

	Anm
II. Konzept und Methodik der Ermittlung latenter Steuern	101
III. Ansatz	102–109
IV. Bewertung	110–112
V. Ausweis und Anhangangaben	115, 116
E. Exkurs: Überleitung von der Handelsbilanz zur Steuerbilanz	
A. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz	
I. Grundsätzliches	121
II. Neuausrichtung der Maßgeblichkeit	
1. Subsidiäre Maßgeblichkeit	122–124
2. Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit	125–127
III. Auswirkungen des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit im Übergangszeitraum	
1. Handelsrechtliche Bilanzierung im Umstellungsjahr	128–134
2. Übertragung beibehaltener unverteuerter Rücklagen in Folgejahren	135–137
IV. Auswirkung sonstiger Änderungen auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz	138–143
B. Ausübung steuerlicher Wahlrechte in der Steuerbilanz	
I. Reichweite und Voraussetzungen der unabhängigen Wahlrechtsausübung	144–146
II. GoB-fremde steuerliche Wahlrechte	
1. Teilwertabschreibungen	147–152
2. Wahlrechte des § 6b EStG	153–156
3. Wahlrechte des § 7g EStG	157–161
4. Rücklage für Ersatzbeschaffung nach EStR 6.6	162, 163
5. Erhöhte AfA nach §§ 7c, d, h, i, k EStG	164, 165
6. Pensionsrückstellungen	166–168
7. Umwandlungen	169–171
III. Übereinstimmende Wahlrechte	
1. Abschreibungsmethoden	172–177
2. Herstellungskosten	178–180
3. Zuschüsse	181–183
C. Übersicht über weitere Ansatz- und Bewertungsunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz	
I. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	191, 192
II. Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert	193–195
III. Technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer	196–199
IV. Außerplanmäßige Abschreibungen	200–202
V. Begriff und Umfang der Herstellungskosten	203–206
VI. Bewertung von Planvermögen und Saldierung mit Altersversorgungsverpflichtungen	207–210
VII. Bewertungseinheiten	211–215
VIII. Ansatz von Dividendenforderungen	216
IX. Rechnungsabgrenzungsposten	217
X. Eigene Anteile	218, 219
XI. Latente Steuern	220, 221
XII. Ansatz von Drohverlustrückstellungen	222
XIII. Bewertung von Rückstellungen	223, 224
XIV. Bewertung von Verbindlichkeiten	225
XV. Währungsumrechnung	226, 227
XVI. Bewertung der Finanzinstrumente des Handelsbestands zum beizulegenden Zeitwert	228, 229

Anm

D. Aufstellung der Steuerbilanz	
I. Gesetzliche Grundlagen	
1. §§ 140, 141 AO, 241 a HGB	231–233
2. § 60 Abs 2 EStDV	234
3. § 5 Abs 1 S 2 und 3 EStG	235–239
4. Steuerbürokratieabbaugesetz	240–242
II. Methodisches Vorgehen	
1. Ableitung des zu versteuenden Einkommens aus der Handelsbilanz	243, 244
2. Eigenständige Steuerbilanzbuchhaltung	245–247
3. Konsequenzen für die Ermittlung latenter Steuer- ansprüche und Steuerverpflichtungen	248, 249

Schrifttum: *Ordelheide* Aktivische latente Steuern bei Verlustvorträgen im Einzel- und Konzernabschluss – HGB, SFAS und IAS – in FS Havermann, 601 ff; *Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft* Einfluss ausgewählter steuerrechtlicher Änderungen auf die handelsrechtliche Bilanzierung, DB 2000, 681 ff; *Fuchs* Anwendungshinweis zu IAS 12 „Income Taxes“, DB 2000, 1925 ff; *Ernsting* Auswirkungen des Steuersenkungsgesetzes auf die Steuerabgrenzung in Konzernabschlüssen nach US-GAAP und IAS, WPg 2001, 11 ff; *Schmidbauer* Die Bilanzierung latenter Steuern nach HGB unter Berücksichtigung von E-DRS 12 sowie nach IAS auf Basis der Änderungen der Steuergesetze, DB 2001, 1569 ff; *Sauter* Erfassung von latenten Steuern im Konzernabschluss nach E-DRS 12, BB 2001, 1785; *App* Latente Steuern nach IAS, US-GAAP und HGB, KoR 2003, 209 ff; *Dötsch/Pung* Die Neuregelungen bei der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer durch das Steuergesetzgebungspaket vom Dezember 2003, DB 2004, 151 ff; *Kütting/Gattung* Abgrenzung latenter Steuern auf timing und temporary differences, StuB 2005, 241 ff; *Kütting/Zwirner* Zunehmende Bedeutung und Indikationsfunktion latenter Steuern in der Unternehmenspraxis, BB 2005, 1553 ff; *Berger* Was der DPR aufgefallen ist: Ermessensspielraum und die Bilanzierung von latenten Steuern auf Verlustvorträge, DB 2006, 2473 ff; *Coenenberg* Die Einführung der Zinsschrankenregelung und des IFRS-Jahresabschlusses als Grundlage für deutsche Besteuerungszwecke, PiR 2007, 207 ff; *Heintges/Kamphaus/Loitz* Jahresabschluss nach IFRS und Zinsschranke, DB 2007, 1261 ff; *Dahlke* Steuerpositionen im Zwischenabschluss nach IAS 34 – Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008, BB 2007, 1831 ff; *Kirsch* Auswirkung der Unternehmensteuerreform 2008 auf die Bilanzierung und Bewertung latenter Steuern nach IAS 12, DStR 2007, 1268 ff; *Brähler/Brune/Heerd* Die Auswirkungen der Zinsschranke auf die Aktivierung latenter Steuern, KoR 2008, 289 ff; *Herzig* Steuerliche Konsequenzen des Regierungsentwurfs zum BilMoG, DB 2008, 1339 ff; *Döfler/Adrian* Zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG): Steuerliche Auswirkungen, DB Beilage 1/2008, 44 ff; *Loitz* Latente Steuern nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) – Nachbesserungen als Verbesserungen?, DB 2008, 1389 ff; *Loitz/Neukamm* Der Zinsvortrag und die Bilanzierung von latenten Steueransprüchen, WPg 2008, 196 ff; *Mujanovic* Geringwertige Wirtschaftsgüter nach HGB und IFRS vor dem Hintergrund der Unternehmensteuerreform 2008 und des BilMoG-E, StuB 2008, 25 ff; *Karrenbrock* Von der Steuerabgrenzung zur Bilanzierung latenter Steuern – Die Neuregelung der Bilanzierung latenter Steuerzahlungen nach dem Entwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), WPg 2008, 328 ff; *Oser/Roß/Wader/Drögemüller* Eckpunkte des Regierungsentwurfs zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), WPg 2008, 675 ff; *Loitz* Bilanzierung latenter Steueransprüche für Vorträge noch nicht genutzter steuerlicher Verluste nach IFRS, WPg 2008, 778 ff; *Petersen/Zwirner* Latente Steuern im Lichte des BilMoG – Mehrfache Ausweitung des Anwendungsbereichs, StuB 2008, 205 ff; *Loitz* Latente Steuern nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) – ein Wahlrecht als Mogelpackung?, DB 2009, 913 ff; *Dahlke* Bilanzierung latenter Steuern bei Organschaften nach dem BilMoG, BB 2009, 878 ff; *Kütting/Seel* Die Ungereimtheiten der Regelungen zu latenten Steuern im neuen Bilanzrecht, DB 2009, 922 ff; *Kütting/Seel* Latente Steuern, in Das neue deutsche Bilanzrecht², Stuttgart 2009, 499 ff; *Döfler/Adrian* Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Steuerbilanzrechtliche Auswirkungen, DB Beilage 5/2009, 58 ff; *Wendholt/Wesemann* Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das

BilMoG: Bilanzierung von latenten Steuern im Einzel- und Konzernabschluss, DB Beilage 5/2009, 64 ff; Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Bilanzierung latenter Steuern nach den Vorschriften des HGB in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (IDW ERS HFA 27); Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Übergangsregelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (IDW ERS HFA 28); *Herzig/Vössel* Paradigmenwechsel bei latenten Steuern nach dem BilMoG, BB 2009, 1174 ff; *Kühne/Melcher/Wesemann* Latente Steuern nach BilMoG – Grundlagen und Zweifelsfragen, WPg 2009, 1005 ff, 1057 ff.

A. Konzept der Ermittlung latenter Steuern

I. Allgemeines

- 1 Das Konzept der Ermittlung latenter Steuern hatte für den JA in der Bilanzierungspraxis lange Zeit keine große Bedeutung erlangt, da es nur bei einer Durchbrechung des (umgekehrten) Maßgeblichkeitsprinzips zur Anwendung kam und aktive latente Steuern idR nicht angesetzt wurden. Die Regelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999 ff und die damit vom Gesetzgeber mit einigen Neuerungen bewusst vorgenommene Abwendung vom Grundsatz der Maßgeblichkeit führten zu einer Ausweitung der Abweichungen zwischen HB und StB und somit zur möglichen Abgrenzung aktiver Steuerlatenzen (ebenso *Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft eV*, 681).
- 2 Seit Bekanntmachung des **DRS 10** (Latente Steuern im Konzernabschluss) im Jahre 2002 und den im Juli 2004 und Juli 2005 veröffentlichten nur unwesentlich veränderten Fassungen hat die Bereitschaft zur Aktivierung latenter Steuern im JA zugenommen (*Kütting/Zwirner* BB 2005, 1557). Wenngleich dieser Standard nur die Vermutung für GoB zur Steuerabgrenzung im KA bewirkt, haben sich wesentliche Ausstrahlungswirkungen auf den JA ergeben, da ein erheblicher Teil der Steuerabgrenzungen im KA aus den JA der einbezogenen Unt zu übernehmen ist. Zur grundsätzlichen Problematik der Bindungswirkung der DRS s § 342 Anm 9, 15. Gegenstand des § 274 und des DRS 10 sind nur betriebliche Gewinnsteuern.
- 3 Mit Verabschiedung des BilMoG hat die Bilanzierung latenter Steuern nach HGB eine weitere Aufwertung erfahren. Die Zielsetzung der besseren Vergleichbarkeit mit nach IFRS erstellten Abschlüssen wurde durch eine an den Regelungen des **IAS 12** orientierte Abgrenzungskonzeption umgesetzt. Somit wurden gleichzeitig wesentliche Grundzüge des DRS 10 in seiner Fassung vor Verabschiedung des BilMoG, der seit jeher deutlich an den internationalen Standards angelehnt war, auf den JA übertragen. Insofern hat die Ausstrahlungswirkung des DRS 10 auf die auf die Bilanzierung latenter Steuern im JA deutlich nachgelassen (§ 306 Anm 1). Eckpunkte der durch das BilMoG induzierten Änderungen sind die Ablösung der GuV-orientierten durch die bilanzorientierte Abgrenzungskonzeption sowie das Gebot, steuerliche Verlustvorträge bei der Berechnung aktiver latenter Steuern zu berücksichtigen. Gleichzeitig hat der Gesetzgeber allerdings – anders als im Gesetzgebungsverfahren zunächst vorgesehen – auf ein Aktivierungsgebot für einen aktiven latenten Steuerüberhang verzichtet. Folglich wurde es bei dem schon bisher bestehenden Aktivierungswahlrecht belassen, dessen Ausübung dem Stetigkeitsgebot unterliegt. Ausserdem steht dem Bilanzierenden weiterhin offen, aktive und passive latente Steuern saldiert oder unsaldiert in der Bilanz auszuweisen (Saldierungswahlrecht). Die Abschaffung zahlreicher Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte durch das BilMoG führt zu einer Reduzierung der auslösenden Tatbestände insb für aktive latente Steuern, wohingegen die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit idR in einer Erhö-

hung der passiven latenten Steuern resultiert. Aufwendungen und Erträge aus der erstmaligen Anwendung des § 274 idF des BilMoG sind nach Art 67 Abs 6 EGHGB unmittelbar mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen (Anm 90 sowie allgemein *IDW ERS HFA 28*).

II. Grundsatzfragen

1. Ziele der Bilanzierung latenter Steuern

Die Weiterentwicklung der GoB unter dem Einfluss der internationalen Harmonisierung der Rechnungslegung hin zu einer Bilanzierung, die größeren Wert legt auf eine Abbildung der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse, führt auch hinsichtlich der Bilanzierung latenter Steuern zu einem Wandel in den Auffassungen.

Die Bilanzierung latenter Steuern dient zum einen der periodengerechten Erfolgsermittlung und zum anderen dem zutreffenden Ausweis der Vermögenslage. Zur Ermittlung eines „**richtigen**“ **Periodenerfolgs** gehört demzufolge die Berücksichtigung eines „**richtigen**“ **Steueraufwands**. „Richtig“ idS ist grds der mit dem handelsrechtlichen Ergebnis korrespondierende und nicht der nach steuerrechtlichen Vorschriften berechnete **Steueraufwand**. Der **Steueraufwand** wird durch Bildung von latenten Steuern in der Bilanz korrigiert, die ihrerseits dazu beitragen sollen, einen **zutreffenden Einblick in die Vermögenslage** der Ges zu vermitteln. Bspw führen unterschiedliche Wertansätze von VG in HB und StB im Rahmen der künftigen Nutzung zu unterschiedlichen steuerrechtlichen Be- oder Entlastungen. Wird zB ein VG in der HB schneller abgeschrieben als in der StB, reflektiert die zu berücksichtigende aktive latente Steuer eine künftige Steuerentlastung, vorausgesetzt es liegen in den künftigen Jahren in Höhe der höheren steuerrechtlichen Abschreibungen zu versteuernde Einkünfte vor. Dem VG kommt bei gegebenem Wertansatz in der HB je nach steuerrechtlichem Abschreibungspotenzial wirtschaftlich ein höherer oder niedriger Wert zu. Nach HGB werden VG und Schulden in der Bilanz aber grds nicht „net-of-tax“, sondern vor E+E-Steuern bilanziert. Den handelsrechtlichen Wertansätzen der VG und Schulden werden die mit diesen Wertansätzen verbundenen steuerrechtlichen Be- und Entlastungen durch korrespondierende aktive und passive latente Steuern ggü gestellt. Aktive latente Steuern erfüllen insb aufgrund der nicht gegebenen selbstständigen Verkehrsfähigkeit nicht die handelsrechtlichen Kriterien eines VG und wurden nach § 274 aF als Bilanzierungshilfe eingestuft. DRS 10 idF vor BilMoG führte in Anlehnung an den asset-Begriff der IFRS den Begriff des Vermögenswerts ein, zu dem er auch die aktiven latenten Steuern rechnet. Nach Verabschiedung des BilMoG sind aktive latente Steuern explizit als „Sonderposten eigener Art“ auszuweisen (RegE BilMoG, 146). Passive latente Steuern hatten nach dem bisher geltenden timing concept (s hierzu Anm 5ff) von Ausnahmen abgesehen, zB solche auf Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen (*ADS*⁶ § 274 Anm 38), Schuldcharakter und wurden folglich als Rückstellung ausgewiesen. Dies ist nach dem durch das BilMoG implementierten temporary concept (s hierzu Anm 6ff) nicht mehr notwendigerweise der Fall. Insb durch die Einbeziehung auch quasi-permanenter Differenzen (s Anm 13) in die Ermittlung latenter Steuern weisen passive latente Steuern nicht zwingend den Charakter von Rückstellungen auf. Eine für die Bildung einer Rückstellung gem § 249 Abs 1 S 1 notwendige rechtliche oder faktische Verpflichtung liegt bspw nicht vor, wenn sich der Kfm der Steuerzahlung durch Bestimmung des Veräußerungszeitpunkts von VG regelmäßig selbst einseitig entziehen kann. Folglich sind passive latente Steu-

ern nunmehr – ebenso wie aktive latente Steuern – als „Sonderposten eigener Art“ anzusehen und auszuweisen.

2. Timing und temporary concept

- 5 Bis zur Verabschiedung des BilMoG ging § 274 von einem Konzept aus, das in der Literatur als **timing concept** bezeichnet wird und den früheren internationalen Standards zugrunde lag.

Zu vergleichen sind hierbei die Jahresergebnisse nach Handels- und nach Steuerrecht. Unterscheiden sie sich wegen *zeitlicher* Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede, ist der Steueraufwand entspr zu korrigieren: Ist dadurch das HB-Ergebnis vor Ertragsteuern höher (niedriger) als das Ergebnis lt steuerrechtlicher Gewinnermittlung, ist der Steueraufwand entspr zu erhöhen (vermindern) und ein Passivposten (Aktivposten) für künftige Steuerbelastungen und -entlastungen auszuweisen.

- 6 Nach dem timing concept sollen nur diejenigen Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede zwischen HB und StB in die Steuerabgrenzung einbezogen werden, die sich sowohl bei ihrer Entstehung als auch bei ihrer Umkehrung in der GuV niederschlagen. Erfolgsneutral entstandene Vorgänge werden nicht berücksichtigt, da sie im Entstehungszeitpunkt nicht zu einer Diskrepanz zwischen dem stpfl Einkommen und dem Ergebnis lt HB führen (*Kütting/Gattung* StuB 2005, 242f).

Die Steuerbelastung(-entlastung) tritt grds ein, sobald sich die zeitlichen Ergebnisunterschiede in künftigen Gj umkehren, wenn das HB-Ergebnis ceteris paribus niedriger (höher) ist als das nach Steuerrecht. Der Abgrenzungsposten wird dann den handelsrechtlichen Steueraufwand mindernd (erhöhend) aufgelöst (*Karrenbrock* in HdJ I/13, Anm 6).

Nach hM zu § 274 aF, die sich an dem Schrifttum zum timing concept orientierte, sind bei diesem Vergleich diejenigen Ergebnisunterschiede, mit deren Umkehrung nicht (sog permanente Abweichungen) oder nicht in absehbarer Zeit (sog quasi-permanente Abweichungen) zu rechnen ist, auszuklammern. Die internationalen Standards in den derzeitigen Fassungen (IAS 12 und SFAS 109) und auch § 274 idF des BilMoG beruhen nicht auf dem timing concept, sondern auf dem bilanz-orientierten temporary concept und verlangen eine Einbeziehung der quasi-permanenten Abweichungen in die Ermittlung latenter Steuern. Dem folgte DRS 10.5 idF vor BilMoG, der Elemente des timing concepts mit solchen des temporary concepts verbindet.

- 7 Nach dem **temporary concept** sind grds alle Bilanzierungs- und Bewertungsdifferenzen zwischen HB und StB in die Ermittlung latenter Steuern einzubeziehen. Jedem handelsrechtlichen VG, RAP und Schuldposten wird der nach den maßgeblichen steuerrechtlichen Vorschriften zu bestimmende Wertansatz (Steuerwert) gggestellt. Weicht der Wertansatz in der HB von dem Steuerwert ab und lösen sich die Bewertungsunterschiede im Zeitablauf durch Veräußerung, Geoder Verbrauch eines VG bzw die Abgeltung eines Schuldpostens steuerbe- oder entlastend auf, sind grds latente Steuern abzugrenzen. Ist der handelsrechtliche Wertansatz eines VG (Schuldpostens) höher (niedriger) als der steuerrechtliche, ist auf diese sog **zu versteuernde zeitliche Differenz** (taxable temporary difference) ein passiver Abgrenzungsposten für künftige Steuerbelastungen zu bilden. Ist umgekehrt der handelsrechtliche Wertansatz eines VG (Schuldpostens) niedriger (höher) als der Steuerwert, ist auf diese sog **abzugsfähige zeitliche Differenz** (deductible temporary difference) ein aktiver Abgrenzungsposten für künftige Steuerentlastungen zu bilden. Unterschiedliche Wertansätze in HB und StB können sowohl auf Bewertungsunterschiede als auch auf Ansatzunterschiede zurück-

zuführen sein (*IDW ERS HFA 27*, Anm 4, zu den möglichen Ursachen der Differenzen vgl unten Anm 20 ff). In die Ermittlung der steuerrechtlichen Wertansätze sind außerbilanziell vorgenommene Hinzurechnungen oder Abzüge einzubeziehen (*IDW ERS HFA 27*, Anm 10; *Herzig/Vössel BB 2009*, 1175). Dabei kann es sich bspw um Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG handeln, die sich nicht unmittelbar in der StB niederschlagen (*Kühne/Melcher/Wesemann WPg 2009*, 1010).

Es handelt sich bei den temporary differences also um Unterschiede zwischen den handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen, die sich zu einem späteren Zeitpunkt ausgleichen und dann zu einer steuerrechtlichen Be- oder Entlastung führen, aber es spielt grds keine Rolle, ob diese ergebniswirksam entstanden sind oder nicht. Grds sind sämtliche Unterschiede im Wertansatz in die Ermittlung latenter Steuern nach dem temporary concept und diesem folgend nach Abs 2 S 3 im Zeitpunkt ihrer Entstehung **ergebniswirksam** einzubeziehen (zu den Sonderfällen vgl Anm 10 ff) während nach § 274 aF die ergebnisneutral entstandenen Differenzen nicht einzubeziehen waren (RegE BilMoG, 145).

Die **wesentlichen Unterschiede** zwischen temporary concept nach § 274 idF des BilMoG und timing concept nach § 274 aF betreffen somit zum einen die erfolgsneutral entstandenen Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede und zum anderen die quasi-permanenten Differenzen.

3. Erfolgsneutral entstandene Differenzen

Erfolgsneutral entstandene Differenzen sind im deutschen Bilanzrecht insb im Rahmen des KA von Bedeutung (§ 306 Anm 11). Im EA können sich erfolgsneutral entstandene Differenzen vor allem iZm der erfolgsneutralen Einbuchung von Anschaffungsvorgängen wie asset deals, Sacheinlagen oder Verschmelzungen ergeben, die aus Transaktionen mit Gestern oder dem Erwerb von Sachgesamtheiten resultieren, welche die Erfassung einer Residualgröße wie GFW auslösen. In diesen Fällen erscheint es sachgerecht, die latenten Steuern – entgegen ihrer nach Abs 2 S 3 grds erfolgswirksam vorzunehmenden Erfassung – ebenfalls erfolgsneutral im GFW (Sachgesamtheiten) bzw im EK (GesterTransaktionen) zu erfassen (*IDW ERS HFA 27* Anm 33; *Wendholt/Wesemann DB Beilage 5/2009*, 72).

Beispiele:

- Bei einem **asset deal** sind auf Ansatz- und Bewertungsunterschiede in HB und StB (zu den möglichen Unterschieden vgl Anm 20 ff) latente Steuern zu ermitteln und mit der Residualgröße (GFW) zu verrechnen. Fraglich ist, ob auf die daraus resultierende Differenz zwischen dem GFW in HB und StB ebenfalls eine latente Steuer zu erfassen ist (befürwortend wohl *IDW ERS HFA 27*, Anm 17). Anders als § 306 S 3 enthält § 274 keine Regelung, nach welcher keine latenten Steuern auf einen verbleibenden Unterschiedsbetrag zu berücksichtigen sind. Da der GFW gem § 246 Abs 1 S 4 als begrenzt nutzbarer VG gilt (Fiktion), wären nach dem Wortlaut des Abs 1 S 1 auch Differenzen aus dem unterschiedlichen Wertansatz des GFW mit in die Ermittlung latenter Steuern einzubeziehen. Folgt man dieser Auslegung, ist die entspr latente Steuer mit Hilfe eines Iterationsverfahrens zu bestimmen, da die gebildete latente Steuer sich wiederum auf den Unterschiedsbetrag auswirkt und umgekehrt (*Kütting/Seel DB 2009*, 923). Gegen die Erfassung einer latenten Steuer auf den unterschiedlichen Wertansatz des GFW in HB und StB im Zeitpunkt seiner erstmaligen Erfassung wird die vermeintliche Komplexität der Iteration und die vom Gesetzgeber wohl nicht beabsichtigte unterschiedliche Behandlung des GFW in Einzelabschluss und KA angeführt. Begründen lässt sich der Verzicht auf die Bildung latenter Steuern auf den GFW im Einzelabschluss mit einer Interpretation des § 246 Abs 1 S 4 als *lex specialis*, die den allgemeinen Bewertungsvorschriften vorgeht und den GFW als Residualgröße definiert, deren Wert dann festgelegt ist, wenn Ansatz und Bewertung aller im Rahmen des asset deal übernommenen VG und Schulden abgeschlossen sind. Dem Wortlaut des § 246 Abs 1 S 4 kann nicht ent-

nommen werden, dass die Zugangsbewertung der Residualgröße unter Berücksichtigung von latenten Steuern auf sie selbst zu erfolgen hat (*Kühne/Melcher/Wesemann WPg* 2009, 1060 f). Auf Bewertungsunterschiede aus der Folgebewertung (außerplanmäßige Abschreibung, unterschiedliche Abschreibungsdauer) des GFW sind unzweifelhaft latente Steuern anzusetzen (Anm 31).

- Nach § 20 Abs 2 S 2 UmwStG dürfen bei bestimmten **Sacheinlagen** gegen Anteile an einer KapGes die bisherigen Buchwerte von der übernehmenden KapGes steuerrechtlich selbst dann fortgeführt werden, wenn nach handelsrechtlichen Vorschriften ein höherer Wert anzusetzen ist. Dies kann vorkommen, wenn es eine handelsrechtlich unzulässige Ausgabe der neuen Ges-Anteile unter dem Nennwert zu vermeiden gilt. Durch die nur handelsrechtlich wirksamen Abschreibungen auf den höheren Buchwert der Sacheinlagen ergibt sich in den nachfolgenden Jahren ein im Verhältnis zum handelsrechtlichen Ergebnis zu hoher Steueraufwand. Eine Steuerabgrenzung wurde bisher als nicht zulässig erachtet, weil die Sacheinlage bei der KapGes handels- und steuerrechtlich erfolgsneutral zu behandeln ist, so dass im Jahr der Sacheinlage hierdurch kein zu niedriger Steueraufwand entsteht, der durch die künftige höhere Steuerbelastung ausgeglichen werden könnte. Als Folge der nunmehr verpflichtenden Anwendung des temporary concepts ist auf derartige Sachverhalte im Gegensatz zur alten Rechtslage ein passiver Abgrenzungsposten zu bilden. Dadurch wird das Reinvermögen vermindert, so dass eine weitere Aufdeckung stiller Reserven erforderlich wird, falls die Anteile ansonsten unter ihrem Nennwert ausgegeben würden. Der Wert der aufzudeckenden stillen Reserven ist in einem solchen Fall mit Hilfe einer rechnerischen Iteration zu ermitteln.

- 12 Neben Anschaffungsvorgängen können sich erfolgsneutral entstandene Differenzen im EA bspw aufgrund von steuerfreien **Investitionszulagen** ergeben. Diese werden in der HB entweder als Minderung der AK oder in einem Sonderposten, bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung hingegen unmittelbar als steuerfreier Ertrag erfasst (§ 255 Anm 115 ff, 120). Dem handelsrechtlichen Wertansatz steht somit kein entspr Wertansatz in der StB ggü, so dass eine aktive latente Steuer anzusetzen ist. Denn anders als nach IAS 12.24 (Anm 104) besteht nach § 274 in diesem Fall keine explizite Ausnahmeregel (Ber *Merz* ua, 87). Im Schrifttum wird diskutiert, ob die betr aktive latente Steuer erfolgsneutral oder nach Abs 2 S 3 erfolgswirksam zu erfassen ist. Als Argument für eine erfolgsneutrale Verrechnung mit den Gewinnrücklagen wird vorgebracht, dass dadurch die Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs gewahrt werde und der Steueraufwand im Jahr der Gewährung der Investitionszulage in einer unverzerrten Relation zum handelsrechtlichen Ergebnis belassen werde. Gegen diese Auffassung spricht indes, dass die Steuerlatenz nicht aus einem Anschaffungsvorgang, sondern vielmehr aus der Gewährung der Investitionszulage resultiert. Mit dieser ist ein Steuervorteil in Form einer künftigen Steuerminderung verbunden, dessen sofortige steuerfreie Vereinnahmung für Zwecke der Besteuerung die Ursache für die künftige Steuerentlastung bezogen auf das handelsrechtliche Ergebnis ist. Folglich erscheint die erfolgswirksame Erfassung des gewährten Steuervorteils sachgerecht und in Übereinstimmung mit HFA 1/1984 2.a), wonach nicht rückzahlbare Zuwendungen Dritter nicht als EK eingeordnet werden können (*Kühne/Melcher/Wesemann WPg* 2009, 1009; ähnlich *Loitz* DB 2009, 915; aA *Küting/Seel* DB 2009, 922 f). Im übrigen sind nach § 272 Abs 3 als Gewinnrücklage nur solche Beträge auszuweisen, die im Gj oder in einem früheren Gj aus dem Ergebnis gebildet worden sind. Im Ergebnis ist bei Differenzen aus steuerfreien Investitionszulagen ua vergleichbaren erfolgsneutral entstandenen Differenzen nicht von der allgemeinen Vorgehensweise nach Abs 2 S 3 abzuweichen.

Der Abbau der aktiven latenten Steuer in den Folgejahren ist ebenfalls erfolgswirksam vorzunehmen. Dies führt dazu, dass der Steueraufwand an das in diesen Jahren aufgrund der geringeren Abschreibung bzw aufgrund der Auflösung des Sonderpostens höhere handelsrechtliche Ergebnis angeglichen wird.

4. Permanente und quasi-permanente Differenzen

Permanente Differenzen (steuerfreie Erträge und nicht abziehbare Betriebsausgaben) sind nicht in die Berechnung latenter Steuern einzubeziehen (Anm 56). Auf Unterschiede im Wertansatz, die auch bei einem späteren Ausgleich nicht zu einer Steuerbelastung oder -entlastung führen, werden weder nach § 274 noch nach IAS 12 latente Steuern berücksichtigt.

In der Vergangenheit war strittig, ob quasi-permanente Differenzen in die Steuerabgrenzung nach § 274 aF einzubeziehen seien. Die Außerachtlassung quasi-permanenter Differenzen entspricht zwar dem § 274 aF zugrundeliegenden timing concept, sie ergibt sich aber weder zwingend aus einer GuV orientierten Steuerabgrenzung, noch fanden sich Anhaltspunkte dafür im Wortlaut des § 274 aF (s auch RegE BilMoG, 145). In der Gesetzesbegr zum BilMoG wurde nunmehr klargestellt, dass quasi-permanente Differenzen der internationalen Praxis und dem temporary concept folgend in die Ermittlung latenter Steuern nach § 274 einzubeziehen sind. Quasi-permanent sind solche Differenzen, die sich infolge unternehmerischer Disposition umkehren, zB steuerrechtlich nicht anerkannte Abschreibungen auf nicht zum Verkauf bestimmten Grund und Boden.

5. Aktivierungs- und Saldierungswahlrecht (Abs 1 S 2 und 3)

Abs 1 S 1 und 2 geht für Zwecke des Bilanzausweises von einer Gesamtdifferenzbetrachtung aus und definiert den Inhalt *eines* Bilanzpostens. Der Ermittlung des Bilanzpostens latente Steuern liegen Einzelsachverhalte zugrunde (ausführlich Anm 20 ff), die isoliert gesehen je eine aktive oder passive latente Steuer erforderlich machen würden. Dazu ist eine jährliche Analyse der einzelnen Unterschiede zwischen den handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen vorzunehmen (Anm 55 ff) und es sind zudem ökonomische Vorteile aus Verlustvorträgen und ähnlichen Sachverhalten zu berücksichtigen (Anm 40 ff). In der Bilanz ist nach Abs 1 S 1 und 2 lediglich die „Abgrenzungsspitze“ aus den gesamten Steuerbe- und -entlastungseffekten anzusetzen. Ein Überhang an passiven latenten Steuern ist nach Abs 1 S 1 zwingend in der Bilanz anzusetzen. Dagegen sieht Abs 1 S 2 für eine aktive Abgrenzungsspitze ein **Aktivierungswahlrecht** vor, welches als Ansatzwahlrecht nach § 246 Abs 3 stetig auszuüben ist. Gegenstand des Aktivierungswahlrechts ist der sich insgesamt ergebende Überhang an aktiven latenten Steuern. Die Aktivierung lediglich eines Teilbetrags der Abgrenzungsspitze kommt nicht in Betracht (*IDW ERS HFA 27 Anm 11; Wendholt/Wesemann DB Beilage 5/2009, 67*). Voraussetzung für den Ansatz eines Überhangs an aktiven latenten Steuern ist, dass mit einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit künftige stpfl Einkünfte erwartet werden (*IDW ERS HFA 27 Anm 6 f*). Dazu bedarf es Wahrscheinlichkeitsüberlegungen, die unter Beachtung des Vorsichtsprinzips anzustellen sind (*Wendholt/Wesemann DB Beilage 5/2009, 67*). Dies gilt vor allem dann, wenn das Unt in der Vergangenheit keine ausreichenden nachhaltigen Einkünfte erzielen konnte.

Alternativ zum saldierten Ausweis dürfen aktive und passive latente Steuern nach Abs 1 S 3 auch unverrechnet ausgewiesen werden. Damit ist die schon bisher mit Verweis auf DRS 10 idF vor BilMoG als zulässig angesehene Alternative des unsaldierte Ausweises mit dem BilMoG gesetzlich kodifiziert worden. Entscheidet sich der Bilanzierende für den unverrechneten Ausweis, erstreckt sich das Aktivierungswahlrecht ebenfalls lediglich auf den Überhang der aktiven über die passiven latenten Steuern und nicht auf den unsaldierte Betrag der aktiven latenten Steuern (*Kütting/Seel DB 2009, 924; Herzig/Vossel BB 2009, 1177*). Das **Saldierungswahlrecht** ist als Ausweiswahlrecht nach § 265 Abs 1 ebenfalls ste-

tig auszuüben. Entscheidet sich der Bilanzierende nach Abs 1 S 3 für den unverrechneten Ausweis, erscheint eine Saldierung zumindest dann zulässig und angebracht, wenn die aktiven und passiven latenten Steuern ggü derselben Steuerbehörde bestehen, die gleiche Steuerart betr und sich voraussichtlich im selben Gj umkehren werden (so auch bereits DRS 10.36 idF vor BilMoG).

Die Erreichung des Ziels der Bilanzierung latenter Steuern, die „richtige“ Steuerbelastung auszuweisen und zu einem besseren Einblick in die Vermögenslage beizutragen, wird somit vom tatsächlichen Ansatz der aktiven sowie dem unsaldierten Ausweis der latenten Steuern abhängig gemacht. Nur teilweise kompensiert wird dies durch die Verpflichtung nach § 285 Nr 29 zumindest von großen KapGes im Anhang darüber zu berichten, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen (§ 285 Anm 470 ff) und zwar unabhängig davon, ob vom Aktivierungs- und Saldierungswahlrecht Gebrauch gemacht wird oder nicht (*Kütting/Seel* BB 2009, 924; *Herzig/Vössel* BB 2009, 1178).

Selbst wenn der Bilanzierende die Wahlrechte iSe besseren Informationsversorgung der Abschlussadressaten ausübt, können diese der Bilanz keine Informationen über die Fristigkeiten der latenten Steuern entnehmen. Freiwillige Anhangangaben oder Davon-Vermerke in der Bilanz, bspw für nicht aus der Bilanz ersichtliche, kurzfristige latente Steuerverpflichtungen, würden daher ebenfalls zu einem besseren Bild der VFE-Lage der Ges beitragen.

6. Ausschüttungssperre

- 16 Das HGB trägt dem Gläubigerschutz Rechnung, indem es beim Ansatz **aktiver latenter Steuern** eine ausdrückliche Abführungs- (§ 301 S 1 AktG) bzw **Ausschüttungssperre** (§ 268 Abs 8 S 2) vorschreibt (§ 268 Anm 140 ff). Die geforderte Abführungs- bzw Ausschüttungssperre bezieht sich auf den in der Bilanz angesetzten Überhang an aktiven latenten Steuern. Greift neben der Ausschüttungssperre für aktive latente Steuer eine weitere für selbst geschaffene immaterielle VG oder für VG im Sinn des § 246 Abs 2 S 2, ist bei der Berechnung des gesamten ausschüttungsgesperreten Betrags eine doppelte Berücksichtigung passiver latenter Steuern auf diese VG zu vermeiden (*IDWERS* HFA 27, Anm 34; *Herzig/Vössel* BB 2009, 1177). Dies wird erreicht, indem die bereits bei der Ausschüttungssperre für selbst geschaffene immaterielle VG bzw VG nach § 246 Abs 2 S 2 berücksichtigten passiven latenten Steuern nicht in die Ermittlung des Aktivüberhangs an latenten Steuern nach § 268 Abs 8 S 2 einbezogen werden.

B. Einzelheiten

I. Passive latente Steuern (Abs 1 S 1)

- 20 Die **Notwendigkeit zur Berücksichtigung passiver latenter Steuern** kann im JA auf Grund folgender Sachverhalte entstehen:
- Schuldposten werden nur in der StB angesetzt oder höher bewertet als in der HB;
 - VG werden nur in der HB angesetzt oder höher bewertet als in der StB.

1. Verursachung durch unterschiedliche Bilanzierung/ Bewertung auf der Passivseite der Bilanz

- 21 Eine passive latente Steuer kann ihre Ursache darin haben, dass in der StB im Vergleich zur HB ein zusätzlicher Passivposten aufgenommen wird oder ein Passivposten höher als in der HB anzusetzen ist.

Beispiele:

- In der StB gilt für Rückstellungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag zwölf oder mehr Monate beträgt, allgemein ein **Abzinsungsgebot** mit einem Zinssatz von 5,5% (§ 6 Abs 1 Nr 3 a Buchstabe e EStG). Bei Pensionsrückstellungen beträgt der Zinssatz 6% (§ 6 a Abs 3 S 2 Nr 3 EStG). In der HB sind Rückstellungen mit dem nach vernünftiger kfm Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag zu bewerten. Eine Abzinsung hat dann zu erfolgen, wenn die Laufzeit ein Jahr überschreitet (§ 253 Abs 2 S 1). Der Abzinsungssatz ergibt sich dabei grds als durchschnittlicher Marktzinssatz der vergangenen sieben Gj unter Berücksichtigung der Laufzeit der zugrunde liegenden Verpflichtung (§ 253 Anm 188). Rückstellungen für lfd Pensionen oder Anwartschaften dürfen nach § 253 Abs 2 S 2 alternativ mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Laufzeit von 15 Jahren ergibt. Entspr ergibt sich die Notwendigkeit zur Bildung passiver (aktiver) Steuerlatenzen, wenn der in der HB verwendete Abzinsungssatz höher (niedriger) ist als der in der StB verwendete Zinssatz und der in der HB angesetzte Erfüllungsbetrag niedriger (höher) ist als in der StB.
- Die Bildung von **Sonderposten mit Rücklageanteil** erforderte nach altem Recht keine Steuerabgrenzung, da sich HB und StB wegen des umgekehrten Maßgeblichkeitsgrundsatzes entsprechen mussten (§§ 247 Abs 3 aF, 273 aF). Durch die Abschaffung des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips sind bei Ansatz eines Sonderpostens mit Rücklageanteil in der StB nunmehr passive latente Steuern in der HB anzusetzen. Durch die Auflösung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil induzierte Aufwendungen aus dem erstmaligen Ansatz passiver latenter Steuern sind nach Art 67 Abs 3 EGHGB – ebenso wie der Betrag aus der Auflösung des Sonderpostens mit Rücklageanteil selbst – mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen.
- Nach § 4 d Abs 2 S 2 EStG ist die Bildung einer Rückstellung für **Zuwendungen eines TrägerUnt an eine Unterstützungskasse** noch für das abgelaufene Wj mit gewinnmindernder Wirkung zulässig, sofern die Zuwendung innerhalb eines Monats nach Aufstellung oder Feststellung der Bilanz des TrägerUnt für den Schluss eines Wj geleistet wird. Handelsrechtlich darf in diesem Fall keine Rückstellung angesetzt werden (aus § 249 Anm 252).

2. Verursachung durch unterschiedliche Bilanzierung/ Bewertung auf der Aktivseite der Bilanz

Werden Aktivposten in der HB mit einem höheren Betrag angesetzt als in der StB, ist eine passive latente Steuer zu berücksichtigen. 25

Beispiele:

- Zu **höheren Wertansätzen in der HB** können steuerrechtlich zwingende Abschreibungen führen, die handelsrechtlich nicht vorgenommen werden, weil sie dort nicht in gleicher Höhe geboten sind. Ein Beispiel ist hier § 7 Abs 4 S 1 Nr 1 EStG, der für **Wirtschaftsgebäude** steuerrechtlich zwingend jährliche AfA in Höhe von 3 vH unabhängig von den HB-Wertansätzen vorschreibt. (Wird in der HB eine längere Nutzungsdauer angesetzt, wird diese abw Handhabung nicht von dem Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs 1 S 2 EStG erfasst, da es sich weder um erhöhte noch um Sonderabschreibungen handelt.)
- Aus der **Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit** (§§ 254 aF, 279 Abs 2 aF) resultiert idR eine passive latente Steuer auf Differenzen aufgrund nur steuerrechtlich zulässiger Abschreibungen, sofern nicht vom Wahlrecht der Übergangsregelung des Art 67 Abs 4 EGHGB Gebrauch gemacht wird und für Altfälle die steuerrechtlich niedrigeren Wertansätze in der HB beibehalten werden.
- Als handelsrechtliche **Bilanzierungshilfe** ließ § 269 S 1 aF die Aktivierung von **Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen** zu, die mangels aktivierungsfähigen WG steuerrechtlich unzulässig ist. Durch die Abschaffung des Aktivierungswahlrechts in der HB entfällt grds die Passivierungspflicht für latente Steuern. Sie besteht jedoch fort, wenn von dem Übergangswahlrecht des Art 67 Abs 5 EGHGB Gebrauch gemacht wird und die in Vj angesetzte Bilanzierungshilfe nicht sofort aufgelöst wird.
- Gem § 248 Abs 2 ergibt sich in der HB das Wahlrecht zur Aktivierung selbst geschaffener immaterieller VG des Anlagevermögens. Da steuerrechtlich eine Aktivierung gem

§ 5 Abs 2 EStG ausscheidet, ist eine passive latente Steuer zu berücksichtigen, sofern selbst geschaffene immaterielle VG des Anlagevermögens in der HB angesetzt werden.

- Ein Folgeproblem der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller VG des Anlagevermögens ist die Notwendigkeit zur Bildung latenter Steuern auf Wertansätze anderer Aktiva, deren HK durch die Fertigung veranlasste **Abschreibungen auf selbst geschaffene immaterielle VG des AV** enthalten. Diese sind in der HB in die HK auch materieller VG einzubeziehen, wegen des generellen Aktivierungsverbots jedoch nicht in der StB.
- Die Bewertung von Vorräten nach der **Fifo-Methode** in der HB (§ 256), die bei steigender Preisentwicklung zu höheren Vorratswerten führt als nach dem steuerrechtlich gebotenen Durchschnittsverfahren (*Glanegger* in Schmidt²⁸, § 6, Anm 260 aE), kann ebenfalls eine passive latente Steuer erforderlich machen.

26 Die Folgebewertung von **Fremdwährungsforderungen (-verbindlichkeiten)** mit einer Laufzeit unter einem Jahr gem § 256 a zu Zeitwerten unter Nicht-Berücksichtigung des Realisations- und des Anschaffungskostenprinzips erfordert die Bildung einer passiven (aktiven) latenten Steuer, da steuerrechtlich nach § 6 Abs 1 Nr 1, 2 EStG das AK-Prinzip als Bewertungsobergrenze gilt (*Döfler/Adrian* DB Beilage 5/2009, 62).

II. Aktive latente Steuern (Abs 1 S 1 und 4)

30 Schuldposten werden nur in der HB angesetzt oder höher bewertet als in der StB. VG werden nur in der StB angesetzt oder höher bewertet als in der HB.

1. Verursachung durch unterschiedliche Bilanzierung/ Bewertung auf der Aktivseite der Bilanz

31 **Beispiele:**

- Ursache für eine aktive latente Steuern sind **handelsrechtliche Abschreibungen**, die nach steuerrechtlichen Vorschriften nicht oder nicht in dieser Höhe vorgenommen werden und daher zu höheren Wertansätzen in der StB führen. Nach Inkrafttreten des BilMoG einzig in diesem Bereich verblieben sind Abschreibungen auf Finanzanlagen auch bei voraussichtlich *nicht* dauerhafter Wertminderung nach § 253 Abs 3 S 4. Das EStG gestattet in diesem Zusammenhang eine Abschreibung auf den niedrigeren **Teilwert** nur in solchen Fällen, in denen es sich um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung handelt (§ 6 Abs 1 Nr 1 S 2 EStG bzw § 6 Abs 1 Nr 2 S 2 EStG). Durch die Abschaffung der Abschreibung wegen künftiger Wertschwankungen (§ 253 Abs 3 S 3 aF) sowie die Abschreibungen aufgrund vernünftiger kfm Beurteilung für Ekfl und reine PersGes (§ 253 Abs 4 aF) sind die Unterschiede zum Steuerrecht grds beseitigt worden. Wird jedoch das Beibehaltungswahlrecht für Altfälle in der HB in Anspruch genommen (Art 67 Abs 4 EGHGB) sind aktive latente Steuern anzusetzen.
- Durch die Angleichung des handelsrechtlichen an den steuerrechtlichen **Umfang der HK** ist grds die Notwendigkeit zur Berücksichtigung latenter Steuern entfallen. Eine Ausnahme besteht iZm **Abschreibungen auf selbst geschaffene immaterielle VG des Anlagevermögens** (s hierzu Anm 25).
- Eine aktive latente Steuer ist ferner zu berücksichtigen, wenn abw von der StB **geringwertige bewegliche abnutzbare VG des Anlagevermögens** über eine kürzere Abschreibungsdauer als die nach dem Unternehmensteuergesetz 2008 (§ 6 Abs 2 a EStG) standardisierten fünf Jahre abgeschrieben werden oder vorzeitige Abgänge vorliegen (ausführlich *Mujkanovic* StuB 2008, 28 f).
- Ferner kann es zu aktiven latenten Steuern kommen, wenn Forderungen in der HB mit einem **höheren Zinssatz abgezinst** werden als in der StB.
- Aktive latente Steuern können aus einer ggü den steuerrechtlichen Vorschriften kürzeren handelsrechtlichen Abschreibungsdauer des **Geschäfts- oder Firmenwert** resultieren. Steuerrechtlich ist der GFW nach § 7 Abs 1 S 3 EStG über 15 Jahre abzuschreiben. Das HGB gibt für den GFW keine konkrete Nutzungsdauer vor (§ 247 Anm 400). Sofern der Bilanzierende allerdings eine Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren zu

- Grunde legt, hat er dies nach § 285 Nr 13 im Anhang zu begründen, wobei der alleinige Verweis auf die steuerrechtlich zu Grunde gelegte Nutzungsdauer nicht ausreichend ist. Umstritten ist, ob latente Steuern auf eine unterschiedliche Erstbewertung des GFW in HB und StB durch ein Iterationsverfahren zu berücksichtigen sind (Anm 11).
- Diskutiert wird, ob sich aus dem **Wertaufholungsverbot** des § 253 Abs 5 S 2 auf den GFW eine Verpflichtung zur Abgrenzung aktiver latenter Steuern ergeben kann. Steuerrechtlich ist nach § 6 Abs 1 Nr 1 S 4 EStG grds eine Wertaufholung auf ein WG vorzunehmen, wenn ein niedrigerer Teilwert nicht mehr nachgewiesen werden kann. Umstritten ist aber, ob diese Regelung auch auf den GFW anzuwenden ist, da einer Wertaufholung das Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle WG des Anlagevermögens gem § 5 Abs 2 EStG entgegensteht (*Herzig* DB 2008, 1344; *Döfler/Adrian* Beilage 1/2008, 47). Gleichzeitig wurde bisher schon in der HB eine Wertaufholung trotz § 280 Abs 1 aF überwiegend abgelehnt (*ADS*⁶ § 255 Anm 287 mwN), so dass sich in der Praxis trotz Neuregelungen keine Veränderung im Hinblick auf die Bilanzierung latenter Steuern ergeben dürfte (*Oser/Roß/Wader/Drögemüller* WPg 2008, 677).
 - **Disagioträge**, die handelsrechtlich sofort als Aufwand behandelt werden dürfen (Wahlrecht des § 250 Abs 3), die aber in der StB zu aktivieren und planmäßig abzuschreiben sind, sind ebenfalls Grund für eine aktive latente Steuer.
 - Durch die Abschaffung des Wahlrechts zur Aktivierung von **RAP auf Zölle und Verbrauchsteuern sowie USt** (§ 250 Abs 1 S 2 aF) resultiert eine aktive latente Steuer, da für diese Fälle gem § 5 Abs 5 S 2 EStG eine Aktivierungspflicht besteht (*Döfler/Adrian* DB Beilage 1/2008, 46).
 - Während in der HB die AK Obergrenze für die **Bewertung von Anteilen an Pers-Ges** sind, ist steuerrechtlich im Rahmen der „spiegelbildlichen Bilanzierung“ bzw der „einheitlichen und gesonderten Feststellung“ uU auch ein darüber liegender Wert zulässig und damit eine latente Steuer zu berücksichtigen.
 - Bei **Tausch von abnutzbaren** Anlagegegenständen kommt es zu einer zeitlichen Differenz, wenn von dem handelsrechtlichen Wahlrecht der erfolgsneutralen Behandlung (§ 255 Anm 131) Gebrauch gemacht wird, während steuerrechtlich grds eine Gewinnrealisierung erfolgen muss (§ 6 Abs 6 EStG). Zu beachten ist in diesem Zusammenhang die Anwendbarkeit des § 6b EStG, da der Tausch von WG steuerrechtlich eine Veräußerung darstellt (EStR 6 b.1 Abs 1 S 3).

Eine mögliche Ursache zur Bildung latenter Steuern könnte in den durch das 32
 Steuersenkungsgesetz eingeführten **Regelungen des § 8b KStG** gesehen werden. Teilwertabschreibungen, Wertaufholungen auf Beteiligungen an KapGes sowie damit verbundene Veräußerungsgewinne und -verluste werden bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage (zu versteuerndes Einkommen) grds nicht mehr berücksichtigt. Auch in- und ausländische Gewinnausschüttungen bleiben steuerrechtlich grds außer Ansatz (§ 8b Abs 1 KStG) und sind für die Bildung latenter Steuern daher unbeachtlich. Soweit in der Vergangenheit allerdings Teilwertabschreibungen vorgenommen wurden, sind Wertaufholungen und Veräußerungsgewinne zu versteuern (*Fuchs* DB 2000, 1927; *Ernsting* WPg 2001, 18 ff). Technisch geschieht dies durch außerbilanzielle Ergebniskorrekturen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens. Darüber hinaus führen die Regelungen des § 8b Abs 3, 5 KStG in ihrer wirtschaftlichen Wirkung zu einer Reduktion der og Steuerfreiheit auf 95% (*Dötsch/Pung* DB 2004, 153 f) und damit zu einer Besteuerung von 5% (ebenfalls außerbilanzielle, steuerrechtliche Ergebniskorrekturen). Deshalb sind nach der hier vertretenen Auffassung auf die unterschiedlichen Wertansätze in HB und StB, die bei einem möglichen späteren Ausgleich (Verkauf) zu einer Steuerbelastung und -entlastung führen, entspr latente Steuern abzugrenzen (ähnlich *Herzig/Vössel* BB 2009, 1175; aA *Baumann/Spanheimer* in HdR⁵ § 274 Anm 23). Kreditinstitute und VersicherungsUnt haben des Weiteren die Regelungen des § 8b Abs 7, 8 KStG zu befolgen.

2. Verursachung durch unterschiedliche Bilanzierung/Bewertung auf der Passivseite der Bilanz

- 35 Die Ursachen für eine aktive latente Steuer können auch darin liegen, dass Posten auf der Passivseite der HB mit einem höheren Betrag angesetzt werden, als dies steuerrechtlich zulässig ist.

Beispiele:

- Für **Jubiläumsaufwendungen** sind in der HB Rückstellungen zu bilden, sofern die Leistungen rechtsverbindlich zugesagt wurden. Steuerrechtlich ist eine Passivierung nur in eingeschränktem Umfang zulässig (§ 5 Abs 4 EStG; § 249 Anm 100).
 - Unterschiedliche Bewertung von **Pensionsrückstellungen** (§ 6a EStG; § 249 Anm 151 ff).
 - Unterschiedliche Bewertung von **Urlaubsrückstellungen** (§ 249 Anm 100).
 - In der HB erfolgt die Bewertung von Rückstellungen für **Sachleistungsverpflichtungen** mit Vollkosten (§ 253 Anm 159 f), in der StB mit den Einzelkosten und den angemessenen Anteilen der notwendigen Gemeinkosten (§ 6 Abs 1 Nr 3a Buchstabe b EStG).
 - Rückstellungen für Verpflichtungen zur Rekultivierung oder Entsorgung, für deren Entstehung im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist, sind nach § 6 Abs 1 Nr. 3a Buchstabe d S 1 EStG zeitanteilig anzusammeln, während in der HB die Rückstellung entspr dem Produktionsprozess zugeführt wird (*Schmidbauer* DB 2001, 1571).
 - In der StB gilt für Rückstellungen grds ein **Abzinsungsgebot** mit einem Zinssatz von 5,5% (§ 6 Abs 1 Nr 3a Buchstabe e EStG). Der in der HB zu verwendende Abzinsungssatz weicht idR hiervon ab (s Anm 21). Entspr ergibt sich die Notwendigkeit zur Bildung aktiver (passiver) Steuerlatenzen, wenn der in der HB verwendete Abzinsungssatz niedriger (höher) ist als der in der StB verwendete Zinssatz.
 - Die Bewertung von Rückstellungen mit dem nach vernünftiger kfm Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs 1 S 2) beinhaltet die Berücksichtigung **künftiger Preis- und Kostenverhältnisse**. In der StB sind gem § 6 Abs 1 Nr 3a Buchstabe f EStG allein die Verhältnisse am Bilanzstichtag, also ohne Berücksichtigung künftiger Kostensteigerungen, bewertungsrelevant.
- 36 Außerdem gibt es Posten, die nur in der HB gebildet werden dürfen und somit eine aktive latente Steuer begründen.

Beispiele:

- Das in § 5 Abs 4a EStG kodifizierte Verbot der Bildung von Rückstellungen für **drohende Verluste aus schwebenden Geschäften** führt zu einer aktiven Steuerabgrenzung, da handelsrechtlich eine Passivierungspflicht besteht.
- Durch das neu eingeführte Passivierungsverbot für **Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung**, die nicht innerhalb von 3 Monaten nach GjEnde nachgeholt wird (§ 249 Abs 1 S 3 aF), und **Aufwandsrückstellungen** (§ 249 Abs 2 aF) bestehen keine Unterschiede zu den steuerrechtlichen Vorschriften mehr, so dass die Notwendigkeit zur Bildung von aktiven latenten Steuern entfällt. Optieren Unt jedoch dazu, gem der Übergangsregelung des Art 67 Abs 3 EGHGB bereits bestehende Rückstellungen beizubehalten, sind aktive latente Steuern anzusetzen, bis die Rückstellungen aufgelöst sind. Die Behandlung der Auflösung von aktiven latenten Steuern im Übergangszeitpunkt (erfolgswirksam oder erfolgsneutral) richtet sich nach der auf die Rückstellung anzuwendenden Vorgehensweise (Art 67 Abs 3 iVm Abs 6 EGHGB).
- Liegt bei einer Kasse eine **Deckungslücke** (Kassenfehlbetrag) vor, handelt es sich um eine **mittelbare Verpflichtung**, die nach Art 28 Abs 1 S 2 EGHGB ein Passivierungswahlrecht nach sich zieht. Steuerrechtlich besteht ein Passivierungsverbot (*ADS*⁶ § 249 Anm 105, 109).
- Die Rückstellungsbildung für künftige **Ausgleichsansprüche von Handelsvertretern** ist lediglich in der HB zulässig. Steuerrechtlich gilt vor Beendigung des Vertretervertrags ein Rückstellungsverbot (§ 249 Anm 100).
- Steuerrechtliches Passivierungsverbot für **radioaktive Verwertungsverpflichtungen** bei Nichtvorliegen bestimmter Tatbestandsmerkmale (§ 5 Abs 4b S 2 EStG), während in der HB Passivierungspflicht besteht (§ 249 Anm 100).

Rückstellungen für **nicht abziehbare Aufwendungen**, zB die Hälfte der ARvergütung, müssen außer Betracht bleiben, da diese zu permanenten Differenzen führen. 37

Gleiches gilt für vom Entleiher geleistete Entgelte im Rahmen einer **Wertpapierleihe**. Diese sind seit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 steuerrechtlich nicht mehr abzugsfähig (§ 8b Abs 10 KStG).

Besonderheiten gelten für Rückstellungen, die für **künftige Steuernachforderungen** auf Grund zu erwartender Bp gebildet werden. 38

- Sofern das BpRisiko darin besteht, dass bis dahin bestehende vorübergehende Abweichungen zwischen HB und StB ganz oder zT beseitigt werden und sich hieraus ein steuerrechtlicher Mehraufwand ergeben kann (weil zB in der StB Aktivposten, die bislang in der StB niedriger als in der HB angesetzt waren, höher angesetzt werden), ist dieses Risiko bereits durch eine passive latente Steuer abgedeckt. Das BpRisiko besteht in diesen Fällen darin, dass künftige Steuerbelastungen eintreten auf Grund von Sachverhalten, die bereits im Rahmen der Steuerlatenzen vorweggenommen wurden. Die Bildung einer **(zusätzlichen) passiven latenten Steuer** ist insoweit ausgeschlossen. Gleiches gilt, wenn Passivposten, die bislang allein in der StB angesetzt waren (Anm 21), niedriger angesetzt werden oder entfallen.
- Besteht das BpRisiko jedoch darin, dass Aktivposten höher und Passivposten niedriger als bisher in HB und StB angesetzt werden, ist diese Rückstellung *zusätzlich* zu den Steuerlatenzen zu bilden; sie ist in die Ermittlung der latenten Steuer einzubeziehen. Ist nämlich zu erwarten, dass sich die auf Grund der Bp festgestellten Ansätze in der StB in späteren Gj wieder denjenigen in der HB angleichen, führt diese Angleichung zu steuerrechtlichen Entlastungen späterer Gj und damit zu einer aktiven Steuerabgrenzung.

3. Latente Steuern auf Verlustvorträge (Abs 1 S 4)

Nach Abs 1 S 4 sind Verlustvorträge bei der Berechnung aktiver latenter Steuern zu berücksichtigen, sofern sie innerhalb der nächsten fünf Jahre mit dem für diese Jahre erwarteten stpfl Einkommen verrechnet werden können. 40

Die hM (*ADS*⁶ § 274 Anm 28; *Sauter* BB 2001, 1785; *App* KoR 2003, 210 f; *Kütting/Gattung* StuB 2005, 247; *Berger* DB 2006, 2473; *Petersen/Zwirner* StuB 2008, 207; *Karrenbrock* WPg 2008, 330 f) hielt eine Aktivierung des ökonomischen Vorteils aus steuerrechtlichen Verlustvorträgen nach HGB lange Zeit für unzulässig. Wohl einheitlich wurde festgestellt, dass eine Aktivierung als **Vermögensgegenstand** ausscheidet. Eine Mindermeinung (zB auch *Ordelleide* 604 mwN) hatte jedoch schon vor Verabschiedung des DRS 10 idF vor BilMoG die Auffassung vertreten, dass eine Aktivierung in Form einer Bilanzierungshilfe zulässig sei.

Mit Verabschiedung des DRS 10 idF vor BilMoG wurde erstmals ein verpflichtender Ansatz von latenten Steuern auf Verlustvorträge im KA postuliert, wenn der Steuervorteil aus dem Verlustvortrag mit hinreichender Wahrscheinlichkeit realisiert werden kann. Der DSR ging damit noch einen Schritt weiter als die damalige Mindermeinung und stellte ausdrücklich fest, dass nach seiner Auffassung – welche sich an die IFRS anlehnt – die Regelungen des DRS 10 mit den geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des HGB aF vereinbar seien (DRS 10.A1 idF vor BilMoG). Die Pflicht zur Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge nach IAS 12.34f stützt sich auf das Rahmenkonzept der IFRS, nach dem ein Vermögenswert dann anzusetzen ist, wenn es wahrscheinlich ist, dass er dem Unt künftigen wirtschaftlichen Nutzen bringt und sein Wert verlässlich ermittelt werden kann. DRS 10 idF vor BilMoG folgte diesem

Konzept und verlangte mangels abschließender Definition des Vermögensbegriffs – und über den des VG hinausgehend – im KA die Aktivierung als Vermögenswert. Zur Frage, ob diese Regelung des DRS 10 idF vor BilMoG auch Ausstrahlungswirkung auf den JA vor Verabschiedung des BilMoG hatte, vgl Vorauf.

41 Die Bildung und spätere Auflösung einer aktiven latenten Steuer auf Verlustvorträge trägt ebenso wie die auf zeitliche Abweichungen zu einem iSd Steuerlatenz „richtigen“ Steuerausweis und damit zutreffenden Periodenabgrenzung bei. Des Weiteren wird durch den Ansatz der aktiven latenten Steuer auch die Vermögenslage des Unt besser den tatsächlichen Verhältnissen entspr dargestellt, wenn man zum Vermögen nicht nur die VG zählt, sondern auch die sonstigen Werte, hier den ökonomischen Wert eines steuerrechtlichen Verlustvortrags, in Form von latenten künftigen Steuerentlastungen.

42 Dem Vorsichtsprinzip wird durch die Abführungs- (§ 301 S 1 AktG) bzw **Ausschüttungssperre** (§ 268 Abs 8), vor allem aber durch den erforderlichen Nachweis der Realisierbarkeit der latenten Steuerentlastungen Genüge getan. Von besonderer Bedeutung ist dies, wenn die Aktivierung mit einer hinreichend hohen Wahrscheinlichkeit künftiger steuerrechtlicher Gewinne begründet wird. Das Unt hat hierfür eine aus der operativen UntPlanung abgeleitete detaillierte **Steuerplanung** zu erstellen. Da die Prognosesicherheit mit dem Planungshorizont grds abnimmt, wird der Zeitraum, in dem die Verlustvorträge zu realisieren sind, durch Abs 1 S 4 auf fünf Jahre begrenzt.

An die Verlässlichkeit der Planungsrechnung sind hohe Anforderungen zu stellen. Die Höhe der Wertberichtigungen auf zuvor aktivierte latente Steuern auf Verlustvorträge und die Bandbreite der Soll-Ist-Abweichungen geschätzter Ergebnisse können als ein Indiz für die Planungsqualität des Unt herangezogen werden. Ferner sollten die Planungsprämissen für die Steuerrechnung konsistent mit anderen Planungsrechnungen des Unt sein, die bspw im Rahmen einer Werthaltigkeitsprüfung von VG des Anlagevermögens zur Anwendung kommen (ähnlich *Bösser/Pilhofer* KoR 2008, 302). Problematisch erscheint die Berücksichtigung von Verlustvorträgen unter Verweis auf künftige steuerrechtliche Gewinne insb dann, wenn das Unt über eine Historie von negativen Ergebnissen verfügt (*Küttig/Seel* Latente Steuern, 509). Ist die Ursache für den Verlustvortrag dagegen eindeutig zu identifizieren und ist sie nicht wiederkehrender Natur, sollte dieser Sondereffekt bei der Wahrscheinlichkeitsbeurteilung entspr berücksichtigt werden (so auch *Bösser/Pilhofer* KoR 2008, 300).

43 Bei der Steuerplanung können, obgleich nicht explizit im Gesetz oder in der Gesetzesbegr enthalten, in Anlehnung an IAS 12.36 (d) auch **Steuergestaltungsmöglichkeiten** berücksichtigt werden. Um dem Vorsichtsprinzip Genüge zu tun, sollten jedoch nur solche Gestaltungsmöglichkeiten einbezogen werden, die entweder bereits umgesetzt sind bzw deren kurzfristige und erfolgreiche Umsetzung hochwahrscheinlich ist (bezogen auf IAS 12 *Loitz* WPg 2007, 785). Bei der Einschätzung der Nutzbarkeit ist die eingeschränkte Verrechenbarkeit des Verlustvortrags gem § 10 d Abs 2 EStG sowie § 8 c KStG ebenfalls zu beachten.

44 Der **Fünfjahreszeitraum** sollte grds auch dann zu Grunde gelegt werden, wenn sich die bisherige UntPlanung auf einen kürzeren Zeitraum erstreckt. In einem solchen Fall erscheint es sachgerecht, die Planung mittels plausibler Extrapolation unter Beachtung des Stetigkeitsgebots auf den Fünfjahreszeitraum zu erweitern (*IDW ERS HFA 27*, Anm 13; *Kühne/Melcher/Wesemann* WPg 2009, 1058). Dabei ist aufgrund der mit zunehmenden Planungshorizont abnehmenden Prognosesicherheit das Vorsichtsprinzip zu beachten. Im Einzelfall kann es daher unter Berücksichtigung der unternehmensindividuellen und branchentypischen Gegebenheiten sowie der Solidität des zugrunde liegenden Datenmaterials auch

sachgerecht erscheinen, den Prognosezeitraum kürzer zu fassen (ähnlich *Küting/Seel* Latente Steuern, 509).

Nach § 274 sind aktive latente Steuern auf **Verlustvorträge** und auf **temporäre Differenzen** zu aggregieren. Liegen berücksichtigungsfähige Verlustvorträge vor und liegt gleichzeitig ein Überhang der passiven über die aktiven latenten Steuern aufgrund von temporären Differenzen der Wertansätze von VG, Schulden und RAP vor, sind auf die betr Verlustvorträge in Höhe der ansonsten bestehenden passiven Abgrenzungsspitze zwingend aktive latente Steuern anzusetzen. Falls danach weiterhin ein passiver Überhang an latenten Steuern verbleiben würde, ist es als zulässig anzusehen, diesen durch eine Berücksichtigung jener Verlustvorträge weiter zu reduzieren, für die erst nach dem Fünfjahreszeitraum eine Verrechnung erwartet wird (*IDW ERS HFA 27*, Anm 14; *Wendholt/Wesemann* DB Beilage 5/2009, 70). Denn in diesem Fall ist – von einer evtl Mindestbesteuerung abgesehen – mit keiner Steuerbelastung zu rechnen. Führt die Berücksichtigung der Verlustvorträge für den Fünfjahreszeitraum nach Abs 1 S 4 dagegen zu einem Überhang an aktiven latenten Steuern, liegt für diesen nach Abs 1 S 2 ein Aktivierungswahlrecht vor (Anm 14). In einem solchen Fall scheidet eine über den Fünfjahreszeitraum hinausgehende Berücksichtigung von Verlustvorträgen aus (ausführlich *Kühne/Melcher/Wesemann* WPg 2009, 1057 f).

4. Latente Steuern auf Steuergutschriften und Zinsvorträge

Während der RefE zum BilMoG noch eine explizite Vorschrift zum Ansatz latenter Steuern auf Steuergutschriften enthielt, fehlt eine entspr Regelung im endgültigen Gesetzestext. Eine Aktivierung folgt auch nicht aus dem § 274 zugrundeliegenden temporary concept, sondern ergäbe sich aus dem timing concept des § 274 aF (s Anm 5 ff). Lediglich aus der Gesetzesbegr geht hervor, dass die Regelungen des § 274 entspr auf vergleichbare Sachverhalte, namentlich Steuergutschriften und Zinsvorträge, anzuwenden sind, sofern eine hinreichend hohe Wahrscheinlichkeit ihrer Realisierung innerhalb der nächsten fünf Jahre besteht (RegE BilMoG, 146). Bzgl der Begrenzung des Prognosezeitraums für die Verwertbarkeit der Steuergutschriften und Zinsvorträge s Anm 40 ff.

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen für die Ermittlung des KSt-lichen Einkommens sowie für die Ermittlung des Gewerbeertrags eingeschränkt (sog **Zinsschranke** gem § 8 a KStG iVm § 4 h EStG). Über die Zinsschranke hinausgehende Zinsaufwendungen sind nur in Höhe von 30% des steuerlichen Ergebnisses vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen einkommensmindernd zu berücksichtigen, sofern das Unt nicht bestimmte Ausnahmeregelungen in Anspruch nehmen kann. Zinsaufwendungen, die nicht abgezogen werden dürfen, sind in die folgenden Wj zeitlich unbegrenzt vorzutragen (Zinsvortrag).

Die Zinsschranke resultiert in einem niedrigeren Ergebnis in der HB, wobei sich die Differenz bei späterer Berücksichtigung des Zinsvortrags umkehrt. Es liegt folglich eine zeitliche Differenz vor, die durch Bildung aktiver latenter Steuern zu berücksichtigen ist, sofern die Nutzbarkeit des Zinsvortrags hinreichend wahrscheinlich ist (*Dahlke* BB 2007, 1837). Trotz der primären Zuordnung zum timing concept ist die Einbeziehung von Zinsvorträgen in die Ermittlung latenter Steuern auch mit dem temporary concept vereinbar, da Zinsvorträge einen ökonomischen Vorteil für das Unt darstellen, durch den die künftige steuerrechtliche Bemessungsgrundlage gemindert wird (ebenso zB *Kirsch* DStR 2007, 1268; *Brähler/Brune/Heerdt* KoR 2008, 289).

Die Wirkungsweise der Zinsschranke weist Parallelen zur Bildung latenter Steuern auf Verlustvorträge (s Anm 40 ff) auf (*Coenenberg* PiR 2007, 208; *Kirsch*

DStR 2007, 1268 f; *Heintges/Kamphaus/Loitz* DB 2007, 1265; *Brähler/Brune/Heerdt* KoR 2008, 289), da bei beiden Sachverhalten die künftige Verrechnungsmöglichkeit einen ökonomischen Vorteil für das Unt darstellt. In beiden Fällen ist sorgsam zu prüfen, ob eine Nutzung des Vortrags in künftigen Perioden wahrscheinlich ist. Dies erfordert eine detaillierte Prognose insb hinsichtlich der Entwicklung des Zinsergebnisses sowie des Ergebnisses vor Abschreibungen, Zinsen und Steuern, aber mit Hinblick auf die etwaige Inanspruchnahme der sog Escape-Klausel auch der Konzern- und Finanzierungsstruktur insgesamt (weiterführend *Loitz/Neukamm* WPg 2008, 200 ff). Zu berücksichtigen ist ferner das Zusammenspiel von Zins- und Verlustvortrag: Da die Nutzung eines Zinsvortrags einen steuerlichen Verlustvortrag generieren oder erhöhen kann, ist bei der Steuerprognose zunächst eine Inanspruchnahme des Zinsvortrags zu planen, bevor die Höhe der verbleibenden Verlustvorträge berechnet wird (*Loitz/Neukamm* WPg 2008, 199; *Brähler/Brune/Heerdt* KoR 2008, 294). Bei geplanten Umstrukturierungen ist insb zu berücksichtigen, dass der Zinsvortrag vollständig bzw anteilig untergeht (s weiterführend *Dahlke* BB 2007, 1837 f). Um dem Vorsichtsprinzip Genüge zu tun, sind an den Nachweis der Realisierbarkeit des Zinsvortrags hohe Anforderungen zu stellen. Ergibt sich aus der Planungsrechnung, dass der Zinsvortrag permanenten Charakter hat und eine Inanspruchnahme folglich unwahrscheinlich ist, ist von der Aktivierung latenter Steuern abzusehen.

III. Berechnung der latenten Steuern (Abs 2)

1. Ansatz- und Berechnungsmethode

- 55 Die durch § 274 vorgeschriebene Methode zur Ermittlung latenter Steuern basiert auf einem Vergleich der handelsrechtlichen Wertansätze mit den steuerrechtlichen Wertansätzen (temporary concept). Bei den steuerrechtlichen Wertansätzen sind außerbilanzielle Hinzurechnungen und Kürzungen wie für Investitionsabzugsbeträge zu berücksichtigen (*IDW* ERS HFA 27, Anm 10 sowie *Herzig/Vossel* BB 2009, 1175).
- 56 Es ist eine jährliche Analyse der einzelnen Unterschiede zwischen handels- und steuerrechtlicher Wertermittlung vorzunehmen. Eine „überschlägige Ermittlung“ mit dem Ziel der Nichtaktivierung eines Überhangs aktiver latenter Steuern wird angesichts der Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit (auf *Dörfner/Adrian* DB Beilage 5/2009, 58 ff) künftig nicht mehr ausreichen (*Kühne/Melcher/Wesemann* WPg 2009, 1013 f). Vorgeschlagen wird die Erfassung der zeitlichen Abweichungen in einem **Differenzenspiegel** (bereits *ADS*⁶ § 274 Anm 45 zu § 274 aF). Dadurch kann sichergestellt werden, dass die Abgrenzungsposten im richtigen Zeitpunkt und bei Änderungen des Steuersatzes in der richtigen Höhe aufgelöst oder erhöht werden. Bei dieser Vergleichsrechnung sind die sog permanenten Abweichungen auszuklammern. Bei **permanenten Abweichungen** gleichen sich die Unterschiede zwischen handels- und steuerrechtlichen Wertansätzen auch in späteren Gj nicht aus. Zu den permanenten Differenzen ieS zählen zB die steuerrechtlichen Korrekturen des handelsrechtlichen Ergebnisses um die steuerrechtlich nicht abziehbaren Aufwendungen und dafür allfällige gebildete Rückstellungen sowie die steuerfreien Erträge (auch gewerbesteuerliche Hinzurechnungen und Kürzungen). Letztere bleiben, mangels Auswirkung auf die Bilanz, im bilanzorientierten Abgrenzungskonzept ohnehin unberücksichtigt.
- 57 Aus dem Wortlaut des § 274 lässt sich folgendes **Berechnungsschema** ableiten:

	VG bzw Schuldposten lt HB
+/-	VG bzw Schuldposten lt StB unter Berücksichtigung außerbilanzieller Hinzu- rechnungen und Kürzungen
=	Ansatz- und Bewertungsdifferenzen zwischen HB und StB
+/-	permanente Differenzen (sofern sie zu einem Unterschied zwischen HB und StB geführt haben)
=	abzugsfähige bzw zu versteuernde zeitliche Differenzen
×	Steuersatz (Anm 60 ff)
=	aktive bzw passive latente Steuern auf Ansatz- und Bewertungsdifferenzen
+/-	aktive latente Steuern auf Verlustvorträge sowie Steuergutschriften und Zinsvor- träge (Anm 40 ff)
=	rechnerische aktive bzw latente Steuern (vorläufiger Betrag)
+/-	Folgen der prognostischen Beurteilung (Anm 65 ff)
=	aktive bzw passive latente Steuern

Aufbauend auf dem Berechnungsschema ist der in der Bilanz auszuweisende Betrag an latenten Steuern festzusetzen. Dabei steht dem Bilanzierenden offen, die sich ergebenden Steuerbe- und entlastungseffekte verrechnet oder unverrechnet in der Bilanz auszuweisen, wobei nach Abs 1 ein Ansatzgebot (Ansatzwahlrecht) für einen passiven (aktiven) Saldo an latenten Steuern besteht (Anm 14). **58**

2. Bewertung und Prognose

a) Steuersatz (Abs 2 S 1)

Grds werden zwei aus der angloamerikanischen Bilanzierungspraxis stammende Methoden zur Ermittlung latenter Steuern unterschieden, die *deferred method* und die *liability method* (*ADS*⁶ § 274 Anm 14 ff). Beide Methoden streben eine zutreffende Periodisierung des Steueraufwands an. Während die **deferred method** den zutreffenden Steuerausweis für das betr Gj – also die GuV – in den Vordergrund stellt, versucht die **liability method** der richtigen zeitlichen Zuordnung Rechnung zu tragen und damit einen zutreffenden Vermögensausweis zu erreichen. Bei der *deferred method* wird daher mit aktuellen Steuersätzen der Periode der Ergebnisabweichung gerechnet und auf eine Anpassung der latenten Steuern bei Steuersatzänderungen verzichtet. Bei Anwendung der *liability method* hingegen wird mit den Steuersätzen gerechnet, die im späteren Gj der Umkehrung der zeitlichen Bewertungsunterschiede gültig sein werden, vorausgesetzt, die künftigen Steuersätze sind bereits bekannt. Dementspr sind bei Steuersatzänderungen die kumulierten zeitlichen Ergebnisunterschiede zu untersuchen und Anpassungen der latenten Steuern vorzunehmen. **60**

Die Bildung latenter Steuern gem § 274 in seiner alten und neuen Fassung entspricht grds den Zielen der *liability method*, denn das HGB sieht eine Steuerlatenz vor in Höhe der voraussichtlichen Steuerbelastung oder -entlastung künftiger Gj. Die latenten Steuern sind unter Zugrundelegung des im Zeitpunkt der Umkehrung der Differenz gültigen unternehmensindividuellen Steuersatzes zu ermitteln (Abs 2 S 1). Sie sind aufzulösen, sobald die Steuerbelastung oder -entlastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist. Gleiches gilt, wenn mit einer Steuerbe- oder -entlastung in einer anderen als der ursprünglich ermittelten Höhe zu rechnen ist. Der Ermittlung latenter Steuern ist also die im Zeitpunkt der Umkehrung der zeitlichen Ergebnisunterschiede **effektive Steuerbe- oder entlastung** zugrunde zu legen: **61**

– Dazu bedarf es relativ genauer Erkenntnisse über beschlossene Steuersatzänderungen für die Zeiträume, in denen sich die zeitlichen Bewertungsunterschiede umkehren bzw Verlustvorträge genutzt werden.

– Zu entscheiden ist ferner, welche Hebesätze für die Berücksichtigung der GewEST anzuwenden sind. Grds sind die jeweils gültigen individuellen GewEST-Sätze anzuwenden. Aus Verhältnismäßigkeits- und Wesentlichkeitsgesichtspunkten können ausnahmsweise Durchschnittsätze verwendet werden (§ 306 Anm 32).

62 Bei *PersGes* ist bei der Ermittlung latenter Steuern grds nur die GewSt zu berücksichtigen, da die ESt die Privatsphäre der Gester betrifft und somit den JA nicht berührt (ebenso *Karrenbrock* in HdJ I/13, Anm 44; *Baumann/Spanheimer* in HdR⁵ § 274 Anm 40; *Schulz-Danso* in Beck IFRS², Anm 130).

63 Gem der Begr RegE BilMoG muss der bei der Berechnung der latenten Steuern zugrunde zu legende Steuersatz analog IAS 12.46 nicht bereits gültig („enacted“) sein; ein Beschluss über eine Steuersatzänderung („substantively enacted“) durch die maßgebende Körperschaft reicht aus (RegE BilMoG, 147). Dies entspricht der bisherigen Praxis und den Vorschriften des DRS 10.25 idF vor BilMoG. In Deutschland ist als maßgeblicher Zeitpunkt die Zustimmung des Bundesrats zu dem Gesetzgebungsvorhaben anzusehen (RegE BilMoG, 147, vorher bereits *Freiberg* PiR 2006, 177; *Dahlke* BB 2007, 1836).

b) Abzinsung (Abs 2 S 1)

64 Nach neuer Rechtslage sind sowohl aktive als auch passive latente Steuern in ihrer Gesamtheit als „Sonderposten eigener Art“ zu klassifizieren (s Anm 4). Folglich sind weder die Bewertungsvorschriften für VG noch für Verbindlichkeiten oder Rückstellungen unmittelbar anwendbar. Insb kommt eine Abzinsung nicht in Betracht. Da passive latente Steuern dennoch Rückstellungselemente aufweisen können, hat der Gesetzgeber das **Abzinsungsverbot** klarstellend in Abs 2 S 1 verankert.

c) Regelmäßige Überprüfung der Steuerabgrenzung

65 § 274 stellt auf den voraussichtlichen Ausgleich eines zunächst zu hohen oder zu niedrigen Steueraufwands sowie auf die voraussichtliche Steuerbelastung oder -entlastung nachfolgender Gj ab. An die Berechnung der aus den Bewertungsabweichungen sich ergebenden Korrekturen der Steuerbelastung (Anm 55 ff) hat sich daher noch eine **Prognose** dahingehend anzuschließen, ob die errechneten latenten Steuern unter Berücksichtigung der erwarteten Entwicklung in den nachfolgenden Gj adäquat sind. Dabei ist das Vorsichtsprinzip zu beachten. Insb ist bei Aktivierung einer latenten Steuer zu beachten, dass ggü derselben Steuerbehörde entweder in ausreichender Höhe zu versteuernde zeitliche Differenzen bestehen, die sich in den entspr Gj voraussichtlich auflösen werden oder dass mit hinreichender Wahrscheinlichkeit ausreichend hohe stpfl Gewinne anfallen. An den Nachweis einer hinreichend hohen Wahrscheinlichkeit sind insb dann hohe Anforderungen zu stellen, wenn das Unt in der Vergangenheit nicht über ausreichend hohe nachhaltige Gewinne verfügte. Ggf ist eine „Wertberichtigung“ auf die aktiven latenten Steuern zu bilden. Je länger der Zeitraum bis zum voraussichtlichen Ausgleich ist, umso vorsichtiger sind die latenten Steuern zu bewerten (s auch Anm 42). Ggf ist die Steuerabgrenzung in einem späteren Gj nachzuholen, was § 274 zulässt. Eine Abzinsung kommt jedoch trotz Einbeziehung der quasi-permanenten Abweichungen nicht in Betracht (Anm 64).

d) Besonderheiten in Verlustjahren

66 Die Bildung latenter Steuern in Verlustjahren unterscheidet sich grds nicht von der Vorgehensweise in Gewinnjahren, allerdings kann es im Rahmen der Bewertung und Prognose zu Anpassungen der ermittelten Beträge kommen.

Entsteht in einem Verlustjahr eine zeitliche Abweichung, die sich in künftigen Gewinnjahren umkehrt, sind die latenten Steuern nach den allgemeinen Grundsätzen zu ermitteln, und zwar auch dann, wenn der Steueraufwand auf Grund eines Verlustrücktrags und des damit verbundenen Erstattungsanspruchs bereits Null oder negativ ist. Denn auch eine Ertragsteuer von Null oder ein Steuerertrag kann bei verrechnungsorientierter Betrachtung ein zu hoher Steueraufwand sein (ebenso *Baumann/Spanheimer* in HdR⁵ § 274 Anm 50 f; aA *Langermeier* DStR 1992, 769, der allerdings eine Nachholung der Steuerabgrenzung für notwendig hält, wenn vor Auflösung der zeitlichen Abweichung Gewinn entsteht).

Die planmäßige Auflösung von latenten Steuern in einem Verlustjahr erhöht (aktive Abgrenzung) oder mindert (passive Abgrenzung) den Steueraufwand in der HB dieses Gj unabhängig davon, ob dieser möglicherweise auf Grund eines **Verlustrücktrags** bereits Null oder negativ ist. Auf diese Weise wird erreicht, dass in Verlustsituationen der buchmäßige und nicht der steuerrechtliche Rücktragseffekt gezeigt wird und der Sonderposten auch im Verlustjahr dem kumulierten Betrag der zeitlichen Abweichungen entspricht (*Baumann/Spanheimer* in HdR⁵ § 274 Anm 53).

Eine zeitliche Abweichung, die sich voraussichtlich in künftigen Verlustjahren umkehrt, führt im Gj der Umkehr *ceteris paribus* zu einer Erhöhung bzw Verminderung des steuerrechtlichen **Verlustvortrags**. Daher ist die Nutzungsmöglichkeit dieser Verlustvorträge in die Prognose einzubeziehen. Stellt sich im Rahmen der Prognose heraus, dass aktive latente Steuern auf abzugsfähige zeitliche Differenzen oder Verlustvorträge wertüberichtig sind, führt dies iE zu einer teilweisen oder vollständigen Auflösung der latenten Steuern für die Gj, in denen nicht in hinreichendem Maße zu versteuernde Ergebnisse (aus sich umkehrenden zu versteuernden zeitlichen Differenzen oder aus künftigen Gewinnen) vorliegen. Sind Wertberichtigungen allerdings nicht erforderlich, weil nach einer Phase von Verlustjahren mit hinreichenden zu versteuernden Ergebnissen gerechnet werden kann, ist die Steuerabgrenzung auch für die Verlustjahre – unter Einhaltung des maximal zulässigen Planungshorizonts von fünf Jahren – beizubehalten. Auf diese Weise wird über die Jahre ein mit den handelsrechtlichen Ergebnissen korrespondierender Steueraufwand ausgewiesen, der vorübergehend durchaus auch negativ sein kann.

IV. Latente Steuern bei Organschaftsverhältnissen

Soweit **Organschaftsverhältnisse** bestehen, sind die Verhältnisse bei der OrganGes in die Ermittlung latenter Steuern des Organträgers einzubeziehen. Demnach sind in der Bilanz des Organträgers latente Steuern auf Differenzen zwischen den handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen von VG, Schulden und RAP in den Abschlüssen der OrganGes zu berücksichtigen. Die Einbeziehung kann deshalb technisch in der Weise erfolgen, dass zunächst ungeachtet des bestehenden Organschaftsverhältnisses die latenten Steuern nach § 274 isoliert für die einzelne OrganGes errechnet werden. Der sich ergebende Saldo ist der rechnerischen Steuerlatenz des Organträgers hinzuzurechnen oder zu kürzen (glA *ADS*⁶ § 274 Anm 31; *Beater* in MünchKomm HGB § 274 Anm 29). Im Rahmen der prognostischen Beurteilung des so ermittelten Steuerlatenzbetrags des Organträgers sind künftig zu übernehmende Verluste der OrganGes zu berücksichtigen.

Im Einzelfall kann zu prüfen sein, ob mit der Beendigung oder Fortsetzung der Organschaft zu rechnen ist. Bei zu erwartender Beendigung ergibt sich auch bei der OrganGes die Notwendigkeit einer Bildung latenter Steuern nach § 274 bereits vor der tatsächlichen Beendigung des Organschaftsverhältnisses (ebenso

ADS⁶ § 274 Anm 31 aE sowie *Dahlke* BB 2009, 879). In diesem Fall sind sowohl in der HB der OrganGes als auch in derjenigen des Organträgers latente Steuern nach § 274 zu bilden. Bei der OrganGes ist die Bilanzierung latenter Steuern dann unter Berücksichtigung der beim Organträger vorzunehmenden Steuerlatenz und entspr der Verhältnisse nach Auflösung des Organschaftsverhältnisses zu bilden.

Unterscheiden sich der handelsrechtliche Buchwert der Beteiligung des Organträgers an der OrganGes und der entspr steuerrechtliche Wertansatz einschl organschaftlicher AusglPo, sind auf diesen Unterschied latente Steuern zu berücksichtigen, soweit der Gewinn bzw Verlust aus einer späteren Veräußerung der OrganGes steuerlich wirksam wird (*Dahlke* BB 2009, 879). Dabei unterliegen bei einer KapGes als Organträger lediglich 5% des betr Gewinns oder Verlusts einer Besteuerung (Anm 31).

Besteht ein Steuerumlagevertrag zwischen Organträger und OrganGes, welcher latente Steueraufwendungen und -erträge mit einbezieht, sind noch nicht ausgeglichene Weiterbelastungen im Abschluss der OrganGes als Forderungen gegen bzw Verbindlichkeiten ggü verbundenen Unt und nicht als latente Steuern auszuweisen (*Dahlke* BB 2009, 879; *Wendholt/Wesemann* DB Beilage 5/2009, 70f).

V. Ausweis (Abs 1 S 2 und 3; Abs 2 S 3)

- 75 Entspr ihrer Klassifizierung als „Sonderposten eigener Art“ (s Anm 4) sind *passive* Steuerlatenzen, abw zum bisherigen Ausweis als Rückstellung, nunmehr gem § 266 Abs 3 Buchstabe E unter der Bezeichnung „Passive latente Steuern“ nach den RAP gesondert auszuweisen. Gleiches gilt für *aktive* Steuerlatenzen, die gem § 266 Abs 2 Buchstabe D unter der Bezeichnung „Aktive latente Steuern“ gesondert nach den aktiven RAP auszuweisen sind. Im Interesse einer besseren Information der Abschlussadressaten wurde dem Bilanzierenden die auch nach alter Rechtslage für zulässig gehaltene Möglichkeit des unsaldierten Ausweises der aktiven und passiven latenten Steuern explizit eröffnet.
- 76 Die Aufwendungen und Erträge iZm der Bildung (Auflösung) passiver (aktiver) latenter Steuern sind in der **Gewinn- und Verlustrechnung** gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen (Abs 2 S 3 und § 275 Anm 244f).

VI. Anhangangaben

- 80 Gem § 285 Nr 29 ist im Anhang zu erläutern, auf welchen Differenzen oder Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist (weiterführend s § 285 Anm 470–474). Die Anhangangaben sind auch dann zu machen, wenn unter Ausübung des Aktivierungswahlrechts auf den Ansatz aktiver latenter Steuern verzichtet worden ist (*Loitz* DB 2009, 919). Kleine KapGes sind nach § 288 Abs 1, mittelgroße nach § 288 Abs 2 S 2 von der Angabepflicht befreit.

VII. Geltungsbereich

- 85 § 274 gilt unmittelbar grds für KapGes und iVm § 264a auch für KapCoGes. Des Weiteren ist für KfL, die nach dem PublG Rechnung zu legen haben, § 274 sinngem anzuwenden (§ 5 Abs 1 S 2 PublG). Hieraus wird gefolgert, dass auch

für alle übrigen Unt die Grundsätze des § 274 sinngem angewendet werden dürfen (ADS⁶ § 274 Anm 7 ff; Baumann/Spanheimer in HdR⁵ § 274 Anm 5). Dies setzt nicht voraus, dass gleichzeitig sämtliche anderen für KapGes geltenden Vorschriften angewandt werden müssen (IDW ERS HFA 27 Anm 19).

Kleine KapGes sind gem § 274 a Nr 5 von der Anwendung des § 274 **befreit**, 86 wobei eine freiwillige Anwendung des § 274 zulässig ist, s § 274 a Anm 6, 7.

VIII. Übergangsvorschriften

§ 274 idF des BilMoG ist nach Art 66 Abs 3 EGHGB erstmals auf Gj anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2009 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung auf nach dem 31. 12. 2008 beginnende Gj ist zulässig, sofern alle im Rahmen des BilMoG geänderten Vorschriften, die in Art 66 Abs 3 EGHGB genannt werden, insgesamt vorzeitig angewendet werden. Nach Art 67 Abs 6 S 1 EGHGB ist eine erfolgsneutrale Anpassung der erstmaligen Anwendung von § 274 vorzunehmen, indem Anpassungseffekte unmittelbar mit den Gewinnrücklagen verrechnet werden. Veränderungen von latenten Steuern iZm anderen im Rahmen des BilMoG geänderten Vorschriften sind entspr der beim zugrunde liegenden Sachverhalt einzuwendenden Vorgehensweise erfolgsneutral oder erfolgswirksam zu erfassen (Kühne/Melcher/Wesemann WPg 2009, 1064).

C. Rechtsfolgen einer Verletzung des § 274

Eine Verletzung des § 274 kann gem § 283 b Abs 1 Nr 3 a StGB strafrechtliche Konsequenzen haben, wenn ein Unt – unabhängig von der Rechtsform – die Zahlungen einstellt oder über sein Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet oder es mangels Masse abgelehnt wird. 95

Das HGB sieht bei Verletzungen des § 274 für KapGes/KapCoGes in § 331 Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe vor, wenn ein Mitglied des Geschäftsführungsorgans oder des AR einer KapGes/KapCoGes im JA die Verhältnisse der KapGes/KapCoGes unrichtig wiedergibt oder verschleiert. Nach der Bußgeldvorschrift des § 334 Abs 1 Nr 1 c handelt derjenige ordnungswidrig, der bei der Aufstellung des JA einer KapGes/KapCoGes den Vorschriften des § 274 zuwider handelt. Weiterhin hat der AP einer KapGes/KapCoGes bei der Feststellung, dass im JA die gesetzlichen Vorschriften oder die sie ergänzenden Bestimmungen des Ges-Vertrags oder der Satzung nicht beachtet wurden (§ 317 Abs 1 S 2), uU den BVm einzuschränken oder zu versagen (§ 322 Abs 4).

Für den PublG unterliegende Unt sind darüber hinaus dessen Vorschriften zu beachten. Gem § 17 Abs 1 Nr 1 PublG wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bestraft, wer als gesetzlicher Vertreter (§ 4 Abs 1 S 1 PublG) eines Unt oder beim Ekfm als Inhaber oder dessen gesetzlicher Vertreter die Verhältnisse des Unt im JA unrichtig wiedergibt oder verschleiert. Nach § 20 Abs 1 Nr 1 d PublG handelt ordnungswidrig, wer als gesetzlicher Vertreter (§ 4 Abs 1 S 1 PublG) eines Unt oder beim Ekfm als Inhaber oder dessen gesetzlicher Vertreter, einer Vorschrift des § 274 zuwider handelt.

D. Abweichungen der IFRS

Schrifttum: Heurung Latente Steuerabgrenzung im Konzernabschluss im Vergleich zwischen HGB, IAS und US-GAAP, AG 2000, 538 ff; Wotschofsky/Heller Latente Steuern im Konzernabschluss, IStR 2002, 819 ff; Kirsch Steuerliche Berichterstattung im Jahresabschluss nach IAS/IFRS, DStR 2003, 703 ff; Coenenberg/Hille IAS 12 Bilanzierung von Er-

tragsteuern (Accounting for Taxes on Income), in Rechnungslegung nach IFRS² 2003, hrsg von Baetge/Dörner/Kleekämper/Wollmert; *Kütting/Wirth* Latente Steuern und Kapitalkonsolidierung nach IAS/IFRS, BB 2003, 627 ff; *Loitz* Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung – Unterschiede zwischen IAS/IFRS und US-GAAP, WPg 2004, 1177 ff; *Dahlke* Steuerpositionen im Zwischenabschluss nach IAS 34 – Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008, BB 2007, 1831 ff; *Kütting/Zwirner* Abgrenzung latenter Steuern nach IFRS in der Bilanzierungspraxis in Deutschland: Dominanz der steuerlichen Verlustvorträge, WPg 2007, 555 ff; *Loitz/Neukamm* Der Zinsvortrag und die Bilanzierung von latenten Steueransprüchen, WPg 2008, 196 ff; *Brähler/Brune/Heerdt* Die Auswirkungen der Zinsschranke auf die Aktivierung latenter Steuern, KoR 2008, 289 ff; *Bösser/Pilhofer* Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge – Relevanz der US-amerikanischen „Rules-based“-Rechnungslegung für die „Principles-based“-IFRS-Rechnungslegung?, KoR 2008, 296 ff; *Simlacher/Schurbohm-Ebneith* Die geplanten Änderungen zur Bilanzierung von Ertragsteuern in IFRS-Abschlüssen, KoR 2009, 389 ff.

I. Vorbemerkung

100 IAS 12 **Income Taxes** regelt die Bilanzierung von Ertragsteuern und damit verbunden auch die Bilanzierung latenter Steuern. Der Standard ist derzeit Gegenstand einer Überarbeitung iZm dem Konvergenzprojekt zwischen dem IASB und dem FASB, das auf eine Annäherung der IFRS und der US-GAAP abzielt. Als Zwischenergebnis der Konvergenzbemühungen bzgl latenter Steuern wurde vom IASB im März 2009 der Standardentwurf „Income Tax“ vorgelegt. Im Vergleich zum derzeit gültigen IAS 12 sollen bestehende Ausnahmeregeln vom temporary concept beseitigt werden und Unklarheiten bei der Bilanzierung latenter Steuern behoben werden (s weitergehend *Simlacher/Schurbohm-Ebneith* KoR 2009, 389 ff). Damit soll eine deutlichere Annäherung an den bestehenden SFAS 109 herbeigeführt werden. Wesentliche Änderungen konzeptioneller Art sind nicht vorgesehen. Die nachfolgenden Ausführungen basieren auf der derzeit gültigen Version des **IAS 12**, der Anpassungen aufgrund sämtlicher bis zum 31. Dezember 2008 veröffentlichter IFRS enthält.

II. Konzept und Methodik der Ermittlung latenter Steuern

101 Ebenso wie der durch das BilMoG neu gefasste § 274 orientiert sich IAS 12 an dem aus SFAS 109 übernommenen **temporary concept** (IAS 12.15). Das temporary concept ist bilanzorientiert und bezieht demnach grds jede Bilanzierungs- oder Bewertungsdifferenz zwischen HB und StB in die Ermittlung latenter Steuern ein, insb auch erfolgsneutral entstandene Differenzen sowie quasi-permanente Differenzen (Anm 7 ff). Die Erfassung latenter Steuern erfolgt analog der Erfassung des zugrundeliegenden Sachverhalts: Erfolgswirksame Sachverhalte resultieren in einer erfolgswirksamen Erfassung latenter Steuern, während bei erfolgsneutralen Sachverhalten auch die latenten Steuern erfolgsneutral gebucht werden (IAS 12.58). Als Abgrenzungsmethode ist wie nach § 274 die **liability method** anzuwenden (IAS 12.47).

III. Ansatz

102 Im IFRS-Abschluss besteht sowohl für latente Steuern auf abzugsfähige zeitliche Differenzen als auch für latente Steuern auf zu versteuernde zeitliche Differenzen sowie auf steuerrechtliche Verlustvorträge und Steuergutschriften ein **generelles Ansatzgebot** (IAS 12.15, 12.24 und 12.34) ungeachtet davon, ob es

sich um aktive oder passive latente Steuern handelt. Aufgrund des nach § 274 Abs 1 S 2 bestehenden Ansatzwahlrechts hinsichtlich des Überhangs der aktiven über die passiven latenten Steuern besteht somit ein Unterschied zwischen IAS 12 und § 274.

Fraglich ist, ob auch solche Differenzen, die ausschließlich die GuV und nicht die Bilanz berühren, trotz des bilanzorientierten temporary concepts in die Bilanzierung latenter Steuern nach IAS 12 einzubeziehen sind. In praxi stellt sich diese Frage insb für zeitliche Differenzen aufgrund der mit dem Unternehmenssteuergesetz 2008 eingeführten **Zinsschranke** (Anm 51 f). Eine Steuerabgrenzung auf die Auswirkungen der Zinsschranke entspricht eher dem den IFRS fremden timing concept. Gleichwohl ist bei hinreichender Nutzungswahrscheinlichkeit des Zinsvortrags eine Bildung aktiver latenter Steuern im IFRS-Abschluss analog zur Bildung aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge vorzunehmen, da sowohl Verlust- als auch Zinsvorträge einen ökonomischen Vorteil für das Unt darstellen, durch den die künftige steuerrechtliche Bemessungsgrundlage gemindert wird (ebenso zB *Kirsch* DStR 2007, 1268; *Brähler/Brune/Heerdt* KoR 2008, 289; aA *Loitz/Neukamm* WPg 2008, 198 die einen Analogieschluss aufgrund der Tatsache, dass für die Nutzung des Zinsvortrags in künftigen Perioden nicht nur die Bedingung des ausreichenden künftigen steuerlichen Ergebnisses, sondern weitere Bedingungen erfüllt sein müssen, ablehnen). Eine Behandlung als tax credit iSv IAS 12.34 scheidet aus, da die Geltendmachung des Zinsvortrags nicht zwingend zu einer Gutschrift durch die FinVerw, sondern lediglich zur Veränderung der steuerrechtlichen Bemessungsgrundlage führt (so auch *Loitz/Neukamm* WPg 2008, 198; *Brähler/Brune/Heerdt* KoR 2008, 292). Eine Bildung aktiver latenter Steuern auf Zinsvorträge kann ferner mit der Vorschrift des IAS 12.9 begründet werden. Danach sind auch dann aktive latente Steuern zu bilden, wenn Sachverhalte einen Steuerwert haben, sie jedoch in der Bilanz nicht als Vermögenswert oder Schuld anzusetzen sind (*Loitz/Neukamm* WPg 2008, 198).

Eine **Ausnahme vom Aktivierungsgebot** ergibt sich nach IAS 12.24 für abzugsfähige zeitliche Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder Schuldpostens, sofern der Geschäftsvorfall weder das handelsrechtliche noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst und es sich dabei nicht um einen UntZusammenschluss („business combination“) handelt. Als Beispiel für eine solche Ausnahme können steuerfreie **Investitionszulagen** genannt werden, die nicht zum Ansatz latenter Steuern führen dürfen (*Wotschofsky/Heller* IStR 2002, 819f). Nach IAS 20.24 können Investitionszulagen beim erstmaligen Ansatz (*initial recognition*) eines Vermögenswerts von dessen AK abgezogen werden. Ertragsteuerrechtlich darf eine Investitionszulage weder zu Einkünften, noch zu einer Minderung der AK/HK führen (§ 9 InvZulG 1999; § 8 InvZulG 2005; § 12 InvZulG 2007; § 255 Anm 120f). Hierdurch entsteht eine temporäre Differenz zur StB, wobei weder das IFRS-Ergebnis noch das Steuerergebnis beeinflusst werden (*Loitz* WPg 2004, 1185). Im HGB existiert keine dem IAS 12.24 vergleichbare explizite Regel. Klarstellend weist der Rechtsausschuss des Bundestages in seiner Beschlussempfehlung und Bericht zum Entwurf des BilMoG (Ber *Merz* ua, 87) darauf hin, dass nach HGB – anders als nach IAS 12 – in diesem Fall keine Ausnahme für die Bilanzierung latenter Steuern besteht (zur Bilanzierung nach HGB Anm 12). Insofern unterscheiden sich die latenten Steuern nach IFRS und HGB.

Aktive latente Steuern auf abzugsfähige zeitliche Differenzen aus Anteilen an einem TU, einem assozUnt oder einem GemUnt dürfen gem IAS 12.44 nur dann angesetzt werden, sofern wahrscheinlich ist, dass sich die temporären Differenzen in absehbarer Zukunft wieder umkehren werden und voraussichtlich künftig ein zu versteuerndes Ergebnis vorhanden sein wird, mit dem die abzugs-

fähige zeitliche Differenz verrechnet werden kann (s ausführlich *Schulz-Danso* in Beck IFRS², Anm 109 ff). Eine explizite diesbezügliche Regelung existiert im Handelsrecht nicht (s auch Anm 31).

- 105 Eine **Ausnahme vom Passivierungsgebot** ergibt sich nach IAS 12.15 im Fall zu versteuernder zeitlicher Differenzen aus der erstmaligen Erfassung eines **Goodwill**, der nicht steuerwirksam abgeschrieben werden darf, und aus der Ersterfassung eines Vermögenswerts oder Schuldpostens, der bei der erstmaligen Erfassung weder das handelsrechtliche noch das zu versteuernde Ergebnis berührt. Handelt es sich bei letzterem allerdings um einen UntZusammenschluss, gilt gem IAS 12.15 (b) die og Ausnahme nicht, dh ergebnisneutral entstandene abzugsfähige Differenzen im Rahmen der Abbildung eines UntZusammenschlusses sind in die Ermittlung latenter Steuern einzubeziehen. Im Vergleich dazu sind nach HGB grds latente Steuern auf im Zugangszeitpunkt bestehende Differenzen zu berücksichtigen (Anm 10 ff sowie *Loitz* DB 2009, 915).

Werden bspw im Rahmen eines *asset deals* Pensionsrückstellungen nach IAS 19 höher als nach § 6a EStG ausgewiesen, ist auf diese abzugsfähige zeitliche Differenz eine aktive latente Steuer zu bilden. Diese unterschiedliche Bilanzierung und Bewertung von Vermögenswerten und Schulden in HB und StB führt zu einer „Gegenbuchung“ im Goodwill, der somit für die weitere bilanzielle Behandlung aufzuspalten ist in einen Teil, der nicht steuerwirksam abgeschrieben werden darf und auf den (auch künftig) keine latenten Steuern gebildet werden, und einen Teil, der steuerrechtlich abzugsfähig ist und der der Steuerabgrenzung in den Folgeperioden unterliegt. Eine solche Abgrenzung wird regelmäßig erforderlich, da der Goodwill nach IFRS 3 nicht planmäßig abgeschrieben wird.

Wegen der jährlichen Werthaltigkeitsprüfung des Goodwill (IAS 36.90) können darüber hinaus in zwei Fällen zu berücksichtigende temporäre Differenzen entstehen. Erstens, wenn das Goodwill-Impairment nach IFRS geringer oder höher ausfällt als die nach Steuerrecht vorzunehmende planmäßige Abschreibung (IAS 12.21B). Zweitens, wenn die über den Wert des Goodwill hinausgehende Abschreibung eine Abstockung der Vermögenswerte bedingt, die der jeweiligen zahlungsmittelgenerierenden Einheit zugeordnet ist und steuerrechtlich keine entspr Abschreibung erfolgt (IAS 36.104; *Kütting/Wirth* BB 2003, 627 f).

Ein Passivierungsverbot ergibt sich des weiteren aus IAS 12.15 iVm 12.39 für latente Steuern auf zu versteuernde temporäre Differenzen aus Anteilen an einem TU, einem assozUnt oder einem GemUnt, sofern der Gester den Zeitpunkt des Ausgleichs der Differenz steuern kann und der Ausgleich in absehbarer Zeit unwahrscheinlich ist (§ 306 Anm 47; s ausführlich *Schulz-Danso* in Beck IFRS², § 25 Anm 109 ff). Eine explizite diesbezügliche Regelung existiert im Handelsrecht nicht (s auch Anm 25).

- 106 Die **Aktivierung latenter Steuern** wird nach IAS 12.24 von der Wahrscheinlichkeit eines wirtschaftlichen Nutzens in der Form verminderter Steuerzahlungen abhängig gemacht und ist daher nur insoweit zulässig, als es wahrscheinlich ist, dass in den entspr Gj ausreichende zu versteuernde Ergebnisse erzielt werden, gegen welche die abzugsfähigen latenten Steuern verwendet werden können. Grds ist es also unbeachtlich, ob das zu versteuernde Ergebnis aus sich umkehrenden zu versteuernden zeitlichen Differenzen (IAS 12.28) besteht oder aus künftigen Gewinnen (IAS 12.29).

- 107 Dieselben Ansatzvoraussetzungen gelten grds für aktive latente Steuern auf Verlustvorträge (IAS 12.34). Allerdings kann bereits die Tatsache eines bestehenden Verlustvortrags Zweifel an zukünftigen Gewinnen entstehen lassen (IAS 12.35). Bei einer Historie von Verlusten dürfen latente Steueransprüche aus ungenutzten Verlustvorträgen nur in dem Maße bilanziert werden, als das Unt wahrscheinlich über ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis verfügen wird, gegen das die unge-

nutzten steuerlichen Verluste verwendet werden können (IAS 12.35). In diesem Fall sind deshalb besonders hohe Anforderungen an die Zuverlässigkeit der Steuerplanung der Unt zu stellen (*Heurung AG* 2000, 547; *Schulz-Danso* in Beck IFRS², Anm 48). Anders als nach HGB ist der Ansatz aber nicht zwingend auf einen Verlustverrechnungszeitraum von fünf Jahren begrenzt.

Generell sind bei der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit, ob künftig ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, die in IAS 12.36 aufgelisteten Faktoren zu berücksichtigen. Darunter fallen zB Steuergestaltungsmöglichkeiten oder die Ursachen für die Verlustvorträge. Ist die Ursache für den Verlustvortrag eindeutig zu identifizieren und ist sie nicht wiederkehrender Natur, sollte dieser Sondereffekt bei der Wahrscheinlichkeitsbeurteilung entspr berücksichtigt werden (so auch *Bösser/Pilhofer KoR* 2008, 300). **108**

Angesichts des „Short-term Convergence Projects“, in dem eine Angleichung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs zwischen IFRS und US-GAAP angestrebt wird, ist in Anlehnung an SFAS 109.17 eine Schwelle von 50% als ausreichend anzusehen (ebenso *Schulz-Danso* in Beck IFRS², Anm 48; *Lienau/Zülch PiR* 2006, 265; *Berger DB* 2006, 2474; *Bösser/Pilhofer KoR* 2008, 300; *Kütting/Zwirner WPg* 2007, 556).

Für den Ansatz passiver latenter Steuern ist die Erzielung künftiger Gewinne abw von der Bilanzierung latenter Steueransprüche – wie nach HGB – keine Passivierungsvoraussetzung. **109**

IV. Bewertung

Basierend auf dem Grundgedanken der liability method wird grds wie nach § 274 der für den voraussichtlichen Umkehrzeitpunkt gültige Steuersatz auf der Basis der zum Bilanzstichtag geltenden bzw angekündigten Steuergesetzgebung herangezogen (IAS 12.47 ff). Bei gespaltenem Steuersatz ist der Thesaurierungssteuersatz maßgeblich (IAS 12.52A). **110**

Der Buchwert der latenten Steuern ist zu jedem Bilanzstichtag sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu überprüfen (IAS 12.56). Dabei sind Gesetzesänderungen zB der Steuersätze ebenso zu berücksichtigen, wie Änderungen der Ertragslage und unternehmenspolitische Einflüsse. So können bspw die Voraussetzungen für die Nichtaktivierung von aktiven latenten Steuern entfallen mit der Folge, dass die Aktivierung nachzuholen ist. Die Korrekturen im Rahmen der Anpassung sind grds erfolgswirksam vorzunehmen, es sei denn die ursprüngliche Erfassung erfolgte erfolgsneutral (IAS 12.60 iVm IAS 12.63; s weiterführend *Freiberg PiR* 2006, 176 ff). **111**

Nach IAS 12.53 kommt eine **Abzinsung** der latenten Steuern nicht in Betracht. **112**

V. Ausweis und Anhangangaben

Der Ausweis latenter Steuern erfolgt nach IAS 12 gem dem Konzept der Einzelbetrachtung in Form eines **Bruttoausweises** und getrennt von tatsächlichen Steuern. Eine Saldierung von aktiven und passiven latenten Steuern ist – anders als nach § 274 – grds nicht zulässig. Als einzige Ausnahme ist die Saldierung von latenten Steuerforderungen und -verbindlichkeiten dann erforderlich, wenn aktive und passive latente Steuern ggü derselben Steuerbehörde innerhalb eines Unt bestehen (IAS 12.74). Latente Steuern dürfen nicht als kurzfristige Vermögenswerte oder Schulden ausgewiesen werden, sofern das Unt in seiner Bilanz zwi- **115**

schen kurzfristigen und langfristigen Vermögenswerten unterscheidet (IAS 1.66 bzw IAS 1.69). Dies gilt auch dann, wenn sich die Differenzen innerhalb des nächsten Gj umkehren (*Schulz-Danso* in Beck IFRS² Anm 142).

- 116 IAS 12 sieht umfangreiche **Angabe- und Offenlegungspflichten** vor, nach denen alle wesentlichen Bestandteile sowie entspr Hintergrundinformationen zu den gebildeten latenten Steuern (einschl einer Überleitungsrechnung vom erwarteten zum tatsächlichen Steueraufwand) darzustellen sind (IAS 12.79 ff).

E. Exkurs: Überleitung von der Handelsbilanz zur Steuerbilanz

Schrifttum: *Patek* Bewertungseinheiten nach dem Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, KoR 2008, 364; *Oser/Roß/Wader/Drögemüller* Eckpunkte des Regierungsentwurfs zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), WPg 2008, 675; *Herzig/Briesemeister* Das Ende der Einheitsbilanz – Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG-RegE –, DB 2009, 1; *Herzig/Briesemeister* Steuerliche Problembereiche des BilMoG-RegE, Ubg 2009, 157; *Döfler/Adrian* Steuerbilanzpolitik nach BilMoG, Ubg 2009, 385; *Spengel* Bilanzrechtsmodernisierung – Zukunft der Steuerbilanz, FR 2009, 101; *Meurer* Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im BilMoG, FR 2009, 117; *Herzig/Briesemeister* Steuerliche Konsequenzen des BilMoG – Deregulierung und Maßgeblichkeit, DB 2009, 926; *Herzig/Briesemeister* Steuerliche Konsequenzen der Bilanzrechtsmodernisierung für Ansatz und Bewertung, DB 2009, 976; *Theile* Der neue Jahresabschluss nach dem BilMoG, DStR 2009, Beihefter zu Heft 18, 21; *Ortmann-Babel/Bolik/Gageur* Ausgewählte steuerliche Chancen und Risiken des BilMoG, DStR 2009, 934; *Kirsch* Übergangsvorschriften zum Jahresabschluss nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, DStR 2009, 1048; *Petersen/Zwirner* BilMoG, München 2009; *Schruff/Melcher* Umsetzung der HGB-Modernisierung, DB 2009, Beilage 5, 1; *Künkele/Zwirner* BilMoG: Handelsrechtliche Reform mit steuerlichen Konsequenzen?, DStR 2009, 1277; *Werth* Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG – Alle Klarheiten beseitigt?, DStZ 2009, 508; *Hüttche* Modernisierte Bilanzpolitik: Weichenstellungen mit Blick auf das BilMoG, BB 2009, 1346; *Kirsch* Bilanzpolitik im Jahresabschluss nach den Vorschriften des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, BRZ 2009, 254; *Kirsch* Positionierung des HGB-Jahresabschlusses nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz im Verhältnis zur Steuerbilanz, Stbg 2009, 320; *Schenke/Risse* Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, DB 2009, 1957; *Strahl* Steuerliche Bezüge des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, KÖSDI 2009, 16642; *Hennrichs* Neufassung der Maßgeblichkeit gemäß § 5 Abs 1 EStG nach dem BilMoG, Ubg 2009, 533; *Günter* Das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz nach dem BilMoG, Stbg 2009, 395; *Briese/Suermann* Sonderposten mit Rücklageanteil und steuerliche Abschreibungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss nach BilMoG, DB 2009 (im Manuskript zitiert); *Dettmeier* Das Schicksal des Sonderpostens mit Rücklagenanteil und steuerrechtlicher Abschreibungen nach dem BilMoG, DB 2009, 2124; Entwurf eines BMF-Schreibens betr Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung (veröffentlicht auf der Homepage des BMF).

A. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

I. Grundsätzliches

- 121 Nach § 5 Abs 1 S 1 Hs 1 EStG haben Gewerbetreibende, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und Abschlüsse zu erstellen, für den Schluss des Wj grds das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist („**materielle** Maßgeblichkeit“). Die Ausübung von handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungswahlrechten ist nach § 5 Abs 1 S 1 Hs 1 EStG für die Steuerbilanz maßgeblich („**formelle** Maßgeblich-