

Entwurf

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. xx

E-DRS 24

Latente Steuern

Stand: 18. November 2009

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme bis 31. Dezember 2009 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., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin
Tel.: +49 (0)30 2064 12-0
Fax: +49 (0)30 2064 12-15
E-Mail: info@drsc.de

Deutscher Standardisierungsrat (DSR)

Inhaltsverzeichnis	
Aufforderung zur Stellungnahme	<i>Seite</i> 3
Vorbemerkung	6
Abkürzungsverzeichnis	7
Zusammenfassung	8

**Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. xx (E-DRS 24)
Latente Steuern**

	<i>Textziffer</i>
Ziel	1
Gegenstand und Geltungsbereich	2-6
Definitionen	7
Regeln	
Ansatz	8-36
Grundkonzeption	8
Passive latente Steuern auf temporäre Differenzen	9-10
Aktive latente Steuern auf temporäre Differenzen	11-22
Latente Steuern aus Konsolidierungsvorgängen	23-28
Latente Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft	29-32
Ermittlung	33-36
Bewertung	37-46
Anzuwendender Steuersatz	37-42
Berücksichtigung von Gesetzesänderungen	43-45
Abzinsung	46
Ergebniswirksame und ergebnisneutrale Erfassung	47-53
Grundsatz	47-51
Änderung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen	52
Rückwirkende Berichtigung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Erwartungsänderungen im Zusammenhang mit Unternehmenserwerben	53
Ausweis	54-60
Grundsatz	54-58
Aufrechnung	59
Verrechnung	60
Angaben im Konzernanhang	61-66
Inkrafttreten und Übergangsvorschriften	67-70
Anhang:	
Begründung	A1–A14

Aufforderung zur Stellungnahme

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme bis **31. Dezember 2009** aufgefordert. Stellungnahmen sind zu jedem in diesem Entwurf enthaltenen Sachverhalt erbeten. Insbesondere erwünscht sind Antworten auf die nachfolgenden Fragen.

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?

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.

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

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?

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?

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?

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.

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

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?

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.

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

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?

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?

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?

Weitere Anregungen zum Entwurf

Frage 12

- a) Welche bislang unregelmäßig 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?

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 Vorstand 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 angewandt 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 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. xx (DRS xx) des Deutschen Standardisierungsrats handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS xx berufen. Das DRSC behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach Auffassung des DSR Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

ABl. EU	Amtsblatt Europäische Union
Abs.	Absatz
Art.	Artikel
BAnz	Bundesanzeiger
BGBI. I	Bundesgesetzblatt Teil 1
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
bzw.	beziehungsweise
DRÄS	Deutscher Rechnungslegungs Änderungs Standard
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
EG	Europäische Gemeinschaft
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
e.V.	eingetragener Verein
ff.	fortfolgende
ggf.	gegebenenfalls
GewStG	Gewerbsteuergesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
IFRS	International Financial Reporting Standards
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Mio.	Millionen
Nr.	Nummer
S.	Satz
sog.	so genannt
Tz.	Textziffer(n)
z. B.	zum Beispiel

Zusammenfassung

Dieser Standard konkretisiert die Vorschriften der §§ 274, 306 und 314 Abs. 1 Nr. 21 HGB zur latenten Steuerabgrenzung. Er ist auf Abschlüsse anzuwenden, die nach Maßgabe der §§ 290 ff. HGB aufgestellt werden. Darüber hinaus findet er auch Anwendung auf die Konsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen nach § 310 HGB und assoziierten Unternehmen nach § 312 HGB.

Der Standard ist erstmals verpflichtend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2010 beginnen. Da gemäß Art. 66 EGHGB die §§ 274, § 285 Nr. 29, 306 und 314 Abs. 1 Nr. 21 des HGB in der Fassung des BilMoG vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden sind, wird eine frühere Anwendung empfohlen.

Gegenstand dieses Standards ist die Bilanzierung latenter Steuern aus temporären Differenzen nach § 274 HGB sowie aus Konsolidierungsmaßnahmen nach § 306 HGB.

Die Grundkonzeption der latenten Steuerabgrenzung folgt dem international gebräuchlichen bilanzorientierten Konzept.

Latente Steuern werden auf temporäre Differenzen abgegrenzt. Diese Differenzen werden aus dem Vergleich der Buchwerte der einzelnen Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten mit ihren für steuerliche Zwecke korrespondierenden Werten ermittelt. Bauen sich diese Differenzen im Zeitablauf voraussichtlich ab und wird daraus folgend eine künftige Steuerbe- oder -entlastung erwartet, sind auf die ermittelten temporären Differenzen dann mittels unternehmensindividueller Steuersätze latente Steuern zu bilden. Dabei müssen mehr Gründe dafür als dagegen sprechen, dass die künftige Steuerbe- oder -entlastung erwartet werden kann.

Aufgrund des bilanzorientierten Konzepts können auch Ansatzunterschiede zu temporären Differenzen führen. Die im Standard verwendeten Beispiele erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit, sie sollen vielmehr der Verdeutlichung des jeweiligen Sachverhalts dienen, daher sind bei der Ermittlung der temporären Differenzen sämtliche Steuervorschriften sorgfältig zu analysieren.

Während ein Ansatz aktiver latenter Steuern geboten ist, soweit sie auf Konsolidierungsmaßnahmen beruhen, besteht ein Ansatzwahlrecht für die Aktivierung latenter Steuern, die auf temporären Differenzen aus der Anpassung der Handelsbilanz I an konzern einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Handelsbilanz II) beruhen. Dagegen besteht ein Ansatzverbot für temporäre Differenzen, die sich zwischen dem steuerlichen Wertansatz einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen und dem handelsrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens ergeben, mit Ausnahme der phasenverschobenen Ergebnisübernahmen.

Die Ermittlung aktiver latenter Steuern hat unter besonderer Beachtung des Vorsichtsprinzips zu erfolgen, wobei eine Anwendung pauschalierter Risikoabschläge durch den Standard abgelehnt wird. Vielmehr ist eine nachvollziehbare, aus der operativen Unternehmensplanung abgeleitete steuerliche Planungsrechnung zu erstellen und rollierend zu jedem Bilanzstichtag fortzuschreiben.

Bei der Ermittlung aktiver latenter Steuern sind Verlustvorträge zu berücksichtigen, auch wenn es sich hierbei nicht um temporäre Differenzen aus dem Vergleich der Buchwerte der einzelnen Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten mit ihren für steuerliche Zwecke korrespondierenden Werten handelt. Die Erwartungen hinsichtlich des Realisationszeitpunkts sind mit Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu hinterlegen, die in die vorhergehend beschriebene Planungsrechnung einzubeziehen sind. Um die Nachvollziehbarkeit und Praktikabilität der

anzustellenden Wahrscheinlichkeitsüberlegungen bei der Aktivierung von Verlustvorträgen zu gewährleisten, hat der Gesetzgeber nur Verlustvorträge in Höhe der innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zur Ermittlung der aktiven latenten Steuern zugelassen. Die Vorschriften sind analog auf Steuergutschriften und Zinsvorträge anzuwenden.

Für eine ertragsteuerliche Organschaft sieht der Standard grundsätzlich die Erfassung beim Organträger vor.

Bei der Bewertung ist der unternehmensindividuelle Steuersatz heranzuziehen, der zum Zeitpunkt des Abbaus der temporären Differenzen gilt. Eine Abzinsung latenter Steuern ist nicht zulässig.

Die Erfassung latenter Steuern folgt dem zugrunde liegenden Sachverhalt. Im Rahmen der Entkonsolidierung sind ergebnisneutral gebildete latente Steuern aus der Erstkonsolidierung ergebniswirksam auszubuchen. Ändert sich der Buchwert latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen, so sind die Anpassungen nur dann ergebnisneutral zu erfassen, wenn auch ihre Bildung ergebnisneutral erfolgte. In allen anderen Fällen erfolgt die Erfassung ergebniswirksam.

Der Ausweis der sich insgesamt ergebenden aktiven oder passiven latenten Steuern hat gemäß dem Bilanzgliederungsschema des § 266 HGB i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB auf der Aktiv- sowie Passivseite jeweils nach den Rechnungsabgrenzungsposten zu erfolgen. Ein unverrechneter Ausweis aktiver und passiver latenter Steuern ist zulässig. Dabei ist eine Zusammenfassung von primären latenten Steuern aus der Handelsbilanz I und II mit sekundären latenten Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen zulässig.

Im Anhang ist zwingend anzugeben, auf welchen temporären Differenzen latente Steuern beruhen, in welcher Höhe steuerliche Verlustvorträge bei aktiven latenten Steuern berücksichtigt wurden und welche Steuersätze zur Bewertung latenter Steuern herangezogen wurden. Die Angabe, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen latente Steuern beruhen, hat auch für die latenten Steuern zu erfolgen, die im Falle der Nutzung von Wahlrechten nicht zum Ausweis geführt haben. Dagegen ist es nicht erforderlich, temporäre Differenzen zu erläutern, die dem Ansatzverbot nach § 306 S. 4 HGB unterliegen. Ferner ist in einer Überleitungsrechnung der Zusammenhang zwischen dem unter Anwendung des in Deutschland geltenden Steuersatzes oder eines gewichteten Konzernsteuersatzes erwarteten Steueraufwand/-ertrag und dem ausgewiesenen Steueraufwand/-ertrag darzustellen.

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. xx (E-DRS 24)

Latente Steuern

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

Ziel

1.

Die Abgrenzung latenter Steuern nach deutschem Bilanzrecht ist in den §§ 274 und 306 HGB geregelt. Die Anhangangaben zu latenten Steuern sind in den §§ 285 Nr. 29 und 314 Abs. 1 Nr. 21 HGB kodifiziert. Diese gesetzlichen Normen bilden die Grundlage dieses Standards.

Dabei erfolgt die Steuerabgrenzung bilanzorientiert auf Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert eines Vermögensgegenstands, einer Schuld oder eines Rechnungsabgrenzungspostens in der Bilanz und dem korrespondierenden steuerlichen Wertansatz, die sich in künftigen Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen und dadurch zu ertragsteuerlichen Ent- oder Belastungen führen (sog. temporäre Differenzen). Unter die verfolgte Abgrenzungskonzeption fallen auch ergebnisneutral erfasste Differenzen.

Gegenstand und Geltungsbereich

2.

Dieser Standard konkretisiert die Anforderungen an die Abgrenzung latenter Steuern und die dazugehörigen Anhangangaben gemäß § 306 i.V.m. § 274 HGB.

3.

Dieser Standard gilt für Konzernabschlüsse, die nach Maßgabe der §§ 290 ff. HGB aufgestellt werden.

4.

Dieser Standard ist entsprechend auf die Konzernzwischenberichterstattung im Sinne von DRS 16 anzuwenden.

5.

Der Standard findet keine Anwendung auf Konzernabschlüsse, die nach § 315a HGB unter Anwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne des Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 (ABl. EU Nr. L 243 S. 1) aufgestellt werden.

6.

Die entsprechende Anwendung dieses Standards für Jahresabschlüsse wird empfohlen.

Definitionen

7.

Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Aktive latente Steuern: Voraussichtliche Ertragsteuerentlastungen in künftigen Geschäftsjahren, die sich aus abzugsfähigen temporären Differenzen, aus künftig nutzbaren steuerlichen Verlustvorträgen und Steuergutschriften sowie Zinsvorträgen ergeben.

Ertragsteuern: Alle in- und ausländischen Steuern auf Grundlage des zu versteuernden Ergebnisses. Zu den Ertragsteuern gehören auch Quellensteuern, welche von einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen aufgrund von Ausschüttungen an das berichtende Unternehmen geschuldet werden.

Passive latente Steuern: Voraussichtliche Ertragsteuerbelastungen in künftigen Geschäftsjahren, die sich aus zu versteuernden temporären Differenzen ergeben.

Permanente Differenzen: Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert eines Vermögensgegenstands, einer Schuld oder eines Rechnungsabgrenzungspostens in der Bilanz und dem steuerlichen Wertansatz, die sich in künftigen Geschäftsjahren nicht abbauen.

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

Steuersubjekt: Die einzelne einzubeziehende Konzerneinheit, die einen Steuertatbestand verwirklicht und demnach die Steuer schuldet.

Steuerliche Wertansätze: Die mit den handelsrechtlichen Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungspostens für steuerliche Zwecke korrespondierenden Werte sowie in der Steuerbilanz gebildete Sonderposten.

Temporäre Differenzen: Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert eines Vermögensgegenstands, einer Schuld oder eines Rechnungsabgrenzungspostens in der Bilanz und dem entsprechenden steuerlichen Wertansatz, die sich in künftigen Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen und dadurch zu ertragsteuerlichen Ent- oder Belastungen führen. Zu unterscheiden sind:

Abzugsfähige temporäre Differenzen: temporäre Differenzen, deren Abbau in künftigen Geschäftsjahren zu ertragsteuerlichen Entlastungen führt.

Zu versteuernde temporäre Differenzen: temporäre Differenzen, deren Abbau in künftigen Geschäftsjahren zu ertragsteuerlichen Belastungen führt.

Quasi-permanente Differenzen: Differenzen, die sich in künftigen Geschäftsjahren nicht im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsgangs, sondern infolge unternehmerischer Disposition abbauen, sind temporäre Differenzen im Sinne dieses Standards.

Regeln

Ansatz

Grundkonzeption

8.

Latente Steuern werden auf temporäre Differenzen gebildet, die sich voraussichtlich abbauen und daraus folgend eine künftige Steuerbe- oder -entlastung erwarten lassen; es müssen mehr Gründe dafür als dagegen sprechen, dass die künftige Steuerbe- oder -entlastung erwartet werden kann.

Passive latente Steuern auf temporäre Differenzen

9.

Passive latente Steuern sind auf zu versteuernde temporäre Differenzen anzusetzen.

10.

Ist der Buchwert eines Vermögensgegenstands/aktiven Rechnungsabgrenzungspostens höher oder der Buchwert einer Schuld/eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens niedriger als der korrespondierende steuerliche Wertansatz und führt die Angleichung der Buchwerte in künftigen Geschäftsjahren zu einer steuerlichen Mehrbelastung, ist dieser Verpflichtung zur Zahlung von Ertragsteuern in künftigen Geschäftsjahren durch Ansatz einer passiven latenten Steuer Rechnung zu tragen.

Aktive latente Steuern auf temporäre Differenzen

11.

Aktive latente Steuern sind auf abzugsfähige temporäre Differenzen sowie Verlustvorträge, Zinsvorträge und Steuergutschriften anzusetzen. Sie können angesetzt werden für abzugsfähige temporäre Differenzen aus der Anpassung des Jahresabschlusses an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nach § 274 HGB.

12.

Ist der Buchwert eines Vermögensgegenstands/aktiven Rechnungsabgrenzungspostens niedriger oder der Buchwert einer Schuld/ eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens höher als der korrespondierende steuerliche Wertansatz und führt die Angleichung der Buchwerte in künftigen Geschäftsjahren zu einer steuerlichen Entlastung, ist dieser Anspruch auf Minderung von Ertragsteuern in künftigen Geschäftsjahren durch Ansatz einer aktiven latenten Steuer Rechnung zu tragen.

13.

Eine Pflicht zum Ansatz aktiver latenter Steuern besteht bei abzugsfähigen temporären Differenzen, die auf Konsolidierungsmaßnahmen beruhen.

14.

Für aktive latente Steuern, die auf temporären Differenzen aus der Anpassung der Handelsbilanz I an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Handelsbilanz II) beruhen, besteht ein Ansatzwahlrecht nach § 274 HGB.

15.

Gegenstand des Ansatzwahlrechts für aktive latente Steuern ist die sich voraussichtlich insgesamt ergebende Steuerentlastung. Die Aktivierung kann nicht auf aktive latente Steuern beschränkt werden, die sich aus ausgewählten Einzelsachverhalten ergeben. Ebenso wenig kommt die Aktivierung eines Teilbetrags der insgesamt erwarteten voraussichtlichen Steuerentlastung in Betracht.

16.

Die Ausübung des Aktivierungswahlrechts unterliegt dem Stetigkeitsgebot des § 246 Abs. 3 S. 1 HGB.

17.

Der Ansatz aktiver latenter Steuern hat unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips zu erfolgen und auf einer aus der operativen Unternehmensplanung abgeleiteten, nachvollziehbaren steuerlichen Planungsrechnung zu beruhen. Die Anwendung pauschalierter Abschläge ist nicht sachgerecht. Dabei ist auf das einzelne einzubeziehende Konzernunternehmen als Steuersubjekt abzustellen.

18.

Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge sind bei der Berechnung aktiver latenter Steuern zu berücksichtigen, wenn die Realisierung der Steuerentlastung aus dem Verlustvortrag innerhalb der nächsten fünf Jahre erwartet werden kann.

19.

Für den Ansatz latenter Steuern auf Steuergutschriften und Zinsvorträge sind die für steuerliche Verlustvorträge geltenden Regelungen entsprechend anzuwenden.

20.

Auch wenn in Einzelfällen eine über fünf Jahre hinausgehende Planung relativ zuverlässig aufgestellt werden kann (z. B. aufgrund langfristiger Vertragsvereinbarungen), sind Verlustvorträge nur zu berücksichtigen, soweit die Realisierung der Steuerentlastung aus dem Verlustvortrag innerhalb der nächsten fünf Jahre erwartet werden kann. Erstreckt sich die bisherige Unternehmensplanung und die darauf aufbauende Steuerplanung nur über einen kürzeren Zeitraum, so ist bei der Ermittlung der ansatzfähigen aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge der gesamte Fünf-Jahres-Zeitraum zu berücksichtigen. Gegebenenfalls ist für verbleibende Jahre ohne Detailplanung eine sachgerechte und plausible Schätzung (z. B. durch Extrapolation) vorzunehmen. Die Planung ist zu jedem Berichtsstichtag rollierend fortzuschreiben.

21.

Eine voraussichtliche Realisierung aktiver latenter Steuern ist dann gegeben, wenn in den Geschäftsjahren des voraussichtlichen Abbaus der abzugsfähigen temporären Differenzen bzw. steuerlichen Verlustvorträge zumindest eine der nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

a) Zu versteuernde temporäre Differenzen:

Zum Bilanzstichtag bestehen zu versteuernde temporäre Differenzen einer verrechnungsfähigen Steuerart mindestens in einer den aktiven latenten Steuern entsprechenden Höhe gegenüber demselben Steuergläubiger, die sich in den entsprechenden Geschäftsjahren voraussichtlich auflösen werden bzw. deren Realisation hinsichtlich der Berücksichtigung von Verlustvorträgen innerhalb der nächsten fünf Jahre erwartet werden.

b) Erwartung voraussichtlicher künftiger steuerpflichtiger Gewinne:

In den entsprechenden Geschäftsjahren ist zu erwarten, dass gegenüber demselben Steuergläubiger zu versteuernde Gewinne in ausreichender Höhe anfallen werden. Diese Gewinne können z. B. auch durch eingeleitete oder wahrscheinliche künftige steuerliche Sachverhaltsgestaltungen entstehen. Die voraussichtliche Realisierung von Gewinnen aus steuerlichen Sachverhaltsgestaltungen muss durch eine substantiierte Dokumentation belegt sein.

22.

Die erwartete Realisierung der temporären Differenzen ist aufgrund objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender und spätestens bei Aufstellung der Bilanz zu treffender Einschätzungen unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips zu beurteilen.

Latente Steuern aus Konsolidierungsvorgängen

23.

Latente Steuern dürfen nur angesetzt werden, soweit sie auf temporären Differenzen beruhen, die auf einen steuerlich abzugsfähigen Geschäfts- oder Firmenwert bzw. einen steuerlich zu berücksichtigenden passivischen Unterschiedsbetrag zurückzuführen sind.

24.

Dieser Standard ist auch auf die Konsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen nach § 310 HGB und von assoziierten Unternehmen nach § 312 HGB anzuwenden.

25.

Temporäre Differenzen, die sich zwischen dem steuerlichen Wertansatz einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen und dem handelsrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens ergeben, sind bei der Ermittlung latenter Steuern nicht zu berücksichtigen.

26.

Derartige Abweichungen des im Konzernabschluss ausgewiesenen Reinvermögens gegenüber dem steuerlichen Wertansatz können im Zuge der Folgekonsolidierung entstehen, z. B. aus der Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen zum Zwecke der Einbeziehung in den Konzernabschluss.

27.

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

28.

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

Latente Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft

29.

Eine ertragsteuerliche Organschaft liegt vor, soweit rechtlich selbstständige Einheiten (Organgesellschaften) zum Zwecke der Ertragbesteuerung in eine andere rechtlich selbstständige Einheit (Organträger) dergestalt integriert werden, dass die steuerlichen Vorgänge der Organgesellschaft dem Organträger als eigene zugerechnet werden. Beide Gesellschaften erscheinen dadurch als einheitlicher Steuerpflichtiger. In diesem Falle sind künftige Steuerbe- oder -entlastungen aus temporären Differenzen zwischen den handelsrechtlichen Buchwerten von Vermögensgegenständen, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten der Organgesellschaft und den korrespondierenden steuerlichen Wertansätzen im Jahresabschluss des Organträgers als Steuersubjekt zu berücksichtigen. Ein Ansatz latenter Steuern in den Jahresabschlüssen der Organgesellschaften ist insoweit nicht zulässig.

30.

Bei körperschaftsteuerlicher und gewerbsteuerlicher Organschaft ist das Einkommen bzw. der Gewerbeertrag der Organgesellschaft dem Organträger als Steuersubjekt und Steuerschuldner zuzurechnen; die Organgesellschaft gilt für Zwecke der Besteuerung als unselbstständige Betriebsabteilung des Organträgers (§ 14 Abs. 1 S. 1 KStG, § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG).

31.

Der Ansatz latenter Steuern im Jahresabschluss des Organträgers für temporäre Differenzen bei Organgesellschaften kann nur für die erwartete Laufzeit der Organschaft erfolgen. Latente Steuern für künftige Steuerbe- oder -entlastungen in Perioden nach Beendigung der Organschaft sind dagegen bei den jeweiligen Organgesellschaften anzusetzen.

32.

Soweit die steuerliche Be- oder Entlastung durch Bestehen von Steuerumlageverträgen in voller Höhe auf die Organgesellschaft umgelegt wird, können die latenten Steuerumlageansprüche auf temporäre Differenzen bei Organgesellschaften auch bei der Organgesellschaft bilanziert werden. Davon unberührt bleibt die Bilanzierung von Ansprüchen und Verpflichtungen aus solchen Umlageverträgen.

Ermittlung

33.

Bei der Ermittlung latenter Steuern ist eine Betrachtung der einzelnen Vermögensgegenstände, Schulden sowie Rechnungsabgrenzungsposten und ihrer steuerlichen Wertansätze notwendig.

34.

Für Zwecke der Besteuerung vorgenommene außerbilanzielle Hinzurechnungen oder Abzüge sind bei der Ermittlung der den handelsrechtlichen Buchwerten gegenüberzustellenden steuerlichen Wertansätze zu berücksichtigen.

35.

Soweit der Bilanzierende sich zur Ermittlung einer sich insgesamt künftig ergebenden Steuerbe- oder -entlastung entschließt, sind die getrennt zu ermittelnden aktiven bzw. passiven latenten Steuern aus temporären Differenzen miteinander zu verrechnen. Bei einem verbleibenden Passivüberhang sind unter Beachtung der Ansatzbeschränkung von fünf Jahren ermittelte aktive latente Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen mit diesem zu verrechnen. Eine weitergehende Verrechnung von darüber hinaus bestehenden steuerlichen Verlustvorträgen entspricht nicht den gesetzlichen Anforderungen.

36.

Im Falle von Personengesellschaften sind die steuerlichen Ergänzungsbilanzen bei der Ermittlung einer sich künftig ergebenden Steuerbe- oder -entlastung zu berücksichtigen. Posten in steuerlichen Sonderbilanzen einzelner Gesellschafter gehören nicht zu den handelsrechtlich der jeweiligen Personengesellschaft zuzurechnenden Vermögensgegenständen und Schulden; sie dürfen daher nicht berücksichtigt werden.

Bewertung

Anzuwendender Steuersatz

37.

Für die Bewertung latenter Steuern ist der individuelle Steuersatz des entsprechenden Konzernunternehmens zugrunde zu legen, der zum Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen voraussichtlich gilt.

38.

Die Bewertung mit einem einheitlichen Steuersatz z. B. für einzelne Länder kann nur als zulässig angesehen werden, wenn die Effekte daraus unwesentlich sind.

39.

Bei der Aufstellung eines Zwischenberichts ist die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes mittels der besten Schätzung des gewichteten durchschnittlichen jährlichen Ertragsteuersatzes unter Beachtung von DRS 16 Tz. 24 durchzuführen.

40.

Sind unterschiedliche Steuersätze auf unterschiedliche Höhen des zu versteuernden Ergebnisses anzuwenden, sind latente Steueransprüche und latente Steuerschulden mit den Durchschnittssätzen zu bewerten, deren Anwendung in den Perioden erwartet wird, in denen sich die temporären Unterschiede voraussichtlich umkehren werden.

41.

Temporäre Differenzen, die zum einen auf der Anpassung einzubeziehender Jahresabschlüsse an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Aufstellung der Handelsbilanz II) und zum anderen auf der Konsolidierungsmaßnahmen beruhen, sind mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen der einzubeziehenden Konzernunternehmen, bei denen sich die Differenzen voraussichtlich abbauen, zu bewerten.

42.

Im Zusammenhang mit konzerninternen Lieferungen oder Leistungen (Zwischenergebniseliminierung) ist der Steuersatz desjenigen Unternehmens maßgeblich, das die Lieferung oder Leistung empfangen hat.

Berücksichtigung von Gesetzesänderungen

43.

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

44.

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

45.

In Deutschland sind beispielsweise Änderungen der Steuergesetze zu berücksichtigen, wenn der Bundesrat dieser Gesetzesänderung vor oder am Bilanzstichtag zugestimmt hat.

Abzinsung

46.

Latente Steuern dürfen nicht abgezinst werden.

Ergebniswirksame und ergebnisneutrale Erfassung

Grundsatz

47.

Der Ansatz oder die Auflösung latenter Steuern sind grundsätzlich ergebniswirksam zu erfassen.

48.

Der Ansatz oder die Auflösung latenter Steuern sind ergebnisneutral zu erfassen, soweit der ihnen zugrunde liegende Sachverhalt ergebnisneutral erfasst worden ist.

49.

Bei aufgrund der ergebnisneutralen Erfassung von z. B. Sacheinlagen, Verschmelzungen oder Unternehmenserwerbe entstandenen temporären Differenzen ist es sachgerecht, auch latente Steuern ergebnisneutral gegen das Eigenkapital bzw. den Geschäfts- oder Firmenwert abzugrenzen.

50.

Werden beispielsweise im Rahmen der (ergebnisneutralen) Erstkonsolidierung stille Reserven des erworbenen abnutzbaren Anlagevermögens aufgedeckt, so sind auf die entstehenden temporären Differenzen latente Steuern zu passivieren und ergebnisneutral zu erfassen. Bauen sich im Rahmen der (ergebniswirksamen) Folgekonsolidierung die zugrunde liegenden temporären Differenzen aufgrund der Abschreibung der stillen Reserven ergebniswirksam ab, so sind passive latente Steuern ebenfalls ergebniswirksam aufzulösen. Im Falle der Entkonsolidierung sind noch verbliebene Steuerabgrenzungen aus der Erstkonsolidierung bei der Ermittlung des Abgangsergebnisses zu berücksichtigen und ergebniswirksam auszubuchen.

51.

Sofern infolge der Schuldenkonsolidierung, der Zwischenergebniseliminierung oder sonstiger ergebniswirksamer Konsolidierungsmaßnahmen temporäre Differenzen entstehen, sind latente Steuern ergebniswirksam anzusetzen.

Änderung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen

52.

Ändert sich der Buchwert latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen, so sind die Anpassungen nur dann ergebnisneutral zu erfassen, wenn auch ihre Bildung ergebnisneutral erfolgte. In allen anderen Fällen erfolgt die Erfassung ergebniswirksam.

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

53.

Waren bei einem Unternehmenserwerb zum Erwerbszeitpunkt latente Steuern des erworbenen Unternehmens in der Konzernbilanz nicht anzusetzen, erfolgt jedoch aufgrund geänderter Erwartungen innerhalb der darauf folgenden zwölf Monate eine Steuerabgrenzung, so sind die latenten Steuern ergebnisneutral gegen den Geschäfts- oder Firmenwert zu erfassen. Wird der Anpassungszeitraum von zwölf Monaten nicht eingehalten, hat die Erfassung aktiver latenter Steuern ergebniswirksam zu erfolgen.

Ausweis

Grundsatz

54.

Latente Steuern können in der Bilanz verrechnet oder unverrechnet ausgewiesen werden.

55.

Die Entscheidung für den Ausweis latenter Steuern unterliegt dem Gebot der Stetigkeit.

56.

Der Ausweis anzusetzender passiver latenter Steuern erfolgt gemäß § 266 Abs. 3 E. HGB i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB gesondert in der Konzernbilanz; ebenso werden angesetzte aktive latente Steuern gemäß § 266 Abs. 2 D. HGB i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB gesondert ausgewiesen.

57.

Der Aufwand oder Ertrag aus der Bilanzierung latenter Steuern ist in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten Steuern vom Einkommen und Ertrag auszuweisen.

58.

Der gesonderte Ausweis kann entweder durch Einfügung einer gesonderten Zeile, durch eine Vorspalte oder durch einen Davon-Vermerk erfolgen.

Aufrechnung

59.

Ein Unternehmen kann latente Steueransprüche und latente Steuerschulden dann aufrechnen, wenn

- (a) das Unternehmen ein einklagbares Recht zur Aufrechnung tatsächlicher Steuererstattungsansprüche gegen tatsächliche Steuerschulden hat; und
- (b) latente Steueransprüche und latente Steuerschulden sich auf Ertragsteuern beziehen, die gegenüber demselben Steuerschuldner/-gläubiger erhoben werden für
 - (i) dasselbe Steuersubjekt oder
 - (ii) unterschiedliche Steuersubjekte, die beabsichtigen, in jeder künftigen Periode, in der die Ablösung oder Realisierung erheblicher Beträge an latenten Steuerschulden bzw. Steueransprüchen zu erwarten ist, entweder den Ausgleich der tatsächlichen Steuerschulden und Erstattungsansprüche auf Nettobasis herbeizuführen oder gleichzeitig mit der Realisierung der Ansprüche die Verpflichtungen abzulösen.

Verrechnung

60.

Eine Verrechnung aktiver und passiver latenter Steuern erfolgt für latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen sowie im Rahmen der Vereinheitlichung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Jahresabschlüsse (Aufstellung der Handelsbilanz II). Darüber hinaus können sie mit dem Posten gemäß § 274 HGB zusammengefasst werden.

Angaben im Konzernanhang

61.

Im Konzernanhang sind anzugeben:

- a) **auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen latente Steuern beruhen;**
- b) **die Steuersätze, mit denen die Bewertung erfolgt ist.**

62.

Die Angaben können auf der Aktivseite für jeden ausgewiesenen Bilanzposten bis zur Ebene der römischen Zahlen und auf der Passivseite bis zur Ebene der Buchstaben gemäß § 266 HGB mit dem Betrag aktiver bzw. passiver latenter Steuern, der diesem zuzurechnen ist, angegeben werden.

63.

Die Angabe, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen latente Steuern beruhen, hat auch für die latenten Steuern zu erfolgen, die im Falle der Nutzung von

Wahlrechten nicht zum Ausweis geführt haben. Dagegen ist es nicht erforderlich Differenzen zu erläutern, die dem Ansatzverbot nach § 306 S. 4 HGB unterliegen.

64.

Sofern diese Angabe dem Interesse einer besseren Information des Abschlussadressaten dient, ist im Konzernanhang der Betrag und ggf. der Zeitpunkt des Verfalls von abzugsfähigen temporären Differenzen, für die kein latenter Steueranspruch in der Bilanz angesetzt ist, von bislang ungenutzten steuerlichen Verlustvorträgen und bislang ungenutzten Steuergutschriften anzugeben.

65.

In einer Überleitungsrechnung ist der Zusammenhang zwischen dem unter Anwendung des in Deutschland geltenden Steuersatzes oder eines gewichteten Konzernsteuersatzes erwarteten Steueraufwand/-ertrag und dem ausgewiesenen Steueraufwand/-ertrag darzustellen. Eine Aufgliederung unter Beachtung der Wesentlichkeit ist sachgerecht.

66.

Die Gliederung für die steuerliche Überleitungsrechnung kann wie folgt gestaltet werden:

Mio. €	Berichtsjahr	Vorjahr
Ergebnis vor Ertragsteuern (Handelsbilanz)		
Erwarteter Ertragsteueraufwand (Konzern-)Steuersatz xx,x %; Vorjahr: xx,x %		
Überleitung:		
Abweichende ausländische Steuerbelastung	+/-	+/-
Steueranteil für:		
steuerfreie Erträge	-	-
steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen	+	+
temporäre Differenzen und Verluste, für die keine latenten Steuern erfasst wurden	+/-	+/-
Steuergutschriften	-	-
Periodenfremde tatsächliche Steuern	+/-	+/-
Effekte aus Steuersatzänderungen	+/-	+/-
Sonstige Steuereffekte	+/-	+/-
Ausgewiesener Ertragsteueraufwand		
Effektiver (Konzern-) Steuersatz (%)		

Inkrafttreten und Übergangsvorschriften

67.

Die §§ 274, § 285 Nr. 29, 306 und 314 Abs. 1 Nr. 21 des HGB in der Fassung des BilMoG vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) sind gemäß Art. 66 EGHGB erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Diese neuen Vorschriften können bereits auf nach dem 31. Dezember 2008 beginnende Geschäftsjahre angewandt werden, dies jedoch nur insgesamt. Dieser Standard ist anzuwenden auf die Steuerabgrenzung in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

68.

Umstellungszeitpunkt ist der Beginn des Geschäftsjahres, das nach dem 31. Dezember 2010 beginnt bzw. in dem der Standard erstmalig angewandt wird.

69.

Gemäß Art. 67 Abs. 6 EGHGB sind Aufwendungen und Erträgen aus latente Steuern, die aus der erstmaligen Anwendung der §§ 274, 306 HGB im Übergang auf die durch das BilMoG geänderten Vorschriften des HGB entstehen, unmittelbar mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen. Entsprechendes gilt, wenn sich latente Steuern aus in den Übergangsvorschriften verschiedentlich vorgesehenen Umgliederungen von Beträgen in die Gewinnrücklagen ergeben.

70.

Gemäß Art. 67 Abs. 8 S. 2 EGHGB müssen die Vorjahreszahlen bei erstmaliger Anwendung nicht angepasst werden; hierauf ist im Konzernanhang hinzuweisen.

Anhang

Begründung

Ziel

A1.

Mit Änderung des HGB durch das BilMoG wurde laut Begründung des Regierungsentwurfs das Ziel verfolgt, das deutsche Bilanzrecht zu modernisieren und den Unternehmen damit – im Verhältnis zu den IFRS – eine gleichwertige, aber einfachere und kostengünstigere Alternative zu bieten. Im Hinblick auf die Bilanzierung latenter Steuern stellt der DSR fest, dass die handelsrechtliche Steuerabgrenzung insbesondere durch die Einführung der Begrenzung der Verrechenbarkeit von Verlustvorträgen von der Steuerabgrenzung nach IFRS abweicht.

Definitionen

A2.

Permanente Differenzen beruhen im Wesentlichen auf steuerlich nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben und steuerfreien Erträgen. Auch Ansatzunterschiede führen zu permanenten Differenzen.

Ansatz

A3.

Der DSR hält es für sachgerecht, die Begriffe „voraussichtlich“ und „zu erwarten“ analog dem international gebräuchlichen „more likely than not“ zu verwenden.

A4.

Der Gesetzgeber hat in seiner Begründung zum Gesetzesentwurf des BilMoG ausgeführt, dass hinsichtlich des Ansatzes aktiver latenter Steuern einschließlich der Berücksichtigung von Verlustvorträgen bei der Ermittlung aktiver latenter Steuern das Vorsichtsprinzip, wie im HGB allgemein üblich, zu berücksichtigen und der Ansatz sorgfältig zu prüfen ist. Der DSR hält es deshalb nicht für sachgerecht, dass pauschalisierte Risikoabschläge ohne weitere Berechnungsgrundlagen angesetzt werden. Dem Vorsichtsprinzip wird nach Ansicht des DSR hierbei vielmehr durch eine aus der operativen Unternehmensplanung abgeleitete substantiierte steuerliche Planungsrechnung genüge getan.

Bei der steuerlichen Planungsrechnung ist im Konzern jeweils die Ebene des einzelnen, konsolidierten Unternehmens zu betrachten, da der Konzern kein eigenständiges Steuersubjekt ist.

A5.

Aufgrund des Verweises auf § 306 HGB in § 310 Abs. 2 HGB gilt dieser Standard auch für die quotale Konsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen. Darüber hinaus sieht der DSR es als sachgerecht an, wenn auch für die Konsolidierung assoziierter Unternehmen nach § 312 HGB eine latente Steuerabgrenzung erfolgt. Eines direkten Verweises analog § 310 Abs. 2 HGB bedarf es im Falle assoziierter Unternehmen nicht. Sofern anlässlich der Aufstellung der statistischen Nebenrechnung nach § 312 Abs. 2 S. 1 HGB durch die Aufdeckung stiller Lasten oder stiller Reserven bei den Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten temporäre Ansatz- oder Bewertungsunterschiede gegenüber den entsprechenden steuerlichen Wertansätzen entstehen, sind hierfür auch latente Steuern ergebnisneutral zu berücksichtigen. Wenn z. B. im Fall der Realisierung einer in der statistischen Nebenrechnung berücksichtigten stillen Reserve auf Ebene des assoziierten Unternehmens eine Steuerbelastung resultiert, ist diese besondere stille Last auch bereits in der statistischen Nebenrechnung zu berücksichtigen. Dies ergibt sich aus den allgemeinen Grundsätzen für die Erwerbsbilanzierung, die auch für die Aufstellung der statistischen Nebenrechnung im Rahmen der Bilanzierung von assoziierten Unternehmen gemäß § 312 HGB gelten.

A6.

Gemäß § 306 S. 4 HGB sind temporäre Differenzen, die sich zwischen dem steuerlichen Wertansatz einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen im Sinne des § 310 Abs. 1 HGB und dem handelsrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens ergeben, bei der latenten Steuerabgrenzung nicht zu berücksichtigen. Es handelt sich hierbei um sogenannte *outside basis differences*. Dieses Ansatzverbot kann nach Ansicht des DSR nicht für phasenverschobene Ergebnisübernahmen gelten. Auch wenn die Ausschüttung als solche aus Sicht des Konzerns nur eine Vermögensverlagerung darstellt, entstehen hierdurch Drittverpflichtungen, die im Konzernabschluss nach den allgemeinen Grundsätzen bereits berücksichtigt werden müssen, wenn ernsthaft mit ihrer Entstehung zu rechnen ist. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn auf Ebene des Tochterunternehmens zumindest ein diesbezüglicher Gewinnverwendungsvorschlag vorliegt und das Mutterunternehmen am Bilanzstichtag oder zum Zeitpunkt des voraussichtlichen Gewinnverwendungsbeschlusses über die nach Gesetz oder Gesellschaftsvertrag hierfür erforderlichen Stimmrechte verfügt.

A7.

Bei Vorliegen einer steuerlichen Organschaft wird das steuerliche Ergebnis gemäß § 14 Abs. 1 KStG sowie § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG dem Organträger als Steuersubjekt und Steuerschuldner zugerechnet. Die Organgesellschaft ist für die Zeit des Bestehens der Organschaft grundsätzlich nicht selbst mit Ertragsteuern belastet, soweit keine Ausgleichszahlungen i.S.d. § 16 KStG vorliegen, die zu einem steuerlichen Einkommen bei der Organgesellschaft führen. Aus diesem Grunde kann sich bei der Organgesellschaft in der Zeit der Organschaft aus dem Abbau von temporären Differenzen kein steuerlicher Effekt ergeben. Dem folgend ist die Steuerabgrenzung resultierend aus temporären Differenzen der Organgesellschaften beim Organträger zu bilanzieren. Dies gilt jedoch nur insoweit, als sich der Abbau auch in der Zeit des Bestehens der Organschaft ergibt.

Bestehen durch den Steuergläubiger/-schuldner anerkannte Steuerumlageverträge, so ändert das zunächst nichts an der Bilanzierungsverpflichtung des Organträgers. Da aber durch die Umlage die Ergebnisse der Organgesellschaft be- oder entlastet werden, erscheint es dem DSR vertretbar, bei Vorliegen einer anerkannten Umlagevereinbarung auch latente Steuerumlagen unter entsprechender Bezeichnung im Abschluss der Organgesellschaft auszuweisen.

A8.

Entsprechend der offensichtlichen Intention des Gesetzgebers (vgl. Begründung des Rechtsausschusses zur Beschlussempfehlung des BilMoG) sollen bei der Berechnung aktiver latenter Steuern Verlustvorträge nur insoweit berücksichtigt werden, als eine Verlustverrechnung innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwarten ist. Ist eine Verlustverrechnung erst zu einem späteren Zeitpunkt zu erwarten, dürfen die Verlustvorträge nicht – auch nicht zur weitergehenden Verrechnung mit

einem Überhang an passiven latenten Steuern – herangezogen werden. Gleiches gilt für Steuergutschriften und Zinsvorträge.

A9.

Bei Personengesellschaften sind die Korrekturen zu den Wertansätzen der Vermögensgegenstände der Gesamthandelsbilanz in der Steuerbilanz derselbigen in den Ergänzungsbilanzen enthalten, die nicht alle Gesellschafter gleichermaßen treffen. Ergänzungsbilanzen sind nach allgemeiner Auffassung in der Literatur Teil der Steuerbilanz der Personengesellschaft. Da die Höhe der Gewerbesteuer auf der Ebene der Personengesellschaft durch die vorhandenen Ergänzungsbilanzen beeinflusst wird, sind diese zur Ermittlung der temporären Differenzen heranzuziehen. Sonderbilanzen enthalten dagegen Vermögensgegenstände, die zwar dem Betrieb der Personengesellschaft dienen, die aber außerhalb der Gesamthand stehen und einzelnen Gesellschaftern zuzuordnen sind. Sie stehen nicht in der Verfügungsmacht der Gesamthand und sind daher nicht bei der Ermittlung der temporären Differenzen der Personengesellschaft heranzuziehen.

Ergebniswirksame und ergebnisneutrale Erfassung

A10.

Hinsichtlich ergebnisneutral gebildeter latenter Steuern aus der Erstkonsolidierung ist der DSR der Auffassung, dass solche Steuerabgrenzungen für steuerliche Effekte stehen, die aus Sicht des Erwerbers bei einer Realisierung der betreffenden Vermögensgegenstände oder Schulden auf Ebene des Tochterunternehmens entstehen. Zwar werden anlässlich der Entkonsolidierung die Vermögensgegenstände und Schulden auch realisiert, allerdings entfaltet diese Realisation keine steuerliche Wirkung. Es wird davon ausgegangen, dass der Erwerber des Tochterunternehmens mit Übernahme der Vermögensgegenstände und Schulden auch die dahinterstehenden Steuerlatenzen erwirbt und diese steuerlichen Chancen und Risiken Niederschlag im Kaufpreis finden. Daher erscheint es sachgerecht, die noch aus der Erstkonsolidierung ergebnisneutral gebildeten Steuerabgrenzungen bei der Ermittlung des Abgangserfolgs im Rahmen der Entkonsolidierung zu berücksichtigen und ergebniswirksam auszubuchen.

A11.

Der DSR hält es für sachgerecht, entsprechend der international gebräuchlichen Vorgehensweise auch nach deutschem Recht Veränderungen latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen entsprechend ihrer ursprünglichen Bildung zu erfassen.

Ausweis

A12.

Die Sichtweise des DSR zum Ausweis der latenten Steuern sollen an nachfolgendem Beispiel verdeutlicht werden.

Aus der Ermittlung gehen aktive latente Steuern in Höhe von 60 Geldeinheiten, Steuerliche Verlustvorträge in Höhe von 100 Geldeinheiten und passive latente Steuern in Höhe von 100 Geldeinheiten hervor. Von den Verlustvorträgen werden voraussichtlich 80 Geldeinheiten in den nächsten fünf Jahren realisiert werden. Daraus ergeben sich nachfolgende zulässige Ausweisalternativen:

Alternative 1	
Aktive latente Steuern	0
Passive latente Steuern	0
Alternative 2	
Aktive latente Steuern	40
Passive latente Steuern	0
Alternative 3	
Aktive latente Steuern	140
Passive latente Steuern	100

Angaben im Konzernanhang

A13.

Der DSR hält es für sachgerecht, dass die Angaben zu den temporären Differenzen auch für jene Differenzen zu erfolgen haben, die zwar zum Ansatz latenter Steuern geführt hätten, aber durch Ausübung der Wahlrechte nicht zu einem Ausweis führen. Damit soll verhindert werden, dass aufgrund der Ausübung von Wahlrechten keine Angaben über die Angabe der Ausübung des Wahlrechts hinaus erfolgen.

Ferner hält der DSR weiterhin an der in DRS 10 geforderten Überleitungsrechnung fest, da diese dem Interesse einer besseren Information des Abschlussadressaten dient.

Inkrafttreten und Übergangsvorschriften

A14.

Umstellungszeitpunkt muss zwingend immer der Beginn des Geschäftsjahres sein, damit die Entwicklungen des Geschäftsjahres, in dem die durch das BilMoG geänderten Vorschriften des HGB erstmalig angewandt werden, zutreffend dargestellt werden können.