

Tax Accounting – Begriff und Bedeutung

1.1 Einleitung

Bei einem Buch, das mit dem Titel »IAS 12 Ertragsteuern« und dem Untertitel »Kommentierung und Tax Accounting« überschrieben ist, stellt sich bereits zu Beginn die Frage, ob alleine die richtige Anwendung des IAS 12 dazu führt, dass die das »Tax Accounting« – d.h. die Rechnungslegung über Ertragsteuern – betreffenden Aufgabenbereiche bzw. Funktionen eines Unternehmens hinreichend erfüllt werden. Da der Begriff »Tax Accounting« sehr vielschichtig verwendet wird, werden in Kapitel 1.2 zunächst die unter das Tax Accounting zu subsumierenden Funktionen erläutert. Letztere bilden im Weiteren den Rahmen, an dem sich dieses Buch orientiert. So geht beispielsweise die Kommentierung in Kapitel 2 in einigen Bereichen über die reine Kommentierung des IAS 12 hinaus; es werden auch andere IFRS-Standards beleuchtet, die unmittelbar oder mittelbar Einfluss auf die Bilanzierung von Ertragsteuern haben. Dabei erfolgt die Kommentierung jeweils aus der deutschen Sicht, sodass die praktische Anwendbarkeit in Deutschland im Vordergrund steht. Die Reihenfolge der Kommentierung orientiert sich vornehmlich an der Reihenfolge, in der die einzelnen Themenkomplexe in der Praxis abgehandelt werden, und nicht an der Reihenfolge des Standards. Dabei werden zunächst grundlegende Themen behandelt, um darauf aufbauend auf Besonderheiten eingehen zu können.

Der Kommentierung folgt in Kapitel 3 eine empirische Überprüfung, welche Bedeutung die Bilanzierung von Ertragsteuern in der Realität einnimmt. Hierbei wird zum einen auf Basis einer Analyse der steuerlichen Offenlegungspflichten in Bilanz, Ergebnisrechnung und Konzernanhang überprüft, welche Bedeutung die Bilanzierung ertragsteuerlicher Sachverhalte für den Konzernabschluss ausübt und inwieweit die einzelnen Vorschriften des IAS 12 in der Praxis umgesetzt werden (Kapitel 3.1). Zum anderen wird auf Basis einer Befragung von steuerlichen Entscheidungsträgern evaluiert, welche Bedeutung dem an der Schnittstelle zwischen »Steu-

ern« und »Rechnungswesen« angesiedelten Funktionsfeld »Tax Accounting« in der Unternehmensrealität beizumessen ist und welche Rückwirkung die Anwendung des IAS 12 auf das Ziel- und Aufgabensystem von Steuer- und Rechnungswesen-Abteilungen ausübt (Kapitel 3.2). Im Rahmen einer schriftlichen Unternehmensbefragung wurden 255 deutsche Unternehmen angeschrieben. 71 Unternehmen haben den Fragebogen ausgefüllt zurückgesendet, wodurch eine umfangreiche und fundierte Analyse des Tax Accountings in deutschen Unternehmen für dieses Buch ermöglicht wurde.

In Kapitel 4 werden aufbauend auf den Kapiteln 2 und 3 Handlungsempfehlungen gegeben, die sich mit der praktischen Umsetzung des Tax Accountings in der Praxis beschäftigen. Hierbei sind insbesondere die engen zeitlichen Anforderungen an die Aufstellung von Konzernabschlüssen zu berücksichtigen, da börsennotierte Konzerne innerhalb von drei Monaten nach Geschäftsjahresende ihren Konzernabschluss veröffentlichen sollen.¹ Dieses führt dazu, dass die Abschlüsse regelmäßig als »fast close«-Abschlüsse erstellt werden, sodass auch die für das Tax Accounting relevanten Prozesse und die unterstützenden IT-Tools diesem fast close-Ansatz genügen müssen. Weiterhin ist zu beachten, dass die Jahres- und Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter deutscher Unternehmen Gegenstand der Prüfung durch die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) sind, § 342b HGB. Diese berichtete in den letzten Jahren regelmäßig über Fehlerfeststellungen, die die Bilanzierung latenter und tatsächlicher Steuern betreffen.² Die Handlungsempfehlungen in Kapitel 4 beginnen dabei mit einer Einordnung des Tax Accountings in den steuerlichen Jahreszyklus (Kapitel 4.1). In 4.2 werden die die Ermittlung der Steuerpositionen betreffenden Bestandteile des Tax Accountings darauf hin untersucht, in wessen Verantwortungsbereich die Tätigkeit sinnvollerweise liegt und welche Schnittstellen zu anderen Bereichen des Unternehmens zu beachten sind. Ergänzt wird dieses in Kapitel 4.2.3 durch Handlungsempfehlungen, wo IT-Systeme das Tax Accounting unterstützen können und was beim Einsatz solcher Tools zu beachten ist. Sowohl die Prozesse als auch die IT-Tools sind im Rahmen des internen Kontrollsystems zu überwachen, welches in Kapitel 4.3 dargestellt wird. In Kapitel 4.4 werden Handlungsempfehlungen für die steuerlichen Anhangangaben nach IFRS gegeben. Eine korrekte Ermittlung der latenten

¹ Empfehlung in Nr. 7.1.2 des Deutschen Corporate Governance Kodex vom 15. Mai 2012. Die gesetzliche Frist für die Einreichung beim elektronischen Bundesanzei-

ger beträgt vier Monate, § 325 Abs. 4 HGB.

² Vgl. dazu die Tätigkeitsberichte der DPR, die unter www.frep.info abrufbar sind.

und tatsächlichen Steuern ist daneben Voraussetzung und Ausgangspunkt für das »Tax Management« (einschließlich Steuerplanung und Steuerrisikomanagements) eines Unternehmens. Daher wird in Kapitel 4.5 die Steuerplanung und -optimierung thematisiert.

1.2 Begriff, Funktionen und Bedeutung des Tax Accountings

Der Begriff »Tax Accounting« ist weder in nationalen Gesetzen noch in internationalen Rechnungslegungsstandards definiert. In der internationalen Rechnungslegung³ ist der IAS 12 »Income Taxes«⁴ als der Standard zu nennen, der sich vorrangig mit dem Thema »Tax« bzw. »Steuern« beschäftigt.⁵ Ziel des Standards ist nach IAS 12.1 die Regelung der Bilanzierung von Ertragsteuern (*accounting treatment for income taxes*). Der Vorläufer des IAS 12 wurde 1979 mit dem Titel »Accounting for taxes on income« veröffentlicht und war damit begrifflich näher am Terminus »Tax Accounting«.

In der wörtlichen Übersetzung und als Ausgangspunkt für eine Begriffsdefinition bedeutet »Tax Accounting« »steuerliche Gewinnermittlung«.⁶ Synonym könnte Tax Accounting ebenso mit »Steuerbuchhaltung« oder »Steuerbuchführung« übersetzt werden.⁷ Dieses entspricht auch der Auslegung des Begriffs im amerikanischen Steuerrecht.⁸ Danach wird durch Tax Accounting das Ansatzkriterium in der Steuerbilanz konkretisiert, da Gegenstand des Tax Accountings die Frage ist, wann ein einkommensrelevanter Geschäftsvorfall steuerrechtlich zu erfassen ist.⁹ In dieser Auslegung wäre es primäre Aufgabe des Tax Accountings, die Finanzverwaltung mit steuerrelevanten Informationen zu versorgen.¹⁰ Im Gegensatz dazu stünde das Financial Accounting als externes bzw. handelsrechtliches Rechnungswesen, durch das die Unternehmensleitung und externe Adressaten mit Daten und Informationen versorgt werden.

3 Tax Accounting ist grundsätzlich unter jedem Rechnungslegungsstandard, der nicht identisch zum Steuerrecht ist, relevant. Allerdings wird in diesem Buch nur das Tax Accounting aus dem IFRS-Blickwinkel beleuchtet.

4 In der Fassung, die mit EU-Verordnung Nr. 1255/2012 vom 11. Dezember 2012 am 28. Dezember 2012 im Amtsblatt veröffentlicht wurde.

5 Er wurde mit Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 der Kommission vom 29. Septem-

ber 2003 von der EU übernommen (*endorsed*).

6 Vgl. *PricewaterhouseCoopers* (Hrsg.), Wörterbuch Rechnungslegung und Steuern: einschließlich wichtiger Rechts- und Finanzterminologie; Deutsch-Englisch, Englisch-Deutsch, 2000.

7 Vgl. *Herzig/Vossel*, KSzW 2010, S. 54.

8 Vgl. *Kadel*, IStR 2000, S. 584.

9 Vgl. *Vorwold*, WPg 2002, S. 499.

10 Vgl. *Herzig/Vossel*, KSzW 2010, S. 54.

Dieses wörtliche Verständnis des Begriffs Tax Accounting war in Deutschland in der Vergangenheit grundsätzlich nicht gegeben. Vielmehr wurde die Bilanzierung von Ertragsteuern nach IFRS¹¹ einschließlich der Erstellung der steuerlichen Anhangangaben im Jahres- und Konzernabschluss sowie im Quartalsabschluss als Tax Accounting bezeichnet.¹² Damit wurde »Tax Accounting« mit »Accounting for (income) taxes« gleichgesetzt. Unter diesem Blickwinkel sind der Adressat des Tax Accountings die Unternehmensleitung und externe Adressaten, z. B. aktuelle und potenzielle Investoren und nicht nur die Finanzverwaltung. Als weitere Folge wurde der Bereich »Tax Accounting« typischerweise als ein Unterbereich des externen Rechnungswesens angesehen, sodass als eine der wesentlichen Fragestellungen des Tax Accountings das interne Kontrollsystem und, für in den USA börsennotierte Unternehmen, SOX 404 angesehen wurde.¹³

Dieses vom Wortlaut abweichende Verständnis des Tax Accountings in Deutschland beruhte im Wesentlichen darauf, dass bis zum Inkrafttreten des BilMoG die Einheitsbilanz vorherrschte.¹⁴ Danach wurde regelmäßig nur eine Handelsbilanz erstellt, die identisch mit der Steuerbilanz war. Existierten Abweichungen zwischen der Handels- und Steuerbilanz, z. B. für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, die steuerlich nach § 5 Abs. 4a EStG nicht anzusetzen sind, wurden diese regelmäßig in einer Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 EStDV mithilfe von Tabellenkalkulationsprogrammen erfasst.¹⁵

Erst durch die Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit und die Formulierung des § 5 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz EStG (»es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt«) wurde in Deutschland eine von der Handelsbilanz losgelöste Steuerbilanzpolitik möglich.¹⁶ Damit ist auch erst seit dem BilMoG eine eigenständige steuerliche Buchführung als echte Option für deutsche Steuerpflichtige gegeben.

Anders stellte sich die Situation in Konzernen dar, die ihren Konzernabschluss in Anwendung des § 315a HGB nach den von der Europäischen

11 Sowohl tatsächliche als auch latente Ertragsteuern.

12 Vgl. *Loitz/Puth*, DStR 2008, S. 1655; *Büssow/Taetzner*, BB 2005, S. 2442.

13 Vgl. *Meyer et. al*, Latente Steuern, S. 289; *Büssow/Taetzner*, BB 2005, S. 2442; *Loitz*, WPg 2005, S. 821 ff; *Kloosterhof*, European Taxation 2009, S. 399 ff.

14 Die Einheitsbilanz wurde auch im Regierungsentwurf zum BilMoG ausdrücklich als Leitbild genannt, vgl. BT-Drs. 16/10067, S. 49.

15 Vgl. *Herzig*, DStR 2010, S. 1900.

16 Vgl. *Winkeljohann/Buchholz*, Beck'scher Bilanzkommentar, 8. Auflage, § 274 HGB, Rz. 121 ff.

Union übernommenen IFRS aufgestellt haben. § 315a HGB verpflichtet Unternehmen, die nach den deutschen handelsrechtlichen Vorschriften einen Konzernabschluss aufzustellen haben, diesen nach den IFRS aufzustellen, sofern Wertpapiere des Unternehmens an einem organisierten Markt gehandelt werden oder hierfür die Zulassung beantragt wurde.¹⁷ § 315a HGB gestattet darüber hinaus, dass auch andere Konzerne freiwillig einen Konzernabschluss nach den IFRS aufstellen können und damit die Aufstellung eines HGB-Konzernabschlusses nicht notwendig ist (befreiende Wirkung des IFRS-Konzernabschlusses). Voraussetzung ist dann, dass sämtliche anwendbaren IFRS-Standards, also auch der IAS 12 »Ertragsteuern«, angewendet werden, § 315a Abs. 3 Satz 2 HGB.

Durch die Bewertungsunterschiede, die sich aufgrund der Anwendung der IFRS-Standards zu den handelsrechtlichen, und damit auch steuerrechtlichen, Wertansätzen ergeben, entstehen regelmäßig Abweichungen zwischen den Wertansätzen in der Konzern- und denen in der Steuerbilanz. Auf diese Unterschiede ist der IAS 12 anzuwenden, der diesbezüglich eine Pflicht zur Bildung aktiver und passiver latenter Steuern vorsieht. Aufgrund einer markt näheren Bewertung ist der Anwendungsbereich passiver latenter Steuern nach IFRS deutlich bedeutsamer als nach HGB. Unter Geltung der Einheitsbilanz wurden damit vielfach latente Steuern auf die Differenzen zwischen dem IFRS-Wert und dem Handelsbilanzwert im Rahmen der Überleitung auf IFRS angesetzt und latente Steuern auf typische temporäre Differenzen zwischen der Handels- und Steuerbilanz, z. B. für die steuerliche Nichtanerkennung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, manuell nacherfasst. Entsprechend wurde in Deutschland »Tax Accounting« vielfach auf die Ermittlung latenter Steuern reduziert.¹⁸ So galt auch in Deutschland: »(Tax) accounting has traditionally not been regarded as an area for the tax department, but tax knowledge is essential for a correct accounting of the tax position.«¹⁹

Wird die wörtliche Auslegung des Begriffs Tax Accounting mit dem bisherigen Verständnis des Tax Accountings zusammengefasst, so ergibt sich das folgende Aufgaben- bzw. Funktionsspektrum:

- Erstellung der Steuerbilanz durch Überleitung aus der Handelsbilanz oder durch eigenständige Steuerbuchführung, vgl. Kapitel 4.2.2.1;

¹⁷ Der Begriff des Wertpapiers geht über den Begriff der Aktie hinaus, sodass auch Fremdkapitalpapiere zur Bilanzierung nach § 315a HGB verpflichtet können.

¹⁸ Vgl. *Herzig*, DB 2010, S. 2.

¹⁹ Vgl. *Kloosterhof*, *European Taxation* 2009, S. 400.

- Ermittlung der laufenden Steuern auf Basis der Steuerbilanz und der sonstigen steuerlichen Vorschriften²⁰;
- Ermittlung latenter Steuern auf temporäre Differenzen und Verlustvorträge auf Einzelgesellschaftsebene und im Konzern unter Berücksichtigung von Konsolidierungsbuchungen (Kapitel 2);
- Bilanzierung und Bewertung von steuerlichen Risiken für Zwecke des Jahres- und Konzernabschlusses (Kapitel 2.4);
- Erstellung der notwendigen steuerlichen Anhangangaben für den Jahres- und Konzernabschluss (Kapitel 2.3.12, 3.1 und 4.4);
- Ermittlung der Steuerposition im Zwischenabschluss nach IAS 34 (Kapitel 2.6.4).

Teilweise wird in der Praxis der Begriff »Tax Reporting« synonym für »Tax Accounting« verwendet. Ersterer stellt auf das »Neben«- bzw. »Endprodukt« des Tax Accountings im Sinne der aus der Buchführung (»Accounting«) über ertragsteuerliche Sachverhalte hervorgehenden Berichterstattung (»Reporting«) ab und umfasst zwei Dimensionen. So kann unter »Tax Reporting« zum einen die externe steuerliche Finanzberichterstattung verstanden werden, die sich etwa in der Abbildung der Steuerpositionen im Zwischen- bzw. Konzernabschluss niederschlägt. Dieses Reporting orientiert sich an den gesetzlich vorgeschriebenen Berichts- und Angabepflichten. Zum anderen kann unter »Tax Reporting« aber auch ein internes steuerliches Berichtswesen verstanden werden, in dem die einbezogenen Unternehmen jene Informationen an die Konzernzentrale liefern, die von dieser abgefragt werden. Dabei kann sich die Abfrage entweder nur an den Vorgaben der Gesetze und Standards orientieren und somit nur einen Mindestumfang umfassen oder auch weitere Informationen abfragen, so. z. B. wesentliche Geschäftsvorfälle mit steuerlicher Bedeutung, Stand der steuerlichen Veranlagung, Gesetzesänderungen etc. Durch diese Informationen, die zeitgleich mit den abschlussrelevanten Informationen erhoben werden können, erhält beispielsweise die Konzernsteuerabteilung zusätzliche Daten, die sie für die steuerliche Planung (Tax Planning) und den Umgang mit steuerlichen Risiken (Tax Risk Management) verwenden kann. Zudem können die entsprechenden Informationen dazu dienen, einen Überblick über den aktuellen Stand der steuerlichen Veranlagungen und Betriebsprüfungen (Tax Compliance) zu geben.

²⁰ Dieses wird hier im Einzelnen nicht erläutert, allerdings ist die bilanzielle Abbildung im Abschluss in Kapitel 2.2 kommentiert.

Abbildung 1 zeigt die unterschiedlichen Aufgabenbereiche des Tax Accountings. Den Kernbereich bildet die Ermittlung der Steuern. Am Anfang dieses Prozesses steht die Erstellung der Steuerbilanz. Darauf aufbauend werden die tatsächlichen Steuern berechnet, indem beispielsweise noch die außerbilanziellen Hinzu- und Abrechnungen berücksichtigt werden. Diese beiden Prozessschritte sind wiederum die Voraussetzung für die anschließende Ermittlung der latenten Steuern. Der Aufgabenbereich des Tax Reporting beinhaltet die Aufbereitung und Darstellung der ermittelten und im Rechnungswesen gebuchten Steuern für die externe steuerliche Finanzberichterstattung und das interne steuerliche Berichtswesen.

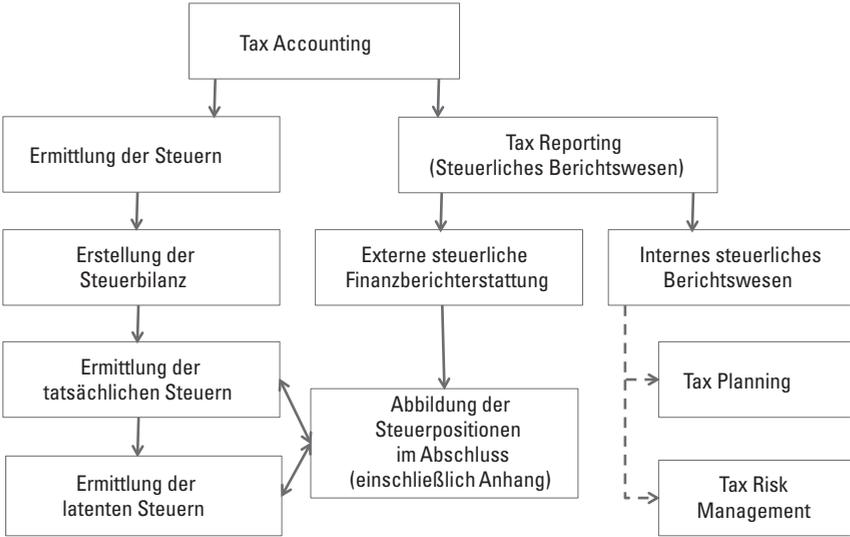


Abbildung 1: Aufgabenbereiche des Tax Accounting

Insofern dienen die Daten des Tax Accountings auch den anderen Steuerfunktionen, die unter dem Stichwort »Tax Management« zusammengefasst werden. Diese anderen Steuerfunktionen beeinflussen wiederum das Tax Accounting, da sie zusätzliche Informationsbedarfe anmelden, sodass zwischen dem Tax Accounting und den übrigen Steuerfunktionen Informations- und Kommunikationsschnittstellen entstehen. Grafisch lässt sich dieses wie folgt darstellen:

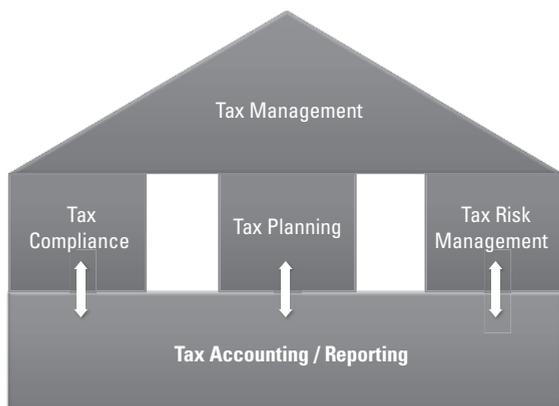


Abbildung 2: Aufbau der Steuerfunktion

Aus dem Verhältnis zwischen dem Steueraufwand zu dem Ergebnis vor Steuern wird die (Konzern-)Steuerquote²¹ als Aufwandskennziffer ermittelt. Damit soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass Ertragsteuern als Aufwandsposten das Jahresergebnis maßgeblich beeinflussen. Teilweise wird die (Konzern-)Steuerquote als maßgebliche Kennziffer für die Beurteilung der Leistung der Steuerabteilung angesehen, die zudem Einfluss auf die Marktkapitalisierung hat.²² Nach dieser Sichtweise wäre die Planung und Steuerung der Steuerquote Bestandteil des Tax Accountings. Dieses ist allerdings zu weitgehend, da die Steuerungs- und Planungsmöglichkeiten, die aus der Analyse der Steuerquote resultieren, nicht mehr dem Bereich des Accountings zuzuordnen sind.²³ Eine so weitgehende Auslegung des Tax Accountings würde sonst z. B. eine Cash Tax-Optimierung oder allgemeiner das Tax Management nur als Unterfunktion des Tax Accountings verstehen.²⁴

21 Vgl. im Einzelnen Kapitel 2.5 und 4.5.

22 Vgl. *Kröner/Benzel* in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2008, § 15 Rz. 1.

23 Vgl. *Herzig/Vossel*, KSzW 2010, S. 54, die zu Recht darauf hinweisen, dass sich das Tax Accounting vorrangig auf Aufgaben im Bereich des Accountings begrenzen muss.

24 Vgl. aber *Risse* in: Kessler et al., Unternehmensbesteuerung, FS Herzig, S. 652, der Tax Accounting als Erfassung bzw. Gestaltung des Ertragsteueraufwands für die interne und externe Berichterstattung definiert und dieses mit dem Management der Konzernsteuerquote gleichsetzt.

Nach dem hier zugrunde gelegten Verständnis ist die Bilanzierung und Bewertung steuerlicher Risiken Bestandteil des Tax Accountings, während die Analyse und das Management der Steuerrisiken ein eigenständiger Funktionsbereich des Tax Managements darstellt. Ebenso ist die Analyse und Steuerung der Konzernsteuerquote nicht als unmittelbarer Bestandteil des Tax Accountings anzusehen, da für die Gestaltung der Konzernsteuerquote neben sachverhaltsdarstellenden Maßnahmen, d.h. die Ausübung von Bilanzierungswahlrechten, unter anderem auch steuerplanerische Tätigkeiten von Bedeutung sind, für welche gleichwohl die im Rahmen des Tax Accountings bereitgestellten Daten unabdingbar sind.²⁵

Das interne Kontrollsystem bzw. SOX 404 für Unternehmen, die in den USA gelistet sind, stellt ebenfalls keinen Kernbereich des Tax Accountings dar. Es hat aber unterstützende Funktion und ist notwendig, um den vielfältigen Anforderungen zeitgerecht und effektiv gerecht zu werden. Daher ist dieses in Kapitel 4.3 beschrieben, wobei SOX 404 nicht separat thematisiert wurde, da sich dieses Buch gezielt nur mit dem Tax Accounting unter IFRS beschäftigt.

²⁵ Vgl. hierzu auch Kapitel 2.5 und 4.5.

1.3 Standardtext

*(Quelle: International Financial Reporting Standards (IFRS) 2013, S. 152ff.,
Redaktionsstand 5. März 2013, Wiley-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA, Wein-
heim.)*

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 12

Ertragsteuern

INHALT	Ziffer
Zielsetzung	
Anwendungsbereich	1–4
Definitionen	5–11
Steuerliche Basis	7–11
Bilanzierung tatsächlicher Steuerschulden und Steuererstattungsansprüche	12–14
Bilanzierung latenter Steuerschulden und latenter Steueransprüche	15–45
Zu versteuernde temporäre Differenzen	15–23
Unternehmenszusammenschlüsse	19
Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert angesetzt werden	20
Geschäfts- oder Firmenwert	21–21B
Erstmaliger Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld	22–23
Abzugsfähige temporäre Differenzen	24–33
Geschäfts- oder Firmenwert	32A
Erstmaliger Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld	33
Noch nicht genutzte steuerliche Verluste und noch nicht genutzte Steuergutschriften	34–36
Erneute Beurteilung von nicht angesetzten latenten Steueransprüchen	37
Anteile an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteile an gemeinsamen Vereinbarungen	38–45
Bewertung	46–56
Ansatz tatsächlicher und latenter Steuern	57–68C
Erfassung im Gewinn oder Verlust	58–60
Posten, die außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst werden	61–65A
Latente Steuern als Folge eines Unternehmenszusammenschlusses	66–68
Tatsächliche und latente Steuern aus anteilsbasierten Vergütungen	68A–68C
Darstellung	69–78
Steueransprüche und Steuerschulden	69–76
Saldierung	71–76
Steueraufwand	77–78
Der gewöhnlichen Tätigkeit zuzurechnender Steueraufwand (Steuerertrag)	77–77A
Währungsdifferenzen aus latenten Auslandssteuerschulden oder -ansprüchen	78
Angaben	79–88
Zeitpunkt des Inkrafttretens	89–98B
Rücknahme von SIC-21	99

ZIELSETZUNG

Die Zielsetzung dieses Standards ist die Regelung der Bilanzierung von Ertragsteuern. Die grundsätzliche Fragestellung bei der Bilanzierung von Ertragsteuern ist die Behandlung gegenwärtiger und künftiger steuerlicher Konsequenzen aus:

- der künftigen Realisierung (Erfüllung) des Buchwerts von Vermögenswerten (Schulden), welche in der Bilanz eines Unternehmens angesetzt sind; und
- Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen der Berichtsperiode, die im Abschluss eines Unternehmens erfasst sind.

Es ist dem Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld inhärent, dass das berichtende Unternehmen erwartet, den Buchwert dieses Vermögenswerts zu realisieren, bzw. diese Schuld zum Buchwert zu erfüllen. Falls es wahrscheinlich ist, dass die Realisierung oder die Erfüllung dieses Buchwerts zukünftige Steuerzahlungen erhöht (verringert), als dies der Fall wäre, wenn eine solche Realisierung oder eine solche Erfüllung keine steuerlichen Konsequenzen hätte, dann verlangt dieser Standard von einem Unternehmen, von bestimmten limitierten Ausnahmen abgesehen, die Bilanzierung einer latenten Steuerschuld (eines latenten Steueranspruchs).

Dieser Standard verlangt von einem Unternehmen die Bilanzierung der steuerlichen Konsequenzen von Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen grundsätzlich auf die gleiche Weise wie die Behandlung der

Geschäftsvorfälle und anderen Ereignisse selbst. Demzufolge werden für Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse, die im Gewinn oder Verlust erfasst werden, alle damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen ebenfalls im Gewinn oder Verlust erfasst. Für Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse, die außerhalb des Gewinns oder Verlusts (entweder im sonstigen Ergebnis oder direkt im Eigenkapital) erfasst werden, werden alle damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen ebenfalls außerhalb des Gewinns oder Verlusts (entweder im sonstigen Ergebnis oder direkt im Eigenkapital) erfasst. Gleichermaßen beeinflusst der Ansatz latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden aus einem Unternehmenszusammenschluss den Betrag des aus diesem Unternehmenszusammenschluss entstandenen Geschäfts- oder Firmenwerts oder den Betrag des aus dem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert erfassten Gewinnes.

Dieser Standard befasst sich ebenfalls mit dem Ansatz latenter Steueransprüche als Folge bislang ungenutzter steuerlicher Verluste oder noch nicht genutzter Steuergutschriften, der Darstellung von Ertragsteuern im Abschluss und den Angabepflichten von Informationen zu den Ertragsteuern.

ANWENDUNGSBEREICH

- 1 Dieser Standard ist bei der Bilanzierung von Ertragsteuern anzuwenden.
- 2 Für die Zwecke dieses Standards umfassen Ertragsteuern alle in- und ausländischen Steuern auf Grundlage des zu versteuernden Ergebnisses. Zu den Ertragsteuern gehören auch Steuern wie Quellensteuern, welche von einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einer gemeinsamen Vereinbarung aufgrund von Ausschüttungen an das berichtende Unternehmen geschuldet werden.
- 3 [gestrichen]
- 4 Dieser Standard befasst sich nicht mit den Methoden der Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand (siehe IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand*) oder von investitionsabhängigen Steuergutschriften. Dieser Standard befasst sich jedoch mit der Bilanzierung temporärer Unterschiede, die aus solchen öffentlichen Zuwendungen oder investitionsabhängigen Steuergutschriften resultieren können.

DEFINITIONEN

- 5 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:
 - Das *bilanzielle Ergebnis vor Steuern* ist der Gewinn oder Verlust vor Abzug des Steueraufwands.
 - Das *zu versteuernde Ergebnis (der steuerliche Verlust)* ist der nach den steuerlichen Vorschriften ermittelte Gewinn oder Verlust der Periode, aufgrund dessen die Ertragsteuern zahlbar (erstattungsfähig) sind.
 - Der *Steueraufwand (Steuerertrag)* ist die Summe des Betrags aus tatsächlichen Steuern und latenten Steuern, die in die Ermittlung des Ergebnisses der Periode eingeht.
 - Die *tatsächlichen Ertragsteuern* sind der Betrag der geschuldeten (erstattungsfähigen) Ertragsteuern, der aus dem zu versteuernden Einkommen (steuerlichen Verlust) der Periode resultiert.
 - Die *latenten Steuerschulden* sind die Beträge an Ertragsteuern, die in zukünftigen Perioden resultierend aus zu versteuernden temporären Differenzen zahlbar sind.
 - Die *latenten Steueransprüche* sind die Beträge an Ertragsteuern, die in zukünftigen Perioden erstattungsfähig sind, und aus:
 - (a) abzugsfähigen temporären Differenzen;
 - (b) dem Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste; und
 - (c) dem Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Gewinne resultieren.
 - Temporäre Differenzen* sind Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert eines Vermögenswerts oder einer Schuld in der Bilanz und seiner bzw. ihrer steuerlichen Basis. Temporäre Differenzen können entweder:
 - (a) *zu versteuernde temporäre Differenzen* sein, die temporäre Unterschiede darstellen, die zu steuerpflichtigen Beträgen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (steuerlichen Verlustes) zukünftiger Perioden führen, wenn der Buchwert des Vermögenswerts realisiert oder der Schuld erfüllt wird; oder
 - (b) *abzugsfähige temporäre Differenzen* sein, die temporäre Unterschiede darstellen, die zu Beträgen führen, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlustes) zukünftiger Perioden abzugsfähig sind, wenn der Buchwert des Vermögenswertes realisiert oder eine Schuld erfüllt wird.
 - Die *steuerliche Basis* eines Vermögenswerts oder einer Schuld ist der diesem Vermögenswert oder dieser Schuld für steuerliche Zwecke beizulegende Betrag.
- 6 Der Steueraufwand (Steuerertrag) umfasst den tatsächlichen Steueraufwand (tatsächlichen Steuerertrag) und den latenten Steueraufwand (latenten Steuerertrag).

Steuerliche Basis

- 7 Die steuerliche Basis eines Vermögenswerts ist der Betrag, der für steuerliche Zwecke von allen zu versteuern den wirtschaftlichen Vorteilen abgezogen werden kann, die einem Unternehmen bei Realisierung des Buchwerts des Vermögenswerts zufließen werden. Sind diese wirtschaftlichen Vorteile nicht zu versteuern, dann ist die steuerliche Basis des Vermögenswerts gleich seinem Buchwert.

Beispiele

- 1 Eine Maschine kostet 100. In der Berichtsperiode und in früheren Perioden wurde für steuerliche Zwecke bereits eine Abschreibung von 30 abgezogen, und die verbleibenden Anschaffungskosten sind in zukünftigen Perioden entweder als Abschreibung oder durch einen Abzug bei der Veräußerung steuerlich abzugsfähig. Die sich aus der Nutzung der Maschine ergebenden Umsatzerlöse sind zu versteuern, ebenso ist jeder Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Maschine zu versteuern bzw. jeder Veräußerungsverlust für steuerliche Zwecke abzugsfähig. *Die steuerliche Basis der Maschine beträgt 70.*
- 2 Forderungen aus Zinsen haben einen Buchwert von 100. Die damit verbundenen Zinserlöse werden bei Zufluss besteuert. *Die steuerliche Basis der Zinsforderungen beträgt Null.*
- 3 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen haben einen Buchwert von 100. Die damit verbundenen Umsatzerlöse wurden bereits in das zu versteuernde Einkommen (den steuerlichen Verlust) einbezogen. *Die steuerliche Basis der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen beträgt 100.*
- 4 Dividendenforderungen von einem Tochterunternehmen haben einen Buchwert von 100. Die Dividenden sind nicht zu versteuern. Dem Grunde nach ist der gesamte Buchwert des Vermögenswerts von dem zufließenden wirtschaftlichen Nutzen abzugsfähig. *Folglich beträgt die steuerliche Basis der Dividendenforderungen 100. (*)*
- 5 Eine Darlehensforderung hat einen Buchwert von 100. Die Rückzahlung des Darlehens wird keine steuerlichen Konsequenzen haben. Die steuerliche Basis des Darlehens beträgt 100.

(*) Bei dieser Analyse bestehen keine zu versteuernden temporären Differenzen. Eine alternative Analyse besteht, wenn der Dividendenforderung die steuerliche Basis Null zugeordnet wird und auf den sich ergebenden zu versteuernden temporären Unterschied von 100 ein Steuersatz von Null angewandt wird. In beiden Fällen besteht keine latente Steuerschuld.

- 8 Die steuerliche Basis einer Schuld ist deren Buchwert abzüglich aller Beträge, die für steuerliche Zwecke hinsichtlich dieser Schuld in zukünftigen Perioden abzugsfähig sind. Im Falle von im Voraus gezahlten Umsatzerlösen ist die steuerliche Basis der sich ergebenden Schuld ihr Buchwert abzüglich aller Beträge aus diesen Umsatzerlösen, die in Folgeperioden nicht besteuert werden.

Beispiele

- 1 Kurzfristige Schulden schließen Aufwandsabgrenzungen (sonstige Verbindlichkeiten) mit einem Buchwert von 100 ein. Der damit verbundene Aufwand wird für steuerliche Zwecke bei Zahlung erfasst. *Die steuerliche Basis der sonstigen Verbindlichkeiten ist Null.*
- 2 Kurzfristige Schulden schließen vorausbezahlte Zinserlöse mit einem Buchwert von 100 ein. Der damit verbundene Zinserlös wurde bei Zufluss besteuert. *Die steuerliche Basis der vorausbezahlten Zinsen ist Null.*
- 3 Kurzfristige Schulden schließen Aufwandsabgrenzungen (sonstige Verbindlichkeiten) mit einem Buchwert von 100 ein. Der damit verbundene Aufwand wurde für steuerliche Zwecke bereits abgezogen. *Die steuerliche Basis der sonstigen Verbindlichkeiten ist 100.*
- 4 Kurzfristige Schulden schließen passivierte Geldbußen und -strafen mit einem Buchwert von 100 ein. Geldbußen und -strafen sind steuerlich nicht abzugsfähig. *Die steuerliche Basis der passivierten Geldbußen und -strafen beträgt 100. (*)*
- 5 Eine Darlehensverbindlichkeit hat einen Buchwert von 100. Die Rückzahlung des Darlehens zieht keine steuerlichen Konsequenzen nach sich. *Die steuerliche Basis des Darlehens beträgt 100.*

(*) Bei dieser Analyse bestehen keine abzugsfähigen temporären Differenzen. Eine alternative Analyse besteht, wenn dem Gesamtbetrag der zahlbaren Geldstrafen und Geldbußen eine steuerliche Basis von Null zugeordnet wird und ein Steuersatz von Null auf den sich ergebenden abzugsfähigen temporären Unterschied von 100 angewandt wird. In beiden Fällen besteht kein latenter Steueranspruch.

- 9 Einige Sachverhalte haben zwar eine steuerliche Basis, sie sind jedoch in der Bilanz nicht als Vermögenswerte oder Schulden angesetzt. Beispielsweise werden Forschungskosten bei der Bestimmung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern in der Periode, in welcher sie anfallen, als Aufwand erfasst, während ihr Abzug bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlustes) möglicherweise erst in einer späteren Periode zulässig ist. Der Unterschiedsbetrag zwischen der steuerlichen Basis der Forschungskosten, der von den Steuerbehörden als ein in zukünftigen Perioden abzugsfähiger Betrag anerkannt wird, und dem Buchwert von Null ist eine abzugsfähige temporäre Differenz, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat.
- 10 Ist die steuerliche Basis eines Vermögenswerts oder einer Schuld nicht unmittelbar erkennbar, ist es hilfreich, das Grundprinzip, auf dem dieser Standard aufgebaut ist, heranzuziehen: Ein Unternehmen hat, mit wenigen festgelegten Ausnahmen, eine latente Steuerschuld (einen latenten Steueranspruch) dann zu bilanzieren, wenn die Realisierung oder die Erfüllung des Buchwerts des Vermögenswerts oder der Schuld zu zukünftigen höheren (niedrigeren) Steuerzahlungen führen würde, als dies der Fall wäre, wenn eine solche Realisierung oder Erfüllung keine steuerlichen Konsequenzen hätte. Beispiel C nach Paragraph 51A stellt Umstände dar, in denen es hilfreich sein kann, dieses Grundprinzip heranzuziehen, beispielsweise, wenn die steuerliche Basis eines Vermögenswerts oder einer Schuld von der erwarteten Art der Realisierung oder Erfüllung abhängt.
- 11 In einem Konzernabschluss werden temporäre Unterschiede durch den Vergleich der Buchwerte von Vermögenswerten und Schulden im Konzernabschluss mit der zutreffenden steuerlichen Basis ermittelt. Die steuerliche Basis wird durch Bezugnahme auf eine Steuererklärung für den Konzern in den Steuerrechtskreisen ermittelt, in denen eine solche Steuererklärung abgegeben wird. In anderen Steuerrechtskreisen wird die steuerliche Basis durch Bezugnahme auf die Steuerklärungen der einzelnen Unternehmen des Konzerns ermittelt.

BILANZIERUNG TATSÄCHLICHER STEUERSCHULDEN UND STEUERERSTATTUNGSANSPRÜCHE

- 12 Die tatsächlichen Ertragsteuern für die laufende und frühere Perioden sind in dem Umfang, in dem sie noch nicht bezahlt sind, als Schuld anzusetzen. Falls der auf die laufende und frühere Perioden entfallende und bereits bezahlte Betrag den für diese Perioden geschuldeten Betrag übersteigt, so ist der Unterschiedsbetrag als Vermögenswert anzusetzen.
- 13 Der in der Erstattung tatsächlicher Ertragsteuern einer früheren Periode bestehende Vorteil eines steuerlichen Verlustrücktrags ist als Vermögenswert anzusetzen.
- 14 Wenn ein steuerlicher Verlust zu einem Verlustrücktrag und zur Erstattung tatsächlicher Ertragsteuern einer früheren Periode genutzt wird, so bilanziert ein Unternehmen den Erstattungsanspruch als einen Vermögenswert in der Periode, in der der steuerliche Verlust entsteht, da es wahrscheinlich ist, dass der Nutzen aus dem Erstattungsanspruch dem Unternehmen zufließen wird und verlässlich ermittelt werden kann.

BILANZIERUNG LATENTER STEUERSCHULDEN UND LATENTER STEUERANSPRÜCHE

Zu versteuernde temporäre Differenzen

- 15 Für alle zu versteuernden temporären Differenzen ist eine latente Steuerschuld anzusetzen, es sei denn, die latente Steuerschuld erwächst aus:
- (a) dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts; oder
 - (b) dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld bei einem Geschäftsvorfall, der:
 - (i) kein Unternehmenszusammenschluss ist; und
 - (ii) zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) beeinflusst.
- Bei zu versteuernden temporären Differenzen in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an gemeinsamen Vereinbarungen ist jedoch eine latente Steuerschuld gemäß Paragraph 39 zu bilanzieren.
- 16 Definitionsgemäß wird bei dem Ansatz eines Vermögenswerts angenommen, dass sein Buchwert durch einen wirtschaftlichen Nutzen, der dem Unternehmen in zukünftigen Perioden zufließt, realisiert wird. Wenn der Buchwert des Vermögenswerts seine steuerliche Basis übersteigt, wird der Betrag des zu versteuernden wirtschaftlichen Nutzens den steuerlich abzugsfähigen Betrag übersteigen. Dieser Unterschiedsbetrag ist eine zu versteuernde temporäre Differenz, und die Zahlungsverpflichtung für die auf ihn in zukünftigen Perioden

entstehenden Ertragsteuern ist eine latente Steuerschuld. Wenn das Unternehmen den Buchwert des Vermögenswerts realisiert, löst sich die zu versteuernde temporäre Differenz auf, und das Unternehmen erzielt ein zu versteuerndes Ergebnis. Dadurch ist es wahrscheinlich, dass das Unternehmen durch den Abfluss eines wirtschaftlichen Nutzens in Form von Steuerzahlungen belastet wird. Daher sind gemäß diesem Standard alle latenten Steuerschulden anzusetzen, ausgenommen bei Vorliegen gewisser Sachverhalte, die in den Paragraphen 15 und 39 beschrieben werden.

Beispiel

Ein Vermögenswert mit Anschaffungskosten von 150 hat einen Buchwert von 100. Die kumulierte planmäßige Abschreibung für Steuerzwecke beträgt 90, und der Steuersatz ist 25 %.

Die steuerliche Basis des Vermögenswertes beträgt 60 (Anschaffungskosten von 150 abzüglich der kumulierten steuerlichen Abschreibung von 90). Um den Buchwert von 100 zu realisieren, muss das Unternehmen ein zu versteuerndes Ergebnis von 100 erzielen, es kann aber lediglich eine steuerliche Abschreibung von 60 erfassen. Als Folge wird das Unternehmen bei Realisierung des Buchwerts des Vermögenswerts Ertragsteuern von 10 (25 % von 40) bezahlen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert von 100 und der steuerlichen Basis von 60 ist eine zu versteuernde temporäre Differenz von 40. Daher bilanziert das Unternehmen eine latente Steuerschuld von 10 (25 % von 40), die die Ertragsteuern darstellen, die es bei Realisierung des Buchwerts des Vermögenswerts zu bezahlen hat.

- 17 Einige temporäre Differenzen können entstehen, wenn Ertrag oder Aufwand in einer Periode in das bilanzielle Ergebnis vor Steuern einbezogen werden, aber in einer anderen Periode in das zu versteuernde Ergebnis einfließen. Solche temporären Differenzen werden oft als zeitliche Ergebnisunterschiede bezeichnet. Im Folgenden sind Beispiele von temporären Differenzen dieser Art aufgeführt. Es handelt sich dabei um zu versteuernde temporäre Unterschiede, welche folglich zu latenten Steuerschulden führen:
- (a) Zinserlöse werden im bilanziellen Ergebnis vor Steuern auf Grundlage einer zeitlichen Abgrenzung erfasst, sie können jedoch gemäß einigen Steuergesetzgebungen zum Zeitpunkt des Zuflusses der Zahlung als zu versteuerndes Ergebnis behandelt werden. Die steuerliche Basis aller derartigen in der Bilanz angesetzten Forderungen ist Null, weil die Umsatzerlöse das zu versteuernde Ergebnis erst mit Erhalt der Zahlung beeinflussen;
 - (b) die zur Ermittlung des zu versteuernden Ergebnis (steuerlichen Verlusts) verwendete Abschreibung kann sich von der zur Ermittlung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern verwendeten unterscheiden. Die temporäre Differenz ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des Vermögenswerts und seiner steuerlichen Basis, der sich aus den ursprünglichen Anschaffungskosten des Vermögenswerts abzüglich aller von den Steuerbehörden zur Ermittlung des zu versteuernden Ergebnis der laufenden und für frühere Perioden zugelassenen Abschreibungen auf diesen Vermögenswert berechnet. Eine zu versteuernde temporäre Differenz entsteht und erzeugt eine latente Steuerschuld, wenn die steuerliche Abschreibungsrate über der berichteten Abschreibung liegt (falls die steuerliche Abschreibung langsamer ist als die berichtete, entsteht ein abzugsfähige temporäre Differenz, die zu einem latenten Steueranspruch führt); und
 - (c) Entwicklungskosten können bei der Ermittlung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern zunächst aktiviert und in späteren Perioden abgeschrieben werden; bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses werden sie jedoch in der Periode abgezogen, in der sie anfallen. Solche Entwicklungskosten haben eine steuerliche Basis von Null, da sie bereits vom zu versteuernden Ergebnis abgezogen wurden. Die temporäre Differenz ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der Entwicklungskosten und ihrer steuerlichen Basis von Null.
- 18 Temporäre Differenzen entstehen ebenfalls, wenn:
- (a) die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und die übernommenen Schulden gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* mit ihren beizulegenden Zeitwerten angesetzt werden, jedoch keine entsprechende Bewertungsanpassung für Steuerzwecke erfolgt (siehe Paragraph 19);
 - (b) Vermögenswerte neu bewertet werden und für Steuerzwecke keine entsprechende Bewertungsanpassung durchgeführt wird (siehe Paragraph 20);
 - (c) ein Geschäfts- oder Firmenwert bei einem Unternehmenszusammenschluss entsteht (siehe Paragraph 21);
 - (d) die steuerliche Basis eines Vermögenswerts oder einer Schuld beim erstmaligen Ansatz von dessen bzw. deren anfänglichem Buchwert abweicht, beispielsweise, wenn ein Unternehmen steuerfreie Zuwendungen der öffentlichen Hand für bestimmte Vermögenswerte erhält (siehe Paragraphen 22 und 33); oder
 - (e) der Buchwert von Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen oder Anteilen an gemeinsamen Vereinbarungen sich verändert hat, so dass er sich von der steuerlichen Basis der Anteile unterscheidet (siehe Paragraphen 38–45).

Unternehmenszusammenschlüsse

- 19 Die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden werden mit begrenzten Ausnahmen mit ihren beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt angesetzt. Temporäre Differenzen entstehen, wenn die steuerliche Basis der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte oder übernommenen identifizierbaren Schulden vom Unternehmenszusammenschluss nicht oder anders beeinflusst wird. Wenn beispielsweise der Buchwert eines Vermögenswertes auf seinen beizulegenden Zeitwert erhöht wird, die steuerliche Basis des Vermögenswerts jedoch weiterhin dem Betrag der Anschaffungskosten des früheren Eigentümers entspricht, führt dies zu einer zu versteuernden temporären Differenz, aus der eine latente Steuerschuld resultiert. Die sich ergebende latente Steuerschuld beeinflusst den Geschäfts- oder Firmenwert (siehe Paragraph 66).

Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert angesetzt werden

- 20 IFRS gestatten oder fordern, dass bestimmte Vermögenswerte zum beizulegenden Zeitwert angesetzt oder Neubewertet werden (siehe zum Beispiel IAS 16 *Sachanlagen*, IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*, IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* und IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien*). In manchen Steuerrechtsordnungen beeinflusst die Neubewertung oder eine andere Anpassung eines Vermögenswerts auf den beizulegenden Zeitwert das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) der Berichtsperiode. Als Folge davon wird die steuerliche Basis des Vermögenswerts angepasst, und es entstehen keine temporären Differenzen. In anderen Steuerrechtsordnungen beeinflusst die Neubewertung oder Anpassung eines Vermögenswerts nicht das zu versteuernde Ergebnis der Periode der Neubewertung oder der Anpassung, und demzufolge wird die steuerliche Basis des Vermögenswerts nicht angepasst. Trotzdem führt die künftige Realisierung des Buchwerts zu einem zu versteuernden Zufluss an wirtschaftlichem Nutzen für das Unternehmen und der Betrag, der für Steuerzwecke abzugsfähig ist, wird von dem des wirtschaftlichen Nutzens abweichen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert eines neubewerteten Vermögenswerts und seiner steuerlichen Basis ist eine temporäre Differenz und führt zu einer latenten Steuerschuld oder einem latenten Steueranspruch. Dies trifft auch zu, wenn:
- (a) das Unternehmen keine Veräußerung des Vermögenswerts beabsichtigt. In solchen Fällen wird der neubewertete Buchwert des Vermögenswerts durch seine Nutzung realisiert, und dies erzeugt zu versteuerndes Einkommen, das die in den Folgeperioden die steuerlich zulässige Abschreibung übersteigt; oder
 - (b) die Steuer auf Kapitalerträge aufgeschoben wird, wenn die Erlöse aus dem Verkauf des Vermögenswerts in ähnliche Vermögenswerte wieder angelegt werden. In solchen Fällen wird die Steuerzahlung endgültig bei Verkauf oder Nutzung der ähnlichen Vermögenswerte fällig.

Geschäfts- oder Firmenwert

- 21 Der bei einem Unternehmenszusammenschluss entstehende Geschäfts- oder Firmenwert wird als der Unterschiedsbetrag zwischen (a) und (b) bewertet:
- (a) die Summe aus:
 - (i) der übertragenen Gegenleistung, die gemäß IFRS 3 im Allgemeinen zu dem am Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert bestimmt wird;
 - (ii) dem Betrag aller nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen, die gemäß IFRS 3 ausgewiesen werden; und
 - (iii) dem am Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert des zuvor vom Erwerber gehaltenen Eigenkapitalanteils an dem erworbenen Unternehmen, wenn es sich um einen sukzessiven Unternehmenszusammenschluss handelt.
 - (b) der Saldo der zum Erwerbszeitpunkt bestehenden und gemäß IFRS 3 bewerteten Beträge der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und der übernommenen Schulden.
- Viele Steuerbehörden gestatten bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses keine Verminderungen des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts als abzugsfähigen betrieblichen Aufwand. Außerdem sind die Anschaffungskosten des Geschäfts- oder Firmenwerts nach solchen Rechtsordnungen häufig nicht abzugsfähig, wenn ein Tochterunternehmen sein zugrunde liegendes Geschäft veräußert. Bei dieser Rechtslage hat der Geschäfts- oder Firmenwert eine steuerliche Basis von Null. Jeglicher Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts und seiner steuerlichen Basis von Null ist eine zu versteuernde temporäre Differenz. Dieser Standard erlaubt jedoch nicht den Ansatz der entstehenden latenten Steuerschuld, weil der Geschäfts- oder Firmenwert als ein Restwert bewertet wird und der Ansatz der latenten Steuerschuld wiederum eine Erhöhung des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts zur Folge hätte.

- 21A Nachträgliche Verringerungen einer latenten Steuerschuld, die nicht angesetzt ist, da sie aus einem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts hervorging, werden angesehen, als wären sie aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts entstanden und daher nicht gemäß Paragraph 15 (a) angesetzt. Wenn

beispielsweise ein Unternehmen einen bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert, der eine steuerliche Basis von Null hat, mit 100 WE ansetzt, untersagt Paragraph 15 (a) dem Unternehmen, die daraus entstehende latente Steuerschuld anzusetzen. Wenn das Unternehmen nachträglich einen Wertminderungsaufwand von 20 WE für diesen Geschäfts- oder Firmenwert erfasst, so wird der Betrag der zu versteuernden temporären Differenz in Bezug auf den Geschäfts- oder Firmenwert von 100 WE auf 80 WE vermindert mit einer sich daraus ergebenden Wertminderung der nicht bilanzierten latenten Steuerschuld. Diese Wertminderung der nicht bilanzierten latenten Steuerschuld wird angesehen, als wäre sie aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts entstanden, und ist daher vom Ansatz gemäß Paragraph 15 (a) ausgenommen.

- 21B Latente Steuerschulden für zu versteuernde temporäre Differenzen werden jedoch in Bezug auf den Geschäfts- oder Firmenwert in dem Maße angesetzt, in dem sie nicht aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts hervorgehen. Wenn ein bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbener Geschäfts- oder Firmenwert beispielsweise mit 100 WE angesetzt wird und mit einem Satz von 20 Prozent pro Jahr steuerlich abzugsfähig ist, beginnend im Erwerbsjahr, so beläuft sich die steuerliche Basis des Geschäfts- oder Firmenwerts bei erstmaligem Ansatz auf 100 WE und am Ende des Erwerbsjahres auf 80 WE. Wenn der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts am Ende des Erwerbsjahres unverändert bei 100 WE liegt, entsteht am Ende dieses Jahres eine zu versteuernde temporäre Differenz von 20 WE. Da diese zu versteuernde temporäre Differenz sich nicht auf den erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts bezieht, wird die daraus entstehende latente Steuerschuld angesetzt.

Erstmaliger Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld

- 22 Beim erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld kann ein temporärer Unterschied entstehen, beispielsweise, wenn der Betrag der Anschaffungskosten eines Vermögenswerts teilweise oder insgesamt steuerlich nicht abzugsfähig ist. Die Bilanzierungsmethode für einen derartigen temporären Unterschied hängt von der Art des Geschäftsvorfalles ab, welcher dem erstmaligen Ansatz des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit zugrunde lag:
- bei einem Unternehmenszusammenschluss bilanziert ein Unternehmen alle latenten Steuerschulden oder latenten Steueransprüche, und dies beeinflusst die Höhe des Geschäfts- oder Firmenwerts oder den Gewinn aus einem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert (siehe Paragraph 19);
 - falls der Geschäftsvorfall entweder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern oder das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst, bilanziert ein Unternehmen alle latenten Steuerschulden oder latenten Steueransprüche und erfasst den sich ergebenden latenten Steueraufwand oder Steuerertrag im Gewinn oder Verlust (siehe Paragraph 59);
 - falls es sich bei dem Geschäftsvorfall nicht um einen Unternehmenszusammenschluss handelt und weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst werden, würde ein Unternehmen, falls keine Befreiung gemäß den Paragraphen 15 und 24 möglich ist, die sich ergebenden latenten Steuerschulden oder latenten Steueransprüche bilanzieren und den Buchwert des Vermögenswerts oder der Schuld in Höhe des gleichen Betrags berichtigen. Ein Abschluss würde jedoch durch solche Berichtigungen unklarer. Aus diesem Grund gestattet dieser Standard einem Unternehmen keine Bilanzierung der sich ergebenden latenten Steuerschuld oder des sich ergebenden latenten Steueranspruchs, weder beim erstmaligen Ansatz noch später (siehe nachstehendes Beispiel). Außerdem berücksichtigt ein Unternehmen auch keine späteren Änderungen der nicht erfassten latenten Steuerschulden oder latenten Steueransprüche infolge der Abschreibung des Vermögenswerts.

Beispiel zur Veranschaulichung des Paragraphen 22 (c)

Ein Unternehmen beabsichtigt, einen Vermögenswert mit Anschaffungskosten von 1000 während seiner Nutzungsdauer von fünf Jahren zu verwenden und ihn dann zu einem Restwert von Null zu veräußern. Der Steuersatz beträgt 40 %. Die Abschreibung des Vermögenswerts ist steuerlich nicht abzugsfähig. Jeder Kapitalertrag bei einem Verkauf wäre steuerfrei, und jeder Verlust wäre nicht abzugsfähig.

Bei der Realisierung des Buchwertes des Vermögenswerts erzielt das Unternehmen ein zu versteuerndes Ergebnis von 1000 und bezahlt Steuern von 400. Das Unternehmen bilanziert die sich ergebende latente Steuerschuld von 400 nicht, da sie aus dem erstmaligen Ansatz des Vermögenswerts stammt.

In der Folgeperiode beträgt der Buchwert des Vermögenswerts 800. Bei der Erzielung eines zu versteuernden Ergebnisses von 800 bezahlt das Unternehmen Steuern in Höhe von 320. Das Unternehmen bilanziert die latente Steuerschuld von 320 nicht, da sie aus dem erstmaligen Ansatz des Vermögenswerts stammt.

- 23 Gemäß IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung*, stuft der Emittent zusammengesetzter Finanzinstrumente (beispielsweise einer Wandelschuldverschreibung) die Schuldkomponente des Instrumentes als eine Schuld und die Eigenkapitalkomponente als Eigenkapital ein. Gemäß manchen Gesetzgebungen ist beim erstmaligen Ansatz die steuerliche Basis der Schuldkomponente gleich dem anfänglichen Betrag der Summe aus Schuld- und Eigenkapitalkomponente. Die entstehende zu versteuernde temporäre Differenz ergibt sich daraus, dass der erstmalige Ansatz der Eigenkapitalkomponente getrennt von derjenigen der Schuldkomponente erfolgt. Daher ist die in Paragraph 15 (b) dargestellte Ausnahme nicht anwendbar. Demzufolge bilanziert ein Unternehmen die sich ergebende latente Steuerschuld. Gemäß Paragraph 61A wird die latente Steuerschuld unmittelbar dem Buchwert der Eigenkapitalkomponente belastet. Gemäß Paragraph 58 werden nachfolgende Änderungen der latenten Steuerschuld im Gewinn oder Verlust als latente(r) Steueraufwand (Steuerertrag) erfasst.

Abzugsfähige temporäre Differenzen

- 24 Ein latenter Steueranspruch ist für alle abzugsfähigen temporären Differenzen in dem Maße zu bilanzieren, wie es wahrscheinlich ist, dass ein zu versteuerndes Ergebnis verfügbar sein wird, gegen das die abzugsfähige temporäre Differenz verwendet werden kann, es sei denn, der latente Steueranspruch stammt aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld zu einem Geschäftsvorfall, der
- kein Unternehmenszusammenschluss ist; und
 - zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) beeinflusst.
- Für abzugsfähige temporäre Differenzen in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an gemeinsame Vereinbarungen ist ein latenter Steueranspruch jedoch gemäß Paragraph 44 zu bilanzieren.
- 25 Definitionsgemäß wird bei der Bilanzierung einer Schuld angenommen, dass deren Buchwert in künftigen Perioden durch einen Abfluss wirtschaftlich relevanter Unternehmensressourcen erfüllt wird. Beim Abfluss der Ressourcen vom Unternehmen können alle Beträge oder ein Teil davon bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses einer Periode, die zeitlich auf die Periode der Passivierung der Schuld folgt, abzugsfähig sein. In solchen Fällen besteht eine temporäre Differenz zwischen dem Buchwert der Schuld und ihrer steuerlichen Basis. Dementsprechend entsteht ein latenter Steueranspruch im Hinblick auf die in künftigen Perioden erstattungsfähigen Ertragsteuern, wenn dieser Teil der Schuld bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses abzugsfähig ist. Ist analog der Buchwert eines Vermögenswerts geringer als seine steuerliche Basis, entsteht aus dem Unterschiedsbetrag ein latenter Steueranspruch in Bezug auf die in künftigen Perioden erstattungsfähigen Ertragsteuern.

Beispiel

Ein Unternehmen bilanziert eine Schuld von 100 für kumulierte Gewährleistungskosten hinsichtlich eines Produkts. Die Gewährleistungskosten für dieses Produkt sind für steuerliche Zwecke erst zu dem Zeitpunkt abzugsfähig, an dem das Unternehmen Gewährleistungsverpflichtungen zahlt. Der Steuersatz beträgt 25 %.

Die steuerliche Basis der Schuld ist Null (Buchwert von 100 abzüglich des Betrags, der im Hinblick auf die Schulden in zukünftigen Perioden steuerlich abzugsfähig ist). Mit der Erfüllung der Schuld zu ihrem Buchwert verringert das Unternehmen seinkünftiges zu versteuerndes Ergebnis um einen Betrag von 100 und verringert folglich seine zukünftigen Steuerzahlungen um 25 (25 % von 100). Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert von 100 und der steuerlichen Basis von Null ist eine abzugsfähige temporäre Differenz von 100. Daher bilanziert das Unternehmen einen latenten Steueranspruch von 25 (25 % von 100), vorausgesetzt, es ist wahrscheinlich, dass das Unternehmen in künftigen Perioden ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis erwirtschaftet, um aus der Verringerung der Steuerzahlungen einen Vorteil zu ziehen.

- 26 Im Folgenden sind Beispiele von abzugsfähigen temporären Differenzen aufgeführt, die latente Steueransprüche zur Folge haben:
- Kosten der betrieblichen Altersversorgung können bei der Ermittlung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern entsprechend der Leistungserbringung durch den Arbeitnehmer abgezogen werden. Der Abzug zur Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses ist hingegen erst zulässig, wenn die Beiträge vom Unternehmen in einen Pensionsfonds eingezahlt werden oder wenn betriebliche Altersversorgungsleistungen vom Unternehmen bezahlt werden. Es besteht eine temporäre Differenz zwischen dem Buchwert der Schuld und ihrer steuerlichen Basis, wobei die steuerliche Basis der Schuld im Regelfall Null ist. Eine derartige abzugsfähige temporäre Differenz hat einen latenten Steueranspruch zur Folge, da die Verminderung des zu versteuernden Ergebnisses durch die Bezahlung von Beiträgen oder Versorgungsleistungen für das Unternehmen einen Zufluss an wirtschaftlichem Nutzen bedeutet;

- (b) Forschungskosten werden in der Periode, in der sie anfallen, als Aufwand bei der Ermittlung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern erfasst, der Abzug bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlustes) ist möglicherweise erst in einer späteren Periode zulässig. Der Unterschiedsbetrag zwischen der steuerlichen Basis der Forschungskosten als dem Betrag, dessen Abzug in zukünftigen Perioden von den Steuerbehörden erlaubt wird, und dem Buchwert von Null ist eine abzugsfähige temporäre Differenz, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat;
- (c) die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden werden mit begrenzten Ausnahmen mit ihren beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt angesetzt. Wird eine übernommene Schuld zum Erwerbszeitpunkt angesetzt, die damit verbundenen Kosten bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses aber erst in einer späteren Periode in Abzug gebracht, entsteht eine abzugsfähige temporäre Differenz, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat. Ein latenter Steueranspruch entsteht ebenfalls, wenn der beizulegende Zeitwert eines erworbenen identifizierbaren Vermögenswerts geringer als seine steuerliche Basis ist. In beiden Fällen beeinflusst der sich ergebende latente Steueranspruch den Geschäfts- oder Firmenwert (siehe Paragraph 66); und
- (d) bestimmte Vermögenswerte können zum beizulegenden Zeitwert bilanziert oder Neubewertet sein, ohne dass eine entsprechende Bewertungsanpassung für steuerliche Zwecke durchgeführt wird (siehe Paragraph 20). Es entsteht eine abzugsfähige temporäre Differenz, wenn die steuerliche Basis des Vermögenswerts seinen Buchwert übersteigt.
- 27 Die Auflösung abzugsfähiger temporärer Differenzen führt zu Abzügen bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses zukünftiger Perioden. Der wirtschaftliche Nutzen in der Form verminderter Steuerzahlungen fließt dem Unternehmen allerdings nur dann zu, wenn es ausreichende zu versteuernde Ergebnisse erzielt, gegen die die Abzüge saldiert werden können. Daher bilanziert ein Unternehmen latente Steueransprüche nur, wenn es wahrscheinlich ist, dass zu versteuernde Ergebnisse zur Verfügung stehen, gegen welche die abzugsfähigen temporären Differenzen verwendet werden können.
- 28 Es ist wahrscheinlich, dass das zu versteuernde Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das eine abzugsfähige temporäre Differenz verwendet werden kann, wenn ausreichende zu versteuernde temporäre Differenzen in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt vorhanden sind, deren Auflösung erwartet wird:
- (a) in der gleichen Periode wie die erwartete Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenz; oder
- (b) in Perioden, in die steuerliche Verluste aus dem latenten Steueranspruch zurückgetragen oder vorgetragen werden können.
- In solchen Fällen wird der latente Steueranspruch in der Periode, in der die abzugsfähigen temporären Differenzen entstehen, bilanziert.
- 29 Liegen keine ausreichenden zu versteuernden temporären Differenzen in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt vor, wird der latente Steueranspruch bilanziert, soweit
- (a) es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen ausreichende zu versteuernde Ergebnisse in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt in der Periode der Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenz (oder in den Perioden, in die ein steuerlicher Verlust infolge eines latenten Steueranspruches zurückgetragen oder vorgetragen werden kann) zur Verfügung stehen werden. Bei der Einschätzung, ob ein ausreichend zu steuerndes Ergebnis in künftigen Perioden zur Verfügung stehen wird, lässt ein Unternehmen zu versteuernde Beträge außer Acht, die sich aus dem in künftigen Perioden erwarteten Entstehen von abzugsfähigen temporären Differenzen ergeben, weil der latente Steueranspruch aus diesen abzugsfähigen temporären Differenzen seinerseits ein künftiges zu steuerndes Ergebnis voraussetzt, um genutzt zu werden; oder
- (b) es bieten sich dem Unternehmen Steuergestaltungsmöglichkeiten zur Erzeugung eines zu steuernden Ergebnisses in geeigneten Perioden.
- 30 Steuergestaltungsmöglichkeiten sind Aktionen, die das Unternehmen ergreifen würde, um ein zu steuerndes Ergebnis in einer bestimmten Periode zu erzeugen oder zu erhöhen, bevor ein steuerlicher Verlust- oder Gewinnvortrag verfällt. Beispielsweise kann nach manchen Steuergesetzgebungen das zu steuernde Ergebnis wie folgt erzeugt oder erhöht werden:
- (a) durch Wahl der Besteuerung von Zinsträgern entweder auf der Grundlage des Zuflussprinzips oder der Abgrenzung als ausstehende Forderung;
- (b) durch ein Hinausschieben von bestimmten zulässigen Abzügen vom zu steuernden Ergebnis;
- (c) durch Verkauf und möglicherweise Leaseback von Vermögenswerten, die einen Wertzuwachs erfahren haben, für die aber die steuerliche Basis noch nicht berichtet wurde, um diesen Wertzuwachs zu erfassen; und

(d) durch Verkauf eines Vermögenswerts, der ein steuerfreies Ergebnis erzeugt (wie, nach manchen Steuergesetzgebungen möglich, einer Staatsobligation), damit ein anderer Vermögenswert gekauft werden kann, der zu versteuerndes Ergebnis erzeugt.

Wenn durch die Ausnutzung von Steuergestaltungsmöglichkeiten ein zu versteuerndes Ergebnis von einer späteren Periode in eine frühere Periode vorgezogen wird, hängt die Verwertung eines steuerlichen Verlust- oder Gewinnvortrags noch vom Vorhandensein künftiger zu steuernder Ergebnisse ab, welche aus anderen Quellen als aus künftig noch entstehenden temporären Differenzen stammen.

31 Weist ein Unternehmen in der näheren Vergangenheit eine Folge von Verlusten auf, so hat es die Anwendungsleitlinien der Paragraphen 35 und 36 zu beachten.

32 [gestrichen]

Geschäfts- oder Firmenwert

32A Wenn der Buchwert eines bei einem Unternehmenszusammenschluss entstehenden Geschäfts- oder Firmenwerts geringer als seine steuerliche Basis ist, entsteht aus dem Unterschiedsbetrag ein latenter Steueranspruch. Der latente Steueranspruch, der aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts hervorgeht, ist im Rahmen der Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses insofern anzusetzen, dass die Wahrscheinlichkeit besteht, dass ein zu versteuerndes Ergebnis bestehen wird, gegen das die abzugsfähigen temporären Differenzen aufgelöst werden können.

Erstmaliger Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld

33 Ein Fall eines latenten Steueranspruchs aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts liegt vor, wenn eine nicht zu versteuernde Zuwendung der öffentlichen Hand hinsichtlich eines Vermögenswerts bei der Bestimmung des Buchwerts des Vermögenswerts in Abzug gebracht wird, jedoch für steuerliche Zwecke nicht von dem abschreibungsfähigen Betrag (anders gesagt: der steuerlichen Basis) des Vermögenswerts abgezogen wird. Der Buchwert des Vermögenswerts ist geringer als seine steuerliche Basis, und dies führt zu einer abzugsfähigen temporären Differenz. Zuwendungen der öffentlichen Hand dürfen ebenfalls als passivischer Abgrenzungsposten angesetzt werden. In diesem Fall ergibt der Unterschiedsbetrag zwischen dem passivischen Abgrenzungsposten und seiner steuerlichen Basis von Null eine abzugsfähige temporäre Differenz. Unabhängig von der vom Unternehmen gewählten Darstellungsmethode darf das Unternehmen den sich ergebenden latenten Steueranspruch aufgrund der im Paragraph 22 aufgeführten Begründung nicht bilanzieren.

Noch nicht genutzte steuerliche Verluste und noch nicht genutzte Steuergutschriften

34 Ein latenter Steueranspruch für den Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und noch nicht genutzter Steuergutschriften ist in dem Umfang zu bilanzieren, in dem es wahrscheinlich ist, dass ein künftiges zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste und noch nicht genutzten Steuergutschriften verwendet werden können.

35 Die Kriterien für die Bilanzierung latenter Steueransprüche aus Vorträgen noch nicht steuerlicher genutzter Verluste und Steuergutschriften sind die gleichen wie die Kriterien für die Bilanzierung latenter Steueransprüche aus abzugsfähigen temporären Differenzen. Allerdings spricht das Vorhandensein noch nicht genutzter steuerlicher Verluste deutlich dafür, dass ein künftiges zu versteuerndes Ergebnis möglicherweise nicht zur Verfügung stehen wird. Weist ein Unternehmen in der näheren Vergangenheit eine Reihe von Verlusten auf, kann es daher latente Steueransprüche aus ungenutzten steuerlichen Verlusten oder ungenutzten Steuergutschriften nur in dem Maße bilanzieren, als es über ausreichende zu versteuernde temporäre Differenzen verfügt oder soweit überzeugende substantielle Hinweise dafür vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die ungenutzten steuerlichen Verluste oder ungenutzten Steuergutschriften vom Unternehmen verwendet werden können. In solchen Fällen sind gemäß Paragraph 82 der Betrag des latenten Steueranspruches und die substantiellen Hinweise, die den Ansatz rechtfertigen, anzugeben.

36 Bei der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit, ob ein zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das noch nicht genutzte steuerliche Verluste oder noch nicht genutzte Steuergutschriften verwendet werden können, sind von einem Unternehmen die folgenden Kriterien zu beachten:

(a) ob das Unternehmen ausreichend zu versteuernde temporäre Differenzen in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt hat, woraus zu versteuernde Beträge erwachsen, gegen die die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften vor ihrem Verfall verwendet werden können;

- (b) ob es wahrscheinlich ist, dass das Unternehmen zu versteuernde Ergebnisse erzielen wird, bevor die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften verfallen;
- (c) ob die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste aus identifizierbaren Ursachen stammen, welche aller Wahrscheinlichkeit nach nicht wieder auftreten; und
- (d) ob dem Unternehmen Steuergestaltungsmöglichkeiten (siehe Paragraph 30) zur Verfügung stehen, die ein zu versteuerndes Ergebnis in der Periode erzeugen, in der die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften verwendet werden können.

Der latente Steueranspruch wird in dem Umfang nicht bilanziert, in dem es unwahrscheinlich erscheint, dass das zu versteuernde Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften verwendet werden können.

Erneute Beurteilung von nicht angesetzten latenten Steueransprüchen

- 37 Ein Unternehmen hat zu jedem Abschlussstichtag nicht bilanzierte latente Steueransprüche erneut zu beurteilen. Das Unternehmen setzt einen bislang nicht bilanzierten latenten Steueranspruch in dem Umfang an, in dem es wahrscheinlich geworden ist, dass ein künftiges zu versteuerndes Ergebnis die Realisierung des latenten Steueranspruches gestatten wird. Beispielsweise kann eine Verbesserung des Geschäftsumfeldes es wahrscheinlicher erscheinen lassen, dass das Unternehmen in der Lage sein wird, ein in der Zukunft ausreichend zu versteuerndes Ergebnis für den latenten Steueranspruch zu erzeugen, um die in Paragraph 24 oder 34 beschriebenen Ansatzkriterien zu erfüllen. Ein anderes Beispiel liegt vor, wenn ein Unternehmen latente Steueransprüche zum Zeitpunkt eines Unternehmenszusammenschlusses oder nachfolgend erneut beurteilt (siehe Paragraphen 67 und 68).

Anteile an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteile an gemeinsamen Vereinbarungen

- 38 Temporäre Differenzen entstehen, wenn der Buchwert von Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen oder Anteilen an gemeinsamen Vereinbarungen (d. h. der Anteil des Mutterunternehmens oder des Eigentümers am Nettovermögen des Tochterunternehmens, der Zweigniederlassung, des assoziierten Unternehmens oder des Unternehmens, an dem Anteile gehalten werden, einschließlich des Buchwerts eines Geschäfts- oder Firmenwerts) sich gegenüber der steuerlichen Basis der Anteile (welcher häufig gleich den Anschaffungskosten ist) unterschiedlich entwickelt. Solche Unterschiede können aus einer Reihe unterschiedlicher Umstände entstehen, beispielsweise:
- (a) dem Vorhandensein nicht ausgeschütteter Gewinne von Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen, assoziierten Unternehmen und gemeinsamen Vereinbarungen;
 - (b) Änderungen der Wechselkurse, wenn ein Mutterunternehmen und sein Tochterunternehmen ihren jeweiligen Sitz in unterschiedlichen Ländern haben; und
 - (c) einer Verminderung des Buchwerts der Anteile an einem assoziierten Unternehmen auf seinen erzielbaren Betrag.

Im Konzernabschluss kann sich die temporäre Differenz von der temporären Differenz für die Anteile im Einzelabschluss des Mutterunternehmens unterscheiden, falls das Mutterunternehmen die Anteile in seinem Einzelabschluss zu den Anschaffungskosten oder dem Neubewertungsbetrag bilanziert.

- 39 Ein Unternehmen hat eine latente Steuerschuld für alle zu steuernden temporären Differenzen in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen und Anteilen an gemeinsamen Vereinbarungen zu bilanzieren, ausgenommen in dem Umfang, in dem die beiden folgenden Bedingungen erfüllt sind:
- (a) das Mutterunternehmen, der Anleger, das Partnerunternehmen oder der gemeinschaftlich Tätige ist in der Lage, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenz zu steuern; und
 - (b) es ist wahrscheinlich, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird.
- 40 Wenn ein Mutterunternehmen die Dividendenpolitik seines Tochterunternehmens beherrscht, ist es in der Lage, den Zeitpunkt der Auflösung der temporären Differenzen in Verbindung mit diesen Anteilen zu steuern (einschließlich der temporären Unterschiede, die nicht nur aus thesaurierten Gewinnen, sondern auch aus Unterschiedsbeträgen infolge von Währungsumrechnung resultieren). Außerdem wäre es häufig in der Praxis nicht möglich, den Betrag der Ertragsteuern zu bestimmen, der bei Auflösung der temporären Differenz zahlbar wäre. Daher hat das Mutterunternehmen eine latente Steuerschuld nicht zu bilanzieren, wenn es bestimmt hat, dass diese Gewinne in absehbarer Zeit nicht ausgeschüttet werden. Die gleichen Überlegungen gelten für Anteile an Zweigniederlassungen.
- 41 Ein Unternehmen weist die nicht monetären Vermögenswerte und Schulden in seiner funktionalen Währung aus (siehe IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen*). Wird das zu versteuernde Ergebnis oder der

steuerliche Verlust (und somit die steuerliche Basis seiner nicht monetären Vermögenswerte und Schulden) in der Fremdwährung ausgedrückt, so haben Änderungen der Wechselkurse temporäre Differenzen zur Folge, woraus sich eine latente Steuerschuld oder (unter Beachtung des Paragraphen 24) ein latenter Steueranspruch ergibt. Die sich ergebende latente Steuer wird im Gewinn oder Verlust erfasst (siehe Paragraph 58).

- 42 Ein Investor an einem assoziierten Unternehmen beherrscht dieses Unternehmen nicht und ist im Regelfall nicht in einer Position, dessen Dividendenpolitik zu bestimmen. Daher bilanziert ein Investor eine latente Steuerschuld aus einer zu versteuernden temporären Differenz in Verbindung mit seinem Anteil am assoziierten Unternehmen, falls nicht in einem Vertrag bestimmt ist, dass die Gewinne des assoziierten Unternehmens in absehbarer Zeit nicht ausgeschüttet werden. In einigen Fällen ist ein Investor möglicherweise nicht in der Lage, den Betrag der Steuern zu ermitteln, die bei der Realisierung der Anschaffungskosten seiner Anteile an einem assoziierten Unternehmen fällig wären. Er kann jedoch in solchen Fällen ermitteln, dass diese einem Mindestbetrag entsprechen oder ihn übersteigen. In solchen Fällen wird die latente Steuerschuld mit diesem Betrag bewertet.
- 43 Die zwischen den Parteien einer gemeinsamen Vereinbarung getroffene Vereinbarung befasst sich im Regelfall mit der Gewinnaufteilung und der Festsetzung, ob Entscheidungen in diesen Angelegenheiten die einstimmige Zustimmung aller Parteien oder einer Gruppe der Parteien erfordern. Wenn das Partnerunternehmen oder der gemeinschaftlich Tätige den zeitlichen Verlauf der Ausschüttung seines Anteils an den Gewinnen der gemeinsamen Vereinbarung steuern kann und wenn es wahrscheinlich ist, dass sein Gewinnanteil in absehbarer Zeit nicht ausgeschüttet wird, wird keine latente Steuerschuld bilanziert.
- 44 Ein Unternehmen hat einen latenten Steueranspruch für alle abzugsfähigen temporären Differenzen aus Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an gemeinsamen Vereinbarungen ausschließlich in dem Umfang zu bilanzieren, in dem es wahrscheinlich ist,
 (a) dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit auflösen wird; und
 (b) dass das zu versteuernde Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die temporäre Differenz verwendet werden kann.
- 45 Bei der Entscheidung, ob ein latenter Steueranspruch für abzugsfähige temporäre Differenzen in Verbindung mit seinen Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie seinen Anteilen an gemeinsamen Vereinbarungen zu bilanzieren ist, hat ein Unternehmen die in den Paragraphen 28 bis 31 beschriebenen Anwendungsleitlinien zu beachten.

BEWERTUNG

- 46 Tatsächliche Ertragsteuerschulden (Ertragsteueransprüche) für die laufende Periode und für frühere Perioden sind mit dem Betrag zu bewerten, in dessen Höhe eine Zahlung an die Steuerbehörden (eine Erstattung von den Steuerbehörden) erwartet wird, und zwar auf der Grundlage von Steuersätzen (und Steuervorschriften), die am Abschlussstichtag gelten oder in Kürze gelten werden.
- 47 Latente Steueransprüche und latente Steuerschulden sind anhand der Steuersätze zu bewerten, deren Gültigkeit für die Periode, in der ein Vermögenswert realisiert wird oder eine Schuld erfüllt wird, erwartet wird. Dabei werden die Steuersätze (und Steuervorschriften) verwendet, die zum Abschlussstichtag gültig oder angekündigt sind.
- 48 Tatsächliche und latente Steueransprüche und Steuerschulden sind im Regelfall anhand der Steuersätze (und Steuervorschriften) zu bewerten, die Gültigkeit haben. In manchen Steuergesetzgebungen hat die Ankündigung von Steuersätzen (und Steuervorschriften) durch die Regierung jedoch die Wirkung einer tatsächlichen Inkraftsetzung. Die Inkraftsetzung kann erst mehrere Monate nach der Ankündigung erfolgen. Unter diesen Umständen sind Steueransprüche und Steuerschulden auf der Grundlage des angekündigten Steuersatzes (und der angekündigten Steuervorschriften) zu bewerten.
- 49 Sind unterschiedliche Steuersätze auf unterschiedliche Höhen des zu versteuernden Ergebnisses anzuwenden, sind latente Steueransprüche und latente Steuerschulden mit den Durchschnittssätzen zu bewerten, deren Anwendung für das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) in den Perioden erwartet wird, in denen sich die temporären Unterschiede erwartungsgemäß auflösen werden.
- 50 [gestrichen]

- 51 Die Bewertung latenter Steuerschulden und latenter Steueransprüche hat die steuerlichen Konsequenzen zu berücksichtigen, die daraus resultieren, in welcher Art und Weise ein Unternehmen zum Abschlussstichtag erwartet, den Buchwert seiner Vermögenswerte zu realisieren oder seiner Schulden zu erfüllen.
- 51A Gemäß mancher Steuergesetzgebungen kann die Art und Weise, in der ein Unternehmen den Buchwert eines Vermögenswerts realisiert oder den Buchwert einer Schuld erfüllt, entweder einen oder beide der folgenden Parameter beeinflussen:
- den anzuwendenden Steuersatz, wenn das Unternehmen den Buchwert des Vermögenswerts realisiert oder den Buchwert der Schuld erfüllt; und
 - die steuerliche Basis des Vermögenswerts (der Schuld).
- In solchen Fällen misst ein Unternehmen latente Steuerschulden und latente Steueransprüche unter Anwendung des Steuersatzes und der steuerlichen Basis, die der erwarteten Art und Weise der Realisierung oder der Erfüllung entsprechen.

Beispiel A

Ein Sachanlageposten hat einen Buchwert von 100 und eine steuerliche Basis von 60. Ein Steuersatz von 20 % wäre bei einem Verkauf des Postens anwendbar, und ein Steuersatz von 30 % wäre bei anderen Erträgen anwendbar.

Das Unternehmen bilanziert eine latente Steuerschuld von 8 (20 % von 40), falls es erwartet, den Posten ohne weitere Nutzung zu verkaufen, und eine latente Steuerschuld von 12 (30 % von 40), falls es erwartet, den Posten zu behalten und durch seine Nutzung seinen Buchwert zu realisieren.

Beispiel B

Ein Sachanlageposten mit Anschaffungskosten von 100 und einem Buchwert von 80 wird mit 150 neu bewertet. Für steuerliche Zwecke erfolgt keine entsprechende Bewertungsanpassung. Die kumulierte Abschreibung für steuerliche Zwecke ist 30, und der Steuersatz beträgt 30 %. Falls der Posten für mehr als die Anschaffungskosten verkauft wird, wird die kumulierte Abschreibung von 30 in das zu versteuernde Ergebnis einbezogen, die Verkaufserlöse, welche die Anschaffungskosten übersteigen, sind aber nicht zu versteuern.

Die steuerliche Basis des Postens ist 70, und es liegt eine zu versteuernde temporäre Differenz von 80 vor. Falls das Unternehmen erwartet, den Buchwert durch die Nutzung des Postens zu realisieren, muss es ein zu versteuerndes Ergebnis von 150 erzeugen, kann aber lediglich Abschreibungen von 70 in Abzug bringen. Auf dieser Grundlage besteht eine latente Steuerschuld von 24 (30 % von 80). Erwartet das Unternehmen die Realisierung des Buchwerts durch den sofortigen Verkauf des Postens für 150, wird die latente Steuerschuld wie folgt berechnet:

	Zu versteuernde temporäre Differenzen	Steuersatz	Latente Steuerschuld
Kumulierte steuerliche Abschreibung	30	30 %	9
Die Anschaffungskosten übersteigender Erlös	<u>50</u>	Null	<u>–</u>
Summe	<u><u>80</u></u>		<u><u>9</u></u>

(Hinweis: Gemäß Paragraph 61A wird die zusätzliche latente Steuer, die aus der Neubewertung erwächst, im sonstigen Ergebnis erfasst.)

Beispiel C

Der Sachverhalt entspricht Beispiel B, mit folgender Ausnahme: Falls der Posten für mehr als die Anschaffungskosten verkauft wird, wird die kumulierte steuerliche Abschreibung in das zu versteuernde Ergebnis aufgenommen (besteuert zu 30 %) und der Verkaufserlös wird mit 40 % besteuert (nach Abzug von inflationsbereinigten Anschaffungskosten von 110).

Falls das Unternehmen erwartet, den Buchwert durch Nutzung des Postens zu realisieren, muss es ein zu versteuerndes Ergebnis von 150 erzeugen, kann aber lediglich Abschreibungen von 70 in Abzug bringen. Auf dieser Grundlage beträgt die steuerliche Basis 70, besteht eine zu versteuernde temporäre Differenz von 80, und – wie in Beispiel B – eine latente Steuerschuld von 24 (30 % von 80).

Falls das Unternehmen erwartet, den Buchwert durch den sofortigen Verkauf des Postens für 150 zu realisieren, kann es die indizierten Anschaffungskosten von 110 in Abzug bringen. Der Reinerlös von 40 wird mit 40 % besteuert. Zusätzlich wird die kumulierte Abschreibung von 30 in das zu versteuernde Ergebnis mit aufgenom-

men und mit 30 % besteuert. Auf dieser Grundlage beträgt die steuerliche Basis 80 (110 abzüglich 30), besteht eine zu versteuernde temporäre Differenz von 70 und eine latente Steuerschuld von 25 (40 % von 40 und 30 % von 30). Ist die steuerliche Basis in diesem Beispiel nicht unmittelbar erkennbar, kann es hilfreich sein, das in Paragraph 10 beschriebene Grundprinzip heranzuziehen.

(Hinweis: Gemäß Paragraph 61A wird die zusätzliche latente Steuer, die aus der Neubewertung erwächst, im sonstigen Ergebnis erfasst.)

- 51B** Führt ein nach dem Neubewertungsmodell in IAS 16 bewerteter nicht abschreibungsfähiger Vermögenswert zu einer latenten Steuerschuld oder einem latenten Steueranspruch, ist bei der Bewertung der latenten Steuerschuld oder des latenten Steueranspruchs den steuerlichen Konsequenzen der Realisierung des Buchwerts dieses Vermögenswerts durch Verkauf Rechnung zu tragen, unabhängig davon, nach welcher Methode der Buchwert ermittelt worden ist. Sieht das Steuerrecht für den aus dem Verkauf eines Vermögenswerts zu versteuernden Betrag einen anderen Steuersatz vor als für den aus der Nutzung eines Vermögenswerts zu versteuernden Betrag, so ist bei der Bewertung der im Zusammenhang mit einem nicht abschreibungsfähigen Vermögenswert stehenden latenten Steuerschuld oder des entsprechenden latenten Steueranspruchs deshalb erstgenannter Steuersatz anzuwenden.
- 51C** Führt eine nach dem Zeitwertmodell in IAS 40 bewertete, als Finanzinvestition gehaltene Immobilie zu einer latenten Steuerschuld oder einem latenten Steueranspruch, besteht die widerlegbare Vermutung, dass der Buchwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie bei Verkauf realisiert wird. Sofern diese Vermutung nicht widerlegt ist, ist bei der Bewertung der latenten Steuerschuld oder des latenten Steueranspruchs daher den steuerlichen Konsequenzen einer vollständigen Realisierung des Buchwerts der Immobilie durch Verkauf Rechnung zu tragen. Diese Vermutung ist widerlegt, wenn die als Finanzinvestition gehaltene Immobilie abschreibungsfähig ist und im Rahmen eines Geschäftsmodells gehalten wird, das darauf abzielt, im Laufe der Zeit im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen dieser Immobilie aufzubrechen, anstatt sie zu verkaufen. Wird die Vermutung widerlegt, gelten die Anforderungen der Paragraphen 51 und 51A.

Beispiel zur Veranschaulichung des Paragraphen 51C

Eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie mit Anschaffungskosten von 100 und einem beizulegenden Zeitwert von 150 wird nach dem Zeitwertmodell in IAS 40 bewertet. Sie umfasst ein Grundstück mit Anschaffungskosten von 40 und einem beizulegenden Zeitwert von 60 sowie ein Gebäude mit Anschaffungskosten von 60 und einem beizulegenden Zeitwert von 90. Die Nutzungsdauer des Grundstücks ist unbegrenzt.

Die kumulative Abschreibung des Gebäudes zu Steuerzwecken beträgt 30. Nicht realisierte Veränderungen beim beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie wirken sich nicht auf den zu versteuernden Gewinn aus. Wird die als Finanzinvestition gehaltene Immobilie für mehr als die Anschaffungskosten verkauft, wird die Wertaufholung der kumulierten steuerlichen Abschreibung von 30 in den zu versteuernden Gewinn aufgenommen und mit einem regulären Satz von 30 % versteuert. Für Verkaufserlöse, die über die Anschaffungskosten hinausgehen, sieht das Steuerrecht Sätze von 25 % (Vermögenswerte, die weniger als zwei Jahre gehalten werden) und 20 % (Vermögenswerte, die zwei Jahre oder länger gehalten werden) vor.

Da die als Finanzinvestition gehaltene Immobilie nach dem Zeitwertmodell in IAS 40 bewertet wird, besteht die widerlegbare Vermutung, dass das Unternehmen den Buchwert dieser Immobilie zur Gänze über Verkauf realisieren wird. Wird diese Vermutung nicht widerlegt, spiegelt die latente Steuer auch dann die steuerlichen Konsequenzen der vollständigen Realisierung des Buchwerts der Immobilie durch Verkauf wider, wenn das Unternehmen vor dem Verkauf mit Mieteinnahmen aus dieser Immobilie rechnet.

Bei Verkauf ist die steuerliche Basis des Grundstücks 40 und liegt eine zu versteuernde temporäre Differenz von 20 (60 – 40) vor. Bei Verkauf ist die steuerliche Basis des Gebäudes 30 (60 – 30) und es liegt eine zu versteuernde temporäre Differenz von 60 (90 – 30) vor. Damit beträgt die zu versteuernde temporäre Differenz für die als Finanzinvestition gehaltene Immobilie insgesamt 80 (20 + 60).

Gemäß Paragraph 47 ist der Steuersatz der für die Periode, in der die als Finanzinvestition gehaltene Immobilie realisiert wird, erwartete Satz. Falls das Unternehmen erwartet, die Immobilie nach einer mehr als zweijährigen Haltezeit zu veräußern, errechnet sich die daraus resultierende latente Steuerschuld deshalb wie folgt:

	Zu versteuernde temporäre Differenz	Steuersatz	Latente Steuerschuld
Kumulierte steuerliche Abschreibung	30	30 %	9
Die Anschaffungskosten übersteigender Erlös	<u>50</u>	20 %	<u>10</u>
Summe	<u>80</u>		<u>19</u>

Falls das Unternehmen erwartet, die Immobilie nach einer weniger als zweijährigen Haltezeit zu veräußern, würde in der obigen Berechnung auf die über die Anschaffungskosten hinausgehenden Erlöse anstelle des Satzes von 20 % ein Satz von 25 % angewandt.

Wird das Gebäude stattdessen im Rahmen eines Geschäftsmodells gehalten, das nicht auf Veräußerung, sondern im Wesentlichen auf Verbrauch des gesamten wirtschaftlichen Nutzens im Laufe der Zeit abzielt, wäre diese Vermutung für das Gebäude widerlegt. Das Grundstück dagegen ist nicht abschreibungsfähig. Für das Grundstück wäre die Vermutung der Realisierung durch Verkauf deshalb nicht widerlegt. Dementsprechend würde die latente Steuerschuld die steuerlichen Konsequenzen einer Realisierung des Buchwerts des Gebäudes durch Nutzung und des Buchwerts des Grundstücks durch Verkauf widerspiegeln.

Bei Nutzung ist die steuerliche Basis des Gebäudes 30 ($60 - 30$) und liegt eine zu versteuernde temporäre Differenz von 60 ($90 - 30$) vor, woraus sich eine latente Steuerschuld von 18 (30 % von 60) ergibt.

Bei Verkauf ist die steuerliche Basis des Grundstücks 40 und liegt eine zu versteuernde temporäre Differenz von 20 ($60 - 40$) vor, woraus sich eine latente Steuerschuld von 4 (20 % von 20) ergibt.

Wird die Vermutung der Realisierung durch Verkauf für das Gebäude widerlegt, beträgt die latente Steuerschuld für die als Finanzinvestition gehaltene Immobilie folglich 22 ($18 + 4$).

- 51D** Die widerlegbare Vermutung nach Paragraph 51C gilt auch dann, wenn sich aus der Bewertung einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie bei einem Unternehmenszusammenschluss eine latente Steuerschuld oder ein latenter Steueranspruch ergibt und das Unternehmen diese als Finanzinvestition gehaltene Immobilie in der Folge nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts bewertet.
- 51E** Von den Paragraphen 51B–51D unberührt bleibt die Pflicht, bei Ansatz und Bewertung latenter Steueransprüche nach den Grundsätzen der Paragraphen 24–33 (abzugsfähige temporäre Differenzen) und 34–36 (noch nicht genutzte steuerliche Verluste und noch nicht genutzte Steuergutschriften) dieses Standards zu verfahren.
- 52A** In manchen Ländern sind Ertragsteuern einem erhöhten oder verminderten Steuersatz unterworfen, falls das Nettoergebnis oder die Gewinnrücklagen teilweise oder vollständig als Dividenden an die Eigentümer des Unternehmens ausgezahlt werden. In einigen anderen Ländern werden Ertragsteuern erstattet oder sind nachzuzahlen, falls das Nettoergebnis oder die Gewinnrücklagen teilweise oder vollständig als Dividenden an die Eigentümer des Unternehmens ausgezahlt werden. Unter diesen Umständen sind die tatsächlichen und latenten Steueransprüche bzw. Steuerschulden mit dem Steuersatz, der auf nicht ausgeschüttete Gewinne anzuwenden ist, zu bewerten.
- 52B** Unter den in Paragraph 52A beschriebenen Umständen sind die ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividendenzahlungen zu erfassen, wenn die Verpflichtung zur Dividendenausschüttung erfasst wird. Die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Dividendenzahlungen sind mehr mit Geschäften oder Ereignissen der Vergangenheit verbunden als mit der Ausschüttung an die Eigentümer. Deshalb werden die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Dividendenzahlungen, wie in Paragraph 58 gefordert, im Gewinn oder Verlust der Periode erfasst, es sei denn, dass sich die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Dividendenzahlungen aus den Umständen ergeben, die in Paragraph 58 (a) und (b) beschrieben sind.

Beispiel zur Veranschaulichung der Paragraphen 52A und 52B

Das folgende Beispiel behandelt die Bewertung von tatsächlichen und latenten Steueransprüchen und -verbindlichkeiten eines Unternehmens in einem Land, in dem die Ertragsteuern auf nicht ausgeschüttete Gewinne (50 %) höher sind und ein Betrag erstattet wird, wenn die Gewinne ausgeschüttet werden. Der Steuersatz auf ausgeschüttete Gewinne beträgt 35 %. Am Abschlussstichtag, 31. Dezember 20X1, hat das Unternehmen keine Verbindlichkeiten für Dividenden, die zur Auszahlung nach dem Abschlussstichtag vorgeschlagen oder beschlossen wurden, passiviert. Daraus resultiert, dass im Jahr 20X1 keine Dividenden berücksichtigt wurden. Das zu versteuernde Einkommen für das Jahr 20X1 beträgt 100 000. Die zu versteuernde temporäre Differenz für das Jahre 20X1 beträgt 40 000.

Das Unternehmen erfasst eine tatsächliche Steuerschuld und einen tatsächlichen Steueraufwand von 50 000. Es wird kein Vermögenswert für den potenziell für künftige Dividendenzahlungen zu erstattenden Betrag bilanziert. Das Unternehmen bilanziert auch eine latente Steuerschuld und einen latenten Steueraufwand von 20 000 (50 % von 40 000), die die Ertragsteuern darstellen, die das Unternehmen bezahlen wird, wenn, es den Buchwert der Vermögenswerte realisiert oder den Buchwert der Schulden erfüllt, und zwar auf der Grundlage des Steuersatzes für nicht ausgeschüttete Gewinne.

Am 15. März 20X2 bilanziert das Unternehmen Dividenden aus früheren Betriebsergebnissen in Höhe von 10 000 als Verbindlichkeiten.

Das Unternehmen bilanziert am 15. März 20X2 die Erstattung von Ertragsteuern in Höhe von 1 500 (15 % der als Verbindlichkeit bilanzierten Dividendenzahlung) als einen tatsächlichen Steuererstattungsanspruch und als eine Minderung des Ertragsteueraufwands für das Jahr 20X2.

- 53 Latente Steueransprüche und latente Steuerschulden sind nicht abzuzinsen.
- 54 Die verlässliche Bestimmung latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden auf der Grundlage einer Abzinsung erfordert eine detaillierte Aufstellung des zeitlichen Verlaufs der Auflösung jeder temporären Differenz. In vielen Fällen ist eine solche Aufstellung nicht durchführbar oder aufgrund ihrer Komplexität nicht vertretbar. Demzufolge ist die Verpflichtung zu einer Abzinsung latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden nicht sachgerecht. Ein Wahlrecht zur Abzinsung würde zu latenten Steueransprüchen und latenten Steuerschulden führen, die zwischen den Unternehmen nicht vergleichbar wären. Daher ist gemäß diesem Standard die Abzinsung latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden weder erforderlich noch gestattet.
- 55 Die Bestimmung temporärer Differenzen erfolgt aufgrund des Buchwerts eines Vermögenswerts oder einer Schuld. Dies trifft auch dann zu, wenn der Buchwert seinerseits auf Grundlage einer Abzinsung ermittelt wurde, beispielsweise im Falle von Pensionsverpflichtungen (siehe IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*).
- 56 Der Buchwert eines latenten Steueranspruchs ist zu jedem Abschlussstichtag zu überprüfen. Ein Unternehmen hat den Buchwert eines latenten Steueranspruchs in dem Umfang zu mindern, in dem es nicht mehr wahrscheinlich ist, dass ein ausreichend zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, um sich den latenten Steueranspruch entweder teilweise oder insgesamt zu Nutze zu machen. Alle derartigen Minderungen sind in dem Umfang wieder aufzuheben, in dem es wahrscheinlich wird, dass ein ausreichend zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird.

ANSATZ TATSÄCHLICHER UND LATENTER STEUERN

- 57 Die Bilanzierung der Auswirkungen tatsächlicher und latenter Steuern eines Geschäftsvorfalles oder eines anderen Ereignisses hat mit der Bilanzierung des Geschäftsvorfalles oder des Ereignisses selbst konsistent zu sein. Dieses Prinzip wird in den Paragraphen 58 bis 68C festgelegt.

Erfassung im Gewinn oder Verlust

- 58 Tatsächliche und latente Steuern sind als Ertrag oder Aufwand zu erfassen und in den Gewinn oder Verlust einzubeziehen, ausgenommen in dem Umfang, in dem die Steuer herrührt aus:
- einem Geschäftsvorfall oder Ereignis, der bzw. das in der gleichen oder einer anderen Periode außerhalb des Gewinns oder Verlusts entweder im sonstigen Ergebnis oder direkt im Eigenkapital angesetzt wird (siehe Paragraphen 61A bis 65); oder
 - einem Unternehmenszusammenschluss (siehe Paragraphen 66 bis 68).
- 59 Die meisten latenten Steuerschulden und latenten Steueransprüche entstehen dort, wo Ertrag oder Aufwand in das bilanzielle Ergebnis vor Steuern einer Periode einbezogen werden, jedoch im zu versteuernden Ergebnis (steuerlichen Verlust) einer davon unterschiedlichen Periode erfasst werden. Die sich daraus ergebende latente Steuer wird im Gewinn oder Verlust erfasst. Beispiele dafür sind:
- Zinsen, Nutzungsentgelte oder Dividenden werden rückwirkend geleistet und in das bilanzielle Ergebnis vor Steuern auf Grundlage einer zeitlichen Zuordnung gemäß IAS 18 *Umsatzerlöse* einbezogen, die Berücksichtigung im zu versteuernden Ergebnis (steuerlichen Verlust) erfolgt aber auf Grundlage des Zahlungsmittelflusses; und
 - Aufwendungen für immaterielle Vermögenswerte werden gemäß IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* aktiviert und im Gewinn oder Verlust abgeschrieben, der Abzug für steuerliche Zwecke erfolgt aber, wenn sie anfallen.
- 60 Der Buchwert latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden kann sich verändern, auch wenn der Betrag der damit verbundenen temporären Differenzen nicht geändert wird. Dies kann beispielsweise aus Folgendem resultieren:
- einer Änderung der Steuersätze oder Steuervorschriften;
 - einer erneuten Beurteilung der Realisierbarkeit latenter Steueransprüche; oder

(c) einer Änderung der erwarteten Art und Weise der Realisierung eines Vermögenswerts. Die sich ergebende latente Steuer ist im Gewinn oder Verlust zu erfassen, ausgenommen in dem Umfang, in dem sie sich auf Posten bezieht, welche früher außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst wurden (siehe Paragraph 63).

Posten, die außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst werden

- 61 [gestrichen]
- 61A Tatsächliche Ertragsteuern und latente Steuern sind außerhalb des Gewinns oder Verlusts zu erfassen, wenn sich die Steuer auf Posten bezieht, die in der gleichen oder einer anderen Periode außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst werden. Dementsprechend sind tatsächliche Ertragsteuern und latente Steuern in Zusammenhang mit Posten, die in der gleichen oder einer anderen Periode:
- im sonstigen Ergebnis erfasst werden, im sonstigen Ergebnis zu erfassen (siehe Paragraph 62).
 - direkt im Eigenkapital erfasst werden, direkt im Eigenkapital zu erfassen (siehe Paragraph 62A).
- 62 Die International Financial Reporting Standards verlangen oder erlauben die Erfassung bestimmter Posten im sonstigen Ergebnis. Beispiele solcher Posten sind:
- eine Änderung im Buchwert infolge einer Neubewertung von Sachanlagevermögen (siehe IAS 16); und
 - [gestrichen]
 - Währungsdifferenzen infolge einer Umrechnung des Abschlusses eines ausländischen Geschäftsbetriebs (siehe IAS 21).
 - [gestrichen]
- 62A Die International Financial Reporting Standards verlangen oder erlauben die unmittelbare Gutschrift oder Belastung bestimmter Posten im Eigenkapital. Beispiele solcher Posten sind:
- eine Anpassung des Anfangssaldos der Gewinnrücklagen infolge einer Änderung der Rechnungslegungsmethoden, die rückwirkend angewandt wird, oder infolge einer Fehlerkorrektur (siehe IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*); und
 - beim erstmaligen Ansatz der Eigenkapitalkomponente eines zusammengesetzten Finanzinstruments entstehende Beträge (siehe Paragraph 23).
- 63 In außergewöhnlichen Umständen kann es schwierig sein, den Betrag der tatsächlichen und latenten Steuer zu ermitteln, der sich auf Posten bezieht, die außerhalb des Gewinns oder Verlusts (entweder im sonstigen Ergebnis oder direkt im Eigenkapital) erfasst werden. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn:
- die Ertragsteuersätze abgestuft sind und es unmöglich ist, den Steuersatz zu ermitteln, zu dem ein bestimmter Bestandteil des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlusts) besteuert wurde;
 - eine Änderung des Steuersatzes oder anderer Steuervorschriften einen latenten Steueranspruch oder eine latente Steuerschuld beeinflusst, der bzw. die vollständig oder teilweise mit einem Posten in Zusammenhang steht, der vorher außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst wurde; oder
 - ein Unternehmen entscheidet, dass ein latenter Steueranspruch zu bilanzieren ist oder nicht mehr in voller Höhe zu bilanzieren ist und der latente Steueranspruch sich (insgesamt oder teilweise) auf einen Posten bezieht, der vorher außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst wurde.
- In solchen Fällen wird die tatsächliche und latente Steuer in Bezug auf Posten, die außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst werden, auf Basis einer angemessenen anteiligen Verrechnung der tatsächlichen und latenten Steuer des Unternehmens in der betreffenden Steuergesetzgebung errechnet, oder es wird ein anderes Verfahren gewählt, welches unter den vorliegenden Umständen eine sachgerechtere Verteilung ermöglicht.
- 64 IAS 16 legt nicht fest, ob ein Unternehmen in jeder Periode einen Betrag aus der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklagen zu übertragen hat, der dem Unterschiedsbetrag zwischen der planmäßigen Abschreibung eines neubewerteten Vermögenswerts und der planmäßigen Abschreibung auf Basis der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Vermögenswerts entspricht. Falls ein Unternehmen eine solche Übertragung durchführt, ist der zu übertragende Betrag nach Abzug aller damit verbundenen latenten Steuern zu ermitteln. Entsprechende Überlegungen finden Anwendung auf Übertragungen bei der Veräußerung von Sachanlagen.
- 65 Wird ein Vermögenswert für steuerliche Zwecke neubewertet und bezieht sich diese Neubewertung auf eine bilanzielle Neubewertung einer früheren Periode oder auf eine, die erwartungsgemäß in einer künftigen Periode durchgeführt werden soll, werden die steuerlichen Auswirkungen sowohl der Neubewertung des Vermögenswerts als auch der Anpassung der steuerlichen Basis in den Perioden im sonstigen Ergebnis erfasst, in denen sie sich ereignen. Ist die Neubewertung für steuerliche Zwecke jedoch nicht mit einer bilanziellen Neubewertung einer früheren oder einer für zukünftige Perioden erwarteten bilanziellen Neubewertung verbun-

den, werden die steuerlichen Auswirkungen der Anpassung der steuerlichen Basis im Gewinn oder Verlust erfasst.

- 65A Wenn ein Unternehmen Dividenden an seine Eigentümer zahlt, kann es sein, dass es erforderlich ist, einen Teil der Dividenden im Namen der Eigentümer an die Steuerbehörden zu zahlen. In vielen Ländern wird diese Steuer als Quellensteuer bezeichnet. Ein solcher Betrag, der an die Steuerbehörden zu zahlen ist oder gezahlt wurde, ist direkt mit dem Eigenkapital als Teil der Dividenden zu verrechnen.

Latente Steuern als Folge eines Unternehmenszusammenschlusses

- 66 Wie in den Paragraphen 19 und 26 (c) erläutert, können temporäre Unterschiede bei einem Unternehmenszusammenschluss entstehen. Gemäß IFRS 3 bilanziert ein Unternehmen alle sich ergebenden latenten Steueransprüche (in dem Umfang, wie sie die Ansatzkriterien des Paragraphen 24 erfüllen) oder latente Steuerschulden als identifizierbare Vermögenswerte und Schulden zum Erwerbszeitpunkt. Folglich beeinflussen jene latenten Steueransprüche und latenten Steuerschulden den Betrag des Geschäfts- oder Firmenwerts oder den Gewinn, der aus einem Erwerb zu einem Preis unter Marktwert erfasst wurde. Gemäß Paragraph 15 (a) setzt ein Unternehmen jedoch keine latenten Steuerschulden an, die aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts entstanden sind.
- 67 Infolge eines Unternehmenszusammenschlusses könnte sich die Wahrscheinlichkeit, dass ein Erwerber einen latenten Steueranspruch aus der Zeit vor dem Zusammenschluss realisiert, ändern. Ein Erwerber kann es für wahrscheinlich halten, dass er seinen eigenen latenten Steueranspruch, der vor dem Unternehmenszusammenschluss nicht angesetzt war, realisieren wird. Beispielsweise kann ein Erwerber in der Lage sein, den Vorteil seiner noch nicht genutzten steuerlichen Verluste gegen das zukünftige zu versteuernde Einkommen des erworbenen Unternehmens zu verwenden. Infolge eines Unternehmenszusammenschlusses könnte es alternativ nicht mehr wahrscheinlich sein, dass mit zukünftig zu versteuerndem Ergebnis der latente Steueranspruch realisiert werden kann. In solchen Fällen bilanziert der Erwerber eine Änderung des latenten Steueranspruchs in der Periode des Unternehmenszusammenschlusses, schließt diesen jedoch nicht als Teil der Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses ein. Deshalb berücksichtigt der Erwerber ihn bei der Bewertung des Geschäfts- oder Firmenwerts oder des Gewinns aus einem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert, der bei einem Unternehmenszusammenschluss erfasst wird, nicht.
- 68 Der potenzielle Nutzen eines ertragsteuerlichen Verlustvortrags oder anderer latenter Steueransprüche des erworbenen Unternehmens könnte die Kriterien für einen gesonderten Ansatz zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses nicht erfüllen, aber könnte nachträglich realisiert werden.
Ein Unternehmen hat erworbene latente Steuervorteile, die es nach dem Unternehmenszusammenschluss realisiert, wie folgt zu erfassen:
- (a) Erworbene latente Steuervorteile, die innerhalb des Bewertungszeitraums erfasst werden und sich aus neuen Informationen über Fakten und Umstände ergeben, die zum Erwerbszeitpunkt bestanden, sind zur Verringerung des Buchwerts eines Geschäfts- oder Firmenwerts, der in Zusammenhang mit diesem Erwerb steht, anzuwenden. Wenn der Buchwert dieses Geschäfts- oder Firmenwerts gleich Null ist, sind alle verbleibenden latenten Steuervorteile im Ergebnis zu erfassen.
 - (b) Alle anderen realisierten erworbenen latenten Steuervorteile sind im Ergebnis zu erfassen (oder nicht im Ergebnis, sofern es dieser Standards verlangt).

Tatsächliche und latente Steuern aus anteilsbasierten Vergütungen

- 68A In einigen Steuerrechtskreisen kann ein Unternehmen im Zusammenhang mit Vergütungen, die in Aktien, Aktienoptionen oder anderen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens abgegolten werden, einen Steuerabzug (d. h. einen Betrag, der bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses abzugsfähig ist) in Anspruch nehmen. Die Höhe dieses Steuerabzugs kann sich vom kumulativen Vergütungsaufwand unterscheiden und in einer späteren Bilanzierungsperiode anfallen. Beispielsweise kann ein Unternehmen in einigen Rechtskreisen den Verbrauch der als Entgelt für gewährte Aktienoptionen erhaltenen Arbeitsleistungen gemäß IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* als Aufwand erfassen, jedoch erst bei Ausübung der Aktienoptionen einen Steuerabzug geltend machen, dessen Höhe nach dem Aktienkurs des Unternehmens am Tag der Ausübung bemessen wird.
- 68B Wie bei den in den Paragraphen 9 und 26 (b) erörterten Forschungskosten ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Steuerwert der bisher erhaltenen Arbeitsleistungen (der von den Steuerbehörden als ein in künftigen Perioden abzugsfähiger Betrag anerkannt wird) und dem Buchwert von Null eine abzugsfähige temporäre Differenz, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat. Ist der Betrag, dessen Abzug in zukünftigen Perio-

den von den Steuerbehörden erlaubt ist, am Ende der Berichtsperiode nicht bekannt, ist er anhand der zu diesem Zeitpunkt verfügbaren Informationen zu schätzen. Wenn beispielsweise die Höhe des Betrags, der von den Steuerbehörden als in künftigen Perioden abzugsfähig anerkannt wird, vom Aktienkurs des Unternehmens zu einem künftigen Zeitpunkt abhängig ist, muss zur Ermittlung der abzugsfähigen temporären Differenz der Aktienkurs des Unternehmens am Ende der Berichtsperiode herangezogen werden.

- 68C** Wie in Paragraph 68A aufgeführt, kann sich der steuerlich absetzbare Betrag (oder der gemäß Paragraph 68B berechnete voraussichtliche künftige Steuerabzug) von dem dazugehörigen kumulativen Bezugsaufwand unterscheiden. Paragraph 58 des Standards verlangt, dass tatsächliche und latente Steuern als Ertrag oder Aufwand zu erfassen und in den Gewinn oder Verlust der Periode einzubeziehen sind, ausgenommen in dem Umfang, in dem die Steuer (a) aus einer Transaktion oder einem Ereignis herrührt, die bzw. das in der gleichen oder einer unterschiedlichen Periode außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst wird, oder (b) aus einem Unternehmenszusammenschluss. Wenn der steuerlich absetzbare Betrag (oder der geschätzte künftige Steuerabzug) den Betrag des dazugehörigen kumulativen Bezugsaufwands übersteigt, weist dies drauf hin, dass sich der Steuerabzug nicht nur auf den Bezugsaufwand, sondern auch auf einen Eigenkapitalposten bezieht. In dieser Situation ist der Überschuss der verbundenen tatsächlichen und latenten Steuern direkt im Eigenkapital zu erfassen.

DARSTELLUNG

Steueransprüche und Steuerschulden

69–70 [gestrichen]

Saldierung

- 71** Ein Unternehmen hat tatsächliche Steuererstattungsansprüche und tatsächliche Steuerschulden dann, und nur dann zu saldieren, wenn ein Unternehmen
- (a) einen Rechtsanspruch hat, die erfassten Beträge miteinander zu verrechnen; und
 - (b) beabsichtigt, entweder den Ausgleich auf Nettobasis herbeizuführen, oder gleichzeitig mit der Realisierung des betreffenden Vermögenswerts die dazugehörige Verbindlichkeit abzulösen.
- 72** Obwohl tatsächliche Steuererstattungsansprüche und Steuerschulden voneinander getrennt angesetzt und bewertet werden, erfolgt eine Saldierung in der Bilanz dann, wenn die Kriterien analog erfüllt sind, die für Finanzinstrumente in IAS 32 angegeben sind. Ein Unternehmen wird im Regelfall ein einklagbares Recht zur Aufrechnung eines tatsächlichen Steuererstattungsanspruchs gegen eine tatsächliche Steuerschuld haben, wenn diese in Verbindung mit Ertragsteuern stehen, die von der gleichen Steuerbehörde erhoben werden, und die Steuerbehörde dem Unternehmen gestattet, eine einzige Nettozahlung zu leisten oder zu empfangen.
- 73** In einem Konzernabschluss wird ein tatsächlicher Steuererstattungsanspruch eines Konzernunternehmens nur dann gegen eine tatsächliche Steuerschuld eines anderen Konzernunternehmens saldiert, wenn die betreffenden Unternehmen ein einklagbares Recht haben, nur eine einzige Nettozahlung zu leisten oder zu empfangen, und die Unternehmen beabsichtigen, auch lediglich eine Nettozahlung zu leisten oder zu empfangen bzw. gleichzeitig den Anspruch zu realisieren und die Schuld abzulösen.
- 74** Ein Unternehmen hat latente Steueransprüche und latente Steuerschulden dann, und nur dann zu saldieren, wenn
- (a) das Unternehmen ein einklagbares Recht zur Aufrechnung tatsächlicher Steuererstattungsansprüche gegen tatsächliche Steuerschulden hat; und
 - (b) die latenten Steueransprüche und die latenten Steuerschulden sich auf Ertragsteuern beziehen, die von der gleichen Steuerbehörde erhoben werden für
 - (i) entweder dasselbe Steuersubjekt; oder
 - (ii) unterschiedliche Steuersubjekte, die beabsichtigen, in jeder künftigen Periode, in der die Ablösung oder Realisierung erheblicher Beträge an latenten Steuerschulden bzw. Steueransprüchen zu erwarten ist, entweder den Ausgleich der tatsächlichen Steuerschulden und Erstattungsansprüche auf Nettobasis herbeizuführen oder gleichzeitig mit der Realisierung der Ansprüche die Verpflichtungen abzulösen.
- 75** Um das Erfordernis einer detaillierten Aufstellung des zeitlichen Verlaufs der Auflösung jeder einzelnen temporären Differenz zu vermeiden, verlangt dieser Standard von einem Unternehmen die Saldierung eines latenten Steueranspruchs gegen eine latente Steuerschuld des gleichen Steuersubjektes dann, und nur dann, wenn diese sich auf Ertragsteuern beziehen, die von der gleichen Steuerbehörde erhoben werden, und das Unterneh-

men einen einklagbaren Anspruch auf Aufrechnung der tatsächlichen Steuererstattungsansprüche gegen tatsächliche Steuerschulden hat.

- 76 In seltenen Fällen kann ein Unternehmen einen einklagbaren Anspruch auf Aufrechnung haben und beabsichtigen, nur für einige Perioden einen Ausgleich auf Nettobasis durchzuführen, aber nicht für andere. In solchen seltenen Fällen kann eine detaillierte Aufstellung erforderlich sein, damit verlässlich festgestellt werden kann, ob die latente Steuerschuld eines Steuersubjekts zu erhöhten Steuerzahlungen in der gleichen Periode führen wird, in der ein latenter Steueranspruch eines anderen Steuersubjekts zu verminderten Zahlungen dieses zweiten Steuersubjekts führen wird.

Steueraufwand

Der gewöhnlichen Tätigkeit zuzurechnender Steueraufwand (Steuerertrag)

- 77 Der der gewöhnlichen Tätigkeit zuzurechnende Steueraufwand (Steuerertrag) ist in der/den Darstellung/en von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis als Ergebnisbestandteil darzustellen.
- 77A [gestrichen]

Währungsdifferenzen aus latenten Auslandssteuerschulden oder -ansprüchen

- 78 IAS 21 verlangt die Erfassung bestimmter Währungsdifferenzen als Aufwand oder Ertrag, legt aber nicht fest, wo solche Unterschiedsbeträge in der Gesamtergebnisrechnung auszuweisen sind. Sind entsprechend Währungsdifferenzen aus latenten Auslandssteuerschulden oder latenten Auslandssteueransprüchen in der Gesamtergebnisrechnung erfasst, können demzufolge solche Unterschiedsbeträge auch als latenter Steueraufwand (Steuerertrag) ausgewiesen werden, falls anzunehmen ist, dass dieser Ausweis für die Informationsinteressen der Abschlussadressaten am geeignetsten ist.

ANGABEN

- 79 Die Hauptbestandteile des Steueraufwands (Steuerertrags) sind getrennt anzugeben.
- 80 Zu den Bestandteilen des Steueraufwands (Steuerertrags) kann Folgendes gehören:
- (a) tatsächlicher Steueraufwand (Steuerertrag);
 - (b) alle in der Periode erfassten Anpassungen für periodenfremde tatsächliche Ertragsteuern;
 - (c) der Betrag des latenten Steueraufwands (Steuerertrags), der auf das Entstehen bzw. die Auflösung temporärer Differenzen zurückzuführen ist;
 - (d) der Betrag des latenten Steueraufwands (Steuerertrags), der auf Änderungen der Steuersätze oder der Einführung neuer Steuern beruht;
 - (e) der Betrag der Minderung des tatsächlichen Ertragsteueraufwands aufgrund der Nutzung bisher nicht berücksichtigter steuerlicher Verluste, aufgrund von Steuergutschriften oder infolge einer bisher nicht berücksichtigten temporären Differenz einer früheren Periode;
 - (f) der Betrag der Minderung des latenten Steueraufwands aufgrund bisher nicht berücksichtigter steuerlicher Verluste, aufgrund von Steuergutschriften oder infolge einer bisher nicht berücksichtigten temporären Differenz einer früheren Periode;
 - (g) der latente Steueraufwand infolge einer Abwertung oder Aufhebung einer früheren Abwertung eines latenten Steueranspruchs gemäß Paragraph 56; und
 - (h) der Betrag des Ertragsteueraufwands (Ertragsteuerertrags), der aus Änderungen der Rechnungslegungsmethoden und Fehlern resultiert, die nach IAS 8 im Gewinn oder Verlust erfasst wurden, weil sie nicht rückwirkend berücksichtigt werden können.
- 81 Weiterhin ist ebenfalls getrennt anzugeben:
- (a) die Summe des Betrags tatsächlicher und latenter Steuern resultierend aus Posten, die direkt dem Eigenkapital belastet oder gutgeschrieben werden (siehe Paragraph 62A);
 - (ab) der mit jedem Bestandteil des sonstigen Ergebnisses in Zusammenhang stehende Ertragsteuerbetrag (siehe Paragraph 62 und IAS 1 (überarbeitet 2007);
 - (b) [gestrichen];
 - (c) eine Erläuterung der Beziehung zwischen Steueraufwand (Steuerertrag) und dem bilanziellen Ergebnis vor Steuern alternativ in einer der beiden folgenden Formen:
 - (i) eine Überleitungsrechnung zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und dem Produkt aus dem bilanziellen Ergebnis vor Steuern und dem anzuwendenden Steuersatz (den anzuwendenden

- Steuersätzen), wobei auch die Grundlage anzugeben ist, auf der der anzuwendende Steuersatz berechnet wird oder die anzuwendenden Steuersätze berechnet werden; oder
- (ii) eine Überleitungsrechnung zwischen dem durchschnittlichen effektiven Steuersatz und dem anzuwendenden Steuersatz, wobei ebenfalls die Grundlage anzugeben ist, auf welcher der anzuwendende Steuersatz errechnet wurde;
- (d) eine Erläuterung zu Änderungen des anzuwendenden Steuersatzes bzw. der anzuwendenden Steuersätze im Vergleich zu der vorherigen Bilanzierungsperiode;
 - (e) der Betrag (und, falls erforderlich, das Datum des Verfalls) der abzugsfähigen temporären Differenzen, der noch nicht genutzten steuerlichen Verluste und der noch nicht genutzten Steuergutschriften, für welche in der Bilanz kein latenter Steueranspruch angesetzt wurde;
 - (f) die Summe des Betrags temporärer Differenzen im Zusammenhang mit Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an gemeinsamen Vereinbarungen, für die keine latenten Steuerschulden bilanziert worden sind (siehe Paragraph 39);
 - (g) bezüglich jeder Art temporärer Unterschiede und jeder Art noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und noch nicht genutzter Steuergutschriften:
 - (i) der Betrag der latenten Steueransprüche und latenten Steuerschulden, die in der Bilanz für jede dargestellte Periode angesetzt wurden;
 - (ii) der Betrag des im Gewinn oder Verlust erfassten latenten Steuerertrags oder Steueraufwands, falls dies nicht bereits aus den Änderungen der in der Bilanz angesetzten Beträge hervorgeht;
 - (h) der Steueraufwand hinsichtlich aufgebener Geschäftsbereiche für:
 - (i) den auf die Aufgabe entfallenden Gewinn bzw. Verlust; und
 - (ii) der Gewinn oder Verlust, soweit er aus der gewöhnlichen Tätigkeit des aufgegebenen Geschäftsreiches resultiert, zusammen mit den Vergleichszahlen für jede dargestellte frühere Periode;
 - (i) der Betrag der ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividendenzahlungen an die Anteilseigner des Unternehmens, die vorgeschlagen oder beschlossen wurden, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wurde, die aber nicht als Verbindlichkeit im Abschluss bilanziert wurden;
 - (j) wenn ein Unternehmenszusammenschluss, bei dem das Unternehmen der Erwerber ist, eine Änderung des Betrags verursacht, der für die latenten Steueransprüche vor dem Erwerb ausgewiesen wurde (siehe Paragraph 67), der Betrag dieser Änderung; und
 - (k) wenn die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen latenten Steuervorteile nicht zum Erwerbszeitpunkt erfasst wurden sondern erst danach (siehe Paragraph 68), eine Beschreibung des Ereignisses oder der Änderung des Umstands, welche begründen, dass die latenten Steuervorteile erfasst werden.
- 82** Ein Unternehmen hat den Betrag eines latenten Steueranspruchs und die substanziellen Hinweise für seinen Ansatz anzugeben, wenn
- (a) die Realisierung des latenten Steueranspruchs von künftigen zu versteuernden Ergebnissen abhängt, die höher als die Ergebniseffekte aus der Auflösung bestehender zu versteuernder temporärer Differenzen sind; und
 - (b) das Unternehmen in der laufenden Periode oder der Vorperiode im gleichen Steuerrechtskreis, auf den sich der latente Steueranspruch bezieht, Verluste erlitten hat.
- 82A** Unter den Umständen, wie sie in Paragraph 52A beschrieben sind, hat ein Unternehmen die Art der potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen, die sich durch die Zahlung von Dividenden an die Eigentümer ergeben, anzugeben. Zusätzlich hat das Unternehmen die Beträge der potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen, die praktisch bestimmbar sind, anzugeben und ob irgendwelche nicht bestimmbar potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen vorhanden sind.
- 83** [gestrichen]
- 84** Die gemäß Paragraph 81 (c) verlangten Angaben ermöglichen es Abschlussadressaten, zu verstehen, ob die Beziehung zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und bilanziellen Ergebnis vor Steuern ungewöhnlich ist, und die maßgeblichen Faktoren zu verstehen, die diese Beziehung in der Zukunft beeinflussen könnten. Die Beziehung zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und dem bilanziellen Ergebnis vor Steuern kann durch steuerfreie Umsatzerlöse, bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlusts) nicht abzugsfähigen Aufwand sowie durch die Auswirkungen steuerlicher Verluste und ausländischer Steuersätze beeinflusst werden.
- 85** Bei der Erklärung der Beziehung zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und dem bilanziellen Ergebnis vor Steuern ist ein Steuersatz anzuwenden, der für die Informationsinteressen der Abschlussadressaten am geeignetsten ist. Häufig ist der geeignetste Steuersatz der inländische Steuersatz des Landes, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat. Dabei werden in die nationalen Steuersätze alle lokalen Steuern einbezogen, die ent-

sprechend eines im Wesentlichen vergleichbaren Niveaus des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlusts) berechnet werden. Für ein Unternehmen, das in verschiedenen Steuerrechtskreisen tätig ist, kann es sinnvoller sein, anhand der für die einzelnen Steuerrechtskreise gültigen inländischen Steuersätze verschiedene Überleitungsrechnungen zu erstellen und diese zusammenzufassen. Das folgende Beispiel zeigt, wie sich die Auswahl des anzuwendenden Steuersatzes auf die Darstellung der Überleitungsrechnung auswirkt.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 85

In 19X2 erzielt ein Unternehmen in seinem eigenen Steuerrechtskreis (Land A) ein Ergebnis vor Ertragsteuern von 1 500 (19X1: 2 000) und in Land B von 1 500 (19X1: 500). Der Steuersatz beträgt 30 % in Land A und 20 % in Land B. In Land A sind Aufwendungen von 100 (19X1: 200) steuerlich nicht abzugsfähig.

Nachstehend ein Beispiel einer Überleitungsrechnung für einen inländischen Steuersatz.

	19X1	19X2
Bilanzielles Ergebnis vor Steuern	2 500	3 000
Steuer zum inländischen Steuersatz von 30 %	750	900
Steuerauswirkung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen	60	30
Auswirkung der niedrigeren Steuersätze in Land B	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
Steueraufwand	<u>760</u>	<u>780</u>

Es folgt ein Beispiel einer Überleitungsrechnung, in der getrennte Überleitungsrechnungen für jeden einzelnen nationalen Steuerrechtskreis zusammengefasst wurden. Nach dieser Methode erscheint die Auswirkung der Unterschiedsbeträge zwischen dem eigenen inländischen Steuersatz des berichtenden Unternehmens und dem inländischen Steuersatz in anderen Steuerrechtskreisen nicht als ein getrennter Posten in der Überleitungsrechnung. Ein Unternehmen hat möglicherweise die Auswirkungen maßgeblicher Änderungen in den Steuersätzen oder die strukturelle Zusammensetzung von in unterschiedlichen Steuerrechtskreisen erzielten Gewinnen zu erörtern, um die Änderungen im anzuwendenden Steuersatz (den anzuwendenden Steuersätzen) wie gemäß Paragraph 81 (d) verlangt, zu erklären.

Bilanzielles Ergebnis vor Steuern	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Steuer zum inländischen Steuersatz anzuwenden auf Gewinne in dem betreffenden Land	700	750
Steuerauswirkung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen	<u>60</u>	<u>30</u>
Steueraufwand	<u>760</u>	<u>780</u>

- 86 Der durchschnittliche effektive Steuersatz ist der Steueraufwand (Steuerertrag), geteilt durch das bilanzielle Ergebnis vor Steuern.
- 87 Es ist häufig nicht praktikabel, den Betrag der nicht bilanzierten latenten Steuerschulden aus Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an gemeinsamen Vereinbarungen zu berechnen (siehe Paragraph 39). Daher verlangt dieser Standard von einem Unternehmen die Angabe der Summe des Betrages der zugrunde liegenden temporären Differenzen, aber er verlangt keine Angabe der latenten Steuerschulden. Wo dies praktikabel ist, wird dem Unternehmen dennoch empfohlen, die Beträge der nicht bilanzierten latenten Steuerschulden anzugeben, da diese Angaben für die Adressaten des Abschlusses nützlich sein könnten.
- 87A Paragraph 82A fordert von einem Unternehmen die Art der potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen, die aus der Zahlung von Dividenden an die Eigentümer resultieren würden, anzugeben. Ein Unternehmen gibt die wichtigen Bestandteile des ertragsteuerlichen Systems und die Faktoren an, die den Betrag der potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividenden beeinflussen.
- 87B Manchmal wird es nicht durchführbar sein, den gesamten Betrag der potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen, die aus der Zahlung von Dividenden an die Eigentümer resultieren würden, auszurechnen. Dies könnte zum Beispiel der Fall sein, wenn ein Unternehmen eine große Anzahl von ausländischen Tochtergesellschaften hat. Auch unter diesen Umständen ist es möglich, einen Teilbetrag leicht darzustellen. Zum Beispiel könnten in einem Konzern ein Mutterunternehmen und einige der Tochterunternehmen Ertragsteuern zu einem höheren Satz auf nicht ausgeschüttete Gewinne gezahlt haben und sich über den Betrag bewusst sein,

der zurückerstattet würde, wenn die Dividenden später an die Eigentümer aus den konsolidierten Gewinnrücklagen gezahlt werden. In diesem Fall ist der erstattungsfähige Betrag anzugeben. Wenn dies zutrifft, muss das Unternehmen auch angeben, dass weitere potenzielle ertragsteuerliche Konsequenzen praktisch nicht bestimmbar sind. Im Abschluss des Mutterunternehmens sind Angaben über die potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen zu machen, soweit vorhanden, die sich auf die Gewinnrücklagen des Mutterunternehmens beziehen.

- 87C Ein Unternehmen, das die Angaben nach Paragraph 82A machen muss, könnte darüber hinaus auch verpflichtet sein, Angaben zu den temporären Differenzen, die aus Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen oder Anteilen an gemeinsamen Vereinbarungen stammen, zu machen. In diesem Fall beachtet das Unternehmen dies bei der Ermittlung der Angaben, die nach Paragraph 82A zu machen sind. Bei einem Unternehmen kann es zum Beispiel erforderlich sein, die Summe des Betrags temporärer Differenzen im Zusammenhang mit Anteilen an Tochterunternehmen, für die keine latenten Steuerschulden bilanziert worden sind (siehe auch Paragraph 81 (f)), anzugeben. Wenn es undurchführbar ist, den Betrag der nicht bilanzierten latenten Steuerschulden zu ermitteln (siehe auch Paragraph 87), könnte es sein, dass sich potenzielle Ertragsteuerbeträge, die sich aus Dividenden ergeben, die sich nicht ermitteln lassen, auf diese Tochterunternehmen beziehen.
- 88 Ein Unternehmen gibt alle steuerbezogenen Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen – gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* – an. Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen können beispielsweise aus ungelösten Streitigkeiten mit den Steuerbehörden stammen. Ähnlich gibt ein Unternehmen, wenn Änderungen der Steuersätze oder Steuervorschriften nach dem Abschlussstichtag in Kraft treten oder angekündigt werden, alle wesentlichen Auswirkungen dieser Änderungen auf seine tatsächlichen und latenten Steueransprüche bzw. -schulden an (siehe IAS 10 *Ereignisse nach dem Abschlussstichtag*).

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 89 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1998 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden, es sei denn, in Paragraph 91 ist etwas anders angegeben. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 1998 beginnen, hat das Unternehmen die Tatsache anzugeben, dass es diesen Standard an Stelle von IAS 12 *Bilanzierung von Ertragsteuern*, genehmigt 1979, angewendet hat.
- 90 Dieser Standard ersetzt den 1979 genehmigten IAS 12 *Bilanzierung von Ertragsteuern*.
- 91 Die Paragraphen 52A, 52B, 65A, 81 (i), 82A, 87A, 87B, 87C und die Streichung der Paragraphen 3 und 50 sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2001 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.¹ In Übereinstimmung mit der im Jahr 1998 verabschiedeten, sprachlich präziseren Bestimmung für den Zeitpunkt des Inkrafttretens bezieht sich Paragraph 91 auf „Abschlüsse eines Geschäftsjahres“. Paragraph 89 bezieht sich auf „Abschlüsse einer Berichtsperiode“. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn die frühere Anwendung den Abschluss beeinflusst, so ist dies anzugeben.
- 92 Infolge des IAS 1 (überarbeitet 2007) wurde die in allen IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 und 81 geändert, Paragraph 61 gestrichen und die Paragraphen 61A, 62A und 77A hinzugefügt. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode angewandt, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.
- 93 **Paragraph 68 ist vom Zeitpunkt des Inkrafttretens des IFRS 3 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 überarbeiteten Fassung) prospektiv auf die Bilanzierung latenter Steueransprüche, die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurden, anzuwenden.**
- 94 Daher dürfen Unternehmen die Bilanzierung früherer Unternehmenszusammenschlüsse nicht anpassen, wenn Steuervorteile die Kriterien für eine gesonderte Erfassung zum Erwerbszeitpunkt nicht erfüllten und nach dem Erwerbszeitpunkt erfasst werden, es sei denn die Steuervorteile werden innerhalb des Bewertungszeitraums erfasst und stammen von neuen Informationen über Fakten und Umstände, die zum Erwerbszeitpunkt bestanden. Sonstige bilanzierte Steuervorteile sind im Gewinn oder Verlust zu erfassen (oder nicht im Gewinn oder Verlust, sofern es dieser Standards verlangt).

¹ In Übereinstimmung mit der im Jahr 1998 verabschiedeten, sprachlich präziseren Bestimmung für den Zeitpunkt des Inkrafttretens bezieht sich Paragraph 91 auf „Abschlüsse eines Geschäftsjahres“. Paragraph 89 bezieht sich auf „Abschlüsse einer Berichtsperiode“.

- 95 Durch IFRS 3 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 überarbeiteten Fassung) wurden die Paragraphen 21 und 67 geändert und die Paragraphen 32A und 81 (j) und (k) hinzugefügt. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.
- 98 Mit *Latente Steuern: Realisierung zugrunde liegender Vermögenswerte* vom Dezember 2010 wurde Paragraph 52 in Paragraph 51A umbenannt, wurden Paragraph 10 und die Beispiele im Anschluss an Paragraph 51A geändert und die Paragraphen 51B und 51C samt nachfolgenden Beispiels sowie die Paragraphen 51D, 51E und 99 angefügt. Diese Änderungen sind erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2012 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.
- 98A Durch IFRS 11 *Gemeinsame Vereinbarungen*, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 2, 15, 18 (e), 24, 38, 39, 43-45, 81 (f), 87 und 87C geändert. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 11 anwendet.
- 98B Mit *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderung IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 77 geändert und Paragraph 77A gestrichen. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IAS 1 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) anwendet.

RÜCKNAHME VON SIC-21

- 99 Die in *Latente Steuern: Realisierung zugrunde liegender Vermögenswerte* vom Dezember 2010 vorgenommenen Änderungen ersetzen die SIC-Interpretation 21 *Ertragsteuern – Realisierung von Neubewerteten, nicht planmäßig abzuschreibenden Vermögenswerten*.