

Entwurf

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 12

E-DRS 12

Latente Steuern im Konzernabschluss

13. Juli 2001

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme bis **Samstag, den 15. September 2001** aufgefordert. Die Stellungnahmen werden auf unserer Homepage veröffentlicht, sofern das nicht ausdrücklich abgelehnt wird.

Die Stellungnahmen sind zu richten an:

Deutscher Standardisierungsrat
DRSC e.V., Charlottenstraße 59, 10117 Berlin
Tel.: +49 (0)30 206412-0
Fax: +49 (0)30 206412-15
E-mail: info@drsc.de

Deutscher Standardisierungsrat (DSR)

INHALTSVERZEICHNIS

Aufforderung zur Stellungnahme

Vorbemerkung

Abkürzungsverzeichnis

Grundsätzliche Anmerkung

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 12 (E-DRS 12)

Latente Steuern im Konzernabschluss

	Textziffer
Gegenstand und Geltungsbereich	1 – 2
Definitionen	3
Regeln	4 – 36
Ansatz	4 – 19
Grundkonzeption der Steuerabgrenzung	4 – 5
Passive latente Steuern auf zeitliche Differenzen	6 – 7
Aktive latente Steuern auf zeitliche Differenzen	8 – 15
Latente Steuern aus Konsolidierungsvorgängen	16 – 19
Bewertung	20 – 27
Anzuwendender Steuersatz	20 – 23
Berücksichtigung von Gesetzesänderungen	24 – 25
Abzinsung	26
Überprüfung der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern	27
Erfassung in der Gewinn- und Verlustrechnung	28 – 34
Grundsatz	28 – 30
Änderung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen	31 – 32
Rückwirkende Berichtigung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Erwartungsänderungen im Zusammenhang mit Unternehmenserwerben	33 – 34
Ausweis	35 – 36
Angaben im Konzernanhang	37 – 42
Inkrafttreten und Übergangsvorschriften	43 – 44
Anhang A: Empfehlungen de lege ferenda	A1 – A8
Anhang B: Begründung des Entwurfs	B1 – B17
Anhang C: Kompatibilität mit dem Gesetz und mit den DRS	C1 – C7
Anhang D: Vergleich mit IAS und US GAAP	D1 – D7
Anhang E: Beispiele	E1 – E6

Aufforderung zur Stellungnahme

Der DSR fordert alle interessierten Personen und Organisationen zur Stellungnahme bis zum 15. September 2001 auf. Stellungnahmen sind zu jedem in diesem Standardentwurf geregelten Sachverhalt erbeten. Insbesondere erwünscht sind Antworten auf die nachfolgend aufgeführten Fragen zu einzelnen Textziffern des Entwurfs.

Gegenstand und Geltungsbereich (Tz. 1 f.)

Frage 1

Der Geltungsbereich des Standardentwurfs ist begrenzt auf Unternehmen, die gemäß § 290 HGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind.

- a) Stimmen Sie dieser Regelung zu?
- b) Welche Gründe sprechen ggf. dafür, dass die Regelungen auch von Unternehmen zu beachten sind, die gemäß § 11 PublG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind?

Ansatz (Tz. 4 ff.)

Frage 2

Der Standardentwurf regelt die Abgrenzung und Bilanzierung latenter Steuern gemäß dem GuV-orientierten „timing concept“. Der DSR hält jedoch – nach entsprechender Gesetzesänderung – eine Steuerabgrenzung gemäß dem bilanzorientierten „temporary concept“ für geboten, da dieses zu einer zutreffenderen Darstellung der Vermögenslage und des Eigenkapitals führt (Tz. 4 f., A3, A5).

- a) Teilen Sie die Auffassung des DSR, dass nach entsprechender Gesetzesänderung die Steuerabgrenzung gemäß dem bilanzorientierten „temporary concept“ vorzunehmen ist?
- b) Welche Gründe sprechen ggf. für die Beibehaltung des „timing concept“?

Frage 3

Der Standardentwurf sieht vor, dass quasi-permanente Differenzen in die Steuerabgrenzung einzubeziehen sind (Tz. 4 f.).

- a) Befürworten Sie diese Regelung?
- b) Welche Gründe sprechen ggf. gegen eine Berücksichtigung quasi-permanenter Differenzen?

Frage 4

Der Standardentwurf sieht in der Konzernbilanz für aktive latente Steuern eine Aktivierungspflicht vor. Diese erstreckt sich auch auf zeitliche Differenzen, die im Rahmen der Handelsbilanz I und der Aufstellung der Handelsbilanz II entstehen (Tz. 8 – 10).

- a) Stimmen Sie dieser Regelung zu?
- b) Welche Gründe sprechen ggf. gegen eine Berücksichtigung zeitlicher Differenzen, die im Rahmen der Handelsbilanz I und der Aufstellung der Handelsbilanz II entstehen?

Frage 5

Der Standardentwurf sieht vor, dass aktive latente Steuern auf Verlustvorträge anzusetzen sind, wenn der Steuervorteil aus dem Verlustvortrag mit hinreichender Wahrscheinlichkeit realisiert werden kann (Tz. 11).

- a) Stimmen Sie der Auffassung zu, dass die Aktivierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge mit dem Wortlaut des § 274 Abs. 2 HGB vereinbar ist?
- b) Welche Gründe sprechen ggf. gegen eine Aktivierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge?

Frage 6

Der Standardentwurf nennt die Voraussetzungen, unter denen die Realisierung aktiver latenter Steuern hinreichend wahrscheinlich ist (Tz. 12).

- a) Halten Sie diese Voraussetzungen für hinreichend?
- b) Um welche Voraussetzungen sollte der Katalog ggf. ergänzt werden?

Frage 7

Der Standardentwurf sieht vor, dass auf zeitliche Differenzen, die im Zusammenhang mit im Rahmen der Kapitalkonsolidierung aufgedeckten stillen Reserven und Lasten stehen, latente Steuern anzusetzen sind (Tz. 16).

- a) Stimmen Sie dieser Regelung zu?
- b) Aus welchen Gründen lehnen Sie ggf. den Ansatz latenter Steuern ab?

Bewertung (Tz. 20 ff.)

Frage 8

Der Standardentwurf regelt, dass zeitliche Differenzen, die auf der Aufstellung der Handelsbilanz II und auf der Kapitalkonsolidierung beruhen, mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen zu bewerten sind (Tz. 20).

- a) Stimmen Sie dieser Regelung zu?
- b) Aus welchen Gründen befürworten Sie ggf. eine von den Regeln dieses Standardentwurfs abweichende Vorgehensweise?
- c) Welcher Steuersatz sollten ggf. der Bewertung zugrunde gelegt werden?

Frage 9

Der Standardentwurf regelt, dass zeitliche Differenzen infolge von konzerninternen Lieferungen bzw. Leistungen grundsätzlich mit dem Steuersatz des Unternehmens zu bewerten sind, das die Lieferung/Leistung empfangen hat (Tz. 22).

- a) Stimmen Sie der Regelung zu, dass grundsätzlich der Steuersatz des die Lieferung/Leistung empfangenden Unternehmens zugrunde zu legen ist?
- b) Aus welchen Gründen befürworten Sie ggf. eine von den Regeln dieses Standardentwurfs abweichende Vorgehensweise?
- c) Welcher Steuersatz sollte ggf. der Bewertung zugrunde gelegt werden?

Frage 10

Der Standardentwurf regelt, dass zeitliche Differenzen, die auf der Schuldenkonsolidierung oder auf sonstigen erfolgswirksamen Konsolidierungsmaßnahmen beruhen, grundsätzlich mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen zu bewerten sind (Tz. 23).

- a) Stimmen Sie dieser Regelung zu?
- d) Aus welchen Gründen befürworten Sie ggf. eine von den Regeln dieses Standardentwurfs abweichende Vorgehensweise?
- e) Welcher Steuersatz sollte ggf. herangezogen werden?

Frage 11

Der Standardentwurf sieht vor, dass latente Steuern nicht diskontiert werden dürfen (Tz. 26).

- a) Stimmen Sie dieser Regelung zu?
- b) Welche Gründe sprechen ggf. für ein Diskontierungsgebot?
- c) Welcher Diskontierungssatz ist ggf. zugrunde zu legen?

Frage 12

Der Standardentwurf regelt, dass der Buchwert der aktiven latenten Steuern an jedem Konzernabschluss-Stichtag auf seine Werthaltigkeit zu überprüfen ist (Tz. 27).

- a) Stimmen sie den Regelungen in bezug auf die Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen und Zuschreibungen zu?
- b) Aus welchen Gründen befürworten Sie ggf. eine von den Regelungen dieses Standardentwurfs abweichende Vorgehensweise?

Erfassung (Tz. 28 ff.)

Frage 13

Der Standardentwurf regelt, auf welche Weise der Buchwert latenter Steuern aufgrund von Erwartungsänderungen im Zusammenhang mit Unternehmenserwerben zu berichtigen ist (Tz. 33).

- a) Stimmen Sie der Regelung zu?
- b) Welche von dieser Regelung abweichende Vorgehensweise befürworten Sie ggf.?

Ausweis (Tz. 35 f.)

Frage 14

Der Standardentwurf sieht grundsätzlich einen unsaldierten Ausweis der aktiven und der passiven latenten Steuern vor (Tz. 35).

- a) Stimmen Sie dieser Regelung zu?
- b) Aus welchen Gründen befürworten Sie ggf. einen saldierten Ausweis?

Angaben im Konzernanhang (Tz. 37 ff.)

Frage 15

- a) Ist der Umfang der Angabepflichten im Anhang angemessen?
- b) Welche Angabepflichten sind ggf. zu ergänzen?
- c) Welche Angabepflichten sind aus welchen Gründen ggf. zu eliminieren?

Frage 16

Der Umfang der Angabepflichten im Konzernanhang richtet sich danach, ob ein Mutterunternehmen kapitalmarktorientiert ist (Tz. 41).

- a) Halten Sie diese Differenzierung für sachgerecht?
- b) Aus welchen Gründen sollten ggf. sämtliche Mutterunternehmen – unabhängig von der Inanspruchnahme des Kapitalmarkts – in gleichem Umfang Bericht erstatten?

Weitere Anregungen zum Standardentwurf

Frage 17

- a) Haben Sie über die in den vorhergehenden Fragen adressierten Sachverhalte hinausgehende Anregungen zu einzelnen Textziffern des Standardentwurfs?
- b) Welche bislang unregelmäßigten Sachverhalte sollten – unter Angabe von Gründen – ggf. in den Standard aufgenommen werden?
- c) Welche im Standardentwurf berücksichtigten Sachverhalte erachten Sie – unter Angabe von Gründen – ggf. nicht für regelungsbedürftig?

Vorbemerkung

Deutscher Standardisierungsrat

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten und die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten. Er hat sieben Mitglieder, die vom Verwaltungsrat des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) als unabhängige und auf den Gebieten der nationalen und internationalen Rechnungslegung ausgewiesene Fachleute bestimmt werden.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden vom Deutschen Standardisierungsrat nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewendet werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC e. V. unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 12 (DRS 12) des Deutschen Standardisierungsrates (DSR) handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS 12 berufen. Das DRSC e. V. behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach Auffassung des DSR Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber ist das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Charlottenstrasse 59, 10117 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.
Verantwortlich im Sinne des Presserechts: Frau Liesel Knorr, Generalsekretärin, Charlottenstrasse 59, 10117 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-11, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: Knorr@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
BMJ	Bundesministerium der Justiz
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
EGHGB	Einführungsgesetz zum HGB
EStG	Einkommensteuergesetz
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standard(s)
i.V.m.	in Verbindung mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
SFAS	Statement(s) of Financial Accounting Standards
Tz.	Textziffer
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
WpHG	Gesetz über den Wertpapierhandel (Wertpapierhandelsgesetz)

Grundsätzliche Anmerkung

Der DSR ist bei der Entwicklung von Rechnungslegungsstandards an geltendes Recht gebunden. Der vorliegende Standard enthält daher nur solche Regelungen, die mit den handelsrechtlichen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften übereinstimmen. Für die Entwicklung von Konzernrechnungslegungsgrundsätzen, die den Informationswert des Konzernabschlusses verbessern und die internationalen Standards entsprechen, genügt es jedoch nicht, gesetzliche Regelungslücken zu schließen und Wahlrechte zu beseitigen. Es sind auch bestimmte Vorschriften des HGB zu modifizieren.

In Anhang A sind weitergehende Empfehlungen aufgeführt, deren Beachtung nach Auffassung des DSR wirtschaftlich sinnvoll und für eine Akzeptanz deutscher Konzernabschlüsse in den internationalen Kapitalmärkten unerlässlich ist und die daher Bestandteil des Standards sein sollten. Sie können jedoch erst nach einer Änderung des HGB in Kraft treten. Um Nachteile in Form überhöhter Kapitalkosten und vergleichsweise zu niedriger Kurse von den länderübergreifend tätigen deutschen Unternehmen abzuwenden, hält der DSR eine schnelle Änderung der jeweiligen gesetzlichen Vorschriften für geboten.

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 12 (E-DRS 12)

Latente Steuern im Konzernabschluss

Grundsätze sind **fettgedruckt**. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert. Bei der Anwendung des Standards ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.

Gegenstand und Geltungsbereich

1.

Dieser Standard regelt die Bilanzierung von latenten Steuern für Unternehmen, die nach § 290 HGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind.

2.

Unternehmen, die nach § 11 PubLG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind oder die einen Konzernabschluss freiwillig aufstellen, wird die Beachtung der Regelungen empfohlen.

Definitionen

3.

Aktive latente Steuern: Minderungen von Ertragsteuern in künftigen Geschäftsjahren, die sich aus abzugsfähigen zeitlichen Differenzen, aus ungenutzten steuerlichen Verlustvorträgen und Steuergutschriften ergeben.

Kapitalmarktorientiertes Unternehmen: Unternehmen, das einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG durch von ihm oder einem seiner Tochterunternehmen ausgegebene Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG in Anspruch nimmt.

Passive latente Steuern: Erhöhungen von Ertragsteuern in künftigen Geschäftsjahren, die sich aus zu versteuernden zeitlichen Differenzen ergeben.

Permanente Differenzen: Abweichungen zwischen dem Konzernjahresergebnis und dem steuerpflichtigen Einkommen, die sich in künftigen Geschäftsjahren nicht ausgleichen.

Sie beruhen auf steuerlich nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben und steuerfreien Erträgen.

Steueraufwand/-ertrag: Summe aus tatsächlichem und latentem Steueraufwand/-ertrag.

Steuerliche Bilanzwerte: Den Vermögenswerten bzw. Schulden für steuerliche Zwecke beizulegende Werte.

Vermögenswerte: Vermögensgegenstände und alle sonstigen aktivierbaren Werte. Das sind Rechnungsabgrenzungsposten, Bilanzierungshilfen und aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge.

Zeitliche Differenzen: Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert eines Vermögenswerts bzw. einer Schuld in der Konzernbilanz und dem steuerlichen Bilanzwert, die bei Auflösung in künftigen Geschäftsjahren zu steuerlichen Ent- oder Belastungen führen. Dabei erstrecken sich die künftigen Geschäftsjahre auf die Dauer des Bestehens des Unternehmens. Zu unterscheiden sind:

Abzugsfähige zeitliche Differenzen: zeitliche Differenzen, deren Auflösung in künftigen Geschäftsjahren zu steuerlichen Entlastungen führt.

Zu versteuernde zeitliche Differenzen: zeitliche Differenzen, deren Auflösung in künftigen Geschäftsjahren zu steuerlichen Belastungen führt.

Regeln

Ansatz

Grundkonzeption der Steuerabgrenzung

4.

Latente Steuern sind auf zeitliche Differenzen anzusetzen, sofern sie – mit Ausnahme der in Tz. 16 geregelten Sachverhalte – ergebniswirksam entstanden sind und ihre Auflösung in künftigen Geschäftsjahren voraussichtlich zu steuerlichen Be- oder Entlastungen führt.

5.

Künftige Geschäftsjahre erstrecken sich auf die Dauer des Bestehens eines Unternehmens. Dementsprechend sind auch quasi-permanente Differenzen bei der Abgrenzung latenter Steuern zu berücksichtigen. Permanente Differenzen fallen hingegen nicht unter diese Regelung.

Passive latente Steuern auf zeitliche Differenzen

6.

Passive latente Steuern sind auf zu versteuernde zeitliche Differenzen zwischen dem Buchwert und dem steuerlichen Bilanzwert eines Vermögenswerts bzw. einer Schuld anzusetzen.

7.

Ist in der Konzernbilanz der Buchwert eines Vermögenswerts höher oder der Buchwert einer Schuld niedriger als der korrespondierende steuerliche Bilanzwert, so ist unter sonst gleichen Bedingungen bei einer Angleichung in künftigen Geschäftsjahren das steuerliche Ergebnis höher als das Jahresergebnis des Konzerns. Nach Maßgabe des steuerlichen Ergebnisses ergibt sich daraus künftig eine höhere tatsächliche Steuerbelastung als aufgrund des Jahresergebnisses des Konzerns zu erwarten wäre. Durch Ansatz einer passiven latenten Steuer wird diese künftige steuerliche Belastung im Konzernabschluss abgebildet.

Aktive latente Steuern auf zeitliche Differenzen

8.

Aktive latente Steuern sind auf abzugsfähige zeitliche Differenzen zwischen dem Buchwert und dem steuerlichen Bilanzwert eines Vermögenswerts bzw. einer Schuld anzusetzen, sofern es hinreichend wahrscheinlich ist, dass sie mit künftigen steuerpflichtigen Gewinnen oder mit zu versteuernden zeitlichen Differenzen verrechnet werden können.

9.

Ist in der Konzernbilanz der Buchwert eines Vermögenswerts niedriger oder der Buchwert einer Schuld höher als der korrespondierende steuerliche Bilanzwert, so ist unter sonst gleichen Bedingungen bei einer Angleichung in künftigen Geschäftsjahren das steuerliche Ergebnis niedriger als das Jahresergebnis des Konzerns. Nach Maßgabe des steuerlichen Ergebnisses ergibt sich daraus künftig eine geringere tatsächliche Steuerbelastung als aufgrund des Jahresergebnisses des Konzerns zu erwarten wäre. Durch Ansatz einer aktiven latenten Steuer wird diese künftige Steuerminderung im Konzernabschluss abgebildet.

10.

Die Verpflichtung zum Ansatz latenter Steuern erstreckt sich auch auf zeitliche Differenzen zwischen dem Buchwert im Jahresabschluss (Handelsbilanz I) und dem steuerlichen Bilanzwert eines Vermögenswerts bzw. einer Schuld. Außerdem sind aktive latente Steuern anzusetzen, die in der Anpassung der Handelsbilanz I an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Handelsbilanz II) begründet sind.

11.

Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge sind anzusetzen, wenn der Steuervorteil aus dem Verlustvortrag mit hinreichender Wahrscheinlichkeit realisiert werden kann.

12.

Die Realisierung der aktiven latenten Steuern ist insbesondere hinreichend wahrscheinlich, wenn in den Geschäftsjahren der Auflösung der abzugsfähigen zeitlichen Differenzen bzw. in den Geschäftsjahren vor dem Verfall steuerlicher Verlustvorträge zumindest eine der nachfolgenden Voraussetzungen gegeben ist:

- a) Zu versteuernde zeitliche Differenzen:
Es bestehen zu versteuernde zeitliche Differenzen derselben Steuerart in ausreichender Höhe gegenüber demselben Steuerschuldner/-gläubiger, die sich in den entsprechenden Geschäftsjahren voraussichtlich auflösen werden.
- b) Wahrscheinlichkeit künftiger steuerpflichtiger Gewinne:
Es ist wahrscheinlich, dass in den entsprechenden Geschäftsjahren gegenüber demselben Steuerschuldner/-gläubiger zu versteuernde Gewinne in ausreichender Höhe anfallen werden.
- c) Steuerplanung:
Es besteht die Möglichkeit, durch steuerliche Bilanzpolitik gegenüber demselben Steuerschuldner/-gläubiger zu versteuernde Gewinne in ausreichender Höhe in die entsprechenden Geschäftsjahre zu verlagern.

13.

Bei der Beurteilung der Realisierbarkeit des Steuervorteils ist insbesondere einer Befristung des Verlustvortragszeitraums Rechnung zu tragen. Hat das Unternehmen in der jüngeren Vergangenheit eine längere Verlustphase erlitten, so ist in Ermangelung ausreichender zu versteuernder zeitlicher Differenzen die Erwartung künftiger Gewinne, mit denen die Verlustvorträge verrechnet werden können, im Anhang zu begründen (siehe Tz. 38).

14.

Für den Ansatz von latenten Steuern auf Steuergutschriften sind die für steuerliche Verlustvorträge geltenden Regelungen entsprechend anzuwenden.

15.

Steuergutschriften werden in verschiedener Form als Investitionsanreiz gewährt. Dabei sind bei Erfüllung einzelner Voraussetzungen beispielsweise entweder die Investitionserträge für einen bestimmten Zeitraum bzw. bis zu einer bestimmten Höhe steuerbefreit, oder ein bestimmter Prozentsatz der Investitionssumme wird unabhängig vom Bestehen zu versteuernder Erträge in Form einer Steuergutschrift zurück gewährt.

Latente Steuern aus Konsolidierungsvorgängen

16.

Werden im Rahmen der Kapitalkonsolidierung stille Reserven und stille Lasten aufgedeckt, so sind auf die entstehenden zeitlichen Differenzen latente Steuern anzusetzen.

17.

Die Buchwerte der in der Konzernbilanz angesetzten aktiven und passiven latenten Steuern mindern oder erhöhen den Buchwert des Goodwill bzw. des negativen Unterschiedsbetrags.

18.

Latente Steuern auf den Goodwill bzw. den negativen Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung dürfen nicht angesetzt werden.

19.

Sofern infolge der Schuldenkonsolidierung, der Zwischenergebniseliminierung oder sonstiger erfolgswirksamer Konsolidierungsmaßnahmen zeitliche Differenzen entstehen, sind latente Steuern anzusetzen.

Bewertung

Anzuwendender Steuersatz

20.

Zeitliche Differenzen, die zum einen auf der Vereinheitlichung der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Jahresabschlüsse (Aufstellung der Handelsbilanz II) und zum anderen auf der Kapitalkonsolidierung beruhen, sind mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen zu bewerten.

21.

Die Bewertung mit einem konzerneinheitlichen Steuersatz ist unzulässig.

22.

Für den Ansatz latenter Steuern im Zusammenhang mit konzerninternen Lieferungen oder Leistungen (Zwischenergebniseliminierung) ist der Steuersatz desjenigen Unternehmens maßgeblich, das die Lieferung oder die Leistung empfangen hat. In zu begründenden Ausnahmefällen ist unter Kosten-Nutzen-Abwägungen die Bewertung mit einem konzerneinheitlichen Steuersatz als zulässig anzusehen.

23.

Zeitliche Differenzen, die auf der Schuldenkonsolidierung oder sonstigen erfolgswirksamen Konsolidierungsmaßnahmen beruhen, sind mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen zu bewerten. In zu begründenden Ausnahmefällen ist unter Kosten-Nutzen-Abwägungen die Bewertung mit einem konzerneinheitlichen Steuersatz als zulässig anzusehen.

Berücksichtigung von Gesetzesänderungen

24.

Bei der Bewertung latenter Steuern sind Gesetzesänderungen zu berücksichtigen, sobald die maßgebliche gesetzgebende Körperschaft die Änderung verabschiedet hat; in vergangenen Geschäftsjahren gebildete Abgrenzungsposten sind anzupassen.

25.

Zu den Gesetzesänderungen zählen beispielsweise Änderungen von Steuersätzen oder die Einführung bzw. Abschaffung von Ertragsteuerarten.

Abzinsung

26.

Latente Steuern dürfen nicht abgezinst werden.

Überprüfung der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern

27.

Der Buchwert der aktiven latenten Steuern ist an jedem Konzernabschluss-Stichtag auf seine Werthaltigkeit zu überprüfen. Ist eine Realisierung in voller Höhe nicht länger wahrscheinlich, so ist eine außerplanmäßige Abschreibung auf den Betrag vorzunehmen, der mit hinreichender Wahrscheinlichkeit genutzt werden kann. Außerplanmäßige Abschreibungen der aktiven latenten Steuern sind in künftigen Geschäftsjahren rückgängig zu machen, wenn die Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung weggefallen sind.

Erfassung in der Gewinn- und Verlustrechnung

Grundsatz

28.

Der Ansatz oder die Auflösung latenter Steuern ist erfolgswirksam zu erfassen, soweit der ihnen zugrunde liegende Sachverhalt in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst worden ist.

29.

Der Ansatz oder die Auflösung latenter Steuern ist erfolgsneutral zu erfassen, soweit der ihnen zugrunde liegende Sachverhalt unmittelbar mit dem Eigenkapital verrechnet worden ist.

30.

Werden beispielsweise im Rahmen der (erfolgsneutralen) Erstkonsolidierung stille Reserven des erworbenen abnutzbaren Anlagevermögens aufgedeckt, so sind auf die entstehenden zeitlichen Differenzen latente Steuern zu passivieren und erfolgsneutral zu erfassen (vgl. Tz. 16). Lösen sich im Rahmen der (erfolgswirksamen) Folgekonsolidierung die zugrunde liegenden zeitlichen Differenzen aufgrund der Abschreibung der stillen Reserven auf, so sind die passiven latenten Steuern erfolgswirksam aufzulösen.

Änderung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen

31.

Ändert sich der Buchwert einer latenten Steuer aufgrund von Gesetzesänderungen, so sind die Anpassungen grundsätzlich erfolgswirksam zu erfassen. Beziehen sich die Änderungen jedoch auf Sachverhalte, die in vergangenen Geschäftsjahren unmittelbar mit dem Eigenkapital verrechnet worden waren, so sind die Anpassungen erfolgsneutral zu erfassen.

32.

Eine Änderung des Buchwerts der latenten Steuer kann beispielsweise durch geänderte Steuersätze hervorgerufen werden.

Rückwirkende Berichtigung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Erwartungsänderungen im Zusammenhang mit Unternehmenserwerben

33.

Ist im Erwerbszeitpunkt eine aktive latente Steuer des erworbenen Unternehmens in der Konzernbilanz nicht angesetzt worden, wird der latente Steueranspruch jedoch aufgrund geänderter Erwartungen in einem späteren Geschäftsjahr in der Konzernbilanz angesetzt, so ist der Ertrag aus dem Ansatz der aktiven latenten Steuer erfolgswirksam zu erfassen. Die sich ergebende Minderung des fortgeführten Buchwerts des Goodwill ist als Aufwand zu erfassen.

34.

Der Buchwert des Goodwill bzw. des negativen Unterschiedsbetrags wird so berichtet, als hätte die aktive latente Steuer bereits im Erwerbszeitpunkt bestanden.

Ausweis

35.

Latente Steuern sind in der Konzernbilanz grundsätzlich unsaldiert auszuweisen. Eine Saldierung ist nur dann gestattet, wenn die aktiven und passiven latenten Steuern gegenüber demselben Steuerschuldner/-gläubiger bestehen, dieselbe Steuerart betreffen und sich voraussichtlich im selben Geschäftsjahr umkehren werden.

36.

Aktive latente Steuern sind als Vermögenswerte unter entsprechender Bezeichnung gesondert auszuweisen; passive latente Steuern sind unter entsprechender Bezeichnung gesondert unter den Rückstellungen auszuweisen. Für den Fall, dass die aktiven und passiven latenten Steuern saldiert werden, ist der Saldo entsprechend auszuweisen.

Angaben im Konzernanhang

37.

Zu jedem Abschluss-Stichtag sind im Konzernanhang anzugeben:

- a) **Der Betrag der in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten latenten Steueraufwendungen und -erträge.**
- b) **Gesonderte Offenlegung der in der Konzernbilanz ausgewiesenen aktiven latenten Steuern entsprechend ihrer Verursachung:**
 - latente Steuern auf abzugsfähige zeitliche Differenzen,
 - latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge bzw. Steuergutschriften.
- c) **Der Betrag der latenten Steueraufwendungen und -erträge, der auf die Änderung von Gesetzen und auf die Einführung neuer Steuerarten zurückzuführen ist.**
- d) **Die Begründung dafür, dass bei der Schuldenkonsolidierung, der Zwischenergebniseliminierung sowie bei sonstigen erfolgswirksamen Konsolidierungsmaßnahmen ein konzerneinheitlicher Steuersatz zugrunde gelegt wird.**
- e) **Der Betrag der latenten Steuererträge, der auf bislang nicht berücksichtigte Verlustvorträge, Steuergutschriften oder abzugsfähige zeitliche Differenzen vergangener Geschäftsjahre zurückzuführen ist.**
- f) **Latente Steueraufwendungen oder -erträge, die auf Abschreibungen oder Zuschreibungen aktiver latenter Steuern im Geschäftsjahr beruhen, sowie der Gesamtbetrag der Wertberichtigungen auf aktive latente Steuern.**

- g) Der Betrag der latenten Steueraufwendungen bzw. -erträge, der auf die Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zurückzuführen ist.
- h) Der Gesamtbetrag der latenten Steuern, die auf Sachverhalte zurückzuführen sind, die im Geschäftsjahr erfolgsneutral erfasst wurden.
- i) Der latente Steueraufwand bzw. der Steuerertrag, der außerordentlichen Posten im Geschäftsjahr zuzurechnen ist; der Gesamtbetrag der außerordentlichen Ergebnisse ist in der Gewinn- und Verlustrechnung netto auszuweisen.
- j) Die Erläuterung der Änderung des anzuwendenden Steuersatzes bzw. der anzuwendenden Steuersätze im Vergleich zum Vorjahr.
- k) Der Betrag und ggf. der Zeitpunkt des Verfalls von abzugsfähigen zeitlichen Differenzen, für die kein latenter Steueranspruch in der Bilanz angesetzt ist, bislang ungenutzten steuerlichen Verlustvorträgen und bislang ungenutzten Steuergutschriften.

38.

Hat ein Unternehmen einen steuerlichen Verlust im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr erlitten und setzt es latente Steuern auf diese Verlustvorträge an, so hat es den Ansatz zu begründen, sofern die Realisierung der latenten Steuern von künftig zu versteuernden Einkünften abhängt, die höher sind als die Einkünfte aus der Umkehrung von zu versteuernden zeitlichen Differenzen.

Der Betrag der in diesem Zusammenhang aktivierten latenten Steuern ist offenzulegen.

39.

Für jeden ausgewiesenen Bilanzposten ist der Betrag der aktiven bzw. der passiven latenten Steuern, der diesem jeweils zuzurechnen ist, anzugeben.

40.

In einer Überleitungsrechnung sollte entweder der Zusammenhang zwischen dem unter Anwendung des in Deutschland geltenden Steuersatzes erwarteten Steueraufwand/-ertrag und dem ausgewiesenen Steueraufwand/-ertrag oder der Zusammenhang zwischen dem erwarteten und dem ausgewiesenen Steuersatz dargestellt werden.

Wird auf die Aufstellung einer Überleitungsrechnung verzichtet, so sind die wesentlichen Abweichungen zwischen dem erwarteten Steueraufwand/-ertrag und dem ausgewiesenen Steueraufwand/-ertrag zu erläutern.

41.

Nicht kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen brauchen die Angaben gemäß Tz. 37d, 37f, 37h, 37k und 39 nicht zu machen.

42.

Die Verpflichtung zur Offenlegung bestimmter Konzernanhangangaben wird somit nicht von der Rechtsform, sondern von der Inanspruchnahme des Kapitalmarkts abhängig gemacht.

Inkrafttreten und Übergangsvorschriften

43.

Dieser Standard ist erstmals anzuwenden auf das nach dem 31. Dezember 2001 beginnende Geschäftsjahr.

44.

Konzernabschlüsse der Vorjahre sind aufgrund der erstmaligen Anwendung dieses Standards ergebnisneutral anzupassen. Die Auswirkung der erstmaligen Anwendung auf das Konzerneigenkapital ist im Jahr des Übergangs auf diesen Standard im Konzernanhang anzugeben.

Anhang A: Empfehlungen de lege ferenda

A1.

Mit der Bekanntmachung eines Rechnungslegungsstandards des DSR durch das BMJ wird bei seiner Anwendung die Beachtung der die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermutet (vgl. § 342 Abs. 2 HGB). Der DSR hat darauf verzichtet, Regelungen zu empfehlen, die zu geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des HGB im Widerspruch stehen. Der vorliegende Standardentwurf entspricht deutschem Bilanzrecht.

A2.

Zur Verbesserung des Informationswerts der Konzernrechnungslegung und zur stärkeren Annäherung der deutschen Rechnungslegungsvorschriften an internationale Grundsätze schlägt der DSR die Neufassung einzelner Abschnitte des Standards vor. Diese können jedoch erst in Kraft treten, sobald die entsprechenden Vorschriften des HGB geändert worden sind. Die nachfolgenden Fassungen der betreffenden Textziffern stellen die Auffassung des DSR in bezug auf eine Regelung der jeweiligen Sachverhalte im Sinne der genannten Zielsetzung dar.

A3.

Der Standardentwurf regelt die Abgrenzung und Bilanzierung latenter Steuern gemäß dem GuV-orientierten „timing concept“ und steht insoweit mit dem geltenden Recht im Einklang. Der DSR ist jedoch der Auffassung, dass das bilanzorientierte „temporary concept“ (vgl. Tz. D1) zu einer zutreffenderen Darstellung der Vermögenslage und des Eigenkapitals führt, da es über die erfolgswirksam entstandenen Differenzen hinaus auch erfolgsneutrale Differenzen konzeptionell berücksichtigt. Zudem führt es zu einer besseren Vergleichbarkeit zwischen Unternehmen, da diese Abgrenzungsmethode international üblich ist.

A4.

Definitionen (Tz. 3)

Folgende Definition in Tz. 3 ist neu zu fassen:

„Passive latente Steuern: Erhöhungen von Ertragsteuern in künftigen Geschäftsjahren, die sich aus zu versteuernden zeitlichen Differenzen und aus zeitverschobenen konzerninternen Gewinntransfers ergeben.“

Die Neufassung berücksichtigt, dass über die eigentliche Abgrenzungskonzeption hinaus die Passivierung latenter Steuern in dem neu in die Definition eingefügten Fall geboten ist. Dieser Sachverhalt ist jedoch nicht mit geltendem Recht vereinbar (vgl. Tz. A6).

Die Definition der permanenten Differenzen ist zu streichen, da diese systematisch nicht unter die mit dem „temporary concept“ verfolgte Abgrenzungskonzeption fallen.

A5.

Grundkonzeption (Tz. 4 – 5)

Die Tz. 4 ist neu zu fassen:

**„4.
Latente Steuern sind auf zeitliche Differenzen anzusetzen, sofern deren Auflösung in künftigen Geschäftsjahren voraussichtlich zu steuerlichen Be- oder Entlastungen führt.“**

Die Tz. 5 ist neu zu fassen:

„5.

Unter die in diesem Standard verfolgte Abgrenzungskonzeption fallen auch erfolgsneutral entstandene Differenzen.“

Die Kategorisierung der Differenzen in „quasi-permanent“ oder „permanent“ ist dem „temporary concept“ fremd. Daher sind die entsprechenden Ausführungen in Tz. 5 zu streichen. Die Neufassung der Tz. stellt eine Anpassung an das „temporary concept“ dar (vgl. Tz. A3).

A6.

Ansatz latenter Steuern infolge konzerninterner Gewinntransfers

Im Anschluss an Tz. 19 ist die folgende Regelung einzufügen:

„Ansatz latenter Steuern infolge konzerninterner Gewinntransfers

19a.

Besteht zwischen einem Mutterunternehmen und einem Tochterunternehmen kein Gewinnabführungsvertrag und werden die Gewinne des Tochterunternehmens beim Mutterunternehmen zeitverschoben vereinnahmt und beabsichtigt das Mutterunternehmen zugleich in absehbarer Zukunft mit hinreichender Wahrscheinlichkeit die Ausschüttung bereits erzielter und thesaurierter Ergebnisse eines Tochterunternehmens an das Mutterunternehmen, so ist ein Ansatz passiver latenter Steuern geboten, wenn infolge dieser Ausschüttung aus Konzernsicht zusätzlich Steuern anfallen.

Beabsichtigt das Mutterunternehmen unter den gegebenen Bedingungen dauerhaft keine Dividendenausschüttung vom Tochterunternehmen an das Mutterunternehmen, die über das jeweils im Berichtsjahr erzielte Ergebnis des Tochterunternehmens hinausgeht, so ist ein Ansatz latenter Steuern nicht geboten.“

Bei verbundenen Unternehmen beherrscht in der Regel das Mutterunternehmen die Dividendenpolitik des Tochterunternehmens und steuert somit den Zeitpunkt der Umkehrung zeitlicher Differenzen, die aus nicht ausgeschütteten Gewinnen resultieren. Obgleich dieser Sachverhalt systematisch nicht unter die Grundkonzeption der Steuerabgrenzung fällt (vgl. Tz. 4 und Tz. A5), ist ein Ansatz passiver latenter Steuern dennoch geboten, sofern infolge der Ausschüttung aus Konzernsicht zusätzlich Steuern anfallen. Das ist der Fall, wenn kein ertragsteuerliches Anrechnungsverfahren besteht. Fallen entweder im Ausland bei Ausschüttung Quellensteuern an (abhängig von der Ausgestaltung der Doppelbesteuerungsabkommen) und/oder sind Dividenden aus dem Ausland zu versteuern, so sind latente Steuern zu passivieren. Die Ausschüttung muss mit hinreichender Wahrscheinlichkeit eintreten.

Der Fall phasenverschobener konzerninterner Gewinntransfers ohne Bestehen eines Gewinnabführungsvertrags ist im geltenden Recht nicht ausdrücklich geregelt. Die Passivierung latenter Steuern ist jedoch nach geltendem Recht als unzulässig anzusehen, da diese nicht auf Ergebnisdifferenzen im Sinne der §§ 274 Abs. 2, 306 HGB zurückzuführen sind. Auch stellt die potentielle Steuerbelastung keine Verbindlichkeit dar.

IAS 12.40 sowie die US GAAP sehen vor, dass latente Steuern (nicht) anzusetzen sind, wenn das Mutterunternehmen beabsichtigt, in absehbarer Zeit (keine) Dividenden auszuschütten.

A7.

Angabepflichten (Tz. 37)

Buchst. b) in Tz. 37 ist neu zu fassen:

**„Gesonderte Offenlegung der in der Konzernbilanz ausgewiesenen aktiven latenten Steuern entsprechend ihrer Verursachung:
- latente Steuern auf abzugsfähige zeitliche Differenzen,**

- **latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge bzw. Steuergutschriften.**
- Gesonderte Offenlegung der in der Konzernbilanz ausgewiesenen passiven latenten Steuern entsprechend ihrer Verursachung:**
- **latente Steuern auf zu versteuernde zeitliche Differenzen,**
- **latente Steuern infolge zeitverschobener konzerninterner Gewinntransfers.“**

Diese differenzierte Offenlegungspflicht entsprechend der Verursachung trägt der Tatsache Rechnung, dass gemäß dem in Anhang A verfolgten Konzept latente Steuern nicht nur im Zusammenhang mit zeitlichen Differenzen anzusetzen sind, sondern auch bei Vorliegen der unter Tz. A6 aufgeführten Voraussetzungen.

A8.

Angabepflichten (Tz. 40)

Tz. 40 ist neu zu fassen:

„40.

In einer Überleitungsrechnung ist entweder der Zusammenhang zwischen dem unter Anwendung des in Deutschland geltenden Steuersatzes erwarteten Steueraufwand/-ertrag und dem ausgewiesenen Steueraufwand/–ertrag oder der Zusammenhang zwischen dem erwarteten und dem ausgewiesenen Steuersatz darzustellen.“

In der Neufassung wird entsprechend der internationalen Praxis eine Verpflichtung zur Aufstellung einer Überleitungsrechnung aufgestellt.

Anhang B: Begründung des Entwurfs

B1.

Gegenstand und Geltungsbereich (Tz. 1 – 2)

Der Konzernabschluss dient der Vermittlung von Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der wirtschaftlichen Einheit Konzern. Die steuerlichen Rechnungslegungsvorschriften regeln hingegen die Steuerbemessung nach Maßgabe des steuerlichen Jahresergebnisses. Aufgrund dieser unterschiedlichen Zielsetzungen unterscheiden sich die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften für den Konzernabschluss von den steuerlichen Vorschriften. Zudem ist in Deutschland der Konzernabschluss nicht Gegenstand der Besteuerung, sondern das Mutterunternehmen und die einzelnen Tochterunternehmen sind Steuersubjekte.

Aus den vorgenannten Gründen weichen im Regelfall das Jahresergebnis des Konzerns und die Summe der steuerlichen Jahresergebnisse erheblich voneinander ab. Da der tatsächliche Steueraufwand (-ertrag) auf Grundlage des steuerlichen Ergebnisses ermittelt wird, steht dieser Steueraufwand (-ertrag) in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Jahresergebnis des Konzerns. Durch den Ansatz latenter Steuern wird dieser Zusammenhang unter der Fiktion hergestellt, dass das Jahresergebnis des Konzerns der Besteuerung unterliegt.

B2.

Definitionen und Grundkonzeption der Steuerabgrenzung (Tz. 3 – 5)

Die Steuerabgrenzung im Standardentwurf folgt dem GuV-orientierten „timing concept“. Nach diesem Konzept werden latente Steuern auf Unterschiede zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerrechtlichen Ergebnis abgegrenzt, soweit sich diese in künftigen Geschäftsjahren voraussichtlich ausgleichen werden. Insofern werden im Standardentwurf grundsätzlich nur erfolgswirksam entstandene zeitliche Differenzen in die Abgrenzung latenter Steuern einbezogen (zu Ausnahmen siehe Tz. B5).

Bei isolierter Betrachtungsweise entsteht ein passivischer Abgrenzungsposten, wenn der Buchwert eines Vermögenswerts (einer Schuld) in der Konzernbilanz höher (niedriger) ist als der steuerliche Bilanzwert. Ein aktivischer Abgrenzungsposten entsteht, wenn der Buchwert eines Vermögenswerts (einer Schuld) in der Konzernbilanz niedriger (höher) ist als der steuerliche Bilanzwert. Somit verursachen erfolgswirksam entstandene zeitliche Differenzen Ergebnisdifferenzen im Sinne des HGB.

Im Sinne einer umfassenden und vollständigen Abgrenzung erscheint die Einbeziehung quasi-permanenter Differenzen in die zeitlichen Differenzen geboten. Dazu zählen insbesondere Differenzen, die sich erst bei Liquidation eines Unternehmens oder infolge unternehmerischer Disposition umkehren. Obgleich nach überwiegender Auffassung im Schrifttum zu § 274 HGB quasi-permanente Differenzen nicht zu berücksichtigen sind, wird nach Auffassung des DSR eine Berücksichtigung dieser Differenzen vom Wortlaut des § 274 HGB nicht ausgeschlossen.

Die im Standardentwurf verfolgte Abgrenzungskonzeption ist mit geltendem Recht vereinbar; hingegen folgen sowohl IAS 12 als auch SFAS 109 dem bilanzorientierten „temporary concept“.

B3.

Ansatz passiver latenter Steuern (Tz. 6 – 7)

Im Gegensatz zum Ansatz aktiver latenter Steuern (vgl. Tz. B4) werden an den Ansatz passiver latenter Steuern keine weiteren Bedingungen geknüpft, da die steuerlichen Belastungen, die mit dem Ansatz des Passivpostens antizipiert werden, mit Sicherheit eintreten werden.

Nach geltendem Recht sind passive latente Steuern ebenfalls uneingeschränkt zu erfassen. Auch IAS 12.15 sowie SFAS 109.10 ff. sehen ebenfalls eine Passivierungspflicht für latente Steuern vor.

B4.

Ansatz aktiver latenter Steuern (Tz. 8 – 15)

(1) Der Standardentwurf sieht in der Konzernbilanz für aktive latente Steuern grundsätzlich eine Aktivierungspflicht vor. Diese erstreckt sich im Gegensatz zum geltenden Recht auch auf

zeitliche Differenzen, die im Rahmen der Handelsbilanz I und der Aufstellung der Handelsbilanz II entstehen. IAS 12.24 sowie SFAS 109.10 ff. sehen grundsätzlich ebenfalls eine Aktivierungspflicht vor.

- (2) Nach Auffassung des DSR ist die Aktivierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge und Steuergutschriften mit dem Wortlaut des Gesetzes vereinbar. Denn nach § 274 Abs. 2 HGB darf ein Abgrenzungsposten aktiviert werden, wenn der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand zu hoch ist, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn höher als das handelsrechtliche Ergebnis ist, und wenn sich der zu hohe Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich ausgleicht. Insoweit fällt der Sachverhalt systematisch unter die Grundkonzeption der Steuerabgrenzung. Steuerliche Verlustvorträge beinhalten grundsätzlich einen ökonomischen Vorteil (Steuerersparnis), der ggf. vom Unternehmen genutzt werden kann. Bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen an die Nutzung dieser Vorteile ist der Ansatz einer aktiven latenten Steuer geboten. IAS 12.34 ff. und SFAS 109.21 ff. sehen grundsätzlich ebenfalls eine Aktivierungspflicht vor.
- (3) Ein wirtschaftlicher Vorteil aus der Auflösung einer abzugsfähigen zeitlichen Differenz oder aus der Existenz steuerlicher Verlustvorträge kann nur gezogen werden, soweit in künftigen Geschäftsjahren steuerpflichtige Gewinne hinreichend wahrscheinlich sind. Daher ist die Aktivierung latenter Steuern an besondere Voraussetzungen geknüpft. Das HGB enthält hierzu keine ausdrückliche Regelung. Der Regelung im Standardentwurf entsprechende Indizien für die Nutzung werden auch von IAS 12 und SFAS 109 aufgeführt. Allerdings fordert IAS 12, dass die Wahrscheinlichkeit zur Nutzung der aktiven latenten Steuern „probable“ ist (IAS 12.24, 12.34). Im Gegensatz zu IAS 12 fordert US GAAP, dass die Wahrscheinlichkeit zur Nutzung der aktiven latenten Steuern „more likely than not“ ist (SFAS 109.17e).

B5.

Stille Reserven und Lasten im Rahmen der Kapitalkonsolidierung (Tz. 16 – 17)

Im Rahmen der Kapitalkonsolidierung werden die erworbenen Vermögenswerte und Schulden mit deren beizulegenden Zeitwerten bewertet. Nach deutschem Steuerrecht bleiben die steuerlichen Buchwerte davon unberührt, so dass zeitliche Differenzen entstehen. Obgleich diese Differenzen erfolgsneutral entstehen, erscheint nach Auffassung des DSR der Ansatz latenter Steuern zum zutreffenden Ausweis der Vermögenslage im Konzernabschluss geboten. Diese sind – wie die übrigen erworbenen Vermögenswerte und Schulden – in der Konzernbilanz anzusetzen und mindern bzw. erhöhen den Wert des Goodwill bzw. des negativen Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung.

Die Berücksichtigung von Bewertungsdifferenzen zwischen den Buchwerten der Vermögenswerte und Schulden im Konzernabschluss und deren jeweiligen steuerlichen Bilanzwerten, die im Rahmen der Erstkonsolidierung entstehen, ist im Konzept des § 306 HGB nicht vorgesehen. Allerdings wird die Berücksichtigung latenter Steuern im Zusammenhang mit den im Rahmen der Erstkonsolidierung aufgedeckten stillen Reserven im Schrifttum für zulässig und zur wirtschaftlich zutreffenden Bemessung der stillen Reserven und Lasten für geboten erachtet, soweit sie im Zusammenhang mit dem abnutzbaren Anlagevermögen und dem Umlaufvermögen stehen. Eine darüber hinaus gehende Berücksichtigung von latenten Steuern, bspw. aus Bewertungsunterschieden beim nicht abnutzbaren Anlagevermögen, ist jedoch nach nahezu einhelliger Auffassung im Schrifttum unter § 306 HGB als unzulässig anzusehen.

Hingegen wird vom DSR die Auffassung vertreten, dass sich die Abgrenzung latenter Steuern auf sämtliche zeitliche Differenzen im Zusammenhang mit den aufgedeckten stillen Reserven und Lasten zu erstrecken hat. Denn bereits die auch im Schrifttum für zulässig erachtete partielle Steuerabgrenzung ist keine Konsequenz der Beachtung von §§ 274, 306 HGB, sondern erfolgt mit dem Ziel der wirtschaftlich zutreffenden Bemessung der stillen Reserven und Lasten. Da aber der DSR den Ansatz latenter Steuern auch auf quasi-permanente Differenzen für geboten erachtet (vgl. Tz. B2), muss sich zwangsläufig die Steuerabgrenzung im Zusammenhang mit der Aufdeckung stiller Reserven und Lasten auf alle entstandenen zeitlichen Differenzen erstrecken, soweit diese sich künftig umkehren.

Sowohl IAS 12.19 als auch SFAS 109.30 sehen vor, dass auf im Rahmen der Kapitalkonsolidierung entstehende Differenzen infolge der Aufdeckung stiller Reserven und Lasten latente Steuern anzusetzen sind.

B6.

Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung (Tz. 18)

Nach deutschem Steuerrecht kann der Goodwill (bzw. der negative Unterschiedsbetrag) bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht angesetzt werden: Sein steuerlicher Bilanzwert ist somit Null. Insoweit besteht eine zeitliche Differenz zwischen dem Buchwert und dem steuerlichen Bilanzwert des Goodwill (negativen Unterschiedsbetrags). Latente Steuern auf diese Differenz wären mit dem Goodwill (negativen Unterschiedsbetrag) als Residualgröße der Kapitalkonsolidierung zu verrechnen und erhöhten in der Folge den Buchwert des Goodwill (negativen Unterschiedsbetrags). Auf diesen Erhöhungsbetrag wäre wiederum eine latente Steuer anzusetzen, die ihrerseits den Goodwill (negativen Unterschiedsbetrag) nochmals erhöhte, so dass sich der Goodwill (negative Unterschiedsbetrag) einem Grenzwert näherte. Die Passivierung (Aktivierung) latenter Steuern wird abgelehnt, da der Wert des Goodwill (negativen Unterschiedsbetrags) nicht alleine aufgrund des Ansatzes latenter Steuern zunehmen kann; eine solche Erhöhung, die wirtschaftlich tatsächlich nicht eintritt, ist auch nicht gewollt. Zudem sprechen pragmatische Gründe für ein Verbot zur Passivierung (Aktivierung).

Die im Standardentwurf vorgesehene Regelung entspricht geltendem Recht sowie den IAS (IAS 12.15 und IAS 12.32 i.V.m. 12.24) und US GAAP (SFAS 109.9d).

B7.

Schuldenkonsolidierung, Zwischenergebniseliminierung und sonstige erfolgswirksame Konsolidierungsmaßnahmen (Tz. 19)

Die im Standardentwurf vorgesehene Regelung ist mit geltendem Recht vereinbar. Auch IAS 12 (IAS 27.17 f. i.V.m. IAS 12) sowie die US GAAP sehen entsprechende Regelungen vor.

B8.

Anzuwendender Steuersatz: Grundsatz (Tz. 20 – 23)

Im HGB ist nicht ausdrücklich geregelt, welcher Steuersatz im Konzernabschluss zugrunde zu legen ist. Daher wird im Schrifttum die Auffassung vertreten, dass jeder Steuersatz zulässig ist, der zu einem sachgerechten Ergebnis führt. Plädiert wird für die Wahl eines durchschnittlichen konzerneinheitlichen Steuersatzes. Die im Standardentwurf vorgesehene Regelung gewährleistet hingegen eine exaktere Ermittlung des latenten Steueraufwands/-ertrags als es ein Durchschnittssatz vermag; zudem wird die Vergleichbarkeit durch die Normierung gefördert. Auch IAS 12.47 sowie SFAS 109.17 stellen auf die steuerlichen Verhältnisse der einzelnen Konzernunternehmen ab.

B9.

Anzuwendender Steuersatz: Zwischenergebniseliminierung (Tz. 22)

Zur Bewertung der latenten Steuern ist grundsätzlich der Steuersatz des Unternehmens zugrunde zu legen, das die Lieferung bzw. die Leistung empfangen hat und in dessen Bestand sich der Vermögenswert befindet.

Der Sachverhalt ist im HGB nicht ausdrücklich geregelt. Auch IAS 12 enthält keine entsprechende Regelung; allerdings ist unter konsequenter Anwendung der bilanzorientierten Betrachtungsweise der Steuersatz des Unternehmens heranzuziehen, das die Lieferung oder Leistung empfangen hat. SFAS 109.124 sieht hingegen vor, dass der Steuersatz des Unternehmens zugrunde zu legen ist, das die Lieferung oder Leistung erbracht hat.

B10.

Berücksichtigung von Gesetzesänderungen (Tz. 24 – 25)

Die im Standardentwurf vorgesehene Regelung stellt einen sachgerechten Einblick in die Vermögenslage sowie einen zutreffenden Eigenkapitalausweis sicher. Auch § 274 HGB fordert den Ansatz latenter Steuern nach Maßgabe der voraussichtlichen Steuerbelastung bzw. -entlastung.

Gemäß IAS 12.47 f. sind die Steuersätze anzuwenden, deren Inkrafttreten als so gut wie sicher angenommen werden kann. Die Anwendung künftiger Steuersätze ist verpflichtend, sofern die Ankündigung der Steuersatzänderung durch das gesetzgebende Organ ein Inkrafttreten nach sich zieht. Das Inkrafttreten eines neuen Steuersatzes bzw. Gesetzes muss hingegen gemäß US GAAP absolut sicher sein. Die Auswirkungen einer Steuersatz- bzw. Gesetzesänderung sind erstmals in dem Geschäftsjahr zu berücksichtigen, in dem das entsprechende Gesetz erlassen worden ist, d.h. – übertragen auf deutsche Verhältnisse – vom Bundespräsidenten unterzeichnet worden ist (SFAS 109.27).

B11.

Abzinsung (Tz. 26)

Die passiven latenten Steuern enthalten keinen Zinsanteil, den aktiven latenten Steuern kommt Abgrenzungscharakter zu. Insoweit erscheint eine Diskontierung nicht geboten. Die im Standardentwurf vorgesehene Regelung entspricht geltendem Recht.

Auch gemäß IAS besteht ein Diskontierungsverbot. Voraussetzung für eine Abzinsung wäre das Vorliegen eines detaillierten Plans, aus dem hervorgeht, zu welchem Zeitpunkt sich welche Differenz auflöst. Die Erstellung eines solchen Plans hält das IASC für unpraktikabel. Von einem Abzinsungswahlrecht hat das IASC abgesehen, da dadurch die Vergleichbarkeit zwischen einzelnen Unternehmen beeinträchtigt wäre (IAS 12.53 f.). Derzeit ist jedoch ein Standard zur Thematik „Present Value“ in Arbeit, der Auswirkungen auf IAS 12 haben könnte. Gemäß US GAAP besteht ebenfalls ein Abzinsungsverbot (SFAS 109.66c).

B12.

Überprüfung der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern (Tz. 27)

Die Regelung ist dem Grunde nach mit geltendem Recht vereinbar.

Der Buchwert einer aktiven latenten Steuern ist gemäß IAS 12 an jedem Stichtag auf seine Realisierbarkeit zu prüfen. Ist es nicht wahrscheinlich („probable“), dass künftig ausreichend steuerpflichtiger Gewinn anfallen wird, um das „asset“ nutzen zu können, sind außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen. In künftigen Geschäftsjahren ist ggf. wieder zuzuschreiben (IAS 12.56). Ist es „more likely than not“, dass nicht ausreichende Gewinne anfallen werden, so ist gemäß US GAAP eine „valuation allowance“ zu bilden, die grundsätzlich umkehrbar ist (SFAS 109.96).

B13.

Erfassung: Grundsatz (Tz. 28 – 30)

Die Regelung im Standardentwurf sieht vor, dass in Entsprechung zu der Erfassung derjenigen Sachverhalte, die die latente Steuer ausgelöst haben, latente Steuern entweder erfolgswirksam oder erfolgsneutral zu erfassen sind. Der Fall der erfolgsneutralen Erfassung beim Ansatz latenter Steuern wird durch Tz. 4 i.V.m. Tz. 16 auf die Erstkonsolidierung begrenzt. Der Fall der erfolgsneutralen Erfassung bei Auflösung latenter Steuern kann i.V.m. mit Tz. 4 nicht eintreten; erst die Umsetzung der Empfehlung de lege ferenda in Tz. A5 führt zu tatsächlichen Anwendungsfällen.

Nach dem handelsrechtlichen „timing concept“ gibt es definitionsgemäß keine erfolgsneutral entstandenen zeitlichen Differenzen; die im Standardentwurf vorgesehene Regelung wird jedoch mit dem geltenden Recht für vereinbar erachtet (vgl. Tz. B5). Gemäß IAS 12.57 ff. und US GAAP sind latente Steuern entsprechend den ihnen zugrunde liegenden Sachverhalten entweder erfolgswirksam oder erfolgsneutral zu erfassen.

B14.

Erfassung: Änderung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen (Tz. 31 – 32)

Nach dem handelsrechtlichen „timing concept“ gibt es definitionsgemäß keine erfolgsneutral entstandenen zeitlichen Differenzen; die im Standardentwurf vorgesehene Regelung wird jedoch mit dem geltenden Recht für vereinbar erachtet (vgl. Tz. B5). Gemäß IAS 12.60 und SFAS 109.27 sind latente Steuern entsprechend den ihnen zugrunde liegenden Sachverhalten entweder erfolgswirksam oder erfolgsneutral zu erfassen.

B15.

Erfassung: Rückwirkende Berichtigung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Erwartungsänderungen im Zusammenhang mit Unternehmenserwerben (Tz. 33 – 34)

Die im Standardentwurf vorgesehene Regelung stellt sicher, dass die betreffenden Buchwerte so korrigiert werden, als ob die aufgrund der Erwartungsänderung eingetretenen Verhältnisse von Anfang an bestanden hätten.

IAS 12.68 entspricht grundsätzlich der hier vorgesehenen Regelung; allerdings darf eine aktive latente Steuer nur bis zur Höhe des Goodwill angesetzt werden. Ein negativer Goodwill darf in diesem Zusammenhang weder entstehen noch darf sich der Buchwert eines negativen Goodwill erhöhen. Gemäß SFAS 109.30 berührt die nachträgliche Aktivierung die GuV nicht. Zudem werden ggf. nicht nur der Goodwill, sondern auch die Buchwerte der erworbenen immateriellen Vermögenswerte abgestockt.

B16.

Ausweis (Tz. 35 – 36)

Der im Standardentwurf grundsätzlich vorgesehene unsaldierte Ausweis stellt eine zutreffende Darstellung der Vermögens- und Ertragslage sicher. Der gesonderte Ausweis in der Bilanz unter entsprechender Bezeichnung trägt der Tatsache Rechnung, dass es sich bei den Steuerabgrenzungsposten um Bilanzposten sui generis handelt.

§§ 274, 306 HGB stellen auf eine Gesamtdifferenzenbetrachtung ab. Hingegen sehen sowohl IAS 12.74 als auch SFAS 109.42 in bezug auf die Saldierung eine dem Standardentwurf entsprechende Regelung vor.

Sofern ein Unternehmen zwischen kurz- und langfristigen „assets“ und „liabilities“ differenziert, sind latente Steuern gemäß IAS 12.70 nicht als kurzfristig auszuweisen. Aktive und passive latente Steuern sind nach US GAAP – bezogen auf den zugrunde liegenden Bilanzposten – in kurz- und langfristige „assets“ bzw. „liabilities“ zu unterteilen.

B17.

Überleitungsrechnung (Tz. 40)

Der ausgewiesene Steueraufwand/-ertrag weicht in der Regel vom unter Anwendung des deutschen Steuersatzes erwarteten Steueraufwand/-ertrag ab. Diese Differenzen sind insbesondere verursacht durch abweichende ausländische Steuersätze, die Herstellung der Ausschüttungsbelastung, die Vereinnahmung steuerfreier Erträge, die Existenz steuerlich nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben, die Veränderungen sonstiger permanenter Differenzen sowie die Veränderungen von Wertberichtigungen. Eine Überleitungsrechnung erläutert diese Diskrepanzen.

Während gemäß HGB eine Überleitungsrechnung nicht gefordert wird, ist diese gemäß IAS 12.81c sowie SFAS 109.47 aufzustellen.

Anhang C: Kompatibilität mit dem Gesetz und mit den DRS

Kompatibilität mit dem Gesetz

C1.

Definitionen und Abgrenzungskonzeption (Tz. 3 – 5)

In § 274 HGB ist nicht ausdrücklich geregelt, inwieweit auch quasi-permanente Differenzen unter die zeitlichen Differenzen fallen. Nach Auffassung des DSR zählen zu den zeitlichen Differenzen sämtliche Unterschiede, die sich künftig umkehren werden.

C2.

Ansatz aktiver latenter Steuern (Tz. 8 – 15)

Das Wahlrecht des § 274 Abs. 2 HGB i.V.m. § 298 HGB zur Aktivierung latenter Steuern ist mit diesem Standardentwurf nicht vereinbar. Das HGB enthält zudem keine Indizien zur Beurteilung der Realisierbarkeit aktiver latenter Steuern.

C3.

Stille Reserven und Lasten im Rahmen der Kapitalkonsolidierung (Tz. 16 – 17)

Die Regelung im Standardentwurf, die eine Berücksichtigung latenter Steuern auf die im Rahmen der Kapitalkonsolidierung aufgedeckten stillen Reserven und Lasten vorsieht, stellt eine zweckentsprechende Ausfüllung der bestehenden Vorschriften dar.

C4.

Anzuwendender Steuersatz (Tz. 20 – 23)

Im HGB ist die Wahl des Steuersatzes im Konzernabschluss nicht ausdrücklich geregelt, so dass nach der im Schrifttum vertretenen Auffassung grundsätzlich alle Steuersätze als zulässig anzusehen sind, die zu einem sachgerechten Ergebnis führen.

C5.

Abzinsung (Tz. 26)

Der Sachverhalt ist im HGB nicht ausdrücklich geregelt. Da die passiven latenten Steuern keinen Zinsanteil beinhalten und den aktiven latenten Steuern Abgrenzungscharakter zukommt, ist eine Diskontierung aktiver bzw. passiver latenter Steuern gemäß HGB nicht geboten. Zudem ist gemäß § 274 HGB die voraussichtliche Steuerbelastung bzw. -entlastung zu ermitteln und nicht die Belastung des Geschäftsjahrs mit dem Zeitwert des künftigen Steueraufwands. Diese Auffassung wird überwiegend auch im Schrifttum vertreten.

C6.

Ausweis (Tz. 35 – 36)

Nach dem Wortlaut der §§ 274, 306 HGB ist es geboten, die aktiven und passiven latenten Steuern saldiert auszuweisen. Jedoch ist im Sinne einer zutreffenden Darstellung der Vermögens- und Ertragslage ein gesonderter Ausweis der aktiven und der passiven latenten Steuern als zulässig anzusehen. Diese Auffassung wird auch in Teilen des Schrifttums vertreten. Insoweit stellt das im Standardentwurf geregelte grundsätzliche Saldierungsverbot keinen Verstoß gegen geltendes Recht dar.

Der Standardentwurf hebt das Wahlrecht des § 306 Satz 2 HGB zum Ausweis der Abgrenzungsposten entweder in der Konzernbilanz oder im Konzernanhang auf.

Kompatibilität mit den DRS

C7.

Der Standardentwurf verstößt nicht gegen Regelungen in bislang verabschiedeten DRS.

Anhang D: Vergleich mit IAS und US GAAP

Im folgenden sind die Abweichungen zwischen den IAS bzw. den US GAAP und diesem Standardentwurf dargestellt.

D1.

Grundkonzeption (Tz. 4 – 5)

Im Gegensatz zu der in diesem Standardentwurf vorgesehenen Regelung folgen sowohl IAS 12 als auch SFAS 109 dem bilanzorientierten „temporary concept“. Nach dieser Konzeption werden zur Abgrenzung latenter Steuern grundsätzlich alle temporären Differenzen zwischen dem Konzernbilanzwert und dem steuerlichen Bilanzwert berücksichtigt, die bei der künftigen Nutzung oder Veräußerung eines Vermögenswerts bzw. bei Erfüllung einer Schuld steuerliche Belastungen oder Entlastungen zur Folge haben. Dabei ist es unerheblich, wann sich die Differenzen voraussichtlich ausgleichen werden. Insoweit sind nur permanente Differenzen, die niemals zu steuerlichen Be- oder Entlastungen führen werden, von der Steuerabgrenzung ausgeschlossen. Nach diesem Konzept erstreckt sich die Steuerabgrenzung neben erfolgswirksam entstandenen Differenzen auch auf erfolgsneutral entstandene Differenzen.

D2.

Ansatz aktiver latenter Steuern (Tz. 8 – 15)

Das Kriterium „probable“ für die Nutzung der latenten Steueransprüche gemäß IAS 12 ist strenger als die nach US GAAP geforderte Regel „more likely than not“ und dem in diesem Standardentwurf aufgestellten Grundsatz („hinreichend wahrscheinlich“).

D3.

Anzuwendender Steuersatz: Zwischenergebniseliminierung (Tz. 22)

Im Gegensatz zur Regelung dieses Standardentwurfs ist nach SFAS 109 stets der Steuersatz des Unternehmens heranzuziehen, das die Lieferung bzw. die Leistung erbracht hat.

D4.

Berücksichtigung von Gesetzesänderungen (Tz. 24 – 25)

Die im Standardentwurf vorgesehene Regelung stellt eine Konkretisierung der entsprechenden Vorschrift in IAS 12 dar, nach der eine Gesetzesänderung so gut wie sicher sein muss; hingegen muss gemäß US GAAP die Änderung sogar absolut sicher sein.

D5.

Erfassung: Rückwirkende Korrektur des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Erwartungsänderungen im Zusammenhang mit Unternehmenserwerben (Tz. 33 – 34)

Entgegen der Regelung im Standardentwurf sieht IAS 12.68 vor, dass eine aktive latente Steuer nur bis zur Höhe des Goodwill angesetzt werden darf. Ein negativer Goodwill darf in diesem Zusammenhang weder entstehen noch darf sich der Buchwert eines negativen Goodwill erhöhen. Gemäß SFAS 109.30 berührt die nachträgliche Aktivierung die GuV nicht. Zudem werden ggf. nicht nur der Goodwill, sondern auch die Buchwerte der erworbenen immateriellen Vermögenswerte abgestockt.

D6.

Ausweis in der Bilanz (Tz. 36)

Entgegen der Regelung in diesem Standardentwurf sehen die US GAAP vor, dass aktive und passive latente Steuern in die Kategorien „current“ und „noncurrent“ zu unterteilen sind. Sofern ein Unternehmen zwischen kurz- und langfristigen Vermögenswerten und Schulden differenziert, sind latente Steuern gemäß IAS 12.70 nicht als kurzfristig auszuweisen.

D7.

Ansatz latenter Steuern infolge konzerninterner Gewinntransfers (Tz. A6)

Während nach geltendem Recht die Passivierung latenter Steuern im Zusammenhang mit konzerninternen Gewinntransfers als unzulässig anzusehen ist, da sie nicht auf Ergebnisdifferenzen im Sinne der §§ 274, 306 HGB zurückzuführen sind, sehen sowohl IAS 12.40 als auch US GAAP vor, dass eine Steuerabgrenzung vorzunehmen ist, sofern das Mutterunternehmen beabsichtigt, in absehbarer Zeit Dividenden auszuschütten.

Anhang E: Beispiele

E1.

Ansatz passiver latenter Steuern (Tz. 6 – 7)

(1) Buchwert eines Vermögenswerts in Konzernbilanz höher als steuerlicher Bilanzwert

Beispiel 1:

Die Nutzungsdauer einer Maschine ist steuerlich kürzer als für Zwecke der Konzernbilanz. Der steuerliche Bilanzwert der Maschine ist niedriger als ihr handelsbilanzieller Buchwert, da die kumulierten, für steuerliche Zwecke vorgenommenen Jahresabschreibungen höher sind als die Abschreibungen für Zwecke der Konzernbilanz. In künftigen Geschäftsjahren steht steuerlich ein geringeres Abschreibungspotential zur Verfügung, und das steuerliche Ergebnis wird über dem Konzernergebnis liegen. Für die gegenüber dem Konzernergebnis künftig höheren Steueraufwendungen ist eine passive latente Steuer zu bilden.

Die Anschaffungskosten für die Maschine betragen TDM 1500, die steuerliche Nutzungsdauer beträgt 3 Jahre, in der Konzernbilanz wird über einen Zeitraum von 5 Jahren abgeschrieben; der Steuersatz beträgt 40%.

Geschäftsjahr	1	2	3	4	5
Jahresüberschuss vor Abschreibung und vor Steuern	1000	1000	1000	1000	1000
Steuerlicher Bilanzwert	1000	500	0	0	0
Konzernbuchwert	1200	900	600	300	0
Passive latente Steuer	80	160	240	120	0
Latenter Steueraufwand (-ertrag)	80	80	80	(120)	(120)
Tatsächlicher Steueraufwand	200	200	200	400	400
Ausgewiesener Steueraufwand	280	280	280	280	280

Der ausgewiesene Steueraufwand entspricht dem Steueraufwand, der anfiel, wenn das Konzernergebnis der Besteuerung unterläge (jährlich TDM $700 \times 0,4$).

(2) Buchwert einer Schuld in Konzernbilanz niedriger als steuerlicher Bilanzwert

Beispiel 2:

Dieser Fall ist unter Berücksichtigung der Vorschriften des HGB und der Regelungen der DRS kaum von praktischer Bedeutung.

Steuerlich ist die Bildung einer Rückstellung für solche Zuwendungen eines Trägerunternehmens an eine Unterstützungskasse zulässig, die bis zum Ablauf eines Monats nach Aufstellung oder Feststellung der Handelsbilanz des Trägerunternehmens für den Schluss eines Wirtschaftsjahres geleistet werden (§ 4d Abs. 2 Satz 2 EStG). Handelsrechtlich sind hingegen die Voraussetzungen für eine Rückstellungsbildung nicht gegeben.

E2.

Ansatz aktiver latenter Steuern (Tz. 8 ff.)

(1) Buchwert eines Vermögenswerts in Konzernbilanz niedriger als steuerlicher Bilanzwert

Beispiel 1:

Steuerrechtlich wird der Geschäfts- oder Firmenwert in Deutschland über 15 Jahre abgeschrieben (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG), jedoch ist im Rahmen der Aufstellung der Handelsbilanz II, auch gemäß DRS 4, eine davon abweichende, in der Regel kürzere tatsächliche wirtschaftliche Nutzungsdauer zu erwarten.

Beispiel 2:

In der Konzernbilanz ist eine wertberichtigte Forderung in Höhe von 300 bilanziert; steuerlich ist die Wertberichtigung nicht anerkannt worden, der steuerliche Bilanzwert beträgt 450. Steuerlich besteht ein Aufwandspotential von 150, das im Zeitpunkt der Begleichung der Forderung in Höhe von 300 realisiert wird. Bei einem Steuersatz von 40% ist auf die abzugsfähige zeitliche Differenz eine aktive latente Steuer in Höhe von 60 zu bilden.

(2) Buchwert einer Schuld in Konzernbilanz höher als steuerlicher Bilanzwert

Beispiel 3:

Wird in der Konzernbilanz eine Garantierückstellung angesetzt, die steuerlich erst berücksichtigt werden darf, sofern ein Anspruch auf Gewährleistung geltend gemacht wird, so ist der Buchwert der Rückstellung in der Konzernbilanz höher als der steuerliche Buchwert, solange der Anspruch noch nicht geltend gemacht worden ist. Auf die bestehende abzugsfähige zeitliche Differenz sind aktive latente Steuern anzusetzen.

Beispiel 4:

Im Konzernabschluss werden Pensionsrückstellungen gemäß dem Anwartschaftsbarwertverfahren („projected unit credit method“) bewertet, während steuerlich das Teilwertverfahren zur Anwendung kommt. Infolgedessen wird die Pensionsrückstellung in der Konzernbilanz mit 500 angesetzt, während steuerlich nur 400 zum Ansatz kommen. Steuerlich steht ein höheres Aufwandspotential zur Verfügung, da die bislang bilanzierte Verpflichtung die künftigen Ansprüche der Pensionsberechtigten nicht vollständig abdeckt. Daher besteht in Höhe der Buchwertdifferenz eine abzugsfähige zeitliche Differenz, die bei einem Steuersatz von 40% zur Aktivierung einer latenten Steuer in Höhe von 40 führt.

E3.

Steuerliche Verlustvorträge (Tz. 11 ff.)

Die Tochterunternehmen D und I des Mutterunternehmens MU haben in der Vergangenheit steuerliche Verluste erlitten.

Das in Deutschland ansässige Tochterunternehmen D verfügt – nach Vornahme eines Verlustrücktrags (§ 8 Abs. 4 KStG i.V.m. § 10d Abs. 1 EStG) – zum 31.12.01 über einen Verlustvortrag in Höhe von 35 Mio.; der Steuersatz beträgt 40%. Eine Häufung von Verlusten in der Vergangenheit hat D nicht erlitten. Der Verlustvortrag ist zeitlich unbefristet möglich (§ 8 Abs. 4 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 EStG). D wird in künftigen Geschäftsjahren voraussichtlich dauerhaft steuerpflichtige Gewinne erwirtschaften.

Der Verlustvortrag des italienischen Tochterunternehmens I beträgt am 31.12.01 400 Mio.; der Steuersatz beträgt 35%. In Italien ist der Verlustvortrag auf den Zeitraum von fünf Jahren beschränkt; der Verlustvortragszeitraum endet für I am 31.12.06. Die künftigen steuerpflichtigen Gewinne werden in der Planungsrechnung wie folgt geschätzt:

02	10 Mio.
03	80 Mio.
04	40 Mio.
05	100 Mio.
06	50 Mio.
Σ	280 Mio.

Es ist hinreichend wahrscheinlich, dass der Verlustvortrag von D in voller Höhe mit steuerpflichtigen Gewinnen verrechnet werden kann. Daher ist am 31.12.01 eine aktive latente Steuer in Höhe von 14 Mio. anzusetzen. I wird voraussichtlich den Verlustvortrag nur in Höhe von 280 Mio. nutzen können, so dass eine aktive latente Steuer in Höhe von 98 Mio. angesetzt wird.

E4.

Stille Reserven und Lasten im Rahmen der Kapitalkonsolidierung (Tz. 16 – 17)

Beispiel 1:

Im Rahmen der Kapitalkonsolidierung wird ein Grundstück mit dem beizulegenden Zeitwert von 1.000 bewertet, während steuerlich die historischen Anschaffungskosten in Höhe von 750 fortgeführt werden. Im Zeitpunkt der Veräußerung des Grundstücks liegt der Veräußerungsgewinn steuerlich um 250 über dem im Konzernabschluss realisierten Gewinn. Auf die zu versteuernde zeitliche Differenz von 250 ist bei einem Steuersatz von 40% eine passive latente Steuer von 100 anzusetzen.

Beispiel 2:

Im Rahmen der Kapitalkonsolidierung werden Pensionsrückstellungen mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet. Ist gemäß Art. 28 Abs. 1 EGHGB im Jahresabschluss auf die Passivierung von Altzusagen verzichtet worden, so liegt der beizulegende Zeitwert in der Konzernbilanz über dem steuerlichen Bilanzwert der Pensionsverpflichtung. Auf die bestehende abzugsfähige Differenz (vgl. Tz. E2, Beispiel 4) ist eine aktive latente Steuer anzusetzen.

E5.

Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung (Tz. 18)

Ein Mutterunternehmen erwirbt sämtliche Anteile an einem Tochterunternehmen zu einem Kaufpreis von 500. Nach der Aufdeckung und Verrechnung stiller Reserven und Lasten verbleibt ein Goodwill in Höhe von 280, der steuerlich nicht abzugsfähig ist. Sein steuerlicher Bilanzwert ist somit Null. Die Differenz zwischen dem Buchwert von 280 und dem steuerlichen Bilanzwert von Null stellt eine zu versteuernde zeitliche Differenz dar. Bei einem Steuersatz von 40% resultierte aus der zu versteuernden zeitlichen Differenz bei Nichtbeachtung der Regelung in Tz. 18 eine passive latente Steuer in Höhe von 112. Infolge Passivierung der latenten Steuer würde der Goodwill als Residualgröße ebenfalls um 112 steigen. Dadurch erhöhte sich auch die zeitliche Differenz zwischen dem Buchwert und dem steuerlichen Bilanzwert des Goodwill.

Auf diese Erhöhung der zeitlichen Differenz wäre wiederum eine passive latente Steuer anzusetzen. Der Goodwill erhöhte sich erneut um 44,8 ($0,4 \times 112$). Auf die Erhöhung des Goodwill muss stets eine latente Steuer passiviert werden, die diesen wiederum erhöhen würde.

In diesem Beispiel beträgt der Grenzwert des Goodwill 466,67.

E6.

Erfassung: Rückwirkende Korrektur des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Erwartungsänderungen im Zusammenhang mit Unternehmenserwerben (Tz. 33 – 34)

Ein Unternehmen erwirbt in Geschäftsjahr 1 sämtliche Anteile an einer Gesellschaft, bei der abzugsfähige zeitliche Differenzen in Höhe von 400 bestehen. Der Steuersatz beträgt 40%. Aktive latente Steuern werden nur in Höhe von 100 angesetzt, da im Erwerbszeitpunkt nicht zu erwarten ist, dass der gesamte latente Steueranspruch realisiert werden kann. Aus dem Erwerb der Anteile resultiert ein Goodwill von 500, der über einen Zeitraum von 5 Jahren abgeschrieben wird.

Zwei Jahre nach der Akquisition erwartet das Unternehmen, künftig ausreichende Gewinne erwirtschaften zu können, so dass der gesamte latente Steueranspruch voraussichtlich realisiert werden kann. Das Unternehmen bilanziert eine zusätzliche aktive latente Steuer in Höhe von 60. Diese ergibt sich aus dem Steuersatz von 40% und den noch nicht berücksichtigten abzugsfähigen zeitlichen Differenz in Höhe von 150. Die aktive latente Steuer wird erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

Der aus der Akquisition entstandene Goodwill wird so angepasst, als wäre die aktive latente Steuer zum Erwerbszeitpunkt in voller Höhe angesetzt worden. Der Bruttobuchwert des Goodwill mindert sich durch den Ansatz der aktiven latenten Steuer von 500 auf 440. Dadurch verringern sich fiktiv auch die Abschreibungen in den Geschäftsjahren 2 und 3. Diese beiden Sachverhalte haben zur Folge, dass der Nettobuchwert des Goodwill um 36 gemindert wird (300 abzüglich 264 bzw. Minderung des Bruttobuchwerts um 60 unter Berücksichtigung einer nachträglichen Minderung der Abschreibungen um 24). Der Betrag von 36 wird als Aufwand erfasst. Aus der isolierten Betrachtung des Sachverhalts resultiert somit ein Ertrag in Höhe von 24. Diese 24 stellen die Korrektur der Abschreibungen auf den Goodwill dar, die durch den korrigierten Ansatz der aktiven latenten Steuern eliminiert worden sind. Durch die Eliminierung dieses Teils der Abschreibung wird der Sachverhalt nun so dargestellt, als sei die gesamte aktive latente Steuer im Akquisitionszeitpunkt berücksichtigt worden.

<i>Geschäftsjahr</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Goodwill vor Anpassung	500	400	300
Kumulierte Abschreibung	0	100	200
Goodwill nach Anpassung	440	352	264
Kumulierte korrigierte Abschreibung	0	88	176