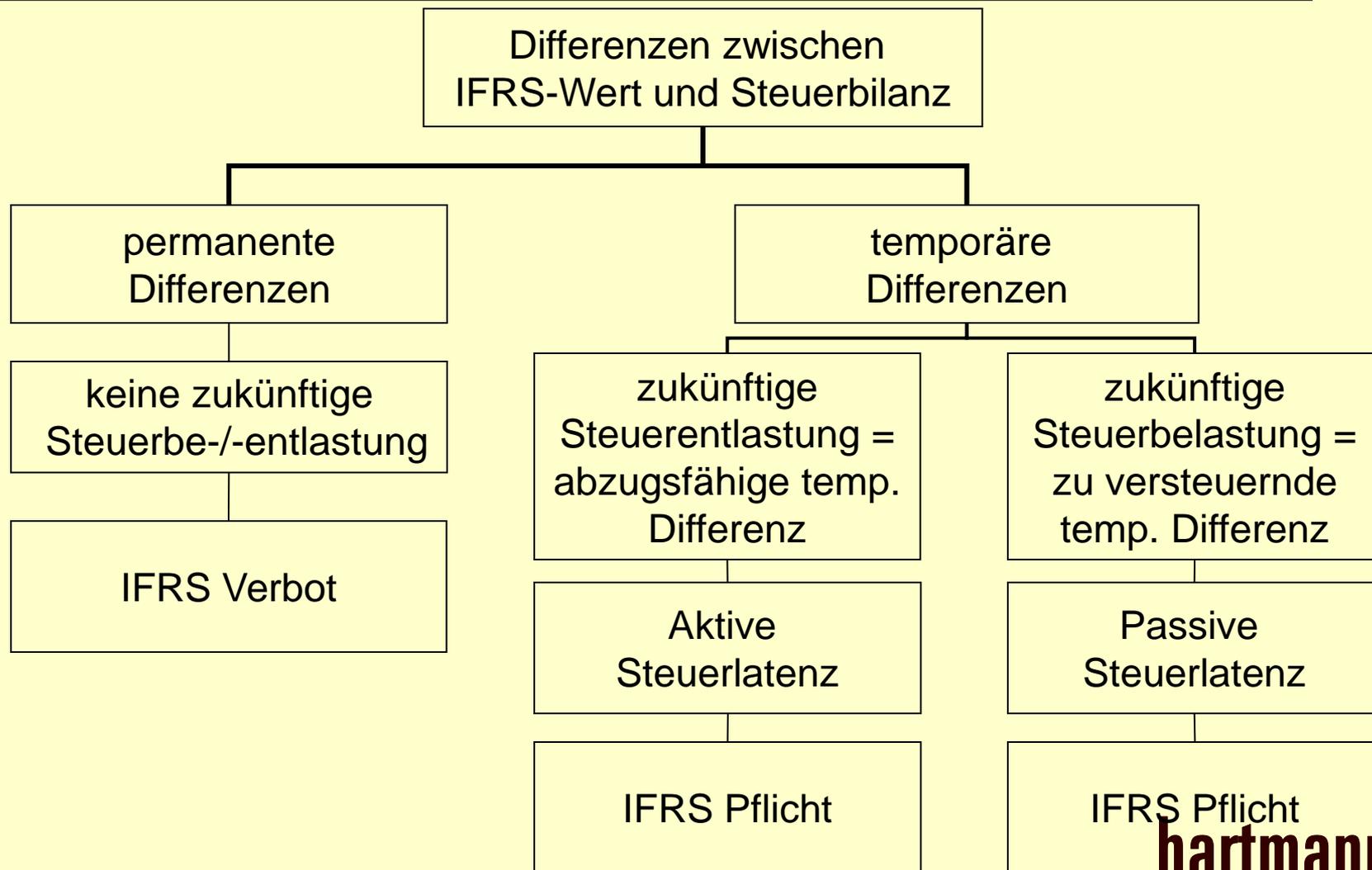
2. Thema: Latente Steuern nach IFRS

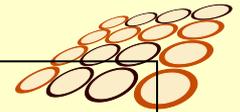


Ansatz aktiver und passiver latenter Steuern nach IFRS

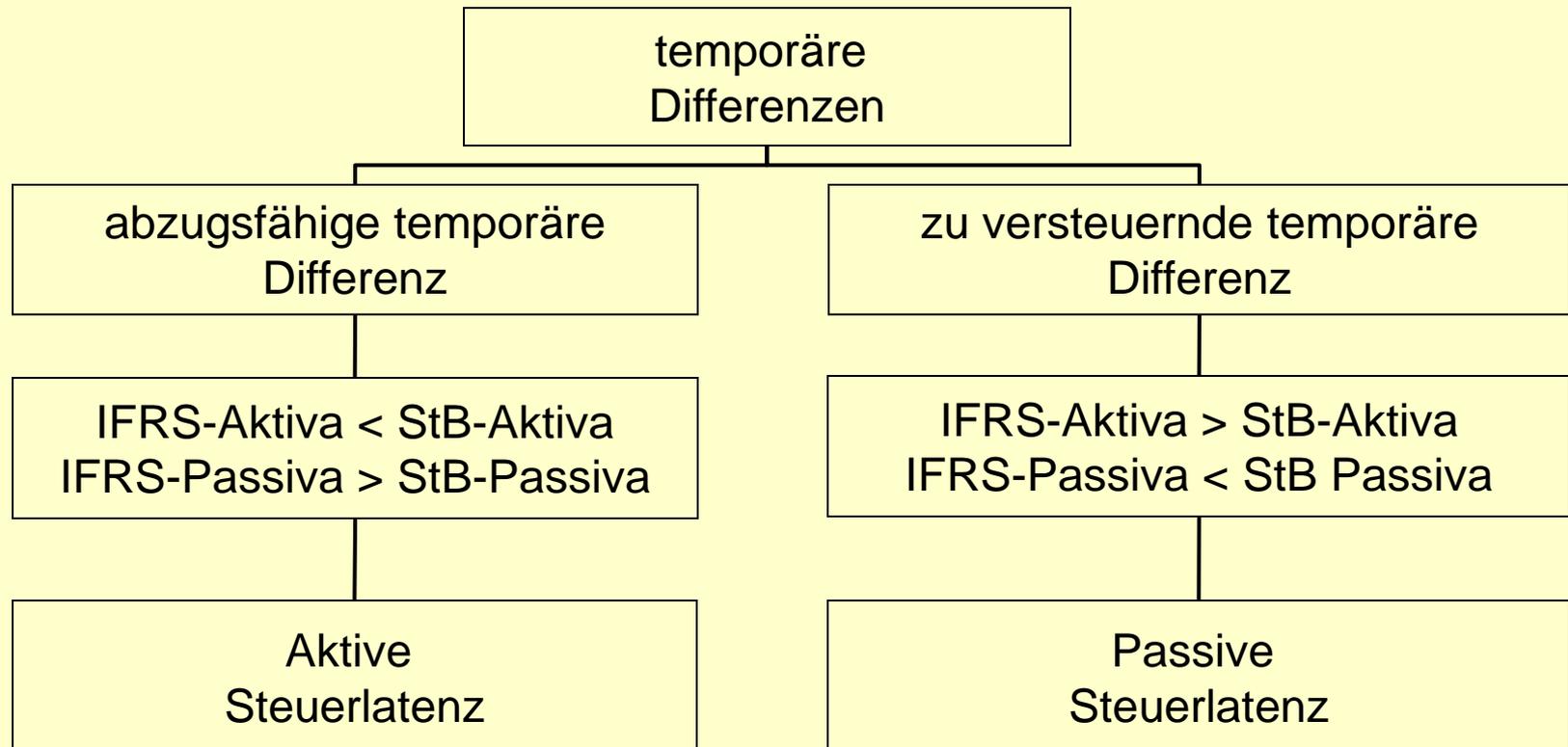


1. Differenzenbetrachtung





1. Differenzenbetrachtung



2. Besonderheiten beim Ansatz aktiver latenter Steuern



- Der Ansatz der aktiven Steuerlatenz (deductible temporary difference) setzt (gegenüber der passiven zusätzlich) die Wahrscheinlichkeit voraus, dass künftig genug steuerpflichtiges Einkommen vorliegt, um einen steuerwirksamen Abzug des Verrechnungspotenzials vornehmen zu können (IAS 12.27).
- Notwendig: more likely than not

2. Besonderheiten beim Ansatz aktiver latenter Steuern



Bilanzielle Konsequenzen:

- Ist die Realisierung des Steuervorteils wahrscheinlich, erfolgt die Aktivierung uneingeschränkt.
- Ist die Realisierung des Steuervorteils nicht wahrscheinlich, ist insoweit keine Aktivierung vorzunehmen.
- Wahrscheinlichkeit der Realisierung ist in Folgeperioden jeweils erneut zu prüfen.
- Änderungen der latenten Steuern in Folgeperioden sind entsprechend dem zugrunde liegenden Geschäftsvorfall erfolgswirksam oder erfolgsneutral zu buchen.
- **Problem: Beurteilung der Realisierbarkeit ist ermessensbehaftet!**

2. Besonderheiten beim Ansatz aktiver latenter Steuern



Beispiel:

- Eine Gesellschaft hat zukünftig abzugsfähige temporäre Differenzen in Höhe TEUR 200. Die Gesellschaft erwartet aber für den verlässlich planbaren Zeitraum von fünf Jahren ausschließlich steuerliche Verluste.

Lösung:

- Wegen der erwarteten steuerlichen Verluste wird der Abzug der temporären Differenzen in der verlässlich planbaren Zukunft keine zusätzliche steuerliche Entlastung bewirken. Der Ansatz eines DTA (= Vermögenswert) ist daher unzulässig.

2. Besonderheiten beim Ansatz aktiver latenter Steuern



Beispiel:

- Eine Gesellschaft hat aktive latente Steuern in Höhe von 10 Mio. CHF auf steuerliche Verlustvorträge gebildet und plant nach den Verhältnissen zum Stichtag 31.12.2008 den Abbau der Verluste ab dem Geschäftsjahr 2017. Verlustvorträge verfallen jedoch im Sitzland nach sieben Veranlagungszeiträumen.

Lösung:

- Wegen des Verfalls der Verlustvorträge nach sieben Veranlagungszeiträumen, d.h. zum 31.12.2013, kommt ein Ansatz aktiver latenter Steuern nicht in Betracht.

2. Besonderheiten beim Ansatz aktiver latenter Steuern



- Konzeptioneller Unterschied:
 - FAS 106: Nutzbarkeit ist **Bewertungskriterium**
 - IFRS: Nutzbarkeit ist **Ansatzkriterium**
 - zukünftig geplant nach ED 2009/2: Übernahme der Impairment Lösung aus FAS 106
- **Anhangangabe** erforderlich
 - Betrag der abzugsfähigen temporären Differenzen, für den kein DTA angesetzt wurde (IAS 12.81e)
 - Begründung für den Ansatz eines DTA Überhangs bei Verluste im gleichen Steuerrechtskreis in der aktuellen Periode oder in der Vorperiode (IAS 12.82A)

2. Besonderheiten beim Ansatz aktiver latenter Steuern



- Die Beurteilung der Ansatzfähigkeit von latenten Steuern ist eine komplexe Planungsaufgabe

Nutzungsmöglichkeit abzugsfähiger temporärer Differenzen durch (IAS 12.36)

künftig erwartete Minderung des zu versteuernden Einkommens. Dabei zu berücksichtigende Faktoren:

- erwartete zukünftige Ergebnisse
- zu versteuernde temporäre Differenzen
- Steuergestaltungsmöglichkeiten



Ansatz in Höhe der erwarteten Einkommensminderung

Kompensation der Steuerwirkungen aus zu versteuernden temporären Differenzen



Ansatz in Höhe der kompensierten DTL

3. Ausnahmen vom Ansatz aktiver und passiver latenter Steuern



Übersicht

	Anwendungsbereich	
	DTA	DTL
1. Outside Basis Differenzen	X	X
2. Geschäfts- oder Firmenwert		X
3. Initial Recognition Exception	X	X

Zu 1) Aktive und passive latente Steuern auf Anteile an Tochterunternehmen, Joint Ventures und assoziierten Unternehmen, sofern (IAS 12.39 und IAS 12.44):

⇒ Betrifft Outside Basis Differenzen (vgl. unten!)

Zu 2) Passive latente Steuern auf den erstmaligen Ansatz eines GoF (IAS 12.15; vgl. unten!)

3. Ausnahmen vom Ansatz aktiver und passiver latenter Steuern



Zu 3) Aktive und passive latente Steuern beim erstmaligen Ansatz eines Vermögenswertes (IAS 12.15b, IAS 12.24b). Vor:

- keine Business Combination
- Erfolgsneutrale Anschaffung

Beispiel:

- Ein ausländisches Unternehmen erwirbt ein Betriebsgrundstück für 100. Steuerlich können aufgrund einer unternehmensindividuellen Fördermaßnahme jedoch 150 abgeschrieben werden.

Lösung:

- Es entsteht zwar eine abzugsfähige temporäre Differenz. Aufgrund der Ausnahmeregelung des IAS 12.15b muss ein Ansatz aktiver latenter Steuern aber unterbleiben.

3. Ausnahmen vom Ansatz aktiver und passiver latenter Steuern



- Änderung der **Initial Recognition Exemption** im ED 2009/2 vorgesehen (vgl. BC25 ff.). Danach wird:
 - 1. Schritt: Ansatz des Vermögensgegenwertes mit Anschaffungskosten abzüglich dem „**Verkehrswert**“ eines **unternehmensindividuellen** Steuervorteil/-nachteils
 - 2. Schritt: Ansatz DTA (DTL) in Höhe des **rechnerischen Wertes** des gewährten Steuervorteils/-nachteils
 - 3. Schritt: Erfassung einer „Allowance o. Primiums“ zum DTA/zur DTL bis zur Höhe der Anschaffungskosten
- **Beispiel (1):**

Wie oben. Der Verkehrswert des unternehmensindividuellen Steuervorteils beträgt 20
- **Lösung:**
 1. Schritt: Ansatz Vermögenswert mit 80 (= 100– 20)
 2. Schritt: Ansatz eines DTA mit $40 \% \times (150-100) = 20$
 3. Schritt: entfällt

3. Ausnahmen vom Ansatz aktiver und passiver latenter Steuern



- **Beispiel (2):**

Wie oben. Der Steuervorteil wird aber jedem Unternehmen gewährt.

- **Lösung:**

1. Schritt: Ansatz Vermögenswert mit 100 (= 100 – 0)

2. Schritt: Ansatz eines DTA mit 40 % x (150-100) = 20

3. Schritt: Valuation Allowance in Höhe von – 20 = 100 AK – 100 BW Asset – 20 DTA.

- **Beispiel (3):**

Wie oben das Ausgangsbeispiel. Es ist jedoch davon auszugehen, dass sich der Wert des Steuervorteils bei der Bestimmung des Kaufpreises nur in Höhe von 10 niedergeschlagen hat.

3. Ausnahmen vom Ansatz aktiver und passiver latenter Steuern

- **Lösung:**

1. Schritt: Ansatz Vermögenswert mit 90 (= 100 – 10)

2. Schritt: Ansatz eines DTA mit $40\% \times (150-100) = 20$

3. Schritt: Valuation Allowance in Höhe von $-10 = 100 \text{ AK} - 100 \text{ BW Asset} - 20 \text{ DTA}$.



Erfolgswirksame und erfolgsneutrale latente Steuern



1. Grundsätze

- Durch bestimmte Geschäftsvorfälle ausgelöste Vermögensänderungen werden nach IFRS nicht in der GuV, sondern erfolgsneutral gegen das Eigenkapital gebucht. Z.B.
 - IAS 19 Pensionsrückstellungen
 - IAS 39 Wertpapiere
 - IAS 16 Neubewertungsmodell
- **Die Verbuchung der zugehörigen latenten Steuer folgt der Verbuchung der Geschäftsvorfälle**
 - Erfolgswirksame Verbuchung der Geschäftsvorfälle ⇒ Erfolgswirksame Verbuchung der latenten Steuern
 - Erfolgsneutrale Verbuchung der Geschäftsvorfälle ⇒ Erfolgsneutrale Verbuchung der latenten Steuern



2. Beispiel

Beispiel:

Ein festverzinsliches Wertpapier mit Anschaffungskosten = Buchwert von 100 wird aufgrund einer Kursänderung auf 200 zugeschrieben. Der Steuersatz beträgt 40 %.

In der Alternative a) handelt es sich um ein FV-Wertpapier, in der Alternative b) um ein AfS Wertpapier.

Lösung Alternative a)

Der zu buchende Geschäftsvorfall ist erfolgswirksam. Die zu erfassende latente Steuer wird ebenfalls erfolgswirksam gebucht.



2. Beispiel

Buchung

	Soll	Haben
Wertpapiere	100	
Finanzergebnis		100
Passive latente Steuern		40
Latenter Steueraufwand	40	

Lösung Alternative b)

Der zugrunde liegende Geschäftsvorfall wird erfolgsneutral gebucht. Dem folgt die Verbuchung der latenten Steuern.



2. Beispiel

Buchung

	Soll	Haben
Wertpapiere	100	
Eigenkapital		100
Passive latente Steuern		40
Eigenkapital	40	

- Zusätzlich Angabe des Betrags der im EK erfassten latenten Steuern im Anhang erforderlich (IAS 12.81)



Exkurs: Ermittlung latenter Steuern in der Praxis (1)

Die Grundstruktur von Tax Tools



1. Ermittlungsmöglichkeiten für latente Steuern in der Praxis

Ermittlung latenter Steuern

Verbuchung je
Geschäftsvorfall



unüblich, da unwirtschaftlich
didaktisch wertvoll

Gesamtdifferenzen-
betrachtung



in der Praxis üblich



1. Ermittlungsmöglichkeiten für latente Steuern in der Praxis

- IAS 12 fordert streng genommen eigentlich eine Einzeldifferenzenbetrachtung
- Aus den Grundsätzen der **Kosten-/Nutzen Betrachtung** i.d. Praxis aber eine **Gesamtdifferenzenbetrachtung** akzeptiert
 - Der IFRS-Wert wird mit dem Steuerbilanzwert pro Konto/Bilanzposition verglichen
 - Auf den sich ergebenden Unterschiedsbetrag (= Revaluation) werden latente Steuern ermittelt.



2. Differenzenbetrachtung

Vorgehensweise in der Praxis (SAP Vorzeichen; Steuersatz 40 %)

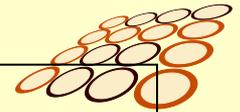
	IFRS (1)	Mapping	IFRS (2)	Steuer	Revaluation.
Aktiva					
Sachanlagen	2.000		2.000	1.750	- 250
Finanzanlagen	2.000		1.000	750	- 250
....					
Passiva					
Eigenkapital	- 1.000		- 1.000	0	+1.000
Rückstellungen	- 2.000	- 1.000	- 3.000	- 2.500	+ 500
sonstige Verbindlichkeiten	- 1.000	+1.000	0	0	0



2. Differenzenbetrachtung

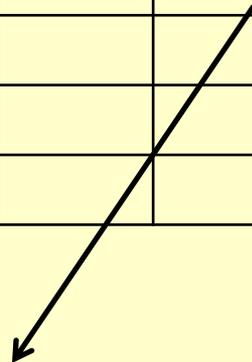
Vorgehensweise in der Praxis (Steuersatz 40 %)

	Revaluation	erfolgsneutral		erfolgswirksam		DTA (+)/ DTL (-) (equity)	DTA (+)/ DTL (-) (p/l)
		perm.	temp.	perm	temp		
Aktiva							
Sachanlagen	- 250				- 250		- 100
Finanzanlagen	- 250			-150	-100		-40
....							
Passiva							
Eigenkapital	+ 1.000						
Rückstellungen	+ 500				+ 500		+ 200
sonstige Verbindlichkeiten	0						



3. Erfolgswirksame und erfolgsneutrale Differenzen im Tax Tool

Position	IFRS Value	Tax Value	Reval	thereof equity		thereof p/l		DTA/ DTL (equity)	DTA/ DTL (p/l)
				perm	temp	perm	temp		
....									
....									
....									
Summe								+ 150	+ 100



Steuerliches Mehr-/Mindervermögen



3. Erfolgswirksame und erfolgsneutrale Differenzen im Tax Tool

Beispiel: t_0 = Neugründung; Ergebnisse Tax Tool t_1 = wie oben

➤ DTA _{t₀} (equity)	0
DTA _{t₁} (equity)	<u>+150</u>
Unterschied	+150

➤ DTA _{t₀} (p/l)	0
DTA _{t₁} (p/l)	<u>+100</u>
Unterschied	+100

➤ Verbuchung:		Soll	Haben
	DTA	250	
	Latente Steuern (EK)		150
	Latenter Steuerertrag (GuV)		100



4. Übungsfall (1)

- Die Bilanzen der Übungs-AG zum Zeitpunkt t_0 und t_1 haben nachfolgendes Aussehen:

Übungs-AG t_0					
	IFRS	Tax		IFRS	Tax
liquide Mittel	100	100	Eigenkapital	2.764	2.400
Vorräte	1.200	1.600	Rückstellungen	400	100
Wertpapiere	1.600	800	Verbindlichkeiten	400	300
Sachanlagen	400	300	DTL	56	0
DTA	320	0			
	<hr/>	<hr/>		<hr/>	<hr/>
	3.620	2.800		3.620	2.800



4. Übungsfall (1)

Übungs-AG t ₁					
	IFRS	Tax		IFRS	Tax
liquide Mittel	100	100	Eigenkapital	2.164	2.000
Vorräte	1.500	1.300	Rückstellungen	0	200
Wertpapiere	600	800	Verbindlichkeiten	500	300
Sachanlagen	200	300	DTL	56	0
DTA	320	0			
	<hr/>			<hr/>	
	2.720	2.500		2.720	2.500



4. Übungsfall (1)

Zusatzinfos und Aufgabenstellung

- In den Verbindlichkeiten nach IFRS sind in t_0 EUR 100 und in t_1 EUR 150 enthalten, welche in der Steuerbilanz als Rückstellung gezeigt werden.
- Die Buchgewinne der Wertpapiere werden nach IFRS erfolgsneutral im Eigenkapital abgebildet. Bei den Wertpapieren handelt es sich um Aktien, deren Veräußerungsgewinne nach § 8b KStG zu 95 % steuerfrei sind. Veräußerungsverluste sind zu 100% steuerlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben.
- Der Steuersatz beträgt 40 %.
- Ermitteln Sie den Betrag der latenten Steuern nach IFRS zum 31.12.00 und zum 31.12.01 und die zugehörigen Buchungssätze.



4. Übungsfall (1)

(Ermittlung für t_0)

Position	IFRS Value (1)	Mapping	IFRS Value (2)	Tax Value	Reval	thereof equity		thereof p/l		DTA/ DTL (equity)	DTA/ DTL (p/l)
						perm	temp	perm	temp		
liquide Mittel											
Vorräte											
Wertpapiere											
Sachanlagen											
DTA											
Eigenkapital											
Rückst.											
Verbindl.											
DTL											



4. Übungsfall (1)

(Ermittlung für t_1)

Position	IFRS Value (1)	Mapping	IFRS Value (2)	Tax Value	Reval	thereof equity		thereof p/l		DTA/ DTL (equity)	DTA/ DTL (p/l)
						perm	temp	perm	temp		
liquide Mittel											
Vorräte											
Wertpapiere											
Sachanlagen											
DTA											
Eigenkapital											
Rückst.											
Verbindl.											
DTL											



2. Thema: Latente Steuern nach IFRS (Fortsetzung)



Ansatz aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge, Zinsvorträge und Tax Credits



1. Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge

- **Verpflichtender Ansatz** aktiver latenter Steuern auf VV (IAS 12.34)
- Wie bei anderen aktiven latenten Steuern ist die **wahrscheinliche Nutzbarkeit** Ansatzkriterium
 - Grundsätzlich gelten die gleichen Anforderungen an die Werthaltigkeit eines DTA auf VV wie bei einem DTA auf abzugsfähige temporäre Differenzen
 - Aber Verschärfung beim Vorliegen einer Verlusthistorie in „jüngerer Vergangenheit“ (drei Jahre) ⇒ „**überzeugende Hinweise**“ (IAS 12.35 S. 3)
- Betrag der VV auf die keine latenten Steuern gebildet wurden, ist im Anhang anzugeben (IAS 12.81e)



2. Spielräume bei der Bilanzierung aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge

- Beim Ansatz aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge handelt es sich **um eine Pflicht!**
- Aufgrund des erforderlichen **Nachweises der Nutzbarkeit in der Praxis oft zu einem Wahlrecht gemacht.**
- Der Ansatz aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge kann wesentlichen Einfluss auf die Darstellung der VFE-Lage haben:
 - Bei Aktivierung vermindert sich ein nach IFRS auszuweisender Verlust.
 - Bei sich verschärfender Krise besteht aber die Gefahr eines Verstärkungseffektes durch die Ausbuchung des DTA auf Verlustvorträge.



2. Spielräume bei der Bilanzierung aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge

- Empirische Erhebungen für börsennotierte deutsche Konzerne belegen einen hohen Umfang aktivierter Steuerlatenzen aus Verlustvorträgen.

SDAX -Unternehmen	Latente Steuern auf Verlustvorträge in T€	Eigenkapital (EK) in T€	Verhältnis latenter Steuern auf Verlustvorträge zum Eigenkapital in %
1. Loewe	18.907	20.393	92,71
2. Dyckerhoff	144.410	1.060.381	13,62
3. Villeroy & Boch	15.833	345.587	4,58
4. BayWa	388	644.464	0,06
5. Hornbach Holding	12.670	535.961	2,36



2. Spielräume bei der Bilanzierung aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge

- Die Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge kann jedoch auch negative Folgewirkungen haben: Verschärft sich die Krise unerwartet, müssen die aktivierten latenten Steuern zu Lasten des Ergebnisses ausgebucht werden, was zu einer Verstärkung der negativen Ertragslage führt.
 - Der größte US-Autobauer, GM, hatte am 7. November 2007 „angekündigt, die gewaltige Summe von 39 Mrd. Dollar (26,6 Mrd. Euro) im dritten Quartal als Sonderbelastung abzuschreiben, da potenzielle Steuervergünstigungen aus früheren Verlusten in den USA, Kanada und Deutschland nicht im kompletten Umfange genutzt werden könnten ...
 - GM nimmt die Abschreibungen vor, weil der Konzern möglicherweise nicht in der Lage sein werde, genug Erträge einzufahren, um die Vorträge nutzen zu können.“
 - Handelsblatt 7. November 2007



3. Die Prognose der Verlustnutzung

- Die Prognose der Verlustnutzung erfordert eine **umfangreiche steuerliche Planungsrechnung**.
- **Rahmenbedingungen** für die Prognose der Verlustnutzung:
 - für den körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Verlustabzug gilt die **Mindestbesteuerung** aus § 8 Abs. 1 und 4 KStG i.V.m. § 10d EStG: Verlustabzug 1,0 Mio. € vorweg, danach 60 % des übersteigenden Betrages.
 - nach § 10d EStG sind **zeitlich unbeschränkt nutzungsfähig**. Nach IAS 12 keine zeitliche Beschränkung des Prognosezeitraums: Es ist auf denjenigen Zeitraum abzustellen, für den **zuverlässig Ergebnisse** geplant werden können.
 - Anteiliger Wegfall des Verlustvortrages nach § 8c KStG bei einem **Anteilseignerwechsel**



3. Die Prognose der Verlustnutzung

Beispiel:

Die A-AG verfügt über einen Verlustvortrag von mEUR 100. Am 1.1.01 bestehen sonstige abziehbare temporäre Differenzen in Höhe von mEUR 6, die zu DTA von 2,4 mEUR führen und zu versteuernde temporäre Differenzen von mEUR 12, die zu DTL von 4,8 mEUR führen. Die temporären Differenzen lösen sich gleichmäßig über die nächsten 3 Jahre auf. Der anzuwendende Steuersatz beträgt 40 %.

Für die planbaren Jahre 01 bis 03 werden nachfolgende IFRS Ergebnisse (vor Steuern) geplant:

01: + 10 mEUR

02: + 20 mEUR

03: + 30 mEUR

In den geplanten Ergebnissen sind jeweils mEUR 5 Dividendenerträge enthalten.



3. Die Prognose der Verlustnutzung

	01	02	03	Σ
geplantes IFRS Ergebnis vor St.	10,0	20,0	30,0	
+/- Umkehr temporärer Differenzen	+2,0	+2,0	+2,0	
StB Ergebnis	12,0	22,0	32,0	
./. steuerfreie Dividendenerträge	-5,0	-5,0	-5,0	
steuerpflichtiges Einkommen	7,0	17,0	27,0	
./. Verlustabzug	-4,6	-10,6	-15,6	-30,8
zu versteuerndes Einkommen	2,4	6,4	11,4	

Ergebnis: Es können aktive latente Steuern auf die Verlustvorträge in Höhe von mEUR 12,3 (= 40 % von mEUR 30,8) angesetzt werden.



3. Die Prognose der Verlustnutzung

Abwandlung des Beispiels: Die erwarteten Gewinne betragen in 01: -20, in 02: -30 und in 03: -40.

	01	02	03	Σ
geplantes IFRS Erg. vor Steuern	-20,0	-30,0	-40,0	
+/- Umkehr temporärer Differenzen	+2,0	+2,0	+2,0	
StB Ergebnis	-28,0	-38,0	-48,0	
./.. steuerfreie Dividendenerträge	-5,0	-5,0	-5,0	
Steuerpflichtiges Einkommen	-33,0	-43,0	-53,0	
./.. Verlustabzug	0,0	0,0	0,0	0,0
zu versteuerndes Einkommen	-33,0	-43,0	-53,0	

Ergebnis: Es können aktive latente Steuern in Höhe von mEUR 2,4 (Überhangs der DTL über die DTA) angesetzt werden.



4. Aktive latente Steuern auf Zinsvorträge

1. Steuerliche Regelung

- Durch die Einführung des § 4h EStG und die Neufassung von § 8a KStG ist der Betriebsausgabenabzug von Zinsaufwendungen sowohl für Körperschaften als auch für Personengesellschaften begrenzt worden.
- Für die Anwendung der Zinsschranke ist maßgebend der **Nettozinsaufwand**
- Überschreitet der Nettozinsaufwand die Freigrenze von 1 Mio./3. Mio. EUR ist der darüber hinaus gehende Nettozinsaufwand **aber nur bis zur Höhe von 30 %** des steuerpflichtigen Gewinns vor Zinsertrag, Zinsaufwand und Abschreibungen (**EBITDA**) abzugsfähig.
- Bei Überschreiten dieser Grenze ist der Zinsaufwand nicht abzugsfähig und wird dem Gewinn außerbilanziell wieder hinzugerechnet.



4. Aktive latente Steuern auf Zinsvorträge

- Der nicht abzugsfähige Zinsaufwand bzw. das nicht ausgenutzte EBITDA werden als „**Zinsvortrag**“ bzw. „**EBITDA-Vortrag**“ in folgende Jahre vorgetragen.
- Vortragsfähige Zinsen können in den Folgejahren bis zur Höhe der Zinsschranke **zusätzlich steuerlich geltend** gemacht werden.

2. Latente Steuern

- Die Behandlung des Zinsvortrages ist explizit nicht in IAS 12 geregelt. Nach h.M.: Behandlung **analog Verlustvorträge**.
- Der Steuereffekt aus einem am Bilanzstichtag vorhandenen Zinsvortrag ist zu aktivieren (Pflicht), wenn mit **Wahrscheinlichkeit von der Nutzbarkeit** auszugehen ist.



4. Aktive latente Steuern auf Zinsvorträge

- Für den Nachweis bedarf es **detaillierter Planungsrechnungen**. Hinsichtlich des Planungszeitraums gilt das zu Verlustvorträgen gesagte.
- In die Planung gehen dieselben Parameter wie für die Nutzbarkeit von steuerlichen Verlustvorträgen ein. Da eine Interdependenz zwischen der Nutzung von Verlust- und Zinsvorträgen besteht, ist ggf. eine **integrierte Planung erforderlich**.



4. Aktive latente Steuern auf Zinsvorträge

Beispiel

- In 2009 erzielt ein Unternehmen ein EBITDA von 30 Mio. EUR.
- Den Zinsaufwendungen von 25 Mio. EUR stehen Zinserträge von 5 Mio. EUR gegenüber. Der Nettozinsaufwand beträgt damit 20 Mio. EUR.
- Der Nettozinsabzug beträgt damit $30\% \text{ v. } 30 \text{ Mio.} = 9 \text{ Mio.}$
- Der Zinsvortrag beträgt damit $20 \text{ Mio.} \text{ ./} 9 \text{ Mio.} = 11 \text{ Mio.}$
- Ermitteln Sie den ansatzfähigen Teil des Zinsvortrages



4. Aktive latente Steuern auf Zinsvorräge

Beispiel

Unternehmensplanung als Ausgangspunkt	2010 mEUR	2011 mEUR	2012 mEUR	2013 mEUR	2014 mEUR
EBITDA	36,0	37,0	38,0	38,0	38,0
Nettozinsaufwand	17,0	13,0	8,0	4,0	2,0

Entwicklung des Zinsvortrags nach § 8a Abs. 1 KStG	2010 mEUR	2011 mEUR	2012 mEUR	2013 mEUR	2014 mEUR
Zinsvortrag 1.1.	11,0	17,2	19,1	15,7	8,3
Nettozinsaufwand	17,0	13,0	8,0	4,0	2,0
abzugsfähige Zinsen (über Zinserträge): 30% steuerliches EBITDA	-10,8	-11,1	-11,4	-11,4	-10,3
Zinsvortrag 31.12.	17,2	19,1	15,7	8,3	0,0

- Die Prognoserechnung zeigt, dass der Zinsvortrag innerhalb des Planungshorizontes von 5 Jahren vollständig genutzt wird. Folglich sind die aktiven latenten Steuern in voller Höhe zu bilden.



5. Aktive latente Steuern auf Tax Credits

- Tax Credits sind **Steuergutschriften**
- International häufig anzutreffen
- Bildung latenter Steuern auf Steuergutschriften, in dem Umfang, in dem mit der **Nutzung zu rechnen ist**

Beispiel:

- Die spanische MU-Srl erhält eine Ausschüttung über 1 mEUR aus der TU-Srl. Die Ausschüttung ist grundsätzlich voll steuerpflichtig. Die MU-Srl erhält jedoch eine Steuergutschrift in Höhe von 30 % der Ausschüttung.

Lösung:

- Sofern die Steuergutschrift erst in den Folgejahren genutzt werden kann, ist eine aktive latente Steuer in Höhe der Steuergutschrift zu bilden.



Bewertung von Steuerlatenzen



1. Bestimmung des Steuersatzes

- Das Temporary Konzept strebt eine zutreffende Darstellung der Vermögenslage an:
 - Passive Latenz bildet künftige Steuermehrbelastung ab.
 - Aktive Latenz bildet künftige Steuerentlastung ab.

- Dementsprechend schreiben IAS 12.47 (1. Satz) eine Bewertung der Steueransprüche und -verbindlichkeiten aus Steuerlatenzen mit den **mutmaßlichen Steuersätzen im Zeitraum der angenommenen Realisierung** vor.

- Im Folgesatz wird diese Anweisung allerdings gleich wieder aufgehoben; es sollen die am Bilanzstichtag gültigen oder angekündigten Steuersätze angewendet werden (IAS 12.48).



1. Bestimmung des Steuersatzes

- Nach den Erläuterungen in IAS 12.48 kommt eine „verbindliche“ Gesetzesankündigung einer tatsächlichen Inkraftsetzung gleich (= substantial enacted).
 - ⇒ In Deutschland: substantial enacted: Zustimmung von Bundestag und Bundesrat.



2. Höhe des Steuersatzes

- Bei **Kapitalgesellschaften** kommt die zusammengefasste Tarifbelastung von Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie Solidaritätszuschlag zur Anwendung.
- Bei **Personengesellschaften** wird zumindest grundsätzlich nur die Gewerbesteuerbelastung berücksichtigt.
- Der Gewerbesteuersatz ist wegen der Zerlegung auf Gemeinden mit unterschiedlichen Hebesätzen meistens nur überschlägig zu ermitteln. Verwendung eines **Mischsteuersatzes** und Anpassung nur bei erheblichen Änderungen.



2. Höhe des Steuersatzes

Beispiel

Gewinn vor Ertragsteuern		100,000
abzüglich GewSt (400 % x 3,5 %)		-14,000
abzüglich KSt	15,00%	-15,000
SolZ	5,50%	-0,825
Gewinn nach Ertragsteuern		70,175
Ertragsteuersatz		29,83%
GewSt-Messzahl	3,50%	
Hebesatz	400,00%	
GewSt	14,00%	



2. Höhe des Steuersatzes

➤ Verlustvorträge:

- Körperschaftsteuerliche mit den KSt/Soli-Satz
- Gewerbesteuerliche mit dem GewSt-Satz

➤ Zinsvorträge

- geltend gemachter Zinsvortrag ist zu 25 % bei der GewSt als Dauerschuld hinzuzurechnen
- Steuersatz daher 100 % KSt-Belastung + 75 % GewSt-Belastung
- Z.B. $100\% (15\% * 1,055) + 75\% \times 400\% \times 3,5\% = 26,3\%$

KSt-Entlastung

GewSt-Entlastung



3. Steuersatzänderungen

- Eine **Steuersatzänderung** hat Einfluss auf die Bewertung der Latenzposten.
- Nach IAS 12.60a gilt: Die Erfolgseffekt aus der Umbewertung der latenten Steuern folgt der früheren Einbuchung als **erfolgswirksam** bzw. **-neutral** (let the tax follow the income).
- **Zukünftig**: Effekte von Steuersatzänderungen werden immer erfolgswirksam gezeigt (ED 2009/2).
- Die Auswirkungen von Steuersatzänderungen sind im Anhang darzustellen (IAS 12.81 c) u. d).



3. Steuersatzänderungen

Beispiel

- Zum 31.12.2008 und 31.12.2009 stellt sich die Steuerlatenzrechnung der B-GmbH jeweils wie folgt dar:

2008	StB	Revaluation	IFRS	Steuerlatenz
	31.12.2008		31.12.2008	40%
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Sachanlagen	50.000	5.000	55.000	-2.000
Drohverlustrückstellung	0	-500	-500	200
Pensionen 1)	-3.000	-1.500	-4.500	600
2009	StB	Revaluation	IFRS	Steuerlatenz
	31.12.2009		31.12.2009	30%
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Sachanlagen	51.000	6.000	57.000	-1.800
Drohverlustrückstellung	0	-800	-800	240
Pensionen 1)	-3.200	-1.600	-4.800	480

1) Erfolgsneutral erfasste versicherungsmathematische Verluste



3. Steuersatzänderungen

- Die Auswirkungen der Steuersatzänderung bestimmen sich wie folgt:

	Latente Steuern 40% 31.12.2008 TEUR	Veränderung				Latente Steuern 30% 31.12.2009 TEUR
		Steuersatzeffekt erfolgswirksam Aufwand (-), Ertrag (+) TEUR	erfolgsneutral Aufwand (-), Ertrag (+) TEUR	Bemessungsgrundlageneffekt erfolgswirksam Aufwand (-), Ertrag (+) TEUR	erfolgsneutral Aufwand (-), Ertrag (+) TEUR	
Sachanlagen	-2.000	500		-300		-1.800
Rückstellungen	200	-50		90		240
Pensionen	600		-150		30	480
Saldo	-1.200	450	-150	-210	30	-1.080



4. Abzinsung

- Guthaben und Verbindlichkeiten aus Steuerlatenzen sind **nicht abzuzinsen** (IAS 12.53), da eine detaillierte Berechnung des Zeitpunktes für die Realisierung der Latenzen nicht möglich ist.



Ausweis von Steuerlatenzen



1. Ausweis in der Bilanz

- Für den **Bilanzausweis** gelten die Regelungen in IAS 1.68:
 - Aktive und Passive latente Steuern sind **getrennt** von den übrigen Vermögenswerten und Schulden zu zeigen.
 - Die Erstattungsansprüche und die Verpflichtungen aus laufenden Steuerschulden sind getrennt von denjenigen aus der Steuerlatenz auszuweisen.
 - Latente Steuern sind gemäß IAS 1.70 immer als **langfristige** Vermögenswerte und Schulden auszuweisen.
 - Im ED 2009/2 ist für die Zukunft eine Aufteilung in kurz- und langfristige Posten vorgesehen.
 - latente Steuern auf Bilanzposten ⇒ Klassifikation entsprechend der Fristigkeit des Bilanzpostens
 - sonstige latente Steuern ⇒ Klassifikation nach Umkehrzeitpunkt
 - Bereits jetzt im Anhang eine Aufgliederung in kurz und langfristig im Rahmen der sog. „Latenzenbilanz“ zu empfehlen.



1. Ausweis in der Bilanz

- Hinsichtlich der **Saldierung** in der Bilanz gilt
 - Die Aktiv- und Passivposten aus latenten Steuern sind nur saldiert auszuweisen, wenn sie aufrechenbar sind
 - Theoretisch notwendig:
 - gleiche Behörde
 - gleicher Umkehrungszeitpunkt
 - gleicher Steuerpflichtiger
 - In der Praxis aus Gründen der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit
 - innerhalb eines Steuerrechtskreises und für ein Steuersubjekt
 - kurzfristig mit kurzfristig
 - langfristig mit langfristig
- In der **GuV** ist eine Zusammenfassung von laufenden und latenten Steuern mit Aufgliederung im Anhang zulässig