



IFRS fokussiert

Ansatz von aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge:
Verlautbarung der ESMA zu IAS 12

Das Wichtigste in Kürze

Die europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde ESMA hat am 15. Juli 2019 eine Verlautbarung zur Anwendung von IAS 12 **Ertragsteuern** veröffentlicht. Darin legt die ESMA ihre Erwartungen hinsichtlich eines angemessenen Nachweises der Voraussetzungen für den Ansatz aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge dar.

Danach muss die Wahrscheinlichkeit, mit der künftig ausreichende zu versteuernde Gewinne vorliegen, mehr als 50% betragen. Diese Einschätzung stützen können z.B. ihrer Natur nach einmalige Verluste,

die Verlustquellen eliminierende Verkäufe von Unternehmensteilen sowie eine überzeugende Steuerplanungsstrategie. Hinweise, die dagegen sprechen, sind u.a. mangelnde Planungstreue in der Vergangenheit, erfolglose Restrukturierungen und sich auf das Kerngeschäft beziehende Verlustgründe.

Um als überzeugender substanzieller Nachweis für künftig zu versteuernde Gewinne zu gelten, muss die Planung plausibel, konsistent mit Marktdaten und Vorperioden sowie anderen verwendeten Planungsrechnungen, z.B. beim Goodwill-Impairment-Test, sein.

Der steuerliche Prognosezeitraum ist zeitlich nicht begrenzt, wenngleich die Zuverlässigkeit der Prognosen mit ihrer zeitlichen Ferne abnimmt.

Der Umfang der Anhangangaben nimmt mit der Wesentlichkeit sowie mit Unsicherheit und Ermessen bei der Beurteilung des Sachverhalts zu. Allgemeinplätze anstelle unternehmensspezifischer Informationen sind nicht ausreichend.

Hintergrund

Die Bilanzierung latenter Steuern und insbesondere auch latenter Steueransprüche aus der Nutzbarkeit steuerlicher Verlustvorträge steht seit Jahren im Fokus der ESMA und der nationalen europäischen Enforcer. Anwendungsdefizite wurden in der Vergangenheit immer wieder mit Blick auf die Aktivierung wesentlicher latenter Steuerpositionen auf Verlustvorträge identifiziert, die ohne ausreichende belastbare Nachweise für die Erwartung künftiger steuerlicher Gewinne angesetzt wurden.

Die ESMA hat sich deshalb zum Ziel gesetzt, eine einheitliche Anwendung der Standardvorgaben in Bezug auf Ansatz, Bewertung und Offenlegung von latenten Steueransprüchen auf Verlustvorträge zu unterstützen, und ihre Erwartungen an die Stakeholder in einer öffentlichen Verlautbarung formuliert.

Dabei konzentriert sich die ESMA auf zwei Aspekte, die in der Praxis von den europäischen Enforcern immer wieder aufgegriffen werden:

- Die **Wahrscheinlichkeit**, dass künftig in ausreichendem Maße zu versteuernde Gewinne vorliegen, mit denen bestehende Verlustvorträge verrechnet werden können
- Bei Bestehen einer **Verlusthistorie** das Vorliegen **überzeugender substanzieller Hinweise** auf künftig zu versteuernde Gewinne, welche die Nutzbarkeit von Verlustvorträgen ermöglichen sollen

Auch wenn die Verlautbarung sich auf aktive latente Steuern auf Verlustvorträge bezieht, sollen die geäußerten Überlegungen gleichermaßen auf andere abzugsfähige temporäre Differenzen übertragbar sein.

Wahrscheinlichkeit des Vorliegens ausreichender künftiger steuerlicher Gewinne

Nach IAS 12.34 ist „[e]in 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 ein künftiges zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste und noch nicht genutzten Steuergutschriften verwendet werden können.“

Der Begriff der Wahrscheinlichkeit wird in IAS 12 nicht definiert. Nach Ansicht der ESMA ist zur Ausfüllung des Begriffs im Rahmen der Prüfung der Ansatzkriterien deshalb auf die Definition in anderen IFRS (wie z.B. in IFRS 5 **Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche** und in IAS 37 **Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen**) zurückzugreifen.

Es muss demnach mehr dafür als dagegen sprechen („more likely than not“), dass künftig in ausreichendem Maße steuerliche Gewinne erzielt werden. Um die Ansatzhürden des IAS 12 zu bestehen, muss die Wahrscheinlichkeit des Erzielens künftiger steuerlicher Gewinne also über 50% liegen.

Die Eintrittswahrscheinlichkeit muss bei mindestens 50% liegen

Operationalisierung der Wahrscheinlichkeitseinschätzung

Bei der Beurteilung, ob künftig wahrscheinlich in ausreichendem Maße steuerliche Gewinne erzielt werden, sind alle verfügbaren Nachweise in die Betrachtung einzubeziehen, unabhängig davon, ob sie die Vermutung stützen oder dagegensprechen. Dabei sind für den Ausgleich von Verlusten aus dem laufenden Betrieb höhere Anforderungen zu stellen als im Falle einer Verlustverursachung durch Einmalereignisse. Auch die Nachhaltigkeit von künftigen steuerlichen Gewinnen ist zu betrachten.

In der abschließenden Gesamtwürdigung aller Anhaltspunkte müssen die positiven überwiegen, damit die Wahrscheinlichkeitsschwelle von 50% als überschritten angesehen werden kann.

Konkret sind im Rahmen der Beurteilung folgende Aspekte zu berücksichtigen:

- Die Zuverlässigkeit von Schätzungen und Planungen nimmt mit ihrer zeitlichen Ferne ab, was sich in einer entsprechend abnehmenden Gewichtung widerspiegeln sollte.
- Die Existenz von Verlustvorträgen ist ein starker Indikator gegen künftige steuerliche Gewinne.
- Die Schätzungen und Planungen sollten in jedem Fall plausibel, realistisch und erreichbar sein.
- Bei einer jüngeren Verlusthistorie und Fehlen ausreichender zu versteuernder temporärer Differenzen müssen die Schätzungen und Planungen überzeugende Anhaltspunkte liefern, um den Ansatz eines latenten Steueranspruchs zu rechtfertigen.

Hinsichtlich der Verfallbarkeit von Verlustvorträgen ist zu beachten, dass die Tatsache einer Unverfallbarkeit allein noch kein hinreichender Grund ist, ausreichende künftige steuerliche Gewinne zu unterstellen und damit den Ansatz eines latenten Steueranspruchs zu rechtfertigen. Es genügt insoweit nicht, wenn das Unternehmen die Verlustzone verlässt, sondern es muss nachgewiesen werden, dass in ausreichendem Maße Gewinne zur Nutzung der Verlustvorträge erwartet werden. Gleichmaßen ist ein höherer Anspruch an den Nachweis ausreichender künftiger Gewinne zu stellen, wenn die Nutzbarkeit der Verlustvorträge nur (noch) auf einen kurzen Zeitraum begrenzt ist.

Die ESMA weist zusätzlich darauf hin, dass es für den Ansatz eines latenten Steueranspruchs nicht hinreichend ist, wenn das Management eine positive Unternehmensfortführungsprognose erstellt („going concern“). Umgekehrt werden wesentliche Zweifel am Going Concern jedoch dahingehend gewertet, dass der Ansatz eines latenten Steueranspruchs besonders kritisch zu hinterfragen ist.

Für die Einschätzung, ob es wahrscheinlich ist, dass künftige steuerliche Gewinne in ausreichendem Maße zur Verfügung stehen, sind die Art, die Quelle und der zeitliche Anfall der Gewinne entscheidend. Als Hilfestellung für eine diesbezüglich bessere Einschätzung nennt die ESMA exemplarisch folgende Anhaltspunkte:

Beispiele für eine Wahrscheinlichkeit > 50% (für den Ansatz eines Steueranspruchs)

- Die Verluste resultierten aus bekannten, nicht wiederkehrenden Einmal-effekten
- Eine robuste Erfolgshistorie (abgesehen von dem einmaligen Verlust, der zum Verlustvortrag geführt hat und sich nicht wiederholt)
- Erschließen neuer Geschäftspotenziale, z.B. durch Neupatentierungen
- Eliminierung der Verlustquellen durch Verkauf oder Restrukturierung der betroffenen Unternehmensteile
- Eine überzeugende Steuerplanungsstrategie
- Ein stabiles Auftragsbuch oder Gewinn neuer Verträge (unter Einbezug der Zuverlässigkeit des Auftragsbuchs in der Vergangenheit)
- Unternehmenszukäufe mit nachhaltig positiven Ergebnismargen, die bestehende Verlustvorträge nutzbar machen (z.B. in derselben Steuerjurisdiktion)

Eine zeitlich unbegrenzte Möglichkeit des Verlustvortrags allein genügt nicht

Beispiele für eine Wahrscheinlichkeit < 50% (gegen den Ansatz eines Steueranspruchs)

- Operative steuerliche Verluste in der jüngeren Vergangenheit
- Das Steuersubjekt ist ein Start-up Unternehmen
- Fehlende Planungstreue in der Vergangenheit (gravierende Plan-Ist-Abweichungen über einen längeren Zeitraum)
- Verlust von Hauptkunden und/oder wesentlichen Kundenverträgen
- Unsicherheit bezüglich der Unternehmensfortführung („going concern“)
- Erfolgreiche Restrukturierungen, auch aus Insolvenzen, in der Vergangenheit
- Erwartete steuerliche Verluste in der nahen Zukunft
- Nichtnutzung oder Verfall steuerlicher Verlustvorträge in der Vergangenheit
- Die steuerlichen Verluste resultieren aus dem Kerngeschäft des Unternehmens und können insoweit künftig wieder eintreten.

Überzeugende substanzielle Hinweise für das Vorliegen ausreichender künftiger steuerlicher Gewinne

Die ESMA geht davon aus, dass überzeugende substanzielle Hinweise vorliegen, sofern diese intersubjektiv nachprüfbar sind. Als Beispiel hierfür wird eine Verlusthistorie in der jüngeren Vergangenheit genannt, die als substanzieller Hinweis gegen die Verfügbarkeit künftiger steuerlicher Gewinne zu werten ist. Je mehr negative Hinweise vorliegen, desto weniger sollte zudem auf eine (positive) steuerliche Planung vertraut werden, da diese in hohem Maße ermessensbehaftet ist.

Die Verlässlichkeit der steuerlichen Ergebnisprognosen ist von den Umständen des Einzelfalls abhängig, etwa von der Branche bzw. dem Geschäftsumfeld, in dem das Unternehmen tätig ist. So können Unternehmen mit langfristigen Kundenverträgen, z.B. in der Immobilienbranche oder mit langfristigen Lizenzverträgen, verlässlicher planen, selbst wenn ihr üblicher Planungshorizont nur kurz ist. Dies ist anders bei solchen Unternehmen, die noch nicht lange (z.B. Start-ups), oder Unternehmen, die in zyklischen Branchen tätig sind. Diese sind entsprechend höheren Anforderungen hinsichtlich des Nachweises ausgesetzt.

Die steuerliche Planung sollte keine Sachverhalte berücksichtigen, die außerhalb der Kontrolle des Unternehmens liegen und noch sehr unsicher sind, wie z.B.:

- Erwartete Änderungen im Steuerrecht und in den Steuersätzen (sofern nicht bereits verabschiedet)
- Mögliche Unternehmenserwerbe
- Von künftigen Marktbedingungen/-entwicklungen abhängige Ereignisse
- Mit Aussagen in der Finanzberichterstattung unvereinbare Ereignisse
- Mit zuvor kommunizierten Unternehmensstrategien unvereinbare Ereignisse

Um den Nachweis künftig erzielbarer steuerlicher Gewinne zu führen, sollten Unternehmen die Plausibilität ihrer Unternehmensplanung und deren Auswirkung auf die erwarteten steuerlichen Gewinne sicherstellen, einschließlich historischer Planerreichungsgrade sowie Konsistenz mit relevanten Marktdaten und -trends. Dabei ist auch auf eine Konsistenz der Annahmen zu denen der Vorperioden und zu anderen im Rahmen der Rechnungslegung verwendeten Planungsrechnungen (z.B. im Goodwill-Impairment-Test) zu achten, soweit die unterschiedliche Zielsetzung von Standards keine konzeptionellen Unterschiede bedingt und insoweit Abweichungen rechtfertigt.

Beobachtung

Zu den konzeptionellen Unterschieden gegenüber anderen Standards zählen etwa die nach IAS 12 nicht erlaubte Diskontierung von Prognosewerten nach IAS 36 **Wertminderung von Vermögenswerten** und die nicht deckungsgleiche Abgrenzung von Steuersubjekt und zahlungsmittelgenerierender Einheit nach IAS 36 sowie der Größen zu versteuernder Gewinn und Cashflow.

Besondere Sorgfalt ist geboten, wenn der Planungshorizont für Zwecke der Aktivierung latenter Steueransprüche länger ist als der übliche Planungshorizont für die Unternehmensplanung – die Zuverlässigkeit der steuerlichen Prognosen nimmt mit der Länge des betrachteten Zeithorizonts zwangsläufig ab. Gleichwohl lässt sich weder aus dem üblichen Planungshorizont des Unternehmens noch aus der mit zunehmender zeitlicher Ferne resultierenden höheren Prognoseunsicherheit eine zeitliche Beschränkung des steuerlichen Planungshorizonts ableiten.

Positive (das steuerliche Ergebnis erhöhende) Steuergestaltungsmöglichkeiten sind nach Auffassung der ESMA zur Begründung des Ansatzes eines latenten Steueranspruchs auf Verlustvorträge einzubeziehen, sofern ihre Umsetzung realistisch ist, sie konsistent mit der Unternehmensstrategie sind und die zurechenbaren Implementierungskosten für die Steuerstrategie berücksichtigt werden.

Erforderliche Anhangangaben für latente Steueransprüche aus Verlustvorträgen

Die ESMA betont die Notwendigkeit qualitativ hochwertiger Angaben im Anhang. Die Angaben müssen in diesem Sinne unternehmensspezifisch sein und den Umständen des spezifischen Sachverhalts Rechnung tragen. Lediglich den Standard zitierende Allgemeinplätze werden als nicht ausreichend zur Erfüllung der Angabepflichten erachtet.

Umfang und Detaillierungsgrad der Angaben müssen in einem angemessenen Verhältnis stehen zu der Bedeutung der aktivierten latenten Steuern für den Abschluss (Wesentlichkeitskriterium) und zu dem Grad der Unsicherheit und des ausgeübten Ermessens bei der Einschätzung, ob die Ansatzkriterien erfüllt sind. Mithin nimmt der Umfang der erwarteten Angaben mit der Wesentlichkeit sowie Unsicherheit und Ermessen bei der Beurteilung des Sachverhalts zu.

Kein fester Zeitraum für die Planungsrechnung, aber abnehmende Verlässlichkeit in späteren Jahren

Als Beispiele für mögliche Anhangangaben nennt die ESMA unter Bezug auf die Regelungen in IAS 12 sowie in IAS 1 **Darstellung des Abschlusses**:

- Benennung des Steuersubjekts, seines Sitzes und der anwendbaren steuerlichen Regelungen
- Erläuterung der berücksichtigten sowohl positiven als auch negativen Hinweise auf ausreichende künftige steuerliche Gewinne
- Erwarteter Zeithorizont für die Nutzung des Steueranspruchs
- Kritische Einschätzungen und Unsicherheiten, die für den Ansatz des latenten Steueranspruchs relevant sind (z.B. berücksichtigte Steuergestaltungsmöglichkeiten)
- Im Falle von Änderungen wesentlicher Annahmen für den Ansatz des Steueranspruchs eine Erläuterung des Sachverhalts sowie der Auswirkungen auf die Realisierbarkeit des Steueranspruchs
- Wesentliche nicht angesetzte latente Steueransprüche
- Sensitivitätsanalysen in Bezug auf die getroffenen Annahmen

Beobachtung

Die ESMA betont ihre Erwartung, dass sowohl Emittenten, Abschlussprüfer als auch Prüfungsausschüsse ihre Verlautbarung bei der Aktivierung latenter Steueransprüche berücksichtigen werden.

Die ESMA wird auch künftig, zusammen mit den nationalen Enforcern (dazu gehört die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung, DPR), bei ihren Verfahren besonderes Augenmerk auf diesen Themenkomplex richten.

Vor diesem Hintergrund ist die Betrachtung der in der Verlautbarung ausgesprochenen Erwartungen dringend zu empfehlen.

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581

jensberger@deloitte.de

Adrian Geisel

Tel: +49 (0)69 75695 6046

ageisel@deloitte.de

Anja Fink

Tel: +49 (0)69 75695 6290

afink@deloitte.de

Hinweis

Bitte schicken Sie eine E-Mail an mdorbath@deloitte.de, wenn Sie Fragen zum Inhalt haben, dieser Newsletter an andere oder weitere Adressen geschickt werden soll oder Sie ihn nicht mehr erhalten wollen.

Deloitte.

Die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („Deloitte“) als verantwortliche Stelle i.S.d. EU-Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH) nutzen Ihre personenbezogenen Daten (insbesondere Name, E-Mail-Adresse, Kontaktdaten etc.) im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer personenbezogenen Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder kontakt@deloitte.de widersprechen sowie ihre Berichtigung oder Löschung verlangen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden, und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendetwas im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für rund 286.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.

Stand 07/2019