

## Corona-Krise Auswirkungen auf latente Steuern

Dr. Kleeberg & Partner GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft  
Member Crowe Global

### Auswirkungen der Corona-Krise

Seit Anfang des Jahres 2020 hat sich das sogenannte Corona-Virus SARS-CoV-2 rasant ausgebreitet und wurde in der Folge als Pandemie eingestuft. Neben den vielfältigen ökonomischen Problemen, die die derzeitige Corona-Krise für die Geschäftstätigkeit der Unternehmen mit sich bringt, ergeben sich auch Auswirkungen auf Rechnungslegung und Berichterstattung. Die Beurteilung der Corona-Pandemie als wertbegründendes Ereignis des (Geschäfts-)Jahrs 2020 hat zur Folge, dass bilanzielle Konsequenzen erst im Jahresabschluss 2020 bzw. in Zwischenberichten des Jahres 2020 zu berücksichtigen sind. Diese betreffen neben vielen anderen Bilanzierungsfeldern auch latente Steuern.

### Bilanzierung latenter Steuern

Die bilanzorientierte Abgrenzungsmethodik latenter Steuern gemäß § 274 HGB zielt auf bestehende Differenzen zwischen handelsbilanziellen Wertansätzen der einzelnen Vermögensgegenstände bzw. Schulden und ihren steuerlichen Wertansätzen ab. Sofern sich diese Differenzen im Zeitablauf ausgleichen, werden latente Steuern gebildet, um einen richtigen Ausweis des (Rein-)Vermögens und der zutreffenden Steuerminderungsansprüche bzw. -verbindlichkeiten ggü. dem Fiskus in der Bilanz zu erreichen.

Eine sich insgesamt ergebende Steuerbelastung ist als passive latente Steuer anzusetzen, d.h., passive latente Steuern unterliegen nach HGB einer Ansatzpflicht. Aktive latente Steuern hingegen sind im Jahresabschluss nicht ansatzpflichtig, sondern für sich insgesamt ergebende Steuerentlastungen besteht ein Ansatzwahlrecht. Die Ausübung des Aktivierungswahlrechts geht für den Aktivüber-

hang latenter Steuern mit einer Ausschüttungssperre nach § 268 HGB einher. Bei der Ermittlung der sich insgesamt ergebenden Steuerbe- bzw. -entlastung sind alle Sachverhalte zu berücksichtigen, die zu Wertansatzdifferenzen führen. Eine nur teilweise Berücksichtigung von ausgewählten Unterschieden ist unzulässig.

### Latente Steuern auf Verlustvorträge

Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge stellen einen Sonderfall der Bildung latenter Steuern dar. Aus einem Verlustvortrag resultiert keine unmittelbare Realisation einer Steuererstattung, sondern lediglich die Möglichkeit, bei in der Zukunft erzielten und steuerpflichtigen Gewinnen die Steuerbelastung durch eine Verrechnung dieser Gewinne mit den steuerlichen Verlustvorträgen zu reduzieren. Die Nutzung der potenziellen Steuerersparnis ist allerdings in jedem Fall an zukünftig zu erzielende Gewinne geknüpft.

Grundsätzlich sind nur die Verlustvorträge in die Bildung aktiver latenter Steuern einzubeziehen, bei denen innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums von ihrer Nutzung auszugehen ist. Zudem sind die jeweiligen steuerlichen Restriktionen bei der Nutzung (z.B. Mindestbesteuerung, Untergang von Verlustvorträgen bei Anteilsverkäufen oder mögliche zeitliche Verfallsregelungen) zu beachten.

### Notwendigkeit von Planungsrechnungen

Zur Dokumentation der Möglichkeit zur Verlustnutzung ist eine aus der operativen Unternehmensplanung abgeleitete Steuerplanung der betreffenden Gesellschaft erforderlich. Sofern diese sich nicht über den Zeitraum von fünf Jahren, der für die Aktivierung latenter Steuern maßgebend ist, erstreckt, ist eine Hochrechnung der Steuerplanung auf

diese Zeitspanne – bspw. mittels Extrapolation – erforderlich.

An die Verlässlichkeit solcher Planungsrechnungen sind hohe Anforderungen zu stellen. Dies gilt insbesondere dann, wenn in der Historie des Unternehmens bislang keine oder nur geringe steuerliche Ergebnisse im Vergleich zu den vorhandenen ungenutzten steuerlichen Verlustvorträgen zu konstatieren sind. Unabhängig von der eigentlichen Planungsqualität ist darauf zu achten, dass die im Zusammenhang mit der Nutzung steuerlicher Verlustvorträge angefertigten Planungsrechnungen mit den Prämissen anderer Planungsrechnungen konsistent sind, bspw. bei der Beteiligungsbewertung. Eine isolierte Planung allein für die Nutzung der steuerlichen Verlustvorträge ist nicht zulässig.

Bei der Beurteilung der steuerlichen Verlustvorträge ist eine Differenzierung zwischen den eigenständig für die Körperschaftsteuer sowie für die Gewerbesteuer festgestellten Verlustvorträgen erforderlich. Demnach können für beide Arten von Verlustvorträgen auch gesonderte steuerliche Planungsrechnungen notwendig sein.

### Werthaltigkeitsüberlegungen

Latente Steuern werden mit dem Eintritt der antizipierten Steuerwirkung realisiert. Sie sind außerdem aufzulösen, sobald mit dem Eintritt der antizipierten Steuerwirkung nicht mehr zu rechnen ist. Zu jedem Bilanzstichtag ist daher eine Überprüfung der Werthaltigkeit der angesetzten Steuerpositionen erforderlich. Ursachen, die eine Abwertung oder Auflösung aktiver latenter Steuern bedingen, können bspw. die Realisierung oder der Wegfall des Steuervorteils sein ebenso wie Änderungen des Steuersatzes, eine veränderte Einschätzung hinsichtlich der Nutzbarkeit von Verlustvorträgen oder Änderungen in der Gesellschaftsstruktur mit Auswirkungen auf die Nutzbarkeit von Verlustvorträgen.

Hohe Anforderungen an die Werthaltigkeitsbeurteilung latenter Steuern auf Verlustvorträge ergeben sich nicht zuletzt aufgrund des paradoxen Zusammenhangs zwischen den vorhandenen Verlusten, auf die – mit dem in Zukunft geltenden Steuersatz multipliziert – latente Steuern in der Verlustperiode erfolgs erhöhend aktiviert werden, und den in Zukunft entgegen den ursprünglichen Prognosen eintretenden Verlusten: Die aus der

mangelnden Werthaltigkeit resultierenden Abschreibungen der zuvor ertrags- und eigenkapitalerhöhend aktivierten Beträge erhöhen dann die ohnehin vorhandenen Verluste weiter und werden somit im Extremfall zur Existenzbedrohung für das betroffene Unternehmen (Katalysatorwirkung in der Krise).

Die Bilanzierung aktiver latenter Steuern setzt demnach voraus, dass in den Perioden, in denen sich die zugrunde liegenden Differenzen abbauen oder Verlustvorträge genutzt werden sollen, ein (positives) steuerliches Einkommen zur Verrechnung vorhanden ist.

Soweit durch die Berücksichtigung der Auswirkungen der Corona-Krise künftige steuerliche Einkommen entfallen oder reduziert werden und aufgrund dessen in der Vergangenheit aktivierte latente Steuern nicht mehr realisiert werden können, müssen entsprechende Wertberichtigungen dieser aktivierten latenten Steuern erfasst werden. Die ertragswirksame Auflösung latenter Steuern belastet das Ergebnis zusätzlich und kann so eine ggf. bestehende Krisensituation weiter verschärfen.

Aufgrund der Corona-Pandemie müssen daher bei den im Jahresabschluss anzustellen den Überlegungen zu möglichen Auswirkungen auch die Prognosen hinsichtlich eines künftig zur Verfügung stehenden zu versteuernden Ergebnisses überprüft werden. Diese dürfen zudem nicht widersprüchlich zu den von der Unternehmensleitung getroffenen Annahmen im Rahmen anderer Werthaltigkeitsprüfungen oder -überlegungen sein. Dementsprechend ist auf die notwendige Konsistenz der verwendeten Planungsrechnungen zu achten.

Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Pandemie können für die Jahresabschlüsse 2020 erhebliche materielle Bilanzierungsänderungen bewirken. Das IDW geht in seiner Stellungnahme vom 25.03.2020 davon aus, dass diese vollumfänglich im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind, sofern der Bilanzstichtag am 31.03.2020 oder später liegt. Notwendige Werthaltigkeitsüberlegungen können dabei – sofern Halbjahres- oder Quartalsberichte erstellt werden – nicht bis Ende 2020 verschoben werden, sondern müssen zum jeweiligen Stichtag auf Basis der bestmöglichen Schätzung vorgenommen werden.

## Maßnahmen zur Krisenbewältigung

Auch unterschiedliche Maßnahmen zur Krisenbewältigung können Auswirkungen auf das Vorhandensein eines positiven zu versteuernden Einkommens in späteren Perioden und demnach auf die Werthaltigkeit latenter Steuern haben. Hierbei sind sowohl unternehmensinterne Faktoren als auch unternehmensexterne Entwicklungen zu beachten.

Sofern das Unternehmen als Reaktion auf eine aktuelle Krisensituation Umstrukturierungsmaßnahmen plant und umsetzt, die entweder mit einem Wegfall oder zumindest einer Reduzierung des zu versteuernden Einkommens einhergehen oder dazu führen, dass vorhandene Verlustvorträge wegfallen, kann dies notwendige Wertberichtigungen bei den aktivierten latenten Steuern nach sich ziehen.

Im Bereich der unternehmensexternen Entwicklungen werden aktuell verschiedene Maßnahmen diskutiert und umgesetzt, die den von der Corona-Krise betroffenen Unternehmen kurzfristig wirksame Unterstützung zukommen lassen und insbesondere zu einer Entspannung der Liquiditätssituation führen sollen. Hierzu wurden Stundungsmöglichkeiten geschaffen, die keinen unmittelbaren Einfluss auf das zu versteuernde Einkommen entfalten. In der Diskussion waren und sind aber auch mögliche Maßnahmen wie – dauerhafte oder temporäre – Senkungen der Ertragsteuersätze oder die Schaffung zusätzlicher Verlustnutzungsmöglichkeiten durch eine erweiterte Möglichkeit des Verlustrücktrags. Eine Erweiterung der Verlustrücktragsmöglichkeiten hat zwar die Auflösung der für den entsprechenden Betrag aktivierten latenten Steuern zur Folge, führt aber dazu, dass diese durch die Aktivierung eines Erstattungsanspruchs effektiver Steuern ersetzt werden. Reduzierte Steuersätze hingegen bewirken beim Vorhandensein von Verlustvorträgen eine Reduzierung des künftigen Steuerminderungspotenzials und können

somit Wertberichtigungen der latenten Steuern nach sich ziehen.

In Unternehmensverbänden mit Auslandsbezug ist im Rahmen der konsolidierten Rechnungslegung nicht nur auf die Situation im Inland zu achten, sondern auch die Entwicklungen in den relevanten ausländischen Staaten müssen beobachtet werden und in die Werthaltigkeitsüberlegungen einfließen.

## Fazit und Empfehlung

Die aktuellen Entwicklungen der Corona-Pandemie beeinflussen als wertbegründendes Ereignis die Bilanzierung und Bewertung in den Zwischen- und Jahresabschlüssen 2020 – zumindest bei Abschlussstichtagen am oder nach dem 31.03.2020. Neben zahlreichen anderen Bilanzposten können auch latente Steuern von der Corona-Pandemie betroffen sein, sofern diese zu einer verschlechterten wirtschaftlichen Situation des Unternehmens oder geänderten Rahmenbedingungen führt, aus denen ein Wertberichtigungsbedarf von in der Vergangenheit aktivierten latenten Steuern resultiert. Insbesondere die Werthaltigkeit von in den latenten Steuern berücksichtigten Verlustvorträgen ist kritisch zu hinterfragen.

Für Ihre Rückfragen stehen wir Ihnen gerne jederzeit als Ansprechpartner zur Verfügung.

## Ihre Ansprechpartner:

Prof. Dr. Christian Zwirner, WP/StB  
Tel. + 49(0)89-55983-248

[christian.zwirner@crowe-kleeberg.de](mailto:christian.zwirner@crowe-kleeberg.de)

Dr. Julia Busch, WP/StB  
Tel. + 49(0)89-55983-271

[julia.busch@crowe-kleeberg.de](mailto:julia.busch@crowe-kleeberg.de)

Dr. Kleeberg & Partner GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

Member Crowe Global

München

[www.kleeberg.de](http://www.kleeberg.de)

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Rechtsstand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die Informationen in dieser Publikation ersetzen auch keinesfalls die individuelle Prüfung des Einzelfalls. Wir übernehmen keine Gewähr für Gestaltungen, die ohne unsere individuelle Beratung umgesetzt werden.

© 04/2020. Herausgeber dieses Druckwerks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Druckwerk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z.B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photomechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Druckwerk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.