

Übung zur Rechnungslegung nach IFRS

Eine Veranstaltung
des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere
Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung
Prof. Dr. Stefan Thiele

Bergische Universität Wuppertal
Schumpeter School of Business and Economics

WS 2014/2015

WP/StB Dr. Markus Zeimes
KPMG Düsseldorf

Lösung zum Themenkomplex
„Latente Steuern nach IFRS“

WP/StB Dr. Markus Zeimes
KPMG AG
Tersteegenstraße 19-31
40474 Düsseldorf
0211 / 475-8642
mzeimes@kpmg.com

Übungsaufgabe 1:Zugangsbewertung nach IFRS

Zunächst sind die Anschaffungskosten des Sachanlagevermögens für die Mietereinbauten zu ermitteln.

Dazu zählen die Kosten für die Umgestaltung der Büroräume in Höhe von TEUR 600 (IAS 16). Weiterhin sind die Rückbauverpflichtungen zu berücksichtigen in Höhe von TEUR 200. (IAS 16.16 (c)) Es ist gleichzeitig zu der Aktivierung eine Rückstellung gem. IAS 37.14 zu bilden.

Die Bewertung hat zum Barwert gem. IAS 37.45 zu erfolgen. Der Buchungssatz lautet somit:

| | | |
|---------------------------------|------------------|-------------|
| per Mietereinbauten TEUR 717,09 | an Bank/Schulden | TEUR 600 |
| | an Rückstellung | TEUR 117,09 |

Zugangsbewertung nach Steuerbilanz

Die Verpflichtung ist zwar rechtlich entstanden, aber im wirtschaftlichen Sinne der ist der laufende Betrieb - also die Nutzung des Mietobjekts - für die Verpflichtung ursächlich. Somit ist die Rückbauverpflichtung zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln (§6 Abs. 1 Nr. 3a d) EStG). Die jeweilige Rate ist mit 5,5% zu diskontieren. (§6 Abs. 1 Nr. 3 e) EStG). Zu Beginn ist noch keine Nutzung erfolgt, somit ist auch keine Rückstellung in der Steuerbilanz anzusetzen

Die Mietereinbauten sind auch in der Steuerbilanz mit TEUR 600 zu aktivieren. Der Buchungssatz lautet somit:

| | | | |
|---------------------|----------|------------------|-----------|
| per Mietereinbauten | TEUR 600 | an Bank/Schulden | TEUR 600. |
|---------------------|----------|------------------|-----------|

Folgebewertung nach IFRS

Zum Jahresende (31.12.) sind die Mietereinbauten planmäßig entsprechend der Nutzenabgabe abzuschreiben. Hier erfolgt eine lineare Abschreibung über 10 Jahre.

Die Rückstellung ist aufzuzinsen: $117,09 \times 1,055 = \text{TEUR } 123,53$

Die Buchungssätze lauten somit:

| | | | | |
|----------------|------------|----|-----------------|------------|
| Abschreibungen | TEUR 71,71 | an | Mietereinbauten | TEUR 71,71 |
| Zinsaufwand | TEUR 6,44 | an | Rückstellung | TEUR 6,44 |

Buchwert der Mietereinbauten zum Jahresende: TEUR 645,38

Buchwert der Rückstellung zum Jahresende: TEUR 123,53

Folgebewertung Steuerbilanz

Die unterstellte Nutzungsdauer und somit die Abschreibung von 10 Jahre ist auch für die Steuerbilanz maßgeblich. Zum Jahresende ist die erste Rate der Rückbauverpflichtung anzusetzen. Grundsätzlich sind die Preisverhältnisse am Abschlussstichtag relevant. (BFH-Rechtssprechung). Annahmegemäß keine Preissteigerung.

Die erste Rate für das erste Jahr wird über neun Jahre diskontiert:

$$1. Rate = \frac{\frac{1}{10} \times TEUR200}{1,055^9} = TEUR12,35$$

Die Buchungssätze lauten somit:

per Abschreibungen TEUR 60 an Mietereinbauten TEUR 60
per sbA TEUR 12,35 an Rückstellung TEUR 12,35

Buchwert der Mietereinbauten: TEUR 540
Buchwert der Rückstellung: TEUR 12,35

Ermittlung der latente Steuern nach IFRS:

Es sind aufgrund der vorher dargestellten Sachverhalte folgende Steuerlatenzen:

| Werte in T€ | IFRS | Steuerbilanz | Differenz | x Steuer- satz (30%) | Aktive | passive |
|------------------------|---------|--------------|-----------|-------------------------------|--------|---------|
| Mietereinbauten | 645,38 | 540,00 | 105,38 | 31,61 | | 31,61 |
| Rückbauverpflichtungen | -123,53 | -12,35 | -111,18 | -33,54 | 33,54 | |

Da die Differenzen zwischen IFRS und Steuerbilanz erfolgswirksam entstanden sind, sind auch die latenten Steuern erfolgswirksam zu erfassen. Bei aktiven latenten Steuern ist **immer** zu prüfen, ob zukünftig zu versteuernde Ergebnisse erzielt werden, gegen welche die abzugsfähigen Differenzen verwendet werden können. (IAS 12.24) Hierzu zählen auch passive latente Steuern. Somit besteht für TEUR 31,61 eine Ansatzpflicht und für die restlichen TEUR 1,74 ebenfalls. (Annahme)

Übungsaufgabe 2:Lösung:

Zunächst sind die einzelnen temporären Differenzen zu ermitteln. Zu beachten sind insbesondere die Differenzen im Zusammenhang mit der Beteiligung an assoziierte Unternehmen sowie die Wertpapiere. Bei den Pensionsrückstellungen ist seit dem 01.01.2013 der Standard IAS 19R zu beachten. Insbesondere keine Anwendung der Korridormethode ist zulässig.

| Aktiva | | | Temporäre Differenzen | | | |
|---------------------|----------------|-------------------|--------------------------|---|------------------|------------------|
| | IFRS-Bilanz | Steuer- bilanz | | Nicht steuer- relevante Differenzen | Abzugs- fähig | Zu versteuern |
| | TEUR | TEUR | TEUR | TEUR | TEUR | TEUR |
| Immaterielle VW | 1.000 | 0 | 1.000 | 0 | 0 | -1.000 |
| Sachanlagen | 25.000 | 24.000 | -1.500 | 0 | 1.500 | 0 |
| Beteiligungen | 4.000 | 3.600 | 400 | 400 | 0 | 0 |
| Wertpapiere | 2.000 | 1.900 | 100 | 0 | 0 | -100 |
| Vorräte | 37.400 | 35.000 | 2.400 | 0 | 0 | -2.400 |
| Forderungen | 38.000 | 37.500 | 500 | 0 | 0 | -500 |
| Sonstige Aktiva | 500 | 500 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Summe Aktiva | 105.400 | 102.500 | 2.900 | 400 | 1.500 | -4.000 |

| Passiva | Buchwert in der | | Temporäre Differenzen | Zuordnung | | |
|--|-----------------|----------------|-----------------------|------------------------------------|--------------|----------------|
| | IFRS-Bilanz | Steuer-Bilanz | | Nicht steuer-relevante Differenzen | Abzugs-fähig | Zu versteuern |
| | TEUR | TEUR | | | | |
| Eigenkapital | 34.900 | 26.000 | - | - | - | - |
| Unversteuerte Rücklagen | 0 | 4.000 | -4.000 | 0 | 0 | -4.000 |
| Pensionsrückstellungen | 5.500 | 3.000 | 2.500 | 0 | 2.500 | 0 |
| Sonstige Rückstellungen | 11.000 | 15.000 | -4.000 | 0 | 0 | -4.000 |
| Finanzielle Verbindl. | 25.000 | 25.000 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Lieferverbindlichkeiten | 21.000 | 21.500 | -500 | 0 | 0 | -500 |
| Sonstige Passiva | 8.000 | 8.000 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Summe Passiva | 105.400 | 102.500 | -6.000 | 0 | 2.500 | -8.500 |
| Summe der temporären Differenzen (Summe Aktiva und Passiva) | | | | | 4.000 | -12.500 |

Bei den temporären Differenzen handelt es sich um zu versteuernde bzw. abzugsfähige temporäre Differenzen

➔ In die Ermittlung der latenten Steuern einzubeziehen.

AUSNAHME: Die Differenzen auf die Unterschiedsbeträge aus den Beteiligungen an assoziierten Unternehmen

| | |
|--|---------------|
| | 31.12.20X1 |
| | TEUR |
| Summe der abzugsfähigen temp. Differenzen | 4.000 |
| Summe der zu versteuernden temp. Differenzen | -12.500 |
| Saldierte zu versteuernde temp. Differenzen | -8.500 |

| | |
|--|------------|
| Ermittlung und Buchung der abzugsfähigen Differenzen | 31.12.20X1 |
| | TEUR |
| 4.000 TEUR x Steuersatz (34%) = Aktive latente Steuer bei 34% | 1.360 |

