

Professor Dr. Kai-Uwe Marten, M. Felix Weiser, Ulm, und Dr. Annette G. Köhler, Leipzig*

Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge: zunehmende Tendenz zur Aktivierung

Seit der Einführung des Konzepts der latenten Steuern in das deutsche Bilanzrecht durch das BiRiLiG aus dem Jahr 1985 ist die Frage nach der Möglichkeit einer Aktivierbarkeit von Steuerlatenzen auf steuerliche Verlustvorträge im deutschsprachigen Fachschrifttum höchst umstritten. Wenngleich die h.M. wohl nach wie vor davon ausgeht, eine Aktivierung sei nicht mit dem Gesetz vereinbar, mehren sich in der jüngeren Vergangenheit die Stimmen, die einen Ansatz aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge unter Anführung verschiedener Argumente befürworten. Im vorliegenden Beitrag werden die für und wider eine Aktivierung vorgebrachten Argumente gegeneinander abgewogen. Dabei wird differenziert zwischen der bilanziellen Behandlung steuerlicher Verlustvorträge im handelsrechtlichen Einzelabschluss, im handelsrechtlichen Konzernabschluss (nach DRS 10) sowie in einem nach internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS/IFRS) aufgestellten Abschluss. Die Verfasser sprechen sich bei gegebener hinreichender Wahrscheinlichkeit der Realisierbarkeit steuerlicher Verlustvorträge für eine Aktivierung latenter Steuern auf diese Verlustvorträge auch im handelsrechtlichen Einzelabschluss aus.

I. Problemstellung

Gemäß § 10d Abs. 2 EStG (Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften) bzw. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 EStG (Kapitalgesellschaften) können nach derzeit geltender Rechtslage nicht ausgeglichene negative Einkünfte derselben Einkunftsart, soweit sie nicht in das unmittelbar vorangegangene Wirtschaftsjahr zurückgetragen werden können, im Rahmen des interperiodischen Verlustausgleichs sowohl zeitlich als auch in ihrer Höhe unbeschränkt in nachfolgende Veranlagungszeiträume vorgetragen werden (Verlustvortrag). Fallen in den folgenden Wirtschaftsjahren positive Einkünfte an, können die vorgebrachten Verluste zur Minderung des zu versteuernden Einkommens genutzt werden, wodurch für den Steuerpflichtigen eine künftige Steuerersparnis bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer entsteht.¹ Gemäß § 10a S. 1 GewStG gilt dies analog für die Gewerbesteuer mit dem Unterschied, dass hier kein Verlustrücktrag möglich ist.

Nach dem Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz (Korb II) vom 13. 8. 2003² soll die Nutzung eines Verlustvortrags oberhalb eines Sockelbetrages von 100.000 € (sog. Mittelstandskomponente) auf die Hälfte des Gesamtbetrags der Einkünfte beschränkt werden.³ Ausweislich der Begründung zum Gesetzesentwurf soll dies zu einer Verbesserung der Kalkulierbarkeit des Steueraufkommens für die öffentlichen Haushalte sowie einer Verstärkung der Staatseinnahmen beitragen. Da durch diese Regelung die Nutzung von Verlustvorträgen zeitlich gestreckt würde, die Verluste jedoch nicht endgültig verloren gingen, gelten die nachfolgenden grundsätzlichen

Ausführungen auch für den Fall, dass der Gesetzesentwurf in der gegenwärtigen Fassung umgesetzt würde.⁴

Es gilt die Frage zu klären, ob auf die steuerlichen Verlustvorträge aktive Steuerlatenzen gebildet werden dürfen bzw. müssen. Dies ist differenziert zu beurteilen für eine Rechnungslegung im Einzel- und Konzernabschluss nach handelsrechtlichen Vorschriften sowie eine Rechnungslegung nach internationalen Rechnungslegungsnormen (IAS/IFRS). Nicht diskutiert wird hingegen die Frage, welche Auswirkungen das Bestehen eines steuerlichen Verlustvortrags auf den Ausweis (sonstiger) aktiver Steuerlatenzen sowie die Notwendigkeit einer Bildung bzw. Auflösung einer Rückstellung für passive Steuerlatenzen gem. § 274 Abs. 1 HGB hat.

II. Relevante rechtliche Grundlagen (aktiver) latenter Steuern

Das zu versteuernde Einkommen eines Unternehmens bemisst sich nach dessen Steuerbilanz. Zwar gilt nach § 5 Abs. 1 S. 1 u. 2 EStG grundsätzlich das (umgekehrte) Maßgeblichkeitsprinzip, dennoch weichen Handels- und Steuerbilanz infolge teilweise unterschiedlicher Ansatz- und Bewertungsvorschriften des Handelsbilanz- und des Steuerbilanzrechts (Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips⁵) partiell voneinander ab.⁶ Da der sich auf Grundlage des Steuerbilanzergebnisses ergebende effektive Ertragsteueraufwand in die handelsrechtliche Erfolgsrechnung übernommen wird, kann die Situation eintreten, dass die Höhe dieses Steueraufwands in keinem sinnvollen, nachvollziehbaren bzw. aus sich selbst heraus erkläraren Verhältnis zum handelsrechtlichen Ergebnis vor Steuern steht bzw. nicht dem fiktiven Steueraufwand entspricht, der sich auf Basis des handelsrechtlichen Ergebnisses vor (Ertrag-)Steuern als Bemessungsgrundlage ergeben würde.⁷ Mithilfe des Konzepts der latenten Steuern, welches durch die Umsetzung der 4. und 7. EG-Richtlinie⁸ mit dem

* Professor Dr. Kai-Uwe Marten ist Leiter der Abteilung Internationales Rechnungswesen an der Universität Ulm; M. Felix Weiser ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter in der Abteilung; Dr. Annette G. Köhler vertritt den Lehrstuhl für Unternehmensrechnung und Controlling, Revisions- und Treuhandwesen an der Handelshochschule Leipzig. Mehr über die Autoren erfahren Sie auf S. XII.

1 Siehe nur Bach/Hopf, SWK 1997, W41.

2 Abrufbar im Internet unter URL: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage19875/Steuervergünstigungsabbaugesetz-Korb-2.pdf> (Abruf: 23. 9. 2003).

3 Dazu auch Hill/Kavazidis, DB 2003, 2028. Eine parallele Regelung ist für die Gewerbesteuer (künftig Gemeindefortschrittssteuer) vorgesehen; siehe § 10a S. 1 u. 2 GemWStG i. d. F. des Entwurfs eines Gesetzes zur Reform der Gewerbesteuer vom 13. 8. 2003 (abrufbar im Internet unter URL: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage19877/Entwurf-eines-Gesetzes-zur-Reform-der-Gewerbesteuer-Acrobat-Reader-5.x.pdf> [Abruf: 23. 9. 2003]).

4 Die zunächst im Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes vorgesehene Reduzierung der Nutzbarkeit von Verlustvorträgen auf die Hälfte der Gewinne einer Periode sowie die vorgesehene Befristung des Verlustverrechnungshorizontes auf sieben Jahre wurde wieder fallen gelassen.

5 Vgl. Baumann/Spahnheimer, in: Küting/Weber, HdB Einzelabschluss, Bd. 1, 5. Aufl., Stand: März 2003, § 274 HGB Rn. 20; Hoffmann, StuB 2000, 966 ff.; Kugel/Müller, WPg 1986, 211.

6 Vgl. Schoor, BBK 1994, F. 12, 1867; Wagenhofer, Der Gesellschafter 1987, 17.

7 Vgl. Baetge, in: Rückle (Hrsg.), FS Loitlsberger, 1991, S. 28; Coenberg/Hille, in: Coenberg/von Wysocki (Hrsg.), HWRv, 2. Aufl. 1992, Sp. 1208; Müller, WPg 1987, 245; Siegel, DStR 1986, 587.

Marten | Weiser | Köhler | Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge: zunehmende Tendenz zur Aktivierung

BiRiLiG 1985 erstmals explizit im deutschen Handelsrecht implementiert wurde,⁹ soll die Nachvollziehbarkeit des Verhältnisses für die (externen) Jahresabschlussadressaten hergestellt werden.¹⁰

Der im Zusammenhang mit der bilanziellen Behandlung von steuerlichen Verlustvorträgen einschlägige § 274 Abs. 2 HGB regelt die Bilanzierungsfähigkeit aktiver latenter Steuern. Danach dürfen im Einzelabschluss aktive latente Steuern in Höhe der voraussichtlichen Steuerentlastung nachfolgender Geschäftsjahre als Bilanzierungshilfe¹¹ angesetzt werden (Aktivierungswahlrecht¹²), wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:¹³ Der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand ist zu hoch, weil der nach steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn höher ist als das handelsrechtliche Ergebnis. Zudem muss sich der zu hohe Steueraufwand des Geschäftsjahrs und früherer Geschäftsjahre in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich ausgleichen. Es wird dann von einer sog. Timing Difference (zeitlich begrenzte Differenz) gesprochen.

Wird von dem Aktivierungswahlrecht Gebrauch gemacht, besteht nach § 274 Abs. 2 S. 3 HGB – neben einer Erläuterungspflicht im Anhang (§ 274 Abs. 2 S. 2 HGB) – eine gesetzliche Ausschüttungssperre in Höhe des aktivierten Betrags: Es dürfen Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden jederzeit auflösbaren Gewinnrücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags dem angesetzten Betrag mindestens entsprechen.¹⁴ Damit sollen der Gläubigerschutz und die Unternehmenserhaltung gewährleistet werden.¹⁵ Zwar erhöht sich durch die Aktivierung das Jahresergebnis, nicht jedoch das maximale Ausschüttungsvolumen.¹⁶ Hafner weist klarstellend darauf hin, dass die kodifizierte Ausschüttungssperre nicht etwa vorschreibe, dass die aktivierten latenten Steuern nicht ausgeschüttet werden dürften.¹⁷

§ 274 HGB ist prinzipiell beschränkt auf Kapitalgesellschaften, eingetragene Genossenschaften sowie Unternehmen, die in den Anwendungsbereich des Publizitätsgesetzes fallen. Eine sinnvolle Anwendung auf Einzelunternehmen und Personenhandels-gesellschaften, die nicht zum Kreis der nach § 1 PublG zur Rechnungslegung verpflichteten Unternehmen zählen, wird allerdings mehrheitlich für zulässig erachtet.¹⁸

Im Unterschied zum HGB, das in Bezug auf latente Steuern dem GuV-orientierten Timing-Konzept folgt, liegt den IAS/IFRS wie auch den US-GAAP das Bilanz-orientierte Temporary-Konzept zugrunde.¹⁹ Während beim Timing-Konzept die zutreffende Darstellung der Ertragslage im Vordergrund steht, zielt das Temporary-Konzept in erster Linie auf die zutreffende Darstellung der Vermögenslage ab.

Bevor im Folgenden darauf eingegangen wird, wie im Fachschrifttum die Aktivierbarkeit latenter Steuern auf Verlustvorträge beurteilt wird bzw. welche Argumente für und wider eine Aktivierbarkeit vorgebracht werden, sollen zunächst kurz die Auswirkungen einer unterstellten Aktivierung aufgezeigt werden: In der Periode der Verlustentstehung würde dem Eigenkapitalmindernden Effekt des eigentlichen Verlusts ein kompensatorischer Effekt aus der erfolgswirksamen Aktivierung latenter Steuern auf den Verlustvortrag entgegenwirken; durch die Aktivierung wird also im Verlustfall die Eigenkapitalminderung verlangsamt. Die Erfolgssteigerung im Jahr der Aktivierung würde jedoch damit „erkauft“, dass das Risiko einer späteren Wertberichtigung der aktiven Steuerlatenz und einer daraus resultierenden weiteren Eigenkapitalminderung eingegangen wird. Zudem wird – als Kehrseite der Verlangsamung der Eigenkapitalminderung – in den Perioden, in denen erwirtschaftete Gewinne mit noch vorhandenen Verlustvorträgen verrechnet werden, ein Anstieg des Eigenkapitals durch die aufwandswirksame Auflösung der zuvor gebildeten aktiven latenten

Steuern gebremst. Latente Steuern bewirken mithin eine abweichende Periodisierung des Erfolgsausweises, haben jedoch keinerlei Auswirkungen auf den Totalerfolg.²⁰

III. Handhabung nach handelsrechtlichen Normen

1. Einzelabschluss

So einhellig die Meinung im Fachschrifttum zur bilanziellen Behandlung eines steuerlichen Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 EStG bzw. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG i. V. m. § 10d Abs. 1 EStG auch ist,²¹ umso umstrittener ist die Frage der Aktivierbarkeit latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge im handelsrechtlichen Einzelabschluss. Wenngleich sich einige Fachvertreter gerade in der jüngeren Vergangenheit aufgrund noch darzulegender Argumente verstärkt für eine Aktivierbarkeit aussprechen,²² kann gleichwohl noch die Aussage getroffen werden, dass nach weiterhin herrschender Meinung vor dem Hintergrund der aktuellen

8 Hier speziell des Art. 43 Abs. 1 Nr. 11 der 4. EG-Richtlinie sowie der Art. 29 Abs. 4, Art. 34 Nr. 11 der 7. EG-Richtlinie.

9 Vgl. Baetge (Fn. 7), S. 27; Baumann/Spanheimer (Fn. 5), § 274 HGB Rn. 2; Karrenbrock, in: von Wysocki/Schulze-Osterloh, HdJ, Stand: Juni 2002, Abt. 1/13 Rn. 1; Weyand, DB 1986, 1185.

10 Vgl. z. B. Langer/Blaum, DStR 1995, 897; Reiter, in: Nowotny/Mayer/Huber (Hrsg.), Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, 1996, S. 255; Schwarzingler, RWZ 1997, 161. Die Bilanzierung latenter Steuern kommt gemäß den gemachten Ausführungen nur in Betracht, wenn neben der Handelsbilanz eine hiervon abweichende Steuerbilanz erstellt wird. Bei Aufstellung lediglich einer Bilanz, die sowohl handels- als auch steuerrechtliche Vorgaben erfüllt (sog. Einheitsbilanz), kommt eine Steuerabgrenzung nicht infrage; vgl. Arians, StuB 2000, 291; Schoor (Fn. 6), F. 12, 1863 f.

11 Matschke, in: Hofbauer u. a. (Hrsg.), Bonner Handbuch Rechnungslegung, 2. Aufl. 2003, § 274 HGB Rn. 29, hält die Bezeichnung „Bilanzpolitikhilfe“ für zutreffender.

12 Siegel (Fn. 7), 594, sieht in der Ausgestaltung des § 274 Abs. 2 HGB als Wahlrecht einen schwer wiegenden konzeptionellen Mangel; dieses laufe den Informationsaufgaben des Jahresabschlusses zuwider.

13 Vgl. nur Kirsch, in: Castan u. a. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Bd. I, Stand: Februar 2003, Abt. B 235 Rn. 5; Kugel/Müller (Fn. 5), 213; Matschke (Fn. 11), § 274 HGB Rn. 28; Müller (Fn. 7), 245; Rau/Schmidt, BB 1988, 170; Schmidt, INF 1988, 222.

14 Siehe dazu Kirsch (Fn. 13), Rn. 6 f. u. Rn. 109; Matschke (Fn. 11), § 274 HGB Rn. 36; Rau/Schmidt (Fn. 13), 170; Schmidt (Fn. 13), 222; Wagenhofer (Fn. 6), 18.

15 Vgl. Karrenbrock (Fn. 9), Rn. 24; Wagenhofer (Fn. 6), 18.

16 Siehe Rabeneck/Reichert, DStR 2002, 1369. Ähnlich Kirsch (Fn. 13), Rn. 109; Schoor (Fn. 6), F. 12, 1874.

17 Siehe Hafner, BFuP 1986, 379.

18 Siehe ADS, Teilbd. 5, 6. Aufl., Stand: 1997, § 274 HGB Rn. 7; Arians (Fn. 10), 295; Baumann/Spanheimer (Fn. 5), § 274 HGB Rn. 5; Kirsch (Fn. 13), Rn. 1; Rabeneck/Reichert (Fn. 16), 1369; Schoor (Fn. 6), F. 12, 1865. A. A. Karrenbrock (Fn. 9), Rn. 21.

19 Siehe zur Abgrenzung der zwei Konzepte nur Arians (Fn. 10), 291–293; Berger/Fischer, in: Berger u. a., BBK, 5. Aufl. 2003, § 274 HGB Rn. 5–8; Heurung, AG 2000, 539 f.; Karrenbrock (Fn. 9), Rn. 3–14; Küting/Zwirner/Reuter, BuW 2003, 441 f.; Rabeneck/Reichert (Fn. 16), 1366 f.; Schmidbauer, DB 2001, 1569 f.; Schmidt, in: Ballwieser (Hrsg.), US-amerikanische Rechnungslegung, 4. Aufl. 2000, S. 249–251.

20 Siehe zu diesen Auswirkungen Zwirner/Busch/Reuter, DStR 2003, 1043–1045.

21 Danach können Verlustrückträge nicht Ursache für die Entstehung (aktiver) latenter Steuern sein, da sie lediglich die Steuerzahlungen der vorangegangenen Periode betreffen. Vielmehr bewirkt ein Verlustrücktrag die Entstehung einer unzugewandten, ihrer Höhe und ihrem Grunde nach feststehenden Forderung des steuerpflichtigen Unternehmens gegenüber dem Fiskus auf Rück-erstattung (eines Teils) bereits geleisteter Steuerzahlungen; vgl. z. B. Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbach-Gesellschaft – Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V., in: Busse von Colbe/Müller/Reinhard (Hrsg.), Aufstellung von Konzernabschlüssen, 1987, S. 123; Baumann/Spanheimer (Fn. 5), § 274 HGB Rn. 52; Große-Brauckmann, BFuP 1987, 66; Heurung (Fn. 19), 546; Kugel/Müller (Fn. 5), 216; Langermeier, DStR 1992, 764; Lochner, BB 1989, 2293; Rabeneck/Reichert (Fn. 16), 1409. Wurde die ursprünglich geschuldete Steuer noch nicht festgesetzt oder noch nicht vom Unternehmen abgeführt, so entfällt die Verpflichtung in entsprechender Höhe; vgl. auch Karrenbrock (Fn. 9), Rn. 50.

22 Vgl. Lührmann, Latente Steuern im Konzernabschluss, 1997, S. 163. So auch Ber-lage, Einzelveräußerungstaktik und Bilanzierung latenter Steuern, 1993, S. 192; Feldhoff/Langermeier, DStR 1991, 196 f.; Langer, in: Küting/Weber (Hrsg.), Das Rechnungswesen im Konzern, 1995, S. 63; Langer/Blaum (Fn. 10), 901 f.; Neumann, Die Steuerabgrenzung im handelsrechtlichen Jahresabschluss, 1992, S. 210; Ordelheide, in: Lanfermann (Hrsg.), FS Havermann, 1995, S. 611; Siegel, in: Albach/Forster (Hrsg.), Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1987, S. 157.

Gesetzeslage ein Aktivierungsverbot besteht.²³ In der Praxis wurden bislang jedenfalls keine latenten Steuern auf Verlustvorträge gebildet.²⁴ Einigkeit scheint lediglich in den folgenden Punkten erzielt zu werden: Da die ertragsteuerlichen Verlustvorträge lediglich das Recht begründen, positive Steuerbemessungsgrundlagen künftiger Perioden zu mindern,²⁵ dürfen sie im Jahr der Verlustentstehung nicht als Forderung aktiviert werden.²⁶ Aufgrund der Abhängigkeit der Nutzbarkeit von Verlustvorträgen vom Eintritt künftiger Gewinne handelt es sich um eine aufschiebend bedingte Forderung, deren Ansatz als Vermögensgegenstand grundsätzlich nicht infrage kommt.²⁷ Nach *Ordelheide* besteht zudem Einigkeit darüber, dass zumindest keine Aktivierungspflicht für latente Steuern auf Verlustvorträge bestehe,²⁸ womit noch nicht die Frage ihrer Aktivierungsmöglichkeit (Wahlrecht) bzw. Nicht-Aktivierbarkeit (Verbot) geklärt ist.

a) Argumente gegen eine Aktivierbarkeit

Nach *Coenenberg/Hille* erfüllt ein Verlustvortrag nicht die Voraussetzungen für die Annahme einer zeitlich begrenzten Differenz (Timing Difference), da keine zeitlich unterschiedliche Verrechnung von Erfolgskomponenten in Handels- und Steuerbilanz vorliege.²⁹ Die zeitliche Verschiebung der Steuerwirksamkeit der Erfolgskomponenten liege darin begründet, dass nach der deutschen Steuersystematik keine negativen Steuerzahlungen (d.h. Zahlungen des Fiskus an den Steuerpflichtigen als eine Art Subvention) vorgesehen seien³⁰ und Verluste nur im Rahmen des Verlustabzugs durch Verrechnung mit positiven Ergebnissen früherer (Verlustrücktrag) oder künftiger (Verlustvortrag) Perioden steuerwirksam werden könnten (Asymmetrie der Steuerbemessung³¹).³² Ein Aktivposten für latente Steuern auf Verlustvorträge dürfe konsequenterweise regelmäßig nicht angesetzt werden.³³ Aufgrund der Identität der steuerlichen Auswirkungen von Verlustvorträgen mit denen von Timing Differences (künftige steuerpflichtige Gewinne in ausreichendem Umfang vorausgesetzt) werden die aus Verlustvorträgen resultierenden steuerlichen Verschiebungen von *Black* als „a special kind of tax timing difference“³⁴ bezeichnet.³⁵ Die Entstehungsursache latenter Steuern auf Verlustvorträge lasse sich dessen ungeachtet weder unter das Temporary- noch unter das Timing-Konzept einreihen.³⁶

Die Aktivierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge verstoße gegen das Realisations- bzw. Vorsichtsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB und sei nur zulässig, wenn das Gesetz eine Aktivierung ausdrücklich vorsehe.³⁷ Dem stehe auch nicht entgegen, dass es durch eine Aktivierung aufgrund der Ausschüttungssperre nicht zu einer Gewinnausschüttung, sondern nur zu einem geringeren Verlustausweis komme, da eine Verlustsituation das Realisationsprinzip nicht aufhebe.³⁸ Nach Ansicht des Arbeitskreises „Externe Unternehmensrechnung“ sei zwar nach dem Grundsatz einer periodengerechten Erfolgsabgrenzung eine aktive latente Steuerabgrenzung in Verlustsituationen zu befürworten, doch müsse in diesem Fall dem Prinzip der vorsichtigen Bewertung vorrangig Beachtung geschenkt werden. Die potenziellen Steuervorteile aus einem Verlustvortrag seien nach dem Imparitätsprinzip grundsätzlich nicht aktivierungsfähig.³⁹ Lediglich in den Fällen, in denen der erlittene Verlust eine eindeutig bestimmbare isolierte und nicht wiederkehrende Ursache habe oder die künftigen Gewinne eindeutig ausreichen, den Verlust abzudecken und damit zu einer Steuerersparnis in der Zukunft führten, sei eine Ausnahme vom Grundsatz der Nicht-Aktivierungsfähigkeit zulässig.⁴⁰ Auch *Lochner* weist darauf hin, dass im Sinne einer periodengerechten Erfolgsermittlung eine aktive latente Steuerabgrenzung auf Verlustvorträge vorgenommen werden müsste. In Anbetracht des hohen Risikos, welches in der Möglichkeit eines Nicht-Eintritts von künftigen, für die Werthaltigkeit der aktiven latenten Steuern konstitutiven Gewinnen lie-

ge und dessen Eingehung nicht mit dem Vorsichtsprinzip vereinbar sei, lehnt er jedoch unter Inkaufnahme der Verzerrung eines Leistungsindikators für das Unternehmen eine generelle Aktivierung ab.⁴¹

Nach Auffassung von *Baumann* ist die bilanzielle Behandlung steuerlicher Verlustvorträge im Rahmen des deutschen Handelsrechts eindeutig: Da der Verlustvortrag im Jahr der Verlustentstehung noch keine Forderung gegenüber dem Fiskus oder Anspruch auf Steuererstattung begründe und erst in künftigen Perioden zu einer Steuerersparnis führe (ein hinreichendes Verlustverrechnungspotenzial vorausgesetzt),⁴² läge kein bilanzierungsfähiger Vermögensgegenstand vor, womit – so seine Schlussfolgerung – der Ansatz aktiver latenter Steuern auf den Verlustvortrag nicht zulässig sei.⁴³ Auch *Klein* vertritt die Ansicht, die durch einen Verlustvortrag entfaltete Steuerentlastungswirkung stelle für das bilanzierende Unternehmen keinen Vermögensgegenstand dar, da es an der selbstständigen Verwertbarkeit des Steuervorteils fehle.⁴⁴ Die Einzelverwertbarkeit, d.h. die Verwertbarkeit des Steuervorteils losgelöst vom Unternehmen,⁴⁵ stellt aber gerade ein konstitutives Wesensmerkmal eines Vermögensgegenstands dar.⁴⁶ Ebenso wenig wie das Vorliegen eines Vermögensgegenstands angenommen werden könne, seien auch die Voraussetzungen für den Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens nach § 250 Abs. 1 Satz 1 HGB erfüllt, da es an dem Kriterium der zeitlichen Bestimmtheit mangle.⁴⁷

23 So auch *App*, KoR 2003, 210 f.; *Bach/Hopf* (Fn. 1), W41; *Baumann/Spanheimer* (Fn. 5), § 274 HGB Rn. 56; *Berger/Fischer* (Fn. 19), § 274 HGB Rn. 18; *Ernsting/Schröder*, IStR 1997, 216; *Feldhoff/Langermeier* (Fn. 22), 197; *Förschle/Kroner*, DB 1996, 1639; *Gräbsch*, StuB 2002, 745; *Herzig*, in: Bertl u. a. (Hrsg.), Erfolgsabgrenzungen in Handels- und Steuerbilanz, 2001, S. 115; *Heurung/Kurtz*, BB 2000, 1778; *Klein*, DStR 2001, 1454; *Langer* (Fn. 22), S. 58; *Langermeier* (Fn. 21), 770; *Lührmann* (Fn. 22), S. 155; *Marx*, Steuern in der externen Rechnungslegung, 1998, S. 188; *Sauter/Heurung/Fischer*, BB 2001, 1785; *Schildbach*, WPg 1998, 945; *Zwirner/Reuter*, Blickpunkt: Film 49/2002, 10.

24 So von *Eitzen/Helms*, BB 2002, 823.

25 Vgl. *Rabeneck/Reichert* (Fn. 16), 1409.

26 Vgl. *Lührmann* (Fn. 22), S. 155; *Ordelheide* (Fn. 22), S. 603 f.

27 Siehe *Lührmann* (Fn. 22), S. 155.

28 Siehe *Ordelheide* (Fn. 22), S. 605.

29 Ähnlich *ADS* (Fn. 18), § 274 HGB Rn. 28; *App* (Fn. 23), 211; *Bach/Hopf* (Fn. 1), W41; *Bömelburg*, Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung für latente Steuern im Konzernabschluss unter besonderer Berücksichtigung von Rechnungslegungsaspekten, 1993, S. 198; *Euler*, in: Ballwieser/Coenenberg/von Wysocki (Hrsg.), HWRP, 3. Aufl. 2002, Sp. 1472; *Gruber/Kühnberger*, DB 2001, 1739; *IDW*, WPg 2001, 1087; *Klein* (Fn. 23), 1454; *Kütting/Zwirner/Reuter* (Fn. 19), 446; *Reiter* (Fn. 10), S. 261; *Schmidt* (Fn. 19), S. 272; *Wendlandt/Vogler*, KoR 2001, 248.

30 Vgl. auch *Kugel/Müller* (Fn. 5), 215.

31 Siehe *Lochner* (Fn. 21), 2293.

32 Vgl. auch *Karrenbrock* (Fn. 9), Rn. 49.

33 Siehe *Coenenberg/Hille*, DBW 1979, 608.

34 *Black*, Interperiod Allocation Of Corporate Income Taxes, New York 1966, S. 91.

35 So auch *Feldhoff/Langermeier* (Fn. 22), 196.

36 Vgl. *Wotschofsky/Heller*, IStR 2002, 821.

37 Vgl. *Bach/Hopf* (Fn. 1), W41; *Debus*, in: Castan u. a. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Bd. II, Stand: Februar 2003, Abt. C 440, Rn. 110; *Kugel/Müller* (Fn. 5), 216; *Schmidt* (Fn. 19), S. 272; *Schwarzinger*, SWK 1995, D66.

38 Siehe *Debus* (Fn. 37), Rn. 110.

39 Vgl. auch *Bömelburg* (Fn. 29), S. 198 f.

40 Siehe Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbach-Gesellschaft – Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V. (Fn. 21), S. 123.

41 Siehe *Lochner* (Fn. 21), 2293 f.

42 Ähnlich *Zwirner/Busch/Reuter* (Fn. 20), 1042.

43 Siehe *Baumann*, in: Mellwig/Moxter/Ordelheide (Hrsg.), Einzelabschluss und Konzernabschluss, Bd. 1, 1988, S. 113. Vgl. auch *Baumann/Spanheimer* (Fn. 5), § 274 HGB Rn. 55; *Euler* (Fn. 29), Sp. 1472; *Heurung* (Fn. 19), 546; *Schmidt* (Fn. 19), S. 271.

44 Vgl. *Klein* (Fn. 23), 1454. Siehe auch *App* (Fn. 23), 211; *Heurung/Kurtz* (Fn. 23), 1778 u. 1780; *Wotschofsky/Heller* (Fn. 36), 821.

45 Vgl. *Schildbach* (Fn. 23), 945.

46 Vgl. nur *Marx*, BB 1994, 2382. Siehe auch *IDW* (Fn. 29), 1087.

47 Vgl. *IDW* (Fn. 29), 1087; *Klein* (Fn. 23), 1454. Siehe auch *App* (Fn. 23), 211; *Euler* (Fn. 29), Sp. 1472; *Rabeneck/Reichert* (Fn. 16), 1369.

Marten | Weiser | Köhler | Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge: zunehmende Tendenz zur Aktivierung

Karrenbrock lehnt die aktive Abgrenzung eines Verlustvortrags auf Grundlage des § 274 Abs. 2 HGB mit dem Argument ab, dass der steuerliche Verlustvortrag im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum BiRiLiG zur Transformation der Vorgaben der 4. EG-(Bilanz-)Richtlinie zur Steuerabgrenzung keine explizite Erwähnung fand.⁴⁸ Auch *Gräbsch* vertritt die Ansicht, dass eine Aktivierung(-spflicht) von latenten Steuern auf Verlustvorträge über die gesetzlichen Ziele hinausgehe.⁴⁹

Kirsch spricht sich zwar einerseits dafür aus, dass durch den Wegfall der zeitlichen Beschränkung beim Verlustvortrag und unter Gültigkeit des Prinzips der Unternehmensfortführung (Going-Concern-Annahme) ein Verzicht auf den Ausweis aktiver Steuerlatenzen auf Verlustvorträge mit dem Vorsichtsprinzip nur dann begründet werden könne, wenn ein künftiger Ausgleich in Erwartung weiterer steuerlicher Verluste zweifelhaft erscheine. Ein Umdenken sei bei der Beurteilung der Abgrenzungsfähigkeit eines steuerlichen Verlustvortrags – auch vor dem Hintergrund international üblicher Bilanzierungsgrundsätze – geboten.⁵⁰ Andererseits dürften nach dem Realisationsprinzip für Steuererträge künftiger Perioden im Verlustjahr keine aktivischen Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden. Schließlich – und dies sei entscheidend – erfülle die Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge zudem nicht die gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen des § 274 HGB, womit eine solche Abgrenzung ausscheide.⁵¹

Nach *Debus* ist eine Aktivierung latenter Steuern auf vortragsfähige Verluste aufgrund des Realisations- und Periodisierungsprinzips in HGB-Abschlüssen nicht möglich, auch wenn eine solche aufgrund der Konzeption der Steuerabgrenzung geboten wäre, da nur auf diese Weise ein zum handelsrechtlichen Ergebnis passender Steuerausweis erreicht werden könne. Er lehnt die Möglichkeit einer Aktivierung bei hinreichend sicher absehbaren künftigen Erträgen mit dem Argument ab, dass dies bspw. auch auf selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände zuträfe, die nach § 248 Abs. 2 HGB zweifelsfrei nicht bilanzierbar seien. Zudem verstoße eine Aktivierung gegen das Periodisierungsprinzip: In der Bilanz dürften nur vergangene Auszahlungen, die erst künftigen Perioden als Aufwendungen zugerechnet werden sollen, sowie Rechtsansprüche auf künftige Einzahlungen aktiviert werden, wobei die gesetzlich zulässigen Bilanzierungshilfen der ersten Kategorie zuzuordnen seien.⁵² Da die Aktivierung latenter Steuern generell gem. § 274 Abs. 2 HGB ausdrücklich nur in Form einer Bilanzierungshilfe möglich ist, ein Verlustvortrag jedoch nicht die obigen Anforderungen erfüllt, ist eine Bildung aktiver Steuerlatenzen auf Verlustvorträge nicht mit dem Gesetz vereinbar.

b) Argumente für eine Aktivierbarkeit

Herzig lehnt einen Verzicht auf die Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge mit dem Argument ab, dass ein solcher die Ertragslage des bilanzierenden Unternehmens sowohl in der Periode der Verlustentstehung wie auch in der Periode der Verlustnutzung verzerre.⁵³ Nach *Lührmann* wird durch die Aktivierung des Steuervorteils aus dem Verlustvortrag eine zu erwartende Steuerminderzahlung künftiger Perioden signalisiert und die Finanzlage des bilanzierenden Unternehmens in jeder Periode den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend abgebildet.⁵⁴ Sowohl in der Totalperiode als auch in den Einzelperioden sei die Richtigkeit des ausgewiesenen Steueraufwandes gegeben.⁵⁵ Werde der latente Steuererstattungsanspruch korrekterweise nicht als Forderung, sondern als aktive Steuerlatenz ausgewiesen, so würde der ökonomische Vorteil sachgerecht zum Ausdruck gebracht; die Jahresabschlussinteressenten (speziell Gläubiger und Gesellschafter) würden in korrekter Weise über die tatsächliche wirtschaftliche Lage des Unternehmens informiert.⁵⁶

Herzig weist zudem darauf hin, dass der Gesetzeswortlaut des § 274 Abs. 2 HGB nicht etwa auf das Steuerbilanzergebnis abstelle, sondern auf den nach steuerlichen Vorschriften zu ermittelnden Gewinn.⁵⁷ Im Jahr der Verlustentstehung führe das negative steuerliche Ergebnis aber nicht zu einem Erstattungsanspruch des Unternehmens gegenüber dem Fiskus; stattdessen werde für Zwecke der Besteuerung von einem Ergebnis von null ausgegangen, und die Verluste könnten in späteren Jahren mit dann anfallenden positiven steuerpflichtigen Ergebnissen verrechnet werden.⁵⁸ Die Differenz zwischen diesem Nullergebnis und dem negativen handelsrechtlichen Ergebnis kehre sich in den Jahren der Verlustverrechnung mit der Folge um, dass die Voraussetzungen des § 274 Abs. 2 HGB für eine Aktivierung latenter Steuern sehr wohl vorlägen.⁵⁹

Siegel konzediert zwar, dass aufgrund der stets bestehenden Unsicherheit bezüglich des tatsächlichen, für eine spätere Steuerentlastung erforderlichen Eintritts hinreichender künftiger Gewinne eine Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge gegen das Realisationsprinzip verstoße; dadurch dass der Gesetzgeber mit dem § 274 Abs. 2 HGB, dessen Wortlaut nach Ansicht von *Siegel* auch steuerliche Verlustvorträge erfasst, dem Bilanzierenden aber eine Aktivierungshilfe gewähre, werde bewusst vom Realisations- bzw. Vorsichtsprinzip abgewichen. Die Bilanzierungshilfe müsse daher folgerichtig auch für den Fall von Verlustvorträgen zur Verfügung stehen.⁶⁰

Die Frage, ob der für einen Verlustvortrag gebildete Aktivposten die Qualität eines Vermögensgegenstands oder eines Rechnungsabgrenzungspostens aufweist, ist nach *Herzig* ohne Belang, da der Gesetzgeber die Bildung eines eigenständigen Abgrenzungspostens in Form einer Bilanzierungshilfe in § 274 Abs. 2 HGB vorgesehen habe,⁶¹ diese Möglichkeit gelte es zwecks Verbesserung der Informationsqualität des Jahresabschlusses auch zu nutzen.⁶² *Schildbach* erkennt zwar – wie einige Fürsprecher eines Ansatzverbotes (s. o.) – an, dass aktive latente Steuern auf Verlustvorträge nicht die Eigenschaft eines Vermögensgegenstands aufweisen, gibt allerdings zu bedenken, dass dies schlechthin für alle aktiven latenten Steuern gelte und nicht nur für solche aus Verlustvorträgen. Vor diesem Hintergrund müsse man in der Konsequenz, sofern man das Argument der nicht gegebenen Vermögensgegenstandsqualität eines Verlustvortrages als Aktivierungshindernis gelten lasse, sämtliche aktiven latenten Steuern aus einem deutschen Jahresabschluss eliminieren und die expliziten Vorschriften des § 274 Abs. 2 HGB umfassend außer Kraft setzen.⁶³

Nach *Lührmann* ist das Argument, die Aktivierung von Steuerlatenzen auf Verlustvorträge verstoße gegen das Realisations- bzw. Vorsichtsprinzip, nicht zulässig,⁶⁴ da latente Steuern dem eigen-

48 Vgl. *Karrenbrock*, Latente Steuern in Bilanz und Anhang, 1991, S. 287; *ders.* (Fn. 9), Rn. 51.

49 Siehe *Gräbsch* (Fn. 23), 750, Fn. 56.

50 I. d. S. auch *Feldhoff/Langermeier* (Fn. 22), 195; *Ordeltjeide* (Fn. 22), S. 608 ff.

51 Siehe *Kirsch* (Fn. 13), Rn. 75 f. u. Rn. 90.

52 Siehe *Debus* (Fn. 37), Rn. 110.

53 Vgl. *Herzig* (Fn. 23), S. 116.

54 Vgl. *Lührmann* (Fn. 22), S. 165 f. u. 168. Gl. A. *Ordeltjeide* (Fn. 22), S. 603.

55 Siehe *Feldhoff/Langermeier* (Fn. 22), 196.

56 Siehe *Lührmann* (Fn. 22), S. 166 u. S. 168.

57 Vgl. auch *Feldhoff/Langermeier* (Fn. 22), 197.

58 Vgl. auch *Lochner* (Fn. 21), 2293; *Schwartz*, RWZ 1999, 139.

59 Siehe *Herzig* (Fn. 23), S. 115 f. So auch *Feldhoff/Langermeier* (Fn. 22), 197; *Lührmann* (Fn. 22), S. 164 f.; *Ordeltjeide* (Fn. 22), S. 607; *Schmidt* (Fn. 19), S. 272; *Siegel* (Fn. 22), S. 157. A. A. *Rabeneck/Reichert* (Fn. 16), 1409.

60 Siehe *Siegel* (Fn. 22), S. 157.

61 Offenbar a. A. *IDW* (Fn. 29), 1087, das in § 274 Abs. 2 HGB keine explizite Sonderregelung in Bezug auf Verlustvorträge sieht. Auch *Karrenbrock* (Fn. 9), Rn. 137, stuft § 274 Abs. 2 HGB nicht als Ausnahmenvorschrift ein.

62 Siehe *Herzig* (Fn. 23), S. 116.

63 Siehe *Schildbach* (Fn. 23), 945.

64 So auch *Ordeltjeide* (Fn. 22), S. 611; *Siegel* (Fn. 22), S. 157.

ständigen Regelungsinhalt der §§ 274, 306 HGB folgten und damit als Bilanzposten sui generis eine Ausnahme vom Vorsichtsprinzip darstellten.⁶⁵ Schmidt fügt hinzu, dass der Vorwurf, bei Aktivierung erwarteter Steuererminderungen aus Verlustvorträgen würde gegen das Realisationsprinzip verstoßen, wiederum allgemein sämtliche aktivischen latenten Steuern betreffe, da niemals mit hundertprozentiger Sicherheit Gewinne vorhergesagt werden könnten.⁶⁶ Folglich erlaube § 274 Abs. 2 HGB den Ansatz einer Aktivierungshilfe für erwartete Gewinne aus bereits verursachten Steuerwirkungen. Allgemein spricht er sich gegen die Postulierung eines generellen Aktivierungsverbots aus: Es müssten die Gegebenheiten des Einzelfalls berücksichtigt werden, die die unternehmensindividuelle Wahrscheinlichkeit der Realisierung von Verlustverrechnungspotenzial determinieren würden.⁶⁷

Auch Feldhoff/Langermeier sprechen sich gegen ein generelles Aktivierungsverbot latenter Steuern auf Verlustvorträge aus, solange der Ansatz (sonstiger) aktiver Steuerlatenzen erlaubt sei.⁶⁸

Ähnlich argumentieren Bach/Hopf: Die Erfassung aktiver Steuerlatenzen auf Verlustvorträge erscheine unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten sinnvoll, da Verlustvorträge die steuerliche Bemessungsgrundlage minderten und damit in der Konsequenz die gleichen Auswirkungen im zukünftigen Steueraufwand hätten wie Timing Differences, die zur Aktivierung (sonstiger) latenter Steuern führten. Eine Nichtberücksichtigung von Verlustvorträgen bei der Bestimmung aktiver Steuerlatenzen sei daher unbefriedigend und widersprüchlich, werde doch für Timing Differences, die zu aktiven latenten Steuern führen, eine Ausnahme vom Vorsichtsprinzip gemacht.⁶⁹

Schwarzinger bemerkt (allerdings in Bezug auf aktive latente Steuern im Allgemeinen), dass durch die ertragswirksame Aktivierung eines Abgrenzungspostens für latente Steuern nicht etwa ein dem Realisationsprinzip unterliegender Gewinn (i. S. eines Überschusses der Erträge über die Aufwendungen) generiert, sondern lediglich ein in Relation zum (im Fall von Verlusten negativen) handelsrechtlichen Ergebnis zu hoher Steueraufwand (bei Verlusten von null) durch eine Ertragsbuchung korrigiert werde.⁷⁰ Ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip durch eine Aktivierung latenter Steuern läge nach dieser Auffassung damit nicht vor.

Für den Fall, dass eine Analyse der den Verlust verursachenden Umstände zu dem Ergebnis gelange, bei dem erwirtschafteten Verlust handele es sich um ein einmaliges, außergewöhnliches und aller Wahrscheinlichkeit nach nicht wiederkehrendes Ereignis (z. B. Produktionsausfälle aufgrund höherer Gewalt ohne nachhaltige Beeinflussung der Rentabilitäts- und Wettbewerbsposition) und es könne aufgrund der profitablen Historie des Unternehmens mit künftigen steuerpflichtigen Gewinnen in ausreichendem Umfang gerechnet werden, sieht Lührmann keine Bedenken gegen eine Aktivierung von Steuerlatenzen auf Verlustvorträge.⁷¹ Eine Nichtaktivierung widerspräche – unter der Annahme, dass in den Folgejahren ohne Zweifel Gewinne erwartet werden – dem Matching Principle.⁷²

Langer spricht sich dann für die Berücksichtigung eines Verlustvortrages bei der Berechnung latenter Steuerposten aus, wenn bereits latente Steuerposten aus (anderen) zeitlichen Ergebnisdifferenzen bestehen; dies gelte gleichermaßen für Einzel- und Konzernabschluss.⁷³

Nach Ansicht von Gröner/Marten/Schmid erstreckt sich das Ansatzwahlrecht des § 274 Abs. 2 HGB zur Aktivierung latenter Steuern in Form einer Bilanzierungshilfe auch auf steuerliche Verlustvorträge; diese Ansicht wird auf die unbefristete Vortragsmöglichkeit von Verlusten in künftige Veranlagungszeiträume gestützt, welche durch das Steuerreformgesetz 1990 geschaffen wurde.⁷⁴

Durch den Wegfall der Befristung der Möglichkeit einer Verlustverrechnung steige nach Feldhoff/Langermeier die Wahrscheinlichkeit einer tatsächlichen Realisierung des Steuervorteils an, auch wenn ausreichende Gewinne nicht mit Sicherheit erwartet werden könnten.⁷⁵ Daher bleibe auch die Möglichkeit bestehen, dass sich ein Verlustvortrag als quasipermanente Differenz erweise, deren Umkehr nicht absehbar sei. Dennoch könne dieses Argument nicht gegen die Subsumierung eines Verlustvortrags unter § 274 Abs. 2 HGB angeführt werden, da auch (sonstige) latente Steuern, wenn keine Gewinne in der Zukunft erwirtschaftet werden, trotz Umkehr der Timing Difference, nicht mehr erfolgswirksam würden.⁷⁶

Ungeachtet der Argumente, die Klein gegen die Annahme einer Aktivierbarkeit von Steuerlatenzen auf Verlustvorträge vorbringt (s. o.), hält er das nach h. M. geltende Aktivierungsverbot für ungeeignet. Das Ansatzverbot bewirke lediglich einen unzutreffenden Vermögensausweis des bilanzierenden Unternehmens. Die durch das Ansatzverbot zum Ausdruck kommende vorsichtige Bilanzierungsweise käme nicht einmal den Unternehmensgläubigern zugute. Diese seien bereits durch die Ausschüttungssperre des § 274 Abs. 2 S. 3 HGB ausreichend geschützt. Durch die Ausschüttungssperre könnten selbst bei Ansatz aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge keine liquiden Mittel an die Unternehmenseigner abfließen und dem Unternehmen keine Haftungsmasse entzogen werden. „Überspitzt könnte man behaupten, dass hier das Vorsichtsprinzip um seiner selbst willen greifen soll.“ Der Gläubigerschutz werde durch das Ansatzverbot keineswegs gestärkt.⁷⁷

Ordelheide vertritt die Auffassung, dass eine Aktivierung latenter Steuern auf vortragsfähige Verluste zulässig sei. Eine ausschließlich am Wortlaut des § 274 Abs. 2 HGB orientierte Auslegung und ein sich darauf gründendes Aktivierungsverbot für latente Steuern aus Verlustvorträgen hielt er für unangemessen. Da aus seiner Sicht der Wortlaut des Gesetzes nicht eindeutig sei, auch in anderen Fällen vom Gesetzeswortlaut abgewichen werde sowie zudem ein ausdrückliches Verbot fehle, für nicht in § 274 Abs. 2 HGB explizit genannte Fälle aktivische latente Steuern zu bilden, hielt er eine Aktivierung für zulässig.⁷⁸

2. Konzernabschluss

Die Behandlung latenter Steuern im handelsrechtlichen Konzernabschluss regelt § 306 HGB. Danach besteht sowohl für aktive als auch für passive latente Steuern, die aus konsolidierungsmaßnahmenbedingten Timing Differences resultieren, eine Bilanzierungspflicht. § 306 HGB wird konkretisiert durch DRS 10 „Latente Steuern im Konzernabschluss“, welcher am 18. 1. 2002 durch den DSR verabschiedet wurde und durch seine Bekanntmachung durch das BMJ am 9. 4. 2002 im Bundesanzeiger die gesetzliche Vermutung aufweist, ein GoB der Konzernrechnungslegung zu sein (§ 342 Abs. 2 HGB).⁷⁹ Nach DRS 10.11 sind im Konzernab-

65 Siehe Lührmann (Fn. 22), S. 162. Vgl. auch Kupsch/Eder, WPg 1988, 526.

66 So auch Feldhoff/Langermeier (Fn. 22), 197.

67 Siehe Schmidt (Fn. 19), S. 272.

68 Vgl. Feldhoff/Langermeier (Fn. 22), 197.

69 Siehe Bach/Hopf (Fn. 1), W41 f.

70 Siehe Schwarzinger (Fn. 10), 163; siehe auch Rohatschek/Schwarzinger, in: Bertl/Mandl (Hrsg.), FS Egger, 1997, S. 155.

71 Siehe Lührmann (Fn. 22), S. 166. Vgl. auch Bömelburg (Fn. 29), S. 201; Kugel/Müller (Fn. 5), 216; Wotschofsky/Heller (Fn. 36), 821 f.

72 So Feldhoff/Langermeier (Fn. 22), 197.

73 Vgl. Langer (Fn. 22), S. 63. Siehe auch Langer/Blaum (Fn. 10), 901.

74 Vgl. Gröner/Marten/Schmid, WPg 1997, 481.

75 Siehe Feldhoff/Langermeier (Fn. 22), 196 f.

76 Vgl. Feldhoff/Langermeier (Fn. 22), 197.

77 Siehe Klein (Fn. 23), 1455.

78 Siehe Ordelheide (Fn. 22), S. 604 ff.

79 Vgl. z. B. von Eitzen/Helms (Fn. 24), 823; Gräbsch (Fn. 23), 743; Küting/Zwirner/Reuter (Fn. 19), 445.

Marten | Weiser | Köhler | Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge: zunehmende Tendenz zur Aktivierung

schluss aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge immer dann zwingend anzusetzen, wenn der Steuervorteil aus dem Verlustvortrag mit hinreichender Wahrscheinlichkeit realisiert werden kann.⁸⁰ Es besteht mithin bei Vorliegen der Voraussetzungen eine Aktivierungspflicht,⁸¹ welche im Widerspruch zur noch immer herrschenden Meinung einer handelsrechtlichen Nicht-Aktivierbarkeit steht und mit dem Wortlaut bzw. der Grundkonzeption des § 274 Abs. 2 HGB nicht vereinbar sei.⁸² Wann die geforderte hinreichende Wahrscheinlichkeit einer Realisierung des Steuervorteils aus einem Verlustvortrag als gegeben angesehen werden kann, ergibt sich aus DRS 10.12.⁸³ Hiernach muss zumindest eine der nachfolgend genannten Voraussetzungen in den Geschäftsjahren der Auflösung der abzugsfähigen zeitlichen Differenzen erfüllt sein:⁸⁴ voraussichtliche zeitkongruente Auflösung von zu versteuernden zeitlichen Differenzen bei derselben Steuerart gegenüber derselben Steuerbehörde, hinreichende Wahrscheinlichkeit des Anfalls von steuerpflichtigen Gewinnen in ausreichender Höhe gegenüber derselben Steuerbehörde in den entsprechenden Geschäftsjahren sowie schließlich die Möglichkeit einer Verlagerung von steuerpflichtigen Gewinnen in entsprechende Geschäftsjahre durch Einsatz der Steuerbilanzpolitik. In den Stellungnahmen zum Entwurf des DRS 10 ist vielfach zum Ausdruck gebracht worden, dass speziell diese Definition der „hinreichenden Wahrscheinlichkeit“ in der Praxis zu Schwierigkeiten führen werde.⁸⁵ *Sauter/Heurung/Fischer* kritisieren diese Konkretisierungen am Beispiel der Unternehmen der New Economy: Dort wären aus einer Euphorie heraus Verlustvorträge aufgrund einer optimistischen Markteinschätzung zu aktivieren gewesen, weil zu versteuernde Gewinne mit hinreichender Wahrscheinlichkeit erwartet worden sind; rückblickend hat sich die Werthaltigkeit indes als nicht gegeben erwiesen.⁸⁶

Zwar teilt das IDW nicht die Auffassung, die Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge sei mit dem Wortlaut des § 274 Abs. 2 HGB vereinbar, erkennt indes an, dass für eine derartige Aktivierung de lege ferenda spräche, dass dadurch die Periodisierung des Steueraufwandes im Verhältnis zum Konzernergebnis verbessert würde.⁸⁷

Vielfach wird im Fachschrifttum von einer Ausstrahlungswirkung des DRS 10 auf den Einzelabschluss hinsichtlich der Aktivierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge ausgegangen.⁸⁸ Selbst *Herzig* als Leiter der Arbeitsgruppe, die vom DSR zur Erarbeitung des DRS 10 eingesetzt wurde, kann gewisse Ausstrahlungen auf den Einzelabschluss nicht ausschließen.⁸⁹ Dadurch könnte künftig auch im Rahmen der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung nach den Vorschriften des HGB eine Abgrenzung latenter Steuern auf Verlustvorträge infrage kommen.⁹⁰ Um diese Ausstrahlungswirkung zu vermeiden, hatte das IDW im Rahmen der Stellungnahme zum E-DRS 12 vorgeschlagen, den bis heute in § 298 Abs. 1 HGB enthaltenen Verweis zu streichen.⁹¹

IV. Handhabung nach IAS/IFRS

Im Unterschied zur bilanziellen Behandlung steuerlicher Verlustvorträge auf Grundlage des deutschen Handelsrechts erscheint die Situation bei Anwendung internationaler Rechnungslegungsnormen – zumindest vordergründig betrachtet – eindeutig. Einschlägig sind in diesem Zusammenhang die Regelungen des IAS 12 „Income Taxes“, welcher sowohl die bilanzielle Behandlung von tatsächlichem Ertragsteueraufwand als auch von latenten Steuern vorgibt. Der Ansatz aktiver latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge hat danach nach denselben Regeln zu erfolgen wie der Ansatz sonstiger aktiver Steuerlatenzen.⁹² Aus ökonomischer Perspektive verkörpern steuerliche Verlustvorträge einen durch Geschäftsvorfälle der Vergangenheit verursachten vermögenswerten Vorteil⁹³ und damit ein Asset⁹⁴ in dem Sinne, dass

künftige ertragsteuerpflichtige Gewinne bis zur Höhe des Verlustvortrags nicht der Ertragsbesteuerung unterliegen.⁹⁵ Diese Steuerwirkung basiert nicht auf voneinander abweichenden Wertansätzen in der Handels- und der Steuerbilanz; im Gegensatz zur Beurteilung einer Aktivierbarkeit latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge nach handelsrechtlichen Normen spielt dies bei der Klärung der Frage nach IAS/IFRS keine Rolle.⁹⁶ Nach IAS 12.34 ist daher ein aktiver Steuerabgrenzungsposten (sog. Deferred Tax Asset) zu bilden, soweit es wahrscheinlich (probable) ist, dass der Verlustvortrag auf Grund künftiger steuerpflichtiger Gewinne genutzt werden kann.⁹⁷ Die Einschätzung dessen (sog. Recovery Test) kann anhand der folgenden präzisierenden Kriterien vorgenommen werden:⁹⁸ Wird das Unternehmen als einzelnes Steuersubjekt in hinreichendem Umfang passive latente Steuern haben oder in hinreichendem Umfang steuerpflichtige Gewinne erwirtschaften? Hat der Verlustvortrag besondere, einmalig bestehende Gründe? Bestehen Möglichkeiten, Verlustverrechnungspotenziale durch Sachverhaltsgestaltungen zu generieren? Nach Stimmen im Fachschrifttum muss die Wahrscheinlichkeit der Erfüllung der Ansatzkriterien mehr als 75 % betragen.⁹⁹ Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass ein latenter Steueranspruch nach IAS/IFRS in dem Umfang nicht bilanziert werden darf (Aktivierungsverbot), in dem es unwahrscheinlich ist (i. S. v. Wahrscheinlichkeit <75 %), dass künftig ein positives steuerpflichtiges Ergebnis vorhanden sein wird (IAS 12.36).¹⁰⁰ Die Existenz noch nicht genutzter steuerlicher Verlustvorträge kann gemäß IAS 12.35 als ein Indikator dafür angesehen werden, dass auch künftig das zur

80 Siehe auch *Kütting/Zwirner/Reuter* (Fn. 19), 445; *Kütting/Zwirner*, WPg 2003, 305; *Wotschofsky/Heller* (Fn. 36), 821.

81 Vgl. auch *App* (Fn. 23), 211.

82 Siehe *App* (Fn. 23), 211; *Wendlandt/Vogler* (Fn. 29), 249 u. 252 f. So auch *Gräbsch* (Fn. 23), 745, unter Verweis auf Äußerungen in den Stellungnahmen zum Entwurf des DRS 10 (E-DRS 12); siehe insbesondere die äußerst kritische Stellungnahme des IDW, IDW (Fn. 29), 1087.

83 Siehe auch *Berger/Fischer* (Fn. 19), § 274 HGB Rn. 19.

84 Siehe auch *Sauter/Heurung/Fischer* (Fn. 23), 1785; *Schmidbauer* (Fn. 19), 1575; *Wotschofsky/Heller* (Fn. 36), 821.

85 Siehe *Gräbsch* (Fn. 23), 746; IDW (Fn. 29), 1090.

86 Siehe *Sauter/Heurung/Fischer* (Fn. 23), 1785.

87 Siehe IDW (Fn. 29), 1089.

88 So u. a. *von Eitzen/Helms* (Fn. 24), 823; *Gräbsch* (Fn. 23), 750, Fn. 56; *Kütting/Zwirner/Reuter* (Fn. 19), 445; *Zwirner/Busch/Reuter* (Fn. 20), 1042. Siehe auch *Berger/Fischer*, die auch eine – bei Einführung des § 342 HGB nicht beabsichtigte – Ausstrahlungswirkung auf den Einzelabschluss in der Form sehen, dass eine Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge als Wahlrecht für den Einzelabschluss bestehe, vgl. *Berger/Fischer* (Fn. 19), § 274 HGB Rn. 2 u. Rn. 19.

89 Siehe *Herzig* (Fn. 23), S. 112.

90 Siehe *Zwirner/Busch/Reuter* (Fn. 20), 1043.

91 Siehe IDW (Fn. 29), 1088.

92 Vgl. auch *Wagenhofer*, *Steuer & Wirtschaft International* 1997, 77.

93 Vgl. *Coenenberg/Hille*, DB 1997, 542; *Karrenbrock* (Fn. 9), Rn. 137; *Rabeneck/Reichert* (Fn. 16), 1412. *Förschle/Kroner* sprechen von einem „future benefit“, siehe *Förschle/Kroner* (Fn. 23), 1639.

94 Im Unterschied zu den Voraussetzungen für die Annahme des Vorliegens eines Vermögensgegenstands im Sinne der handelsrechtlichen Normen wird im Rahmen der IAS/IFRS für die Annahme des Vorliegens eines Assets (Vermögenswerts) nicht auf das Aktivierungskriterium der Einzelverwertbarkeit abgestellt; vgl. z. B. *Heurung* (Fn. 19), 547.

95 Vgl. auch *Schmidt* (Fn. 19), S. 271.

96 Siehe *Rabeneck/Reichert* (Fn. 16), 1412; ähnlich *Gruber/Kühnberger* (Fn. 29), 1739.

97 Vgl. auch *ADS* (Fn. 18), § 274 HGB Rn. 28; *Baumann/Spanheimer* (Fn. 5), § 274 HGB Rn. 57; *Coenenberg/Hille* (Fn. 23), 542; *Gens/Wahle*, KoR 2003, 288; *Heurung/Kurtz* (Fn. 23), 1778; *Kirsch*, DStR 2003, 130; *Klein* (Fn. 23), 1454 f.; *Krawitz*, in: *Lachnit/Freidank* (Hrsg.), *Investororientierte Unternehmenspublizität*, 2000, S. 714; *Schildbach* (Fn. 23), 940.

98 Siehe *Wagenhofer* (Fn. 92), 77.

99 Vgl. *Kütting/Zwirner* (Fn. 80), 304; *Loitz/Rössel*, DB 2002, 648; *Zwirner/Busch/Reuter* (Fn. 20), 1048; *Zwirner/Reuter* (Fn. 23), 10. An anderer Stelle wird die Auffassung vertreten, dass bereits ein hinreichend begründetes Wahrscheinlichkeitsurteil über den Eintritt des Verlustverrechnungspotenzials von deutlich mehr als 50 % ausreiche; so z. B. *Baumann/Spanheimer* (Fn. 5), § 274 HGB Rn. 57; *Heurung* (Fn. 19), 547; *Heurung/Kurtz* (Fn. 23), 1778.

100 Vgl. *Wotschofsky/Heller* (Fn. 36), 821; ähnlich *Euler* (Fn. 29), Sp. 1473; *Heurung* (Fn. 19), 547; *Loitz/Rössel* (Fn. 99), 648.

Nutzung der Verlustvorträge erforderliche positive Einkommen in ausreichender Höhe nicht vorhanden sein wird.¹⁰¹ Daher wird bei Vorliegen von Verlusten in mehreren Perioden der näheren Vergangenheit ein überzeugender Nachweis („convincing other evidence“) für eine Änderung der Erfolgssituation in der Zukunft gefordert.¹⁰² Indem bei gegebener hoher Wahrscheinlichkeit aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge erfasst werden, sollen bereits im Jahr der Entstehung des ursächlichen wirtschaftlichen Sachverhalts, nämlich der Generierung des steuerlichen Verlustvortrages, etwaige künftige Steuerersparnisse berücksichtigt und somit der Zielsetzung der periodengerechten Abgrenzung sowie dem Kongruenzprinzip nachgekommen werden.¹⁰³

Bei Vorliegen der Ansatzvoraussetzungen besteht also ein Aktivierungsgebot.¹⁰⁴ Ein Unternehmen hat gem. IAS 12.37 zu jedem Bilanzstichtag erneut zu beurteilen, ob die Bedingungen für eine Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge noch erfüllt sind.¹⁰⁵ Dies gilt gem. IAS 12.56 in analoger Weise für die Bewertung der Steuerlatenz. Stellt sich im Rahmen dieses Werthaltigkeitstests heraus, dass es entgegen der ursprünglichen positiven Einschätzung der Entwicklung der Steuerbemessungsgrundlage innerhalb des Planungshorizontes nicht mehr wahrscheinlich ist, dass in der Zukunft zur Nutzung des Verlustvortrags steuerpflichtige Gewinne in ausreichendem Umfang erwirtschaftet werden können, so sind die ursprünglich gebildeten aktiven latenten Steuern nach IAS 12.36 außerplanmäßig abzuschreiben.¹⁰⁶ Für den Fall, dass Umstände eintreten, die eine nachträgliche Aktivierung zulassen, ist die Aktivierung der latenten Steuern insoweit nachzuholen.¹⁰⁷

Verschiedene Stimmen im Fachschrifttum halten die in IAS 12.36 aufgeführten Kriterien, nach denen die Überprüfung der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge zu beurteilen ist, für zu unbestimmt, als dass sie den Ansatz eines „Nonvaleu“ verhindern könnten. Dementsprechend wird die Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge kritisch gesehen.¹⁰⁸ Da Annahmen über das Vorliegen künftiger Gewinne und damit implizit über die Werthaltigkeit der Verlustvorträge zwangsläufig im subjektiven Ermessen des Bilanzierenden lägen,¹⁰⁹ könnten insbesondere Unternehmen in Verlustsituationen die Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge für eine ihre ungünstige wirtschaftliche Lage verschleiende Bilanzpolitik missbrauchen. Folglich wird in der Regelung des IAS 12 zum Ansatz aktivischer Steuerlatenzen auf Verlustvorträge auch ein faktisches Aktivierungswahlrecht gesehen,¹¹⁰ was dem Bilanzierenden in der Praxis Gestaltungspotenziale eröffne,¹¹¹ die weder durch das Stetigkeitsprinzip noch durch Offenlegungspflichten ernsthaft eingeschränkt würden und zum Nachteil des Informationsgehaltes von Jahresabschlüssen genutzt werden könne.¹¹²

Schildbach sieht in der Aktivierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge das Betreiben eines negativen Risikomanagements. Er begründet seine Position damit, dass aktive latente Steuern zwar dazu beitragen, die Belastungen aus den Verlusten zu mindern. Dies gelte jedoch nur, solange die Zukunftsaussichten des Unternehmens positiv einzuschätzen seien. Verkehren sich die Aussichten jedoch ins Negative, kämen zu den eigentlichen Verlusten aus dem operativen Geschäft noch die erforderlich werdenden außerplanmäßigen Abschreibungen hinzu. Etwas plakativ spricht Schildbach davon, dass „aktive latente Steuern so zum Mühlstein am Halse [werden], der das bedrohte Unternehmen endgültig in den Abgrund reißt.“¹¹³

V. Fazit

Nach Sichtung der einschlägigen Normen sowie des relevanten Fachschrifttums lässt sich in Bezug auf die eingangs aufgeworfene Frage folgendes Fazit ziehen:

1. Sowohl für einen handelsrechtlichen Konzernabschluss als auch für einen IAS/IFRS-(Konzern-)Abschluss bestehen (zumindest vordergründig betrachtet) eindeutige Regelungen. Bei gegebener hinreichender Wahrscheinlichkeit einer künftigen Realisierbarkeit sind aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge verpflichtend anzusetzen (Aktivierungspflicht nach DRS 10.11 bzw. IAS 12.34).¹¹⁴
2. Im Rahmen eines handelsrechtlichen Einzelabschlusses ist die Beantwortung der Frage zunehmend umstritten. Dies liegt vornehmlich darin begründet, dass der einschlägige § 274 Abs. 2 HGB, in dem aktive Steuerlatenzen auf Verlustvorträge keine explizite Erwähnung finden,¹¹⁵ unterschiedlich ausgelegt wird. Die bislang herrschende Meinung einer Nicht-Aktivierbarkeit scheint gegenwärtig zu Gunsten der Befürwortung einer Aktivierbarkeit zu kippen – eine Tendenz, die sich infolge der vermuteten Ausstrahlungswirkung des DRS 10.11 auf den Einzelabschluss künftig noch verstärken könnte.¹¹⁶
3. Die Verfasser des vorliegenden Beitrags sprechen sich bei gegebener hinreichender Wahrscheinlichkeit der Realisierbarkeit steuerlicher Verlustvorträge für eine Aktivierung latenter Steuern auf diese Verlustvorträge auch im handelsrechtlichen Einzelabschluss aus. In ihren ökonomischen Auswirkungen sowie den Voraussetzungen der Realisierbarkeit unterscheiden sich aktive Steuerlatenzen auf Verlustvorträge prinzipiell nicht von (sonstigen) aktiven latenten Steuern. Vor dem Hintergrund, dass der Gesetzgeber den bilanzierenden Unternehmen für Letztere in § 274 Abs. 2 HGB ein ausdrückliches Aktivierungswahlrecht in Form einer Bilanzierungshilfe an die Hand gegeben hat, sollte im Sinne einer Informationsverbesserung des Jahresabschlusses für die externen Adressaten auch für steuerliche Verlustvorträge unter der genannten Voraussetzung ein Aktivierungswahlrecht angenommen werden. Dem Gläubigerschutz wird durch die kodifizierte Ausschüttungssperre im Falle einer Aktivierung in ausreichendem Maße Rechnung getragen.¹¹⁷ Schließlich stünde eine Aktivierung im Einklang mit den IAS/IFRS und US-GAAP mit der Folge einer Verbesserung der internationalen Vergleichbarkeit der Abschlüsse und damit einer Stärkung der Wettbewerbssituation der Unternehmen.¹¹⁸

¹⁰¹ Vgl. auch Klein (Fn. 23), 1455.

¹⁰² Vgl. Karrenbrock (Fn. 9), Rn. 140; Krawitz (Fn. 97), S. 714, Fn. 55; Wotschofsky/Heller (Fn. 36), 821.

¹⁰³ Siehe Zwirner/Busch/Reuter (Fn. 20), 1043.

¹⁰⁴ Siehe auch App (Fn. 23), 210; Berger/Fischer (Fn. 19), § 274 HGB Rn. 88; Wagenhofer (Fn. 92), 77.

¹⁰⁵ Vgl. Karrenbrock (Fn. 9), Rn. 141; Wagenhofer (Fn. 92), 77.

¹⁰⁶ Vgl. Heurung/Kurtz (Fn. 23), 1780; Küting/Zwirner (Fn. 80), 304; Zwirner/Busch/Reuter (Fn. 20), 1047.

¹⁰⁷ Siehe Wagenhofer (Fn. 92), 77.

¹⁰⁸ Vgl. z. B. Rabeneck/Reichert (Fn. 16), 1415.

¹⁰⁹ So auch Rabeneck/Reichert (Fn. 16), 1415; Zwirner/Reuter (Fn. 23), 10. Schildbach spricht davon, dass „[d]ie Verhältnisse zu einem unbekanntem Zeitpunkt [...] letztlich nur durch Willkür konkretisiert werden“ können, Schildbach, StuB 2000, 197.

¹¹⁰ So auch Rabeneck/Reichert (Fn. 16), 1415.

¹¹¹ Siehe auch Kirsch (Fn. 13), Rn. 120; Küting, Capital 20/2001, 76.

¹¹² Vgl. zu diesem Absatz Engel-Ciric, DStR 2002, 781 f.; Schildbach (Fn. 23), 945; Zwirner/Busch/Reuter (Fn. 20), 1048.

¹¹³ Siehe Schildbach (Fn. 23), 945. Vgl. auch Heurung/Kurtz (Fn. 23), 1778. Sich Schildbach anschließend Euler (Fn. 29), Sp. 1472; Karrenbrock (Fn. 9), Rn. 141.

¹¹⁴ Diese Regelung gilt im Übrigen auch für die Behandlung latenter Steuern auf Verlustvorträge (Loss Carryforward bzw. Net Operating Loss [NOL]) nach US-GAAP (siehe SFAS No. 109 „Accounting of Income Taxes“); vgl. nur von Eitzen/Helms (Fn. 24), 823 ff.; Schmidt (Fn. 19), S. 241 ff.

¹¹⁵ Siehe auch Kugel/Müller (Fn. 5), 216.

¹¹⁶ Ähnlich Zwirner/Busch/Reuter (Fn. 20), 1043.

¹¹⁷ Ähnlich Schwartz (Fn. 58), 139.

¹¹⁸ Siehe auch Schwartz (Fn. 58), 139.