

IFRS-BULLETIN

Übernahmen von Standards in EU-Recht in Q3/2014:
Keine

Veröffentlichungen des IASB:
IFRS 9: Finale Fassung veröffentlicht;
Amendments to IFRS 10 and IAS 28

Im Blickpunkt:
Non-IFRIC-Entscheidung zur Bilanzierung aktiver latenter Steuern bei Mindestbesteuerung



Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zur vierten Ausgabe 2014 des „IFRS-Bulletin“, mit der wir Sie über aktuelle und bedeutsame Entwicklungen der IFRS informieren wollen.

Das DRSC hat zum IASB-ED/2014/2 *Investment Entities: Applying the Consolidation Exception* und zum EFRAG Entwurf über die Qualitätskontrolle der IFRS Stellung genommen. EFRAG hat ein Diskussionspapier zur bilanziellen Behandlung des Goodwill veröffentlicht und darüber hinaus zusammen mit den spanischen, italienischen und niederländischen Standardsetzern ein Diskussionspapier zum Thema „Separate Abschlüsse“ herausgegeben. Der IASB hatte den ED/2014/2 als Reaktion auf abweichende

Handhabung in der Praxis veröffentlicht. Zudem hat der IASB im Juli die finale Version von IFRS 9 herausgegeben. Diese finale Version ersetzt nun die bisher durch den IASB veröffentlichten Versionen vollständig. Im Blickpunkt des Bulletin wird in dieser Ausgabe eine Non-IFRIC-Entscheidung zu aktiven latenten Steuern vor dem Hintergrund einer Mindestbesteuerung thematisiert.

Unsere Fachmitarbeiter der Zentralabteilung Rechnungslegung der BDO AG stehen Ihnen jederzeit gerne für weitere Auskünfte zur Verfügung und beraten Sie natürlich gerne in allen weiteren Fragen zur nationalen und internationalen Rechnungslegung mit Bedeutung für Ihr Unternehmen.

NEWSLETTER NR. 4 OKTOBER 2014

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Zentralabteilung Rechnungslegung
(ZAR)

ANSPRECHPARTNER:

WP StB Dr. Norbert Lüdenbach
WP Dr. Jens Freiberg

KONTAKT:

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-200
Telefax: +49 211 1371-120
zar@bdo.de

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

1. AKTUELLE ÜBERNAHMEN IN EU-RECHT

1.1 Übernahmen in EU-Recht

Im 3. Quartal 2014 erfolgten keine Übernahmen von Standards oder *Amendments* in EU-Recht.

1.2 Ausstehende Übernahmen

Das *endorsement* der nachfolgenden Standards und *Amendments* steht noch aus:

- *IFRS 9 Financial Instruments* (herausgegeben am 24.07.2014)
- *IFRS 15 Revenue Recognition from Contracts with Customers* (herausgegeben am 28.05.2014)
- *IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts* (herausgegeben am 30.01.2014)
- *Amendments to IAS 19: Defined Benefit Plans: Employee Contributions* (herausgegeben am 21.11.2013)
- *Annual Improvements to IFRSs 2010-2012 Cycle* (herausgegeben am 12.12.2013)
- *Annual Improvements to IFRSs 2011-2013 Cycle* (herausgegeben am 12.12.2013)
- *Amendments to IFRS 11: Accounting for Acquisitions of Interests in Joint Operations* (herausgegeben am 06.05.2014)
- *Amendments to IAS 16 and IAS 38: Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation* (herausgegeben am 12.05.2014)
- *Amendments to IAS 16 and IAS 41: Bearer Plants* (herausgegeben am 30.06.2014)
- *Amendments to IAS 27: Equity Method in Separate Financial Statements* (herausgegeben am 12.08.2014)

2. ENFORCEMENT IM DEUTSCH-SPRACHIGEN RAUM

2.1 ESMA: Leitlinien zur Durchsetzung von Rechnungslegungsvorschriften veröffentlicht

Die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) hat die endgültigen Leitlinien zur Durchsetzung von Vorschriften bei von börsennotierten Unternehmen in der EU veröffentlichten Finanzinformationen in ihrem finalen Bericht am 10. Juli 2014 verlautbart. Bereits Mitte 2013 hatte die ESMA eine Konsultation zu neuen Leitlinien in Bezug auf die Durchsetzung von Rechnungslegungsvorschriften bei börsennotierten Unternehmen in der EU angestoßen. Als Anlass diente die Überprüfung der Standards No. 1 und 2 zur Durchsetzung von Rechnungslegungsvorschriften in Bezug auf Finanzinformationen, die vom Vorgänger der ESMA im April 2003 und April 2004 veröffentlicht wurden. Nach der Veröffentlichung auf der Internetseite der ESMA, treten die Regelungen zwei Monate später in Kraft.

2.2 Zusammenarbeit von ESMA und IFRS-Stiftung

Mit dem Ziel einer einheitlichen Anwendung der IFRS haben die ESMA und die IFRS-Stiftung bekanntgegeben, dass sie ihre Zusammenarbeit vertiefen wollen. Gegenwärtig unterstützt die ESMA den International Accounting Standards Board (IASB) durch die Teilnahme an Arbeitsgruppen, Einreichung von Stellungnahmen und die Koordination von Rückmeldungen europäischer Durchsetzungsbehörden. Demgegenüber wendet sich der IASB bisher schon an die ESMA, wenn nach Einführung von Standards überprüft werden soll, welche praktischen Umsetzungsprobleme auftreten. So wird der Stab des IASB bspw. ESMA künftig darüber hinaus über erwartete Probleme bei der Umsetzung von neuen oder überarbeiteten Standards unterrichten. Auch über aufkommende Finanzberichterstattungsprobleme, die sich aus Finanzinnovationen und anderen neuen Entwicklungen ergeben, wird die ESMA den IASB künftig informieren.

3. AKTIVITÄTEN DES IDW UND DRSC

3.1 DRSC veröffentlicht Hinweis zum Umgang mit Verlustvorträgen nach IAS 12

Der IFRS-Fachausschuss (IFRS-FA) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat am 30. Juli einen Hinweis zur Bilanzierung nach IAS 12 veröffentlicht. Hintergrund ist eine Entscheidung des IFRS IC vom Mai 2014, in der klargestellt wurde, wie bei der Bilanzierung gemäß IAS 12 mit Verlustvorträgen umzugehen ist. Das DRSC wollte mit seinem Hinweis nach IFRS bilanzierende Unternehmen auf die Entscheidung des IFRS IC aufmerksam machen. Zudem enthält der Hinweis eine Zusammenfassung der Bilanzierungsfolgen, die sich durch die IFRS IC-Entscheidung ergeben. Ausführliche Informationen zu der IFRS IC-Entscheidung können Sie unserem Blickpunkt entnehmen.

3.2 DRSC veröffentlicht Ergebnisbericht

Das DRSC hat den Ergebnisbericht der 29. Sitzung des IFRS-Fachausschusses (IFRS-FA) vom 31. Juli und vom 1. August 2014 veröffentlicht. Unter anderem tauschten sich die Mitglieder des IFRS-FA über die *Disclosure Initiative* des IASB aus. Insbesondere wurde dabei auf den Vorschlag zu Querverweisen außerhalb des Abschlusses eingegangen. Generell stieß der Vorschlag auf Zustimmung. Darüber hinaus wurde das IASB-Projekt zum *Conceptual Framework* vor dem Hintergrund der Meinungsunterschiede zwischen DRSC und der EFRAG zur Komplexität in IFRS-Abschlüssen behandelt. Das DRSC hatte in einem Bulletin ausgeführt, dass das derzeitige Rahmenkonzept bereits angemessene Vorgaben enthält.

3.3 DRSC verabschiedet Stellungnahme zum EFRAG-Entwurf zur Qualitätskontrolle der IFRS

Im Juni 2014 hat EFRAG ein Entwurf-Schreiben an den IASB veröffentlicht. In diesem erläutert die europäische Beratungsgruppe ihre Sichtweise zur IFRS-Qualitätskontrolle und macht zusätzliche Vorschläge, wie diese verbessert werden könnte. Nach Ansicht der EFRAG sollte zum einen vor Veröffentlichung vom IASB verabschiedeter Verlautbarungen eine Überprüfung durch die Öffentlichkeit stattfinden. Zum anderen sollte nach der Veröffentlichung eine Implementierungsphase folgen, die von einer Arbeitsgruppe des IASB zu begleiten wäre. Im Juli 2014 hat das DRSC Stellung zum Entwurf-Schreiben der EFRAG bezogen. In der Stellungnahme des DRSC wird die Überprüfung verabschiedeter Verlautbarungen durch die Öffentlichkeit vor Herausgabe abgelehnt. Die Folgen einer Neuimplementierung eines Standards können, laut DRSC, auch nicht durch eine vorherige Überprüfung vollständig erkannt werden.

3.4 DRSC bezieht Stellung zum IASB Exposure Draft Investmentgesellschaften: Anwendung der Konsolidierungsausnahme

Der IASB hat im Juni 2014 einen *Exposure Draft* mit dem Titel *Investment Entities: Applying the Consolidation Exception (Proposed amendments to IFRS 10 and IAS 28)* herausgegeben. Im September wurde dieser vom IFRS-FA des DRSC kommentiert. Das DRSC befürwortet die vorgeschlagenen Änderungen hinsichtlich der Ausnahmen bei der Erstellung eines Konzernabschlusses und bei Tochterunternehmen, die Dienstleistungen erbringen, welche sich auf die Anlagentätigkeit eines Mutterunternehmens beziehen. Die Anwendung der Equity-Methode seitens des Investors, der keine Investmentgesellschaft ist, auf ein Beteiligungsunternehmen, welches eine Investmentgesellschaft darstellt, lehnt das DRSC jedoch ab. Die Frist zur Kommentierung des *Exposure Draft* endete am 15. September 2014.

3.5 DRSC veröffentlicht Ergebnisbericht zur September-Sitzung

Innerhalb des Ergebnisberichts zur 30. Sitzung des IFRS-FA vom 1. und 2. September 2014 wurden neben weiteren Themen der neue Standard IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*, die aktuellen Entwicklungen im Bereich Leasing, die HGB-Reform mit dem Referentenentwurf BilRUG und das *Discussion Paper DP/2014/1* zum Macro Hedge Accounting behandelt. Eine tiefere Diskussion hinsichtlich Letzterem wurde für die kommende Sitzung angesetzt. Zudem soll dann der vorliegende Stellungnahmeentwurf des IFRS-FA fertiggestellt werden.

4. AKTIVITÄTEN AUF EUROPÄISCHER EBENE

4.1 EFRAG und weitere Standardsetter veröffentlichten *Discussion Paper* zur bilanziellen Behandlung des Goodwill

Die gemeinsame Arbeitsgruppe des japanischen Standardsetzers (ASBJ), der EFRAG und des italienischen Standardsetzers (OIC) haben ein gemeinsames *Discussion Paper* mit dem Titel *Should Goodwill Still Not Be Amortised? - Accounting and Disclosure for Goodwill* herausgegeben. Darin wird ausgeführt, dass eine planmäßige Abschreibung des Goodwill, der bei einem Unternehmenszusammenschluss entsteht, zweckdienlicher als die bisherigen Bilanzierungsregeln sei. Als wesentliche Schwäche der bisherigen Bilanzierungspraxis identifizierte die Forschungsgruppe den geringen Informationsgehalt, welcher lediglich die Werthaltigkeit untersucht, die hohen Kosten und die mangelnde Objektivierbarkeit eines Impairmenttests gem. IAS 36. Zusätzlich wird die späte Erfassung eines möglichen Abschreibungsbedarfs kritisiert.

Laut EFRAG und den involvierten Standardsetzern könne ausschließlich eine planmäßige Abschreibung den Verbrauch der innerhalb des Goodwill dargestellten Ressourcen gewährleisten.

4.2 EFRAG veröffentlicht eingegangene Rückmeldungen

Der IASB hat am 25. März 2014 den *Exposure Draft ED/2014/1 Disclosure Initiative (Proposed amendments to IAS 1)* veröffentlicht. Darin sind Vorschläge zur Beseitigung von Schwierigkeiten bei ermessensbehafteten Aussagen seitens des Erstellers getroffen worden. Zu diesem *Exposure Draft* hatte die EFRAG bereits am 11. April 2014 den Entwurf einer Stellungnahme veröffentlicht. In den eingegangenen Rückmeldungen stießen die Vorschläge des IASB und die Stellungnahme der EFRAG grundsätzlich auf Zustimmung. Das durch die EFRAG vorgeschlagene Verbot unwesentlicher Angaben wurde allerdings in einigen Rückmeldungen abgelehnt. Die finale Version der Stellungnahme ist am 21. Juli 2014 verabschiedet worden.

4.3 EFRAG veröffentlicht *Discussion Paper* zu separaten Abschlüssen

Die EFRAG und die Standardsetter von Spanien (ICAC), Italien (OIC) und den Niederlanden (RJ) haben gemeinsam ein *Discussion Paper* mit dem Titel *Separate Financial Statements* erstellt. Es wurde am 1. September 2014 veröffentlicht. Das *Discussion Paper* stellt die Reaktion auf die Debatte der Anwendung der IFRS innerhalb separater Abschlüsse dar. Diese wurde durch die IAS-Verordnung der Europäischen Union vom Juli 2002 entfacht. Sie erlaubt es einerseits Konzernabschlüsse unter Anwendung der IFRS zu erstellen und gestattet andererseits EU-Mitgliedsstaaten Wahlrechte zur Anwendung der IFRS innerhalb separater Abschlüsse. Die Anwendung der IFRS innerhalb separater Ab-

schlüsse ist jedoch nicht immer ohne Weiteres möglich, da die IFRS primär für Konzernabschlüsse entwickelt werden. Im *Discussion Paper* werden unter anderem Lösungsvorschläge hinsichtlich der Bilanzierung in separaten Abschlüssen aufgezeigt. Neben der Klarstellung der Zielsetzung separater Abschlüsse, wird auch die Entwicklung einer Leitlinie zur Bilanzierung von Transaktionskosten und bedingten Gegenleistungen in separaten Abschlüssen befürwortet.

4.4 EFRAG fasst eingegangene Rückmeldungen zu *Short Discussion Series* zusammen

Im Januar 2014 hat die EFRAG mit dem *Discussion Paper The Equity Method: A measurement Basis or a One-Line Consolidation?* die Publikationsreihe *Short Discussion Series* begründet. Die Absicht bestand darin, eine umfassende Diskussion über die Equity-Methode gem. IAS 28 anzuregen. Die von der EFRAG zusammengefassten Rückmeldungen stammen von neun unterschiedlichen Standardsetzern, die sehr unterschiedliche Ansichten vertreten.

4.5 EFRAG: Entwurf einer Stellungnahme zum Ansatz latenter Steueransprüche für unrealisierte Verluste

Die EFRAG hat den Entwurf einer Stellungnahme zum *ED/2014/3 Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses (Proposed amendments to IAS 12)* veröffentlicht. Der *Exposure Draft* wurde vom IASB am 20. August 2014 herausgegeben. Der ED enthält Vorschläge zur Klärung diverser Fragestellungen bezüglich des Ansatzes von aktiven latenten Steuern für unrealisierte Verluste, welche sich aus *fair-value*-Änderungen schuldrechtlicher Instrumente ergeben. Grundsätzlich stimmt EFRAG den Änderungen zu, bemängelt jedoch, dass einige Passagen nur schwer zu verstehen seien. Die Frist zur Kommentierung des EFRAG-Stellungnahmeentwurfs endet am 28. November 2014.

4.6 EFRAG spricht Übernahmeempfehlung zu fruchttragenden Pflanzen aus

Nach der Veröffentlichung des IASB-*Exposure Drafts ED/2013/8 Agriculture: Bearer Plants (Proposed amendments to IAS 16 and IAS 41)* im Juni 2013, hat EFRAG am 22. September 2014 seine Übernahmeempfehlung ausgesprochen.

5. AKTIVITÄTEN DES IASB

5.1 IASB veröffentlicht finale Fassung von IFRS 9

Der IASB hat am 24. Juli 2014 die finale Fassung des IFRS 9 veröffentlicht. Dieser ersetzt nun alle früheren Fassungen. Die Entwicklung von IFRS 9 wurde vom IASB in einzelne Phasen aufgeteilt, mit deren Abschluss der IAS 39 sukzessiv ersetzt werden sollte. In der finalen Fassung findet sich ein neues Wertminderungsmodell. In Abkehr von dem *incurred loss model* sind nun erwartete Verluste (*expected losses*) zu erfassen, auch wenn zum Zeitpunkt der Bilanzierung noch keine konkreten Hinweise für einen Zahlungsausfall vorliegen. Zudem wurde die Kategorie *fair value through OCI* für gewisse Schuldinstrumente eingeführt. Auch enthält die endgültige Fassung Leitlinien zur Prüfung sowohl des Geschäftsmodell- als auch des Zahlungsstromkriteriums. IFRS 9 ist ab dem 1. Januar 2018 verpflichtend anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wann eine Übernahme in EU-Recht stattfinden soll, steht derzeit noch nicht fest.

5.2 Aktualisiertes Arbeitsprogramm des IASB

Im Nachgang zu seiner Juli-Sitzung hat der IASB sein Arbeitsprogramm mit Stand zum 30. Juli 2014 aktualisiert.

5.3 IASB veröffentlicht Entwurf zu unrealisierten Verlusten

Am 20. August 2014 hat der IASB den *Exposure Draft Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses (Proposed amendments to IAS 12)* publiziert. Der Entwurf beinhaltet eine Reihe von Klarstellungen. So führen bspw. unrealisierte Verluste durch schuldrechtliche Instrumente, die im IFRS-Abschluss zum beizulegenden Zeitwert und für steuerliche Zwecke zu Anschaffungskosten bewertet werden zu einer abzugsfähigen temporären Differenz. Die Absicht, das Schuldinstrument zu halten oder zu veräußern ist dabei nicht von Relevanz. Die obere Grenze der zu erwartenden Gewinne bemisst sich nicht am Buchwert des Vermögenswertes und die erwartenden steuerlichen Gewinne sind um die Auflösung abzugsfähiger temporärer Differenzen zu mindern.

5.4 IFRS-Stiftung veröffentlicht Ansicht des Stabs zum EU-Konsultationspapier

Im August 2014 ist von der EU-Kommission ein Konsultationspapier zu den Auswirkungen der IFRS in der EU veröffentlicht worden. Die IFRS-Stiftung hat die Ansichten des Stabs zu einigen Themen des EU-Konsultationspapiers herausgegeben. Das Papier des Stabs umfasst die folgenden Themen:

- Nutzen der IFRS
- Endorsementmechanismen und -kriterien
- Qualität von IFRS-Abschlüssen
- Enforcement

5.5 IFRS-Stiftung bietet Überblick über aktuellen Stand des Leasing-Projekts

Innerhalb eines *Project Updates* vom August 2014 informierte der IASB u.a. über den derzeitigen Stand der Diskussion bezüglich der Reformierung der Leasing-Bilanzierung. Der Standard zum Ersatz des IAS 17 soll vermutlich 2015 herausgegeben werden. In der Broschüre werden neben dem Bedarf einer Änderung der Leasingbilanzierung auch bereits erledigte und noch zu bewältigende Arbeitsschritte dargelegt. Ebenfalls wird in der Broschüre erläutert, weshalb der IASB eine Rückkehr vom *dual model* zu einem *single lessee model* vornimmt.

5.6 IASB veröffentlicht Änderungen an IFRS 10 und IAS 28

Der IASB hat am 11. September 2014 eine finale Fassung von *Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture* herausgegeben. Mit den Änderungen an IFRS 10 *Consolidated Financial Statements* und IAS 28 *Investments in Associates and Joint Ventures* wird die bisherige Inkonsistenz zwischen den Standards beseitigt. Es wird klargestellt, dass bei Transaktionen mit einem assoziierten Unternehmen oder einem *Joint Venture* der Umfang der Erlöserfassung davon abhängt, inwiefern die Transaktion einen Geschäftsbetrieb betrifft oder nicht. Die Änderungen treten für Geschäftsjahre in Kraft, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

5.7 IASB veröffentlicht ED/2014/4

Am 16. September 2014 hat der IASB den *Exposure Draft Measuring Quoted Investments in Subsidiaries, Joint Ventures and Associates at Fair Value (Proposed amendments to IFRS 10, IFRS 12, IAS 27, IAS 28 and IAS 36 and Illustrative Examples for IFRS 13)* veröffentlicht. Dieser enthält unter anderem eine Reihe von Klarstellungen, die insgesamt sechs Standards betreffen. Enthalten ist u.a. eine Klarstellung zu der Bemessung des beizulegenden Zeitwerts diverser Beteiligungsverhältnisse und der *Cash Generating Unit* (CGU) gem. IAS 36. Zudem bringen die Änderungen ein neues erläuterndes Beispiel für die Anwendung der Ausnahme unter IFRS 13.48 mit sich. Der IASB bittet um Kommentierung bis zum 16. Januar 2015.

5.8 IASB publiziert Discussion Paper zur Preisregulierung

Im Rahmen des Projektes *Rate-regulated activities* hat der IASB ein *Discussion Paper* erstellt. Das *Discussion Paper, Reporting the Financial Effects of Rate Regulation* vom 17. September 2014 diskutiert, inwiefern Eigenheiten existieren, die das Umfeld preisregulierter Unternehmen von dem anderer unterscheiden. Zudem wird darauf eingegangen, ob eine Anpassung der internationalen Rechnungslegungsvorschriften notwendig ist, um diese Eigenheiten zu berücksichtigen. Dementsprechend enthält das *Discussion Paper* keine Vor-

schläge bezüglich expliziter Bilanzierungsvorschriften. Stellungnahmen zu diesem *DP* können bis zum 15. Januar 2015 beim IASB eingereicht werden.

Zu der Historie vgl. <http://www.drsc.de> (Stand: 23.09.2014) sowie <http://www.ifrs.org>

6. BLICKPUNKT: BILANZIERUNG LATENTER STEUERN BEI MINDESTBE- STEUERUNG

6.1 Einleitung

Das IFRS IC hat sich aktuell -als Reaktion auf eine konkrete Anfrage - mit speziellen Anwendungsfragen zu IAS 12 *Income Taxes* auseinandergesetzt. Hintergrund war eine Anfrage zur Bilanzierung von steuerlich vortragsfähigen Verlusten in Rechtskreisen mit einem Mindestbesteuerungssystem. Am 13./14. Mai 2014 hat das IFRS IC im Rahmen einer Non-IFRIC-Entscheidung über die Anwendungsfragen zu IAS 12 entschieden. Das Komitee ist der Ansicht, dass der Standard bereits Antworten zu den Fragestellungen enthält und es vor diesem Hintergrund weder einer Interpretation noch einer Änderung des Standards bedarf.

6.2 Ansatzvoraussetzungen aktiver Latenzen

Allgemein setzt der Ansatz von aktiven Steuerlatenzen voraus, dass in der Zukunft mit einer Eintrittswahrscheinlichkeit von mehr als 50% ein Einkommen zur steuerwirksamen Verrechnung vorhanden sein wird. Der Nachweis ist nach IAS 12.28 erbracht, wenn

- ausreichend passive latente Steuern ggü. der gleichen Steuerbehörde bestehen,
- ein künftig zu versteuerndes Ergebnis nahezu sicher ist (bei Verlusthistorie),
- dem Unternehmen Steuergestaltungsoptionen zur Generierung steuerlicher Ergebnisse zur Verfügung stehen.

Steuerpflichtige temporäre Differenzen sind darüber hinaus nur dann zum Stichtag als Nachweis für ein künftiges zu versteuerndes Einkommen nutzbar, wenn sie

- zeitkongruent mit den abzugsfähigen temporären Differenzen anfallen (IAS 12.28a) oder sie
- in Perioden anfallen, in die der Aufwand (Verlust) aus der Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenzen vor- oder -rückgetragen werden kann (IAS 12.28b).

Bei der Überprüfung der Zeitkongruenz gilt ein strenges Stichtagprinzip: Kehren sich die zu versteuernden temporären Differenzen vor den abzugsfähigen um, ist der Ansatz der aktiven Steuerlatenz der Höhe nach begrenzt. Entscheidend ist dann, ob künftig mit ausreichender Wahrscheinlichkeit (mehr als 50%) ein positives steuerliches Ergebnis erwartet werden kann oder

ob das Unternehmen Steuergestaltungsoptionen nutzt, die ein solches erwarten lassen. Künftig vom Unternehmen erwartete, erst noch entstehende, zu versteuernde temporäre Differenzen rechtfertigen keinen Ansatz von höheren, aktiven Steuerlatenzen.

6.3 Relevanz der Non-IFRIC-Entscheidung

In Bezug auf Steuersysteme, bei denen steuerliche Gewinne lediglich in bestimmter Höhe für die Verrechnung mit vorgetragenen Verlusten verwendet werden dürfen (sog. Mindestbesteuerung), sind, laut IFRS IC, Besonderheiten zu beachten:

- Verrechenbare zu versteuernde temporäre Differenzen sind auch in diesem Fall als Werthaltigkeitsnachweis für den Ansatz aktiver Steuerlatenzen heranzuziehen.
- Jedoch nur im Umfang der steuerrechtlichen Beschränkung des jeweiligen Rechtskreises.

In Deutschland gilt nach § 10d EstG folgende Mindestbesteuerungsregelung: Verluste aus Vorjahren können nur bis zu einem Sockelbetrag des laufenden Gewinns von 1 Mio. EUR unbeschränkt verrechnet werden. Eine darüber hinausgehende Verrechnung ist auf 60% beschränkt. Als Konsequenz kann daher auch nur eine anteilig reduzierte, aktive Steuerlatenz als Folge der erwarteten Nutzung steuerlicher Verlustvorträge angesetzt werden.

Beispiel:

Im Unternehmen U (in Deutschland ansässig) stehen sich am Bilanzstichtag eine zu versteuernde temporäre Differenz und in gleicher Höhe ein steuerlicher Verlustvortrag i. H. von EUR 5 Mio. gegenüber. Der Steuersatz liegt bei 30%. U passiviert aufgrund der zu versteuernden temporären Differenz passive Latenzen i. H. von EUR 1,5 Mio. (EUR 5 Mio. x 30%), die sich zu einem bestimmten Zeitpunkt innerhalb einer Verlustphase umkehren werden.

Aufgrund der Mindestbesteuerungsregelung in Deutschland darf das Unternehmen aber lediglich EUR 1,02 Mio. aktive Latenzen auf die Verlustvorträge ansetzen. Folgende Berechnung liegt dem zugrunde:

- Schritt 1: EUR 5 Mio. - EUR 1 Mio. = EUR 4 Mio.

- Schritt 2: EUR 4 Mio. x 60% = EUR 2,4 Mio.

- Schritt 3: (EUR 2,4 Mio. + EUR 1 Mio.) x 30% = EUR 1,02 Mio.

In Bezug auf Fallkonstellationen, bei welchen die Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern durch positive steuerliche Planergebnisse belegt wird, ist die Non-IFRIC-Entscheidung als unproblematisch anzusehen. Auf Basis der positiven, steuerlichen Planergebnisse und den geplanten Verlustvorträgen kann die Mindestbesteuerungsregelung ohne Schwierigkeiten Anwendung finden. Eine Mindestbesteuerung zeitigt lediglich Relevanz für den Zeitraum, in dem ein steuerlicher Verlustvortrag genutzt werden kann.

Dient hingegen ein passiver Überhang an Latenzen dem Nachweis der Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern, besteht nach IAS 12.36a eine mengenmäßige Beschränkung. Entsteht bei Umkehr der zu versteuernden temporären Differenz ein steuerlicher Ertrag, kann dieser - in Deutschland nach Berücksichtigung des freigestellten Sockelbetrags - wegen der Mindestbesteuerung nur zu 60% einer tatsächlichen Verlustnutzung herangezogen werden. Als Konsequenz kann eine passive Steuerlatenz auch nur zu 60% (in Deutschland nach Erfassung des Sockelbetrags) die Werthaltigkeit der aktiven latenten Steuern auf einen bislang nicht genutzten Verlustvortrag belegen.

Keht sich eine temporäre Differenz, für die eine passive Steuerlatenz erfasst wurde, in einer Gewinnphase des Unternehmens um, entfaltet die Mindestbesteuerung auch tatsächlich eine Wirkung. Werden aber künftig keine Gewinne, sondern Verluste erwartet, besteht nach der Auffassung des IFRS IC ebenfalls eine Verpflichtung zur Berücksichtigung der Mindestbesteuerung: Ungeachtet der fehlenden Wirkung sollen passive (Steuer-)Latenzen auch bei einer Verlustsituation nur eine durch die Mindestbesteuerung eingeschränkte Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern belegen (siehe auch Beispiel).

6.4 Aktuelle Umsetzungspflicht

Trotz konzeptioneller Bedenken besteht eine Verpflichtung zur Berücksichtigung der Non-IFRIC-Entscheidung in der aktuellen Berichtsperiode (so auch bestätigt durch den IFRS-FA). Zwar stellen Non-IFRIC-Entscheidungen - auch nach Ansicht des IASB - lediglich nicht autoritative Stellungnahme dar, die nicht in EU-Recht übernommen werden. Dennoch wird die Berücksichtigung solcher Entscheidungen bei der Bilanzierung explizit von der ESMA verlangt. Bei einer Abkehr von der bisherigen Bilanzierungspraxis ist daher eine retrospektive Anpassung gem. IAS 8 erforderlich.

Quellen:

IFRIC-Update Januar 2014 und November 2013

Freiberg, PiR 2013, S. 132 ff.

Lüdenbach, PiR 2012, S. 333 f.

Ruberg, DStR 2014, S. 606 ff.

HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhlentwiete 12
20355 Hamburg
Telefon: +49 40 30293-0
Telefax: +49 40 337691
hamburg@bdo.de

BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1
10787 Berlin
Telefon: +49 30 885722-0
Telefax: +49 30 8838299
berlin@bdo.de

BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20
33602 Bielefeld
Telefon: +49 521 52084-0
Telefax: +49 521 52084-84
bielefeld@bdo.de

BONN

Potsdamer Platz 5
53119 Bonn
Telefon: +49 228 9849-0
Telefax: +49 228 9849-450
bonn@bdo.de

BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Str. 128
28195 Bremen
Telefon: +49 421 59847-0
Telefax: +49 421 59847-75
bremen@bdo.de

BREMERHAVEN

Grashoffstr. 7/KAP
27570 Bremerhaven
Telefon: +49 471 8993-0
Telefax: +49 471 8993-76
bremerhaven@bdo.de

DORTMUND

Märkische Straße 212-218
44141 Dortmund
Telefon: +49 231 419040
Telefax: +49 231 4190418
dortmund@bdo.de

DRESDEN

Am Waldschlößchen 2
01099 Dresden
Telefon: +49 351 86691-0
Telefax: +49 351 86691-55
dresden@bdo.de

DÜSSELDORF

Georg-Glock-Str. 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
duesseldorf@bdo.de

ERFURT

Arnstädter Straße 28
99096 Erfurt
Telefon: +49 361 3487-0
Telefax: +49 361 3487-19
erfurt@bdo.de

ESSEN

Max-Keith-Straße 66
45136 Essen
Telefon: +49 201 87215-0
Telefax: +49 201 87215-800
essen@bdo.de

FLENSBURG

Am Sender 3
24943 Flensburg
Telefon: +49 461 90901-0
Telefax: +49 461 90901-1
flensburg@bdo.de

FRANKFURT/MAIN

Hanauer Landstraße 115
60314 Frankfurt am Main
Telefon: +49 69 95941-0
Telefax: +49 69 554335
frankfurt@bdo.de

FREIBURG I. BR.

Wilhelmstraße 1 b
79098 Freiburg i. Br.
Telefon: +49 761 28281-0
Telefax: +49 761 28281-55
freiburg@bdo.de

HANNOVER

Landschaftstraße 2
30159 Hannover
Telefon: +49 511 33802-0
Telefax: +49 511 33802-40
hannover@bdo.de

KASSEL

Theaterstraße 6
34117 Kassel
Telefon: +49 561 70767-0
Telefax: +49 561 70767-11
kassel@bdo.de

KIEL

Dahlmannstraße 1-3
24103 Kiel
Telefon: +49 431 51960-0
Telefax: +49 431 51960-40
kiel@bdo.de

KÖLN

Im Zollhafen 22
50678 Köln
Telefon: +49 221 97357-0
Telefax: +49 221 7390395
koeln@bdo.de

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Telefon: +49 341 9926600
Telefax: +49 341 9926699
leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kohlmarkt 7-15
23552 Lübeck
Telefon: +49 451 70281-0
Telefax: +49 451 70281-49
luebeck@bdo.de

MÜNCHEN

Leonhard-Moll-Bogen 10
81373 München
Telefon: +49 89 55168-0
Telefax: +49 89 55168-199
muenchen@bdo.de

ROSTOCK

Freiligrathstraße 11
18055 Rostock
Telefon: +49 381 493028-0
Telefax: +49 381 493028-28
rostock@bdo.de

STUTTGART

Augustenstraße 1
70178 Stuttgart
Telefon: +49 711 50530-0
Telefax: +49 711 50530-199
stuttgart@bdo.de

WIESBADEN

Gustav-Nachtigal-Straße 5
65189 Wiesbaden
Telefon: +49 611 99042-0
Telefax: +49 611 99042-99
wiesbaden@bdo.de

WELTWEIT

Brussels Worldwide Services BVBA
Boulevard de la Woluwe 60
B-1200 Brüssel · Belgien
Telefon: +32-2 778 01 30
Telefax: +32-2 778 01 43
www.bdointernational.com


BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.

BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwerten sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)
WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender) • StB Frank Biermann • WP StB Klaus Eckmann • WP StB Dr. Arno Probst • RA Parwáz Rafiqpoor • WP StB Manuel Rauchfuss
WP StB Kai Niclas Rauscher • WP StB Roland Schulz
Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg
HR B 1981



BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf

Telefon: +49 211 1371-200
Telefax: +49 211 1371-120
zar@bdo.de

www.bdo.de

