



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 -15
www.drsc.de - info@drsc.de

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die DSR-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des DSR wieder. Die Standpunkte des DSR werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die DSR-Sitzung erstellt.

DSR – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

DSR-Sitzung:	135. / 31.08.2009 / 10:00 – 13:00 Uhr
TOP:	02 – Änderungen im DRS 10 Latente Steuern
Thema:	Erster Entwurf des Standards
Papier:	132_02a_DRS 10_Standardentwurf

Autor: DRSC
Kapitel: DRS xx
Datum: 17.08.2009

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. xx (DRS xx)*

Latente Steuern

*Verabschiedung durch den Deutschen Standardisierungsrat (DSR) am xx. xx 20xx. Bekanntmachung der deutschsprachigen Fassung gemäß § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am xx. xx 20xx.

Frage an den Rat

1. Der nachfolgende Entwurf behandelt das Thema latente Steuern analog der Vorgehensweise der IFRS unabhängig der Ausprägung des Abschlusses. Dementsprechend wurde die Struktur des Standards überarbeitet, so dass eine Veröffentlichung eines überarbeiteten Standards nicht mehr praktikabel ist und ein neuer Standard veröffentlicht werden müsste.
Teilt der Rat die Ansicht, dass der neue Standard die grundsätzliche Abgrenzungskonzeption der latenten Steuern darstellt und neben den Empfehlungen für die Konzernrechnungslegung Empfehlungen zur Anwendung im Einzelabschluss enthält?

Hinweis an den Rat

Teile dieses Standards wurden noch nicht bzw. nur teilüberarbeitet. Desweiteren sind einzelne Sachverhalte wie z.B. Empfehlungen zur Anwendung bei Personengesellschaften noch nicht in den Standard eingearbeitet wurden

Inhaltsverzeichnis

Seite

Vorbemerkung

Abkürzungsverzeichnis

Zusammenfassung

Grundsätzliche Anmerkung

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. xx (DRS xx)

Latente Steuern

	Textziffer
Gegenstand und Geltungsbereich	1–2
Definitionen	3
Regeln	4–38
Ermittlung	
Ansatz	4–19
Grundkonzeption der Steuerabgrenzung	4–5
Passive latente Steuern auf temporäre Differenzen	6–7
Aktive latente Steuern auf temporäre Differenzen	8–15
Latente Steuern aus Konsolidierungsvorgängen	16–19
Bewertung	20–28
Anzuwendender Steuersatz	20–24
Berücksichtigung von Gesetzesänderungen	25–26
Abzinsung	27
Überprüfung der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern	28
Erfolgswirksame und erfolgsneutrale Erfassung	29–35
Grundsatz	29–31
Änderung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen	32–33
Rückwirkende Berichtigung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Erwartungsänderungen im Zusammenhang mit Unternehmenserwerben	34–35
Ausweis	36–38
Angaben im Anhang	39–44
Inkrafttreten und Übergangsvorschriften	45–46
Anhang:	
Beispiele	A1–A8

Fragen an den Rat

2. Der Ermittlung von latenten Steuern fällt nach Ansicht der Experten eine besondere Bedeutung zu, da sie z.B. unabhängig vom Ansatz zur Erfüllung der Anhangangaben durchgeführt werden muss.
Teilt der Rat diese Ansicht und befürwortet die neue Gliederung des Standards in diesem Punkt?
3. Alle Beispiele wurden aus dem Standardtext in den Anhang gezogen.
Befürwortet der Rat diese Vorgehensweise?

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.

Fragen an den Rat

4. Analog der abgestimmten Vorgehensweise in Bezug auf die Überarbeitung von RIC 1 wurde die Angabe „Verantwortlich im Sinne des Presserechts“ mangels der Besetzung der Stelle des Generalsekretärs/ der Generalsekretärin gestrichen.
Befürwortet der Rat diese Vorgehensweise?



Abkürzungsverzeichnis

Hinweis an den Rat

Dieser Abschnitt wurde noch nicht überarbeitet.

ABl. EU	Amtsblatt Europäische Union
Abs.	Absatz
BMJ	Bundesministerium der Justiz
bzw.	beziehungsweise
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
EG	Europäische Gemeinschaft
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EK02	Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG i.d.F. der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817)
ggf.	gegebenenfalls
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Nr.	Nummer
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
Tz.	Textziffer(n)
vgl.	vergleiche
WpHG	Gesetz über den Wertpapierhandel (Wertpapierhandelsgesetz)
z. B.	zum Beispiel



Zusammenfassung

Hinweis an den Rat

Dieser Abschnitt wurde teilüberarbeitet.

Dieser Standard regelt die bilanzielle Abbildung latenter Steuern und der dazugehörigen Anhangangaben.

Latente Steuern sind auf temporäre Differenzen anzusetzen, sofern ihre voraussichtliche Umkehr in künftigen Geschäftsjahren zu steuerlichen Be- oder Entlastungen führt. Zu den temporären Differenzen zählen auch die unter HGB a.F. sogenannten quasi-permanenten Differenzen.

Aktive latente Steuern auf temporäre Differenzen sind anzusetzen, sofern ihre Realisierung hinreichend wahrscheinlich ist. Sie sind auch unter besonderer Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips auf steuerliche Verlustvorträge, Steuergutschriften und Zinsvorträge anzusetzen, sofern der damit verbundene Steuervorteil mit hinreichender Wahrscheinlichkeit realisiert werden kann.

Eine Verpflichtung zum Ansatz latenter Steuern besteht auch dann, wenn temporäre Differenzen bei der Kapitalkonsolidierung entstehen.

Latente Steuern sind mit dem Steuersatz zu bewerten, der im Zeitpunkt der Umkehr der temporären Differenzen voraussichtlich gilt. Ferner ist geregelt, mit welchem Steuersatz temporäre Differenzen aus Konsolidierungsvorgängen zu bewerten sind. Latente Steuern dürfen nicht abgezinst werden. Der Ansatz und die Bewertung latenter Steuern sind an jedem Abschlussstichtag auf ihre Werthaltigkeit zu überprüfen und ggf. abzuwerten.

Der Standard regelt, unter welchen Voraussetzungen der Ansatz und die Auflösung latenter Steuern erfolgswirksam oder erfolgsneutral zu erfassen sind. Ferner ist festgelegt, wie der Buchwert latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen und aufgrund von Erwartungsänderungen im Zusammenhang mit Unternehmenserwerben zu ändern ist.

Dieser Standard ist anzuwenden auf die Bilanzierung von latenten Steuern in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen. Mit Inkrafttreten dieses Standards tritt DRS 10 Latente Steuern im Konzernabschluss außer Kraft.

Grundsätzliche Anmerkung

Der DSR ist bei der Entwicklung von Rechnungslegungsstandards an geltendes Recht gebunden. Der vorliegende Standard enthält daher nur solche Regelungen, die mit dem handelsrechtlichen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweiskriterien übereinstimmen. Darüber hinaus werden Empfehlungen für die Anwendung im Einzelabschluss gegeben.

Dem Gedanken folgend, das HGB-Bilanzrecht zu einer dauerhaften, kostengünstigeren und einfacheren Alternative zu internationalen Rechnungslegungsstandards zu entwickeln, bestehen weiterhin Abweichungen zu den IFRS.

Dieser Standard enthält Mindestgliederungsschemata für die Überleitungsrechnung und Beispiele. Diese werden im der Anlage zusammengefasst.



Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. xx (DRS xx)

Latente Steuern

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

Gegenstand und Geltungsbereich

- Dieser Standard regelt die bilanzielle Abbildung von latenten Steuern und den dazugehörigen Anhangangaben.**
- Bei der Aufstellung eines Zwischenberichts ist DRS 16 Tz. 24 zu beachten.**

Frage an den Rat

- Folgt der Rat der Auffassung, dass, da der Entwurf die Bilanzierung von latenten Steuern als Sachthema unabhängig der Ausprägung des Abschlusses behandelt, die üblichen Verweise auf § 290 HGB und § 11 PubliG sowie § 315a HGB und die Empfehlung für die analog Anwendung im Einzelabschluss entbehrlich sind?

Definitionen

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

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

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

Permanente Differenzen: Unterschiedsbeträge zwischen einem Vermögenswert bzw. einer Schuld in der Bilanz und dem steuerlichen Wertansatz, die sich in künftigen Geschäftsjahren voraussichtlich nicht umkehren.

Schulden: Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten in der Handelsbilanz.

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

Steuerliche Wertansätze: Die für Vermögenswerten, Schulden sowie Sonderposten für steuerliche Zwecke relevanten Werte.



Vermögenswerte: Vermögensgegenstände und alle sonstigen aktivierten Werte, wie z. B. Rechnungsabgrenzungsposten in der Handelsbilanz.

Temporäre Differenzen: Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert eines Vermögenswerts bzw. einer Schuld in der Bilanz und dem steuerlichen Wertansatz, die bei Umkehrung in künftigen Geschäftsjahren voraussichtlich zu steuerlichen Ent- oder Belastungen führen. Dabei umfasst der Begriff auch quasi-permanente Differenzen, die sich in Folge unternehmerischer Disposition umkehren. Zu unterscheiden sind:

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

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

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

Fragen an den Rat

6. Stimmt der Rat dem Ersatz des Begriffs Bilanzwerte durch Wertansätze zu? Ziel ist es, dass auch die außerbilanziellen Korrekturen im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung bei der Berechnung der temporären Differenzen berücksichtigt werden.
7. Ist hier ein Hinweis einzuarbeiten, dass nunmehr nicht nur Bewertungsunterschiede, sondern auch Ansatzunterschiede zu latenten Steuern führen?
8. Die Definition der steuerlichen Wertansätze wurde um die Sonderposten ergänzt. Währenddessen die Beschreibung hinsichtlich der temporären Differenzen in den Übergangsvorschriften erläutert wird.
Stimmt der Rat dieser Vorgehensweise zu?

Regeln

Ermittlung

4.

Für die Ermittlung ist eine Betrachtung der einzelnen Vermögenswerte und ihrer steuerlichen Wertansätze notwendig.

Fragen an den Rat

9. Der IDW schlägt in ERS HFA 27 Tz. 14 eine Vorgehensweise zur Ermittlung latenter Steuern vor:
„Zur Berechnung einer voraussichtlichen künftigen Steuerbelastung sind bestehende passive Latenzen zunächst mit aktiven Latenzen aus Vermögensgegenständen, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten zu verrechnen.
 - Ein verbleibender Passivüberhang ist durch Vorteile aus verrechenbaren steuerlichen Verlustvorträgen zu reduzieren. Angesichts des eindeutigen Wortlauts des § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB („bei der Berechnung aktiver latenter Steuern“) sowie des Sinns und Zwecks der Vorschrift



lässt es sich trotz gegenteiliger Ausführungen in der Begründung der Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestags zu § 274 HGB³ vertreten, zur Reduktion eines verbleibenden Passivüberhangs auch solche steuerliche Verlustvorträge zu berücksichtigen, deren Verrechenbarkeit erst nach Ablauf von fünf Jahren zu erwarten ist. Eine Nichtberücksichtigung bzw. nur teilweise Berücksichtigung solcher steuerlicher Verlustvorträge würde zur Ermittlung und zum Ansatz einer künftigen Steuerbelastung führen, die in dieser Höhe tatsächlich gar nicht zu erwarten ist.

- Ergibt die Berechnung insgesamt einen Aktivüberhang und damit eine zu erwartende künftige Steuerentlastung, so dürfen aktive latente Steuern angesetzt werden. Bei der Ermittlung der sich insgesamt ergebenden künftigen Steuerentlastung sind steuerliche Verlustvorträge zu berücksichtigen, soweit sie nicht bereits mit passiven Latenzen verrechnet worden sind. Die Aktivierung von Vorteilen aus diesen verbleibenden steuerlichen Verlustvorträgen setzt voraus, dass die Verlustverrechnung voraussichtlich innerhalb der nächsten fünf Jahre erfolgt.

Sofern die Bilanzierung eines Aktivüberhangs unterbleibt, kann sich die Substantiierung der Realisierbarkeit aktiver latenter Steuern (vgl. Tz. 6) auf die Beträge beschränken, die zum Ausgleich passiver Latenzen verwendet wurden.“

Regelung des ERS 27 läuft gegen das Gesetz und die Begründung des Gesetzes (Vernachlässigung 5-Jahresfrist bei Vorliegen von passiven latenten Steuern)

a) Folgt der Rat dieser Vorgehensweise und soll diese in den Standard übernommen werden;

b) Sollte dieser Standard die Regierungsbegründung zu der 5-Jahresfrist übernehmen?

Ansatz

Grundkonzeption der Steuerabgrenzung

5.

Latente Steuern sind auf temporäre Differenzen anzusetzen, sofern sie – mit Ausnahme der in Tz. 17 geregelten Sachverhalte – auf Wertunterschieden von Vermögenswerte, Schulden und deren steuerlichen Wertansätzen in künftigen Geschäftsjahren voraussichtlich zu steuerlichen Be- oder Entlastungen führen.

Passive latente Steuern auf temporäre Differenzen

6.

Passive latente Steuern sind auf temporäre Differenzen zwischen einem Vermögenswert bzw. einer Schuld und dem steuerlichen Wertansatz anzusetzen sofern deren Umkehrung voraussichtlich zu steuerlichen Belastungen in künftigen Geschäftsjahren führt.

7.

Ist in der Bilanz der Buchwert eines Vermögenswerts höher oder der Buchwert einer Schuld niedriger als der korrespondierende steuerliche Wertansatz, so ist bei einer Angleichung in künftigen Geschäftsjahren das steuerliche Ergebnis höher als das handelsrechtliche Jahresergebnis. Nach Maßgabe des steuerlichen Ergebnisses ergibt sich daraus künftig eine höhere laufende Steuerbelastung als aufgrund des handelsrechtlichen Jahresergebnisses zu erwarten wäre. Durch Ansatz einer passiven latenten Steuer wird diese künftige steuerliche Belastung im Abschluss abgebildet.



Aktive latente Steuern auf temporäre Differenzen

8.

Aktive latente Steuern sind auf abzugsfähige temporäre Differenzen zwischen einem Vermögenswerts bzw. einer Schuld und dem steuerlichen Wertansatz anzusetzen, sofern ihre Umkehrung zu einer voraussichtlichen Steuerentlastung führt.

9.

Ist in der Bilanz der Buchwert eines Vermögenswerts niedriger oder der Buchwert einer Schuld höher als der korrespondierende steuerliche Wertansatz, so ist bei einer Angleichung in künftigen Geschäftsjahren das steuerliche Ergebnis niedriger als das handelsrechtliche Jahresergebnis. Nach Maßgabe des steuerlichen Ergebnisses ergibt sich daraus künftig eine geringere laufende Steuerbelastung als aufgrund des Jahresergebnisses des Konzerns zu erwarten wäre. Durch Ansatz einer aktiven latenten Steuer wird die voraussichtlich künftige Umkehr der Differenz im Konzernabschluss abgebildet.

10.

Die Verpflichtung zum Ansatz aktiver latenter Steuern erstreckt sich auch auf temporäre Differenzen zwischen Vermögenswerten bzw. Schulden im Jahresabschluss (Handelsbilanz I) und ihrem steuerlichen Wertansatz. Außerdem sind aktive latente Steuern anzusetzen, die in der Anpassung der Handelsbilanz I an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Handelsbilanz II) begründet sind.

Frage an den Rat

10. Hält der Rat weiterhin eine Aktivierungspflicht für notwendig oder ist auch mit Blick auf die Erweiterung des Anwenderkreises eine weichere Formulierung zu befürworten (evtl. auch getrennt nach Einzel- und Konzernabschluss)?

11.

Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge sind zu anzusetzen, wenn die Steuerentlastung aus dem Verlustvortrag mit hinreichender voraussichtlich innerhalb der nächsten fünf Jahre realisiert werden kann.

12.

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

13.

Der Ansatz aktiver latenter Steuern hat grundsätzlich unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips zu erfolgen. Insbesondere an eine sich insgesamt ergebene Steuerentlastung sind hohe Anforderungen für den Nachweis der voraussichtlichen Umkehrung zu stellen.

14.

Hat das Unternehmen in der jüngeren Vergangenheit eine längere Verlustphase erlitten, so ist davon auszugehen, dass ist von einer voraussichtlichen Realisierung aktiver latenter Steuern nicht auszugehen, es sei denn, die in der nachfolgenden Tz. 15 dargestellten Kriterien sind erfüllt. Eine längere Verlustphase kann angenommen werden, wenn das kumulierte zu versteuernde Einkommen der vergangenen drei Jahre (einschließlich des abgelaufenen Geschäftsjahres) negativ ist. In Abhängigkeit von der Volatilität der Unternehmensergebnisse kann auch ein kürzerer oder längerer Zeitraum für die Verlustphase angenommen werden.



15.

Die Realisierung der aktiven latenten Steuern ist hinreichend voraussichtlich und hinreichend wahrscheinlich zu erwarten, wenn in den Geschäftsjahren der voraussichtlichen Umkehrung der abzugsfähigen temporäre Differenzen bzw. steuerlicher Verlustvorträge zumindest eine der nachfolgenden Voraussetzungen gegeben ist:

a) Zu versteuernde temporäre Differenzen:

Es bestehen zu versteuernde temporäre Differenzen derselben (um das weiter zu öffnen – für das Ausland – würde ich sagen "einer verrechenbaren Steuerart") Steuerart in ausreichender Höhe gegenüber demselben Steuerschuldner/-gläubiger, die sich in den entsprechenden Geschäftsjahren voraussichtlich auflösen werden.

b) Die voraussichtliche, hinreichend wahrscheinliche Erwartung künftiger steuerpflichtiger Gewinne:

Es ist zu erwarten, dass in den entsprechenden Geschäftsjahren gegenüber demselben Steuerschuldner/-gläubiger zu versteuernde Gewinne in ausreichender Höhe anfallen werden. Diese Gewinne können z. B. auch durch steuerliche Sachverhaltsgestaltung entstehen. Die Realisierung von Gewinnen aus steuerlichen Sachverhaltsgestaltungen muss hinreichend konkret sein, d.h., dass z.B. bereits erste Maßnahmen, dokumentierte Entscheidungen des Managements für die steuerlichen Sachverhaltsgestaltungen vorliegen.

Frage an den Rat

11. Soll "voraussichtlich" weiter konkretisiert werden? Z.B. durch entsprechende Wahrscheinlichkeitsangaben? In der Begründung zum Regierungsentwurf des BilMoG heißt es, dass die Frage des voraussichtlichen Ausgleichs anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu klären ist.

16.

Bei der Beurteilung der Realisierbarkeit des Steuervorteils ist insbesondere einer zeitlichen Befristung und Verrechnungsbeschränkung des Verlustvortragszeitraums Rechnung zu tragen.

Latente Steuern aus Konsolidierungsvorgängen

17.

Werden im Rahmen der Kapitalkonsolidierung stille Reserven und stille Lasten aufgedeckt, so sind auf die entstehenden temporären Differenzen latente Steuern erfolgsneutral zugunsten gegen den Goodwill anzusetzen.

18.

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

19.

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

20.

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



21.

Sofern infolge erfolgsneutraler Konsolidierungsmaßnahmen temporäre Differenzen entstehen, sind latente Steuern erfolgsneutral anzusetzen.

22.

Latente Steuern auf temporäre Differenzen aus der Währungsumrechnung dürfen nicht angesetzt werden.

Bewertung

Anzuwendender Steuersatz

23.

Für die Bewertung latenter Steuern ist der unternehmensindividuelle Steuersatz unter Berücksichtigung von Tz. 27 zugrunde zu legen, der im Zeitpunkt der Auflösung der temporären Differenzen voraussichtlich gilt.

24.

In zu begründenden Ausnahmefällen ist unter Kosten-Nutzen-Abwägungen die Bewertung mit einem konzerneinheitlichen Steuersatz als zulässig anzusehen.

25.

Temporäre Differenzen, die zum einen auf der Vereinheitlichung der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Jahresabschlüsse (Aufstellung der Handelsbilanz II) und zum anderen auf der Kapitalkonsolidierung beruhen, sind mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen der einzubeziehenden Unternehmen, bei denen sie die Differenzen voraussichtlich umkehren, zu bewerten.

26.

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

Berücksichtigung von Gesetzesänderungen

27.

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

28.

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

Abzinsung

29.

Latente Steuern dürfen nicht abgezinst werden.



Frage an den Rat

12. Die Problematik hinsichtlich der Abzinsung von (laufenden) Steuern im Rahmen der Rückstellungsbildung ist nicht im Anwendungsbereich dieses Standards. Erwägt der Rat dieses Thema an anderer Stelle aufzugreifen? Aufgrund des engen Zusammenhangs zwischen der Bilanzierung latenter und tatsächlicher Steuern ist dies ein Thema. Zudem werden die tatsächlichen Steuern unter den "Rückstellungen" nicht explizit genannt.

Überprüfung der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern

30.

Der Ansatz und die Bewertung der latenten Steuern sind an jedem Abschlussstichtag auf ihre Werthaltigkeit zu überprüfen.

31.

Ist eine Realisierung der angesetzten aktiven latenten Steuern in voller Höhe nicht länger wahrscheinlich, so ist eine Abwertung auf den Betrag vorzunehmen, der mit hinreichender Wahrscheinlichkeit genutzt werden kann. Abwertungen der aktiven latenten Steuern sind in künftigen Geschäftsjahren rückgängig zu machen, wenn die Gründe für die Abwertung weggefallen sind.

Erfolgswirksame und erfolgsneutrale Erfassung

Grundsatz

32.

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

33.

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

Änderung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen

34.

Ändert sich der Buchwert einer latenten Steuer aufgrund von Gesetzesänderungen, so sind die Anpassungen unabhängig von ihrer Bildung grundsätzlich erfolgswirksam zu erfassen.

35.

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



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

36.

Ist im Erwerbszeitpunkt eine aktive latente Steuer des erworbenen Unternehmens in der Konzernbilanz nicht angesetzt worden, wird der latente Steueranspruch jedoch aufgrund geänderter Erwartungen innerhalb der darauffolgenden zwölf Monate aktiviert, so ist der Ertrag aus dem Ansatz der aktiven latenten Steuer erfolgsneutral zu erfassen.

37.

Ist im Erwerbszeitpunkt eine aktive latente Steuer des erworbenen Unternehmens in der Konzernbilanz nicht angesetzt worden, wird der latente Steueranspruch jedoch aufgrund geänderter Erwartungen später als in den darauffolgenden zwölf Monate aktiviert, so ist der Ertrag aus dem Ansatz der aktiven latenten Steuer erfolgswirksam zu erfassen.

Frage an den Rat

13. Die Erfassung der sich ergebende Minderung des fortgeführten Buchwerts des passiven Unterschiedsbetrags bzw. des Goodwill ist nicht im Anwendungsbereich dieses Standards. Erwägt der Rat dieses Thema an anderer Stelle aufzugreifen?

Ausweis

38.

Latente Steuern sind in der Bilanz grundsätzlich verrechnet auszuweisen. Im Interesse einer besseren Information des Abschlussadressaten kann auch ein nicht verrechneter Ausweis erfolgen.

39.

Die Verrechnung der latenten Steuern erfolgt für latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen sowie im Rahmen der Vereinheitlichung der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Jahresabschlüsse (Aufstellung der Handelsbilanz II).

40.

Für den Ausweis im Einzelabschluss sollte ebenfalls eine Verrechnung erfolgen.

41.

Passive latente Steuern sind gemäß § 266 Abs. 3 E. HGB gesondert auszuweisen; aktive latente Steuern sind gemäß § 266 Abs. 2 D. HGB gesondert auszuweisen.

42.

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

Frage an den Rat

14. Aufgrund der neuen Bewertungsvorschriften für Rückstellungen und mangels einer expliziten Übergangsregelung ist der Wertansatz von Rückstellungen, die nach den bislang geltenden Regelungen bewertet wurden, anzupassen. Die Bewertungsänderung ist im Jahr der Erstanwendung der neuen Vorschriften laut Schrifttum erfolgswirksam vorzunehmen und



gesondert und den Posten „außerordentliche Aufwendungen“ bzw. „außerordentliche Erträge“ auszuweisen. Wie ist mit den sich aufgrund der temporären Differenz ergebenden latenten Steuern umzugehen? Folgt die latente Steuer hier dem zugrundeliegenden Sachverhalt und wird im außerordentlichen Ergebnis ausgewiesen oder hat im Sinner der Ansatzstetigkeit eine erfolgsneutrale Erfassung zu erfolgen, d.h. wird diese Folgewirkung der Erstanwendung der BilMoG gleich der Erstanwendung gesetzt?

Angaben im Anhang

43.

Zu jedem Abschlussstichtag sind im Anhang anzugeben:

- a) auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen. Dabei ist für jeden ausgewiesenen Bilanzposten bis zur Ebene der römischen Zahlen gemäß § 266 HGB der Betrag der aktiven bzw. der passiven latenten Steuern, der diesem zuzurechnen ist, anzugeben,
- b) die Steuersätze mit denen die Bewertung erfolgt ist, die Erläuterung der Änderung des anzuwendenden Steuersatzes bzw. der anzuwendenden Steuersätze im Vergleich zum Vorjahr, und der Betrag der latenten Steueraufwendungen oder -erträge, der auf die Änderung von Gesetzen sowie auf die Einführung oder Abschaffung neuer Steuerarten zurückzuführen ist.
- c) Für jeden ausgewiesenen Bilanzposten bis zur Ebene der römischen Zahl gemäß § 266 HGB ist der Betrag der aktiven bzw. der passiven latenten Steuer, der diesem jeweils zuzurechnen ist, anzugeben.

44.

Nachfolgende Angaben sollten zu jedem Abschlussstichtag erfolgen:

- a) der Betrag der latenten Steuererträge, der auf bislang nicht berücksichtigte Verlustvorträge, Steuergutschriften, Zinsgutschriften oder abzugsfähige temporäre Differenzen vergangener Geschäftsjahre zurückzuführen ist,
- b) latente Steueraufwendungen oder -erträge, die auf Abwertungen oder Aufwertungen aktiver latenter Steuern im Geschäftsjahr beruhen, sowie der Gesamtbetrag der kumulierten Veränderungen aktiver latente Steuern,
- c) der Betrag der latenten Steueraufwendungen bzw. -erträge, der auf die Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zurückzuführen ist,
- d) der Gesamtbetrag der latenten Steuern, die auf Sachverhalte zurückzuführen sind, die im Geschäftsjahr erfolgsneutral erfasst wurden,
- e) der latente Steueraufwand bzw. der Steuerertrag, der auf außerordentlichen Posten im Geschäftsjahr zuzurechnen entfällt,
- f) der Betrag und ggf. der Zeitpunkt des Verfalls von abzugsfähigen temporären Differenzen, für die kein latenter Steueranspruch in der Bilanz angesetzt ist, bislang ungenutzten steuerlichen Verlustvorträgen und bislang ungenutzten Steuergutschriften,

45.

Hat ein Unternehmen einen steuerlichen Verlust im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr erlitten und Setzt ein Unternehmen latente Steuern auf einen Verlustvortrag, Zinsvortrag oder Steuergutschrift an, so sollte es den Ansatz begründen, sofern die Realisierung der latenten Steuern von künftig zu versteuernden Einkünften abhängt, die höher sind als die Einkünfte aus der Umkehrung von zu versteuernden temporäre Differenzen.

Der Betrag, der in diesem Zusammenhang aktivierten latenten Steuern ist offen zu legen.



Frage an den Rat

15. In ERS HFA 27 Tz. 36 schlägt das IDW vor, dass „über den Saldierungsbereich hinausgehende Latenzen, die zu aktiven latenten Steuern führen würden, aber in Ausübung des Wahlrechts nicht aktiviert werden [...] keiner Erläuterung“ bedürfen.
Folgt der Rat dieser Auffassung?

46.

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

47.

Im Konzernanhang haben Angaben zur Saldierung der latenten Steuern zu erfolgen.

Inkrafttreten und Übergangsvorschriften

48.

Dieser Standard ist anzuwenden auf die Bilanzierung von latenten Steuern in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen.

49.

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

Fragen an den Rat

16. Gemäß IDW ERS HFA 27 Tz. 36 genügen regelmäßig qualitative Angaben zu den bestehenden Differenzen. Folgt der Rat diesem Vorschlag?

17. Wie ist in dem Fall vorzugehen, wenn Gewinnrücklagen nicht in ausreichender Höhe für die Verrechnung gem. Art. 67 (6) EGHGB vorhanden sind:

- a. Ausweis einer negativen Gewinnrücklage,
- b. Bildung nur bis zur Höhe der vorhandenen Gewinnrücklagen,
- c. Erfolgswirksame Erfassung des überschüssigen Betrags?

18. Soll ein Beispiel zu Frage 9. Im Anhang aufgenommen werden?

Außerkräfttreten von DRS 10

50.

DRS 10 Latente Steuern im Konzernabschluss vom 18. Januar 2002 (BAnz Nr. 66a vom 9. April 2002), zuletzt geändert am 31. August 2005 (BAnz Nr. 164) wird aufgehoben; er ist letztmals anzuwenden auf das Geschäftsjahr, das vor dem oder am 31. Dezember 2009 beginnt.

Anhang

Hinweis an den Rat

Dieser Abschnitt wurde noch nicht bzw. nur teilüberarbeitet.

A1.

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

A2.

Mindestgliederung für die steuerliche Überleitungsrechnung

	[in Mio. Euro]
Ergebnis von Steuern (Handelsbilanz)	+/-
Erwarteter Steueraufwand/ Steuerertrag	+/-
Nutzung nicht aktivierter steuerlicher Verlustvorträge	-
Steuerfreie Erträge	-
Aktivierung steuerlicher Verlustvorträge	-
Gebuchter Steueraufwand/ Steuerertrag	-/+

Weitere Fragen an den Rat

19. Soll auch eine Aussage bzgl. der Rückstellungsbildung bei kleinen Kapitalgesellschaften aufgenommen werden?
20. Während des Gesetzgebungsverfahrens hat der Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft auf den Bestandsschutz für Altfälle hingewiesen. Aufgrund der aktuellen Thematiken wurde dieses Thema nicht weiter durch den Gesetzgeber verfolgt. Sieht der Rat hier Handlungsbedarf?