

Latente Steuern im Konzernreporting

Umdenken erforderlich

Latente Steuern sind ein integrales Konzept der IFRS, da sie unabhängig von nationalen Steuervorschriften sind, aber gleichzeitig die Berücksichtigung von Steuereffekten in der Rechnungslegung verlangen. Dies stellt hohe und auch spezielle Anforderungen an die Rechnungslegung eines Unternehmens. Daher sind latente Steuern meist ein ungeliebtes Thema. Beachtet man allerdings einige Grundsätze in der Unternehmensorganisation und im Umgang mit latenten Steuern, so kann auch dieses Thema gebändigt werden.

Anders als das HGB, das über die handelsrechtliche Maßgeblichkeit eng mit dem EStG verknüpft ist, beziehen die IFRS Steuereffekte nach IAS 12 in die Rechnungslegung ein. Dabei gehen die IFRS wesentlich weiter in der Behandlung von Steuereffekten als das HGB. Nach § 274 Abs. 1 HGB besteht ein Passivierungsgebot für passive latente Steuern, nach § 274 Abs. 2 HGB ein Aktivierungswahlrecht für aktive latente Steuern, die in Verbindung mit dem *Timing*-Konzept GuV-orientiert sind. Die IFRS dagegen sehen sowohl für aktive als auch passive latente Steuern Aktivierungs- bzw. Passivierungsgebote vor. Insbesondere verlangt IAS 12:

- eine Einzelbetrachtung der Wertansätze der Bilanzposten nach den IFRS und dem Steuerrecht;
- eine Berücksichtigung (d. h. Bilanzierung) von steuerlichen Verlustvorträgen;
- eine Bewertung der latenten Steuern mit den (künftigen) Steuersätzen im Umkehrzeitpunkt.

Im Vergleich zum HGB verlangen die IFRS darüber hinaus teilweise sehr de-

taillierte Angaben, die zudem im engen Zusammenhang mit den lokalen Steuervorschriften stehen.

Anforderungen der Norm

Aus den Vorschriften des IAS 12 ergeben sich eine Reihe von Anforderungen, die sowohl bei Einzelunternehmen als auch bei Konzernen zu berücksichtigen sind. Für eine praxismgerechte Implementierung sind im Wesentlichen die folgenden Anforderungen zu beachten:

Die latenten Steuern nach IFRS basieren auf dem bilanzorientierten **Temporary**-Konzept. Hierbei werden die Bilanzansätze nach IFRS mit dem Steuerwert verglichen. In der Regel wird als Steuerwert der Wert aus der Steuerbilanz angesetzt werden. Die sich so ergebenden Differenzen werden für die Berechnung der latenten Steuern verwendet. Daraus ergibt sich zwingend eine Einzelbetrachtung der Vermögenswerte und der Schulden hinsichtlich der sich ergebenden Differenzen, der Ergebniswirksamkeit und des Umkehrzeitpunktes. Ferner wird in der Art der Differenzen unterschieden:



ANDREAS
KRIMPMAN
CPA

ist Inhaber der Krimpman
MBA – CPA
Unternehmens-
beratung. Dozent
an der TFH
Berlin, Mitglied
der IFRS-Pro-
jektgruppe im
Internationalen
Controller
Verein eV.

Sind sie zu versteuern oder abzugsfähig? Insofern sind diese Differenzen getrennt zu erfassen und zu bewerten.

IAS 12.47 verlangt für die Berechnung der latenten Steuern die Anwendung der **Steuersätze**, die im Zeitpunkt der Umkehr gültig sind. Anzuwenden sind dabei die Steuersätze der jeweiligen Gesellschaft, bei der Differenzen entstanden sind und die am Bilanzstichtag entweder

gültig oder angekündigt sind. Insofern ist eine Berechnung oder Schätzung vorzunehmen, was bei deutschen Gesellschaften für die Körperschaftsteuer problemlos sein sollte. Unsicherheiten können allenfalls bei den Hebesätzen für die Gewerbesteuer entstehen, sofern Änderungen durch die Gemeinden erfolgen. Schwieriger wird die Schätzung der Steuersätze bei ausländischen Betriebsstätten und Beteiligungen, die für die Gewinnermittlung bzw. Konsolidierung zu berücksichtigen sind. Sämtliche Steuersätze sind systematisch zu erfassen und auf Änderungen zu prüfen.

Anders als nach dem HGB sind **steuerliche Verluste** und Steuergutschriften nach IAS 12.34 zu erfassen und zu bilanzieren, sofern verwendbare künftige Gewinne vorhanden sind. Es sollte nach Verlustvorträgen von Körperschafts- und Gewerbesteuer unterschieden werden. Neben den vorhandenen künftigen Gewinnen ist die Verfallbarkeit von Verlustvorträgen eine weitere Einschränkung des Ansatzes. Als Beispiel sei hier der Verlustwegfall bei der Mantelkauf-Problematik des § 8 Abs. 4 KStG genannt. Diese Aktivierung bzw. Passivierung ist dem HGB wesensfremd und nach herrschender Meinung verboten.

Generell gilt die Ansatzpflicht für latente Steuern. Diese Pflicht wird durchbrochen durch einige Ansatzverbote für steuerlich nicht zulässige Abschreibungen auf einen *Goodwill* und gleichzeitige erfolgsneutrale Erstansätze von Vermögenswerten und Schulden nach IFRS und den Steuergesetzen (wobei es hier wiederum eine Rückausnahme gibt – der Ansatz von Beteiligungen, insbesondere von Personengesellschaften).

Bei Konzernen sind zusätzliche Effekte zu berücksichtigen. So können sich versteckte Differenzen bei dem Mutterkonzern aufgrund von steuerlichen Beteiligungsansätzen und dem Eigenkapital der Beteiligung ergeben. Diese werden auch *Outside Basis Differences* bezeichnet. Sie sind beim Mutterkonzern (also beim Gesellschafter) zu erfassen, sofern die Ansatzkriterien nach IAS 12.39 und IAS 12.44 erfüllt sind. Ferner sind Steuerlatenzen aus Konsolidierungsvorgängen zu beachten. Im Rahmen der Konsolidierung sind ausländische Beteiligungen in die Berichtswährung des Mutterkonzerns umzurechnen. Die sich ergebenden

Fremdwährungsdifferenzen aufgrund geänderter Wechselkurse sind als temporäre Differenzen zu behandeln; latente Steuern sind entsprechend zu berechnen und zu bilanzieren.

Ein wesentliches Element der IFRS ist die Erfassung von Posten und Geschäftsvorfällen direkt in das Eigenkapital, was dem HGB ebenfalls wesensfremd ist. Dies kann beispielsweise durch Neubewertungen von Vermögenswerten oder durch Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden vorkommen. Sofern sich bei diesen Posten Differenzen zu den Steuerwerten ergeben, folgen die sich daraus ergebenden Steuereffekte zwingend nach IAS 12.61 den zugrunde liegenden Posten und sind analog im Eigenkapital zu erfassen. Dies gilt sowohl für die tatsächlichen Steuern als auch für die latenten Steuern.

Neben diesen teilweise sehr spezifischen Anforderungen werden umfangreiche Berichtsangaben gefordert, aus denen sich eine systematische Erfassung aller relevanten Transaktionen ergibt.

Konsequenzen für die Rechnungslegung

Die Anforderungen von IAS 12 zur Abbildung von latenten Steuern im Rechenwerk von Unternehmen und Konzernen stellt entsprechende Anforderungen an die Unternehmen. Dabei bleiben diese nicht auf die Steuerabteilung und das Rechnungswesen beschränkt, sondern erstrecken sich auch auf andere Abteilungen und Unternehmensbereiche. Leitet man aus den Anforderungen einen Aufgabenkatalog ab, sind zumindest die nachfolgenden Forderungen zu erfüllen.

Die Einzelbetrachtung von Vermögenswerten und Schulden erfordert ein Nachhalten von einzelnen Bilanzposten oder einer Gruppe von Bilanzposten, sowohl hinsichtlich der IFRS-Bewertung als auch der steuerlichen Bewertung. Sofern eine gute Anlagenbuchhaltung vorhanden ist, sollte die gleichzeitige Abbildung beider Werte eines Vermögenswertes kein Problem sein. Schwieriger wird die Abbildung von Bilanzposten, die direkt im Hauptbuch erfasst werden. Hier müssen in Nebenrechnungen die Veränderungen der einzelnen Bilanzposten nachgehalten werden, was eine ständige Abstimmung mit dem Hauptbuch und den Steuerbilanzwerten bedeutet. Dazu

muss die Steuerbilanz im Rahmen des Jahresabschlusses zeitnah vorliegen, um die notwendigen Abschlussbuchungen vornehmen zu können. Aufgrund des Saldierungsverbotes ist eine getrennte Berechnung von aktiven und passiven latenten Steuern vorzunehmen.

Der Ansatz von Latenzpositionen auf Verlustvorträge ist kritisch zu würdigen, da wegen der aufgehäuften Verluste Zweifel an der steuerlichen Realisierbarkeit der Verlustvorträge gehegt werden kann. Insofern ist ein umfangreicher Nachweis künftiger Gewinne zur Ansetzung von Latenzpositionen zu bringen. Dies bedeutet die Durchführung einer steuerlichen Prognoserechnung, für die ein Planungs- und Prognosezeitraum von drei bis fünf Jahren durchaus möglich ist. Um diese Prognoserechnung durchführen zu können, ist eine mittel- bis langfristige Planung der Unternehmensentwicklung notwendig, da die steuerliche Prognoserechnung in der Regel auf diesen – teilweise recht umfangreichen – Planungen basiert. Hier ist das Controlling gefordert, basierend auf den Vorgaben der Unternehmensleitung, entsprechend fundierte Planungen zu erstellen, die dann von der Steuerabteilung zur Nachweisführung der Gewinnerzielung und dem Ansatz der latenten Steuern aus Verlustvorträgen verwendet werden können.

In Konzernen kommt dem steuerlichen Berichtswesen eine große Bedeutung zu. Der Grund hierfür liegt in den Detailinformationen, die auf Konzernebene zusammengezogen und konsolidiert werden müssen. Insofern sind im Rahmen des steuerlichen Berichtswesens alle relevanten Informationen bei den Tochtergesellschaften zu erheben und mit den *Reporting Packages* abzustimmen bzw. in diese zu integrieren. Dies bedingt aber auch klare Richtlinien im Umgang mit latenten Steuern, insbesondere mit der Identifizierung, Zuordnung und Ermittlung, aber auch mit der Klassifizierung (permanent oder temporär, ergebniswirksam oder ergebnisneutral).

Auch aus der steuerlichen Perspektive ist die Dokumentation des Eigenkapitals und der darin enthaltenen Latenzpositionen eine Pflicht. Zum einen werden diese Angaben bei Neubewertungen von Vermögenswerten benötigt (z. B. im Rahmen der Neubewertungsrücklagen). Dabei sind die neuen latente Steuern zu

berechnen und mit den früher gebuchten Beträgen zu verrechnen. Zum anderen werden diese Angaben im Rahmen der Beteiligungskonsolidierung auf Konzernebene benötigt.

Ferner fordert IAS 12.81 eine Überleitungsrechnung von den nominellen Steuersätzen und den sich daraus ergebenden fiktiven Steuern zu den tatsächlichen Steuern. Dies bedeutet eine Berücksichtigung von steuerlich nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben (z. B. Bußgelder), von steuerfreien Erträgen (z. B. der Investitionszulage) und von den unterschiedlichen Steuergesetzgebungen. Bei international tätigen Konzernen sind diese Angaben zwingend in das steuerliche Berichtswesen zu integrieren.

Strukturen und Prozesse

Betrachtet man die Konsequenzen, die sich aus den Anforderungen des IAS 12 ergeben, ist eine effektive Erfassung, Bewertung und Verwertung aller relevanten Informationen nur dann möglich, wenn entsprechende Strukturen und Prozesse in allen Bereichen des Unternehmens und im Konzern vorhanden sind. Hierzu gehören auch entsprechende Hilfsmittel, die mit den weiteren Anforderungen in Unternehmen und Konzernen abgestimmt werden müssen. Als Beispiel sei hier das steuerliche Berichtswesen zu nennen, das mit dem Konzernreporting abgestimmt sein sollte.

Für die effiziente Ermittlung der latenten Steuern sind entsprechende Strukturen im Rechnungswesen und der Steuerabteilung erforderlich. Hier sind Verantwortliche zu benennen, die für die Steuerermittlung und -erfassung verantwortlich zeichnen. Dies bedeutet aber auch eine klare Aufteilung von Aufgaben: Wer macht was? Insofern sind die Aufgaben zwischen Rechnungswesen, Controlling und Steuerabteilung zur Vermeidung von Redundanzen und Überlappungen aufzuteilen. Abteilungsübergreifende Aufgaben bedingen aber auch eine Verzahnung der Geschäftsprozesse. Daher ist den Schnittstellen zwischen den Abteilungen ein besonderes Augenmerk zu widmen. Zu den Strukturanforderungen gehören nicht nur die allgemeinen abteilungsspezifischen Anforderungen, sondern auch systemspezifische Anforderungen. Dies betrifft vor allem die Identifizierung und

Behandlung von Konten mit Latenzpositionen sowohl im Hauptbuch als auch in den Nebenbüchern. Gegebenenfalls ist der Kontenplan entsprechend zu erweitern, um die Positionen der latenten Steuern und der Latenzidentifikationen richtig abzubilden.

Die Erfassung von latenten Steuern nach IFRS stellt geänderte Anforderungen an die Prozesse im Rechnungswesen und in der Steuerabteilung. Dabei beschränken sie sich nicht nur auf die Prozesse im Rahmen des Jahresabschlusses, auch unterjährige Prozesse sind von Veränderungen betroffen. In erster Linie sind die Erfassung und Dokumentation von Geschäftsvorfällen betroffen. Hier ist insbesondere zu prüfen, ob

- Vermögenswerte mit einer abweichenden steuerlichen Behandlung betroffen sind,
- der Geschäftsvorfall an sich steuerlich abweichend zu beurteilen ist (z. B. aufgrund der *Percentage-of-Completion-Methode*),
- sich Timingunterschiede bei dem Umsatzausweis ergeben können,
- Eigenkapitalveränderungen aus dem Geschäftsvorfall resultieren.

Insofern kann es sinnvoll sein, bei der Ersterfassung von Geschäftsvorfällen in der Buchhaltung entsprechende Prüfungen von Auswirkungen auf latente Steuern mit vorzunehmen.

IFRS-Abschluss zu erstellen, damit die steuerrelevanten Informationen für die Latenzberechnungen fristgerecht zur Verfügung stehen. Folglich hat der Prozess der Jahresabschlusserstellung die Tätigkeiten rund um die Steuerbilanz zwingend zu berücksichtigen. Weitere Bestandteile sind die regelmäßige Überprüfung von Latenzpositionen der Bilanz auf Veränderungen sowie die Abstimmung von Konten mit Latenzpositionen mit den Nebenrechnungen und natürlich die Berechnung und Buchung der latenten Steuern.

Darüber hinaus ist es sinnvoll, das interne Kontrollsystem um Prüfungs- und Überwachungsaufgaben im Bereich der latenten Steuern zu erweitern.

Neben den Auswirkungen der latenten Steuern auf Unternehmensstrukturen und Prozessen im Rechnungswesen sind entsprechende Hilfsmittel zur Ermittlung, Berechnung und Dokumentation ein wesentlicher Erfolgsfaktor. Für das einzelne Unternehmen besteht daher eher ein Bedarf an der Identifizierung von sich möglicherweise ergebenden Differenzen sowie der Berechnung der sich daraus ergebenden Latenzen und an der Dokumentation einzelner Bilanzpositionen als der systematischen Steuerung von Steuerpositionen. Abhilfe schaffen hier zumeist Excel-basierte Berechnungsblätter, die helfen, den

Steuerbilanz zum Ermitteln latenter Steuern muss frühzeitig vorliegen

Diese Prüfung – verbunden mit einer entsprechenden Dokumentation – ist besonders bei Transaktionen im Eigenkapital geboten.

Das Hauptaugenmerk liegt aber im Wesentlichen auf den jährlich wiederkehrenden Prozessen, insbesondere der Jahresabschlusserstellung und dem Berichtswesen. Da die latenten Steuern im Rahmen des IFRS-Abschlusses mit zu buchen sind, ist die bisherige Praxis, erst den handelsrechtlichen Abschluss und zu einem späteren Zeitpunkt den steuerrechtlichen Abschluss zu erstellen, nicht mehr realisierbar. Der steuerrechtliche Abschluss ist nun parallel zum

Bilanzansatz nach IFRS und den steuerlichen Bilanzansatz zu erfassen und zu bewerten – sowohl bei der Erst- als auch bei der Folgebewertung. Problematisch sind die Berechnungsblätter im Hinblick auf die Identifizierung und Zuordnung von Latenzpositionen, da sich sehr leicht Fehler einschleichen können. Diese können letztendlich zu einer falschen Berechnung der latenten Steuern führen. Besser sind hier Softwarelösungen, die zusätzlich zu der Erfassung und Bewertung von Latenzpositionen auch Funktionalitäten für die Berechnung, Auswertung und Dokumentation zur Verfügung stellen. Vertreter dieser Anwendungen sind z. B.

DeTax oder WebToolTax. Neben diesen sehr speziellen Softwarelösungen sind die im Einsatz befindlichen ERP-Systeme ein wesentliches Hilfsmittel, da sie nicht nur alle gebuchten Daten zur Verfügung stellen, sondern auch mittels Anpassungen bereits wesentliche Berechnungsgrundlagen liefern können.

In Konzernen sollten Regelungen zum Umgang mit Steuern und latenten Steuern Pflichtbestandteil entweder ei-

nes Konzernhandbuches oder separater Richtlinien sein. Diese sollten auch die zu verwendenden Formulare und Programme beinhalten. Die in den meisten Konzernen standardisierten und vereinheitlichten Berichtssysteme werden in aller Regel nicht den Anforderungen an ein steuerliches Berichtssystem für latente Steuern gerecht. Daher sollte sowohl die Erweiterung um ein steuerliches Berichtssystem als auch steuerliche

Berichtswege und Verantwortlichkeiten berücksichtigt und überdacht werden. Im Rahmen einer solchen Erweiterung ist eine Vereinheitlichung und Standardisierung im Umgang mit latenten Steuern dringend geboten, um eine einheitliche Infrastruktur zu haben und einheitliche Hilfsmittel verwenden zu können, die eine Konsolidierung bzw. Aggregation der latenten Steuern auf Konzernebene erleichtern.

Zentrale Aussagen

- Latente Steuern nach IAS 12 verlangen ein Umdenken in der Arbeitsweise und im Umgang mit Steuern.
- Die Steuerbilanz muss zeitnah zum IFRS-Abschluss vorliegen, sonst können die latenten Steuern nicht ermittelt werden.
- Zur Bewertung von Verlustvorträgen ist eine enge Kooperation von Steuerabteilung und Controlling notwendig für die Prognoserechnungen.
- In Konzernen ist die Einführung eines einheitlichen steuerlichen Berichtswesens zwingend geboten.
- Strukturen und Prozesse in den kaufmännischen Bereichen sind anzupassen, Hilfsmittel sind einzuführen, um ein sicheres Arbeiten mit latenten Steuern zu gewährleisten.

Das hilft weiter

Dahlke, J.: Bilanzierung latenter Steuern nach IAS 12, Accounting 12/2005, S. 7 ff.

Küting, Kh. und Zwirner, C.: Zunehmende Bedeutung und Indikationsfunktion latenter Steuern in der Unternehmenspraxis, BB 2005, S. 1553 ff.

Langenbuchner, G.: Latente Steuern – ein wesentliches Problem bei der Umstellung auf und Anwendung der IFRS, BB 2005, S. 23 ff.