



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 -15
www.drsc.de - info@drsc.de

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die DSR-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des DSR wieder. Die Standpunkte des DSR werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die DSR-Sitzung erstellt.

DSR – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

DSR-Sitzung:	129. / 09.03.2009 / 13:45 – 15:45 Uhr
TOP:	03 – ED Income Taxes
Thema:	Vorstellung der Änderungen
Papier:	03_ED Income Taxes_Regelungen

Überblick

- 1 Der neue Standard zu den Ertragsteuern soll IAS 12 *Income Taxes* ersetzen und ein neuer IFRS-Standard (voraussichtlich ED 11) werden.
Damit sollen einerseits Fragen, die hinsichtlich der Anwendung von IAS 12 *Income Taxes* aufgetreten sind, ausgeräumt werden. Andererseits ist die Überarbeitung des Standards zu *Income Taxes* Teil des gemeinsamen Short-Term Convergence-Projekts von IASB und FASB.
- 2 Das bilanzorientierte Temporary-Konzept soll grundsätzlich beibehalten werden. Zur Herstellung von Konvergenz sollen jedoch die vorhandenen Differenzen bei den Ausnahmen vom Temporary-Ansatz, beim Ansatz und bei der Bewertung latenter Steuern sowie bei der Zuordnung der latenten Steuern auf die verschiedenen Bestandteile des *comprehensive income* und *equity* beseitigt werden.
- 3 Obwohl ursprünglich beabsichtigt, entschied der FASB im September 2008 vor dem Hintergrund eines möglichen Wechsels mehrerer oder sämtlicher börsennotierter US-Unternehmen von US GAAP zu IFRS, seinen Standard SFAS 109 *Accounting for Income Tax* zunächst nicht zu überarbeiten.



Vorgehensweise

- 4 Zweck dieser Unterlage ist es,
 - dem DSR einen Überblick über die wesentlichen vorgeschlagenen Änderungen zu geben und
 - ein erstes Meinungsbild des DSR einzuholen.

- 5 Zu diesem Zweck wird folgender Struktur gefolgt:
 - (1) Änderungen von Definitionen
 - (2) Ansatz latenter Steuern
 - (3) Wertberichtigung
 - (4) Bewertung latenter Steuern
 - (5) Ausweis latenter Steuern

Zu beachten ist, dass die folgenden Ausführungen nicht vollständig alle Änderungen umfassen, sondern zunächst nur die (nach Ansicht der Projektmanagerin) wesentlichen Änderungen.

- 6 Auf Fragen der Anhangangaben und des Inkrafttretens soll im Rahmen dieser ersten Präsentation noch nicht eingegangen werden.

Definitionen

- 7 Die Definitionen der Begriffe Steuerwert (*tax base*) und Temporäre Differenzen (*temporary differences*) in IAS 12.5 werden geändert.

- 8 Da die US GAAP-Definition des Steuerwerts (*tax basis*) eindeutiger und weniger interpretationsanfällig ist, beabsichtigt der IASB, die IASB-Definition entsprechend anzupassen.

- 9 Schwierigkeiten ergeben sich in der Anwendung von IAS 12 hauptsächlich dann, wenn der Steuerwert davon abhängig ist, ob ein Vermögenswert verkauft und/oder gebraucht wird und deshalb auf den sog. „*management intent*“ abgestellt werden muss. Deshalb soll der Steuerwert künftig unter der Annahme bestimmt werden, dass der Vermögenswert verkauft wird.



- 10 In dem neuen IFRS soll künftig ein Kernprinzip verankert sein, nach dem keine latenten Steuern gebildet werden sollen, wenn das zu versteuernde Ergebnis nicht berührt wird. Die Änderung der Definition der temporären Differenz soll erfolgen, um diesem Prinzip besser Rechnung zu tragen.
- 11 Unter Umständen kann die Annahme, dass ein Vermögenswert verkauft wird, in einem völligen Gegensatz zu dessen tatsächlicher Nutzung stehen, denn insbesondere im Anlagevermögen ist eine Nutzung eher üblich als ein Verkauf. Dies kann dazu führen, dass latente Steuern bilanziert werden, die fernab der Realität sind. Fraglich ist, ob dies tatsächlich einem „*management intent*“ vorzuziehen ist. Ferner widerspricht diese Sichtweise den Regelungen in anderen Standards.

Frage 1 an den DSR:

Welche Meinung vertritt der DSR zu den Änderungen der Definitionen des Steuerwerts und der Temporären Differenzen?

- 12 Die Begriffe „*tax credit*“ und „*investment tax credit*“ sind im derzeitigen IAS 12 nicht enthalten und werden künftig im Einklang mit US GAAP definiert, um eine unterschiedliche Behandlung von wirtschaftlich vergleichbaren Sachverhalten sicherzustellen.

Ansatz latenter Steuern

- 13 Die Definition einer Temporären Differenz bezog sich bislang auf Vermögenswerte oder Schulden in der Bilanz. Nunmehr soll ein generelles Ansatzprinzip verankert werden, nachdem latente Steuern auch entstehen können, wenn Steuerwerte vorliegen, denen keine Vermögenswerte oder Schulden, die in der Bilanz angesetzt werden gegenüberstehen.

Ausnahmen beim erstmaligen Ansatz (initial recognition exception)

- 14 Der derzeitige IAS untersagt den Ansatz latenter Steuern aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld, die nicht aus einem Unternehmenszusammenschluss resultieren und zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das handelsrechtliche noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflussen.



- 15 Da eine derartige Ausnahme nicht in den US GAAP geregelt ist, beabsichtigt der IASB, diese Ausnahme aus IAS 12 zu entfernen und somit eine konsistentere und prinzipientreue Behandlung latenter Steuern zu ermöglichen.
- 16 Künftig sollen Vermögenswerte und Schulden mit einem vom Steuerwert abweichenden Buchwert beim Erstansatz aufgeteilt werden in:
- den Vermögenswert bzw. die Schuld ohne unternehmensspezifischen Steuereffekt
 - den unternehmensspezifischen Steuervor- oder -nachteil.
- Damit soll der Buchwert vergleichbar und konsistent mit den Buchwerten anderer Vermögenswerte und Schulden sein. Mit dieser Neuregelung sollen künftig Anwendungsprobleme, insbesondere mit der Nachverfolgung späterer Änderungen derartiger Sachverhalte, entfallen.
- 17 Unverändert soll der Ansatz latenter Steuern aufgrund des Erstansatzes eines Geschäfts- oder Firmenwerts nicht möglich sein.
- 18 Neu ist die Regelung, nach der sich der Steuerwert nach den Anschaffungskosten des Erstbesitzers bestimmen soll.

Frage 2 an den DSR:

Welche Meinung vertritt der DSR zu den Änderungen der Ausnahmeregelungen?

Ausnahmen bei Anteilen an Tochter- oder Gemeinschaftsunternehmen (investments in subsidiaries and joint ventures – outside basis differences)

- 19 Die Regelung, nach der für zu versteuernde temporäre Differenzen in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen keine latente Steuern zu bilanzieren sind, wenn das Unternehmen die Umkehrung der temporären Differenzen steuern kann, bleibt im Falle ausländischer Investments (Anteile an Tochterunternehmen und an Gemeinschaftsunternehmen, Zweigniederlassungen) unverändert.

Da der IASB keine konzeptionelle Grundlage für diese Ausnahme sieht, jedoch durchaus um die Anwendungsprobleme in der verlässlichen Bewertung derartiger Sachver-



halte im Zusammenhang mit ausländischen Tochterunternehmen weiß, beabsichtigt er, die Ausnahme für eben diese ausländischen Tochterunternehmen – wie auch in US GAAP – aufrecht zu halten. Inländische Investments sollen künftig dann nicht mehr von der Bildung latenter Steuern ausgenommen werden.

- 20 Die Ausnahme für assoziierte Unternehmen soll entfernt werden. Der IASB begründet das damit, dass der Investor bei einem assoziierten Unternehmen in der Regel nicht den Zeitpunkt der Umkehrung der temporären Differenzen bestimmen kann. Diese Regelung scheint jedoch in erster Linie der Herstellung von Konvergenz mit den US GAAP zu dienen.

Frage 3 an den DSR:

Welche Meinung vertritt der DSR zu den Änderungen der Outside Basis Differences?

Wertberichtigung

- 21 Nach dem bestehenden Standard werden aktive latente Steuern von vornherein nur in der Höhe angesetzt, in der es wahrscheinlich ist, dass ein ausreichend zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird.
- 22 Vorgesehen ist nun, die aktiven latenten Steuern zunächst in voller Höhe anzusetzen und dann, sofern nötig, einer Wertberichtigung (*valuation allowance*) zu unterziehen. Somit werden aktive latente Steuern im Ergebnis ebenfalls nur in der Höhe ausgewiesen, in der es wahrscheinlich ist, dass ein ausreichend zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird. Diese Vorgehensweise entspricht der Regelungen in SFAS 109 und soll zu keinen materiellen Änderungen führen.

Der neue Standard wird um in dem SFAS 109 enthaltene nützliche Anwendungsleitlinien, insbesondere zu Steuerplanungsstrategien, ergänzt, so dass diese merklich umfangreicher werden.

Frage 4 an den DSR:

Welche Meinung vertritt der DSR zu den Neuregelungen der Wertberichtigungen?



Bewertung latenter Steuern

Veränderung des Steuersatzes (*substantively enacted tax rate*)

- 23 Ähnlich wie auch bisher, sollen künftig sowohl tatsächliche als auch latente Steuern auf der Grundlage von Steuersätzen und Steuervorschriften bewertet werden, die am Berichtsstichtag gelten werden (*substantively enacted*).
- 24 Dabei soll auch klargestellt werden, dass "*substantively enacted*" bedeutet, dass das Inkrafttreten einer Steuersatzänderung (eines Steuergesetzes) durch zukünftige Ereignisse nicht mehr verhindert **wird** (in Deutschland in der Regel ab dem Zeitpunkt des Zustimmungsbeschlusses des Bundesrates¹). Hier wird bewusst nicht auf „nicht mehr verhindert **werden kann**“ abgestellt, vielmehr darauf, dass mit einem Abweichen unter Berücksichtigung der Vergangenheit nicht mehr gerechnet wird.

Steuersatz bei Verkauf oder Nutzung (*management intent – sale or use tax rate*)

- 25 In vielen Ländern sind die erwarteten künftigen Steuersätze davon abhängig, ob ein Vermögenswert veräußert oder im Unternehmen genutzt werden soll. In IAS 12 wird zur Bestimmung des erwarteten Steuersatzes auf die Absicht des Managements (*management intent*) abgestellt (IAS 12.51). Eine entsprechende Anwendungsanleitung liefert IAS 12 dazu nicht.
- 26 Künftig soll immer dann auf einen durchschnittlichen Steuersatz abgestellt werden, wenn der Steuersatz von der Höhe des zu versteuernden Einkommens abhängt.

Ist die steuerliche Abzugsfähigkeit nur dann gegeben, wenn der Vermögenswert verkauft wird, dann sollen aktive latente Steuern mit demjenigen Steuersatz bewertet werden, der bei einem Verkauf anzuwenden ist. Wenn sowohl bei Nutzung als auch Verkauf eine steuerliche Abzugsfähigkeit gegeben ist, soll künftig derjenige Steuersatz angewendet werden, der sich nach der vom Management erwarteten Realisierung ergibt.

Irritationen treten nun jedoch auf, da der Steuerwert künftig unabhängig vom *management intent* sein soll, die Wahl des Steuersatzes nun aber doch wieder nach dem *management intent* erfolgen soll.

¹ Vgl. ADS International, Abschnitt 20: Ertragsteuern, Tz. 25.



Berücksichtigung von Unsicherheit (uncertain tax positions)

- 27 Bislang nicht in IAS 12 enthalten sind Regelungen zum Umgang mit der Unsicherheit, ob die Steuerbehörden die deklarierten Beträge akzeptieren werden (*uncertain tax positions*). Deshalb soll in den neuen Standard eine Regelung eingeführt werden, die sich an den US GAAP (FIN 48 *Accounting for Uncertainty in Income Taxes – an Interpretation of FASB Statement No. 109*) orientiert.
- 28 Anders jedoch als bei FIN 48, nach dem Steuergutschriften nur dann angesetzt werden, wenn deren Anerkennung durch die Steuerbehörden wahrscheinlich ist (*more likely than not*), soll die Bewertung von tatsächlichen und latenten Steuern zu den „*probability-weighted average amounts of possible outcomes*“ erfolgen. Bei der „*more likely than not*“-Klausel wird die Steuergutschrift nur angesetzt, wenn die Eintrittswahrscheinlichkeit eine bestimmte Schwelle überschritten hat. Dem aktuellen Diskussionsstand anderer Projekte (IAS 37, Conceptual Framework Phase B) entsprechend, soll die Eintrittswahrscheinlichkeit bei „*probability-weighted average amounts of possible outcomes*“ nicht als Aspekt des Ansatzes, sondern der Bewertung betrachtet werden.
- 29 Ferner soll nach dieser neuen Regelung unterstellt werden, dass die Steuerbehörden die deklarierten Beträge überprüfen und über alle relevanten Informationen verfügen. Anderenfalls müsste auch die Wahrscheinlichkeit, ob die Steuerbehörden die Angaben überprüfen, mit einbezogen werden.

Ausschüttungs- oder Thesaurierungssteuersatz (distributed or undistributed tax rate)

- 30 In vielen Ländern ist der Steuersatz davon abhängig, ob Gewinne ausgeschüttet werden oder nicht. In Deutschland gibt es einen derartigen gespaltenen (Körperschaft)Steuersatz schon seit den 1990er Jahren nicht mehr.
- 31 IAS 12 verlangt derzeit eine Bewertung mit dem Steuersatz, der herangezogen würde, wenn Gewinne nicht ausgeschüttet werden, solange die Verbindlichkeit aus der Ausschüttung nicht in der Bilanz angesetzt wird.



32 Künftig sollen tatsächliche und latente Steuern mit dem Steuersatz bewertet werden, der sich aufgrund der Erfahrungen in der Vergangenheit und der Absicht, Gewinne auszuschütten oder nicht, ergibt. US GAAP² dagegen verlangt, dass der höhere der beiden Steuersätze (*distributed or undistributed*) herangezogen wird. Dadurch können sich Abweichungen zwischen IAS 12 und US GAAP ergeben.

Frage 5 an den DSR:

Welche Meinung vertritt der DSR in der Frage des für die Bewertung heranzuziehenden Steuersatzes hinsichtlich der folgenden Aspekte:

- a) Veränderung des Steuersatzes (*substantively enacted*),
- b) Verkauf oder Nutzung der Vermögenswerte (*management intent*),
- c) Berücksichtigung von Unsicherheit (*probability-weighted average amounts of possible outcomes*),
- d) Ausschüttungs- oder Thesaurierungssteuersatz?

Ausweis latenter Steuern

33 Die Regelungen, latenten Steueraufwand oder -ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Eigenkapital auszuweisen, sind nach IAS 12 und SFAS 109 sehr unterschiedlich. Deshalb hat der IASB drei verschiedene Ansätze in Erwägung gezogen, die vorhandenen Differenzen künftig zu reduzieren:

- Übernahme des Ansatzes aus IAS 12,
- Konvergenz mit dem Ansatz der US GAAP oder
- Entwicklung eines neuen prinzipienbasierten Ansatzes.

Von der Entwicklung eines neuen Ansatzes hat der IASB jedoch Abstand genommen, da dies den Rahmen dieses Konvergenzprojektes sprengen würde.

34 Da die Frage nach dem Ausweis latenter Steuern jedoch bereits im Vorfeld zu erheblichen Diskussionen geführt hat, sollen in dem neuen ED zwei alternative Ansätze vorgeschlagen werden. Der eine wird sich an der bisherigen Regelung von IAS 12 orientie-

² SFAS 109 enthält dazu keine Regelungen, jedoch EITF 95-10 *Accounting for Tax Credits Related to Dividend Payments in Accordance with FASB Statement No. 109*, EITF 95-20 *Measurement in the Consolidated Financial Statements by a Parent of the Tax Effects Related to the Operations of a Foreign Subsidiary That Receives Tax Credits Related to Dividend Payments* und APB Opinion 23 *Accounting for Income Taxes—Special Areas*.



ren, nach der tatsächliche oder latente Steuern als Aufwand oder Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen sind, es sei denn der Steuerertrag oder -aufwand resultiert aus einem Sachverhalt, der direkt im Eigenkapital ausgewiesen wird (z. B. in Fällen der Neubewertung). Ebenso ist mit späteren Änderungen (z. B. aufgrund von Steuersatzänderungen) zu verfahren. Der Ausweis von Steuerertrag oder -aufwand folgt somit dem Ausweis des Grundgeschäfts. In außerordentlichen Fällen kann eine Ermittlung der entsprechenden zuzuordnenden Beträge schwierig sein (*backwards tracing*), so dass IAS 12.63 Ausnahmeregelungen bereit hält.

- 35 Nach SFAS 109 ist ein derartiges *backwards tracing* bei späteren Änderungen nicht zulässig. Änderungen müssen grundsätzlich über die GuV laufen, so dass damit Änderungen von Sachverhalten, die ursprünglich dem Eigenkapital zugewiesen wurden, nun als Steueraufwand oder -ertrag in der GuV ausgewiesen werden.

Diese Vorgehensweise stößt nicht nur in Deutschland auf erheblichen Widerstand, was den IASB dazu veranlasst, einen Alternativvorschlag in den ED aufzunehmen.

Frage 6 an den DSR:

Welche Meinung vertritt der DSR zur Regelung der (speziell späteren) Zuordnung der latenten Steuern? Befürwortet der DSR eher die Regelung in Anlehnung an IAS 12 oder an SFAS 109?

Zeitplan des weiteren Vorgehens

36 Veröffentlichung ED	März 2009
Treffen der AG Income Taxes	1. April 2009
1. Besprechung des Stellungnahmeentwurfs	130. DSR (April 2009)
Öffentliche Diskussion	April 2009
2. Besprechung des Stellungnahmeentwurfs	131. DSR (Mai 2009)
Treffen der AG Income Taxes	14. Mai 2009
Finalisierung des Stellungnahmeentwurfs	132. DSR (Juni 2009)
Ende der Kommentierungsphase (120 Tage)	Juli 2009