



IFRS fokussiert

IASB veröffentlicht Änderungen zum Ansatz von aktiven und passiven latenten Steuern aus einer einzelnen Transaktion

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat am 7. Mai 2021 eine Änderung an IAS 12 **Ertragsteuern** veröffentlicht. IAS 12 sieht unter bestimmten Voraussetzungen eine Ausnahmeregelung vor, nach der im Zeitpunkt des Zugangs eines Vermögenswerts oder einer Schuld keine aktiven oder passiven latenten Steuern anzusetzen sind. Die Änderung an IAS 12 engt den Anwendungsbereich dieser sog. initial recognition exemption (IRE) ein.

Entstehen bei einer Transaktion gleichzeitig abzugsfähige und zu versteuernde temporäre Differenzen in gleicher Höhe, fallen diese nicht mehr unter die Ausnahmeregelung, sodass aktive und passive latente Steuern zu bilden sind.

Hauptanwendungsfälle der Änderung sind vom Leasingnehmer bilanzierte Leasingverhältnisse sowie in den Anschaffungskosten eines Vermögenswerts erfasste Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen.

Die Änderung ist für Geschäftsjahre beginnend am oder nach dem 1. Januar 2023 anzuwenden. Eine vorzeitige Anwendung ist, vorbehaltlich EU-Endorsement, zulässig.

Hintergrund

Im Juli 2019 veröffentlichte der IASB den Entwurf ED/2019/5 „Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction“ zu Änderungen an IAS 12 (vgl. zum Inhalt des Entwurfs unseren [IFRS fokussiert-Newsletter](#) sowie die Kurzdarstellung des IASB zu den vorgeschlagenen Änderungen ([In brief](#))). Kern des Entwurfs und der nun verabschiedeten Änderungen war die Aufhebung des in IAS 12.15 und IAS 12.24 verankerten Ansatzverbots latenter Steuern und somit der IRE für bestimmte Transaktionen. Auf Basis der Rückmeldungen zu dem Entwurf hat der IASB seine Vorschläge überarbeitet und am 7. Mai 2021 als „Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction“ veröffentlicht.

Anlass der Änderungen an IAS 12 war die Beobachtung unterschiedlicher Auffassungen in der Praxis, ob die Ausnahmeregelung zum Ansatz latenter Steuern auch bei Transaktionen anzuwenden ist, die gleichzeitig zum Ansatz eines Vermögenswerts und einer Schuld führen. Mit den jetzt verabschiedeten Änderungen soll eine unterschiedliche bilanzielle Behandlung derartiger Sachverhalte in der Praxis verhindert und damit die Vergleichbarkeit von Abschlüssen erhöht werden.

Mit der Novellierung der Leasingnehmerbilanzierung durch IFRS 16 **Leasingverhältnisse** hat die Fragestellung bei leasingintensiven Unternehmen stark an praktischer Relevanz gewonnen. Ein weiterer klassischer Anwendungsfall sind gemäß IAS 16 **Sachanlagen** in den Anschaffungskosten eines Vermögenswerts erfasste Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen. Im Folgenden werden die Auswirkungen der Änderungen exemplarisch anhand der Leasingnehmerbilanzierung erläutert.

Bisherige Regelung und Änderungsbedarf

IAS 12 sah bisher in den Paragraphen IAS 12.15 (für zu versteuernde temporäre Differenzen) und IAS 12.24 (für abzugsfähige temporäre Differenzen) die folgenden, eng definierten Ausnahmefälle für ein Ansatzverbot latenter Steuern vor:

Bisherige Initial Recognition Exemption – kein Ansatz latenter Steuern

- auf einen erstmalig angesetzten Geschäfts- oder Firmenwert; oder
- auf den erstmaligen Ansatz von Vermögenswerten und Schulden, sofern diese nicht
 - im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses zugehen; und
 - im Zeitpunkt des Zugangs weder das bilanzielle noch das zu versteuernde Ergebnis berühren.

Begründet wird diese nicht aus den Grundsätzen des IAS 12 ableitbare Sonderregelung vom IASB mit den unerwünschten bilanziellen Konsequenzen, die sich ohne diese Regelung ergeben würden. Ohne die IRE würde in den von der Ausnahmeregelung erfassten Fällen beim erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld die korrespondierende latente Steuer erfolgsneutral den Buchwert des Vermögenswerts oder der Schuld erhöhen, wodurch der Abschluss insgesamt an Aussagekraft verlieren würde. Deshalb wird der Ansatz latenter Steuern für diese Fälle gemäß IAS 12.22(c) i.V.m. IAS 12.15 und .24 ausgeschlossen.

Dieses Problem entsteht jedoch nicht im Falle des gleichzeitigen Ansatzes von Vermögenswerten und Schulden aus einer Transaktion, soweit daraus zu versteuernde und abzugsfähige temporäre Differenzen in gleicher Höhe entstehen, da diese grundsätzlich ebenfalls gleich hohe aktive und passive latente Steuern nach sich ziehen. Diese latenten Steuerposten können gebildet werden, ohne dass die Buchwerte der

Einschränkung des bisherigen Ansatzverbots latenter Steuern

Vermögenswerte und Schulden angepasst oder das Ergebnis berührt werden müsste. Für derartige Sachverhalte ist eine Ausnahme vom Ansatzgebot latenter Steuern daher nicht notwendig.

Für eine restriktive Anwendung der Ausnahmeregel spricht zudem die Tatsache, dass die IRE mit einer verzerrten effektiven Steuerquote einhergeht (Steueraufwand und bilanzielles Ergebnis vor Steuern stehen in keinem sinnvollen Verhältnis).¹

Der IASB hat daher Transaktionen, bei denen gleichzeitig abzugsfähige und zu versteuernde temporäre Differenzen in gleicher Höhe entstehen, aus dem Anwendungsbereich der IRE ausgeschlossen.

Die verabschiedeten Änderungen im Einzelnen

Zielsetzung

Die Änderungen verpflichten Unternehmen, latente Steuern für temporäre Differenzen im Zusammenhang mit Vermögenswerten und Schulden aus dem erstmaligen Ansatz einer Transaktion zu bilden, soweit aus der Transaktion abzugsfähige und zu versteuernde temporäre Differenzen in gleicher Höhe entstehen.

Umfang der Änderungen

Die die IRE betreffenden Paragraphen IAS 12.15(b), .22(b) und (c) und .24 wurden um den Zusatz des Vorliegens gleich hoher zu versteuernder und abzugsfähiger temporärer Differenzen ergänzt. Wie in dem neuen Paragraphen IAS 12.22A erläutert, wird dadurch der bisherige Anwendungsbereich der IRE eingeschränkt („Rückausnahme von der Ausnahme“) und es sind nunmehr latente Steuern anzusetzen.

Durch den Bezug der Ausnahmeregelung auf gleich hohe temporäre Differenzen (statt auf gleiche hohe aktive und passive latente Steuerposten) greift die Ausnahme von der IRE auch in Fällen, in denen aktive und passive latente Steuern wegen der Anwendung unterschiedlicher Steuersätze bei Umkehrung der Differenzen unterschiedlich hoch sind. Der IASB begründet dies mit der ansonsten höheren Komplexität der Ansatzbefreiung und der vermutet begrenzten praktischen Relevanz dieser Fälle dem Grunde und der Höhe nach.

Unterschiedlich hohe aktive und passive latente Steuern können zudem entstehen, weil IAS 12.24 den Ansatz aktiver latenter Steuern zusätzlich an deren erwartete Werthaltigkeit knüpft, wohingegen es für passive latente Steuern keine den Ansatz beschränkende Regelung gibt. Der Änderungsentwurf zu IAS 12 sah deshalb vor, den Ansatz passiver latenter Steuern auf die Höhe der ansatzfähigen aktiven latenten Steuern zu begrenzen (sogenanntes „capping proposal“), um eine erfolgsneutrale Erhöhung des korrespondierenden Vermögenswerts zu vermeiden. Im Ergebnis sollte danach die IRE für den die aktive latente Steuer übersteigenden Teil der passiven latenten Steuer weiterhin gelten. Dieser Vorschlag stieß allerdings auf breite Kritik, da er komplex in der Anwendung wäre und zudem gegen die Prinzipien des IAS 12 verstoßen würde, wonach grundsätzlich für alle zu versteuernden temporären Differenzen passive latente Steuern anzusetzen sind. Der IASB hat als Reaktion auf die geäußerte Kritik deshalb sowohl aus praktischen als auch konzeptionellen Erwägungen von dieser Änderung Abstand genommen. Der IASB führt hierzu weiter aus, etwaige Differenzen zwischen der aktiven und passiven latenten Steuer seien nach IAS 12.22(b) erfolgswirksam zu erfassen. Dies spiegele zutreffend den ökonomischen Gehalt wider. Wenn latenter Steueraufwand durch den Ansatz einer (höhe-

Neuregelung nur für gleich hohe abzugsfähige und zu versteuernde temporäre Differenzen

¹ Ein ausführliches Zahlenbeispiel zu den Effekten enthält die Publikation [In brief](#) des IASB.

ren) passiven latenten Steuer entsteht, der kein gleichwertiger latenter Steueranspruch gegenübersteht, zeigt dieser Aufwand genau die Verpflichtung zu künftigen Steuerzahlungen, die nicht durch nutzbare Steuervorteile kompensiert werden kann.

Aus der Änderung von IAS 12 ergeben sich zudem Folgeänderungen an IFRS 1 **Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards**. Diese sehen analoge Regelungen zum Zeitpunkt der Erstanwendung der Änderung und der Behandlung von Leasingverhältnissen und Stilllegungs- und ähnlichen Verpflichtungen vor (siehe hierzu im Detail Abschnitt „Übergangsvorschriften und Erstanwendungszeitpunkt“).

Darüber hinaus hat der IASB zur Klarstellung der Auswirkungen der Änderung das neue Beispiel Nr. 8 in die Illustrative Examples zu IAS 12 aufgenommen. In diesem werden die Konsequenzen aus der Änderung der IRE anhand eines typischen Leasingverhältnisses dargestellt, wobei in dem Nutzungsrecht zu aktivierende Leasingvorauszahlungen und anfängliche direkte Kosten berücksichtigt werden (siehe dazu die Ausführungen im nächsten Abschnitt).

Begleitet werden die Änderungen schließlich durch eine umfangreiche Erweiterung der Basis for Conclusions zu IAS 12.

Auswirkung der Änderungen am Beispiel der Bilanzierung von Leasingverhältnissen beim Leasingnehmer

Folgen der Zuordnung der steuerlichen Abzugsfähigkeit

In vielen Steuerregimen mindern die zu leistenden Leasingraten bei Zahlung das steuerliche Ergebnis.² IFRS 16 sieht dagegen regelmäßig den Ansatz eines Nutzungsrechts und der korrespondierenden Leasingverbindlichkeit vor, sodass das bilanzielle Ergebnis, abweichend vom steuerlichen Ergebnis, über die Laufzeit des Leasingverhältnisses durch die planmäßige Abschreibung des Nutzungsrechts sowie die Verzinsung der Leasingverbindlichkeit beeinflusst wird.

Um die Frage zu beantworten, ob bei Erstansatz eines Leasingverhältnisses nach IAS 12 latente Steuern zu bilden sind, ist in einem ersten Schritt zu bestimmen, ob die steuerliche Abzugsfähigkeit der Leasingzahlungen dem Nutzungsrecht oder der Leasingverbindlichkeit zuzuordnen ist.³

Wird das steuerliche Abzugspotential der Leasingverbindlichkeit zugeordnet, d.h. werden die Zinsen und Tilgungen der Leasingverbindlichkeit als steuerlich abzugsfähig betrachtet, ist die steuerliche Basis der Leasingverbindlichkeit i.S.v. IAS 12.8 gleich null, da der Leasingnehmer in Höhe des Buchwerts der Verbindlichkeit, als Summe der Tilgungen, Steuerabzüge realisieren wird. Mithin entsteht bei Erstansatz des Leasingverhältnisses in Höhe der nach IFRS 16 bilanzierten Leasingverbindlichkeit eine temporäre Differenz. Dies gilt gleichermaßen für das Nutzungsrecht, da dessen steuerliche Basis i.S.v. IAS 12.7 mangels steuerlicher Abzugsfähigkeit der Abschreibungen ebenfalls null beträgt. Im Ergebnis kam deshalb bisher nach IAS 12 die Ausnahmeregelung zum Tragen – bei Erstansatz entstanden abzugsfähige und zu versteuernde temporäre Differenzen, auf die dem Wortlaut des IAS 12.22(c) nach weder in der Erst- noch in der Folgebilanzierung latente Steuern zu bilden waren. Daher führt die Neuregelung bei einer Zuordnung des Steuerabzugspotentials zur

Änderung der bisherigen Bilanzierung bei Zuordnung des steuerlichen Abzugs zur Verbindlichkeit

² So stellen im deutschen Steuerrecht Leasingzahlungen grundsätzlich direkt abzugsfähige Betriebsausgaben dar, sofern das Leasingobjekt wirtschaftlich dem Leasinggeber zuzurechnen ist.

³ Inwieweit eine Zuordnung zum Nutzungsrecht oder zur Leasingverbindlichkeit geboten ist, ist anhand der jeweiligen steuerlichen Regelungen zu beurteilen und ermessensbehaftet.

Leasingverbindlichkeit zu einer Änderung der Bilanzierung latenter Steuern beim Leasingnehmer.

Wird das steuerliche Abzugspotential dagegen dem Nutzungsrecht zugeordnet, d.h. wird steuerlich die Abzugsfähigkeit der planmäßigen Abschreibungen (statt der Tilgungen) und Zinsen unterstellt, entsprechen sich steuerliche Basis und Buchwert des Nutzungsrechts. Gleiches gilt für die Leasingverbindlichkeit. Es entstehen insoweit bei Erstantritt keine temporären Differenzen und daher auch keine aktiven und passiven latenten Steuern. Die IRE und damit auch die Änderungen an IAS 12 sind deshalb im Falle der Zuordnung zum Nutzungsrecht nicht relevant.

Beibehaltung der bisherigen Bilanzierung bei Zuordnung des steuerlichen Abzugs zum Nutzungsrecht

Bilanzielle Folgen der Änderung an IAS 12 und Behandlung weiterer Leasingkomponenten

Die Ausnahme von der IRE bezieht sich nicht auf sämtliche temporären Differenzen, die aus dem Erstantritt von Nutzungsrecht und Leasingverbindlichkeit entstehen, sondern nur soweit sie sich in gleicher Höhe gegenüberstehen. Dies gilt für den ganz überwiegenden Teil der Differenzen, da der Ansatz des Nutzungsrechts der Höhe nach grundsätzlich dem Ansatz der ermittelten Leasingverbindlichkeit folgt, die den Barwert der noch ausstehenden Leasingzahlungen verkörpert. Für diesen Teil, d.h. die korrespondierenden temporären Differenzen, sind künftig latente Steuern anzusetzen, weil die IRE nicht mehr greift.

Im Nutzungsrecht sind jedoch, sofern relevant, gemäß IFRS 16.24 weitere Komponenten zu aktivieren, wie z.B. Leasingvorauszahlungen und anfängliche direkte Kosten. Sofern das jeweilige Steuerregime analog zur Behandlung der Leasingraten auch für diese Komponenten den steuerlichen Abzug bei Zahlung vorsieht, entstehen in Höhe der geleisteten Zahlungen zu versteuernde temporäre Differenzen. Für diese temporären Differenzen war die IRE bereits in ihrer alten Fassung nicht einschlägig – da die geleisteten Zahlungen das zu versteuernde Einkommen gemindert haben, waren gemäß IAS 12.15(b)(ii) auch bisher schon passive latente Steuern zu bilden.

Im Ergebnis werden daher durch die Änderung an IAS 12 in einer derartigen Fallkonstellation sowohl für das Nutzungsrecht als auch die Leasingverbindlichkeit für sämtliche temporären Differenzen aktive und passive latente Steuern angesetzt – die Werthaltigkeit der aktiven latenten Steuern vorausgesetzt.

Weitere Überlegungen des Boards

Mit Blick auf die in der Praxis vorhandenen und auch vom Board konzidierten Ermessensentscheidungen bei der Beurteilung, ob das Steuerabzugspotential aus einem Leasingverhältnis dem Nutzungsrecht oder der Leasingverbindlichkeit zuzuordnen ist, wenn steuerlich die Leasingzahlungen abzugsfähig sind, wurde in den Kommentierungen zu den Änderungsentwürfen des IASB wiederholt der Wunsch geäußert, dass der IASB diesbezüglich Anwendungsleitlinien bereitstellt.

Der IASB hat sich jedoch aus Kosten-Nutzen-Überlegungen, und auch um keine Präzedenzfälle für die Auslegung von Steuergesetzen zu schaffen, dagegen entschieden, derartige Anwendungsleitlinien zu entwickeln.

Übergangsvorschriften und Erstanwendungszeitpunkt

Der IASB sah in seinem Entwurf vom Juli 2019 eine vollständig retrospektive Anwendung der vorgeschlagenen Änderungen gemäß IAS 8 **Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler** mit einer Erleichterungsregelung zur Einschätzung der Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern vor.

In den nun veröffentlichten finalen Änderungen wird dagegen von einer vollständig retrospektiven Anwendung Abstand genommen. Stattdessen differenziert der Standard nach der Art der zugrunde liegenden Transaktion.

- Leasingverhältnisse und Stilllegungsverpflichtungen: Für alle temporären Differenzen, die zu Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode bestehen, sind passive latente Steuern zu bilden sowie aktive latente Steuern, soweit sie gemäß den Vorgaben des IAS 12 als werthaltig eingestuft werden.
- Alle anderen Transaktionen: Die Änderungen sind nur auf solche Transaktionen anzuwenden, die am oder nach dem Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode stattfinden.

Der kumulierte Effekt aus der erstmaligen Anwendung der Änderungen ist als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen (oder je nach Sachverhalt eines anderen Bestandteils des Eigenkapitals) zu erfassen.

Die Änderungen sind vorbehaltlich einer rechtzeitig erfolgenden Übernahme in EU-Recht (Endorsement) verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig und offenzulegen.

Verzicht auf vollständig retrospektive Anwendung der Änderungen

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581
jenberger@deloitte.de

Dr. Stefan Schreiber

Tel: +49 (0)30 25468 303
stschreiber@deloitte.de

Anja Fink

Tel: +49 (0)69 75695 6290
afink@deloitte.de

Hinweis

Bei Fragen wenden Sie sich bitte an
mdorbath@deloitte.de.

Deloitte.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte ist ein weltweit führender Dienstleister in den Bereichen Audit und Assurance, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting und damit verbundenen Dienstleistungen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unser weltweites Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften und verbundenen Unternehmen in mehr als 150 Ländern (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringt Leistungen für vier von fünf Fortune Global 500®-Unternehmen. Erfahren Sie mehr darüber, wie rund 330.000 Mitarbeiter von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: www.deloitte.com/de.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten Sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeiter oder Bevollmächtigten haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.