



© DRSC e.V.

Zimmerstr. 30

10969 Berlin

Tel.: (030) 20 64 12 - 0

Fax.: (030) 20 64 12 -15

[www.drsc.de](http://www.drsc.de) - [info@drsc.de](mailto: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

<b>DSR-Sitzung:</b>	<b>142. / 26.03.2010 / 09:00 – 12:00 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>142_07 – E-DRS 24 Latente Steuern – Auswertung der Stellungnahmen</b>
<b>Thema:</b>	<b>Auswertung der eingegangenen Kommentierungen</b>
<b>Papier:</b>	<b>142_07a_E-DRS 24_Auswertung_Stellungnahmen_141_02b</b>

Stand: 13.01.2010

## A. Eingegangene Stellungnahmen

Nr.	Name	Branche	Eingang
1	ThyssenKrupp AG	I	16.12.2009
2	Deichmann SE	I	16.12.2009
3	Vereinigung zur Mitwirkung an der Entwicklung des Bilanzrechts für Familiengesellschaften e.V.	V	17.12.2009
4	HDE Handelsverband Deutschland	V	18.12.2009
5	BASF SE	I	21.12.2009
6	Peter Dittmar	P	22.12.2009
7	Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V.	V	22.12.2009
8	Prof. Dr. Holger Karrenbrock, Universität Kassel	HS	23.12.2009
9	HUK-Coburg	VU	23.12.2009
10	Kreditwirtschaftliche Spitzenverbände	V	23.12.2009
11	KLS Kessler Leinen Strickmann	B	23.12.2009
12	Munich RE	VU	29.12.2009
13	Allianz SE	VU	30.12.2009
14	fwsb GmbH	B	31.12.2009
15	Siemens	I	31.12.2009
16	IDW	V	07.01.2010

Branche	Abkürzung	Branche	Abkürzung
Aufsichtsbehörde	AB	Steuerberatung	StB
Verband	V	Versicherungsunternehmen	VU
Hochschullehrer	HS	Wirtschaftsprüfung	WP
Industrie	I	Privatperson	P
Kreditinstitute und Banken	KI	Beratungsunternehmen	B
Rechtsanwalt	RA		

Neben den unmittelbar an den DSR adressierten Stellungnahmen sind folgende Beiträge in Fachzeitschriften erschienen:

- Prof. Dr. Norbert Herzig, BILMOG, Tax Accounting und Corporate Governance-Aspekte, DB 2010 S. 1
- Harald Kessler/ Markus Leinen/ Benjamin Paulus, Das BilMoG und die latenten Steuern – Teil 2, KoR 2010 S. 46
- Dr. Christian Zwirner, Latente Steuern – Neue Regelungen, neuer Standard, neue Probleme, StuB 2010 S. 3

## B. Auswertung der an den DSR gerichteten Stellungnahmen

### Aktive latente Steuern auf temporäre Differenzen

Frage 1 (E-DRS 24 Tz. 8. i.V.m. A3.):

Im Standardentwurf werden im Rahmen der Grundkonzeption des Ansatzes von latenten Steuern die Begriffe *voraussichtlich* und *erwartet* mit dem in der internationalen Rechnungslegung korrespondierenden Wahrscheinlichkeitskriterium *more likely than not* (mehr Gründe sprechen dafür als dagegen) konkretisiert.

- a) Ist die Konkretisierung angemessen?
- b) Sehen Sie weiteren Konkretisierungsbedarf?

Nr.	Branche	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	I	Ja	„In Tz. 8 sollte statt „mehr Gründe sprechen dafür als dagegen“ besser gewichtigere Gründe sprechen dafür als dagegen“ formuliert werden, damit nicht der Eindruck entsteht, die Anzahl der Gründe sei entscheidend.“
2	I	-	-
3	V	Ja	„[...] Auf diese Weise wird die Konvergenz mit den international gängigen Regelungen gewährleistet. [...]“
4	V	Nein	„Forderung: Die Formulierung im E-DRS 24 ist in Übereinstimmung mit der IDW-Verlautbarung anzupassen: "hinreichende Wahrscheinlichkeit".“ „Während DRS 10 in den Tz. 8 und 11 bisher für eine Aktivierung von der Notwendigkeit einer "hinreichenden Wahrscheinlichkeit" der Realisierbarkeit von aktiven latenten Steuern auf temporäre bilanzielle Differenzen bzw. Verlustvorträge ausging und auch der IDW in ERS HFA 27 für den Ansatz aktiver und passiver latenter Steuern in den Tz. 6 und Tz. 15 eine "hinreichend(e) (hohe) Wahrscheinlichkeit" fordert, wird im E-DRS 24 der "more-likely-than-not-approach" bevorzugt: "Es müssen mehr Gründe dafür als dagegen sprechen". Dieser Ansatz entspricht den internationalen Rechnungslegungsvorschriften US-GAAP, nach denen die Wahrscheinlichkeit des Eintritts > 50% sein muss. Diese Vorgabe lässt sich aus dem Gesetzeswortlaut des § 274 HGB jedoch nicht entnehmen. Die Begründung des DSR, "es sei sachgerecht, die Begriffe „voraussichtlich“ und „zu erwarten“ analog dem international gebräuchlichen „‘more-likely-than-not‘ zu verwenden", vermag nicht zu überzeugen. In der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 16/12407) heißt es allgemein, der Ansatz aktiver latenter Steuern sei



			sorgfältig zu prüfen. In der Begründung zum Regierungsentwurf (BT-Drs. 16/10067) heißt es, dass eine Berücksichtigung nur in Frage kommt "wenn eine hinreichend hohe Wahrscheinlichkeit ihrer Realisierung...besteht". Hätte der Gesetzgeber den "more-likely-than-not"Ansatz wählen wollen, hätte er dies ohne weiteres in den Gesetzesbegründungen kund tun können. Der Begriff "hinreichende Wahrscheinlichkeit" lässt verschiedene Interpretationsmöglichkeiten zu, von a) ausreichend wahrscheinlich, b) so gut wie sicher bis c) halbwegs wahrscheinlich (vgl. Tschakert in "Stille Lasten im Jahresabschluss nach IAS/IFRS", 2004, S. 208). Welche Interpretation sich letztendlich durchsetzt, kann insoweit dem Schrifttum und der deutschen Rechnungslegungspraxis überlassen werden. Aus Anwendersicht ist es zu begrüßen, wenn an die Beurteilung der Werthaltigkeit bei "hinreichender Wahrscheinlichkeit" offensichtlich geringere Anforderungen zu stellen sind als bei "more-likely-than-not".“
5	I	Ja	„Es ist fraglich, ob dieses Wahrscheinlichkeitskriterium auch auf die Realisierbarkeit aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge übertragbar ist. So spricht IAS 12 in diesem Zusammenhang von „probable“ und nicht von „more likely than not“. Hierzu sollte eine Klarstellung erfolgen.“
6	P	--	
7	V	Ja	
8	HS	--	
9	VU	Nein	„Dem Gesetzeswortlaut des § 274 HGB ist eine Festlegung auf eine Wahrscheinlichkeit „more likely than not“ nicht zu entnehmen. Die Bildung latenter Steuern ist vielmehr davon abhängig, dass sich die Differenzen in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen. Vor dem Hintergrund des ausschließlichen Informationszwecks der IFRS mag eine > 50%-Wahrscheinlichkeit dem entsprechen, die Kapitalerhaltungsfunktion des HGB erfordert u.E. je nach zu Grunde liegendem Tatbestand eine andere Art der Bemessung der Wahrscheinlichkeiten. [...]wir halten es für erforderlich, die Anforderungen und die Wahrscheinlichkeit des Eintretens der Umkehreffekte neu festzulegen. Dabei sollte entsprechend dem Imparitätsprinzip zwischen aktiv und passiv latenten Steuern unterschieden und berücksichtigt werden, dass die aktiven latenten Steuern auf Verlust- und Zinsvorträge – entsprechend der Regierungsbegründung - ein besonders hohes Maß an Eintrittswahrscheinlichkeit erfordern. Dies gilt umso mehr, als Zins- und Verlustvorträge durch Umwandlungsvorgänge und Anteilseignerwechsel (§ 8v KStG) unabhängig von der Planung des Unternehmens vom Untergang bedroht sind.“
10	V	Bedingt	„Letztlich ist kein qualitativer Unterschied zwischen den Begrifflichkeiten „probable“ bzw. „more likely than not“ erkennbar, jedenfalls ist ein solcher Unterschied nicht offenkundig. Es bedarf daher einer genaueren Erläuterung hinsichtlich der mit der Änderung der Wortwahl intendierten Sinnänderung.“
11	B	--	
12	VU	--	
13	VU	Ja	
14	B	Ja	



15	I	Ja	
16	V	Nein	„[...] Unseres Erachtens ist es fraglich, ob dieses aus den IFRS abgeleitete Kriterium „more likely than not“ für aktive latente Steuern im Einklang mit der gebotenen Berücksichtigung des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips steht, auf die auch in E-DRS 24.17 hingewiesen wird. An die Untermauerung einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit für künftige steuerpflichtige Einkünfte als Voraussetzung zur Realisierung von Steuerentlastungen sind hohe Anforderungen zu stellen. Dies gilt insbesondere, wenn das Unternehmen in der Vergangenheit keine ausreichenden nachhaltig positiven zu versteuernden Einkünfte erzielt hat. Der erforderliche Detaillierungsgrad der steuerlichen Planungsrechnung hängt von den Umständen des jeweiligen Einzelfalls ab (vgl. IDW ERS HFA 27, Tz. 6 f.).“

*Frage 2 (E-DRS 24 Tz. 17. i.V.m. A4.):*

Im Standardentwurf wird festgelegt, dass der Bilanzierende hinsichtlich der Realisierung der Steuerentlastung beim Ansatz von aktiven latenten Steuern eine aus der operativen Unternehmensplanung abgeleitete nachvollziehbare steuerliche Planungsrechnung aufzustellen hat. Ferner kann dem Vorsichtsprinzip bei Ansatz aktiver latenter Steuern nicht mittels pauschalierter Abschläge Rechnung getragen werden.

- Befürworten Sie diese Vorgehensweise?
- Falls nein, aus welchen Gründen?

Nr.	Branche	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	I	Nein	„Die durch den E-DRS 24 geforderte „aus der operativen Unternehmensplanung abgeleitete nachvollziehbare steuerliche Planungsrechnung“ ist in zweierlei Hinsicht so nicht akzeptabel. Zum einen enthält sie einen unbestimmten Rechtsbegriff, der wiederum im Rahmen der Auslegung zu deuten wäre. Gerade bei einem Begriff wie „nachvollziehbar“, der Objektivität suggeriert, aber von jedem Individuum äußerst subjektiv empfunden wird, ist die Auslegung höchst problematisch. Zum anderen werden durch die Ableitung aus der operativen Planung viele Tatsachen aus der Planung ausgenommen, die einen Wertansatz begründen können (z.B. Steuerstrategien). Entgegenzutreten wäre auch einem unangebrachten Formalismus, der in dieser Forderung enthalten ist. Kleine bis mittlere Unternehmen müssen ihre Verpflichtung, eine nachvollziehbare Planung durchzuführen, auch ohne externe (teure) Berater nach kommen können. Anderenfalls würden Kosten und Nutzen der Planung in einem unangemessenen Verhältnis stehen.“
2	I	-	-
3	V	Ja	Grundsätzlich sei die Vorgehensweise zu befürworten, aber die strikte Auslegung des 5 Jahresbetrachtungszeitraums wird abgelehnt.



4	V	--	
5	I	Nein, nicht in dieser Form	„[...] Eine steuerliche Planungsrechnung ist aber zu umfangreich und nicht das geeignete Mittel, um diesen Nachweis zu erbringen. [...] Die vorgeschlagene Regelung führt zu einer Abweichung zu den geltenden IFRS und stellt höhere Anforderungen, die wiederum zu einer großen Komplexität führen. Dies widerspricht dem Anspruch, mit dem BilMoG eine weniger komplexe, aber vollwertige Alternative zu den IFRS zu schaffen. [...] Die vorgeschlagene Vereinfachung durch die Ableitung der steuerlichen Planungsrechnung aus der operativen Unternehmensplanung sehen wir als keine echte Erleichterung an, da selbst eine operative Planungsrechnung sich nicht über einen solch langen Zeitraum erstreckt. Für steuerliche Verlustvorträge erscheint uns eine steuerliche Planungsrechnung nur in dem Fall sinnvoll, wo eine Nutzung der steuerlichen Verlustvorträge aufgrund von anderen Anhaltspunkten zweifelhaft ist. Hinweise, die für eine Nutzung sprechen und somit eine Planungsrechnung überflüssig machen, sind in IAS 12.36 kodifiziert und sollten in den Entwurf übernommen werden. Das Vorsichtsprinzip sehen wir durch die in § 268 Abs. 8 S. 2 kodifizierte Ausschüttungssperre gewahrt.“
6	P	--	
7	V	Ja	Eine Verpflichtung wird aber nur im Zusammenhang mit dem Wahlrecht zur Aktivierung latenter Steuern befürwortet.
8	HS	--	
9	VU	Ja	
10	V	Nein	„Wir halten es für sinnvoll, pauschalierte Abschläge tätigen zu können, weil hierdurch dem Vorsichtsprinzip Rechnung getragen wird. In Ihrer Zusammenfassung machen Sie zwar deutlich, dass die Bildung der latenten Steuern unter besonderer Beachtung des Vorsichtsprinzips erfolgen soll, pauschalierte Abschläge lehnen Sie aber ab. Es bleibt unklar, wie dann dem Vorsichtsprinzip auf andere Art und Weise Rechnung getragen werden soll. Dies gilt insbesondere, da der E-DRS 24 davon ausgeht, dass eine teilweise Ausübung des Aktivierungswahlrechtes nicht mehr möglich ist und damit ein Überhang an aktiven latenten Steuern nur ganz oder gar nicht ausgewiesen werden kann. Um nicht „überevorsichtig“ zu sein, müsste somit zwangsläufig eine vollständige Aktivierung latenter Steuern erfolgen. Dies entspricht nach unserer Einschätzung jedoch nicht den Vorstellungen des Gesetzgebers.“
11	B	--	
12	VU	--	
13	VU	Ja	
14	B	Nein	Mit Verweis auf IAS 12 wird die Forderung nach einer aus der operativen Unternehmensplanung abgeleiteten nachvollziehbaren steuerlichen Planungsrechnung nicht für angemessen erachtet. Darüberhinaus wird angemerkt, dass der Fünf-Jahresbetrachtungszeitraum nur für Verlustvorträge, Zinsvorträge und Steuergutschriften gelte.



15	I	Ja	
16	V	--	Nicht explizit auf diese Frage eingegangen, aber grundsätzliche Zustimmung zu dem Entwurf abgesehen von wenigen Einzelfragen, auf die direkt eingegangen wurde.

### **Zusammenfassung**

Die Konkretisierung des Wahrscheinlichkeitskriteriums wird mehrheitlich positiv aufgenommen. Es gibt aber auch eine Gruppe, die dem widerspricht und eine Ausgestaltung analog der IDW Verlautbarung bevorzugt („hinreichende Wahrscheinlichkeit“).

Die im Standardentwurf vorgesehene aus der operativen Unternehmensplanung abgeleitete steuerliche Planungsrechnung wird deutlich kritischer gesehen. Zum einen wird sie auch mit Blick auf IAS 12 als zu umfangreich und nicht geeignet angesehen. Zum anderen ist hier auch auf die Kritik hinsichtlich der restriktiven Auslegung des Fünf-Jahresbetrachtungszeitraums hinzuweisen, die innerhalb dieser Auswertung im Wesentlichen Frage 12 zu geordnet wurde.

### **Standpunkt der Expertengruppe**

Die im Entwurf vorgeschlagene Konkretisierung des Wahrscheinlichkeitskriteriums ist auch in Deutschland einschlägig (z.B. Einkommensteuerrichtlinien). Durch die Übersetzung „es müssen mehr Gründe dafür als dagegen sprechen“ könnte man allerdings auf die Idee kommen die Eintrittswahrscheinlichkeit anhand der Anzahl der vorliegenden Gründe zu bemessen. Hier könnte eine Klarstellung dahingehend erfolgen, dass eine qualitative Auslegung gemeint ist.

Die Kritik an der aus der operativen Planungsrechnung nachvollziehbar abgeleiteten steuerlichen Planungsrechnung erscheint zwar nachvollziehbar, aber kann nicht zu einer Aufgabe dieser Forderung führen. Vielleicht sollte aber ein Hinweis erfolgen, dass sich die Ausführungen hinsichtlich des Betrachtungszeitraumes a) nicht auf die operative Unternehmensplanung beziehen und b) aufgrund des eingeführten Betrachtungszeitraums bei den steuerlichen Verlustvorträgen eine Unterscheidung bei der Planungsrechnung von temporären Differenzen einerseits und Verlustvorträgen andererseits erfolgen muss.

### **Latente Steuern aus Konsolidierungsvorgängen**

*Frage 3 (E-DRS 24 Tz. 24. i.V.m. A5.):*

Im Standardentwurf wird festgelegt, dass dieser Standard trotz eines fehlenden Verweises in § 312 HGB auch auf die Bilanzierung assoziierter Unternehmen anzuwenden ist.

- a) Befürworten Sie diese Ausweitung?
- b) Falls nein, welche Vorgehensweise befürworten Sie und wie argumentieren Sie die Übereinstimmung Ihrer Ansicht mit dem Gesetz?



Nr.	Branche	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	I	Nein	Befürwortung einer Soll-Vorschrift (muss, wenn kann) anstatt eines Gebots.
2	I	-	-
3	V	Ja	„[...] Allerdings sollte ggf. direkt auf § 312 Abs.2 HGB Bezug genommen werden, um nicht evtl. den Fehlschluss zu unterstützen, hierbei könnte auch auf das Thema outside basis differences abgestellt werden.“
4	V		
5	I	--	
6	P	--	
7	V	Ja	
8	HS	--	
9	VU	--	
10	V	Nein	„Nach § 312 Abs. 5 HGB können assoziierte Unternehmen in ihrem Jahresabschluss vom Konzernabschluss abweichende Bewertungsmethoden anwenden. Dieser Wahlmöglichkeit würde eine verpflichtende Einbeziehung assoziierter Unternehmen entgegenstehen. Es sollte daher eine „Kann“-Regelung formuliert werden.“
11	B	Ja	„Allerdings haben wir auch insoweit Zweifel, ob das Gesetz diese Rechtsfolge vorsieht. § 312 HGB liegt außerhalb des Anwendungsbereichs der Vorschriften zur Steuerlatenzierung. Der DSR begründet die Pflicht zur Bildung latenter Steuern in Tz. A5 mit dem Hinweis auf die allgemeinen Grundsätze für die Erwerbsbilanzierung. Das überzeugt uns nicht. § 312 Abs. 2 HGB enthält für Zwecke der „statistischen Nebenrechnung“ [...] eine eigenständige Regelung zur Verteilung des Unterschiedsbetrags aus der Kapitalaufrechnung auf das Nettovermögen eines assoziierten Unternehmens. Sie weicht schon durch die Anschaffungskostenrestriktion von der Kaufpreisallokation gemäß § 301 Abs. 1 Satz 2 HGB ab. Zudem benennt § 312 Abs. 2 HGB ausdrücklich Vorschriften, die bei der Konsolidierung von assoziierten Unternehmen entsprechend anzuwenden sind. Dazu gehört § 306 HGB nicht.“
12	VU	--	
13	VU	--	
14	B	Ja	Die Regelung im Standard solle dahingehend ergänzt werden, „dass eine Umsetzung nur dann erforderlich ist, wenn der Abschluss des assoziierten Unternehmens andererseits nach konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden aufgestellt wird und andererseits die Anwendung des DRS 24 nicht mit unangemessen hohen Kosten verbunden ist.“
15	I	Ja	
16	V	--	Nicht explizit auf diese Frage eingegangen, aber grundsätzliche Zustimmung zu dem Entwurf abgesehen von wenigen Einzelfragen, auf die direkt eingegangen wurde.



Frage 4 (E-DRS 24 Tz. 25.f. i.V.m. A6.):

Im Standardentwurf werden die phasenverschobenen Ergebnisübernahmen vom Ansatzverbot für *outside basis differences* ausgenommen.

- a) Befürworten Sie diese Ausnahme?  
 b) Falls nein, welche Vorgehensweise halten Sie für sachgerecht und wie argumentieren Sie die Übereinstimmung Ihrer Ansicht mit dem Gesetz?

Nr.	Branche	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	I	Nein	Contra legem
2	I	-	-
3	V	Nein	„[...] aus Gründen der einheitlichen Anwendung des Grundsatzes sollte keine Ausnahme vom Prinzip eingeführt werden.“
4	V	Nein	„Forderung: Der DSR sollte sich den vom Gesetzgeber geäußerten Praktikabilitäts-/Vereinfachungserwägungen nicht verschließen. Die Verpflichtung in E-DRS 24 zur Bildung von latenten Steuern bei "phasenverschobenen Ergebnisübernahmen" sollte gestrichen werden.“ „Laut Gesetz besteht ein Ansatzverbot für latente Steuern aus Outside Basis Differences im Konzernabschluss (§ 306 S. 4 HGB). E-DRS 24 will sich über diese eindeutige gesetzliche Regelung hinwegsetzen und für sog. "phasenverschobene Ergebnisübernahmen" eine Pflicht zur Berücksichtigung latenter Steuern festlegen. In der Gesetzesbegründung zu § 306 HGB (BT-Drs. 16/12407) heißt es: "...wird die Berechnung latenter Steuern auf Konzernebene unter Inkaufnahme konzeptioneller Unstimmigkeiten aus Praktikabilitätserwägungen heraus erheblich vereinfacht.“
5	I	Ja	Grundsätzlich seien Ausnahmen im Rahmen einer grundsatzorientierten Rechnungslegung zu vermeiden.
6	P	--	
7	V	--	
8	HS	--	
9	VU	--	
10	V	Nein	„Die Regelung ist mit Blick auf den entgegenstehenden Gesetzeswortlaut des § 306 HGB und die diesbezügliche Gesetzesbegründung (BT-DRS. 16/12407, S. 90) als problematisch anzusehen.“
11	B	Nein	„Die Anweisung in Tz. 27, das Ansatzverbot für <i>outside basis differences</i> nicht auf phasenverschobene Ergebnisübernahmen anzuwenden, führt nicht zu dem angestrebten Ziel. Mehr noch ist das Ziel als solches fraglich: a. Regelungsziel des Standardentwurfs ist offenbar, für die aus einer quasi-sicheren Gewinnausschüttung eines Tochterunternehmens an das Mutterunternehmen heraufziehende Steuerbelastung nach § 8b KStG eine Vorsorge im Konzernabschluss durch Ansatz einer latenten



			<p>Steuer zu treffen.</p> <p>b. Die Außerachtlassung des Ansatzverbots für outside basis differences gewährleistet das nicht, soweit das im Konzernabschluss erfasste Nettovermögen des Tochterunternehmens (z.B. als Folge einer Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts) unterhalb des Steuerwerts der Beteiligung liegt. Dann kommt es nicht zur Passivierung einer latenten Steuer.</p> <p>c. Davon abgesehen geht es vorliegend nicht um die Erfassung einer latenten Steuer, sondern um eine echte (laufende) Steuer. Der Standardentwurf betrachtet nur den Fall einer so gut wie sicheren Ausschüttung und damit des so gut wie sicheren Entstehens einer künftigen Steuerschuld. Das ist kein Merkmal von latenten Steuern, sondern kennzeichnet wirtschaftlich entstandene Steuerverbindlichkeiten (Stichwort: wesentliche Tatbestandsverwirklichung).</p> <p>d. Wenn die Ausschüttung so gut wie sicher ist, muss das Mutterunternehmen die Dividende phasengleich vereinnahmen. Schließlich ist dann auch der Dividendenanspruch wirtschaftlich entstanden. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise kennt kein Imparitätsprinzip (vgl. nur Kessler, DB 1997, S. 1 ff.). Damit hat bereits das Mutterunternehmen im Einzelabschluss eine entsprechende Steuerschuld einzubuchen.</p> <p>e. Verneint man dagegen eine Verpflichtung zur phasengleichen Aktivierung des Dividendenanspruchs beim Mutterunternehmen mit dem Hinweis, die wirtschaftlich wesentliche Tatbestandsverwirklichung sei (unter Berücksichtigung des Geschehensverlaufs bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses) bis zum Abschlussstichtag noch nicht eingetreten, ist auch die Steuerschuld wirtschaftlich noch nicht entstanden. Dann bedarf es keiner bilanziellen Vorsorge für die mit Ausschüttung entstehende Steuerbelastung.</p> <p>f. Hintergrund der Feststellungen in Tz. 27 scheint die Auffassung des IDW zu sein, ein Mutterunternehmen habe ein Wahlrecht zur phasengleichen Vereinnahmung von Dividenden, wenn bei Abschluss der Prüfung seines Abschlusses nur ein Gewinnverwendungsvorschlag des Tochterunternehmens vorliegt. Diese Rechtsfolge glaubt das IDW aus dem BGH-Urteil vom 3.11.1975 herauslesen zu können. Die Urteilsbegründung trägt allerdings ein Wahlrecht nicht; (vgl. hierzu bereits Blaum/Kessler, StuB 2000, S. 1233 ff.) Es ist auch nicht erkennbar, aus welcher gesetzlichen Norm sich dieses Wahlrecht ableiten soll. Entweder der Dividendenanspruch stellt am Abschlussstichtag eine quasi-sichere Forderung dar (dann ist er zu aktivieren) oder nicht (dann besteht ein Aktivierungsverbot).“</p>
12	VU	--	
13	VU	--	
14	B	Nein	Konzeptionell wünschenswert, aber nicht durch das Gesetz gedeckt.
15	I	Nein	„Wir befürworten nicht die vorgeschlagene Regelung, da wir darin einen Widerspruch zur allgemeinen Ausnahmegesetzgebung von E-DRS 24, Tz. 25 sehen, wonach gerade keine Steuern auf temporäre Differenzen zwischen dem steuerlichen Wertansatz von Anteilen an bestimmten Gesellschaften und dem



			handelsrechtlichen Wertansatz anzusetzen sind. Eine Abweichung von der allgemeinen Ausnahmeregelung, kodifiziert in Tz. 25, befürworten wir nur für die Fälle, wenn am Bilanzstichtag eine Gewinnausschüttung mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartet wird. Bei einer solchen Konstellation scheint die Antizipation der geplanten Steuerwirkung sachgerecht. Entsprechend dazu schlagen wir auch die Berücksichtigung einer Steuerwirkung aus einer geplanten Veräußerung von Anteilen an bestimmte Gesellschafter vor, wenn mit deren Eintritt mit hoher Wahrscheinlichkeit am Bilanzstichtag zu rechnen ist.“
16	V	Nein	„In E-DRS 24.27 ist eine Rückausnahme vom Ansatzverbot für latente Steuern auf outside basis differences im Falle phasenverschobener Ergebnisübernahmen vorgesehen. Zwar ist den in Tz. A6 dargestellten Beweggründen für diese Sichtweise zuzustimmen. Wir geben jedoch zu bedenken, dass in § 306 Satz 4 HGB im Unterschied zu IAS 12.39 bzw. IAS 12.44, wonach die Nichtbilanzierung latenter Steuern auf outside basis differences von weiteren Bedingungen abhängig gemacht wird, eine solche Differenzierung nicht vorgesehen ist; viel-mehr wurde ein generelles Ansatzverbot kodifiziert. Ferner würde eine solche Rückausnahme den gemäß Begründung zur Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestags zum BilMoG angestrebten erheblichen Vereinfachungseffekt (vgl. BT-Drs. 16/12407, S. 90) konterkarieren. Insofern haben wir Zweifel, ob die in E-DRS 24.27 vorgesehene Rückausnahme dem Willen des Gesetzgebers entspricht.“

### Zusammenfassung

Während der Verweis hinsichtlich der Anwendung bei der Konsolidierung assoziierter Unternehmen mehrheitlich befürwortet wird (aber eigentlich lieber als Wahlrecht), wird die Ausnahme hinsichtlich der phasenverschobenen Ergebnisübernahmen als contra legem abgelehnt.

### Standpunkt der Expertengruppe

Nach Ansicht der Experten wurde durch den Verweis auf § 312 HGB eine Regelungslücke geschlossen, was im Hinblick auf die Funktion des Konzernabschluss auch Aufgabe der DRS sein muss.

Dem Argument, dass die Ausnahme der phasenverschobenen Ergebnisübernahme contra legem sei, können die Experten grundsätzlich nicht folgen, merken aber an, dass dieser Punkt nicht so kritisch ist als dass er zu Erhöhung der Akzeptanz des Standards nicht aufgegeben werden könnte.

### **Latente Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft**

*Frage 5 (E-DRS 24 Tz. 29.f. i.V.m. A7.):*



Der Standardentwurf legt fest, dass latente Steuern im Falle einer ertragsteuerlichen Organschaft bei dem Organträger zu bilanzieren sind.

- a) Befürworten Sie diese Festlegung?  
 b) Falls nein, welche Vorgehensweise empfehlen Sie?

Nr.	Branche	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	I	Ja	-
2	I	-	-
3	V	Ja	„Die Steuerabgrenzung verfolgt gemäß der Begründung im Reg-E (vgl. S. 147) grds. den Zweck, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens in zutreffender Art und Weise abzubilden. Demnach ist es im Sinne des BilMoG u. E. sachgerecht, Steuerlatenzen bei der Gesellschaft zu bilanzieren, der die steuerlichen Auswirkungen zuzuordnen sind – d. h. beim Organträger. Mit der vorgeschlagenen Auslegung regelt der DSR zudem verschiedene Aspekte, die nach dem IDW ERS HFA 27 nach unserer Meinung nicht in angemessenem Umfang oder unsachgemäß ausgelegt bzw. klargestellt werden sollen. Zum einen betrifft dies die Latenzierung bei bereits vorab bekannter zukünftiger Beendigung eines Ergebnisabführungsvertrages sowie bei bestehenden Umlageverträgen. Nicht zuletzt durch die vorgeschlagene Auslegung nähert sich der DSR an die international – im Rahmen der US-GAAP – gegebene Bilanzierungspraxis an, die hier eine Zurechnung gemäß der wirtschaftlichen Betrachtung vorsieht. Zu einer vergleichbaren Einschätzung könnte man in Bezug auf ED/2009/2, den diesbzgl. Standardentwurf des IASB, kommen. Allerdings hat sich das IASB in diesem Zusammenhang dazu entschlossen, das Projekt in der vorliegenden Form vorerst nicht weiterzuverfolgen.“
4	V		
5	I	Nein	Mit Hinweis auf die internationalen Rechnungslegungsvorschriften sollte eine Bilanzierung bei Organgesellschaften möglich sein.
6	P	--	
7	V	Nein	Mit Hinweis auf die internationalen Rechnungslegungsvorschriften müsse eine Bilanzierung bei den Organgesellschaften möglich sein.
8	HS	--	
9	VU	Nein	„[...]Nach der Neuregelung in § 301 AktG unterliegen u.a. die nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperrten latenten Steuern auch der Abführungssperre. Damit diese Regelung nicht ins Leere läuft, ist deshalb denknotwendige Voraussetzung, dass auf Ebene der Organgesellschaft Erträge aus der Aktivierung latenter Steuern gezeigt werden, die dann abführungsgesperrt sind.“
10	V	Ja	
11	B	--	
12	VU	Nein	In Anlehnung an IAS 12 sollte freigestellt werden, ob bei der Organgesellschaft oder dem Organträger



			bilanziert werde.
13	VU	Nein	Im Sinne einer Annäherung an internationale Rechnungslegungsvorschriften solle eine Bilanzierung nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise bei der Organgesellschaft möglich sein.
14	B	Nein	„[...] Insofern sollte dem Bilanzierenden ein Wahlrecht eingeräumt werden, welches unabhängig von Umlageverträgen ausgeübt werden kann.“
15	I	Teilweise	„Für einen Konzernabschluss ist die vorgeschlagenen Regelung für vollkonsolidierte Organschaften ohne Bedeutung, da es den bilanzierenden Unternehmen unbenommen sein muss, latente Steuern auf temporäre Differenzen einer Organgesellschaft bei dieser zu ermitteln und buchhalterische auch dort anzusetzen. [...]“ Die Kommentatoren sprechen sich dagegen aus, dass „künftige Steuerbe- und -entlastungen in Perioden nach Beendigung der Organschaft bei der Organgesellschaft bereits während des Bestehens der Organschaft anzusetzen sind (E-DRS 24 Tz. 31).“ Aus Sicht des Kommentierenden „ist eine klare Regelung vorzuziehen, wonach beim Organträger bilanzierte latente Steuern der Organgesellschaft bei Vorliegen eines objektivierbaren Kriteriums (z.B. Kündigung des EAV) erfolgswirksam auszubuchen und zu diesem Zeitpunkt bei der Organgesellschaft erfolgswirksam zu erfassen sind. Eine solche Regelung stellt eine klare Bilanzierungsweise sowie eine Vergleichbarkeit von Abschlüssen sicher.“
16	V	Ja	

Frage 6 (E-DRS 24 Tz. 32. i.V.m. A7.):

Der Standardentwurf ermöglicht den Ausweis latenter Steuerumlageansprüche bei der Organgesellschaft, wenn die steuerliche Be- und Entlastung in voller Höhe auf die jeweilige Organgesellschaft umgelegt wird.

- Befürworten Sie dieses Wahlrecht?
- Falls nein, welche Vorgehensweise empfehlen Sie?

Nr.	Branche	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	I	Nein	„Bevor ein Ausweis latenter Ertragsteuerumlageansprüche befürwortet werden kann, muss geklärt werden, was eine solche Bilanzposition darstellen soll. Wenn man die offensichtlich nicht passenden Bilanzpositionen ausschließt, verbleiben die Positionen: <ul style="list-style-type: none"> <li>Forderungen/Verbindlichkeiten gegen verbundene Unternehmen – Unter dieser Position könnte man einen solchen „Gegenstand“ nicht subsumieren, da ein Anspruch/ eine Verbindlichkeit noch gar nicht existiert.</li> <li>Latente Steuern – Damit würde sich unmittelbar die Frage stellen, ob man E-DRS 24 Tz. 29f. widerspricht, ob durch einen Ansatz in dieser Position die Ergebnisabführungssperre beeinflusst wird</li> </ul>



			usw.“
2	I	--	
3	V	Ja	
4	V	--	
5	I	Ja	
6	P	--	
7	V	Ja	Sofern nicht die grundsätzliche Möglichkeit zur Bilanzierung latenter Steuern bei der Organgesellschaft geschaffen werde.
8	HS	--	
9	VU	Ja	Sofern nicht die grundsätzliche Möglichkeit zur Bilanzierung latenter Steuern bei der Organgesellschaft geschaffen werde.
10	V	Nein	„Wir befürworten die Festlegung nicht. Eine direkte Umlage von latenten Steuern ist eigentlich nicht sinnvoll, da latente Steuern auch im Fall, dass keine Organschaft vorläge, zunächst zu keinen Zahlungsströmen führen würden.“
11	B	--	
12	VU	--	In Bezug auf die vorhergehende Antwort ist die Antwort obsolet, da die grundsätzliche Möglichkeit zur Bilanzierung bei der Organgesellschaft gefordert wird.
13	VU	--	In Bezug auf die vorhergehende Antwort ist die Antwort obsolet, da die grundsätzliche Möglichkeit zur Bilanzierung bei der Organgesellschaft gefordert wird.
14	B	Ja	
15	I	Ja	
16	V	Ja	“[...] In E-DRS 24.32 wird in diesem Zusammenhang nur von latenten Steuerumlageansprüchen gesprochen; es sollte auch auf die bilanzielle Behandlung latenter Steuerumlageverpflichtungen eingegangen werden.“

### **Zusammenfassung**

Grundsätzlich wurde positiv aufgenommen, dass der Rat sich des Themas angenommen hat. Hingegen wird die Ausgestaltung im Standardentwurf kritisiert und eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, nach der latenter Steuern innerhalb einer Organschaft auch ohne Vorliegen eines Umlagevertrages bei der Organgesellschaft ausgewiesen werden können, bevorzugt.

### **Standpunkt der Expertengruppe**

Die rechtlich richtige Lösung ist der Ausweis beim Organträger. Lässt man die wirtschaftliche Betrachtungsweise, also den Ausweis bei der Organgesellschaft, zu, dann wird die Anknüpfung an den Steuerumlagevertrag als kritisch gesehen, darüber hinaus berücksichtigt die derzeitige Umsetzung nicht die Besonderheit

der deutschen Organschaft. Entweder führt man ein generelles Wahlrecht mit Hinweisen im Anhang oder einen klärenden Hinweis für die deutsche Organschaft ein. Der in der 131. Sitzung geäußerten Meinung des Rates, dass ein DRS nicht ausschlaggebend für die steuerliche Anerkennung der Organschaft sein könne, kann die Expertengruppe nicht folgen, da die Erfahrungen gezeigt haben, dass die Finanzverwaltung sehr wohl auch auf das handelsrechtliche Vorgehen schaut.

## Ermittlung

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

Im Standardentwurf ist nicht vorgesehen, zur Reduktion eines verbleibenden Passivüberhangs auch solche steuerlichen Verlustvorträge zu berücksichtigen, deren Verrechnungsfähigkeit erst nach Ablauf von fünf Jahren zu erwarten ist. Ungeachtet der ökonomischen Argumentation für eine Berücksichtigung, sieht der DSR eine weitergehende Verrechnung von darüber hinaus bestehenden steuerlichen Verlustvorträgen nicht durch die Intention des Gesetzes gedeckt.

- a) Befürworten Sie diese Lösung?
- b) Falls nein, welche Vorgehensweise befürworten Sie und wie argumentieren Sie die Übereinstimmung Ihrer Ansicht mit dem Gesetz?

Nr.	Branche	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	I	Nein	Eine Nichtberücksichtigung führe zu einem unangemessen hohen Ausweis des passiven Überhangs.
2	I	--	
3	V	Nein	„[...] Aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten ist es nicht sachgerecht, passive latente Steuern abzubilden, wenn andererseits steuerliche Verlustvorträge bestehen und mit Steuerzahlungen auf absehbare Zeit nicht zu rechnen ist. Auch wäre für diesen Fall die Bereitstellung einer Steuerplanung nicht notwendig, da im Falle des Vorliegens umfangreicher Verlustvorträge eine exakte Aufrechnung mit einem Passivüberhang keinen zusätzlichen Informationsnutzen stiften würde.“
4	V	--	
5	I	Nein	Befürwortung der ursprünglichen Fassung von DRS 10.11: „Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge sind anzusetzen, wenn der Steuervorteil aus dem Verlustvortrag mit hinreichender Wahrscheinlichkeit innerhalb der nächsten fünf Jahre realisiert werden kann.“
6	P	--	
7	V	Nein	Restriktive Auslegung könne vom Gesetzgeber nicht gewollt sein. Es werde daher die Auslegung des IDW befürwortet.
8	HS	Nein	Ein unter Vernachlässigung der Berücksichtigung des latenten Steuervorteils aus steuerlichen Verlustvorträgen ermittelter Passivposten sei mit Verweis auf § 274 Abs. 2 S. 2 HGB somit gleich wieder aufzulösen, weil mit einer Steuerbelastung in entsprechender Höhe gar nicht zu rechnen sei.
9	VU	Ja	



10	V	Nein	„Bereits nach dem Wortlaut der Vorschrift des § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB gilt die Beschränkung der Berücksichtigung steuerlicher Verlustvorträge auf den Zeitraum von fünf Jahren nur „bei der Berechnung aktiver latenter Steuern“. Die dem entgegenstehende Begründung (BT-Drs. 16/12407, S.114) ist demgegenüber nicht schlüssig. Insoweit sollte ausschließlich dem (eindeutigen) Wortlaut der Vorschrift gefolgt werden. Dies entspricht auch der zutreffenden Auffassung des IDW (vgl. ERS HFA 27 Rz. 14 2. Aufzählungspunkt), wobei bei einem Passivüberhang auch solche Verlustvorträge zu berücksichtigen sind, deren Verrechenbarkeit erst nach Ablauf von fünf Jahren zu erwarten ist. Eine Nichtberücksichtigung bzw. nur teilweise Berücksichtigung solcher steuerlichen Verlustvorträge würde zur Ermittlung und zum Ansatz einer künftigen Steuerbelastung führen, die in dieser Höhe tatsächlich gar nicht zu erwarten ist.“
11	B	Nein	„Die Formulierung in Tz. 21a ist ungenau. Was sind die „entsprechenden“ Geschäftsjahre? Abzustellen ist auf die voraussichtliche Verrechenbarkeit der Verluste aus dem Abbau abzugsfähiger temporärer Differenzen mit den Gewinnen aus dem Abbau der zu versteuernden temporären Differenzen. Soweit es um die Nutzung von Verlustvorträgen geht, ist die Auffassung des IDW überzeugender. Die Begrenzung des Prognosehorizonts auf fünf Jahre (so Tz. 35) führt ggf. zum Ausweis von Steuer Mehrbelastungen, die niemals eintreten werden. Der Gesetzeswortlaut steht der IDW-Auffassung u.E. nicht entgegen. Darin heißt es, „steuerliche Verlustvorträge sind bei der Berechnung aktiver latenter Steuern in Höhe der innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen“. Er lässt Raum für die Deutung, die Beschränkung des Prognosezeitraums gelte nur für die Berechnung aktiver latenter Steuern i.S.d. § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB als Teil einer Netto- Steuerentlastung. Diese Auslegung kollidiert zwar mit der Begründung des Rechtsausschusses. Die Ausschussbegründung selbst reflektiert aber nur einen Teil des Meinungsspektrums der am Gesetzgebungsprozess Beteiligten. Zudem lässt sie sich kaum mit dem objektivierten Willen des Gesetzgebers vereinbaren. Dieser bestand erkennbar darin, die Gefahr einer Überbewertung aktiver latenter Steuern zu begrenzen. Diese Zielvorgabe rechtfertigt den Ausweis fiktiver Steuer Mehrbelastungen nicht. Er konterkarierte vielmehr die Tendenz des BilMoG, überzogenes Vorsichtsdanken aus der handelsrechtlichen Rechnungslegung zu verbannen.“
12	VU	--	
13	VU	Nein	Die Beschränkung sei nur bei aktiven latenten Steuern zu beachten.
14	B	Ja	Wirtschaftlich sinnvoller wäre der Vorschlag des IDW, der DSR sei aber an den eindeutig dargelegten Willen des Gesetzgebers gebunden.
15	I	Nein	Anlehnung an IDW wird befürwortet.
16	V	Nein	„[...] Aus Differenzen zwischen Handelsbilanzwerten und steuerlichen Wertansätzen, deren Abbau zum Entstehen steuerpflichtiger Erträge führt, kann keine steuerliche Belastung des Bilanzierenden resultieren, soweit zeitlich unbegrenzt nutzbare steuerliche Verlustvorträge bestehen, die mit diesen Erträgen verrechnet werden können. Die steuerlichen Verlustvorträge und die Erträge müssen hierzu



		<p>derselben Steuerart und derselben Steuerbehörde zuzuordnen sein.</p> <p>Die gesetzliche Begrenzung der Aktivierung von Vorteilen aus steuerlichen Verlustvorträgen soll verhindern, dass latente Steuern aktiviert werden, die allein auf der ungewissen Einschätzung von steuerpflichtigen Erträgen in der ferneren Zukunft beruhen. Dem ist angesichts des Vorsichtsprinzips uneingeschränkt zuzustimmen.</p> <p>Werden passive latente Steuern angesetzt, so setzt dies die Erwartung entsprechender Steuerbelastungen voraus. Solche können aber nur entstehen, soweit keine konkret verrechenbaren steuerlichen Verlustvorträge vorliegen. Mit anderen Worten: Führt der Abbau einer Wertdifferenz – vor Abzug des steuerlichen Verlustvortrags – annahmegemäß zu positiven steuerpflichtigen Einkünften, so begründet dies unmittelbar und ohne zeitliche Beschränkung die Nutzbarkeit des steuerlichen Verlustvortrags. Eine Nichtberücksichtigung bzw. nur teilweise Berücksichtigung solcher Verlustvorträge würde zur Ermittlung und zum Ansatz einer künftigen Steuerbelastung führen, die in dieser Höhe tatsächlich gar nicht zu erwarten ist (vgl. IDW ERS HFA 27, Tz. 14).</p> <p>Eine Berücksichtigung auch solcher steuerlichen Verlustvorträge, mit deren Verrechenbarkeit erst jenseits der Fünf-Jahres-Frist zu rechnen ist, entspricht der bisherigen Praxis bei der Anwendung der §§274, 306 HGB vor Inkrafttreten des BilMoG. Nach unserem Verständnis wollte der Gesetzgeber nur eine über diese sachgerechte und bewährte Praxis hinausgehende Berücksichtigung von steuerlichen Verlustvorträgen begrenzen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Bilanzierende sich für den Netto- oder den Bruttoausweis entscheidet. Soweit aktivierten Vorteilen aus steuerlichen Verlustvorträgen mit diesen verrechenbare passive Latenzen gegenüberstehen, kommt die Begrenzung auf fünf Jahre nicht zum Tragen.“</p>
--	--	--

Frage 8 (E-DRS 24 Tz. 36. i.V.m. A9.)

Im Standardentwurf wird festgelegt, dass im Falle von Personengesellschaften steuerliche Ergänzungsbilanzen bei der Ermittlung der steuerlichen Wertansätze zu berücksichtigen sind. Posten in steuerlichen Sonderbilanzen einzelner Gesellschafter gehören dagegen nicht zu den handelsrechtlich der jeweiligen Personengesellschaft zuzurechnenden Vermögensgegenständen und Schulden; sie dürfen daher nicht berücksichtigt werden.

- Befürworten Sie diese Regelung?
- Falls nein, welche Vorgehensweise empfehlen Sie?

Nr.	Branche	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	I	Ja	
2	I	-	
3	V	Ja	
4	V	Ja	



5	I	--	
6	P	--	
7	V	--	
8	HS	Nein	Die Regelung führe zu einem unvollständigen Ausweis der latenten Gewerbesteuerzahlungen.
9	VU	--	
10	V	Nein	„Sofern entsprechend der herrschenden Meinung als effektiver Ertragsteueraufwand der gesamte Gewerbesteueraufwand abgebildet werden soll, kann die Abgrenzung latenter Steuern auf Differenzen aus Sonderbilanzen nicht grundsätzlich versagt werden. Wir regen daher eine Klarstellung an, dass der Ausweis latenter Steuern auf temporäre Differenzen, die zwischen Handels- und Steuerbilanz des Gesellschafters entstehen, erfolgen kann.“
11	B	--	
12	VU	--	
13	VU	--	
14	B	Ja	
15	I	Ja	
16	V	--	Nicht explizit auf diese Frage eingegangen, aber grundsätzliche Zustimmung zu dem Entwurf abgesehen von wenigen Einzelfragen, auf die direkt eingegangen wurde.

### **Zusammenfassung**

Die im Standardentwurf vorgeschlagene Vorgehensweise bzgl. der Berücksichtigung von Verlustvorträgen bei einem sich insgesamt ergebenden passiven Überhang latenter Steuern wird abgelehnt. Dahingehend wird die Regelung, dass im Falle von Personengesellschaften steuerliche Ergänzungsbilanzen bei der Ermittlung der steuerlichen Wertansätze zu berücksichtigen sind, überwiegend befürwortet.

### **Standpunkt der Expertengruppe**

Hinsichtlich des Betrachtungszeitraums bei Verlustvorträgen ist zu beachten, dass sich hier auch eine Verkomplizierung der steuerlichen Planungsrechnung ergibt. In einem ersten Schritt zur Erstellung der steuerlichen Planungsrechnung muss zwischen temporären Differenzen und Verlustvorträgen unterschieden werden, was nach Ansicht der Experten für die Anwender schon recht komplex werden könne. Hätte man nun noch unterschiedliche Betrachtungszeiträume für die Verlustvorträge müsste in einem zweiten Schritt zur Erstellung der steuerlichen Planungsrechnung unterschieden werden, ob a) ein sich insgesamt ergebender passiver Überhang latenter Steuern vorliegt und b) welche Verlustvorträge mit diesem verrechnet werden. Auf der anderen Seite führt eine Nichtbeachtung zur Fehlbewertung passiver latenter Steuern. Die Experten schlagen daher vor, die zeitliche Dimension grundsätzlich auszublenden und nur bei einem sich insgesamt ergebenden aktiven Überhang latenter Steuern zu berücksichtigen.



Die Ausführungen zur Berücksichtigung von steuerlichen Ergänzungsbilanzen gelten in jedem Fall für den Standardfall, dass es sich bei dem Ersteller der Sonderbilanz um eine natürliche Person handelt. Problematisch wird der Sachverhalt, wenn es sich bei dem Ersteller der Sonderbilanz um einen Teil des Konzernverbundes handelt. Es sollte daher vielleicht eine Negativabgrenzung erfolgen, oder aber man nimmt den vorhergenannten Fall in den Standard mit auf.

## Änderung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen

Frage 9 (E-DRS 24 Tz. 52. i.V.m. A11.)

Ändert sich der Buchwert latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen, so sind die Anpassungen entsprechend der Bildung latenter Steuern zu erfassen.

- a) Befürworten Sie diese Lösung?
- b) Falls nein, welche Vorgehensweise empfehlen Sie?

Nr.	Branche	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	I	Nein	Das internationale Konzept ist nach Ansicht der Kommentatoren nicht einschlägig. „[...] Veränderungen der latenten Steuern durch Gesetzesänderungen sind stets außergewöhnliche Steuereffekte, die in einer Überleitungsrechnung des erwarteten zum ausgewiesenen Steueraufwand gesondert erläutert werden müssen. Vor diesem Hintergrund entsteht durch eine gesonderte Abgrenzung derjenigen Effekte, die aus erfolgsneutral gebildeten Steuern entstanden sind, auch kein zusätzlicher Informationsgehalt. [...]“
2	I	--	
3	V	Ja	
4	V	--	
5	I	Ja	
6	P	--	
7	V	Ja	
8	HS	--	
9	VU	Nein	Außer für die BilMoG Erstanwendung habe der Gesetzgeber keine Möglichkeit der ergebnisneutralen Verrechnung von Aufwendungen und Erträgen mit den Gewinnrücklagen geschaffen.
10	V	Ja	Wir gehen „hierbei davon aus, dass sich diese Regel nicht auf die aufgrund der Erstanwendungsregeln neutral gebuchten Beträge bezieht. Oder sollen z.B. neutral auf bestehende Verlustvorträge aktivierte latente Steuern bei deren Nutzung oder Änderung aufgrund von Steuersatzänderungen auch neutral gebucht werden? Hier sollte eine Klarstellung über die weitere Entwicklung dieser neutral gebuchten Beträge erfolgen.“



11	B	--	
12	VU	--	
13	VU	Ja	
14	B	Ja	Hinweisempfehlung, dass sich dies nicht auf im Rahmen der Erstanwendung des BilMoG gebildete latente Steuern bezieht. Gleiches gelte (bis auf wenige Ausnahmen) auch für solche latenten Steuern, die im Zusammenhang mit Unternehmenserwerben auf aufgedeckte stille Reserven und Lasten entfallen.
15	I	Ja, nur für KA	Zusammenfassend wird eine Abänderung dahingehend empfohlen, dass keine Anwendung für handelsrechtliche Jahresabschlüsse zu erfolgen habe. Diesbezüglich wird die Regelung aus IDW ERS HFA 27 Tz. 33 bevorzugt: <i>„Die Aktivierung und Passivierung bzw. Auflösung latenter Steuern ist grundsätzlich erfolgswirksam vorzunehmen. Soweit temporäre Differenzen zwischen handelsrechtlichen und steuerlichen Wertansätzen allerdings bei der erfolgsneutralen Einbuchung von Anschaffungsvorgängen entstehen (z.B. Sacheinlagen, Verschmelzungen, Unternehmenserwerbe), ist es sachgerecht, auch die in diesem Zusammenhang ansatzpflichtige bzw. -fähige latente Steuer erfolgsneutral (gegen Eigenkapital bzw. Geschäfts- oder Firmenwert) einzubuchen. Anpassungen ursprünglich erfolgsneutral erfasster latenter Steuern aufgrund geänderter Steuersätze oder sonstiger steuerlicher Vorschriften sind dagegen erfolgswirksam zu behandeln.“</i>
16	V	Nein	„[...] Unseres Erachtens sind die Auswirkungen geänderter Steuersätze bzw. Steuergesetze unabhängig von der Ergebniswirksamkeit der erstmaligen Bilanzierung der latenten Steuern regelmäßig als Aufwand bzw. Ertrag zu berücksichtigen. Eine ergebnisneutrale Einbuchung latenter Steuern erfolgt z.B. im Rahmen von Unternehmenserwerben. Spätere Wertänderungen von im Zuge von Unternehmenserwerben zugegangenen Vermögensgegenständen und Schulden sind ergebniswirksam zu berücksichtigen. Das Gleiche muss für daraus resultierende Veränderungen des Buchwerts latenter Steuern gelten. In gleicher Weise müssen auch Veränderungen des Buchwerts latenter Steuern, die aus geänderten Steuersätzen bzw. Steuergesetzen resultieren, ergebniswirksam erfasst werden (vgl. IDW ERS HFA 27, Tz. 33 Satz 3).“

### Zusammenfassung

Die vom DSR vorgeschlagene Vorgehensweise zur Erfassung von Effekten, die auf Gesetzesänderungen wird grundsätzlich unter der Voraussetzung, dass dieses nicht für die Erstanwendung des BilMoG gilt, positiv bewertet. Davon abgesehen ist aber auch auf den Einwand hinzuweisen, dass der Gesetzgeber die ergebnisneutrale Erfassung von Aufwänden und Erträgen nicht bzw. nur in Ausnahmefällen, wie der Erstanwendung, vorsieht.

### Standpunkt der Expertengruppe

Hier sollte eine Klarstellung erfolgen, dass diese Vorgehensweise nicht die ergebnisneutral erfassten Effekte aus der Erstanwendung der BilMoG sowie aufgrund von Konsolidierungsmaßnahmen betreffen kann.

**Ausweis**

Frage 10 (E-DRS 24 Tz. 54.ff. i.V.m. A12.):

Im Standardentwurf wird festgelegt, wie Aufrechnung und Verrechnung zu erfolgen haben.

- a) Ist die Vorgehensweise angemessen?  
 b) Falls nein, aus welchen Gründen bzw. welche Vorgehensweise empfehlen sie?

Nr.	Branche	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	I	Ja	
2	I	--	
3	V	Ja	„[...] Allerdings ist das Beispiel zu den Ausweaisalternativen nicht korrekt dargestellt. Der Fehler liegt dabei im Einbezug der absoluten Beträge hinsichtlich der steuerlichen Verlustvorträge. Hier müsste jedoch das Ergebnis aus der Multiplikation der steuerlichen Verlustvorträge i.H.v. 80 GE (voraussichtlich in den nächsten 5 Jahren realisierter Betrag) mit dem anzuwendenden Steuersatz für die Verrechnung verwendet werden. Alternativ müsste der Text dahingehend angepasst werden, dass es sich bei den 100 bzw. 80 GE bereits um aktive Latenzen aus steuerlichen Verlustvorträgen handelt und nicht um deren Absolutbeträge.“
4	V	Bedingt	„Forderung: Die "Aufrechnung" sollte entsprechend dem mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers keiner Beschränkung unterliegen.“ „Die Saldierung von aktiven und passiven latenten Steuern ist laut Gesetz möglich. Auch aus der Gesetzesbegründung geht nicht hervor, dass Restriktionen an das Saldierungswahlrecht gestellt werden. Gerade die mögliche Zusammenfassung von latenten Steuern gem. §§ 274 u. 306 HGB und der Wortlaut "können auch unverrechnet angesetzt werden" sprechen für ein vom Gesetzgeber gewolltes umfassendes Saldierungswahlrecht. Dies wird durch Tz. 59 E-DRS 24 konterkariert, in dem an die "Aufrechnung" dieselben strengen Auflagen gestellt werden wie nach IFRS. Laut Ergebnisbericht der 137. DSR-Sitzung vom 02./03. November 2009 wird auf IAS 12.71ff. Bezug genommen. Derartig strenge Vorgaben an die Saldierung gehen über den Gesetzestext weit hinaus und verhindern das vom Gesetzgeber geschaffene umfassende Saldierungswahlrecht. Eine Saldierung über die verschiedenen Tochtergesellschaften hinweg würde somit praktisch unmöglich gemacht.“
5	I	Ja	
6	P	--	



7	V	--	
8	HS	--	
9	VU	Nein	Eine Regelung sei nicht erforderlich.
10	V	--	
11	B	--	
12	VU	--	
13	VU	--	
14	B	Nein	„[...] Der Gesetzgeber spricht sowohl in § 274 HGB als auch in § 306 HGB von „unverrechnet“ bzw. „zusammengefasst“ [...] [...] hat [...]der Gesetzgeber (ggf. auch aus Vereinfachungsgründen) [...] die vollständige Verrechnung aktiver und passiver latenter Steuern als Wahlrecht vorgesehen. [...] Ergänzend sollte im Standard noch einmal klargestellt werden, dass auch die Saldierung latenter Steuern innerhalb des Organkreises zulässig ist.“
15	I	Nein	„[...] Der Grund für die Unterscheidung zwischen Aufrechnung und Saldierung ist für den Rechtsanwender nicht unmittelbar ersichtlich und daher klärungsbedürftig. Wir plädieren für eine Regelung in Anlehnung an die Saldierungsgrundsätze des IAS 12. [...]“
16	V	--	Nicht explizit auf diese Frage eingegangen, aber grundsätzliche Zustimmung zu dem Entwurf; abgesehen von wenigen Einzelfragen, auf die direkt eingegangen wurde.

### **Zusammenfassung**

Tendenziell wird die Aufnahme von Regelungen zur Auf- und Verrechnung positiv bewertet. Es hat sich aber gezeigt, dass die Formulierung noch einmal überarbeitet werden sollte: „Der Grund für die Unterscheidung zwischen Aufrechnung und Saldierung ist für den Rechtsanwender nicht unmittelbar ersichtlich und daher klärungsbedürftig.“

### **Standpunkt der Expertengruppe**

Durch Einführung von Definitionen zur Aufrechnung und Verrechnung in Tz. 7 des Standards sollten die Unsicherheiten beseitigt werden. Des Weiteren sollte bei der Definition zur Verrechnung klargestellt werden, dass diese synonym zur Saldierung verwandt wird.

### **Angaben im Konzernanhang**

*Frage 11 (E-DRS 24 Tz. 62. i.V.m. A13.):*



Im Standardentwurf wird die Angabe, auf welchen temporären Differenzen die latenten Steuern beruhen, auch für den Fall gefordert, dass keine latenten Steuern aufgrund der Ausnutzung von Wahlrechten ausgewiesen werden.

- a) Befürworten Sie diese Forderung?  
 b) Falls nein, welche Vorgehensweise befürworten Sie und wie argumentieren Sie die Übereinstimmung Ihrer Ansicht mit dem Gesetz?

Nr.	Branche	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	I	Ja	Klarstellung, dass „auch ein über den Saldierungsbereich hinausgehender Aktivüberhang latenter Steuern, der im Rahmen des Aktivierungswahlrechts nicht angesetzt wird, gemeint ist.“
2	I	Nein	„[...]faktisch wird das „echte“ Wahlrecht jedoch zu einem „unechten“ Wahlrecht, denn der ausufernde bürokratische Formalismus, der zum sachgerechten Ansatz latenter Steuern benötigt wird, wird de facto verpflichtend eingeführt. [...] Wir halten vielmehr folgende Formulierung für ausreichend: Tz.63 Die Angabe, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen latente Steuern beruhen, hat für die latenten Steuern zu erfolgen, die im Falle der Nutzung von Wahlrechten zum Ausweis geführt haben. Die Erläuterung von Differenzen, die dem Ansatzverbot nach § 306 S. 4 HGB unterliegen, ist nicht erforderlich.“
3	V	Nein	„Um das Aktivierungswahlrecht und die damit u. a. bezweckte Entlastung der Unternehmen nicht ad absurdum zu führen, sollte eine qualitative Angabe zu den wesentlichen Quellen temporärer Differenzen ausreichen. Dies ist nach unserem Verständnis im Einklang mit dem Gesetzestext. [...]“
4	V	Nein	„[...] Angaben über nicht angesetzte latente Steuern und Verlustvorträge aufgrund der Ausübung von Wahlrechten sind nicht als Pflichtangabe im Anhang erforderlich.“
5	I	Nein	Es ergebe sich kein zusätzlicher Informationsgehalt durch die Angabe. Die Regelung gehe über das Gesetz hinaus.
6	P	--	
7	V	Nein	Lasse sich aus dem Gesetz nicht ableiten
8	HS	--	
9	VU	Nein	Die Forderung sei contra legem.
10	V	Nein	Für den Fall, dass keine latenten Steuern aufgrund des bestehenden Wahlrechts ausgewiesen werden, sollten qualitative Anhangangaben als ausreichend angesehen werden. Eine detaillierte Darstellung, auf welchen Differenzen die bilanzierten latenten Steuern beruhen, würde dem mit der Einräumung des Wahlrechts intendierten Vereinfachungseffekt zuwiderlaufen. Nicht praktikabel wäre eine detaillierte Aufstellung im Anhang über Differenzen, die – getrennt nach Bilanzpositionen – zu latenten Steuern führen. Eine derartige Verpflichtung ist aus § 285 Nr. 29 HGB nicht abzuleiten. Dies sollte im Entwurf entsprechend klargestellt werden.
11	B	--	



12	VU	--	
13	VU	--	
14	B	Ja	Diese Angabe könne dem Aktivierungswahlrecht latenter Steuern zu wider laufen, drücke aber den Willen des Rechtsausschusses aus. Es können sich aber erhebliche praktische Zuordnungsprobleme für den Fall ergeben, dass latente Steuern unverrechnet ausgewiesen werden und vom Aktivierungswahlrecht kein Gebrauch gemacht werde. In diesem Fall müsse der Bilanzierende entscheiden, welche aktiven latenten Steuern angesetzt und damit erläuterungspflichtig und welche aktiven latenten Steuern nicht angesetzt und entsprechend nicht erläuterungspflichtig wären.
15	I	Ja	Durch eine entsprechende Klarstellung durch das DRSC solle deutlich zum Ausdruck kommen, dass quantitative Angaben für ausgewiesene Bilanzposten angegeben werden können, jedoch keine Verpflichtung hierzu bestehe.
16	V	Nein	„[...] Über den Saldierungsbereich hinausgehende Latenzen, die zu aktiven latenten Steuern führen würden, aber in Ausübung des Wahlrechts nicht aktiviert werden, bedürfen u.E. keiner Erläuterung (vgl. IDW ERS HFA 27, Tz. 36 a.E.). Andernfalls würde die vom Gesetzgeber mit dem Ansatzwahlrecht angestrebte Vereinfachungsmöglichkeit aufgrund der für die Anhangangabe notwendigen Dokumentationsmaßnahmen zunichte gemacht.“

### **Zusammenfassung**

Die geforderte Angabe zu latenten Steuern, die zwar ansatzpflichtig aber nicht ausweispflichtig sind, wird als Aushebelung des gesetzlich eingeführten Aktivierungswahlrechts gesehen. Darüber hinaus wird von den Kommentatoren mehrheitlich weiterhin von einem sich ergebenden Aktivüberhang und einem sich daraus ergebenden Nichtausweis ausgegangen, was nicht zu der gleichen Tiefe der Dokumentation führen würde, als wenn dies nicht von vornherein angenommen werden könne. Dem folgend „würde die vom Gesetzgeber mit dem Ansatzwahlrecht angestrebte Vereinfachungsmöglichkeit aufgrund der für die Anhangangabe notwendigen Dokumentationsmaßnahmen zunichte gemacht“.

### **Standpunkt der Expertengruppe**

Nach Ansicht der Experten trennt der Gesetzgeber den Ansatz/Ausweis klar von den Anhangangaben und verlangt die Erläuterung der latenten Steuern (nicht nur der ausgewiesenen), während er für andere Posten explizit die Erläuterung der ausgewiesenen Beträge verlangt (z.B. Rückstellungen für Pensionen). Es sind daher alle latenten Steuern zu erläutern (inkl. Spitze). Es sollte aber im Standard ein Hinweis erfolgen, dass diese Angaben qualitativ erfolgen können.

### **Weitere Anregungen zum Entwurf**

*Frage 12*



- a) Welche bislang unregulierten Sachverhalte sollten ggf. in den Standard aufgenommen werden? Bitte geben Sie Gründe an.
- b) Welche im Entwurf berücksichtigten Sachverhalte erachten Sie ggf. als nicht regelungsbedürftig bzw. empfehlenswert? Bitte geben Sie Gründe an.
- c) Sollten einzelne verpflichtende Regelungen eher empfohlen werden oder gibt es Empfehlungen, die Ihrer Meinung nach verpflichtend vorgeschrieben werden sollten? Bitte geben Sie Gründe an.
- d) Haben Sie über die in den vorhergehenden Fragen hinausgehende Anmerkungen zum Entwurf, die hier nicht explizit adressiert wurden?

Nr.	Branche	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	I	--	
2	I	--	
3	V	<ul style="list-style-type: none"> <li>Überleitungsrechnung</li> <li>Personengesellschaften, kleine Kapitalgesellschaften</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>„Nicht im Einklang mit dem Gesetz ist die Forderung des E-DRS 24.65 nach einer Überleitungsrechnung. Aus den Angabepflichten des § 285 Nr. 29 HGB lässt sich diese Forderung nicht ableiten. Fraglich ist in diesem Zusammenhang auch die Argumentation in E-DRS 24.A13, nach der die Überleitungsrechnung dem Interesse der besseren Information des Abschlussadressaten dient. So belegen die Ergebnisse einer empirischen Studie der VMEBF e. V. in Kooperation mit der Stiftung Familienunternehmen (vgl. <a href="http://www.vmebf.de">www.vmebf.de</a>), dass gerade die Adressaten der Abschlüsse von Familienunternehmen den Informationen zu latenten Steuern sehr geringe Bedeutung beimessen.“</li> <li>„Klärungsbedarf sehen wird zudem in Bezug auf latente Steuern bei Personengesellschaften im Übergangszeitpunkt sowie hinsichtlich des Vorgehens in kleinen Kapitalgesellschaften, die die Befreiungsmöglichkeit gem. § 274a HGB in Anspruch nehmen, und sonstigen Rechtsformen.“</li> </ul>
4	V	<ul style="list-style-type: none"> <li>Berücksichtigung von Verlustvorträgen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>„Forderung: Es sollten Hinweise gegeben werden, wie eine sachgerechte und plausible Schätzung für Jahre ohne Unternehmensplanung erfolgen kann. Bei kürzeren Unternehmensplanungen als fünf Jahren sollte zudem auch ein kürzerer Zeitraum zugrunde gelegt werden dürfen (vgl. auch Kozikowski/Fischer, in Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl. § 274 Rn. 44). Die Fortschreibung innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraumes z. B. durch Extrapolation sollte allenfalls als Wahlrecht ausgestaltet sein. Dem Informationsbedürfnis des Abschlussadressaten über das gewählte Vorgehen könnte in diesem Zusammenhang durch eine entsprechende Anhangangabe entsprochen werden.“</li> <li>„Erstreckt sich die Unternehmensplanung über einen kürzeren Zeitraum als fünf Jahre, ist laut E-DRS 24 trotzdem der gesamte Fünf-Jahres-Zeitraum zu berücksichtigen. Es soll in diesen Fällen für die fehlenden Jahre eine sachgerechte Schätzung vorgenommen werden, z. B. durch Extrapolation. Gerade bei volatilen Ergebnissen und/oder unsicheren Märkten scheint eine Extrapolation nur schwer möglich.“</li> <li>Anders als z. B. bei Immobiliengesellschaften oder in anderen Wirtschaftszweigen mit langfristigen Vertragsvereinbarungen, die eher in der Lage sind, Planungen für fünf Jahre abzubilden, gibt es im Handel keine solch konstanten Größen. Hier ist eine realistische Planung nur für wesentlich kürzere Zeiträume möglich. Die verbleibenden Jahre des 5-Jahreszeitraums müssten folglich grob geschätzt werden. Die Aussagekraft einer solchen Schätzung erscheint fraglich. Je nach Interessenlage des</li> </ul>



		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Angaben im Konzernanhang (qualitativ/ quantitativ)</li>   <li>• Überleitungsrechnung</li> </ul>	<p>bilanzierenden Unternehmens kann eine solche Schätzung vom konservativen Ansatz (z. B. linearer Durchschnitt der letzten 2 Jahre) bis hin zum optimistischem Ansatz (z.B. Vervielfachung des Ergebnisses des letzten Planjahres) reichen.</p> <p>Hintergrund und Intention des Fünf-Jahres-Zeitraums soll laut Gesetzesbegründung sein, dass "sichergestellt wird, dass damit die zugrundeliegenden Wahrscheinlichkeiten für Dritte nachvollziehbar bleiben" (BT-Drs. 16/10067, S. 67 Begründung zu Nr. 25). Ein Fünf-Jahres-Zeitraum kann für Dritte aber nicht nachvollziehbar sein, wenn eine Planung bspw. nur für ein Jahr existiert und die restlichen Jahre irgendwie extrapoliert werden. Dies kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, der die Aussagekraft für den Abschlussadressaten offensichtlich in den Vordergrund stellt. Gerade diese Aussagekraft ist im Jahresabschluss nicht mehr erkennbar, wenn nur sehr grobe Ergebnisschätzungen vorgenommen werden.“</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• „Laut Ergebnisbericht der 137. DSR-Sitzung wurde beschlossen, "die Pflichtangaben von latenten Steuern im Konzernanhang auf qualitative Erläuterungen zu beschränken". Zu dieser Grundaussage passt das Erfordernis zur Darlegung der quantitativen Differenzen bis zur Ebene der römischen Zahlen bzw. Buchstaben nach HGB-Gliederungsschema in Tz. 62 ebenso wenig, wie die Zusammenfassung des E-DRS 24, in der lediglich steht: "Im Anhang ist zwingend anzugeben, auf welchen temporären Differenzen latente Steuern beruhen...". Auch wenn Tz. 62 als "Kann"-Vorschrift ausgestaltet ist, ist die Grundaussage aus dem Ergebnisbericht, wonach qualitative Angaben ausreichen, im E-DRS 24 nicht wiederzufinden. Aus Anwendersicht wäre zudem ein Beispiel, wie man Anhangangaben qualitativ erläutert, hilfreich gewesen.</li> </ul> <p>Forderung: Die Feststellung, dass qualitative Angaben ausreichend sind, sollte explizit auch aus E-DRS 24 hervorgehen.“</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• „Laut Ergebnisbericht der 137. DSR-Sitzung will der DSR an der Überleitungsrechnung aus dem bestehenden DRS 10 festhalten. Während in einem früheren Entwurf des E-DRS 24 (5. Entwurf vom 26.10.2009) noch von "soll" die Rede war, ist jetzt bei der Überleitungsrechnung eine klare Verpflichtung "ist" für den Anwender zu erkennen. Auch die Gliederung dieser Überleitungsrechnung ist jetzt noch ausführlicher dargestellt als noch im letzten Entwurf, auch wenn der Inhalt der Gliederung in Tz. 66 jetzt offenbar als Wahlrecht ausgestaltet ist. Die Pflicht zur Erstellung einer Überleitungsrechnung erstaunt vor dem Hintergrund, dass der IDW in ERS HFA 27 in Tz. 35 eindeutig feststellt, dass "eine Verpflichtung zu einer solchen Überleitungsrechnung sich dem Gesetzeswortlaut allerdings nicht entnehmen lässt". Der Gesetzgeber hatte die Überleitungsrechnung nur in der Begründung des ursprünglichen Gesetzesentwurfs (BT-Drs. 16/10067) erwähnt, sie aber weder in das Gesetz aufgenommen, noch in der endgültigen Fassung der Gesetzesbegründung wiederholt. Auch die Literatur spricht sich gegen eine vom Gesetzgeber vorgesehene Verpflichtung für eine Überleitungsrechnung aus (Kühne /Melcher/ Wesemann in WPg 20/2009, S. 1013 m.w.N.).</li> </ul>
--	--	--	---



			Forderung: E-DRS 24 sollte keine Überleitungsrechnung als Pflichtangabe fordern.“
5	I	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Steuersatz bei der Eliminierung von konzerninternen Lieferungen und Leistungen</li> <li>• Konzerneinheitlicher Steuersatz</li> <li>• Ermittlung auf Bilanzpostenebene</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• „Wir betrachten die Berechnung der latenten Steuern mit dem Steuersatz des empfangenden Unternehmens als nicht sachgerecht. Vielmehr sollte der Steuersatz des liefernden Unternehmens für die Bewertung herangezogen werden. Das im Konzern eliminierte Ergebnis ist beim liefernden Unternehmen entstanden, und folglich ist auf diese temporäre Differenz der Steuersatz des liefernden Unternehmens anzuwenden. Diese Vorgehensweise deckt sich mit den Anforderungen von SFAS 109.124, wohingegen IAS keine explizierten Regelungen nennt.“</li> <li>• „Zusätzlich möchten wir darauf hinweisen, dass in der Praxis die Bewertung mit dem unternehmensindividuellen Steuersatz zu einem erheblichen Aufwand führt. Wir schlagen daher vor, dass in begründeten Ausnahmefällen eine Bewertung mit einem konzerneinheitlichen Steuersatz zulässig ist.“</li> <li>• „Die Berechnung der latenten Steuern auf dieser Ebene (Einzelgeschäftsebene) ist in der Praxis nicht möglich. Vielmehr sollte die bereits im IDW ERS HFA 27, Tz. 30 vorgeschlagene Regelung übernommen werden, Diese besagt, dass die temporären Differenzen aus einem Vergleich auf Ebene der Bilanzposten zu erfolgen hat. Dies ist aus Praktikabilitätsgründen zu begrüßen. Die inhärente Saldierung durch die Zusammenfassung einzelner Vermögensgegenstände, Schulden sowie Rechnungsabgrenzungsposten zu Bilanzposten ist aus unserer Erfahrung heraus zu vernachlässigen. Diese Vereinfachung entspricht auch dem Grundsatz der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit.“</li> </ul>
6	P	Abschaffung des Diskontierungsverbots	„Eine Einführung eines Diskontierungsgebotes in den DRS würde nach aktueller Gesetzeslage eine explizite Abweichung zum HGB schaffen. Dies kann jedoch kein Grund sein, eine Abzinsung nicht explizit für die Konzernrechnungslegung zu fordern. Denn gerade die Rechnungslegung international agierender Konzerne darf nicht in das enge Korsett der konsensualen handelsrechtlichen Interessenregelung gezwungen werden. Vielmehr sollte der Konzernabschluss aufgrund seines supranationalen Adressatenkreises ein Leuchtturm der Harmonisierungstendenzen sein und als positiver Wertgeber der Entwicklung einer dynamischen und global einheitlichen Rechnungslegung aufgefasst werden. Die kurzfristig dadurch notwendigerweise entstehende Abweichung zum HGB ist dabei das unumgängliche Schicksal der Avantgarde.“
7	V	Problematik der quasi-permanenten Differenzen bei Altfällen	„Im Zusammenhang mit dem Übergang auf das neue Recht enthält Tz. 69 nur den Hinweis auf die Übergangsregelung gem. Art. 67 Abs. 6 EGHGB n. F. Dort wird keine Regelung für die Behandlung von sog. quasipermanenten Differenzen in den Jahren vor Inkrafttreten des § 274 HGB n. F. getroffen. Wir halten eine solche Übergangsregelung jedoch aus den folgenden Gründen für dringend erforderlich: Unstreitig ist, dass quasi-permanente Differenzen nach dem bilanzorientierten Temporary-Konzept, das sich der Gesetzgeber nunmehr zu Eigen gemacht hat, zukünftig einer latenten Steuerabgrenzung zu unterwerfen sind. Allerdings war und ist es auf Grundlage des derzeit noch geltenden Timing-Konzepts zulässig - wenn nicht sogar zwingend - keine latenten Steuern bei derartigen Differenzen zu



			berücksichtigen. Dementsprechend führt die Anwendung des § 274 HGB n. F. in nennenswertem Umfang zu einer echten „Nachholung“ solcher im Regelfall passiver latenter Steuern, falls keine Übergangsregelung für solche Sachverhalte getroffen wird. Dies kann u. E. nicht im Sinne des Gesetzgebers sein. Dass er diese Problematik im Gesetzgebungsverfahren nicht aufgegriffen und gelöst hat, ist vermutlich auf die Annahme zurückzuführen, dass die latente Steuerabgrenzung auf quasi-permanente Differenzen schon immer obligatorisch gewesen wäre und § 274 HGB n. F. diese Rechtslage lediglich klarstelle. Das ist jedoch nicht der Fall; sowohl in der Unternehmenspraxis als auch in der Kommentierung gab es die Auffassung, bei quasi-permanenten Differenzen bestehe keine Passivierungspflicht. Daher plädieren wir in diesem Zusammenhang für eine Option, insoweit die bisherigen Bilanzierungsgrundsätze beibehalten zu können bzw. nicht nachträglich latente Steuern auf solche quasi-permanente Differenzen bilden zu müssen.“
8	HS	--	
9	VU	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Überleitungsrechnung</li> <li>• Definition steuerliche Wertansätze</li> <li>• Ermittlung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gehe über das Gesetz hinaus.</li> <li>• Was sei unter „für steuerliche Zwecke korrespondierende Werte“ zu verstehen?</li> <li>• Eine Ermittlung auf Ebene der Bilanzposten wird vorgeschlagen.</li> </ul>
10	V	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aufnahme Sonderposten</li> <li>• Teilweise Ausübung des Aktivierungswahlrechts</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• „Nach unserer Überzeugung sind auf alle Sonderposten (inkl. § 6b EStG, § 340g HGB und der Fonds zur baupartetechnischen Absicherung) grundsätzlich aktive latente Steuern nach § 274 HGB n.F. zu bilden, für ein Ansatzverbot gibt es keinen Raum.“</li> <li>• „Unserer Einschätzung nach ist das Aktivierungswahlrecht nach § 274 HGB n.F. auch teilweise auszuüben.“</li> </ul>
11	B	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Berücksichtigung von Verlustvorträgen</li> <li>• Latente Steuern aus der Kaufpreisallokation</li> <li>• Überleitungsrechnung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Die Begründung für das generelle Abstellen auf einen fünfjährigen Prognosehorizont (Tz. 20) überzeugt nicht. Nach Tz. A4 soll dem Vorsichtsprinzip nicht durch pauschalisierte Risikoabschläge, sondern durch eine „aus der operativen Unternehmensplanung abgeleitete substantiierte steuerliche Planungsrechnung genüge getan werden“. Damit vereinbart sich nicht, bei Fehlen einer Detailplanung „eine sachgerechte und plausible Schätzung (z.B. durch Extrapolation)“ ausreichen zu lassen.</li> <li>• Eine Klarstellung erscheint zu Tz. 52 angebracht: Latente Steuern aus der Kaufpreisallokation sind – unbeschadet ihrer ergebnisneutralen Einbuchung – bei ansatz- oder bewertungsrelevanten Gesetzesänderungen ergebniswirksam anzupassen.</li> <li>• Eine Überleitungsrechnung, wie sie in Tz. 65 gefordert wird, dient fraglos der besseren Information der Abschlussadressaten (so auch Tz. A13). Das allein liefert keinen Anlass, sie zum Gegenstand einer Berichtspflicht zu machen. Zu fragen ist, ob der Gesetzgeber diese Informationsinteressen der Abschlussadressaten anerkannt hat. Das bezweifeln wir. Die Forderung nach einer Überleitungsrechnung findet sich im RegE. Der RegE enthielt in den §§ 285, 314 HGB keine explizite</li> </ul>



		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rechnungslegungsanforderungen, die über diejenigen des Gesetzes hinausgehen</li>   <li>• Sprachliche Nachbesserungen</li> </ul>	<p>Angabepflichten zu latenten Steuern. Diese sind erst nach Änderung der ursprünglich vorgesehenen Neufassung des § 274 HGB aufgenommen worden. Wenn dem Gesetzgeber an einer Überleitungsrechnung gelegen wäre, hätte er diese Anforderung in die Anhangsberichtspflichten aufnehmen können. Das ist nicht geschehen. Wenn der künftige DRS dennoch eine Steuerüberleitung fordern sollte, wäre es im Interesse der Akzeptanz des Standards in der Bilanzierungspraxis sinnvoll darzulegen, woraus sich diese Verpflichtung ergeben soll.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Wir halten es für wenig glücklich, wenn die in den DRS niedergelegten Rechnungslegungsanforderungen über diejenigen des Gesetzes hinausgehen oder auch nur der Eindruck entsteht, dem sei so. Messlatte für die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung kann unbeschadet des § 342 Abs. 2 HGB nur das Gesetz sein (insoweit zutreffend, wenn auch mit diskussionswürdigem Ergebnis, Tz. 35). Wer sich daran hält, lässt sich ungern ins Stammbuch – den Prüfungsbericht – schreiben, aufgrund einer Abweichung von den DRS sei bei ihm die Beachtung der die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze nicht zu vermuten. Das Verbot der Buchwertmethode in DRS 4 ist ein besonders gravierendes Beispiel für eine überschießende Tendenz von Rechnungslegungsstandards. Es hat nach unseren Erfahrungen die Akzeptanz des Standards untergraben. Die Ursache dieses Dilemmas liegt möglicherweise bereits im Anspruch des DSR begründet. Wenn es einleitend zu den Standards heißt, „der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln“, geht das erkennbar über den Wortlaut des § 342 Abs. 1 Nr. 1 HGB hinaus. Er weist dem privaten Rechnungslegungsgremium eine deutlich bescheidenere Aufgabe zu, nämlich die „Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung“. Das hat einen guten Grund: Mehr verträgt unser Rechtssystem nicht.</li> <li>• Schließlich empfehlen wir einige sprachliche Nachbesserungen:       <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Es sollte durchgängig nicht von einer Abgrenzung latenter Steuern die Rede sein (vgl. z.B. Tz. 1 f.). Das ist Sprachgut des Timinig-Konzepts, von dem sich der Gesetzgeber ausdrücklich distanziert hat.</li> <li>b. In Tz. 11 heißt es „Aktive latente Steuern sind [...] anzusetzen“. Nach Tz. 12 „ist dieser Anspruch [...] durch Ansatz einer aktiven latenten Steuer Rechnung zu tragen“ Die Formulierungen deuten auf ein Aktivierungsgebot hin. Nach der gesetzlichen Regelung kommt der Ansatz aktiver latenter Steuern nur in Betracht, soweit per Saldo eine Steuerentlastung zu erwarten ist.</li> <li>c. Gegenstand des Ansatzwahlrechts für aktive latente Steuern ist nach Tz. 15 „die sich voraussichtlich insgesamt ergebende Steuerentlastung“. Ein Ansatzwahlrecht besteht nur für eine künftige Netto-Steuerentlastung, der eine Gesamtdifferenzenbetrachtung zugrunde liegt.</li> <li>d. Wir regen an, den Begriff „statistische Nebenrechnung“ im Zusammenhang mit der Equity-Methode zu überdenken. Die Nebenrechnung hat nicht nur statistische Bedeutung. Sie bildet eine Grundlage für die Fortschreibung des Equity-Wertansatzes.</li> </ol> </li> </ul>
--	--	--	--



			<p>e. In der Begründung zum Standardentwurf ist mehrfach die Rede davon, der DSR halte diese oder jene Forderung für „sachgerecht“. Die Begriffswahl ist ebenfalls unglücklich. Welcher ‚Sache‘ sollen die Vorgaben der DRS gerecht werden? Der Standard kann nur ein Ziel verfolgen, nämlich die §§ 274, 306 und 314 Abs. 1 Nr. 21 HGB entsprechend den gesetzlichen Wertungen zu konkretisieren. Es darf insbesondere kein Recht neben dem Gesetz geschaffen werden. Die Forderungen des DSR müssen mithin rechtsgerecht sein.</p> <p>f. Die Formulierung in Tz. A14 „muss zwingend immer“ ist pleonastisch.</p>
12	VU	--	
13	VU	--	
14	B	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Berücksichtigung von Verlustvorträgen</li> <li>• Aufnahme Sonderposten</li> <li>• Berücksichtigung außerbilanzieller Hinzurechnungen und Kürzungen bei der Ermittlung des Steuerbilanzwertes</li> <li>• Teilweise Ausübung des Aktivierungswahlrechts</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Es kann „weder aus dem Gesetz noch aus der Gesetzesbegründung abgeleitet werden, dass es sich um einen vollständigen Fünf-Jahreszeitraum handeln muss. Auch ein kürzerer Zeitraum ist u.E. zulässig.“</li> <li>• Bilanzierungshilfen oder Sonderposten seien bei der Ermittlung latenter Steuern zu berücksichtigen (insb. der gem. § 340g HGB ansetzbare Sonderposten für allgemeine Bankrisiken).</li> <li>• Es sollte klargestellt werden, dass diese nur zu berücksichtigen seien, wenn sie zu temporären Differenzen führen (Hinweis auf § 7g EStG Investitionsabzugsbetrag).</li> <li>• Der Entwurf widerspäche dem Wortlaut des Gesetzes und der Intention des Gesetzgebers.</li> </ul>
15	I	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Überleitungsrechnung</li> <li>• Ebene der Ermittlung von latenten Steuern</li> <li>• Stetigkeitsgebot</li> <li>• Vortragsfähige Sachverhalte</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nur als Empfehlung</li> <li>• Bilanzpostenvergleich sei die allgemeine Methodik und durch bilanzierende Unternehmen angewandte Praxis</li> <li>• Die Durchbrechung solle in Ausnahmefällen zulässig sein und es solle daher auch auf § 246 Abs. 2 S.2 HGB in Tz. 16 E-DRS 24 abgestellt werden.</li> <li>• „Die vorgeschlagen Regelungen sehen vor, dass für den Ansatz von latenten Steuern auf Steuergutschriften und Zinsvorträge für die steuerlich geltenden Regelungen entsprechend anzuwenden sind. Der vom Standardisierungsrat gewählte Wortlaut nimmt lediglich Bezug auf „Zinsvorträge“. Im Hinblick auf weitere steuerlich vortragfähige Sachverhalte ist die Bezugnahme auf Zinsvorträge indes zu eng. Beispielsweise eröffnen die derzeitigen ertragssteuerlichen Regelungen dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, bewirkte Spenden unter bestimmten Voraussetzungen auf nachfolgende Wirtschaftsjahre vorzutragen (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 S.3 und 4 KStG [<sup>3</sup>Abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge nach Satz 1 überschreiten, sind im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen abzuziehen. <sup>4</sup>§ 10d Abs. 4 des</li> </ul>



			<p><i>Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend</i>). Da der bisher im E-DRS 24 vorgeschlagene Wortlaut unter Bezugnahme auf „Zinsvorträge“ zu eng ist, schlagen wir eine allgemeingültige Regelung vor, die Bezug nimmt auf „steuerlich vortragsfähige Sachverhalte“.</p> <p>Außerdem erscheint uns die Bezugnahme auf Steuergutschriften auch als zu eng. Unklar ist beispielsweise, welche Formen der Steueranrechnungsmöglichkeiten darunter zu subsumieren sind.“</p>
16	V	Überleitungsrechnung	<p>„§ 314 Abs. 1 Nr. 21 HGB verlangt die Angabe im Konzernanhang, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die bilanzierten latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist. Dies umfasst auch Angaben darüber, inwieweit Steuergutschriften und Zinsvorträge bei der Berechnung der latenten Steuern berücksichtigt wurden. Entgegen der Begründung zum Regierungsentwurf des BilMoG (BT-Drs. 16/10067, S. 68), in der noch eine Überleitungsrechnung vom ausgewiesenen auf den erwarteten Steueraufwand/-ertrag verlangt wird, lässt sich eine Verpflichtung zur Aufstellung einer solchen Überleitungsrechnung dem Gesetzeswortlaut nicht entnehmen. Ein hinreichendes Verständnis der Abschlussadressaten für die ausgewiesenen latenten Steuern kann auch in anderer sachgerechter Weise, z.B. durch verbale Erläuterung wesentlicher Abweichungen zwischen erwartetem und ausgewiesenem Steueraufwand, erreicht werden (vgl. IDW ERS HFA 27, Tz. 35). In E-DRS 24.65 und A13 sollte daher die Überleitungsrechnung allenfalls als eine Möglichkeit zur Erfüllung der Angabepflicht genannt werden.“</p>

### Zusammenfassung

Die Verpflichtung, im Anhang eine Überleitungsrechnung auszuweisen, ist nach der hier herrschenden Meinung nicht aus dem Gesetz abzuleiten und kann auch nicht als Wille des Gesetzgebers begründet werden. Nach Ansicht der Mehrheit der Kommentare kann diese Überleitungsrechnung höchstens durch den Rat empfohlen werden.

Bei den bislang unregulierten Sachverhalten werden Ausführungen zur Behandlung von Sonderposten und Bilanzierungshilfen ins Feld geführt. Federführend ist hier die Diskussion um die Berechnung latenter Steuern auf den Sonderposten für allgemeine Bankrisiken. Darüberhinaus wird in eine Kommentierung angeführt, dass eine Übergangsregelung für die Behandlung ehemals nicht gebildeter latenter Steuern auf quasi-permanente Differenzen eingeführt werden muss.

Die im Entwurf vorgesehene Ermittlung der latenten Steuern auf die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden wird als nicht praktikabel gesehen. Es sollte daher möglich sein, die Ermittlung auch auf Bilanzpostenebene durchzuführen.

### Standpunkt der Expertengruppe

Die Überleitungsrechnung sollte nicht zwingend gefordert werden. Da sie aber auch schon Bestandteil des DRS 10 war, sollte sie auch nicht gestrichen werden. Vielmehr sollte sie ein Mittel zur Darstellung sein, aber auch quantitative Erläuterungen sollten zulässig sein.

Bezüglich der Diskussion um die Sonderposten und insbesondere dem nach § 340g HGB gebildeten Posten vertreten die Experten weiterhin die Meinung, dass es sich hierbei um eine branchenspezifische Problematik handelt, die nicht im Standard zu regeln ist. Insbesondere würde eine allgemeine Regelung zu den Sonderposten, wie z.B. nach § 6b EStG, nicht hilfreich sein, weil diese nicht mit dem nach § 340g HGB gebildeten Posten gleichzusetzen sind.

Die Kommentierungen mit Bezug auf die Ermittlungssystematik lassen darauf schließen, dass den Kommentatoren nicht bewusst ist, dass grundsätzlich das Prinzip der Wesentlichkeit gilt und somit die Ermittlung auf Einzelgeschäftsebene den Grundfall darstellt, der aus Wesentlichkeitsaspekten durchbrochen werden kann. Ein klärender Hinweis wird an dieser Stelle als hilfreich erachtet.



## C. Zusammenfassung der Beiträge aus Fachzeitschriften

### I. Prof. Dr. Norbert Herzig, BILMOG, Tax Accounting und Corporate Governance-Aspekte, DB 2010 S. 1

- Hinsichtlich der Regelung bei der Bildung latenter Steuern bei Personengesellschaften nur die Berücksichtigung von Ergänzungsbilanzen zuzulassen, stimmt Herzig dem Entwurf zu, wirft aber auch gleichzeitig die Frage auf, wie in komplexer strukturierten Sachverhalten zu verfahren sei, die im Standard nicht behandelt würden.
- Hinsichtlich der Ausführungen im Entwurf zu latenten Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft merkt der Autor an, dass die Besonderheiten der deutschen Organschaft nicht ausreichend berücksichtigt würden. Darüber hinaus bedürfe es der weiteren Klärung, ob und unter welchen Voraussetzungen eine unzutreffende Ermittlung der latenten Steuern bei der Organgesellschaft die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags beeinträchtigt und damit möglicherweise die steuerliche Organschaft gefährde.

### II. Harald Kessler/ Markus Leinen/ Benjamin Paulus, Das BilMoG und die latenten Steuern – Teil 2, KoR 2010 S. 46

- Da bei Redaktionsschluss der Entwurf erst kurze Zeit veröffentlicht war, haben sich die Autoren auf einige Verweise beschränkt und keine Kommentierung des Entwurfs vorgenommen.

### III. Dr. Christian Zwirner, Latente Steuern – Neue Regelungen, neuer Standard, neue Probleme, StuB 2010 S. 3

- Der Autor beschränkt sich im Wesentlichen auf deskriptive Ausführungen zum Entwurf, die mit Beispielen unterfüttert werden.
- „Naturgemäß müssen einzelne Fragestellungen in der Praxis noch diskutiert werden. Die Komplexität der handelsrechtlichen Regelungen spiegelt sich deutliche im Standardentwurf wider. Dem DRSC ist die diesbezüglich geleistete Pionierarbeit hoch anzurechnen. Die weitere Entwicklung wird nicht zuletzt von den im Jahr 2010 verstärkt aufkommenden Praxisproblemen abhängen. Es bleibt zu hoffen, dass sich der Standardsetter hier aktuellen Entwicklungen nicht verschließt, sondern rechtzeitig die Notwendigkeit erkennt, bei strittigen Punkten und offenen Fragen nachzubessern.“