



© 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:	141. / 05.03.2010 / 10:00 – 13:00 Uhr
TOP:	02 – E-DRS 24 Latente Steuern
Thema:	Fortsetzung der Debatte der 140. Sitzung: Auswertung der Stellungnahmen (DP zu Frage 4 und 7)
Papier:	141_02a__E-DRS 24_DP_Verlustvorträge_Ergebnisuebernahmen

Frage 4 (E-DRS 24 Tz. 25.f. i.V.m. A6.): Phasengleiche Ergebnisübernahmen Bei Vorliegen eines Gewinnverwendungsbeschlusses

Handelsrecht

- 1 „Erträge aus der Beteiligung an KapGes. dürfen grds. erst vereinnahmt werden, wenn der Rechtsanspruch bis zum Abschlussstichtag entstanden ist. Ein aktivierbarer Gewinnanspruch entsteht daher i.d.R. erst im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses gem. § 174 AktG bzw. §§ 29, 46 Nr. 1 GmbHG.
- 2 Abweichend davon besteht eine Pflicht zur phasengleichen Gewinnvereinnahmung, wenn
 - die Geschäftsjahre von Mutterunternehmen und Tochterunternehmen deckungsgleich sind,
 - der Jahresabschluss des Tochterunternehmens ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt und vor dem des Mutterunternehmens festgestellt wird und
 - die Gewinnverwendung des Tochterunternehmens vor Beendigung der Abschlussprüfung des Mutterunternehmens beschlossen ist.



- 3 Gleiches gilt unter sonst gleichen Umständen, wenn das Geschäftsjahr des Tochterunternehmens nicht nach dem des Mutterunternehmens endet und das Mutterunternehmen am Abschlussstichtag und im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses über die nach Gesetz, Satzung oder Gesellschaftsvertrag erforderliche Stimmenmehrheit verfügt, um eine entsprechende Beschlussfassung herbeizuführen.“(WP-Handbuch Band I 2006 F 454f.)

Steuerrecht

- 4 Sofern handelsrechtlich eine phasengleiche Gewinnvereinnahmung erfolgt ist, besteht steuerrechtlich ein Aktivierungswahlrecht. (Analog BFH-Beschluss 07.08.2000 (GrS 2/99) BStBl. 2000 II S. 632, bestätigt durch BFH-Urteil I R 15/06 07.02.2007.)
- 5 Es entstehen für die Beurteilung der Steuerabgrenzung also folgende Fälle:

Handelsbilanz	Steuerbilanz	Temp. Differenz
Phasengleiche Vereinnahmung	Keine phasengleiche Vereinnahmung	Ja
Phasengleiche Vereinnahmung	Phasengleiche Vereinnahmung	Nein

Bei Fehlen eines Gewinnverwendungsbeschlusses

Handelsrecht

- 6 Sofern bis zum Abschluss der Prüfung des Mutterunternehmens nur ein Vorschlag zur Gewinnverwendung vorliegt (kein Beschluss), besteht ein Wahlrecht zur phasengleichen Gewinnvereinnahmung. (WP-Handbuch Band I 2006 F 456.)

Steuerrecht

- 7 Steuerlich besteht bei fehlendem Gewinnverwendungsbeschluss ein Aktivierungsverbot. (Vgl. BFH-Beschluss 07.08.2000 (GrS 2/99) BStBl. 2000 II S. 632, bestätigt durch BFH-Urteil I R 15/06 07.02.2007.)
- 8 Es entstehen für die Beurteilung der Steuerabgrenzung also folgende Fälle:



Handelsbilanz	Steuerbilanz	Temp. Differenz
Keine Phasengleiche Vereinnahmung	Keine phasengleiche Vereinnahmung	Nein
Phasengleiche Vereinnahmung	Keine Phasengleiche Vereinnahmung	Ja

Beurteilung der temporären Differenzen hinsichtlich der Ausnahme von outside basis differences bei der Berechnung latenter Steuern (§ 306 Satz 4 HGB)

- 9 Gemäß § 306 Satz 4 HGB sind temporäre Differenzen, die sich zwischen dem steuerlichen Wertansatz einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen im Sinn des § 310 Abs. 1 HGB und dem handelsrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens ergeben, von der Ermittlung der latenten Steuern ausgenommen. Es ist also zu klären, ob
- die vorher beschriebenen temporären Differenzen unter diese Definition fallen oder
 - der Wille des Gesetzgebers dahingehend zu interpretieren ist, dass diese Differenzen nicht unter die Ausnahme zu subsumieren sind.

Outside basis differences

- 10 Da die Beschreibung des § 306 Satz 4 HGB deckungsgleich mit der des IAS 12.38 ist und in IAS 12.38a das Vorhandensein nicht ausgeschütteter Gewinne von Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen als Beispiel genannt wird, ist davon auszugehen, dass die voran beschriebenen Differenzen unter die Vorschrift des § 306 Satz 4 HGB fallen.

Wille des Gesetzgebers

- 11 Weder die Begründung zum Regierungsentwurf noch die Begründung des Rechtsausschusses des Bundestages gehen darauf ein, aus welchen Gründen *outside basis differences* von der Berechnung der latenten Steuern ausgenommen wurden. In Analogie der Begründung der Ausnahme bzgl. Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines nach § 301 Abs. 3 HGB verbleibenden Unterschiedsbetrages könnte man darauf



schließen, dass der Gesetzgeber auch hier eine Inkaufnahme konzeptioneller Unstimmigkeiten aus Praktikabilitätsabwägungen gewollt hat. Dieses Argument wird allerdings dahingehend geschwächt, dass bei der Berechnung der Gewinnausschüttung kein Iterationsverfahren zu Grunde zu legen ist und der Ansatz daher nicht gleichermaßen komplex ist. Andererseits kann auch argumentiert werden, dass der Gesetzgeber *outside basis differences* grundsätzlich ausschließen wollte und es daher keiner weiteren Auslegung bedürfe.

Frage 1 an den DSR:

Sind die nachfolgenden Textziffern ersatzlos aus dem Standard zu streichen?

27.

Das Ansatzverbot für temporäre Differenzen, die sich zwischen dem steuerlichen Wertansatz einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen und dem handelsrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens ergeben, ist nicht auf phasenverschobene Ergebnisübernahmen anzuwenden.

28.

Eine phasenverschobene Ergebnisübernahme liegt vor, wenn in einem Folgejahr die Ausschüttung des vom Tochterunternehmen erzielten Ergebnisses durch das Mutterunternehmen so gut wie sicher ist und als Folge davon der Anfall weiterer Ertragsteuern. Davon ist z. B. auszugehen, wenn auf Ebene des Tochterunternehmens zumindest ein diesbezüglicher Gewinnverwendungsvorschlag vorliegt und das Mutterunternehmen am Bilanzstichtag und zum Zeitpunkt des voraussichtlichen Gewinnverwendungsbeschlusses über die nach Gesetz oder Gesellschaftsvertrag hierfür erforderlichen Stimmrechte verfügt.

Frage 7 (E-DRS 24 Tz. 35. i.V.m. A8.): Verlustvorträge

Stand der Diskussion der 140. Sitzung

- 12 In der 140. Sitzung hat der DSR beschlossen, dass es sachgerecht ist für die Ausnahmefälle, in denen ein passiver Überhang latenter Steuern entsteht und die Steuergesetzgebung die Aufrechnung erlaubt, eine Aktivierungspflicht unabhängig des Fünf-Jahres-Betrachtungszeitraum im Standard zu fordern.
- 13 In der weiteren Diskussion wurde nun die Frage aufgeworfen, ob hinsichtlich der Aufrechnung und Verrechnung der Verlustvorträge eine Reihenfolge einzuhalten sei.



Vorgehensweise

- 14 Grundlage für die Anwendung der erweiterten Berücksichtigung von Verlustvorträgen soll das Vorliegen eines passiven Überhangs latenter Steuern (im folgenden Passivüberhang) sein. Nur in diesem Fall sollten aufrechenbare Verlustvorträge, die sich auch über den Zeitraum von fünf Jahren hinaus realisieren werden, berücksichtigt werden.
- 15 Der Passivüberhang ergibt sich indem die aktiven latenten Steuern aus temporären Differenzen und Verlustvorträgen < 5 Jahre weniger betragen als die passiven latenten Steuern aus temporären Differenzen. Daraus würde sich ergeben, dass in nachfolgendem Fall kein Passivüberhang besteht:
- | | |
|--|------|
| Aktive latente Steuern | 50 € |
| Passive latente Steuern | 70 € |
| Akt. Lt. St. aus Verlustvorträgen < 5 J. | 30 € |
- Nimmt man dagegen Passive latente Steuern in Höhe von 90 € an, läge ein Passivüberhang vor.
- 16 Wurde ein solcher Passivüberhang ermittelt ergeben sich nun folgende Möglichkeiten:
- 1) Mittels Restlaufzeitengliederung sind den temporären Differenzen, die zu einer künftigen Steuerbelastung führen, aufrechenbare Verlustvorträge zuzuordnen. Es können dann bei der Ermittlung der aktiven latenten Steuern aufrechenbare Verlustvorträge max. in Höhe des zunächst ermittelten Passivüberhangs auch berücksichtigt, wenn sie voraussichtlich erst in mehr als fünf Jahren realisiert werden und das Jahr der Realisierung deckungsgleich mit dem Jahr des voraussichtlich eintretenden Steuereffekts ist.
 - a. Fristengliederung
 - b. Auch bestehende aufrechenbare Verlustvorträge, die sich erst nach 5 Jahren realisieren, werden nicht berücksichtigt, wenn das Jahr der Realisation nicht mit dem voraussichtlichen Jahr der Steuerbelastung übereinstimmt.
 - 2) Den temporären Differenzen, die zu einer künftigen Steuerbelastung führen, sind aufrechenbare Verlustvorträge zuzuordnen. Es können dann bei der Ermittlung der aktiven latenten Steuern aufrechenbare Verlustvorträge max. in Höhe des zunächst ermittelten Passivüberhangs auch berücksichtigt werden, wenn sie voraussichtlich erst in mehr als fünf Jahren realisiert werden.
 - a. Keine Fristengliederung



-
- b. Verlustvorträge, die beispielsweise voraussichtlich in Jahr 7 realisiert werden, können mit Steuerbelastungen, die beispielsweise voraussichtlich in Jahr 3 eintreten, verrechnet werden.
- 3) Nur der ermittelte Passivüberhang ist zu analysieren und aufrechenbaren Verlustvorträgen, die sich über den Zeitraum von fünf Jahren realisieren werden, zuzuordnen.
- a. Der Passivüberhang müsste bestimmbar sein, d.h. für die Verrechnung aktiver und passiver latenter Steuern käme keine Gesamtdifferenzenbetrachtung in Frage.
- b. Verlustvorträge, die beispielsweise voraussichtlich in Jahr 7 realisiert werden, können mit Steuerbelastungen, die beispielsweise voraussichtlich in Jahr 3 eintreten, verrechnet werden.

Frage 2 an den DSR:

Welche der drei Möglichkeiten soll in den Standard aufgenommen werden?