

Latente Steuern im Lichte der Rechnungslegung



*Von Kevin Dietiker
Senior Manager
Accounting & Outsourcing Services
Kendris private AG*

Einleitung

Die neue Sprache in der Welt der Rechnungslegung heisst International Financial Reporting Standards (IFRS). Deshalb hat eine grosse Zahl der in der Schweiz und in der EU börsenkotierten Unternehmen auf IFRS umgestellt. Im Juli 2009 hat zudem das International Accounting Standards Board (IASB) den definitiven Standard «IFRS für KMU» publiziert.

Während das Schweizerische Obligationenrecht (OR) den Gläubigerschutz mit seinen Höchstbewertungsvorschriften bzw. dem Niederwertprinzip als oberste Maxime definiert hat und die Bildung von stillen Reser-

ven vor dem Hintergrund des Vorsichtsprinzips implizit zulässt, zielen anerkannte Rechnungslegungsstandards wie Swiss GAAP FER, IFRS und US GAAP darauf ab, ein Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu zeichnen, welches den tatsächlichen Verhältnissen entspricht (Fair Presentation/True and Fair View).

Aktuelle und zukünftige steuerliche Auswirkungen sind im Jahresabschluss angemessen zu berücksichtigen. Dabei ist zwischen der Ermittlung der laufenden Ertragssteuern sowie der Abgrenzung von latenten Ertragssteuern zu unterscheiden. Latente Steuern tauchen hauptsächlich in Bilanzen auf, die stille Reserven enthalten. Wenn diese nach anerkannten Rechnungslegungsstandards erstellt werden, gilt es abzuklären, ob zusätzlich

zu den Positionen mit den stillen Reserven noch eine Position für die mögliche (in den stillen Reserven enthaltene) zukünftige Steuerbelastung errichtet werden muss.

Latente Steuern am Beispiel «Steuerliche Verlustvorträge»

Veranschaulichen lässt sich das Konzept der latenten Steuern anhand steuerlicher Verlustvorträge. Ein Unternehmen, das in der Vergangenheit rote Zahlen schrieb, kann diese in den nächsten 7 Jahren mit künftigen Gewinnen verrechnen und vermindert dadurch die künftige Steuerbelastung. Zu diesem Zweck bildet das Unternehmen in der Bilanz «aktiv latente Steuern» in der Höhe der künftigen Steuerersparnisse. In den Folgejahren werden nun effektiv weniger Steuern an den Fiskus bezahlt, was die Liquidität schont.

Gleichzeitig werden die aktiv latenten Steuern laufend aufgelöst. Verfolgt man diesen Gedanken weiter, taucht die Frage auf: Mit welcher Gewissheit ist im Zeitpunkt der Aktivierung absehbar, ob in Zukunft Gewinne anfallen?

«Passiv latente Steuern» entstehen durch unterschiedliche Bewertungsansätze. Die Anwendung der Fair Presentation führt meistens zu einer Höherbewertung der Nettoaktiven. So findet die im Steuerrecht allgemein anerkannte pauschale Wertberichtigung auf potentiellen Debitorenverlusten oder der pauschale Warendrittel auf den Vorräten nach dem Grundsatz der Fair Presentation keine Berücksichtigung. Der Gewinn fällt somit in der Steuerbilanz geringer aus als derjenige gemäss einem anerkannten Rechnungslegungsstandard. Auf den temporären Differenzen werden deshalb latente Steuern gebildet. Passiv latente Steuern entsprechen somit künftigen Steuerbelastungen, aktiv latente Steuern dagegen künftigen Steuerentlastungen.

Entscheidend ist, dass der externe Bilanzleser nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard über die in Zukunft zu erwartenden Steuerbelastungen bzw. Steuerentlastungen aus den Gegebenheiten des laufenden Geschäftsjahres und der Vorjahre informiert wird.

Die latenten Steuern sind jedes Jahr zum aktuellen Steuersatz zu bewerten. Ist jedoch eine zukünftige Steuersatzänderung bereits beschlossen, muss die Bewertung mit dem inskünftig geltenden Steuersatz ermittelt werden.

Ermittlung von latenten Steuern – Ablauf und Besonderheiten

Die Ermittlung latenter Steuern und die Berücksichtigung in einem anerkannten Rechnungslegungsstandard laufen grundsätzlich folgendermassen ab:

1. Feststellen der zeitlich befristeten Differenzen zwischen den einzelnen

Bilanzpositionen der steuerlich massgeblichen Bilanz und der Bilanz gemäss einem anerkannten Rechnungslegungsstandard. Für schweizerische Verhältnisse typische Positionen sind das Delkredere, die Warenvorräte, angefangene Arbeiten, Sachanlagen, Rückstellungen und steuerlich anrechenbare Verlustvorträge.

2. *Festlegung bzw. Schätzung des massgeblichen Steuersatzes.* Dabei sind die tatsächlich zu erwartenden oder – sofern diese nicht bekannt sind – die im Zeitpunkt der Bilanzierung gültigen Steuersätze zu berücksichtigen.

3. *Berechnung der passiv latenten Steuern und der aktiv latenten Steuern,* indem die zeitlich befristeten Differenzen bzw. stillen Reserven mit dem massgebenden Steuersatz multipliziert werden.

Aktiven (Assets)

IFRS-Wert grösser als Steuerwert =
Latente Steuerverbindlichkeiten

Aktiven (Assets)

IFRS-Wert kleiner als Steuerwert =
Latente Steueraktiven

Passiven (Liabilities)

IFRS-Wert grösser als Steuerwert =
Latente Steueraktiven

Passiven (Liabilities)

IFRS-Wert kleiner als Steuerwert =
Latente Steuerverbindlichkeiten

4. *Anpassen der latenten Steueraktiven und -verbindlichkeiten* in der Bilanz durch Erhöhung oder Verminderung des Aufwandes für die laufenden Steuern um die Zunahme bzw. Abnahme der latenten Steuern.

Ein Blick auf die entsprechenden Rechnungslegungsstandards zeigt die Anforderungen an die Bilanzierung von Ertragssteuern und die Behandlung der Rechnungslegung für die laufenden und die latenten Steuern. Der Schwerpunkt liegt dabei auf den latenten Steuerrückstellungen.

Swiss GAAP FER 11 ist materiell durchaus vergleichbar mit den Bestimmungen von IAS 12 und dem Statement

Laufende Ertragssteuern

Die laufenden Ertragssteuern sind die aufgrund der lokalen Steuergesetzgebung zu bezahlenden jährlich wiederkehrende Gewinnsteuern. Sie sind in Übereinstimmung mit den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln, basieren auf dem steuerbaren Ertrag und sind in der Jahresrechnung auszuweisen.

Latente Ertragssteuern

Latente Ertragssteuern entstehen durch Bewertungsdifferenzen (sogenannte temporäre Differenzen), die sich nach einer gewissen Zeit wieder aufheben. Basis bildet dabei die wirtschaftliche Betrachtungsweise (Grundsatz: Substance over Form). Dies führt zu Differenzen zwischen den steuerrechtlichen Werten und den ermittelten Werten gemäss einem anerkannten Rechnungslegungsstandard.

of Financial Accounting Standards (SFAS) 109 der US-GAAP, wobei der Bottom-up-Ansatz von US-GAAP im Vergleich zum Top-down-Ansatz von IFRS nochmals ausführlicher und restriktiver geregelt ist. Der Unterschied der ausländischen Standards zu Swiss GAAP FER liegt vor allem in den umfangreicheren und detaillierteren Offenlegungspflichten im Anhang. So ist gemäss Swiss GAAP FER 11 im Anhang zur Jahresrechnung grundsätzlich nur ein latenter Steueranspruch für noch nicht genutzte steuerliche Verlustvorträge offenzulegen; auf den Nachweis des Steuersatzes kann in diesem Zusammenhang verzichtet werden.

Entwurf zur Revision des Schweizer Aktien- und Rechnungslegungsrechts

Ein Blick auf die vom Bundesrat am 21. Dezember 2007 verabschiedete Botschaft und den Gesetzesentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts zeigt folgendes Bild: Gemäss E-Art. 962 können Unternehmen, die zur Rechnungslegung einen anerkannten Standard wie Swiss GAAP FER, IFRS oder US GAAP verwenden, auf die Erstellung einer Jahresrechnung nach Obligationenrecht verzichten.

Wird ein Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung für Steuerzwecke verwendet, verschwinden faktisch die temporären Differenzen zwischen den Buchwerten gemäss anerkannten Rechnungslegungsstandards und den Steuerwerten, da diese beiden Werte identisch sind.

Bei Annahme des vorliegenden Gesetzesentwurfes könnten latente Steueraktiven faktisch deshalb nur noch durch die Aktivierung steuerlicher Verlustvorträge entstehen.

Fazit

Tatsächliche Ertragssteuern sind grundsätzlich nach den einschlägigen steuerlichen Vorschriften zu bilanzieren. Latente Ertragssteuern sind nach anerkannten Rechnungslegungsstandards zu berücksichtigen.

Das Hauptproblem liegt dabei in der periodengerechten Abgrenzung. Bei der Berechnung von geschuldeten Ertragssteuern gemäss Steuergesetz werden viele Transaktionen anders behandelt als in einem Abschluss gemäss einem anerkannten Rechnungslegungswerk. IAS 12 verlangt, dass die steuerliche Auswirkung einer Transaktion im IFRS-Abschluss in derselben Periode berücksichtigt werden soll wie die Transaktion selbst, auch wenn die einschlägigen Ertragssteuern erst in einer späteren Geschäftsperiode tatsächlich geschuldet werden.

Mit Blick auf die Möglichkeit, dass die stillen Reserven erst in Zukunft, wenn überhaupt, aufgelöst und besteuert werden, stellt sich die Frage, ob nicht die durchschnittliche Gewinnsteuerbelastung der korrekte Wert für die zeitlich befristeten Unterschiede zwischen Steuer- und IFRS-Bilanz sei. Damit würde einerseits der Möglichkeit Rechnung getragen, dass die Steuer gar nicht anfällt, und andererseits auch ein in Zukunft zahlbarer Betrag abgezinst.

www.kendris.com •