



## IFRS fokussiert

### Vorgeschlagene Änderungen an IAS 12: **Ansatz von aktiven und passiven latenten Steuern aus einer einzelnen Transaktion**

#### Das Wichtigste in Kürze

- Der International Accounting Standards Board (IASB) hat am 17. Juli 2019 einen Entwurf zu Änderungen an IAS 12 **Ertragsteuern** veröffentlicht.
- Die vorgeschlagenen Änderungen sehen eine Rückausnahme von der Ausnahme, latente Steuern auf temporäre Differenzen bei Zugang zu bilden, vor.
- Künftig sollen Transaktionen, bei denen gleichzeitig zu versteuernde und abzugsfähige temporäre Differenzen in gleicher Höhe entstehen, nicht mehr unter die Ausnahmeregelung fallen. Demnach sind für diese Transaktionen latente Steuern zu bilden.
- Die vorgeschlagenen Änderungen haben mit IFRS 16 **Leasingverhältnisse** an Bedeutung gewonnen, weil es im Rahmen der Leasingnehmerbilanzierung künftig grundsätzlich zum gleichzeitigen Ansatz eines Nutzungsrechts und einer Verbindlichkeit kommt.
- Die Kommentierungsfrist für diesen Entwurf läuft bis zum 14. November 2019.

## Hintergrund

Bei Transaktionen, die gleichzeitig zum Ansatz von Vermögenswerten und Schulden führen, gibt es unterschiedliche Vorgehensweisen in der Bilanzierungspraxis hinsichtlich des Ansatzes von latenten Steuern. Dies ist insbesondere von Relevanz bei dem Ansatz von Entfernungs- und Wiederherstellungsverpflichtungen nach IAS 16 **Sachanlagen** sowie in der Leasingnehmerbilanzierung nach IFRS 16. Anhand Letzterer werden im Folgenden die geplanten Änderungen an IAS 12 beispielhaft dargestellt. Die geplanten Änderungen gelten jedoch gleichermaßen für Sachverhalte wie Entfernungs- und Wiederherstellungsverpflichtungen, bei denen ebenfalls zeitgleich temporäre Differenzen in gleicher Höhe entstehen.

Bei der Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 führen oftmals die laufenden Leasingraten in der steuerlichen Gewinnermittlung zu einem Abzugsposten, während nach IFRS ein Nutzungsrecht zu aktivieren und eine Leasingverbindlichkeit zu passivieren ist. Wird in diesen Fällen das steuerliche Abzugspotenzial (steuerliche Basis) der Leasingverbindlichkeit zugeordnet, steht sowohl dem Nutzungsrecht als auch der Verbindlichkeit eine steuerliche Basis von Null gegenüber – es können insoweit zu versteuernde sowie abzugsfähige temporäre Differenzen in gleicher Höhe entstehen. Für derartige Differenzen sind nach IAS 12 grundsätzlich latente Steuern zu bilden. IAS 12 enthält jedoch eine Ausnahmeregelung (in IAS 12.15 für zu versteuernde sowie in IAS 12.24 für abzugsfähige Differenzen), wonach in bestimmten Fällen trotz Vorliegens temporärer Differenzen keine latenten Steuern zum Ansatz kommen.

Gleichzeitiges Entstehen von zu versteuernden und abzugsfähigen temporären Differenzen

### Inhalt der Ausnahmeregelung („initial recognition exemption“)

Latente Steuern sind nicht zu bilden auf

- einen erstmals angesetzten Geschäfts- oder Firmenwert, oder
- Differenzen, die aus dem erstmaligen Ansatz von Vermögenswerten und Schulden entstehen, sofern diese
  - nicht im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses zugehen, und
  - im Zeitpunkt des Zugangs weder das bilanzielle noch das zu versteuernde Ergebnis berühren.

Bei Vorliegen dieser sogenannten Erstansatzdifferenzen entsteht infolge des Verbots, latente Steuern anzusetzen, eine Verzerrung der Konzernsteuerquote – so wirken etwa Leasingaufwendungen zumeist gleichmäßig über die Laufzeit des Leasingverhältnisses (mit Zahlung) steuermindernd, während sich im bilanziellen Ergebnis der planmäßige Verbrauch des Nutzungsrechts und die im Zeitablauf sinkenden Zinsaufwendungen aus der Fortentwicklung der Leasingverbindlichkeit widerspiegeln. Ohne Ansatz latenter Steuern stehen mithin die konstanten tatsächlichen Ertragsteuern (auf Basis der Leasingzahlungen) in keinem sinnvollen Verhältnis zu dem bilanziellen Ergebnis vor Steuern.

In der Praxis existieren unterschiedliche Auffassungen darüber, ob für diese Transaktionen die Ausnahmeregelungen in IAS 12.15 und IAS 12.24 greifen oder aber latente Steuern anzusetzen sind. Da der Wortlaut der Ausnahmeregelungen für die Erstansatzdifferenzen für solche Transaktionen keine Rückausnahme vorsieht, wird eine Änderung des Standards seitens des IASB vorgeschlagen, um den Grundprinzipien des IAS 12 besser Rechnung zu tragen und durch eine klarstellende Regelung künftig die Vergleichbarkeit von Abschlüssen, insbesondere leasingintensiver Unternehmen, zu erhöhen.

#### Beobachtung

Für Anwender, die bislang das steuerliche Abzugspotenzial dem Nutzungsrecht zugeordnet hatten, hat die Neuregelung keine Auswirkungen und sie können ihre bisherige Bilanzierung beibehalten.

#### Klarstellung, dass zeitgleich entstehende zu versteuernde und abzugsfähige temporäre Differenzen nicht unter die Erstansatz Ausnahme fallen

Der IASB hält eine getrennte Betrachtung von Vermögenswert und Schuld trotz des zeitgleichen Zugangs für erforderlich und schlägt vor, eine Rückausnahme für solche Sachverhalte aufzunehmen, die klarstellt, dass die Erstansatz Ausnahme bei diesen nicht anzuwenden ist. Die vorgeschlagene Änderung führt demnach im Ergebnis dazu, dass bei aufgrund einer einzelnen Transaktion (z.B. Leasingverhältnis) in gleicher Höhe entstehenden zu versteuernden und abzugsfähigen temporären Differenzen die Ausnahmeregelung für Erstansatzdifferenzen nicht anwendbar ist und demnach im Zugangszeitpunkt und in der Folgebilanzierung latente Steuern zu bilden sind.

#### Vorauszahlungen und/oder direkt zurechenbare Kosten

Die vorgeschlagene Rückausnahme soll lediglich für Beträge in gleicher Höhe gelten. Vorauszahlungen oder zusätzliche Kosten, die im Wertansatz des Nutzungsrechts zu berücksichtigen sind, führen zu einem höheren Buchwert des Nutzungsrechts gegenüber der Leasingverbindlichkeit. Da diese Zahlungen jedoch das steuerliche Ergebnis berühren, fallen diese separierbaren Beträge von vornherein nicht in den Anwendungsbereich der Ausnahmeregelung für Erstansatzdifferenzen. Insofern sind diese Beträge in die Ermittlung der temporären Differenz einzubeziehen und es ergeben sich keine Besonderheiten.

#### Beobachtung

Die aktiven latenten Steuern müssen für die Rückausnahme werthaltig sein. Die Regelung betrifft nur die sich in gleicher Höhe gegenüberstehenden passiven und werthaltigen aktiven latenten Steuern. Grundsätzlich dient die Höhe der aufgrund des Nutzungsrechts anzusetzenden zu versteuernden Differenz als Werthaltigkeitsindikator. Allerdings kann sich ein Aktivüberhang aufgrund der unterschiedlichen Buchwertänderungen von Nutzungsrecht und Verbindlichkeit ergeben. Für diesen Überhang ist eine entsprechende Werthaltigkeit zu belegen.

#### Vorgeschlagene Übergangsregelungen und Kommentierungsfrist

Die vorgeschlagenen Änderungen sind gemäß IAS 8 **Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler** vollständig retrospektiv anzuwenden, wobei eine vorzeitige Anwendung bei entsprechender Offenlegung erfolgen kann.

Als Übergangsregelung im Rahmen der Erstanwendung der Änderungen schlägt der IASB vor, dass eine Einschätzung der Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern nur zu Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode und nicht zum Zeitpunkt des Erstansatzes zu erbringen ist.

Ein Erstanwendungszeitpunkt ist im Entwurf der Änderungen noch nicht enthalten. Die Kommentierungsfrist läuft bis zum 14. November 2019.

Die „initial recognition exemption“ greift nicht bei einzelnen Transaktionen, bei denen zeitgleich temporäre Differenzen in gleicher Höhe entstehen – d.h., es sind latente Steuern zu bilden

Retrospektive Anwendung mit Übergangserleichterung bei Bestimmung der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern

## Ihre Ansprechpartner

### Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581

jensberger@deloitte.de

### Anja Fink

Tel: +49 (0)69 75695 6290

afink@deloitte.de

### Dr. Felix Fischer

Tel: +49 (0)69 75695 6893

ffischer@deloitte.de

## Hinweis

Bitte schicken Sie eine E-Mail an [mdorbath@deloitte.de](mailto: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](mailto: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](http://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