

Entwurf
IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung:
Einzelfragen zur Bilanzierung latenter Steuern nach den
Vorschriften des HGB in der Fassung des
Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes
(IDW ERS HFA 27)

(Stand: 29.05.2009)¹

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Bilanzierung latenter Steuern nach den Vorschriften des HGB in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes verabschiedet.

Eventuelle Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW, Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, bis zum 30.10.2009 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Homepage veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung als IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1.	Vorbemerkungen	2
2.	Latente Steuern im Einzelabschluss	2
2.1.	Ansatz latenter Steuern	2
2.1.1.	Grundlagen	2
2.1.2.	Latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge	4
2.1.3.	Outside basis differences	6
2.1.4.	Unterschiedsbetrag aus einem Unternehmenserwerb (asset deal)	6
2.1.5.	Erstmaliger Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden	6
2.1.6.	Ansatz latenter Steuern bei kleinen Kapitalgesellschaften und Nichtkapitalgesellschaften	6
2.1.7.	Latente Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft	7
2.2.	Bewertung latenter Steuern	8
2.3.	Ausweis latenter Steuern	8
2.4.	Erfolgswirksame oder erfolgsneutrale Bildung und Auflösung	9
2.5.	Ausschüttungssperre	9
2.6.	Anhangangaben	10
3.	Besonderheiten latenter Steuern im Konzernabschluss	10
3.1.	Ansatz latenter Steuern	10
3.1.1.	Grundlagen	10

¹ Verabschiedet als Entwurf vom Hauptfachausschuss (HFA) am 29.05.2009.

3.1.2. Unterschiedsbetrag aus erstmaliger Kapitalkonsolidierung (share deal).....	11
3.1.3. Outside basis differences.....	11
3.1.4. Kapitalkonsolidierung und aktive latente Steuern auf erworbene steuerliche Verlust- und Zinsvorträge.....	11
3.2. Bewertung latenter Steuern.....	12
3.3. Ausweis latenter Steuern.....	12
3.4. Konzernanhangangaben.....	12

1. Vorbemerkungen

- 1 Die Bilanzierung latenter Steuern nach handelsrechtlichen Vorschriften im Einzel- und Konzernabschluss ist durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) neu geregelt worden. Die vorliegende *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* erläutert die wesentlichen diesbezüglichen Vorschriften und befasst sich mit Einzelfragen zum Ansatz, zur Bewertung und zum Ausweis latenter Steuern.
- 2 Diese *IDW Stellungnahme* ersetzt die *Stellungnahme des Sonderausschusses Bilanzrichtlinien-Gesetz SABI 3/1988: Zur Steuerabgrenzung im Einzelabschluss*.

2. Latente Steuern im Einzelabschluss

2.1. Ansatz latenter Steuern

2.1.1. Grundlagen

- 3 Der Ansatz passiver latenter Steuern ist im Einzelabschluss unter folgenden Voraussetzungen geboten:

- zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten und deren steuerlichen Wertansätzen bestehen Differenzen,
- diese Differenzen bauen sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich ab und
- hieraus ergibt sich insgesamt eine künftige Steuerbelastung (§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Der Ansatz aktiver latenter Steuern ist im Einzelabschluss unter folgenden Voraussetzungen zulässig:

- zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten und deren steuerlichen Wertansätzen bestehen Differenzen,
- diese Differenzen bauen sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich ab und
- hieraus ergibt sich insgesamt eine künftige Steuerentlastung (§ 274 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Satz 1 HGB).

Damit hat der Gesetzgeber das bisher zugrunde gelegte „*Timing-Konzept*“ aufgegeben und orientiert sich nunmehr an dem international üblichen „*Temporary-Konzept*“. Darüber hinaus sind bei der Berechnung aktiver latenter Steuern steuerli-

che Verlustvorträge zu berücksichtigen, soweit eine Verrechnung innerhalb der nächsten fünf Jahre erwartet wird (§ 274 Abs. 1 Satz 4; vgl. Tz. 13 ff.). Wie bisher bleibt es aber bei einer Gesamtdifferenzenbetrachtung.

Kleine Kapitalgesellschaften sind gemäß § 274a Nr. 5 HGB von der Anwendung des § 274 HGB befreit. Wenn sie diese Befreiung in Anspruch nehmen, kann gleichwohl der Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten im Hinblick auf eine zu erwartende Steuerbelastung gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB erforderlich sein (vgl. im Einzelnen Tz. 19 f.).

- 4 Temporäre Differenzen i.S.d. § 274 Abs. 1 HGB umfassen nicht nur Fälle, in denen der betreffende Bilanzposten sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz angesetzt ist („Bewertungsunterschiede“), sondern auch solche, in denen der Bilanzposten entweder nur in der Handelsbilanz (z.B. selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, Drohverlustrückstellungen) oder aber nur in der Steuerbilanz (z.B. steuerfreie Rücklagen) angesetzt ist („Ansatzunterschiede“).
- 5 Für Differenzen i.S.v. § 274 Abs. 1 HGB müssen bzw. dürfen nur insoweit latente Steuern angesetzt werden, als diese Unterschiedsbeträge in Folgejahren durch Nutzung oder Abgang der betreffenden Vermögensgegenstände oder Schulden abgebaut werden (temporäre Differenzen). Darüber hinaus muss der Abbau zu einer Steuerbe- bzw. -entlastung führen. Auch sog. quasi-permanente Differenzen sind bei der Berechnung latenter Steuern zu berücksichtigen. Dabei handelt es sich um Unterschiedsbeträge, die zwar zeitlich begrenzt sind, deren Abbau jedoch von den Dispositionen des Unternehmens abhängig ist bzw. erst bei Liquidation des Unternehmens erfolgt (z.B. im Falle von Grund und Boden oder Beteiligungen). Für permanente Differenzen (z.B. aus steuerfreien Gewinnen oder nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben) kommt der Ansatz latenter Steuern weiterhin nicht in Betracht.
- 6 Die Frage, ob bestehende Differenzen sich „voraussichtlich“ ganz oder teilweise abbauen werden und die korrespondierende Steuerbe- oder -entlastung eintritt, ist anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu beurteilen, wobei das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip zu beachten ist. Passive und aktive latente Steuern sind nur anzusetzen bzw. dürfen nur angesetzt werden, soweit künftig tatsächlich insgesamt mit einer Steuerbe- oder -entlastung zu rechnen ist. An die Untermauerung einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit für künftige steuerpflichtige Einkünfte zur Realisierung aktiver latenter Steuern sind deshalb hohe Anforderungen zu stellen. Dies gilt insbesondere, wenn das Unternehmen in der Vergangenheit keine ausreichenden nachhaltigen Einkünfte erzielt hat.
- 7 Anhaltspunkte für hinreichende künftige zu versteuernde Einkünfte können z.B. sein:
 - Eingang von profitablen, in Folgejahren abzuwickelnden Aufträgen,
 - Veräußerung oder Aufgabe von defizitären Geschäftsbereichen oder Standorten,
 - Abschluss von Restrukturierungsmaßnahmen als Grundlage für nachhaltige Kosteneinsparungen und Effizienzsteigerungen,

- Verluste in Vorjahren aufgrund von Einmaleffekten, die für die Zukunft nicht mehr zu erwarten sind,
 - steuerpflichtige temporäre Differenzen, für die passive latente Steuern gebildet werden.
- 8 Für steuerpflichtige temporäre Differenzen sind grundsätzlich passive latente Steuern anzusetzen, sofern nicht ausnahmsweise Besonderheiten des Unternehmens die Entstehung künftiger Steuerbelastungen ausschließen. Dies könnte z.B. bei Infrastrukturbetrieben der Fall sein, die ausschließlich steuerliche Verluste erzielen, die durch Eigenkapitalzuführungen der Gesellschafter bzw. Träger ausgeglichen werden.
- 9 Latente Steuern sind nur insoweit anzusetzen bzw. dürfen nur insoweit angesetzt werden, als die künftigen Steuerbe- und -entlastungen bei dem bilanzierenden Unternehmen entstehen, d.h. das Unternehmen auch den entsprechenden laufenden Steueraufwand bzw. -ertrag bilanziert. Daher müssen bzw. dürfen z.B. bei Personengesellschaften nur latente Gewerbesteuern bilanziert werden, latente Körperschaftsteuern dagegen bei den Gesellschaftern. Zum Ansatz latenter Steuern im Falle von Organschaften vgl. Tz. 21 ff.
- 10 Für Zwecke der Besteuerung vorgenommene außerbilanzielle Hinzurechnungen oder Abzüge (z.B. Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG) sind bei der Ermittlung der handelsrechtlichen Wertansätze gegenüberzustellenden steuerlichen Wertansätze zu berücksichtigen. Entsprechendes gilt im Falle von Personengesellschaften für steuerliche Ergänzungsbilanzen. Ausschließlich die Gewinn- und Verlustrechnung betreffende steuerliche Korrekturen (z.B. nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, steuerfreie Erträge) finden keine Berücksichtigung. Posten in steuerlichen Sonderbilanzen einzelner Gesellschafter gehören nicht zu den handelsrechtlich der jeweiligen Personengesellschaft zuzurechnenden Vermögensgegenständen und Schulden; sie dürfen daher nicht berücksichtigt werden.
- 11 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 lediglich eines Teilbetrags der insgesamt erwarteten künftigen Steuerentlastung in Betracht.
- 12 Die Ausübung des Aktivierungswahlrechts unterliegt dem Stetigkeitsgebot des § 246 Abs. 3 Satz 1 HGB. Stetigkeitsdurchbrechungen sind nur in begründeten Ausnahmefällen zulässig (§ 246 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 252 Abs. 2 HGB, vgl. *St/HFA 3/1997: Zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit*²).

2.1.2. Latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge

- 13 Im Interesse einer besseren Nachprüfbarkeit und Praktikabilität sind steuerliche Verlustvorträge bei der Berechnung aktiver latenter Steuern nach § 274 Abs. 1 Satz 4

² Vgl. WPg 1997, S. 540, FN-IDW 1997, S. 417.

HGB nur insoweit anzusetzen, als zu erwarten ist, dass sie innerhalb der nächsten fünf Jahre verrechnet werden. Dabei sind die Beschränkungen des Verlustabzugs gemäß § 10d EStG (sog. Mindestbesteuerung) sowie sonstige steuerliche Restriktionen des Verlustabzugs (z.B. § 8c KStG) zu berücksichtigen. Auch wenn sich im Einzelfall die bisherige Unternehmensplanung und die darauf aufbauende Steuerplanung nur über einen kürzeren Zeitraum erstreckt, ist bei der Ermittlung der ansatzfähigen aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge grundsätzlich der gesamte Fünf-Jahres-Zeitraum zu berücksichtigen. Gegebenenfalls ist für verbleibende Jahre ohne Detailplanung eine sachgerechte und plausible Schätzung (z.B. durch Extrapolation) vorzunehmen. Die Vorgehensweise bei der Fortschreibung unterliegt dem Stetigkeitsgebot.

14 Bei der Ermittlung ansatzpflichtiger bzw. -fähiger latenter Steuern unter Berücksichtigung steuerlicher Verlustvorträge ist wie folgt vorzugehen:

- 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.

15 Die Behandlung von aktiven latenten Steuern auf Steuergutschriften und Zinsvorträge i.S.d. § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG, die in Folgeperioden voraussichtlich steuerlich geltend gemacht werden können, ist im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt. Die Begründung zu § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB i.d.F. des Regierungsentwurfs des BilMoG führt hierzu aus, dass auf diese vergleichbaren Sachverhalte die Regelungen zu

³ Vgl. BT-Drs. 16/12407, S. 114.

steuerlichen Verlustvorträgen entsprechend anzuwenden sind. Danach sind Steuer-
gutschriften und Zinsvorträge bei der Berechnung aktiver latenter Steuern nur inso-
weit zu berücksichtigen, als eine hinreichend hohe Wahrscheinlichkeit ihrer Realisie-
rung innerhalb von fünf Jahren besteht.

2.1.3. Outside basis differences

- 16 Temporäre Differenzen können auch auftreten, wenn das handelsrechtliche Netto-
vermögen einer ausländischen Betriebsstätte (bei Freistellung gemäß Doppelbe-
steuerungsabkommen) vom steuerlichen Wertansatz abweicht (sog. *outside basis
differences*). Auch solche Differenzen sind im Einzelabschluss mangels expliziter
Ausnahmeregelung bei der Ermittlung einer sich insgesamt ergebenden künftigen
Steuerbe- oder -entlastung grundsätzlich zu berücksichtigen. Angesichts des gemäß
§ 306 Satz 4 HGB für den Konzernabschluss geltenden Verbots, für temporäre Dif-
ferenzen im Zusammenhang mit Beteiligungen an Tochterunternehmen, assoziierten
Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen latente Steuern zu berücksichti-
gen (vgl. Tz. 41), erscheint es jedoch zumindest zulässig und auch sachgerecht,
outside basis differences im Zusammenhang mit ausländischen Betriebsstätten
auch im Einzelabschluss unberücksichtigt zu lassen.

2.1.4. Unterschiedsbetrag aus einem Unternehmenserwerb (asset deal)

- 17 Führt der erstmalige Ansatz eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmen-
werts i.S.d. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB (*asset deal*) zu einer temporären Differenz
zwischen handelsrechtlichem und steuerlichem Wertansatz, so ist die daraus für
den Einzelabschluss resultierende künftige Steuerbe- oder -entlastung im Rahmen
der Gesamtdifferenzenbetrachtung grundsätzlich zu berücksichtigen. Eine solche
temporäre Differenz kann sich z.B. aufgrund einer vom Handelsrecht abweichenden
Verteilung des Unternehmenskaufpreises auf die erworbenen Vermögensgegen-
stände und Schulden in der Steuerbilanz ergeben. In Folgejahren entstehende tem-
poräre Differenzen (z.B. durch Unterschiede zwischen handelsrechtlicher und steu-
erlicher Abschreibung) sind im Entstehungsjahr ebenfalls zu berücksichtigen.

2.1.5. Erstmaliger Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden

- 18 Sämtliche temporäre Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz von Vermögensge-
genständen und Schulden sind in die Ermittlung latenter Steuern einzubeziehen.

2.1.6. Ansatz latenter Steuern bei kleinen Kapitalgesellschaften und Nichtkapitalge- sellschaften

- 19 Gemäß § 274a Nr. 5 HGB sind kleine Kapitalgesellschaften von der Anwendung des
§ 274 HGB befreit. Kleine Kapitalgesellschaften und Nichtkapitalgesellschaften sind
jedoch nicht daran gehindert, die Vorschriften des § 274 HGB freiwillig anzuwenden.
Im Falle von Nichtkapitalgesellschaften, die nicht dem Publizitätsgesetz unterliegen,

setzt dies nicht voraus, dass gleichzeitig sämtliche anderen nur für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften angewendet werden.

- 20 Wenn die Befreiung in Anspruch genommen wird, haben die betreffenden Unternehmen passive latente Steuern anzusetzen, soweit die Tatbestandsvoraussetzungen für den Ansatz einer Rückstellung gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB vorliegen. Dies gilt u.a. für zeitlich begrenzte Differenzen aufgrund der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, der Zeitwertbewertung bestimmter Vermögensgegenstände (Deckungsvermögen i.S.d. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB) und des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit (Sonderabschreibungen, steuerfreie Rücklagen). Bei der Bilanzierung passiver latenter Steuern nach § 249 HGB sind weiterhin aktive Latenzen und Vorteile aus steuerlichen Verlustvorträgen rückstellungsmindernd zu berücksichtigen. Für quasi-permanente Differenzen sind in diesem Fall nach den allgemein für Rückstellungen geltenden Grundsätzen keine latenten Steuern zu bilden.

2.1.7. Latente Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft

- 21 Bei körperschaftsteuerlicher und gewerbesteuerlicher 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). In diesem Fall sind künftige Steuerbe- oder -entlastungen aus temporären Differenzen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten der Organgesellschaft und den korrespondierenden steuerlichen Wertansätzen im Einzelabschluss des Organträgers als Steuersubjekt zu berücksichtigen. Ein Ansatz latenter Steuern in den Einzelabschlüssen der Organgesellschaften ist insoweit nicht zulässig.
- 22 Der Ansatz latenter Steuern im Einzelabschluss des Organträgers für temporäre Differenzen bei Organgesellschaften kann nur für die Zeit der Wirksamkeit des Ergebnisabführungsvertrags erfolgen. Latente Steuern für künftige Steuerbe- bzw. -entlastungen in Perioden nach Beendigung des Ergebnisabführungsvertrags sind dagegen bei den jeweiligen Organgesellschaften anzusetzen.
- 23 Unbefristete Ergebnisabführungsverträge, bei denen eine Kündigung weder erfolgt noch geplant ist, werden für Zwecke der Berechnung und Zuordnung latenter Steuern als dauerhaft geltende Ergebnisabführungsverträge angesehen. Entsprechendes gilt auch für befristete Ergebnisabführungsverträge, die explizit verlängert werden müssen, bei denen aber eine Verlängerung geplant ist. Maßgeblich ist hierbei die Planung des Organträgers, weil dieser faktisch darüber entscheiden kann, ob eine Verlängerung bzw. Kündigung erfolgt.
- 24 Auch bei Bestehen von Steuerumlageverträgen sind latente Steuern auf temporäre Differenzen bei Organgesellschaften grundsätzlich beim Organträger zu bilanzieren. Davon unberührt bleibt die Bilanzierung von Ansprüchen und Verpflichtungen aus solchen Umlageverträgen.

2.2. Bewertung latenter Steuern

- 25 Die Berechnung künftiger Steuerbe- und -entlastungen ist auf Basis der unternehmensindividuellen Steuersätze und Steuerbemessungsgrundlagen im Zeitpunkt des voraussichtlichen Abbaus der temporären Differenzen vorzunehmen (§ 274 Abs. 2 Satz 1 HGB). Sind die künftigen Steuersätze nicht bekannt, erfolgt die Berechnung mit den am Abschlussstichtag gültigen Steuersätzen. Steuersatzänderungen sind zu berücksichtigen, sobald die maßgebliche Körperschaft (in Deutschland der Bundesrat) der Änderung vor oder am Abschlussstichtag zugestimmt hat. Entsprechendes gilt für sonstige für die Bilanzierung relevante Änderungen des jeweils maßgeblichen Steuerrechts.
- 26 Im Hinblick auf ihren Charakter als „Sonderposten eigener Art“ und aufgrund der Schwierigkeit und Komplexität der Bestimmung des Abbaupunkts sind aktive und passive latente Steuern nach § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB nicht abzuzinsen.
- 27 Sofern kleine Kapitalgesellschaften und Nichtkapitalgesellschaften sich nicht für eine freiwillige Anwendung von § 274 HGB entscheiden (vgl. Tz. 19), haben sie Rückstellungen für passive latente Steuern nach den geltenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den für allgemeine Rückstellungen maßgeblichen Vorschriften des § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB zu ermitteln. Aus den in Tz. 26 angeführten Gründen kann aber auch hier eine Abzinsung unterbleiben.
- 28 Die dem Ansatz und der Bewertung zugrunde liegenden Annahmen, Steuersätze und Wahrscheinlichkeiten sind zu jedem Abschlussstichtag zu überprüfen. Bilanzierete latente Steuern sind aufzulösen, soweit die Steuerbe- oder -entlastung eingetreten oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist (§ 274 Abs. 2 Satz 2 HGB). Sie sind zu korrigieren, soweit mit einer anderen als der ursprünglich ermittelten Höhe zu rechnen ist.

2.3. Ausweis latenter Steuern

- 29 Die Neufassung des § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB sieht grundsätzlich eine Verrechnung von aktiven und passiven Latenzen vor. Gemäß § 274 Abs. 1 Satz 3 HGB dürfen aktive und passive latente Steuern aber auch unsaldiert ausgewiesen werden, wodurch die Transparenz verbessert wird.
- 30 Im Falle des unsaldierten Ausweises der latenten Steuern muss die Ermittlung aktiver und passiver Latenzen nicht für jeden einzelnen Sachverhalt vorgenommen werden. Eine bilanzpostenbezogene Betrachtung ist ausreichend; hierbei kommt es dann innerhalb des jeweiligen Bilanzpostens zu einer Saldierung aktiver und passiver Latenzen.
- 31 Die Entscheidung für den Ausweis latenter Steuern (saldierter Ausweis oder Bruttoausweis) unterliegt dem Gebot der Ausweisstetigkeit.
- 32 Der sich aus der Veränderung bilanzierter aktiver und/oder passiver latenter Steuern insgesamt ergebende Einfluss auf das handelsrechtliche Ergebnis ist gesondert innerhalb des Postens „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ zu zeigen (§ 274

Abs. 2 Satz 3 HGB). Der gesonderte Ausweis kann entweder durch Einfügung einer gesonderten Zeile, durch eine Vorspalte oder durch einen Davon-Vermerk erfolgen.


2.4. Erfolgswirksame oder erfolgsneutrale Bildung und Auflösung

33 Die Aktivierung und Passivierung bzw. Auflösung latenter Steuern ist grundsätzlich erfolgswirksam vorzunehmen. Soweit temporäre Differenzen zwischen handelsrechtlichen und steuerlichen Wertansätzen allerdings bei der erfolgsneutralen Einbuchung von Anschaffungsvorgängen entstehen (z.B. Sacheinlagen, Verschmelzungen, Unternehmenserwerbe), ist es sachgerecht, auch die in diesem Zusammenhang ansatzpflichtige bzw. -fähige latente Steuer erfolgsneutral (gegen Eigenkapital bzw. Geschäfts- oder Firmenwert) einzubuchen. Anpassungen ursprünglich erfolgsneutral erfasster latenter Steuern aufgrund geänderter Steuersätze oder sonstiger steuerlicher Vorschriften sind dagegen erfolgswirksam zu behandeln.

2.5. Ausschüttungssperre

34 Gemäß § 268 Abs. 8 HGB unterliegen Beträge aus der Aktivierung latenter Steuern dem Grunde nach einer Ausschüttungssperre. Die neu eingefügte Vorschrift tritt an die Stelle der bislang in § 274 Abs. 2 Satz 3 HGB i.d.F. vor Inkrafttreten des BilMoG verankerten Ausschüttungssperre bezüglich aktiver latenter Steuern. Bei der Ermittlung der Höhe des ausschüttungsgesperreten Betrags sind ggf. bilanzierte passive latente Steuern zu berücksichtigen. Aktive latente Steuern sind demnach nur in Höhe der nicht durch passive latente Steuern gedeckten Spitze ausschüttungsgesperret. Anhand der folgenden Abbildung wird veranschaulicht, wie sich bei den in § 268 Abs. 8 HGB genannten Fällen die Berücksichtigung passiver latenter Steuern auf die Höhe des ausschüttungsgesperreten Betrags auswirkt.

Aktiva	Passiva
selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	
	passive latente Steuern
Ertrag aus der Bewertung von Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert oberhalb der AHK	
	passive latente Steuern
aktive latente Steuern	
	sonstige passive latente Steuern

 ausschüttungsgesperrrter Betrag

2.6. Anhangangaben

- 35 § 285 Nr. 29 HGB verlangt die Angabe im Anhang, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die bilanzierten latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist. Dies umfasst auch Angaben darüber, inwieweit Steuergutschriften und Zinsvorträge bei der Berechnung der latenten Steuern berücksichtigt wurden. Darüber hinaus wird in der Begründung zum Regierungsentwurf des BilMoG verlangt, dass zur Information der Abschlussadressaten der ausgewiesene Steueraufwand/-ertrag in einer gesonderten Rechnung auf den erwarteten Steueraufwand/-ertrag übergeleitet wird, um ein Verständnis für die ausgewiesenen Posten zu erzeugen. Eine Verpflichtung zu einer solchen Überleitungsrechnung lässt sich dem Gesetzeswortlaut allerdings nicht entnehmen. Es erscheint daher zulässig, auch durch andere sachgerechte Erläuterungen ein hinreichendes Verständnis für die ausgewiesenen latenten Steuern zu erreichen.
- 36 Die Angabe, auf welchen temporären Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen, ist unabhängig davon vorzunehmen, ob in der Bilanz latente Steuern ausgewiesen werden. Gerade wenn dies aufgrund der Gesamtdifferenzenbetrachtung (vgl. Tz. 29) nicht der Fall ist, ist anzugeben, aufgrund welcher Differenzen oder steuerlicher Verlustvorträge per Saldo ein Ausweis unterbleibt. Qualitative Angaben zu den bestehenden Differenzen sind regelmäßig ausreichend, um die Erläuterungspflicht zu erfüllen. Über den Saldierungsbereich hinausgehende Latenzen, die zu aktiven latenten Steuern führen würden, aber in Ausübung des Wahlrechts nicht aktiviert werden, bedürfen keiner Erläuterung (vgl. Tz. 14).
- 37 Kleine Kapitalgesellschaften sind gemäß § 288 Abs. 1 HGB, mittelgroße Kapitalgesellschaften gemäß § 288 Abs. 2 Satz 2 HGB von der Angabepflicht nach § 285 Nr. 29 HGB befreit.
- 38 Gemäß § 285 Nr. 28 HGB sind die ausschüttungsgesperrten Beträge i.S.d. § 268 Abs. 8 HGB aufzuschlüsseln. Soweit die hierbei angegebenen ausschüttungsgesperrten Beträge aus der Aktivierung latenter Steuern um passive latente Steuern gemindert sind, sollte der ermittelte Betrag entsprechend erläutert werden, um die Abstimmung zu erleichtern.

3. Besonderheiten latenter Steuern im Konzernabschluss

3.1. Ansatz latenter Steuern

3.1.1. Grundlagen

- 39 Neben den gemäß § 274 HGB in den Einzelabschlüssen der konsolidierten Unternehmen bilanzierten latenten Steuern, die gemäß § 300 Abs. 1 Satz 2 HGB (ggf. nach § 310 HGB anteilmäßig) in den Konzernabschluss zu übernehmen sind, ist im Konzernabschluss der Ansatz passiver und/oder aktiver latenter Steuern unter folgenden Voraussetzungen geboten:

- zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten und deren steuerlichen Wertansätzen bestehen Differenzen,
- diese Differenzen beruhen auf Konsolidierungsmaßnahmen gemäß den §§ 300 – 307 HGB,
- diese Differenzen bauen sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder ab und
- hieraus ergibt sich insgesamt eine künftige Steuerbe- und/oder -entlastung (§ 306 Satz 1 HGB).

3.1.2. Unterschiedsbetrag aus erstmaliger Kapitalkonsolidierung (share deal)

40 Gemäß § 306 Satz 3 HGB sind im Konzernabschluss temporäre Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. eines negativen Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung bei der Ermittlung anzusetzender latenter Steuern nicht zu berücksichtigen. Diese Differenzen bleiben auch in Folgejahren unberücksichtigt, soweit sie noch nicht (z.B. durch Abschreibungen gemäß § 309 Abs. 1 i.V.m. § 253 Abs. 3 HGB) abgebaut sind.

3.1.3. Outside basis differences

41 Temporäre Differenzen können auch auftreten, wenn der Wert des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens eines Tochter- oder Gemeinschaftsunternehmens (bzw. der Anteile an assoziierten Unternehmen) vom steuerlichen Wert der Anteile im Einzelabschluss des Gesellschafters abweicht (sog. *outside basis differences*). Für solche Differenzen sieht § 306 Satz 4 i.V.m. Satz 3 HGB ausdrücklich vor, dass sie bei der Berechnung latenter Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen nicht zu berücksichtigen sind. Entsprechendes gilt für *outside basis differences* im Zusammenhang mit ausländischen Betriebsstätten (vgl. Tz. 16).

3.1.4. Kapitalkonsolidierung und aktive latente Steuern auf erworbene steuerliche Verlust- und Zinsvorträge

42 Soweit im Rahmen des Erwerbs eines Tochterunternehmens steuerliche Verlustvorträge mit erworben werden, für die innerhalb der nächsten fünf Jahre eine Verrechnung zu erwarten ist, dürfen hierfür im Zuge der Kaufpreisaufteilung bis zum Ablauf der Anpassungsperiode i.S.d. § 301 Abs. 2 Satz 2 HGB grundsätzlich aktive latente Steuern erfolgsneutral berücksichtigt werden (§ 300 Abs. 2 Satz 1, § 298 Abs. 1 i.V.m. § 274 Abs. 1 Satz 2, 4 HGB). Dabei ist das Gebot der Ansatzstetigkeit gemäß § 298 Abs. 1 i.V.m. § 246 Abs. 3 HGB zu beachten. Eine spätere Anpassung muss erfolgswirksam erfolgen. Entsprechendes gilt für im Erwerbszeitpunkt beim Tochterunternehmen vorhandene Zinsvorträge i.S.d. § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG.

43 Bei Erwerb von mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft mit Geschäfts-

leitung oder Satzungssitz im Inland gehen deren steuerliche Verlustvorträge grundsätzlich (d.h. vorbehaltlich des § 8b Abs. 2 KStG) vollständig unter (§ 8c Abs. 1 Satz 2 KStG). Entsprechendes gilt gemäß § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG für Zinsvorträge. Aktive latente Steuern sind insoweit im Rahmen der Erstkonsolidierung nicht zu berücksichtigen. Beim Erwerb von Tochterunternehmen, die einer anderen Steuerjurisdiktion unterliegen, sind bestehende vergleichbare Restriktionen entsprechend zu beachten.

3.2. Bewertung latenter Steuern

44 Für die Bewertung latenter Steuern, die auf Konsolidierungsmaßnahmen beruhen, ist § 274 Abs. 2 HGB entsprechend anzuwenden (§ 306 Satz 5 HGB). Insoweit wird auf die Tz. 25 ff. verwiesen.

3.3. Ausweis latenter Steuern

45 Das Ausweiswahlrecht des § 274 Abs. 1 Satz 3 HGB zwischen saldiertem Ausweis und Bruttoausweis besteht gemäß § 306 Satz 2 HGB auch für latente Steuern, die auf Konsolidierungsmaßnahmen beruhen. Die Ausführungen der Tz. 29 ff. gelten sinngemäß.

46 Gemäß § 306 Satz 6 HGB dürfen im Konzernabschluss latente Steuern, die auf Konsolidierungsmaßnahmen beruhen, mit latenten Steuern nach § 274 HGB zusammengefasst ausgewiesen werden.

3.4. Konzernanhangangaben

47 Die nach § 285 Nr. 29 HGB erforderlichen Erläuterungen zur Ermittlung der latenten Steuern werden gemäß § 314 Abs. 1 Nr. 21 HGB auch für den Konzernanhang verlangt. Die Ausführungen der Tz. 35 ff. gelten sinngemäß.