NWB Unternehmensteuern und Bilanzen

StuB

► Beilage zu Heft 21/2023

www.nwb.de

Latente Steuern in der Rechnungslegung

- Gesetzliche Anforderungen,
- Neuerungen,
- Praxisfragen und
- Handlungsempfehlungen

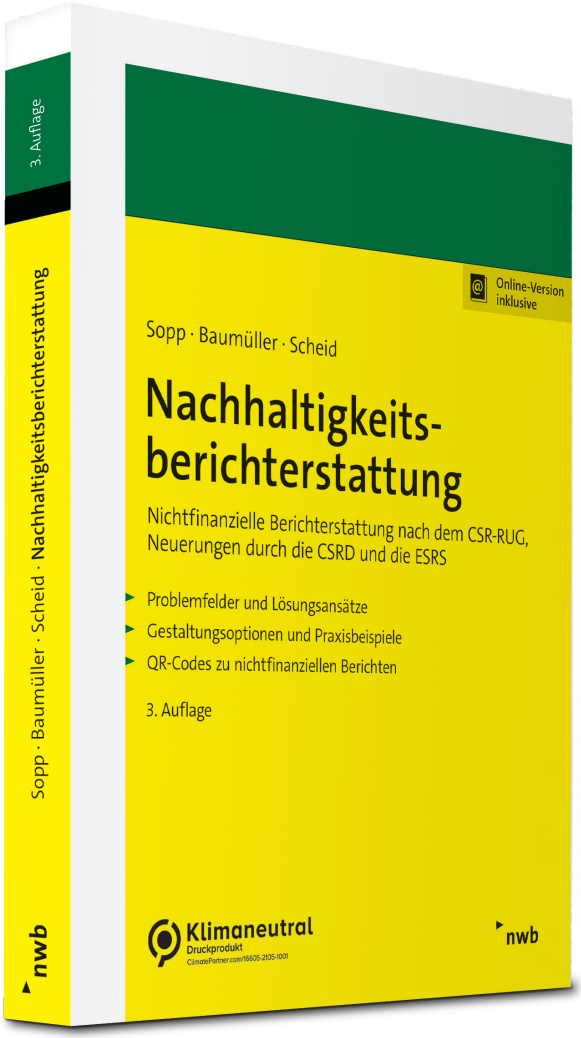
WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner und
WP/StB Dr. Julia Busch

Crowe
Audit / Tax / Advisory

Kleeberg
Tax / Audit / Advisory / Legal

► nwb

Berichtspflichten kennen und rechtssicher handeln



- **Umfassendes Werk mit Erläuterungen und Empfehlungen**
- **Neuste Leitlinien und Normen werden berücksichtigt**
- **Verlinkungen und QR-Codes zu nichtfinanziellen Berichterstattungen**

Nichtfinanzielle Berichterstattung nach CSR-RUG sowie Neuerungen durch CSRD und ESRS

Mit der Umsetzung der CSRD für Berichtsjahre ab 2024 erfährt die Nachhaltigkeitsberichterstattung eine immense Aufwertung. Immer mehr Unternehmen sind dazu verpflichtet. Zudem erhöht sich der Umfang der Berichtspflichten und es kommt zu einer Standardisierung der Berichtsinhalte durch die ESRS. Auch auf weitere Anforderungen, insbesondere der Taxonomie-VO und des Lieferkettensorgfaltspflichtengesetzes, geht das Werk ein. Verlinkungen und QR-Codes führen die Lesenden online wie offline zu Unternehmensberichten.

Nachhaltigkeitsberichterstattung

Sopp · Baumüller · Scheid
3. Auflage · 2023 · Broschur · ca. 420 Seiten
Print mit Online € 59,- · nur Online € 49,-
ISBN 978-3-482-**67893**-6

mit Online-Version

Hier mehr erfahren und bestellen:
shop.nwb.de

nwb GUTE ANTWORT

Latente Steuern in der Rechnungslegung

Gesetzliche Anforderungen und Neuerungen sowie Praxisfragen und Handlungsempfehlungen

WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner und WP/StB Dr. Julia Busch*

Die Beilage gibt einen Überblick über die Anforderungen an die Bilanzierung, Bewertung und Erläuterung latenter Steuern. Rechtsformspezifische Besonderheiten werden dabei ebenso dargestellt wie die Besonderheiten in der konsolidierten Rechnungslegung. Darüber hinaus werden die Auswirkungen der geplanten Gesetzesänderungen insbesondere durch das Wachstumschancengesetz und das Mindeststeuergesetz dargestellt und praktische Anwendungsfragen – auch auf Basis bereits bestehender steuerlicher Erleichterungen – an Beispielen veranschaulicht.

NWB Datenbank Happe, Latente Steuern – Berechnungsprogramm, NWB NAAAD-98366

I. Vorbemerkungen

Mit dem bereits durch das BilMoG seit 2010 erfolgten Konzeptwechsel hin zu einer **bilanzorientierten Betrachtung** haben latente Steuern auch seitdem weiterhin deutlich an Bedeutung in der Bilanzierungspraxis gewonnen. Zwar bestehen zum Teil Erleichterungsmöglichkeiten hinsichtlich der Bilanzierung oder zumindest der Erläuterung latenter Steuern für kleine bzw. mittelgroße Gesellschaften, aber der Anwendungsbereich latenter Steuern wurde deutlich verbreitert und auch die zunehmende Anzahl steuerlicher Spezialvorschriften, die sich auf die steuerlichen Wertansätze auswirken, erhöht die Bedeutung latenter Steuern. **Aktuelle steuerliche Neuerungen** führen hierbei zu einem immer weiter voranschreitenden **Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz**. Die Regelungen zu latenten Steuern sind zwar rechtsformneutral formuliert, dennoch bestehen zum Teil erhebliche **Unterschiede zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften**, die bei der Bilanzierung und Bewertung zu zusätzlichen Herausforderungen führen. Im Konzern treffen die bereits auf Ebene des Jahresabschlusses bestehenden Herausforderungen auf die zusätzlichen Anforderungen der konsolidierten Sichtweise einschließlich der erforderlichen Konsolidierungsmaßnahmen. Dabei sind latente Steuern in aller Regel keine unwesentlichen Posten, sondern können die Vermögens- und auch die Ertragslage von Unternehmen und Konzernen erheblich beeinflussen.

Aktuell gewinnen latente Steuern in mehrfacher Hinsicht an Bedeutung: Einerseits führen die Bestrebungen des Gesetzgebers, zur Abmilderung der Folgen der Krisen in den letzten Jahren positive Impulse für die Entwicklung der Wirtschaft zu setzen, zu Änderungen hinsichtlich der steuerlichen Regelungen bei der Nutzung von Verlusten, die Auswirkungen auf latente Steuern haben. Beispielhaft sind hier die aktuell geplanten Änderungen durch das **Wachstumschancengesetz** bei der Verlustverrechnung zu nennen. Andererseits werden aufgrund der **Mindestbesteuerungsrichtlinie**, die eine globale Mindestbesteuerung sicherstellen soll, Änderungen an den gesetzlichen Grundlagen zu latenten Steuern vorgenommen und neue Herausforderungen entstehen. Daneben treten die zahlreichen steuerlichen Erleichterungen, wie bspw. Regelungen zur digitalen Sofort-Abschreibung oder zur Wiedereinführung der degressiven Abschreibung, die rein steuerliche Vorschriften darstellen und keine Anwendung im Handelsrecht finden.

II. Zielsetzung latenter Steuern

Ausgehend von der Wortbedeutung des Begriffs „latent“, der sich auf etwas Verstecktes, das bereits vorhanden, aber noch nicht in Erscheinung getreten ist, bezieht, bilden latente Steuern Steuerposten und -effekte ab, deren Ursache bereits besteht, die aber (noch) nicht zu einer entsprechenden effektiven Steuerposition führen bzw. geführt haben. Die effektive Steuerwirkung ist also dem Grunde nach hinsichtlich ihres Eintritts **bereits in der Wurzel angelegt**, ist aber

L Utz/Frank, Latente Steuern (HGB), infoCenter, NWB QAAAE-60615
Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 2510, NWB HAAAH-92825
Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 15. Aufl. 2023, § 274, NWB SAAAJ-44259
Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 15. Aufl. 2023, § 306, NWB AAAAJ-44291

* Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, München.

aktuell erst latent, d. h. noch versteckt, vorhanden. Inhaltlich besteht stets ein Zusammenhang zwischen einer latenten Steuer und einer effektiven Steuer, da eine latente Steuer immer dazu dient, künftig eintretende effektive Steuerwirkungen zu antizipieren.

Mit der Neufassung des § 274 HGB zu latenten Steuern durch das BilMoG erfolgte ein Konzeptwechsel von der bislang im HGB maßgebenden GuV-orientierten Sichtweise hin zur international üblichen **bilanzorientierten Abgrenzungskonzeption**. Dieses *temporary*-Konzept fokussiert den zutreffenden Ausweis bestehender Steueransprüche und -verbindlichkeiten gegenüber dem Fiskus und somit der richtigen Reinvermögensgröße.

Latente Steuern führen jedoch nie zu einer vollkommenen Erfassung aller (möglichen) Unterschiede zwischen den steuerlichen Werten und den handelsrechtlichen Größen, da permanente Differenzen – d. h. Differenzen, die sich nach ihrer Entstehung in der Zukunft nicht ausgleichen bzw. umkehren – bei der Bildung latenter Steuern nicht berücksichtigt werden.

Im Zusammenhang mit latenten Steuern sind **drei Arten von Differenzen** zu unterscheiden:[1]

- zeitliche Differenzen,
- quasi-permanente Differenzen und
- permanente Differenzen.

Zeitliche Differenzen entstehen, wenn aufgrund unterschiedlicher Gewinnermittlungsvorschriften des Handels- und Steuerrechts Aufwendungen und Erträge in unterschiedlichen Perioden in dem jeweiligen Rechenwerk erfasst werden und sich die hieraus resultierenden Differenzen über einen absehbaren Zeitraum ausgleichen bzw. umkehren. Die Folge dieser zeitlichen Abweichungen sind somit zwar voneinander abweichende Periodenerfolge; der Totalerfolg bleibt allerdings unverändert. Die zeitlichen Differenzen führen dabei ebenso zu bilanziellen Wertansatzdifferenzen, an denen die Bildung latenter Steuern ansetzt.

Beispiele für zeitliche Differenzen ► *Wertansatzdifferenzen aufgrund abweichender Abschreibungsbeträge in Handels- und Steuerbilanz oder unterschiedlicher Nutzungsdauern, steuerlich nicht anerkannte Rückstellungen wie Drohverlustrückstellungen.*

Bei **quasi-permanenten Differenzen** gleichen sich die Ergebnisdifferenzen zwischen den der Betrachtung zugrunde liegenden Wertansätzen nicht über einen absehbaren Zeitraum, sondern erst nach längerer Zeit aus. Die Umkehrung unterliegt bei quasi-permanenten Differenzen der unternehmerischen Disposition.

Beispiele für quasi-permanente Differenzen ► *Steuerrechtlich nicht anerkannte Abschreibungen auf nicht zum Verkauf bestimmten Grund und Boden, Differenzen zwischen den Buchwerten eines Grundstücks in der Handels- und in der Steuerbilanz infolge von Umwandlungsvorgängen.*

Permanente Differenzen hingegen sind Differenzen, die sich zu keinem Zeitpunkt ausgleichen. Sie entstehen bspw., wenn einzelne Aufwendungen nach den steuerrechtlichen Normen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

Beispiele für permanente Differenzen ► *Nach § 4 Abs. 5 EStG nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, verdeckte Gewinnausschüttungen.*

Bei der bilanzorientierten Sichtweise bei der Bildung latenter Steuern werden die handelsrechtlichen Wertansätze der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden (***reporting base***) mit ihren steuerrechtlichen Wertansätzen des Unternehmens (***tax base***) verglichen. Sofern sich die Differenzen im Zeitablauf ausgleichen, werden latente Steuern gebildet, um einen richtigen Ausweis des (Rein-)Vermögens und der zutreffenden Steuerminderungsansprüche bzw. -verbindlichkeiten gegenüber dem Fiskus in der Bilanz zu erreichen. Quasi-permanente Differenzen sind nach dem *temporary*-Konzept somit ebenfalls Grundlage latenter Steuern. Die Erfolgswirksamkeit der Entstehung und Auflösung der betrachteten Differenzen ist irrelevant; vielmehr hat auch eine Bildung latenter Steuern auf **erfolgsneutral entstandene Differenzen** zu erfolgen.

Hinsichtlich der *tax base*, also des für die Bildung latenter Steuern relevanten steuerlichen Vergleichswerts, ist zu beachten, dass diese nicht in allen Fällen dem Steuerbilanzwert entspricht. Grund hierfür sind auch zu berücksichtigende **außerbilanzielle Aspekte**, z. B. aufgrund von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG.

III. Latente Steuern im Jahresabschluss

1. Ansatz latenter Steuern

1.1 Konzeption und Anwendungsbereich

Die Bildung latenter Steuern in der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung ist Gegenstand von **§ 274 HGB**. Daneben ist die Vorschrift auch bei der Anpassung der einzelbilanziellen Wertansätze an den konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsrahmen bei der Erstellung der sog. Handelsbilanz II anzuwenden. § 306 HGB, der die Bildung latenter Steuern innerhalb der Konzernrechnungslegungsvorschriften regelt, bezieht sich explizit nur auf die Konsolidierungsmaßnahmen (vgl. Kapitel IV.).

Aufgrund der Positionierung im Gesetz ist § 274 HGB grds. zunächst von allen Kapitalgesellschaften zu beachten und darüber hinaus durch § 264a HGB auch für haftungsbeschränkte Personengesellschaften einschlägig. Unternehmen, die dem PublG unterliegen, müssen die Regelung aufgrund des Verweises in § 5 Abs. 1 Satz 2 PublG ebenfalls anwenden. Aufgrund der größenabhängigen Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften (i. S. des § 267 Abs. 1 HGB) nach § 274a Nr. 4 HGB müssen diese § 274 HGB nicht anwenden; Gleiches gilt für haftungsbeschränkte Personengesellschaften, die die Größenmerkmale einer kleinen

1 Vgl. auch *Petersen/Zwirner/Busch*, in: Petersen/Zwirner (Hrsg.), Syst. Praxiskomm. Bilanzrecht, 4. Aufl. 2020, § 274 Rz. 5 ff.; vgl. *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 2511 NWB HAAAH-92825.

Gesellschaft aufweisen. Mit § 274a Nr. 4 HGB wird der sachliche **Anwendungsbereich** des § 274 HGB daher auf mittelgroße und große Kapitalgesellschaften bzw. haftungsbeschränkte Personengesellschaften beschränkt.[2] Sofern jedoch die latenten Steuerverpflichtungen einer kleinen Gesellschaft die Kriterien einer Verbindlichkeitsrückstellung nach § 249 HGB erfüllen, müssen sie im Rahmen der Steuerrückstellungen passiviert werden.[3]

Die nachfolgende Übersicht 1 gibt einen Überblick über die anzuwendenden Regelungen **in Abhängigkeit von Unternehmensgröße und Rechtsform**.[4]

Übersicht 1: Für die Bildung latenter Steuern einschlägige Regelungen nach Unternehmensgröße und Rechtsform

	KapG sowie PersG i. S. des § 264a HGB			Nicht haftungsbeschränkte PersG i. S. des § 1 PublG
	groß	mittelgroß	klein	
Anwendung von § 274 HGB	Pflicht	Pflicht	Befreiung durch § 274 Nr. 4 HGB	Pflicht
Anhangangaben nach § 285 Nr. 29 HGB	Pflicht	Befreiung durch § 288 Abs. 2 HGB	Befreiung durch § 288 Abs. 1 HGB	kein Anhang
Anhangangaben nach § 285 Nr. 30 HGB	Pflicht	Pflicht	Befreiung durch § 288 Abs. 1 HGB	kein Anhang

Hinweis Kleine Gesellschaften sind von der Anwendung des § 274 HGB zu latenten Steuern befreit.

Soweit Unterschiede zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen einzelner Vermögensgegenstände und Schulden und ihren korrespondierenden steuerlichen Wertansätzen bestehen, sind im Rahmen des *temporary*-Konzepts für diese Differenzen – sofern es sich nicht um permanente Differenzen handelt – latente Steuern anzusetzen.

Latente Steuern werden nur dann gebildet, wenn der Bilanzierende **Steuersubjekt entsprechender Ertragsteuern** ist (Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und/oder Gewerbesteuer). Ist der Bilanzierende hingegen steuerbefreit, unterliegt er auch nicht den Regelungen zur Bildung latenter Steuern. Dies ist auch dann relevant, wenn selbst nicht unmittelbar steuerbefreite Gesellschaften eine ertragsteuerliche Organschaft mit einem steuerbefreiten Organträger bilden; auch in diesem Fall entfällt die Bildung latenter Steuern aus Sicht des Organträgers für den Organkreis, soweit nicht eine (zusätzliche) Bildung latenter Steuern auf Ebene der Organgesellschaft erforderlich ist.[5]

Beispiel zum Ansatz latenter Steuern bei Vornahme von Abschreibungen auf Kapitalanteile *Die Artemis GmbH hat im handelsrechtlichen JA zum 31.12.01 Anteile an der Neptun AG aufgrund einer voraussichtlich nur vorübergehenden Wertminderung außerplanmäßig abgeschrieben. Steuerlich darf die Abschreibung nicht nachvollzogen werden. Da bei Anteilen an Kapitalgesellschaften die Regelungen nach § 8b KStG zu beachten sind und sich Abschreibungen auf Anteile an Kapitalgesellschaften nicht auswirken, liegt – zumindest i. H. von 95 % der Abschreibung – eine permanente Differenz vor, auf die keine latenten Steuern abzugrenzen sind.*[6]

Auch auf erfolgsneutral entstandene Differenzen sind latente Steuern zu bilden. **Erfolgsneutrale Differenzen** können bspw. im Zusammenhang mit Anschaffungsvorgängen, wie *Asset Deals*, Verschmelzungen oder Sacheinlagen sowie auch steuerfreien Investitionszulagen und Tauschgeschäften, resultieren, wenn diese zu abweichenden handelsrechtlichen und steuerlichen Wertansätzen führen. Auch bereits im Zugangszeitpunkt eines Vermögensgegenstands oder einer Schuld bestehende Differenzen sind somit Gegenstand latenter Steuern. Strittig ist die Frage, ob im Einzelfall eine erfolgswirksame oder eine erfolgsneutrale Erfassung der latenten Steuern zu erfolgen hat. Nach DRS 18.51 ist die erfolgsneutrale Erfassung latenter Steuern bei Sacheinlagen, Verschmelzungen oder Unternehmenserwerben sachgerecht, während DRS 18.50 aber grds. eine erfolgswirksame Erfassung vorsieht.

Hinweis Auch bei erfolgsneutralen Wertansatzdifferenzen sind latente Steuern zu berücksichtigen.

Beispiel zu latenten Steuern bei Einbringung eines Teilbetriebs *Die Artemis GmbH unterhält verschiedene Teilbetriebe und bringt gegen Gewährung von Anteilen einen dieser Teilbetriebe (Buchwert 0,2 Mio. €, Teilwert 0,9 Mio. €) in eine neue Gesellschaft Neptun GmbH ein. Bei der Neptun GmbH hingegen wird der ausgegliederte Teilbetrieb in der Handelsbilanz mit dem Zeitwert von 0,9 Mio. € angesetzt, in der Steuerbilanz mit 0,2 Mio. €. Auf die Differenz von 0,7 Mio. € sind latente Steuern zu berücksichtigen.*

Zudem sind **Verlustvorträge** – sowie mit diesen in der Wirkungsweise vergleichbare Steuergutschriften und Zinsvorträge – unter Erfüllung bestimmter Voraussetzungen in die Bildung latenter Steuern einzubeziehen (vgl. Kapitel III.1.3). Dabei sind die zwischen Verlustvorträgen sowie Zinsvorträgen bestehenden Interdependenzen hinsichtlich der Nutzbarkeit zu beachten, weil sich die mit diesen verbundenen Entlastungswirkungen gegenseitig blockieren oder ergänzen können.

1.2 Passivierungspflicht und Aktivierungswahlrecht

Bei der Beurteilung des sich ergebenden latenten Steueranspruchs oder der sich ergebenden Steuerverpflichtung ist

2 Vgl. *Petersen/Zwirner/Busch*, in: Petersen/Zwirner (Hrsg.), Syst. Praxiskomm. Bilanzrecht, 4. Aufl. 2020, § 274 Rz. 54 ff.; *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 15. Aufl. 2023, § 274 Rz. 2 NWB SAAAJ-44259.

3 Vgl. *Zwirner/Busch*, SteuK 2013 S. 375; *Petersen/Zwirner/Busch*, in: Petersen/Zwirner (Hrsg.), Syst. Praxiskomm. Bilanzrecht, 4. Aufl. 2020, § 274 Rz. 61 ff.; vgl. auch *Oser/Roß/Wader/Drogemüller*, WPg 2008 S. 688; zu einem Überblick zu dieser Diskussion *Graf von Kanitz*, WPg 2011 S. 895.

4 Vgl. *Künkele/Zwirner*, Bilanzierung bei Personengesellschaften, 3. Aufl. 2023, S. 214 NWB KAAAJ-34572.

5 Vgl. zu latenten Steuern bei Organschaftsverhältnissen Kapitel V.1.

6 Unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten kann auf die Bildung latenter Steuern auf die verbleibenden 5 % häufig verzichtet werden; vgl. so auch *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 15. Aufl. 2023, § 274 Rz. 22 NWB SAAAJ-44259.

stets eine **Gesamtdifferenzenbetrachtung** anzustellen, weil der sich insgesamt ergebende Betrag zu ermitteln ist.[7] Sofern es sich bei diesen Unterschieden um sich im Zeitablauf ausgleichende Differenzen handelt, ist nach § 274 HGB eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuer anzusetzen. D. h., **passive latente Steuern** unterliegen nach HGB einer **Ansatzpflicht**.

Aktive latente Steuern sind im einzelgesellschaftlichen Jahresabschluss hingegen nicht ansatzpflichtig. Sofern sich aus den sich umkehrenden Differenzen zwischen den handelsrechtlichen und den steuerlichen Wertansätzen der Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten insgesamt eine Steuerentlastung ergibt, wird dem Bilanzierenden ein **Wahlrecht** eingeräumt, diese als **aktive latente Steuer** anzusetzen oder auf den Ansatz zu verzichten. Entscheidet sich der Bilanzierende für die Aktivierung latenter Steuern, unterliegt der Betrag, um den die aktiven die passiven latenten Steuern übersteigen, einer Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB (vgl. Kapitel V.2.). Die Ausübung des Aktivierungswahlrechts ist stetig vorzunehmen.

Hinweis Während für einen sich insgesamt ergebenden latenten Steueranspruch ein Aktivierungswahlrecht besteht, ist eine sich insgesamt ergebende Steuerbelastung verpflichtend zu passivieren.

Bei der Ermittlung latenter Steuern sind alle Sachverhalte zu berücksichtigen, die zu Wertansatzdifferenzen führen, die der Bildung latenter Steuern unterliegen. Eine nur **teilweise Berücksichtigung** von ausgewählten Unterschieden ist **unzulässig**.

1.3 Bildung latenter Steuern auf Verlustvorträge

Bei der Bildung aktiver latenter Steuern sind nach § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB explizit auch steuerliche Verlustvorträge zu berücksichtigen, sofern **innerhalb der nächsten fünf Jahre** eine **Verlustverrechnung zu erwarten** ist. Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge stellen einen Sonderfall der Bildung latenter Steuern dar, da aus einem Verlustvortrag keine unmittelbare Realisation einer Steuererstattung resultiert, 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. Durch die Aktivierung latenter Steuern soll die mögliche zukünftige Steuerminderung zum Zwecke einer periodengerechten Abgrenzung bereits bei Entstehung des steuerlichen Verlustvortrags berücksichtigt werden. Die Nutzung der potenziellen Steuerersparnis ist allerdings in jedem Fall an zukünftig zu erzielende Gewinne geknüpft. Zudem sind die jeweiligen steuerlichen Regelungen (z. B. Mindestbesteuerung, Untergang von Verlustvorträgen bei Anteilsverkäufen) zu beachten.

Hinweis Die Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge bildet die Möglichkeit der zukünftigen Steuerminderung durch die vorhandenen Verlustvorträge ab.

Die Verlustverrechnung innerhalb der nächsten fünf Jahre mit ausreichenden steuerrechtlichen Gewinnen muss zu erwarten, d. h. **hinreichend wahrscheinlich** sein. Eine Konkretisierung dieser Erwartung oder der daran zu stellenden Anforderungen enthält das Gesetz jedoch nicht. Die „voraussichtliche Erwartung“ legt DRS 18.A3 entsprechend dem international gebräuchlichen Begriff *„more likely than not“* aus und fordert eine die **Grenze von 50 % überschreitende Wahrscheinlichkeit**. Eine Berücksichtigung von Verlustvorträgen, die erst nach dem Fünf-Jahres-Zeitraum genutzt werden können, kommt für den Ansatz aktiver latenter Steuern aufgrund der expliziten gesetzlichen Beschränkung nach § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB nicht in Frage. Verlustvorträge sollen jedoch auch über einen Nutzungszeitraum von fünf Jahren hinaus bei der Verrechnung mit passiven Steuerlatenzen Berücksichtigung finden. Insofern dienen steuerliche Verlustvorträge im Zusammenhang mit einer ansonsten bestehenden passiven Steuerlatenz in vollem Umfang und ohne zeitliche Beschränkung dazu, die ansonsten bestehende passive Steuerlatenz bis auf Null zu reduzieren.

Hinsichtlich der Beurteilung der Berücksichtigung steuerlicher Verlustvorträge innerhalb bzw. außerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums muss daher zwischen dem originären Ansatz aktiver latenter Steuern und der Verrechnung künftiger Steuererstattungsansprüche mit einem sich in einem ersten Schritt rechnerisch ergebenden passiven Überhang unterschieden werden:

- **Geltung der Fünf-Jahres-Beschränkung**: Sofern der Bilanzierende insgesamt einen künftigen Steuererstattungsanspruch (inklusive etwaiger aktiver latenter Steuern auf die binnen fünf Jahren voraussichtlich zu nutzenden steuerlichen Verlustvorträge) ermittelt und von dem Aktivierungswahlrecht Gebrauch macht, sind hierbei aktive latente Steuern maximal – und unter Beachtung der Dokumentations- und Nachweispflichten – über fünf Jahre zu berücksichtigen.
- **Keine Geltung der Fünf-Jahres-Beschränkung**: Sofern der Bilanzierende in einem ersten Schritt eine sich insgesamt ergebende Steuerbelastung ermittelt (trotz etwaiger aktiver latenter Steuern auf die binnen fünf Jahren voraussichtlich zu nutzenden steuerlichen Verlustvorträge), sollte dieser die wahrscheinliche Nutzung steuerlicher Verlustvorträge gegenübergestellt werden, auch wenn diese sich über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren erstreckt.

Beispiel 1 zur Beschränkung des Verlustnutzungszeitraums *Die Artemis GmbH ermittelt aus den bilanzorientierten temporären Differenzen passive latente Steuern von 320.000 € und aktive latente Steuern von 220.000 €.*

Die Gesellschaft verfügt über steuerliche Verlustvorträge von 600.000 €, die sie zu jeweils 60.000 € pro Jahr in den kommenden zehn Jahren voraussichtlich nutzen wird. Der Steuersatz beträgt 30 %.

7 Vgl. *Petersen/Zwirner/Busch*, in: Petersen/Zwirner (Hrsg.), Syst. Praxiskomm. Bilanzrecht, 4. Aufl. 2020, § 274 Rz. 20 ff.

Für die Bestimmung des Ansatzes der latenten Steuern dürfen zur Verrechnung mit den passiven latenten Steuern alle vorhandenen Verlustvorträge berücksichtigt werden, die in den kommenden Jahren voraussichtlich genutzt werden können. Da die Steuerminderungsansprüche aufgrund der vorhandenen Verlustvorträge i. H. von 180.000 € (30 % von 600.000 €) die saldiert insgesamt bestehenden passiven latenten Steuern von 100.000 € übersteigen, werden im Rahmen der Gesamtdifferenzenbetrachtung per Saldo keine latenten Steuern angesetzt.

Beispiel 2 zur Beschränkung des Verlustnutzungszeitraums *Die Neptun AG ermittelt aus den bilanzorientierten temporären Differenzen passive latente Steuern von 80.000 € und aktive latente Steuern von 60.000 €. Die Gesellschaft verfügt über steuerliche Verlustvorträge von 600.000 €, die sie zu jeweils 60.000 € pro Jahr in den kommenden zehn Jahren voraussichtlich nutzen wird. Der Steuersatz beträgt 30 %.*

Für die Bestimmung der zu aktivierenden latenten Steuern dürfen nur die vorhandenen Verlustvorträge berücksichtigt werden, die in den kommenden fünf Jahren voraussichtlich genutzt werden können, also 30 % von 5 • 60.000 € = 90.000 €. Es resultiert somit ein aktiver Überhang von 70.000 € an aktiven latenten Steuern, den die Gesellschaft unsaldiert (150.000 € aktive latente Steuern und 80.000 € passive latente Steuern) oder saldiert (70.000 € aktive latente Steuern) ansetzen kann, sofern sie nicht in Ausübung des Aktivierungswahlrechts nach § 274 Abs. 1 HGB auf den Ansatz des aktiven Überhangs verzichtet und keine latenten Steuern ausweist.

Hinsichtlich der Nutzungsmöglichkeit von Verlustvorträgen sind **alle bestehenden Restriktionen** bei der Nutzung der vorhandenen Verlustvorträge **zu berücksichtigen**. Regelungen zum zeitlichen Verfall von Verlustvorträgen sind in Deutschland derzeit nicht vorgesehen. Allerdings sind die Regelungen zur Mindestbesteuerung im Rahmen der Körperschaftsteuer sowie auch der Gewerbesteuer zu beachten. Gleiches gilt für Nutzungsbeschränkungen bei Verlustvorträgen durch einen Gesellschafterwechsel beim bilanzierenden Unternehmen. Dementsprechend sind auch die Annahmen hinsichtlich des Fortbestehens der steuerlichen Verlustvorträge vor dem Hintergrund möglicher, bekannter Veränderungen in der Gesellschafterstruktur zu beurteilen.

Hinweis Restriktionen bei der Nutzung von Verlustvorträgen müssen bei der Aktivierung latenter Steuern ebenso wie Werthaltigkeitsüberlegungen berücksichtigt werden.

Beispiel zu Beschränkungen der Verlustnutzung bei Gesellschafterwechsel *An der Merkur GmbH & Co. OHG sind die Gesellschafter Anton (80 %), Bert (10 %) und Cubus-GmbH (10 %) beteiligt. Bei der Gesellschaft bestehen zum 31.12.01 gewerbesteuerliche Verlustvorträge i. H. von 1.000.000 €. Zum 1.1.02 scheiden die beiden Gesellschafter Bert und Cubus-GmbH aus der OHG aus; Gesellschafter Anton führt das Unternehmen als Einzelunternehmen fort; i. H. von 80 % besteht somit Unternehmeridentität. Soweit auch die Unternehmensidentität gewahrt bleibt, kann er künftig bei seinem als Einzelunternehmen fortgeführten Betrieb Verlustvorträge i. H. von 800.000 € (80 % von 1.000.000 €) geltend machen; die anteilig auf die ausscheidenden Gesellschafter entfallenden Verlustvorträge gehen unter.*

Zur Dokumentation der Möglichkeit zur Verlustnutzung ist eine aus der operativen Unternehmensplanung abgeleitete **Steuerplanung** des Unternehmens 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 (vgl. DRS 18.19). An die Verlässlichkeit solcher Planungsrechnungen sind hohe Anforderungen zu stellen, insbesondere wenn in der Historie des Unternehmens keine oder nur geringe steuerliche Ergebnisse im Vergleich zu den vorhandenen ungenutzten steuerlichen Verlustvorträgen vorliegen. Bei Vorliegen körperschaftsteuerlicher und gewerbesteuerlicher Verlustvorträge muss eine gesonderte Werthaltigkeitsberechnung bzw. Planungsrechnung erfolgen. Effekte der Mindestbesteuerung sind ebenso zu berücksichtigen.

Beispiel zur steuerlichen Planungsrechnung *Die Merkur AG hat aufgrund umfangreicher Forschungstätigkeiten, die nach den steuerrechtlichen Vorschriften nicht aktivierungsfähig sind, steuerliche Verlustvorträge i. H. von 20 Mio. €. Für die Perioden 01 und 02 liegen steuerliche Planungsrechnungen vor, nach denen die Merkur AG mit einer Verlustnutzung von konstant 3 Mio. € pro Jahr in den kommenden Jahren rechnet. Die vorliegende Planung ist nun auf die Jahre 03 bis 05 fortzuschreiben. Sofern eine lineare Fortschreibung plausibel ist (also weder mit einem ansteigenden noch einem sinkenden Verlustnutzungspotenzial zu rechnen ist), beträgt der in den kommenden fünf Jahren nutzbare steuerliche Verlustvortrag 15 Mio. €. Bei einem angenommenen Steuersatz von 30 % kann die Merkur AG einen Betrag von 4,5 Mio. € als aktive latente Steuern berücksichtigen.*

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 erfolgserhöhend 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 die ohnehin vorhandenen Verluste weiter und werden somit im Extremfall zur Existenzbedrohung für das betroffene Unternehmen (**Katalysatorwirkung in der Krise**).[8]

8 Vgl. ausführlich und m. w. N. bereits *Küting/Zwirner*, BB 2005 S. 1555; ausführlich auch *Haaker/Zwirner*, in: Kirsch (Hrsg.), Rechnungslegung, 2. Aufl. 1994 ff., § 274 Rz. 83 ff.

Als beispielhafte **Indikatoren** für das Vorhandensein hinreichender zu versteuernder Einkünfte in der Zukunft nennt das IDW:[9]

- Eingang von profitablen Aufträgen für die Folgejahre,
- Veräußerung oder Aufgabe von defizitären Geschäftsbereichen oder Standorten,
- Umsetzung bzw. Abschluss von Restrukturierungsmaßnahmen,
- Einmaleffekte der Vergangenheit, die die Verluste in Vorjahren ausgelöst haben, sowie
- steuerpflichtige temporäre Differenzen, für die passive latente Steuern gebildet werden.

Auch wenn keine explizite gesetzliche Regelung dazu getroffen wurde, geht aus der Gesetzesbegründung zum BilMoG hervor, dass die Regelungen zur Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge analog auch auf **Steuergutschriften** sowie auf **Zinsvorträge** anzuwenden sind.[10]

Während bei Kapitalgesellschaften sowohl körperschaftsteuerliche als auch gewerbesteuerliche Verlustvorträge bei Vorliegen der weiteren Ansatzvoraussetzungen Gegenstand der Bildung latenter Steuern sein können, ist bei Personengesellschaften die **Einkommensteuer der Gesellschafter nicht zu berücksichtigen**. Folglich sind für den Ansatz aktiver latenter Steuern bei Personengesellschaften nur gewerbesteuerliche Verlustvorträge in die Betrachtung einzubeziehen.

1.4 Vorgehensweise bei der Ermittlung der anzusetzenden latenten Steuern

Um die aus den Wertansatzdifferenzen insgesamt resultierende aktive oder passive latente Steuer zu ermitteln, ist zunächst ein **bilanzorientierter Vergleich** der Wertansatzdifferenzen erforderlich. Dabei werden sowohl die sich aus dem Vergleich der handelsrechtlichen Wertansätze mit den steuerbilanziellen Wertansätzen ergebenden aktiven als auch die passiven latenten Steuern ermittelt.

Sofern sich auf Basis der bilanziellen Wertansatzdifferenzen ein **aktivischer Überhang** ergibt und der Bilanzierende von dem Aktivierungswahlrecht keinen Gebrauch machen will, ist für den bilanziellen Ansatz aktiver latenter Steuern keine weitere Prüfung des Vorhandenseins ungenutzter steuerlicher Verlustvorträge erforderlich. Falls der Bilanzierende hingegen das Aktivierungswahlrecht ausüben will, darf nicht ausschließlich der auf die bilanziellen Wertansatzdifferenzen entfallende aktivische Überhang angesetzt werden, sondern die innerhalb der nächsten fünf Jahre voraussichtlich nutzbaren steuerlichen Verlustvorträge sind zwingend in die Betrachtung mit einzubeziehen.

Hinweis Sofern ein Ansatz aktiver latenter Steuern erfolgt, müssen alle Verlustvorträge, für die aktive latente Steuern angesetzt werden können, berücksichtigt werden.

In der Praxis wird es beim Verzicht auf die Ausübung des Aktivierungswahlrechts regelmäßig als ausreichend erachtet, wenn der Bilanzierende das Vorliegen eines Aktivüberhangs latenter Steuern zum Bilanzstichtag **plausibel** – im Einzelfall durch eine **überschlägige Ermittlung** – nachweist. Beispielsweise wird das Vorliegen hoher Drohverlustrückstellungen, handelsrechtlich wesentlich höher bewerteter Pensionsrückstellungen oder werthaltiger steuerlicher Verlustvorträge genügen, um nachvollziehbar den Überhang an aktiven latenten Steuern zu dokumentieren, sofern ansonsten keine (nennenswerten) passiven temporären Differenzen vorliegen.

Hinweis Sofern das Vorliegen eines Aktivüberhangs latenter Steuern hinreichend plausibel ist und auf die Ausübung des Aktivierungswahlrechts verzichtet wird, ist eine überschlägige Ermittlung des Aktivüberhangs für Dokumentationszwecke ausreichend.

Resultiert aus der Analyse der vorliegenden bilanziellen Wertansatzdifferenzen ein **passivischer Überhang**, sind ebenso die auf vorhandene steuerliche Verlustvorträge aktivierbaren latenten Steuern mit in die Betrachtung einzubeziehen. In Abhängigkeit davon, ob sich aus der Gesamtbetrachtung ein passiver oder aktiver Überhang ergeben hat, muss der Bilanzierende passive latente Steuern ansetzen oder kann das Aktivierungswahlrecht ausüben. Dabei ist das Aktivierungswahlrecht nur bezogen auf den Gesamtbetrag des aktivischen Überhangs auszuüben; eine teilweise Aktivierung dieses Überhangs ist nicht zulässig.

Beispiel zum Ansatz latenter Steuern *Die Artemis GmbH ermittelt aus der bilanzorientierten Betrachtung zum Bilanzstichtag aktive latente Steuern i. H. von 500.000 € und passive latente Steuern i. H. von 200.000 €. Steuerliche Verlustvorträge bestehen nicht. Die Artemis GmbH hat nun folgende Möglichkeiten:*

- *Sie kann vollständig auf den Ansatz der latenten Steuern verzichten, weil ein Überhang aktiver latenter Steuern vorliegt.*
- *Sie kann die latenten Steuern brutto ausweisen, d. h. aktive latente Steuern i. H. von 500.000 € und passive latente Steuern i. H. von 200.000 €.*
- *Sie kann den Saldo, d. h. 300.000 €, aktivieren.*

Nicht zulässig hingegen ist eine partielle Aktivierung der latenten Steuern, also bspw. der Ansatz aktiver latenter Steuern i. H. von 100.000 €.

Unberührt von dem Ansatz des aktivischen oder passivischen Überhangs bleiben die **Ausweisalternativen** des Bilanzierenden: Die aktiven und passiven latenten Steuern dürfen unsaldiert jeweils in voller Höhe der ermittelten Beträge oder saldiert ausgewiesen werden; eine Teilsaldierung ist jedoch nicht zulässig. Hinsichtlich des Ausweises ist die Darstellungsstetigkeit zu beachten.

Zu jedem Bilanzstichtag muss – unabhängig vom Umgang mit dem Aktivierungswahlrecht für latente Steuern – eine **vollständige Inventur** der den latenten Steuern zugrunde liegenden Sachverhalte erfolgen.

9 Vgl. IDW ERS HFA 27, IDW FN 2009 S. 338; vgl. auch *Haaker/Zwirner*, in: Kirsch (Hrsg.), Rechnungslegung, 2. Aufl. 1994 ff., § 274 Rz. 88; *Endert/Sepetauz*, PiR 2013 S. 4 NWB ZAAAE-25993.

10 Vgl. BT-Drucks. 16/10067 S. 67; *Maier/Weil*, DB 2009 S. 2732 f.; *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 15. Aufl. 2023, § 274 Rz. 68 NWB SAAAJ-44259; *Haaker/Zwirner*, in: Kirsch (Hrsg.), Rechnungslegung, 2. Aufl. 1994 ff., § 274 Rz. 110.

1.5 Typische Ursachen latenter Steuern im Jahresabschluss

Das HGB ist aufgrund des **Maßgeblichkeitsprinzips** die Grundlage auch für die steuerliche Gewinnermittlung. Allerdings wird das Maßgeblichkeitsprinzip an diversen Stellen durchbrochen. Wertansatzdifferenzen in der handelsrechtlichen und der steuerrechtlichen Rechnungslegung, welche die Bildung latenter Steuern bedingen, können sich sowohl aus unterschiedlichen Bilanzierungsvorschriften dem Grunde nach als auch aufgrund differierender Bewertungsregelungen ergeben. Reine Ausweisunterschiede haben keine latenten Steuern zur Folge.

Aktive latente Steuern entstehen, wenn der Wert eines Vermögensgegenstands in der Handelsbilanz geringer ist als sein steuerlicher Wertansatz bzw. wenn der Wert einer Schuldposition in der Handelsbilanz höher ist als der korrespondierende steuerliche Betrag. Gleiches gilt, wenn ein Vermögensgegenstand in der Steuerbilanz angesetzt wird, nicht jedoch in der Handelsbilanz bzw. wenn steuerlich keine Passivierung einer Schuld erfolgt, die in die Handelsbilanz aufgenommen wird.[11]

Beispiele für das Entstehen aktiver latenter Steuern

- *Kürzere Nutzungsdauer bei der Abschreibung von Vermögensgegenständen in der Handelsbilanz als in der Steuerbilanz,*
- *höhere Abschreibungssätze bei der Abschreibung von Vermögensgegenständen in der Handelsbilanz als in der Steuerbilanz,*
- *Aktivierung eines geringeren Herstellungskostenumfangs in der Handelsbilanz als in der Steuerbilanz,*
- *Abzinsung von Forderungen mit einem höheren Zinssatz in der Handelsbilanz als in der Steuerbilanz,*
- *steuerlich nicht anerkannte Abschreibungen/Wertminderungen z. B. aus der Währungsumrechnung,*
- *Anwendung unterschiedlicher Verbrauchsfolgeverfahren in Abhängigkeit von der Preisentwicklung im Betrachtungszeitraum,*
- *kürzere Nutzungsdauer eines Geschäfts- oder Firmenwerts in der Handelsbilanz gegenüber der steuerlichen Festlegung auf 15 Jahre, da keine zum Konzernabschluss analoge Verbotsregel für latente Steuern auf Wertansatzdifferenzen beim Geschäfts- oder Firmenwert für den Jahresabschluss besteht,*
- *sofortige aufwandswirksame Behandlung eines Disagios in der Handelsbilanz gegenüber einer Aktivierung und planmäßigen Abschreibung über die Laufzeit in der Steuerbilanz,*
- *Anwendung der sog. Spiegelbildmethode bei der Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften in der Steuerbilanz bei handelsrechtlicher Wertobergrenze der Anschaffungskosten,*
- *Ansatz steuerlich nicht anerkannter Rückstellungen in der Handelsbilanz, bspw. Drohverlustrückstellungen,*
- *bei der Abzinsung von Rückstellungen oder Verbindlichkeiten Anwendung niedrigerer Abzinsungssätze in der Handelsbilanz als in der Steuerbilanz,*
- *höherer Wertansatz der Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz als in der Steuerbilanz,*
- *Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen in der handelsrechtlichen Rückstellungsbewertung im Gegensatz zur Steuerbilanz,*
- *Vorliegen steuerlicher Verlustvorträge, deren Nutzung innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwarten ist.*

Passive latente Steuern ergeben sich hingegen dann, wenn der Wert eines Vermögensgegenstands in der Handelsbilanz höher als sein steuerlicher Wertansatz ist bzw. wenn eine Schuldposition in der Handelsbilanz im Vergleich zum korrespondierenden steuerlichen Betrag niedriger angesetzt wird. Weiterhin ergeben sich passive latente Steuern, wenn ein Vermögensgegenstand ausschließlich in der Handelsbilanz, nicht jedoch in der Steuerbilanz angesetzt wird bzw. wenn eine steuerlich zu berücksichtigende Schuld in der Handelsbilanz nicht passiviert wird.[12]

Beispiele für das Entstehen passiver latenter Steuern

- *Längere Nutzungsdauer bei der Abschreibung von Vermögensgegenständen in der Handelsbilanz als in der Steuerbilanz,*
- *geringere Abschreibungssätze bei der Abschreibung von Vermögensgegenständen in der Handelsbilanz als in der Steuerbilanz,*
- *Abzinsung von Forderungen mit einem niedrigeren Zinssatz in der Handelsbilanz als in der Steuerbilanz,*
- *Aktivierung eines größeren Herstellungskostenumfangs in der Handelsbilanz als in der Steuerbilanz,*
- *Aktivierung von Fremdkapitalzinsen nur in der Handelsbilanz, nicht in der Steuerbilanz,*
- *Ausübung des Aktivierungswahlrechts für Entwicklungsaufwendungen nach § 248 Abs. 2 HGB,*
- *Zeitwertbewertung von Vermögensgegenständen zur Abdeckung von Pensionsverpflichtungen gem. § 246 Abs. 2 HGB,*
- *Durchbrechung des Anschaffungskostenprinzips bei der Folgebewertung von Fremdwährungsforderungen aufgrund der Währungsumrechnung nach § 256a HGB bei einer Laufzeit von unter einem Jahr,*
- *Durchbrechung des Höchstwertprinzips bei der Folgebewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten aufgrund der Währungsumrechnung nach § 256a HGB bei einer Laufzeit von unter einem Jahr,*
- *Anwendung unterschiedlicher Verbrauchsfolgeverfahren in Abhängigkeit von der Preisentwicklung im Betrachtungszeitraum,*
- *bei Abzinsung von Rückstellungen oder Verbindlichkeiten Anwendung höherer Abzinsungssätze in der Handelsbilanz als in der Steuerbilanz, sofern nicht aufgrund § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG der steuerliche Wertansatz der Rückstellungen den handelsrechtlichen trotz eigenständiger Bewertungsvorschriften nicht überschreiten darf,*
- *Ansatz eines Sonderpostens mit Rücklageanteil in der Handelsbilanz,*
- *niedrigerer Wertansatz der Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz als in der Steuerbilanz.*

11 Vgl. m. w. N. *Petersen/Zwirner/Busch*, in: Petersen/Zwirner (Hrsg.), Syst. Praxiskomm. Bilanzrecht, 4. Aufl. 2020, § 274 Rz. 51.

12 Vgl. m. w. N. *Petersen/Zwirner/Busch*, in: Petersen/Zwirner (Hrsg.), Syst. Praxiskomm. Bilanzrecht, 4. Aufl. 2020, § 274 Rz. 52.

Latente Steuern stellen ein **Spiegelbild der verfolgten Bilanzpolitik** dar. In den Fällen, in denen handelsrechtlich Vermögensgegenstände höher oder Schulden niedriger angesetzt wurden, sind passive latente Steuern auf die Differenzen (sofern diese nicht permanent sind) zu bilden. In den Fällen, in denen Vermögensgegenstände niedriger und Schulden höher in der Handelsbilanz als in der Steuerbilanz angesetzt worden sind, kann der Ausweis aktiver latenter Steuern erfolgen. Damit sind latente Steuern ein deutliches Indiz für die an anderer Stelle verfolgte Bilanzpolitik. Neben der Indikatorfunktion für die verfolgte Bilanzpolitik bewirken latente Steuern auch eine Relativierung dieser: So führen bspw. passive latente Steuern dazu, dass die Stärkung der Eigenkapitalquote z. B. durch die Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens oder die Zeitwertbewertung bestimmter Vermögensgegenstände in Höhe der zu bildenden latenten Steuer relativiert wird.

Hinweis Latente Steuern können die seitens des Bilanzierenden verfolgte Bilanzpolitik erkennbar machen.

2. Bewertung latenter Steuern

Zur Bildung latenter Steuern erfolgt nach HGB eine **Gesamtdifferenzenbetrachtung**, da § 274 HGB auf die sich insgesamt ergebende Steuerbe- bzw. -entlastung abstellt. Dennoch müssen die bestehenden Wertansatzdifferenzen einzeln erfasst und im Zeitablauf fortgeschrieben werden. Da die latenten Steuern grds. das **Schicksal der Position teilen, der sie zugeordnet sind** bzw. auf der sie beruhen, müssen die entsprechenden Informationen vorliegen. Außerdem ist die einzelne Erfassung der Wertansatzdifferenzen mit Blick auf die Anhangberichtspflichten erforderlich.

Gemäß der anzuwendenden ***liability method*** (**Verbindlichkeitenmethode**) als Bewertungsmethode latenter Steuern wird der zu dem in der Zukunft liegenden Zeitpunkt der Umkehrung der Differenz geltende Steuersatz zur Bewertung latenter Steuern zum jeweiligen Bilanzstichtag angewendet. Hierbei sind jeweils unternehmensindividuelle Steuersätze zu verwenden.[13] Bei der Bewertung der latenten Steuern ist auf die zum Bilanzstichtag bekannten Informationen Bezug zu nehmen. Um zukünftige Steuersätze als Grundlage latenter Steuern heranziehen zu können, müssen diese verabschiedet sein, um ausreichende Gewissheit über die Höhe des zukünftigen Steuersatzes sowie auch den Zeitpunkt, ab dem er zur Anwendung kommt, zu erlangen. Die Abgrenzung wertaufhellender Ereignisse nach dem Bilanzstichtag und wertbegründender Ereignisse ist daher von entscheidender Bedeutung. Mit Blick auf die Gesetzgebung in Deutschland ist damit zumindest regelmäßig das Vorliegen der Zustimmung des Bundesrats erforderlich, sofern kein Zweifel an der Unterzeichnung des Gesetzes durch den Bundespräsidenten besteht.

Beispiel zur Berücksichtigung zukünftiger Steuersatzänderungen *Die Artemis GmbH verfügt zum 31.12.01 über steuerliche Verlustvorträge von 10 Mio. €, die sie voraussichtlich in den kommenden vier Jahren nutzen wird. Der Steuersatz für die Periode 01 beträgt 30 %. Die Bundesregierung hat eine Unternehmensteuerreform angekündigt, welche die Steuerbelastung der Artemis GmbH künftig auf 20 % reduzieren wird.*

***Szenario 1**: Der Bundesrat stimmt der vom Bundestag beschlossenen Steuerreform vor dem 31.12.01 zu. Die Artemis GmbH hat die steuerlichen Verlustvorträge zum 31.12.01 mit 2 Mio. € zu bewerten. Bewertungsanpassungen im Jahr 02 ergeben sich aus der Steuersatzanpassung nicht mehr.*

***Szenario 2**: Der Bundesrat stimmt der Steuerreform erst nach dem Bilanzstichtag zu. Die Artemis GmbH hat in diesem Fall die steuerlichen Verlustvorträge zum 31.12.01 noch mit 3 Mio. € zu bewerten und muss im Jahr 02 eine Anpassung des Wertansatzes auf 2 Mio. € vornehmen. Gegebenenfalls sind jedoch die Angabepflichten im Rahmen der Nachtragsberichterstattung im Anhang zu berücksichtigen.*

Als Steuersatz bei der Berechnung latenter Steuern gelangt regelmäßig jener **Ertragsteuersatz** des Bilanzierenden zur Anwendung, welcher der **laufenden Besteuerung** zugrunde liegt. Dieser umfasst – je nach Gesellschaftsform – die Körperschaftsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag), die Gewerbesteuer sowie auch vergleichbare ausländische Steuern, sofern diese aufgrund von ausländischen Betriebsstätten zur Anwendung gelangen. Für eine deutsche Kapitalgesellschaft ergibt sich derzeit ein typisierter Steuersatz von rund 30 %. Dieser setzt sich zusammen aus dem Körperschaftsteuersatz von 15 %, dem darauf zusätzlich erhobenen Solidaritätszuschlag von 5,5 % (zusammen 15,825 %) sowie dem Gewerbesteuersatz. Dieser beträgt bei einem angenommenen Gewerbesteuerhebesatz von 400 % und einer einheitlichen Steuermesszahl von 3,5 14 %, so dass sich insgesamt eine Ertragsteuerbelastung von 29,825 % ergibt. Bei Personengesellschaften hingegen betrifft die Einkommensteuer die an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter, nicht die Gesellschaft selbst. Als Ertragsteuer für die Bildung latenter Steuern ist folglich bei Personengesellschaften nur die Gewerbesteuer zu berücksichtigen.

Hinweis Der kumulierte Ertragsteuersatz inländischer Kapitalgesellschaften liegt bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 % bei rd. 30 %.

§ 274 Abs. 2 Satz 1 HGB umfasst für latente Steuern ein explizites **Abzinsungsverbot**. Die bilanzierten Steuerposten werden mit dem Eintritt der antizipierten Steuerwirkung realisiert. Sie sind außerdem aufzulösen, sobald mit dem Eintritt der antizipierten Steuerwirkung nicht mehr zu rechnen ist. Dies ist bspw. dann der Fall, wenn sich die den latenten Steuern zugrunde liegende Differenz – z. B. durch die Veräußerung eines Vermögensgegenstands, der in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz mit unterschiedlichen Werten angesetzt war – umkehrt oder wenn bspw. mit der Nutzung von Verlustvorträgen aufgrund einer negativen Unternehmensentwicklung nicht mehr zu rechnen ist. Die

13 Vgl. *Petersen/Zwirner/Busch*, in: Petersen/Zwirner (Hrsg.), Syst. Praxiskomm. Bilanzrecht, 4. Aufl. 2020, § 274 Rz. 78 ff.

Werthaltigkeit der bilanzierten latenten Steuern muss zu jedem Bilanzstichtag überprüft werden. Notwendige Anpassungen sind erfolgswirksam vorzunehmen.

Folgende **Ursachen** können eine Abwertung oder Auflösung aktiver latenter Steuern bedingen:[14]

- Realisierung des Steuervorteils,
- Wegfall des Steuervorteils,
- Änderung der Gewinnprognose und damit der Einschätzung hinsichtlich der Nutzbarkeit von Verlustvorträgen,
- Änderungen in der Gesellschafterstruktur mit Auswirkungen auf den Bestand bzw. die künftige Nutzung bestehender steuerlicher Verlustvorträge,
- Änderung der Wahrscheinlichkeitsbeurteilung hinsichtlich der Nutzungsmöglichkeit sowie
- Änderungen des Steuersatzes.

3. Ausweis latenter Steuern

Sowohl für aktive latente Steuern als auch für passive latente Steuern sind im Bilanzgliederungsschema nach § 274 HGB jeweils **eigene Posten** vorgesehen. Einerseits ist es zulässig, entweder die sich insgesamt ergebende Steuerbelastung oder die sich insgesamt ergebende Steuerentlastung auszuweisen (**Nettoausweis**), andererseits dürfen alternativ die sich ergebende Steuerbe- und -entlastung auch unverrechnet angesetzt werden (**Bruttoausweis**). Eine Teilsaldierung ist nicht zulässig. Das Ausweiswahlrecht zwischen dem saldierten oder dem unsaldierten Ausweis ist stetig auszuüben. Eine Zusammenfassung der latenten Steuern auf Ebene des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses ist erlaubt.

Hinweis Der Ausweis latenter Steuern im Jahresabschluss kann saldiert oder unsaldiert erfolgen. Der Ausweis hat hierbei stetig zu erfolgen.

In der GuV sind die aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern im Geschäftsjahr resultierenden Aufwendungen bzw. Erträge innerhalb des GuV-Postens „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ gesondert auszuweisen. Dieser **gesonderte Ausweis** hat bspw. in einer gesonderten Zeile, einer Vorspalte oder durch einen Davon-Vermerk zu erfolgen.

4. Erläuterungspflichten im Anhang

Nach § 285 Nr. 29 HGB ist im Anhang anzugeben, auf **welchen Differenzen** – oder steuerlichen Verlustvorträgen – die gebildeten latenten Steuern beruhen und **welche Steuersätze** zur Bewertung herangezogen wurden. Diese Angabepflicht ist grds. unabhängig von der sich ergebenden Steuerbe- oder -entlastung: Auch wenn der Bilanzierende auf die Aktivierung eines Überhangs aktiver latenter Steuern verzichtet, muss er im Anhang die entsprechenden Angaben zu den bestehenden Differenzen und Verlustvorträgen machen. DRS 18.65 erachtet zur Erfüllung der Erläuterungspflicht qualitative Angaben zu den bestehenden Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen regelmäßig als ausreichend.

Hinweis Der Verzicht auf die Aktivierung latenter Steuern kann im Anhang bspw. mit folgender Formulierung erläutert werden:

„Aufgrund des Vorliegens aktiver Wertansatzdifferenzen in den Sonstigen Rückstellungen und Pensionsrückstellungen sowie steuerlicher Verlustvorträge ergab sich ein Aktivüberhang latenter Steuern, auf dessen Ansatz verzichtet wurde.“

Für den Fall, dass latente Steuerschulden in der Bilanz angesetzt sind, fordert § 285 Nr. 30 HGB eine **Angabe zu den latenten Steuersalden** am Ende des Geschäftsjahrs sowie zu den im Laufe des Geschäftsjahrs **erfolgten Änderungen** an diesen Salden. Nach DRS 18 in der geänderten Fassung durch DRÄS 11 wird die Anhangangabepflicht nur ausgelöst, wenn in der Bilanz passive latente Steuern ausgewiesen werden. Sofern aufgrund einer erfolgten Saldierung von aktiven und passiven latenten Steuern keine passiven latenten Steuern explizit in der Bilanz ausgewiesen sind, ist § 285 Nr. 30 HGB nicht einschlägig.

Hinweis Im Anhang sind verschiedene Berichtspflichten im Zusammenhang mit dem Ansatz und der Bewertung latenter Steuern zu beachten. Hierbei bestehen weitergehende Berichtspflichten für latente Steuerschulden.

Kleine Kapitalgesellschaften dürfen nach § 288 Abs. 1 HGB auf die Berichterstattung zu latenten Steuern vollständig verzichten. Mittelgroße Kapitalgesellschaften hingegen sind zwar von den Anhangberichtspflichten nach § 285 Nr. 29 HGB befreit, müssen aber die Informationen nach § 285 Nr. 30 HGB in ihre Anhangberichterstattung aufnehmen.

5. Verhältnis zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz sowie Anforderungen an die Unternehmensorganisation

Mit dem zunehmenden Auseinanderfallen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Wertansätze geht eine **deutliche Bedeutungszunahme** der latenten Steuern einher. Die weitergehende Entkoppelung von Handels- und Steuerbilanz – bspw. durch zunehmende steuerliche Neuerungen, die keine korrespondierende Abbildung in der Handelsbilanz erfahren – sowie die steigende Komplexität latenter Steuern – aufgrund der Konzeption sowie des zunehmenden Anwendungsbereichs – bewirken eine erhebliche Bedeutungszunahme des sog. ***Tax Accounting***. Das *Tax Accounting* bezeichnet die Notwendigkeit der Einrichtung einer besonderen Rechnungslegung für steuerliche Zwecke.

Tax Accounting hat insbesondere dann eine große Bedeutung, wenn erhebliche Abweichungen zwischen der handelsrechtlichen und der steuerlichen Gewinnermittlung bestehen und wenn die Komplexität der latenten Steuern zunimmt.[15] Dies bringt auch **hohe organisatorische Anforderungen** an die unternehmensinterne Organisation mit sich,

14 Vgl. *Grottel/Larenz*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl. 2022, § 274 Rz. 65.
15 Vgl. *Herzig*, DB 2010 S. 1.

um die rechtzeitige Verfügbarkeit aller benötigten Daten zu gewährleisten. Insofern ist ein *Tax Accounting* erforderlich, das die Ermittlung sowohl der effektiven als auch der latenten Steuern ermöglicht.

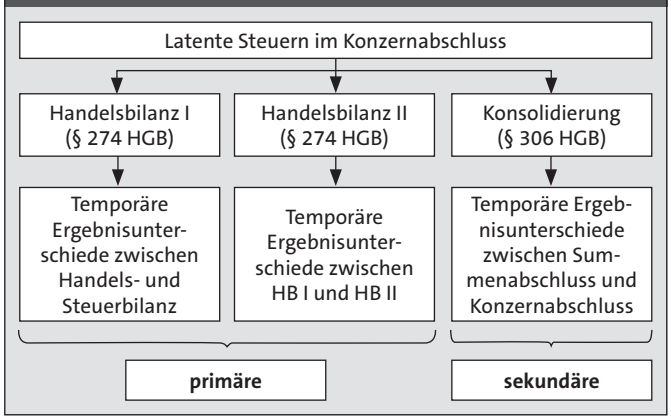
Hinweis Bereits bei der Erstellung der Handelsbilanz müssen die für die latenten Steuern relevanten steuerlichen Werte vorliegen, da nur auf dieser Basis eine sachgerechte Bildung latenter Steuern möglich ist.

IV. Latente Steuern im Konzernabschluss

1. Ansatz latenter Steuern

Während für die Bildung latenter Steuern im Jahresabschluss sowie auch im Rahmen der Anpassung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bei der Erstellung der Handelsbilanz II für Konsolidierungszwecke § 274 HGB einschlägig ist (sog. primäre latente Steuern), bezieht sich **§ 306 HGB** – wie Übersicht 2 veranschaulicht – ausschließlich auf die aufgrund von **Konsolidierungsmaßnahmen** im Konzernabschluss zu bildenden latenten Steuern (sog. sekundäre latente Steuern).[16]

Übersicht 2: Primäre und sekundäre latente Steuern



§ 306 HGB stellt in seiner Formulierung auf die Differenzen zwischen den handelsrechtlichen und den steuerrechtlichen Wertansätzen der Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten ab, die aus Maßnahmen des Vierten Titels zur **Vollkonsolidierung** resultieren.[17] Durch diese Formulierung werden die einheitliche Bewertung (§ 308 HGB), die Währungsumrechnung (§ 308a HGB), die Behandlung eines Unterschiedsbetrags (§ 309 HGB), die anteilsmäßige Konsolidierung (§ 310 HGB) und die *equity*-Bewertung (§§ 311, 312 HGB) von der Bildung latenter Steuern nach § 306 HGB zunächst ausgenommen.[18]

Hinweis § 306 HGB bezieht sich ausschließlich auf Konsolidierungsmaßnahmen im Rahmen der Konzernrechnungslegung.

Während es bei der Währungsumrechnung sowie bei Unterschiedsbeträgen aus der Kapitalkonsolidierung nicht zur Bildung latenter Steuern kommt, unterliegen Wertansatzdifferenzen aufgrund der einheitlichen Bewertung im Rahmen der Erstellung der Handelsbilanz II für Konsolidierungszwecke den Regelungen in § 274 HGB. Für die **anteilsmäßige Konsolidierung** werden die Regelungen des § 306 HGB in § 310 HGB durch den expliziten Verweis anwendbar. Gleiches gilt für die Berücksichtigung latenter Steuern im Rahmen der ***equity*-Bewertung** nach § 312 HGB, sofern die erforderlichen Informationen zugänglich sind.

Soweit aufgrund der Konsolidierungsmaßnahmen gem. §§ 300 bis 307 HGB Unterschiede zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen einzelner Vermögensgegenstände, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten und ihren korrespondierenden steuerlichen Wertansätzen bestehen, sind für diese Differenzen – sofern es sich nicht um permanente Differenzen handelt – latente Steuern anzusetzen. Im Ergebnis ist regelmäßig ein Vergleich anzustellen zwischen den im Konzernabschluss angesetzten Werten und den in den jeweiligen Handelsbilanzen II angesetzten Wertansätzen, weil auf Ebene des Jahresabschlusses die Berücksichtigung latenter Steuern für Differenzen zwischen handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Wertansatz bereits auf Basis der individuellen Verhältnisse erfolgt.

Neben der **Schuldenkonsolidierung** und der **Zwischenergebniseliminierung** sind auch im Rahmen der **Kapitalkonsolidierung** – insb. bei der Kaufpreisallokation sowie deren Fortführung – latente Steuern auf die aufgedeckten stillen Reserven und stillen Lasten zu berücksichtigen.[19] Die **Aufwands- und Ertragskonsolidierung** hingegen führt i. d. R. nicht zu latenten Steuern, da sich in gleicher Höhe gegenüberstehende Aufwands- und Ertragspositionen durch die Konsolidierung aus der GuV eliminiert werden.

Bei der **Schuldenkonsolidierung** ergeben sich latente Steuern, wenn sich die zu eliminierenden Aktiv- und Passivposten nicht in gleicher Höhe gegenüberstehen. Typische Beispiele dafür sind:

- unterschiedliche Behandlung eines Disagios bei den Konzernunternehmen,
- Abschreibung von Forderungen gegen verbundene Unternehmen bei ungemindertem Ausweis der Verbindlichkeit,
- Abzinsung von Forderungen gegen verbundene Unternehmen bei ungemindertem Ausweis der Verbindlichkeit,
- Rückstellungen für Verpflichtungen ggü. Konzernunternehmen, denen keine korrespondierenden Forderungen bei einer anderen Gesellschaft gegenüberstehen.[20]

Hinweis Unechte Wertansatzdifferenzen in der Schuldenkonsolidierung (bspw. aufgrund von Fehlbuchungen, Abstimmungsproblemen oder zeitlichen Verschiebungen um den Bilanzstichtag) führen grds. nicht zur Abgrenzung latenter Steuern.

16 Vgl. *Grottel/Larenz*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl. 2022, § 306 Rz. 5; *IDW*, WPH Edition, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 18. Aufl. 2023, Kapitel G Rz. 523.

17 Vgl. ausführlich *Petersen/Zwirner/Busch*, in: Petersen/Zwirner (Hrsg.), Syst. Praxiskomm. Bilanzrecht, 4. Aufl. 2020, § 306 Rz. 5 ff.

18 Vgl. *Grottel/Larenz*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl. 2022, § 306 Rz. 5.

19 Vgl. *Oser*, PiR 2009 S. 123 f. NWB FAAAD-20242.

20 Vgl. auch *Grottel/Larenz*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl. 2022, § 306 Rz. 24 ff.

Bei der **Erstkonsolidierung** sind latente Steuern im Rahmen der Kapitalkonsolidierung **erfolgsneutral** zu erfassen und im Zeitablauf in der Folgekonsolidierung korrespondierend zu der Wertentwicklung der zugrunde liegenden Bilanzposten i. d. R. erfolgswirksam aufzulösen.

Hinweis Die Bildung passiver latenter Steuern auf die bei der Kaufpreisallokation aufgedeckten stillen Reserven erhöht regelmäßig den GoF.

Beispiel zu latenten Steuern im Rahmen der Kapitalkonsolidierung *Die Artemis GmbH erwirbt zum 1.1.01 100 % der Anteile an der Merkur GmbH zu einem Kaufpreis von 100.000 €. Das Eigenkapital der Merkur GmbH im Erwerbszeitpunkt beträgt 50.000 €. Stille Reserven sind in den Gebäuden i. H. von 20.000 € vorhanden; diese haben eine Restnutzungsdauer von zehn Jahren und werden linear abgeschrieben. Der aus der Kapitalaufrechnung entstehende Geschäfts- oder Firmenwert wird über eine Nutzungsdauer von fünf Jahren abgeschrieben. Für die Berücksichtigung latenter Steuern ist von einem Steuersatz von 30 % auszugehen.*

Auf die aufgedeckten stillen Reserven, die zu Differenzen zwischen Summenbilanz (bzw. den Werten in der sog. HB II) und Konzernbilanzwerten führen, sind latente Steuern zu bilden und im Zeitablauf fortzuführen. Damit ergeben sich folgende Buchungssätze im Rahmen der Erstellung der Handelsbilanz III zum 1.1.01:

Gebäude	20.000 €	an	Gewinnrücklagen	20.000 €
Gewinnrücklagen	6.000 €	an	passive latente Steuern	6.000 €

Im Rahmen der Kapitalkonsolidierung lauten die Buchungen wie folgt:

EK der Merkur GmbH	64.000 €	an	Beteiligungen	100.000 €
GoF	36.000 €			

Die – ebenso wie die Aufdeckung stiller Reserven erfolgsneutrale – Bildung passiver latenter Steuern auf die aufgedeckten stillen Reserven reduziert das neu bewertete Eigenkapital der Merkur GmbH im Erwerbszeitpunkt. Damit steigt in Höhe der passiven latenten Steuern die Residualgröße des Geschäfts- oder Firmenwerts. Auf den Geschäfts- oder Firmenwert selbst sind nach § 306 HGB keine latenten Steuern zu bilden.

Neben der Fortschreibung der aufgedeckten stillen Reserven in der Handelsbilanz III sind auch die darauf gebildeten latenten Steuern zum 31.12.01 korrespondierend fortzuführen:

Abschreibungen	2.000 €	an	Gebäude	2.000 €
passive latente Steuern	600 €	an	Steuerertrag	600 €

Weiterhin erfolgt eine Fortführung des Geschäfts- oder Firmenwerts zum 31.12.01 durch planmäßige Abschreibung:

Abschreibungen	7.200 €	an	GoF	7.200 €

Im Gegensatz zum einzelgesellschaftlichen Wahlrecht zur Aktivierung latenter Steuern in § 274 HGB umfasst § 306 HGB **sowohl eine Passivierungs- als auch eine Aktivierungspflicht** für latente Steuern. Diese Aktivierungspflicht gilt jedoch ausschließlich für die aus § 306 HGB resultierenden latenten Steuern. Über den Verweis in § 298 Abs. 1 HGB ist § 274 HGB im Rahmen der Konzernrechnungslegung weiterhin anzuwenden. Dies bedeutet, dass das Aktivierungswahlrecht für latente Steuern auf einzelgesellschaftlicher Ebene auch im Konzernabschluss besteht. Im Rahmen der Erstellung der Handelsbilanz II als Grundlage des Konzernabschlusses kann das durch § 274 HGB bestehende Wahlrecht zum Ansatz eines Aktivüberhangs unabhängig von der Anwendung im Jahresabschluss ausgeübt werden.[21]

In § 306 HGB sind **zwei explizite Ansatzverbote** für latente Steuern kodifiziert. Diese betreffen einerseits die aus der Kapitalkonsolidierung resultierenden Unterschiedsbeträge sowie andererseits die sog. *Outside Basis Differences*.[22]

Für Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. eines passiven Unterschiedsbetrags umfasst § 306 Satz 3 HGB ein explizites Verbot der Bildung latenter Steuern. Durch das explizite **Ansatzverbot latenter Steuern auf Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung** ergibt sich eine abweichende Behandlung von Unternehmenskäufen in Abhängigkeit davon, ob diese als *Share Deal* oder *Asset Deal* abgewickelt werden.

Hinweis Auf Wertansatzdifferenzen beim Geschäfts- oder Firmenwert im Jahresabschluss sind grds. latente Steuern zu bilden, für den Geschäfts- oder Firmenwert aus der Kapitalkonsolidierung hingegen besteht ein Ansatzverbot latenter Steuern.

Eine weitere explizite Ausnahme von der Pflicht zur Bildung latenter Steuern umfasst § 306 Satz 4 HGB mit Blick auf Differenzen zwischen dem steuerlichen Wertansatz der Beteiligung und dem im Konzernabschluss nach den handelsrechtlichen Normen angesetzten Nettovermögen.[23] Dieser **Verzicht auf die Bildung latenter Steuern auf sog. *Outside Basis Differences*** ist durch eine stärkere Betonung des Vereinfachungsgedankens gegenüber der Annäherung an die internationale Vorgehensweise geprägt. *Outside Basis Differences* ergeben sich etwa aufgrund von nicht ausgeschütteten Gewinnen oder auch im Rahmen der Währungsumrechnung.[24]

Beispiel für die Entstehung von *Outside Basis Differences* *Die Artemis GmbH hat zum 1.1.01 100 % der Anteile an der Pluto GmbH zu einem Kaufpreis von 350.000 € erworben. Der Kaufpreis entspricht dem Eigenkapital im Erwerbszeitpunkt. In den Geschäftsjahren 01 bis 03 erwirtschaftet die Pluto GmbH jeweils einen Jahresüberschuss von 50.000 €, der gemäß den Beschlüssen der Gesellschafterversammlung nicht ausgeschüttet, sondern thesauriert wird. Zum 31.12.03 wird die Beteiligung an der Pluto GmbH im Jahresabschluss wie auch in der Steuerbilanz der Artemis*

21 Vgl. *Petersen/Zwirner/Busch*, DB 2011 S. 1707 ff.

22 Vgl. *Petersen/Zwirner/Busch*, in: Petersen/Zwirner (Hrsg.), Syst. Praxiskomm. Bilanzrecht, 4. Aufl. 2020, § 306 Rz. 27 ff.

23 Vgl. auch *Oser*, PiR 2009 S. 124 NWB FAAAD-20242; *ders.*, BC 2010 S. 207 ff.

24 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 15. Aufl. 2023, § 306 Rz. 38 NWB AAAAJ-44291.

GmbH nach wie vor zu Anschaffungskosten i. H. von 350.000 € angesetzt. Sie verkörpert jedoch nunmehr ein bilanzielles Reinvermögen beim Tochterunternehmen i. H. von 500.000 €.

Hinweis Auf Effekte aus der Währungsumrechnung ausländischer Abschlüsse nach § 308a HGB sind keine latenten Steuern zu bilden.

2. Bewertung latenter Steuern

Hinsichtlich der Bewertung latenter Steuern verweist § 306 HGB in Satz 5 auf § 274 Abs. 2 HGB. Demnach ist der Betrag der künftigen Steuerbe- bzw. -entlastung in einer auf den einzelnen Differenzen basierenden Gesamtbetrachtung mit dem **unternehmensindividuellen Steuersatz** im Zeitpunkt der Umkehrung der Differenz – also dem zukünftigen Steuersatz – zu ermitteln. Folglich ist für die Ermittlung der latenten Steuern von jedem einzelnen Konzernunternehmen als Steuersubjekt auszugehen. Die Verwendung eines Konzerndurchschnittssteuersatzes ist nur noch in Ausnahmefällen unter Wirtschaftlichkeits- und Wesentlichkeitsaspekten zulässig.[25]

Hinweis Allein unter Wirtschaftlichkeits- und Wesentlichkeitsaspekten kann im Konzernabschluss zur Bewertung der latenten Steuern noch auf einen einheitlichen Konzerndurchschnittssteuersatz abgestellt werden.

Bei der Zwischenergebniseliminierung, die sowohl das leistende als auch das empfangende Unternehmen tangiert, soll für die Bewertung der latenten Steuern der **Steuersatz der empfangenden Gesellschaft** herangezogen werden, weil bei dieser die Realisierung des eliminierten Zwischenergebnisses erfolgt (vgl. DRS 18.45).

Die Anforderungen an die Beurteilung der Werthaltigkeit latenter Steuern sowie das Abzinsungsverbot gelten ebenso wie im Jahresabschluss.

3. Ausweis latenter Steuern

Ebenfalls analog zum Jahresabschluss erfolgt auch im Konzernabschluss der Ausweis latenter Steuern in den jeweiligen eigenen Bilanzposten und der Bilanzierende kann unter Beachtung des Stetigkeitsgebots entweder nur die sich insgesamt ergebende passive oder aktive latente Steuer in der Konzernbilanz ansetzen (**Saldierung**) oder einen **unverrechneten Ausweis** sowohl der aktiven als auch der passiven latenten Steuern vornehmen.

Nach § 306 Satz 6 HGB dürfen latente Steuern auf Jahres- und auf Konzernabschlussebene **zusammengefasst** werden.

Hinweis In der Praxis ist die Zusammenfassung latenter Steuern auf Jahres- und Konzernabschlussebene der Regelfall.

Hinsichtlich des gesonderten Ausweises der aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern im Geschäftsjahr resultierenden Aufwendungen bzw. Erträge innerhalb der Konzern-GuV bei den „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ gelten die Anforderungen im Jahresabschluss für den Konzernabschluss analog (vgl. Kapitel III.3.).

4. Erläuterungspflichten im Konzernanhang

Für den Konzernanhang besteht eine zu § 285 Nr. 29 HGB **analoge Berichtspflicht** in § 314 Abs. 1 Nr. 21 HGB. § 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB fordert – analog § 285 Nr. 30 HGB – darüber hinaus die Angabe der latenten Steuerschulden am Ende des Geschäftsjahrs und die im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Änderungen dieser Salden, wenn latente Steuerschulden in der (Konzern-)Bilanz angesetzt werden.

Hinweis Die im Jahresabschluss enthaltenen Berichtspflichten im Anhang sind korrespondierend auch für den Konzernanhang zu beachten.

V. Sonderfragen bei latenten Steuern

1. Organschaft

Beim Vorliegen ertragsteuerlicher Organschaften erfolgt die Bildung latenter Steuern grds. nicht auf Ebene der Organgesellschaft, sondern **beim Organträger**. Dabei sind zur Ermittlung der latenten Steuern die steuerlichen Verhältnisse bei der Organgesellschaft zugrunde zu legen. Dies gilt jedoch nur für die Differenzen, die während der Dauer der Organschaft bestehen und sich auch während der Dauer der Organschaft umkehren.

Beispiel zur Bildung latenter Steuern beim Organträger ***In einem bestehenden ertragsteuerlichen Organkreis ist die Artemis GmbH der Organträger, die Neptun GmbH die Organgesellschaft. Von einem Fortbestehen der Organschaft auf unbestimmte Zeit ist auszugehen. Die Neptun GmbH aktiviert in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.01 selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände i. H. von 1 Mio. €. Die Steuerbelastung beträgt 30 %. Zum 31.12.01 sind im Jahresabschluss der Neptun GmbH keine latenten Steuern anzusetzen. Auf Ebene der Artemis GmbH sind passive latente Steuern i. H. von 30 %, also 300.000 €, anzusetzen.***

Sofern eine Aufhebung der Organschaft absehbar ist und sich die vorhandenen Wertansatzdifferenzen erst nach Beendigung des Organschaftsverhältnisses umkehren, werden die entsprechenden latenten Steuern **auf Ebene der Organgesellschaft** gebildet, auch wenn zum Bilanzstichtag noch eine Organschaft besteht.[26] Eine Bildung latenter Steuern auf Ebene der Organgesellschaft – nicht des Organträgers – erfolgt auch dann, wenn die Organgesellschaft über eine ausländische Zweigniederlassung bzw. ausländische Betriebsstätte verfügt, deren Einkommen im Inland von der Besteuerung freigestellt ist, für die mit dieser verbundenen temporären Differenzen und Verlustvorträge, soweit diese entsprechende Steuerwirkungen entfalten.[27]

25 Vgl. auch *Budde/van Hall*, in: Haufe HGB Bilanz-Kommentar, 13. Aufl. 2022, § 306 Rz. 33; *Grottel/Larenz*, Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl. 2022, § 306 Rz. 42.

26 Vgl. *Grottel/Larenz*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl. 2022, § 274 Rz. 70. Zur Frage des für die Bildung latenter Steuern maßgeblichen Stichtags bei abweichenden Geschäftsjahren von Organträger und Organgesellschaft vgl. *IDW*, WPH Edition, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 18. Aufl. 2023, Kapitel F Rz. 749.

27 Vgl. *IDW*, WPH Edition, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 18. Aufl. 2023, Kapitel F Rz. 750.

Hinweis Bei einer ertragsteuerlichen Organschaft erfolgt die Bildung latenter Steuern nur unter bestimmten Voraussetzungen auf Ebene der Organgesellschaften, i. d. R. sind die latenten Steuern auf Ebene des Organträgers zu berücksichtigen.

Da während des Bestehens der Organschaft die vororganschaftlichen **Verlustvorträge** der Organgesellschaft nicht genutzt werden können, scheidet die Bilanzierung aktiver latenter Steuern für diese Verlustvorträge grds. aus. Aufgrund der Begründung einer Organschaft kann jedoch bspw. für Verlustvorträge des Organträgers eine geänderte Prognose der Nutzungsmöglichkeit mit entsprechenden Konsequenzen für die latenten Steuern eintreten. In diesen Fällen kann die Begründung einer Organschaft die Werthaltigkeit steuerlicher Verlustvorträge beim Organträger zur Folge haben und so eine Aktivierung latenter Steuern auf diese Verlustvorträge bedingen bzw. ermöglichen.

Beispiel zur Bildung latenter Steuern auf Verlustvorträge beim Organträger *Die Artemis GmbH hat in der Vergangenheit steuerliche Verlustvorträge i. H. von 500.000 € angesammelt; im Jahr 01 erzielt sie ein ausgeglichenes Jahresergebnis. Zum 1.1.01 hat die Artemis GmbH 100 % der Anteile an der Mars GmbH erworben, bei der es sich um ein profitables Unternehmen handelt. Zwischen der Artemis GmbH und der Mars GmbH wird ein Ergebnisabführungsvertrag geschlossen und eine steuerliche Organschaft begründet mit der Artemis GmbH als Organträger und der Mars GmbH als Organgesellschaft.*

Aufgrund der bestehenden Organschaft können die bei der Artemis GmbH bestehenden steuerlichen Verlustvorträge mit den positiven Ergebnisbeiträgen der Mars GmbH verrechnet und damit genutzt werden. Die Artemis GmbH geht aufgrund der Unternehmensplanungen beider Gesellschaften für die nächsten fünf Jahre davon aus, dass von den vorhandenen Verlustvorträgen insgesamt 300.000 € in diesem Zeitraum genutzt werden können. Bei einem unterstellten kumulierten Ertragsteuersatz von 30 % kann sie folglich zum 31.12.01 aktive latente Steuern i. H. von 90.000 € auf Verlustvorträge bilden.

Mit der Begründung der Organschaft ergibt sich auf Ebene des Organträgers eine notwendige Berücksichtigung in zweierlei Hinsicht: Einerseits kann sich eine gegenüber der Vergangenheit **abweichende Einschätzung** der Notwendigkeit zur Bildung latenter Steuern aufgrund von originären Differenzen oder Verlustvorträgen beim Organträger ergeben. Andererseits müssen bei formaler Betrachtungsweise auch die wirtschaftlich durch die Organgesellschaft verursachten Differenzen berücksichtigt werden. Im Regelfall werden die durch Begründung der Organschaft eintretenden Veränderungen der latenten Steuerposten erfolgswirksam zu erfassen sein. Als Zeitpunkt der Erfassung sollte korrespondierend bei Organträger und Organgesellschaft auf den Beginn des ersten Organschaftsjahrs abgestellt werden.[28]

Die sich aus der **Beendigung der Organschaft** ergebenden Veränderungen der Steuerlatenzen, weil einerseits eine geänderte Beurteilungsgrundlage beim Organträger vorliegt und andererseits die Organgesellschaft die Bildung latenter Steuern für bei ihr bestehende Differenzen wieder selbst übernimmt, sind analog zu behandeln. Sie erfordern eine Anpassung der Bilanzierung latenter Steuern sowohl beim Organträger als auch bei der Organgesellschaft. Auch in diesem Fall wird regelmäßig eine erfolgswirksame Anpassung der Steuerposten ab dem Zeitpunkt erfolgen, zu dem die Beendigung der Organschaft hinreichend konkretisiert ist.[29]

Hinweis Die Bildung latenter Steuern sowohl beim Organträger als auch bei der Organgesellschaft ist bei Begründung oder Beendung einer steuerlichen Organschaft jeweils erfolgswirksam auf der für die latenten Steuern relevanten Bilanzierungsebene zu erfassen.

Die Bewertung der latenten Steuern während der Organschaft erfolgt mit dem **Steuersatz des Organträgers**.[30]

Die Berücksichtigung latenter Steuern ausschließlich auf Ebene des Organträgers folgt einer **formalen Betrachtungsweise**. Probleme daraus können sich bei der Ermittlung der Ausschüttungs- bzw. Abführungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB ergeben, die bei der Ermittlung des abzuführenden Ergebnisses im Rahmen der Organschaft zu beachten ist.[31]

2. Ausschüttungssperre

Sofern der Bilanzierende vom Aktivierungswahlrecht Gebrauch macht und in der Bilanz aktive latente Steuern ansetzt, sind diese nach § 268 Abs. 8 HGB mit einer Ausschüttungssperre verbunden.[32] Damit soll dem der handelsrechtlichen Rechnungslegung zugrunde liegenden **Vorsichtsprinzip** Rechnung getragen werden. Gesetzlicher Zweck einer Ausschüttungssperre ist zu verhindern, dass unrealisierte Gewinne zur Ausschüttung gelangen.

Hinweis Bei der Ermittlung der Ausschüttungssperre dürfen passive latente Steuern nicht doppelt berücksichtigt werden.

Ausschüttungsgesperrt ist jeweils der Betrag, um den die **aktiven latenten Steuern die passiven übersteigen**, also der aktivische Überhang der latenten Steuern. Neben aktiven latenten Steuern sind Ausschüttungssperren auch bei der Zeitwertbewertung von Vermögensgegenständen nach § 246 Abs. 2 HGB sowie aktivierten Entwicklungskosten gem. § 248 HGB vorgesehen. Dabei begründen die aus diesen Normen resultierenden Erträge, jeweils gemindert um die darauf gebildeten passiven latenten Steuern, die Ausschüttungssperre. Die bereits in Zusammenhang mit diesen Erträgen als

28 Vgl. ausführlich auch mit einem Beispiel *Herzig/Liekenbrock/Vossel*, in: Herzig/Fuhrmann (Hrsg.), Handbuch latente Steuern im Einzelabschluss, 2012, S. 347 ff.

29 Vgl. *Herzig/Liekenbrock/Vossel*, in: Herzig/Fuhrmann (Hrsg.), Handbuch latente Steuern im Einzelabschluss, 2012, S. 353 f.

30 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 15. Aufl. 2023, § 274 Rz. 84 NWB SAAAJ-44259.

31 Vgl. ausführlich *Petersen/Zwirner/Busch*, in: Petersen/Zwirner (Hrsg.), Syst. Praxiskomm. Bilanzrecht, 4. Aufl. 2020, § 274 Rz. 120 ff.; *Ellerbusch/Schlüter/Hoffherr*, DStR 2009 S. 2445 ff.

32 Vgl. *Petersen/Zwirner/Froschhammer*, KoR 2010 S. 334 ff.

„Korrekturbetrag“ zur Ausschüttungssperre berücksichtigten passiven latenten Steuern dürfen nicht doppelt in die Berechnung einfließen.[33] Folglich sind sie dann im Rahmen der Ermittlung eines aktivischen Überhangs aus der Bildung latenter Steuern nicht zu berücksichtigen.[34]

Beispiel zur Berechnung der Ausschüttungssperre *In Periode 01 wurde bei der Hera AG ein selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstand i. H. von 500.000 € aktiviert. Darauf erfolgte, bei einem angenommenen pauschalen Steuersatz von 30 %, die Bildung passiver latenter Steuern i. H. von 150.000 €. In Summe wurden in Periode 01 jeweils 600.000 € aktive und 200.000 € passive latente Steuern ermittelt.*

Gemäß § 268 Abs. 8 Satz 1 HGB besteht eine Ausschüttungssperre in Höhe der Differenz zwischen dem aktivierten Betrag der immateriellen Vermögensgegenstände (500.000 €) und den darauf entfallenden passiven latenten Steuern (150.000 €), also i. H. von insgesamt 350.000 €.

Zudem ist nach § 268 Abs. 8 Satz 2 HGB der Betrag ausschüttungsgesperrt, „um den die aktiven latenten Steuern die passiven latenten Steuern übersteigen“. Im vorliegenden Fall betrifft dies scheinbar den Betrag i. H. von 400.000 € (600.000 € aktive latente Steuern - 200.000 € passive latente Steuern).

Nach dieser Berechnung würden die auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände gebildeten passiven latenten Steuern doppelt berücksichtigt, weil sie bei der Ermittlung des Aktivüberhangs als Bestandteil der insgesamt bestehenden 200.000 € passiven latenten Steuern nochmals einbezogen wurden. Ohne die zweifache Berücksichtigung der passiven latenten Steuern i. H. von 150.000 € ergibt sich ein höherer ausschüttungsgesperrter Betrag von 900.000 € (400.000 € + 350.000 € + 150.000 €). Lediglich dieser ist für die Ausschüttungssperre relevant.

3. Besonderheiten bei Personengesellschaften

Die steuerlichen Vergleichswerte sind nicht (immer) unmittelbar der Steuerbilanz zu entnehmen, vielmehr müssen auch außerbilanziell vorgenommene Hinzurechnungen oder Kürzungen Berücksichtigung finden. Bei Personengesellschaften sind neben der Gesamthandsbilanz **auch die temporären Differenzen der steuerlichen Ergänzungsbilanzen zu berücksichtigen**, welche die Mehr- oder Minderkaufpreise der Gesellschafter gegenüber dem bilanziellen Eigenkapital im Erwerbszeitpunkt abbilden.[35] Damit berücksichtigen Ergänzungsbilanzen gesellschafterindividuelle Korrekturen bei den Bewertungsansätzen von Vermögensgegenständen und Schulden in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft. Durch die Berücksichtigung von steuerlichen Ergänzungsbilanzen können sich sowohl passive latente Steuern als auch aktive latente Steuern ergeben. In diesem Zusammenhang führen positive Ergänzungsbilanzen (= steuerliches Mehrkapital) zu aktiven latenten Steuern, negative Ergänzungsbilanzen (= steuerliches Minderkapital) zu passiven latenten Steuern in der Handelsbilanz der Personengesellschaft.

Beispiel zur Berücksichtigung von Ergänzungsbilanzen *Die Gesellschafter Anton, Bert und Carsten sind je zu einem Drittel an der D OHG beteiligt. Carsten hat seinen OHG-Anteil von Emil für 500.000 € erworben. Das Kapitalkonto von Emil betrug nur 200.000 €. Die Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem Kapitalkonto i. H. von 300.000 € verteilt sich auf stille Reserven im Anlagevermögen i. H. von 100.000 €. Weitere 200.000 € entfallen auf den Geschäfts- oder Firmenwert. Auf Ebene der D OHG in deren Handelsbilanz sind auf die in der steuerlichen Ergänzungsbilanz von Carsten ausgewiesenen Werte latente Steuern in Höhe der Gewerbesteuerbe- bzw. -entlastung der D OHG anzusetzen.*

Grundsätzlich **nicht Gegenstand der Bildung latenter Steuern** auf Ebene der Personengesellschaft sind hingegen die steuerlichen **Sonderbilanzen**, die aus schuldrechtlichen Vereinbarungen der Gesellschafter mit der Personengesellschaft resultieren, bspw. im Zusammenhang mit der Vermietung oder unentgeltlichen Überlassung von Vermögensgegenständen oder gewährten Darlehen. Allerdings kommt eine Bildung latenter Steuern im Zusammenhang mit steuerlichen Sonderbilanzen auf Ebene des Gesellschafters in Frage.[36] Dies gilt auch dann, wenn Gesellschafter und Personengesellschaft Teil des Konsolidierungskreises sind.[37] Für die Bildung latenter Steuern auf Gesellschafterebene ist zwischen den Rechtsformen des Gesellschafters, also zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, zu differenzieren.

Beispiel zur Berücksichtigung von Sonderbilanzen *Die Artemis GmbH vermietet ihrem Tochterunternehmen Mars KG ein bebautes Grundstück inklusive der auf diesem befindlichen Werk- und Produktionshallen. Steuerlich stellt die Immobilie (Grundstück und Gebäude) Sonderbetriebsvermögen dar. Bei der Ermittlung der latenten Steuern auf Ebene der Mars KG bleibt das Sonderbetriebsvermögen unberücksichtigt. Sofern Unterschiede zwischen dem steuerlichen und dem handelsrechtlichen Wertansatz der Immobilie bestehen, sind diese Differenzen im Rahmen der Bildung latenter Steuern auf Ebene der Artemis GmbH zu berücksichtigen. Eine Berücksichtigung der Sonderbilanz erfolgt auch im Rahmen der Konzernrechnungslegung, sofern die Artemis GmbH und die Mars KG Teil des Konsolidierungskreises sind.*

Zudem ist auch bei Personengesellschaften die Berücksichtigung latenter Steuern auf **Verlustvorträge** von Bedeutung.[38] Einen Sonderfall stellen dabei die Verlustvorträge nach § 15a EStG dar.[39] Auf diese sind keine latenten Steuern abzugrenzen, da sie nicht auf Ebene der Personengesellschaft, sondern nur auf Ebene des Mitunternehmers greifen. Dieser hat zukünftige Gewinne aus der Personengesellschaft

33 Vgl. *Loitz*, Ubg 2009 S. 710; *Loitz/Klevermann*, DB 2009 S. 414; *Kessler/Leinen/Paulus*, KoR 2009 S. 725.
34 Vgl. *Grottel/Larenz*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl. 2022, § 274 Rz. 19.
35 Vgl. ausführlich zu latenten Steuern bei Personengesellschaften *Künkele/Zwirner*, Bilanzierung bei Personengesellschaften, 3. Aufl. 2023, S. 211 ff. NWB KAAAJ-34572.
36 Vgl. *Künkele/Zwirner*, Bilanzierung bei Personengesellschaften, 3. Aufl. 2023, S. 260 ff. NWB KAAAJ-34572.
37 Vgl. DRS 18.39 und DRS 18.A10.
38 Vgl. auch *Künkele/Zwirner*, Bilanzierung bei Personengesellschaften, 3. Aufl. 2023, S. 267 ff. NWB KAAAJ-34572; *Petersen/Zwirner/Künkele*, BilMoG in Beispielen, 3. Aufl. 2012, S. 467 ff. NWB NAAAE-17093.
39 Vgl. grundlegend *Zwirner/Künkele*, DStR 2012 S. 814 ff.

nicht zu versteuern und damit einen steuerlichen Vorteil in Höhe der bei ihm anfallenden Steuerbelastung auf die Beteiligung. Dieser ist bei der Bildung etwaiger passiver latenter Steuern auf Ebene des Gesellschafters gegenzurechnen, wobei zu beachten ist, dass der Verlust nach § 15a EStG nur mit Gewinnen aus derselben Beteiligung verrechenbar ist. Daher ist der steuerliche Vorteil nur im Zusammenhang mit passiven latenten Steuern bzw. erwarteten Gewinnen aus dieser Beteiligung von Bedeutung.

In seiner Stellungnahme IDW RS HFA 18 hat sich das IDW zu latenten Steuern auf Verluste nach § 15a EStG **auf der Ebene des Gesellschafters** geäußert.[40] Für die Ermittlung der latenten Steuern erfolgt grds. eine Gegenüberstellung des handelsrechtlichen Beteiligungswertansatzes an der Personengesellschaft mit dem – in diesem Fall negativen – steuerlichen Kapitalkonto des Mitunternehmers. Resultiert aus Verlusten, die die Personengesellschaft erzielt, eine Belastung des steuerlichen Kapitalkontos, ohne dass handelsrechtlich eine Abschreibung des Beteiligungsbuchwerts erfolgt, entstehen grds. passive latente Steuern. Dabei werden Verluste nach § 15a EStG jedoch nicht in die Betrachtung einbezogen, da sie zwar zu einer Wertansatzdifferenz führen, die jedoch bei ihrem Abbau keine Steuerwirkung zur Folge hat.

Latente Steuern auf Verlustvorträge i. S. des § 15a EStG[41] *Die Artemis GmbH ist an der ABC-GmbH & Co. KG als Kommanditistin beteiligt; der Buchwert der Anteile an der ABC-GmbH & Co. KG bei der Artemis GmbH beläuft sich zum 31.12.01 in der Handelsbilanz auf 200.000 €. Aufgrund von Verlusten weist das Kapitalkonto der Artemis GmbH bei der ABC-GmbH & Co. KG einen Wert von -100.000 € aus. Da die Ertragsaussichten der ABC-GmbH & Co. KG positiv sind, wurde der Beteiligungsbuchwert in der Handelsbilanz nicht abgewertet. Die bestehenden Verlustvorträge nach § 15a EStG können mit positiven Ergebnissen der nächsten Jahre verrechnet werden.*

Aufgrund des Bilanzvergleichs stehen sich bei der Artemis GmbH der handelsrechtliche Beteiligungsbuchwert von 200.000 € und das negative steuerliche Kapitalkonto von -100.000 € gegenüber. IDW RS HFA 18 stellt klar, dass passive latente Steuern nicht auf den Teil der Differenz abzugrenzen sind, der auf Verluste nach § 15a EStG entfällt. Der Bilanzvergleich erstreckt sich daher auf den handelsrechtlichen Beteiligungsbuchwert und einen steuerlichen Wert von 0 €. Bei einer Ertragsteuerbelastung von 15,825 % auf Ebene der GmbH (Körperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag) sind passive latente Steuern i. H. von 31.650 € zu bilden.

VI. Gesetzliche Neuerungen mit Auswirkungen auf latente Steuern

1. Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG)

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) wurde durch § 1a KStG eine **Option zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandelsgesellschaften** geschaffen, nach der für ertragsteuerliche Zwecke eine optionsausübende Gesellschaft wie eine Körperschaft und ihre Gesellschafter wie die einer Körperschaft behandelt werden. Das Gesetz wurde ab dem Veranlagungszeitraum 2022 eingeführt.[42] Die Ausübung der Option beeinflusst nicht nur die steuerliche Behandlung der Gesellschaften, sondern hat dementsprechend auch Auswirkungen auf effektive und latente Steuern im Jahresabschluss der betroffenen Unternehmen.[43]

Hinweis Das KöMoG ermöglicht es Personengesellschaften, sich durch die Option zur Körperschaftsbesteuerung für Zwecke der Ertragsbesteuerung wie eine Kapitalgesellschaft behandeln zu lassen.

Mit der Option zur Körperschaftsbesteuerung sind sowohl die **Körperschaftsteuer als auch der Solidaritätszuschlag als Ertragsteuern** auf Ebene der Personengesellschaft zu berücksichtigen. Folglich erhöhen sich die latenten Steuern und die mit diesen verbundenen Ergebnisauswirkungen entsprechend. Anstelle einer Beschränkung auf die gewerbesteuerlichen Auswirkungen der vorliegenden Bilanzansatzdifferenzen und Verlustvorträge muss die Bildung latenter Steuern bei Personengesellschaften, die zur Körperschaftsbesteuerung optiert haben, ebenfalls mit einem Steuersatz von rd. 30 % bei einem unterstellten Gewerbesteuerhebesatz von 400 % erfolgen, da auch die Belastung mit Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag zu berücksichtigen ist.

Sobald die Ausübung der Option erfolgt, sind für alle Differenzen, die sich erst nach Wirksamwerden umkehren, die gebildeten latenten Steuern um die Berücksichtigung der Körperschaftsteuer und des Solidaritätszuschlags zu erhöhen. Dies gilt in dem **Geschäftsjahr, in dem die Ausübung der Option erklärt** wird, bereits für alle zum Geschäftsjahresende bestehenden Differenzen. Die Beantragung der Option muss spätestens zum 30.11. erfolgen. Ein entsprechender Antrag ist bindend, wenn zum 31.12. die entsprechenden Voraussetzungen der Option bei der Beurteilung von Steuersachverhalten vorliegen. Bei der Bilanzierung latenter Steuern ist die Körperschaftsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag somit bereits zum Stichtag der Schlussbilanz zu berücksichtigen. Aufgrund fehlender Sonderregelungen oder Übergangsvorschriften ist die Anpassung der latenten Steuern in Folge der Steuersatzänderung ergebniswirksam zu erfassen.[44]

Beispiel zur Anpassung latenter Steuern bei Option zur Körperschaftsbesteuerung *Die Ariane GmbH & Co. KG unterliegt einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 %. Auf Bilanzansatzdifferenzen in den Pensionsrückstellungen i. H. von 3 Mio. € wurden zum 31.12.2022 aktive latente Steuern i. H. von 420.000 € gebildet. Im November 2023 entscheidet*

40 Vgl. IDW RS HFA 18 Rz. 47.

41 Vgl. auch *Künkele/Zwirner*, Bilanzierung bei Personengesellschaften, 3. Aufl. 2023, S. 282 NWB KAAAJ-34572; *Petersen/Zwirner/Künkele*, BilMoG in Beispielen, 3. Aufl. 2012, S. 467 ff. NWB NAAAE-17093.

42 Vgl. ausführlich *Zwirner/Busch/Krauß*, DStR 2022 S. 449 ff.; *Zwirner/Busch/Krauß*, BC 2022 S. 205 ff.; *Ott*, StuB 2021 S. 597 NWB ZAAAH-85970.

43 Vgl. *Zwirner/Busch/Krauß*, StuB 2022 S. 441 ff. NWB XAAAJ-15297.

44 Vgl. *Scholz*, StuB 2021 S. 683 NWB XAAAH-87475.

sich die Ariane GmbH & Co. KG zur Körperschaftsbesteuerung ab dem Veranlagungszeitraum 2024. Folglich sind im handelsrechtlichen Jahresabschluss zum 31.12.2023 auf die Bilanzansatzdifferenz in den Pensionsrückstellungen (Annahme 3 Mio. €) aktive latente Steuern i. H. von rd. 895.000 € zu bilden. Die Erhöhung der latenten Steuern um den zukünftigen Effekt aus Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag (15,825 %) wird ertragswirksam als latenter Steuerertrag im Geschäftsjahr 2023 in den Steuern vom Einkommen und vom Ertrag erfasst.

Durch den fiktiven Formwechsel aufgrund der Option zur Körperschaftsbesteuerung **entfallen sowohl** die **Ergänzungsbilanzen als auch** die **Sonderbilanzen** auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft. In der Gesamthandsbilanz werden die in den Ergänzungsbilanzen enthaltenen Wertkorrekturen aus Sicht einzelner Gesellschafter übernommen. Da die Ergänzungsbilanzen bereits zuvor in den Vergleich zwischen handelsrechtlichen und steuerlichen Wertansätzen einbezogen wurden, ergeben sich für die latenten Steuern keine Veränderungen aus der Transformation.[45]

Gleichzeitig **entfällt** mit dem fingierten Rechtsformwechsel auch das **Sonderbetriebsvermögen**. Es erfolgt keine unmittelbare Aufnahme in die Handelsbilanz, da es sich um rechtliches und wirtschaftliches Eigentum des Gesellschafters handelt. Für die latenten Steuern ergeben sich ebenfalls keine unmittelbaren Veränderungen aus der Ausübung der Option, weil die in den Sonderbilanzen enthaltenen Wirtschaftsgüter und Schulden auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft grds. nicht in die Bildung latenter Steuern einbezogen werden.

Wenn der Gesellschafter sich jedoch dafür entscheidet bzw. zur **Nutzung der Möglichkeit einer Buchwertfortführung** dafür entscheiden muss, die Wirtschaftsgüter bzw. die Schulden, die bislang Sonderbetriebsvermögen waren, in die Personenhandelsgesellschaft einzulegen, ändert sich diese Beurteilung. Sofern zwischen dem handelsrechtlichen Einbringungswert und dem steuerlichen Wertansatz Wertdifferenzen bestehen, sind diese dann auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft bei der Bildung latenter Steuern zu berücksichtigen. Diese können die insgesamt vorhandenen latenten Steuern dementsprechend erhöhen oder vermindern. Bei einer Einbringung zum Zeitwert in der Handelsbilanz kann eine Fortführung der Buchwerte des Sonderbetriebsvermögens in der Gesamthandsbilanz z. B. solche Wertdifferenzen begründen.

Beispiel zu latenten Steuern bei Einlage von Sonderbetriebsvermögen *Dem Gesellschafter Anton gehört eine Immobilie. Diese wird zu 25 % fremdvermietet und zu 75 % von der Mars GmbH & Co. KG genutzt, deren alleiniger Kommanditist Gesellschafter Anton ist. In Höhe der 75 %-Nutzung durch die Mars GmbH & Co. KG stellt die Immobilie Sonderbetriebsvermögen von Anton auf der Ebene der Mars GmbH & Co. KG dar. Vor der Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung entscheidet sich der Gesellschafter Anton, die Immobilie in die Mars GmbH & Co. KG einzulegen (anteiliger Buchwert im Sonderbetriebsvermögen 1 Mio. €, Zeitwert der gesamten Immobilie 4 Mio. €). Handelsrechtlich erfolgt die Einlage mit dem Zeitwert von 4 Mio. €. Steuerlich erfolgt für den Teil der Immobilie, der zuvor Sonderbetriebsvermögen war, eine Buchwertfortführung, so dass die Immobilie mit 2 Mio. € angesetzt wird (1 Mio. € + 0,25 • 4 Mio. €). Bei der Bildung latenter Steuern auf Ebene der Mars GmbH & Co. KG ist ab dem Einbringungszeitpunkt die Wertansatzdifferenz zwischen handelsrechtlichem und steuerlichem Wertansatz i. H. von 2 Mio. € zu berücksichtigen.*

Bei der **erstmaligen Erfassung** der latenten Steuern im Zusammenhang mit eingebrachtem Sonderbetriebsvermögen stellt sich die Frage nach der Behandlung der entsprechenden latenten Steuereffekte. Die jeweiligen Steuereffekte sind im Allgemeinen im Zusammenhang mit einer Sacheinlage erfolgsneutral zu erfassen (vgl. DRS 18.51). Zum Zugangszeitpunkt sind die latenten Steuern erfolgsneutral einzubuchen. In der Folgezeit erfolgt die Fortführung der entsprechenden Werte aus den früheren Sonderbilanzen in der Bilanz der Personenhandelsgesellschaft erfolgswirksam, so dass auch die latenten Steuern dann erfolgswirksam fortzuführen sind.

Mit der Option zur Körperschaftsbesteuerung **gehen die gewerbesteuerlichen Verlustvorträge** bei der antragstellenden Personenhandelsgesellschaft **unter**.[46] Hierbei ist der Untergang der Verlustvorträge endgültig, es erfolgt kein Einfrieren mit einer späteren Möglichkeit zum Wiederaufleben für den Fall der Rückoption. Folglich bewirkt die Option eine Veränderung der aus Verlustvorträgen resultierenden Steuerminderungspotentiale in zukünftigen Perioden. Ist die Ausübung der Option erfolgt, sind für alle untergehenden steuerlichen Verlustvorträge die darauf aktivierten latenten Steuern ertragswirksam aufzulösen.

Beispiel zu latenten Steuern auf Verlustvorträge bei Option zur Körperschaftsbesteuerung *Die Neptun GmbH & Co. KG unterliegt einem Gewerbesteuerhebesatz von 450 %. Auf Verlustvorträge i. H. von 2 Mio. € wurden zum 31.12.2022 aktive latente Steuern i. H. von 315.000 € gebildet. Im November 2023 entscheidet sich die Neptun GmbH & Co. KG zur Option der Körperschaftsbesteuerung ab dem Veranlagungszeitraum 2024. Für den Veranlagungszeitraum 2023 können noch Verlustvorträge zur Minderung des Gewerbeertrags genutzt werden; die danach verbleibenden Verlustvorträge gehen mit Wirksamwerden der Option zur Körperschaftsbesteuerung unter. Die bei der Neptun GmbH & Co. KG auf die Verlustvorträge aktivierten latenten Steuern sind ertragswirksam aufzulösen – aufgrund der erfolgten Nutzung sowie aufgrund des Wegfalls der gewerbesteuerlichen Verlustvorträge.*

2. Gesetzentwurf zum Wachstumschancengesetz

Das Bundesfinanzministerium (BMF) veröffentlichte im Juli 2023 den Referentenentwurf für das sog. „Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Inno-

45 Vgl. auch *Lüdenbach*, StuB 2021 S. 904 NWB KAAAH-94658.

46 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004 NWB IAAAH-90311, BStBl 2021 I S. 2212, Rz. 47.

vation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz)".[47] Die Vielzahl von vorgesehenen Einzelmaßnahmen sollen für **mehr Wachstum der deutschen Wirtschaft** sorgen, indem sie die **Liquiditätssituation** der Unternehmen **verbessern** und Impulse zu Investitionen und Innovation in neue Technologien setzen. Gleichzeitig sollen Bürokratieabbau sowie die Förderung der Steuerfairness erreicht werden. Anfang Oktober wurde der von der Bundesregierung beschlossene Regierungsentwurf an den Deutschen Bundestag übersandt und Mitte Oktober erstmals im Parlament beraten.[48] Im Vergleich zum Referentenentwurf wurden u. a. die Vorschriften zum **Klimaschutz-Investitionsprämiengesetz** und zur **Verlustverrechnung** angepasst.[49] Die zuvor im Referentenentwurf noch angedachten erweiterten Möglichkeiten zu Verlustverrechnungen wurden im Regierungsentwurf nahezu vollständig wieder zurückgenommen. Neu wurde die Möglichkeit zur degressiven Abschreibung in den Regierungsentwurf aufgenommen.

Hinweis Die geplanten Maßnahmen des Wachstumschancengesetzes sollen das Wachstum der Wirtschaft fördern und die Liquidität der Unternehmen verbessern – insbesondere durch steuerliche Regelungen.

Um die Liquidität der Unternehmen zu fördern, sieht der Gesetzentwurf Verbesserungen bei den **geringwertigen Wirtschaftsgütern** (GWG) und den Abschreibungsmöglichkeiten zu den **Sammelposten** vor. Die Betragsgrenze für GWG soll von 800 € auf 1.000 € steigen und die für Sammelposten von 1.000 € auf 5.000 €. Des Weiteren soll die Auflösungsdauer der Sammelposten für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2023 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden, von fünf auf drei Jahre gesenkt werden.

Da es sich bei den Vorschriften zu GWG und Sammelposten um rein steuerliche Regelungen handelt, führen diese zu **Wertansatzdifferenzen zwischen der Steuerbilanz und der Handelsbilanz**, in der eine Aktivierung der Vermögensgegenstände und planmäßige Abschreibung über ihre voraussichtliche Nutzungsdauer erfolgt. Die Ausdehnung der GWG-Grenzen und Erleichterungen bei den Sammelposten fördern somit die Entstehung von Wertansatzdifferenzen, die Grundlage der Bildung latenter Steuern sind. Zu beachten ist jedoch, dass in der Unternehmenspraxis unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten die rein steuerlichen Vorschriften ganz oder zumindest teilweise auch in der Handelsbilanz zur Anwendung gelangen, so dass keine oder nur in geringerem Umfang Wertansatzdifferenzen entstehen.

Hinweis Die im Wachstumschancengesetz vorgesehenen steuerlichen Neuerungen und Erleichterungen für die Bilanzierenden finden Anwendung in der Steuerbilanz, nicht aber in der Handelsbilanz. Allerdings wirken sich die zunehmenden Bewertungsunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz auf die Bildung latenter Steuern in der Handelsbilanz aus.

Abweichend vom Referentenentwurf ist im Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes die **Wiedereinführung der degressiven Abschreibung** für mehrere Anwendungsfälle vorgesehen. Zum einen soll die degressive Abschreibung i. S. des § 7 Abs. 2 Satz 1 EStG-E für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.1.2025 angeschafft oder hergestellt worden sind, eingeführt werden und neben die Möglichkeit zur linearen Abschreibung treten. Die Abschreibung soll wie bisher bis zu 25 %, höchstens jedoch das 2,5-Fache der linearen Abschreibung, betragen. Zum anderen soll eine degressive Abschreibung speziell für Wohngebäude eingeführt werden, um dem akuten Wohnungsmangel und der schwierigen Lage in der Bauwirtschaft zu begegnen.[50]

Beispiel zu latenten Steuern aufgrund degressiver Abschreibung *Die Pluto GmbH erwirbt eine Maschine mit Anschaffungskosten von 100.000 € zum 31.12.01, für die von einer Nutzungsdauer von acht Jahren auszugehen ist. In der Handelsbilanz schreibt die Pluto GmbH die Maschine linear ab, zum Ende des Geschäftsjahrs 02 beträgt der Buchwert 87.500 €. Steuerlich nutzt die Pluto GmbH die Möglichkeit der degressiven Abschreibung und schreibt im Geschäftsjahr 02 25 % ab. Der Buchwert in der Steuerbilanz liegt somit zum 31.12.02 bei 75.000 €. Es besteht eine Wertansatzdifferenz von 12.500 €, auf die die Pluto GmbH bei einem kumulierten Ertragsteuersatz von 30 % passive latente Steuern von 3.750 € bildet. Solange die steuerliche Abschreibung die handelsrechtliche überschreitet, bauen sich die passiven latenten Steuern weiter auf und werden dann sukzessive in den Jahren aufgelöst, in denen jeweils in der Handelsbilanz höhere Abschreibungen als in der Steuerbilanz vorgenommen werden.*

Um Klimaschutzinvestitionen zu fördern, ist die Einführung einer gewinnunabhängigen **steuerlichen Investitionsprämie** i. H. von 15 % der begünstigten Aufwendungen bei Energieeffizienz-Investitionen vorgesehen. Gefördert werden sollen sowohl Investitionen in neue abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens als auch Investitionen in bestehende bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die zu nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen. Da die Bemessungsgrundlage auf 200 Mio. € begrenzt wird, beträgt die Investitionsprämie im Förderzeitraum insgesamt höchstens 30 Mio. €. Begünstigt werden ausschließlich Investitionen, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes begonnen und vor dem 1.1.2030 abgeschlossen werden. Die Investitionsprämie mindert gem. dem Gesetzentwurf die Bemessungsgrundlage der Absetzungen für Abnutzung nach § 7 EStG. In Abhängigkeit von der handelsrechtlichen Behandlung der Investitionsprämie ergeben sich auch hier Wertansatzdifferenzen, die die Bildung latenter Steuern zur Folge haben können.

Eine weitere wesentliche Maßnahme zur Verbesserung der Liquidität sollen **Verbesserungen beim Verlustabzug** bringen. Geplant ist eine Erweiterung des Verlustrücktrags bei der

47 Vgl. *Zwirner/Vodermeier/Schmeer*, BC 2023 S. 414 ff.; *Bolik/Nonnenmacher*, StuB 2023 S. 761 NWB YAAAJ-48972.

48 Vgl. BT-Drucks. 20/8628.

49 Vgl. *Zwirner/Vodermeier/Schmeer*, BC 2023 S. 469 ff.

50 Vgl. ausführlich *Zwirner/Vodermeier/Schmeer*, BC 2023 S. 474 ff.

Einkommen- und Körperschaftsteuer auf drei Jahre sowie die dauerhafte Beibehaltung des Höchstbetrags von 10 Mio. € bzw. 20 Mio. € bei Zusammenveranlagung ab dem Veranlagungszeitraum 2024. Die Regelungen zum Verlustvortrag wurden gegenüber dem Referentenentwurf deutlich zulasten der Stpfl. geändert. Standen zunächst noch die befristete Aussetzung der Mindestgewinnbesteuerung für die Veranlagungszeiträume 2024 bis 2027 sowie die dauerhafte Erhöhung des Sockelbetrags von 1 Mio. € bzw. 2 Mio. € auf 10 Mio. € bzw. 20 Mio. € im Raum, ist in der jetzigen Fassung lediglich eine temporäre Anhebung der Grenze der Mindestgewinnbesteuerung von 60 % auf 80 % vorgesehen. Die verbesserten Möglichkeiten der Verlustverrechnung i. H. von 80 % (nach Berücksichtigung des unverändert geltenden Sockelbetrags von 1 Mio. €) sollen nur für die Jahre 2024 bis 2027 gelten. Ab 2028 soll eine Rückkehr zu den aktuell geltenden Vorschriften erfolgen.

Beispiel zu latenten Steuern auf Verlustvorträge ➤ *Die Artemis GmbH verfügt zum 31.12.01 über steuerliche Verlustvorträge i. H. von 20 Mio. €. Gemäß der Unternehmensplanung wird in den Jahren 02 bis 06 jeweils ein positives zu versteuerndes Einkommen i. H. von 3 Mio. € erzielt.*

Gemäß den aktuellen Regelungen zum Verlustvortrag können in den Jahren 02 bis 06 jeweils Verlustvorträge i. H. von 2,2 Mio. € genutzt werden (Sockelbetrag von 1 Mio. € zuzüglich 60 % des darüber hinausgehenden Betrags von 2 Mio. € = 1,2 Mio. €). Über den Fünf-Jahres-Zeitraum, der bei der Aktivierung latenter Steuern zu beachten ist, sind somit Verlustvorträge i. H. von 11 Mio. € nutzbar, auf die latente Steuern aktiviert werden können.

Unter Berücksichtigung der geplanten Ausweitung der Verlustnutzungsmöglichkeiten könnte die Artemis GmbH in vier der fünf Jahre des Fünf-Jahres-Zeitraums Verlustvorträge i. H. von 2,6 Mio. € nutzen (Sockelbetrag von 1 Mio. € zuzüglich 80 % des darüber hinausgehenden Betrags von 2 Mio. € = 1,6 Mio. €). Bei einer Rückkehr zu den aktuellen Regelungen im fünften Jahr können innerhalb der fünf Jahre Verlustvorträge i. H. von insgesamt 12,6 Mio. € genutzt werden, so dass die Aktivierung latenter Steuern entsprechend höher ausfällt.

In der am 20.10.2023 vorgelegten Stellungnahme des Bundesrats zum Wachstumschancengesetz finden sich wiederum diverse Anpassungsforderungen in Bezug auf den vorliegenden Regierungsentwurf. Diese betreffen u. a. auch die geplanten Erleichterungen beim Verlustrücktrag und Verlustvortrag sowie zu den GWG und zur degressiven Abschreibung. Hinsichtlich der Erleichterungen bei den Verlustverrechnungsmöglichkeiten nach § 10d EStG-E bzw. § 10a GewStG-E wird ein vollständiger Verzicht angestrebt, so dass es auch keine temporäre Erhöhung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten bei der Mindestgewinnbesteuerung geben soll. Ebenso soll der sog. Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG, der gemäß dem Regierungsentwurf auf Wirtschaftsgüter mit bis zu 5.000 € Anschaffungs- oder Herstellungskosten erweitert werden soll, gemäß der Stellungnahme des Bundesrats komplett abgeschafft werden. Auch bei der degressiven Abschreibung beweglicher Wirtschaftsgüter fordert der Bundesrat eine Verringerung des Faktors für die Bemessung der degressiven Abschreibung, um diese haushaltsfreundlicher zu gestalten. Es bleibt daher abzuwarten, welche steuerlichen Regelungen letztlich im Rahmen des Wachstumschancengesetzes beschlossen werden, die Wertansatzdifferenzen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz zur Folge haben oder die Verlustverrechnungsmöglichkeiten modifizieren.

3. Gesetzentwurf zur Umsetzung einer globalen Mindestbesteuerung

Im August 2023 hat die Bundesregierung den Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen vorgelegt. **Herzstück** dieses Gesetzentwurfs ist das **Mindeststeuergesetz** (MinStG).[51] Darüber hinaus sind **Änderungen im HGB** vorgesehen. Hierbei umfasst der Gesetzentwurf explizit **Ausnahmen** hinsichtlich der Effekte der Mindestbesteuerung für Ansatz und Bewertung latenter Steuern. Zugleich werden aber die Berichtspflichten im Jahres- und Konzernabschluss erweitert.

Hinweis ➤ Um die EU-Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung aus Dezember 2022 in nationales Recht umzusetzen, sind im entsprechenden Gesetzentwurf der Bundesregierung die Verabschiedung eines Mindeststeuergesetzes sowie diverse Änderungen in mehreren anderen Gesetzen vorgesehen.

Mit der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. L 328 vom 22.12.2022, S. 1, berichtigt in ABl. L 13 vom 16.1.2023, S. 9 (Mindestbesteuerungsrichtlinie – MinBestRL) wird eine globale effektive Mindestbesteuerung eingeführt. Die in der internationalen Vereinbarung enthaltenen Nachversteuerungsregelungen sollen eine **globale effektive Mindestbesteuerung sicherstellen**, schädlichem Steuerwettbewerb und aggressiven Steuergestaltungen entgegenwirken und damit zur Förderung der Steuergerechtigkeit und Wettbewerbsgleichheit beitragen. Damit im Zusammenhang steht die Anpassung einzelner Regelungen insbesondere im Einkommensteuerrecht und Außensteuerrecht. Deutschland ist zur fristgerechten nationalen Umsetzung der verabschiedeten Mindestbesteuerungs-Richtlinie (MinBestRL) verpflichtet.

Die zentralen Regelungen zur Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben in nationales Recht finden sich in Art. 1 des Gesetzentwurfs mit dem „Gesetz zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen (Mindeststeuergesetz – MinStG)“. Darüber hinaus sind **Folgeänderungen** aus dem neuen „Mindeststeuergesetz“ in der Abgabenordnung (Art. 2), im Finanzverwaltungs-, Einkommensteuer-, Außensteuer- und Umwandlungssteuergesetz (Art. 3 bis 6) vorgesehen. Die Änderungen im HGB und EGHGB (zur Erstanwendung) finden sich in den Art. 7 und 8.

51 Vgl. *Hubert*, StuB 2023 S. 777 NWB VAAAJ-49034.

Das Inkrafttreten des Gesetzes ist in Art. 9 des Entwurfs geregelt.

Der Anwendungsbereich der vorgesehenen Regelungen zur Mindestbesteuerung ist anhand der Unternehmensgröße eingeschränkt. Von der Mindeststeuer sind **große Unternehmensgruppen betroffen**, die die Umsatzgrenze in § 1 MinStG (750 Mio. € Umsatzerlöse in mindestens zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre) erreichen. Die Regelung erfasst sowohl international als auch national tätige Unternehmensgruppen. Für Unternehmensgruppen mit untergeordneter internationaler Tätigkeit ist allerdings eine fünfjährige Steuerbefreiung vorgesehen (§ 80 MinStG).

Hinweis Die sich aus dem MinStG ergebenden effektiven Steuereffekte sollen temporär von der Bildung latenter Steuern ausgenommen werden. Zugleich sind neue Berichtspflichten im Anhang und Konzernanhang vorgesehen.

Neben den Auswirkungen auf die effektiven Steuern ergeben sich auch **Folgefragen für die Bildung latenter Steuern** im handelsrechtlichen Jahres- und Konzernabschluss sowie die dazu gehörigen Berichtspflichten im Anhang und Konzernanhang. Der Gesetzentwurf sieht Änderungen in § 274 HGB zur Bildung latenter Steuern im handelsrechtlichen Jahresabschluss vor. Damit einhergehend werden auch die Berichtspflichten des § 285 HGB ausgeweitet. Den Neuerungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss folgen die angedachten Änderungen in § 306 HGB zur Bildung latenter Steuern im Konzernabschluss sowie in § 314 HGB zu den Angaben im Konzernanhang.[52]

§ 274 Abs. 1 HGB soll um den folgenden Satz 5 ergänzt werden:

„Bei dem Ansatz latenter Steuern nach Satz 1 oder Satz 2 sind Differenzen aus der Anwendung folgender Gesetze nicht zu berücksichtigen:

1. des Mindeststeuergesetzes und

2. eines ausländischen Mindeststeuergesetzes, das der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 15.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (ABl. L 328 vom 22.12.2022, S. 1; L 13 vom 16.01.2023, S. 9) oder der dieser Richtlinie zugrundeliegenden Mustervorschriften der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung für eine globale Mindestbesteuerung dient."

Nach § 285 Nr. 30 HGB soll folgende **Nr. 30a** eingefügt und damit der Berichtsumfang ausgeweitet werden:

„30a. der tatsächliche Steueraufwand oder Steuerertrag, der sich nach dem Mindeststeuergesetz und ausländischen Mindeststeuergesetzen nach § 274 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 für das Geschäftsjahr ergibt, sowie eine Erläuterung etwaiger Auswirkungen der Anwendung des Mindeststeuergesetzes und ausländischer Mindeststeuergesetze nach § 274 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 auf die Kapitalgesellschaft".

Von der in § 285 Nr. 30a HGB-E vorgesehenen Berichtspflicht sollen kleine Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften ausgenommen werden. Dies soll durch eine Änderung in § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB erreicht werden, indem die dort geregelte Erleichterung für kleine Kapitalgesellschaften um die neue Nr. 30a ergänzt werden soll. Für mittelgroße Gesellschaften sind keine Erleichterungen bei den neuen Berichterstattungspflichten vorgesehen.

In § 306 Satz 5 HGB soll die Angabe „§ 274 Abs. 2 ist entsprechend anzuwenden" durch die Wörter „§ 274 Abs. 1 Satz 5 und Abs. 2 ist entsprechend anzuwenden" ersetzt werden. Demnach sind die handelsrechtlichen Neuerungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss auch vollständig im handelsrechtlichen Konzernabschluss zu beachten. Analog zum Jahresabschluss soll zudem auch die Berichterstattung im Konzernanhang erweitert werden. Nach § 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB soll hierzu folgende Nr. 22a eingefügt werden:

„22a. der tatsächliche Steueraufwand oder Steuerertrag, der sich nach dem Mindeststeuergesetz und ausländischen Mindeststeuergesetzen nach § 274 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 für das Geschäftsjahr ergibt, sowie eine Erläuterung etwaiger Auswirkungen der Anwendung des Mindeststeuergesetzes und ausländischer Mindeststeuergesetze nach § 274 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 auf den Konzern".

Die geplanten Änderungen zu den latenten Steuern im HGB sehen eine **verpflichtende Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern** vor, die sich aus der Anwendung des Mindeststeuergesetzes oder entsprechender ausländischer Mindeststeuergesetze ergeben. Diese Regelung ist der entsprechenden Ausnahme in den internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS 12.4A) nachgebildet. Im Ergebnis haben die steuerlichen Konsequenzen aus den Bestrebungen hin zu einer globalen Mindestbesteuerung somit (zunächst noch) keine Auswirkungen auf die Bildung latenter Steuern.

Die Ausnahme zu den latenten Steuern soll die Komplexität der Umsetzung des Mindeststeuergesetzes reduzieren und etwaigen Benachteiligungen für HGB-Bilanzierer entgegenwirken. Die handelsbilanzielle Ausnahme wird nach Ansicht des Gesetzgebers **zu überprüfen** sein, wenn und sobald das IASB die aus seiner Sicht nur vorübergehende Ausnahme in den internationalen Rechnungslegungsstandards überprüft hat.

Hinweis Die vorgesehene Ausnahme für latente Steuern ist nur temporär und wird voraussichtlich korrespondierend zu den Regelungen nach IFRS nach einem Übergangszeitraum wieder aufgehoben werden.

In Anlehnung an IAS 12.88B bis D soll auch für HGB-Bilanzierer eine **neue, erweiterte Angabepflicht** im Anhang geschaffen werden, die im Lichte der verpflichtenden Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern ein Mindestmaß an Transparenz und Information der Abschlussadressaten sicherstellen soll. Anzugeben ist, welcher tatsächliche Steueraufwand oder Steuerertrag sich nach dem Mindeststeuergesetz und ausländischen Mindeststeuergesetzen für

52 Vgl. auch *Scholz*, StuB 2023 S. 784 ff. NWB EAAAJ-49407.

das Geschäftsjahr ergibt. Darüber hinaus sind die Auswirkungen auf die Kapitalgesellschaft – bzw. auf die haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaft nach § 264a Abs. 1 HGB – näher zu erläutern. Es sind mindestens qualitative Angaben dazu zu machen, inwieweit die Gesellschaft von den Mindeststeuerregelungen betroffen ist. Sofern möglich und vertretbar, ist die Erläuterung durch quantitative Angaben zu ergänzen.

In Art. 8 des Gesetzentwurfs ist die Erstanwendung der handelsrechtlichen Regelungen geregelt. Hierzu soll im EGHGB ein neuer Abschnitt ergänzt werden. Die Vorschrift enthält eine Übergangsregelung. Die neuen Anhangangabepflichten sollen – im Einklang mit den Übergangsvorschriften in den internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS 12.98M) – **für nach dem 30.12.2023 endende Geschäftsjahre gelten**. Für die Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern in § 274 Abs. 1 Satz 5 HGB-E, auch in Verbindung mit § 306 Satz 5 HGB-E, ist keine Übergangsvorschrift vorgesehen, d. h., die Regelung wird unmittelbar mit Inkrafttreten des Gesetzes wirksam. Art. 9 des vorliegenden Gesetzentwurfs sieht das Inkrafttreten des Gesetzes am Tag seiner Verkündung vor.

VII. Fazit

Die Bilanzierung latenter Steuern ist in der Praxis mit zahlreichen Herausforderungen verbunden. Ursächlich hierfür ist die Komplexität der steuerlichen Regelungen, die im Vergleich zu den handelsrechtlichen Wertansätzen zu berücksichtigen sind. Bereits auf Ebene einer einzelnen Gesellschaft stellen sich **zahlreiche Anwendungsfragen**, die durch Sonderfälle wie Organschaften oder die Bilanzierung latenter Steuern in der konsolidierten Sichtweise des Konzernabschlusses weiter zunehmen. Bei der Bildung latenter Steuern sind regelmäßig die Folgewirkungen von steuerlichen Änderungen ebenso zu berücksichtigen wie Anpassungen bei den für latente Steuern zentralen Normen der §§ 274 und 306 HGB.

Die im Rahmen des KöMoG eingeführte **Option zur Körperschaftsbesteuerung** für Personenhandelsgesellschaften wirkt sich nicht nur auf die steuerliche Veranlagung aus, sondern hat auch Folgewirkungen für den handelsrechtlichen Jahresabschluss – sowohl hinsichtlich der effektiven als auch hinsichtlich der latenten Steuern. Daher sollten die mit der Option einhergehenden Effekte frühzeitig analysiert werden. Besonders zu beachten ist dies bereits im Jahr der Beantragung der Option zur Körperschaftsbesteuerung – d. h. vor der erstmaligen Anwendung der Option ab dem 1.1. des Folgejahres –, da bereits zum Jahresende bzw. zum Zeitpunkt der Schlussbilanz erhebliche ergebniswirksame Effekte eintreten können – sowohl durch den geänderten Steuersatz als auch bspw. durch den Untergang der bestehenden Verlustvorträge.

Es ist zu begrüßen, dass der Gesetzgeber mit dem vorliegenden Gesetzentwurf die Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben zu einer **globalen Mindestbesteuerung** (noch) nicht auf den Anwendungsbereich der latenten Steuern ausdehnt. Hier folgt der Gesetzgeber der Sichtweise des IASB, das eine entsprechende Ausnahme für latente Steuern in IAS 12 aufgenommen hat. Auch wenn Ansatz und Bewertung der latenten Steuern im Jahres- und Konzernabschluss durch die Neuregelungen zur Mindestbesteuerung nicht tangiert werden, nehmen die Berichtspflichten im Anhang und Konzernanhang deutlich zu. Die neuen Angabepflichten in Anhang und Konzernanhang sollen bereits erstmals für das kalenderjahrgleiche Geschäftsjahr 2023 zu beachten sein und dürfen nicht unterschätzt werden. Daher müssen sich Unternehmen, die unter den Anwendungsbereich der Regelungen zur Mindestbesteuerung fallen, zeitnah mit den entsprechenden Auswirkungen auseinandersetzen.

Gleiches gilt für die geplanten Maßnahmen des **Wachstumschancengesetzes**. Einige der diversen steuerlichen Regelungen, die Anreize und Wachstumsimpulse für die Wirtschaft setzen sollen, führen zu einem weiteren Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz und begünstigen so das Entstehen von Wertansatzdifferenzen, die der Bildung latenter Steuern zugrundezulegen sind. Dies verdeutlicht die Notwendigkeit einer sachgerechten Analyse und Erfassung der bestehenden Wertansatzdifferenzen, um die sich ergebenden latenten Steuern zutreffend und vollständig ermitteln zu können. Gleiches gilt für die Ausweitung der Möglichkeiten zur Verlustnutzung. Während die Verbesserung der Verlustvortragsmöglichkeiten den innerhalb von fünf Jahren nutzbaren Betrag und damit die darauf aktivierbaren latenten Steuern erhöht, hängt der Ergebniseffekt in der Handelsbilanz bei den erweiterten Möglichkeiten zum Verlustrücktrag davon ab, inwieweit die Steuerminderungswirkung des Verlustes durch die Aktivierung latenter Steuern bereits antizipiert wurde.

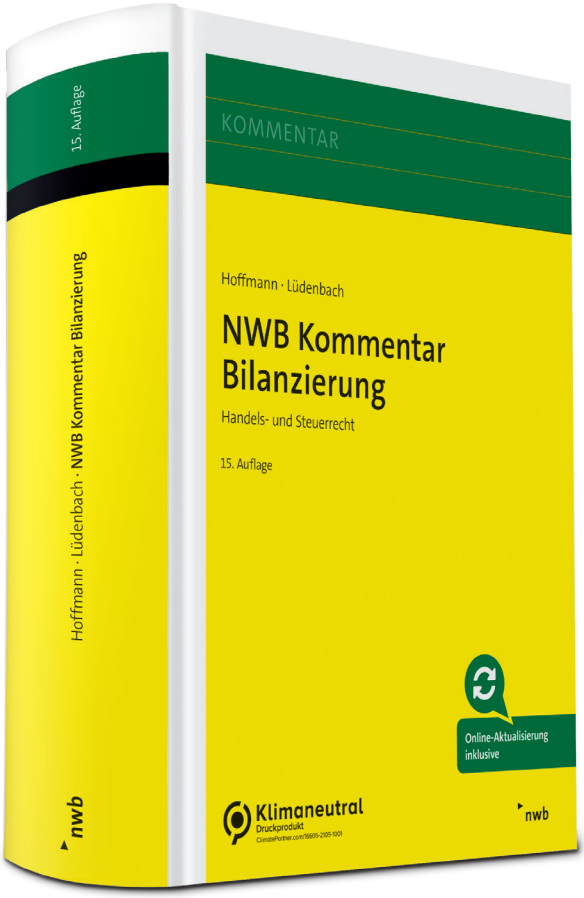
Letztlich stellt die Bildung latenter Steuern in Jahres- und Konzernabschluss eine große Herausforderung für die Bilanzierungspraxis dar. Das zunehmende Auseinanderfallen von Steuer- und Handelsbilanz in den letzten Jahren durch steuerliche Neuerungen wertet hierbei die Thematik der latenten Steuern auf. Zudem lassen sich aus dem Ansatz latenter Steuern im Einzelfall wichtige **bilanzanalytische Schlussfolgerungen** hinsichtlich der vom Bilanzierenden verfolgten Bilanzpolitik ziehen.

AUTOREN

WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner
ist Partner der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, München, und Honorarprofessor an der Universität Ulm. Er beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit Grundsatzfragen der nationalen und internationalen (Konzern-)Rechnungslegung sowie mit Fragen der Unternehmensbewertung. Kleeberg vertritt er in verschiedenen Gremien. Hierdurch pflegt die Kanzlei den Transfer zwischen Wissenschaft und Praxis.

WP/StB Dr. Julia Busch
ist Director bei Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, München, und dort u. a. zuständig für den Bereich Konzernrechnungslegung sowie Fragen des nationalen und internationalen Bilanzrechts.

Richtig bilanzieren – heute und in Zukunft!



- **Rechtsstand 1.9.2023 – Online-Version der laufenden Auflage wird regelmäßig aktualisiert = aktuellster HGB-Kommentar**
- **Kommentierung des HGB unter ausführlicher Berücksichtigung der Steuerbilanz**
- **Kommentierung aus einem Guss von anerkannten Praktikern**

Der NWB Kommentar Bilanzierung ist eine zuverlässige Informationsquelle und hilft Ihnen, sicher zu entscheiden und richtig zu bilanzieren – sowohl in handelsrechtlicher als auch in steuerrechtlicher Hinsicht. Das Werk bietet Ihnen auf über 2.500 Seiten Besprechungen der HGB-Paragraphen (§§ 238–342a HGB) unter ausführlicher Berücksichtigung der Steuerbilanz.

Die 15. Auflage wurde umfangreich überarbeitet und aktualisiert; u. a. wurde die Kommentierung zu Krypto-vermögensgegenständen erheblich erweitert. Ein hoher Praxisnutzen ist u. a. durch unzählige Beispiele garantiert.

NWB Kommentar Bilanzierung

Hoffmann · Lüdenbach
15. Auflage · 2023 · Gebunden · ca. 2.600 Seiten
Print mit Online € 239,- · nur Online € 219,-
ISBN 978-3-482-**68375**-6

mit Online-Aktualisierung

Hier mehr erfahren und bestellen:
shop.nwb.de

nwb GUTE ANTWORT

Impressum

NWB Verlag GmbH & Co. KG
AG Bochum HRA 5124
Eschstr. 22 · 44629 Herne
Fon 02323.141-900 · Fax 02323.141-123
E-Mail: info@nwb.de
Internet: www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten. Vervielfältigungen nur mit Zustimmung des Verlages.

Dynamisch!

Foto: iStock./Dirk Freder

Die Unternehmens-umwelt ist geprägt durch ihre Dynamik!

Insbesondere das deutsche Steuerrecht unterliegt einem dynamischen Wandel.

Eine Vielzahl ökonomischer Sachverhalte hat mittelbar oder unmittelbar steuerliche Konsequenzen. Die Komplexität der Steuermaterie sowie häufige Änderungen erschweren die Steuerplanung. Hierbei müssen alle aktuell bestehenden Verpflichtungen berücksichtigt sowie insbesondere im Bereich der Gestaltung eine tragfähige Strategie entwickelt werden, die auch in einem dynamischen Umfeld weitestmöglich Planungssicherheit bietet.

Kleeberg erarbeitet gemeinsam mit dem Mandanten eine umfassende individuelle Steuerplanung, die alle branchen- und rechtsformspezifischen Aspekte berücksichtigt. Unser Leistungsspektrum umfasst beispielsweise vollständige Belastungsvergleiche, Steuersimulationen und die Entwicklung von Steuerstrategien für Akquisitionen, Gründungen und Rechtsformwechsel.

Dr. Kleeberg & Partner GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft
München · Member Crowe Global · www.kleeberg.de

Crowe

Audit / Tax / Advisory

Kleeberg

Tax / Audit / Advisory / Legal