

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

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

## HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	38. HGB-FA / 17.07.2018 / 14:45 – 15:45 Uhr
TOP:	5 – Review DRS 18 Latente Steuern
Thema:	Inhalte des DRS 18 und Vergleich mit IAS 12
Unterlage:	38_05a_HGB-FA_DRS 18_Präs

1. Vorbemerkung
2. Inhalte des DRS 18
  - 2.1 Ziel, Gegenstand, Geltungsbereich
  - 2.2 Ansatz
  - 2.3 Bewertung
  - 2.4 Ergebniswirksame/-neutrale Erfassung
  - 2.5 Ausweis
  - 2.6 Angaben im Konzernanhang
3. Wesentliche Unterschiede DRS 18 - IAS 12
4. Latente Steuern in anderen DRS

# 1. Vorbemerkung

---



- In der 37. Sitzung des HGB-FA wurde ein Review des DRS 18 *Latente Steuern* in Erwägung gezogen.
- Diese Unterlage fasst die Inhalte des DRS 18 zusammen und gibt darüber hinaus einen Überblick über die wesentlichen Unterschiede zwischen DRS 18 und IAS 12 *Ertragsteuern*.
- Sollte sich der HGB-FA entscheiden, das Projekt zur Änderung/Überarbeitung von DRS 18 in sein Arbeitsprogramm aufzunehmen, wird der DRSC-Mitarbeiterstab für die nächste HGB-FA-Sitzung Themenbereiche mit möglichem Änderungs- bzw. Ergänzungsbedarf vorbereiten.

## 2.1 Inhalte des DRS 18: Ziel, Gegenstand, Geltungsbereich



- Konkretisierung der Vorschriften zur latenten Steuerabgrenzung gemäß § 306 i.V.m. § 274 sowie zu den Anhangangaben gemäß § 314 Abs. 1 Nr. 21 und 22 HGB
  - Mutterunternehmen, die ihren Konzernabschluss nach § 290 HGB, auch i.V.m. § 264a Abs. 1 HGB, sowie nach § 11 PubliG aufstellen
  - Entsprechende Anwendung auf die Konzernzwischenberichterstattung
  - Empfehlung zur entsprechenden Anwendung für Jahresabschlüsse
- X Keine** Regelungen zur Passivierung latenter Steuern als Verbindlichkeitsrückstellung nach § 249 Abs. 1 HGB für Gesellschaften **außerhalb des Anwendungsbereichs von § 274 HGB** (PHG und kleine Kapitalgesellschaften) -> gegensätzliche Auffassungen:
- BStBK: Die Voraussetzungen des § 249 Abs. 1 HGB sind grundsätzlich nicht gegeben.
  - IDW: Die Voraussetzungen des § 249 Abs. 1 HGB sind gegeben.
- X Keine** Regelungen zur **Ausschüttungssperre** nach § 268 Abs. 8 HGB

## 2.2 Inhalte des DRS 18: Ansatz (1/9)



<b>Grund- konzeption</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 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.</li></ul>
<b>Passive latente Steuern</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <u>Ansatzpflicht</u> für passive latente Steuern</li></ul>
<b>Aktive latente Steuern</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <u>Ansatzwahlrecht</u> für aktive latente Steuern<ul style="list-style-type: none"><li>– auf abzugsfähige temporäre Differenzen zwischen den handelsrechtlichen und steuerlichen Wertansätzen, auf Verlustvorträge, Zinsvorträge und Steuergutschriften</li><li>– aus der Anpassung an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden</li></ul></li><li>• <u>Ansatzpflicht</u> für aktive latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen gem. §§ 300-305, 310, 312 HGB</li></ul>

## 2.2 Inhalte des DRS 18: Ansatz (2/9)

---



### Aktive latente Steuern: Ansatzwahlrecht

- Gegenstand des Ansatzwahlrechts: eine sich vsl. **insgesamt ergebende Steuerentlastung**
- **Unzulässigkeit** der Aktivierung von aktiven latenten Steuern **aus nur ausgewählten Einzelsachverhalten**
- **Unzulässigkeit** der Aktivierung **eines Teilbetrags** der insgesamt erwarteten vsl. Steuerentlastung
- **Stetigkeitsgebot** gem. § 246 Abs. 3 HGB für die Ausübung des Ansatzwahlrechts
- Berücksichtigung des **Vorsichtsprinzips**:
  - **Steuerliche Planungsrechnung** auf Ebene des einzelnen einzubeziehenden Konzernunternehmens: aus der Unternehmensplanung abgeleitet und unter Einbezug beabsichtigter und realisierbarer Steuerstrategien aufgestellt
  - **Keine** Anwendung von pauschalierten Abschlägen

## 2.2 Inhalte des DRS 18: Ansatz (3/9)

---



### Aktive latente Steuern: Ansatzwahlrecht (Forts.)

- Eine voraussichtliche Realisierung aktiver latenter Steuern ist gegeben, wenn
  - entweder **ausreichende zu versteuernde temporäre Differenzen** derselben Steuerart ggü. demselben Steuergläubiger bestehen
  - oder
  - voraussichtlich **künftige steuerpflichtige Gewinne** ggü. demselben Steuergläubiger in ausreichender Höhe zu erwarten sind (inkl. Steuergestaltungsmöglichkeiten).
- Die erwartete Realisierung der temporären Differenzen ist unter **Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips** zu beurteilen.

## 2.2 Inhalte des DRS 18: Ansatz (4/9)

---



### Aktive latenten Steuern auf Verlustvorträge

- Berücksichtigung von steuerlichen Verlustvorträgen bei der Berechnung aktiver latenter Steuern, soweit die Realisierung der Steuerentlastung aus dem Verlustvortrag **innerhalb der nächsten fünf Jahre** erwartet werden kann (§ 274 Abs. 1 Satz 4 HGB)
- Bei einem Zeitraum der Unternehmensplanung von weniger als fünf Jahre -> Erweiterung der Planung auf den Fünfjahreszeitraum **mittels Schätzung**
- Bei einem Überhang an zu versteuernden temporären Differenzen:
  - Aufrechnungsfähige und **unbeschränkt** vortragsfähige Verlustvorträge **sind unabhängig von ihrem Realisationszeitpunkt** zu berücksichtigen.
  - Aufrechnungsfähige und **beschränkt** vortragsfähige Verlustvorträge **können** über fünf Jahre hinaus berücksichtigt werden (eine zeitliche Zuordnung bis zum Zeitpunkt der Beschränkung erforderlich).
- Die Regelungen für Verlustvorträge gelten **analog** für **Steuergutschriften** und **Zinsvorträge**.



## 2.2 Inhalte des DRS 18: Ansatz (5/9)



### Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge (Forts.)

#### Beispiel 1 (Begründung): Unbeschränkt vortragsfähige und aufrechenbare Verlustvorträge

	Berechnungsschema	Erläuterung	GE
+	Passive latente Steuern	Auf temporäre Differenzen	180
-	Aktive latente Steuern	Auf temporäre Differenzen	-60
=	Passivüberhang latente Steuern	Auf temporäre Differenzen	120
-	Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge	Auf alle Verlustvorträge	-100
=	<b>Passivüberhang</b>	Die gesamten latenten Steuern auf Verlustvorträge <b>unabhängig von ihrem Realisationszeitpunkt</b> werden angesetzt	<b>20</b>

✓ **Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge von 100 GE werden angesetzt.**

## 2.2 Inhalte des DRS 18: Ansatz (6/9)



### Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge (Forts.)

#### Beispiel 2 (Begründung): Unbeschränkt vortragsfähige und aufrechenbare Verlustvorträge

	Berechnungsschema	Erläuterung	GE
+	Passive latente Steuern	Auf temporäre Differenzen	120
-	Aktive latente Steuern	Auf temporäre Differenzen	-60
=	Passivüberhang latente Steuern	Auf temporäre Differenzen	60
-	Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge	Auf alle Verlustvorträge Annahme: davon 90 < 5 Jahre, 10 > 5 Jahre	-100
=	<b>Aktivüberhang nach Verrechnungen</b>	<b>Dieser Teil ist mittels der steuerlichen Planungsrechnung weiter zu prüfen</b>	<b>-40</b>
	Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge < 5 J	Dieser Teil ist anzusetzen, da innerhalb der nächsten 5 Jahre realisierbar	30
=	Verbleibender Aktivüberhang	Dieser Teil wird nicht angesetzt	10

✓ **Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge von 90 GE werden angesetzt.**

## 2.2 Inhalte des DRS 18: Ansatz (7/9)

---



### Ansatzverbote

- Buchwertdifferenzen, die auf einen **steuerlich abzugsfähigen GoF** bzw. einen **steuerlich zu berücksichtigenden passiven Unterschiedsbetrag** zurückzuführen sind
- Differenzen, die sich zwischen dem steuerlichen Wertansatz einer Beteiligung und dem handelsrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens ergeben (**Outside Basis Differences**)
  - ! Differenzen aufgrund der phasenverschobenen Übernahme von Ergebnissen aus Beteiligungen in der Handels- und Steuerbilanz gehören ebenfalls zu Outside Basis Differences.

## 2.2 Inhalte des DRS 18: Ansatz (8/9)



### Latente Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft

#### **Grundsatz**

- Latente Steuern auf temporäre Differenzen der Organgesellschaft sind für die Zeit der Wirksamkeit der Organschaft im Jahresabschluss des Organträgers als Steuersubjekt zu berücksichtigen (formale Betrachtungsweise).
- Ansatz in den Jahresabschlüssen der Organgesellschaften ist unzulässig.

#### **Wahlrecht**

- Bei bestehenden Steuerumlageverträgen (Umlage in voller Höhe auf die Organgesellschaft) können latente Steuern auf temporäre Differenzen der Organgesellschaft auch bei der Organgesellschaft bilanziert werden.
- In diesem Fall hat der Ausweis unter gesonderter Bezeichnung zu erfolgen.

## 2.2 Inhalte des DRS 18: Ansatz (9/9)

---



### Ermittlung und Aufrechnung

- Vergleich der Wertansätze der einzelnen VG, Schulden und RAP mit den steuerlichen Wertansätzen (*Temporary Concept*)
- **Berücksichtigung der außerbilanziellen Hinzurechnungen oder Abzüge**
- Besonderheiten bei der Kapitalkonsolidierung von PHG:
  - **Ergänzungsbilanzen** sind bei der Ermittlung der temporären Differenzen zu berücksichtigen, da diese Teil der Steuerbilanz einer PHG sind.
  - **Sonderbilanzen** sind bei der Ermittlung der temporären Differenzen der PHG im KA **nur dann** zu berücksichtigen, wenn der jeweilige Gesellschafter und die PHG Teil des Konsolidierungskreises sind.
- **Wahlrecht zur Aufrechnung** von aktiven und passiven latenten Steuern, wenn
  - das Unternehmen ein einklagbares Recht zur Aufrechnung hat und
  - latente Steueransprüche und latente Steuerschulden sich auf Ertragsteuern beziehen, die ggü. demselben Steuerschuldner/-gläubiger für dasselbe Steuersubjekt erhoben werden.

## 2.3 Inhalte des DRS 18: Bewertung

---



### Anzuwendender Steuersatz und Diskontierung

- Es ist der zum Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen voraussichtlich geltende **unternehmensindividuelle Steuersatz** zugrunde zu legen.
  - Anwendung von vereinheitlichten Steuersätzen sind **nur bei unwesentlichen Abweichungen** im Vergleich zur Verwendung individueller Steuersätze zulässig.
- In den **Zwischenberichten** erfolgt die Ermittlung mittels der **besten Schätzung** des gewichteten durchschnittlichen jährlichen Steuersatzes.
- Bei Differenzen aus der **Zwischenergebniseliminierung** ist der Steuersatz des **empfangenen** Unternehmens maßgeblich.
- **Gesetzesänderungen** sind zu berücksichtigen, sobald die maßgebliche gesetzgebende Körperschaft die Änderung **verabschiedet** hat (in Deutschland die Zustimmung des Bundesrats zu dem Gesetzgebungsvorhaben vor oder am Bilanzstichtag).
- Latente Steuern **dürfen nicht abgezinst werden.**

## 2.4 Inhalte des DRS 18: Ergebniswirksame/-neutrale Erfassung

---



- Der Ansatz und die Auflösung latenter Steuern sind grundsätzlich **ergebniswirksam** zu erfassen.
- Bei aufgrund der **ergebnisneutralen** Erfassung von z.B. Sacheinlagen, Verschmelzungen oder Unternehmenserwerben entstandenen Differenzen ist es sachgerecht, latente Steuern ebenfalls **ergebnisneutral** im Eigenkapital bzw. GoF zu erfassen.
- Anpassungen des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von **Gesetzesänderungen** sind **ergebniswirksam** zu erfassen.
- **Rückwirkende Anpassung** des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Erwartungsänderungen im Zusammenhang mit einem **Unternehmenserwerb** sind **ergebnisneutral** gegen den GoF zu erfassen, soweit die Anpassung innerhalb der zwölf Monate nach dem Erwerbszeitpunkt erfolgt.

## 2.5 Inhalte des DRS 18: Ausweis (1/2)

---



- Bilanz: **gesonderter** Ausweis gemäß § 266 Abs. 3 E. bzw. Abs. 2 D. i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB
- GuV: **gesonderter** Ausweis in dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“
- Gesonderter Ausweis: Unterposten, Vorspalte oder Davon-Vermerk
- Wahlrecht zur Verrechnung (Nettoausweis vs. Bruttoausweis):  
Latente Steuern aus
  - Differenzen zwischen den handelsrechtlichen und steuerlichen Wertansätzen der einbezogenen Unternehmen gemäß § 274 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB,
  - Differenzen aufgrund der Vereinheitlichung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Jahresabschlüsse,
  - Konsolidierungsmaßnahmenkönnen **zusammengefasst** werden.



## 2.5 Inhalte des DRS 18: Ausweis (2/2)



### Beispiel (Begründung):

Ausgangsdaten	GE
Aktive latente Steuern auf temporäre Differenzen	60
Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge (davon 80 < 5 Jahre)	100
Passive latente Steuern	100

<u>Alternative 1</u> Nettoausweis + keine Aktivierung aktiver latenter Steuern	
Aktive latente Steuern	0
Passive latente Steuern	0

<u>Alternative 2</u> Nettoausweis aller ansatzfähigen latenten Steuern	
Aktive latente Steuern	40
Passive latente Steuern	0

<u>Alternative 3</u> Bruttoausweis aller ansatzfähigen latenten Steuern	
Aktive latente Steuern	140
Passive latente Steuern	100

## 2.6 Inhalte des DRS 18: Angaben im Konzernanhang



### ***Pflicht- angaben***

- Differenzen oder Verlustvorträge, auf denen latente Steuern beruhen (Angabe auch für nicht angesetzte oder mit passiven latenten Steuern verrechnete aktive latente Steuern) -> qualitative Angaben ausreichend
- Steuersätze
- Latente Steuersalden am Ende des Gj. und deren Veränderungen im Gj., sofern latente Steuerschulden angesetzt werden
- Überleitungsrechnung (Beispielgliederung in der Begründung)

### ***Im Interesse einer besseren Infor- mation***

- Betrag und ggf. Zeitpunkt des Verfalls von
- abzugsfähigen temporären Differenzen, für die kein latenter Steueranspruch angesetzt ist,
  - bislang ungenutzten steuerlichen Verlustvorträgen und
  - bislang ungenutzten Steuergutschriften

### 3. Wesentliche Unterschiede DRS 18 - IAS 12 (1/4)



DRS 18	IAS 12
<b>Anwendungsbereich</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Bilanzierung von <b>latentem</b> Steuern</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Bilanzierung von <b>Ertragsteuern</b> (tatsächliche und latente Steuern)</li></ul>
<b>Ansatz aktive latente Steuern</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Aktivierung<b>wahlrecht</b> für aktive latente Steuern</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Aktivierung<b>pflcht</b> für aktive latente Steuern</li></ul>

### 3. Wesentliche Unterschiede DRS 18 - IAS 12 (2/4)



#### DRS 18

#### IAS 12

#### Ansatzverbote

- Buchwertdifferenzen, die auf einen steuerlich abzugsfähigen GoF bzw. einen steuerlich zu berücksichtigenden passiven Unterschiedsbetrag zurückzuführen sind
- Outside Basis Differences

- Aktive und passive latente Steuern:
  - Ergebnisneutrale, nicht aus einem Unternehmenszusammenschluss stammende temporäre Differenzen bei Erstansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld
  - Outside Basis Differences, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind
- Nur passive latente Steuern:
  - Erstansatz eines GoF

### 3. Wesentliche Unterschiede DRS 18 - IAS 12 (3/4)



DRS 18	IAS 12
<b>Steuerliche Verlustvorträge, Steuergutschriften, Zinsvorträge</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Abgrenzung latenter Steuern auf Verlustvorträge, sofern die Verlustverrechnung <b>innerhalb von fünf Jahren</b> erwartet werden kann (unter bestimmten Voraussetzungen Berücksichtigung von Verlustvorträgen über diesen Zeitraum hinaus möglich)</li><li>• Beurteilung der erwarteten Realisierung der Verlustverrechnung unter <b>Beachtung des Vorsichtsprinzips</b></li><li>• Analoge Anwendung der Regelungen auf Steuergutschriften und Zinsvorträge</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Abgrenzung latenter Steuern auf Verlustvorträge und Steuergutschriften, sofern künftige Gewinne <b>wahrscheinlich sind</b>, jedoch keine Beschränkung auf konkreten Zeitraum</li><li>• Überprüfung der Wahrscheinlichkeitsbeurteilung an jedem Bilanzstichtag</li><li>• Keine expliziten Regelungen zu Zinsvorträgen</li></ul>

### 3. Wesentliche Unterschiede DRS 18 - IAS 12 (4/4)



DRS 18	IAS 12
<b>Organschaften</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Formelle Betrachtungsweise: Berücksichtigung beim Organträger</li><li>• Ausnahme: Steuerumlageverträge</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Keine expliziten Regelungen -&gt; Wahlrecht</li></ul>
<b>Unsichere Steuerpositionen</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Keine expliziten Regelungen</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• IFRIC 23 <i>Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung</i> ist anzuwenden</li></ul>
<b>Ausweis</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Saldierungswahlrecht</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Saldierungspflicht, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind</li></ul>

## 4. Latente Steuern in anderen DRS

---



- DRS 23 *Kapitalkonsolidierung*:
  - Berücksichtigung von latenten Steuern in der Neubewertungsbilanz im Rahmen der Erst- und Folgekonsolidierung (Tz. 71-75, 108)
  - Keine zusätzlichen eigenständigen Regelungen, sondern **Verweise auf DRS 18**
- DRS 25 *Währungsumrechnung im Konzernabschluss*:
  - Umrechnung von latenten Steuern einer **ausländischen Niederlassung**, sofern diese in ihrem Sitzstaat besteuert wird -> Regelung **nur** in DRS 25 (keine entsprechende Regelung in DRS 18):
    1. Ermittlung von temporären Differenzen und damit verbundenen latenten Steuern in Fremdwährung (als ob diese Zweigniederlassung ein rechtlich selbständiges Unternehmen ist)
    2. Umrechnung der so ermittelten latenten Steuern mit dem Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag