
2.1 Bilanzierung von Steuern

Das Bilanzmodernisierungsgesetzes (BilMoG)¹ aus 2009 sieht für den Bilanzierenden einen Wandel in der Behandlung der latenten Steuern vor. Die latenten Steuern, die in den internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS oder US GAAP bereits seit langem gebildet und diskutiert werden, erfahren nunmehr auch in der HGB Welt an Bedeutung (siehe Küting und Seel 2009, S. 922 ff; Kröner und Beckenhaub 2008b, S. 6; Loitz 2009, S. 913 ff). Die bisher in den HGB Abschlüssen vernachlässigte Fragen nach Ansatzvoraussetzungen und Bewertungen latenter Steuern in Jahresabschlüssen werden ab 2009/2010 beantwortet werden müssen.²

¹ Der Deutsche Bundestag hat auf seiner Sitzung am 26.03.2009 das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) verabschiedet – die größte Bilanzreform der letzten 25 Jahre. 28.05.2009 Gesetzesverkündung, erstmalige Anwendung der meisten Vorschriften für Geschäftsjahre mit Beginn nach dem 31.12.2009, freiwillige Anwendung aller Vorschriften des BilMoG für 2009 ist möglich. **Wesentliche Änderungen gegenüber den bisherigen Entwürfen:** Die bisher geplante Bewertung von Finanzinstrumenten des Handelsbestands mit dem beizulegenden Zeitwert wird nur für Banken realisiert, aktive latente Steuern bleiben ein Wahlrecht und selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände müssen nicht verpflichtend aktiviert werden. Außerdem: Einzelkaufleuten wird die handelsrechtliche Buchführungspflicht erlassen, wenn der Umsatz weniger als 500.000 € und der Gewinn weniger als 50.000 € beträgt, die Schwellenwerte für die Größenklassen nach § 267 HGB steigen um 20 %, Rückstellungen sind künftig abzuzinsen und dabei im Finanzergebnis zu buchen; Preis- und Kostensteigerungen sind einzuberechnen, die umgekehrte Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG entfällt, viele handelsrechtliche Wahlrechte fallen weg, z. B. die Abschreibung für künftige Wertschwankungen oder der Bruttoausweis ausstehender Einlagen.

² Im Handelsrechtlichen Einzelabschluss war die Steuerquote nicht aussagefähig. Mit zunehmender Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz wurde die Steuerquote nur als an das Steuerbilanzergebnis anknüpfende Aufwandsposition verstanden, die vielfach nicht planbar war (siehe Herzog und Dempfle 2002, S. 1 ff).

Abb. 2.1 Steuerlatenzen –
Wirkung Handels- und Steuer-
recht

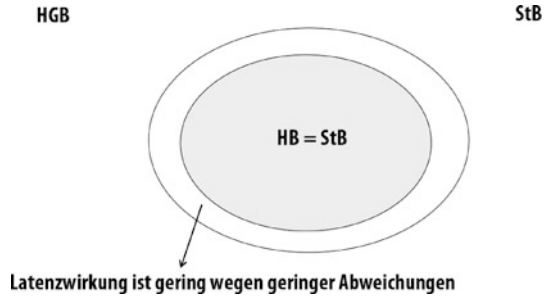
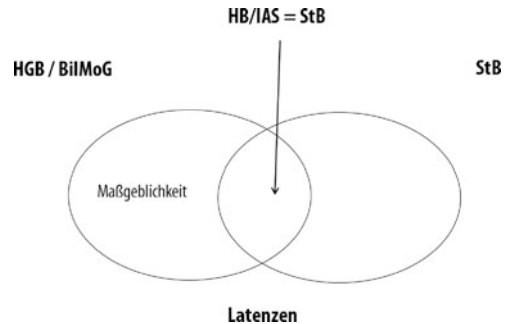


Abb. 2.2 Steuerlatenzen –
Wirkung IFRS und Steuerrecht



Die in der handelsrechtlichen Welt geltende Steuerlatenzrechnung geht bisher nur wenig über die in der Steuerbilanz geltenden Regeln hinaus, sprich die Bilanzunterschiede waren/sind eher gering (siehe Abb. 2.1).

In dem verabschiedeten BilMoG wird durch die Änderung des § 274 HGB n. F. faktisch der Regelkreis des IAS 12 eingeführt und das HGB insofern den internationalen Rechnungslegungsstandards angeglichen, was für die Latenzrechnung wichtig und zunächst komplexer erscheint (Abb. 2.2).

Nach einer Studie von Burger et al. (2004, S. 364) weisen nur 60 % der Firmen, die nach HGB vor BilMoG bilanzieren, latente Steuern aus; nach IFRS bilanzierende Unternehmen weisen 96 % latente Steuern aus.

Der von Kröner (Kröner 2004; Kröner und Beckenhaus 2008b, S. 631 ff.) bezeichnete Perspektivwechsel in der Betrachtung der Steuerquote wird ausgelöst durch den Fokus des externen Bilanzlesers auf Steuern als eine extern dokumentierte Aufwandszahl und -ziffer mit Bewertungsrelevanz für das gesamte Unternehmen. Die Kernelemente bestehen danach aus dem Konzept der latenten Steuern, den Elementen Steuerbarwertminimierung versus Steuerquotenoptimierung sowie aus der Gegenüberstellung der traditionellen Investitionsrechnung zum Tax Accounting. In dieser Betrachtung des Tax Accounting lässt sich bereits die Zielstruktur der Steuerplanung und auch Steuercontrollings ableiten. Die Minimierung des steuerlichen Barwerts der Steuerzahlungen einer Unternehmung umschreibt bereits alle Elemente des Managements einer Steuerquote. Das Konzept der Steuerbarwertminimierung bedeutet nicht, dass die Unternehmung ihre wirtschaftliche

Tätigkeit in letzter Konsequenz einstellt. Die Relativierung der Steuerbarwertminimierung berücksichtigt vielmehr, dass die Steuerbelastung auf das Ergebnis vor Steuern zu optimieren ist (Kessler et al. 2006, § 1 Rdnrn 13 ff.). Im Rahmen der Kapitalmarktorientierung³ sowohl nach IFRS/US GAAP oder auch nach dem BilMoG wird die Berichterstattung über Steuern nicht mehr nur als „Steuern gleich Aufwandposition“ zu verstehen sein. Die Steuern umfassen nach den genannten Rechnungslegungsstandards die G&V Position bestehend aus den laufenden Steuern (current tax) einschließlich der Ermittlung und Veränderung des Steuerrisikos und die latenten Steuern (deferred taxes) und deren Zahlungswirksamkeit (Cash impact) beispielsweise in der Cashflow Rechnung einer Unternehmung (Küting und Zwirner 2005, S. 1553 ff.).

Werden Steuern als Aufwandposition innerhalb der GuV als auch in Bilanzposten extern dokumentiert, entstehen in kapitalmarktorientierten Unternehmen Aufwandskennziffern mit Bewertungsrelevanz. Das Tax Accounting umschreibt deshalb die Erfassung und Gestaltung des Steueraufwands als Darstellung und dem Management der Steuerquote im Jahres- oder auch Zwischenabschluss eines Unternehmens.

$$\text{Tax Accounting} = \frac{\text{Erfassung/Gestaltung des Ertragsteueraufwands für Interne/externe Berichterstattung}}{\text{Management der Steuerquote}}$$

Auf dieser Grundlage des Steuermanagements stellt sich die Frage, welche Treiber für eine Steuerplanung und -Optimierung wesentlich sind. Die Steuerquote für die Ertragsteuer wurde und ist in den Fokus der Diskussion genommen worden (Mammen 2007, 105 ff.),⁴ wo bei nicht klar herausgearbeitet ist, welche Einflussgrößen für eine Steuerquote überhaupt beeinflussbar sind.

Nicht nur in einer Wirtschaftskrise sind die Auswirkungen der Steuern auf den Cashflow, auf die Liquidität des Unternehmens von großer Bedeutung. Die „Cash-Wirkung“ der Steuern sollte deshalb in den Vordergrund gerückt werden, was im Folgenden zu erläutern ist. Die These, die Cash-Wirkung der Steuern als Kennzahl in den Vordergrund zu rücken, hat Auswirkungen auf die Behandlung der latenten Steuern. Die laufenden Steuern wie steuerliche Vorauszahlungen, Zahlungen für Vorjahre oder Abschlusszahlungen im laufenden Jahr können bereits im Rahmen der Kapitalflussrechnung, dem sog. Cashflow Statement entnommen werden. Die gezahlten Ertragsteuern und vereinnahmten Erstattungen sind nach IAS 7.35 gesondert auszuweisen.

Latente Steuern sind zunächst nicht zahlungswirksam, was Anlass für so manche Kritik für die Behandlung der latenten Steuern gibt. Latente Steuern werden deshalb nicht in die

³ Die Konzernsteuerquote soll als Kontroll- und Steuerungsgröße der betrieblichen Steuerpolitik und Steuerplanung dienen (Zielke 2006, S. 2585–2595).

⁴ Die interne Funktion der Steuerquote sollen sein: Messgröße zur Beurteilung der Konzernsteuerabteilung, Steuerungsgröße für erfolgsabhängige Vergütungen sowie Ziel- und Kontrollgröße für Steuerabteilungen, vgl. auch Herzig und Dempfle (2002, S. 1); Pellens et al. (2008, S. 137).

Cashflow Rechnung einbezogen. Aus diesem Grunde ist die Cash Wirkung der latenten Steuern gesondert zu untersuchen.

Außerdem ist zu berücksichtigen, dass bestimmte Ereignisse nach IFRS außerhalb der GuV direkt im Eigenkapital erfasst werden.⁵

Dazu zählen z. B.

- passive Latenzen aus der Goodwillallokation aufgrund einer Purchase Price Allocation nach IAS 3.10 ff;
- Latenzen aufgrund Wertänderungen von Finanzinstrumenten der Kategorie available for sale, von Derivaten, die als Sicherungsinstrumente eines Cashflow hedge dienen;
- Latenzen aus der Umrechnung von Abschlüssen in fremder Währung sowie solche durch
- Gewinne und Verluste aus der Neubewertung von Sachanlagen, von gehandelten immateriellen Wirtschaftsgütern.

Die zu diesen Eigenkapitalverrechnungen zu bildende Latenz wird ebenfalls direkt im Eigenkapital gezeigt. Mangels GuV Berührung tauchen diese Latenzen nicht in der Steuerquote auf, verfälschen letztlich die Quote und deren Aussage. Die Eigenkapitalposten sind durch eine entsprechende Bereinigung von aktiven bzw. passiven latenten Steuern zu ergänzen (Rammert in Haufe 2007, § 51 rd. 84).

Für eine Cash Betrachtung sind diese erfolgsneutral verrechneten latenten Steuern, die keine Steuerzahlungen bewirken, gesondert zu berichten.

2.2 Die latenten Steuern

Die Berechnung und Bewertung von ertragssteuerlichen Positionen in der G&V und Bilanz beschäftigt sich wie im Falle anderer Aktiva und Passiva mit zwei Fragen. Erstens, wann hat das Unternehmen die Kosten für die (Ertrag)Steuern in der G&V und Bilanz zu berücksichtigen? Zweitens, wie soll diese Kostenposition behandelt werden?

In den Rechnungslegungsstandards nach IFRS oder BilMoG ist die Behandlung der Ertragsteuerposition aktuell und für die Zukunft klar umschrieben und findet beispielsweise in der Frage der Abzugsfähigkeit von Rückstellungen im Steuerrecht im jährlichen Abschluss ihren Niederschlag. Die Finanzverwaltungen der verschiedenen Länder beurteilen je nach nationalen steuerlichen Vorschriften Aktiva und Passiva in der IFRS Bilanz unterschiedlich. Oft sind diese Differenzierungen zeitlicher Natur (temporary differences). Ist die Folge dieser Beurteilung eine Verschiebung einer Steuerzahlung, wird das Unternehmen eine passive latente Steuern (Deferred Tax Liability, DTL) ansetzen. Wird eine

⁵ Petersen et al. (2009, S. 299) unterscheiden zwischen zwei Ausnahmen. (1) latente Steuern, die aus einem Geschäftsvorfall stammen, dessen bilanzielle Erfassung sich im Eigenkapital niederschlagen sowie (2) erfolgsneutrale Latenzen, die bei Unternehmenszusammenschlüssen entstehen.

Steuern zeitlich gesehen früher gezahlt als nach den IFRS Regeln notwendig, ist ein latenter Steueranspruch in vielen Fällen als Steuervorauszahlung zu betrachten, als latenter Steueranspruch zu aktivieren (Deferred Tax Asset, DTA).

Betrachtet ein Investor eines kapitalmarktorientierten Unternehmens die Erhöhung des Nettoergebnisses oder des Cashflows basierend auf das Steuermanagement, werden steuerliche Informationen, die Statistik, das Controlling für und über die Steuerquote wesentlich. Dies setzt ein entsprechendes Management und System für die Erfassung der Einzelsachverhalte und deren Zusammenwirken auf die laufenden und auf die latenten Steuern voraus (siehe Loitz 2008, S. 1389 und 1396).

2.2.1 Steuerrechnung für Unternehmen i.S. der Körperschaftsteuer (Corporate income tax)

Das Prinzip der Besteuerung eines Unternehmens für einen bestimmten Zeitraum ist einfach. Die Finanzverwaltung eines Landes bestimmt, was eine steuerpflichtige Gesellschaft ist. In vielen Fällen ist die steuerpflichtige Gesellschaft eine Kapitalgesellschaft. Die Besonderheiten einer Personengesellschaft nach deutschem Recht, im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sowie weitere Fragen zur Ansässigkeit oder Betriebsstättenbesteuerung sollen deshalb an dieser Stelle nicht weiter vertieft werden (siehe hierzu Ernsting und Loitz 2004, S. 1053).

Die Berechnung des steuerpflichtigen (stpfl.) Ergebnisses lautet auf dieser Basis

$$\begin{array}{r} \text{stpfl. Umsatz} \\ \text{abzgl. steuerlich abzugsfähige Kosten} \\ \hline \text{stpfl. Ergebnis} \end{array}$$

Die Steuerschuld bestimmt sich weiter aus dem

$$\text{Stpfl. Ergebnis} \times \text{Steuerrate} = \text{Steuerschuld.}$$

Die Gesellschaft berechnet die Steuerschuld in der Regel zum Ende eines Jahres.

Weiterführende Fragen und Problemfälle entstehen aus den Einzelheiten der steuerlichen Ermittlungsschritte:

1. Wie bestimmt die Finanzverwaltung den stpfl. Umsatz und die steuerlichen abzugsfähigen Kosten?
2. Wie beeinflusst die Dividendenpolitik die Steuerschuld der Gesellschaft und die steuerliche Situation des Gesellschafters?
3. Was geschieht, falls die Gesellschaft einen Verlust erzielt?
4. Auf welche Weise reduzieren steuerliche Förderungen, Incentives die Steuerschuld der Gesellschaft?

2.2.2 Berechnung des steuerpflichtigen Ergebnisses

Mit der Umsetzung der EU-Verordnung Nr. 1606/2002⁶ haben Unternehmen, die zur Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards verpflichtet sind, gemäß § 315a Abs. 1 HGB die IFRS (International Financial Reporting Standards) anzuwenden, und zwar auf Jahresabschlüsse ab dem 1.1.2005, in Ausnahmefällen wie im Falle eines befreienden US GAAP-Abschlusses ab dem 1.1.2007. Gesellschaften innerhalb der EU berechnen deshalb das IFRS-Ergebnis losgelöst von dem Steuerbilanzgewinn als sog. separate Reporting. In den Ländern mit einem handels- und steuerrechtlichen einheitlichen Vorgehen wie in Deutschland haben die steuerlichen Regelungen auf der Basis des steuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips sehr starken Einfluss.

Welche Maßstäbe werden durch IFRS nun angewendet? IFRS erfordert einen „true and fair view“ für das Rechnungswesen und Abschluss. Das IFRS- Ergebnis wird unter Berücksichtigung der nationalen und internationalen Rechnungslegungsstandard- Anforderungen berechnet. Ausgehend wird das steuerpflichtige Ergebnis durch Adjustierung des IFRS Ergebnisses unter Berücksichtigung der steuerlichen Anforderungen ermittelt.

$$\text{Stpfl. Ergebnis} = \text{IFRS Ergebnis} + / - \text{Steuerliche Veränderungen}$$

Die steuerlichen Veränderungen werden in zwei Kategorien eingeteilt:

1. solche, die einen *permanenten* Unterschied zwischen IFRS und dem steuerlichen Ergebnis bewirken und
2. solche, für die nur ein *temporäres* Auseinanderfallen der Ergebnisse besteht.

2.2.2.1 Permanente Differenzen und Kennzahlen

Permanente Differenzen entstehen hauptsächlich aufgrund von Steuergesetzen, die Einkommen von der Steuer befreien oder durch sog. steuerlich nichtabziehbare Ausgaben. Die nichtabziehbaren Ausgaben sind in allen Jurisdiktionen in der EU vertreten und dienen u. a. der finanzpolitischen Lenkung der Staaten für gewisse Ausgaben wie beispielsweise für die Beschränkung von Reisekosten und Bewirtungsaufwendungen. Für die steuerlich abzugsfähigen Kosten muß die Gesellschaft nachweisen, dass ein wirtschaftlicher Grund, ein sog. business purpose vorhanden ist, der eine betriebliche Veranlassung dieser Kosten dokumentiert. Spezielle steuerliche Vorschriften wie für den Abzug von Geschenken, Strafen etc, für die keine betriebliche Veranlassung vorhanden ist, geben im nationalen Recht Auskunft über die jeweils unterschiedliche Behandlung solcher Kosten.

Das Steuermanagement einer Gesellschaft muß sich auf solche permanenten Differenzen fokussieren (siehe Kröner und Beckenhab [2008a](#), S. 47 ff, siehe auch ders, Ubg [2008](#), S. 631). Diese permanenten Differenzen haben unmittelbaren Einfluss auf die Steuerquote, auf die Effective Tax Rate ETR.

⁶ Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) vom 04.12.2004, BGBl. I 2004, S. 3166 ff.

Ziel: Profitabilität		
KPI: Steuerlich nicht abziehbare Ausgaben		
Erläuterung / Effekte Die steuerlich nicht abziehbaren Ausgaben basieren auf unterschiedlichsten gesetzlichen Regelungen zur Lenkung gewisser Ausgaben, wie fringe benefits, Teile von Reisekosten etc.	Definition Kosten, die nicht steuerlich abzugsfähig sind. In EURO	Ziel: Zielgrößen EURO Im Vergleich zu Vorjahren EURO Sowie in % vom Umsatz
Adressaten Steuerabteilung <input checked="" type="checkbox"/> Interne <input checked="" type="checkbox"/> Externe <input type="checkbox"/>	Frequenz monatlich <input type="checkbox"/> Quartal <input checked="" type="checkbox"/> jährlich <input checked="" type="checkbox"/>	Einheiten Gesellschaft <input checked="" type="checkbox"/> Gruppe <input checked="" type="checkbox"/> Region <input checked="" type="checkbox"/> Land <input checked="" type="checkbox"/> Geschäftseinheit <input type="checkbox"/>

Abb. 2.3 Steuerliche Steuerquotentreiber

Permanente Differenzen und ETR Auswirkungen

Anlass der permanenten Differenz	ETR Effekt
Ergebnis in IFRS aber nicht im steuerlichen Einkommen	Minderung
Ergebnis im steuerlichen Einkommen aber nicht in IFRS	Erhöhung
Ausgaben/Verlust in IFRS aber nicht im stl Einkommen	Erhöhung
Ausgaben/Verlust im stl Einkommen aber nicht in IFRS	Minderung

Als Kennzahl für diese Treiber der Steuerquote kommen in Betracht⁷ die steuerlich nichtabziehbaren Ausgaben sowie die Steuerquote (siehe Abb. 2.3 und 2.4).

Der Unterschied zur „klassischen“ Steuerplanung liegt in der Berechnungsweise der ETR. Dem Gewinn vor Steuern einer Periode wird die Summe aus aktuellem und latentem Steueraufwand gegenübergestellt. Die Dimension der Kennzahl ist damit „%“. Zukünftige Steuerzahlungen und Steuererstattungen gehen über den latenten Steueraufwand bzw. -ertrag in die Kennzahl ein, wobei der Zeitpunkt der Realisation des Steueraufwandes/-ertrages jedoch unerheblich ist. Steuerlatenzen ergeben sich durch Differenzen im Bilanzansatz eines Vermögensgegenstandes oder einer Schuld zwischen Handels- und Steuerbilanz. Diese Differenzen können sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bestehen. Im Unterschied zur „klassischen“ Steuerplanung werden bei der Berechnung der ETR nur Sachverhalte betrachtet, die in der Berichtsperiode oder in vorangegangenen Perioden

⁷ Die Kennzahlensteckbriefe definieren nicht nur die jeweilige Kennzahl an sich, sondern geben den jeweiligen Adressat, die Reportingfrequenz als auch die Reportingeinheiten an.

Ziel: Profitabilität KPI: Effective Tax Rate, ETR		
Erläuterung / Effekte Im Kapitalmarkt ist die Steuerquote ein wichtiger Indikator. Die ETR wird als Vergleichsfaktor international eingesetzt. Die ETR ist die interne wie auch externe Schlüsselkennzahl, die im Kapitalmarkt kommuniziert wird. Der Fokus der ETR ist die laufende als auch latente Steuer, als zukünftige Steuer einer Gesellschaft	Definition Laufender und latenter Steueraufwand $\times 100$ <hr style="width: 50%; margin: 5px 0;"/> Ergebnis vor Steuern in %	Ziel: in % Veränderung: Abweichung Vorjahr Bsp.: - 2 % Entspricht: x EURO
Adressaten Steuerabteilung <input checked="" type="checkbox"/> Interne <input checked="" type="checkbox"/> Externe <input checked="" type="checkbox"/>	Frequenz monatlich <input checked="" type="checkbox"/> Quartal <input checked="" type="checkbox"/> jährlich <input checked="" type="checkbox"/>	Einheiten Gesellschaft <input checked="" type="checkbox"/> Gruppe <input checked="" type="checkbox"/> Region <input checked="" type="checkbox"/> Land <input checked="" type="checkbox"/> Geschäftseinheit <input type="checkbox"/>

Abb. 2.4 Effektive Steuerquote

wirtschaftlich verursacht wurden. Planzahlen sind in der Regel zur Berechnung der Kennzahl nicht erforderlich. Eine Ausnahme hiervon bildet der Ansatz oder die Veränderung von aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge, die nur dann gebildet werden dürfen, wenn eine zukünftige Nutzung zumindest wahrscheinlich (Prognose: „more likely than not“) ist. Hierzu wird im Folgenden noch ausführlich einzugehen sein.

Die ETR Kennzahl ist zu ergänzen um Kennzahlen, die außerordentliche Effekte bzw. eine Present Value Quote abbilden können. Mit diesen Kennzahlen liefert das Steuercontrolling auch Steuerplanungsansätze (Abb. 2.5).

Durch gezielte Sachverhaltsgestaltung sowie durch die Nutzung von Wahlrechten und Spielräumen werden außerdem Aufwendungen zeitlich vorgezogen, Erträge in spätere Perioden verlagert und Verlustvorträge möglichst frühzeitig genutzt.⁸ Der in der Steuerrechnung auszuweisende Gewinn, welcher die Bemessungsgrundlage der Besteuerung darstellt, wird möglichst weit in die Zukunft verlagert. Hierdurch steigt der Kapitalwert einer Investition, da die zu leistenden Steuerzahlungen in stärkerem Maße der Abzinsung unterliegen. Im Nenner der „Present Value Quota“ steht der über den Planungszeitraum erwartete Profit Before Tax, das „Vorsteuerergebnis“, der nach den Maßgaben der IFRS ermittelt und ebenfalls auf den Planungszeitpunkt abgezinst wurde. Auf diese Weise ergibt sich eine Kennzahl mit einem Wertebereich zwischen (in der Regel) 0 und 1, die im Gegensatz zur ETR den *Zeitpunkt* der Steuerzahlung und damit den Abfluss liquider Mittel berücksichtigt. Die Ermittlung der Kennzahl zu Planungszwecken ist an die Verfügbarkeit

⁸ Zu den verschiedenen Planungsansätzen: Herzig (2003, S. 1 ff.).

Ziel: Profitabilität		
KPI: Present Value of taxes		

Erläuterung / Effekte Der Barwert der potenziellen Steuerzahlungen prognostiziert und bewertet die zukünftigen Steuerzahlungen über den Planungszeitraum der Gesellschaft und lässt somit zeitraumübergreifende Steuerbelastungsvergleiche unterschiedlicher Szenarien zu.	Definition <u>Current tax year 1</u> $1 + i$ + <u>Current tax year 2</u> $(1 + i)^2$ in Euro	Ziel: Die Zielgröße hängt vom jeweiligen Planungsfokus ab. Wegen des profitabilitätsmindernden Charakters von Steuern ist generell ein Zielwert von 0 Euro wünschenswert
--	---	--

Adressaten Steuerabteilung <input checked="" type="checkbox"/> Interne <input checked="" type="checkbox"/> Externe <input type="checkbox"/>	Frequenz monatlich <input type="checkbox"/> Quartal <input checked="" type="checkbox"/> jährlich <input checked="" type="checkbox"/>	Einheiten Gesellschaft <input type="checkbox"/> Gruppe <input checked="" type="checkbox"/> Region <input type="checkbox"/> Land <input type="checkbox"/> Geschäftseinheit <input type="checkbox"/>
---	--	--

Abb. 2.5 Effektive Steuerquote

von Prognosen über Ergebnis- und Zahlungsgrößen gebunden. Der Planungsgegenstand ist dabei flexibel zu definieren und kann ein einzelnes Projekt, eine Legaleinheit, einen Geschäftsbereich, regionale/überregionale Aggregate oder den gesamten Konzern umfassen.

Der Steueraufwand zur Ermittlung der Steuerquote, der ETR wie dargestellt entsteht nicht nur aufgrund des laufenden Geschäfts. Die ETR wird vielfach durch Sondereffekte beeinflusst. Diese Effekte sind gesondert zu erläutern, um in der externen Berichterstattung eine sog. like-for-like Darstellung leisten zu können (Abb. 2.6 und 2.7).

Die Aufteilung des gesamten Steueraufwandes in solchen aus laufendem Einkommen und solchem aus außerordentlichem Einkommen ermöglicht eine getrennte Analyse beider Komponenten. Auf diese Weise können steuerlastmindernde und steuerlasterhöhende Effekte, die aus steuerlichen Sonderregelungen für außerordentliche Geschäftsvorfälle herrühren, isoliert betrachtet werden. Dies soll Planungsaktivitäten unterstützen, die nicht das operative Geschäft betreffen wie z. B. Sitzverlagerungen, Akquisitionen, Divestments. Gleichzeitig ist die Steuerquote, mit der das laufende Einkommen belastet wird, frei von Sondereffekten zu erkennen. Planungsobjekte, die hierauf Auswirkungen haben könnten beispielsweise Leasing- oder Finanzierungsmodelle sein.

Die Zuordnung der Ordinary/Extraordinary Taxes zu den jeweiligen Einkünften ist nicht trivial. Im Prinzip muss geschäftsvorfallbezogen vorgegangen werden und es müssten die jeweils anzuwendenden „Sonderregelungen“ der Jurisdiktion, in der die außer-

Ziel: Profitabilität		
KPI: Sondereffekte im laufenden Einkommen		
Erläuterung / Effekte Die gewöhnliche Steueraufwandsquote ermittelt die Relation zwischen gewöhnlichem Steueraufwand und gewöhnlichem Ergebnis. Sie eliminiert außerordentliche Effekte und stellt damit ein Maß für die relative steuerliche „Normalbelastung“ des Unternehmens dar.	Definition $\frac{\text{Ordinary tax expenses} * 100}{\text{Total ordinary earnings}}$ [%] $\text{Ordinary tax expenses} = \text{tax expenses without extraordinary taxes (as capital gains tax)}$ $\text{Ordinary earnings} = \text{EBT without capital gains etc.}$	Ziel: in %
Adressaten Steuerabteilung <input checked="" type="checkbox"/> Interne <input type="checkbox"/> Externe <input checked="" type="checkbox"/>	Frequenz monatlich <input type="checkbox"/> Quartal <input checked="" type="checkbox"/> jährlich <input checked="" type="checkbox"/>	Einheiten Gesellschaft <input type="checkbox"/> Gruppe <input checked="" type="checkbox"/> Region <input type="checkbox"/> Land <input type="checkbox"/> Geschäftseinheit <input type="checkbox"/>

Abb. 2.6 Effektive Steuerquote

Ziel: Profitabilität		
KPI: Außergewöhnliche Effekte und Steuerbelastung		
Erläuterung / Effekte Die außerordentliche Steueraufwandsquote stellt die Relation von außergewöhnlichem Steueraufwand zu außerordentlichem Ergebnis dar. Sie macht die außerordentliche Steuerbelastung durch einmal auftretende Sondereffekte transparent und setzt sie mit dem zugehörigen Ergebnisanteil in Beziehung.	Definition $\frac{\text{Extraordinary tax expenses} * 100}{\text{Total ordinary earnings}}$ [%] $\text{Extraordinary tax expenses} = \text{capital gain tax} + \text{other extraordinary tax expenses corporate tax} + \text{other extraordinary tax expenses local tax}$	Ziel: in %
Adressaten Steuerabteilung <input checked="" type="checkbox"/> Interne <input type="checkbox"/> Externe <input checked="" type="checkbox"/>	Frequenz monatlich <input type="checkbox"/> Quartal <input checked="" type="checkbox"/> jährlich <input checked="" type="checkbox"/>	Einheiten Gesellschaft <input type="checkbox"/> Gruppe <input checked="" type="checkbox"/> Region <input type="checkbox"/> Land <input type="checkbox"/> Geschäftseinheit <input type="checkbox"/>

Abb. 2.7 Effektive Steuerquote

Ziel: Profitabilität		
KPI: Volumen der aktuellen, laufenden Steuerzahlung		
Erläuterung / Effekte Die Summe der laufenden Steuern ist die originäre Höhe der tatsächlichen durch Steuerbescheid festgesetzten Steuern, die entweder schon gezahlt wurden oder kurzfristig gezahlt werden müssen. Sie enthält keine rein bilanziell entstandenen Steuerlatenzen.	Definition Steuerzahlungen, Laufende Vorauszahlungen und geleistete Abschlusszahlungen	Ziel: in Euro
Adressaten Steuerabteilung <input checked="" type="checkbox"/> Interne <input checked="" type="checkbox"/> Externe <input type="checkbox"/>	Frequenz monatlich <input type="checkbox"/> Quartal <input checked="" type="checkbox"/> jährlich <input checked="" type="checkbox"/>	Einheiten Gesellschaft <input checked="" type="checkbox"/> Gruppe <input checked="" type="checkbox"/> Region <input checked="" type="checkbox"/> Land <input checked="" type="checkbox"/> Geschäftseinheit <input type="checkbox"/>

Abb. 2.8 Laufende Steuerzahlungen

ordentlichen Einkünfte erwirtschaftet werden, bekannt sein und in einer Nebenrechnung simuliert abgebildet werden.

Schließlich ist die tatsächliche Zahlungssteuerquote, die sog. Cash-Tax rate von Bedeutung, um zu ermitteln, welche Steuern bspweise als Steuervorauszahlungen oder als Abschlusszahlung für welches Jahr tatsächlich abgeflossen sind, und den aktuellen Cash-flow belasten (Abb. 2.8).⁹

2.2.2.2 Temporäre Differenzen

Temporäre Differenzen entstehen, wenn der lokale Steuergesetzgeber und das Unternehmen unterschiedliche Auffassung sind, wann (nicht ob überhaupt) Einnahmen oder Ausgaben in die Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens einzubeziehen sind. Die Abschreibung von notleidenden Forderungen, unterschiedliche Abschreibungssätze und -methoden oder Aufwandsrückstellungen sind Beispiele für Betriebsausgaben, für die Steuergesetze andere Abzugszeitpunkte vorsehen als nach den IFRS Regeln. Gründe für die unterschiedlichen zeitlichen Abzugszeitpunkte sind vielfältig. Für die Frage einer notleidenden Forderung wird nicht in jeden Fall eine Abschreibung der Forderung vor endgültigem Verlust der Forderung steuerlich zugelassen, damit das steuerpflichtige Un-

⁹ In der direkten Methode zur Cashflow-Berechnung (IAS 7.18 i.V. mit 7.21) werden alle Mittelzuflüsse und -Abflüsse unmittelbar als Zahlungsströme dargestellt, so auch Steueraus-/ -einzahlungen, Petersen et al. (2009, S. 500 ff); Rudolph in Beck'sches IFRS-Handbuch (2006, § 11, Rdn. 31 ff.).

Abschreibungssätze im internationalen Vergleich (Mennel und Förster 2005)

Für Maschinen	
USA	40 %
Schweiz	40 %
Frankreich	35 %
Schweden	30 %
Kanada	30 %
Deutschland 2006/2007	30 %
Großbritannien	25 %
Japan	20,6 %
Niederland	20 %
Österreich	20 %
Italien	20 %
Deutschland 2008*	20 %

*Mit dem Steuersenkungsgesetz 2000 sind die höchstzulässigen Sätze bei der degressiven Abschreibung für bewegliches Anlagevermögen auf 20 % gekürzt worden. Die Bundesregierung führte für die Jahre 2006/2007 temporär den früheren Abschreibungssatz von 30 % wieder ein.

ternehmen ihr steuerpflichtiges Einkommen und die Steuer nicht frühzeitig mindern kann, ohne dass die Forderung bereits endgültig ausgefallen ist. Aufwandsrückstellungen sind deshalb erst bei Abfluss der Ausgaben steuerlich zu berücksichtigen und nicht bereits im Falle der gebildeten bilanziellen Vorsorge.

Demgegenüber sind degressive oder beschleunigte Abschreibungen von Investitionen in vielen Ländern zulässig, um lenkungspolitische Ziele für Investitionen durch steuerliche Vergünstigungen zu bewirken.

Zum ersten Verständnis der wesentlichen Bilanz und Gewinn- und Verlust-Positionen, aus denen sich steuerliche Auswirkungen ergeben, werden einige wichtige Treiber vorab im Detail folgende dargestellt.

2.2.2.3 Wesentliche Treiber der Steuerquote Abschreibungen

In vielen EU-Ländern werden degressive, beschleunigte Abschreibungen für alle Anlagegüter oder nur für einige ausgewählte Investitionen gewährt.

Die bilanzielle Behandlung der einzelnen permanenten und temporären Differenzen wird später anhand eines ausführlichen Beispiels näher erläutert.

Verrechnungspreise

Eine Gesellschaft mit Geschäftsbeziehungen und Tochtergesellschaften in verschiedenen Ländern hat weitere steuerliche Regelungen und Probleme zu beachten. Die Verteilung der steuerpflichtigen Gewinne auf die verschiedenen Jurisdiktionen ist eine immerwährende Streitfrage.

Die (steuerliche) Beschäftigung mit dem Verrechnungspreisthema nimmt seit dem Jahr 2000 stetig zu. Die Fülle der neuen Verrechnungspreis Regelungen, die Zunahme der prominenten Fälle wie im September 2006 der GlaxoSmithKline Fall (3,4 Mrd. \$ Steuernachzahlung in den USA) oder der Takeda Pharmaceutical Co. ebenfalls in 2006 (57 Mrd. Yen Steuerzahlung in Japan) machen die Relevanz des Transfer Pricing für die Wirtschaft insgesamt deutlich. Mehr als 60 % des weltweiten Handels findet in multinational tätigen Unternehmen statt.¹⁰ Auf dieser Grundlage verwundert es nicht, dass die Steuerverwaltungen dieser Welt ihren sog. „fair share“, so „Her Majesty’s Revenue & Customs“ (HMRC) Service¹¹ an Steueraufkommen erhalten möchten, indem sie verstärkt Transfer pricing Regularien verabschieden. Nicht immer sind diese Regeln so aufeinander abgestimmt, dass die Besteuerung desselben Sachverhalts in mehreren Staaten, eine Doppelbesteuerung vermieden wird. Die Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) veröffentlichte Verhaltensrichtlinien, die der Harmonisierung und des fairen Umgangs mit den Verrechnungspreisen bewirken soll. Jeffrey Owens, OECD Head of Tax Policy, bezeichnete die Transfer pricing guidelines als einen Prozess „from rhetoric of globalization to the reality of globalization“ (Houlder 2005), was die Dimension des Themas unterstreicht.

Zwei Themengebiete treten neben zunehmenden Dokumentations-Anforderungen aus praktischer Sicht im Sinne von Auswirkungen auf eine Steuerquote hervor: die Behandlung von immateriellen Wirtschaftsgütern, den sog. intangibles sowie die prozessorientierte Behandlung der funktionellen Zusammenarbeit innerhalb einer Unternehmung.

Behandlung von intangibles

Marketing intangibles werden zunehmend als globales Problem empfunden. Die Fragestellungen die sich aus Marketingaktivitäten eines Unternehmens ergeben, verbinden sich mit den Kosten für weltweite Werbekampagnen, mit den Fragen, wer trägt die Risiken aus Werbung? aus Forschungsaktivitäten? wer erhält die sich anschließend ergebenden Gewinne? und wie werden die geschaffenen immateriellen Werte bilanziert und verrechnungspreistechnisch vergütet?

Ein typisches Beispiel ist der Vertrag einer Gesellschaft A mit einem global auftretenden Sportstar. Die Kosten für den Vertrag sollen 1 Mio. € betragen, für einen fünfjährigen Zeitraum. Zusätzlich entstehen laufende Kosten für Promotions etc. von 1,5 Mio. € p. a. Die Gesellschaft B ist die lokale ausländische Vertriebseinheit für die Produkte der Gesellschaft A. B verwendet eigenes lokales Marketing und das Marketingmaterial der Gesellschaft A aus dem Vertrag mit dem Sportler.

In vielen Konzernen fallen solche Marketingkosten im Headquarter an. In Folge werden die Marketingkosten in die angeschlossenen Tochtergesellschaften B verrechnet, so wie es für andere Managementkosten übliche Praxis ist. Die steuerlichen Fragen aus den Kostenverrechnungen sind nicht einfach zu beantworten.

¹⁰ John Neighbour „Transfer Pricing: Keeping it at arm’s length, April 2002.

¹¹ www.hmrc.gov.uk/budget2006/pn03.pdf.

Wer wird der wirtschaftliche Eigentümer für den immateriellen Wert eines fünfjährigen Marketingvertrags? Wer trägt die laufenden Kosten? Liegt eine Kostenteilung (cost sharing) oder ein Lizenzvertragsverhältnis zwischen A und B vor?

Die Fragen, wie die Vertragsbeziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen A und B zu qualifizieren sind, werden schnell kompliziert. Werden die Kosten der Gesellschaft A an die B verrechnet, wird B (Mit)Inhaberin des immateriellen Wirtschaftsguts; verbleiben die Kosten bei A, sollte A um eine Lizenz für die Nutzung der Marketingrechte nachfragen.

Aus der globalen Entwicklung der Steuerjurisdiktionen ergibt sich eine deutliche Tendenz, solche Marketing intangibles oder Forschungsrechte, -ergebnisse steuerlich zu erfassen und daraus steuerliches Substrat, Mehrsteuern zu erzeugen, was die Steuerquote entsprechend belastet. Die einfache Allokation der zentralen Marketing- oder Forschungskosten auf die angeschlossenen Tochterunternehmen bewirkt zunehmend größere steuerliche Probleme als die Vergütung eines zentralen immateriellen Wirtschaftsguts mittels einer Lizenzgebühr. Dennoch sind damit nicht alle Probleme gelöst. Welchen Wert dem immateriellen Gut „Marketing für 5 Jahre“ beizumessen ist, wird in verschiedenen steuerlichen Regelungen unterschiedlich beantwortet werden müssen. Eine exakte Definition für „den richtigen“ Verrechnungspreis, Lizenz oder Servicegebühr wird es deshalb nicht geben können. Die Unsicherheit in der Wertbestimmung wird begleitet durch die Risiken der

- wachsenden lokalen Steuerschuld,
- einer potenziellen Doppelbesteuerung im Sender- und Empfängerland A oder B,
- Strafzuschläge und Steuerzinsen auf Nachzahlungen = steuerquotenerhöhend,
- der Unsicherheit der weltweiten Steuerbelastung eines Konzerns und
- der Unsicherheit, wie zukünftig die interaktiven Verhältnisse innerhalb eines Konzerns zu bemessen sind.

Die OECD als auch das European Joint Transfer Pricing Forum haben in den letzten Jahren auf der Grundlage von Arbeitsgruppen sich für die Harmonisierung der Verrechnungspreis-Besteuerung eingesetzt. Erste positive Ergebnisse aus diesen Bemühungen lassen zumindest innerhalb der Europäischen Union ein einheitliches Vorgehen und damit eine Reduzierung der genannten offenen Fragen erhoffen.

Prozessorganisation

Konzerne organisieren sich zunehmend in Prozessen. Die Organisation anhand von Funktionen und Prozessen bedeutet, dass die Wertschöpfungseinheiten das wirtschaftliche Handeln einer Unternehmung bestimmen. Die Organisationseinheiten wie z.B. der Einkauf, die Produktion, der Vertrieb, das Marketing, die Patentverwaltung usw. tragen ihrerseits spezifische Risiken und Chancen, die insgesamt preisbildend für die innerbetriebliche Leistung wirken. Die Prozessorganisation innerhalb eines Konzerns kann hierarchische und/oder marktorientierte Koordinationsformen beinhalten oder in

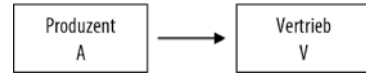
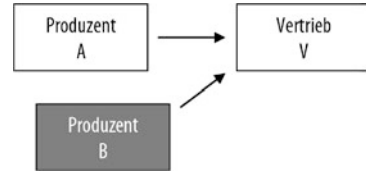
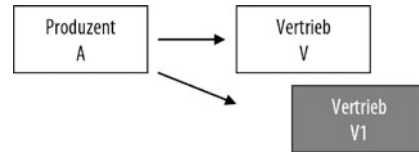
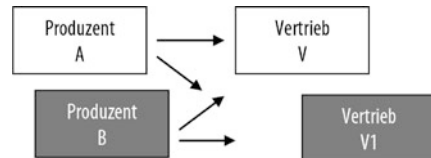
sich vereinigen. Die marktorientierte Koordination der innerbetrieblichen Prozesse, des Leistungsaustausch zwischen den Transaktionsteilnehmern sollte der prozessbasierten Integration innerhalb des Konzerns gegenüber gestellt werden. Ein hierarchisch koordinierter Leistungsaustausch ist geeignet für den spezifischen Ressourceneinsatz in den Austauschprozessen. Die Effizienz einer Prozessorganisation wird deshalb durch die Transaktionskosten, deren Vorteile oder Nachteile, in einer hierarchischen und marktähnlichen Koordination der Einzelprozesse begrenzen.

Die Finanzverwaltungen dieser Welt sehen in diesem Umstand ihre Rechtfertigung für die Annahme, dass die Einschränkung des Marktmechanismus solange wirkt, als Verrechnungspreise nicht über den Marktpreisen liegen.

Die Reduzierung des Problems der Verrechnungspreisbestimmung auf das bestimmende Element des Marktmechanismus berücksichtigt jedoch nicht suboptimale Entscheidungen innerhalb der Prozessketten. Solche Entscheidungen zeigen ähnliche Folgen wie opportunistische Strategien in externen Marktsituationen.

Division managers seeking to improve the profitability of their own divisions, have an interest then to manipulating the Transfer price, perhaps by assigning overhead costs to products for which the buying division has no alternative source in order to inflate the profits reported to goods for which it faces competition (Milgrom und Roberts 1992, S. 81).

Die Transaktionspartner innerhalb eines Konzerns verhalten sich in der gedachten Marktsituation so, dass Preise „manipuliert“ und Liefer- und Abnahmemengen den Preisen angepasst werden. Die Transaktionspartner nehmen entweder autonome Mengenanpassungen bei konstanten Verrechnungspreisen vor oder treten in Nachverhandlungen über die Verrechnungspreise ein. Dieses opportunistische Verhalten der Unternehmensfunktionen steht der Forderung der Finanzverwaltung, den Verrechnungspreis dem Marktpreis anzupassen, gegenüber. In der betriebswirtschaftlichen Realität sind solche Verhandlungsspielräume aber geeignet, transaktionsspezifische Investitionen zu gefährden. Hohe transaktionsspezifische Investitionen und große dezentrale Spielräume bei der Preis- und Mengenentscheidung der Transaktionspartner sind Bedingungen, die Nachverhandlungen bei Marktveränderungen bewirken können. Verrechnungspreise können deshalb als Koordinationsinstrument bei transaktionsspezifischen Investitionen zu suboptimalen Austauschprozessen führen. Solche Austauschprozesse erweisen sich als ineffizient und weichen von optimalen Entscheidungen aus der Sicht der Konzernzentrale ab. Verrechnungspreise sind ohne eine hierarchische Absicherung bei hohen Transaktionsinvestitionen ein sehr konfliktträchtiges Koordinationsinstrument. Die Anreizfunktion der Verrechnungspreise sollte begrenzt sein, was insbesondere gilt, wenn die Preisbestimmung mit großen Schwankungen im Marktpreis und/oder Absatzmengen einhergeht. Die hierarchischen Steuerungselemente machen in diesen Fällen die Prozessorganisation robuster gegenüber opportunistischem Verhalten der Transaktionspartner als die ausschließliche marktorientierte Koordination. Die hierarchische Prozesssteuerung enthält zudem Sicherungsinstrumente durch Abstimmverhalten, durch prozessorientierte Matrixorganisation im Falle der Produktion- oder Funktionsdifferenzierung.

Abb. 2.9 Fall 1**Abb. 2.10** Fall 2**Abb. 2.11** Fall 3**Abb. 2.12** Fall 4

In den Abb. 2.9, 2.10, 2.11 und 2.12 werden die Spielräume für das oben beschriebene opportunistische Verhalten der Funktionen nochmals verdeutlicht.

Im Fall 1 (Abb. 2.9) bestimmt sich der Verrechnungspreis auf Vollkostenbasis mit einem Gewinnaufschlag im Rahmen des Cost Plus Systems.¹² Der Gewinnanteil bestimmt sich nach Gewinnmargen aus Vergleichsstudien sog. comparable research studies.

Im Fall 2 (Abb. 2.10) entsteht durch die zweite Produktionsstätte B ein Konkurrenzverhältnis zum Produzenten A, wenn dieser nicht auf Kostenbasis, sondern als Profit Center auftritt. Der Vertrieb V kann in diesen Fällen beide Produzenten untereinander ausspielen und das günstige Preisangebot wie unter fremden Dritten für seine Zwecke annehmen. Falls der Produzent B ein externer ist, stellen sich die Konzerninvestitionen für die Produktion A selbst in Frage, falls A nicht mehr zu auskömmlichen Kosten produzieren kann.

Im Fall 3 und Fall 4 (Abb. 2.11 und 2.12) werden die Thesen entsprechend gespiegelt. Interne Wettbewerb zwischen den Funktionen ist wünschenswert, kann aber zu den genannten opportunistischen Verhaltensweisen führend, die letztlich die Konzerninvestitionen gefährden.

Fazit

Die Verrechnungspreisbestimmung ist ein globales Thema, das nicht nur steuerlichen Raum innerhalb eines Unternehmens einnimmt. Die Notwendigkeit des Transfer pri-

¹² Siehe zu den verschiedenen Verrechnungspreismethoden: Kromer in Kessler et al. (2006, § 7 Rdnrn. 39 ff.).

cing international wenn nicht global einheitlich zu dokumentieren bewirkt eine zeit- und damit kostenintensive Anstrengung, was sich definitiv lohnt. Nur mittels eines dokumentierten System, von Prozessketten, von der Allokation der intangible goods des Unternehmens kann der genannte „fair share“ an Steuern in den verschiedenen Ländern erreicht und argumentiert werden. Entsprechend wird sich die Verrechnungspreisbildung auf die Steuerquote der einzelnen Gesellschaft bzw. im Konzern durch die vorhandenen Steuersatzunterschiede auswirken.

Behandlung von Dividenden

Die steuerliche Berücksichtigung von Dividenden in einer Gesellschaft als auch beim Gesellschafter ist in den Ländern unterschiedlich. Dividenden sind nach Rechnungslegungsgrundsätzen i. S. von IFRS und nach gesellschaftsrechtlichen Regeln die Verteilung von Gewinnen, die Dividendenschüttung ist nicht aus Ausgaben abzugsfähig. Steuerlich hat dies zwei wesentliche Folgen. Zum einen ist es für eine Gesellschaft von Vorteil, ein Darlehen auszulegen, weil die sich daraus ergebenden Zinsen im Gegensatz zur Dividendenzahlung steuerlich abzugsfähig sind. Zum anderen wird ohne eine besondere steuerliche Regelungen der ausgeschüttete Gewinn höher besteuert als ein thesaurierter; der geschüttete Gewinn ist in der Gesellschaft eine Nachsteuergröße und wird auf der Ebene des Gesellschafters nochmals einer Besteuerung zugeführt.

Die meisten EU-Länder haben deshalb ein Steuersystem eingeführt, das diese zweifache Besteuerung ausschließt oder abmildert. Die Systeme zur Vermeidung der doppelten Steuerlast sind sehr unterschiedlich. Nach dem sog. Anrechnungssystem (imputation system) kann der Gesellschafter die gesamte oder ein Teil der durch die Gesellschaft gezahlte Körperschaftsteuer auf seine persönliche Steuerschuld anrechnen, was bedeutet, dass die persönliche Einkommensteuer um die Körperschaftsteuer, die auf die Dividende beruht, gemindert ist. Belgien, Dänemark und Frankreich haben dieses System eingeführt. Die Details dieser Systeme weichen voneinander ab.

Das System mit gespaltenen Steuersätzen arbeitet mit zwei Körperschaftsteuersätzen: ein höherer Steuersatz findet Anwendung auf thesaurierte Gewinne, eine niedrigere Steuerrate gilt für ausgeschüttete Gewinne. Deutschland hatte dieses System bis 2001; das sog. Anrechnungsverfahren als eine Kombination aus dem Anrechnungssystem und gespaltenen Steuersätzen.

Im Gegensatz zu den obigen generellen System wird beim klassischen System der ausgeschüttete Gewinn zweimal besteuert, einmal auf der Ebene der Gesellschaft und zum zweiten Mal auf der Ebene des Gesellschafters, falls er eine Dividende erhält. Vielfach wird unter dem klassischen System die Steuerbelastung des Gesellschafters dadurch gemindert, dass ein Teil des Einkommens aus der Dividendenschüttung nicht in Ansatz gebracht wird, wie in Deutschland im Rahmen des sog. Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 EStG). Neben Deutschland (Wechsel in 2001) hat Italien in 2003 ein solches Verfahren eingeführt. In den Niederlanden oder USA gilt das klassische System mit unterschiedlichen Ausprägungen bereits seit langer Zeit.

Ziel: Profitabilität KPI: Betrag an steuerbefreitem Einkommen		
Erläuterung / Effekte Viele Einkommensarten sind von der Steuer befreit. Die Steuerbefreiungen richten sich nach den jeweiligen Steuersystemen. In Europa gilt das Steuerfreistellungssystem. Andere Befreiungen beziehen sich auf Subventionsbeträge wie die Investitionszulage in Deutschland und andere Gründe. Die Steuerbefreiung ist ein Haupttreiber der Konzernsteuerquote.	Definition Gesamtbetrag des steuerlich befreiten Einkommens in Euro	Ziel: In Euro Veränderung: Zum Vorjahr in % und Betrag
Adressaten Steuerabteilung <input checked="" type="checkbox"/> Interne <input checked="" type="checkbox"/> Externe <input checked="" type="checkbox"/>	Frequenz monatlich <input type="checkbox"/> Quartal <input checked="" type="checkbox"/> jährlich <input checked="" type="checkbox"/>	Einheiten Gesellschaft <input checked="" type="checkbox"/> Gruppe <input checked="" type="checkbox"/> Region <input checked="" type="checkbox"/> Land <input checked="" type="checkbox"/> Geschäftseinheit <input checked="" type="checkbox"/>

Abb. 2.13 Steuerfreies Einkommen

Die Dividenden sind eines der positiven Steuertreiber der ETR. Aus diesem Grunde ist eine Kennzahl bezogen auf die steuerbefreiten Einkommensteile (siehe Abb. 2.13) entscheidend für die Darstellung der Ursache-Wirkung auf die ETR.

Verlustberücksichtigung

Verluste in einer Gesellschaft sind in der Regel Ausdruck einer geminderten Leistungsfähigkeit. Aus diesem Grund gewähren die meisten Länder den Gesellschaften mit Verlusten Steuerentlastungen, wobei die Art und Weise der Entlastungen sehr unterschiedlichen sein können. Die meisten EU-Länder erlauben Verlustvorträge für operative Verluste, die mit künftigen operativen Gewinnen verrechnet werden können. Einige Länder beschränkten den Verlustvortrag auf 5 Jahre (Frankreich, Italien, 15 Jahre in Spanien), andere Länder haben keine zeitliche Beschränkungen (Niederlande, Schweden und England).

Eine direkt wirkende steuerliche Subvention ist die Möglichkeit eines Verlustrücktrags in vergangene Jahre. Nur wenige Länder in Europa bieten diese Möglichkeiten.

- **Schweden**
 Verlustrücktrag 6 Jahre (Mennel und Förster 2005)
 Verlustvortrag unbegrenzt
- **Niederlande**
 Rücktrag 3 Jahre
 Vortrag unbegrenzt

- **Großbritannien**
Rücktrag 1 Jahr
Vortrag unbegrenzt
- **Frankreich**
Rücktrag 3 Jahre
Vortrag unbegrenzt
- **USA**
Rücktrag 2 Jahre
Vortrag 20 Jahre
- **Deutschland**
Rücktrag 1 Jahr
Vortrag unbegrenzt mit Mindestgewinnbesteuerung
- **Spanien**
Rücktrag 0 Jahre
Vortrag 15 Jahre
- **Kanada**
Rücktrag 3 Jahre
Vortrag 10 Jahre
- **Japan**
Rücktrag 1 Jahr
Vortrag 5 Jahre
- **Italien**
Rücktrag 0 Jahre
Vortrag 5 Jahre

In einigen Ländern ist eine sog. steuerliche Organschaft (Fiskal Unity oder Group Relief) möglich, mit der eine Gesellschaft mit ihren nationalen Tochtergesellschaften eine Steuererklärung für die gesamte Gruppe zusammengefasst abgeben kann. Für Verluste bedeutet dies eine Verrechnungsmöglichkeit der aktuellen Verluste mit Gewinnen der in der Gruppe zusammengefassten Gesellschaften. Im Ergebnis werden Verluste einer Gesellschaft wesentlich früher genutzt als wenn die Verlustgesellschaft separat besteuert würde.

Das Reporting zu den Verlustvorträgen beinhaltet verschiedene Elemente. Zum einen geht es um die Ermittlung des Verlustpotenzials, das zu einem latenten Steueranspruch, einem DTA führen kann. Zum anderen geht es um eine Risikobeurteilung insofern, als Verlustvorträge aufgrund von gesetzlichen Regelungen verfallen können. Entsprechende Verfallsdaten und Reportinginhalte werden unter Risikomanagement dargestellt (Abb. 2.14).

Steuervergünstigungen (Tax incentives)

Steuervergünstigungen innerhalb von Europa werden vielfältig gewährt, eine Harmonisierung gibt es auf diesem Gebiet nicht. Die EU Staaten fördern verschiedene Aktivitäten, um investive Aktivitäten in ihren Ländern zu fördern, wie Vergünstigungen für Forschungs- und Entwicklungskosten. Andere Vergünstigungen werden für Exporttätigkei-

Ziel: Profitabilität		
KPI: Verlustvorträge		
Erläuterung / Effekte Die Höhe der aktiven latenten Steuern bildet sich aus der Differenz zwischen handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen von Bilanzaktiva oder Bilanzpassiva, die zu potenziellen Steuerrückstellungen in Zukunft führen. Sie stellen somit potenzielle Ansprüche gegenüber dem Fiskus dar	Definition Summe der Verlustvorträge getrennt nach Veräußerungsverlusten und weiteren Steuern wie die dt GewSt in Euro	Ziel: In EUR Veränderung: Abweichung Vorjahr in % und in Euro
Adressaten Steuerabteilung <input checked="" type="checkbox"/> Interne <input checked="" type="checkbox"/> Externe <input checked="" type="checkbox"/>	Frequenz monatlich <input type="checkbox"/> Quartal <input checked="" type="checkbox"/> jährlich <input checked="" type="checkbox"/>	Einheiten Gesellschaft <input checked="" type="checkbox"/> Gruppe <input checked="" type="checkbox"/> Region <input checked="" type="checkbox"/> Land <input checked="" type="checkbox"/> Geschäftseinheit <input type="checkbox"/>

Abb. 2.14 Höhe der Verlustvorträge

Ziel: Profitabilität		
KPI: Volumen an Quellensteuer		
Erläuterung / Effekte Quellensteuer wird durch den Zahlenden von Dividenden / Zinsen / Lizenzen an die jeweilige Steuerverwaltung gezahlt und gilt für den Empfänger der Zahlung als Steuervorauszahlung, sofern die Quellensteuer nicht mit steuerfreien Einkommen im Zusammenhang steht. Die Quellensteuer ist deshalb zu unterteilen in abzugsfähige oder anrechenbare Quellensteuer und solche, die nicht steuerlich abzugsfähig ist.	Definition Gesamtbetrag der Quellensteuer - anrechenbarer bzw. abzugsfähiger Betrag - nicht abzugsfähiger Betrag in Euro	Ziel: In Euro Veränderung: Zum Vorjahr in % und Betrag
Adressaten Steuerabteilung <input checked="" type="checkbox"/> Interne <input type="checkbox"/> Externe <input type="checkbox"/>	Frequenz monatlich <input type="checkbox"/> Quartal <input checked="" type="checkbox"/> jährlich <input checked="" type="checkbox"/>	Einheiten Gesellschaft <input checked="" type="checkbox"/> Gruppe <input checked="" type="checkbox"/> Region <input checked="" type="checkbox"/> Land <input checked="" type="checkbox"/> Geschäftseinheit <input type="checkbox"/>

Abb. 2.15 Quellensteuer

Ziel: Profitabilität		
KPI: Volumen an Steueranrechnungsbeträgen (tax credits)		
Erläuterung / Effekte In Australien, Kanada, England, Frankreich (nur auf Antrag) und den US Steuersystemen gibt es ein Tax credit system, das Steuern anrechnet, die bereits in einer anderen Jurisdiktion auf das Einkommen bezahlt ist.	Definition Gesamtbetrag der steuerlichen Anrechnungsbeträge in Euro	Ziel: In Euro Veränderung: Zum Vorjahr in % und Betrag
Adressaten Steuerabteilung <input checked="" type="checkbox"/> Interne <input type="checkbox"/> Externe <input type="checkbox"/>	Frequenz monatlich <input type="checkbox"/> Quartal <input checked="" type="checkbox"/> jährlich <input checked="" type="checkbox"/>	Einheiten Gesellschaft <input checked="" type="checkbox"/> Gruppe <input checked="" type="checkbox"/> Region <input checked="" type="checkbox"/> Land <input checked="" type="checkbox"/> Geschäftseinheit <input type="checkbox"/>

Abb. 2.16 Steueranrechnungsbeträge

ten, für umweltfreundliche Produkte und Produktionen oder für die Förderung von lokalen imagefördernden Kampagnen gewährt. Gemeinsame Ziele einer Steuerförderung sind die spezifische Förderung der Industrie, der sozialen Entwicklung eines bestimmten Gebiets oder Aktivitäten bzw. Personengruppen. Steuerliche Förderungen beinhalten Steuerfreistellungen, Steueranrechnungsbeträge, beschleunigte Abschreibungen, die Reduzierung der Körperschaftsteuerrate, oder Vergünstigungen für sog. Expatriates.

2.2.2.4 Weitere Kennzahlen

Die weiteren Kennzahlen für die Einflussfaktoren auf die Steuerquote betreffen mit den Quellensteuern und Steueranrechnungsbeträgen typische Kosten- und ETR-Treiber. Die Kennzahl, Steuer auf Kosten, ist eine Steueraufwandsquoten-Darstellung zum Vergleich unterschiedlicher Konzernunternehmen (Abb. 2.15, 2.16 und 2.17).

2.2.3 Bilanzrechtliche Regelungen nach IFRS und BilMoG

Steuern sind reguläre Kosten des Unternehmens, die entweder zu vermeiden sind, aber ursächlich mit den profitablen Aktivitäten eines Unternehmens zusammenhängen. Daraus ergibt sich die Frage, wie eine Gesellschaft die Steuerkosten für den zu veröffentlichten Jahresabschluss berechnet? Diskutiert werden soll hier nicht das jeweilige nationale Bilanzierungsrecht, das in den EU-Ländern bereits sehr unterschiedlich ist. Für eine solche Darstellung sind detaillierte Kenntnisse der unterschiedlichen nationalen Rechnungsle-

Ziel: Profitabilität		
KPI: Steuern auf Kosten		
Erläuterung / Effekte Die Steueraufwandsquote ermittelt den Anteil des Steueraufwands am Gesamtaufwand des betrachteten Unternehmens. Sie ermöglicht so einen Aufwandsstrukturvergleich zwischen unterschiedlichen Unternehmen. Diese Kennzahl dient primär der Planung	Definition $\frac{\text{Laufender} + \text{latenter Aufwand}}{\text{Gesamtaufwand}} \times 100$ Gesamtaufwand in %	Ziel: In % Veränderung: Zum Vorjahr in % und Betrag
Adressaten Steuerabteilung <input checked="" type="checkbox"/> Interne <input type="checkbox"/> Externe <input type="checkbox"/>	Frequenz monatlich <input type="checkbox"/> Quartal <input type="checkbox"/> jährlich <input checked="" type="checkbox"/>	Einheiten Gesellschaft <input checked="" type="checkbox"/> Gruppe <input checked="" type="checkbox"/> Region <input type="checkbox"/> Land <input type="checkbox"/> Geschäftseinheit <input type="checkbox"/>

Abb. 2.17 Steuern auf Kosten



Abb. 2.18 Steuerliche Gewinnermittlung auf Basis der IFRS in der EU

gungsstandards erforderlich. Im Rahmen der Diskussionen über das BilMoG hat sich jedoch die Tragweite der Anwendung der den IFRS vergleichbaren Standards gezeigt. Die erste Erkenntnis ist: Die Harmonisierung der Rechnungslegungsstandards in Richtung IFRS ist nicht weit fortgeschritten (Abb. 2.18).

Insbesondere für die Bemessung der Gewinnausschüttung ist das Bild der Bilanzierungsgrundlage noch unterschiedlicher (Abb. 2.19).

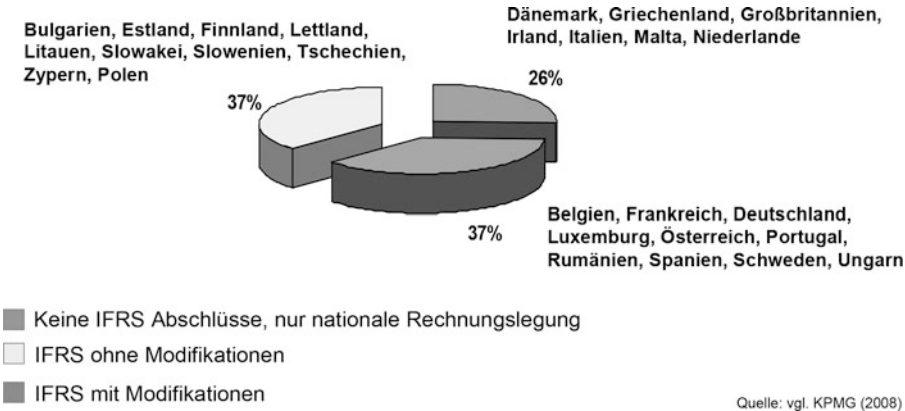


Abb. 2.19 Ausschüttung auf Basis der IFRS in der EU

Die Berechnung der ertragsabhängigen Steuern eines Unternehmens ist deshalb nicht einfach, weil der steuerliche Gewinn von dem Gewinn beispielsweise nach IFRS abweicht. Aus diesem Grunde werden in Deutschland zunächst die handelsrechtlichen Grundlagen zu einer steuerlichen Gewinnermittlung überführt, auf deren Grundlage schließlich die zu veröffentlichten Steuern nach IFRS ermittelt werden.

Steuerliches Einkommen	IFRS Abschluss
Stpfl. Einnahmen	(IFRS) Umsatz
– abzugsfähige Ausgaben	– (IFRS) Ausgaben
Stpfl. Ergebnis	(IFRS) Ergebnis

Gründe für die unterschiedliche Behandlung des IFRS Ergebnisses und des steuerpflichtigen Ergebnisses sind

1. Einnahmen oder Ausgaben werden nach IFRS und steuerlichen Vorschriften in verschiedenen Zeiträumen erfasst.
2. Der Steuergesetzgeber lässt wie bereits besprochen Ausgaben nicht zum steuerlichen Abzug zu oder befreit Einnahmen aus bestimmten Quellen von einer Besteuerung, oder
3. Sachverhalte werden als Einnahmen oder Ausgaben in der Steuererklärung anders als in dem Rechenwerk nach IFRS behandelt.

Die erste Fallgruppe sind zeitliche Differenzen (temporary differences), die Fälle 2 und 3 umschreiben permanente Differenzen (parmenent differences); die letzteren haben einen Einfluss auf die Steuerquote eines Unternehmens; die Auswirkungen aus der ersten Fallgruppe, Steuerlatenzen, haben in der Regel keinen Einfluss auf die Steuerquote eines Unternehmens.

Latente Steuern im deutschen Handelsrecht in der Fassung des BilMoG haben gesetzliche Grundlagen, die Abb. 2.20 zeigt.

Aus dem Wortlaut von § 274 Abs. 1 und 2 HGB n.F. ergibt sich der Wechsel der Erfassungs- und Berechnungsmethodik für die Ermittlung der latenten Steuer (siehe Herzog und Vossel 2009, S. 1174 f.). Es gilt nunmehr das sog. Temporary-Konzept, latente Differenzen werden zukünftig aus den Differenzen der Bilanzposten ermittelt. Damit hat sich insofern der § 274 HGB n.F. dem IAS 12 angeglichen; die sog. Liability Methode wird in das deutsche Bilanzrecht eingeführt. Der Gesetzeswortlaut des § 274 HGB n.F. bestimmt dem Wortlaut nach nicht die Anwendung der Liability Methode. Gleichwohl bringt der § 274 HGB n.F. durch die Regelung zu der Bewertung von Latenzen mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen im Zeitpunkt der Umkehrung der temporären Differenzen zum Ausdruck, dass nunmehr die Liability Methode zur Anwendung kommt.

Nach der neuen Gesetzesfassung des HGB werden Steuerlatenzen in drei Schritten ermittelt.

1. Schritt:

Steuerlatenzen aufgrund von Abweichungen zwischen der handelsrechtlichen Einzelbilanz und der nationalen Steuerbilanz, § 274 Abs. 1 S. 1–3 HGB n.F.

2. Schritt

Steuerlatenzen aufgrund von Verlustvorträgen, § 274 Abs. 1 S. 4 HGB n.F.

3. Schritt

Steuerlatenzen aufgrund von Konsolidierungen und sog. Outside Basis Differenzen, § 306 HGB n.F. (Loitz 2009, S. 913, 914).

In einem ersten Schritt werden die Ansatzwahlrechte für aktive und Ansatzpflichten für passive latente Steuern geprüft. Dies gilt für Kapitalgesellschaften und gleichgestellte Gesellschaften anderer Rechtsformen wie für Personenhandelsgesellschaften nach § 264a HGB. Kleine Kapitalgesellschaften müssen nach § 274a Nr. 5 HGB n.F. die neuen Vorschriften des § 274 HGB n.F. nicht anwenden.

Die im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens geplante Aktivierungspflicht für latente Steuern wurde in der Endfassung des Gesetzes nicht umgesetzt. Es bleibt das Ansatzwahlrecht für aktive latente Steuern auf Verlustvorträge sowie die neuen Ausweisregelungen. Die Tragweite des Ansatzwahlrechts bleibt jedoch fraglich. Nach der endgültigen Gesetzesfassung des § 274 Abs. 1 Satz 3 HGB n.F. ist eine Saldierung der aktiven und passiven latenten Steuern explizit zulässig. Soweit sich aus der Saldierung ein „aktiver Überhang“ ergibt, unterliegt dieser dem Aktivierungswahlrecht. Im Anhang ist nach § 285 Nr. 29 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 21 HGB n.F. anzugeben,

auf welche Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist.

Alter Wortlaut § 274 HGB**Steuerabgrenzungen**

(1) Ist der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand zu niedrig, weil der nach den steuerlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn niedriger als das handelsrechtliche Ergebnis ist, und gleicht sich der zu niedrige Steueraufwand des Geschäftsjahrs und früherer Geschäftsjahre in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich aus, so ist in Höhe der voraussichtlichen Steuerbelastung nachfolgender Geschäftsjahre eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 zu bilden und in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben.

Alter Wortlaut § 274 HGB**Steuerabgrenzungen**

(2) Ist der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand zu hoch, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn höher ist als das handelsrechtliche Ergebnis, und gleicht sich der zu hohe Steueraufwand des Geschäftsjahrs und früheren Geschäftsjahre in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich aus, so darf in Höhe der voraussichtlichen Steuerentlastung nachfolgender Geschäftsjahre ein Abgrenzungsposten als Bilanzierungshilfe auf der Aktivseite der Bilanz gebildet werden. Dieser Posten ist unter entsprechender Berücksichtigung gesondert auszuweisen und im Anhang zu erläutern.

Neuer Wortlaut § 274 HGB**Latente Steuern**

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

Neuer Wortlaut § 274 HGB**Steuerabgrenzungen**

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

Abb. 2.20 Vergleich der Regelungen der bisherigen und neuen Fassung des § 274 HGB

In der Begründung zur Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses zum BilMoG wird ausgeführt, dass diese Anhangsangaben unanhängig davon vorzunehmen sind, ob in der Bilanz latente Steuern ausgewiesen werden oder nicht, also unabhängig, wie eine oben genannten Saldierung vorgenommen ist. Das bedeutet nichts anderes, als dass in allen Fällen des

- unsaldierten Ausweises,
- des saldierten Ausweises oder
- dem unterbliebenen Ausweis, falls der Saldo eine aktive Latenz ergibt, für die das Ansatzwahlrecht ausgeübt wurde,

eine Berechnung und Erläuterung der einzelnen latenten Positionen zu erfolgen hat. Dieses Erfordernis entspricht den Anforderungen des IAS 12 für die Bewertung und den Ausweis der Latenzen.

Die in der alten Fassung des § 274 HGB bestehende Ausschüttungssperre für latente Steuer im Einzelabschluss bleibt im BilMoG bestehen, § 274 Abs. 2 S. 3 HGB n. F. Dies gilt unabhängig davon, ob in der Bilanz ein Netto- oder Bruttoausweis erfolgt, d. h. der aktive Überhang geht in die Beträge ein, die insgesamt ausschüttungsgespart sind.

In der erstmaligen Anwendung des HGB in der Fassung des BilMoG sind die Aufwendungen oder Erträge aus der erstmaligen Anwendung der §§ 274, 306 des Handelsgesetzbuches unmittelbar mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen (Art 67 Abs. 6 EGHGB n. F.)

Anhand eines einfachen Falles sollen die Prinzipien der latenten Steuern bis zu deren Cash-Wirkung im folgenden erarbeitet werden. Als bilanzielle Unterschied ist die einfachste Fallgruppe „Abschreibungsunterschiede“ gewählt.

2.3 Cash-Wirkung der (latenten) Steuern

Grundfall

Sachverhalt

- Anlagevermögen 20 für einen Computer
- steuerliche Nutzungsdauer 4 Jahre
- Abschreibungen nach IFRS 5 jährlich gleichbleibend
- steuerliche Abschreibungen, beschleunigt angenommen (8,6,4,2)
- Einnahmen 100, andere Ausgaben ohne Abschreibungen 85

Jahr 1

Steuerbilanz		IFRS	
stpfl. Einnahmen	100	Umsatz	100
steuerliche Ausgaben	- 85	Ausgaben	-85
<hr/>		<hr/>	
Ergebnis vor Abschreibung	15		15
Steuerliche Abschreibung	-8	Normale Abschreibung	-5
<hr/>		<hr/>	
Steuerliches Ergebnis	7		10
<hr/>		<hr/>	

Entwicklung des

Sonstiges Anlagevermögen	45		45
Computer	20		20
Abschreibungen	-8	12	-5
<hr/>		<hr/>	
Gesamt	57		60
<hr/>		<hr/>	

Im obigen Grundfall sind das Ergebnis nach IFRS und das steuerliche Ergebnis vor Abschreibungen gleich. Erst durch die verschiedenen Abschreibungsmethoden ergeben sich unterschiedliche Ergebnisse 10 nach IFRS ($15 - 5$) und 7 als steuerpflichtiger Gewinn ($15 - 8$). In den Folgejahren wird sich die zeitliche unterschiedliche Berücksichtigung der Abschreibungen entsprechend fortsetzen.

Die Kernfrage in der Berücksichtigung der zeitlichen Differenzen ist, wie die Gesellschaft die richtigen Ertragsteuern, die laufenden Steuern (current taxes) eines Jahres bestimmt? Die tatsächlichen Steuern werden auf der Grundlage der Jahresergebnisse jeweils berechnet, indem die nominale oder statutarische Steuerrate auf den steuerpflichtigen Gewinn angewendet wird. Bei einem einfach angenommenen Steuersatz von 30 % errechnen sich die Steuern mit 2,1 ($7 \text{ Profit} \times 30 \% \text{ Steuerrate}$).

Steuerpflichtiger Gewinn	7,0	
Laufende Steuern	<u>-2,1</u>	laufende Steuern
Ergebnis nach Steuern	4,9	Jahresüberschuss

Die Berechnung der laufenden Steuern von 2,1 Geldeinheiten (GE) ist nicht auf den ersten Blick nachvollziehbar. Die laufenden Steuern werden auf der Grundlage des steuerpflichtigen Gewinns und nicht auf den IFRS Profit berechnet. Dies gilt um so mehr, als andere steuerlich nicht abzugsfähige Kosten wie beispielsweise Reisekosten, Strafen oder Geschenke als permanente Differenzen den steuerpflichtigen Gewinn bei der Ermittlung des sog. steuerlichen Einkommens zusätzlich erhöhen oder steuerfreie Einnahmen dieses steuerliche Einkommen anderes als das Ergebnis nach IFRS mindern.

Die Steuerquote von 21 % (2,1 Steuern zu 10 Ergebnis nach IFRS) ist auf den ersten Blick bestechend niedrig im Verhältnis zu nominalen Steuerrate von 30 %. Ursache ist ausschließlich die unterschiedliche Abschreibungshöhe, die beschleunigte Abschreibung mit den unterstellten Werten in der Steuerbilanz, die eine temporäre Bilanzdifferenz bewirkt. Die temporäre Differenz ist ein steuerlicher Vorteil zeitlicher Art. Der Gesamtbetrag an Abschreibungen, den die Gesellschaft über die Nutzungsdauer des Anlageguts Computer von 4 Jahren geltend machen kann, ist derselbe im IFRS Abschluss als auch in der Steuerbilanz, die Kosten des Wirtschaftsguts betragen 20 GE. Der steuerliche Abzug für die Abschreibungen ist im ersten Jahr 01 größer als in IFRS, wird im 2. Jahr 02 bereits geringer so wie in 03 und 04. In den zukünftigen Jahren wird deshalb die Steuer höher sein als im Jahr 01.

2.3.1 Laufende und latente Steuern

Zur Beseitigung der Schwächen in der unterschiedlichen Darstellung der Abschreibungen in der laufenden Steuerberechnung sieht IAS 12 ein System der latenten Steuern vor. Latente Steuern (deferred taxes) bedeuten, dass die Gesellschaft steuerliche aktuelle und zukünftige Einflüsse bereits im ersten Jahr 01 für die gesamte Periode, hier Abschreibungen für die Nutzungsdauer von 4 Jahren, darstellt. Die Steueraufwendungen oder der Steuerertrag besteht in der sog. Latenzierung aus zwei Komponenten:

- laufende Steuern als Aufwand oder Ertrag, sog. current expense or benefit sowie
- zukünftige Steuern, die sich auf das laufende Jahr bereits auswirken, sog. latente Steuern oder deferred tax expense/benefit.

Im Beispielsfall berechnet sich die latente Steuer wie folgt:

(Steuerpflichtiges) Ergebnis	7,0	nach IFRS	10,0
vor Steuern			
Laufende Steuern		<u>-2,1</u>	
Ergebnis nach Steuern	4,9		Jahresüberschuss

Der Unterschied von 3,0 GE (10,0 zu 7,0) in Vorsteuerergebnis basiert auf die unterschiedliche Höhe der Abschreibungen, die sich in den Folgejahren umkehren werden. Auf diesen Unterschied berechnet sich eine latente Steuerverpflichtung, ein latenter Steueraufwand nach IAS 12 in Höhe von 3,0 mal Steuersatz 30 % von 0,9 GE. In den Folgejahren wird die Steuer höher werden, weil die beschleunigte steuerliche Abschreibung der Höhe nach geringer wird als die normale Abschreibung nach IFRS.

Die Steuer nach IFRS beträgt deshalb:

Laufende Steuern	-2,1
Latente Steueraufwand	<u>-0,9</u>
Gesamt	-3,0

Was einen IFRS Jahresüberschuss von 10,0 minus Steuern von 3,0 von 7,0 und eine Steuerquote von 30 % bedeutet.

2.3.2 Wirkung einer aktiven Latenz

Falls die Firma sich anders als im Grundfall entscheidet in IFRS den Computer schneller abzuschreiben als in der Steuerbilanz, ist die Abschreibung nach IFRS höher als die steuerliche in Jahr 01. In diesem Fall ist der steuerpflichtige Gewinn höher als der nach IFRS und die Gesellschaft zahlt Steuern voraus, sog. Cash-Wirkung. Die Gesellschaft zahlt letztlich mehr Steuern, als sie nach der Höhe des IFRS Ergebnisses zahlen müsste. Die Steuerzahlung wird nicht in die Zukunft geschoben, sondern bereits im Jahr im voraus geleistet. Die daraus entstehenden Steuervorauszahlung ist eine aktive Latenz, ein sog deferred tax asset (DTA), das als zukünftiger Ertrag, Reduzierung der zukünftige Steuerbelastung des Unternehmens, bereits in Jahr 01 in den IFRS berücksichtigt wird.

2.3.2.1 Bilanzielle Behandlung von latenten Steuern

Wie berücksichtigt die Gesellschaft den latenten Steueraufwand und -ertrag in den Bilanzen?

Die nach IAS 12 vorgegebene Methode zur Ermittlung von latenten steuerlichen Positionen ist die Bilanzpostenmethode (balance sheet approach).¹³ Nach dieser Methode berechnet die Gesellschaft latente Verpflichtungen (Deferred Tax Liability, DTL) und latente Ansprüche (Deferred Tax Asset, DTA) zum Ende des Wirtschaftsjahrs.

Die Berechnung beginnt zunächst mit den steuerlichen Werten, die in Deutschland in der Steuerbilanz für die einzelnen Anlagegüter und Verbindlichkeiten, Rückstellungen zu ermitteln sind.

Die Steuerbilanzansätze werden sodann mit den IFRS Bilanzansätzen verglichen. Die Differenzen zwischen den verschiedenen Bilanzansätzen nach Steuerbilanz und IFRS Bilanz sind die sog. temporären Differenzen.

Auf die temporären Differenzen zum Jahresende wird sodann der aktuelle nominale Steuersatz angewendet. Ergeben sich steuerbelastende temporäre Differenzen (sog. taxable temporary differences), d. h. solche Differenzen, die die zukünftige Steuer erhöhen, entsteht eine passive Latenz (recognised DTL); ist eine zukünftige steuerliche Entlastung entstanden, ergibt sich eine aktive latente Steuer (sog. deductible DTA).

Die aktive latente Steuer, das DTA ist ein immaterielles Wirtschaftsgut, ein intangible asset, das während eines jeden Wirtschafts- und Steuerjahres daraufhin zu untersuchen ist, ob eine Realisierung der zukünftigen Steuerminderung realistisch und möglich ist.

Im Grundfall lässt sich der Bilanzunterschied darstellen:

Latente Steuerberechnung

	StB	IFRS-Bilanz		
	Betrag	Betrag	Differenz	DTL
Computer aktivierte Kosten 20				
Jahr 01	20	20		
minus Abschreibungen	<u>-8</u>	<u>-5</u>		
Buchwerte	12	15	-3	-0,9
Zunahme an passiven latenten Steuer gleich DTL			0,9	
sog. current year movement.				

Die Differenz zwischen den Buchwerten nach Steuerbilanz und IAS-Bilanz beträgt im ersten Jahr 3 mal 30 % Steuersatz ergeben 0,9 als zukünftige Steuerverbindlichkeit. In den Folgejahren wird sich diese passive Latenz, dieses DTL weiterentwickeln, je nach Nutzungsdauer des zugrunde liegenden Wirtschaftsguts:

¹³ Die Bilanzpostenmethode ist nicht die einzige Methode zur Ermittlung latenter Steuereffekte. In einigen Ländern werden latente Steuern durch die Ermittlung von Gewinn- und Verlustrechnungspositionen, durch die sog. timing differences method ermittelt.

Entwicklung der passiven Latenz, des DTL für die Jahre 01 bis 04 nach IAS 12:

		Jahre			
		<u>01</u>	<u>02</u>	<u>03</u>	<u>04</u>
Anschaffungskosten					
Steuerbilanz	20	12	6	2	0
IFRS-Bilanz	<u>20</u>	<u>15</u>	<u>10</u>	<u>5</u>	<u>0</u>
Stpfl Differenz	0	- 3	- 4	- 3	0
Passive Latenz	0	- 0,9	-1,2	-0,9	0
Ergebnisrechnung					
Latenter Steueraufwand (-)		-0,9	-0,3		
Auflösung des DTL Ertrag (+)				+0,3	+0,9

In der Gesamtdarstellung wirkt sich auf die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) wie folgt aus:

		Jahre			
		<u>01</u>	<u>02</u>	<u>03</u>	<u>04</u>
Ergebnis vor Abschreibungen		15	15	15	15
Abschreibungen nach IFRS		- 5	- 5	- 5	- 5
Ergebnis vor Steuern		10	10	10	10
Laufende Steuern (siehe unten)		-2,1	-2,7	-3,3	-3,9
Latenter Steuer		<u>-0,9</u>	<u>-0,3</u>	<u>+0,3</u>	<u>+0,9</u>
Steueraufwand insgesamt		<u>-3,0</u>	<u>-3,0</u>	<u>- 3,0</u>	<u>- 3,0</u>
Ergebnis nach Steuern		<u>7,0</u>	<u>7,0</u>	<u>7,0</u>	<u>7,0</u>

		Jahre			
		<u>01</u>	<u>02</u>	<u>03</u>	<u>04</u>
Laufende Steuern (current tax)					
Ergebnis vor Abschreibungen		15	15	15	15
Steuerliche Abschreibungen		<u>- 8</u>	<u>- 6</u>	<u>- 4</u>	<u>- 2</u>
Stpfl Gewinn		<u>7</u>	<u>9</u>	<u>11</u>	<u>13</u>
Steuern 30 %		2,1	2,7	3,3	3,9

Die Steuerzahlung (Cash-Wirkung) wird in den Jahren 01 und 02 aufgeschoben, die temporäre Differenz, das DTL steigt an. Das DTL, die passiven latenten Steuern lösen sich sodann in den Jahren 03 und 04 auf, Steuerzahlungen entstehen, die in den Jahren 01 und 02 verschoben waren. Die laufende Steuer erreicht die tatsächliche Steuerhöhe und fließt als Zahlung an die Finanzbehörden ab. Am Ende der Nutzungsdauer des Computers im Jahr 04 sind der Steuerbilanzwert und der Bilanzansatz nach IFRS wieder gleich: *Die passive latente Steuer ist zahlungswirksam geworden negative Cash-Wirkung.*

2.3.2.2 Vorteile der latenten Steuerrechnungslegung

Für einen externen Betrachter und Investor hat die latente Steuer-Rechnungslegung unzweifelhaft Vorteile in Bezug auf die Identifizierung, welche Steuern durch ein Unternehmen zu zahlen sind. Latente Steuern geben zudem einen Hinweis auf die Profitabilität einer Gesellschaft. Das Nachsteuerergebnis wird über die Entwicklung der Steuerlatenzen richtig erfasst und dargestellt (siehe Pellens et al. 2008, S. 137 ff.).¹⁴

Das Anlagevermögen ist nicht die einzige Quelle für Steuerlatenzen. Aktive und passive Latenzen können auch aufgrund anderer Bilanzpositionen entstehen.

Beispiel: Verbindlichkeiten (Hoffmann in Haufe 2007, § 26 Rdn. 18 f.)

Eine Verbindlichkeit ist wegen niedriger Verzinslichkeit nach IFRS unterhalb des Rückzahlungsbetrags zu bewerten, in der Steuerbilanz ist der Rückzahlungsbetrag auszuweisen.

Daraus entsteht eine passive Latenz, da sonst der Steueraufwand zu niedrig wäre. Wird die Verbindlichkeit getilgt, wird eine Auflösung des Passivpostens vorgenommen.

Aktive latente Unterschiede (deductible difference) entstehen beispielsweise, wenn eine Gesellschaft eine Rückstellung für nicht werthaltige Kundenforderungen bildet. Viele Finanzverwaltungen erkennen solche erfolgswirksam gebildeten Rückstellungen nicht an; erst wenn der Forderungsbetrag final droht auszufallen, wird steuerlich die Rückstellung anerkannt. Durch diesen Umstand weicht die Rückstellung für wertberichtigte Forderungen nach IFRS von den steuerlich zulässigen ab.

Auf der Passivseite der Bilanz entstehen typischerweise Bewertungsunterschiede für Pensionsrückstellungen. Die Pensionsrückstellung nach IAS 19 wird wesentlich höher sein, als die steuerliche Pensionsrückstellung, die in Deutschland sich nach der besonderen Bewertungsvorschrift des § 6a EStG richtet. Aus dem Bilanzunterschied für Pensionsrückstellungen entsteht deshalb eine aktive Latenz.

Die aktive Latenz ist letztlich auf ein Mindervermögen in der IFRS Bilanz gegenüber der Steuerbilanz zurückzuführen.

Passive Latenzen (taxable temporary difference) entstehen, wenn der Steuerwert eines Wirtschaftsguts geringer ist als nach den Ansatzregeln nach IFRS. Dies ist wie im obigen Beispiel beschrieben der Fall, wenn eine schnellere Abschreibung frühzeitig Steuern spart, die später gezahlt werden müssen.

¹⁴ Pellens et al. (2008) beschäftigen sich mit den steuerlichen Einflussfaktoren auf den Cashflow.

Die steuerlichen Regelungen in der verschiedenen Ländern bezwecken, Steuern möglich aktuell zu vereinnahmen, sprich Einnahmen sofort zu versteuern und Ausgaben erst dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn diese tatsächlich entstehen. Nach IFRS, IAS 12 müssen alle zeitlichen Differenzen nach der Bilanzpostenmethode ermittelt und berücksichtigt werden. IAS 12 berücksichtigt zudem eine Neubewertung von Steuerlatenzen, falls sich der Steuersatz des jeweiligen Landes ändert, wenn das neue Steuergesetz verabschiedet ist (current or enacted).

Auf der Basis des IFRS wird die Steuerlatenz allgemein anerkannt. Dennoch gibt es nationale Unterschiede, die sich letztlich auch auf die Steuerlatenzen auswirken können. Zunächst gilt in einigen Staaten (Spanien, Deutschland) (noch) der income statement approach für die Berechnung von Steuerlatenzen. Danach entstehen Latenzen, wenn die Gesellschaft Einnahmen oder Ausgaben in unterschiedlichen Perioden, Wirtschaftsjahren nach Steuerrecht und nationalen Rechnungslegungsregeln, realisiert, sog. Timing differences. Diese Methode würde im Computer-Fall bewirken, dass in die Abschreibungsdifferenz von 3 im ersten Jahr auch als zeitliche Differenz erkannt und Anlass für eine Steuerlatenz von 0,9 (30 % Steuersatz mal 3) ist. In vielen Fällen wird nach dem timing difference Konzept die gleiche Latenz entstehen als nach der Bilanzdifferenzmethode. Unterschiede ergeben sich aufgrund der Tatsache, dass mit der Bilanzpostenmethode zeitnäher die Differenzen ermittelt werden, obwohl nach der timing difference Methode sich noch keine GuV Einflüsse ergeben. So ist eine Neubewertung eines Anlageguts nur nach IFRS und nicht nach Steuerrecht keine timing difference solange, bis das aufgewertete Anlagegut nicht abgeschrieben wird.

Die IAS 12 Methode zur Ermittlung der Steuerlatenzen ist in der USA und Norwegen bereits in den 1990 Jahren eingeführt worden. England, Irland, Hong Kong und Singapur folgten dem Beispiel Anfang 2000.

Welche Auswirkungen ergeben sich nun auf die Liquidität, auf den Cash-Bestand eines Unternehmens?

2.3.3 Passive Latenzwirkung

Die Aufteilung der Steuerposition in laufende (current) und latente (deferred) Steuer ist in IAS 12 festgelegt. Außerdem hat die Gesellschaft wie bereits ausgeführt die einzelnen latenten Steuerpositionen, die aktiven und passiven Latenzen zu berichten. Welchen Effekt hat nun die Bildung und Auflösung von latenten Steuern auf die Bonität, auf den Cashflow eines Unternehmens? Siehe dazu Tab. 2.2.

Entstehen passive Latenzen in der Bilanz zahlt das Unternehmen weniger an Steuern aus, als die gesamte Rückstellung bestehend aus laufenden und latenten Steuern, ausmacht. Der Cashflow, die Cash-Qualität eines Unternehmens vergrößert sich. Erreicht hingegen die Zahlung an Steuern die Höhe der gesamten Steuerrückstellung, baut sich die passive Latenzposition ab und der Cashflow wird durch diese zusätzlichen Steuerzahlungen gemindert.

Tab. 2.2 Die Bilanzeffekte der Bildung und Auflösung passiver latenter Steuern

	Bildung	Auflösung
Anstieg latente Steuerrückstellung		
sowie latenter Steuerverbindlichkeiten,	X	
Steuerzahlung ist geringer als die gesamte Steuerrückstellung	X	
Die Cash Qualität der Einnahmen ist erhöht	X	
Verringerung latente Steuerrückstellung		
sowie latenter Steuerverbindlichkeiten		X
Steuerzahlung erreicht die gesamte Steuerrückstellung		X
Cash Qualität der Einnahmen verringert sich		X

Ein Anstieg in der laufenden Steuerrückstellung aus der Auflösung passiver temporärer Differenzen bewirkt zudem einen Anstieg des steuerpflichtigen Einkommens. Latenzen, die einen Anstieg des steuerpflichtigen Einkommens bewirken sind steuerpflichtige Latenzen im Sinne des IAS 12 oder auch FAS 109.13 (taxable difference).

2.3.3.1 Anwendung zum Grundfall

Die Computer Firma entscheidet sich, zur Ergebnisverbesserung einige selbsterstellte Softwarepakete nach IAS 38 zu aktivieren.

Steuerlich dürfen selbsterstellte Wirtschaftsgüter nicht aktiviert werden. Der steuerliche Bilanzposten ist deshalb niedriger als der nach IFRS, was zu einer passiven Latenz, zu einem Deferred Tax Liability (DTL) führt.

Die Bilanzpositionen entwickeln sich wie folgt:

Jahr 4	
Einnahmen	100
steuerliche Ausgaben	<u>85</u>
Ergebnis	15

In den Ausgaben sind 50 GE enthalten, die als Entwicklungskosten für die selbsterstellte Software zur Bedienung des Kunden aufgewendet werden.

Beispiel	Jahre		
	04	05	06
Umsatz	100	150	200
Aufwendungen	-85	-90	-160
Spfl.Ergebnis	15	60	40
Aktivierung nach IAS 38	50	80	120
Abschreibungen auf 5 Jahre	0	-10	-26
IFRS EBITDA	65	130	134
Steueraufwand			
- laufende Steuer 30%	-4,5	-18,0	-12,0
- DTL	-15,0	-21,0	-28,0
Steuer gesamt	-19,5	-39,0	-40,0
IFRS-Profit	45,5	91,0	94,0
Steuerquote ohne Latenz	7%	14%	9%
ETR nach IAS 12	30%	30%	30%

Abb. 2.21 Latenzwirkungen auf die Steuerquote

Latente Steuerberechnung

Ergebnis vor Aktivierung	Steuerlich	IFRS
der Software	15,0	15,0
Aktivierung von Kosten	<u>0,0</u>	<u>50,0</u>
Ergebnis	15,0	65,0
laufende Steuer 30%	-4,5	-4,5
Latenter Steueraufwand	<u>0,0</u>	<u>-15,0</u>
Ergebnis nach Steuern	<u>10,5</u>	<u>-45,5</u>

Wird in den Folgejahren weitere Software aktiviert und bleibt der Umsatz gleich bzw. kann er noch gesteigert werden, werden weitere DTL entstehen. Steuerzahlungen hat die Gesellschaft in einem solchen Szenarium solange nicht zu leisten, als sie kein oder nur ein geringes steuerpflichtiges Ergebnis/ein Gewinn erzielt (Abb. 2.21).

Die passive Latenz hat keinen Einfluss auf die Steuerquote, die mangels permanenter Differenzen der nominalen Steuerquote von 30 % entspricht. Der latente Steueraufwand ist durch das sog. current year movement, durch die Veränderung der passiven Latenzen entstanden.

In der Cashflow Rechnung findet sich die Aktivierung nach IAS 38 wie folgt wieder (Abb. 2.22).

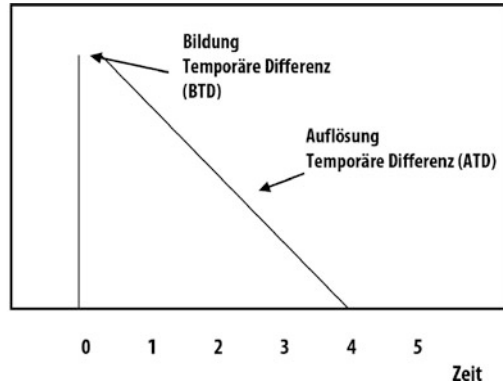
Die passive Latenz erhöht zunächst den Steueraufwand. Die Steuerrückstellung besteht aus einer hohen passiven latenten Steuerverpflichtung (DTL). Der Cashflow, die Bonität der Gesellschaft wird signifikant durch die nichtzahlungswirksame passive Latenz gesteigert.

Abb. 2.22 Cashflow Rechnung**Cashflow**

IFRS-Ergebnis	45,5	91,0	94,0
+ Abschreibungen	0,0	10,0	26,0
- Steuerzahlungen	-4,5	-18,0	-12,0
Cashflow	41,0	83,0	108,0
Net Cash	10,5	42,0	28,0
DTL Rückstellung	15,0	36,0	64,0

Abb. 2.23 Temporäre Differenz

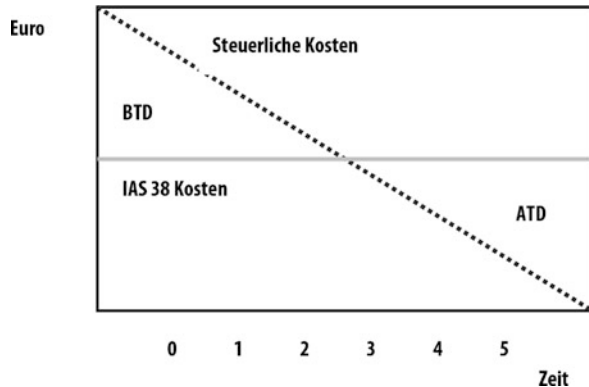
Euro



gert. Der Anstieg des Umsatzes lässt zwar ein starkes Wachstum erkennen, der Cashflow gibt jedoch nicht ein richtiges Bild der Cash-Situation, der Liquidität der Gesellschaft wieder. Die zusätzlichen Zahlungsverpflichtungen bei stark wachsenden Unternehmen werden anhand des Cashflows deutlich. Aufgrund der nichtzahlungswirksamen passiven Steuerlatenzen ist der Cashflow zunächst positiv. Eine Analyse der passiven Latenzen, die Entwicklung in den Jahren 06 ff zeigt jedoch, dass die Gesellschaft mit künftigen Steuerzahlungen zu rechnen hat, die sich auch in der Cashflow Rechnungen dann zeigen werden, wenn sich die passiven Latenzen beginnen aufzulösen, wenn keine weiteren aktivierbaren Softwarepakete mehr entstehen und die vorhandenen passiven Latenzen sich umkehren werden. Die Wahrscheinlichkeit, dass sich die bisher positive Cashflow Situation umkehren wird, ist sehr hoch, wenn das Wachstum der Gesellschaft sich abflacht. Wenn deshalb das laufende steuerpflichtige Einkommen dem Ergebnis der Gesellschaft nach IFRS gleichkommt, werden die passiven Latenzen abgebaut und führen zu tatsächlichen Steuerzahlungen, die den Cashflow belasten. Die Steuerzahlung wird in diesem Fall die Höhe der gesamten Steuerrückstellung erreichen und die Bonität des Unternehmens wird belasten.

Die Wechselwirkung der Bildung und der Auflösung der temporären Differenzen bzw. die Bildung und Auflösung der passiven Steuerlatenzen lassen sich grafisch darstellen:

Für die einzelne temporäre Differenz siehe Abb. 2.23.

Abb. 2.24 Passive Latenzen

Das Beispiel mit der Aktivierung der Softwarekosten und die Bildung von ausschließlich passiven Steuerlatenzen über eine lange Zeit sind sicherlich in der Praxis unrealistisch. Die Darstellung im Beispiel soll die latenten Steuereffekte besser darstellen helfen. Nimmt die passive Latenz ab, entsteht eine aktuelle laufende Steuerrückstellung, so dass einige positive passiven Latenzen nicht sofort wegfallen, sondern sich über einige Zeit innerhalb der Gesamtsteuerrückstellung vermindern werden.

Die grafische Darstellung für die gesamten passiven Latenzen der Firma zeigt Abb. 2.24.

Solange die Computer Firma ein stabiles Wachstum zeigt oder das Geschäft nicht nachgibt, so dass weitere Aktivierungen von selbsterstellten Software Paketen möglich ist, wird die Firma in der Bildungsphase von temporären Unterschieden verbleiben. Die Liquidität der Ergebnisse, der Cashflow wird weiter gestärkt, wobei die Stärkung der Liquidität des Unternehmens von der tatsächlichen Wachstumsrate abhängig ist.

Geht das Wachstum zurück, wird die die Gesellschaft in die Auflösungsphase der temporären Differenzen eintreten und passive latente Steuern auflösen müssen. Durch die dann verstärkten Steuerzahlungen wird die Liquidität des Unternehmens belastet. Je nach nachlassendem Wachstum kann so die gebildete passive Steuerlatenz komplett zahlungswirksam werden.

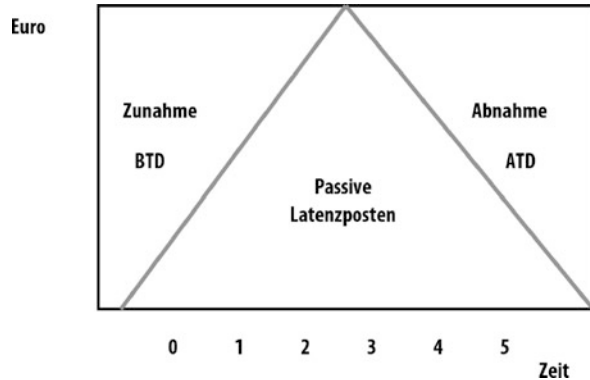
Die Entwicklung der passiven latenten Steuern als Bilanzposition folgt der Nutzungsdauer der aktivierten Kosten. Eines der häufigsten Beispiele für eine passive Steuerlatenz sind beschleunigte Abschreibungen im Steuerrecht im Verhältnis zum Handelsrecht/IFRS. Mehrvermögen in der IFRS-Bilanz durch eine geringere Abschreibung bewirkt gegenüber der Steuerbilanz führt zu einer passiven Latenz.

Anhand eines weiteren typischen Beispiels zur passiven Latenz soll diese Wechselwirkung nochmals verdeutlicht werden.

Ein Wirtschaftsgut mit den Anschaffungskosten von 100.000 EUR wird in der IAS Bilanz über 8 Jahre und in der Steuerbilanz über 4 Jahre abgeschrieben. Der Steuersatz beträgt 50 % (Abb. 2.25).

Grafisch stellt sich die Entwicklung der passiven Latenz wie in Abb. 2.26 dar.

	Year 01	Year 02	Year 03	Year 04	Year 05	Year 06	Year 07	Year 08
IFRS	-12.500	-12.500	-12.500	-12.500	-12.500	-12.500	-12.500	-12.500
tax book	-25.000	-25.000	-25.000	-25.000	0	0	0	0
Unterschiede	-12.500	-12.500	-12.500	-12.500	12.500	12.500	12.500	12.500
DTL	-6.250	-12.500	-18.750	-25.000	-18.750	-12.500	-6.250	0
current year movement	-6.250	-6.250	-6.250	-6.250	6.250	6.250	6.250	6.250
equals the cash impact	6.250	6.250	6.250	6.250	-6.250	-6.250	-6.250	-6.250
(+ saving/ -expense)								
taxable Income	-25.000	-18.750	-12.500	-6.250	6.250	12.500	18.750	25.000
Cumulative								
DTL	6.250	12.500	18.750	25.000	18.750	12.500	6.250	0

Abb. 2.25 Abschreibungsverlauf**Abb. 2.26** Entwicklung der passiven Latenz

Die Auswirkungen auf das steuerpflichtige Einkommen sind deshalb entsprechend (s. Abb. 2.27).

Der zyklische Effekt von passiven latenten Steuern tritt nicht immer für alle Bilanzlinien in der beschriebenen Form ein. Einige passive latente Steuerpositionen werden beispielsweise niemals zu einer Steuerzahlung führen. Werden aufgrund einer sog. Purchase Price Allocation, der Verteilung des im Rahmen einer Unternehmensakquisition erworbenen Goodwills, auf die verschiedenen Aktive oder Passive, passive Latenzen gebildet, so kehren sich diese nur um, wenn es zu einer Wertberichtigung, zu einem Impairment des erworbenen Goodwills kommt. Die Passive Latenzposition verringert das Eigenkapital als Passivtausch.

Im Falle der Wertberichtigung des aktivierten Goodwills wird deshalb der Wertberichtigungsbetrag nicht in voller Höhe ergebniswirksam, insoweit als sich der passive Latenzposten entsprechend auflöst. In diesen Fällen kann das sog. DTL

- eine quasi Eigenkapital-Position sein,
- eine Eventualverbindlichkeit oder
- eine überbewertete Verbindlichkeit

sein, das letztlich die Liquidität des Unternehmens stärkt.

Nach internationalen Rechnungslegungsstandards werden latente Steuern wie nach IAS 12 gebildet, wenn eine latente Steuerverbindlichkeit nach den oben genannten Grundsätzen sich aus einer temporären Differenz ergibt. Demgegenüber entsteht eine aktive temporäre Differenz, eine „deductible temporary differences“, sofern die Gesellschaft ein steuerpflichtiges Ergebnis erst in der Zukunft erwartet, sich die aktive temporäre Differenz auflöst.

Erzielt eine Gesellschaft einen Verlust und kann dieser Verlust nach den Steuergesetzen eines Landes in die Zukunft vorgetragen werden, kann sie einen Steueranspruch für die Verlustnutzung in der Zukunft bereits im Verlustjahr bilanzieren, falls die Nutzung des Verlusts durch zukünftige Gewinne möglich erscheint. Die aktive Latenz durch den Verlustvortrag stützt damit das negative Ergebnis im Verlustjahr.

Die Voraussetzungen für die Bildung einer aktiven Latenz sind aus dieser Perspektive wie im Verlustnutzungsfall strenger als die für die passiven Latenzen. Die Zukunftsprognose zur Nutzung der DTA ist entscheidend. Zudem wird diese Prognose bei börsenno-

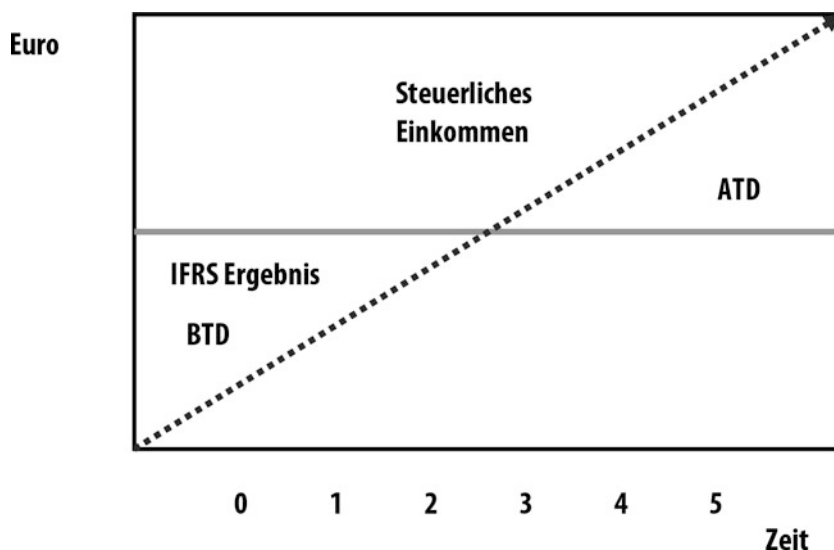


Abb. 2.27 Auswirkungen auf das steuerpflichtige Einkommen

tierter Gesellschaft regelmäßig durch den Wirtschaftsprüfer überprüft, was Auswirkungen auf die Bilanzierung der aktiven Latenzpositionen hat. Die Kriterien für die Bildung des DTA im Sinne des IAS 12 sind für eine Gesellschaft, dass

- ausreichend passive latente Steuern bilanziert sind, die in derselben Steuerjurisdiktion bei Auflösung ausreichendes steuerpflichtiges Einkommen schaffen, um die Verluste steuerlich auch nutzen zu können.
- Die Verluste aufgrund besonderer Faktoren entstanden sind, wie den Verkauf eines Geschäfts etc. und es deshalb unwahrscheinlich ist, dass diese Verluste erneut auftreten, oder
- die Gesellschaft durch zukünftige Gewinne (Business Pläne erforderlich) oder durch eine Steuerplanung in der Lage ist, künftig die Verluste zu nutzen.

Die aktive latente Position muss jedes Jahr überprüft werden, so dass jedes Deferred Tax Asset immer mit einer möglichen Wertberichtigung wegen der Änderung der Prognosen, Wahrscheinlichkeiten und Ergebnisentwicklungen behaftet ist. Eine wertberichtigte aktive latente Steuer kann deshalb in Folgejahren bei erneut positiven Prognosen wieder wertaufgeholt werden. All diese Umstände machen deutlich, wie kritisch aktive Latenzen für ein Unternehmen sind.

2.3.3.2 Fortsetzung des Grundfalls

Die Entwicklung in der Computer Softwarebranche ist in den folgenden Jahren nicht gut, so dass die Firma erstmals im Jahr 10 einen Verlust erzielt. Eine gesicherte Prognose für die kommenden Jahre kann nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit geliefert werden. Aufgrund der guten Vorjahre hat das Unternehmen einigen wichtigen Mitarbeitern Pensionsansprüche gewährt, die nicht ausfinanziert sind, der Pensionsplan ist unterfinanziert. Daraus sind aktive temporäre Differenzen entstanden. Gleichzeitig sind durch Abschreibungsunterschiede passive Latenzen zu berücksichtigen.

	Jahre		
	08	09	10
Ergebnis vor Steuern	11	13	-4
Latenzunterschiede zum Jahresende			
– aktive	10	12	17
– passive	6	5	8

Der Geschäftsführer und Inhaber möchte nun die Steuerpositionen seines Unternehmens für das Jahr 10 erläutert bekommen und zwar nach laufenden und latenten Steuern unterteilt.

In einem ersten Schritt werden die steuerlichen Auswirkungen des Verlusts des Jahres 10 zu berechnen sein. Der Verlust nach IFRS beträgt – 4 GE und wird um Latenzeinflüsse zu korrigieren sein, wobei unterstellt wird, dass ein Verlustrücktrag nicht möglich ist und deshalb keine Steuererstattungen aus der Vergangenheit zu erwarten sind.

Der zweite Schritt beschäftigt sich sodann mit der Bestimmung der Steuerlatenzen des Jahres 10. Das normale Vorgehen wäre die Bestimmung der laufenden Steuer als Steuersatz mal steuerpflichtiges Einkommen und die Bestimmung der temporären Unterschiede, die zu aktiven und passiven latenten Steuern führen. Die fehlende Prognose für die künftige Entwicklung der Unternehmensergebnisse ist für die finale Bestimmung der aktiven Latenzen des Jahres 10 zusätzlich zu berücksichtigen.

Als Faustformal gilt: Hat das Unternehmen ausreichend aktuelle und zukünftige quantitativ bemessen passive Latenzpositionen, die in der Zukunft steuerpflichtiges Einkommen schaffen, können insoweit aktive Latenzen mindestens in der Höhe der passiven Latenzen gebildet werden. Sind passive Latenzen nicht ausreichend vorhanden, muss geprüft werden, ob aktive Latenzen für den im Jahr 10 entstandenen Verlust gebildet und genutzt werden können.

Zu beachten ist:

Das Handelsrecht in der Fassung des BilMoG schränkt in § 274 Abs. 1 HGB n. F. die Aktivierung der Steueransprüche aufgrund von Verlusten mit der Einführung der 5 Jahresfrist weitgehend ein. Zusätzlich ist eine Werthaltigkeitsprüfung vergleichbar zu IAS 12 vorzunehmen.

Das Unternehmen hat im Beispielsfall eine passive Latenz zum Jahresende 10 von 8 GE. Durch die im Sachverhalt beschriebene Unsicherheit der zukünftigen Ergebnisse können aktive Differenzen bis in Höhe von 8 zu aktiven latenten Steuern (DTA) führen. Auf dieser Basis kann eine aktive latente Steuer von 2,4 gleich 8 mal Steuersatz 30 % im Jahr 10 maximal gebildet werden.

Die latenten passiven Steuern oder Ansprüche, die im Jahresabschluss bilanziert werden, ist der Nettosaldo des Reportingjahres. Für das Jahr 10 ergibt sich ein Anstieg an passiven Latenzen von 0,9 GE (DTL Anstieg), die aktiven temporären Differenzen und Steuern darauf sinken um 1,2 GE. Der Nettoeffekt ist ein latenter Steueraufwand von 2,1 für das Jahr 10. Entsteht wegen des Verlust im Jahr 10 keine laufende Steuer, so besteht ist im Schritt 3 der Steueraufwand der Jahres 10 ausschließlich aus latenten Steuern.

	Jahre	
	<u>09</u>	<u>10</u>
Ergebnis vor Steuern	13,0	-4
Steueraufwand, 30 % Steuersatz	<u>-3,9</u>	<u>-2,1</u>
Ergebnis nach Steuer	9,1	-6,1

Die latenten aktiven und passiven Steuern betragen jeweils 2,4 für das Jahr 10. Nach IAS 12.78 wird eine Saldierung der Latenzen vorgenommen, sofern die Voraussetzungen, Steueranspruch gegenüber derselben Jurisdiktion erfüllt wird.

Die bisher nicht berichteten aktiven temporären Unterschiede für das Jahr 10 (17 GE – 8 GE) und der Verlustvortrag von 2 sind für die Zukunft im Falle besserer Ergebnisse verfügbar. Diese Beträge müssen deshalb separat aufgezeichnet und berichtet werden, um in der Zukunft nach einer besseren Prognose auf diese Differenzen latente Steuern bilden zu können.

2.3.3.3 Anwendung

Was geschieht, wenn die Ergebnisse des Unternehmens mit einer deutlich besseren Prognose für die Jahre nach dem Jahr 10 abschließen?

In diesem Fall können die aktiven Latenzen gebildet werden. Die Gesellschaft muss deshalb alle aktiven Differenzen (17 GE) berichten und bilanzieren, was auch den Verlustvortrag von 2 GE umfasst. Das DTA beträgt in diesem Szenarium 5,7 GE (19 GE mal 30 % Steuersatz), einen Anstieg von 2,1 auf die DTAs des Jahres 09 von 3,6 GE. Daraus ergibt sich ein Ertrag des Jahres 10 von 1,2 GE, der den Verlust des Jahres 10 von – 4 GE auf – 2,8 GE reduziert.

	Jahre		
	<u>08</u>	<u>09</u>	<u>10</u>
Ergebnis vor Steuer	11	13	-4
Temporäre Differenzen (TD)			
passive	6	5	8
aktive	10	12	17
bedingt abziehbare TD	10	12	8

2.3.3.4 Berechnung der Steuern für die Jahre 09 und 10

Schritt 1: laufende Steuerberechnung

	Jahre	
	<u>09</u>	<u>10</u>
Ergebnis vor Steuern	13	- 4
Veränderung aktive TD	2	5
Veränderung passive TD	<u>1</u>	<u>-3</u>
Stl. Einkommen / Verlust	16	- 2
Laufende Steuer	4,8	--

Schritt 2: Latente Steuerberechnung DTA/DTL

	Jahre		
	<u>08</u>	<u>09</u>	<u>10</u>
Passive Latenzen, DTL			
steuerpfl. TD x 30%	<u>1,8</u>	<u>1,5</u>	<u>2,4</u>
Veränderung	0,3	-0,9	
Aktive Latenzen, DTA			
steuerpfl. TD x 30%	<u>3,0</u>	<u>3,6</u>	<u>2,4</u>
Veränderung	0,6	-1,2	

Schritt 3: Steuerrechnung für das Jahr

Wirkung der Latenzen	Jahre	
	<u>09</u>	<u>10</u>
Veränderungen		
DTL Zunahme / Abnahme	0,3	-0,9
DTA Zunahme / Abnahme	<u>0,6</u>	<u>-1,2</u>
	0,9	-2,1
Laufende Steuer	<u>-4,8</u>	<u>---</u>
Steuern gesamt	-3,9	-2,1

In der Variante der positiven Zukunftsprognose für die Ergebnisse der Gesellschaft ergibt sich folgende einfache Steuerrechnung:

	Jahre
	<u>10</u>
Verlust	- 4,0
DTA wie oben berechnet	-0,9
Anstieg DTA	<u>2,1</u>
	1,2
Laufende Steuer	0
Steueranspruch DTA	<u>1,2</u>
Ergebnis	- 2,8

Tab. 2.3 Die Bilanzeffekte der Bildung und Auflösung aktiver latenter Steuern

	Bildung	Auflösung
Verringerung latente Steuerrückstellung	X	
Anstieg latenter Steueransprüche	X	
Steuerzahlung erreicht die gesamte Steuerrückstellung	X	
Die Cash Qualität der Einnahmen ist schlecht	X	
Anstieg latenter Steuerrückstellung		X
Rückgang latenter Steueransprüche		X
Steuerzahlungen sind geringer als die gesamte Steuerrückstellung		X
Cash Qualität der Einnahmen erhöht sich		X

Die Berechnung des Steueranspruchs ergibt sich einfach aus der Multiplikation des Verlusts von -4 mal 30% ergeben $1,2$ Steueranspruch.

Die Effekte aus der Bildung von latenten Steueransprüchen sind umgekehrt wie bei den passiven Latenzen die gleichen. Für die aktiven Positionen entstehen neue Positionen oder werden bestehend abgebaut (s. Tab. 2.3).

Werden aktive latente Differenzen gebildet, sind die Steuerzahlungen größer als die gesamte Steuerrückstellung. Dies bedeutet, dass Steuern vorausgezahlt werden. Die Liquidität des Unternehmens, des aktuellen Ergebnisses ist belastet.

Ist die Steuerzahlung geringer als die gesamte Steuerrückstellung, werden temporäre Differenzen aufgelöst, die Liquidität des Unternehmens ist gesteigert. Die Amortisation von DTAs führt zu Steueraufwand, der nicht zahlungswirksam ist.

Die aktive latente Steuer wird nach dem Lebenszyklus, der Nutzungsdauer der zugrunde liegenden temporären Differenz irgendwann aufgelöst, das Unternehmen erzielt sodann einen Mittelzufluss durch die Rückführung der „vorbezahlten Steuer“, das steuerpflichtige Einkommen wird belastet, die aktive latente Bilanzposition ist aufwandswirksam aufzulösen.

Nun wird nicht jede Bilanzposition, die eine temporäre Differenz verursacht, eine tatsächliche Steuervorauszahlung bei Bildung des DTA repräsentieren. Eine temporäre Differenz aufgrund einer Pensionsverpflichtung entsteht durch die höhere Steuerzahlung zum Zeitpunkt der Bildung bzw. der Erhöhung der Rückstellung z. B. wegen der Unterschiede in der Bewertung zwischen IAS 19 und § 6a EStG. Wird die Rückstellung zahlungswirksam, weil der Pensionsfall eintritt, ist der Steueraufwand in der laufenden Steuerrechnung größer als der nach IFRS. Die laufende Steuerersparnis wird jedoch gemindert um die anteilige Auflösung der aktiven Latenz. Diese Auflösung des DTA bewirkt aber nicht, dass weniger Steuervorteil liquiditätsmäßig ankommt.

Die Auflösung des DTA ist ein Cash Zufluss im Unternehmen.

Tab. 2.4 Laufende und latente Steuerrückstellung – Cash Qualität des Ergebnisses

	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4
Laufende StRSt	+	+	–	–
Latente StRSt	+	–	+	–
StRSt zu Zahlung/ St.erstattung	RSt > Zahl.	Rst < Zahl.	Rst > Erst.	Erst. < Rst
Cash Qualität	erhöht	vermindert	erhöht	vermindert

Die temporäre Differenz z. B. aufgrund einer Pauschalwertberichtigung einer Forderung aus Lieferungen und Leistungen wird steuerlich nicht in derselben Höhe anerkannt wie nach IFRS. Folge ist ebenfalls eine höhere Steuerzahlung in Zeitpunkt der Bildung der Pauschalwertberichtigung. Nur wird bei Auflösung der Pauschalwertberichtigung in der Regel keine Steuer gespart, sondern lediglich eine Neubewertung des Risikos vorgenommen. In diesen Fällen bewirkt das zuvor gebildete DTA keinen Cash-Zufluss im Unternehmen.

Eine aktive Steuerlatenz ist deshalb nicht immer einer Steuervorauszahlung des Unternehmens gleichzusetzen. Bei Bildung der Latenz entsteht immer ein Steuerertrag, bei Auflösung des DTA immer ein Steueraufwand, der in der Regel die laufende Steuerersparnis kompensiert, will heißen die Auflösung des Steueranspruchs DTA ist ergebnismäßig in der Gesamtbetrachtung steuerneutral, der Cash-Zufluss erhöht die Cash-Qualität des entsprechenden Ergebnisses.

2.3.4 Steuerlicher Aufwand und Liquidität

Die substanziellen Effekte der Ertragsteuern auf die Cash Qualität von Steuerpositionen eines Unternehmens wurde für die Ermittlung der aktiven und passiven Latenzen bereits beschrieben. Die Effekte der latenten Steuern lassen sich wie folgt zusammenfassen. Die Kombination von laufenden und latenten steuerlichen Rückstellungsanteilen gibt einen Hinweis auf die Liquidität des Unternehmens. Insbesondere die Verteilung der Beträge innerhalb der Steuerrückstellung auf laufende und latente Steuern bringt dieses zum Ausdruck. Zusammenfassend werden deshalb die wichtigsten Fallgestaltungen dargestellt (Tab. 2.4).

Die Liquidität der Unternehmens-Ergebnisse ist in den Fällen 1 und 3 mit einer positiven latenten Steuerrückstellung erhöht. Eine positive latente Rückstellung bedeutet, dass der Anteil an der gesamten Steuerrückstellung nicht einen Mittelabfluss aus dem Unternehmen erfordert. In beiden Fällen 1 und 3 wird die erhöhte Steuerrückstellung dem Nettoeinkommen im Cashflow hinzugerechnet. Die Steigerung der Liquidität hängt deshalb von der Größe der latenten Steuerrückstellung im Verhältnis zur totalen Steuerrückstellung ab. Des Weiteren ist wesentlich, wie hoch die Wahrscheinlichkeit der Auflösung der latenten Rückstellungsposition ist. So bedeutet der negative Verlauf der Rückstellung im

Fall 3, dass die Gesellschaft eine Steuerrückerstattung erzielt hat. Eine solche Erstattung basiert in der Regel auf einen Verlustrücktrag oder auf den Rückgang von Steueranrechnungsbeträgen. Selten sind diese Fälle in Betriebsprüfungen mit einer Steuererstattung als Prüfungsergebnis zu finden.

Die Liquidität ist in den Fällen 2 und 4 reduziert, weil die latente Rückstellungsposition negativ ist. Dies bedeutet, dass in der Regel ein Steuervorteil erreicht wurde, der jedoch keinen Mittelzufluss für das Unternehmen bedeutet. Im Fall 4 wird es zu einem Mittelzufluss aus den laufenden Steuern kommen. Im Fall 4 ist dennoch die Liquidität des Unternehmensergebnisses reduziert, weil alle Steuervorteile, die laufenden als auch die latenten, den Betrag des laufenden Steuervorteils erreichen.

Beispiele

Fall 1: Liquidität ist gestärkt

	Jahre		
	09	10	11
Laufende Steuern	30	20	10
Latente Steuern	<u>9</u>	<u>7</u>	<u>10</u>
Gesamte Steuerrückstellung	<u>39</u>	<u>27</u>	<u>20</u>

Die latente Steuerrückstellung erhöht sich von Jahr 10 zu Jahr 11, was bedeutet, dass insofern kein Cash Abfluss aus dem Unternehmen zu erwarten ist, was die Liquidität entsprechend stärkt.

Fall 2: Liquidität ist belastet

	Jahre		
	09	10	11
Laufende Steuern	30	40	10
Latente Steuern	<u>-8</u>	<u>-2</u>	<u>-6</u>
Gesamte Steuerrückstellung	<u>22</u>	<u>38</u>	<u>4</u>

In 2. Fall ist die Liquidität der Gesellschaft sehr belastet. Die latente Steuerposition ist negativ, ein Steueranspruch, DTA, der noch nicht realisiert ist.

Fall 3: Liquidität ist gestärkt

	Jahre		
	09	10	11
Laufende Steuern	-7	-40	7
Latente Steuern	<u>-27</u>	<u>13</u>	<u>-13</u>
Gesamte Steuerrückstellung	<u>-34</u>	<u>-27</u>	<u>-6</u>

Die laufenden und latenten Steuern kombinieren sich zu einem Vorteil. Der laufende Steuererstattungsanspruch im Jahr 10 von 40 GE beispielsweise aufgrund eines laufenden Verlusts und/oder eines Verlustvortrags führt zu einem Gesamtvorteil von 27 GE, was die Cash-Situation des Unternehmens steigert. Die Steuerrückerstattung aus Vorjahren ist letztlich größer als die zu erwarteten Steuern, die sich im gebildeten DTL widerspiegeln. Die Auswirkungen der Verlustnutzung wirkt sich zudem bis in das Jahr 11 aus; zwar zahlt das Unternehmen im Jahr 11 Steuern von 7 GE, die aktiven Steuerlatenzen von – 13 GE machen aber deutlich, dass bei einer weiteren positiven Ergebnisprognose weiterhin Verlustvorträge genutzt werden können.

Fall 4: Liquidität ist belastet

	Jahre		
	09	10	11
Laufende Steuern	--	3	-1
Latente Steuern	--	<u>-1</u>	<u>-1</u>
Gesamte Steuerrückstellung	--	<u>2</u>	<u>-2</u>

Der Steuererstattungsanspruch im Jahr 11 von – 2 GE setzt sich nur zur Hälfte aus einer tatsächlichen Erstattung zusammen, was die Liquidität nicht richtig stützt. Die latenten Steueransprüche werden erst in Folgejahren zur Auszahlung kommen und sind deshalb nicht unmittelbar liquiditätsstärkend.

2.3.5 Die Cash Wirkung der latenten Steuern und die Kennzahl Liquidität

Auf der Basis der Cash Wirkung der latenten Steuern ergeben sich eine Vielzahl an Beobachtungsfaktoren, die zu KPI für eine Liquiditätskennzahl zusammengefasst werden können (Abb. 2.28 und 2.29).

Die absolute Höhe der DTA/DTL ist zunächst ein Hinweis auf den Grad der Abweichung zwischen der Steuerrechnung in der (den) jeweiligen Jurisdiktion(en) und der Bilanzierung nach IAS/IFRS (qualifizierter würde die Aussage, wenn die DTA/DTL ins Verhältnis zur Bilanzsumme gesetzt würden!). Die absolute Höhe der DTA kann darüber hinaus als Risikotreiber angesehen werden, da durch die Änderungen der Werthaltigkeit der DTA-Position steuerlicher Aufwand in Form einer Wertberichtigung, einer sog. Valuation Allowance entstehen kann. Inwieweit eine solche Wertberichtigung der DTA Position erfolgswirksam wird, hängt davon ab, ob die DTA-Position erfolgswirksam oder erfolgsneutral gebildet wurde. Um über die zukünftigen Erfolgswirkungen der Positionen DTA und DTL Klarheit zu gewinnen, sollen die entsprechenden KPIs nach diesem Kriterium unterteilt werden.

Ziel: Liquiditäts-Vorschau		
KPI: Volumen an DTAs		
Erläuterung / Effekte Die Höhe der aktiven latenten Steuern bildet sich aus der Differenz zwischen handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen von Bilanzaktiva oder Bilanzpassiva, die zu potentiellen Steuerrückstellungen in Zukunft führen. Sie stellen somit potentielle Ansprüche gegenüber dem Fiskus dar.	Definition Gesamtbetrag DTA in Euro	Ziel: In Euro Veränderung: Abweichung zu Vorjahr in % und Betrag
Adressaten Steuerabteilung <input checked="" type="checkbox"/> Interne <input checked="" type="checkbox"/> Externe <input checked="" type="checkbox"/>	Frequenz monatlich <input type="checkbox"/> Quartal <input checked="" type="checkbox"/> jährlich <input checked="" type="checkbox"/>	Einheiten Gesellschaft <input checked="" type="checkbox"/> Gruppe <input checked="" type="checkbox"/> Region <input checked="" type="checkbox"/> Land <input checked="" type="checkbox"/> Geschäftseinheit <input type="checkbox"/>

Abb. 2.28 Liquidität, Aktive latente Steueransprüche, DTAs

Ziel: Liquiditäts-Vorschau		
KPI: Volumen an DTLs		
Erläuterung / Effekte Passive latente Steuern resultieren aus Wertdifferenzen zwischen handels- und steuerrechtlichen Wertansätzen von Bilanzaktiva und Bilanzpassiva, die zu potentiellen Steuernachzahlungen führen. Sie stellen eine zukünftige Steuerlast gegenüber dem Fiskus dar.	Definition Gesamtbetrag DTL in Euro	Ziel: In Euro Veränderung: Abweichung zu Vorjahr in % und Betrag
Adressaten Steuerabteilung <input checked="" type="checkbox"/> Interne <input checked="" type="checkbox"/> Externe <input checked="" type="checkbox"/>	Frequenz monatlich <input type="checkbox"/> Quartal <input checked="" type="checkbox"/> jährlich <input checked="" type="checkbox"/>	Einheiten Gesellschaft <input checked="" type="checkbox"/> Gruppe <input checked="" type="checkbox"/> Region <input checked="" type="checkbox"/> Land <input checked="" type="checkbox"/> Geschäftseinheit <input type="checkbox"/>

Abb. 2.29 Liquidität, Aktive latente Steueransprüche, DTAs

Werden die Positionen DTA und DTL ins Verhältnis gesetzt, so kann die sich ergebende Quote als Indikator für die Nutzbarkeit der DTA interpretiert werden. Das Verhältnis zwischen aktiven und passiven latenten Steuern zeigt die bilanzielle Liquiditätswirkung, das bilanzielle Finanzierungs- bzw. Kapitalbindungspotenzial, das aus den latenten Steuern herrührt (s. Abb. 2.30, 2.31, 2.32 und 2.33). Ist die Quote größer als eins zeigt sie gleichzeitig Abschreibungsbedarf der aktiven latenten Steuern an.

Ziel: Liquiditäts-Vorschau		
KPI: Aktive Steueransprüche und passive Steuerverpflichtungen		
Erläuterung / Effekte Das Verhältnis zwischen aktiven und passiven latenten Steuern zeigt die bilanzielle Liquiditätswirkung / das bilanzielle Finanzierungs- bzw. Kapitalbindungspotential, das aus den latenten Steuern herrührt. Ist die Quote größer eins, zeigt sich gleichzeitig Abschreibungsbedarf der aktiven latenten Steuern an.	Definition DTA x 100 _____ in % DTL + Ild. StRSt in Euro	Ziel: > 100% Veränderung: Abweichung zu Vorjahr in % und Betrag
Adressaten Steuerabteilung <input checked="" type="checkbox"/> Interne <input checked="" type="checkbox"/> Externe <input checked="" type="checkbox"/>	Frequenz monatlich <input type="checkbox"/> Quartal <input type="checkbox"/> jährlich <input checked="" type="checkbox"/>	Einheiten Gesellschaft <input type="checkbox"/> Gruppe <input checked="" type="checkbox"/> Region <input type="checkbox"/> Land <input type="checkbox"/> Geschäftseinheit <input type="checkbox"/>

Abb. 2.30 Liquidität, Aktive latente Steueransprüche, DTAs

Ziel: Liquidität		
KPI: Passive latente Steuern (DTL) quasi equity		
Erläuterung / Effekte Ein DTL kann permanent sein und sich in Zukunft nicht in eine Steuerzahlung umkehren. Dies geschieht bspweise nach einer Akquisition.	Definition Gesamtbetrag der DTL die equityähnlich sind in Euro	Ziel: Veränderungen zum Vorjahr In Euro
Adressaten Steuerabteilung <input checked="" type="checkbox"/> Interne <input type="checkbox"/> Externe <input type="checkbox"/>	Frequenz monatlich <input type="checkbox"/> Quartal <input type="checkbox"/> jährlich <input checked="" type="checkbox"/>	Einheiten Gesellschaft <input checked="" type="checkbox"/> Gruppe <input checked="" type="checkbox"/> Region <input type="checkbox"/> Land <input type="checkbox"/> Geschäftseinheit <input type="checkbox"/>

Abb. 2.31 Passive Latenzen, Volumen an equity-ähnlichen DTL

Ziel: Liquidität		
KPI: Laufzeit der passiven latenten Steuern (DTL)		
Erläuterung / Effekte Die durchschnittliche Bindungsdauer der passiven latenten Steuern zeigt die zeitliche Bindung dieser Passiva an, und damit die zeitgleiche zinslose bilanzielle Finanzierung entsprechender Aktiva. Primär sind hierfür zunächst die aktiven latenten Steuern zu verwenden.	Definition (DTL x verbleibende Zeit in der Bilanz) DTL in Jahren	Ziel: In Jahren
Adressaten Steuerabteilung <input checked="" type="checkbox"/> Interne <input type="checkbox"/> Externe <input type="checkbox"/>	Frequenz monatlich <input type="checkbox"/> Quartal <input type="checkbox"/> jährlich <input checked="" type="checkbox"/>	Einheiten Gesellschaft <input checked="" type="checkbox"/> Gruppe <input checked="" type="checkbox"/> Region <input type="checkbox"/> Land <input type="checkbox"/> Geschäftseinheit <input type="checkbox"/>

Abb. 2.32 Passive Latenzen, durchschnittliche Laufzeit der DTL

Ziel: Liquidität		
KPI: Laufzeit der passiven latenten Steuern (DTL)		
Erläuterung / Effekte Die durchschnittliche Bindungsdauer der aktiven latenten Steuern zeigt die durchschnittliche verbleibende Verweildauer dieser Aktiva an. Je höher die Dauer ist, um so länger müssen bilanzielle Passiva (im Regelfall passive latente Steuern) zur Finanzierung dieser Aktiva bereitgestellt werden.	Definition $\Sigma (DTA \times \text{verbleibende Zeit in der Bilanz})$ DTA in Jahren	Ziel: In Jahren
Adressaten Steuerabteilung <input checked="" type="checkbox"/> Interne <input type="checkbox"/> Externe <input type="checkbox"/>	Frequenz monatlich <input type="checkbox"/> Quartal <input type="checkbox"/> jährlich <input checked="" type="checkbox"/>	Einheiten Gesellschaft <input checked="" type="checkbox"/> Gruppe <input checked="" type="checkbox"/> Region <input type="checkbox"/> Land <input type="checkbox"/> Geschäftseinheit <input type="checkbox"/>

Abb. 2.33 Passive Latenzen, durchschnittliche Laufzeit der DTL

2.4 Bewertung und Wertberichtigungen der aktiven Steuerlatenzen

Nach IAS 12 sind die Ansätze für aktive latente Steuern danach zu untersuchen, ob die Bilanzposition sich in der Zukunft genutzt sprich umgekehrt werden kann. Die Form der Realisierung der aktiven latenten Steuer hängt zunächst davon ab, aus welchem Anlass die temporäre Differenz oder der Verlustvortrag, die zu einem DTA geführt haben, entstand. Wesentlich für die Nutzung des DTA ist die Frage, ob ausreichend steuerpflichtiges Einkommen einer Gesellschaft in der Zukunft zu erwarten ist und im Falle eines Verlustvortrags, ob das positive zukünftige Einkommen auch während der Verlustvortragsverfallzeit entstehen wird. International müssen in den Fällen des Verlustvortrags in der Jurisdiktion künftige Gewinne entstehen.

IAS 12.34 schreibt für die Prognose der Nutzung der aktiven Latenz vor:

Ein latenter Steueranspruch für den Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und noch nicht genutzter Steuergutschriften ist in dem Umfang zu bilanzieren, in dem es wahrscheinlich ist, dass zukünftiges zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste und noch nicht genutzten Steuergutschriften verwendet werden können.

Die durch IAS 12 beschriebene Notwendigkeit der Wertberichtigung macht den Charakter des DTA deutlich. Im Kern handelt es sich um ein „intangible asset“, das wertflüchtig zu jeden Bilanzstichtag auf dessen Werthaltigkeit untersucht werden muss.

Die Wahrscheinlichkeitsstufe wird eindeutig in SFAS No. 109.44 wie folgt definiert:

Reduce deferred tax assets by valuation allowance if, based on the weight of available evidence, it is more likely than not (a likelihood of more than 50 percent) that some or all of the deferred tax assets will not be realized. The valuation allowance should be sufficient to reduce the deferred tax asset to the amount that is more likely than not to be realized.

Aus dieser Umschreibung muss die Wahrscheinlichkeit für das Entstehen eines künftigen Ergebnisses größer als 50 % sein. Eine künftige Realisierbarkeit wird zudem als wahrscheinlich angesehen, falls das Unternehmen über Steuergestaltungsansätze verfügt, die zukünftig ausreichendes steuerliches Ergebnis schaffen können und das Unternehmen konkret plant, diese Steuergestaltungen auch tatsächlich umzusetzen (IAS 12.36d). Verfällt der Verlustvortrag nach einiger Zeit, muss das Unternehmen den erwarteten künftigen steuerpflichtigen Gewinn innerhalb des verbleibenden, beschränkten Zeitraums erzielen können.

2.4.1 Kriterien zur Ermittlung

Folgende Kriterien geben einen positiven oder negativen Hinweis auf die Nutzung des DTA:

Positive Hinweise

- Die Business Pläne eines Unternehmens sind ausreichend, um zukünftig ausreichend steuerpflichtiges Einkommen zu erzielen, das die aktiven latenten Steuern nutzbar macht.
- Es bestehen ausreichend abschreibbare Wirtschaftsgüter deren Buchwert nach IFRS höher ist als der Steuerbilanzwert und deshalb künftig weiter aktive Latenzen gebildet werden.
- Es besteht eine historische gute Ertragslage des Unternehmens und die Verluste sind auf außergewöhnliche, einmalige Sachverhalte zurückzuführen, die künftig wahrscheinlicher nicht erneut auftreten. Die bisherige gute Ertragslage wird deshalb die Nutzung des DTA gewährleisten.

Negative Hinweise

- Historische Verluste über einen längeren Zeitraum, Verlustvorträge oder Steueranrechnungsbeträge (tax credits) sind ungenutzt verfallen.
- Erwartete Verluste in naher Zukunft auch für eine aktuell profitablen Gesellschaft
- besondere, nicht abgeschlossene Umstände, die bei negativem Ausgang entsprechenden Einfluss auf die Ergebnissituation des Unternehmens haben werden.
- Die Verlustvortragszeit ist so kurz, dass eine Realisierung eines Steuervorteils nicht wahrscheinlich ist, weil (a) die Umkehrung von passiven latenten Steuern (DTL) nicht innerhalb der kurzen Zeit zu erwarten ist oder (b) die Gesellschaft typischerweise in

Ergebniszyklen arbeitet, die für die kurze verbleibende Zeit keine Ergebnisse erwarten lassen, die das DTA nutzbar werden lassen.

IAS 12.34 ff als auch SFAS 109.21 regeln mit Beispielen, in welchen Fällen Umstände für zukünftige Ergebnisse, steuerpflichtiges Einkommen verfügbar sein kann, was die Wahrscheinlichkeitsbetrachtung positiv beantworten lässt:

Steuerpflichtiges Einkommen entsteht durch:

- zukünftige Auslösung von bestehenden passiven Latenzen,
- steuerliches Einkommen aus auflösbaren temporären Unterschieden,
- Verlustrückträge in profitable Jahren nach lokalen Steuergesetzen; gleiches gilt für Steueranrechnungsbeträgen,
- Steuerplanungsstrategien, die, falls notwendig, realisiert werden können, beispielsweise durch
 - Beschleunigte Nutzung von vom Verfall bedrohten Verlustvorträgen,
 - Wechsel von steuerbefreiten Veräußerungen (share deal) to steuerpflichtigen Veräußerungen (asset deal),
 - falls Veräußerungsverluste in einer Jurisdiktion anders behandelt werden als laufende Ergebnisse: Wechsel zwischen den beiden Besteuerungsregimen,
 - Verkauf von abgeschriebenen Forderungen, um den Abschreibungsbetrag steuerlich realisieren zu können, weil zu einer Nutzung des DTA führt.

Insgesamt gilt für die Beurteilung der aktiven latenten Steuern die Faustformel, dass bei ausreichenden passiven Latenzen oder übersteigenden DTL die aktiven Latenzen keiner Wertberichtigung zugeführt werden müssen. Im Kern bedeutet dies, dass die Wahrscheinlichkeit der Nutzung sehr groß wird und eine Wertberichtigung ausscheidet. Die Logik dieser Aussage ausreichender DTL betrifft deren Auslösung in den Folgejahren, der Tatsache, dass die DTL künftig mehr steuerpflichtiges Einkommen schaffen als die DTA bei Auflösung steuerbelastenden Aufwand generieren. Ist deshalb die Auflösung innerhalb eines vernünftigen Zeitrahmens zu erwarten, ist die Nutzung der DTA gewährleistet.

2.4.2 Wertberichtigungen von aktiven Latenzen

Hat ein Unternehmen in der Bilanz Wertberichtigungen auf aktive Latenzen vorgenommen, so stellt sich zu jedem Bilanzstichtag erneut die Frage der Bewertung der vormals wertberichtigte DTA. Die Entwicklung der Wertberichtigungen gibt dem externen Leser der Bilanz Hinweise auf die Steuerentwicklung und -Planung eines Unternehmens.

2.4.3 Werthaltigkeitsmaßstäbe nach § 274 HGB n. F.

Das HGB n. F. sieht ebenfalls vor, dass der Nachweis zukünftigen steuerpflichtigen Einkommens in einer Gesellschaft für die Bestimmung der Werthaltigkeit der aktiven latenten Steuern maßgeblich sein soll. Nach § 274 Abs. 2 S. 2 HGB n. F. sind latente Steuerposten aufzulösen, sobald die Steuerbe- und -Entlastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist. Die Realisierbarkeit der latenten Steuern ist zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen. Schwierig ist nach deutschen Maßstäben das Wechselspiel zwischen deutschem Steuerrecht und dem HGB n. F.

Nach deutschem Steuerrecht sind Verluste für die Ertragssteuern, Körperschaft- und Einkommensteuer zeitlich unbegrenzt vortragsfähig.¹⁵ Zu berücksichtigen ist jedoch die Regelung der sog. Mindestbesteuerung, nach der nur bis zu 60 % des steuerlichen Einkommens-Gewerbeertrag mit den Verlustvorträgen verrechnet werden können. Der verbleibende Betrag von mindestens 40 % unterliegt der jährlichen Ertragsbesteuerung.

In dieser steuerlichen Regelung in Deutschland liegt ein Wertungswiderspruch zu der fünfjährigen Begrenzung der Aktivierbarkeit einer aktiven Latenz für Verlustvorträge. Das Deutsche Rechnungslegungs- Standards Committee (DRSC) betont, dass eine pauschale Begrenzung auf fünf Jahre nicht sachgerecht ist. Dem ist der Gesetzgeber nicht gefolgt und hat sich vielmehr der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) angeschlossen und die Begrenzung auf fünf Jahre eingeführt.

Die weiteren Diskussionen zu der Fünfjahresfrist wird die praktische Durchführbarkeit bestimmen müssen.

2.4.4 Fazit

Die Liquiditätswirkung der latenten Steuern ist ein wesentliches Element in der Beurteilung von Steuerlatenzen. Die aktiven Latenzen entstehen in der Regel durch Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung und in den Fällen unterschiedlicher Rückstellungsbewertungen, wie im Falle der Pensionsrückstellungen. Latenzen durch Verlustvorträge sind nur eingeschränkt nutzbar, weil diese aktiven Latenzen deutlich den Charakter eines immateriellen Wirtschaftsguts, eines intangible assets in den Vordergrund stellen. Eine Wertberichtigung der aktiven Latenzen durch Verlustvorträge ist immer möglich und zu prüfen, weil die Zukunftsprognosen für eine Gesellschaft mit Verlustvorträgen stets kritisch zu betrachten sind. Die steuerliche Cashwirkung von Verlustvorträgen ist deshalb ebenfalls vorsichtig zu beurteilen.

Passive Latenzen im Anlagevermögen wie im Fall der Abschreibungsunterschiede lassen sich in ihrer Cashwirkung gut planen. In allen Fällen sind die Cashwirkungen vorhanden. Sondersachverhalte wie die erfolgsneutralen Eigenkapitalverrechnungen von Latenzen sind auszusondern, weil in diesen Fällen eine Cashwirkung nicht eintreten kann.

¹⁵ Siehe §§ 10d EStG bzw. 8 Abs. 1 KStG sowie für die Gewerbesteuer §§ 7 i.V. mit 10a GewStG.

Eine aktive Latenz ist deshalb bei ihrer Bildung immer ein steuerlicher Ertrag und kann eine Steuervorauszahlung für das Unternehmen bedeuten. Bei Auflösung der aktiven Latenz belastet der Aufwand das steuerliche Einkommen. Eine aktive Latenz unterliegt als immaterielles Wirtschaftsgut stets einer Wertberichtigung.

Eine passive Latenz ist bei Bildung ein steuerlicher Aufwand, bei Auflösung eine Stärkung des steuerlichen Einkommen und – abgesehen von den Eigenkapitalverrechnungen – eine Steuerzahlung.

Literatur

- Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS. 2006. 2. Auflage. Hrsg. Werner Bohl et al. München.
- Burger, Anton, Jürgen Fröhlich und Philipp Ulbrich. 2004. Die Auswirkungen der Umstellung von HGB auf IFRS auf wesentliche Kennzahlen der externen Unternehmensrechnung. *Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*:53–366.
- Ernsting, Ingo und Rüdiger Loitz. 2004. Zur Bilanzierung latenter Steuern bei Personengesellschaften nach IAS 12. *Der Betrieb*:1053–1060.
- Herzig, Norbert und Stephan Vossel. 2009. Paradigmenwechsel bei latenten Steuern nach dem BilMoG. *Betriebs-Berater* (22):1174–1178.
- Herzig, Norbert und Urs Dempfle. 2002. Konzernsteuerquote, Betriebliche Steuerpolitik und Steuerwettbewerb. *Der Betrieb* (1):1–8.
- Herzig, Norbert. 2003. Gestaltung der Konzernsteuerquoten – Eine neue Herausforderung für die Steuerberatung. *Die Wirtschaftsprüfung*, Sonderheft:80–92.
- Houlder, Vanessa. 2005. Corporate tax contest underway in EU. *Financial Times*, 23 November.
- Kessler, Wolfgang, Michael Kröner und Stefan Köhler (Hrsg.). 2006. *Konzernsteuerrecht*. 2. Auflage. München.
- Kröner, Michael und Claus Beckenhab. 2008a. *Konzernsteuerquote, Einflussfaktoren, Planung, Messung, Management*. München.
- Kröner, Michael und Claus Beckenhab. 2008b. Konzernsteuerquote: Vom Tax Accounting zum Tax Management. *Die Unternehmensbesteuerung*:631–640.
- Kröner, Michael. 2004. Tax Accounting – ein Perspektivenwechsel. In *Steuerberater-Jahrbuch 2004/2005*, Hrsg. Norbert Herzig, Manfred und Ursula Niemann, 275–294.
- Küting, Karlheinz und Christian Zwirner. 2005. Zunehmende Bedeutung und Indikationsfunktion latenter Steuern in der Unternehmenspraxis. *Betriebs-Berater*:1553–1562.
- Küting, Karlheinz und Christoph Seel. 2009. Die Ungereimtheit der Regelungen zu latenten Steuern im neuen Bilanzrecht. *Der Betrieb* (18):922–925.
- Loitz, Rüdiger. 2008. Aktuelle Fragen zu latenten Steuern. *Die Unternehmensbesteuerung*: 462–468.
- Loitz, Rüdiger. 2009. Latente Steuern nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) – ein Wahlrecht als Mogelpackung? *Der Betrieb* (18):913–921.
- Lüdenbach, Norbert et al. 2007. *IFRS-Kommentar*, 5. Auflage. Freiburg: Haufe.
- Mammen, Andreas. 2007. Der Einfluss der Steuerlatenz auf die Konzernsteuerquote. In *Praxis der internationalen Rechnungslegung*, 105–110.
- Mennel, Annemarie und Jutta Förster. 2005. Institut der deutschen Wirtschaft. Köln.
- Milgrom, Paul und John Roberts. 1992. *Economics, Organization and Management*.
- Pellens, Bernhard, Stefan Neuhaus, Wolfgang Sawatzki und Rolf Zimmermann. 2008. IFRS-Bilanzierung verstärkt Gewinnentwicklung. *Der Betrieb* 61(4): 37–145.
- Petersen, Karl, Florian Bansbach und Eike Dornbach (Hrsg.). 2009. *IFRS Praxis-Handbuch*. 4. Auflage. München.
- Rammert, Stefan. 2007: IFRS-Kommentar. 8. Auflage. Freiburg: Haufe
- Zielke, Rainer. 2006. Konzernbesteuerung, Internationale Steuerplanung zur Optimierung der Konzernsteuerquote. *Der Betrieb*: 59 (48):2585–2594.

Steuercontrolling und Reporting
Tax Compliance, Prozessmanagement, Steuerplanung
und Konzernsteuerquote

Risse, R.

2015, XI, 170 S. 136 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-04493-0