

## **Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 18**

DRS 18 near final standard

### **Latente Steuern**

Die vorliegende Fassung wurde in der 16. Öffentlichen Sitzung am 08. Juni 2010 vom DSR verabschiedet. Danach wird der Standard zum Zwecke der gem. § 342 Abs. 2 HGB erforderlichen Bekanntmachung an das Bundesministerium der Justiz weitergeleitet.

Inhaltsverzeichnis	
Vorbemerkung	Seite 3
Abkürzungsverzeichnis	4
Zusammenfassung	5

**Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 18  
Latente Steuern**

	Textziffer
<b>Ziel</b>	1-2
<b>Gegenstand und Geltungsbereich</b>	3-7
<b>Definitionen</b>	8
<b>Regeln</b>	
Ansatz	9-40
Grundkonzeption	9
Passive latente Steuern auf temporäre Differenzen	10-11
Aktive latente Steuern auf temporäre Differenzen	12-24
Latente Steuern aus Konsolidierungsvorgängen	25-31
Latente Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft	32-35
Ermittlung	36-39
Aufrechnung	40
Bewertung	41-49
Anzuwendender Steuersatz	41-45
Berücksichtigung von Gesetzesänderungen	46-48
Abzinsung	49
Ergebniswirksame und ergebnisneutrale Erfassung	50-55
Grundsatz	50-53
Änderung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen	54
Rückwirkende Berichtigung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Erwartungsänderungen im Zusammenhang mit Unternehmenserwerben	55
Ausweis	56-62
Grundsatz	56-61
Verrechnung	62
<b>Angaben im Konzernanhang</b>	63-67
<b>Inkrafttreten und Übergangsvorschriften</b>	68-72
<b>Anhang:</b>	
Begründung	A1–A16

## 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. 18 (DRS 18) des Deutschen Standardisierungsrats handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS 18 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
d.h.	das heißt
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
GE	Geldeinheiten
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.	Seite
sog.	so genannt(e)(er)
Tz.	Textziffer(n)
vgl.	vergleiche
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 auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2010 beginnen. Da gemäß Art. 66 EGHGB die §§ 274, 306 und 314 Abs. 1 Nr. 21 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 dieses Standards empfohlen.

Die Grundkonzeption der latenten Steuerabgrenzung folgt nach Änderung durch das BilMoG nunmehr auch nach deutschem Recht 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. Bei der Ermittlung der temporären Differenzen sind sämtliche Steuervorschriften zu analysieren.

Bauen sich diese Differenzen im Zeitablauf voraussichtlich ab und wird daraus folgend eine künftige Steuerbe- oder -entlastung erwartet, sind unter Anwendung unternehmensindividueller Steuersätze auf diese Differenzen latente Steuern zu bilden. Es müssen gewichtigere 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.

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, besteht ein Ansatzverbot.

Die Ermittlung aktiver latenter Steuern hat unter besonderer Beachtung des Vorsichtsprinzips zu erfolgen, wobei eine Anwendung pauschalierter Risikoabschläge abgelehnt wird. Vielmehr ist eine aus der Unternehmensplanung abgeleitete und unter Einbezug beabsichtigter und realisierbarer Steuerstrategien nachvollziehbare steuerliche Planungsrechnung zu erstellen.

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 steuerliche Planungsrechnung einzubeziehen sind. Um die Nachvollziehbarkeit und Praktikabilität der anzustellenden Wahrscheinlichkeitsüberlegungen bei der Aktivierung von Verlustvorträgen zu gewährleisten, hat der Gesetzgeber als Regelfall nur Verlustvorträge in Höhe der innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zur Ermittlung der aktiven latenten Steuern zugelassen. Demgegenüber sind bei einer sich zukünftig insgesamt ergebenden Steuerbelastung aus temporären Differenzen unbeschränkt vortragfähige Verlustvorträge, welche darüber hinaus den steuerlichen Aufrechnungskriterien genügen, unabhängig von ihrem Realisationszeitpunkt bei der Ermittlung latenter Steuern zu berücksichtigen. 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 und Auflösung latenter Steuern erfolgt grundsätzlich ergebniswirksam. So sind auch im Rahmen der Entkonsolidierung ergebnisneutral gebildete latente Steuern aus der Erstkonsolidierung sowie im Rahmen der erstmaligen Anwendung der durch das BilMoG geänderten Vorschriften ergebnisneutral gebildeten latenten Steuern ergebniswirksam auszubuchen.

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 gem. § 274 HGB mit sekundären latenten Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen gem. § 306 HGB zulässig.

Im Konzernanhang ist anzugeben, auf welchen temporären Differenzen und steuerlichen Verlustvorträgen die angesetzten latenten Steuern beruhen sowie die Steuersätze, die zur Bewertung der latenten 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 angesetzt oder mit zu versteuernden temporären Differenzen verrechnet wurden. Qualitative Angaben zur Art der bestehenden Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträge sind regelmäßig ausreichend, um die Erläuterungspflicht zu erfüllen und das künftige Nutzenpotential aufzuzeigen. Dagegen ist es nicht erforderlich, temporäre Differenzen zu erläutern, die dem Ansatzverbot nach § 306 Satz 4 HGB unterliegen.

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

Die im Anhang verwendeten Beispiele erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit, sie sollen vielmehr der Verdeutlichung des jeweiligen Sachverhalts dienen.

## Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 18

### 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.**

2.

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

3.

**Dieser Standard konkretisiert die Anforderungen an die Abgrenzung latenter Steuern gemäß § 306 i.V.m. § 274 HGB sowie die dazugehörigen Anhangangaben gemäß § 314 Abs. 1 Nr. 21 HGB.**

4.

**Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss erstellen, und für Unternehmen, die nach § 11 PublG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind.**

5.

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

6.

**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.**

7.

Die entsprechende Anwendung dieses Standards für Jahresabschlüsse wird empfohlen.

#### Definitionen

8.

**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.

**Aufrechnung:** Anspruch gegenüber demselben Steuerschuldner/-gläubiger zum vollständigen oder teilweisen Ausgleich der gegenseitigen Forderungen.

**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.

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

**Steuersubjekt:** Einzelne einzubeziehende Konzerneinheit, die einen Steuertatbestand verwirklicht und demnach die Steuer schuldet.

**Steuerliche Wertansätze:** Die mit den handelsrechtlichen Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten 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 einer Erhöhung oder Verminderung des zu versteuernden Einkommens führen. Zu unterscheiden sind:

**Abzugsfähige temporäre Differenzen:** temporäre Differenzen, deren Abbau in künftigen Geschäftsjahren zu einer Verminderung des zu versteuernden Einkommens führt.

**Zu versteuernde temporäre Differenzen:** temporäre Differenzen, deren Abbau in künftigen Geschäftsjahren zu einer Erhöhung des zu versteuernden Einkommens führt.

**Verrechnung:** Ausweis aktiver und passiver latenter Steuern als Nettoposten.

Regeln

Ansatz

Grundkonzeption

9.

Latente Steuern werden auf temporäre Differenzen gebildet, die sich voraussichtlich abbauen und daraus folgend eine Erhöhung oder Verminderung des künftig zu versteuernden Einkommens erwarten lassen; es müssen gewichtigere Gründe dafür als dagegen sprechen, dass die künftige Steuerbe- oder -entlastung erwartet werden kann.

## Passive latente Steuern auf temporäre Differenzen

### 10.

**Passive latente Steuern entstehen aufgrund zu versteuernder temporärer Differenzen. Sie sind anzusetzen.**

### 11.

Eine zu versteuernde temporäre Differenz liegt vor, wenn der Buchwert eines Vermögensgegenstands/aktiven Rechnungsabgrenzungspostens höher oder der Buchwert einer Schuld/eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens niedriger ist als der korrespondierende steuerliche Wertansatz und die Angleichung der Buchwerte in künftigen Geschäftsjahren zu einer Erhöhung des zu versteuernden Einkommens führt.

## Aktive latente Steuern auf temporäre Differenzen

### 12.

**Aktive latente Steuern entstehen aufgrund abzugsfähiger temporärer Differenzen sowie aufgrund von Verlustvorträgen, Zinsvorträgen und Steuergutschriften. Sie können angesetzt werden für abzugsfähige temporäre Differenzen aus der Anpassung des Jahresabschlusses an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie für Verlustvorträge, Zinsvorträge und Steuergutschriften nach § 274 HGB, soweit sie in künftigen Geschäftsjahren zur Verminderung des zu versteuernden Einkommens führen.**

### 13.

Abzugsfähige temporäre Differenzen liegen vor, wenn der Buchwert eines Vermögensgegenstands/aktiven Rechnungsabgrenzungspostens niedriger oder der Buchwert einer Schuld/eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens höher ist als der korrespondierende steuerliche Wertansatz und die Angleichung der handelsrechtlichen und steuerlichen Wertansätze in künftigen Geschäftsjahren zu einer Verminderung des zu versteuernden Einkommens führt.

### 14.

**Eine Pflicht zum Ansatz aktiver latenter Steuern besteht bei abzugsfähigen temporären Differenzen, die auf Konsolidierungsmaßnahmen gemäß der §§ 300 bis 305, 310 und 312 HGB beruhen. Dagegen besteht für aktive latente Steuern, die auf temporären Differenzen aus der Anpassung an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden beruhen, 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 HGB.

### 17.

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

18.

**Steuerliche Verlustvorträge sind bei der Berechnung aktiver latenter Steuern grundsätzlich nur zu berücksichtigen, soweit die Realisierung der Steuerentlastung aus dem Verlustvortrag innerhalb der nächsten fünf Jahre erwartet werden kann.**

19.

Erstreckt sich die Unternehmensplanung und die darauf aufbauende steuerliche Planungsrechnung nur über einen kürzeren Zeitraum als fünf Jahre, so ist bei der Ermittlung der ansatzfähigen aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge trotzdem der gesamte Fünf-Jahres-Zeitraum zu berücksichtigen. Gegebenenfalls ist für Jahre ohne Detailplanung eine sachgerechte und plausible Schätzung (z. B. durch Extrapolation) vorzunehmen.

20.

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

21.

Ergibt sich insgesamt ein Überhang an zu versteuernden temporären Differenzen und liegen aufrechnungsfähige und unbeschränkt vortragsfähige Verlustvorträge vor, so sind diese unabhängig von ihrem Realisationszeitpunkt bei der Ermittlung aktiver latenter Steuern zu berücksichtigen.

22.

Sofern bei Vorliegen eines solchen Überhangs an zu versteuernden temporären Differenzen aufrechnungsfähige, aber nur beschränkt vortragsfähige Verlustvorträge über fünf Jahre hinaus berücksichtigt werden, ist eine zeitliche Zuordnung der temporären Differenzen bis zum Zeitpunkt der Beschränkung erforderlich. Für den Fall, dass die aufrechnungsfähigen aber beschränkt vortragsfähigen Verlustvorträge nur für den gesetzlich vorgeschriebenen Betrachtungszeitraum berücksichtigt werden, ist deren Ansatz im Rahmen der steuerlichen Planungsrechnung zu beurteilen.

23.

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.

24.

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

25.

**Für auf Konsolidierungsmaßnahmen beruhende aktive latente Steuern besteht eine Ansatzpflicht. Latente Steuern auf Buchwertdifferenzen beim Geschäfts- oder Firmenwert 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.**

26.

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

27.

Dementsprechend sind auf temporäre Differenzen, die im Rahmen der Ermittlung des Wertansatzes nach § 312 HGB (at Equity-Wertansatz) der Beteiligung entstehen, latente Steuern zu bilden. Sie stellen Teil des at Equity-Wertansatzes dar.

28.

**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.**

29.

Im Fall der Bilanzierung einer Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen gilt der nach § 312 HGB ermittelte Wertansatz der Beteiligung als das im Konzernabschluss angesetzte Nettovermögen im Sinne der Tz 28. Somit sind temporäre Differenzen zwischen dem at Equity-Wertansatz und dem steuerlichen Wertansatz der Beteiligung bei der Ermittlung latenter Steuern nicht zu berücksichtigen.

30.

Abweichungen des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens gegenüber dem steuerlichen Wertansatz entstehen vor allem im Rahmen der Folgekonsolidierung, z.B. durch die Thesaurierung von Gewinnen. Sie können auch aus der Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen zum Zwecke der Einbeziehung in den Konzernabschluss entstehen.

31.

Bei noch nicht erfolgtem Gewinnverwendungsbeschluss, aber handelsrechtlich zulässiger phasengleicher Übernahme von Ergebnissen aus Beteiligungen entstehen aufgrund des steuerlichen Ansatzverbotes temporäre Differenzen, die ebenfalls dem 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, unterliegen.

## Latente Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft

32.

**Eine ertragsteuerliche Organschaft liegt vor, soweit rechtlich selbstständige Einheiten (Organgesellschaften) zum Zwecke der Ertragsbesteuerung 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 Organgesell-**

**schaft 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.**

33.

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 Satz 1 KStG, § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG).

34.

Der Ansatz latenter Steuern im Jahresabschluss des Organträgers für temporäre Differenzen bei Organgesellschaften darf 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.

35.

Soweit die steuerliche Be- oder Entlastung durch bestehende Steuerumlageverträge in voller Höhe auf die Organgesellschaft umgelegt wird, können die diesbezüglichen latenten Steuern auf temporäre Differenzen bei Organgesellschaften auch bei der Organgesellschaft bilanziert werden.

#### Ermittlung

36.

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

37.

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

38.

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 an latenten Steuern sind unter Beachtung der bestehenden Ansatzbeschränkungen ermittelte aktive latente Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen mit diesem zu verrechnen.

39.

Bei Personengesellschaften sind die steuerlichen Ergänzungsbilanzen bei der Ermittlung einer sich künftig ergebenden Steuerbe- oder -entlastung zu berücksichtigen. Posten in steuerlichen Sonderbilanzen einzelner Gesellschafter gehören grundsätzlich nicht zu den handelsrechtlich der jeweiligen Personengesellschaft zuzurechnenden Vermögensgegenständen und Schulden. Im Konzernabschluss sind Sonderbilanzen jedoch dann zu berücksichtigen, wenn Gesellschafter und Personengesellschaft Teil des Konsolidierungskreises sind.

#### Aufrechnung

40.

Ein Unternehmen kann aktive und passive latente Steuern, die dem Konzept entsprechend latente Steueransprüche und latente Steuerschulden darstellen, 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.

### *Bewertung*

#### Anzuwendender Steuersatz

##### **41.**

**Für die Bewertung latenter Steuern ist der zum Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen voraussichtlich geltende individuelle Steuersatz des Konzernunternehmens zugrunde zu legen, bei dem sich die Differenzen voraussichtlich abbauen.**

##### 42.

Die Bewertung mit vereinheitlichten Steuersätzen kann nur als zulässig angesehen werden, wenn die daraus resultierenden Abweichungen im Vergleich zur Verwendung der Steuersätze nach Tz 41 unwesentlich sind.

##### **43.**

**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.**

##### 44.

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 abbauen werden.

##### **45.**

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

#### Berücksichtigung von Gesetzesänderungen

##### **46.**

**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.**

##### 47.

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

48.

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

Abzinsung

**49.**

**Latente Steuern dürfen nicht abgezinst werden.**

*Ergebniswirksame und ergebnisneutrale Erfassung*

Grundsatz

**50.**

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

51.

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

52.

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 die passiven latenten Steuern ebenfalls ergebniswirksam aufzulösen. Bei Entkonsolidierung sind noch verbliebene Steuerabgrenzungen aus der Erstkonsolidierung bei der Ermittlung des Abgangsergebnisses zu berücksichtigen und damit ebenfalls ergebniswirksam auszubuchen.

53.

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

Änderung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen

**54.**

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

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

**55.**

**Waren bei einem Unternehmenserwerb zum Erwerbszeitpunkt latente Steuern des erworbenen Unternehmens in der Konzernbilanz nicht anzusetzen, werden jedoch aufgrund geänderter Erwartungen innerhalb der darauf folgenden zwölf Monate latente Steuern angesetzt, so sind**

**diese ergebnisneutral gegen den Geschäfts- oder Firmenwert zu erfassen. Analog gilt dies für den umgekehrten Sachverhalt. Bei späteren Anpassungen hat die Erfassung latenter Steuern ergebniswirksam zu erfolgen.**

*Ausweis*

Grundsatz

**56.  
Latente Steuern können in der Bilanz verrechnet oder unverrechnet ausgewiesen werden.**

57.  
Die Entscheidung für den Ausweis latenter Steuern unterliegt dem Gebot der Stetigkeit.

58.  
**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.**

59.  
**Der Aufwand oder Ertrag aus der Bilanzierung latenter Steuern ist in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung gesondert in dem Posten Steuern vom Einkommen und Ertrag auszuweisen.**

60.  
Der gesonderte Ausweis kann entweder durch einen Unterposten, eine Vorspalte oder durch einen Davon-Vermerk erfolgen.

61.  
Führen im Rahmen einer ertragsteuerlichen Organschaft bestehende Umlageverträge zum Ausweis der latenten Steuern in der Bilanz der Organgesellschaft, so hat dieser Ausweis unter gesonderter Bezeichnung bei den in Tz. 56 genannten Posten zu erfolgen. Dementsprechend ist auch hinsichtlich der Aufwendungen und Erträge für diesen Fall zu verfahren.

Verrechnung

62.  
Eine Verrechnung aktiver und passiver latenter Steuern in der Bilanz kann für latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen sowie im Rahmen der Vereinheitlichung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Jahresabschlüsse erfolgen. Darüber hinaus können sie mit dem Posten gemäß § 274 HGB zusammengefasst werden.

Angaben im Konzernanhang

**63.  
Im Konzernanhang sind anzugeben:**  
a) **auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen latente Steuern beruhen;**  
b) **die Steuersätze, mit denen die Bewertung erfolgt ist.**

**64.  
Die Angabe, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen latente Steuern beruhen, hat auch für die latenten Steuern zu erfolgen, die aufgrund der Nutzung von**

**Wahlrechten nicht angesetzt oder mit zu versteuernden temporären Differenzen verrechnet wurden. Dagegen ist es nicht erforderlich Differenzen zu erläutern, die dem Ansatzverbot nach § 306 Satz 4 HGB unterliegen.**

65.

Qualitative Angaben zur Art der bestehenden Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen sind regelmäßig ausreichend, um die Erläuterungspflicht zu erfüllen und künftiges Nutzenpotential aufzuzeigen.

66.

**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.**

67.

**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.**

#### Inkrafttreten und Übergangsvorschriften

68.

**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.**

69.

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

70.

**Gemäß Art. 67 Abs. 6 EGHGB sind Aufwendungen und Erträgen aus latenten 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 vorgesehenen Umgliederungen von Beträgen in die Gewinnrücklagen ergeben.**

71.

**Gemäß Art. 67 Abs. 8 Satz 2 EGHGB müssen die Vorjahreszahlen bei erstmaliger Anwendung der durch das BilMoG geänderten Vorschriften des HGB nicht angepasst werden; hierauf ist im Konzernanhang hinzuweisen.**

72.

**Bei erstmaliger Anwendung dieses Standards müssen die Vorjahreszahlen nicht angepasst werden; auf eine solche Nichtanpassung ist im Konzernanhang hinzuweisen.**

## Anhang

### *Begründung*

#### A1

Im Rahmen des durchgeführten Konsultationsprozesses zu diesem Standard hat der DSR vielfältige Stellungnahmen erhalten. Diese Stellungnahmen hat der DSR in mehreren aufeinander folgenden öffentlichen Sitzungen eingehend analysiert und diskutiert. Im Ergebnis hat er mit Blick auf eine sachgerechte Information der Abschlussadressaten und unter Berücksichtigung des Vereinfachungsgedanken des Gesetzgebers nachfolgende bedeutende Anpassungen gegenüber dem Entwurf vorgenommen:

- Berücksichtigung von Verlustvorträgen bei der Ermittlung aktiver latenter Steuern;
- Ausnahme phasenverschobener Ergebnisübernahmen vom Ansatzverbot des § 306 Satz 4 HGB;
- Ergebniswirksame Erfassung von Änderungen latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen;
- Erfordernis qualitativer Angaben im Anhang.

Insgesamt wurde in Zweifelsfragen der aus den Gesetzesmaterialien abgeleitete Wille des Gesetzgebers zu Grunde gelegt, so dass nicht allen eingegangenen Stellungnahmen gefolgt werden konnte. Insbesondere hinsichtlich der für den Konzernanhang geforderten Überleitungsrechnung ist der DSR nach Berücksichtigung der Gesamtumstände und im Interesse einer sachgerechten Information des Abschlussadressaten nicht der eingegangenen Kritik gefolgt.

Die Entstehung des Standards soll durch diese Begründung erläutert und die Anwendung durch Beispiele verdeutlicht werden.

#### Ziel

#### A2.

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 sowie das Wahlrecht zur Aktivierung latenter Steuern im Jahresabschluss von der Steuerabgrenzung nach IFRS abweicht.

#### 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.

In der Begründung des Regierungsentwurfs (Drucksache 16/10067) sowie in der Begründung des Rechtsausschusses des Bundestages zur Beschlussempfehlung zum BilMoG (Drucksache 16/12407) wurde 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 nicht für sachgerecht, dass pauschalisierte Risikoabschläge ohne weitere Berechnungsgrundlagen angesetzt werden. Dem Vorsichtsprinzip wird nach Ansicht des DSR hierbei

vielmehr durch eine aus der Unternehmensplanung abgeleitete substantiierte steuerliche Planungsrechnung genüge getan. Bei der steuerlichen Planungsrechnung unter Einbezug beabsichtigter und realisierbarer Steuerstrategien ist im Konzern jeweils die Ebene des einzelnen, konsolidierten Unternehmens zu betrachten, da der Konzern kein eigenständiges Steuersubjekt ist.

A5.

Entsprechend der offensichtlichen Intention des Gesetzgebers (vgl. Begründung des Rechtsausschusses des Bundestages zur Beschlussempfehlung zum BilMoG, Drucksache 16/12407) sollen bei der Berechnung aktiver latenter Steuern Verlustvorträge nur insoweit berücksichtigt werden, als eine Verlustverrechnung innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwarten ist. Gleiches gilt für Steuergutschriften und Zinsvorträge.

Für den Fall, dass die zu versteuernden temporären Differenzen die abzugsfähigen temporären Differenzen zuzüglich der aufrechenbaren und unbegrenzt vortragsfähigen Verlustvorträge übersteigen (*sog. Passivüberhang*) oder zumindest vollständig ausgleichen, hält der DSR es unter Berücksichtigung der mehrheitlich vertretenen Auffassung in den zum Entwurf zu diesem Standard eingegangenen Stellungnahmen für sachgerecht, dass aufrechenbare und unbegrenzt vortragsfähige Verlustvorträge unabhängig von ihrem Realisationszeitpunkt bei der Berechnung der latenten Steuern zu berücksichtigen sind. Das nachfolgende Beispiel soll die Sichtweise des DSR verdeutlichen:

Passive latente Steuern	180 GE
abzüglich	
Aktive latente Steuern aus temporären Differenzen	<u>-60 GE</u>
Verbleibender Passivüberhang	120 GE
abzüglich	
Aktive latente Steuern aus Verlustvorträgen (gesamt)	<u>-100 GE</u>
Passivüberhang nach Verrechnungen	<u><u>20 GE</u></u>

Es können dementsprechend die gesamten latenten Steuern aus Verlustvorträgen unabhängig von ihrem Realisationszeitpunkt angesetzt werden.

Liegt ein Passivüberhang im beschriebenen Sinne nicht vor, d.h. verbleibt ein Aktivüberhang nach Verrechnungen, muss mittels der steuerlichen Planungsrechnung geprüft werden, in welcher Höhe aktive latente Steuern aus aufrechenbaren und unbegrenzt vortragsfähigen Verlustvorträgen in den auf den Bilanzstichtag folgenden fünf Jahren realisiert werden können. Ist dies in Höhe des Aktivüberhangs nach Verrechnungen der Fall, hält der DSR eine Berücksichtigung der aufrechenbaren und unbegrenzt vortragsfähigen Verlustvorträge unabhängig von ihrem Realisationszeitpunkt ebenfalls für sachgerecht. Unterschreitet dagegen der in den auf den Bilanzstichtag folgenden fünf Jahren realisierbare Betrag aus aktiven latenten Steuern aus aufrechenbaren und unbegrenzt vortragsfähigen Verlustvorträgen den bestehenden Aktivüberhang nach Verrechnungen, ist eine Aktivierung von aktiven latenten Steuern in Höhe des verbleibenden Aktivüberhangs nicht möglich.

Das nachfolgende Beispiel soll das Berechnungs- bzw. Prüfschema für diese Fälle verdeutlichen:

Passive latente Steuern	120 GE
abzüglich	
Aktive latente Steuern aus temporären Differenzen	<u>-60 GE</u>
Verbleibender Passivüberhang	60 GE
abzüglich	
Aktive latente Steuern aus Verlustvorträgen (gesamt)	<u>-100 GE</u>
Aktivüberhang nach Verrechnungen	-40 GE
Innerhalb der nächsten fünf Jahre realisierbarer Betrag an aktiven latenten Steuern aus aufrechenbaren und unbegrenzt vortragsfähigen Verlustvorträgen	<u>30 GE</u>
Verbleibender Aktivüberhang an aktiven latenten Steuern	<u><u>-10 GE</u></u>

Insgesamt können danach nur aktive latente Steuern aus Verlustvorträgen in Höhe von 90 GE angesetzt werden.

A6.

Liegen bei einem bestehenden Passivüberhang dagegen aufrechenbare, aber nur beschränkt vortragsfähige Verlustvorträge vor, können bei Unterlegung ihrer Realisierbarkeit durch eine zeitliche Zuordnung des Abbaus der aktiven und passiven temporären Differenzen bzw. des Eintritts der voraussichtlichen Ertragsteuerent- bzw. -belastungen auch solche Verlustvorträge bei der Berechnung der latenten Steuern berücksichtigt werden, die erst nach mehr als 5 Jahren steuerlich realisiert werden können.

A7.

Aufgrund des Verweises auf § 306 HGB in § 310 Abs. 2 HGB ist dieser Standard bei quotaler Konsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen anzuwenden. Ferner hat im Rahmen der Ermittlung des Beteiligungswertansatzes assoziierter Unternehmen nach § 312 HGB eine analoge Anwendung dieses Standards zu erfolgen. Eines direkten Verweises analog § 310 Abs. 2 HGB bedarf es im Falle assoziierter Unternehmen nicht. Sofern anlässlich der Aufstellung der Nebenrechnung nach § 312 Abs. 2 Satz 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 (*inside basis differences*), sind hierfür auch latente Steuern ergebnisneutral zu berücksichtigen. Wenn z. B. im Fall der Realisierung einer in der Nebenrechnung berücksichtigten stillen Reserve auf Ebene des assoziierten Unternehmens eine Steuerbelastung resultiert, ist diese besondere stille Last auch bereits in der Nebenrechnung zu berücksichtigen. Dies ergibt sich aus den allgemeinen Grundsätzen für die Erwerbsbilanzierung, die auch für die Aufstellung der Nebenrechnung im Rahmen der Bilanzierung von assoziierten Unternehmen gemäß § 312 HGB gelten. Dagegen fallen temporäre Differenzen zwischen dem steuerlichen Beteiligungsbuchwert und dem, durch die zuvor beschriebene Nebenrechnung, ermittelten handelsrechtlichen Wertansatz nach § 312 HGB (*sog. at Equity-Wertansatz*) als *outside basis differences* unter das Ansatzverbot des § 306 Satz 4 HGB.

A8.

Das Ansatzverbot für *outside basis differences* gilt ebenfalls für phasenverschobene Ergebnisübernahmen. Der DSR hält zwar die Berücksichtigung phasenverschobener Ergebnisübernahmen bei der Bildung von latenten Steuern für sachgerecht, erkennt aber die im Rahmen der Kommentierung zum Entwurf zu diesem Standard vorgebrachte Argumentation an, dass der Gesetzgeber hier eine generelle Ausnahmeregel geschaffen hat.

A9.

Bei Vorliegen einer steuerlichen Organschaft wird das steuerliche Ergebnis gemäß § 14 Abs. 1 KStG sowie § 2 Abs. 2 Satz 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 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 solchen Umlagevereinbarung auch latente Steuern unter entsprechender Bezeichnung im Abschluss der Organgesellschaft auszuweisen.

A10.

Bei Personengesellschaften sind die Korrekturen zu den Wertansätzen der Vermögensgegenstände der Gesamthandelsbilanz in der Steuerbilanz der selbigen sowie 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 bei der Ermittlung der temporären Differenzen der Personengesellschaft im Konzernabschluss heranzuziehen, wenn der jeweilige Gesellschafter und die Personengesellschaft dem Konsolidierungskreis zuzurechnen ist.

#### Ergebniswirksame und ergebnisneutrale Erfassung

A11.

Nach Auffassung des DSR stehen ergebnisneutral gebildete latente Steuern aus der Erstkonsolidierung für steuerliche Effekte, 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.

A12.

Der DSR hält es grundsätzlich für sachgerecht, entsprechend der international gebräuchlichen Vorgehensweise Veränderungen latenter Steuern in der Folgebewertung und deren Auflösung entsprechend ihrer ursprünglichen Bildung zu erfassen und aufzulösen. Der DSR hat daher diesen Grundsatz in den Entwurf zu diesem Standard übernommen. Die eingegangenen Stellungnahmen haben jedoch gezeigt, dass dies zu missverständlichen Auslegungen und Diskussionen hinsichtlich der Gesetzeskonformität dieses Grundsatzes geführt hat. Der DSR hat daher nunmehr die grundsätzliche ergebniswirksame Auflösung latenter Steuern festgeschrieben.

#### Ausweis

A13.

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

Aus der Ermittlung gehen aktive latente Steuern aus temporären Differenzen in Höhe von 60 GE, aktive latente Steuern aus Verlustvorträgen in Höhe von 100 GE und passive latente Steuern in Höhe von 100 GE hervor. Von den aktiven latenten Steuern aus Verlustvorträgen werden voraussichtlich 80 GE in den nächsten fünf Jahren realisiert werden. Daraus ergeben sich nachfolgende zulässige Ausweisalternativen:

##### **Alternative 1:**

Nettoausweis mit Inanspruchnahme des Wahlrechts für die sich insgesamt ergebenden aktiven latenten Steuern

Aktive latente Steuern	0 GE
Passive latente Steuern	0 GE

##### **Alternative 2:**

Nettoausweis aller ansatzfähigen latenten Steuern	
Aktive latente Steuern	40 GE
Passive latente Steuern	0 GE

**Alternative 3:**

Bruttoausweis aller ansatzfähigen latenten Steuern	
Aktive latente Steuern	140 GE
Passive latente Steuern	100 GE

Angaben im Konzernanhang

A14.

Der DSR hält es für sachgerecht, die Angaben zu den temporären Differenzen auch für jene Differenzen zu fordern, die im Falle der Nutzung von Wahlrechten nicht angesetzt oder mit zu versteuernden temporären Differenzen verrechnet wurden. Damit soll verhindert werden, dass bei Ausübung von Wahlrechten keine Angaben über diejenige der Wahlrechtsausübung hinaus erfolgen. Dies steht nach Meinung des DSR im Einklang mit dem Willen des Gesetzgebers, der die Vorschriften zum Ansatz und Ausweis klar von den Anhangangaben trennt. Dementsprechend greifen Ansatz- und Bewertungswahlrechte nicht automatisch auf die Anhangangaben durch.

A15.

Ferner hält der DSR weiterhin an der bereits im DRS 10 geforderten Überleitungsrechnung fest, da diese, wie auch im Gesetzentwurf der Bundesregierung zum BilMoG ausgeführt, für eine sinnvolle und umfassende Information des Abschlussadressaten erforderlich ist. Die Gliederung für eine solche 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

A16.

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.