

Protokoll zum
174. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 2. Juli 2021¹

„Die Behandlung der latenten Steuern im (Konzern-)Abschluss“

Dr. Ralf Kirchesch

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater

Leiter Steuern bei Vivawest Wohnen GmbH

¹ Dipl.-Jurist Leon Wittling, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|----|
| I. Einleitung..... | 2 |
| II. Vortrag | 2 |
| 1. Einführung | 2 |
| 2. Die Rechtsquellen der latenten Steuern | 3 |
| 3. Die Ermittlung der latenten Steuern | 6 |
| 4. Die Bewertung der latenten Steuern | 8 |
| 5. Die Bilanzierung der latenten Steuern | 12 |
| 6. Latente Steuern in den Anhangsangaben | 13 |

I. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des 174. Bochumer Steuerseminars und stellt den Referenten, *Herrn Dr. Ralf Kirchesch*, vor. Herr Dr. Kirchesch sei Leiter der Steuerabteilung bei der Vivawest Wohnen GmbH und ihm aus der jahrelangen regelmäßigen Teilnahme an den Bochumer Steuerseminaren gut bekannt. Herr Dr. Kirchesch werde heute das Thema „Die Behandlung der latenten Steuer im (Konzern-)Abschluss“ vorstellen. Dieses praxisrelevante Thema zeige abermals, wie das Bochumer Steuerseminar einen Austausch zwischen Wissenschaft und Praxis schaffe. *Prof. Seer* übergibt anschließend das Wort an Herrn Dr. Kirchesch.

II. Vortrag

1. Einführung

Herr Dr. Kirchesch bedankt sich für die einleitenden Worte von *Prof. Seer*. Bei dem Thema handele es sich um eine Schnittstelle zwischen dem Rechnungswesen und dem Steuerrecht. Seinen Vortrag habe er in fünf Kapitel gegliedert. *Herr Dr. Kirchesch* werde nach einer kurzen Einführung zunächst die Rechtsquellen der latenten Steuern vorstellen, um anschließend auf die Ermittlung der latenten Steuern einzugehen. Hieran werde sich die Bewertung der latenten Steuern sowie die Bilanzierung dieser anschließen. Zuletzt werde er auf die latenten Steuern in den Anhangsangaben des Jahresabschlusses eingehen.

Latente Steuern sollen nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) die künftigen Steuerauswirkungen durch die künftige Realisierung oder Erfüllung von

Buchwerten der Vermögenswerte und Schulden eines Unternehmens darstellen. Dies setze die „umfassende Bilanzmethode“ um. Die Anwendung der IFRS seien verpflichtend für alle kapitalmarktorientierten Unternehmen. Die Vivawest Wohnen GmbH wende die IFRS hingegen freiwillig an.

Hinter den latenten Steuern stehe das sog. „Temporary-Concept“, welches im Gegensatz zu dem „Timing-Concept“ grundsätzlich alle Bilanzierungs- und Bewertungsdifferenzen zwischen IFRS- und Steuerbilanz erfasse, auch wenn sie erfolgsneutral seien. Latente Steuern seien anzusetzen, sofern temporäre Differenzen (Bsp.: Erbbaurecht) oder quasi-permanente Differenzen (Bsp.: unbebautes Grundstück) bestünden. Bei den quasi-permanenten Differenzen ändere sich die Bewertung nicht aufgrund von Abschreibungen, sondern nur im Veräußerungsfall. Bei permanenten Differenzen finde hingegen kein Ansatz von latenten Steuern statt. Als permanente Differenzen würden bspw. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften eingestuft.

2. Die Rechtsquellen der latenten Steuern

Herr Dr. Kirchesch wendet sich nun den Rechtsquellen der latenten Steuern zu.

Die IFRS entstammen den International Accounting Standards (IAS), welche erstmals 1973 von einer privatrechtlichen Vereinigung von Berufsverbänden (dem International Accounting Standards Committee (IASC)) mit dem Ziel der Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften zwecks internationaler Akzeptanz veröffentlicht wurden. Aus dem IASC resultierte zum 1. April 2000 die International Accounting Standards Committee Foundation (IASFC), welches zum 1. Juli 2010 in IFRS Foundation umbenannt wurde. Die IFRS Foundation habe die Aufgabe der Weiterentwicklung der IFRS sowie deren Interpretation. Die Interpretationshilfen würden als sog. „IFRIC“ (vormals SIC) vom Committee veröffentlicht. Heute seien noch 29 IAS in Kraft. *Herr Dr. Kirchesch* erläutert anschließend anhand der Übersicht auf Folie 6 seiner PowerPoint-Präsentation die Organisation der Rechtsetzung durch die IFRS Foundation.

Sodann wendet sich *Herr Dr. Kirchesch* der Einführung der IAS als Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) ins deutsche Recht zu. Zunächst gebe der IAS 12 als rechtlicher Anknüpfungspunkt für den Ansatz von latenten Steuern die Umsetzung einer umfassenden Bilanzmethode vor. Dabei habe der IAS aber noch

keine Rechtsverbindlichkeit für die Erstellung von Jahresabschlüssen. Die Verpflichtung zur Aufstellung der Jahresabschlüsse nach den IFRS resultiere aus zwei Verordnungen der EU.² Hiernach müssen Gesellschaften, die mit Eigenkapitalinstrumenten an einem geregelten Markt zugelassen sind, erstmals ab dem 1.1.2005 ihre Konzernabschlüsse nach den IFRS bzw. IAS aufstellen. Dabei entscheide die Europäische Kommission über die Anwendbarkeit der Standards nach einem „Regelungsverfahren mit Kontrolle“, dem sog. „Endorsement-Prozess“. *Herr Dr. Kirchesch* stellt den Verlauf des fünfschrittigen Prozesses dar, vgl. Folie 5 seiner PowerPoint-Präsentation.

Der deutsche Gesetzgeber habe aber schon vor der europarechtlichen Verpflichtung zur Anwendung der IFRS mit § 292a HGB die Erstellung eines Abschluss nach den IFRS für kapitalmarktorientierte Konzerne zugelassen. Die Einführung der europäischen Verordnungen habe der deutsche Gesetzgeber trotz der schon aus den Verordnungen folgenden unmittelbaren Verpflichtung zur Aufstellung der Jahresabschlüsse nach den IFRS mit § 315a HGB (= heute § 315e HGB) „umgesetzt“ bzw. flankiert. § 315e Abs. 3 HGB lasse ebenfalls die freiwillige Aufstellung des Konzernabschlusses nach den jeweils gültigen IFRS zu. Aufgrund des § 315e Abs. 3 HGB könne auch die Vivawest Wohnen GmbH ihren Konzernabschluss nach den IFRS aufstellen.

Das Steuerrecht beziehe sich ebenfalls auf die IFRS. Die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung des § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c Satz 8 EStG stelle für den „Eigenkapital-Escape“ ausdrücklich auf Abschlüsse nach den IFRS ab. Dies ist nach Ansicht von *Herrn Dr. Kirchesch* beachtlich, da die IFRS ausweislich des Regierungsentwurfs des Bilanzrechtsreformgesetzes³ dem Prinzip einer leistungsgerechten Besteuerung nicht entsprächen und für steuerliche Zwecke ungeeignet seien. *Herr Dr. Kirchesch* ist der Überzeugung, dass diese Diskussion in den kommenden Jahren zunehmend bedeutsam werden wird. Denn die vorgelagerte Erfassung von Gewinnen führe dazu, dass aus einer IFRS-Bilanz nicht ausgeschüttet werden. Deshalb müsse weiterhin neben der IFRS-Bilanz ein Einzelabschluss nach HGB-Grundsätzen aufgestellt werden. Mangels Ausschüttbarkeit kann die IFRS-Bilanz nach *Herrn Dr. Kirchesch*

² S. Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 v. 19.7.2002, ABl. (EG) L 243/1; Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 v. 29.9.2003, ABl. (EU) L 261/1.

³ RegE v. 24.6.2004, BT-Drucks. 15/3419, S. 23.

nicht für steuerliche Zwecke fruchtbar gemacht werden. Die IFRS-Bilanz könne nicht die steuerliche Bemessungsgrundlage wiedergeben, da sie dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht entspreche.

Sodann wendet sich *Herr Dr. Kirchesch* der Behandlung der latenten Steuern im HGB nach den §§ 274, 306 HGB i.V.m. DRS 18 zu. Im Einzelabschluss würden diese durch § 274 HGB erfasst. Dieser enthalte mit Ausnahme des Aktivierungswahlrechts für aktive latente Steuern keine wesentlichen Unterschiede zu IAS 12. Daneben sehe dieser aber gemäß §§ 274 Abs. 1 Satz 3, 306 Satz 2 HGB noch ein Saldierungswahlrecht vor, wohingegen in IAS 12.71 ein Saldierungsgebot vorgesehen sei. Latente Steuern im Konzernabschluss würden durch § 306 HGB erfasst; durch den Verweis in § 306 Satz 5 HGB auf § 274 Abs. 2 HGB gelten dieselben Bewertungs- und Ausweisregeln. Der DRS 18 werde vom HGB-Fachausschuss des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. erarbeitet und vom BMJ gem. § 342 Abs. 2 HGB bekanntgemacht. Die dort enthaltenen Interpretationen stellen GoB für die Konzernrechnungslegung dar.

Weiter weist *Herr Dr. Kirchesch* auf weitere handelsrechtliche Vorschriften im Zusammenhang mit latenten Steuern hin. Diese sind der Folie 12 seiner PowerPoint-Präsentation zu entnehmen. Auch weist Herr Dr. Kirchesch auf zwei Rechtsprechungsbeispiele zu latenten Steuern hin. Mit Urteil v. 21. Februar 2017 – 3 AZR 455/15, habe das BAG entschieden, dass es sich bei aktiven latenten Steuern lediglich um Bilanzierungshilfen handele, denen kein wirtschaftlicher Wert zukomme. Dies sei nach *Herrn Dr. Kirchesch* in den IFRS grundlegend anders, nach denen aktive latente Steuern steuerliche Wirtschaftsgüter bzw. passive latente Steuern Schulden seien. Einen wirtschaftlichen Wert habe weiter ebenfalls der BFH mit Urteil v. 27. September 2017 – II R 15/15 verneint.

Prof. Seer meldet sich zu Wort. Er wolle eine Bemerkung zur Zinsschranke nach § 4h EStG machen. Man wundere sich bei der Zinsschranke grundsätzlich, warum der Gesetzgeber im Rahmen des § 4h EStG auf die IFRS Bezug genommen habe. Nach seiner Ansicht sei dies aber damit zu erklären, dass eine Betrachtung der Eigenkapital- und Fremdkapitalquote im Gesamtkonzern erfolgen solle. Da in der internationalen Rechnungslegung der IFRS gelte, könne für diese punktuelle Frage die IFRS herangezogen werden und der Vergleich nach den IFRS vorgenommen werden. Ungeachtet der Kritik an der Komplexität der Zinsschranke ist nach Ansicht von

Prof. Seer das Abstellen auf den IFRS für die Beantwortung dieser punktuellen Frage jedenfalls tolerabel.

Herr Dr. Kirchesch weist daraufhin, dass nach seiner Auffassung im vor dem BVerfG anhängigen Verfahren zur Zinsschranke das Abstellen auf die IFRS und der damit eventuell unzulässige Bezug auf die Besteuerung noch nicht thematisiert wurde. Mit Blick auf die europäische Diskussion um beispielsweise eine gemeinsame körperschaftliche Bemessungsgrundlage sei es notwendig, eine grenzüberschreitende vergleichbare Regelung zur Ermittlung zu finden. Daher könne es gut sein, dass in Zukunft verstärkt auf die IFRS für Zwecke der Besteuerung zurückgegriffen werden wird. Dann müsse aber der Endorsement-Prozess überdacht werden.

Prof. Seer stimmt Herrn Dr. Kirchesch hinsichtlich der gewissen Demokratiedefizite des Endorsement-Prozesses zu. Er führt weiter aus, dass sich hinsichtlich der Zinsschranke aufgrund der Übernahme dieser in der Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD) ab Geltung der ATAD auch die Frage stelle, ob die Zinsschranke mit den EU-Grundrechten vereinbar sei und ob nicht die steuerspezifische Ausprägung des Art. 3 GG auch im Rahmen eines europarechtlichen Gleichheitssatzes zu übernehmen sei.

3. Die Ermittlung der latenten Steuern

Herr Dr. Kirchesch wendet sich nun der Ermittlung der latenten Steuern zu und stellt zunächst den IAS 12.5 vor. Nach diesem führen zu versteuernde temporäre Differenzen zu latentem Steueraufwand („DTL“), hingegen führen abzugsfähige temporäre Differenzen zu latentem Steuerertrag („DTA“). Dahinter stehe der Gedanke des „True and Fair Value Accountings“, also die Abbildung des tatsächlichen Verkehrswerts zu jedem Bilanzstichtag.

Daher hätten latente Steuern Glättungseffekte, weil sie tatsächliche Steuern vorwegnehmen. Zu den Glättungseffekten der latenten Steuern stellt *Herr Dr. Kirchesch* das auf Folie 15 seiner PowerPoint-Präsentation befindliche Beispiel dar, bevor er sich den Quellen latenter Steuern zuwendet.

Die Primärquelle latenter Steuern seien die Bewertungsdifferenzen, sog. „inside base differences“. Ob solche vorlägen, ermittle sich anhand der folgenden Fragen:

- Gibt es unterschiedliche Wertansätze desselben Wirtschaftsgutes in der IFRS- und in der Steuerbilanz?

- Gibt es unterschiedliche Wertansätze desselben Wirtschaftsgutes in der IFRS- und in der Steuerbilanz?
- Kommt es künftig zu einem steuerlichen Umkehreffekt?

Sofern alle Fragen mit „ja“ zu beantworten seien, seien entweder aktive (DTA) oder passive (DTL) latente Steuern anzusetzen. Hierzu führt *Herr Dr. Kirchesch* zunächst vier grundsätzliche Beispiele an. Diese können der Folie 17 seiner PowerPoint-Präsentation entnommen werden.

Sodann geht *Herr Dr. Kirchesch* auf ein praktisches Beispiel der Bauverein Glückauf GmbH ein und stellt deren Abschluss für das Jahr 2016 im Programm GTC (AMANA) dar. Augenfällig sei hierbei beispielsweise die Position Investment Property, also die zum Bestand gehaltenen Eigentumswerte. Diese hätten nach den IFRS einen Wert von knapp 25 Mio. €, wohingegen aufgrund einer früheren Gemeinnützigkeit diese in der Steuerbilanz noch einen Wert von 39 Mio. € hätten. Auf den Differenzwert würden aktive latente Steuern ermittelt.

Nun spricht *Herr Dr. Kirchesch* die Sekundärquellen latenter Steuern, sog. („outside basis differences“), an. Hierbei werde das Nettovermögen (= EK nach IFRS) einer Legaleinheit mit ihrem steuerlichen Buchwert bei der Gesellschafterin verglichen. Anschließend sei grundsätzlich danach zu fragen, ob diese Differenz permanent oder temporär wäre. Im deutschen Rechtssystem sei in einem Konzern regelmäßig § 8b KStG zu beachten, nach welchem die Veräußerung einer Kapitalgesellschaft steuerfrei und die Differenz daher permanent sei. Wegen § 8b Abs. 3 KStG könne die Bemessungsgrundlage allenfalls 5 % sein.

Weitere Sekundärquellen der latenten Steuern würden ertragsteuerliche Kennzahlen darstellen, da nach IAS 12.34 eine Ansatzpflicht für aktive latente Steuern (DTA) für noch nicht genutzte steuerlicher Verluste und noch nicht genutzte Steuergutschriften bestände. Relevant sei hier insbesondere der Zinsvortrag i.S.d. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG. Angesetzt würden diese, wenn es wahrscheinlich sei, dass ein künftiges zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen werde. Daher liege eine Ansatzpflicht bei einer Wahrscheinlichkeit von mehr als 50 % vor. Insofern sei eine steuerliche Planungsrechnung anzustellen. Hinsichtlich der Planungsrechnung bestünden jedoch bei steuerlichen Verlusten die Besonderheit, dass die Mindestbesteuerung zu berücksichtigen sei, sodass eine separate Rechnung für jeden Veranlagungszeitraum

vorgenommen werden müsse. Auch gewerbesteuerliche Abweichungen seien beim Ansatz zu berücksichtigen. Ebenfalls zu berücksichtigen seien Vorschriften wie § 8c KStG, § 12 Abs. 3 UmwStG, §§ 15a, 15b, 15 Abs. 4 EStG. Ferner sei eine dreijährige Verlusthistorie ein gewichtiges Indiz der Wertlosigkeit, das nur durch „überzeugende substantielle Hinweise“ widerlegt werden kann, vgl. IAS 12.35 Satz 3.

Prof. Seer meldet sich zu Wort und stellt fest, dass beispielsweise bei stillen Reserven im Zeitpunkt des Ansatzes noch nicht feststehe, ob und wann stille Reserven überhaupt realisiert würden. Mit Blick hierauf fragt er, ob latente Steuern abzuzinsen seien und sollte dies nicht der Fall sein, warum mit Blick auf den „True and Fair Value“ Grundsatz eine Abzinsung nicht erfolge, mithin von einer zinslosen Welt ausgegangen werde.

Herr Dr. Kirchesch verneint eine Abzinsung dieser Bilanzposition, da dies nach den IFSR ausdrücklich verboten sei. Hintergrund sei wohl lediglich, dass die Ermittlung der latenten Steuern nicht verkompliziert werden solle. Nach *Herrn Dr. Kirchesch* wollte der historische Standardgeber die latenten Steuern keiner eigenen Bewertung zuführen. Vielmehr solle ausschließlich der Verkehrswert zum Bilanzstichtag dargestellt werden.

4. Die Bewertung der latenten Steuern

Herr Dr. Kirchesch kommt nun auf die Bewertung der latenten Steuern zu sprechen. Maßgeblich sei der zukünftige Steuersatz, der am Bilanzstichtag „substantively enacted“ sei, vgl. IAS 12.47, d.h. die Verkündung im Bundesgesetzblatt muss sicher sein (zumindest Zustimmung des Bundesrates). Bei rein deutschen Konzernen wird dieser ausgehend von einer Belastung mit KSt, Soli und GewSt (ausgehend von einem Hebesatz von 400 %) regelmäßig mit 30 % zugrunde gelegt.

Sofern eine ertragsteuerliche Organschaft vorliegt, werde nach der in der Praxis gängigen formalen Betrachtung die Beurteilung der konsolidierten latenten Steuern auf der Ebene des Organträgers vorgenommen. Teilweise werde nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Beurteilung aber auch auf Ebene jeder Organgesellschaft vorgenommen.

Herr Dr. Kirchesch wendet sich nun der Frage der Werthaltigkeit von passiven latenten Steuern (DTL) sowie aktiven latenten Steuern (DTA) zu.

Passive latente Steuern (DTL) sind grundsätzlich in voller rechnerischer Höhe werthaltig, es sei denn, die Steuerschuld erwächst aus dem Erstansatz aus einem Firmenwert (goodwill) oder dem erstmaligen Ansatz eines Wirtschaftsgutes bei einem Geschäftsvorfall, der kein Unternehmenszusammenschluss ist und zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis noch das zu versteuernde Einkommen (steuerlicher Verlust) beeinflusst (Bsp.: Leasing gem. IAS 16 (Nutzungsrecht/ Schuld in der IFRS Bilanz, steuerlich liegen BA vor)), vgl. IAS 12.15 Satz 1.

Weiter seien nach IAS 12.15 Satz 2 DTL, die sich aus OBD errechnen, unter Beachtung von IAS 12.39 nicht zu bilanzieren, wenn sich die Differenz nicht in absehbarer Zeit automatisch umkehre oder die Auflösung der Differenz (= Verkauf) durch das Unternehmen gesteuert werden könne; dies beispielsweise im Fall des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG, wenn seitens der Geschäftsführung beschlossen würde, keine Anteile zu veräußern. Das Management der Vivawest Wohnen GmbH hat dies z.B. ausgeschlossen, sodass kein DTL angesetzt werden dürfe.

Die Werthaltigkeitsprüfung aktiver latenter Steuern sei nach *Herrn Dr. Kirchesch* zunächst vergleichbar mit der Werthaltigkeitsprüfung passiver latenter Steuern (DTL), vgl. Folien 25 und 26 seiner PowerPoint-Präsentation. Trotzdem sei die Analyse der Werthaltigkeit der aktiven latenten Steuern deutlich umfangreicher. Ob das gesamte DTA-Potenzial aktiviert werden dürfe bzw. müsse, hängt im Wesentlichen von einer Wahrscheinlichkeitsprüfung ab, vgl. IAS 12.29. Diese werde auf Grundlage der unternehmensspezifischen Planungsrechnung vorgenommen.

Zunächst sei ein DTA in Höhe des DTL immer werthaltig. Alles darüber hinaus Gehende, müsse einer Bewertung unterzogen werden. Dies geschehe durch die Planungsrechnung, in der Gestaltungsmöglichkeiten bzw. Steuerstrategien sowie das geplante zukünftige zu versteuernde Einkommen dargestellt werden müssen. Nur innerhalb dieser Bewertungsrechnung gelange man zu einer Aktivierung des DTA in der Bilanz. Wenn die Planungsrechnung dabei nicht genug Potenzial hergebe, ist ein Ansatz verboten, obwohl ein DTA rechnerisch vorliege.

Nach *Herrn Dr. Kirchesch* ist es grundsätzlich richtig, dass bei einem DTA-Potenzial aufgrund einer Planungsrechnung DTA angesetzt werden müssen, also kein Wahlrecht bestünde. Jedoch sei nach seiner Ansicht trotz dessen ein faktisches Wahlrecht hinsichtlich des Ansatzes von DTA gegeben, da es keine Verpflichtung zur Aufstellung einer Planungsrechnung gebe. Es müsse nur in Höhe der

Wahrscheinlichkeit angesetzt werden sowie bei der Prüfung von nutzbaren Verlustvorträgen, sofern „überzeugende substantielle Hinweise“ vorlägen, vgl. IAS 12.35 Satz 3.

Die Steuerplanung werde aus der allgemeinen Unternehmensplanung abgeleitet; dabei bestehe aber ein natürlicher Antagonismus zum Controlling, da die Unternehmensplanung üblicherweise top – down erfolge, während die Steuerplanung eine Planung bottom – up erfordere. Dies sei ein praktisches Problem bei der Planung.

Zur Verdeutlichung führt *Herr Dr. Kirchesch* nun das Planungsmodell der Vivawest Wohnen GmbH als Beispiel an. Dabei betrage der Planungszeitraum immer fünf Jahre.

Ausgangspunkt der Planung sei das Ergebnis nach den IFRS, unterteilt nach den Segmenten Immobilien, erbrachte Dienstleistungen sowie Bergbaufolgelasten. Danach werde das IFRS-Ergebnis übergeleitet auf den steuerlichen Bilanzgewinn, indem IFRS-Spezifika eliminiert und gegen Steuer-Spezifika ersetzt würden, beispielsweise die unterschiedlichen Abschreibungen.

In einem zweiten Schritt werde das steuerliche Bilanzergebnis auf das Einkommen übergeleitet. Es werde die zukünftige Entwicklung der Konten der „Konzern-GuV“ geplant. Dies sei aufgrund des linearen Geschäfts der Vivawest Wohnen GmbH gut möglich, da ungefähr abgeschätzt werden könne, ob und inwiefern in den nächsten fünf Jahren Mieten erhöht sowie Objekte gekauft und verkauft werden können. Weiter würden die in der „Konzern-GuV“ enthaltenen nicht-abziehbaren Betriebsausgaben eliminiert.

In einer letzten Planungsrechnung würden die Verlustvorträge zum zu versteuernden Einkommen berücksichtigt.

Sodann wendet sich *Herr Dr. Kirchesch* dem IAS 12.29 (a) (i) zu, welchem entnommen werden könne, wie die Planungsrechnung aussehen bzw. wie verglichen werden könnte. Nach diesem sei der DTA-Überhang – sofern nicht ausreichend DTL vorlägen – an der Wahrscheinlichkeit zu ermitteln, ob ein ausreichend zu versteuerndes Ergebnis in künftigen Perioden gegeben sein werde. Diese Wahrscheinlichkeitsprognose wird durch die Werthaltigkeitsanalyse vorgenommen. Bei dieser Wahrscheinlichkeitsprognose würden die zukünftigen Ergebnisprognosen betrachtet, allerdings müssen die Effekte aus den temporären Differenzen herausgerechnet werden. Das bedeute, dass die Ergebnisse vor dem Abbau der auf

ihre Werthaltigkeit zu überprüfenden abzugsfähigen temporären Differenzen zu ermitteln seien. Letztlich müsse also im Rahmen der Planungsrechnung betrachtet werden, wie sich die IFRS-Positionen auf bereits bilanzierte temporäre Differenzen auswirken. Insofern müsse eine umfangreiche Detailanalyse im Hinblick auf die Auswirkungen auf latente Steuern vorgenommen werden. Die daraus folgenden Korrekturen müssen herausgerechnet werden. Hierzu führt *Herr Dr. Kirchesch* eine Beispielplanungsrechnung an, welche auf Folie 34 seiner PowerPoint-Präsentation abgebildet ist.

Herr Dr. Kirchesch stellt anschließend die Frage an das Auditorium, ob und wie andere Teilnehmer die Werthaltigkeitsanalyse des DTA-Überhangs vornehmen.

Ein Teilnehmer verneint dies, da die Konsolidation auf Ebene eines steuerbefreiten luxemburgischen Investmentfonds in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft mit gezogenen Transparenzoption, welcher in deutsche Immobilien investiert sei, statfinde.

Zuletzt spricht *Herr Dr. Kirchesch* die Folgebewertung an. Die Werthaltigkeitsanalyse sei zu jedem Bilanzstichtag vorzunehmen. Dabei führen Steuersatzänderungen zur notwendigen Neubewertung der latenten Steuern. Ebenfalls seien Statusänderungen zu berücksichtigen, vgl. SIC 25. Insofern werde nach Ansicht von Herrn Dr. Kirchesch gerade das KöMoG aufgrund der Einführung des „Check-the-Box“-Verfahrens für die latenten Steuern von Relevanz werden. Auch gelte dies für die Nachaktivierung eines DTA, sobald Verlustvorträge werthaltig würden. *Herr Dr. Kirchesch* erwartet insofern die Entscheidung des BVerfG zum § 8c Satz 2 a.F., da dies im Rahmen dessen relevant werden wird.

Prof. Seer fragt, inwiefern Betriebsprüfungen im Rahmen der Werthaltigkeitsanalyse berücksichtigt würden. Gerade sofern keine zeitnahen Betriebsprüfungen vorlägen, gehe er davon aus, dass diese erhebliche Auswirkungen auf latente Steuern hätten.

Herr Dr. Kirchesch antwortet, dass die Feststellungen der Betriebsprüfungen mittels eines Excel-Tools beobachtet und umgesetzt werden müssen. Dies sei in der Praxis oftmals ein sehr komplexes Rechenwerk, da ausgehend vom Prüfungsjahr alle Folgejahre den Feststellungen entsprechend korrigiert werden müssen, was wiederum Auswirkungen auf die latenten Steuern habe. Mit Blick hierauf wären zeitnahe Betriebsprüfungen bei der Bewerksstellung enorm hilfreich.

5. Die Bilanzierung der latenten Steuern

Herr Dr. Kirchesch wendet sich nun der Bilanzierung der latenten Steuern zu.

Zunächst stelle sich die Frage, wie die latenten Steuern gebucht werden müssen, also ob eine Buchung über die GuV oder das OCI (= „other comprehensive income“) erfolge. Nach IAS 12.57 ff gilt der Grundsatz „tax follows income“, d.h. der zugrunde liegende Geschäftsvorfall bestimme über die Buchung der daraus resultierenden Latenten Steuer. Daher erfolge die Buchung regelmäßig ergebniswirksam über die GuV, ausnahmsweise aber auch ergebnisneutral über das OCI. Das OCI sei ein Teil der Eigenkapitaländerungsrechnung, in der das nicht in der GuV berücksichtigte Einkommen abgebildet werde, vgl. IAS 1.81 ff. Bei der Vivawest Wohnen GmbH würden unter das OCI insbesondere Wertveränderungen bei Pensionen (IAS 19.127 „remeasurements“) fallen. Dies zeigt *Herr Dr. Kirchesch* nun exemplarisch anhand des Abschluss 2016 der Bauverein Glückauf GmbH im Programm GTC (AMANA). In diesem hätte der Wert der Rückstellungen für Pensionen 364.000 ausgemacht. Davon wären 189.000 über die GuV gebildet worden, also nach den Bewertungsvorschriften der IFRS. 174.000 wären hingegen direkt über das Eigenkapital gebildet worden. Dies stelle die OCI-Buchung dar. Aufgrund einer niedrigeren Bewertung der Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz, würden diesbezüglich latente Steuern gebildet.

Weiter stellt *Herr Dr. Kirchesch* fest, dass der Bilanzausweis bei latenten Steuern grundsätzlich als langfristige Bilanzpositionen erfolge, da in der IFRS-Bilanz der Bilanzausweis anders als im HGB nach Fristigkeiten erfolge. Es gebe demnach kurzfristige und langfristige Vermögensgegenstände sowie kurzfristige und langfristige Schulden. Eine Differenzierung nach Umlauf- und Anlagevermögen wie im HGB sei der IFRS-Bilanz fremd. Beim Ausweis der latenten Steuern als langfristige Bilanzpositionen bestehe ein Saldierungsverbot mit den tatsächlichen Steuern, lediglich innerhalb der latenten Steuern sei eine Saldierung möglich und auch geboten, vgl. IAS 12.75. Hinsichtlich des Saldierungsgebots stelle sich die Frage, ob auch eine fristenkongruente Saldierung erfolgen müsse. Nach Ansicht von *Herrn Dr. Kirchesch* sei dies nicht der Fall, da der Standard hierzu keine Aussage erhalte. Ungeachtet dessen saldiere die Vivawest Wohnen GmbH fristenkongruent. Als Beispiel führt *Herr Dr. Kirchesch* einen Auszug aus der Konzernbilanz der Vivawest Wohnen GmbH auf den 31. Dezember 2017 an, vgl. Folie 38 seiner PowerPoint-Präsentation.

Als Letztes geht *Herr Dr. Kirchesch* auf den Einfluss der Konsolidierung auf die latenten Steuern ein. Bei der Ermittlung der latenten Steuern seien die Konsolidierungsarbeiten, die das Accounting im Jahresabschluss vornehme, vollständig zu berücksichtigen. Denn aufgrund innerkonzernlicher Verflechtungen darf es nicht zu latenten Steuern kommen, sodass diese Einflüsse im Konzernabschluss zu eliminieren seien. Vor diesem Hintergrund sei eine enge Zusammenarbeit zwischen der Steuerabteilung und dem Accounting notwendig.

6. Latente Steuern in den Anhangsangaben

Anschließend geht *Herr Dr. Kirchesch* darauf ein, inwieweit über den Ansatz der latenten Steuern in der Konzernbilanz im Anhang berichtet werden müsse. Die Bestandteile des Berichts regle dabei insbesondere IAS 12.80. Die wesentlichen Bestandteile des Berichts sind der Folie 41 der PowerPoint-Präsentationen zu entnehmen. Diese Anhangsangaben gebe es unterschiedslos gemäß §§ 286 Nrn. 28–30, 288, 314 HGB im HGB, wobei diese aber nur für „große Kaufleute“ oder im Konzernabschluss gelten würden.

Die wichtigste Anhangsangabe sei dabei die gemäß IAS 12.81 notwendige TRR („Tax Rate Reconciliation“), also die Überleitungsrechnung vom erwarteten zum effektiven Steueraufwand. Der erwartete Steueraufwand sei dabei das Ergebnis vor Steuern multipliziert mit 30 %. *Herr Dr. Kirchesch* nimmt als Beispiel Bezug auf Folie 15 seiner PowerPoint-Präsentation. Dort war trotz des Ergebnisses von 100 nach der IFRS-Bilanz die effektive Steuer bei 33. Insofern müsse der Anhang nun erläutern, wieso eine solche Abweichung vorliege. Im Beispielsfall liege dies an den nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben von 20. Die TRR sei dabei ein Controlling-Instrument zur Analyse und Verprobung der Konzernsteuerquote. Erfasst würden dabei die Vorgänge, die Einfluss auf den Steueraufwand haben, die aber im IFRS-EBT nicht enthalten seien. Als weiteres Beispiel führt er den TRR des Vivawest-Konzerns auf an, welche auf Folie 43 seiner PowerPoint-Präsentation einsehbar ist. Diese TRR müsse die Erläuterungen enthalten, weshalb die gebuchten effektiven Ertragsteuern von 18,7 nicht mit den erwarteten Ertragsteuern von 45,5 übereinstimmen. Dies liege beispielsweise an Abweichungen durch die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer oder Effekten aus Abweichungen von durchschnittlichen latenten Steuersatz. Diese Detailanalyse mache den Hauptteil der Arbeit im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses aus.

Eine weitere ausführlichere Anhangsangabe sei auch die Aufgliederung der temporären Differenzen. Hier müsse Auskunft über die Quellen der latenten Steuern gegeben werden. Derart umfangreich müssen aber nur die „inside base differences“ dargestellt werden. Als Beispiel führt *Herr Dr. Kirchesch* die Konzernbilanz der Vivawest Wohnen GmbH auf den 31. Dezember 2017 an.

Auch die Anhangsangaben zu den steuerlichen Verlustvorträgen erfordern umfangreiche Ausführungen gemäß IAS 12.80 ff. Die wesentlichen Bestandteile können der Folie 45 der PowerPoint-Präsentation entnommen werden.

Hiermit beendet *Herr Dr. Kirchesch* seinen Vortrag.

Prof. Seer bedankt sich für den einsichtsreichen Vortrag. Als letzte Frage möchte er noch gerne von Herrn Dr. Kirchesch wissen, wie Betriebsprüfer für steuerliche Zwecke mit den Angaben zu den latenten Steuern in der Konzernbilanz umgehen, insbesondere ob sie hieraus eventuell Prüfungsschwerpunkte ableiten würden.

Bislang habe es *Herr Dr. Kirchesch* bei den Betriebsprüfungen der Vivawest Wohnen GmbH noch nicht erlebt, dass ein Betriebsprüfer aufgrund von Angaben zu den latenten Steuern Prüfungsschwerpunkte für die tatsächlichen Steuern bilde. Jedoch wisse er aus anderen Konzernen, dass die Betriebsprüfer vermehrt zunächst die Konzernbilanzen studieren und daran die Betriebsprüfung ausrichten würden.

Prof. Seer bedankt sich abermals bei Herrn Dr. Kirchesch für den instruktiven Vortrag sowie dem Auditorium für die rege Teilnahme bei diesem Seminar. *Prof. Seer* wolle zum Schluss noch gerne auf das nächste anstehende Seminar hinweisen, bei dem es sich um das 175. Bochumer Steuerseminar zum 50.-jährigen Bestehen des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität-Bochum handele. Im Rahmen dessen wolle man sich mit dem Generealthema der „Steuervereinfachung“ beschäftigen. Das Podium des Seminar werde größer als normalerweise ausfallen. Paul Kirchhof werde das Impulsreferat halten. Das Podium selbst werde von Frau Prof. Dr. Johanna Hey, Frau Prof. Dr. Tina Ehrkel-Rabel aus Graz, Frau Prof. Dr. Maria Marquardsen, Herrn Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, Herrn Prof. Dr. Marcel Krumm sowie Herrn Prof. Dr. Roman Seer besetzt. Damit beendet *Prof. Seer* das 174. Bochumer Steuerseminar.



DIE BEHANDLUNG DER LATENTEN STEUERN IM (KONZERN-)ABSCHLUSS

DR. RALF KIRCHESCH

Agenda: Latente Steuern im (Konzern-)Abschluss

Einführung

- 1) Die Rechtsquellen der Latenten Steuern**
- 2) Die Ermittlung der Latenten Steuern**
- 3) Die Bewertung der Latenten Steuern**
- 4) Die Bilanzierung der Latenten Steuern**
- 5) Latente Steuern in den Anhangsangaben**

Einführung: IAS 12 Ertragsteuern

- ▶ Umsetzung der sogenannten 'umfassenden Bilanzmethode' zur Bilanzierung von Ertragsteuern; Erfassung von
 - ↳ gegenwärtigen Steuerauswirkungen von Geschäftsvorfällen und Ereignissen (tatsächliche EE-Steuern = current tax)
 - sowie von
 - ↳ künftigen Steuerauswirkungen durch die künftige Realisierung oder Erfüllung von Buchwerten der Vermögenswerte und Schulden eines Unternehmens (Latente Steuern = deferred tax).
- ▶ $\text{current tax rate} + \text{deferred tax rate} = \text{effective tax rate (ETR)}$
- ▶ Teil der IFRS (International Financial Reporting Standards)
 - ↳ verpflichtende Anwendung für alle kapitalmarktorientierten Unternehmen (Konzerne)
 - ↳ freiwillige Anwendung mit befreiender Wirkung für alle anderen (Konzern-)Bilanzierer

Die „Bilanzierungskonzepte“

Timing-Concept (früher: HGB) vs. Temporary-Concept (IFRS/HGB)

Das GuV-basierte Timing-Konzept berücksichtigt **nur erfolgswirksame**, jedoch **keine erfolgsneutralen Differenzen**. Außerdem finden im Timing-Konzept zeitlich unbegrenzte sowie quasi zeitlich unbegrenzte Differenzen keinen Ansatz.

Mit dem bilanzorientierten Temporary-Konzept für Latente Steuern werden **grundsätzlich alle Bilanzierungs- und Bewertungsdifferenzen** zwischen IFRS- und Steuerbilanz erfasst, selbst dann, wenn sie **erfolgsneutral** sind.

Abweichungen bei den Bewertungen der Wirtschaftsgüter zwischen dem IFRS-Buchwert und dem Steuerwert.

permanente Differenzen
(Bsp.: Beteiligungen an KapG; auch: nicht abzugsfähige Betriebsausgaben)

quasi-permanente Differenzen
(Bsp.: unbebautes Grundstück)

temporäre Differenzen
(Bsp.: Erbbaurecht)

keine Latenten Steuern

Ansatz von Latenten Steuern

1

Die Rechtsquellen der Latenten Steuern

Von den IAS zu den IFRS

1973: Gründung des International Accounting Standards Committee (IASC) in London.

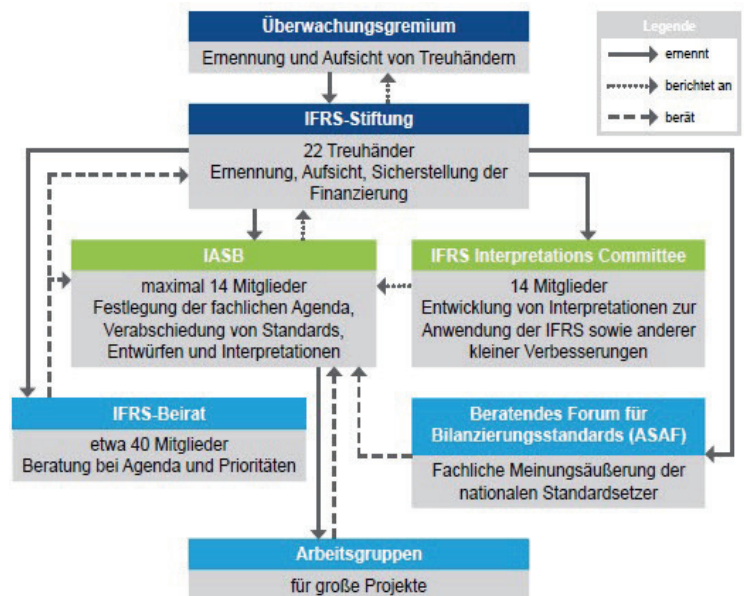
- ▶ privatrechtliche Vereinigung („Club“) von Berufsverbänden aus zehn Ländern (u.a. Deutschland)
- ▶ Ziel: Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften zwecks internationaler Akzeptanz

1973 - 2000: sukzessive Veröffentlichung von 41 IAS (heute noch 29 in Kraft)

ab 1. April 2000: Neu“firmierung“ als IASB (≈ Board) und Gründung der International Accounting Standards Committee Foundation (IASFC)

ab 1. Juli 2010: Umbenennung der IASFC in IFRS Foundation

- ▶ Aufgabe: Weiterentwicklung der IFRS und deren Interpretationen (SIC/IFRIC)



Quelle: <https://www.iasplus.com/de/resources/ifrsf>

Von den IAS zu den IFRS als GoB (1/3)

IAS: Standards, die das IASC (vgl. oben) als Bilanzierungsvorschriften herausgegeben hat.

- ▶ IAS 1: Darstellung des Abschlusses
- ▶ IAS 2: Vorräte
- ▶ ...
- ▶ IAS 12: Ertragsteuern
- ▶ IAS 41: Landwirtschaft

IFRS: Ebenfalls Bilanzierungsstandards, die das IFRSB herausgibt

- ▶ IFRS 1: erstmalige Anwendung der IFRS
- ▶ ...
- ▶ IFRS 16: Leasingverhältnisse

IFRIC: Interpretationen der IAS/IFRS, herausgegeben vom Committee

- ▶ IFRIC 1 - 23

SIC: Vorgänger der IFRIC (bis 2001)

- ▶ SIC 7, 10, 25, 29, 32

Steuerlich relevante IFRS:

▶ **IAS 12 (Income Taxes)**

- Umsetzung einer sog. 'umfassenden Bilanzmethode' (vgl. Einleitung)

▶ **SIC-25 Income Taxes - Änderungen im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner**

- Erfassung von tatsächlichen und latenten Steuerkonsequenzen aufgrund von Änderungen des Steuerstatus entweder ergebniswirksam in der Periode der Änderungen oder direkt im Eigenkapital, wenn eine Transaktion oder ein Ereignis zu einer direkten Zu- oder Abnahme des Eigenkapitals führen (Bsp.: Neubewertung von Sachanlagen nach IAS 16)

▶ **IFRIC 23 Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung**

- Einheitliche Ausübung des Beurteilungsermessens durch das Unternehmen (Ausgang: Die Steuerbehörde hat dieselben Erkenntnisse, wie das Unternehmen)

Von den IAS zu den IFRS als GoB (2/3)

Europäische Rechtsetzung:

- 19.07.2002** **Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 (ABl EG L 243/1 v. 11. September 2002)**
- Gesellschaften, die mit Eigenkapitalinstrumenten an einem geregelten Markt zugelassen sind, müssen ab dem 1.1.2005 ihre Konzernabschlüsse nach den IFRS (IAS) aufstellen
 - die Europäische Kommission hat das Recht, über die Anwendbarkeit der Standards zu entscheiden, sog. "Endorsement" (= Komitologieverfahren)
- 29.09.2003** **Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 (AbI EU L 261/1 v. 13. Oktober 2003)**
- Übernahme aller IAS nebst Interpretationen, die am 14.9.2002 vorlagen, mit Ausnahme der IAS 32 und 39
- 11.03.2008** **Verordnung (EG) Nr. 297/2008 (ABl. EUR L 97/62 v. 9. April 2008)**
- Modifikation des Endorsement-Verfahrens: verstärkte Einbindung des EU-Parlaments, nachdem demokratische Bedenken hinsichtlich des "Gesetzgebungsprozesses" geäußert wurden
 - Anwendbarkeit des "Regelungsverfahrens mit Kontrolle"

Der Endorsement-Prozess:

- 1) Der IASB erlässt einen neuen Standard oder eine Änderung oder neue Auslegung eines bestehenden Standards und legt diesen der EFRAG (= European Financial Reporting Standard Group; politisch unabhängig) vor.
- 2) Die EFRAG berät die Kommission bei der Billigungsentscheidung.
- 3) Beschließt die Kommission, die neue Norm, Auslegung oder Änderung zu billigen, bereitet sie einen Verordnungsentwurf vor und legt ihn der ARC (= Rechnungslegungsausschuss der Mitgliedsländer unter Vorsitz der Kommission) vor.
- 4) Wenn die Stellungnahme der ARC positiv ist, legt die Kommission den Verordnungsentwurf dem Europäischen Parlament und dem Rat für einen dreimonatigen Prüfungszeitraum vor.
- 5) Liegen keine Einwände des Europäischen Parlaments oder des Rates vor, so erlässt die Kommission die neue Verordnung.

Von den IAS zu den IFRS als GoB (3/3)

Deutsche Rechtsetzung:

| | | |
|-------------------|---|---------------------------|
| 20.04.1998 | Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz - Schaffung des § 292a HGB: Zulassung eines Abschlusses "nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen" für kapitalmarktorientierte Konzerne. - außer Kraft zum 31.12.2004 | BGBI. I 1998, 707 |
| 29.10.2004 | Bilanzrechtsreformgesetz - Umsetzung der "IAS-Verordnung" 1606/2002 - Gem. § 315a HGB verpflichtender Konzernabschluss nach den jeweils gültigen IFRS für kapitalmarkt-orientierte Unternehmen; freiwillig für alle anderen. Der HGB-Einzelabschluss bleibt weiterhin verpflichtend. - heute: § 315e HGB (Gesetz vom 11.4.2017, BGBI. I 2017, 802) | BGBI. I 2004, 3166 |
| 08.10.2009 | Exkurs Steuerrecht: "Unternehmenssteuerreformgesetz 2008" (Änderung des EStG) - Einführung einer Zinsschranke - § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c Satz 8 EStG ("Eigenkapital-Escape"): Die für den Eigenkapitalvergleich maßgeblichen Abschlüsse sind einheitlich nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) zu erstellen. | BGBI. I 2009, 3366 |

Verfassungsrechtliche Bedenken – jedenfalls hinsichtlich Besteuerung?

► vgl. BT-Ds. 15/3419, 23 (Regierungsentwurf des Bilanzrechtsreformgesetzes vom 24.6.2004)

„Ebenso scheinen die IAS als Grundlage für die Besteuerung wenig geeignet. Dem steht sowohl die bereits erwähnte vorverlagerte Erfassung von Gewinnen entgegen, die dem Prinzip einer leistungsgerechten Besteuerung nicht entspricht. **Entscheidend aber ist, dass die IAS von einem privaten Gremium, dem IASB, beschlossen werden. Insofern ist es kaum vorstellbar, dass sich der nationale Gesetzgeber hinsichtlich der Steuergesetze seiner Gesetzgebungskompetenz teilweise gewissermaßen entledigt und diese Befugnisse auf ein privates Gremium überträgt.** Ebenso sind die bei der Bilanzierung nach IAS häufig von Jahr zu Jahr stark schwankenden Ergebnisse keine geeignete Grundlage: Sowohl Steuerzahler als auch Fiskus brauchen Planungssicherheit und haben ein deutliches Interesse an einer Verstetigung der steuerlichen Belastungen einerseits und der staatlichen Einnahmen andererseits.“

Die Latenten Steuern im HGB: §§ 274, 306 HGB iVm. DRS 18

- ▶ Latente Steuern im **Einzelabschluss** werden durch § 274 HGB erfasst. Im Wesentlichen **keine Unterschiede zu IAS 12**
 - Ausnahme: Aktivierungswahlrecht für Aktive Latente Steuern (war im Regierungsentwurf des BilMoG noch als Aktivierungspflicht ausgestaltet), insoweit Beibehaltung des „alten“ Rechtszustandes; aber: im Konzernabschluss Aktivierungspflicht, § 306 Satz 1 HGB
 - Saldierungswahlrecht §§ 274 Abs. 1 Satz 3, 306 Satz 2 HGB vs. Saldierungsgebot in IAS 12.71
 - „Kleine“ KapG (§ 267 HGB) sind gem. § 274a Nr. 4 HGB von der Ermittlung befreit

- ▶ Latente Steuern im **Konzernabschluss** durch § 306 HGB erfasst; durch den Verweis in § 306 Satz 5 HGB auf § 274 Abs. 2 HGB gelten dieselben Bewertungs- und Ausweisregeln.

- ▶ Neukonzeption der Latenten Steuern im HGB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102. Die Konzeption (Einführung des temporary-Konzepts) ist nach dem Vorbild der IFRS/US-GAAP erfolgt, so dass methodologisch keine wesentlichen Unterschiede bestehen (vgl. BR-Ds. 344/08, 144 f.)

- ▶ DRS 18 wird vom HGB-Fachausschuss des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. erarbeitet und vom BMJ gem. § 342 Abs. 2 HGB bekanntgemacht. Die dort enthaltenen Interpretationen stellen GoB für die Konzernrechnungslegung dar; aktueller Stand: 9.3.2021 (Bekanntmachung durch BMJ steht aus).

Weitere handelsrechtliche Vorschriften „rund“ um die Latenten Steuern

- ▶ Bilanzposition der Latenten Steuern: § 266 Abs. 2 D. HGB (Aktive) und § 266 Abs. 3 E. HGB (Passive)
- ▶ Ausschüttungssperre für aktive Latente Steuern: § 268 Abs. 8 HGB
- ▶ Verpflichtende Angaben im Anhang: § 285 Nr. 29, 30 HGB
- ▶ Angaben im Konzernanhang: § 314 Abs. 1 Nr. 21, 22 HGB

▶ DW RS HFA 7 Abschnitt 3.1.4: Latente Steuern bei handelsrechtlicher Rechnungslegung im Fall von Personenhandelsgesellschaften

▶ Aus der Rechtsprechung:

→ BAG, Urteil vom 21. Februar 2017, 3 AZR 455/15 (Anspruch auf Anpassung einer Betriebsrente):

[Wegen der Ausschüttungssperre in § 268 Abs. 8 HGB] „geht der Gesetzgeber davon aus, dass die der Berechnung der aktiven latenten Steuern zugrunde liegenden Annahmen der Unternehmensführung zu unsicher sind, um die wirtschaftliche Lage einer Kapitalgesellschaft zuverlässig beurteilen zu können.“

→ BFH, Urteil vom 27. September 2017, II R 15/15 (Bewertung einer Kapitalgesellschaft für erbschaftsteuerliche Zwecke)

„Steuern, die aufgrund der Liquidation und der damit zusammenhängenden Aufdeckung stiller Reserven entstehen könnten, sind im Bewertungszeitpunkt weder als Verbindlichkeiten noch als Rückstellungen in der Steuerbilanz auszuweisen.“

2

Die Ermittlung der Latenten Steuern

Grundlagen: Latente Steuern wegen Bewertungsunterschieden

IAS 12.5 (Definitionen):

Temporäre Differenzen sind Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert eines Vermögenswerts oder einer Schuld in der Bilanz und seiner bzw. ihrer steuerlichen Basis. Temporäre Differenzen können **entweder**:

- (a) **zu versteuernde temporäre Differenzen** sein, die temporäre Unterschiede darstellen, die zu steuerpflichtigen Beträgen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (steuerlichen Verlusts) zukünftiger Perioden führen, wenn der Buchwert des Vermögenswerts realisiert oder der Schuld erfüllt wird; oder
- (b) **abzugsfähige temporäre Differenzen** sein, die temporäre Unterschiede darstellen, die zu Beträgen führen, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlusts) zukünftiger Perioden abzugsfähig sind, wenn der Buchwert des Vermögenswerts realisiert oder eine Schuld erfüllt wird.



Oder einfacher:

zu versteuernde temporäre Differenzen führen zu latentem Steueraufwand („DTL“)

abzugsfähige temporäre Differenzen führen zu latentem Steuerertrag („DTA“)

Der Glättungseffekt der Latenten Steuern

IFRS

EBT: 100
 Abwertung AV
 Rückstellungsbildung

Latente Steuern nehmen tatsächliche Steuern vorweg.

StBilanz

keine Abwertung AV
 keine Rückstellung
 nützliche Aufwendungen

maßgeblicher EE Steuersatz: 30 v.H.

| | Ergebnis | tats. Steuern | Latente Steuern | effektive Steuern |
|------------------------|----------|---------------|-----------------|-------------------|
| IFRS-EBT | 100 | 30 | | 30 |
| Differenz AV | 30 | 9 | -9 | 0 |
| Differenz Rückstellung | 20 | 6 | -6 | 0 |
| nicht abzugsf. BA | 10 | 3 | 0 | 3 |
| zvE | 160 | 48 | -15 | 33 |
| ETR | | 48% | -15% | 33% |

Die Primärquelle: Bewertungsdifferenzen („inside basis differences“)

| | |
|-----------------------------------|---------------------------------|
| IFRS 1.000 150 DTL | IFRS 500 150 DTA |
| StB 500 | StB 1.000 |
| IFRS 150 1.000 DTA | IFRS 500 150 DTL |
| StB 500 | StB 1.000 |

- Gibt es unterschiedliche Wertansätze **desselben** Wirtschaftsgutes in der IFRS- und in der Steuerbilanz?
- Ist die Bewertungsdifferenz dauerhaft oder temporär?
- Kommt es künftig zu einem steuerlichen Umkehreffekt?

Falls jeweils (+):



► Ansatz entweder von aktiven Latenten Steuern (DTA) oder passiven Latenten Steuern (DTL)

Beispiele:

selbst geschaffene immaterielle WG

→ beachte: in der StBilanz in realiter kein Ansatz

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|-------|--|-------|-------|------------|--|-----|--|-----|-----|--|------|--|-----|-----|------------|--|-----|--|-------|-------|
| <table border="1"> <tr><td colspan="2">IFRS</td></tr> <tr><td>1.000</td><td>150</td></tr> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;">DTL</td></tr> <tr><td colspan="2">StB</td></tr> <tr><td>500</td><td></td></tr> </table> | IFRS | | 1.000 | 150 | DTL | | StB | | 500 | | <table border="1"> <tr><td colspan="2">IFRS</td></tr> <tr><td>500</td><td>150</td></tr> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;">DTA</td></tr> <tr><td colspan="2">StB</td></tr> <tr><td>1.000</td><td></td></tr> </table> | IFRS | | 500 | 150 | DTA | | StB | | 1.000 | |
| IFRS | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 1.000 | 150 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| DTL | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| StB | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 500 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| IFRS | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 500 | 150 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| DTA | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| StB | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 1.000 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <table border="1"> <tr><td colspan="2">IFRS</td></tr> <tr><td>150</td><td>1.000</td></tr> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;">DTA</td></tr> <tr><td colspan="2">StB</td></tr> <tr><td></td><td>500</td></tr> </table> | IFRS | | 150 | 1.000 | DTA | | StB | | | 500 | <table border="1"> <tr><td colspan="2">IFRS</td></tr> <tr><td></td><td>500</td></tr> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;">DTL</td></tr> <tr><td colspan="2">StB</td></tr> <tr><td></td><td>1.000</td></tr> </table> | IFRS | | | 500 | DTL | | StB | | | 1.000 |
| IFRS | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 150 | 1.000 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| DTA | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| StB | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | 500 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| IFRS | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | 500 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| DTL | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| StB | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | 1.000 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Pensionsrückstellung

ehem. gemeinnützige Inv. Prop?

Sopo gem. § 6b EStG

→ beachte: in der IFRS/HBilanz in realiter kein Ansatz des Sopo;
→ nur die erstmalige Bildung führt zu einem DTL; die Übertragung auf ein Ersatzwirtschaftsgut ist steuerneutral, weil gegenläufig das EWG abgewertet wird

Praktisches Beispiel: Bauverein Glückauf GmbH (2016)

► [GTC Vivawest](#)

Report.LS.-Latente.Steuern.(Einzelgesellschaft)

Periode: 2016.12.31.Jahresabschluss.2016 Aktueller.Stichtag: 31.12.2016
 Gesellschaft: 690148. · Bauverein.Glückauf.GmbH Letzter.Stichtag: 31.12.2015

| | Aktive latente Steuern | Aktive latente Steuern | Aktive latente Steuern GESAMT | Passive latente Steuern | Passive latente Steuern | Passive latente Steuern GESAMT | Aktive + passive latente Steuern | davon.OCl | davon.GUV |
|---|------------------------|------------------------|-------------------------------|-------------------------|-------------------------|--------------------------------|----------------------------------|------------------|---------------------|
| | kurzfristig | langfristig | | kurzfristig | langfristig | | | | |
| | EUR | EUR | EUR | EUR | EUR | EUR | EUR | EUR | EUR |
| 1110000000 - Immaterielle.Vermögenswerte | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 1120000000 - Sachanlagen | 0 | 0 | 0 | 0 | -32.756,16 | -32.756,16 | -32.756,16 | 0 | -32.756,16 |
| 1129000000 - Investment.Property | 0 | 2.377.552,72 | 2.377.552,72 | 0 | 0 | 0 | 2.377.552,72 | 0 | 2.377.552,72 |
| 2210000000 - Rückstellungen.(Anteil>1) | 0 | 27.996,64 | 27.996,64 | 0 | -9.451,36 | -9.451,36 | 18.545,28 | 27.996,64 | -9.451,36 |
| 2245000000 - Sonstige.Verbindlichkeiten.(RLZ>1) | 0 | 1.043.134,20 | 1.043.134,20 | 0 | 0 | 0 | 1.043.134,20 | 0 | 1.043.134,20 |
| 2345000000 - Sonstige.Verbindlichkeiten.(RLZ<1) | 127.252,59 | 0 | 127.252,59 | 0 | 0 | 0 | 127.252,59 | 0 | 127.252,59 |
| Latente.Steuern.(Brutto) | 127.252,59 | 3.448.683,56 | 3.575.936,15 | -27.838,80 | -885.003,36 | -912.842,16 | 2.663.093,99 | 27.996,64 | 2.635.097,35 |
| Wertberichtigung | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Saldierung | -27.838,80 | -885.003,36 | -912.842,16 | 27.838,80 | 885.003,36 | 912.842,16 | 0 | 0 | 0 |
| Rundungsdifferenz.zum.Ergebnisblatt | -0,21 | 0,2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | -0,36 | 0,35 |
| Latente.Steuern.(Netto) | 99.414,00 | 2.563.680,00 | 2.663.094,00 | 0 | 0 | 0 | 2.663.094,00 | 27.997,00 | 2.635.097,00 |

Die Sekundärquelle: Bewertungsdifferenzen („outside basis differences“)

Temporäre Differenzen entstehen, wenn der **Buchwert von Anteilen an Tochterunternehmen** sich gegenüber der steuerlichen Basis der Anteile (welcher häufig gleich den Anschaffungskosten ist) unterschiedlich entwickelt (IAS 12.39)



Folge:

► Ermittlung entweder von aktiven Latenten Steuern (DTA) oder passiven Latenten Steuern (DTL)

- Hier findet kein **Vergleich** innerhalb derselben Legaleinheit, sondern **zwischen zwei Legaleinheiten** statt:
 - verglichen wird das **Nettovermögen** (= EK nach IFRS) einer Legaleinheit mit ihrem **steuerlichen Buchwert** bei der Gesellschafterin
 - Hier ist im Konzern regelmäßig **§ 8b KStG zu beachten**: Kommt es zu einem fiktiven Veräußerungsgewinn einer KapG wären auf die steuerliche BMG (= 5 v.H., vgl. § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG)) passive Latente Steuern zu rechnen; im (fiktiven) Verlustfall gilt dagegen § 8b Abs. 3 KStG (mangels Nutzbarkeit des Verlustes kein aktiven Latenten Steuern)
- ABER: schließt das Management den Verkauf von Legaleinheiten aus, werden auch im „Gewinnfall“ kein aktiven Latenten Steuern gebucht (Ermittlung dann „nur für die Anhangsangaben“)

Weitere Sekundärquellen: Ertragsteuerliche Kennzahlen

▶ IAS 12.34: Ansatzpflicht für aktiven Latenten Steuern (DTA) für **noch nicht genutzte steuerlicher Verluste** und **noch nicht genutzte Steuergutschriften**.

▶ Steuergutschriften (Rechtslage Deutschland): Zinsvortrag iSd. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG (+)
EBITDA-Vortrag iSd. § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG? Nach h.M. (-)
(Rechtslage Ausland): Tax credits

▶ Ansatzkriterium: Ansatz im Umfang, in dem es wahrscheinlich ist, dass ein künftiges zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird → (steuerliche Planungsrechnung, vgl. Abschnitt 3)

▶ wahrscheinlich = „more likely than not“ = > 50 v.H.

Besonderheiten bei steuerlichen Verlusten

- ▶ Es ist die **Mindestbesteuerung** zu berücksichtigen: Sofern eine Planungsrechnung ergibt, dass ausreichendes Einkommen in der Zukunft vorhanden sein wird, können nur 60 v.H. („Sockelbetrag“ von 1 Mio. EUR einmal außen vor) der Verlustvorträge angesetzt werden.
- ▶ Ggf. **gewerbsteuerliche Abweichungen** sind zu planen und beim Ansatz zu berücksichtigen
- ▶ Wenn im Planungszeitraum ein § 8c KStG-Fall erfolgt, die „Stille-Reserve-Klausel“ aus § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG genutzt werden soll oder § 8d KStG, dann muss auch das planerisch dargestellt werden
- ▶ andere „Verlustvorschriften“, wie etwa § 12 Abs. 3 UmwStG, sind ebenfalls planerisch umzusetzen
- ▶ sämtliche werterhellenden und wertbegründenden Umstände, die am Bilanzstichtag bekannt sind, sind bei der Planung zu berücksichtigen
- ▶ die Nutzungsdauer (ausländischer) VV ist zu berücksichtigen
- ▶ **steuerliche Nutzungseinschränkungen**, z.B. §§ 15a EStG (KG-Beteiligungen), 15b EStG (Steuerstundungsmodelle), 15 Abs. 4 EStG (Verluste aus Termingeschäften und bei mitunternehmerischen Innengesellschaften) sind zu berücksichtigen
- ▶ **vororganschaftliche Verlustvorträge** sind wertlos
- ▶ eine dreijährige Verlusthistorie ist ein gewichtiges Indiz der Wertlosigkeit, das nur durch „überzeugende substantielle Hinweise“ widerlegt werden kann, IAS 12.35 Satz 3

3

Die Bewertung der Latenten Steuern

Der maßgebliche Bewertungssteuersatz

► maßgeblich ist der zukünftige Steuersatz, der am Bilanzstichtag „substantively enacted“ ist, IAS 12.47

- Die Verkündung im Bundesgesetzblatt muss sicher sein (zumindest Zustimmung des Bundesrates)

→ anders US-GAAP: „enacted“ = Verkündung im BGBl.

- bei einkommensabhängigen Steuersätzen (Ausland) ist ein Durchschnittssteuersatz zu bilden, IAS 12.49

In praxi regelmäßig 30 v.H.
(rein deutscher Konzern)

- Bei unterschiedlichen Steuersätzen für Thesaurierung und Ausschüttung ist grds. der Thesaurierungssteuersatz anzuwenden, IAS 12.52A

- In manchen Jurisdiktionen hängt der Steuersatz von der Art der Nutzung eines Wirtschaftsguts ab: beim Verkauf reduziert er sich;

→ bei der Bewertung ist die Nutzungsabsicht des Unternehmens maßgeblich, IAS 12.51A



Im Zweifel ist der „Verkaufssteuersatz“ maßgeblich, vgl. IAS 12.51 B Satz 2

Latente Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft

Zulässige Varianten:

Formale Betrachtung (gängige Praxis)

- Beurteilung der konsolidierten Latenten Steuern auf der Ebene des Organträgers
- Saldierungen bereits auf der Ebene der Organgesellschaften
- Werthaltigkeitsanalyse aber beim Organträger

Wirtschaftliche Betrachtung (zulässige Alternative; unüblich)

- Setzt i.d.R. neben dem Ergebnisabführungs- auch einen Steuerumlagevertrag voraus, der auch so durchgeführt wird
- Werthaltigkeitsanalyse bei jeder Organgesellschaft (allerdings ohne eigene Verlustvorträge)
- „Konsolidierung“ in der Konzernbilanz durch Addition und Saldierung

Werthaltigkeit von passiven Latenten Steuern

► IAS 12.15 Satz 1: Passive Latente Steuern (DTL) sind grds. in voller rechnerischer Höhe werthaltig, es sei denn, die Steuerschuld erwächst aus

→ dem Erstansatz aus einem Firmenwert (goodwill);

→ dem erstmaligen Ansatz eines Wirtschaftsgutes bei einem Geschäftsvorfall, der

-> kein Unternehmenszusammenschluss ist und

-> zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis noch das zu versteuernde Einkommen (steuerlicher Verlust) beeinflusst.

„initial recognition exemption“

Bsp.: Leasing
gem. IAS 16
(Nutzungsrecht/
Schuld in der IFRS
Bilanz, steuerlich
liegen BA vor)

► IAS 12.15 Satz 2: DTL, die sich aus OBD errechnen, sind unter Beachtung von IAS 12.39 nicht zu bilanzieren, wenn sich die Differenz nicht in absehbarer Zeit automatisch umkehrt oder die Auflösung der Differenz (= Verkauf) durch das Unternehmen gesteuert werden kann.

→ Beachte ggf. „Wegelagerersteuer“ aus § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG

Werthaltigkeit von aktiven Latenten Steuern (1)

► IAS 12.24 und 12.34: Aktive Latente Steuern (DTA) sind grds. in Höhe der DTL werthaltig, es sei denn, die Steuerschuld erwächst aus

- dem erstmaligen Ansatz eines Wirtschaftsgutes bei einem Geschäftsvorfall, der
 - > kein Unternehmenszusammenschluss ist und
 - > zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis noch das zu versteuernde Einkommen (steuerlicher Verlust) beeinflusst.

„initial recognition exemption“

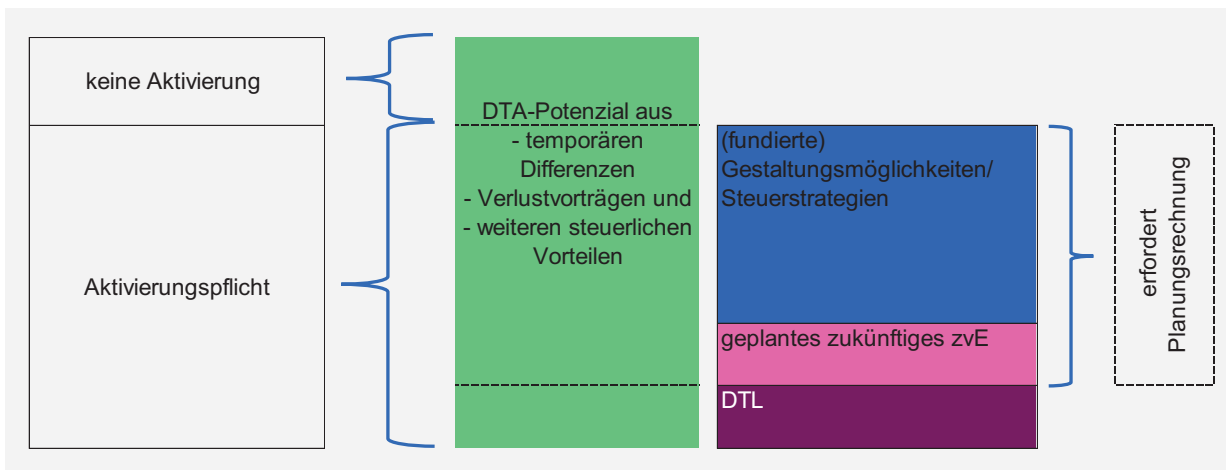
Bsp.: Leasing
gem. IAS 16
(Nutzungsrecht/
Schuld in der IFRS
Bilanz, steuerlich
liegen BA vor)

► IAS 12.24 Satz 2: DTA, die sich aus OBD errechnen, sind unter Beachtung von IAS 12.44 zu bilanzieren, also nur dann, wenn sich die Differenz in absehbarer Zeit automatisch umkehrt und ausreichendes zvE zur Verfügung steht

→ wg. § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG bei Körperschaftsbeteiligungen also nie

Werthaltigkeit von aktiven Latenten Steuern (2)

► Ob das gesamte DTA-Potenzial aktiviert werden darf/muss, hängt zu einem guten Teil von der Wahrscheinlichkeitsprüfung ab („more likely than not“), die auf unternehmensspezifischen Planungsrechnungen fußt (IAS 12.29)



Grundsätzliches zur Planungsrechnung

- ▶ Eine Planungsrechnung als solche ist im Standard nicht vorgeschrieben, sondern fußt auf dem Ansatzkriterium der „Wahrscheinlichkeit“ → Der Bilanzleser (Abschlussprüfer) muss überzeugt werden, dass die Nutzbarkeit der aktivierten DTA überwiegend wahrscheinlich ist.
- ▶ Bei der Prüfung der Nutzbarkeit von Verlustvorträgen gibt es einen Ansatz im Standard: „überzeugende substantielle Hinweise“, IAS 12.35 Satz 3 (s.o).
- ▶ Die Steuerplanung wird aus der allgemeinen Unternehmensplanung abgeleitet; natürlicher Antagonismus zum Controlling: Die Unternehmensplanung erfolgt üblicherweise top – down, während die Steuerplanung eine Planung bottom – up erfordert.
- ▶ Es gibt keine Verpflichtung, eine Steuerplanung aufzustellen (daher faktisches Ansatzwahlrecht).
- ▶ Es gibt kein „richtig“ oder falsch: abhängig vom **Geschäftsmodell** und der **Planungsqualität** in der Vergangenheit sind die Zukunftsprognosen abzuleiten.
- ▶ in praxi beträgt der Planungszeitraum **max. 5 Jahre**.

Die Planungsrechnung für tatsächliche Steuern (1/3)

- ▶ Die Unternehmensplanung fußt auf den Detailplanungen der operativ bedeutsamen Bereiche
- ▶ daraus ermittelt sich das EBT nach IFRS für die Mittelfristplanung (5 Jahre) im Wege einer „Konzern-GuV“
- ▶ darauf setzt die Steuerplanung auf: es werden IFRS-Spezifika eliminiert und gegen Steuer-Spezifika ersetzt
- ▶ Derart wird das „steuerliche EBT“ = Bilanzgewinn ermittelt

| EBT nach IFRS | | |
|---|-----------|-----|
| Segment Immo | T€ | |
| Segment DL | T€ | |
| Segment BBF | T€ | |
| Summe | T€ | |
| Harmonisierung von Organkreis und Konsolidierungskreis | | |
| ./. Beteiligungsertrag | T€ | |
| + EBT | T€ | |
| Summe | T€ | |
| Anpassung Buchgewinne | | |
| ./. Buchgewinne IFRS | T€ | |
| + Buchgewinne Steuer | T€ | |
| ./. Übertragung Buchgewinne nach § 6b EStG | T€ | |
| Summe | T€ | |
| ./. Aufwand Erbbauzinsen (nicht in IFRS) | T€ | |
| ./. Aufwand Leasing (nicht in IFRS) | T€ | |
| ./. Eliminierung Erträge Teilschulderlasse (nur IFRS) | T€ | |
| ./. Eliminierung Aktivierung Bauzeitzinsen (nur IFRS) | T€ | |
| + Eliminierung Zinsaufw. Darlehen PPA (nur IFRS) | T€ | |
| + Eliminierung Zinsaufw. Option Minderh. (nur IFRS) | T€ | |
| ./. Mehr-/Minderaufwand für Pensionsrückstellungen | T€ | |
| + Auflösung steuerlicher SoPo (§ 5 Abs. 7 EStG) | T€ | |
| Anpassung Abschreibungen | | |
| + außerplanm. AfA/Wertminderungen in IFRS | T€ | |
| ./. Mehrabschreibung StB vs. IFRS (planmäßig) | T€ | |
| + Rücknahme Teilwert-AfA | T€ | |
| ./. Mehrabschr. aus Rücknahme Tw-AfA | T€ | |
| ./. Delta GTC vs. SAP bzgl. steuerliche AfA | T€ | |
| + Minderabschr. wg. Nichtakt. Bauzeitzinsen | T€ | |
| + Minderabschr. wg. Teilschulderl. (in StB AHK-mind.) | T€ | |
| + Minderabschreibung durch 6b-Übertragung | T€ | |
| Summe | T€ | |
| + Zuschreibung Firmenwerte (in IFRS nicht vorhanden) | T€ | neu |
| + Sonstiges | T€ | |
| = steuerliches EBT | T€ | |

Die Planungsrechnung für tatsächliche Steuern (2/3)

► Der Steuerbilanzgewinn wird auf das Einkommen übergeleitet ...

→ Eliminierung der in der „Konzern-GuV“ enthaltenen nicht-abziehbaren Betriebsausgaben

| Steuerliches EBT | | |
|--|----|--|
| Abziehbare Erträge | | |
| Beteiligungserträge aus Anteilen ≥10% | | |
| Gewinnausschüttungen | T€ | |
| ./ 5% nicht abziehbare Betriebsausgaben | T€ | |
| steuerfreie Beteiligungserträge | T€ | |
| Beteiligungserträge aus Anteilen <10% | | |
| Gewinnausschüttungen | T€ | |
| ./ 5% nicht abziehbare Betriebsausgaben | T€ | |
| steuerfreie Beteiligungserträge | T€ | |
| Veräußerung von Beteiligungen | | |
| Erträge aus Veräußerung von Beteiligungen | T€ | |
| ./ 5% nicht abziehbare Betriebsausgaben | T€ | |
| steuerfreie Veräußerungsgewinne | T€ | |
| Sonstiges | T€ | |
| Summe abziehbarer Erträge | T€ | |
| Hinzurechnung von Erträgen | | |
| Vororganschaftliche Mehrabführungen | T€ | |
| davon 5% nicht abziehbare Betriebsausgaben | T€ | |
| Wertaufholung/Zuschreibung Firmenwerte | | |
| davon 5% nicht abziehbare Betriebsausgaben | T€ | |
| Sonstiges | T€ | |
| Summe hinzuzurechnender Erträge | T€ | |
| Nicht abziehbare Aufwendungen | | |
| AR-Vergütung | | |
| AR-Vergütung | T€ | |
| nicht abziehbarer Teil | % | |
| nicht abziehbarer Teil | T€ | |
| usw | | |
| Steuerliches Einkommen vor Verlustabzug | T€ | |

Die Planungsrechnung für tatsächliche Steuern (3/3)

► ... um dann über die Planung der Verlustvorträge zum zvE zu gelangen

| | | |
|---|----|--|
| Steuerliches Einkommen vor Verlustabzug | | |
| | T€ | |
| Theor. Beanspr. (1 Mio. € unbeschränkt, Rest 60%) | T€ | |
| Bestehender Verlustvortrag vor Verrechnung | T€ | |
| tatsächliche Beanspruchung | T€ | |
| Entwicklung Verlustvortrag | | |
| bestehender Verlustvortrag am Jahresanfang | T€ | |
| Inanspruchnahme Verlustvortrag | T€ | |
| Erhöhung Verlustvortrag | T€ | |
| verbleibender Verlustvortrag am Jahresende | T€ | |
| zvE nach Verlustabzug | T€ | |

Damit ist noch keine Aussage über die Ansatzfähigkeit eines DTA auf Verlustvorträge getroffen, wenn nicht mindestens in dieser Höhe DTL vorliegen!

Werthaltigkeitsanalyse des DTA-Überhangs in der Theorie

Die Theorie: IAS 12.29 (a) (i)

Liegen **keine ausreichenden zu versteuernden temporären Differenzen** in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt vor, wird der latente Steueranspruch bilanziert, soweit:

- (a) es **wahrscheinlich** ist, dass dem Unternehmen ausreichende zu versteuernde Ergebnisse in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt in der Periode der Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenz (oder in den Perioden, in die ein steuerlicher Verlust infolge eines latenten Steueranspruches zurückgetragen oder vorgetragen werden kann) zur Verfügung stehen werden. Bei der Einschätzung, ob **ein ausreichend zu versteuerndes Ergebnis in künftigen Perioden** zur Verfügung stehen wird:
- (i) **vergleicht** ein Unternehmen **die abzugsfähigen temporären Differenzen** mit künftigen zu versteuernden Ergebnissen **ohne steuerliche Abzugsmöglichkeiten aufgrund der Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenzen**. Dieser Vergleich zeigt, inwieweit die künftigen zu versteuernden Ergebnisse des Unternehmens für einen Abzug der Beträge aus der Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenzen ausreichen.

► Bedeutet: Es sind die Ergebnisse **vor** dem Abbau der auf ihre Werthaltigkeit zu überprüfenden abzugsfähigen temporären Differenzen zu ermitteln

Noch einmal zurück: Die Planungsrechnung für tatsächliche Steuern

► Wegen IAS 12.29 (a) (i) muss beurteilt werden, wie sich die IFRS-Positionen auf bereits bilanzierte temporäre Differenzen auswirken

| EBT nach IFRS | | | EST das Herz schlägt |
|--|-----------|-----|-------------------------|
| Segment Immo | T€ | | |
| Segment DL | T€ | | |
| Segment BBF | T€ | | |
| Summe | T€ | | |
| Harmonisierung von Organkreis und Konsolidierungskreis | | | |
| ./. Beteiligungsertrag | T€ | | |
| + EBT | T€ | | |
| Summe | T€ | | |
| Anpassung Buchgewinne | | | |
| ./. Buchgewinne IFRS | T€ | | |
| + Buchgewinne Steuer | T€ | | |
| ./. Übertragung Buchgewinne nach § 6b EStG | T€ | | Entstehung DTL |
| Summe | T€ | | |
| ./. Aufwand Erbbauzinsen (nicht in IFRS) | T€ | | |
| ./. Aufwand Leasing (nicht in IFRS) | T€ | | |
| ./. Eliminierung Erträge Teilschulderlasse (nur IFRS) | T€ | | Abbau DTL |
| ./. Eliminierung Aktivierung Bauzeitzinsen (nur IFRS) | T€ | | |
| + Eliminierung Zinsaufw. Darlehen PPA (nur IFRS) | T€ | | |
| + Eliminierung Zinsaufw. Option Minderh. (nur IFRS) | T€ | | |
| ./. Mehr-/Minderaufwand für Pensionsrückstellungen | T€ | | |
| + Auflösung steuerlicher SoPo (§ 5 Abs. 7 EStG) | T€ | | Abbau DTL |
| Anpassung Abschreibungen | | | |
| + außerplanm. AfA/Wertminderungen in IFRS | T€ | | |
| ./. Mehrabschreibung StB vs. IFRS (planmäßig) | T€ | | Abbau DTA |
| + Rücknahme Teilwert-AfA | T€ | | |
| ./. Mehrabschr. aus Rücknahme Tw-AfA | T€ | | |
| ./. Delta GTC vs. SAP bzgl. steuerliche AfA | T€ | | |
| + Minderabschr. wg. Nichttakt. Bauzeitzinsen | T€ | | |
| + Minderabschr. wg. Teilschulderl. (in StB AHK-mind.) | T€ | | |
| + Minderabschreibung durch 6b-Übertragung | T€ | | |
| Summe | T€ | | |
| + Zuschreibung Firmenwerte (in IFRS nicht vorhanden) | T€ | neu | |
| + Sonstiges | T€ | | |
| = steuerliches EBT | T€ | | |

Werthaltigkeitsanalyse des DTA-Überhangs in der Praxis

Planungsrechnung aktive latente Steuern aus Körperschaftsteuer

| | Plan 2021 | Plan 2022 | Plan 2023 | Plan 2024 | Plan 2025 | Summe |
|--|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Taxable income gemäß IAS 12.29 a (i) | | | | | | |
| Steuerliches Einkommen vor Verlustabzug | 500 | 600 | 700 | 800 | 900 | 3.500 |
| Korrektur Abbau DTA | 50 | 75 | 100 | 125 | 150 | 500 |
| Korrektur Abbau DTL | -25 | -30 | -35 | -40 | -45 | -175 |
| Summe | 525 | 645 | 765 | 885 | 1.005 | 3.825 |

| | Plan | Plan | Plan | Plan | Plan | Summe |
|---|------|------|------|------|-------|-------|
| Ermittlung ansetzbarer DTA aus KSt | | | | | | |
| BMG für DTA Überhang | 525 | 645 | 765 | 885 | 1.005 | 3.825 |
| Davon aus VV | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Davon aus temp Diff | 525 | 645 | 765 | 885 | 1.005 | 3.825 |

Ansatz DTA Überhang bzw. Wertberichtigung/Nichtansatz (aus temporären Differenzen)

| | |
|--|------------------|
| Aktive latente Steuern aus temporären Differenzen vor WB | 10.000.000 |
| Passive latente Steuern | -6.000.000 |
| Verrechnung aktive und passive latente Steuern | -6.000.000 |
| Überhang aktiver latenter Steuern vor WB | 4.000.000 |
| Werthaltiger Überhang gemäß Planung | 3.825.000 |
| Wertberichtigung/ Nichtansatz | -175.000 |
| - davon Werberichtigung in der GuV | -175.000 |
| - davon Werberichtigung im OCI | 0 |
| Werthaltiger DTA Überhang in der Bilanz | 3.825.000 |
| - davon werthaltiger DTA Überhang GuV | 3.825.000 |
| - davon werthaltiger DTA Überhang OCI | 0 |

- Der Planungszeitraum umfasst nach h.M. max. 5 Jahre
- Die in diesem Zeitraum kumulierten geplanten Ergebnisse bestimmen über die Werthaltigkeit eines DTA-Überhangs
- Ggf. ist abzuschreiben, und zwar abhängig davon, wie die Bilanzpositionen erfasst worden sind, ergebnisneutral oder – wirksam (letzteres ist der Regelfall)

Abzinsungsverbot und Folgebewertung

Keine Abzinsung der Latenten Steuern

- IAS 12.53
- § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB

Folgebewertung der Latenten Steuern

- Werthaltigkeitsanalyse ist zu jedem Bilanzstichtag erneut vorzunehmen, IAS 12.56); ggf. ergebniswirksame oder auch –neutrale Anpassung
- Steuersatzänderungen führen zur Neubewertung der Latenten Steuern
- Statusänderungen, vor allem Rechtsformwechsel von PersG zur KapG sind zu berücksichtigen, SIC 25
- → zukünftig KöMoG?
- Nachaktivierung eines DTA, sobald Verlustvorträge werthaltig werden
- → Entscheidung des BVerfG zu § 8c Satz 2 a.F.

4

Die Bilanzierung der Latenten Steuern

Buchung der Latenten Steuern: GuV oder OCI?

IAS 12.57 ff: „tax follows income“

- der zugrunde liegende Geschäftsvorfall bestimmt über die Buchung der daraus resultierenden Latenten Steuer
- regelmäßig ergebniswirksam über die GuV; ausnahmsweise aber auch ergebnisneutral über das OCI

Das OCI (= other comprehensive income)

- Teil der Eigenkapitaländerungsrechnung, in der das nicht in der GuV berücksichtigte Einkommen abgebildet wird (IAS 1.81 ff.)
 - ▶ Beispiele:
 - Neubewertung des Anlagevermögens nach IAS 16 und IAS 18
 - Währungsdifferenzen bei der Umrechnung im Konzern (IAS 21)
 - Wertveränderungen von cash-flow hedges (IAS 39/IFRS 9.6.5.11 (a) – (c))
 - vor allem: Wertveränderungen bei Pensionen (IAS 19.127 „remeasurements“)
 - dazu praktisches Beispiel „Bauverein Glückauf 2016“

Bilanzausweis

- Separater Ausweis getrennt von anderen Vermögensgegenständen und Schulden

→ Ausweis als langfristige Bilanzpositionen, IAS 1.56

- Saldierungsverbote mit tatsächlichen Steuern oder mit anderen Bilanzpositionen

- Saldierungsgebot innerhalb der Latenten Steuern, IAS 12.75

- Fristenkongruente Saldierung?

- keine zwingende Vorgabe durch Standard, IAS 12.75

- bei VIVAWEST geübte Praxis

- Kein getrennter Ausweis von tatsächlichen und Latenten Steuern in der GuV, IAS 12.58 und 12.77

- Erläuterung in den Anhangsangaben, IAS 12.79 ff.

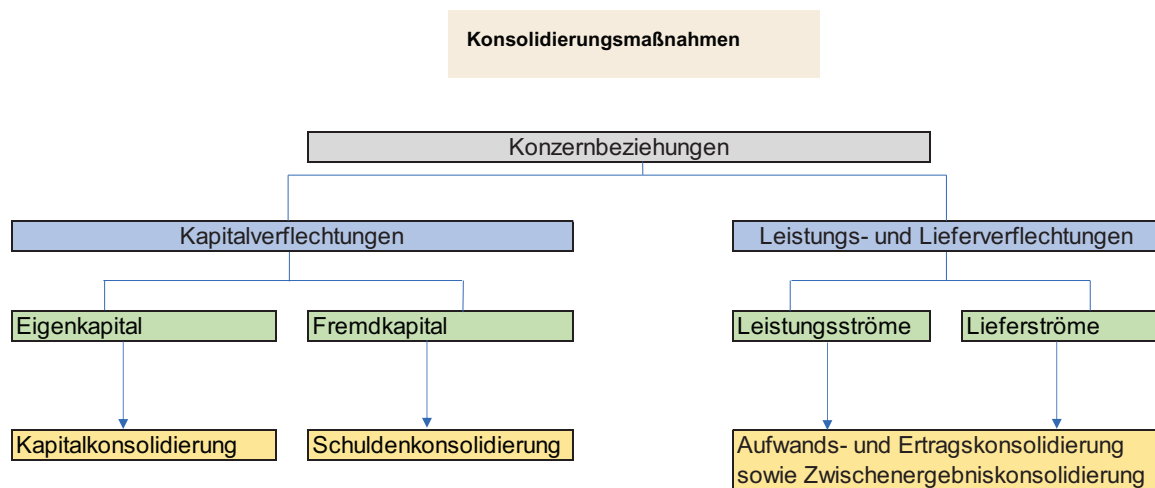
7.14 Latente Steuern, laufende Ertragsteuern

Die in der Bilanz ausgewiesenen latenten Steuern und laufenden Ertragsteuern verteilen sich auf folgende Fristigkeiten:

| in Millionen € | 31.12.2017 | | 31.12.2016 | |
|--------------------------------|------------|-------------------|------------|-------------------|
| | Gesamt | davon langfristig | Gesamt | davon langfristig |
| Aktive latente Steuern | 57,3 | 54,5 | 74,8 | 74,8 |
| Laufende Ertragsteueransprüche | 53,2 | - | 30,5 | - |
| Passive latente Steuern | - | - | 1,2 | - |
| Laufende Ertragsteuerschulden | 23,7 | - | 26,1 | - |

- Auszug Konzernbilanz VIVAWEST 31.12.2017

Einfluss der Konsolidierung auf die Latenten Steuern



► Fallen bei Konsolidierungsmaßnahmen Latente Steuern an?



enge Abstimmung mit Accounting!

5

Latente Steuern in den Anhangsangaben

Die Erläuterungen zu den Bilanzansätzen im Anhang (1/2)

Die Hauptbestandteile des Steueraufwands und –ertrags sind getrennt anzugeben, IAS 12.79

Zu den Bestandteilen gehören gem. IAS 12.80:

Beachte § 286 Nr. 28, 29, 30, 288, 314 HGB → Anhangangaben nur für „große Kaufleute“ oder im Konzernabschluss

- Anpassungen für periodenfremde tatsächliche Ertragsteuern
- Latente Steuern für die Auflösung temporärer Differenzen
- Nutzung bisher nicht berücksichtigter steuerlicher Verluste
- Änderungen der Rechnungslegungsmethoden und Berichtigung von Fehlern
- Änderungen der Steuersätze oder der Einführung neuer Steuern
- tatsächlicher Steueraufwand (Steuerertrag)
- Abwertung oder Aufhebung einer früheren Abwertung eines latenten Steueranspruchs

Die Erläuterungen zu den Bilanzansätzen im Anhang (2/2)

Zu den weiteren Bestandteilen gehören gem. IAS 12.81 aber auch:

→ (neben weiteren, z.B. zu den OBD, die nicht mit Latenzen belegt worden sind) **vor allem** die TRR („Tax Rate Reconciliation“) = Überleitungsrechnung vom erwarteten zum effektiven Steueraufwand

- Controlling-Instrument zur Analyse und Verprobung der Konzernsteuerquote
- Mit Hilfe von Überleitungspositionen werden die Quotentreiber offengelegt und somit die Steuerquote hergeleitet.
- Es sind die Vorgänge zu berücksichtigen, die Einfluss auf den Steueraufwand haben, die aber im EBT nach IFRS nicht enthalten sind.

Bsp.: Verlustvorträge waren in der Vergangenheit als nicht werthaltig eingestuft (deshalb also nicht mit einem DTA belegt) und werden im laufenden Jahr verwendet. Im EBT ist keine Steuerbuchung enthalten (tatsächliche Steuern fallen ja nicht an). Es ist aber auch kein latenter Aufwand vorhanden, denn ein DTA, der aufgelöst werden könnte, ist ja gerade nicht gebildet worden.

Bsp.: TRR des VIVAWEST-Konzerns 31.12.2017

| in Millionen € | 2017 | 2016 |
|---|-------|-------|
| Ergebnis vor Ertragsteuern | 151,6 | 119,5 |
| Hierauf erwartete Ertragsteuern | 45,5 | 35,8 |
| Abweichung durch die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer | -7,2 | -7,9 |
| Effekte aus Personengesellschaften | - | - |
| Effekte aus Abweichungen vom durchschnittlichen latenten Steuersatz | -12,2 | -10,9 |
| Änderung der Wertberichtigung latenter Steuern | 0,0 | -2,8 |
| Effekte aus Teilwertabschreibungen | 0,0 | -4,0 |
| Effekte aus Verlustvorträgen des laufenden Jahres | 2,0 | 3,3 |
| Nicht abzugsfähige Aufwendungen | 2,2 | 6,6 |
| Steuerfreie Erträge | -8,0 | -7,4 |
| Periodenfremde Steuern | -3,8 | -0,4 |
| Sonstige | 0,2 | 2,7 |
| Effektive Ertragsteuern | 18,7 | 15,0 |
| Effektiver Steuersatz (in Prozent) | 12,3 | 12,6 |
| | | |
| | | |
| | | |

Anhangsangabe Aufgliederung temporärer Differenzen, IAS 12.81 (g) (i)

Latente Steuern entfielen auf nachstehende Bilanzposten und Sachverhalte:

Angabepflicht bezüglich jeder Art temporärer Unterschiede und jeder Art noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und noch nicht genutzter Steuergutschriften:

- der Betrag der latenten Steueransprüche und latenten Steuerschulden, die in der Bilanz für jede dargestellte Periode angesetzt wurden;
- der Betrag des im Gewinn oder Verlust erfassten latenten Steuerertrags oder Steueraufwands, falls dies nicht bereits aus den Änderungen der in der Bilanz angesetzten Beträge hervorgeht.

| in Millionen € | Aktive latente Steuern | | Passive latente Steuern | |
|--|------------------------|--------------|-------------------------|--------------|
| | 31.12.2017 | 31.12.2016 | 31.12.2017 | 31.12.2016 |
| Vermögenswerte | | | | |
| Sachanlagen, als Finanzinvestition gehaltene Immobilien | 97,0 | 104,3 | 95,1 | 84,8 |
| Finanzielle Vermögenswerte | 0,7 | 0,7 | 8,5 | 8,2 |
| Vorräte | 61,0 | 57,5 | - | - |
| Forderungen, sonstige Vermögenswerte | 1,3 | 1,1 | 0,3 | 3,4 |
| Schulden | | | | |
| Rückstellungen | 79,3 | 76,9 | 1,4 | 0,8 |
| Verbindlichkeiten | 43,0 | 45,6 | 96,8 | 95,5 |
| Sonderposten mit Rücklageanteil (nach nationalem Recht) | - | - | 22,9 | 19,8 |
| Verlustvorträge | - | - | - | - |
| Latente Steuern (brutto) | 282,3 | 286,1 | 225,0 | 212,5 |
| Wertberichtigungen | - | - | - | - |
| Saldierungen | -225,0 | -211,3 | -225,0 | -211,3 |
| Latente Steuern (netto) | 57,3 | 74,8 | 0,0 | 1,2 |

- Auszug Konzernbilanz VIVAWEST 31.12.2017

Spezialfall: Anhangsangaben steuerliche Verlustvorträge

IAS 12.80 ff. fordern umfangreiche Angaben insbesondere zu einem DTA aus Verlustvorträgen

- IAS 12.80 e

Minderung des tatsächlichen Ertragsteueraufwandes aufgrund bislang nicht berücksichtigter Verlustvorträge

- IAS 12.80 f

Minderung des Latenten Steueraufwandes aufgrund nicht berücksichtigter Verlustvorträge

- IAS 12.81g

Aufgliederung (s. Vor-Folie) → Betrag, der über die GuV erfasst wurde

- IAS 12.81 e

Betrag, ggf. Verfall (Datum) der abzugsfähigen nicht genutzten Verlustvorträge, für die kein DTA gebildet wurde

- IAS 12.82

Angabe des DTA und substantieller Hinweise für seine Werthaltigkeit, wenn zusätzlich zur zukünftigen Auflösung eines DTL weiterhin künftiges Steuerergebnis erforderlich ist

und

in der laufenden oder Vor-Periode Verluste erwirtschaftet worden sind.

Kritische Betrachtung von Steuerertrag wegen Verlustvorträgen



Intensive Planungsrechnungen erforderlich

FRAGEN ?

