



IFRS fokussiert

Bilanzierung der Auswirkungen der US-Steuerreformgesetzgebung nach IFRS

Das Wichtigste in Kürze

- Das im Dezember 2017 verabschiedete US-Steuerreformgesetz (ursprünglich bezeichnet als „Tax Cuts and Jobs Act“) führt zu umfangreichen und komplexen Änderungen in der US-Steuergesetzgebung.
- Betroffen von den steuerlichen Änderungen sind nicht nur Unternehmen mit Sitz in den USA, sondern auch Unternehmen mit Sitz in Deutschland, die z.B. Tochterunternehmen oder Zwischenholdinggesellschaften in den USA haben.
- Die neuen Steuervorschriften und Steuersätze sind zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2017 im Sinne von IAS 12 **Ertragsteuern** in Kraft getreten. Die Auswirkungen sind daher bei der Erstellung von IFRS-Abschlüssen zum 31. Dezember 2017 und der dazugehörigen Lageberichterstattung zu berücksichtigen.
- Die IFRS-Abschlüsse müssen zutreffend die neue Gesetzeslage berücksichtigen, einschließlich einer ggf. erforderlichen Überarbeitung von Berechnungen sowie der Vornahme neuer Schätzungen und

Beurteilungen und der Offenlegung der vorgeschriebenen Anhangangaben.

- So sind z.B. nach IAS 12 für die Bewertung der latenten Steueransprüche und -schulden die neuen Steuervorschriften und reduzierten Steuersätze heranzuziehen. Die Auswirkungen der steuerlichen Änderungen sind jedoch nicht auf dieses Beispiel oder den Anwendungsbereich von IAS 12 beschränkt. Auch im Rahmen der Anwendung anderer IFRS können die Auswirkungen der Steuerreform zu berücksichtigen sein.

Hintergrund

Am 22. Dezember 2017 hat der Präsident der Vereinigten Staaten von Amerika (USA) ein Steuerreformgesetz unterzeichnet, das ursprünglich als „Tax Cuts and Jobs Act“ bezeichnet wurde (im Folgenden als „TCJA“ oder „Gesetz“ bezeichnet), und das damit Gesetzeskraft erlangt hat. Daher sind die steuerlichen Auswirkungen der geänderten US-Steuer-gesetzgebung in den Zwischen- und Konzernabschlüssen, die den 22. Dezember 2017 umfassen, zu berücksichtigen.

Neue komplexe steuerliche Regelungen in den USA mit Auswirkungen auf Unternehmen in Deutschland

Aus dem „Tax Cuts and Jobs Act“ ist ein weitreichendes und komplexes Gesetz hervorgegangen, das viele Änderungen am US-Bundessteuergesetz (Internal Revenue Code, IRC) vornimmt. Dazu gehören unter anderem:

- Eine Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf Bundesebene auf 21 Prozent gegenüber vorher maximal 35 Prozent
- Änderungen beim steuerlichen Verlustabzug („net operating loss“, NOL)
- Die Erhebung einer einmaligen „Übergangssteuer“ auf bestimmte nicht ausgeschüttete unbesteuerbare ausländische Gewinne früherer Jahre, für die wegen eines Systemwechsels bei der Besteuerung von Auslandsdividenden eine fiktive Ausschüttung bzw. Rückführung/Repatriierung in die USA unterstellt wird („deemed repatriation transition tax“)
- Hinzurechnungsbestimmungen für sog. weltweit niedrig besteuertes Einkommen aus immateriellem Vermögen („global intangible low taxed income“, GILTI)
- Mindeststeuer zur Verhinderung der missbräuchlichen Erosion der steuerlichen Bemessungsgrundlagen („base erosion anti-abuse tax“, BEAT)
- Neue Abzugsmöglichkeiten für aus dem Ausland bezogenes Einkommen aus immateriellem Vermögen („foreign-derived intangible income“, FDII)
- Die Aufhebung der bisherigen Mindestbesteuerung für Kapitalgesellschaften („corporate alternative minimum tax“, AMT).
- Einschränkungen beim Abzug des Nettozinsaufwands bei der Ermittlung des Einkommens (Zinsschranke)
- Zusätzliche Betriebsausgabenabzugsverbote bei bestimmten hybriden Gestaltungen
- Änderungen bei der Abzugsmöglichkeit für Anschaffungs- oder Herstellungskosten für bestimmte Wirtschaftsgüter (Sofortabschreibung)
- Änderungen bei der Abzugsmöglichkeit von Vergütungen für Führungskräfte mit einer Ausdehnung des Anwendungsbereichs

Die Bilanzierung der Auswirkungen der Gesetzesänderung stellt betroffene Unternehmen vor große Herausforderungen, z.B. bei der Anwendung des Gesetzes auf spezifische Sachverhalte und Umstände des Unternehmens bzw. bei der Zusammentragung der notwendigen Daten zu dessen Anwendung.

Beobachtung

Betroffen von den steuerlichen Änderungen sind nicht nur Unternehmen mit Sitz in den USA, sondern auch Mutterunternehmen mit Sitz in Deutschland, die z.B. Tochterunternehmen oder Zwischenholdinggesellschaften in den USA haben.

Daher sind eine umfassende Analyse der Auswirkungen für die Bilanzierung und Lageberichterstattung vorzunehmen sowie ggf. steuerliche Konsequenzen zu bedenken (z.B. Hinzurechnungen nach dem deutschen Außensteuergesetz (AStG)).

Die European Securities and Markets Authority (ESMA) hat vor dem Hintergrund der Verabschiedung des Gesetzes kurz vor dem Jahresende 2017 und zur Vermeidung einer inkonsistenten Anwendung der IFRS in der Europäischen Union (EU) zum bilanziellen Umgang mit dem komplexen steuerlichen Regelwerk im Januar 2018 eine Verlautbarung veröffentlicht (sog. [Public Statement](#)). Die ESMA weist explizit – in Abgrenzung zu dem von der US Securities and Exchange Commission (SEC) herausgegebenen Staff Accounting Bulletin no. 118 (SAB 118) – darauf hin, dass IAS 12 keine Erleichterungsvorschriften bei der Verabschiedung von Änderungen des Steuerrechts kurz vor dem Bilanzstichtag vorsieht und zwar unabhängig von der Komplexität der Änderungen. Daher sind in IFRS-Abschlüssen, deren Berichtsperioden den 22. Dezember 2017 einschließen, die Änderungen aus dem neuen Gesetz bei der Bilanzierung der laufenden und latenten Ertragsteuern zu berücksichtigen. Auch wenn die ESMA zugesteht, dass ein vollumfängliches Verständnis der Auswirkungen des neuen Gesetzes einige Zeit in Anspruch nehmen wird, geht sie doch davon aus, dass die Unternehmen eine verlässliche Schätzung der wesentlichen Auswirkungen bis zum Ende des Aufstellungszeitraums der Abschlüsse vornehmen können. Daher müssen die Unternehmen eine bestmögliche Schätzung aller Auswirkungen des Gesetzes in ihren IFRS-Abschlüssen vornehmen. Unter Umständen kann es dabei zu höheren Schätzunsicherheiten kommen, was zu Bewertungsanpassungen in späteren Berichtsperioden bei einem verfeinerten Verständnis über die Auswirkungen und die Anwendung des Gesetzes führen kann.

Die ESMA betont in diesem Zusammenhang die Bedeutung der von den IFRS vorgeschriebenen Anhangangaben, insbesondere zu den Auswirkungen der Steuerrechtsänderungen und den damit verbundenen wesentlichen Ermessensentscheidungen und Schätzungsunsicherheiten.

Sollten sich im Zeitablauf Erkenntnisgewinne einstellen, die eine Anpassung der Schätzung notwendig machen, sind diese regelmäßig gemäß IAS 8 **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler** als Schätzungsänderung prospektiv im Abschluss abzubilden. Jedoch ist vom Emittenten individuell zu analysieren, ob es sich nicht doch um einen Fehler i.S.v. IAS 8 handelt, der eine retrospektive Anpassung und entsprechende Offenlegung zur Konsequenz hat.

Beobachtung

Die ESMA erwartet, dass ihre öffentliche Verlautbarung in den Abschlüssen 2017 sowie den Folgeperioden mit wesentlichen Anpassungen berücksichtigt wird.

Sie wird zusammen mit den nationalen Enforcement-Stellen (in Deutschland mit der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung DPR e.V.) die Einhaltung der Bilanzierungsvorschriften zur Berücksichtigung der Effekte aus dem neuen Steuergesetz und der damit verbundenen Anhangangaben überwachen.

Dieser Newsletter erläutert ausgewählte Auswirkungen auf die Finanzberichterstattung nach IFRS. Die dabei erörterten steuerlichen Regelungen werden für ein besseres Grundverständnis z.T. stark vereinfacht dargestellt und erheben aufgrund ihrer Komplexität keinen Anspruch auf Vollständigkeit, zumal diverse Bereiche noch der Auslegung durch Praxis und Steuerbehörden unterliegen. Die Verfolgung der weiteren Entwicklung der Diskussion im Kontext der individuellen Umstände zu den bilanziellen Auswirkungen ist daher unabdingbar.

Senkung des Körperschaftsteuersatzes

Das Gesetz senkt den Körperschaftsteuersatz auf Bundesebene („corporate tax rate“) mit Wirkung zum 1. Januar 2018 auf 21 Prozent.

Beobachtung

Bei der Besteuerung sind neben dem Körperschaftsteuersatz auf Bundesebene ggf. zusätzlich auch die Steuersätze der Bundesstaaten („state tax“) und von zahlreichen Städten und Gemeinden („local income tax“) zu berücksichtigen.

Steuerliche Konsequenzen können sich zudem z.B. aus dem deutschen Außensteuergesetz (AStG) ergeben.

Da nach IAS 12.47 latente Steueransprüche und -schulden mit den Steuersätzen zu bewerten sind, die in der Periode, in der der Vermögenswert realisiert oder die Schuld beglichen wird, voraussichtlich gelten werden, müssen Unternehmen die aktiven und passiven latenten Steuern in ihren IFRS-Abschlüssen für Berichtsperioden, die am oder nach dem 22. Dezember 2017 enden, anpassen.

Welche Auswirkungen hat die Änderung des Körperschaftsteuersatzes auf latente Steueransprüche und -schulden, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens bestehen, für Unternehmen mit kalenderjahrgleichem Geschäfts- und Steuerjahr?

Latente Steueransprüche und -schulden, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens (22. Dezember 2017) bestehen und bei denen sich die temporären Differenzen voraussichtlich ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des neuen Körperschaftsteuersatzes (1. Januar 2018, für Gesellschaften mit Geschäftsjahresende zum 31. Dezember 2017) umkehren, sind an den neuen gesetzlichen Steuersatz von 21 Prozent anzupassen.

Wie ist die Anpassung um den Effekt der Steuersatzänderung darzustellen, wenn die latenten Steuerposten auf Posten/Ereignisse zurückzuführen sind, die zuvor außerhalb des Gewinns oder Verlusts, d.h. entweder im sonstigen Ergebnis („other comprehensive income“, OCI) oder direkt im Eigenkapital erfasst wurden?

Gemäß IAS 12.58, IAS 12.60(a) und IAS 12.61A sind die Auswirkungen der Änderung des Steuersatzes auf Posten, die entweder im OCI oder direkt im Eigenkapital erfasst wurden, ebenso wie der ursprüngliche Betrag zu erfassen (sog. „backwards tracing“). In Ausnahmesituationen, in denen es schwierig ist, den Betrag der latenten Steuern zu bestimmen, der sich auf Posten bezieht, die außerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden, erlaubt IAS 12.63 die Verwendung einer angemessenen anteiligen Zuordnung.

Sind die Berechnungen für Unternehmen mit einem anderen Geschäfts- und Steuerjahresende als dem 31. Dezember (abweichendes Geschäfts- und Steuerjahr) dieselben wie die Berechnungen, die von einem Unternehmen mit einem kalenderjahrgleichen Geschäfts- und Steuerjahr durchgeführt würden?

Nicht ganz. Bei einem abweichenden Steuerjahr wird in der laufenden Periode (d.h. in der Periode, die den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes umfasst) der für das Unternehmen geltende Steuersatz ein „Mischsteuersatz“ sein (siehe unten).

Der anzuwendende Steuersatz, der bei der Bewertung der aktiven und passiven latenten Steuern für die Berichtsperioden nach dem Inkrafttreten anzuwenden ist, ist für Differenzen, die sich voraussichtlich nicht innerhalb des laufenden Steuerjahres auflösen, der neue gesetzliche Steuersatz von 21 Prozent.

Was versteht man unter dem „Mischsteuersatz“ und wie wird er berechnet?

In Übereinstimmung mit IRC Section 15 basiert der Mischsteuersatz auf den anwendbaren Sätzen vor und nach der Änderung und der Anzahl der Tage in der Periode innerhalb des Geschäfts- und Steuerjahres vor und nach dem Wirksamwerden der Änderung des Steuersatzes.

Diese Berechnung ist unabhängig von der zeitlichen Verteilung des im Laufe des Jahres erwirtschafteten Einkommens und wird im Folgenden für ein Unternehmen mit einem Jahresende zum 31. März 2018 dargestellt.

	Steuersatz	Tage unter dem Steuersatz	Steueranteil	Vorläufiger Steuersatz
Effektiver Steuersatz vor Inkrafttreten (1. April 2017 bis 31. Dezember 2017)	35%	275	75,34%	26,37%
Effektiver Steuersatz nach Inkrafttreten (1. Januar 2018 bis 31. März 2018)	21%	90	24,66%	5,18%
Inländischer Bundessteuersatz (Mischsteuersatz)		365		31,55%

Der in der Tabelle angegebene vorläufige Steuersatz ergibt sich aus der Multiplikation des Steuersatzes mit dem prozentualen Steueranteil.

Wie wären von einem Unternehmen mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäfts- und Steuerjahr die Änderungen des Steuersatzes und der Steuervorschriften in einem nach IAS 34 erstellten Zwischenbericht zu berücksichtigen, der den Zeitpunkt des Inkrafttretens umfasst?

Für eine Zwischenberichtsperiode basiert der Steueraufwand auf der bestmöglichen Schätzung des gewichteten durchschnittlichen jährlichen Ertragsteuersatzes, der für das gesamte Geschäftsjahr erwartet wird. Daher kann es, wie bei anderen Schätzungsänderungen, erforderlich sein, die in einer Zwischenberichtsperiode für den Ertragsteueraufwand abgegrenzten Beträge in der folgenden Zwischenberichtsperiode anzupassen, wenn sich die Schätzung des jährlichen Ertragsteuersatzes ändert. Der geschätzte durchschnittliche jährliche Ertragsteuersatz würde in Übereinstimmung mit IAS 34.28 unterjährig vom Geschäftsjahresbeginn bis zum Zwischenberichtstermin neu geschätzt.

IAS 34 enthält keine klaren Leitlinien, wie mit einer Änderung des Steuersatzes umzugehen ist, die sich auf vorgetragene oder während der Zwischenberichtsperiode entstehende latente Steuersalden auswirkt, sich aber im laufenden Geschäftsjahr voraussichtlich nicht ausgleicht. Dementsprechend kann ein Unternehmen als Bilanzierungs- und Bewertungsmethode wahlweise entweder

- den Effekt der Änderung eines latenten Steuersaldos infolge einer Änderung des Steuersatzes in die Schätzung des durchschnittlichen jährlichen Ertragsteuersatzes einbeziehen und somit den Effekt auf das gesamte Geschäftsjahr verteilen oder
- die Auswirkungen der Änderung des Steuersatzes in voller Höhe in der Periode erfassen, in der die Änderung des Steuersatzes eintritt.

Welchen Steuersatz sollte ein Unternehmen bei der von IAS 12.81(c) geforderten Erläuterung der Beziehung zwischen Steueraufwand (Steuerertrag) und dem bilanziellen Ergebnis (Überleitungsrechnung) verwenden?

Bei der Erläuterung der Beziehung zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und dem bilanziellen Ergebnis vor Steuern ist nach IAS 12.85 ein Steuersatz anzuwenden, der für die Informationsinteressen der Abschlussadressaten am geeignetsten ist. Dies ist häufig der inländische Steuersatz des Landes, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat. Dabei werden in die nationalen Steuersätze alle lokalen Steuern einbezogen, die entsprechend eines im Wesentlichen vergleichbaren Niveaus des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlusts) berechnet werden.

Nachstehend ist ein Beispiel für eine Überleitungsrechnung für einen inländischen Steuersatz von 30 Prozent dargestellt:

	20X1	20X2
Bilanzielles Ergebnis vor Steuern	2.500	3.000
Steuer zu einem inländischen Steuersatz von 30%	750	900
Steuerauswirkung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen	60	30
Auswirkung der niedrigeren Steuersätze in den USA	-50	-150
Steueraufwand	760	780

Für ein Unternehmen, das in verschiedenen Steuerrechtskreisen tätig ist, kann es sinnvoller sein, anhand der für die einzelnen Steuerrechtskreise gültigen inländischen Steuersätze verschiedene Überleitungsrechnungen zu erstellen und diese zusammenzufassen. Nach dieser Methode erscheint die Auswirkung der Unterschiedsbeträge zwischen dem eigenen inländischen Steuersatz des berichtenden Unternehmens und dem inländischen Steuersatz in anderen Steuerrechtskreisen nicht als ein getrennter Posten in der Überleitungsrechnung. Ein Unternehmen hat möglicherweise die Auswirkungen maßgeblicher Änderungen in den Steuersätzen oder die strukturelle Zusammensetzung von in unterschiedlichen Steuerrechtskreisen erzielten Gewinnen zu erörtern, um die Änderungen im anzuwendenden Steuersatz (den anzuwendenden Steuersätzen) wie von IAS 12.81(d) verlangt zu erklären.

Beispiel:

	20X1	20X2
Bilanzielles Ergebnis vor Steuern	2.500	3.000
Steuer zum inländischen Steuersatz anzuwenden auf Gewinne in dem betreffenden Land	700	750
Steuerauswirkung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen	60	30
Steueraufwand	760	780

Bei einer solchen getrennten Überleitungsrechnung für jeden einzelnen nationalen Steuerrechtskreis sollte für ein ausländisches US-Unternehmen mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Steuerjahr als anzuwendender Steuersatz der wie oben beschriebene Mischsteuersatz verwendet werden.

Änderungen beim steuerlichen Verlustabzug

Das Gesetz ändert die Vorschriften zum steuerlichen Verlustabzug. Nach bisherigem Steuerrecht konnten steuerliche Verluste („net operating losses“, NOLs) in der Regel über zwei Jahre zurückgetragen und über 20 Jahre vorgetragen werden. Das Gesetz beseitigt, mit einigen Ausnahmen, den Verlustrücktrag und erlaubt einen zeitlich unbegrenzten Verlustvortrag. Die Höhe des Verlustabzugs ist auf 80 Prozent des zu versteuernden Einkommens begrenzt.

Generell gelten die Änderungen der Verlustrücktrags- und Verlustvortragszeiträume für Verluste, die in nach dem 31. Dezember 2017 endenden Steuerjahren anfallen, und die Begrenzung der Verlustnutzung (beschränkt auf 80 Prozent des zu versteuernden Einkommens) für Verluste, die in nach dem 31. Dezember 2017 beginnenden Steuerjahren anfallen. Besonderheiten gelten u.a. für bestimmte Versicherungsunternehmen.

Wie wirkt sich die Änderung der Verlustnutzung (NOL-Nutzung) auf den Ansatz der entsprechenden latenten Steueransprüche aus?

Bei der Betrachtung des zukünftigen zu versteuernden Einkommens zur Rechtfertigung des Ansatzes eines latenten Steueranspruchs ist unter anderem auf die zukünftige Umkehrung bestehender zu versteuernder temporärer Differenzen in Perioden vor Verfall von Verlustvorträgen zu achten. Da Verluste, die in nach dem 31. Dezember 2017 endenden Geschäfts- und Steuerjahren entstehen, in künftigen Geschäfts- und Steuerjahren nicht verfallen, könnte sich der Umfang der zur Verfügung stehenden zu versteuernden temporären Differenzen erweitern, die zur Rechtfertigung der Bilanzierung der daraus resultierenden latenten Steueransprüche dienen könnten, und beispielsweise die

zu versteuernde temporäre Differenz im Zusammenhang mit einem Vermögenswert mit unbestimmter Nutzungsdauer umfassen.

Dies gilt generell auch für die Bilanzierung eines latenten Steueranspruchs aus einer abzugsfähigen temporären Differenz, die sich erwartungsgemäß in einen Verlust mit unbegrenzter Vortragsmöglichkeit umkehren soll.

Das Gesetz beschränkt jedoch die Verlustverrechnungsmöglichkeit für Verluste, die in nach dem 31. Dezember 2017 beginnenden Steuerjahren entstehen, auf 80 Prozent des zu versteuernden Einkommens, sodass nur 80 Prozent der zu versteuernden temporären Differenzen zur Nutzung von Verlustvorträgen herangezogen werden können. Wenn es nicht genügend zu versteuernde temporäre Differenzen gibt, um den Ansatz eines latenten Steueranspruchs für steuerliche Verluste zu rechtfertigen, sodass der Ansatz des latenten Steueranspruchs von der Existenz steuerpflichtiger Gewinne in zukünftigen Perioden abhängt, kann diese Beschränkung die Anzahl der Perioden verlängern, über die zu versteuernde Gewinne prognostiziert werden müssen. In solchen Fällen kann ein Unternehmen bei der Bilanzierung eines latenten Steueranspruchs in Bezug auf steuerliche Verlustvorträge auf Perioden beschränkt sein, für die es verlässlich voraussagen kann, dass ein zu versteuerndes Ergebnis wahrscheinlich ist.

Übergangssteuer aus fiktiver Repatriierung („deemed repatriation transition tax“; IRC Section 965)

Das Gesetz ändert das Besteuerungssystem der USA in Bezug auf Auslandsdividenden grundlegend. Von ausländischen Tochterunternehmen erwirtschaftete Gewinne müssen grundsätzlich erst bei einer Ausschüttung (sog. Repatriierung) in die USA versteuert werden. Nach dem neuen Steuersystem wird US-Unternehmen ein Abzug von 100 Prozent der Dividenden gewährt, die von einer bestimmten Kapitalgesellschaft ausgeschüttet werden. Im Ergebnis werden die Auslandsdividenden bei qualifizierter Beteiligung von der US-Besteuerung freigestellt.

Wegen des Übergangs zu diesem neuen System muss der US-amerikanische Anteilseigner einer bestimmten ausländischen Gesellschaft („specified foreign corporation“, SFC) am Ende des vor dem 1. Januar 2018 beginnenden letzten Steuerjahres der SFC bestimmte nach 1986 thesaurierte und bisher unversteuerte ausländische Gewinne („foreign earnings and profits“, E&P) versteuern.

Die Einbeziehung in das Einkommen des US-Anteilseigners wird durch einen Abzug ausgeglichen, der in der Regel zu einem effektiven US-Bundesertragsteuersatz („U.S. federal income tax rate“) von 15,5 Prozent bzw. 8 Prozent führt. Der effektive Satz von 15,5 Prozent ist anwendbar, soweit die SFCs Barmittel und bestimmte andere Vermögenswerte halten. Der Satz von 8 Prozent ist hinsichtlich der restlichen Vermögenswerte anzuwenden.

Das Gesetz erlaubt es einem US-Anteilseigner, die Nettosteuerverbindlichkeit aus der fiktiven Repatriierung zinslos in acht bestimmten Raten zu zahlen.

Sollte ein Unternehmen, das verpflichtet ist, nach 1986 erwirtschaftete ausländische Gewinne im aktuellen Jahr 2017 in sein zu versteuerndes Einkommen einzubeziehen, sich aber dazu entschließt, die einmalige Übergangssteuer (gemäß IRC Section 965) über einen Zeitraum von bis zu acht Jahren zu entrichten, die Steuer als latente Steuerschuld oder als kurzfristige/langfristige Ertragsteuerverbindlichkeit klassifizieren?

In der Periode des Inkrafttretens hat das Unternehmen eine kurzfristige/langfristige Ertragsteuerverbindlichkeit für die anfallende Repatriierungsübergangssteuer zu erfassen.

IAS 1 **Darstellung des Abschlusses** gibt allgemeine Leitlinien für die Klassifizierung von Posten in der Bilanz. Ein Unternehmen hat nur solche Zahlungen als kurzfristige Verbindlichkeit zu klassifizieren, die innerhalb der nächsten zwölf Monate zur Begleichung der Übergangssteuer zu leisten sind oder von denen dies erwartet wird. Die Teilzahlungen, von denen das Unternehmen erwartet, dass sie erst nach zwölf Monaten geleistet werden, sind als langfristige Ertragsteuerverbindlichkeiten zu klassifizieren.

Wenn sich ein Unternehmen dafür entscheidet, die einmalige Übergangssteuer über einen Zeitraum von acht Jahren zu zahlen, ist die zu zahlende Einkommensteuer abzuzinsen?

Ja. Während IAS 12.53 die Abzinsung von latenten Steueransprüchen und -schulden verbietet, unterliegt die Bewertung der laufenden Steuerbeträge nicht diesem Verbot. Wenn die Zahlung sich über eine kurzfristige Periode hinaus erstreckt, ist dementsprechend die Verbindlichkeit mit einem abgezinnten Betrag anzusetzen, wenn der Effekt der Abzinsung wesentlich ist (vgl. zur Abzinsung von laufenden Steuern IFRIC Update Juni 2004).

Wenn die Übergangssteuer, z.B. für ein Unternehmen mit kalenderjahrgleichem Geschäfts- und Steuerjahr, zum 31. Dezember 2017 nicht in der dazugehörigen Steuererklärung erfasst wird, wie wirkt sich das auf die Bilanzierung der damit verbundenen Verbindlichkeit aus?

In Abhängigkeit von dem Zeitpunkt, wann die Steuerjahre eines US-Unternehmens und seiner ausländischen Tochtergesellschaften enden, kann oder kann nicht die Übergangssteuer in der Steuererklärung für das Jahr zu erfassen sein, die das Datum des Inkrafttretens des Gesetzes umfasst. Dies wäre z.B. der Fall, wenn das US-Mutterunternehmen ein kalenderjahrgleiches Steuerjahr und eine ihrer Gesellschaften (SFC) ein Steuerjahr hat, das am 30. November endet. Die für eine solche SFC geltende Übergangssteuer wird in der Steuererklärung des US-Mutterunternehmens für das am 31. Dezember 2018 endende Steuerjahr erfasst.

Eine tatsächliche Ertragsteuerschuld entsteht erst mit Erfassung in der US-Steuererklärung. Erst dann wird die steuerliche Basis der Beteiligung angepasst (erhöht). Bis dahin tragen die nicht ausgeschütteten Gewinne des Beteiligungsunternehmens zu der temporären Differenz bei, die mit der Beteiligung verbunden ist (Outside-Basis-Differenz).

Dementsprechend hat das Unternehmen am Ende der Berichtsperiode (d.h. am 31. Dezember 2017 für ein Unternehmen, das ein kalenderjahrgleiches Geschäftsjahr hat) eine latente Ertragsteuerschuld für die temporäre Differenz zu erfassen, die sich infolge der künftigen Erfassung der Übergangssteuer umkehren wird.

Beobachtung

Im Konzernabschluss sind bei der Bilanzierung von latenten Steueransprüchen und -schulden im Zusammenhang mit temporären Differenzen zwei verschiedene Ebenen zu betrachten. So können sich temporäre Differenzen nicht nur aus Differenzen zwischen dem Buchwert von Vermögenswerten und Schulden eines Unternehmens und der entsprechenden Steuerbasis ergeben (sog. Inside-Basis-Differenzen). Sie können sich auch aus Unterschieden zwischen dem Buchwert der einzelnen Beteiligungen im Konzernabschluss (z.B. dem Nettovermögen der Tochterunternehmen oder dem Buchwert der nach der Equity-Methode bilanzierten Beteiligungen) und der steuerlichen Basis (Steuerwert) der jeweiligen Beteiligung ergeben (sog. Outside-Basis-Differenzen).

Eine Erhöhung der steuerlichen Basis eines ausländischen Beteiligungsunternehmens durch die Regelungen zur Übergangssteuer kann zu einer Auflösung einer zuvor bestehenden Outside-Basis-Differenz führen.

IAS 12.39 und IAS 12.44 enthalten spezifische Regeln für den Ansatz von latenten Steueransprüchen und latenten Steuerschulden im Zusammenhang mit Outside-Basis-Differenzen. Insbesondere ist eine latente Steuerschuld für alle zu versteuernden temporären Differenzen in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen und Anteilen an gemeinsamen Vereinbarungen zu bilanzieren, ausgenommen in dem Umfang, in dem die beiden folgenden Bedingungen erfüllt sind:

- a. das Mutterunternehmen, der Anleger, das Partnerunternehmen oder der gemeinschaftlich Tätige ist in der Lage, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenz zu steuern; und
- b. es ist wahrscheinlich, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird.

Bei der Anwendung von IAS 12.39 zum Zwecke der Bestimmung der Notwendigkeit, eine latente Steuerschuld für die Outside-Basis-Differenz (die den Effekt der nicht ausgeschütteten Gewinne aus einer SFC beinhaltet) zum 31. Dezember 2017 anzusetzen, kann ein Unternehmen ggf. nicht mehr davon ausgehen, dass es wahrscheinlich ist, dass sich die bestehende Outside-Basis-Differenz in absehbarer Zeit nicht (zumindest teilweise) umkehren wird. Damit sind die in IAS 12.39 genannten Voraussetzungen für den Nichtansatz einer latenten Steuerschuld nicht erfüllt. Dies liegt daran, dass sich die Outside-Basis-Differenz, oder ein Teil davon, umkehren wird, wenn die Übergangssteuer in der Steuererklärung für das nächste Jahr erfasst wird. Daher wird eine latente Steuerschuld angesetzt und mit dem Steuersatz bewertet, der für den Zeitraum der Umkehrung erwartet wird.

Hinzurechnung von weltweit niedrig besteuertem Einkommen aus immateriellem Vermögen („global intangible low-taxed income“, GILTI)

Das Gesetz schafft ab 2018 als Sanktion für von Tochterunternehmen im Ausland gehaltenes immaterielles Vermögen eine neue Anforderung zur Besteuerung eines bestimmten ausländischen niedrig versteuerten Einkommens, von dem fiktiv angenommen wird, dass es von immateriellem Vermögen stammt. Dazu wird weltweit niedrig besteuertes Einkommen aus immateriellem Vermögen (GILTI), das von kontrollierten ausländischen Gesellschaften („controlled foreign corporations“, CFCs) erwirtschaftet wird, in der Periode des Anfalls in einem bestimmten Umfang in das Einkommen des US-Anteilseigners der CFCs einbezogen (Hinzurechnungsbesteuerung).

Von der Hinzurechnung des GILTI sind US-Unternehmen betroffen, deren Tochterunternehmen im Ausland Einkommen erzielen, die über eine bestimmte Rendite bzw. Verzinsung des Sachanlagevermögens abzüglich bestimmter Zinsaufwendungen hinausgehen. Die GILTI-Beträge sämtlicher CFCs werden für jeden US-Anteilseigner aggregiert.

Durch die Berücksichtigung bestimmter von weiterem Einkommen abhängiger pauschaler Abzüge ergibt sich für das hinzuzurechnende GILTI ein reduzierter effektiver Steuersatz.

Wie sollte ein Unternehmen die Auswirkungen der GILTI-Besteuerung auf seine Steuerbeträge berücksichtigen?

Die Besteuerung des US-Anteilseigners infolge der Einbeziehung von GILTI kann zu einer Erhöhung der Steuerbasis des ausländischen Beteiligungsunternehmens (aus Sicht des US-Anteilseigners) und damit zu einer Verringerung einer bestehenden Outside-Basis-Differenz führen.

IAS 12 enthält keine Leitlinien darüber, ob und wie bestimmte Aspekte des GILTI die Bilanzierung von latenten Steuerschulden im Zusammenhang mit Outside-Basis-Differenzen bezüglich ausländischer Beteiligungen beeinflussen können. Beispielsweise wird nach IAS 12 der Ansatz einer latenten Steuerschuld in Bezug auf eine zu versteuernde Outside-Basis-Differenz von Beteiligungsunternehmen für jedes Beteiligungsunternehmen einzeln beurteilt, während für steuerliche Zwecke das GILTI durch die Aggregation von Erträgen mehrerer ausländischer Beteiligungsunternehmen ermittelt wird.

Auch kann es erhebliche praktische Schwierigkeiten bei der Anwendung der Grundsätze des IAS 12 im Zusammenhang mit der Berechnung von GILTI geben. Insbesondere ist die Berechnung des GILTI von zukünftigen und bedingten Ereignissen abhängig, die zu einem hohen Maß an Unsicherheit für Unternehmen bei der Einschätzung führen können, ob und in welchem Umfang Unternehmen eine GILTI-Besteuerung in einem bestimmten zukünftigen Jahr haben werden, in dem sich bestehende temporäre Differenzen planmäßig auflösen sollen.

Aus diesen beiden Gründen ist eine Bilanzierungsentscheidung zu treffen, ob die Auswirkungen des GILTI bei Ansatz und Bewertung latenter Steuern einbezogen oder in der Periode, in der sie anfallen, als Ertragsteueraufwand erfasst werden.

Abzugsmöglichkeit für aus dem Ausland bezogenes Einkommen aus immateriellem Vermögen („foreign-derived intangible income“, FDII)

Während die Hinzurechnung von GILTI beim zu versteuernden Einkommen eine Sanktion für im Ausland gehaltenes immaterielles Vermögen darstellt, ermöglicht das Gesetz einer US-Gesellschaft als Anreiz für eine Bildung bzw. Verlagerung von immateriellem Vermögen in die USA und der Produktion in den USA sowie den Verkauf ins Ausland für nach dem 31. Dezember 2017 beginnende Steuerjahre einen Abzug für einen Teil des aus dem Ausland bezogenen Einkommens aus immateriellem Vermögen („foreign-derived intangible income“, FDII). Die Abzugsmöglichkeit wird für Erträge gewährt, die eine US-Gesellschaft durch den Verkauf, die Vermietung oder die Lizenzierung von in den USA gehaltenem immateriellem Vermögen oder der Erbringung von Dienstleistungen an ausländische Personen bzw. Unternehmen erzielt. Erträge aus Geschäften mit verbundenen Unternehmen werden nur erfasst, wenn eine Weiterveräußerung am Markt stattgefunden hat. Die Höhe des Abzuges ist zum Teil abhängig vom steuerpflichtigen Einkommen in den USA. Für FDII ergibt sich durch die Abzugsmöglichkeit ein reduzierter effektiver Steuersatz.

Wie sollten Unternehmen den FDII-Abzug bilanzieren?

Da der Abzugsbetrag zu einer Minderung der laufenden Ertragsteuern führt, ist es sachgerecht, diesen in der Periode zu erfassen, in der das Unternehmen die FDII-Abzüge erhält.

Bei der Bilanzierung latenter Steueransprüche kann der Sonderabzug Auswirkungen in der Steuerplanungsrechnung auf die Höhe des jeweils zu versteuernden Einkommens haben.

Mindeststeuer zur Verhinderung der missbräuchlichen Erosion der steuerlichen Bemessungsgrundlagen („base erosion anti-abuse tax“, BEAT)

Für nach dem 31. Dezember 2017 beginnende Steuerjahre wird eine neue Mindeststeuer eingeführt, um einer Erosion steuerlicher Bemessungsgrundlagen in den USA durch den steuerlichen Abzug von bestimmten schädlichen Zahlungen an ausländische nahestehende Personen entgegenzuwirken („base erosion anti-abuse tax“, BEAT).

Dazu wird ein Mindestbesteuerungstest durchgeführt, bei dem eine alternative Bemessungsgrundlage („modified taxable income“) durch Wiederhinzurechnung von zuvor abgezogenen bestimmten schädlichen Zahlungen an nahestehende Personen („base erosion payments“, BEPs) ermittelt wird.

Auf die alternative Bemessungsgrundlage wird dann ein fester Steuersatz angewandt. Dieser beträgt 5 Prozent für 2018, 10 Prozent für nach 2018 und 12,5 Prozent für nach 2025 beginnende Steuerjahre. Bei Banken und Effektenhändlern („securities dealers“) ist der feste Prozentsatz um jeweils einen Prozentpunkt höher.

Ergibt die alternative Berechnung eine höhere Steuer als die reguläre Steuerschuld nach Abzug bestimmter Guthaben, ist diese höhere Steuer zu zahlen („base erosion minimum tax amount“, BEMTA).

Von den BEAT-Bestimmungen sind potenziell US-Kapitalgesellschaften bzw. US-Betriebsstätten betroffen, wenn die Unternehmensgruppe, zu der sie gehören, mindestens über eine bestimmte Höhe von Bruttoeinnahmen („gross receipts“) verfügt und schädliche Zahlungen eine bestimmte Höhe haben.

Welchen Steuersatz sollten Unternehmen, die den BEAT-Bestimmungen unterliegen, zur Bewertung latenter Steuerbeträge verwenden?

Da die Beträge, die gegebenenfalls nach den BEAT-Vorschriften zu zahlen sind, auf einem bestimmten zu versteuernden Gewinn beruhen, handelt es sich um eine Ertragsteuer im Sinne von IAS 12. Dementsprechend können sich die BEAT-Bestimmungen auf den Steuersatz auswirken, der bei der Bewertung von latenten Steueransprüchen und -schulden verwendet wird.

Bei der Beurteilung, wie sich die BEAT-Vorschriften auf den anzuwendenden Steuersatz bei der Bewertung der latenten Steuerbeträge möglicherweise auswirken, sollte ein Unternehmen die folgenden Elemente berücksichtigen:

- Die BEAT-Bestimmungen sind als „Mehrsteuer“ konzipiert, und dementsprechend kann ein Unternehmen niemals weniger als seinen gesetzlichen Steuersatz von 21 Prozent zahlen.
- Das Unternehmen weiß möglicherweise nicht, ob es immer der BEAT-Steuer unterliegt.
- Es ist zu erwarten, dass die meisten (wenn nicht sogar alle) Steuerzahler letztendlich Maßnahmen ergreifen werden, um die BEMTA-Auswirkungen zu reduzieren, und damit letztendlich Steuern in etwa der Höhe des regulären Steuersatzes zahlen.

Dementsprechend ist davon auszugehen, dass Unternehmen häufig latente Steuern mit dem gesetzlichen Steuersatz von 21 Prozent bewerten werden, wobei jegliche Zahlung einer „Mehrsteuer“ aufgrund BEAT als periodischer Ertragsteueraufwand erfasst wird.

Mindestbesteuerung für Kapitalgesellschaften („corporate alternative minimum tax“, AMT)

Die bisherige Mindestbesteuerung für Kapitalgesellschaften („corporate alternative minimum tax“, AMT) wurde für nach dem 31. Dezember 2017 beginnende Steuerjahre aufgehoben. Kapitalgesellschaften mit noch nicht genutzten AMT-Guthaben können in zukünftigen Jahren eine Rückerstattung für diese Guthaben verlangen, auch wenn keine entsprechende Steuerschuld besteht. Kapitalgesellschaften können weiterhin AMT-Guthaben nutzen, um diese mit einer regulären Steuerschuld in den Jahren 2018 bis 2020 zu verrechnen, wobei 50 Prozent der verbleibenden AMT-Guthaben in jedem der Wirtschaftsjahre 2018, 2019 und 2020 und alle verbleibenden Guthaben im Wirtschaftsjahr 2021 erstattet werden, sofern eine Verrechnung nicht möglich ist.

Welche Auswirkungen hat diese Änderung auf den Ansatz eines Vermögenswerts in Bezug auf die AMT-Guthaben?

Da AMT-Guthaben nun vollständig unabhängig von einer zukünftigen Steuerschuld vor Berücksichtigung von AMT-Guthaben erstattet werden können, wird der Nutzen aus AMT-Guthaben realisiert. Daher müssen Unternehmen einen Vermögenswert in Bezug auf AMT-Guthaben bilanzieren, für die eine Realisierung bisher nicht wahrscheinlich war (und daher nicht als latenter Steueranspruch angesetzt werden konnte).

Es stellt sich jedoch die Frage, ob der resultierende Vermögenswert, der entweder durch eine Verrechnung mit einer zukünftigen zu zahlenden Steuer oder durch eine Auszahlung realisiert werden kann, als latenter Steueranspruch oder als Steuerforderung zu klassifizieren ist.

Nach IAS 12.34 ist ein latenter Steueranspruch für den Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und noch nicht genutzter Steuerguthaben 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 Steuerguthaben verwendet werden können. IAS 12 enthält jedoch keine klaren Leitlinien über die Klassifizierung von noch nicht genutzten Steuerguthaben, die entweder durch eine Auszahlung oder als Minderung künftiger Steuerverbindlichkeiten realisiert werden können.

Daher hat ein Unternehmen eine stetig anzuwendende Bilanzierungsmethode festzulegen in Bezug darauf, ob und wann solche Steuerguthaben als latente Steueransprüche oder als Steuerforderung zu bilanzieren sind. Dabei wäre es vertretbar, wenn eine unterschiedliche Klassifizierung in Abhängigkeit von der Erwartung erfolgt, ob das AMT-Guthaben durch eine Minderung der zukünftigen Steuerverbindlichkeiten oder durch Auszahlung realisiert wird.

Die Klassifizierung des AMT-Guthabens als latenter Steueranspruch oder als Ertragsteuerforderung hätte folgende Konsequenzen:

- Bewertung: Der Betrag wäre nur bei einer Klassifizierung als Ertragsteuerforderung zu diskontieren und wenn erwartet wird, dass er über die nächsten 12 Monate hinaus realisiert wird und der Effekt der Abzinsung wesentlich ist. Eine Diskontierung latenter Steueransprüche ist nach IAS 12 hingegen nicht gestattet.
- Darstellung: Wenn der Betrag als Ertragsteuerforderung klassifiziert wird, wird der Betrag als kurz- oder langfristig ausgewiesen, je nachdem, in welcher(n) Periode(n) er voraussichtlich realisiert wird. Wenn der Betrag als latenter Steueranspruch klassifiziert wird, ist er zwangsläufig als langfristiger Vermögenswert auszuweisen.

Einschränkungen beim Abzug des Nettozinsaufwands bei der Ermittlung des Einkommens (Zinsschranke)

Für nach dem 31. Dezember 2017 beginnende Steuerjahre wird der Abzug von Zinsaufwendungen auf den Betrag der Zinserträge zuzüglich 30 Prozent eines steuerlichen EBITDA vor Verlustverrechnung begrenzt. Die Zinsabzugsbegrenzung ist der deutschen Zinsschranke ähnlich. Für nach dem 31. Dezember 2021 beginnende Steuerjahre ist ein steuerliches EBIT heranzuziehen, wodurch sich die Abzugsfähigkeit des Zinsaufwands weiter verringert. Nicht abzugsfähige Zinsen können zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden.

Kann die Einschränkung des Zinsabzugs Auswirkungen auf die Bilanzierung von latenten Steuern haben?

Ja. Bei einer voraussichtlichen Nutzbarkeit kann aus der Möglichkeit des Zinsvortrags für nicht abgezogene Zinsen die Bilanzierung latenter Steueransprüche in Betracht kommen.

Die zeitliche Reihenfolge des Abzugs der Zinsen, die Abzugsbeschränkung und die Vortragbarkeit können Auswirkungen in der Steuerplanungsrechnung haben, z.B. in welcher Höhe zu versteuerndes Einkommen zur Verfügung stehen wird, und damit den Ansatz latenter Steueransprüche verändern.

Änderungen bei der Abzugsmöglichkeit für Anschaffungs- oder Herstellungskosten für bestimmte Wirtschaftsgüter (Sofortabschreibung)

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für bestimmte Wirtschaftsgüter („qualified property“), die nach dem 27. September 2017 und vor dem 1. Januar 2023, in Sonderfällen vor dem 1. Januar 2024, in Betrieb genommen werden, können steuerlich sofort abgeschrieben werden.

Können sich Auswirkungen aus den Änderungen bei der steuerlichen Abzugsmöglichkeit für Anschaffungs- oder Herstellungskosten für bestimmte Wirtschaftsgüter (Sofortabschreibung) im Konzernabschluss zum 31. Dezember 2017 ergeben?

Ja. Bei einem steuerlichen Sofortabzug in 2017 können sich bereits latente Steuerschulden im IFRS-Abschluss 2017 ergeben, da diese Vermögenswerte nach IFRS in der Regel über die (längere) wirtschaftliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden müssen. Es können sich aus der Sofortabschreibung auch steuerliche Verluste ergeben, die zu einem Ansatz von latenten Steueransprüchen aus Verlustvorträgen führen können, wenn es wahrscheinlich ist, dass diese in Folgeperioden genutzt werden können.

Änderungen bei der Abzugsmöglichkeit von Vergütungen für Führungskräfte mit einer Ausdehnung des Anwendungsbereichs

Der Anwendungsbereich der bestehenden Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Vergütungen an bestimmte Mitarbeiter in Höhe von 1 Mio. US-\$ wird 2018 ausgedehnt. So werden dann auch leistungsabhängige Vergütungen wie Aktienoptionen berücksichtigt. Zudem wird der Kreis der betroffenen Personen, wie z.B. der Principal Financial Officer, und der betroffenen Unternehmen erweitert. Das Gesetz sieht jedoch Übergangsregelungen vor. So gibt es Ausnahmen für Vergütungen, die in einem am 2. November 2017 bestehenden bindenden schriftlichen Vertrag vorgesehen sind, sofern dieser nicht an oder nach diesem Datum in wesentlichen Punkten geändert wird.

Können sich aus den Änderungen hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Mitarbeitervergütungen Auswirkungen auf die Bilanzierung von latenten Steuern ergeben?

Ja. Eine geänderte steuerliche Nichtabzugsfähigkeit ist bei der laufenden Steuer und bei latenten Steuern, z.B. im Zusammenhang mit anteilsbasierten Vergütungen, zu berücksichtigen. In der Steuerplanungsrechnung können sich Änderungen durch nicht abzugsfähige Ausgaben und ein daraus resultierendes höheres zu versteuerndes Einkommen ergeben.

Weitere ausgewählte steuerliche Themen

Wie spiegelt sich die Unsicherheit über die Auswirkungen des Gesetzes in den Abschlüssen wider?

Wie oben bereits erwähnt, gibt es viele Aspekte des Gesetzes, die eine Herausforderung in Bezug auf die Interpretation, die Datenerhebung oder beides darstellen.

Wenn Unsicherheiten bestehen, sollten Unternehmen die zur Zeit noch nicht in europäisches Recht übernommene Interpretation IFRIC 23 **Uncertainty over Income Tax Treatments** berücksichtigen, die die Bilanzierung laufender und latenter Steuerschulden und -ansprüche auslegt, bei denen Unsicherheiten hinsichtlich der ertragsteuerlichen Behandlung bestehen (vgl. hierzu unseren Newsletter IFRS fokussiert – [Interpretation zu Unsicherheiten bei der ertragsteuerlichen Behandlung veröffentlicht](#)). Diese Interpretation gibt einen Rahmen für die Berücksichtigung von Unsicherheiten vor, wobei jedoch zu beachten ist, dass weder IFRIC 23 noch IAS 12 eine Bilanzierung auf der Grundlage des

überholten Steuerrechts zulassen oder das Weglassen steuerlicher Elemente aufgrund praktischer Schwierigkeiten bei der Datenerhebung gestatten. In allen Fällen sind die Auswirkungen aller relevanten Aspekte des Gesetzes nach bestem Bemühen zu berücksichtigen.

Welche Offenlegung ist im Hinblick auf die Auswirkungen des Gesetzes im Anhang vorzunehmen?

Die Qualität der Angaben zu Ertragsteuern ist häufig ein Schwerpunkt der Enforcement-Stellen, insbesondere im Hinblick auf die nach IAS 12.81(c) geforderte Überleitungsrechnung zum effektiven Steuersatz. Die Angaben sollten klare Informationen über die Schlüsselfaktoren liefern, die den effektiven Steuersatz und dessen Nachhaltigkeit in der Zukunft beeinflussen. Die zutreffende Identifizierung und Erläuterung der wesentlichen Auswirkungen des Gesetzes in der Überleitungsrechnung hilft den Nutzern, besser zu verstehen, wie sich der effektive Steuersatz verändert hat, und zu unterscheiden zwischen „einmaligen“ Effekten aus der Einführung des Gesetzes und Effekten, die sich voraussichtlich wiederholen werden.

Beobachtung

Die ESMA betont, dass transparente Angaben über die ursprüngliche Schätzung in den IFRS-Abschlüssen 2017 und über etwaige spätere Neueinschätzungen von immenser Bedeutung für den Abschlussleser sind. Insbesondere weist die ESMA auf die Anforderungen des IAS 12.80(d) hin, der eine Offenlegung des Betrags des latenten Steueraufwands und -ertrags verlangt, der auf Änderungen der Steuersätze oder der Einführung neuer Steuern beruht. Ferner hebt die ESMA IAS 12.81(d) hervor, der Erläuterungen zu Änderungen des anzuwendenden Steuersatzes bzw. der anzuwendenden Steuersätze im Vergleich zur vorherigen Bilanzierungsperiode verlangt.

Zudem weist die ESMA aufgrund des erhöhten Grads an Schätzunsicherheit auf die Notwendigkeit von unternehmensspezifischen Angaben zu den Schätzungen und den Ermessensausübungen bei diesen Schätzungen sowie die Art und Quellen von Schätzunsicherheiten gemäß IAS 1.122 sowie IAS 1.125–129 hin.

Die Angaben im Anhang sollten klar und unternehmensspezifisch sein und, sofern einschlägig, quantitative Informationen enthalten, beispielsweise über die Buchwerte von Vermögenswerten und Schulden, die Bewertungsunsicherheiten unterliegen.

Beobachtung

Auswirkungen aus der Steuerreform ergeben sich nicht nur für die Bilanz und GuV, sondern auch in Bezug auf die erforderlichen Angaben im Anhang. So kann sich z.B. der im Anhang anzugebende Betrag der abzugsfähigen temporären Differenzen, der noch nicht genutzten steuerlichen Verluste und der noch nicht genutzten Steuergutschriften, für welche in der Bilanz kein latenter Steueranspruch angesetzt wurde, ändern.

Auswirkungen auf weitere Bereiche der Bilanzierung

Können sich Auswirkungen auf weitere Bereiche der Bilanzierung außerhalb des Anwendungsbereichs von IAS 12 ergeben?

Ja. Die neuen Steuervorschriften können Auswirkungen auf andere Bereiche der Bilanzierung haben, wie z.B. bei der Überprüfung einer eventuellen Wertminderung von Vermögenswerten („impairment test“), bei der Bilanzierung von Währungsumrechnungsdifferenzen im Zusammenhang mit Nettoinvestitionen in einen ausländischen Geschäftsbetrieb („net investment in a foreign operation“) oder bei Sicherungsbeziehungen (Hedge Accounting).

Bei der Ermittlung von eventuellen Wertminderungen für Vermögenswerte können sich aus der Steuerreform Auswirkungen aus einer Neubeurteilung der Bewertungsannahmen in Bezug auf sich ändernde zu erwartende Cashflows (Erlöse, Kosten) ergeben, die nicht nur bei den Berechnungen zu berücksichtigen sein können, sondern ggf. als objektive Hinweise erst einen (erneuten) Wertminderungstest zum 31. Dezember 2017 erforderlich machen können („impairment trigger“). Auch ist auf eine konsistente Berücksichtigung der steuerlichen Auswirkungen bei der Ermittlung des erzielbaren Betrags einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit (einschließlich des Kapitalisierungszinssatzes) und des Buchwerts einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit zu achten.

Bei der Ermittlung des Fair Value abzüglich Abgangskosten einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit handelt es sich um ein Nachsteuerkonzept, bei dem zum 31. Dezember 2017 zu berücksichtigen ist, dass Marktteilnehmer bei einer Transaktion die Auswirkungen der Steuerreform berücksichtigen würden. Grundsätzlich sind daher sowohl der Fair Value abzüglich Abgangskosten als auch der Buchwert der zahlungsmittelgenerierenden Einheit unter Berücksichtigung der Änderungen aus der Steuerreform bezüglich der tatsächlichen Ertragsteuern und der latenten Ertragsteuern aus temporären Differenzen zu ermitteln (vgl. zur Berücksichtigung von Steuereffekten bei Wertminderungen von Vermögenswerten nach IAS 36 IDW RS HFA 40 Tz. 32 ff.).

Bei der Bilanzierung von Währungsumrechnungsdifferenzen im Zusammenhang mit Nettoinvestitionen in einen ausländischen Geschäftsbetrieb können sich z.B. Auswirkungen der Steuerreform im Hinblick auf die Beurteilung ergeben, ob bei einem monetären Posten in Form einer ausstehenden Forderung oder Verbindlichkeit gegenüber einem ausländischen Geschäftsbetrieb dessen Abwicklung auf absehbare Zeit weder geplant noch wahrscheinlich ist, und dieser damit einen Teil der Nettoinvestition in diesen ausländischen Geschäftsbetrieb darstellt, dessen Währungsumrechnung im Konzernabschluss GuV-neutral erfolgen kann (vgl. IAS 21.15 f. und IAS 21.32 f.).

Beim Hedge Accounting kann sich aus der Steuerreform eine Notwendigkeit der Neubeurteilung der Wahrscheinlichkeit von erwarteten Verkäufen, Einkäufen oder Zinszahlungen („forecasted transactions“) ergeben. Bei Nach-Steuer-Hedging-Strategien ist zur Anwendung des Hedge Accounting z.B. bei einer Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb zur Reduzierung der Volatilität des Eigenkapitals aus der Währungsumrechnung einer Nettoinvestition durch eine erfolgsneutrale Behandlung der effektiven Sicherungsinstrumente zu überprüfen, ob unter Berücksichtigung der neuen steuerlichen Vorschriften eine ausreichende Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb noch besteht und die Sicherungsbeziehung den Effektivitätsanforderungen genügt (vgl. zum Hedge Accounting nach IAS 39 IDW RS HFA 9 Tz. 316 ff. und nach IFRS 9 IDW RS HFA 48 T. 332 ff.).

Lageberichterstattung

Wie sollten die Auswirkungen des Gesetzes in der Berichterstattung über die finanzielle Performance und die nichtfinanziellen Leistungskennzahlen, die außerhalb des Abschlusses dargestellt werden, berücksichtigt werden?

Wie in der Deloitte-Veröffentlichung IFRS in Focus [Closing Out 2017](#) erläutert, unterliegen die Darstellung zusätzlicher Posten in einer Gewinn- und Verlustrechnung und die Verwendung von alternativen Leistungskennzahlen (zuweilen auch als „Alternative Performance Measures, APMs“ oder „Non-GAAP-Kennzahlen“ bezeichnet) unterschiedlichen Anforderungen seitens der Enforcement-Stellen in verschiedenen Rechtsordnungen. Die Auswirkungen des Gesetzes auf solche Darstellungen (z.B. ob sie in einem „bereinigten Ergebnis je Aktie“ oder einem „bereinigten Nettogewinn“ enthalten sind oder nicht) sollten sowohl die einschlägigen rechtlichen Vorgaben als auch die bestehende Vorgehensweise des jeweiligen Unternehmens, mit der zusätzliche Posten dargestellt und wie diese Posten berechnet werden, berücksichtigen.

Beobachtung

Die Berichterstattung über alternative Leistungskennziffern als bedeutsamste finanzielle Leistungsindikatoren im Konzernlagebericht ist ein Prüfungsschwerpunkt der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung DPR e.V. (vgl. hierzu unseren Newsletter **IFRS fokussiert – Prüfungsschwerpunkte der DPR 2018**).

Die ESMA hat [Leitlinien über alternative Leistungskennzahlen](#) und im Oktober 2017 aktualisierte [Fragen und Antworten](#) dazu herausgegeben. Auch der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 20 (DRS 20) Konzernlagebericht enthält Konkretisierungen zu Leistungskennzahlen.

Beobachtung

Bei der Lageberichterstattung können die Auswirkungen der neuen steuerlichen Bestimmungen auf die (künftige) Lage des jeweiligen Unternehmens von Bedeutung sein (z.B. geänderte steuerliche, finanzielle, operative und strategische Risiken, erwartete Auswirkungen und Unsicherheiten in Bezug auf die geschäftlichen Aktivitäten, Umgang mit den Risiken, sich ändernde Kennzahlen in Bezug auf Liquiditäts- oder Eigenkapitalanforderungen, Ergebnis je Aktie etc.).

Das kann insbesondere der Fall sein, wenn Unsicherheiten über die möglichen Auswirkungen der gesetzlichen Änderungen auf die tatsächlichen und latenten Steuern bestehen oder wenn sie zu wesentlichen Abweichungen von Prognosen führen können bzw. zur Vorjahresprognose geführt haben.

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581

jensberger@deloitte.de

Dr. Stefan Schreiber

Tel: +49 (0)30 25468 303

stschreiber@deloitte.de

Dr. Hans Lieck

Tel: +49 (0)69 75695 6045

hlieck@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. BDSG und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwalts-gesellschaft mbH) nutzen Ihre Daten im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder kontakt@deloitte.de widersprechen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basis-tarifen 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 263.900 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.