



© 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:	136. / 01.10.2009 / 14:00 – 17:00 Uhr
TOP:	04 – Änderungen im DRS 10 Latente Steuern
Thema:	Zweiter Entwurf des Standards
Papier:	136_04b_DRS 10_Standardentwurf_02

Entwurf

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 18

E-DRS 24

Latente Steuern

Stand: 23. September 2009

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme bis **18. 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> 4
Vorbemerkung	6
Abkürzungsverzeichnis	7
Zusammenfassung	8

**Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 18 (E-DRS 24)
Latente Steuern**

	<i>Textziffer</i>
Ziel	1
Gegenstand und Geltungsbereich	2-6
Definitionen	7
Regeln	
Ansatz	8-31
Grundkonzeption der Steuerabgrenzung	8
Passive latente Steuern auf temporäre Differenzen	9-10
Aktive latente Steuern auf temporäre Differenzen	11-23
Ermittlung	24-26
Latente Steuern aus Konsolidierungsvorgängen	27-31
Bewertung	32-39
Anzuwendender Steuersatz	32-35
Berücksichtigung von Gesetzesänderungen	36-38
Abzinsung	39
Ergebniswirksame und ergebnisneutrale Erfassung	40-47
Grundsatz	40-43
Änderung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen	44-45
Rückwirkende Berichtigung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Erwartungsänderungen im Zusammenhang mit Unternehmenserwerben	46-47
Ausweis	48-52
Angaben im Anhang	53-58
Inkrafttreten und Übergangsvorschriften	59-61
Außerkräfttreten von DRS 10	62
Anhang:	
Begründung	A1–Ax

Aufforderung zur Stellungnahme

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme bis **18. Dezember 2009** aufgefordert. Stellungnahmen sind zu jedem in diesem Entwurf enthaltenen Sachverhalt erbeten. Insbesondere erwünscht sind Antworten auf die nachfolgenden Fragen.

Ziel, Gegenstand und Geltungsbereich

Frage

Text

Regeln

Frage

Text

Angaben im Anhang

Frage

Text

Anhang

Frage

Text

Hinweis an den Rat

Die Fragen an die interessierte Öffentlichkeit werden zur nächsten Sitzung formuliert.

Weitere Anregungen zum Entwurf

Frage xx

- a) Haben Sie über die in den vorhergehenden Fragen adressierten Sachverhalte hinausgehende Anregungen zu einzelnen Textziffern des Entwurfs?

- b) Haben Sie Anmerkungen zu den Abschnitten Ziel, Gegenstand und Geltungsbereich oder Definitionen des Entwurfs, die hier nicht explizit adressiert wurden?
- c) Welche bislang unregulierten Sachverhalte sollten ggf. in den Standard aufgenommen werden? Sollte die Darstellung dieser Sachverhalte verpflichtend sein oder empfohlen werden? Bitte geben Sie Gründe an.
- d) Welche im Entwurf berücksichtigten Sachverhalte erachten Sie ggf. nicht für regelungsbedürftig bzw. empfehlenswert? Bitte geben Sie Gründe an.
- e) Sollten einzelne verpflichtende Regelungen besser empfohlen werden oder gibt es Empfehlungen, die Ihrer Meinung nach verpflichtend vorgeschrieben werden sollten?

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

Hinweis an den Rat

Dieser Abschnitt wurde teilüberarbeitet.

ABl. EU	Amtsblatt Europäische Union
Abs.	Absatz
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
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
ggf.	gegebenenfalls
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB a.F	Handelsgesetzbuch alte Fassung vor Änderung durch das BilMoG
HGB	Handelsgesetzbuch
IFRS	International Financial Reporting Standards
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 Steuerabgrenzung in der handelsrechtlichen Rechnungslegung und der dazugehörigen Anhangangaben.

Latente Steuern sind auf temporäre Differenzen zwischen den Wertansätzen in der Handelsbilanz und den für steuerliche Zwecke korrespondierenden Werten 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 sind auf abzugsfähige temporäre Differenzen anzusetzen, sofern sie auf Konsolidierungsmaßnahmen beruhen und ihre Umkehrung zu einer voraussichtlichen Steuerentlastung führt. Sie können im Jahresabschluss auf abzugsfähige temporäre Differenzen zwischen einem Vermögenswerts bzw. einer Schuld oder eines passiven Rechnungsabgrenzungsposten und dem steuerlichen Wertansatz angesetzt werden, sofern ihre Umkehrung zu einer voraussichtlichen Steuerentlastung führt. Sie sind auch unter besonderer Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips auf steuerliche Verlustvorträge, Steuergutschriften und Zinsvorträge anzusetzen, sofern der damit verbundene Steuervorteil voraussichtlich realisiert werden kann. Die Wahrscheinlichkeit ist aufgrund objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender und spätestens bei Aufstellung der Bilanz erkennbarer Tatsachen unter Berücksichtigung des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips zu beurteilen; es müssen mehr Gründe dafür als dagegen sprechen.

Eine Verpflichtung zum Ansatz latenter Steuern im Konzernabschluss 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 Standard regelt, unter welchen Voraussetzungen der Ansatz und die Auflösung latenter Steuern ergebniswirksam oder ergebnisneutral 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 Steuerabgrenzung in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen. Mit Inkrafttreten dieses Standards tritt DRS 10 Latente Steuern im Konzernabschluss außer Kraft.

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 18 (E-DRS 24)

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 zu beachten.*

Ziel

1.

Die Steuerabgrenzung in der handelsrechtlichen Rechnungslegung ist im Gesetz in den §§ 274 und 306 HGB geregelt. Diese gesetzlichen Normen bilden die Grundlage dieses Standards. Darauf aufbauend ist es nicht Ziel des Standards, eine umfassende Kommentierung dieser Vorschriften vorzunehmen. Vielmehr sollen in erster Linie bestehende Zweifelsfragen geklärt werden, um eine einheitliche Anwendung der Vorschriften sicherzustellen.

Gegenstand und Geltungsbereich

2.

Dieser Standard konkretisiert die Anforderungen an die Abgrenzung von latenten Steuern und den dazugehörigen Anhangangaben gemäß § 306 in Verbindung mit § 274 HGB von Konzernen.

3.

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.

4.

Der Standard gilt nicht für Unternehmen, die nach § 315a HGB ihren Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne des Artikels 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 (ABl. EU Nr. L 243 S. 1) erstellen oder gemäß den Übergangsvorschriften des Artikels 57 EGHGB weiterhin international anerkannte Rechnungslegungsstandards anwenden.

5.

Bei der Aufstellung eines Zwischenberichts ist die Schätzung der Ertragssteuern unter Beachtung von DRS 16 Tz. 24 zu durchzuführen.

6.

Eine entsprechende Anwendung dieses Standards ...

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.

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

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

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

Steuerliche Wertansätze: Die für Vermögenswerten, Schulden oder passiven Rechnungsabgrenzungsposten sowie steuerliche Sonderposten für steuerliche Zwecke korrespondierenden 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 oder eines passiven Rechnungsabgrenzungsposten 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 ergebnisneutral entstandene Differenzen.

Regeln

Ansatz

Grundkonzeption der Steuerabgrenzung

8.

Latente Steuern sind auf temporäre Differenzen anzusetzen, sofern deren Abbau in künftigen Geschäftsjahren voraussichtlich zu steuerlichen Be- oder Entlastungen führt.

Passive latente Steuern auf temporäre Differenzen

9.

Passive latente Steuern sind auf temporäre Differenzen anzusetzen, sofern deren Abbau voraussichtlich zu steuerlichen Belastungen in künftigen Geschäftsjahren führt.

10.

Ist in der Bilanz der Buchwert eines Vermögenswerts höher oder der Buchwert einer Schuld oder eines passiven Rechnungsabgrenzungsposten 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 tatsächliche 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

11.

Aktive latente Steuern sind auf abzugsfähige temporäre Differenzen anzusetzen, sofern sie auf Konsolidierungsmaßnahmen beruhen und ihre Umkehrung zu einer voraussichtlichen Steuerentlastung führt.

12.

Die Verpflichtung zum Ansatz aktiver latenter Steuern erstreckt sich auch auf temporäre Differenzen zwischen Vermögenswerten bzw. Schulden oder passiven Rechnungsabgrenzungsposten, die in der Anpassung der Handelsbilanz I an konzernerheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Handelsbilanz II) begründet sind.

13.

Aktive latente Steuern können im Jahresabschluss auf abzugsfähige temporäre Differenzen angesetzt werden, sofern ihre Umkehrung zu einer voraussichtlichen Steuerentlastung führt.

14.

Gegenstand des Ansatzwahlrechts für aktive latente Steuern ist die zu erwartende sich 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 künftigen Steuerentlastung in Betracht.

15.

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

16.

Ist in der Bilanz der Buchwert eines Vermögenswerts niedriger oder der Buchwert einer Schuld bzw. eines passiven Rechnungsabgrenzungsposten 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 tatsächliche 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.

17.

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

18.

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

19.

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.

20.

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. 21 dargestellten Kriterien sind erfüllt.

21.

Die Realisierung der aktiven latenten Steuern ist voraussichtlich 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 einer verrechenbaren Steuerart in ausreichender Höhe gegenüber demselben Steuerschuldner/-gläubiger, die sich in den entsprechenden Geschäftsjahren voraussichtlich auflösen werden.

b) Die voraussichtliche 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 dokumentiert sein, d.h., dass z.B. eine Dokumentation der Durchführbarkeit der Sachverhaltsgestaltung vorliegt.

22.

Die Wahrscheinlichkeit ist aufgrund objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender und spätestens bei Aufstellung der Bilanz erkennbarer Tatsachen unter Berücksichtigung des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips zu beurteilen; es müssen mehr Gründe für als dagegen sprechen.

23.

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

Ermittlung

24.

Für die Ermittlung ist eine Betrachtung der einzelnen Vermögenswerte bzw. Schulden und passiven Rechnungsabgrenzungsposten und ihrer steuerlichen Wertansätze notwendig.

25.

Für Zwecke der Besteuerung vorgenommene außerbilanzielle Hinzurechnungen oder Abzüge sind bei der Ermittlung der den handelsrechtlichen Wertansätzen gegenüberzustellenden steuerlichen Wertansätze zu berücksichtigen. Entsprechendes gilt im Falle von Personengesellschaften für steuerliche Ergänzungsbilanzen. Ausschließlich die Gewinn- und Verlustrechnung betreffende steuerliche Korrekturen finden keine Berücksichtigung. Posten in steuerlichen Sonderbilanzen einzelner Gesellschafter gehören nicht zu den handelsrechtlich der jeweiligen Personengesellschaft zuzurechnenden Vermögensgegenständen und Schulden; sie dürfen nicht berücksichtigt werden.

26.

Aktive und passive latente Steuern sind getrennt voneinander zu ermitteln. Darauf aufbauend kann die Verrechnung erfolgen.

Fragen an den Rat

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 passiven 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 HGB 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.“*

Wie vom IDW dargestellt bezieht sich das Gesetz in seiner derzeitigen Fassung bzgl. des fünf Jahreszeitraums bei Verlustvorträgen nur auf die Berechnung aktiver latenter Steuern. Daraus lässt sich aber nach Ansicht der Projektmanagerin nicht zweifelsfrei ableiten, dass der fünf Jahreszeitraum bei einem verbleibenden Passivüberhang nicht zu berücksichtigen ist. Schaut man sich den ursprünglichen Gesetzesentwurf der Bundesregierung an so war der Betrachtungszeitraum nur bei den aktiven latenten Steuern angesprochen, da man keine Verrechnung zulassen wollte und eine Aktivierungspflicht zu Grunde legte. Gleiches gilt für vergleichbare Sachverhalte, also Steuergutschriften und Zinsvorträge.

Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens ist die Verrechnung der aktiven und passiven latenten Steuern und ein Aktivierungswahlrecht eingeführt worden. Alle Anmerkungen, die zu diesen Änderungen geführt haben, betonen, dass bzgl. der Verlustvorträge die von der Regierung vorgeschlagene Vorgehensweise nicht zu ändern sei. In der Begründung der Empfehlung des Rechtsausschusses wird wie von IDW dargestellt sogar explizit darauf verwiesen, dass auch eine bloße Verrechnung von Verlustvorträgen über den eingeführten Betrachtungszeitraum mit passiven latenten Steuern nicht sachgerecht sei.

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob durch die vom IDW vorgeschlagene Verrechnung von Verlustvorträgen bei verbleibenden Passivüberhängen die Bilanzierer bevorteilt werden, die eine Verrechnung der latenten Steuern vorziehen.

1. Stimmt der Rat der Projektmanagerin zu, dass aktive und passiver latente Steuern getrennt voneinander zu ermitteln sind und erst dann verrechnet werden dürfen?
2. Stimmt der Rat der Begründung des Rechtsausschusses zu, dass wenn eine Verlustverrechnung erst nach mehr als fünf Jahren zu erwarten ist, Verlustvorträge nicht – auch nicht zur bloßen Verrechnung mit passiven latenten Steuern – herangezogen werden dürfen?

27.

Werden im Rahmen der Kapitalkonsolidierung stille Reserven und stille Lasten aufgedeckt, so sind auf die entstehenden temporären Differenzen latente Steuern ergebnisneutral gegen den Geschäfts- und Firmenwert bzw. negativen Unterschiedsbetrag aus Kapitalkonsolidierung anzusetzen.

28.

Latente Steuern auf einen steuerlich nicht abzugsfähigen Geschäfts- und Firmenwert bzw. einen steuerlich zu berücksichtigten negativen Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung dürfen nicht angesetzt werden.

29.

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

30.

Sofern infolge ergebnisneutraler Konsolidierungsmaßnahmen temporäre Differenzen entstehen, sind latente Steuern ergebnisneutral anzusetzen.

31.

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

Bewertung

Anzuwendender Steuersatz

32.

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

33.

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

34.

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 sich die Differenzen voraussichtlich umkehren, zu bewerten.

35.

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

36.

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

37.

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

38.

In Deutschland sind Gesetzesänderungen zu berücksichtigen, wenn der Bundesrat einem Gesetz vor oder am Bilanzstichtag zugestimmt hat.

Abzinsung

39.

Latente Steuern dürfen nicht abgezinst werden.

Ergebniswirksame und ergebnisneutrale Erfassung

Grundsatz

40.

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

41.

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

42.

Bei der ergebnisneutralen Einbuchung von Anschaffungsvorgängen (z.B. Sacheinlagen, Verschmelzungen, Unternehmenserwerbe) entstandene temporäre Differenzen, ist es sachgerecht, auch die latente Steuer ergebnisneutral gegen das Eigenkapital bzw. den Geschäfts- und Firmenwert abzugrenzen.

43.

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 (vgl. Tz. xx). Lösen sich im Rahmen der (ergebniswirksamen) Folgekonsolidierung die zugrunde liegenden temporären Differenzen aufgrund der Abschreibung der stillen Reserven auf, so sind die passiven latenten Steuern ergebniswirksam aufzulösen.

Änderung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen

44.

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

45.

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

46.

Ist im Erwerbszeitpunkt eine latente Steuer des erworbenen Unternehmens in der Konzernbilanz nicht angesetzt worden, erfolgt jedoch aufgrund geänderter Erwartungen innerhalb der darauf folgenden zwölf Monate eine Steuerabgrenzung, so ist der Betrag aus dem Ansatz der aktiven latenten Steuer ergebnisneutral gegen den Geschäfts- und Firmenwert zu erfassen.

47.

Ist im Erwerbszeitpunkt eine latente Steuer des erworbenen Unternehmens in der Konzernbilanz nicht angesetzt worden, erfolgt jedoch aufgrund geänderter Erwartungen später als in den darauf folgenden zwölf Monate eine Steuerabgrenzung, so ist der Betrag aus dem Ansatz der aktiven latenten Steuer ergebniswirksam zu erfassen.

Ausweis

48.

Latente Steuern sind in der Bilanz grundsätzlich verrechnet auszuweisen, sofern sie gegenüber der selben Steuerbehörde bestehen. Darüber hinaus ist im Interesse einer besseren Information des Abschlussadressaten der nicht verrechnete Ausweis anzuwenden.

49.

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).

50.

Für den Ausweis im Jahresabschluss sollte ebenfalls eine Verrechnung erfolgen.

51.

Der Ausweis anzusetzender passiver latenter Steuern erfolgt gemäß § 266 Abs. 3 E. HGB gesondert in der Bilanz; ebenso werden angesetzte aktive latente Steuern gemäß § 266 Abs. 2 D. HGB gesondert ausgewiesen.

52.

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

Angaben im Anhang

53.

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.

54.

Nachfolgende Angaben sollten zu jedem Abschlussstichtag erfolgen, sofern diese Angaben dem Interesse einer besseren Information des Abschlussadressaten dienen:

- a) der Betrag der latenten Steuererträge, der auf bislang nicht berücksichtigte Verlustvorträge, Steuergutschriften, Zinsgutschriften oder abzugsfähige temporäre Differenzen vergangener Geschäftsjahre zurückzuführen ist,
- b) der Betrag der latenten Steueraufwendungen bzw. -erträge, der auf die Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zurückzuführen ist,
- c) der Gesamtbetrag der latenten Steuern, die auf Sachverhalte zurückzuführen sind, die im Geschäftsjahr ergebnisneutral erfasst wurden,
- d) der latente Steueraufwand bzw. der Steuerertrag, der auf außerordentlichen Posten im Geschäftsjahr entfällt,
- e) 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.

55.

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.

56.

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.

57.

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	-/+

58.

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

Inkrafttreten und Übergangsvorschriften

59.

Dieser Standard ist anzuwenden auf die handelsrechtliche Steuerabgrenzung in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen.

60.

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.

61.

Die Erfassung der Aufwendungen und Erträgen aus latente Steuern, die aus der erstmaligen Anwendung des § 274 HGB im Übergang auf die Vorschriften des BilMoG entstehen, hat ausschließlich mit den Gewinnrücklagen zu erfolgen. Dies kann gegebenenfalls zum Ausweis einer negativen Gewinnrücklage führen, die in den Folgejahren auszugleichen ist.

Außerkräfttreten von DRS 10

62.

DRS 10 Latente Steuern im Konzernabschluss vom 18. Januar 2002 (BAnz Nr. 66a vom 9. April 2002), geändert durch Artikel 15 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 1 (DRÄS 1) vom 07. November 2003 (BAnz Nr. 121a vom 02. Juli 2004) und geändert durch Artikel 15 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 3 (DRÄS 3) vom 15. Juli 2005 (BAnz Nr. 164a vom 31. August 2005) wird aufgehoben; er ist letztmals anzuwenden auf das Geschäftsjahr, das vor dem oder am 31. Dezember 2009 beginnt.

Anhang

Begründung dieses Standards

Ziel, Gegenstand und Geltungsbereich

Definitionen

Regeln

Ansatz

Bewertung

Ausweis

Angaben im Anhang

Inkrafttreten und Übergangsvorschriften