

2 Theorie – Wie latente Steuern funktionieren

Um zu verstehen, wie latente Steuern funktionieren, ist es notwendig, einen Blick auf die Gewinnermittlungsvorschriften zu werfen. Denn die Gewinnermittlungsvorschriften nach dem Handelsrecht¹ weichen regelmäßig von den Gewinnermittlungsvorschriften nach dem Steuerrecht ab. Insbesondere die vielfältigen steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten von Bilanzansätzen und die dedizierten steuerlichen Vorschriften sind eine Ursache für unterschiedliche Gewinne und den sich daraus einstellenden unterschiedlichen Ertragssteuern. Latente Steuern fungieren hier als eine Art Abgrenzungsposten, weil sie die unterschiedlichen Steuerposten nach Handels- und Steuerrecht anpassen. Sie bilden somit Effekte ab, die wirtschaftlich bereits entstanden sind, aber erst eine künftige Auswirkung auf die Ertragssteuern entfalten.

Abweichende
Gewinn-
ermittlungs-
vorschriften

Latente Steuern ergeben sich aus einem zweistufigen Prozess. In einem ersten Schritt sind die Differenzen zwischen Handels- und Steuerrecht zu ermitteln, die aus den jeweiligen handels- und steuerrechtlichen Vorschriften abgeleitet werden. Diese Differenzen sind dann in einem zweiten Schritt zu bewerten.

2.1 Differenzen

Die Ermittlung der Differenzen zwischen dem Handels- und dem Steuerrecht kann anhand unterschiedlicher Methoden erfolgen. Nach dem „alten“ HGB üblich ist das sogenannte Timing-Konzept, das die Differenzen auf der Basis der Gewinn- und Verlustrechnung, also auf der Basis der unterschiedlichen Gewinne im Handels- und im Steuerrecht, ermittelt. International hat sich allerdings das Temporary-Konzept durchgesetzt, das bilanzorientiert arbeitet. Hierbei bedarf es neben der Handelsbilanz allerdings auch einer Steuerbilanz. Die Differenzen werden durch den Vergleich von Bilanzposten ermittelt, wobei der Vergleich pro Bilanzposten erfolgt.

Je nach Art der Bilanzansätze eines Bilanzpostens können sich unterschiedliche Arten von Differenzen einstellen. Diese Arten von Differenzen lassen sich in drei große Kategorien zusammenfassen:

Arten von
Differenzen

¹ Unter den Begriff „Handelsrecht“ werden alle Rechnungslegungsstandards – hier das HGB und die IFRS – subsumiert, die für die Erstellung eines Jahresabschlusses verwendet werden.

- Temporäre Differenzen

Temporäre Differenzen sind zeitlich begrenzte Differenzen, bei denen die Zeitpunkte des Ausgleichs bestimmbar sind. Die Differenzen entstehen üblicherweise aus unterschiedlichen Ansatzvorschriften nach dem HGB und dem Steuerrecht. Über die Totalperiode betrachtet, gleichen sich die Effekte allerdings wieder aus.

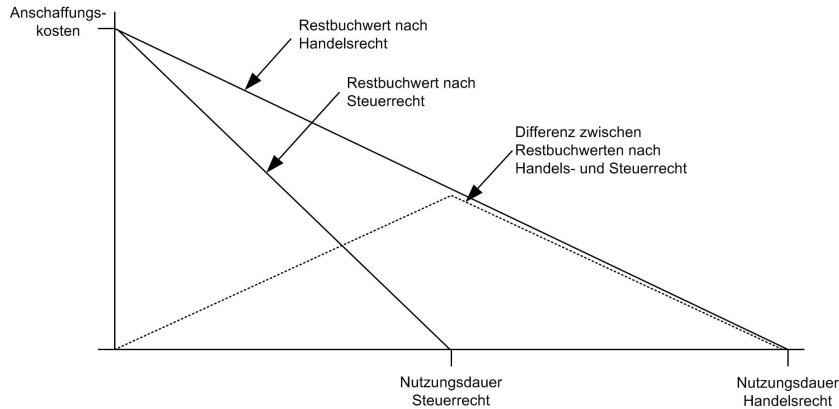


Abb. 1: Verlauf von Differenzen

- Quasipermanente Differenzen

Bei den quasipermanenten Differenzen handelt es sich um temporäre Differenzen, bei denen der Zeitpunkt ihres Ausgleichs unbestimmt ist. Diese Differenzen kommen regelmäßig bei Bilanzposten vor, die einem Werthaltigkeitstest und keiner planmäßigen Abschreibung unterliegen.

- Permanente Differenzen

Permanente Differenzen stellen sich dann ein, wenn sich die Unterschiede der Bilanzansätze nicht mehr auflösen. Ursächlich hierfür sind abweichende Ansatzgebote oder -verbote im Handels- oder Steuerrecht. Im Rahmen des Temporary-Konzepts spielen derartige Differenzen allerdings keine Rolle.

Der Bilanzansatz latenter Steuern beschränkt sich (aufgrund des Temporary-Konzepts) auf quasipermanente und temporäre Differenzen. Permanente Differenzen werden nicht mit einbezogen.

Ausweis
latenter Steuern

Vergleicht man einen einzelnen Bilanzposten, können sich – in Bezug auf den handelsrechtlichen Wertansatz – positive und negative Differenzen einstellen. Je nach Art dieser Differenzen erfolgt ein Ausweis der latenten Steuern entweder als Aktiva oder als Passiva.

		Bilanzansatz	
		HGB < Steuerrecht	HGB > Steuerrecht
Bilanzposition	Aktiva	Aktive latente Steuern	Passive latente Steuern
	Passiva	Passive latente Steuern	Aktive latente Steuern

Abb. 2: Latenzarten

Unter den Ausweis von aktiven latenten Steuern fallen Differenzen, bei denen

Aktive latente
Steuern

- der Ansatz von Vermögensgegenständen nach dem Handelsrecht niedriger bewertet wird als der Ansatz nach dem Steuerrecht,
- der Ansatz von Schulden nach dem Handelsrecht höher bewertet wird als der Ansatz nach dem Steuerrecht,
- ein Ansatz von Vermögensgegenständen nach dem Handelsrecht unterbleibt,
- ein Ansatz von Schulden nach dem Steuerrecht unterbleibt und
- steuerliche Verlustvorträge zu aktivieren sind.

Analog ist ein Ausweis passiver latenter Steuern dann vorzunehmen, wenn

Passive latente
Steuern

- der Ansatz von Vermögensgegenständen nach dem Handelsrecht höher bewertet wird als der Ansatz nach dem Steuerrecht,
- der Ansatz von Schulden nach dem Handelsrecht niedriger bewertet wird als der Ansatz nach dem Steuerrecht,
- ein Ansatz von Vermögensgegenständen nach dem Steuerrecht unterbleibt und
- ein Ansatz von Schulden nach dem Handelsrecht unterbleibt.

Aufgrund des Vergleichs von Bilanzposten ist eine Analyse pro Bilanzposten erforderlich, um die Art möglicher Differenzen zu verstehen. Die nachfolgende Checkliste hilft bei der Identifizierung von Bilanzposten als Auslöser temporärer Differenzen.

Checkliste

Bilanzposten	Sachverhalt	Art
Entwicklungskosten	Ausschließlich Entwicklungskosten sind aktivierungspflichtig, Forschungskosten sind weiterhin als Aufwand zu behandeln	Temporär
Geschäfts- oder Firmenwert	Ansatzverbot latenter Steuern, sofern der Geschäfts- oder Firmenwert nicht abgeschrieben wird	Keine Latenzen oder temporär
Immaterielle Vermögensgegenstände, entgeltlich erworben, nicht abnutzbar	Auslöser: Ansatz der Höhe nach, Restwerte und Werthaltigkeitstest	Quasipermanent
Immaterielle Vermögensgegenstände, entgeltlich erworben, abnutzbar	Auslöser: Ansatz der Höhe nach, Nutzungsdauern und Restwerte	Temporär
Sachanlagen	Auslöser: Ansatz der Höhe nach, Nutzungsdauern (insbesondere bei Herstellungskosten), Restwerte, Abschreibungsmethoden Weitere Besonderheiten nach Steuerrecht: Übertragung stiller Reserven, Sonderabschreibungen, Ansparfinanzierungen	Temporär
Sachanlagen, Zuschüsse und Zulagen	Aktivierung vs. Ertragserfassung	Temporär oder permanent
Beteiligungen	Ggf. Ansatz der Equity-Methode, Dividendenausschüttung, Steuerfreiheit sowie Sonderregeln nach § 8 b KStG	Permanent, temporär
Vorräte	Bewertungsansätze (insbesondere bei unfertigen und fertigen Erzeugnissen) ausgewählter Gemeinkostenkomponenten, Wertabschläge	Temporär
Forderungen	Wertminderungen, ggf. Pauschalwertberichtigungen	Temporär
Wertpapiere	Auslöser: Ansatz der Höhe nach durch Pflichtansatz mit beizulegendem Zeitwert vs. keinen Ansatz nach Steuerrecht	Temporär
Steuerliche Verlustvorträge	Nichtansatz nach Steuerrecht, im Rahmen von Unternehmenserwerben Ansatzpflicht nach HGB	Temporär
Pensionsrückstellungen	Auslöser: Ansatz der Höhe nach	Temporär
Steuerrückstellungen	Ausweis Verbindlichkeit vs. Rückstellungen, Umgliederungen	Keine Latenzen
Drohverlustrückstellungen und sonstige Rückstellungen	Auslöser: Ansatz und Abzinsung mit unterschiedlichen Zinssätzen, aber auch Umgliederungen möglich	Temporär, ggf. keine Latenzen
Verbindlichkeiten	Auslöser: Ansatz und Abzinsung mit unterschiedlichen Zinssätzen	Temporär

Tab. 1: Klassifizierung von Bilanzposten

Differenzen zwischen dem handels- und steuerrechtlichen Ansatz eines Bilanzpostens entstehen im Einzelabschluss ebenso wie im Konzernabschluss.² Ist der Ansatz latenter Steuern im Jahresabschluss unproblematisch, ist bei Konzernabschlüssen eine differenzierte Betrachtungsweise erforderlich, weil Differenzen auf unterschiedlichen Ebenen entstehen können:³

- auf der Ebene des Jahresabschlusses einer Beteiligung
- auf der HB-II-Ebene einer Beteiligung im Rahmen des Konzernabschlusses
- auf der Konzernebene im Rahmen der Konsolidierung
- auf der Ebene des Mutterunternehmens im Rahmen des Beteiligungsansatzes

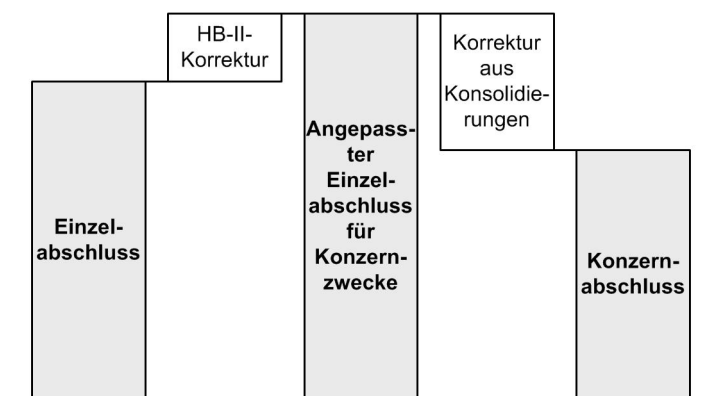


Abb. 3: Ebenen der Entstehung von Differenzen

Differenzen können für einen Bilanzposten auf allen Ebenen gleichzeitig entstehen. Insofern sind die sich einstellenden Differenzen auf jeder Ebene einzeln zu bewerten. Das bedeutet letztendlich, dass im Extremfall für jeden einzelnen Geschäftsvorfall eine Prüfung auf mögliche Effekte auf allen Ebenen vorzunehmen ist.

Differenzen auf der HB-II-Ebene lassen sich prinzipiell in drei Bereiche aufteilen:

- im Rahmen von Unternehmenserwerben vorgenommene Aufdeckungen von stillen Reserven und stillen Lasten aufgrund von Neubewertungen

² Soweit nichts anderes vermerkt ist, beziehen sich die Ausführungen zu den latenten Steuern stets auf den Einzelabschluss.

³ Vgl. Krimpmann 2009.

- im Rahmen von Unternehmenserwerben durchgeführte Erstansätze von bislang nicht bilanzierten Vermögensgegenständen und Schulden
- Anpassungen von Bilanzposten aufgrund der konzerneinheitlichen Bewertungs- und Bilanzierungsrichtlinien

In der Literatur wird hier nochmals zwischen der HB-II- und der HB-III-Ebene unterschieden. In der Praxis werden Konzernsachverhalte aber zumeist auf der HB-II-Ebene erfasst.

2.2 Ansatz und Bewertung

Steuersatz

Zur Ermittlung latenter Steuern sind die Differenzen der einzelnen Bilanzposten mit einem adäquaten Steuersatz zu bewerten. Hierbei ist der künftig zu erwartende Steuersatz anzusetzen. Da er meistens nicht genau bestimmbar ist, kann hilfsweise der Steuersatz angewendet werden, der zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses gilt.

Steuersatz- änderungen

Sind Steuersatzänderungen geplant oder angekündigt, müssen sie als künftige Steuersätze angewendet werden. Bislang bilanzierte latente Steuern sind dann mit dem neuen Steuersatz zu bewerten und entsprechend zu korrigieren.

Sowohl bei der Erst- als auch bei der Folgebewertung werden latente Steuern stets ergebniswirksam angesetzt. Von diesem Grundsatz darf für ausgewählte Geschäftsvorfälle abgewichen werden. Dann erfolgt eine erfolgsneutrale Verrechnung mit den Gewinnrücklagen. Ein typisches Beispiel für eine erfolgsneutrale Verrechnung ist der Erstansatz von latenten Steuern aus Unternehmenserwerben.

Folgebewertung

Da sich latente Steuern auf temporäre Differenzen beziehen, verändern sich die Steuern analog zu den Veränderungen der temporären Differenzen. Das kann zunächst zu einer Erhöhung des Bilanzansatzes führen, langfristig wird der Bilanzposten „latente Steuern“ aber stets vollständig aufgelöst. Der Zeitraum der Auflösung folgt dabei dem Zeitraum der zugrunde liegenden Differenz. Im Extremfall kann das bei sehr langfristigen Sachanlagen oder bei immateriellen Vermögensgegenständen mit unbestimmter Nutzungsdauer viele Jahrzehnte dauern. Aufgrund des langfristigen Charakters wird in vielen Rechnungslegungsstandards eine Überprüfung der Ansatzvoraussetzungen im Rahmen der Folgebewertung gefordert.

Vereinfacht lässt sich das System der latenten Steuern folgendermaßen darstellen:

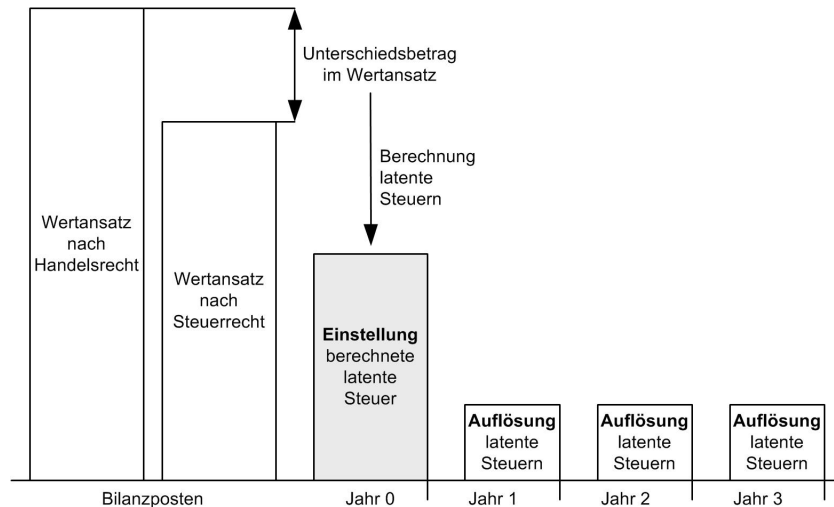


Abb. 4: System der latenten Steuern

Die Berechnungen der latenten Steuern auf der HB-II- und der HB-III-Ebene folgen der Systematik der Berechnung auf der Ebene des Einzelabschlusses. Da die HB-II-Ebene nur Korrekturposten der Bilanzansätze des Einzelabschlusses aufnimmt, ist eine Weiterentwicklung der Bilanzposten des Jahresabschlusses erforderlich. Latente Steuern der HB-II-Ebene, die durch die Anpassung des Jahresabschlusses an den Konzernabschluss aufgrund der konzerneinheitlichen Bewertungs- und Bilanzierungsrichtlinien bedingt sind, benutzen eine abweichende Bewertungsgrundlage. Verglichen werden hier die Bilanzansätze des HGB entsprechend der konzerneinheitlichen Bewertungs- und Bilanzierungsrichtlinien mit denen der Steuerbilanz.

Konzerne

Anders erfolgt die Berechnung von aufgedeckten stillen Reserven und Lasten und von nicht bilanzierten Posten auf der HB-III-Ebene. Diesen Posten stehen meistens keine steuerlichen Werte gegenüber, sodass auf die vollen Posten latente Steuern abzugrenzen sind.

2.2.1 Ansatzbesonderheiten

Abzinsungs-
verbot

Obwohl latente Steuern langfristig wirken, gilt üblicherweise ein Abzinsungsverbot. Begründet wird das Abzinsungsverbot zumeist mit Kosten-Nutzen- bzw. Wirtschaftlichkeitsüberlegungen. In der Literatur sind zu dem Abzinsungsverbot unterschiedliche Meinungen zu finden. Zum Teil wird das Abzinsungsverbot begrüßt⁴, zum Teil wird es als ein Bruch des generellen Konzepts der Diskontierung langfristiger Verbindlichkeiten abgelehnt.

Ansatzverbote

Neben den allgemeinen Ansatzvorschriften sind Ansatzverbote für ausgewählte Bilanzposten zu berücksichtigen, die zumeist explizit vorgeschrieben werden. So darf kein Ansatz von latenten Steuern auf Geschäfts- oder Firmenwerte und auf eigene Anteile erfolgen. Das Ansatzverbot für latente Steuern auf den Geschäfts- oder Firmenwert ergibt sich aus dem System der Ermittlung des Geschäfts- oder Firmenwerts, weil dieser eine Residualgröße darstellt.

Umgliederungen

Neben „echten“ Differenzen von Bilanzansätzen, die durch abweichende Bewertungen im Handels- und Steuerrecht entstehen, können auch Umgliederungen divergierende Bilanzansätze auslösen. Da diese „unechten“ abweichenden Bilanzansätze nicht von einer wirtschaftlichen Veranlassung herrühren, sind Umgliederungen für die Berechnung der latenten Steuern zu korrigieren. Die durch Umgliederungen ausgelösten Differenzen werden oftmals auch Scheinlatenzen genannt.

Saldierungen

Üblicherweise sind aktive und passive latente Steuern in der Bilanz gesondert auszuweisen. Das führt regelmäßig zu einem Aufblähen der Bilanzsumme, also einer Bilanzverlängerung. Um diesen Effekt zu mindern, darf bei ausgewählten Rechnungslegungssystemen eine Saldierung von aktiven und passiven latenten Steuern erfolgen. Generell gilt, dass eine Saldierung für jeden Einzelabschluss – sofern zulässig – problemlos vorgenommen werden kann. Problematischer ist die Saldierung auf der HB-II- und auf der Konzernebene. Eine Saldierung ist hier aufgrund unterschiedlicher Steuerrechtskreise oftmals nicht möglich. Das gilt insbesondere bei Verrechnungen von latenten Gewerbe- und Körperschaftssteuern, weil die Gewerbesteuern den Kommunen zustehen, die Körperschaftssteuern aber dem Bund und den Ländern. Eine Ausnahme bilden hier steuerliche Organschaften, die aufgrund der Besteuerung beim Organträger in der Regel die Saldierungsvoraussetzungen erfüllen.

⁴ Vgl. z. B. Loitz/Rössel in: Der Betrieb 13/2002.

2.2.2 Verlustvorträge

Neben dem Ansatz von latenten Steuern auf Differenzen zwischen handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bilanzansätzen können latente Steuern auch durch den Ansatz von Verlustvorträgen entstehen. Verlustvorträge sind im Prinzip nichts anderes als Vermögenswerte, mit denen die künftige Steuerbelastung reduziert wird. Sie entstehen immer dann, wenn ein Unternehmen einen Verlust in einem Geschäftsjahr erwirtschaftet, der steuerlich in ein kommendes Geschäftsjahr vorgetragen werden darf. Durch den Vortrag wird der im folgenden Geschäftsjahr erwirtschaftete Gewinn (und damit das zu versteuernde Einkommen) reduziert, sodass sich letztendlich auch eine geringere Steuerbelastung einstellt.

Bei Unternehmen, die eine mehrjährige Verlusthistorie aufweisen, ist es fraglich, ob sie die aufgehäuften Verlustvorträge künftig auch nutzen können. Ansatz Aufgrund dieses Umstandes werden vielfach Nachweise künftiger Gewinne gefordert, um den Ansatz eines Bilanzpostens zu rechtfertigen. Dieser Nachweis erfolgt üblicherweise im Rahmen der steuerlichen Planungsrechnungen. Letztendlich unterliegt auch ein solch abgeleiteter Bilanzposten denselben Werthaltigkeitsanforderungen wie pagatorisch entstandene Bilanzposten. Oftmals erfolgt der Ansatz von Verlustvorträgen nur in dem Umfang, in dem das Unternehmen dazu in der Lage ist, diese Verlustvorträge künftig zu nutzen.

Verlustvorträge werden nur als latente Steuern bilanziert. Da ein Verlustvortrag einen Vermögenswert darstellt, erfolgt stets ein Ausweis unter den aktiven latenten Steuern. Ausweis Ein offener, separater Ausweis erfolgt nicht.