

Bilanzierung von latenten Steuern nach IFRS

Ruhr-Universität Bochum Juni 2008

Dr. Markus Stuers

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

Agenda

1. Wesentliche Vorschriften
2. Abgrenzungskonzeption
3. Ansatz und Bewertung
4. Behandlung von Verlustvorträgen
5. Ausweisvorschriften
6. Wesentliche Angabepflichten

Agenda

1. Wesentliche Vorschriften
2. Abgrenzungskonzeption
3. Ansatz und Bewertung
4. Behandlung von Verlustvorträgen
5. Ausweisvorschriften
6. Wesentliche Angabepflichten

Regelungen der Standards

IFRS

- IAS 12 Income Taxes
- SIC-21 Income Taxes - Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets
- SIC-25 Income Taxes - Changes in the Tax Status of an Enterprise or its Shareholders

HGB

- § 274 (Einzelabschluss)
- § 306 (Konzernabschluss)
- DRS 10 (Konzernabschluss)

Agenda

1. Wesentliche Vorschriften
2. Abgrenzungskonzeption
3. Ansatz und Bewertung
4. Behandlung von Verlustvorträgen
5. Ausweisvorschriften
6. Wesentliche Angabepflichten

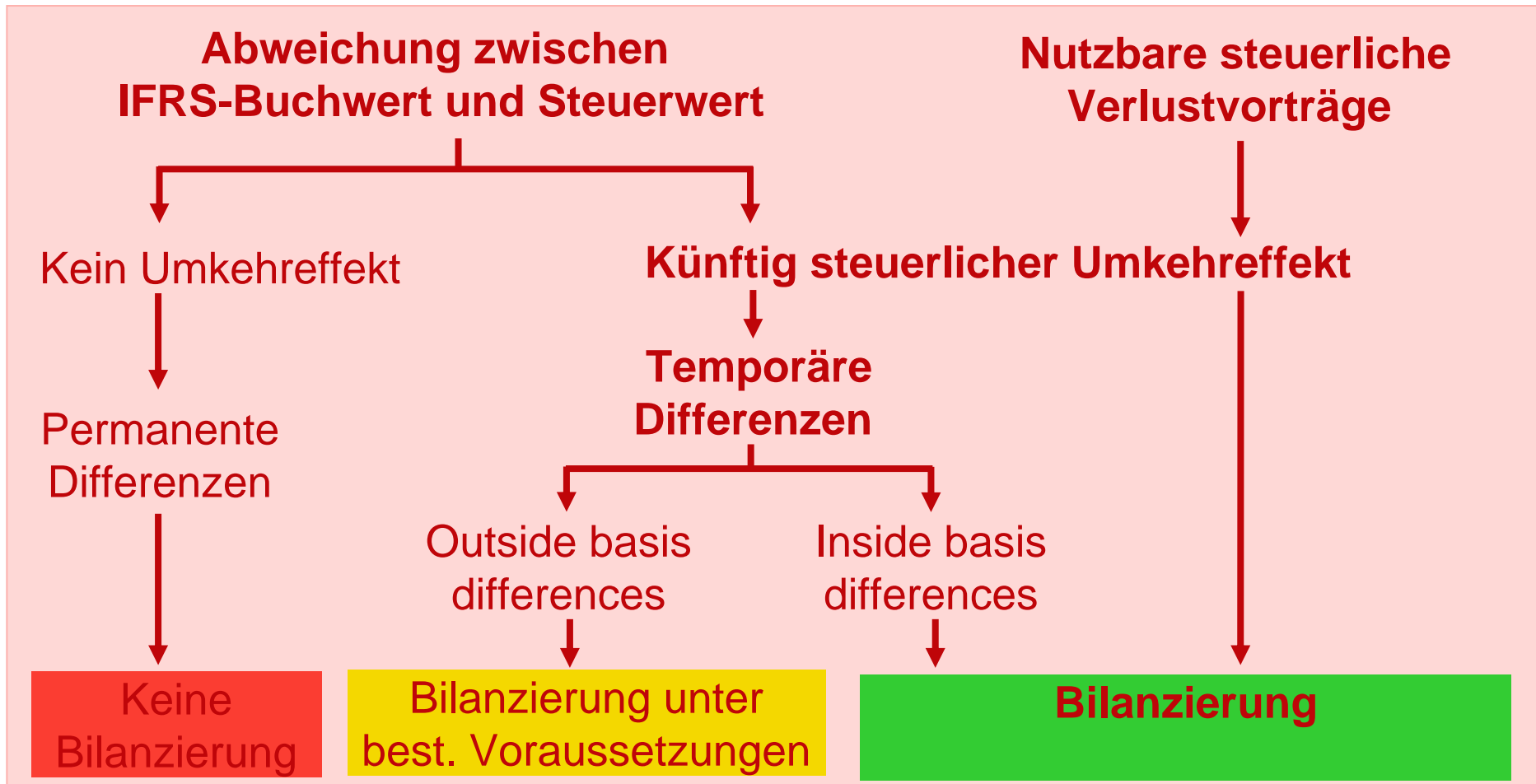
Konzeptionelle Methoden im Vergleich

IFRS	HGB
<p data-bbox="367 584 927 687">Bilanzorientierter Ansatz (Asset-/Liability Approach)</p> <ul data-bbox="389 722 1077 1361" style="list-style-type: none"><li data-bbox="389 722 1077 826">• Zutreffender Vermögens- und Schuldenausweis<li data-bbox="389 863 1077 967">• Künftige steuerlicher Be- und Entlastungen<li data-bbox="389 1003 1077 1166">• Bildung auf Bilanzierungsdifferenzen (auch erfolgsneutral entstandene)<li data-bbox="389 1203 1077 1361">• Zukünftiger Steuersatz; Anpassung bei etwaigen Änderungen	<p data-bbox="1270 584 1771 687">GuV-orientierter Ansatz (Deferral Method)</p> <ul data-bbox="1292 722 1926 1158" style="list-style-type: none"><li data-bbox="1292 722 1926 831">• Periodengerechte Erfolgsermittlung<li data-bbox="1292 863 1926 967">• Bildung auf Ergebnisdifferenzen<li data-bbox="1292 1003 1926 1158">• Aktueller Steuersatz; keine Anpassung an geänderte Steuersätze

Konzeptionelle Methoden im Vergleich

IFRS	HGB
<p data-bbox="367 584 792 632">Temporary-Konzept</p> <ul data-bbox="389 667 898 831" style="list-style-type: none"><li data-bbox="389 667 898 831">• Ansatz bei künftiger steuerlicher Be- bzw. Entlastung	<p data-bbox="1270 584 1606 632">Timing-Konzept</p> <ul data-bbox="1292 667 1800 767" style="list-style-type: none"><li data-bbox="1292 667 1800 767">• Ansatz bei Umkehr in absehbarer Zeit

Ursachen latenter Steuern



Ansatz latenter Steuern: Entscheidungsmatrix

Bilanzbeziehung	Latente Steuer
AKTIVA	
① IFRS-Buchwert > Steuerwert	Steuerschuld
② IFRS-Buchwert < Steuerwert	Steueranspruch
PASSIVA	
③ IFRS-Buchwert > Steuerwert	Steueranspruch
④ IFRS-Buchwert < Steuerwert	Steuerschuld

Einführungsbeispiel

Sachverhalt zum 31.12.X1	IFRS	Steuerbilanz	Temporärer Unterschiedsbetrag aktiv / (passiv)	Aktive lat. Steuern	Passive lat. Steuern
Drohverlustrückstellungen	1.000	-	1.000	500	
Pensionsrückstellungen	1.500	300	1.200	600	
Anlagevermögen	2.500	1.000	(1.500)		(750)
Verlustvorträge: 2.000				1.000	
			Summe	<u>2.100</u>	<u>(750)</u>

Buchungssätze:

Aktive lat. Steuern an Steuerertrag	2.100	2.100
Steueraufwand an passive latente Steuern	750	750

Annahmen: Steuersatz 50%

Agenda

1. Wesentliche Vorschriften
2. Abgrenzungskonzeption
3. Ansatz und Bewertung
4. Behandlung von Verlustvorträgen
5. Ausweisvorschriften
6. Wesentliche Angabepflichten

Ansatzvorschriften

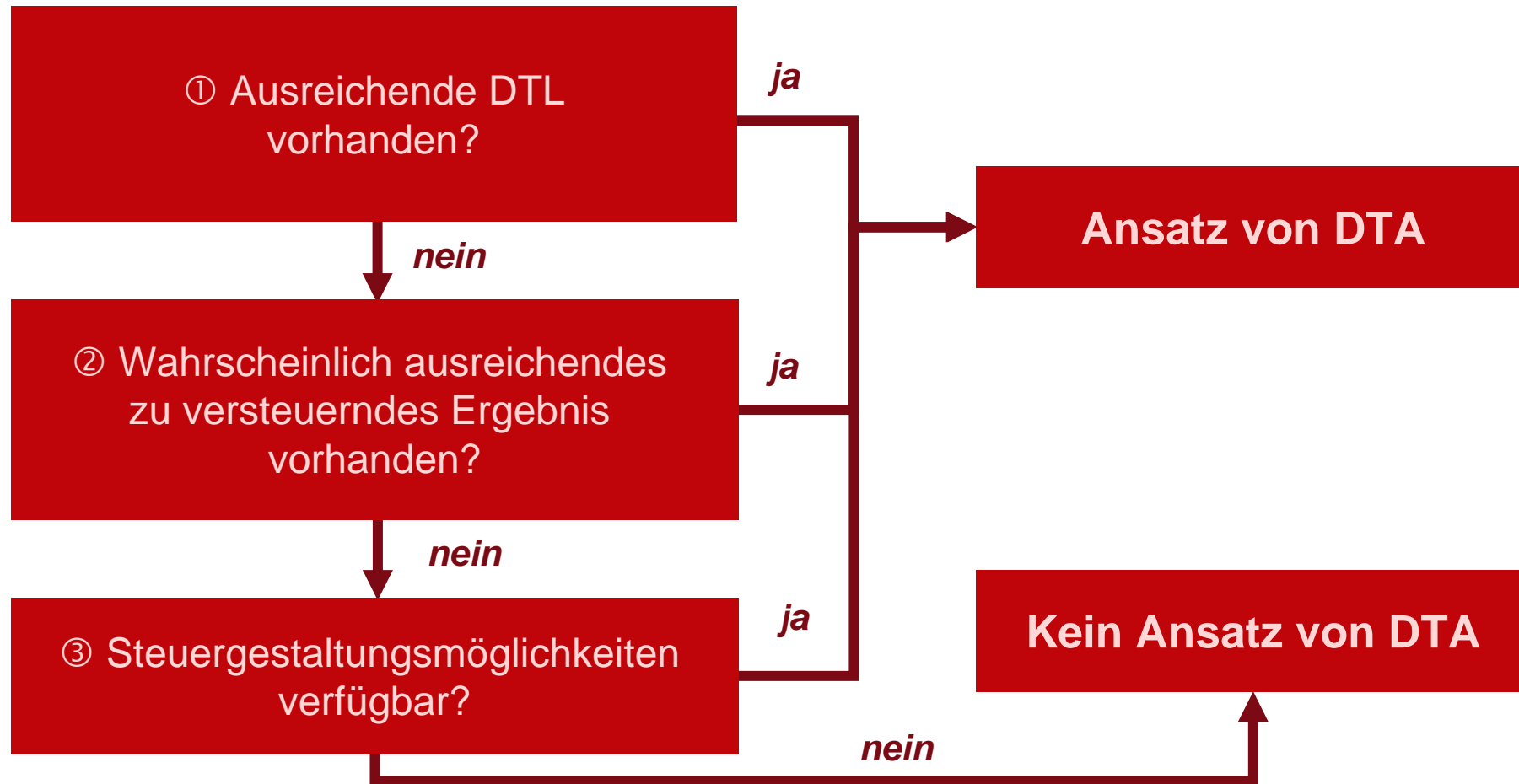
Latente Steuerschulden (DTL)

- Zu versteuernder temporärer Unterschied führt zu künftiger Steuerbelastung

Latente Steueransprüche (DTA)

- Abzugsfähiger temporärer Unterschied oder steuerlicher Verlustvortrag führt zu künftiger Steuerentlastung
- Nutzbarkeit durch künftig zu versteuerndes Einkommen muss als wahrscheinlich gelten

Ansatz latenter Steueransprüche (DTA) - Prüfschema



Ansatz latenter Steueransprüche (DTA)

Zu ①

Die latenten Steuerschulden (DTL) müssen aufrechenbar dem latenten Steueranspruch (DTA) gegenüberstehen, d.h.

- gegenüber derselben Steuerbehörde bestehen,
- dasselbe Steuersubjekt betreffen, und
- sich umkehren
 - in der gleichen Periode oder
 - in Perioden, in die steuerliche Verluste aus dem latenten Steueranspruch zurück- oder vorgetragen werden können

Ansatz latenter Steueransprüche (DTA)

Zu ②

Wahrscheinlich ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis setzt voraus, dass

- es dieselbe Steuerbehörde betrifft,
- dasselbe Steuersubjekt betrifft und
- zeitlich entsteht
 - in derselben Periode wie die Umkehrung der abzugsfähigen temporären Differenz oder
 - in Perioden, in die ein steuerlicher Verlust infolge eines latenten Steueranspruches zurück- oder vorgetragen werden kann

Ansatz latenter Steueransprüche (DTA)

Zu ③

Steuergestaltungsmöglichkeiten sind zu berücksichtigen, sofern

- diese seitens des Unternehmens verfügbar sind und
- dadurch in geeigneten Perioden zu versteuerndes Ergebnis geschaffen werden kann

Bewertung latenter Steuern

Anzuwendender Steuersatz:

- Der bis zum Bilanzstichtag verabschiedete oder nahezu verabschiedete Steuersatz,
- der für den Zeitpunkt der Realisierung des latenten Steuerpostens anzuwenden sein wird.

Abzinsungsverbot

Bewertung latenter Steuern

Ermittlung eines Gesamtsteuersatzes (Beispiel)

<u>Annahmen:</u>	<u>bisher</u>	<u>neu*</u>	<u>Berechnung:</u>	<u>bisher</u>	<u>neu*</u>
			Gewinn vor Ertragsteuern	100,0	100,0
KSt-Satz	25 %	%	./. Gewerbesteuer	16,7	
SolZ	5,5 %	%		83,3	
GewSt-Satz	5 %	%	Körperschaftsteuer	20,8	
Ø GewSt-Hebesatz	400 %	%	Solidaritätszuschlag	1,1	
			Gewerbesteuer		
			Gewinn nach Ertragst.	61,4	
			Summe Ertragsteuern:	38,6%	
Gesamtsteuersatz			= aufgerundet	39 %	

* gemäß Unternehmensteuerreform 2008

Folgebewertung

- Überprüfung der Werthaltigkeit latenter Steueransprüche zu jedem Bilanzstichtag
 - Ggf. Abwertung (Impairment)
 - Zuschreibungsgebot
- Anpassung latenter Steuerposten bei Änderungen des Steuerrechts

Erfassung latenter Steuern - Veränderungsrechnung

$$\frac{\text{Ermittelter Bestand latente Steuern pro Bilanzposten} \\ \text{./. Vortragsbestand latente Steuer pro Bilanzposten}}{=} \text{Veränderung latente Steuern pro Bilanzposten}$$

Einbuchung

Latenter Steueranspruch an Steuerertrag*

Steueraufwand* an Latente Steuerschuld

Auflösung

Steueraufwand* an Latenter Steueranspruch

Latente Steuerschuld an Steuerertrag*

* Stattdessen Eigenkapital, wenn sich die Steuer auf Posten bezieht, die erfolgsneutral direkt im Eigenkapital abgebildet wurden

Erfolgsneutrale Erfassung latenter Steuern

Beispiele:

- Marktbewertung von zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerten (available-for-sale)
- Neubewertung von Sachanlagevermögen oder Immateriellen Vermögenswerten
- Effekte aus der Währungsumrechnung
- Bilanzierung des wirksamen Teils eines Cash Flow Hedges
- Wechsel der Bilanzierungsmethoden
- Berichtigung von Fehlern

Ansatzverbote

Kein Ansatz bei temporären Differenzen aus:

1. Goodwill
 - Sofern steuerlich nicht abzugsfähig
 - i.d.R. aus Kapitalkonsolidierung

2. Initial Differences
 - Erstmaliger Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld,
 - kein Unternehmenszusammenschluss und
 - keine Beeinflussung weder des handelsrechtlichen (IFRS) noch des zu versteuernden Ergebnisses

Ansatzverbote: Beispiel zu Punkt 1. „Goodwill“

- Bei der Erstkonsolidierung des Tochterunternehmens T-AG ist ein Goodwill in Höhe von 8 Mio. € entstanden.
- Der Goodwill wird nicht planmäßig abgeschrieben (Impairment-Only-Approach).
- Der Goodwill ist steuerlich nicht abzugsfähig.
- Steuersatz: 30 %

Frage: Ansatz passiver latenter Steuern ?

Ansatzverbote: Beispiel zu Punkt 2. „Initial Differences“

- In Zusammenhang mit der Anschaffung eines Kraftwerks (AK = 1 Mio. €) erhält die Z-AG eine (steuerfreie) staatliche Zulage i.H.v. 200 T€
- Die Berücksichtigung der Zulage erfolgt in der IFRS-Bilanz gemäß IAS 20.24 durch
 - Ansatz eines passiven RAP (deferred income) oder
 - Kürzung der AK

Frage: Ansatz aktiver latenter Steuern ?

Agenda

1. Wesentliche Vorschriften
2. Abgrenzungskonzeption
3. Ansatz und Bewertung
4. Behandlung von Verlustvorträgen
5. Ausweisvorschriften
6. Wesentliche Angabepflichten

Ansatzvorschriften

- Aktivierungspflicht i.H.d. voraussichtlich nutzbaren Steuervorteils
- Spezielle Ansatzkriterien für Verlustvorträge, die jedoch grds. denen für latente Steueransprüche aus temporären Unterschieden entsprechen
- Ansatz daher abhängig von
 - Existenz passiver latenter Steuern
 - Zukünftig zu erwartenden steuerlichen Ergebnissen
 - Verfügbarkeit von Steuergestaltungsmöglichkeiten
- Berücksichtigung steuerlicher Besonderheiten

Beispiel: Befristete Nutzung von Verlustvorträgen

Lösung:

- Plangewinne:

	07	10 Mio. €
(nutzbar)	08	80 Mio. €
	09	40 Mio. €
	10	100 Mio. €
	11	50 Mio. €
	<u>Σ</u>	<u>280 Mio. €</u>

- Das italienische TU wird voraussichtlich den Verlustvortrag nur in Höhe von 280 Mio. € nutzen können.
- Es ist ein latenter Steueranspruch in Höhe von $(280 \text{ Mio. €} \times 35\% =) 98 \text{ Mio. €}$ anzusetzen.

Agenda

1. Wesentliche Vorschriften
2. Abgrenzungskonzeption
3. Ansatz und Bewertung
4. Behandlung von Verlustvorträgen
5. Ausweisvorschriften
6. Wesentliche Angabepflichten

Ausweis latenter Steuern

Ausweis in der Bilanz

- Gesonderter Ausweis latenter Steuern (IAS 1.68(n))
- Latente Steuern sind als langfristige Posten (non-current) in der Bilanz auszuweisen (IAS 1.70)
- aber: Trennung nach kurz-/langfristig im Anhang (IAS 1.52)
- beachte: Voraussetzungen zur Saldierung latenter Steuern (IAS 12.74)

Ausweis latenter Steuern

Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung

- Steueraufwand /-ertrag in Bezug auf das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (IAS 12.77)
- Keine Trennung nach tatsächlichem / latentem Steueraufwand/-ertrag, aber: Anhangangabe bzgl. Hauptbestandteile des Steueraufwands/-ertrags (IAS 1.81(d) iVm. IAS 12.79 und IAS 12.80(a))
- Währungsdifferenzen aus der Umrechnung ausländischer DTA/DTL: Ausweis kann im latenten Steueraufwand/-ertrag erfolgen (IAS 12.78)
- Ausweis discontinued operations „net of taxes“ (IFRS 5.33)

Agenda

1. Wesentliche Vorschriften
2. Abgrenzungskonzeption
3. Ansatz und Bewertung
4. Behandlung von Verlustvorträgen
5. Ausweisvorschriften
6. Wesentliche Angabepflichten

Ausgewählte Anhangangaben

- Hauptbestandteile des Steueraufwands/-ertrags, z.B.
 - der tatsächliche Ertragsteueraufwand /-ertrag
 - latente Steueraufwand/-ertrag infolge Abwertung / Wertaufholung von Steueransprüchen
- Betrag an abzugsfähigen temporären Differenzen und noch nicht genutzten steuerlichen Verlustvorträgen, für die kein latenter Steueranspruch angesetzt wurde
- Gesamtbetrag der im Eigenkapital berücksichtigten Steuern
- Summe der temporären Differenzen i.Z.m. Anteilen an Beteiligungen, für die keine latenten Steuerverpflichtungen bilanziert wurden
- Steuerliche Überleitungsrechnung

Steuerliche Überleitungsrechnung - Inhalt und Ursachen

- Überleitung
 - vom erwarteten zum effektiven Steueraufwand, oder
 - vom anzuwendenden zum durchschnittlichen effektiven Steuersatz
- Ursache für Differenzen sind bspw.:
 - Steuerfreie Erträge und nicht abzugsfähige Betriebsausgaben („permanente Differenzen“ zwischen IFRS und StB)
 - Steuersatzdifferenzen
 - Wertberichtigungen aktiver latenter Steuern und deren Umkehr
 - Wertminderungen des Geschäfts- oder Firmenwerts
 - Abweichende Bemessungsgrundlagen

Beispiel: Steuerliche Überleitungsrechnung

Ausgewiesen in Bilanz und GuV

IFRS-Ergebnis vor Steuern	1.000		
erwarteter Steueraufwand (30%)	300		
tatsächlicher Steueraufwand		120	
latenter Steueraufwand		<u>80</u>	
effektiver Steueraufwand (GuV)		200	▲ = 100

Steuerliche Überleitungsrechnung

Erwarteter Steueraufwand			300
1. Abweichung ausländische Steuersätze	-	70	
2. Equity-Ergebnis	-	80	
3. Wertminderung Goodwill	+	20	
4. Nicht abziehbare Ausgaben	+	40	
5. Steuerfreie Erträge	-	10	<u>- 100</u>
Effektiver Steueraufwand			<u><u>200</u></u>

Steuerliche Überleitungsrechnung

Beispiel RWE KA 2006

Steuerüberleitungsrechnung in Mio. €	2006	2005
Ergebnis fortgeführter Aktivitäten vor Steuern	3.657	3.156
Theoretischer Steueraufwand	1.441	1.243
Besteuerungsunterschied Ausland	-155	-63
Steuereffekte auf		
steuerfreie Inlandsdividendenerträge	-153	-86
steuerfreie Auslandsdividendenerträge	-41	-22
sonstige steuerfreie Erträge	-26	-8
steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen	71	102
Abschreibungen von Geschäfts- oder Firmenwerten aus der Kapitalkonsolidierung	2	299
Equity-Bilanzierung von assoziierten Unternehmen (inkl. Abschreibung auf Geschäfts- oder Firmenwerte von assoziierten Unternehmen)	5	-82
nicht nutzbare Verlustvorträge bzw. Nutzung von nicht bilanzierten Verlustvorträgen und Abschreibungen auf Verlustvorträge	-38	-309
Ergebnisse aus dem Verkauf von Unternehmensanteilen	67	-173
Sonstiges	-191	185
Effektiver Steueraufwand	982	1.086
Effektiver Steuersatz in %	26,9	34,4

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!