

Bilanzierung von Gewinnsteuern nach IFRS

Einführung und Analyse mit Fokus auf die Bilanzierung von latenten Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen

Ralf Eckert, Dipl. Wirtschaftsinformatiker, MBA (International Taxation)*



Ralf Eckert, Dipl. Wirtschaftsinformatiker, MBA (International Taxation)

Inhalt

1	Einleitung	5.3	Konkurrenzverhältnisse
2	Short-Term Convergence-Projekt	5.3.1	Latente Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen und aus temporären Differenzen
3	Anwendungsbereich von IAS 12	5.3.2	Koordination erfolgswirksam und erfolgsneutral zu erfassender latenter Steuerguthaben
3.1	Abgrenzung der Gewinnsteuern von anderen Steuerarten	6	Schlussbemerkung
3.2	Weitere Abgrenzungsfragen		Literatur
4	Laufende Steuern		Berichte, Datenbanken, Sammelwerke
4.1	Bilanzansatz und Bewertung laufender Steuern		Rechtsquellen
4.2	Bilanzansatz und Bewertung von Steuerrisiken		Praxismitteilungen
5	Latente Steuern		
5.1	Bilanzansatz und Bewertung latenter Gewinnsteuern aus temporären Differenzen		
5.1.1	Das temporary-Konzept		
5.1.2	Bilanzansatzvoraussetzungen		
5.1.3	Aktivierungs- und Passivierungsverbote		
5.1.4	Bewertung und bilanzielle Erfassung		
5.2	Bilanzansatz und Bewertung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen		
5.2.1	Bilanzansatzvoraussetzungen		
5.2.1.1	Zukünftiger steuerbarer Gewinn		
5.2.1.2	Verlusthistorie und überzeugende weitere Nachweise		
5.2.2	Exkurs: Verlusthistorie im Fall abzugsfähiger temporärer Differenzen		
5.2.3	Bewertung und bilanzielle Erfassung		

* Managing Director im Bereich Group Tax, UBS AG, Zürich.

1 Einleitung

Rund 70 % aller SMI (Swiss Market Index)-Unternehmen führen mittlerweile ihre Konzernrechnungslegung nach IFRS (International Financial Reporting Standards)-Grundsätzen – Tendenz steigend. Die Bilanzierung von Gewinnsteuern nach IFRS, geregelt in IAS (International Accounting Standard) 12, stellt eine der wesentlichen Herausforderungen in Quartals- und Jahresabschluss-Prozessen dar und erhält dementsprechend verstärkten Fokus sowohl unternehmensseitig als auch in der externen Prüfung der mit IAS 12 in Zusammenhang stehenden Bilanzierungs- und Ausweisfragen. So prüft und analysiert u. a. auch die SIX Swiss Exchange (bis Ende Juli 2008: SWX Swiss Exchange) regelmässig die Offenlegung und Nachvollziehbarkeit unter dem Gesichtspunkt von IAS 12.¹

Wirft man ein Auge auf die durch die Finanzkrise beeinflussten Bilanzen der SMI-Unternehmen – und speziell die Bilanzen der Versicherungen und Finanzdienstleister –, so wird schnell klar, dass der Schwerpunkt der Bilanzierung von Gewinnsteuern momentan vor allem auf latenten Steuern, und nicht auf laufenden Steuern, liegt. Ein spezieller Fokus ist hier auf den bilanziellen Ansatz und die Bewertung latenter Steuerguthaben für steuerliche Verlustvorträge zu legen. Während sowohl die Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus Verlustvorträgen als auch die Bilanzierung temporärer Differenzen in der Literatur diskutiert werden,² wurden potentiell bestehende Konkurrenzverhältnisse der einzelnen Kategorien von latenten Steuerguthaben untereinander bisher wenig beleuchtet. Auch der am 31.3.2009 vom IASB (International Accounting Standards Board) veröffentlichte Vernehmlassungsentwurf eines «neuen» IFRS (Exposure Draft – Income Tax), welcher den bisher bestehenden IAS 12 in den nächsten Jahren ablösen soll, setzt zwar in gewissen Bereichen neue Massstäbe im Tax Accounting nach IFRS; er geht allerdings ebenfalls nicht im Detail auf derartige Konkurrenzverhältnisse ein.

Der vorliegende Beitrag soll aus Praktikersicht eine Einführung in die Bilanzierung von Gewinnsteuern nach IAS 12 geben, unter besonderer Berücksichtigung der aktuellen Frage der Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen. In diesem Zusammenhang werden praktische und aus meiner Sicht bisher

zu wenig diskutierte Problembereiche analysiert, und es wird auf bestehende Konkurrenzverhältnisse eingegangen, welche auftreten, wenn die (zu geringe) erwartete zukünftige Profitabilität eines Unternehmens eine vollständige bilanzielle Erfassung aller latenter Steuerguthaben (aus temporären Differenzen und steuerlichen Verlustvorträgen) nicht zulässt. Hierbei wird am Ende der jeweiligen Abschnitte auch auf potentielle Änderungen durch den neuen IAS 12 eingegangen. Eine detaillierte Abhandlung aller potentieller Neuerungen wird im vorliegenden Artikel allerdings nicht erfolgen.

2 Short-Term Convergence-Projekt

Wie bereits erwähnt, hat das IASB vor kurzem eine Neufassung von IAS 12 in Form eines Vernehmlassungsentwurfs herausgegeben. Dies erfolgte insbesondere, weil der bestehende IAS 12 diverse Fragestellungen offen lässt und diese durch einen neuen IFRS behandelt werden sollen, aber auch aufgrund des sog. Short-Term convergence-Projekts, welches zwischen dem IASB und dem FASB (Financial Accounting Standards Board) 2003 vereinbart wurde und das die schrittweise Angleichung der FASB- und IASB-Rechnungslegungsstandards vorsieht.³ Wesentliche Änderungen im Vergleich zum bestehenden IAS 12 sind u. a. zu erwarten:⁴

- bei der Definition des Steuerwerts (tax base), welcher nun von den steuerlichen Folgen abhängen soll, die eine Veräusserung eines Vermögensgegenstands oder eine Abtretung einer Schuld nach sich ziehen würde, und nicht mehr von der ursprünglich durch den Steuerpflichtigen vorgesehenen Art, die Position zu realisieren (z. B. durch Nutzung);
- durch die Streichung der Ausnahme, unter welcher keine latenten Steuerpositionen gebildet werden dürfen, falls die temporäre Differenz im Rahmen eines Geschäftsvorfalles entstand, der weder Auswirkungen auf das handelsrechtliche noch auf das steuerbare Ergebnis (Gewinn oder Verlust) hat und des Weiteren nicht im Zusammenhang mit einem Unternehmenszusammenschluss steht;
- durch die Einführung einer Brutto-Methode bei der Darstellung latenter Steuerguthaben; danach sind die latenten Steuerguthaben erst brutto und dann entsprechend um eine Wertberichtigung (valuation allowance) gekürzt netto auszuweisen;
- durch zusätzliche Klarstellungen im Bereich der Bewertung von latenten Steuerguthaben, welche insbe-

1 S. Mitteilung Nr. 8/2007 der Zulassungsstelle – Schwerpunkte betreffend Durchsicht der Jahresrechnungen 2007 sowie der Halbjahresberichte 2008.

2 S. LIENAU/ERDMANN/ZÜLCH, Bilanzierung latenter Steuern auf Verlustvorträge nach IAS 12, S. 1094; KRÖNER/BECKENHAUB, Konzernsteuerquote – Einflussfaktoren, Planung, Messung, Management, Kap. A und B; VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, Kap. 3 - 5.

3 S. weitergehend VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 22 - 24.

4 S. Exposure Draft – Income Tax Rz IN8

sondere bei der Analyse von zukünftig zu erwartenden steuerpflichtigen Erträgen von Wichtigkeit sein werden;

- durch die erstmalige Einführung von Kriterien zur Behandlung von Rückstellungen für Steuerrisiken. Hierbei hat sich das IASB, wie nicht anders zu erwarten war, stark an die Prinzipien des entsprechenden US GAAP-Standards angelehnt. Materielle Unterschiede bleiben dennoch bestehen;
- durch die Einführung von sehr komplexen Regelungen zum sog. backwards tracing von Steuerpositionen, welche in einem bestimmten Jahr im Eigenkapital verbucht wurden. Hier soll neu geregelt werden, ob z. B. Steuersatzänderungen oder Änderungen in der Bewertung der entsprechenden Steuerpositionen in den Folgejahren im Eigenkapital oder in der Erfolgsrechnung zu verbuchen sind.

Insgesamt kann festgehalten werden, dass das IASB viele Regelungen bzw. Konzepte des FASB im Rahmen des short-term convergence-Projekts übernommen hat. Wie bereits dargelegt, kann im Rahmen des vorliegenden Beitrags nicht auf die Einzelheiten der vorgeschlagenen Neuregelungen eingegangen werden; sie werden allerdings, sofern relevant, am Ende des jeweiligen Abschnitts nochmals im Vergleich zu der bestehenden Regelung nach IAS 12 aufgegriffen.

3 Anwendungsbereich von IAS 12

Die Bilanzierung von Steuern nach IFRS wird im Wesentlichen durch die Bilanzierungsnormen IAS 12 und 37 geregelt. Während sich der Anwendungsbereich von IAS 12 nach IAS 12 Rz 1 auf die Bilanzierung von Gewinnsteuern beschränkt, sind alle anderen, nicht aufgrund des Gewinns berechneten Steuerarten (so z. B. Mehrwertsteuern, Kapitalsteuern, Lohnsteuern und Sozialabgaben) nach den Regeln von IAS 37 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets buchhalterisch zu erfassen.

3.1 Abgrenzung der Gewinnsteuern von anderen Steuerarten

Die Abgrenzung der Steuerarten, welche unter IAS 12 bzw. 37 fallen, ist wichtig, da teilweise unterschiedliche Bilanzierungsregeln und Bewertungsansätze anzuwenden sind und daraus wesentliche Konsequenzen für die bilanzielle Erfassung der jeweiligen Steuerposition resultieren. Einer der wesentlichsten Unterschiede ist die Erfassung der Steuern, welche unter IAS 12 fallen, als Steueraufwand (also «below the line», d. h. ohne Auswirkung auf das betriebliche Ergebnis), wohingegen in IAS

37 geregelte Steuerpositionen als betrieblicher Aufwand im Betriebsergebnis (also «above the line») auszuweisen sind. Dies kann in der Praxis wesentliche Auswirkungen auf Finanzkennzahlen, wie z. B. cost/income ratios, haben.

Als Gewinnsteuern werden nach IAS 12 Rz 2 alle Steuerarten erfasst, welche auf der Basis des steuerlichen Gewinns berechnet werden. So liegen die Gewinnsteuern eines Unternehmens, aber auch auf Dividendenzahlungen einer Tochtergesellschaft anfallende Quellensteuern im Anwendungsbereich von IAS 12. Es stellt sich allerdings die Frage, wie eng das Erfordernis des Bezugs zum steuerlichen Gewinn auszulegen sei. Basierend auf Aussagen des IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) und in der Literatur vertretener Auffassungen⁵ ist davon auszugehen, dass als Berechnungsgrundlage nicht nur der steuerliche, sondern auch der handelsrechtliche Gewinn dienen kann. Klar ist allerdings, dass es sich bei der zugrundeliegenden Grösse um eine Netto- (und nicht um eine Brutto-)Ertragsgrösse (wie z. B. Umsatz, Handelsertrag etc.) handeln darf. Steuern, welche auf der Grundlage von Bruttoertragsgrössen berechnet werden, müssen demgegenüber nach IAS 37 als betrieblicher Aufwand bilanziert werden.

Die Abgrenzung von nach IAS 12 zu erfassenden Gewinnsteuern gegenüber anderen Steuerarten ist oftmals komplex. So werden z. B. in bestimmten Ländern Mindeststeuern erhoben, wenn die ordentliche Steuer aufgrund des steuerlichen Gewinns bzw. Verlusts zu einer niedrigeren Belastung führt als eine alternativ (oftmals auf dem Kapital oder dem Umsatz) berechnete Steuer.⁶ In derartigen Fällen wird die ordentliche Gewinnsteuer als Steueraufwand nach IAS 12 behandelt und ausgewiesen; sobald die Mindestbesteuerung eintritt (und dies ist meist in Verlustperioden der Fall), ist der Teil der Besteuerung, welcher nicht auf dem steuerlichen Gewinn berechnet wird, als betrieblicher Aufwand nach IAS 37 zu behandeln.

In der Schweiz kann sich die Abgrenzungsfrage z. B. in den Kantonen stellen, in welchen die Kapitalsteuer als Mindeststeuer gilt. Während der Bund die Kapitalsteuer nämlich bereits im Rahmen der Unternehmenssteuerreform I⁷ abgeschafft hatte, wurde sie auch im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II⁸ auf der Ebene von Kantonen und Gemeinden beibehalten, um eine Mindestbesteuerung zu gewährleisten. Im Gegenzug wurde den

5 IFRS Manual of Accounting 2009, S. 13002 Ziff. 13.9; Insights into IFRS, S. 618 - 619, Ziff. 3.13.10.30 - 3.13.10.100; IASPlus, Issues Not Added to IFRIC's Agenda.

6 So z. B. die alternative minimum tax in den USA.

7 Unternehmenssteuerreformgesetz I.

8 Unternehmenssteuerreformgesetz II.

Kantonen allerdings die Möglichkeit eingeräumt, die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anzurechnen.⁹ Die Anrechnung der Gewinnsteuer führt in der Praxis¹⁰ dazu, dass jeweils die höhere der beiden Steuern zu entrichten ist.

Wie das folgende Beispiel zeigt, ist eine Unterscheidung zwischen nach IAS 12 zu bilanzierenden Gewinnsteuern und den nach IAS 37 zu erfassenden Steuern wichtig.

Beispiel: Steuern als Steuer- oder als Betriebsaufwand

Annahmen:	
Kapitalsteuer (vor Anrechnung der Gewinnsteuer)	500
Gewinnsteuer	2000
Total Steuerbelastung	2000

In diesem Fall stellt sich die Frage, ob 2000 als Gewinnsteuer nach IAS 12 als Steueraufwand ausgewiesen werden müssten oder ob 500 Kapitalsteuer nach IAS 37 als betrieblicher Aufwand und 1500 nach IAS 12 als Gewinnsteuer bilanziell zu erfassen seien. Wie bereits erläutert, können Unternehmen ein Interesse daran haben, den höheren Betrag als Steueraufwand auszuweisen, um somit den betrieblichen Aufwand nicht zu «belasten». Nachdem allerdings in diesem Beispiel der Sockel- bzw. Mindestbetrag der Besteuerung (hier 500) auf der Basis von Kapital (und nicht auf der Basis des steuerbaren Gewinns) berechnet wurde, müssten m. E. die Kapitalsteuer von 500 als betrieblicher Aufwand und die Gewinnsteuer von 1500 als Steueraufwand nach IAS 12 ausgewiesen werden. Läge die Gewinnsteuer niedriger als die Kapitalsteuer, wäre der Mindestbetrag (aufgrund des Kapitals berechnet) vollständig als betrieblicher Aufwand nach IAS 37 und nicht als Steueraufwand nach IAS 12 auszuweisen.

3.2 Weitere Abgrenzungsfragen

Neben der Abgrenzung von Steuerarten, welche nach IAS 12 bzw. 37 zu behandeln sind, stellt das IASB im Rahmen der Definition des Anwendungsbereichs von IAS 12 klar, dass staatliche Beihilfen, steuerliche Investitionszulagen sowie der potentielle Erlass von Gewinnsteuerverbindlichkeiten nicht nach IAS 12, sondern nach IAS 20 – Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance zu behandeln sind.

Eine weitere in der Praxis relevante Fragestellung ist die Bilanzierung von auf Gewinnsteuern im Allgemeinen und auf Gewinnsteuerrisiken im Speziellen entfallenden Zinsaufwendungen (und -erträgen) sowie Strafzuschlägen. Auf die Frage, ob entsprechende Zinsen und Strafzuschläge unter IAS 12 zusammen mit den zugrundeliegenden Steuerpositionen als Steueraufwand oder nach IAS 37 als betrieblicher Zins- oder sonstiger Aufwand zu behandeln sind, geht IAS 12 nicht explizit ein. Da allerdings weder Zinsen noch Strafzuschläge auf der Basis des steuerlichen Gewinns (oder einer entsprechenden Bruttogrösse) berechnet werden, sprächen einige Argu-

mente dafür, diese Kosten (und u. U. Erträge) nach IAS 37 als betrieblichen Aufwand zu behandeln. Da es in der Praxis aber häufig nicht leicht fällt, die Zins- und/oder Strafkomponekte von der Gewinnsteuerkomponente zu separieren (so z. B. im Rahmen einer pauschalen Einigung mit der Veranlagungsbehörde), lässt sich m. E. eine Bilanzierung als Bestandteil des Steueraufwands nach IAS 12 auch aufgrund der Regelungslücke in IAS 12 vertreten.¹¹ Aufgrund dieser Regelungslücke sollten allerdings an die Stetigkeit der Bilanzierung von mit Gewinnsteuern im Zusammenhang stehenden Zinsen und Strafzuschlägen sowie an eine entsprechende Anhangangabe bei wesentlichen Beträgen erhöhte Anforderungen gestellt werden.

Der Exposure Draft – Income Tax (s. Abschn. 2) sieht keine wesentlichen Änderungen im Anwendungsbereich oder in den dargestellten Abgrenzungsfragen vor. Er weist allerdings explizit in Rz 39 darauf hin, dass der Ausweis von Zinsaufwendungen und Strafzuschlägen eine Frage der konsistenten Bilanzierungspraxis des jeweiligen Unternehmens sei und verlangt, dass er im Konzern entsprechend konsistent dokumentiert und umgesetzt werde. Insofern wird das oben vertretene faktische Wahlrecht bestätigt.

Nach Analyse und Erläuterung des Anwendungsbereichs von IAS 12 befassen sich die weiteren Ausführungen mit der Bilanzierung von Gewinnsteuern nach IAS 12. Die Regelungen von IAS 12 unterscheiden hierbei insbesondere die bilanzielle Erfassung und Bewertung laufender und latenter Steuerguthaben und -verpflichtungen sowie damit im Zusammenhang stehende Offenlegungspflichten. Auf diese Themengebiete wird im Folgenden näher eingegangen.

4 Laufende Steuern

IAS 12 Rz 5 definiert laufende Steuern als den zu entrichtenden (bzw. rückforderbaren) Steuerbetrag, welcher sich auf den steuerlichen Gewinn (bzw. Verlust) einer Berichtsperiode bezieht. Obwohl IAS 12 auf die Behandlung laufender Steuern in weitaus geringerem Umfang eingeht, als dies für latente Steuern gilt, stellen sich in diesem Zusammenhang insbesondere Fragen im Bereich der Bilanzierung und Bewertung laufender Steuern sowie von Steuerrisiken.

9 Art. 30 Abs. 2 StHG; s. Kolb, Übersicht über die schweizerische Unternehmenssteuerreform II, S. 364.

10 S. z. B. StP TG 98 Nr. 1 zur Berechnung der Kapitalsteuer im Kanton Thurgau.

11 So auch IFRS Manual of Accounting 2009, S. 13014, Ziff. 13.74.5 - 13.74.7.

4.1 Bilanzansatz und Bewertung laufender Steuern

Laufende Gewinnsteuern, welche sich auf den steuerlichen Gewinn der laufenden Periode bzw. von Vorjahren beziehen, sind nach IAS 12 Rz 12 im Fall von Gewinnsteuerschulden mit dem geschuldeten Betrag und im Fall von Gewinnsteuerforderungen mit dem Betrag anzusetzen, um den bereits geleistete Vorauszahlungen die tatsächlich ermittelte Steuerschuld übersteigen.¹² Die ausgewiesene laufende Gewinnsteuerschuld bzw. -forderung spiegelt im Allgemeinen den Betrag wider, welcher auch in der Steuererklärung als Steuerschuld bzw. -forderung ausgewiesen wird. Insbesondere sind die Gewinnsteuern von Bund, Kantonen und Gemeinden als laufende Steuern zu bilanzieren.

Ergeben sich im laufenden Jahr Änderungen in Bezug auf Vorjahre (z. B. aufgrund von Anpassungen im Zeitraum zwischen Rückstellungsberechnung und Erstellung der Jahressteuererklärung [sog. return to accrual adjustments]), so werden etwaige Änderungen der Gewinnsteuerschulden bzw. -forderungen in der laufenden Berichtsperiode verbucht. Lediglich wenn es sich bei der Anpassung um eine wesentliche Fehlerkorrektur handelt, muss diese Anpassung nach IAS 8 – Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors durch eine Anpassung (restatement) der Vorperioden korrigiert werden.¹³

In bestimmten Ländern ist es möglich (so z. B. in den USA und Deutschland, allerdings nicht in der Schweiz), den Verlust einer Periode in Vorperioden zurückzutragen und gegen steuerliche Gewinne der Vorperioden zu verrechnen. Sofern dadurch die bezahlte Steuer die entsprechende Steuerschuld in Bezug auf die Vorperioden übersteigt, ist für diesen Betrag nach IAS 12 Rz 13 - 14 in der laufenden Periode eine Steuerforderung zu bilanzieren.¹⁴ Bezüglich der Behandlung von steuerlichen Verlustvorträgen wird auf Abschn. 5.2 verwiesen.

Die laufenden Steuern sind nach IAS 12 Rz 46 aufgrund von Steuersätzen zu bewerten, welche formell verabschiedet worden sind. Die Höhe der laufenden Steuerschulden bzw. -forderungen muss dem Betrag entsprechen, welcher erwartungsgemäss abzuführen ist bzw. zurückgefordert werden kann.¹⁵ Formell verabschiedete Steuersätze liegen vor, sofern die Gesetzesvorlage – z. B. im Bund – durch den Nationalrat und den Ständerat sowie in einem etwaigen Referendum angenommen wurde.

Da die (Gewinn-)Steuern in der Schweiz von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage (also dem steuerbaren Gewinn) abzugsfähig sind, wird die effektive, auf den Gewinn vor Gewinnsteuern bezogene Steuerbelastung bzw. -forderung mit einem entsprechend verminderten Steuersatz berechnet. Obwohl IAS 12 Rz 53 das Abzinsen von latenten Steuerguthaben und -verbindlichkeiten explizit verbietet, existiert keine entsprechende Regelung für laufende Steuerguthaben und -verbindlichkeiten. Da das Verbot der Abzinsung latenter Steuern im Wesentlichen auf die Schwierigkeit zurückzuführen ist, den Zeitpunkt der Umkehrung latenter Steuerguthaben und -verbindlichkeiten zu ermitteln und dies für laufende Steuerguthaben und -verbindlichkeiten gerade nicht der Fall ist und überdies IAS 12 Rz 46 fordert, dass laufende Steuern dem Betrag entsprechen, welcher erwartungsgemäss abzuführen ist bzw. zurückgefordert werden kann, ist aus Sicht des Verfassers gegen eine Abzinsung längerfristiger laufender Steuerguthaben bzw. -verbindlichkeiten nichts einzuwenden. Die entsprechenden Zinsaufwendungen oder -erträge sind in zukünftigen Perioden dann folgerichtig als Zinsaufwand bzw. -ertrag auszuweisen, und nicht als Steueraufwand bzw. -ertrag.¹⁶

Laufende Steuern sind nach IAS 12 Rz 58 im Allgemeinen der zugrundeliegenden Transaktion folgend in der Erfolgsrechnung auszuweisen, sofern sich die Steuern nicht auf Sachverhalte beziehen, welche bilanziell direkt im Eigenkapital erfasst wurden oder im Zusammenhang mit Unternehmensakquisitionen stehen. In diesen besonderen Fällen ist nämlich der laufende Steueraufwand bzw. -ertrag korrespondierend mit der zugrunde liegenden Transaktion direkt im Eigenkapital bzw. Firmenwert (und nicht in der Erfolgsrechnung) zu verbuchen. So werden z. B. Gewinne aus eigenen Aktien nach Swiss GAAP FER und folglich Schweizer Steuerrecht erfolgswirksam erfasst und führen deshalb zu steuerbarem Gewinn und demnach laufendem Steueraufwand nach Swiss GAAP FER. Nach IAS 39 werden Transaktionen mit eigenen Aktien allerdings direkt im Eigenkapital bilanziert. Deshalb ist in diesem Beispiel auch der auf die Transaktion mit eigenen Aktien entfallende Steueraufwand nach IAS 12 Rz 58 iVm IAS 12 Rz 61 im Eigenkapital – und nicht erfolgswirksam – zu verbuchen.

Ein Vergleich von IAS 12 und Swiss GAAP FER 11, welcher für Schweizer Unternehmen, die nach SWISS GAAP FER bilanzieren, Empfehlungen und Erläuterungen zu Bilanzansatz, Bewertung und Offenlegung von laufenden und latenten Gewinnsteuern enthält, macht im Bereich der laufenden Steuern keine wesentlichen Unter-

12 Vgl. VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 122.

13 S. IFRS Manual of Accounting 2009, S. 13004, Ziff. 13.43.

14 S. IFRS Manual of Accounting 2009, S. 13004, Ziff. 13.43.

15 S. IFRS Manual of Accounting 2009, S. 13011, Ziff. 13.71.

16 S. auch IFRS Manual of Accounting 2009, S. 13011, Ziff. 13.72 - 13.73.

schiede deutlich. Zwar sind die in IAS 12 enthaltenen Regelungen weitaus detaillierter und umfangreicher als jene des auf 3 Seiten gefassten Swiss GAAP FER 11; allerdings ergeben sich materiell keine wesentlichen Unterschiede im Bereich der Bilanzierung und Bewertung laufender Steuern.¹⁷

Der neue Exposure Draft – Income Tax (s. Abschn. 2) macht in Rz 24 sowie Rz B26 und B27 zusätzliche Ausführungen zur Bewertung laufender Steuern. Diese enthalten allerdings materiell keine wesentlichen Abweichungen zum bisherigen IAS 12.

4.2 Bilanzansatz und Bewertung von Steuerrisiken

Die Berechnung laufender Steuern aufgrund der zu erwartenden Steuerbelastung bzw. -forderung der laufenden Periode bzw. Vorperioden kann u. U. (dies stellt in der Praxis den Regelfall dar) durch Unsicherheiten beeinflusst und deshalb mit Risiken behaftet sein. Dies ist z. B. der Fall im Bereich der Verrechnungspreise, welche in Steuerprüfungen vermehrt zu Disputen zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden führen, oder in anderen Bereichen, in welchen klare gesetzliche Regelungen oder Verwaltungsanweisungen nicht in ausreichendem Masse bzw. Detaillierungsgrad vorhanden sind. Dies führt u. U. dazu, dass der Steuerpflichtige in der Steuererklärung und folglich bei der Berechnung der laufenden Steuern eine Position einnimmt, welche mit Unsicherheiten und dem Risiko eines zusätzlichen Steueraufwandes verbunden ist.

IAS 12 enthält keine speziellen Regelungen bezüglich Bilanzansatz und Bewertung von drohenden Steuerschulden aus steuerlichen Risiken bzw. Unsicherheiten. Daher muss gemäss IAS 8 Rz 10 iVm IAS 8 Rz 11 für die Bilanzierung und Bewertung von Steuerrisiken zuerst auf Regelungen in anderen IFRS-Standards und dann auf Regelungen im Gesamtrahmen der IFRS zurückgegriffen werden. Ein direkter Rückgriff auf IAS 37 (s. Abschn. 2) kann nicht erfolgen, da IAS 37 explizit seine Anwendung auf in IAS 12 geregelte Steuern ausschliesst.¹⁸

Deshalb muss für die Bilanzierung und Bewertung von drohenden Steuerschulden auf die allgemeine Bewertungsregel von IAS 12 Rz 46 zurückgegriffen werden. Wie bereits dargestellt, sind laufende Steuern nach IAS 12 Rz 46 in der Höhe der zu erwartenden Steuerschulden bzw. -forderungen aufgrund von Steuersätzen zu bewer-

ten, welche formell verabschiedet worden sind.¹⁹ Trotz des Anwendungsausschlusses von IAS 37 für in IAS 12 geregelte Steuern (nach IAS 37 Rz 5(b)), kann IAS 37 hierbei als allgemeiner Massstab zur Ermittlung des bilanziellen Werts von drohenden Steuerschulden herangezogen werden. Insofern sind drohende Steuerschulden dann anzusetzen, wenn infolge eines in der Vergangenheit liegenden Ereignisses eine gegenwärtige Verpflichtung vorliegt und deren Erfüllung wahrscheinlich (größer als 50 %) und verlässlich messbar ist.²⁰ Die drohende Steuerschuld ist vom Steuerpflichtigen in dem Umfang anzusetzen, in dem ein Abfluss von wirtschaftlichen Ressourcen aufgrund eines «best estimate» und nach professionellem Messen und Ermessen erwartet wird.

Wie ersichtlich, und dies ist auch in der Praxis häufig der Fall, ist die Bilanzierung und Bewertung von drohenden Steuerschulden aus steuerlichen Risiken, auch aufgrund mangelnder detaillierter Vorgaben durch die IFRS, mit einer erheblichen Unsicherheit und einem grossen Ermessensspielraum des Steuerpflichtigen verbunden. Auf der anderen Seite stellen drohende Steuerrisiken u. U. einen erheblichen Teil der erwarteten Steuerschuld nach IAS 12 Rz 46 dar. Deshalb sollten das steuerliche Risikomanagement (einschliesslich der Berichterstattung an die Geschäftsleitung) sowie der bilanzielle Ansatz und die Bewertung von drohenden Steuerschulden in internen Richtlinien klar geregelt, Verantwortlichkeiten definiert und mit anderen Bereichen des Unternehmens (z. B. Risikomanagement, CFO etc.) abgestimmt sein. Es ist aus Sicht des Verfassers unabdingbar, dass derartige Themen auch regelmässig auf Geschäftsleitungs- und Verwaltungsratsebene präsentiert und diskutiert werden.

Das FASB verabschiedete 2006 mit der FASB Interpretation No. 48 (FIN 48) detaillierte Regelungen zur Bilanzierung und Bewertung sog. uncertain tax positions, welche für US GAAP-Anwender ab dem Jahr 2007 anzuwenden sind. Im Rahmen dieses Beitrags kann nicht auf die Details der FIN 48 eingegangen werden. Allerdings sei erwähnt, dass das FASB mit dieser äusserst komplexen (und teilweise umstrittenen) Regelung zumindest versucht hat, Klarheit und ein «level playing field» bei der Bilanzierung von drohenden Steuerschulden zu schaffen. Insofern wurden die in diesem Zusammenhang bestehenden Unsicherheiten und der vor FIN 48 bestehende Ermessensspielraum eingeschränkt.

Der neue Exposure Draft – Income Tax (s. Abschn. 2) enthält nun erfreulicherweise in Rz 26 sowie Rz BC57 - 63 konkrete Regelungen und Anmerkungen zur Bilanzierung

17 Vgl. auch SANER/BIERI, Swiss GAAP FER 11 Steuern.

18 Vgl. VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 125.

19 S. IFRS Manual of Accounting 2009, S. 13012, Ziff. 13.74.

20 Vgl. KRÖNER/BECKENHAUB, Konzernsteuerquote – Einflussfaktoren, Planung, Messung, Management, S. 134 ff.

von Rückstellungen für Steuerrisiken. Es wird hierbei sowohl für laufende und latente Steuerpositionen gefordert, bei Steuerrisiken eine Rückstellung zu bilanzieren, welche im Rahmen einer risikogewichteten Durchschnittsberechnung aller Steuerrisiken bewertet werden sollte. Die Analyse der Risiken muss – konsistent mit den FIN 48-Regelungen – auf einem vollständigen Transparenzprinzip erfolgen, d. h. unter der Prämisse, dass Steuerprüfer den Sachverhalt unter Kenntnis aller relevanten Tatsachen prüfen. Während der Exposure Draft – Income Tax die vollständige Übernahme der FASB-Regelungen zu FIN 48 ablehnte, folgt die vorgeschlagene Regelung dieser trotzdem in vielen Bereichen.

Eine wesentliche Konsequenz der neuen Regelungen zu Rückstellungen für Steuerrisiken im Exposure Draft – Income Tax wäre allerdings die Bilanzierung von Steuerrisiken für Extremfälle, sog. stress risks. In derartigen Fällen, in welchen eine sehr geringe Eintrittswahrscheinlichkeit besteht, das Steuerrisiko selbst allerdings bei dessen Eintritt sehr grosse Beträge darstellen würde, wurden bis dato keine Steuerrückstellungen erfasst, da die Wahrscheinlichkeit eines Abflusses von finanziellen Ressourcen als sehr unwahrscheinlich angesehen wurde. Nach dem vorliegenden Exposure Draft – Income Tax würden allerdings Steuerrückstellungen auf der Basis einer risikogewichteten Durchschnittsbetrachtung aller Risiken und somit auch stress risks gefordert.

Offenlegungspflichten zu laufenden Steuern sind im Wesentlichen in IAS 12 Rz 79 ff. geregelt. Im Rahmen des vorliegenden Artikels wird nicht auf die einzelnen Offenlegungspflichten eingegangen und deshalb auf IAS 12 Rz 79 ff. sowie entsprechende Literatur verwiesen.²¹ Dabei wird ausdrücklich auf die Notwendigkeit des Ausweises einer steuerlichen Überleitungsrechnung zwischen dem aufgrund statutarischer Steuersätze erwarteten Steueraufwand und dem effektiven Steuersatz (IAS 12 Rz 81c) verwiesen.

5 Latente Steuern

Wie bereits erwähnt, regelt IAS 12 neben der Bilanzierung und Bewertung laufender Gewinnsteuern in weit grösserem Umfang und Detail den bilanziellen Ansatz und die Bewertung von latenten Steuern. Im Folgenden wird ein kurzer Überblick über die Bilanzierung und Bewertung latenter Steuerguthaben und -verpflichtungen im Allgemeinen gegeben, bevor auf die Bilanzierung und

Bewertung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen fokussiert wird.²²

5.1 Bilanzansatz und Bewertung latenter Gewinnsteuern aus temporären Differenzen

IAS 12 Rz 15 und Rz 24 iVm Rz 5 fordern die bilanzielle Erfassung latenter Steuerverpflichtungen und Steuerguthaben in Bezug auf alle temporären Differenzen zwischen Steuerbilanz und IFRS-Bilanz. Hierbei sind sowohl temporäre Differenzen zwischen der Steuerbilanz des Bilanzierenden und des auf IFRS basierenden Einzelabschlusses als auch Differenzen zwischen der Steuerbilanz des Bilanzierenden (bzw. IFRS-Einzelabschluss) und des IFRS-Konzernabschlusses zu berücksichtigen. In der Praxis resultieren temporäre Unterschiede in Bezug auf den IFRS-Konzernabschluss hauptsächlich aus Konsolidierungsmassnahmen (z. B. Fremdwährungsumrechnungen) bzw. at-equity-Konsolidierungen.²³

5.1.1 Das temporary-Konzept

IAS 12 sieht eine generelle Bilanzansatzverpflichtung für alle latenten Steuerverpflichtungen und Steuerguthaben für temporäre Differenzen zwischen dem jeweiligen Steuerwert (tax base) und dem entsprechenden IFRS-Buchwert vor. Temporäre Differenzen werden durch IAS 12 Rz 5 in steuerbare temporäre und abzugsfähige temporäre Differenzen kategorisiert, welche entsprechend zur Bilanzierung von latenten Steuerverpflichtungen (IAS 12 Rz 15) bzw. von latenten Steuerguthaben (IAS 12 Rz 24) führen.

Die Bilanzierung latenter Steuern basiert hierbei auf einer bilanzorientierten Betrachtungsweise, welche grundsätzlich dem sog. temporary concept folgt.²⁴

Temporäre Differenzen werden in IAS 12 Rz 5 als temporäre Differenzen zwischen Buchwert nach IFRS und Steuerwert eines Vermögensgegenstands bzw. einer Schuld, welche in zukünftigen Perioden (im Zeitpunkt des Ausgleichs der Differenz) zu Steuerbelastungen (la-

21 S. z. B. weitergehend VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 137 - 138; HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067885 - 1067896.

22 Im Weiteren s. auch ECKERT, Bilanzierung steuerlicher Verlustvorträge nach IFRS – Analyse bestehender Konkurrenzverhältnisse unter Berücksichtigung von IFRS 2. Zu weitergehenden Details bezüglich Bilanzierung und Bewertung latenter Steuern wird auf VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, Kap. 3 - 5, und KRÖNER/BECKENHAUB, Konzernsteuerquote – Einflussfaktoren, Planung, Messung, Management, S. 4 - 22, verwiesen.

23 S. weitergehend VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 45 ff.

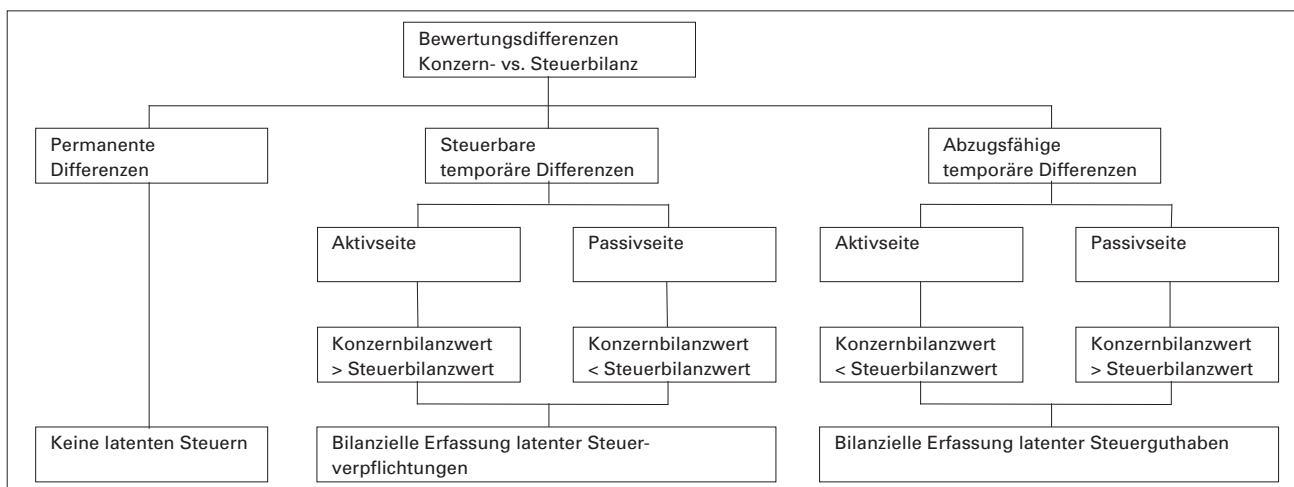
24 Vgl. KRÖNER/BENZEL, Konzernsteuerquote – Die Ertragsteuerbelastung in der Wahrnehmung durch die Kapitalmärkte, S. 1108 - 1109.

tente Steuerverpflichtungen) bzw. Steuerminderungen (latente Steuerguthaben) führen werden, definiert. Da es im Allgemeinen nicht auf den Zeitpunkt des Ausgleichs der temporären Differenz ankommt, werden auch sog. *quasi-permanente Differenzen*, welche sich erst bei der Veräußerung eines Vermögensgegenstands oder der Rückzahlung einer Schuld umkehren, berücksichtigt. Permanente Differenzen, welche sich im Zeitablauf nicht wieder ausgleichen (so z. B. für Beteiligungen, welche steuerfrei veräußert werden können), sind hingegen nicht zu berücksichtigen.²⁵

- bungskriterien) oder (ii) zwar in der Steuerbilanz angesetzt wird, jedoch nicht in der IFRS-Bilanz; oder
- der Buchwert einer Verbindlichkeit (i) im IFRS-Abschluss mit einem höheren Wert als im steuerlichen Abschluss angesetzt wird oder (ii) zwar in der IFRS-Bilanz angesetzt wird, in der Steuerbilanz hingegen nicht (z. B. im Fall von Drohverlustrückstellungen).²⁷

Die folgende grafische Darstellung gibt eine Übersicht über Bewertungsdifferenzen zwischen IFRS- und Steuerbilanz sowie deren potentielle Auswirkungen auf die bilanzielle Darstellung latenter Steuern.²⁸

Grafik: Bewertungsdifferenzen und latente Steuern



Eine *steuerbare temporäre Differenz* ergibt sich, falls:

- der Buchwert eines Vermögensgegenstands (i) in der IFRS-Bilanz mit einem höheren Wert angesetzt wird als in der Steuerbilanz (z. B. aufgrund unterschiedlicher Abschreibungslaufzeiten oder Abschreibungskriterien) oder (ii) zwar in der IFRS-Bilanz angesetzt wird, nicht jedoch in der Steuerbilanz (z. B. gewisse Entwicklungskosten); oder
- der Buchwert einer Verbindlichkeit (i) im IFRS-Abschluss mit einem niedrigeren Wert als im steuerlichen Abschluss angesetzt wird oder (ii) in der IFRS-Bilanz nicht angesetzt wird, in der Steuerbilanz allerdings schon.²⁶

Entsprechend ergibt sich eine *abzugsfähige temporäre Differenz*, falls:

- der Buchwert eines Vermögensgegenstands (i) in der IFRS-Bilanz mit einem niedrigeren Wert angesetzt wird als in der Steuerbilanz (z. B. aufgrund unterschiedlicher Abschreibungslaufzeiten oder Abschrei-

5.1.2 Bilanzansatzvoraussetzungen

Grundsätzlich sind für alle temporären (und quasi-permanenten) Differenzen zwischen Steuerwert und IFRS-Buchwert latente Steuerverbindlichkeiten bzw. latente Steuerguthaben zu bilanzieren. Auf kodifizierte Ausnahmen wird in Abschn. 5.1.3 eingegangen.

Sofern abzugsfähige temporäre Differenzen bestehen, sind latente Steuerguthaben nach IAS 12 Rz 24 für diese nur unter der zusätzlichen Voraussetzung zu bilanzieren, dass es wahrscheinlich ist, dass der jeweilige Steuerpflichtige in zukünftigen Perioden über ausreichenden steuerbaren Gewinn verfügt, gegen den die abzugsfähigen temporären Differenzen verrechnet werden können, da ansonsten kein wirtschaftlicher Nutzen der abzugsfähigen temporären Differenzen gegeben wäre. Darüber hinaus muss es sich bei dem für die Zukunft erwarteten steuerbaren Gewinn und den abzugsfähigen temporären Differenzen um Verpflichtungen bzw. latente Ansprüche

25 Vgl. KRÖNER/BENZEL, Konzernsteuerquote – Die Ertragsteuerbelastung in der Wahrnehmung durch die Kapitalmärkte, S. 1108 - 1109.

26 Vgl. VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 28.

27 S. International GAAP 2008, S. 1833 - 1834; VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 27.

28 In Anlehnung an KRÖNER/BECKENHAUB, Konzernsteuerquote – Einflussfaktoren, Planung, Messung, Management, S. 13.

gegenüber derselben Steuerbehörde handeln, um diese verrechnen zu können.

«Wahrscheinlich» (probable) wird hierbei im Sinne einer über 50 % liegenden Sicherheit definiert. Dies bestätigte der IASB im Juli 2003 im Rahmen des short-term convergence-Projekts zwischen IASB und FASB, indem er bestätigte, dass das FAS 109 für US GAAP zugrunde liegende Konzept von «more likely than not» dem Sinne nach dem IAS 12 zugrunde liegenden «probable» gleichzustellen sei (s. auch die Ausführungen bezüglich des neuen Exposure Draft – Income Tax am Ende des Abschn. 5.1.3).²⁹

Unter *zukünftigen Perioden* wird man im Allgemeinen den Zeitpunkt verstehen müssen, in welchem sich die abzugsfähigen temporären Differenzen realisieren.³⁰

Ausreichender steuerbarer Gewinn wird nach IAS 12 Rz 28 angenommen, sofern ausreichende steuerbare temporäre Differenzen, also latente Steuerverpflichtungen, in Bezug auf dasselbe Steuersubjekt und gegenüber derselben Steuerbehörde vorliegen, welche sich in der gleichen Periode wie die abzugsfähigen temporären Differenzen umkehren werden. Dasselbe gilt, falls sich die steuerbaren temporären Differenzen nicht zeitgleich mit abzugsfähigen temporären Differenzen realisieren, aber in einer Periode, in welche die eventuell aus abzugsfähigen temporären Differenzen entstehenden steuerlichen Verluste zurück- oder vorgetragen werden können.³¹

Im Fall ungenügender steuerbarer temporärer Differenzen können latente Steuerguthaben für abzugsfähige temporäre Differenzen nur dann bilanziert werden, falls es wahrscheinlich ist, dass das Steuersubjekt in der Periode, in der sich die abzugsfähige temporäre Differenz umkehrt, genügend steuerbaren Gewinn erwirtschaftet, um die abzugsfähige temporäre Differenz zu verrechnen. Dasselbe gilt, falls steuerbarer Gewinn in Perioden angefallen ist bzw. erwartet wird, in die eine abzugsfähige temporäre Differenz bei Umkehrung im Rahmen eines steuerlichen Verlusts zurück- bzw. vorgetragen werden kann. Bei der Ermittlung des für die Zukunft erwarteten steuerbaren Gewinns dürfen Beträge nicht berücksichtigt werden, die sich aus dem für die Zukunft erwarteten Entstehen abzugsfähiger temporärer Differenzen ergeben, da diese ihrerseits wieder zukünftigen steuerbaren Gewinn voraussetzen.³² IAS 12 Rz 29 nennt auch das Vorliegen von Steuergestaltungsmöglichkeiten, mit denen

steuerbarer Gewinn in geeigneten Besteuerungsperioden generiert werden kann, als Möglichkeit, die Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus abzugsfähigen temporären Differenzen zu sichern.

5.1.3 Aktivierungs- und Passivierungsverbote

Trotz des Vorliegens temporärer Differenzen und, im Fall von latenten Steuerguthaben, von ausreichendem für die Zukunft erwartetem steuerbarem Gewinn, sieht IAS 12 folgende explizite Aktivierungs- bzw. Passivierungsverbote für latente Steuern vor:³³

- Die temporäre Differenz resultiert aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld im Rahmen eines Geschäftsvorfalles, der weder Auswirkungen auf den handelsrechtlichen noch auf den steuerlichen Gewinn (bzw. Verlust) hat und des Weiteren nicht im Zusammenhang mit einem Unternehmenszusammenschluss steht (vgl. auch IAS 12 Rz 15(b), 12 Rz 22(c), 12 Rz 24(b), 12 Rz 33).
- Die abzugsfähige bzw. steuerbare temporäre Differenz resultiert aus Anteilen an Tochtergesellschaften, Niederlassungen, assoziierten Unternehmen oder Anteilen an Joint Ventures, welche sich nach IAS 12 Rz 44 in absehbarer Zeit nicht umkehren werden (vgl. auch IAS 12 Rz 24, 12 Rz 15, 12 Rz 39, 12 Rz 44).
- Die steuerbare temporäre Differenz ergibt sich aus dem erstmaligen Ansatz eines Goodwills (nach IFRS 3; vgl. auch IAS 12 Rz 15a, 12 Rz 21).

In allen anderen Fällen temporärer Differenzen sieht IAS 12 bei Vorliegen obengenannter Voraussetzungen eine Aktivierungs- bzw. Passivierungspflicht für latente Steuerguthaben bzw. Steuerverbindlichkeiten vor.

Der Exposure Draft – Income Tax (s. Abschn. 2) behält in Rz 20 - 21 den Ansatz zur Bilanzierung temporärer Differenzen bei. Der Ausschluss permanenter Differenzen von der Bilanzierung wird über die Definition des Steuerwerts (tax basis) geregelt, welche in Rz 14 - 16 erläutert wird und vorsieht, dass der Steuerwert eines Vermögensgegenstands oder einer Verbindlichkeit den steuerbaren oder steuerlich abzugsfähigen Betrag darstellt, der bei Realisierung des Vermögensgegenstands durch Veräußerung oder der Schuld durch Zahlung entstehen würde. Daneben sieht Rz 21 iVm Rz B1 - B15 die Abschaffung der in Abschn. 5.1.3 dargestellten Aktivierungs- bzw. Passivierungsverbote für latente Steuern aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögensgegenstands oder einer Schuld vor. Bezüglich der Realisierbarkeit von latenten Steuerguthaben und deren Bilanzansatzkriterien führt Rz B16 - 25 ein Wertberichtigungs-Konzept (valuation

29 S. Abschn. 2; IAS PLUS.

30 S. IAS 12 Rz 29; HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067812; s. hierzu auch Abschn. 2.

31 S. HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067810.

32 S. IAS 12 Rz 29(a); HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067811.

33 Vgl. VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 29 - 32.

allowance concept) ein. Dieses sieht vor, dass grundsätzlich für alle temporären abzugsfähigen Differenzen und steuerlichen Verlustvorträge latente Steuerguthaben zu bilanzieren sind, allerdings in dem Umfang eine Wertberichtigung offen ausgewiesen werden muss, in welchem es wahrscheinlich ist (hier wird erstmals von «more likely than not» gesprochen), dass für die Zukunft nicht genügend steuerbarer Gewinn vorliegt, um diese steuerlichen Vorteile zu nutzen. Neben der Einführung dieses Bruttokonzepts spricht der Exposure Draft – Income Tax in Rz B17 explizit von potentiellen Gewinnquellen (sources of taxable profit), die zur Nutzung solcher steuerlicher Vorteile vorhanden sind, und scheint in diesem Zusammenhang in Rz B17(c) und Rz B18 verstärkten Wert auf Steuerplanungsmöglichkeiten zu legen und definiert diese konkret.

5.1.4 Bewertung und bilanzielle Erfassung

Latente Steuerguthaben für abzugsfähige temporäre Differenzen sind gemäss IAS 12 Rz 47 nach Massgabe der jeweils anwendbaren Steuersätze und Steuergesetzgebung zu bemessen, welche im Zeitpunkt der erwarteten Umkehrung der temporären Differenzen gelten oder im Gesetzgebungsverfahren verabschiedet sein werden. Der anzuwendende Steuersatz und die dem jeweiligen Sachverhalt zugrunde liegende temporäre Differenz sollen nach IAS 12 Rz 51 auf der Grundlage der Erwartungen des Unternehmens bemessen werden, auf welche Weise es den Vermögensgegenstand realisieren bzw. die Schuld erfüllen werde. So können z. B. unterschiedliche Steuersätze in Abhängigkeit der Nutzung des entsprechenden Vermögensgegenstands (z. B. Veräusserung vs. anderweitige Nutzung) anwendbar sein.³⁴ Die Diskontierung eines latenten Steuerguthabens ist nach IAS 12 Rz 53 nicht erlaubt.³⁵

Die bilanzielle Ersterfassung bzw. Folgebewertung latenter Steuerguthaben folgt nach IAS 12 Rz 58 und Rz 61 der bilanziellen Behandlung des zugrunde liegenden Vermögensgegenstands, welcher die temporäre abzugsfähige Differenz verursacht hat. So sieht IAS 12 Rz 58 eine grundsätzlich erfolgswirksame Erfassung latenter Steuerguthaben für abzugsfähige temporäre Differenzen vor. Sofern allerdings Wertänderungen des der temporären Differenz zugrunde liegenden Vermögensgegenstands direkt im Eigenkapital gebucht werden, wie dies z. B. im Fall sog. available-for-sale investments oder

cash flow hedges nach IAS 39 vorgesehen ist,³⁶ ist das entsprechende latente Steuerguthaben bzw. die -verbindlichkeit ebenfalls im Eigenkapital zu bilanzieren.³⁷

Beispiel: Wird ein Vermögensgegenstand in der IFRS-Erfolgsrechnung um 100 mehr abgeschrieben als für Steuerzwecke, ist bei einem Steuersatz von 25 % in der IFRS-Erfolgsrechnung ein latentes Steuerguthaben von 25 zu verbuchen, und der Steueraufwand reduziert sich um 25. Liegt hingegen eine (nicht dauernde) Wertminderung von 100 eines available-for-sale investments (z. B. eine Beteiligung, welche weder zum kurzfristigen Eigenhandel noch auf Dauer gehalten werden soll) vor, welche nach IAS 39 im Eigenkapital zu berücksichtigen ist, muss, falls das anwendbare Steuerrecht diesen vorübergehenden Verlust vorläufig als steuerlich nicht abzugsfähig behandelt, das entsprechende latente Steuerguthaben von 25 ebenfalls im Eigenkapital ausgewiesen werden.

IAS 12 Rz 56 schreibt vor, dass der Buchwert eines latenten Steuerguthabens zu jedem Bilanzstichtag – hier muss ggf. auch die quartalsweise Berichterstattung einbezogen werden – auf seine Werthaltigkeit hin überprüft werden muss. Falls notwendig, ist das bilanzierte latente Steuerguthaben in dem Ausmass zu vermindern, als ausreichend steuerbarer Gewinn nicht erwartet wird, um das latente Steuerguthaben zu nutzen. Insofern ist das latente Steuerguthaben je nach Bedarf am jeweiligen Bilanzstichtag vollkommen, teilweise oder überhaupt nicht wertzumindern. Entsprechend müssen nicht bilanzierte latente Steuerguthaben an jedem Bilanzstichtag neu auf ausreichenden, für die Zukunft erwarteten steuerbaren Gewinn hin analysiert und u. U. erstmals bilanziell erfasst werden.

Die Offenlegungspflichten für latente Steuern aus temporären Differenzen sind im Wesentlichen in IAS 12 Rz 80 ff. geregelt. Im Rahmen des vorliegenden Beitrags wird allerdings nicht auf die einzelnen Offenlegungspflichten eingegangen und deshalb auf IAS 12 Rz 80 ff. sowie einschlägige Literatur verwiesen.³⁸

Der neue Exposure Draft – Income Tax (s. Abschn. 2) folgt materiell den oben beschriebenen Grundsätzen zur Bewertung und bilanziellen Erfassung. Eine wesentliche Änderung ist in Rz 29 - 34 sowie Rz B34 - 36 bezüglich des backwards tracing vorgesehen. Der Vernehmlass-

34 Zur Problematik der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes bei Schweizer Unternehmen, insbesondere Holdinggesellschaften, s. RÖTHLISBERGER, Steuern im IFRS-Konzernabschluss nach IAS 12, S. 30.

35 Vgl. HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067834 - 1067844.

36 Dies ist auch der Fall bei Neubewertungen von Sachanlagevermögen nach IAS 16, bei Änderungen von Wechselkursen nach IAS 21 und bei rückwirkenden Änderungen der Bilanz bzw. Fehlerkorrekturen nach IAS 8. Vgl. auch HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067856.

37 Auf Sonderfälle in Bezug auf Unternehmenszusammenschlüsse sowie sog. excess tax benefits im Zusammenhang mit IFRS 2 (s. IAS 12 Rz 68(a) - (c)) wird hier nicht weiter eingegangen. Es wird diesbezüglich auf VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, Kap. 5, sowie KRÖNER/BECKENHAUB, Konzernsteuerquote – Einflussfaktoren, Planung, Messung, Management, S. 123 - 127, verwiesen.

38 S. z. B. weitergehend VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 41 - 43; HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067884 - 1067896.

sungsentwurf sieht zwar immer noch Konsistenz der Erfassung von laufenden und latenten Steuern mit der Erfassung der jeweils zugrunde liegenden Transaktion in der Erfolgsrechnung oder im Eigenkapital vor, schlägt allerdings ein FAS 109 zugrunde liegendes Konzept vor, welches das backwards tracing in zukünftigen Perioden verbietet. So schlägt er vor, Steuern aus zukünftigen Anpassungen von latenten Steuerguthaben (z. B. aus Steuersatzänderungen, Änderungen in Profitabilitätsannahmen oder anderweitigen Änderungen) in der Erfolgsrechnung auszuweisen, unabhängig davon, ob die zugrunde liegenden Steuerpositionen bei erstmaligem Ansatz in der Erfolgsrechnung oder im Eigenkapital ausgewiesen wurden. Es ist zu hoffen, dass dieser – m. E. mit der Zielsetzung des Tax Accounting inkonsistente – Ansatz in der endgültigen Fassung eher dem jetzigen backwards tracing von IAS 12 und nicht seinem amerikanischen Pendant FAS 109 folgen wird.

5.2 Bilanzansatz und Bewertung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen

Neben der Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus abzugsfähigen temporären Differenzen sieht IAS 12 Rz 34 die Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen vor. Es ist hervorzuheben, dass es sich hierbei nicht um ein Bilanzierungswahlrecht, sondern – bei Vorliegen aller Bilanzierungsvoraussetzungen – um eine Bilanzierungspflicht handelt.

5.2.1 Bilanzansatzvoraussetzungen

Latente Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen sind nach IAS 12 Rz 34 in dem Umfang zu bilden, in dem es wahrscheinlich ist, dass diese in zukünftigen Perioden mit ausreichend steuerbarem Gewinn verrechnet werden können. Es muss also wahrscheinlich sein, dass der Verlustvortrag einen wirtschaftlichen Nutzen für das jeweilige Unternehmen darstellt, um diesen als Vermögensgegenstand nach IFRS zu bilanzieren.³⁹

5.2.1.1 Zukünftiger steuerbarer Gewinn

Die Ansatzkriterien für die Bilanzierung eines latenten Steuerguthabens für Verlustvorträge sieht IAS 12 Rz 35 im Allgemeinen als dieselben an, wie sie für latente Steuerguthaben aus temporären Differenzen gelten.

«Wahrscheinlich» (probable) ist hierbei im Sinne einer über 50 % liegenden Sicherheit zu definieren.⁴⁰

Die Definition der *zukünftigen Perioden*, in welchen ausreichend steuerbarer Gewinn zur Nutzung der steuerlichen Verlustvorträge anfallen sollte, um latente Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen bilanzieren zu können, wurde durch das IASB nicht konkretisiert⁴¹ und wird im deutschen Schrifttum kontrovers diskutiert.⁴² Der Betrachtungszeitraum dürfte m. E. minimal 5 Jahre betragen⁴³ und im Maximalfall nach oben durch die jeweils geltenden steuerlichen Regeln bezüglich des Verlustvortragszeitraums begrenzt sein. Das IASB/IFRIC und das DRSC (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee) haben wiederholt klargestellt, dass eine vorgegebene zeitliche Grenze nicht durch den Standard (IAS 12 bzw. DRS 10) gedeckt ist und deshalb fallbezogen zu entscheiden ist.⁴⁴ M. E. wäre es möglich, derartigen Diskussionen durch die Einführung einer Diskontierung latenter Steuerguthaben entgegenzutreten, da diese die Einbeziehung für die Zukunft erwarteter steuerbarer Gewinne mit zunehmendem Zeithorizont für die Unternehmen weitaus uninteressanter machen dürfte.

Allgemein sollten nach IAS 12 Rz 36 die folgenden Aspekte bedacht werden, um das zukünftige Vorliegen von *ausreichendem steuerbarem Gewinn* zur Nutzung steuerlicher Verlustvorträge zu bewerten:

- Ob steuerbare Differenzen gegenüber derselben Steuerbehörde und demselben Steuersubjekt in einem Umfang bestehen, welcher die Verrechnung mit steuerlichen Verlustvorträgen vor deren Verfall ermöglicht.
- Ob es wahrscheinlich ist, dass in der Zukunft ausreichend steuerbarer Gewinn generiert wird, um bestehende Verlustvorträge vor deren Verfall zu verrechnen.
- Ob bestehende Verlustvorträge aus eindeutig identifizierbaren Ursachen resultieren (z. B. Restrukturierungskosten), welche wahrscheinlich nicht wiederkehrender Natur sind.
- Ob das Unternehmen über steuerliche Planungsmöglichkeiten verfügt, um steuerbaren Gewinn zu generieren und somit bestehende steuerliche Verlustvorträge vor deren Verfall zu nutzen.

41 S. International GAAP 2008, S. 1852.

42 Vgl. BERGER, Was der DPR aufgefallen ist: Ermessensspielraum und die Bilanzierung von latenten Steuern auf Verlustvorträge, S. 2474; HAUCK/PRINZ, Bilanzierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge nach IAS 12 – Streitiger Prognosezeitraum zur Verlustverrechnung, S. 412 - 414.

43 Wird z. B. auch durch BERGER, Was der DPR aufgefallen ist: Ermessensspielraum und die Bilanzierung von latenten Steuern auf Verlustvorträge, vertreten. So ist auch im Allgemeinen bei Prognoseunsicherheiten in IFRS nach IAS 36 Rz 33 für zukünftige Zahlungsströme ein 5-jähriger Horizont anzuwenden.

44 S. International GAAP 2008, S. 1852; Stellungnahme zur Bilanzierung von latenten Steuern auf steuerliche Verlustvorträge nach IAS 12.

39 Vgl. BERGER, Was der DPR aufgefallen ist: Ermessensspielraum und die Bilanzierung von latenten Steuern auf Verlustvorträge, S. 2473.

40 S. hierzu die Ausführungen in Abschn. 5.1.2.

5.2.1.2 Verlusthistorie und überzeugende weitere Nachweise

Neben den genannten allgemeinen Aspekten führt IAS 12 Rz 35 weiter aus, dass bereits das Vorliegen bestehender Verlustvorträge einen wesentlichen Hinweis darauf gebe, dass zukünftiger steuerbarer Gewinn nicht oder nicht in ausreichendem Umfang vorhanden sein wird. Daher wird die Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen im Falle einer Verlusthistorie nach IAS 12 Rz 35 auf den Umfang beschränkt, in dem das jeweilige Unternehmen über ausreichend steuerbare temporäre Differenzen verfügt, welche den Verlustvortrag vor dessen möglichem Verfall⁴⁵ aufbrauchen könnten oder – falls überzeugende weitere Nachweise (convincing other evidence) erbracht werden können – dass in zukünftigen Perioden mit ausreichend steuerbarem Gewinn zu rechnen ist, welcher bestehende Verlustvorträge vor ihrem möglichen Verfall aufbrauchen würde.⁴⁶ Hat ein Unternehmen im laufenden oder im Vorjahr steuerliche Verluste erlitten und ist die Realisierung eines in diesem Steuerrechtskreis entstandenen latenten Steuerguthabens von steuerbarem Gewinn abhängig, welcher die steuerbaren temporären Differenzen übersteigt, schreibt IAS 12 Rz 82 vor, dass Anhangangaben über den Betrag der bilanzierten latenten Steuerguthaben und die diesen zugrunde liegenden überzeugenden Nachweise über zukünftige betriebliche Profitabilität gemacht werden.⁴⁷

IAS 12 enthält keine Definition des Begriffs «Verlusthistorie» und überlässt die Interpretation dem Bilanzersteller. Die in IAS 12 Rz 82 geforderten Anhangangaben für den Fall, dass im laufenden oder im Vorjahr steuerliche Verluste angefallen sind und die Literatur zu den cumulative losses iSv FAS 109 Tz 23⁴⁸ geben m. E. eine gute Indikation dafür, dass von einem Betrachtungszeitraum von etwa 3 Geschäftsjahren – dem laufenden und den 2 vorausgehenden Jahren – ausgegangen werden muss, um über das Vorliegen einer Verlusthistorie zu entscheiden.

Ebenso bleiben IAS 12 und das IASB die Antwort schuldig, was konkret unter «überzeugenden weiteren Nach-

weisen» zu verstehen ist und wie diese erbracht werden können, um latente Steuerguthaben für Verlustvorträge im Fall einer Verlusthistorie zu bilanzieren.⁴⁹ Nach in der Literatur vertretener Meinung⁵⁰ erzeugt das Bestehen einer Verlusthistorie eine derart grosse Unsicherheit bezüglich der zukünftigen Profitabilität eines Unternehmens, dass die bestehende Unsicherheit im Allgemeinen schwer widerlegt werden kann. M. E. kommt in diesen Fällen der Identifikation der Ursache des Verlusts und der Detaillierung und Verlässlichkeit der Unternehmensplanung durch das Management erhöhte Bedeutung zu. Lediglich falls verlässlich dargelegt werden kann, dass die Ursache des Verlusts nicht wiederkehrender Natur ist und die Unternehmensplanungen zeigen, dass das Unternehmen auch zukünftig mit ausreichendem betrieblichem Profit rechnen kann, kann m. E. hierdurch auch im Fall einer Verlusthistorie ein überzeugender Nachweis einer ausreichenden Grundlage für die Bilanzierung latenter Steuerguthaben für Verlustvorträge erbracht werden. Notwendigerweise werden die Dokumentation der Unternehmensplanungen, ihre historische Genauigkeit und die Dokumentation der Berechnung der latenten Steuerguthaben sowie der zugrunde liegenden Annahmen in diesen Fällen erhöhten Anforderungen unterliegen.

Obwohl FAS 109 Tz 24 und 25⁵¹ detaillierte Unternehmensplanungen bzw. Budgets nicht als überzeugende weitere Nachweise für zukünftigen steuerbaren Gewinn aufführen, sind diese m. E. für die Beurteilung von grundlegender Bedeutung. Zum einen sind diese Planungen idR von der Geschäftsführung und dem jeweiligen Aufsichtsorgan überprüft und akzeptiert worden, bilden somit die mittelfristige Grundlage der operativen Führung des Unternehmens und sind somit m. E. als aussagekräftigster Schätzwert der zukünftigen Profitabilität des Unternehmens heranzuziehen. Zum anderen werden entsprechende Unternehmensplanungen und Kennzahlen auch in anderen Bereichen der Bilanzierung nach IFRS, wie z. B. beim goodwill impairment testing nach IFRS 3, angewendet und akzeptiert. Somit scheint es nur konsistent, entsprechend konkretisierte und detaillierte Unternehmensplanungen heranzuziehen, um überzeugende weitere Nachweise zu erbringen, um im Fall einer Verlusthistorie bei entsprechenden Zukunftsaussichten dennoch latente Steuerguthaben aus bestehenden steuerlichen Verlustvorträgen bilanzieren zu können.

45 So sieht z. B. das Steuerrecht in den USA auf Bundesebene eine Vortragsfähigkeit von Verlusten von 20 Jahren vor, während in der Schweiz Verlustvorträge auf 7 Jahre begrenzt sind. In Deutschland können Verluste grundsätzlich (abgesehen von Umstrukturierungen und Reorganisationen bzw. Unternehmensveräusserungen nach § 8c KStG) unter Beachtung der Mindestbesteuerung nach § 10d EStG unbeschränkt vorgetragen werden.

46 Vgl. BERGER, Was der DPR aufgefallen ist: Ermessensspielraum und die Bilanzierung von latenten Steuern auf Verlustvorträge, S. 2473.

47 Vgl. HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067886.

48 S. Guide to Accounting for Income Taxes 2007, S. 92.

49 S. International GAAP 2008, S. 1852.

50 Vgl. BERGER, Was der DPR aufgefallen ist: Ermessensspielraum und die Bilanzierung von latenten Steuern auf Verlustvorträge, S. 2474; HOFFMANN, Steuern vom Einkommen § 26 Rn 53, 54.

51 IAS 12 geht auf diesen Punkt nicht ein.

5.2.2 Exkurs: Verlusthistorie im Fall abzugsfähiger temporärer Differenzen

Eine aus meiner Sicht bisher wenig diskutierte Frage ist die nach der Bedeutung des Verweises in IAS 12 Rz 31 auf Rz 35 und 36. Hier wird in Bezug auf den Ansatz latenter Steuerguthaben aus abzugsfähigen temporären Differenzen verlangt, im Fall einer Verlusthistorie (history of recent losses) die Bilanzierungsvoraussetzungen und Leitlinien für latente Steuerguthaben aus Verlustvorträgen und deren Ansatzvoraussetzungen zu beachten. Geht man von der überwiegenden Literaturmeinung aus, dass an die Aktivierung latenter Steuerguthaben für steuerliche Verlustvorträge bei Vorliegen einer Verlusthistorie erhöhte Anforderungen zu stellen sind,⁵² so könnte man im Umkehrschluss folgern, dass diese erhöhten Anforderungen bei Vorliegen einer Verlusthistorie in Bezug auf latente Steuerguthaben für temporäre abzugsfähige Differenzen nicht vorliegen. Dem widerspricht m. E. einerseits der Verweis in IAS 12 Rz 31 auf die Anwendung von IAS 12 Rz 35 und 36 auf abzugsfähige temporäre Differenzen und andererseits der Umstand, dass die abzugsfähigen temporären Differenzen in Abhängigkeit von der Profitabilitätssituation im Jahr ihrer Umkehrung u. U. eben nicht den steuerbaren Gewinn mindern, sondern einen bestehenden steuerlichen Verlustvortrag erhöhen. Insofern sind m. E. an die Bilanzierung abzugsfähiger temporärer Differenzen im Fall einer Verlusthistorie dieselben strengen Voraussetzungen zu stellen, wie sie für steuerliche Verlustvorträge bestehen.

Bezüglich potentieller Änderungen durch den Exposure Draft – Income Tax (s. Abschn. 2) im Bereich Bilanzansatz und Bewertung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen wird auf die Ausführungen in Abschn. 5.1.3 bezüglich temporärer Differenzen verwiesen. Es soll hier nochmals auf die Einführung des Wertberichtigungs-Konzepts hingewiesen werden, welches vorsieht, dass grundsätzlich für alle temporären abzugsfähigen Differenzen und steuerlichen Verlustvorträge latente Steuerguthaben zu bilanzieren sind, allerdings in dem Umfang eine Wertberichtigung offen ausgewiesen werden muss, in welchem es wahrscheinlich ist (more likely than not), dass in der Zukunft nicht genügend steuerbarer Gewinn vorliegt, um diese steuerlichen Vorteile zu nutzen. Neben der Einführung dieses Bruttokonzepts spricht der Exposure Draft in Rz B17 explizit von potentiellen Gewinnquellen (sources of taxable profit), die zur Nutzung solcher steuerlicher Vorteile vorhanden sind und legt in Rz B17(c) und B18 erhöhten Wert auf Steuerplanungsmöglichkeiten und definiert diese konkret. Er-

freulich ist, dass Rz B20 - 25 «convincing evidence» konkret erläutern und weitere Hinweise dazu geben, wie bei der Ermittlung von zukünftigem steuerbarem Gewinn vorzugehen ist und wie positive als auch negative Faktoren hierbei abgewogen werden müssen. Ebenfalls erfreulich ist, dass die in Abschn. 5.2.2 erörterte Fragestellung in dem Sinne beantwortet wurde, dass dieselben Kriterien für die Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus abzugsfähigen temporären Differenzen und aus steuerlichen Verlustvorträgen im Fall einer Verlusthistorie anzuwenden sind.

5.2.3 Bewertung und bilanzielle Erfassung

Die Bewertung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen folgt im Wesentlichen den Ausführungen in Abschn. 5.1 bezüglich latenter Steuerguthaben aus temporären Unterschieden. Latente Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen sind nach IAS 12 Rz 47 nach Massgabe der anwendbaren Steuersätze und Steuergesetzgebung zu bemessen, welche im Zeitpunkt der erwarteten Umkehrung gelten oder im Gesetzgebungsverfahren verabschiedet sein werden.⁵³ Der anzuwendende Steuersatz soll nach IAS 12 Rz 51 auf Grundlage der Erwartung hinsichtlich des im Zeitpunkt der steuerlichen Verlustverrechnung geltenden Steuersatzes bemessen werden. In der Praxis werden aufgrund der mit der Schätzung zukünftiger Steuersätze verbundenen Unsicherheiten überwiegend aktuelle Steuersätze angewendet.

Die bilanzielle Ersterfassung und Folgebewertung latenter Steuerguthaben folgen nach IAS 12 Rz 58 und 61 der bilanziellen Behandlung des zugrunde liegenden Vermögensgegenstands, welcher den steuerlichen Verlustvortrag verursacht hat. So sieht IAS 12 Rz 58 eine grundsätzlich erfolgswirksame Erfassung latenter Steuerguthaben vor. Lediglich für den Fall, dass Wertänderungen eines Vermögensgegenstands bzw. Realisationstatbestände nach IFRS direkt in das Eigenkapital gebucht werden (für steuerliche Zwecke allerdings den steuerlichen Gewinn vermindern bzw. Verlustvorträge erhöhen), wie dies z. B. im Fall von Veräusserungen von eigenen Aktien (treasury shares) nach IAS 32 vorgesehen ist,⁵⁴ muss das entsprechende latente Steuerguthaben aus dem entstehenden Verlustvortrag ebenfalls im Eigenkapital bilanziert werden.⁵⁵

53 S. hierzu die Ausführungen in Abschn. 3.1.

54 Dies ist auch der Fall bei Neubewertungen von Sachanlagevermögen nach IAS 16, bei Änderungen von Wechselkursen nach IAS 21 und bei rückwirkenden Änderungen der Bilanz bzw. Fehlerkorrekturen nach IAS 8. Vgl. auch HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067856.

55 Auf Sonderfälle in Bezug auf Unternehmenszusammenschlüsse wird hier nicht weiter eingegangen.

52 Vgl. COENENBERG/HILLE, Latente Steuern nach der neu gefassten Richtlinie IAS 12, S. 542; KIRSCH, Aktive latente Steuern aus Zins- und Verlustvorträgen, S. 239.

Beispiel: Werden eigene Aktien mit einem Verlust von 100 veräußert, so wird dieser Verlust nach IAS 32 direkt vom Eigenkapital abgezogen und hat keinen Einfluss auf die IFRS-Erfolgsrechnung. Ist dieser Verlust steuerlich abzugsfähig, so erhöht sich je nach Steuergesetzgebung u. U. ein steuerlicher Verlustvortrag (betrieblichen Verlust vorausgesetzt). Falls nun für diesen Verlustvortrag ein latentes Steuerguthaben aktiviert wird, muss dieses im Umfang, als es aus dem Verlust aus eigenen Aktien entstanden ist, gegen das Eigenkapital gebucht werden. Entsprechend würde ein latentes Steuerguthaben von 25 (einen Steuersatz von 25 % vorausgesetzt) auf dem Verlust aus eigenen Aktien von 100 erfolgsneutral, aber eigenkapitalerhöhend verbucht werden.

Ein Vergleich von IAS 12 und Swiss GAAP FER 11 im Bereich latenter Steuern zeigt, wie für laufende Steuern,⁵⁶ keine wesentlichen Unterschiede auf. Zwar sind die Regelungen von Swiss GAAP FER 11 weniger strikt und enthalten kein Verbot der Abzinsung latenter Steuern und auch keine Verpflichtung, an jedem Bilanzstichtag einen Werthaltigkeitstest vorzunehmen; in der Praxis dürften allerdings keine wesentlichen Differenzen in der Anwendung auftreten.⁵⁷

Die Offenlegungspflichten bezüglich latenter Steuern sind in IAS 12 Rz 79 - 88 geregelt. Im Rahmen des vorliegenden Beitrags wird nicht auf die einzelnen Offenlegungspflichten eingegangen und deshalb auf IAS 12 Rz 79 ff. sowie einschlägige Literatur verwiesen.⁵⁸ Auf die Anhangangabe nach IAS 12 Rz 82 – welche für Unternehmen gilt, die im laufenden oder im Vorjahr steuerliche Verluste erlitten haben und für die die Realisierung eines entstandenen latenten Steuerguthabens von steuerbarem Gewinn abhängig ist, welcher die steuerbaren temporären Differenzen übersteigt – wird besonders hingewiesen. In diesen Fällen schreibt IAS 12 Rz 82 nämlich vor, dass Angaben über den Betrag der bilanzierten latenten Steuerguthaben und die diesen zugrunde liegenden überzeugenden Nachweise über zukünftige betriebliche Profitabilität gemacht werden.⁵⁹ In der Praxis sind derartige Anhangangaben zur erwarteten zukünftigen Profitabilität eines Unternehmens aufgrund potentiell übergreifender Aussagekraft sehr sensitiv.

Bezüglich potentieller Änderungen durch den Exposure Draft – Income Tax (s. Abschn. 2) im Bereich Bewertung und bilanzielle Erfassung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen wird auf die Ausführungen in Abschn. 5.1 bezüglich temporärer Differenzen verwiesen. Insbesondere das zum backwards tracing Gesagte ist hier – z. B. bei Anpassungen von Wertberichtigungen oder Steuersatzänderungen – von Bedeutung.

5.3 Konkurrenzverhältnisse

Bisher wurden in der Literatur Interdependenzen zwischen latenten Steuerguthaben aus temporären Differenzen und aus steuerlichen Verlustvorträgen sowie zwischen erfolgswirksamen und erfolgsneutralen latenten Steuerguthaben wenig diskutiert. Zu Konkurrenzverhältnissen zwischen diesen Kategorien von latenten Steuerguthaben kommt es dann, wenn aufgrund mangelnden für die Zukunft erwarteten steuerbaren Gewinns eine vollumfängliche Erfassung aller potentiellen latenten Steuerguthaben nicht möglich ist und ein Entscheid darüber getroffen werden muss, welche der latenten Steuerguthaben – aus steuerlichem Verlustvortrag oder abzugsfähigen temporären Differenzen bzw. latente Steuerguthaben, welche erfolgswirksam, oder latente Steuerguthaben, welche erfolgsneutral zu erfassen wären – zu bilanzieren sind. Die Entscheidung hierüber kann u. U. zu erheblichen Ergebnisunterschieden führen, so z. B. falls ein latentes Steuerguthaben Vorrang erhält, welches über das Eigenkapital – und damit nicht erfolgswirksam, wie von den meisten Unternehmen bevorzugt – verbucht werden muss.

5.3.1 Latente Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen und aus temporären Differenzen

Auf den ersten Blick mag die Frage nach einem eventuell bestehenden Konkurrenzverhältnis und dem Vorrang bei der Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen und abzugsfähigen temporären Differenzen irrelevant erscheinen. Dies aufgrund der Tatsache, dass die Ansatzvoraussetzungen, die Bewertung sowie die bilanzielle Erfassung latenter Steuerguthaben aus diesen Kategorien deckungsgleich sind. Allerdings können weitreichende steuerliche oder faktische Unterschiede bestehen, welche einen Einfluss auf die Höhe und Stabilität des latenten Steuerguthabens haben können, welche es wichtig erscheinen lassen, eine Lösung des Konkurrenzverhältnisses herbeizuführen. So können z. B. steuerliche Verlustvorträge durch Unternehmensumstrukturierungen oder Akquisitionen unter Umständen aufgrund steuerlicher Vorgaben verloren gehen und würden eine Abschreibung eines eventuell gebuchten latenten Steuerguthabens nach sich ziehen. Des Weiteren bestehen für steuerliche Verlustvorträge in einigen Ländern zeitliche Begrenzungen, wohingegen temporäre Differenzen (z. B. aus unterschiedlichen Abschreibungsdauern) idR sehr langfristig sind und – aufgrund von Reinvestitionen – einen gewissen «Bodensatz» aufweisen können und dadurch u. U. stabiler sind und insofern ein geringeres Potential für Abschreibungen auf latenten Steuerguthaben aufweisen. Es bleibt also festzuhalten, dass eine vordergründig eher als nicht relevant betrach-

56 S. Abschn. 3.1.

57 Vgl. SANER/BIERI, Swiss GAAP FER 11 Steuern.

58 S. z. B. weitergehend VON EITZEN/DAHLKE, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, S. 59 - 73; HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067885 - 1067896.

59 Vgl. HOFFMANN, Steuern vom Einkommen, Index 1067886.

tete Fragestellung erhebliche Auswirkungen auf die zukünftige Stabilität des latenten Steuerguthabens haben kann.

Sowohl IAS 12 als auch die Literatur haben sich bisher nicht detailliert mit diesem Thema auseinandergesetzt. Insofern bestehen keine Vorgaben für die Auflösung dieses Konkurrenzverhältnisses. Neben der Erfassung der jeweiligen latenten Steuerguthaben in der zeitlichen Reihenfolge ihrer Nutzung, welche in der Praxis oftmals aufgrund des teilweise unbestimmten Zeitpunkts der Umkehrung latenter Steuerguthaben erschwert bzw. unmöglich ist, bestehen m. E. insbesondere die folgenden Alternativen:

1. Der Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen wird der Vorrang vor abzugsfähigen temporären Differenzen eingeräumt.
2. Der Bilanzierung abzugsfähiger temporärer Differenzen wird der Vorrang vor latenten Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen gegeben.
3. Die latenten Steuerguthaben aus beiden Kategorien werden anteilmässig bilanziell erfasst (pro-rata-Ansatz).

Für den Vorrang latenter Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen spricht m. E., dass diese die «besseren» latenten Steuerguthaben darstellen, da die steuerlichen Verlustvorträge bereits bestehen und sich nicht erst – u. U. weit in der Zukunft liegend – umkehren müssen, um mit steuerbarem Gewinn verrechnet zu werden. Auf der anderen Seite unterliegen steuerliche Verlustvorträge, wie bereits erläutert, teilweise zeitlichen und anderen Restriktionen, welche die Qualität eines latenten Steuerguthabens aus steuerlichen Verlustvorträgen wiederum mindert.

Für den Vorrang latenter Steuerguthaben aus abzugsfähigen temporären Differenzen spricht m. E. die Stabilität. So sind die abzugsfähigen temporären Differenzen in vielen Fällen sehr langfristig und unterliegen keinen zeitlichen Begrenzungen wie steuerliche Verlustvorträge; zum anderen sind sie mit dem Unternehmen verknüpft und meist unabhängig von zukünftigen Restrukturierungen weiterhin nutzbar und mit steuerbarem Gewinn verrechenbar. Darüber hinaus verfügen Unternehmen im Allgemeinen aufgrund wiederkehrender Investitionen o. Ä. über einen bestimmten «Bodensatz» an temporären Differenzen, welcher auf das entsprechende latente Steuerguthaben stabilisierend wirkt.

Während beide Alternativen vertretbar und angemessen sind, sollte m. E. allerdings der dritten Alternative, nach der latente Steuerguthaben aus steuerlichen Verlustvorträgen und abzugsfähigen temporären Differenzen pro

rata bilanziell erfasst werden,⁶⁰ der Vorzug gegeben werden. Dies folgt aus der Tatsache, dass sich für keine der beiden obengenannten Kategorien von latenten Steuerguthaben ein klarer Vorrang erkennen lässt. Des Weiteren gehen weder IAS 12 noch FAS 109 auf ein eventuell bestehendes Konkurrenzverhältnis ein und implizieren insofern einen Ansatz latenter Steuerguthaben beider Kategorien in dem Ausmass, in welchem in der Zukunft mit ausreichendem steuerbarem Gewinn zu rechnen ist. Und schliesslich gibt m. E. die Behandlung von latenten Steuerguthaben nach FAS 109 einen Hinweis auf den Vorzug eines pro-rata-Ansatzes: FAS 109 Tz 17 schreibt vor, dass latente Steuerguthaben mit einer Wertberichtigung neutralisiert werden müssen, sofern für die Zukunft nicht mit ausreichender Sicherheit mit steuerbarem Gewinn gerechnet werden kann. FAS 109 Tz 17c und 21 sprechen von der Neutralisierung sowohl von latenten Steuerguthaben aus abzugsfähigen temporären Differenzen als auch aus steuerlichen Verlustvorträgen. Insofern wird hier klar nicht unterschieden und kein Vorrang gesetzt. Gleiches sollte auch für IAS 12 gelten.

Auch der Exposure Draft – Income Tax (s. Abschn. 2) geht nicht auf das beschriebene Konkurrenzverhältnis und potentielle Lösungsansätze ein. Allerdings sprechen die vorgesehene Einführung des Wertberichtigungskonzepts nach FAS 109 und die entsprechenden, hier für Alternative 3 dargestellten, Argumente sowie die in Exposure Draft Rz 34(c)(iv) vorgeschlagene pro-rata-Verteilung von überschüssigen Steuerbeträgen auf die verschiedenen Erfolgs- bzw. Eigenkapitalkomponenten auch für die in Alternative 3 vertretene pro-rata-Erfassung. Insofern sollten die Feststellungen auch nach einer Einführung der im Exposure Draft dargelegten Grundsätze Gültigkeit behalten.

5.3.2 Koordination erfolgswirksam und erfolgsneutral zu erfassender latenter Steuerguthaben

Die Konsequenzen der Qualifikation latenter Steuerguthaben als erfolgswirksam oder erfolgsneutral zu erfassender Bilanzpositionen sind relativ deutlich. Konkret geht es um die Frage, welche latenten Steuerguthaben

60 Würde z. B. der für die Zukunft erwartete steuerbare Gewinn bei 100 liegen und könnten potentiell latente Steuerguthaben von 100 aus steuerlichen Verlustvorträgen und 100 aus abzugsfähigen temporären Differenzen gebucht werden, so würden pro rata latente Steuerguthaben von 50 (100 potentielle latente Steuerguthaben aus Verlustvorträgen x [100/200 Gesamtbetrag potentieller latenter Steuerguthaben]) aus steuerlichen Verlustvorträgen und weitere 50 (100 potentielle latente Steuerguthaben aus abzugsfähigen temporären Differenzen x [100/200 Gesamtbetrag potentieller latenter Steuerguthaben]) aus abzugsfähigen temporären Differenzen bilanziell erfasst.

(die erfolgswirksam oder die erfolgsneutral zu erfassenden) zu bilanzieren sind, falls latente Steuerguthaben nicht vollumfänglich bilanziell erfasst werden können, weil der für die Zukunft erwartete steuerbare Gewinn nicht ausreicht.

Beispiel: Erwartet ein Unternehmen für die Zukunft einen steuerbaren Gewinn von 300 und liegen erfolgswirksam zu bilanzierende latente Steuerguthaben aus abzugsfähigen temporären Differenzen von 600 sowie erfolgsneutral zu erfassende latente Steuerguthaben (z. B. aus dem Verlust aus eigenen Aktien) von 200 vor, so stellt sich die Frage, für welche Kategorie und in welchem Umfang ein latentes Steuerguthaben erfasst werden sollte.

Auch für die Lösung des im Beispiel dargestellten Konkurrenzverhältnisses sehen weder IAS 12 noch die Literatur Leitlinien vor. M. E. bestehen auch für die Lösung dieses Konkurrenzverhältnisses 3 Alternativen, welche in folgender Übersicht dargestellt sind.

Übersicht: Alternativen der Bilanzierung latenter Steuerguthaben

		Für die Zukunft erwarteter steuerbarer Gewinn	Erfolgswirksame Bilanzierung	Bilanzierung im Eigenkapital
Annahmen		300	600 (abzüglich temporäre Differenzen)	200 (abzüglich temporäre Differenzen)
Alternative 1 (Vorrang Erfolg)	Latente Steuern ⁶¹		300	0
	Auswirkung auf Kapital		300	0
	Auswirkung auf Erfolg		300	0
Alternative 2 (Vorrang EK)	Latente Steuern ⁶¹		100	200
	Auswirkung auf Kapital		100	200
	Auswirkung auf Erfolg		100	0
Alternative 3 (pro rata)	Latente Steuern ⁶¹		225 ([600/800] × 300)	75 ([200/800] × 300)
	Auswirkung auf Kapital		225	75
	Auswirkung auf Erfolg		225	0

Alternative 1 gibt der Bilanzierung latenter Steuerguthaben aus erfolgswirksam zu verbuchenden abzugsfähigen temporären Differenzen den Vorrang. Dies führt dazu, dass der Gesamtbetrag der erfolgswirksam zu erfassenden latenten Steuerguthaben von 600 nach IAS 12 Rz 24, begrenzt durch den für die Zukunft erwarteten steuerbaren Gewinn von 300, den Konzernsteueraufwand reduziert. Die erfolgswirksame Erfassung hat einen positiven, teilweise glättenden Effekt auf die Konzernsteuerquote und wirkt sich positiv auf das Konzernkapital aus. Dabei ist zu bedenken, dass das Konzept latenter Steuern grundsätzlich eine vollständige Glättung der Konzern-

steuerquote zu erreichen versucht. Dies wäre in Alternative 1 auch der Fall, wenn die erfolgswirksame Erfassung nicht nach oben durch den für die Zukunft erwarteten, nicht ausreichenden steuerbaren Gewinn begrenzt wäre. Insofern ist die lediglich teilweise Glättung der Konzernsteuerquote kein Makel der Alternative 1, sondern eine zwangsläufige Konsequenz der Limitierung in IAS 12 Rz 24.

Alternative 2 räumt demgegenüber den erfolgsneutral zu verbuchenden latenten Steuerguthaben den Vorrang ein. Dies hat zur Folge, dass vorrangig latente Steuerguthaben im Eigenkapital bilanziert werden⁶² und – falls darüber hinaus noch mit zukünftigem steuerbarem Gewinn gerechnet werden kann – latente Steuerguthaben aus erfolgswirksam zu verbuchenden abzugsfähigen temporären Differenzen zu erfassen sind. Im vorliegenden Beispiel werden 200 erfolgsneutral gegen das Eigenkapital

und 100 erfolgswirksam verbucht. Obwohl der Effekt auf das Konzernkapital im Vergleich zu Alternative 1 gleichbleibend ist, wird der Glättungseffekt der erfolgswirksam zu bilanzierenden latenten Steuerguthaben stark begrenzt durch die vorrangige Verbuchung der erfolgsneutral zu erfassenden latenten Steuerguthaben. Des Weiteren würde ein Unternehmen lediglich wegen des Vorhandenseins von erfolgsneutral zu erfassenden latenten Steuerguthaben finanziell (in Bezug auf die Erfolgsrechnung) schlechter dastehen als ein vergleichbares Unternehmen, welches ausschliesslich über (in unserem Beispiel 600) erfolgswirksam zu verbuchende latente Steu-

61 Aus Vereinfachungsgründen wird ein hypothetischer Steuersatz von 100 % angewendet.

62 Begrenzt auf den für die Zukunft erwarteten steuerbaren Gewinn.

erguthaben verfügt. Aus diesen Gründen ist Alternative 2 m. E. nicht anzuwenden.

Alternative 3 sieht einen Ansatz vor, bei dem sowohl erfolgsneutral zu bilanzierende als auch erfolgswirksam zu verbuchende latente Steuerguthaben bilanziell pro rata (aufgrund ihres proportionalen Anteils am Gesamtbetrag der zu buchenden latenten Steuerguthaben) erfasst werden. Auch dieser Alternative haften die für Alternative 2 beschriebenen Mängel (insbesondere fehlende bzw. verminderte Glättung der Konzernsteuerquote und Schlechterstellung gegenüber einer Situation, bei der ausschliesslich erfolgswirksam zu verbuchende latente Steuerguthaben vorliegen) an. Des Weiteren hängt bei Alternative 3 die Steuerposition zukünftiger Jahre wesentlich von Schwankungen in der Relation der einzelnen Kategorien latenter Steuerguthaben ab. Würde sich im Beispiel im Jahr 2 (*ceteris paribus*) das erfolgsneutral zu verbuchende latente Steuerguthaben auf null vermindern, würde im Jahr 2, ohne Änderung des für die Zukunft erwarteten steuerbaren Gewinns und der erfolgswirksam zu verbuchenden abzugsfähigen temporären Differenzen, ein latentes Steuerguthaben aus abzugsfähigen temporären Differenzen erfolgswirksam verbucht. Aus diesen Gründen ist m. E. auch Alternative 3 nicht zu folgen.

Aus den dargelegten Argumenten geht m. E. insgesamt klar hervor, dass bei Vorliegen eines Konkurrenzverhältnisses zwischen erfolgswirksam zu bilanzierenden und erfolgsneutral zu erfassenden latenten Steuerguthaben der bilanziellen Erfassung der erfolgswirksam zu bilanzierenden latenten Steuerguthaben der Vorrang einzuräumen ist.

Der neue Exposure Draft – Income Tax (s. Abschn. 2) geht ebenfalls nicht auf das beschriebene Konkurrenzverhältnis zwischen erfolgswirksam und erfolgsneutral zu erfassenden latenten Steuerguthaben bei ungenügender erwarteter steuerlicher Profitabilität ein. Während der Exposure Draft in Rz 29 - 34 sowie Rz B34 - 36 ein Verbot des backwards tracing vorsieht und fordert, potentielle Anpassungen von latenten Steuerguthaben aus Änderungen im Steuerumfeld (z. B. der Steuersätze oder Profitabilitätsannahmen) ausschliesslich in der Erfolgsrechnung auszuweisen, befasst er sich nicht mit dem hier dargestellten Konkurrenzverhältnis. Zwar könnten das Verbot des backwards tracing und die Erfassung von zukünftigen Änderungen in der Erfolgsrechnung für den favorisierten Ausweis in der Erfolgsrechnung (nach dem Motto «p/l first») sprechen; allerdings könnte die in Exposure Draft Rz 34(c)(iv) vorgeschlagene pro-rata-Verteilung von «überschüssigen» Steuerbeiträgen auf die verschiedenen Ertrags- bzw. Eigenkapitalkomponenten auch für eine pro-rata-Aufteilung auf Er-

folgsrechnung und Eigenkapital, wie in Alternative 3 dargestellt, sprechen. M. E. ist aus den dargelegten Gründen, insbesondere aus Gleichbehandlungsgründen, der Alternative 1 klar der Vorrang einzuräumen. Es ist darüber hinaus auch zu hoffen, dass das IASB nochmals über die doch sehr komplizierten und m. E. inkonsistenten Vorschläge bezüglich des backwards tracing-Verbots und der zugehörigen Regelungen in Exposure Draft Rz 29 - 34 sowie Rz B34 - 36 nachdenkt.

6 Schlussbemerkung

Wie im vorliegenden Beitrag gezeigt wurde, stellt der Bereich der latenten Steuern neben der Bilanzierung von laufenden Steuern und damit zusammenhängenden speziellen Abgrenzungsproblemen und Fragestellungen im Bereich der Rückstellungen für Steuerrisiken einen der wesentlichen Fokusbereiche im Tax Accounting nach IAS 12 dar. Hier sind besonders latente Steuern aus temporären abzugsfähigen oder steuerbaren Differenzen zu erwähnen, wie auch jene, die aus steuerlichen Verlustvorträgen resultieren. Eine bisher in der Theorie wenig diskutierte Frage ist die Auflösung von Konkurrenzverhältnissen, welche entstehen, falls die Erwartungen an den in der Zukunft steuerbaren Gewinn nicht ausreichen, um potentielle latente Steuerguthaben vollumfänglich bilanziell zu erfassen. Obwohl die aufgezeigten Alternativen zur Auflösung solcher Konkurrenzverhältnisse keinen Einfluss auf die Kapitalposition des Unternehmens haben, kann die Entscheidung in dieser Frage wesentliche Konsequenzen für die Ertragslage des Unternehmens und die Stabilität des zugrunde liegenden latenten Steuerguthabens, und somit auf zukünftige Abschreibungen, haben.

M. E. sollte ein potentielles Konkurrenzverhältnis zwischen latenten Steuerguthaben für steuerliche Verlustvorträge und anderen temporären Differenzen in Anlehnung an FAS 109 und im Hinblick auf die Verbesserung der Vergleichbarkeit von Unternehmensabschlüssen durch einen pro-rata-Ansatz gelöst werden, wohingegen das Konkurrenzverhältnis zwischen erfolgswirksam und erfolgsneutral zu bilanzierenden latenten Steuerguthaben klar durch den Vorzug erfolgswirksam zu erfassender latenter Steuerguthaben gelöst werden sollte. Dies folgt insbesondere im Hinblick auf die Gleichbehandlung der Unternehmen.

Der Exposure Draft – Income Tax sieht zwar verschiedene Änderungen und Klarstellungen im Vergleich zum bestehenden IAS 12 – zumeist in Richtung FAS 109 – vor, enthält jedoch keine weiteren Ausführungen zur Auflösung der diskutierten Konkurrenzverhältnisse. Insges-

samt wäre es, insbesondere in diesen Zeiten einer massiven Finanzkrise und damit verbundener Unternehmensverluste, wünschenswert, dass das IASB (u. U. im Rahmen eines revidierten Exposure Draft) den Unternehmen und ihren Beratern klare Leitlinien zur Behandlung der beschriebenen potentiellen Konkurrenzverhältnisse vorgibt.

Literatur

- BERGER AXEL, Was der DPR aufgefallen ist: Ermessensspielraum und die Bilanzierung von latenten Steuern auf Verlustvorträge, DB 2006, S. 2473 - 2475
- COENENBERG ADOLF/HILLE KLAUS, Latente Steuern nach der neu gefassten Richtlinie IAS 12, DB 1997, S. 537 - 544
- ECKERT RALF, Bilanzierung steuerlicher Verlustvorträge nach IFRS – Analyse bestehender Konkurrenzverhältnisse unter Berücksichtigung von IFRS 2, Masterarbeit im Rahmen des Studiums «MBA International Taxation» an der Albert-Ludwigs-Universität, Freiburg i. Br., Zentrum für Business and Law, 2008
- HAUCK ANTON/PRINZ ULRICH, Bilanzierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge nach IAS 12 – Streitiger Prognosezeitraum zur Verlustverrechnung, DB 2007, S. 412 - 415
- HOFFMANN WOLF-DIETER, Steuern vom Einkommen, in: Haufe IFRS-Kommentar Online, Version 5.0.0.0, Freiburg i. Br., Index 1067885 - 1067896
- Steuern vom Einkommen, in: Norbert Lüdenbach/Wolf-Dieter Hoffmann (Hrsg.), Haufe IFRS-Kommentar, 7. A., Freiburg i. Br. 2009, S. 1221 - 1299
- KIRSCH HANNO, Aktive latente Steuern aus Zins- und Verlustvorträgen nach dem Unternehmensteuergesetz 2008, PiR – Praxis der internationalen Rechnungslegung 2007, S. 237 - 242
- KOLB ANDREAS, Übersicht über die schweizerische Unternehmenssteuerreform II, IWB Nr. 7 (9.4.2008), S. 361 - 368
- KRÖNER MICHAEL/BECKENHAUB CLAUS, Konzernsteuerquote – Einflussfaktoren, Planung, Messung, Management, München 2008
- KRÖNER MICHAEL/BENZEL UTE, Konzernsteuerquote – Die Ertragsteuerbelastung in der Wahrnehmung durch die Kapitalmärkte, in: Wolfgang Kessler/Michael Kröner/Stefan Köhler (Hrsg.), Konzernsteuerrecht, 2. A., München 2008, S. 1091 - 1130
- LIENAU ACHIM/ERDMANN MARK-KEN/ZÜLCH HENNING, Bilanzierung latenter Steuern auf Verlustvorträge nach IAS 12, DStR 2007, S. 1094 - 1097
- RÖTHLISBERGER RENÉ, Steuern im IFRS Konzernabschluss nach IAS 12, Rechnungswesen & Controlling 2006, S. 30
- SANER HANSPETER/BIERI MONIKA, Swiss GAAP FER 11 Steuern. Empfehlung zum Ausweis und der Offenlegung von laufenden und latenten Ertragssteuern, ST 2008, S. 366 - 371
- VON EITZEN BERND/DAHLKE JÜRGEN, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS, Stuttgart 2008

Berichte, Datenbanken, Sammelwerke

- A Guide through International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2007, IASC Foundation Education (Hrsg.), London 2007
- DRS 10, Deutscher Rechnungslegungs Standard 10 – Latente Steuern im Konzernabschluss (vom 9.4.2002), DRSC, Berlin 2002, www.standardsetter.de/drsc/dox.php?do=show_doc_infos&doc_type_id=3&doc_id=93
- Exposure Draft – Income Tax, Exposure Draft ED/2009/2 – Income Tax, IASB, London 2009, www.iasb.org/NR/rdonlyres/8A6D0AC9-B6BE-4B87-BD02-B058B5F12148/0/EDIncomeTaxes-Standard.pdf
- FAS 109, Statement of Financial Accounting Standards No. 109 – Accounting for Income Taxes (vom Februar 1992), FASB, Norwalk 1992, www.fasb.org/pdf/fas109.pdf
- Guide to Accounting for Income Taxes 2007, PricewaterhouseCoopers, National Professional Services Group (Hrsg.), London 2007, www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_tls/pwc_Accounting_Income_Taxes_2007_e.pdf
- IAS 12, International Accounting Standard Nr. 12 – Ertragsteuern, International Accounting Standards Board (IASB), ABI EU L 320, S. 53, www.ifrs-portal.com/Dokumente/IFRS%20IAS%20EU%20Deutsch.pdf
- IAS Plus, Notes from the IASB Board Meeting 22 - 24 July 2003, London, Deloitte, www.iasplus.com/agenda/converge-ias12.htm
- IASPlus, Issues Not Added to IFRIC's Agenda, Deloitte, www.iasplus.com/ifric/notadded.htm

IFRS Manual of Accounting 2009, Global guide to International Financial Reporting Standards, PricewaterhouseCoopers (Hrsg.), London 2008

swiss-exchange.com/download/admission/regulation/notices/2007/notice_200708_de.pdf

Insights into IFRS, KPMG's practical guide to International Financial Reporting Standards, KPMG (Hrsg.), 5th ed., 2008/9

International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2008, IASB, London 2008

International GAAP 2008: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards, Ernst & Young (Hrsg.), Vol. 2, London 2007

Stellungnahme zur Bilanzierung von latenten Steuern auf steuerliche Verlustvorträge nach IAS 12, DRSC (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee), Berlin 2007

StP TG, Steuerpraxis des Kantons Thurgau, <http://hosting.tg.ch/steuerpraxis/>

Rechtsquellen

EStG, Einkommensteuergesetz idF der Bekanntmachung vom 19.10.2002, BGBl I 2002, S. 4210, BGBl I 2003, S. 179

KStG, Körperschaftsteuergesetz idF der Bekanntmachung vom 15.10.2002, BGBl I 2002, S. 4144

StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

Unternehmenssteuerreformgesetz I, BG über die Reform der Unternehmensbesteuerung (vom 10.10.1997), AS 1998, S. 669

Unternehmenssteuerreformgesetz II, BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, S. 2893

Praxismitteilungen

FIN 48, FASB Interpretation No. 48 – Accounting for Uncertainty in Income Taxes – an interpretation of FASB Statement No. 109 (vom Juni 2006), <http://thecaq.aicpa.org/Resources/Accounting/FASB+Interpretation+48.htm>

Mitteilung Nr. 8/2007 der Zulassungsstelle – Schwerpunkte betreffend Durchsicht der Jahresrechnungen 2007 sowie der Halbjahresberichte 2008 (vom 26.10.2007), SWX Swiss Exchange, www.six-