

Bilanzierung und Ausweis latenter Steuern nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

1. Einleitung

2. Latente Steuern im Einzelabschluss

- 2.1 Ansatz latenter Steuern
 - 2.1.1 Vollständigkeitsgebot
 - 2.1.2 Das Temporary-Konzept
 - 2.1.3 Quasi-permanente Differenzen
 - 2.1.4 Abgrenzungsmethode
 - 2.1.5 Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge
- 2.3 Bewertung von latenten Steuern
- 2.3 Ausweis von latenten Steuern
 - 2.3.1 Ausweis in der Bilanz
 - 2.3.2 Ausweis in der GuV
- 2.4 Anhangsangaben
- 2.5 Ausschüttungssperre

3. Ansatz latenter Steuern im Konzernabschluss

4. Anwendungszeitpunkt

1. Einleitung

Am 21. 5. 2008 hat das Bundesministerium der Justiz (BMJ) einen neuen Gesetzesentwurf (im Folgenden: "RegE") für ein Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (im Folgenden: "BilMoG") bekanntgegeben. Das BilMoG führt zu erheblichen Veränderungen im Bereich der Bilanzierung und des Ausweises von latenten Steuern. Ziel des Gesetzgebers ist die handelsrechtliche Bilanzierung an die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze im Sinne der International Financial Reporting Standards (IFRS) anzupassen. Dass – wie im RegE angekündigt - gleichzeitig die Nachteile aus dem IFRS, aus den Bereichen Komplexität, Zeitaufwand und Kosten nicht übernommen werden, kann zumindest für den Bereich der latenten Steuern aus der Sicht der Verfasser nicht bestätigt werden. Dies werden die nachfolgenden Darstellungen bzw. Erläuterungen der wesentlichen Änderungen im Rahmen der Bilanzierung von latenten Steuern nach dem BilMoG zeigen.

2. Latente Steuern im Einzelabschluss

2.1 Ansatz latenter Steuern

2.1.1 Vollständigkeitsgebot

In das Vollständigkeitsgebot nach § 246 Abs. 1 HGB-E werden die latenten Steuern nach dem RegE explizit benannt. Dies ist folgerichtig zu der Position des Gesetzgebers, latente Steuern nach dem RegE sowohl auf der Aktivseite, als auch auf der Passivseite als "*Sonderposten eigener Art*" und nicht als Vermögensgegenstände, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten zu behandeln.

2.1.2 Das Temporary-Konzept

Anders als das ergebnisorientierte Timing-Konzept gemäß §§ 274 HGB und 306 HGB, in der derzeit gültigen Fassung des HGB, ist das Temporary-Konzept zur Steuerabgrenzung nicht GuV- sondern bilanzorientiert. Demnach sind alle temporären Differenzen im Bereich der latenten Steuern einzubeziehen, die sich als Unterschiedsbetrag aus dem unterschiedlichen Ansatz bzw. der unterschiedlichen Bewertung von Vermögensgegenständen oder Schulden in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz ergeben (Bilanzpostenmethode).

Temporäre Differenzen sind hierbei Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert eines Vermögensgegenstandes oder einer Schuld in der Bilanz und dem Steuerwert.

Sie können zum Einen zu versteuernde temporäre Differenzen sein, die zu steuerpflichtigen Beträgen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zukünftiger Perioden führen (passive latente Steuern). Zum Anderen können sie abzugsfähige temporäre Differenzen sein, die zu Beträgen führen, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses zukünftiger Perioden abzugsfähig sind (aktive latente Steuern).

Aktiva:

HGB-Buchwert > Steuerwert → passive latente Steuern

HGB-Buchwert < Steuerwert → aktive latente Steuern

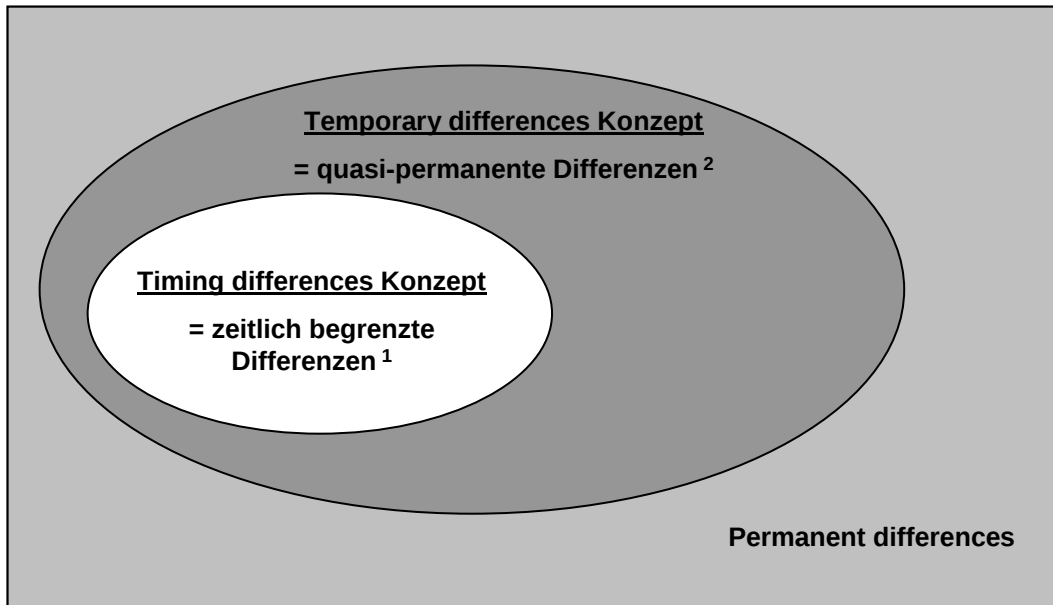
Passiva:

HGB-Buchwert > Steuerwert → aktive latente Steuern

HGB-Buchwert < Steuerwert → passive latente Steuern

Abb. 1: Entstehung aktiver und passiver Steuerlatenzen

Im Gegensatz zum bisherigen Timing-Konzept werden beim Temporary-Konzept nicht nur ergebniswirksame, sondern auch ergebnisneutrale Steuerlatenzen abgebildet. Somit können temporäre Differenzen sowohl durch ergebniswirksame als auch ergebnisneutrale Vorgänge entstehen. Allen Steuerlatenzen ist gemeinsam, dass sie sich in der Zukunft wieder ausgleichen und somit nur temporärer, d.h. vorübergehender Natur sind. Da das Temporary-Konzept im Gegensatz zum Timing-Konzept nicht nur ergebniswirksam entstandene, sondern auch erfolgsneutral entstandene zeitliche Differenzen berücksichtigt, sei zur Vollständigkeit erwähnt, dass das Temporary-Konzept das umfassendere Konzept ist.



¹ ergebniswirksame Entstehung

² ergebniswirksame oder nicht-ergebniswirksame Entstehung

Abb. 2: Abgrenzung Temporary- und Timing-Konzept

Nach der Begründung des RegE handelt es sich bei den erfolgsneutral entstandenen temporären Bilanzdifferenzen um die wesentliche Änderung bei der Konzeption der latenten Steuern. Diese wäre aber nach der Begründung des RegE derzeit nicht relevant, da eine erfolgsneutrale Erfassung von Wertänderungen nicht zulässig ist.

Allerdings wurden bei dieser Erläuterung nicht die Sondersachverhalte wie z.B. bei Umwandlungs- und Einlagevorgänge, die unter bestimmten Voraussetzungen latente Steuern auf erfolgsneutrale Bewertungsunterschiede entstehen lassen, berücksichtigt.

Die praktische Konsequenz hieraus wird sein, dass die Unternehmen einen vollständigen Vergleich jeder Bilanzposition der HGB-Bilanz mit der Steuerbilanz vornehmen müssen. Der RegE verweist darauf, dass auch bisher aktive und passive latente Steuern zu ermitteln waren und daher ein Mehraufwand aus der Ermittlung nach dem neuen Konzept nicht entsteht. Dies sehen die Verfasser nicht so. Die Praxis hat in der Vergangenheit für Zwecke des handelsrechtlichen Einzelabschlusses eher eine überschlägige Ermittlung der Gesamtdifferenz auf GuV-Basis (d. h. Vergleich HGB-Ergebnis mit zu versteuerndem Einkommen) vorgenommen. In der Regel kam man aus dieser relativ pauschalen, aber häufig durchaus zutreffenden Ermittlung zu einem Aktivaüberhang, der aufgrund der Inanspruchnahme des Wahlrechts in § 274 Abs. 2 HGB nicht zum Ansatz kam.

Die Ermittlung nach dem Liability-Konzept (siehe 2.1.4) fordert dagegen eine Einzelaufstellung der Vermögensposten nach Handels- und Steuerrecht. Damit wird erstmals eine vollständige Gegenüberstellung von Vermögensgegenständen und Schulden erforderlich. Hierfür wird die Aufstellung einer Steuerbilanz (zumindest einer Aufstellung der steuerlichen Bilanzposten) notwendig sein, um den Vergleich gewährleisten zu können. Bisher wurde selten eine Steuerbilanz aufgestellt. Die HGB-Bilanz wurde in der Regel gemäß § 60 EStDV für steuerliche Zwecke angepasst. Durch die Erhöhung des Ermittlungs- Darlegungsaufwands kann den Ausführungen im RegE - bezüglich der Nichtübernahme von Komplexität, Zeitaufwand und Kosten - nicht gefolgt werden. Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass zukünftig die Steuerbilanz somit zeitnah zur Handelsbilanz zu erstellen sein wird.

2.1.3 Quasi-permanente Differenzen

Ein weiterer Unterschied zum Timing-Konzept ist die nun zwingend erforderliche Berücksichtigung von *quasi-permanenten* Differenzen im Einzelabschluss.

Sie sind von den permanenten Differenzen zwingend zu unterscheiden. Hat die Realisierung des Buchwertes eines Vermögenswertes keine Steuerwirkung, wird der Steuerwert als mit dem Buchwert übereinstimmend definiert. Folglich gibt es keine Differenz, die zu einer latenten Steuer führen könnte (permanente Differenz). Permanente Differenzen sind für die Berechnung der latenten Steuern nicht zu berücksichtigen. Sie entstehen z.B. durch Aufwendungen und Erträge, die steuerrechtlich nicht berücksichtigungsfähig sind, aber in der Handelsbilanz bilanziert werden müssen und vice versa.

Beispiel für eine permanente Differenz:

Das Tochterunternehmen TU hat beschlossen an ihr Mutterunternehmen MU eine Dividende in Höhe von 100 € auszuschütten. Daraufhin hat das MU eine Forderung von 100 € in ihrer Handelsbilanz eingebucht. In der Steuerbilanz des Mutterunternehmens wurde die Forderung nicht berücksichtigt (keine phasengleiche Vereinnahmung). Es erfolgt bei der Realisierung im Jahr der steuerlichen Erfassung der Dividende eine außerbilanzielle Kürzung gemäß § 8b KStG. Die permanente Ergebnisdifferenz führt dazu, dass der Steuerwert der Forderung als übereinstimmend mit dem Buchwert definiert wird soweit die außerbilanzielle Zurechnung reicht (5 % der Differenz aus der Forderung sind als temporär anzusehen, da insoweit gemäß § 8b Abs. 3 KStG eine Steuerwirkung bei Realisierung des Buchwertes entsteht).

Quasi-permanente Differenzen hingegen lösen sich im Zeitverlauf auf, jedoch nicht zwangsläufig, sondern in der Regel erst bei der Liquidation des Unternehmens oder bei einem Verkauf der Vermögensgegenstände, der in nicht absehbarer Zukunft liegen kann. Regelmäßig bedarf es für die Umkehrung der Differenz einer unternehmerischen Disposition. Mithin ist im Entstehungsjahr der Differenz der Zeitpunkt der Umkehrung noch nicht bestimmbar. Da diese Differenzen zeitlich beschränkt sind, sind sie nun als temporäre Differenzen zu klassifizieren.

Beispiel für eine quasi-permanente Differenz:

Ein Unternehmen bilanzierte vor Jahren ein erworbenes Grundstück in Höhe der Anschaffungskosten von 1.000.000 €. Steuerlich wurden Wertberichtigung vorgenommen, so dass der steuerliche Buchwert des Grundstückes heute 200.000 € beträgt. Handelsrechtlich wurden für das Grundstück keine Abschreibungen bilanziert. Auf dem Grundstück steht das Verwaltungsgebäude des Unternehmens. Da auf dem Grundstück das Verwaltungsgebäude steht, wird die temporäre Differenz in Höhe von 800.000 € sich voraussichtlich niemals bzw. erst bei Verkauf des Grundstücks oder im Rahmen der Liquidation des Unternehmens umkehren (quasi-permanent).

Bei einem unternehmensindividuellen Steuersatz von 30% ist somit eine passive latente Steuern von 240.000 € zu bilanzieren. Der Zeitpunkt wann die tatsächliche Steuer eintritt ist somit nicht von Bedeutung. Das Nachsteuerergebnis wird durch die Berücksichtigung des zukünftigen Steueraufwands nun um 240.000 € belastet.

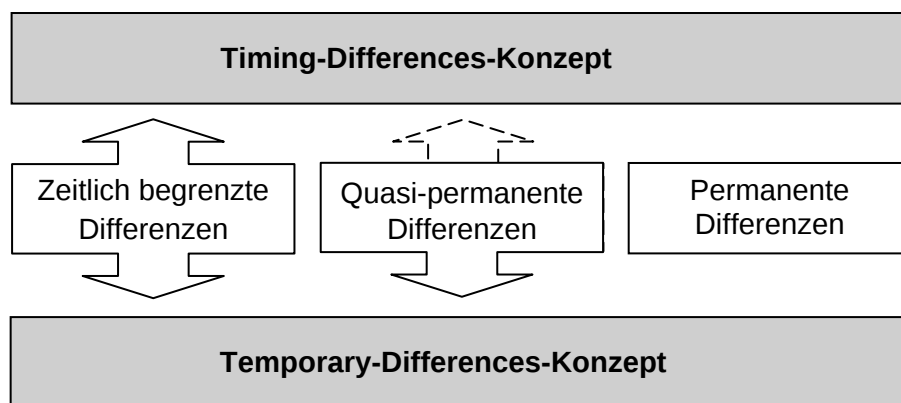


Abb. 3: Konzeptionen latenter Steuern

2.1.4 Abgrenzungsmethode

Die Abgrenzung latenter Steuern nach dem RegE folgt künftig nach der *Liability-Methode*. Die Liability-Methode ist bilanzorientiert und entspricht dem Temporary-Konzept. Es steht die richtige Darstellung der Vermögenslage des Unternehmens im Vordergrund.

Aktive latente Steuern werden, da sie auf eine zukünftige Steuermehrzahlung beruhen bzw. eine zukünftige Steuerminderzahlung hervorrufen, wie eine Forderung gegenüber dem Fiskus bilanziert.

Passive latente Steuern hingegen sind hier entsprechend als zukünftig zu zahlende Steuern zu betrachten und werden daher wie eine Verbindlichkeit gegenüber dem Fiskus bilanziell berücksichtigt.

Aufgrund des zukunftsorientierten Charakters der Steuerlatenzen werden die bei Umkehrung der temporären Differenzen geltenden Steuersätze für die Berechnung der latenten Steuern herangezogen. Bei Steuersatzänderungen sind die gebildeten latenten Steuern entsprechend anzupassen (siehe 2.2).

2.1.5 Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge

In § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB-E wird nach dem RegE die Aktivierung von latenten Steuern auf steuerliche Verlustvorträge im Einzelabschluss kodifiziert. Allerdings sind steuerliche Verlustvorträge nur in Höhe der innerhalb von fünf Jahren zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen.

Beispiel:

Ein Unternehmen hat seit seiner Gründung in den letzten 3 Jahren steuerrechtliche Verluste in Höhe von 1 Mio. € erzielt. Das Unternehmen geht aufgrund von steigenden Umsätzen, begründet durch die gute Auftragslage davon aus, dass die steuerlichen Verlustvorträge in den nächsten fünf Jahren mit großer Wahrscheinlichkeit genutzt werden können. Aufgrund dieser Voraussetzung hat das Unternehmen eine aktive latente Steuer (zukünftiger Steueranspruch) bei einem unternehmensindividuellen Steuersatz von 30%, in Höhe von 300.000 € in der Bilanz zu aktivieren und einen Ertrag in derselben Höhe zu berücksichtigen.

Die praktische Konsequenz hieraus ist, dass der Ansatz aktiver latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge unter Einbeziehung einer steuerlichen Planungsrechnung zu erfolgen hat, die darlegt, ob in der Zukunft hinreichend steuerlich positive Ergebnisse gegen die Verlustvorträge verrechnet werden können.

Um eine Aktivierung von steuerlichen Verlustvorträgen vornehmen zu können müssen dabei sowohl positive und negative Hinweise berücksichtigt werden.

Positive Indizien für die Nutzbarkeit der Steuervorteile aus steuerlichen Verlustvorträgen können beispielsweise eine konstant gute Ertragslage in der Vergangenheit (was im obigen Beispiel ausgeschlossen ist), eine positive Branchenentwicklung und eine günstige strategische Ausrichtung des Unternehmens oder eine gute Auftragslage oder hohe stille Reserven in den Wirtschaftsgütern sein. Zukünftige positive Ergebnisse müssen mit den steuerlichen Verlusten verrechenbar sein; insofern sind z.B. steuerfreie Einkünfte gemäß § 8 b KStG nicht einzubeziehen. Wurden in der Vergangenheit steuerliche Gewinne im operativen Bereich erzielt und steuerliche Verluste lediglich durch nicht fortgeführte Unternehmensteile verursacht, so sollten diese Verluste grundsätzlich nicht in die Zukunft projiziert werden. Ein weiteres wichtiges positives Indiz ist das Vorhandensein von Überhängen an zu versteuernden temporären Differenzen (zu versteuernde temporäre Differenzen sind höher als die abzugsfähigen temporären Differenzen), deren Umkehr die Nutzung der Steuervorteile aus steuerlichen Verlustvorträgen ermöglicht.

Beispiel:

Ein Unternehmen erwirtschaftet einen steuerlichen Verlust von 100, der zeitlich unbegrenzt in Folgeperioden vorgetragen werden kann. Bei einem Steuersatz von 40% würde sich ein latenter Steueranspruch (aktive latente Steuer) in Höhe von 40 ergeben. Gleichzeitig hat das Unternehmen zu versteuernde temporäre Differenzen (passive latente Steuern) in Höhe von 200. Da die zu versteuernden temporären Differenzen den steuerlichen Verlustvortrag übersteigen, kann grundsätzlich von einer künftigen Realisierung des Steuervorteils ausgegangen werden.

Steuerplanungsstrategien bzw. Steuergestaltungsmöglichkeiten stellen als ein weiteres positives Indiz alle im Rahmen des jeweiligen Steuerrechts zulässigen Gestaltungsmöglichkeiten dar, die von Unternehmen ausschließlich mit dem Ziel verfolgt werden, steuerliche Verluste vor Ablauf einer Verlustvortragsfrist in Anspruch zu nehmen.

Taugliche Steuerplanungsstrategien bestehen zum Beispiel darin, dass

1. stille Reserven gehoben werden, die bisher weder den HGB-Buchwert noch den Steuerbuchwert beeinflusst haben,
2. steuerbefreite Wirtschaftsgüter wie z. B. Aktien veräußert werden und eine Reinvestition in Wirtschaftsgüter erfolgt, die zu einer Erhöhung steuerpflichtigen Einkommens führen,
3. Unternehmen mit zu versteuernden temporären Differenzen erworben werden,
4. eine steuerlich anzuerkennende Funktionsverlagerung vorgenommen wird, die nicht zum Untergang steuerlicher Verlustvorträge führt und zusätzliches steuerpflichtiges Einkommen erzeugt oder, dass
5. ein Ergebnisabführungsvertrag mit einem Tochterunternehmen abgeschlossen wird, bei dem künftig mit einem positivem steuerlichen Einkommen zu rechnen ist.

Eine Steuerplanungsstrategie, sofern sie mit dem aktuellen Steuerrecht konform ist, könnte dann als positives Indiz herangezogen werden, wenn z.B. folgende Kriterien erfüllt sind:

1. die Geschäftsführung muss tatsächliche Anstrengungen unternehmen, um die Steuergestaltungsmaßnahme durchzuführen,
2. das Management muss die Absicht und die Fähigkeit zur Umsetzung der Steuergestaltungsstrategie besitzen und
3. die Steuergestaltungsstrategie muss im Einklang stehen mit anderen Unternehmenszielen und -aktivitäten.

Negative Indizien, welche gegen die Werthaltigkeit der Steuervorteile aus dem Verlustvortrag sprechen, sind u.a. eine ungünstige Branchenentwicklung oder in der Vergangenheit ungenutzt verfallende steuerliche Verlustvorträge von Tochterunternehmen. Als negative Indizien sind auch wiederholt unzutreffende Annahmen in der Planungsrechnung, die zu einer positiven Einkommensprognose geführt haben, in naher Zukunft erwartete Verluste oder schwebende Verpflichtungen, wie z.B. Prozesse, deren Ausgang ungewiss ist, zu werten. Hat ein Unternehmen in den Vorperioden Verluste (Verlusthistorie) erwirtschaftet, sollte es einen latenten Steueranspruch nur dann aktivieren, wenn es künftige positive steuerpflichtige Einkommen substantiiert darzulegen vermag. Hierdurch wird die Messlatte für den Ansatz aktiver latenter Steuern deutlich höher gelegt, als bei Unternehmen, die keine Verlusthistorie aufweisen.

Überwiegen die negativen die positiven Indizien, so ist es „more likely than not“, dass die Steuervorteile nicht vollständig realisiert werden können. Der Bilanzierende sollte nach der Auffassung der Verfasser entsprechend IAS 12 daher nur den Anteil der steuerlichen Verlustvorträge aktivieren, der mit einer Wahrscheinlichkeit > 50% zu realisieren sind. Die Schwierigkeit in der praktischen Umsetzung liegt auf der Hand. Zusätzlich ist zu bedenken, dass im Anhang die latenten Steuern zu erläutern sind (siehe 2.4). Eine nicht unerhebliche Abweichung gegenüber dem Vorjahr wird dem Bilanzleser ersichtlich und fördert, beim Fehlen einer ausreichenden Erläuterung, nicht das Vertrauen in die Geschäftsleitung des Unternehmens.

2.2 Bewertung von latenten Steuern

Gemäß RegE sind latente Steuern anhand der unternehmensindividuellen Steuersätze zu bemessen, deren Gültigkeit für die Periode, in der ein Vermögenswert realisiert oder eine Schuld erfüllt wird, erwartet wird. Dabei werden die Steuersätze verwendet, die zum Bilanzstichtag gültig oder angekündigt sind. Das Inkrafttreten von Steuersatzänderungen zum Bilanzstichtag muss mit hinreichender Sicherheit angenommen werden können. Der RegE verpflichtet das bilanzierende Unternehmen, zu dem Zeitpunkt Steuergesetzänderungen zu berücksichtigen, zu dem diese durch die Regierung angekündigt wurden, wenn die Ankündigung der Regierung faktisch die materielle Wirkung der tatsächlichen Inkraftsetzung hat. Dies bedeutet, dass für die Bewertung der latenten Steuern nicht nur die geltenden Steuergesetze, sondern auch die u.U. angekündigten Steuergesetze zu berücksichtigen sind. In Deutschland gelten Steuergesetzänderungen in diesem Sinne als hinreichend konkretisiert, wenn der Deutsche Bundestag das Gesetz beschlossen und der Bundesrat diese verabschiedet hat. Nach dem Gesetzgebungsverfahren in Deutschland verfügt eine Regierungsankündigung über geplante Steuerrechtsänderungen grundsätzlich nicht über eine erforderliche Bindungskraft.

Temporäre Differenzen und steuerliche Verlustvorträge sind mit dem unternehmensindividuellen Steuersatz zu bewerten. Allerdings ist in einem zweiten Schritt zu berücksichtigen, ob die Realisierung auch in der Zukunft wahrscheinlich ist. Für diese Beurteilung können u.a. die oben aufgeführten positiven und negative Hinweise herangezogen werden (siehe 2.1.5)

2.3 Ausweis von latenten Steuern

2.3.1 Ausweis in der Bilanz

Der RegE sieht in § 266 Abs. 2 Buchst. a Doppelbuchst. cc und Buchst. b Doppelbuchst. bb HGB-E jetzt zwingend vor, dass sowohl die aktiven und passiven latenten Steuern in einen gesonderten Posten im Bilanzgliederungsschema einzustellen sind. Der gesonderte Posten für die passiven latenten Steuern unterstreicht, dass es sich bei den latenten Steuern auf beiden Seiten der Bilanz um *"Sonderposten eigener Art"* handelt.

Der RegE enthält ein Verbot der Saldierung latenter Steuern im Einzel- und im Konzernabschluss. Das Konzept der Saldierung ist hiermit zwar klargestellt, allerdings nicht verbessert worden. Latente Steuern für Konzernbuchungen dürfen nach § 306 HGB mit den latenten Steuern aus dem Einzelabschluss zusammengefasst werden. Daraus folgt, dass für die Ebene Einzelabschluss und Konzernabschluss jeweils die aktiven und passiven latenten Steuern unsaldiert zu ermitteln sind und wahlweise additiv zusammengerechnet werden dürfen.

2.3.2 Ausweis in der GuV

In § 274 Abs. 2 Satz 4 HGB-E wird nach dem RegE erstmals eine Aussage zur Einordnung der latenten Steueraufwendungen und -erträge gemacht. Diese sind unter den "*Steuern vom Einkommen und Ertrag*" gesondert auszuweisen. Daher wird es innerhalb des GuV-Postens "*Steuern vom Einkommen und Ertrag*" künftig einen eigenen Posten für die latenten Steuern geben. Ob dieser Posten als latenter Steueraufwand, latenter Steuerertrag oder nur als latente Steuern bezeichnet wird, bleibt dem Bilanzierenden überlassen bzw. wird die Umsetzung in der Praxis zeigen.

2.4 Anhangsangaben

Im RegE werden Hinweise gegeben, was unter den in 274 Abs 2 HGB-E geforderten „Erläuterungen zu den ausgewiesenen Posten im Anhang“ zu verstehen ist. Danach sind folgende Angaben zwingend vorzunehmen:

1. Steuerliche Verlustvorträge bei den aktive latente Steuern berücksichtigt wurden
2. Latente Steuern auf Steuergutschriften und Zinsvorträgen
3. Aufnahme einer steuerlichen Überleitungsrechnung

Die Bilanzierung latenter Steuern nach der Liability-Methode erfolgt mit dem Ziel der zutreffenden Darstellung der Vermögenslage durch eine entsprechende Periodisierung des Steueraufwands. Dieser setzt sich aus den laufenden und den latenten Steuern zusammen. In den folgenden Ausführungen wird stets der Begriff des Steueraufwands zugrunde gelegt. Die Ausführungen gelten jedoch entsprechend für den Ausweis eines Steuerertrags. Da mit dem Steuerabgrenzungskonzept der Liability-Methode kein funktionaler Zusammenhang zwischen dem Ergebnis vor Steuern und dem ausgewiesenen Steueraufwand angestrebt wird, weicht der erwartete Steueraufwand aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit regelmäßig von dem tatsächlichen Steueraufwand ab. Aufgrund dieser Tatsache ist eine steuerliche Überleitungsrechnung durch den Bilanzierenden aufzustellen. Mit dieser wird vom erwarteten Steueraufwand, der sich aus der Multiplikation des anzuwendenden (gesetzlichen) Steuersatzes mit dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ermittelt, zum tatsächlichen Steueraufwand übergeleitet. Die hierdurch vermittelten Informationen sollen es dem externen Abschlussadressaten ermöglichen, zu verstehen, ob die Relation zwischen dem Steueraufwand und dem HGB Periodenergebnis (vor Ertragsteuern) ungewöhnlich ist. Die maßgeblichen Faktoren, die diese Relation in der Zukunft beeinflussen können sind offenzulegen. Folglich sind die wesentlichen Abweichungen zwischen dem erwarteten und dem tatsächlichen Steueraufwand gesondert zu zeigen. Dabei sollten die Abweichungen erkennbar werden, die einmaliger oder außergewöhnlicher Natur sind. Mit der Überleitungsrechnung erhält der Jahresabschlussadressat damit u.a. Informationen über das Steuermanagement des Unternehmens.

Steuerliche Überleitungsrechnung (Tax Reconciliation)		
	2010	2009
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit		
Anzuwendender (gesetzlicher) Steuersatz		
erwarteter Steueraufwand		
Steuersatzabweichungen		
a) Auswirkungen von Steuersatzänderungen	(+ bzw. ./.)	(+ bzw. ./.)
b) Effekt aus Steuersatzdifferenzen ausländischer Steuerhoheiten	(+ bzw. ./.)	(+ bzw. ./.)
c) Abweichungen aus unterschiedlichen GewSt-Hebesätzen	(+ bzw. ./.)	(+ bzw. ./.)
d) Latente Steuerbelastung aus Zurechnungen nach § 8b Abs. 5 KStG oder Gewerbesteuer nach § 7 S. 2 GewStG auf Anteile an konsolidierten oder at equity einbezogenen Unternehmen und laufende Steuern nach diesen Vorschriften auf Gewinne aus anderen Unternehmen		
Steuereffekte aus Abweichungen in der steuerlichen Bemessungsgrundlage		
a) Abschreibung eines steuerlich nicht absetzbaren Goodwill	(+)	(+)
b) Steuerfreie Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne	(/.)	(/.)
c) Nichtabziehbare Aufwendungen	(+)	(+)
d) Sonstige steuerfreie Erträge	(/.)	(/.)
Ansatz und Bewertung aktiver latenter Steuern		
a) Vornahme einer Wertberichtigung/Nichtansatz von aktiven latenten Steuern	(+)	(+)
b) Zuschreibung/nachträglicher Ansatz latenter Steuern	(/.)	(/.)
Aperiodische Effekte		
a) Laufende und latente Steuern Vorjahre (z.B. aus einer Betriebsprüfung)	(+ bzw. ./.)	(+ bzw. ./.)
b) Körperschaftsteuererhöhungen bzw. -minderungen wegen Ausschüttungen	(/.)	(/.)

c) Nicht abzugsfähige/anrechenbare Quellensteuer oder Steuer nach § 8b Abs. 5 KStG bzw. capital gains tax oder Gewerbesteuer nach § 7 S. 2 GewStG bei Ausschüttung durch bzw. Veräußerung von konsolidierten oder at equity einbezogenen Unternehmen (soweit nicht durch die Auflösung einer latenten Steuer kompensiert)	(+)	(+)
d) Steuererstattungen aus einem Verlustrücktrag	(./.)	(./.)
e) Andere aperiodische Steueraufwendungen bzw.-erträge	(+ bzw. ./.)	(+ bzw. ./.)
Sonstige		
Max. 5% des fiktiven Steueraufwands		
Tatsächlicher Steueraufwand (Gesamtsteueraufwand)		
Steuer- bzw. Konzernsteuerquote		

Abb. 3: Beispiel einer steuerlichen Überleitungsrechnung (Tax Reconciliation)

Es bleibt dem Bilanzierenden überlassen die Veränderungen (i.d.R. permanente Differenzen als Überleitungspositionen) in absoluten oder relativen Werten auszuweisen. Bei der relativen Darstellung wird in der steuerlichen Überleitungsrechnung vom zu erwartenden Steuersatz auf den tatsächlichen Steuersatz übergeleitet. Die Praxis zeigt, dass in Europa, im Gegensatz zu Bilanzierenden im angloamerikanischen Raum, bei der Bilanzierung nach den IFRS in der Regel die Überleitung von den absoluten Werten (vom erwarteten zum tatsächlichen Steueraufwand) favorisiert wird.

2.5 Ausschüttungssperre

In § 268 Abs. 8 HGB-E wird die auch bisher schon in § 274 Abs. 2 HGB bestehende Ausschüttungssperre übernommen. Aufgrund der Änderung der Grundkonzeption für die Ermittlung latenter Steuern und der damit verbundenen Pflicht zur Aktivierung latenter Steuern, wird die Ausschüttungssperre künftig eine erhebliche Bedeutung erhalten. Hinzu kommt, dass nach dem RegE im Gegensatz zu der bisher gebotenen Gesamtdifferenzenbetrachtung eine getrennte Bilanzierung aktiver und passiver latenter Steuern, notwendig ist. Folgerichtig sind die passiven latenten Steuern nach dem RegE bei der Ermittlung der Ausschüttungssperre von den aktiven latenten Steuern abzuziehen. Lediglich die „Überhänge“ von aktiven latenten Steuern unterliegen der Ausschüttungssperre.

3. Ansatz latenter Steuern im Konzernabschluss

Die Erläuterungen zum RegE enthalten Ausführungen zu den Stufen der latenten Steuerermittlungen, dem allerdings so in dieser dargestellten Form in der Praxis selten gefolgt wird. Für die Konsolidierungsmaßnahmen wird nach dem RegE die auch bisher vertretende Ansicht lediglich klargestellt, dass für den erstmaligen Ansatz eines Firmenwerts keine latenten Steuern angesetzt werden. Die Begründung im Referentenentwurf zum Gesetzesvorhaben, dass latente Steuern für einen Firmenwert zu einer Aufblähung der aktiven bzw. passiven latenten Steuern führen würden, wurde in den Erläuterungen zum RegE gestrichen. Ausschlaggebend

ist, dass der Geschäfts- oder Firmenwert als Saldogröße definiert ist. Eine Bilanzierung der latenten Steuern hätte eine Anpassung des Firmenwerts zur Folge. Diese Abhängigkeit wird aus Komplexitätsgründen vermieden. Auf steuerlich abzugsfähige Firmenwerte wurde im RegE leider nicht eingegangen, daher ist in diesen Fällen auf die einschlägige Literatur (siehe u.a. die am Ende des Beitrags angegebene erste Literaturquelle zu verweisen). Eine Stufe der Bilanzierung latenter Steuern wurde in den Ausführungen zu § 306 HGB-E ausgeblendet. Dies betrifft die Ermittlung latenter Steuern für Outside Basis Differences (im Folgenden: "OBD"). OBD vergleichen die Erfassung des korrespondierenden Unternehmensvermögens in einem Konzernabschluss nach HGB mit der Abbildung der Anteile in der nationalen Steuerbilanz des Gesellschafters. Dazu ist die Abbildung der Anteile an Tochtergesellschaften oder assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen nach HGB mit der Abbildung der Anteile nach steuerrechtlichen Regelungen des jeweiligen Landes zu vergleichen. Zielsetzung der Berechnung ist das Antizipieren von Steuereffekten, die z. B. aus einem Verkauf der Anteile oder der Ausschüttung an die nächst höhere Gesellschaft entstehen können. Für diese Art von temporären Differenzen hat der Gesetzgeber im BilMoG im Gegensatz zu den Angaben de lege ferenda zu DRS 10 (Anhang A 6), der diese erkennt, keine Regelung aufgenommen. Nach IFRS besteht unter bestimmten Voraussetzungen des IAS 12.39 und IAS 12.44 eine Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern für OBD. Nach dem HGB-E sind zwingend latente Steuern für den oben beschriebenen Bilanzvergleich anzusetzen, da im HGB-E keine Ausnahme geregelt ist. D.h. im Ergebnis, dass künftig auch latente Steuern für die Ausschüttungen anzusetzen sind, die noch nicht geplant sind.

4. Anwendungszeitpunkt

Nach dem RegE haben mittelgroße und große Kapitalgesellschaften zwingend latente Steuern zu bilanzieren.

Art. 66 Abs. 8 EGHGB-E sieht für die Gesellschaften vor, dass die neuen Vorschriften des BilMoG erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden sind, die nach dem 31. 12. 2008 beginnen. Damit werden die Vorschriften zum 01.01.2009 für die Bilanzierung nach dem HGB relevant. § 274 und § 306 HGB-E wären damit in 2009 erstmals anzuwenden. Da es sich bei der Ermittlung latenter Steuern um einen Vermögensvergleich handelt, wäre der Vergleich zwischen Handelsbilanz nach HGB-E und Steuerbilanz erstmals bei einem Geschäftsjahr, das dem Kalenderjahr entspricht, auf den 31.12.2009 vorzunehmen. Die erstmalige Erfassung latenter Steuern für Verlustvorträge oder bisher quasi-temporärer Effekte erfolgt nach diesen Überlegungen i. d. R. in der GuV des Jahres 2009. Eine neutrale Erfassung auf den 01.01.2009 kann nur in Ausnahmefällen gegeben sein. Werden die in Art. 66 Abs. 1 und Abs. 2 EGHGB-E genannten Vermögensgegenstände ergebnisneutral erfasst, kommt eine ergebnisneutrale Erfassung der daraus resultierenden passiven latenten Steuern in den Gewinnrücklagen in Betracht.

Für 2009 sind daher erhebliche Änderungen im Ertragsteueraufwand der Unternehmen, die nach HGB bilanzieren, zu erwarten. Diese Effekte beeinflussen in maßgeblicher Weise die Steuerquote des Jahres 2009 und sind nach § 277 Abs. 4 Satz 3 HGB-E im Anhang als aperiodische Steuern anzugeben. Eine erstmals aussagefähige Steuerquote wird damit erst in 2010 in den nach HGB-E erstellten Jahresabschlüssen gezeigt.

Quellen:

Bernd von Eitzen/Jürgen Dahlke

Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS - Latente Steuern im Einzel- und Konzernabschluss, Steuerrisiken, Zwischenberichterstattung - Schäffer-Poeschel 2008

Rüdiger Loitz

Latente Steuern nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) – Nachbesserung als Verbesserung?

Der Betrieb 2008, Seite 1389-1395, Heft 26