



© 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:	135. / 31.08.2009 / 10:00 – 13:00 Uhr
TOP:	02 – Änderungen im DRS 10
Thema:	Erster Entwurf des Standards
Papier:	135_02b_DRS 10_RegE_BilMoG

Auszug aus der Regierungsbegründung zum BilMoG vom 30.07.2008

Zu Nummer 25 (§ 274 HGB)

Mit der Neufassung des § 274 HGB wird dessen bisherige konzeptionelle Basis – das GuV-orientierte Konzept (timing-Konzept) – zugunsten des international gebräuchlicheren bilanzorientierten Konzepts (temporary-Konzept) aufgegeben. Die Steuerabgrenzung orientiert sich nicht mehr an Differenzen, die sich aus einer unterschiedlichen Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen bei der Ermittlung des handelsrechtlichen Jahresüberschusses im Verhältnis zur steuerlichen Gewinnermittlung ergeben, sondern an Differenzen, die aus unterschiedlichen Wertansätzen in der Handels- und der Steuerbilanz resultieren und sich künftig steuerbe- oder -entlastend umkehren.

Gemäß § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB erfasst das bilanzorientierte Konzept nicht allein die sich in der Gewinn- und Verlustrechnung auswirkenden Abweichungen zwischen dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss und dem zu versteuernden Gewinn, sondern jede Bilanzierungs- oder Bewertungsabweichung zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz, also auch die erfolgsneutral direkt im Eigenkapital erfassten Abweichungen. Darin liegt der wesentliche Unterschied zum bisher angewandten GuV-orientierten Konzept. Da eine erfolgsneutrale Erfassung von Wertänderungen handelsrechtlich gegenwärtig grundsätzlich nicht zulässig ist, resultieren aus dem konzeptionellen Übergang vom GuV-orientierten Konzept auf das bilanzorientierte Konzept für die Aufstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses keine signifikanten Auswirkungen für den handelsrechtlichen Jahresabschluss. In die Ermittlung der abzugrenzenden Steuern sind – entsprechend der international üblichen Praxis – auch die quasi-permanenten Differenzen einzubeziehen. Der Wortlaut der neuen Vorschrift bietet – ebenso wie § 274 HGB in seiner bisherigen Fassung – keine Anhaltspunkte für ihre Außerachtlassung.

Darüber hinaus sind – auch wenn es sich nicht um Differenzen im eigentlichen Sinne handelt – auch Verlustvorträge zu berücksichtigen (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB). Nur auf diese Weise wird dem Zweck des § 274 HGB Rechnung getragen und eine den tatsächlichen



Verhältnissen entsprechende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im handelsrechtlichen Jahresabschluss erreicht, die den Informationsinteressen der Abschlussadressaten hinreichend berücksichtigt. Die in § 268 Abs. 8 HGB vorgesehene Ausschüttungssperre trägt dem Vorsichtsprinzip in ausreichendem Umfang Rechnung.

Die Frage des voraussichtlichen Ausgleichs ist anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu klären, bei denen das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip zu beachten ist. An den Nachweis der Wahrscheinlichkeit sind insbesondere dann hohe Anforderungen zu stellen, wenn das Unternehmen, das latente Steuern auf Verlustvorträge aktivieren will, bereits in der Vergangenheit nicht über ausreichende nachhaltige Gewinne verfügte. Um die Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge nachprüfbar und praktikabel zu gestalten, dürfen diese bei der Ermittlung der aktiven latenten Steuern zudem nur berücksichtigt werden, soweit zu erwarten ist, dass sie innerhalb der auf den Bilanzstichtag folgenden fünf Geschäftsjahre zur Verlustverrechnung herangezogen werden. Damit wird sichergestellt, dass die zugrunde liegenden Wahrscheinlichkeitserwägungen für Dritte nachvollziehbar bleiben.

§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB ist – auch ohne dass dies einer ausdrücklichen gesetzlichen Vorschrift bedarf – entsprechend auf vergleichbare Sachverhalte, also Steuergutschriften und Zinsvorträge, anzuwenden. Damit kommt auch für Steuergutschriften und Zinsvorträge eine Berücksichtigung bei der Berechnung der aktiven latenten Steuern nur in Frage, wenn eine hinreichend hohe Wahrscheinlichkeit ihrer Realisierung innerhalb der nächsten fünf Jahre besteht.

Mit der Neufassung des § 274 Abs. 1 HGB sind die latenten Steuern künftig unter gesonderten Posten in der Bilanz auszuweisen. Unklarheiten und Unsicherheiten im Ausweis latenter Steuern werden damit beseitigt. Die aktiven latenten Steuern sind unter dem Posten „Aktive latente Steuern“ (§ 266 Abs. 2 D. HGB) und die passiven latenten Steuern unter dem Posten „Passive latente Steuern“ (§ 266 Abs. 3 E. HGB) auszuweisen. Eine Verrechnung der Posten ist – zugunsten einer besseren Information der Abschlussadressaten – nicht mehr zulässig.

Der Änderung des Ausweises der passiven latenten Steuern liegt die Überlegung zugrunde, dass den passiven latenten Steuern zwar teilweise der Charakter von Rückstellungen zukommen mag, dies aber nicht für den Posten in seiner Gesamtheit gilt. Insbesondere für den Bereich der nun auch zu berücksichtigenden quasi-permanenten Differenzen kann gerade nicht zweifelsfrei vom generellen Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB für den Ansatz von Rückstellungen ausgegangen werden. Gleichet sich beispielsweise die Differenz aufgrund eines unterschiedlichen Wertansatzes einer Beteiligung in der Handels- und Steuerbilanz nur durch deren Verkauf aus, würde eine Rückstellung für künftig zu entrichtende Steuern nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB nicht gebildet werden, denn es fehlt an einer rechtlichen Verpflichtung des Kaufmanns zur Entrichtung von Steuern. Auch eine faktische Verpflichtung kann nicht zweifelsfrei angenommen werden. Zwar wird die Beteiligung zu irgendeinem Zeitpunkt einmal veräußert werden und dann bei entsprechender Ertragslage möglicherweise auch eine Verpflichtung zur Entrichtung von Steuern entstehen, daran jedoch die Annahme einer faktischen Verpflichtung zu knüpfen, dürfte fehlgehen. Der Kaufmann bestimmt den Zeitpunkt der Veräußerung regelmäßig selbst, kann sich also dem für die Annahme einer faktischen



Verpflichtung erforderlichen Leistungszwang jederzeit einseitig entziehen. Deswegen wird es als sinnvoll erachtet, die passiven latenten Steuern in ihrer Gesamtheit als Sonderposten eigener Art einzustufen, die in dem bisherigen § 274 Abs. 1 HGB enthaltene Bezugnahme auf § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB aufzugeben und die passiven latenten Steuern in einem besonderen Posten außerhalb der Rückstellungen auszuweisen.

Korrespondierend dazu wird mit der Neufassung des § 274 HGB künftig die Verpflichtung zum gesonderten Ausweis aktiv abgegrenzter Steuern vorgesehen. Da weder eine Klassifizierung des Postens als Vermögensgegenstand, Rechnungsabgrenzungsposten oder Bilanzierungshilfe in Frage kommt, ist der Posten ebenfalls als Sonderposten eigener Art einzustufen. Die Verpflichtung zum Ausweis aktiver latenter Steuern in der Bilanz verursacht keinen zusätzlichen Aufwand. Bereits bisher sind die Unternehmen verpflichtet, die aktiv und passiv abzugrenzenden Steuern zu ermitteln, zu saldieren und passiv abzugrenzende Steuern auszuweisen, während es ihnen hingegen frei steht, aktiv abzugrenzende Steuern im handelsrechtlichen Jahresabschluss zu zeigen. Für die Berechnung der abzugrenzenden Steuern ist gemäß Abs. 2 Satz 1 auf die individuellen – steuersubjektbezogenen – Steuersätze abzustellen, die wahrscheinlich im Zeitpunkt der Umkehrung der zeitlichen Differenzen gültig sind. Sind die individuellen Steuersätze im Zeitpunkt der Umkehrung nicht bekannt, sind die am Bilanzstichtag gültigen individuellen Steuersätze anzuwenden. Änderungen der individuellen Steuersätze sind zu berücksichtigen, wenn die maßgebende Körperschaft die Änderung vor oder am Bilanzstichtag verabschiedet hat. In Deutschland bedeutet dies, dass der Bundesrat einem Steuergesetz vor oder am Bilanzstichtag zugestimmt haben muss. Dies entspricht der bisher üblichen Praxis.

Im Hinblick auf den Charakter der aktiven latenten Steuern als Sonderposten eigener Art kommt eine Abzinsung nicht in Betracht. Das Gleiche gilt für die passiven latenten Steuern, die in ihrer Gesamtheit ebenfalls als Sonderposten eigener Art zu klassifizieren sind. Da der Posten „Passive latente Steuern“ Rückstellungselemente aufweisen kann, schließt § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB die Abzinsung der latenten Steuern gleichwohl klarstellend ausdrücklich aus.

Im Anhang sind Erläuterungen zu den ausgewiesenen Posten vorzunehmen (§ 274 Abs. 2 Satz 2 HGB). Dabei ist darauf einzugehen, inwieweit Verlustvorträge oder Steuergutschriften bei der Berechnung der abzugrenzenden Steuern berücksichtigt wurden. Ebenfalls ist anzugeben, ob Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden bestehen, die keine Auswirkungen auf die handelsrechtliche und steuerliche Gewinnermittlung entfaltet haben und die daher nicht in die Berechnung der latenten Steuern einbezogen worden sind. Darüber hinaus ist es zu einer sinnvollen und umfassenden Information der Abschlussadressaten erforderlich, den ausgewiesenen Steueraufwand/-ertrag in einer gesonderten Rechnung auf den erwarteten Steueraufwand/-ertrag überzuleiten, um ein Verständnis für die in der Bilanz ausgewiesenen Posten zu erzeugen.

Nach § 274 Abs. 2 Satz 3 HGB sind die ausgewiesenen Posten aufzulösen, sobald die Steuerbe- oder -entlastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist. Die Vorschrift erfasst auch die Fälle, in denen mit einer Steuerbe- oder -entlastung in einer anderen als der ursprünglich ermittelten Höhe zu rechnen ist. § 274 Abs. 2 Satz 4 HGB verpflichtet zum gesonderten Ausweis der Erträge und Aufwendungen aus der Aktivierung bzw. Passivierung



der latenten Steuern innerhalb des Postens „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“. Die Neufassung des § 274 HGB steht im Einklang mit Artikel 43 Nr. 11 der Bilanzrichtlinie. Das nach der Bilanzrichtlinie bestehende Ausweiswahlrecht – Anhang oder Bilanz – wurde bereits im Bilanzrichtliniengesetz zugunsten der Bilanz ausgeübt.

Zu Nummer 44 (§ 306 HGB)

Die Änderungen des § 306 HGB folgen aus der Neufassung des § 274 HGB. Der dort vollzogene Übergang von dem GuV-orientierten Konzept (timing-Konzept) zum international gebräuchlichen bilanzorientierten Konzept (temporary-Konzept) wird auch in § 306 HGB durchgeführt. Damit wird eine konzeptionell in sich stimmige handelsrechtliche Steuerabgrenzung sichergestellt und diese gleichzeitig an die internationalen Gepflogenheiten angenähert, mithin die Vergleichbarkeit des handelsrechtlichen Konzernabschlusses verbessert.

In seiner bisherigen Fassung regelt § 306 HGB einen Teilbereich der Steuerabgrenzung im Konzernabschluss. Danach ist eine Anpassung des Steueraufwands durch die Bildung eines Abgrenzungspostens auf der Aktivseite oder die Bildung einer Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB vorzunehmen, wenn Konsolidierungsmaßnahmen zu einer Abweichung zwischen dem Konzernjahresergebnis und der Summe der Einzelergebnisse aller in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen führen und diese Abweichung sich in den späteren Jahren voraussichtlich wieder ausgleicht.

Auch mit der Neufassung des § 306 HGB bleibt die Steuerabgrenzung im handelsrechtlichen Konzernabschluss in einen dreistufigen Prozess unterteilt. Die jeweiligen nationalen Jahresabschlüsse (erste Stufe) werden in eine HB II nach den handelsrechtlichen Vorschriften übergeleitet (zweite Stufe). Auf der dritten Stufe erfolgt sodann die Berücksichtigung abzugrenzender Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen. Hier sind künftig jedoch nicht mehr allein die sich im Zeitablauf ausgleichenden ergebniswirksamen Differenzen zu berücksichtigen, sondern auch alle sich im Zeitablauf ausgleichenden erfolgsneutral entstandenen Differenzen. Diese bilanzorientierte Betrachtungsweise wird in der neuen Vorschrift damit zum Ausdruck gebracht, dass begrifflich nicht mehr auf das ausgewiesene Jahresergebnis im Verhältnis zu der Summe der Einzelergebnisse der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen abgestellt wird, sondern auf die Differenz zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen der Vermögensgegenstände oder Schulden und deren steuerlichen Wertansätzen.

Der wesentliche Unterschied hinsichtlich des Umfangs der Steuerabgrenzung resultiert aus den erfolgsneutral entstandenen, sich aber zu einem späteren Zeitpunkt wieder ausgleichenden Differenzen aus der Erstkonsolidierung, die künftig in die Steuerabgrenzung einzubeziehen sind. Der daraus folgende bessere Einblick des Abschlussadressaten in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns ist von der Informationsfunktion des handelsrechtlichen Konzernabschlusses getragen und steht zu der Ausdehnung des Umfangs der Steuerabgrenzung in angemessenem Verhältnis.

Differenzen, die sich im Rahmen der erstmaligen Konsolidierung – also aus dem erstmaligen Ansatz – eines nach § 301 Abs. 3 HGB verbleibenden Unterschiedsbetrags (Geschäfts- oder



Firmenwert oder passiver Unterschiedsbetrag aus Kapitalkonsolidierung) ergeben, sind nach Satz 3 nicht in die Ermittlung der latenten Steuern einzubeziehen. Die Vorschrift gründet sich darauf, dass der Geschäfts- oder Firmenwert und der passive Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung als Residuum zu interpretieren und daher nicht in die Steuerabgrenzung einzubeziehen sind. Die Einbeziehung würde zudem den Unterschiedsbetrag erhöhen, auf den dann wiederum latente Steuern zu berechnen wären. Differenzen, die nach der Konsolidierung entstehen, sind demnach zu berücksichtigen. Im Hinblick auf die anzuwendenden Steuersätze und ergänzende Angaben im Anhang ist § 274 Abs. 2 HGB nach Maßgabe des Satzes 4 entsprechend anzuwenden. Folglich ist der unternehmensindividuelle Steuersatz der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen im Zeitpunkt der Umkehrung der Differenz für Zwecke der Berechnung der latenten Steuern in Ansatz zu bringen. Damit wird die Fiktion des Konzerns als wirtschaftliche Einheit an dieser Stelle zugunsten einer stärker an den tatsächlichen Verhältnissen orientierten Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zurückgedrängt. Unter Verhältnismäßigkeits- (Kosten-Nutzen-Relation) und Wesentlichkeitsgesichtspunkten kann die Bewertung ausnahmsweise auch mit einem konzerneinheitlichen, durchschnittlichen Steuersatz erfolgen. Zudem sind die ausgewiesenen Posten im Anhang zu erläutern (vgl. diesbezüglich die Ausführungen zu § 274 HGB). Hinsichtlich der Auflösung der Posten gilt § 274 Abs. 2 HGB entsprechend. Die Neufassung des § 306 HGB steht im Einklang mit Artikel 29 Abs. 4, Artikel 34 Nr. 11 der Konzernbilanzrichtlinie. Der isoliert betrachtete Wortlaut des Artikels 29 Abs. 4 der Konzernbilanzrichtlinie – die Vorschrift spricht allein den Steueraufwand an – legt zwar die Vermutung nahe, dass allein die passiv abgegrenzten Steuern zwingend Eingang in die Konzernbilanz und die Konzern-Gewinn- und Verlust- Rechnung zu finden haben. Bei ergänzender Berücksichtigung des Artikels 34 Nr. 11 der Konzernbilanzrichtlinie ist gleichwohl zu folgern, dass die aktiv und passiv abgegrenzten Steuern nicht saldiert – als Gesamtbetrag – in der Konzernbilanz auf der Aktiv- oder der Passivseite unter einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung auszuweisen sind. Das nach der Konzernbilanzrichtlinie bestehende Ausweiswahlrecht – Konzernbilanz oder Anhang – wurde bereits im Wege des Bilanzrichtliniengesetzes zugunsten der Bilanz ausgeübt.

Auszug aus der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuss) vom 24.03.2009

Zu Artikel 1 Nr. 25 (§ 274 HGB)

Der Ausschuss erachtet es, ebenso wie der Bundesrat, für ausreichend, anstelle einer Aktivierungspflicht ein Ausweiswahlrecht für die aktiven latenten Steuern vorzusehen und auch die Gesamtdifferenzbetrachtung beizubehalten. Dem wird mit den Änderungen des § 274 Abs. 1 HGB Rechnung getragen. § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB schreibt vor, dass nach der Saldierung („insgesamt“) verbleibende passive latente Steuern – wie bereits bisher – in der Bilanz anzusetzen sind. Mit den Wörtern „in der Bilanz anzusetzen.“ wird gleichzeitig die



Pflicht zur Aufnahme des Sonderpostens in die Bilanz begründet. Hingegen sieht der neu eingefügte § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB für nach einer Saldierung verbleibende aktive latente Steuern ein Ausweiswahlrecht vor. Darüber hinaus wird den Unternehmen mit Satz 3 die Möglichkeit eröffnet, die aktiven und die passiven latenten Steuern – im Interesse einer besseren Information der Abschlussadressaten – auch unsaldiert auszuweisen. Mit der Änderung des Satzes 4 des § 274 Abs. 1 HGB wird klargestellt, dass bei der Berechnung der latenten Steuern auch Verlustvorträge zu berücksichtigen sind. Der Ausschuss weist bei dieser Gelegenheit darauf hin, dass auch hier – wie im HGB allgemein üblich – das Vorsichtsprinzip zu berücksichtigen und der Ansatz aktiver latenter Steuern sorgfältig zu prüfen ist. Die Änderungen in § 274 Abs. 2 HGB sind redaktionelle Folgeänderungen zu den Änderungen des Absatzes 1. Zudem wurde die bisher in § 274 Abs. 2 HGB vorgesehene Anhangangabe systematisch richtig als Nummer 29 in den § 285 HGB verschoben.

Ungeachtet der vorstehend dargestellten Änderungen des § 274 Abs. 1 HGB hält der Ausschuss im Interesse einer transparenten und umfassenden Darstellung der latenten Steuern an der konzeptionellen Umstellung von dem bisherigen an der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) orientierten Konzept auf das bilanzorientierte Konzept fest. Ebenso sind Verlustvorträge, wie von der Bundesregierung vorgesehen, bei der Berechnung der latenten Steuern zu berücksichtigen. Dies jedoch nur, soweit eine Verlustverrechnung innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwarten ist. Ist eine Verlustverrechnung erst zu einem späteren Zeitpunkt zu erwarten, dürfen die Verlustvorträge nicht – auch nicht bloß zur Verrechnung mit passiven latenten Steuern – herangezogen werden.

Klarstellend ist darauf hinzuweisen, dass § 274 HGB – anders als gegenwärtig der International Accounting Standard (IAS) 12 – keine Regelung enthält, die es erlaubt, auf im Zugangszeitpunkt bestehende Differenzen keine latenten Steuern zu berechnen.

Zu Artikel 1 Nr. 46 – neu – (§ 306 HGB)

Die Änderungen des § 306 Satz 1 und 2 HGB sind redaktionelle Folgeänderungen, die aus der Änderung des § 274 HGB resultieren. Mit dem neu eingefügten Satz 3 wird die Berechnung der latenten Steuern auf Konzernebene unter Inkaufnahme konzeptioneller Unstimmigkeiten aus Praktikabilitätsabwägungen heraus erheblich vereinfacht. Die sog. Outside Basis Differences werden aus dem Anwendungsbereich des § 306 HGB ausgeschlossen. Damit sind Differenzen zwischen dem steuerlichen Wertansatz einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen und dem handelsrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens nicht zu berücksichtigen.