

## § 274 LATENTE STEUERN

(1) <sup>1</sup>Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern (§ 266 Abs. 3 E.) in der Bilanz anzusetzen. <sup>2</sup>Eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerentlastung kann als aktive latente Steuern (§ 266 Abs. 2 D.) in der Bilanz angesetzt werden. <sup>3</sup>Die sich ergebende Steuerbe- und die sich ergebende Steuerentlastung können auch unverrechnet angesetzt werden. <sup>4</sup>Steuerliche Verlustvorträge sind bei der Berechnung aktiver latenter Steuern i.H.d. innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen.

(2) <sup>1</sup>Die Beträge der sich ergebenden Steuerbe- und -entlastung sind mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen zu bewerten und nicht abzuzinsen. <sup>2</sup>Die ausgewiesenen Posten sind aufzulösen, sobald die Steuerbe- oder -entlastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist. <sup>3</sup>Der Aufwand oder Ertrag aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen.

WP STB CVA KLAUS BERTRAM

Inhaltsübersicht	Rz
1 Überblick . . . . .	1–24
1.1 Inhalt und Zweck . . . . .	1–5
1.2 Anwendungsbereich . . . . .	6–9
1.3 Normenzusammenhang . . . . .	10–12
1.4 Grundlagen der Steuerlatenzen . . . . .	13–24
2 Ansatz latenter Steuern (Abs. 1) . . . . .	25–97
2.1 Aktivierungswahlrecht und Passivierungspflicht . . . . .	25–34
2.2 Grundsatz der Gesamtdifferenzenbetrachtung (Abs. 1 Satz 1 und 2) . . . . .	35–43
2.3 Unsaldierter Ausweis (Abs. 1 Satz 3) . . . . .	44–47
2.4 Steuerliche Verlustvorträge . . . . .	48–63
2.4.1 Grundlagen . . . . .	48–53
2.4.2 Mindestbesteuerung und andere steuerliche Restriktionen. . . . .	54–60
2.4.3 Zinsvorträge, Steuergutschriften . . . . .	61–63
2.5 Sonderprobleme . . . . .	64–97
2.5.1 Personengesellschaften . . . . .	64–72
2.5.2 Ertragsteuerliche Organschaft . . . . .	73–87
2.5.2.1 Grundlagen . . . . .	73–74
2.5.2.2 Steuerlatenzen bei Organschaft. . . . .	75–82
2.5.2.3 Beendigung von Organschaften . . . . .	83–87
2.5.3 Chronisch defizitäre Unternehmen . . . . .	88–89

2.5.4	Asset deal bei Unternehmenserwerben . . . . .	90
2.5.5	Ausländische Betriebsstätten . . . . .	91–93
2.5.6	Investmentfonds . . . . .	94–97
3	Bewertung latenter Steuern (Abs. 2) . . . . .	98–110
3.1	Grundlagen. . . . .	98–104
3.2	Anforderungen an aktive latente Steuern. . . . .	105–110
4	Ausweis latenter Steuern . . . . .	111–121
4.1	Ausweis in der Bilanz . . . . .	111–113
4.2	Ausweis in der GuV . . . . .	114–116
4.3	Anhangangaben . . . . .	117
4.4	Erfolgswirksame und erfolgsneutrale Bildung und Auflösung. . . . .	118–121
5	Übergangsregelungen . . . . .	122–129
6	Exkurs: Überleitung der Handels- zur Steuerbilanz. . . . .	130–159
6.1	Das (neue) Konzept der Maßgeblichkeit . . . . .	130–132
6.2	Wahlrechtsausübung in der Steuerbilanz. . . . .	133–134
6.3	Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz. . . . .	135–156
6.4	Die Steuerbilanz – Technik und Gestaltung. . . . .	157–159
7	Wesentliche Abweichungen zu IFRS. . . . .	160–165

### Ergänzendes Schrifttum

BERGER/HAUK/PRINZ, Bilanzierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge nach IAS 12 – Streitiger Prognosezeitraum und Verlustverrechnung, DB 2007, S. 412; BEUSSER, Der Zinsvortrag bei der Zinsschranke, FR 2009, S. 49; BIEG/HOSSFELD/KUSSMAUL/WASCHBUSCH, Handbuch der Rechnungslegung nach IFRS, 2006; BLACK, Interperiod allocation of corporate income taxes, 1966; DAHLKE, Bilanzierung latenter Steuern bei Organschaften nach dem BilMoG, BB 2009, S. 878; Ellerbusch/Schlüter/Hofherr, Die Abgrenzung latenter Steuern im Organkreis nach BilMoG, DStR 2009, S. 2443; ERNST/SEIDLER, Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts nach Verabschiedung durch den Bundestag, BB 2009, S. 766; HENSELMANN, Umgekehrte Maßgeblichkeit und latente Steuern, in Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, S. 255; HERZIG, Neue Ära im Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz, BB 19/2009, S. M 1; HERZIG, BilMoG, Tax Accounting und Corporate Governance, DB 2010, S. 1; HERZIG/BOHN/GÖTSCH, Auswirkungen des Zusammenspiels von Zins- und Verlustvortrag auf die Bilanzierung latenter Steuern im HGB-Einzelabschluss, DStR 2009, S. 2615; HERZIG/BRIESEMEISTER, Reichweite und Folgen des Wahlrechtsvorbehalts § 5 Abs. 1 EStG, DB 2010, S. 917; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Konsequenzen des BilMoG – Deregulierung und Maßgeblichkeit, DB 2009, S. 9260; HERZIG/VOSSEL, Paradigmenwechsel bei latenten Steuern nach dem BilMoG, BB 2009, S. 1174; HERZIG, Tax Accounting zwischen BilMoG und E-Bilanz, DStR 2010, S. 1900; IDW, IDW zu steuerrechtlichen Regelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, IDW-FN 2009, S. 334; KAMINSKI, Neue Probleme mit § 5 Abs. 1 EStG i.d.F. des BilMoG auf

Grund des BMF-Schreibens vom 12.3.2010; KARRENBROCK, Latente Steuern, in HdJ, Abt. IIIa/1 (2008); KARRENBROCK, Von der Steuerabgrenzung zur Bilanzierung latenter Steuern – Die Neuregelung der Bilanzierung latenter Steuerzahlungen nach dem Entwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), WPg 2008, S. 328; KASTRUP/MIDDENDORF, Latente Steuern bei Personengesellschaften im handelsrechtlichen Jahresabschluss nach BilMoG, BB 2010, S. 815; KESSLER/LEINEN/PAULUS, Das BilMoG und die latenten Steuern, KoR 2009, S. 716 (Teil I), KoR 2010, S. 46 (Teil II); KÜNKELE/ZWIRNER, Eigenständige Steuerbilanzpolitik durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), StuB 2010, S. 335; KÜTING/SEEL, Die Ungereimtheiten der Regelungen zu latenten Steuern im neuen Bilanzrecht, DB 2009, S. 922; KUSSMAUL, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 5. Aufl. 2008; LOITZ/NEUKAMM, Der Zinsvortrag und die Bilanzierung von latenten Steueransprüchen, WPg 2008, S. 196; LOITZ, Latente Steuern nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) – Nachbesserungen als Verbesserungen?, DB 2008, S. 1389; LOITZ, Latente Steuern nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) – ein Wahlrecht als Mogelpackung?, DB 2009, S. 913; LOITZ, DRS 18 – Bilanzierung latenter Steuern nach dem BilMoG, DB 2010, S. 2177; LOITZ/KLEVERMANN, Bilanzierung von Ertragsteuern in deutschen Organschaften nach IFRS und BilMoG, DB 2009, S. 409; LÜHRMANN, Latente Steuern im Konzernabschluß, 1997; MALISIUS/HAGEN/LENZ, Abgrenzung latenter Steuern nach HGB bei Investitionen institutioneller Investoren in Investmentfonds, Ubg 2010, S. 439; MEYER/NAUMANN, Enforcement der Rechnungslegung – aktuelle Entwicklungen, WPg 2009, S. 807; ORTMANN-BABEL/BOLIK, Chancen und Grenzen der steuerbilanziellen Wahlrechtsausübung nach BilMoG, BB 2010, S. 2099; PRINZ, Steuerlatenzen im Mittelstand – ein attraktives neues Beratungs- und Gestaltungsfeld, DB 35/2009, S. I; PRYSTAWIK, Latente Steuern nach BilMoG und IFRS – Besonderheiten bei Pensionsrückstellungen und Investmentfonds als Planvermögen, DV 2010, S. 345; SCHEFFLER, Neuinterpretation des Maßgeblichkeitsprinzips, StuB 2010, S. 295; SCHÄFFELER, Latente Steuern nach US-GAAP für deutsche Unternehmen, 2000; SCHILDKNECHT/RHIEL, Untergang von Verlust- und Zinsvorträgen beim Gesellschafterwechsel in der Kapitalgesellschaft – Ausgestaltung und Quantifizierung des Ausgleichsanspruchs, DStR 2009, S. 117; SCHULZE-OSTERLOH, Ausgewählte Änderungen des Jahresabschlusses nach dem Referentenentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, DStR 2008, S. 63; VELTE, Auswirkungen des BilMoG-RefE auf die Informations- und Zahlungsbemessungsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses: Würdigung ausgewählter novellierter Ansatz- und Bewertungsvorschriften unter besonderer Berücksichtigung kleiner und mittelständischer Unternehmen, KoR 2008, S. 61.

# 1 Überblick

## 1.1 Inhalt und Zweck

- 1 Anders als in Deutschland hat das Konzept der Steuerlatenz in der angelsächsischen Bilanzierungspraxis eine lange Tradition. Ursache hierfür ist der Umstand, dass die angelsächsischen Staaten keinen Grundsatz der Maßgeblichkeit kennen.<sup>1</sup>
- 2 In Deutschland wurden **gesetzliche Regelungen zur Erfassung latenter Steuern** mit den §§ 274, 306 HGB erstmals durch das BiRiLiG v. 19.12.1985 eingeführt. Im Zuge des BilMoG wurde das bis dahin angewandte Timing-Konzept durch das international übliche Temporary-Konzept (allerdings mit gewichtigen Abweichungen) abgelöst (Rz 17). Der bislang schon gültige Grundsatz, dass für aktive latente Steuern ein Ansatzwahlrecht, für passive latente Steuern dagegen eine Ansatzpflicht besteht, wurde durch das BilMoG letztlich beibehalten.
- 3 Die Ursache der Bilanzierung latenter Steuern liegt in der **Abweichung von handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung** begründet.<sup>2</sup> Diese Abweichung hat sich durch vielfältige steuerbilanzielle Sonderregelungen im Lauf der Jahre verstärkt;<sup>3</sup> mit dem BilMoG sind durch den Gesetzgeber weitere handelsrechtlich Abweichungen zum Steuerbilanzrecht eingeführt worden (z.B. Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle VG des AV nach § 248 HGB, Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 EStG, § 247 Abs. 3 HGB aF), um die Informationsfunktion des handelsrechtlichen JA zu stärken.<sup>4</sup> Da der Gewinnausweis in der Steuerbilanz tendenziell früher als in der Handelsbilanz erfolgt<sup>5</sup>, wird sich auch nach Umstellung auf das Temporary-Konzept in weniger komplexen Fällen häufig ein Aktivüberhang an latenten Steuern ergeben, der dem Aktivierungswahlrecht unterliegt, das in der betrieblichen Praxis auch nach BilMoG möglicherweise eher selten ausgeübt werden wird. Somit wird auch mit dem Temporary-Konzept nach BilMoG die Vergleichbarkeit von JA verschiedener Unt eingeschränkt sein. Das Aktivierungswahlrecht für aktive latente Steuern, verbunden mit der Gesamtdifferenzenbetrachtung (Rz 36), kommt sicherlich kleinen und mittleren Unt zugute, da sie von aufwendigen und komplexen Ermittlungen zumindest dann entlastet bleiben, wenn ein Aktivüberhang latenter Steuern nachgewiesen werden kann.<sup>6</sup> Die Kostenentlastung von KMU war schließlich auch eines der mit dem BilMoG verfolgten Ziele.<sup>7</sup>
- 4 Die von § 274 HGB erfassten Steuerarten sind Einkommen- und Ertragsteuern des bilanzierenden Unt, d.h. in Deutschland derzeit **KSt, SolZ und GewSt**. Bei PersG

<sup>1</sup> Vgl. zur Entwicklung der Verrechnung latenter Steuern in den USA LÜHRMANN, Latente Steuern im Konzernabschluss, 1997, S. 96 ff.; SCHÄFFELER, Latente Steuern nach US-GAAP für deutsche Unternehmen, 2000, S. 37 ff.

<sup>2</sup> Vgl. EBERHARTINGER, in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzrecht, § 274 HGB, Rz 2.

<sup>3</sup> Z.B. mit dem Verbot der Passivierung von Drohverlustrückstellungen in der Steuerbilanz gem. § 5 Abs. 4a EStG.

<sup>4</sup> Vgl. BilMoG-BgrRegE, S. 67; kritisch VINKEN, DB 8/2010, S. M1, der für eine Beibehaltung der Einheitsbilanz plädiert.

<sup>5</sup> Vgl. BAUMANN/SPANHEIMER, in KÜTING/WEBER, HdR, 5. Aufl., § 274 HGB, Rn 2, Stand 03/2003.

<sup>6</sup> Vgl. HERZIG, BB 2009, S. M 1.

<sup>7</sup> Vgl. BilMoG-BgrRegE, S. 33.

und Ekfl. stellt die ESt der Gesellschafter bzw. des Kfm. keine Steuer des bilanzierenden Unt dar, sodass sie nicht in die Steuerabgrenzung einzubeziehen ist.

Die Änderung der handelsrechtlichen Konzeption zur Abbildung latenter Steuern durch das BilMoG beschränkt sich nicht nur auf den JA, sondern ist parallel in § 306 HGB auch für den KA vorgenommen worden (zu Einzelheiten § 306 Rz 4 ff. HGB). Für § 306 HGB existiert mit DRS 18 nunmehr eine Interpretation, die gem. § 342 Abs. 2 HGB zwar als Konzern-GoB gilt. DRS 18 beschäftigt sich mit latenten Steuern sowohl nach § 306 HGB als auch nach § 274 HGB und entfaltet entsprechende Ausstrahlungswirkung für die Abbildung latenter Steuern im JA.<sup>8</sup>

5

## 1.2 Anwendungsbereich

§ 274 HGB ist für mittelgroße und große KapG/KapCoGes i.S.v. § 267 Abs. 1 HGB anzuwenden. Kleine KapG/KapCoGes sind nach § 274a Nr. 5 HGB von der Anwendung des § 274 HGB befreit. Sie sind aber nicht daran gehindert, § 274 HGB auf freiwilliger Basis anzuwenden,<sup>9</sup> wobei die Ansatzstetigkeit von § 246 Abs. 3 HGB zu beachten ist.

6

Machen kleine KapG/KapCoGes von der größenabhängigen Erleichterung des § 274a Nr. 5 HGB Gebrauch, haben sie latente Steuern nach den allgemeinen Grundsätzen zu bilanzieren und folglich für Steuer Mehrbelastungen eine **Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten** (§ 249 HGB) zu bilden (§ 274a Rz 7).<sup>10</sup>

7

Nach **PublG** rechnungslegungspflichtige Großunternehmen haben gem. § 5 Abs. 1 PublG die Regelungen von § 274 HGB anzuwenden. Eingetragene **Genossenschaften** haben nach § 336 Abs. 2 HGB ebenfalls § 274 HGB anzuwenden; soweit sie kleine Genossenschaften i.S.v. § 267 Abs. 1 HGB sind, unterliegen sie wie kleine KapG/KapCoGes der Befreiungsvorschrift von § 274a HGB. Die **freiwillige Anwendung** von § 274 HGB ist auch für solche Nichtkapitalgesellschaften möglich, die nicht dem PublG unterliegen, ohne dass dies voraussetzen würde, dass damit gleichzeitig sämtliche anderen für KapG/KapCoGes geltenden Vorschriften anzuwenden sind.<sup>11</sup>

8

9

Zum zeitlichen Anwendungsbereich von § 274 s. Rz 122 ff.

## 1.3 Normenzusammenhang

Der mit dem BilMoG neu gefasste § 274 HGB steht im Einklang mit Art. 13 Nr. 11 der Bilanzrichtlinie. Das nach der Bilanzrichtlinie bestehende Wahlrecht – Ansatz in der Bilanz oder Ausweis im Anhang – wurde bereits mit § 274 HGB aF zugunsten des Ausweises in der Bilanz ausgeübt.<sup>12</sup>

10

§ 274 HGB regelt Ansatz und Bewertung von latenten Steuern. Regelungen zum Ausweis finden sich in § 266 Abs. 2 und 3 HGB (§ 266 Rz 92 ff. und 158 f. HGB).

11

<sup>8</sup> G/A: LOITZ, DB 2010, S. 2177.

<sup>9</sup> Vgl. IDW ERS HFA 27, Tz 19. IDW ERS HFA 27 ist zwischenzeitlich aufgehoben worden. Die dortigen Ausführungen für nicht dem Anwendungsbereich des § 274 VGB unterliegende Kaufleute sollen zukünftig in IDW RS HFA 7 aufgenommen werden, vgl. IDW-FN 2010, S. 451.

<sup>10</sup> Vgl. KARRENBROCK, Latente Steuern, in HdJ, Abt. IIIa/1 (2008), Rn 21–22; IDW ERS HFA 27, Tz 20; BilMoG-BgrRegE, S. 68.

<sup>11</sup> Vgl. Fn 9.

<sup>12</sup> Vgl. VAN HALL/KESSLER, in KESSLER/LEINEN/STRICKMANN, BilMoG, 2009, S. 388.

Erläuterungspflichten zu latenten Steuern finden sich in § 285 Nr. 29 HGB (§ 285 Rz 171 f.), wobei diese nach § 288 Abs. 1, 2 HGB nur für große KapG/KapCoGes gelten (§ 288 Rz 3 ff.). Soweit vom Aktivierungswahlrecht des Aktivüberhangs (Rz 28) Gebrauch gemacht wird, sind für KapG die Regelungen zur Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB anzuwenden (§ 268 Rz 81).

- 12 Nach § 298 Abs. 1 HGB findet § 274 auch auf den KA Anwendung. § 306 HGB enthält Regelungen zu Steuerlatenzen für Konsolidierungsmaßnahmen im KA.

#### 1.4 Grundlagen der Steuerlatenzen

- 13 Es existieren zwei Konzepte der Abbildung von Steuerlatenzen: das (ältere) Timing-Konzept und das (jüngere) Temporary-Konzept, die sich beide auf die US-amerikanische Bilanzierungspraxis zurückführen lassen. Zur methodischen Umsetzung stehen die Abgrenzungsmethode und die Verbindlichkeitenmethode zur Verfügung.<sup>13</sup>
- 14 Das in § 274 HGB aF angewandte **Timing-Konzept** ist GuV-orientiert, d. h., es wird mittels latenter Steuerabgrenzungen versucht, den „richtigen“ Steueraufwand zum handelsrechtlichen Ergebnis vor Steuern zu ermitteln.

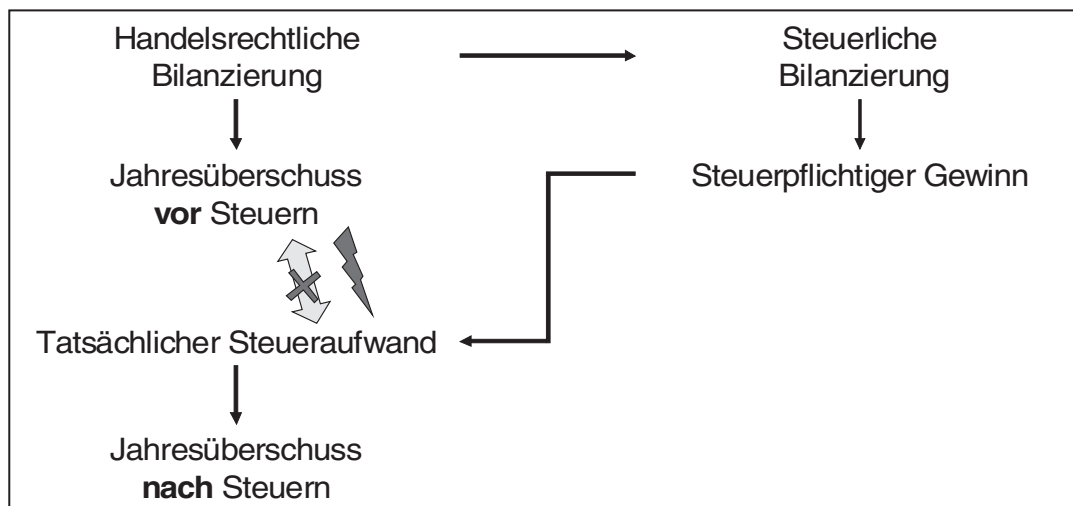


Abb. 1: Jahresüberschuss und Steueraufwand<sup>14</sup>

- 15 Solange der steuerliche Gewinn (genauer: das zu versteuernde Einkommen) und der handelsrechtliche Gewinn vor Steuern übereinstimmen, passen der tatsächliche Steueraufwand (ermittelt gem. dem Ergebnis der Steuerbilanz) und der handelsrechtliche Gewinn zueinander, d. h., es ergibt sich eine plausible Steuerquote. Kommt es aber zu Abweichungen zwischen der handelsrechtlichen und der steuerlichen Gewinnermittlung, fällt der tatsächliche Steueraufwand **im Verhältnis zum handelsrechtlichen Ergebnis** zu niedrig bzw. zu hoch aus. Damit besteht kein erklärbarer Zusammenhang zwischen dem handelsrechtlichen Ergebnis und dem Steueraufwand.

<sup>13</sup> Vgl. zu der in der amerikanischen Lit. und Praxis außerdem entwickelten Net-of-Tax-Methode bspw. BLACK, Interperiod allocation of corporate income taxes, 1966, S. 14; COENENBERG, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Aufl. 2005, S. 439, 442.

<sup>14</sup> In Anlehnung an HENSELMANN, 2008, S. 262.

Die Anpassung des handelsrechtlichen Ergebnisses wird auf Differenzen zwischen der Handels- und der Steuerbilanz begrenzt, die aus der **unterschiedlichen Erfolgsabgrenzung** in beiden Rechenwerken resultieren (sog. timing differences). Folglich sind nur solche Abweichungen zwischen der Handels- und Steuerbilanz für die Bildung von Steuerabgrenzungen von Bedeutung, die **sich zukünftig abbauen** und die sowohl bei der Entstehung der Differenzen als auch bei deren Abbau **erfolgswirksam sind**.<sup>15</sup> Negativ formuliert führen erfolgsneutral entstandene Bilanzierungsunterschiede im Rahmen des Timing-Konzepts nicht zu einer Steuerabgrenzung.<sup>16</sup> Ebenfalls werden quasi-permanente Differenzen nicht in die Steuerabgrenzung einbezogen. Quasi-permanente Differenzen im Timing-Konzept sind Ergebnisunterschiede zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung als Folge von Bilanzierungs- und Bewertungsunterschieden, die sich nicht von selbst umkehren und mit deren Ausgleich in absehbarer Zeit nicht zu rechnen ist (z.B. Beteiligungen, unbebaute Grundstücke). Permanente Differenzen sind solche Ergebnisunterschiede zwischen Handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung, die sich niemals ausgleichen, z. B. nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 EStG, § 9 KStG).<sup>17</sup>

16

Mit der Neufassung von § 274 HGB ist mit dem BilMoG handelsrechtlich der Übergang auf das international übliche bilanzorientierte **Temporary-Konzept** vollzogen worden. Dieses am internationalen „Vorbild“ IAS 12 ausgerichtete Konzept zielt primär auf eine zutreffende Abbildung der Vermögenslage der bilanzierenden Gesellschaft ab. Soweit zwischen handels- und steuerrechtlichen Bilanzposten Ansatz- und/oder Bewertungsunterschiede bestehen, die sich im Zeitablauf ausgleichen, werden auf diese Differenzen Steuerlatenzen gebildet. Im Gegensatz zum Timing-Konzept ist es beim Temporary-Konzept unerheblich, ob die Differenzen erfolgswirksam oder erfolgsneutral entstanden sind; entscheidend ist ausschließlich die Abbildung zukünftig aus solchen Differenzen entstehender Steuerbe- und -entlastungen.<sup>18</sup> Auch quasi-permanente Differenzen sind in die Steuerlatenzen einzubeziehen, da sich diese irgendwann einmal – abhängig von noch zu treffenden Dispositionen des bilanzierenden Unternehmens – steuerwirksam ausgleichen werden.

17

### Beispiel

In der Handelsbilanz der GmbH ist ein unbebautes Grundstück mit AK von 100 TEUR ausgewiesen. In der Steuerbilanz ist infolge der Übertragung von stillen Reserven aus der Veräußerung eines anderen Grundstücks nach § 6b EStG ein Buchwert von 75 TEUR ausgewiesen. Es ergibt sich eine quasi-permanente Differenz i.H.v. 25 TEUR, die sich – mangels planmäßiger Abschreibung des Grundstücks – steuerlich erst bei Veräußerung des Grundstücks auswirken würde. Gleichwohl sind nach dem Temporary-Konzept auf diese Wertdifferenz latente Steuern zu bilden.

<sup>15</sup> Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 10. Aufl. 2009, S. 547.

<sup>16</sup> Vgl. LOITZ, DB 2008, S. 252.

<sup>17</sup> Vgl. KÜTING/SEEL, in KÜTING/PFITZER/WEBER, Das neue deutsche Bilanzrecht, 2009, S. 502.

<sup>18</sup> Vgl. KESSLER/LEINEN/PAULUS, KoR 2009, S. 717.

- 18 § 274 HGB spricht nicht vom Wertansatz laut Steuerbilanz, sondern vom steuerlichen Wertansatz. Häufig lässt sich der steuerliche Wertansatz (international als **Steuerwert** bezeichnet) direkt aus der Steuerbilanz ablesen. Bei der Bildung von Steuerlatenzen dürfen nur zukünftig steuerwirksame Differenzen einbezogen werden, da nur diese zu zukünftigen Steuerbe- oder -entlastungen führen. Daher ist der Steuerbilanzwert von VG um nicht steuerwirksame Bestandteile, z.B. außerbilanzielle Hinzurechnungen oder Abzüge (z.B. Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG), zu korrigieren.<sup>19</sup> Allerdings sind solche steuerliche Korrekturen, die ausschließlich die GuV betreffen (z.B. nicht abziehbare Betriebsausgaben, steuerfreie Erträge, gewerbesteuerliche Hinzurechnungen und Kürzungen) nicht zu berücksichtigen.<sup>20</sup>

**Beispiel<sup>21</sup>**

Eine GmbH weist in ihrer Handels- und Steuerbilanz eine Beteiligung an einer anderen KapG aus. Da gem. § 8b KStG Veräußerungsgewinne aus Anteilen an KapG zu 95 % steuerfrei sind, ist dies bei der Berechnung von Steuerlatenzen zu berücksichtigen. Bestehen in diesen Fällen unterschiedliche Wertansätze zwischen Handels- und Steuerbilanz, sind nur auf 5 % dieser Differenz Steuerlatenzen zu bilden.

- 19 Zur Ermittlung der Differenzbeträge bietet sich ein bilanzpostenbezogener Vergleich zwischen handels- und steuerrechtlichen Wertansätzen bspw. wie folgt an:

Bilanzposten (1)	Wert lt. HB (2)	Steuerwert (3)	Differenz (4) = (2) – (3)	Korrektur (5)	Maßgebliche Differenz (6) = (4) – (5)
Selbst geschaffene imm. VG des AV	100	0	100	0	100
Grundstücke	150	80	70	0	70
Beteiligungen	40	140	-100	100	0
...					
Pensionsrückstellungen	100	60	40	0	40
Sonstige Rückstellungen	90	30	60	0	60
...					

Tab. 1: Ermittlungsschema Wertdifferenzen

- 20 In die Korrekturspalte (5) des obigen Ermittlungsschemas sind Anpassungen zur Eliminierung permanenter Differenzen zu berücksichtigen. Im Beispiel handelt es sich bei der Differenz im Posten Beteiligungen um eine handelsrechtlich beschriebene Beteiligung an einer KapG, deren Verkehrswert am Abschluss-

<sup>19</sup> GIA: ZIMMERT, DStR 2010, S. 826.

<sup>20</sup> Vgl. DRS 18.2.

<sup>21</sup> Vgl. HERZIG/VOSSEL, BB 2009, S. 1175.



stichtag ebenfalls 40 beträgt. Da es sich hier zwar um eine quasi-permanente Differenz von 100 handelt, die infolge § 8b Abs. 3 S. 3 KStG aber zu 100 % nicht steuerwirksam wird, sind diese 100 % in der Korrekturspalte zu berücksichtigen.<sup>22</sup> Unter temporären Differenzen sind nicht nur reine Wertdifferenzen von in Handels- und Steuerbilanz gleichermaßen ausgewiesenen Bilanzposten zu verstehen (**Bewertungsdifferenzen**), sondern auch Differenzen aus dem Ansatz eines Bilanzpostens entweder in der Handelsbilanz oder in der Steuerbilanz (**Ansatzunterschiede**).<sup>23</sup>

21

**Beispiel**

Ausschließlich in der Handelsbilanz angesetzte Bilanzposten:

- selbst geschaffene immaterielle VG des AV,
- Rückstellungen für drohende Verluste.

Ausschließlich in der Steuerbilanz angesetzte Bilanzposten:

- Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.5 EStR 2008,
- Rücklage für steuerfreien Veräußerungsgewinn nach § 6b EStG.

Soweit der Wertansatz eines VG in der Handelsbilanz (HB) höher als sein maßgeblicher Steuerwert (StB) ist oder der Wertansatz einer Schuld (z.B. Rückstellung) in der Handelsbilanz geringer ist als sein Steuerwert und sich die jeweiligen Differenzen steuerwirksam in der Folgezeit abbauen, ergibt sich hieraus eine passive Steuerlatenz. Umgekehrt bedingen aktive latente Steuern einen geringeren Wert eines VG in der Handelsbilanz gegenüber seinem Steuerwert bzw. einen höheren Wert einer Schuld lt. Handelsbilanz im Vergleich zum maßgeblichen Steuerwert.<sup>24</sup>

22

	passive latente Steuern	aktive latente Steuern
Vermögensgegenstand	HB > StB	HB < StB
Schuld	HB < StB	HB > StB

Tab. 2: Auswirkungen von Buchwertdifferenzen auf latente Steuern

Passive latente Steuern stellen mithin zu **versteuernde temporäre Differenzen** dar, da sie aus einem höheren handelsrechtlichen Nettovermögen gegenüber den maßgeblichen Steuerwerten resultieren. Im Umkehrschluss bilden aktive latente Steuern ein handelsrechtlich niedrigeres Nettovermögen im Vergleich zu den maßgeblichen Steuerwerten ab und stellen demzufolge **abzugsfähige temporäre Differenzen** dar.<sup>25</sup>

23

Der Abbildung einer zutreffenden Vermögenslage der Ges. entspricht auch die Berücksichtigung zukünftig nutzbarer **steuerlicher Verlustvorträge** im Temporary-Konzept, da diese einen ökonomischen Vorteil des bilanzierenden Unt

24

<sup>22</sup> Beruhen die unterschiedlichen Wertansätze dagegen auf unterschiedlichen AK in Handels- und Steuerbilanz (z.B. im Rahmen von Verschmelzungen oder aufgrund unterschiedlicher Berücksichtigung von Anschaffungskosten), wären gem. § 8b Abs. 1 KStG 95 % der Buchwertdifferenz in die Korrekturspalte aufzunehmen.

<sup>23</sup> Vgl. IDW ERS HFA 27, Tz 4.

<sup>24</sup> Vgl. WENDHOLT/WESEMANN, DB 2009, Beil 5, S. 66.

<sup>25</sup> Vgl. VAN HALL/KESSLER, in KESSLER/LEINEN/STRICKMANN, BilMoG, 2009, S. 389; DRS 18.8.

darstellen (zu Einzelheiten zur Bilanzierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge s. Rz 48).<sup>26</sup>

## 2 Ansatz latenter Steuern (Abs. 1)

### 2.1 Aktivierungswahlrecht und Passivierungspflicht

- 25 Das Temporary-Konzept und die daraus abgeleitete Verbindlichkeitsmethode liegen den Regelungen von § 274 HGB zugrunde.<sup>27</sup> Gegenüber den international verbreiteten Regelungen (IAS 12) sieht § 274 HGB jedoch für einen Aktivüberhang an latenten Steuern lediglich ein Aktivierungswahlrecht vor. Für einen Passivüberhang latenter Steuern besteht eine Passivierungspflicht.
- 26 Der Gesetzeswortlaut spricht von Differenzen in Wertansätzen von VG, Schulden oder RAP. Soweit in Handels- oder Steuerbilanz weitere Bilanzposten angesetzt werden, die nicht in dieser Aufzählung genannt sind, hat hierfür gleichwohl eine Steuerabgrenzung zu erfolgen, soweit bei diesen Bilanzposten temporäre Differenzen bestehen.

#### Beispiel

In der Handelsbilanz ist ein Sonderposten für Investitionszuschüsse im AV auf der Passivseite zwischen EK und Rückstellungen ausgewiesen,<sup>28</sup> in dem u. a. steuerfreie Investitionszulagen enthalten sind. In der Steuerbilanz ist die Investitionszulage im Jahr der Gewährung sofort ertragswirksam über die GuV vereinnahmt worden. Es handelt sich um eine temporäre Differenz, für die eine Steuerlatenz zu bilden ist.

- 27 Temporäre Differenzen können nicht nur an jedem Bilanzstichtag, sondern auch beim erstmaligen Ansatz von VG und Schulden auftreten. Auch in derartigen Fällen sind auf etwaige temporäre Differenzen Steuerlatenzen zu bilden (Bsp. s. Rz 118). Aufgrund der Ergebnisneutralität von Anschaffungsvorgängen erfolgt die Einbuchung derartiger latenter Steuern erfolgsneutral.
- 28 Gegenstand des Aktivierungswahlrechts ist eine erwartete sich insgesamt ergebene Steuerentlastung. Hierin enthalten sind neben den aktiven latenten Steuern aus temporären Differenzen auch aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge (Rz 48).<sup>29</sup> Das Aktivierungswahlrecht bezieht sich ausschließlich auf den die passiven latenten Steuern übersteigenden Teil der aktiven latenten Steuern (**Aktivüberhang**), eine Aktivierung von Teilbeträgen – z.B. nur auf ausgewählte Einzelsachverhalte oder unter Ignorierung der steuerlichen Verlustvorträge – ist unzulässig (zum Zusammenspiel des Aktivierungswahlrechts mit der Gesamtdifferenzenbetrachtung s. Rz 37 ff. inkl. Bsp.).<sup>30</sup>
- 29 Das Aktivierungswahlrecht ist vom Wortlaut der Vorschrift her weit gefasst, d. h. könnte demnach zu jedem Bilanzstichtag neu ausgeübt werden. Zu beachten ist jedoch, dass im Zuge der Einführung des Aktivierungswahlrechts für aktive

<sup>26</sup> Vgl. THEILE, DStR 2009, S. 34.

<sup>27</sup> Vgl. BilMoG-BgrRA, S. 114.

<sup>28</sup> Vgl. St/HFA 1/1984 i. d. F. 1990, Abschn. 2 d d1).

<sup>29</sup> Vgl. WENDHOLD/WESEMANN, DB 2009, Beil. 5, S. 67; ERNST/SEIDLER, BB 2009, S. 768.

<sup>30</sup> Vgl. DRS 18.15.

latente Steuern auch in § 246 Abs. 3 HGB ein **Stetigkeitsgebot für Ansatzmethoden** eingeführt wurde (§ 246 Rz 133).

Die Anwendung dieses Stetigkeitsgebots führt im Zusammenspiel mit dem Aktivierungswahlrecht nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB dazu, gleiche Sachverhalte stetig zu beurteilen. D. h., entscheidet sich der Bilanzierende, aktive latente Steuern anzusetzen, ist diese Entscheidung aufgrund des Stetigkeitsgebots auch für nachfolgende Abschlussstichtage bindend. Der Grundsatz der Ansatzstetigkeit wurde auch schon vor dem BilMoG von DRS 13 betont,<sup>31</sup> der zwar nur für den Bereich der Konzernrechnungslegung GoB definiert, dem aber auch eine Ausstrahlungswirkung für die einzelgesellschaftliche Rechnungslegung zugesprochen werden konnte.<sup>32</sup>

§ 246 Abs. 3 HGB sieht die entsprechende Anwendung von § 252 Abs. 2 HGB vor. Danach darf von dem Stetigkeitsgrundsatz nur in **begründeten Ausnahmefällen** abgewichen werden.<sup>33</sup> Eine Abweichung ist nicht allein deshalb schon begründet, wenn sie im Anhang angegeben wird. Sachlich begründete Ausnahmefälle liegen nur vor, wenn:<sup>34</sup>

1. die Abweichung unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eine Verbesserung des Einblicks in die VFE-Lage vermittelt;
2. die Abweichung im JA zur Anpassung an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsregelungen erfolgt;
3. die Abweichung durch eine Änderung der rechtlichen Gegebenheiten (insbesondere Änderung von Gesetz und Gesellschaftsvertrag/Satzung, Änderung der Rechtsprechung) veranlasst ist;
4. die Abweichung dazu dient, Ansatz- oder Bewertungsvereinfachungsverfahren in Anspruch zu nehmen;
5. die Abweichung erforderlich ist, um steuerliche Ziele zu verfolgen.

Insbesondere der 1. Durchbrechungsgrund, verbesserter Einblick in die VFE-Lage, lässt nur eine Durchbrechung der Stetigkeit dergestalt zu, dass ein Bilanzierender von „Nicht-Aktivierung“ zu „Aktivierung“ wechselt. Der umgekehrte Weg, von „Aktivierung“ zu „Nicht-Aktivierung“ zu wechseln, wird regelmäßig scheitern, da der Ansatz von aktiven latenten Steuern gerade einen verbesserten Einblick in die VFE-Lage des Unt gewährt.<sup>35</sup>

Gelingt es auch nicht, einen der anderen begründeten Ausnahmefälle für einen Wechsel von der „Aktivierung“ zur „Nichtaktivierung“ in Anspruch nehmen zu können, verbleiben als einzige Auswege aus der „**Ansatzfalle**“ umwandlungsrechtliche Gestaltungen, z. B. Verschmelzung auf einen anderen Rechtsträger, der keine Aktivierung von aktiven latenten Steuern vornimmt. Insoweit bestehen enge Parallelen zu dem anderen im Rahmen der Einführung des BilMoG geschaffenen Ansatzwahlrecht, nämlich dem Wahlrecht zur Aktivierung selbst geschaffener immaterieller VG des AV (§ 248 Rz 36).

Die **Passivierungspflicht** für zu versteuernde temporäre Differenzen i. S. v. Abs. 1 Satz 1 der Vorschrift bedeutet, dass für derartige temporäre Differenzen grundsätzlich passive latente Steuern anzusetzen sind.<sup>36</sup> Ausnahmen von diesem

<sup>31</sup> Vgl. DRS 13.7.

<sup>32</sup> So auch der Anspruch von DRS 13, vgl. DRS 13.3.

<sup>33</sup> Vgl. DRS 18.16.

<sup>34</sup> Vgl. IDW ERS HFA 38, Tz 14.

<sup>35</sup> Vgl. VAN HALL/KESSLER, in KESSLER/LEINEN/STRICKMANN, BilMoG, 2009, S. 395.

<sup>36</sup> Vgl. IDW ERS HFA 27, Tz 8.

Grundsatz ergeben sich lediglich bei chronisch defizitären Unt (Rz 88). Der Grundsatz der Gesamtdifferenzenbetrachtung schränkt diese Passivierungspflicht nicht ein, sondern eröffnet dem Bilanzierenden die Möglichkeit eines saldierten Ausweises (Rz 36).

## 2.2 Grundsatz der Gesamtdifferenzenbetrachtung (Abs. 1 Satz 1 und 2)

- 35 Der Gesetzgeber hat sehr wohl erkannt, dass der unsaldierte Ausweis (Rz 44) einen höheren Informationsgehalt für die Abschlussadressaten hat als der gleichwohl nunmehr zum Grundsatz erhobene Ausweis als Gesamtdifferenz.<sup>37</sup> Diese Entscheidung ist den im Zuge der abschließenden Beratungen im Rechtsausschuss vorgebrachten Einwänden geschuldet, ein unsaldierter Ausweis würde hohen Rechnungslegungsaufwand insbesondere bei Nur-HGB-Bilanzierern bedeuten.<sup>38</sup>
- 36 Der Grundsatz der Gesamtdifferenzenbetrachtung bedeutet, dass sämtliche aus temporären Differenzen bzw. steuerlichen Verlustvorträgen resultierenden aktiven und passiven Steuerlatenzen, zusammengefasst und nur der Saldo hieraus ausgewiesen wird.<sup>39</sup> Hieran wird auch deutlich, dass sich das Aktivierungswahlrecht von Abs. 1 Satz 2 der Vorschrift nur auf den Aktivüberhang, nicht aber auf den Bruttobetrag der aktiven latenten Steuern beziehen kann.<sup>40</sup>
- 37 Das Zusammenspiel von Aktivierungswahlrecht und Gesamtdifferenzenbetrachtung wird in nachfolgendem Schema dargestellt:<sup>41</sup>

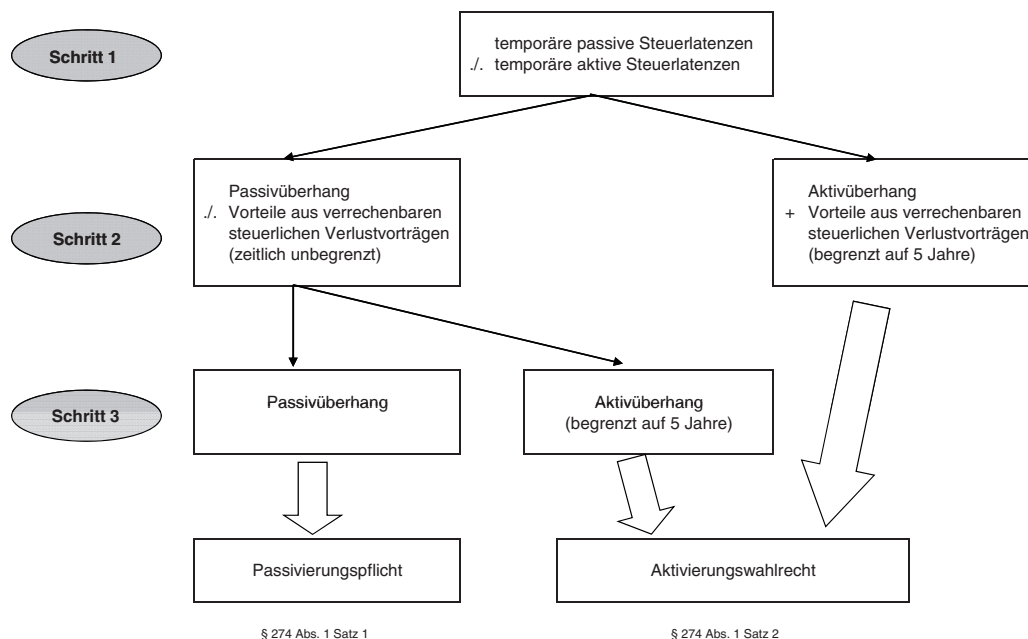


Abb. 2: Ermittlung ansatzfähiger bzw. ansatzpflichtiger latenter Steuern

<sup>37</sup> Vgl. BilMoG-BgrRA, S. 114.

<sup>38</sup> Zur Kritik an dieser Entscheidung vgl. KÜTING/SEEL, in KÜTING/PFITZER/WEBER, Das neue deutsche Bilanzrecht, 2009, S. 518.

<sup>39</sup> Gem. DRS 18.40 ist neben der Verrechnung auch unter bestimmten Bedingungen eine Aufrechnung möglich. Vgl. hierzu im Einzelnen: LOITZ, DB 2010, S. 2178.

<sup>40</sup> GlA HERZIG/VOSSEL, BB 2009, S. 1177.

<sup>41</sup> Abgeleitet aus IDW ERS HFA 27, Tz 14.

In **Schritt 1** werden zunächst zu versteuernde temporäre Differenzen mit abzugsfähigen Differenzen saldiert (Gesamtdifferenzenbetrachtung). Ein sich ergebender Passivüberhang ist in **Schritt 2** mit steuerlichen Verlustvorträgen zu verrechnen. Hierbei ist keine Begrenzung der steuerlichen Verlustvorträge auf nur die in den nächsten 5 Jahren verrechenbaren vorzunehmen, da ansonsten künftige Steuerbelastungen in Form von passiven Steuerlatenzen ausgewiesen würden, die tatsächlich zu keiner steuerlichen Belastung führen.<sup>42</sup> Ergibt sich aus Schritt 1 dagegen ein Aktivüberhang, ist dieser um diejenigen Vorteile aus steuerlichen Verlustvorträgen zu erhöhen, die innerhalb der nächsten 5 Jahre voraussichtlich genutzt werden können.

38

In **Schritt 3** ist ein verbleibender Passivüberhang als passive latente Steuern anzusetzen (Passivierungspflicht). Ergibt sich aus Schritt 2 ein Aktivüberhang, ist dieser wiederum auf diejenigen Vorteile aus steuerlichen Verlustvorträgen zu begrenzen, die innerhalb der nächsten 5 Jahre voraussichtlich realisiert werden können. Dieser Aktivüberhang unterliegt – genauso wie der direkt in Schritt 1 ermittelte – dem Aktivierungswahlrecht von Abs. 1 Satz 2 der Vorschrift.

39

**Beispiel<sup>43</sup>**

Eine GmbH ermittelt am Bilanzstichtag bestehende temporäre Differenzen wie folgt:

abzugsfähige temporäre Differenzen	
aus Pensionsrückstellungen	200 EUR
zu versteuernde temporäre Differenzen	
aus handels- und steuerrechtlich unterschiedlichen Buchwerten bei Sachanlagen	100 EUR
ungenutzte steuerliche Verlustvorträge (innerhalb von fünf Jahren voraussichtlich nutzbar)	50 EUR

Bei einem Steuersatz von 30 % (KSt, SolZ und GewSt) ergeben sich folgende Steuerlatenzen:

aktive latente Steuern aus temporären Differenzen	60 EUR
aktive latente Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen	15 EUR
passive latente Steuern aus temporären Differenzen	-30 EUR
gesamt	45 EUR

Das Aktivierungswahlrecht besteht lediglich hinsichtlich der 45 EUR, nicht aber für den Bruttobetrag der aktiven latenten Steuern von 75 EUR.

Da das Aktivierungswahlrecht nur insgesamt ausgeübt werden kann, sind auch z.T. in der Literatur geführte Diskussionen über die Zulässigkeit einer nur

40

<sup>42</sup> Vgl. DRS 18.21.

<sup>43</sup> In Anlehnung an VAN HALL/KESSLER, in KESSLER/LEINEN/STRICKMANN, BilMoG, 2009, S. 398.

**teilweisen Aktivierung** obsolet.<sup>44</sup> Eine teilweise Aktivierung ist unzulässig, da das Aktivierungswahlrecht eine „Entweder-oder-Entscheidung“ bez. des Aktivüberhangs von latenten Steuern darstellt.<sup>45</sup>

- 41 Auch eine Gesamtdifferenzenbetrachtung erfordert zumindest unternehmensintern eine Einzelbetrachtung der jeweiligen Bilanzposten, um Veränderungen im Zeitablauf nachvollziehen zu können. Denn mit dem BilMoG haben sich Gewicht und Anzahl der Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz erhöht, sodass nicht mehr regelmäßig von einem Aktivüberhang ausgegangen werden kann. Es sind vielmehr **detaillierte Analysen** erforderlich, um zu ermitteln, ob ein Aktiv- oder Passivüberhang besteht.<sup>46</sup>
- 42 Da der Gesetzgeber dem Bilanzierenden das Aktivierungswahlrecht für einen Aktivüberhang vor allem wegen vorgebrachter Kritik an der Komplexität der Ermittlung und Dokumentation von Steuerlatenzen eröffnet hat, erscheint es sachgerecht, dem Bilanzierenden bei der Interpretation der Angabepflichten im Anhang nach § 285 Nr. 29 HGB nicht „hinterrücks“ detaillierte Erläuterungspflichten aufzubürden. Wenn ein Unt das Aktivierungswahlrecht nicht ausübt, erscheint es dem Willen des Gesetzgebers zu genügen, wenn im Anhang qualitative Angaben zu bestehenden temporären Differenzen und steuerlichen Verlustvorträgen enthalten sind.<sup>47</sup>

#### Beispiel

Sachverhalt wie Bsp. in Rz 39.

Die GmbH nimmt entsprechend § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB keine Aktivierung des Aktivüberhangs i. H. v. 45 EUR vor.

Im Anhang führt das Unternehmen zu latenten Steuern aus:

„Temporäre Differenzen i. S. v. § 274 HGB ergeben sich bei folgenden Bilanzposten:

Pensionsrückstellungen (aktive latente Steuer)

Sachanlagevermögen (passive latente Steuer)

Darüber hinaus bestehen ungenutzte steuerliche Verlustvorträge, deren Realisierung durch zukünftige positive Steuerbemessungsgrundlagen hinreichend sicher scheint. Auch hieraus ergibt sich eine aktive latente Steuer.

Insgesamt übersteigen die aktiven latenten Steuern die passiven, sodass ein Aktivüberhang vorliegt, der entsprechend dem Wahlrecht von § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB nicht aktiviert wird.“

- 43 Bei der Entscheidung des Bilanzierenden zur Anwendung der Gesamtdifferenzenbetrachtung ist der **Stetigkeitsgrundsatz** zu beachten (Ansatzstetigkeit: § 246 Abs. 3 HGB). Da der unsaldierte Ausweis einen deutlich verbesserten Einblick in die VFE-Lage der Ges. ermöglicht, gelten hier die Ausführungen zur Durchbrechung der Stetigkeit bez. der Ausübung des Aktivierungswahlrechts analog (Rz 32).

<sup>44</sup> Vgl. LOITZ, DB 2010, S. 2179.

<sup>45</sup> GIA KÜTING/SEEL, in KÜTING/PFITZER/WEBER, Das neue deutsche Bilanzrecht, 2009, S. 518.

<sup>46</sup> Vgl. HERZIG/VOSSEL, BB 2009, S. 1177.

<sup>47</sup> Vgl. DRS 18.65.

### 2.3 Unsaldierter Ausweis (Abs. 1 Satz 3)

Ein unsaldierter Ausweis eröffnet dem Bilanzleser einen besseren Einblick in die Vermögenslage der Ges. als die Anwendung der Gesamtdifferenzenbetrachtung, da es sich um die transparenteste und umfassendste Abbildung von Steuerlatenzen handelt.<sup>48</sup> Es ist auch die nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften verwendete Ausweismethode,<sup>49</sup> sodass der unsaldierte Ausweis nach Abs. 1 Satz 3 die weitestgehende Annäherung an die IFRS ermöglicht (zu Abweichungen zu IFRS s. Rz 160).

Auch im Fall des unsaldierten Ausweises bezieht sich das Aktivierungswahlrecht von Abs. 1 Satz 2 ausschließlich auf die die passiven latenten Steuern übersteigenden aktiven latenten Steuern (Aktivüberhang), nicht auf den Gesamtbetrag der aktiven latenten Steuern (Rz 28).

**Beispiel**

Das Unt ermittelt aktive latente Steuern i.H.v. 100 EUR (abzugsfähige temporäre Differenzen in Pensionsrückstellungen) und passive latente Steuern i.H.v. 40 EUR (zu versteuernde temporäre Differenzen aus aktivierten selbst geschaffenen immateriellen VG des AV).

Das Unt kann bei einem unsaldierten Ausweis entweder sowohl aktive als auch passive latente Steuern i.H.v. jeweils 40 EUR ausweisen (Nichtaktivierung des Aktivüberhangs, Variante A) oder aktive latente Steuern von 100 EUR und passive latente Steuern von 40 EUR bilanzieren (Variante B). Der ausschließliche Ansatz von 40 EUR passive latente Steuern wäre demgegenüber unzulässig.

Aktiva	Variante A	Passiva
...	...	...
Aktive latente Steuern	40	Passive latente Steuern
	40	40
	40	40
Aktiva	Variante B	Passiva
...	...	...
Aktive latente Steuern	100	Passive latente Steuern
	100	40
	100	40

<sup>48</sup> BilMoG-BgrRegE, S. 114.

<sup>49</sup> Vgl. IAS 12.74. Danach kommt eine Saldierung von latenten Steueransprüchen und Steuerschulden nur unter sehr restriktiven Bedingungen in Betracht. In den allermeisten Fällen sind latente Steuern nach IAS unsaldiert auszuweisen.

Beide Varianten sind zulässig. Den zutreffenden Einblick in die Vermögenslage des Unt vermittelt Variante B, weshalb sie aus Sicht der Abschlussadressaten vorzugswürdig erscheint.

- 46 Der unsaldierte Ausweis ist nach dem Temporary-Konzept theoretisch für jeden einzelnen Sachverhalt vorzunehmen. Dies stößt in der Praxis aufgrund des damit verbundenen Ermittlungs- und Fortführungsaufwands derartiger Differenzen oftmals an Belastungsgrenzen für die betroffenen Unt. Daher dürfte es praxisgerecht und sachlich vertretbar sein,<sup>50</sup> eine **bilanzpostenbezogene Betrachtung** vorzunehmen, auch wenn damit innerhalb eines Bilanzpostens auftretende aktive und passive Steuerlatenzen miteinander saldiert werden.

### Beispiel

Der Bilanzansatz der Sonstigen Rückstellungen weicht zum 31.12.01 zwischen Handels- und Steuerbilanz um 500 EUR (Handelsbilanz > Steuerbilanz) voneinander ab. Ursache hierfür sind zum einen die in der Steuerbilanz nicht anzusetzende Rückstellung für drohende Verluste i.H.v. 800 EUR und zum anderen eine aufgrund der nur handelsrechtlich gebotenen Abzinsung gegenüber der Steuerbilanz niedrigere Gewährleistungsrückstellung, deren Anfall erst in 3 Jahren erwartet wird (300 EUR).

Es ist zulässig, auf die bilanzpostenbezogene Differenz von 500 EUR insgesamt eine aktive Steuerlatenz auszuweisen.

- 47 Auch der unsaldierte Ausweis von latenten Steuern bewirkt, dass in den aktiven latenten Steuern zwei unterschiedliche Arten von Steuerlatenzen enthalten sind, nämlich abzugsfähige temporäre Differenzen und Steuerlatenzen auf steuerliche Verlustvorträge (Rz 48). Beides sind zukünftig entstehende Steuerforderungen, sodass es sich um keine Saldierung, sondern lediglich um einen zusammengefassten Ausweis handelt. Durch die Erläuterungspflichten im Anhang (§ 285 Nr. 29 HGB) erhält der JA-Leser Informationen darüber, welche Bestandteile in den aktiven latenten Steuern enthalten sind (§ 285 Rz 171 f.).

## 2.4 Steuerliche Verlustvorträge

### 2.4.1 Grundlagen

- 48 Abs. 1 Satz 4 der Vorschrift stellt nunmehr erstmals eine gesetzliche Regelung zur Aktivierung steuerlicher Verlustvorträge dar.<sup>51</sup> Der zwischenzeitlich aufgehobene DRS 10.11 vertrat die Auffassung, dass auch nach altem Recht schon eine Aktivierung von steuerlichen Verlustvorträgen zumindest im KA zulässig gewesen sei. Steuerliche Verlustvorträge waren auch nach altem Recht schon bei der Bewertung passiver latenter Steuern zu berücksichtigen.<sup>52</sup>
- 49 Nunmehr beinhaltet das Aktivierungswahlrecht für aktive latente Steuern auch die **Aktivierung zukünftiger Steuerentlastungen** aufgrund von steuerlichen

<sup>50</sup> Vgl. WENDHOLT/WESEMANN, DB 2009, Beil. 5, S. 67.

<sup>51</sup> Vgl. LOITZ, DB 2009, S. 916.

<sup>52</sup> Vgl. ADS, 6. Aufl., § 274 HGB, Rz 27.



Verlustvorträgen. Allerdings wird das Aktivierungswahlrecht für steuerliche Verlustvorträge auf **die in den nächsten 5 Jahren zu erwartende Verlustverrechnung** begrenzt.<sup>53</sup> Für die Verrechnung mit passiven Steuerlatenzen sind Vorteile aus steuerlichen Verlustvorträgen zeitlich unbegrenzt zu verwenden, auch wenn die Gesetzesmaterialien einen anderen Schluss zulassen (s. Abb. Rz 37).<sup>54</sup> Eine Nichtberücksichtigung der über 5 Jahre hinaus reichenden Verlustvorträge würde zum Ausweis zukünftiger Steuerbelastungen führen, die in der Höhe tatsächlich gar nicht zu erwarten sind<sup>55</sup>

Die Begrenzung der Aktivierung von Vorteilen aus steuerlichen Verlustvorträgen auf 5 Jahre soll an folgendem Beispiel illustriert werden:<sup>56</sup>

50

### Beispiel

Die GmbH ermittelt zum Abschlussstichtag folgende Steuerlatenzen:

Passive latente Steuern	120 TEUR
Aktive latente Steuern (temporäre Differenzen)	60 TEUR
Aktive latente Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen (davon innerhalb 5 Jahren realisierbar 90 TEUR)	100 TEUR

Insgesamt ergibt sich ein Aktivüberhang latenter Steuern von 40 TEUR. Von den steuerlichen Verlustvorträgen ist nur der innerhalb von 5 Jahren realisierbare Teil aktivierungsfähig, so dass ein dem Aktivierungswahlrecht unterliegender Aktivüberhang von insgesamt 30 TEUR vorliegt.

Die im Rahmen der Gesamtdifferenzenbetrachtung vorzunehmende Saldierung von zukünftigen Vorteilen aus steuerlichen Verlustvorträgen mit passiven Steuerlatenzen ist nur zulässig, wenn die steuerlichen Verlustvorträge dieselben Steuerarten (und damit dieselben Steuerbehörden) betreffen, wie die der Bewertung der passiven Steuerlatenzen zugrunde liegenden. Weiterhin ist es wohl erforderlich, den zeitlichen Anfall der passiven Steuerlatenzen zumindest grob zu planen, um ggf. abzuleitende Restriktionen (Rz 54) für die Nutzbarkeit der steuerlichen Verlustvorträge erkennen zu können.

51

### Beispiel

Eine GmbH hält eine **Beteiligung an einer Immobilien-Objektgesellschaft** in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Die Immobilien-Objektgesellschaft ist mit der Errichtung eines Bürokomplexes beschäftigt, dessen Fertigstellung im dritten Quartal des nächsten GJ erwartet wird. Für 65 % der Büroflächen sind bereits Mietverträge abgeschlossen.

Die Wertansätze der Beteiligung an der Immobilien GmbH & Co. KG belaufen sich in der **Handelsbilanz** der GmbH auf 3,5 Mio. EUR und in der **Steuerbilanz** (durch aufgelaufene Anlaufverluste) auf 1,5 Mio. EUR. Es ergibt sich eine temporäre Differenz i. H. v. 2,0 Mio. EUR, für die eine **passive**

<sup>53</sup> Vgl. HERZIG/VOSSEL, BB 2009, S. 1176.

<sup>54</sup> Vgl. BilMoG-BgrRegA, S. 114.

<sup>55</sup> Vgl. IDW ERS HFA 27, Tz 14; DRS 18 Anhang A 5.

<sup>56</sup> Vgl. DRS 18 Anhang A5.

**Steuerlatenz** zu bilden ist. Die GmbH verfügt am Bilanzstichtag weiterhin über einen körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag i.H.v. 2,0 Mio. EUR. Dem **Grundsatz der Gesamtdifferenzenbetrachtung** folgend könnte eine Saldierung des Vorteils aus dem körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag mit den passiven Steuerlatenzen vorgenommen werden, sodass letztlich **keine latenten Steuern angesetzt** würden. Dies ist aber nur **dann zulässig**, wenn am Bilanzstichtag zu erwarten ist, dass der körperschaftsteuerliche Verlustvortrag **in voller Höhe zum Ausgleich der passiven Steuerlatenzen** verwendet werden kann. Das hängt wiederum davon ab, wie sich die passiven Steuerlatenzen voraussichtlich ausgleichen. Soweit die Beteiligung an der Immobilien-Objektgesellschaft auch nach Fertigstellung des Bürokomplexes von der GmbH gehalten werden soll, werden jährlich steuerliche Gewinne in einer Größenordnung von 0,2 Mio. EUR (laufende Vermietungsüberschüsse) erwartet. Ist dagegen beabsichtigt, die Beteiligung zu veräußern, würde sich **im Veräußerungszeitpunkt die passive Steuerlatenz** von 2,0 Mio. EUR sofort umkehren und **zu steuerpflichtigen Einkünften** führen. Der körperschaftsteuerliche Verlustvortrag wäre zwar auch in diesem Fall nutzbar, es würde aber die Mindestbesteuerung greifen, sodass die über 1,0 Mio. EUR hinausgehenden **passiven Steuerlatenzen** nur zu 60 % mit dem körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag verrechnet werden könnten.

**Ergebnis:** Soweit die Beteiligung weiter gehalten werden soll, ist eine **vollständige Saldierung** der passiven Steuerlatenzen mit dem körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag **möglich**. Ist dagegen eine Veräußerung der Beteiligung zu erwarten (entscheidend ist hier die Einschätzung des Managements, d.h., konkrete Verkaufsanstrengungen brauchen noch nicht begonnen haben), ist aufgrund der Mindestbesteuerung eine passive Steuerlatenz auf die nicht mit dem körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag verrechenbaren temporären Differenzen i.H.v. 0,4 Mio. EUR ( $2,0 \cdot 0,4 = 1,0 \cdot 0,4 = 0,4$ ) zu bilden.

Zur Beschränkung der Aktivierung von Vorteilen aus steuerlichen Verlustvorträgen auf 5 Jahre s. Rz 49.

- 52 Die Aktivierung von steuerlichen Verlustvorträgen ist nur für solche Steuerarten zulässig, bei denen das bilanzierende Unt auch Steuersubjekt ist. Für KapG kommt somit die Aktivierung von körperschaftsteuerlichen Verlustvorträgen (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d EStG) und gewerbsteuerlichen Verlustvorträgen (§ 10a GewStG) in Betracht. Ekfl. und PersG können demgegenüber nur gewerbsteuerliche Verlustvorträge aktivieren; die ESt des Ekfm. bzw. der Gesellschafter der PersG sind hiervon nicht erfasst.
- 53 Soweit die vom bilanzierenden Unt erwirtschafteten steuerlichen Ergebnisse nicht im Inland, sondern in ausländischen Jurisdiktionen zu versteuern sind, sind die dortigen steuerlichen Regelungen zum steuerlichen Verlustvortrag zu beachten. Dies kann z.B. die zeitlich beschränkte Nutzbarkeit von steuerlichen Verlustvorträgen betreffen.

#### Beispiel

Die deutsche GmbH unterhält eine Zweigniederlassung in Italien, die dort als Steuersubjekt der dortigen KSt unterliegt. Der JA der GmbH enthält auch die

der italienischen Zweigniederlassung zuzurechnenden VG, Schulden und RAP. Soweit bei der italienischen Zweigniederlassung steuerlich nutzbare Verlustvorträge bestehen, unterliegen diese ebenfalls dem Aktivierungswahlrecht nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB. Allerdings ist zu beachten, dass die steuerlichen Verlustvorträge in Italien nur zeitlich begrenzt (5 Jahre) nutzbar sind.

#### 2.4.2 Mindestbesteuerung und andere steuerliche Restriktionen

Bei der bilanziellen Berücksichtigung von Vorteilen aus steuerlichen Verlustvorträgen sind bestehende steuerliche Restriktionen in der Nutzung dieser steuerlichen Verlustvorträge zu berücksichtigen.<sup>57</sup> Dies gilt sowohl im Fall der Aktivierung von Vorteilen aus steuerlichen Verlustvorträge als auch im Fall der Saldierung mit passiven Steuerlatenzen im Zuge der Gesamtdifferenzenbetrachtung. Derartige steuerliche Restriktionen gibt es im deutschen Steuerrecht, aber auch in einer Vielzahl von anderen Steuerjurisdiktionen. 54

Eine in Deutschland seit einigen Jahren bestehende Restriktion ist die sog. **Mindestbesteuerung**, die sowohl bei der KSt (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 EStG) als auch bei der GewSt (§ 10a Satz 1 und 2 GewStG) zu beachten ist. Danach dürfen bestehende Verlustvorträge nur i.H.v. bis zu 1 Mio. EUR (Freibetrag) unbegrenzt mit steuerpflichtigen Gewinnen verrechnet werden; darüber hinausgehende steuerpflichtige Gewinne sind nur i.H.v. 60 % mit dem Verlustvortrag verrechenbar, d.h., 40 % des den Freibetrag übersteigenden steuerpflichtigen Einkommens führen tatsächlich zu einer Steuerfestsetzung (sog. Mindestbesteuerung). Der auf diese Weise z.T. nicht genutzte steuerliche Verlustvortrag verfällt nicht, sondern kann weiter vorgetragen werden. Der Freibetrag gilt für jeden Veranlagungszeitraum. Regelungen zur Mindestbesteuerung existieren auch in anderen Ländern, so z.B. in Frankreich. 55

Eine in Deutschland (bislang) nicht anzutreffende Restriktion betrifft den **zeitlichen Verfall von steuerlichen Verlustvorträgen**. In einer Reihe von Ländern sind steuerliche Verlustvorträge nur eine begrenzte Anzahl von Jahren nach Anfall des Verlustes nutzbar, danach verfallen sie. Dies ist bei der Aktivierung dieser steuerlichen Verlustvorträge entsprechend zu berücksichtigen, sodass nur die innerhalb der gesetzten Frist tatsächlich zu erwartende Nutzung aktiviert werden darf. 56

#### Beispiel

Die deutsche AG hat eine Betriebsstätte in Florida (USA), die im handelsrechtlichen JA der AG einbezogen ist. In den VG, Schulden und RAP der amerikanischen Betriebsstätte sind annahmegemäß keine temporären Differenzen enthalten. Am Abschlussstichtag besteht allerdings ein steuerlicher Verlustvortrag der amerikanischen Betriebsstätte i.H.v. 1.000 TEUR, der bei einem angenommenen Steuersatz von 20 % eine zukünftige Steuerersparnis von 200 TEUR repräsentiert. Die Nutzung des steuerlichen Verlustvortrags

<sup>57</sup> Vgl. IDW ERS HFA 27, Tz 13.

sei auf 5 Jahre zeitlich begrenzt. Im Wege einer vorsichtigen Schätzung wird für die nächsten 5 Jahre ein positives steuerpflichtiges Einkommen der Betriebsstätte i.H.v. insgesamt 550 TEUR prognostiziert. Es dürfen somit nur  $550 \text{ TEUR} \times 20 \% = 110 \text{ TEUR}$  aktiviert werden.

- 57 Ein ebenfalls häufig anzutreffender Fall ist die Beschränkung der Nutzung von steuerlichen Verlustvorträgen durch **Gesellschafterwechsel** der bilanzierenden Gesellschaft. In Deutschland existieren hierzu Regelungen für die KSt in § 8c KStG, die auch für die GewSt Anwendung finden (§ 10a Satz 10 GewStG). Danach erfolgt ein quotaler Wegfall des Verlustvortrags, wenn im Zuge des Gesellschafterwechsels mehr als 25 %, aber höchstens 50 % der Gesellschaftsanteile wechseln. Wechseln mehr als 50 % der Gesellschaftsanteile, gehen die steuerlichen Verlustvorträge vollständig unter.<sup>58</sup> Diese steuerlichen Beschränkungen gelten nicht nur für den steuerlichen Verlustvortrag, sondern auch für den Zinsvortrag aus der Zinsschrankenregelung (Rz 61). Aus diesen steuerlichen Regelungen ergibt sich für die Bilanzierung von Vorteilen aus steuerlichen Verlustvorträgen eine Reihe von Zweifelsfragen. Anknüpfend an die zu IAS 12 entwickelten Grundsätze wäre eine Bilanzierung von Vorteilen aus steuerlichen Verlustvorträgen möglich, wenn mehr für als gegen die Nutzung der Verlustvorträge spricht.<sup>59</sup> Der Gesetzgeber hat sich hinsichtlich der Wahrscheinlichkeit der Nutzbarkeit etwas vage lediglich auf das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) zurückgezogen. Daraus abzuleiten, angesichts der Komplexität des deutschen Steuerrechts seien steuerliche Verlustvorträge per se unsicher, wäre nach der hier vertretenen Auffassung aber zu weitgehend.

#### Beispiel

Die GmbH verfügt zum 31.12.01 über einen körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Verlustvortrag von 100 TEUR. In Ausübung des Ansatzwahlrechts von § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB hat die GmbH den steuerlichen Vorteil i.H.v. 30 % (kombinierter Steuersatz aus KSt, SolZ und GewSt) = 30 TEUR aktiviert, da aufgrund der Ergebnis- und Steuerplanungen für die nächsten fünf Jahre steuerliche Gewinne in einer Größenordnung von 250 TEUR prognostiziert werden.

Im Oktober 02 werden 40 % der GmbH-Anteile von einem Gesellschafter veräußert. Durch ein positives Jahresergebnis 02 belaufen sich die steuerlichen Verlustvorträge für KSt und GewSt zum Jahresende 02 – vor Berücksichtigung der Verlustvortragsbeschränkung von § 8c KStG/§ 10a Satz 10 GewStG – noch auf 80 TEUR. Infolge der Verlustvortragsbeschränkung kann die GmbH nur noch für die verbleibenden 60 % = 48 TEUR Verlustvorträge aktivieren. Der hierauf entfallende Steuervorteil beläuft sich auf 30 % = 14,4 TEUR.

<sup>58</sup> Zu Einzelheiten vgl. SCHILDKNECHT/RHIEL, DStR 2009, S. 117.

<sup>59</sup> Vgl. ENGELS, BB 2008, S. 1555.

Der Buchungssatz für die Ausbuchung des anteiligen Steuervorteils lautet:		
Konto	Soll	Haben
Steuern vom Einkommen und Ertrag	15,6	
Aktive latente Steuern		15,6

Zu beachten ist neben den handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften des § 274 HGB und den die steuerlichen Verlustvorträge ggf. beschränkenden steuerlichen Regelungen auch das **Stichtagsprinzip**. Letzteres wird aus § 242 HGB abgeleitet und besagt, dass im Rahmen der Bilanzierung die Geschäftsvorfälle im JA zu berücksichtigen sind, die bis zum Bilanzstichtag angefallen und die für die Bewertung die Verhältnisse am Abschlussstichtag zugrunde zu legen sind (§ 242 Rz 8). Zur Abgrenzung zwischen werterhellenden und wertbegründenden Ereignissen s. § 252 Rz 126.

58

### Beispiel

Die GmbH & Co KG befindet sich zum Jahresende 01 in einer schwierigen wirtschaftlichen Situation. Die Geschäftsführer versuchen die angespannte Liquiditätssituation durch die Suche nach neuen Eigenkapitalgebern zu verbessern. Am 20.12.01 veräußert einer der bisherigen Kommanditisten seine Kommanditanteile von 40 % an einen neuen Gesellschafter. Der neue Gesellschafter verpflichtet sich neben dem Kaufpreis für die Kommanditanteile eine gesamthänderisch gebundene Rücklage i.H.v. 500 TEUR zu dotieren. Die Komplementär-GmbH ist nicht am Kapital der KG beteiligt.

Die Übertragung der Kommanditanteile ist unter die aufschiebende Bedingung der Eintragung des neuen Kommanditisten im Handelsregister gestellt. Die Eintragung im Handelsregister erfolgt am 5.1.02, sodass zu diesem Tag der Anteilswechsel vollzogen wird. Die GmbH & Co KG verfügt zum 31.12.01 über einen gewerbesteuerlichen Verlustvortrag i.H.v. 100 TEUR. Bei einer Steuermesszahl von 3,5 % und einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 % beläuft sich der latente Gewerbesteuervorteil auf 14 TEUR.

Bei Aufstellung des JA zum 31.12.01 hat die Geschäftsführung die Wahrscheinlichkeit der Nutzung des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags zu beurteilen. Der maßgebliche Geschäftsvorfall, der Kaufvertrag über die Kommanditanteile, wurde vor dem Abschlussstichtag geschlossen und ist daher aufgrund des Stichtagsprinzips bei der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit der Realisierung des Verlustvortrags zu berücksichtigen. Da im Zeitpunkt der Bilanz aufstellung bekannt ist, dass die Gesellschafterwechsel vollzogen und somit der gewerbesteuerliche Verlustvortrag quotal untergegangen ist, darf der gewerbesteuerliche Verlustvortrag zum 31.12.01 nur noch i.H.d. verbleibenden 60 % = 8,4 TEUR angesetzt werden.

Das Stichtagsprinzip kann dazu führen, dass im JA Vorteile aus steuerlichen Verlustvorträgen ausgewiesen werden, von denen bereits bei Bilanz aufstellung bekannt ist, dass diese nicht mehr vollständig realisiert werden können. Das ist aber keine Besonderheit von steuerlichen Verlustvorträgen, sondern trifft auch auf VG zu; eine im Januar 02 durch einen Brandschaden zerstörte Lagerhalle ist

59