

Fall 21

Latente Steuern (1)

IAS 12

Sachverhalt

Die Mustermann AG hat erstmals einen vorläufigen Jahresabschluss nach IFRS erstellt. Dabei haben sich Unterschiede zwischen dem vorläufigen Gewinn vor Steuern nach IFRS-Bilanzierung (Handelsbilanz) und dem steuerlichen Ergebnis in der Steuerbilanz ergeben.

Frage

1. Welche Zielsetzung ist mit der Steuerabgrenzung nach IAS 12 verbunden?
2. Wie sind die Unterschiede zwischen der nach IFRS erstellten Bilanz und der Steuerbilanz konzeptionell zu behandeln?

Antwort und Begründung

Zu 1: Gegenstand von IAS 12 ist die bilanzielle Behandlung der Ertragsteuern. Der Standard befasst sich mit den **aktuellen** Steuerforderungen und Steuerschulden für das laufende Geschäftsjahr sowie für frühere Geschäftsjahre und mit **zukünftigen** Steueraufwendungen und Steuererträgen, die sich aus der Weiterentwicklung von aktiven und passiven Bilanzposten ergeben (sog. „latente“ Steuern).

Nach IAS 12.12 sind die tatsächlichen Ertragsteuern für die laufende und frühere Perioden in dem Umfang, in dem sie noch nicht bezahlt sind, als Schuld anzusetzen. Falls der für diese Perioden bereits bezahlte Betrag den für diese Perioden tatsächlich geschuldeten Steuerbetrag übersteigt, ist der Unterschiedsbetrag als Vermögenswert anzusetzen.

Im Mittelpunkt von IAS 12 steht allerdings die Bilanzierung von latenten Steueransprüchen und Steuerschulden. Steuerlatenzen können sich aus der Differenz zwischen dem IFRS-Bilanzwert und dem Steuerbilanzansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld ergeben.

Die Berücksichtigung von Steuerlatenzen hat die zutreffende Erfassung der aus einem Vermögenswert oder einer Schuld resultierenden zukünftigen Steuerbelastung oder Steuerentlastung zum Ziel. Dies dient der periodengerechten Darstellung der Vermögenslage des Unternehmens.

Das Grundkonzept der latenten Steuern beruht auf der Überlegung, dass in vielen Fällen Abweichungen zwischen der IFRS- und Steuerbilanz nur vorübergehender (temporärer) Natur sein werden. Über die Totalperiode eines Unternehmens hinweg betrachtet, werden sich in diesen Fällen IFRS-Ergebnis und steuerrechtliches Ergebnis nicht voneinander unterscheiden. Auf der Basis dieser Erkenntnis fingiert das Konzept der latenten Steuern, dass der IFRS-Wertansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld letztlich

demjenigen in der Steuerbilanz entsprechen wird, auch wenn in einzelnen Abrechnungsperioden vorübergehend Abweichungen entstehen. Aus diesem Grund werden in der IFRS-Bilanz auf alle nur temporären Unterschiede zwischen IFRS- und Steuerbilanz die zukünftigen Steuereffekte aus der späteren Umkehrung dieser Unterschiede in Form von latenten Steuerentlastungs- oder Steuerbelastungsposten abgebildet.

Eine theoretische Konsequenz dieses Konzeptes ist zusätzlich, dass in dem Ausmaß, wie Unterschiede zwischen IFRS- und Steuerbilanz durch latente Steuern kompensiert werden, das Ergebnis der Multiplikation des IFRS-Vorsteuerergebnisses mit der Steuerquote des Unternehmens (= erwarteter Gesamtsteueraufwand/-ertrag) den tatsächlich in der IFRS-GuV gebuchten laufenden und latenten Steuern (= tatsächlicher Gesamtsteueraufwand/-ertrag) entsprechen müsste. Es müsste sich von Periode zu Periode eine konstante Steuerquote ergeben. Diverse Effekte werden jedoch im Regelfall bewirken, dass dieses Ziel nicht erreicht wird. Hierzu einige Beispiele:

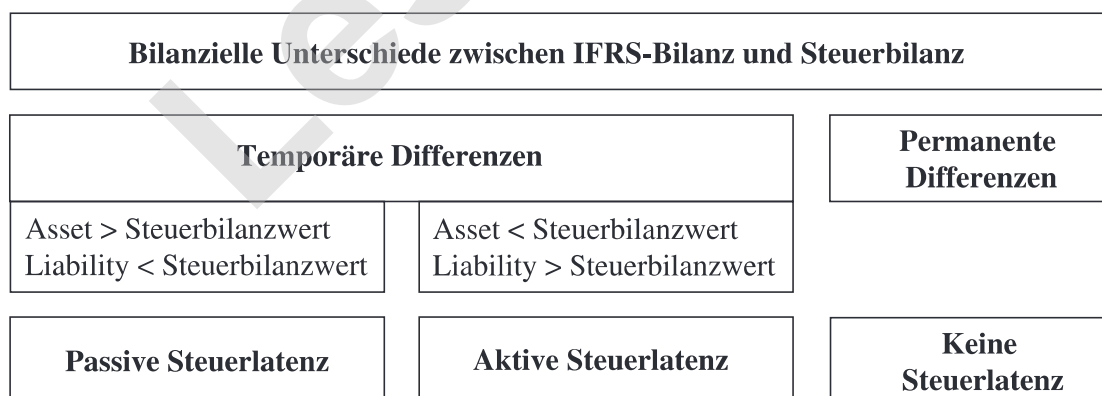
- Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben: Diese belasten das IFRS-Vorsteuerergebnis, werden aber zu keinem Zeitpunkt steuerlich relevant werden (permanente Differenz zwischen IFRS und Steuerrecht). Der tatsächliche laufende Steueraufwand der Periode wird somit höher sein als der auf Basis des IFRS-Vorsteuerergebnisses erwartete.
- Steuerfreier Verkauf von Beteiligungen: Wird in Deutschland eine Beteiligung seitens einer Kapitalgesellschaft veräußert, bleibt ein eventuell entstehender Gewinn zu 95 % steuerfrei. Der Gewinn wirkt sich somit in voller Höhe auf das IFRS-Vorsteuerergebnis aus, aber nur zu 5 % auf das zu versteuernde Einkommen (permanente Differenz zwischen IFRS und Steuerrecht). Der tatsächlich gebuchte laufende und latente Steueraufwand wird somit niedriger sein als der erwartete.
- Steuersatzänderungen: Änderungen von Steuersätzen wirken sich auf die Höhe zukünftiger Steuerumkehrungseffekte (aktive und passive latente Steuern) aus. Wertänderungen von aus der Vorperiode übernommenen latenten Steuerposten werden in der IFRS-GuV im latenten Steueraufwand bzw. -ertrag erfasst und berühren nicht das IFRS-Vorsteuerergebnis und damit nicht die erwartete Steuerlast.
- Ein ähnlicher Effekt tritt ein, wenn steuerliche Verlustvorträge aus Vorperioden in der aktuellen Periode im IFRS-Abschluss hinsichtlich ihrer steuerlichen, zukünftigen Nutzbarkeit anders eingeschätzt werden. Entsprechende aus der Vorperiode übernommene aktive latente Steuern werden erhöht oder vermindert. Dieser Vorgang berührt nicht das IFRS-Vorsteuerergebnis, sondern nur den latenten Steueraufwand bzw. -ertrag.

Um den Adressaten der Financial Statements zu erklären, aus welchen Gründen trotz der Berücksichtigung latenter Steuern der erwartete vom tatsächlichen Gesamtsteueraufwand abweicht, verlangt IAS 12.81c im Anhang die Aufstellung einer sog. „Überleitungsrechnung“. In diesem Rechenwerk werden die Einzeleffekte incl. ihrer quantitativen Auswirkungen gezeigt, die dazu führen, dass die oben beschriebenen Abweichungen auftreten und somit die erwartete von der tatsächlichen Steuerquote abweicht.

Zu 2: Der Steuerabgrenzung nach IAS 12 liegt das Temporary-Konzept zugrunde. Dieses Konzept ist bilanzorientiert. Es greift die temporären Unterschiede zwischen den steuerlichen Buchwerten und den Buchwerten der Vermögenswerte und Schulden nach IFRS auf und bezieht grundsätzlich jede Bilanzierungs- und Bewertungsdifferenz zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz in die Abgrenzung ein. Damit werden sowohl eine erfolgswirksame als auch die nach der IFRS-Rechnungslegungsphilosophie ebenfalls übliche erfolgsneutrale Änderung von Bilanzposten erfasst. Erfolgsneutrale Differenzen können z. B. aus der Anwendung der Neubewertungsmethode (IAS 16.31 ff.), aus der Berücksichtigung versicherungsmathematischer Gewinne bzw. Verluste (IAS 19.120(c)), aus Wertänderungen von „Available for sale“-Finanzinstrumenten (IAS 39) oder aus der Kapitalkonsolidierung (IFRS 3) entstehen

Unter einem temporären Unterschied versteht man den Unterschied zwischen dem Buchwert eines Vermögenswerts oder einer Schuld in der IFRS-Bilanz und dem Wert dieses Vermögenswerts oder der Schuld in der Steuerbilanz, der sich zukünftig wieder ausgleichen wird. Wann sich diese Differenz voraussichtlich ausgleichen wird, ist für die Steuerabgrenzung grundsätzlich unerheblich. Damit werden auch die sog. quasipermanenten Differenzen, das sind bilanzielle Unterschiedsbeträge, die sich normalerweise erst nach sehr langer Zeit ausgleichen, nach IAS 12 in die Steuerabgrenzung einbezogen.

Diese Differenzen sind von sonstigen Differenzen, die sich im Zeitablauf nicht wieder ausgleichen, zu unterscheiden. Derartige permanente Differenzen, die sich z. B. aus nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben oder aus steuerfreien Betriebseinnahmen ergeben können, führen nicht zu einer Steuerlatenz. Das Konzept der Erfassung von Bilanzunterschieden lässt sich mit der folgenden Übersicht visualisieren:



Das Temporary-Konzept, dem die IFRS folgen, entspricht weitestgehend dem der Rechnungslegung nach HGB zugrunde liegenden Konzept der Bildung latenter Steuern. Das am 01.01.2009 in Kraft getretene Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz folgt in § 274 HGB (Einzelabschluss) bzw. § 306 HGB (Konzernabschluss) der in den IFRS seit langem geltenden Konzeption der Bildung von latenten Steuern auf temporäre Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz. Im Detail sind jedoch vielfältige Unterschiede zu berücksichtigen.

IAS 12 verlangt von einem Unternehmen, dass die Bilanzierung der steuerlichen Konsequenzen von Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen grundsätzlich auf die gleiche Weise erfolgt wie die Behandlung der Geschäftsvorfälle und Ereignisse selbst. Demzufolge muss bei erfolgsneutral entstandenen Differenzen die Steuerabgrenzung über die IFRS-Bilanz ebenfalls erfolgsneutral im sog. „other comprehensive income“ vorgenommen werden, während erfolgswirksame Differenzen zu einer Steuerabgrenzung über die Gewinn-und-Verlust-Rechnung führen müssen.

Aktive latente Steuern werden als Anspruch gegen den Fiskus und damit als Asset behandelt. Voraussetzung hierfür ist, dass es wahrscheinlich ist, dass im Zeitpunkt der Umkehr der temporären Differenz ausreichend hohe zukünftige steuerpflichtige Gewinne vorhanden sein werden, mit denen die abzugsfähige temporäre Differenz verrechnet werden kann. Gemäß IAS 12.28 kann dann von ausreichend hohen steuerlichen Gewinnen ausgegangen werden, wenn entsprechend hohe passive Steuerlatenzen bestehen, die sich auf die gleiche Steuerbehörde beziehen und zeitkongruent mit den Beträgen aus den aktiven Latenzen anfallen, oder wenn in den Perioden des Wirksamwerdens einer aktiven Steuerlatenz ein vor- oder rücktragsfähiger Verlust entsteht.

Bei der Bewertung der latenten Steuern steht die zutreffende Darstellung der Steuererstattungsansprüche und Steuerverbindlichkeiten im Vordergrund. Damit kommen die Steuersätze zur Anwendung, die im voraussichtlichen Zeitpunkt der Umkehr der temporären Differenz zu erwarten sind. Dabei sind bereits solche Gesetzesänderungen zu berücksichtigen, die beschlossen, aber am Bilanzstichtag noch nicht verkündet sind (IAS 12.47). Sind bei einem Unternehmen unterschiedliche Steuersätze auf unterschiedliche Höhen des zu versteuernden Einkommens anzuwenden, ist mit einem Durchschnittssteuersatz zu bewerten (IAS 12.49).

Fall 22

Latente Steuern (2)

Verlustnutzung gem. IAS 12

Sachverhalt

Im Geschäftsjahr 01 erwirtschaftet die Mustermann AG ein EBT (Ergebnis vor Ertragsteuern) i. H. von 300.000 Euro. Für den Besteuerungszeitraum 00 wurde ein Verlustvortrag für Zwecke der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer i. H. von 800.000 Euro festgestellt. Die durchschnittliche Steuerbelastung aus Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer beträgt 30 %. Für die nächsten fünf Geschäftsjahre werden im Businessplan folgende EBTs prognostiziert:

Geschäftsjahr	02	03	04	05	06
	€	€	€	€	€
EBT	100.000	50.000	150.000	200.000	250.000

Die in den früheren Businessplänen abgegebenen Prognosen wurden vom Unternehmen bisher weitestgehend eingehalten.

Frage

1. Sind die Verlustvorträge der Mustermann AG zum Bilanzstichtag 01 werthaltig? In welcher Höhe können diese zum Ansatz von aktiven latenten Steuern herangezogen werden?
2. Variante A: Die Prognosen der bisherigen Businesspläne wurden nicht erreicht. Das Ergebnis (EBT) war in jedem Geschäftsjahr deutlich schlechter als prognostiziert. Wie sind die Verlustvorträge zum Bilanzstichtag 01 zu bewerten und kann eine aktive Steuerlatenz ausgewiesen werden?
3. Variante B: Die Businesspläne der Vorjahre sowie das Ergebnis des aktuellen Geschäftsjahrs sind negativ. Die Verlustbringer der Vorjahre sind aber eindeutig identifiziert und wurden inzwischen eliminiert. Im Businessplan werden deshalb für die Zukunft Gewinne ausgewiesen.

Antwort und Begründung

Zu 1: Die Verlustvorträge sind werthaltig, da es zu mehr als 50 % wahrscheinlich ist, dass die bestehenden Verlustvorträge mit in der Zukunft entstehendem steuerpflichtigem Einkommen verrechnet werden können. Der daraus resultierende Steuereffekt muss in vollem Umfang als aktive Steuerlatenz zum Bilanzstichtag 01 ausgewiesen werden.

Gemäß IAS 12.34 ist ein latenter Steueranspruch für den Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste in dem Umfang zu bilanzieren, in dem es wahrscheinlich ist, dass zukünftiges zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, mit dem die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste verrechnet werden können. Dabei sind nach IAS 12.36 für die Beurteilung

der Wahrscheinlichkeit, ob steuerliche Gewinne verfügbar sein werden, die folgenden Kriterien zu beachten:

- a) ob das Unternehmen ausreichend zu versteuernde temporäre Differenzen in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt hat, woraus zu versteuernde Beträge erwachsen, gegen die die nicht genutzten steuerlichen Verluste vor ihrem Verfall verwendet werden können,
- b) ob es wahrscheinlich ist, dass das Unternehmen zu versteuernde Ergebnisse erzielen wird, bevor die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste verfallen,
- c) ob die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste aus identifizierbaren Ursachen stammen, welche aller Wahrscheinlichkeit nach nicht wieder auftreten,
- d) ob dem Unternehmen Steuergestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen, die zu steuerndes Ergebnis in der Periode erzeugen, in der die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste verwendet werden können.

Nach dem vorliegenden Businessplan hat die Gesellschaft die Verlustphase abgeschlossen. Neben dem erwirtschafteten Ergebnis vor Ertragsteuern zum aktuellen Bilanzstichtag 01 prognostiziert der erstellte Businessplan für die fünf folgenden Wirtschaftsjahre ebenfalls zu steuerndes Einkommen. Da die Ergebnisprognosen für die vergangenen Geschäftsjahre realistisch waren und von der Mustermann AG eingehalten worden sind, ist es ausreichend wahrscheinlich, dass auch die im Businessplan ausgewiesenen zukünftigen Gewinne eintreten werden und somit zur Steuerverrechnung verwendet werden können. Der im Geschäftsjahr 01 verbleibende Verlustvortrag muss deshalb in vollem Umfang als Asset bewertet und bilanziert werden.

Dem zum Bilanzstichtag 01 verbleibenden Verlustvortrag i. H. von 500.000 Euro steht ein in den fünf folgenden Wirtschaftsjahren prognostizierter Gewinn von insgesamt 750.000 Euro gegenüber. Die Nutzung der Verlustvorträge ist somit wahrscheinlich. Als aktive Steuerlatenz ist zum Bilanzstichtag 01 somit ein Betrag von 150.000 Euro (30 % von 500.000 Euro) anzusetzen.

Zu 2. Variante A: Die Verlustvorträge sind nicht werthaltig. Eine aktive Steuerlatenz kann hieraus nicht bilanziert werden.

Aufgrund der bisher unzuverlässigen bzw. von den tatsächlichen Jahresergebnissen stark abweichenden Prognosen in der Vergangenheit ist die Wahrscheinlichkeit gering, dass die im Businessplan prognostizierten zukünftigen Gewinne tatsächlich eintreten werden. Die Anforderungen von IAS 12.34 verlangen somit, dass die zum Geschäftsjahresende 01 verbleibenden Verlustvorträge nicht zu bilanzieren sind.

Gemäß IAS 12.37 hat die Gesellschaft den Bilanzansatz von nicht bilanzier-ten latenten Steueransprüchen zu den folgenden Bilanzstichtagen erneut zu

überprüfen. Wird das für das Geschäftsjahr 02 prognostizierte Ergebnis annähernd erreicht oder überschritten und liegen ausreichend überzeugende substantielle Hinweise vor, dass auch zukünftig entsprechendes Einkommen zur Verfügung steht, gegen das die ungenutzten steuerlichen Verluste verrechnet werden können, dann sind latente Steueransprüche in diesem Maße zu bilanzieren (IAS 12.35). Über den Betrag des latenten Steueranspruchs und die substantiellen Hinweise, die den Ansatz rechtfertigen, hat das Unternehmen nach IAS 12.82 zu berichten.

Zu 3. Variante B: Zum Bilanzstichtag 01 können die Verlustvorträge in vollem Umfang werthaltig sein. Der Ansatz einer aktiven Latenz wäre insoweit geboten.

Bei der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit, ob ein zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das noch nicht genutzte steuerliche Verluste verrechnet werden können, sind die in IAS 12.36 genannten Kriterien zu beachten. Dabei kommt es gem. IAS 12.36 (c) u. a. darauf an, ob die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste aus identifizierbaren Ursachen stammen, welche aller Wahrscheinlichkeit nach nicht wieder auftreten.

Überzeugende substantielle Hinweise hierfür können z. B. eine positive Branchenentwicklung oder der erfolgreiche Abschluss einer Restrukturierungsphase sein. Da nach den Sachverhaltsangaben die Ursachen der vergangenen Verluste beseitigt sind und laut Businessplan für die Zukunft Gewinne erwartet werden, sind zum Bilanzstichtag 01 die Verluste der Vergangenheit werthaltig, soweit sie mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden können. Gemäß IAS 12.34 ist somit eine aktive Latenz auf den steuerlichen Verlustvortrag anzusetzen. Im vorliegenden Fall ist jedoch zu beachten, dass der Businessplan für die Jahre 02 bis 06 insgesamt nur positive Ergebnisse vor Steuern von 750.000 Euro ausweist. Nur auf diesen Betrag, nicht auf den gesamten Verlustvortrag i. H. von 800.000 Euro, wäre somit eine aktive latente Steuer i. H. von maximal 225.000 Euro anzusetzen.

Fall 23

Latente Steuern (3)

Sachverhalt

Das Ergebnis vor Ertragsteuern (EBT) der Mustermann AG mit Sitz in Frankfurt a. M. für die Periode 01 beträgt 1.500.000 Euro. Der Verlustvortrag für Gewerbe- und Körperschaftsteuer nach Berücksichtigung des EBT der Periode 01 beträgt 12.000.000 Euro. Der durchschnittliche Steuersatz liegt bei 30 %. Da die Verlustbringer der Vergangenheit eliminiert worden sind, zeigt der Businessplan für die nächsten fünf Jahre die folgende positive Fünfjahresvorschau:

Geschäftsjahr	02	03	04	05	06
	€	€	€	€	€
EBT	800.000	1.000.000	2.000.000	3.000.000	2.500.000

Frage

In welcher Höhe können die steuerlichen Verlustvorträge zum Bilanzstichtag 01 bewertet und aktiviert werden?

Antwort

Zum Bilanzstichtag 01 sind nach dem vorliegenden Businessplan der Mustermann AG 7.500.000 Euro ihrer steuerlichen Verlustvorträge werthaltig. Zum Geschäftsjahresende 01 hat sie daher eine aktive Steuerlatenz aus der Verlustnutzung i. H. von 2.250.000 Euro anzusetzen.

Begründung

Gemäß IAS 12.34 ist ein latenter Steueranspruch für den Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und noch nicht genutzter Steuergutschriften in dem Umfang zu bilanzieren, in dem es wahrscheinlich ist, dass zukünftiges zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste und noch nicht genutzten Steuergutschriften verwendet werden können.

Somit ist zum Bilanzstichtag 01 der Steuereffekt aus der Summe der wahrscheinlich nutzbaren steuerlichen Verluste der nächsten im Businessplan abgebildeten Geschäftsjahre anzusetzen. Unter Berücksichtigung der im Businessplan für die Jahre 02 bis 06 prognostizierten Ergebnisse vor Steuern i. H. von kumuliert 9.300.000 Euro beträgt die wahrscheinliche steuerliche Verlustnutzung unter Berücksichtigung der anzuwendenden Regeln des Körperschaftsteuergesetzes in den fünf folgenden Perioden 7.500.000 Euro. Bei der Hochrechnung der steuerlich verwertbaren Verluste ist stets die in § 8 Abs. 4 KStG i. V. mit § 10 d Abs. 2 EStG und in § 10 a GewStG zwecks Mindestbesteuerung geforderte Verlustdeckelung zu beachten. Dies bedeutet, dass bei steuerpflichtigen Ergebnissen über einer Million Euro grundsätzlich keine volle Verlustnutzung für das jeweilige Geschäftsjahr erfolgen kann, sondern eine Begrenzung der Verlustverrechnung (Verlustdeckelung) vorgenommen werden muss. Die Einzelheiten hierzu ergeben sich aus der nachfolgenden zusammenfassenden Übersicht. Bei einer Steuerlast von 30 % errechnet sich somit aus der zukünftig möglichen Verlustnutzung eine aktive Steuerlatenz von 2.250.000 Euro zum Bilanzstichtag 01.

Gemäß IAS 12.35 spricht das Vorhandensein noch nicht steuerlich genutzter Verluste deutlich dafür, dass zukünftiges zu versteuerndes Ergebnis möglicherweise nicht zur Verfügung stehen wird. Weist ein Unternehmen in der näheren Vergangenheit eine Historie von Verlusten auf, kann es daher latente Steueransprüche aus ungenutzten steuerlichen Verlusten oder ungenutzten Steuergutschriften nur in dem Maße bilanzieren, wie es über ausreichende zu versteuernde temporäre Differenzen verfügt oder soweit überzeugende substantielle Hinweise dafür vorliegen, dass ein ausreichendes zu

versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die ungenutzten steuerlichen Verluste oder ungenutzten Steuergutschriften verwendet werden können.

Nach IAS 12.36b ist bei der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit, ob ein zu versteuerndes Einkommen zur Verfügung stehen wird, gegen das noch nicht genutzte steuerliche Verluste oder noch nicht genutzte Steuergutschriften verwendet werden können, zu beachten, ob es wahrscheinlich ist, dass das Unternehmen zu versteuernde Ergebnisse erzielen wird, bevor die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften verfallen, und ob nach IAS 12.36c die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste aus identifizierbaren Ursachen stammen, welche aller Wahrscheinlichkeit nach nicht wieder auftreten.

Das erwartete steuerpflichtige Ergebnis für jedes der folgenden Geschäftsjahre wird im Businessplan der Mustermann AG positiv prognostiziert. Die Verlustbringer der vergangenen Perioden wurden eliminiert; d. h., es liegen substantielle Hinweise dafür vor, dass die Ursache der bisher noch nicht genutzten steuerlichen Verluste nicht wieder auftreten wird. Die im Businessplan prognostizierten Gewinne werden wahrscheinlich realisiert. Dies bedeutet, dass die Verlustvorträge in Höhe des erwarteten steuerpflichtigen Ergebnisses der im Businessplan abgebildeten fünf Folgeperioden zu bewerten und zu bilanzieren sind.

Der vorliegende Businessplan prognostiziert lediglich die fünf folgenden Geschäftsjahre. Die Ergebnisentwicklung der nachfolgenden Perioden scheint noch ungewiss zu sein, sodass für diese Jahre die Wahrscheinlichkeit der Nutzung des verbleibenden steuerlichen Verlustvortrages unterhalb von 50 % liegt. Das aus diesem verbleibenden Verlustvortrag theoretisch resultierende positive tax asset darf daher nicht angesetzt werden. Von dem gesamten Verlustvortrag i. H. von 12.000.000 Euro sind zum Bilanzstichtag 01 nur Verluste i. H. von 7.500.000 Euro werthaltig, weil nur sie im Rahmen des Businessplans mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden können.

Nach IAS 12.36 wird der latente Steueranspruch in dem Umfang nicht bilanziert, in dem es unwahrscheinlich erscheint, dass zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften verwendet werden können.

Die Ermittlung des werthaltigen und des nicht nutzbaren Anteils der Verlustvorträge ergibt sich aus der nachfolgenden Übersicht:

	GJ 02	GJ 03	GJ 04	GJ 05	GJ 06
	€	€	€	€	€
EBT	800.000	1.000.000	2.000.000	3.000.000	2.500.000
Abzüglich Sockelbetrag	÷ 800.000	÷ 1.000.000	÷ 1.000.000	÷ 1.000.000	÷ 1.000.000
	0	0	1.000.000	2.000.000	1.500.000
60 % weitere Verlustnutzung			÷ 600.000	÷ 1.200.000	÷ 900.000
40 % Mindestbesteuerung			400.000	800.000	600.000
Verlustnutzung Geschäftsjahr	800.000	1.000.000	1.600.000	2.200.000	1.900.000
Verlustnutzung kumuliert	800.000	1.800.000	3.400.000	5.600.000	7.500.000
Verbleibender Verlustvortrag	11.200.000	10.200.000	8.600.000	6.400.000	4.500.000

Auf der Basis des vorliegenden Businessplans zeigt sich, dass eine Verlustnutzung von insgesamt 7.500.000 Euro wahrscheinlich ist. Daraus resultiert zum Bilanzstichtag 01 bei einem durchschnittlichen Steuersatz von 30 % in der IFRS-Bilanz der Mustermann AG eine aktive latente Steuer i. H. von 2.250.000 Euro.

Gemäß IAS 12.37 hat ein Unternehmen zu jedem Bilanzstichtag nicht bilanzierte latente Steueransprüche erneut zu beurteilen. Ein Unternehmen hat einen bislang nicht bilanzierten latenten Steueranspruch in dem Umfang anzusetzen, in dem es wahrscheinlich geworden ist, dass zukünftiges zu versteuerndes Ergebnis die Realisierung des latenten Steueranspruches gestatten wird.

Der für das Geschäftsjahr 01 nicht berücksichtigte Verlustvortrag der Mustermann AG i. H. von 4.500.000 Euro ist somit zum Bilanzstichtag 02 erneut auf seine Werthaltigkeit zu prüfen. Der zu diesem Zeitpunkt aktualisierte Businessplan für die Jahre 03 bis 07 wird der Mustermann AG einen Überblick über die künftige Ergebnisentwicklung und somit auch substantiierte Hinweise über die Wahrscheinlichkeit der Verlustnutzung geben.

Fall 24

Leasing

IAS 17

Sachverhalt

Die Mustermann AG benötigt eine neue Produktionsmaschine. Die Maschine ist standardisiert und könnte von verschiedenen Unternehmen eingesetzt werden. Die Mustermann AG hat einen Leasingvertrag mit folgenden Konditionen abgeschlossen: