

© DRSC e.V	Zimmerstr. 30	10969 Berlin	Tel.: (030) 20 64 12 - 0	Fax: (030) 20 64 12 - 15
	Internet: www.drsc.de		E-Mail: info@drsc.de	
Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des FA wieder. Die Standpunkte des FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.				

HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	39. HGB-FA / 13.09.2018 / 13:15 – 15:15 Uhr
TOP:	03 – Review DRS 18 Latente Steuern
Thema:	Diskussion der Themen mit möglichem Änderungs- oder Ergänzungsbedarf
Unterlage:	39_03a_HGB-FA_DRS 18_Themen

1 Vorbemerkung

- 1 Diese Unterlage stellt Themenbereiche mit möglichem Änderungs- oder Ergänzungsbedarf dar. Die Auflistung ist vorläufig und nicht abschließend. Die Themenfindung fand statt durch erste Durchsicht der Fachliteratur sowie Rückmeldungen seitens einiger VMEBF-Mitgliedsunternehmen.

2 Anwendungsbereich des DRS 18

- 2 Der Anwendungsbereich des DRS 18 ist auf die Abgrenzung **latenter** Steuern gemäß § 306 i.V.m. § 274 HGB sowie die dazugehörigen Anhangangaben gemäß § 314 Abs. 1 Nr. 21 und 22 begrenzt. Die Bilanzierung von **tatsächlichen** Steuern sowie von unsicheren Steuerpositionen bzw. strittigen Steuerforderungen und -schulden ist somit vom Anwendungsbereich des DRS 18 nicht erfasst. Ferner enthält der Standard keine Regelungen zur Passivierung latenter Steuern als Verbindlichkeitsrückstellung nach § 249 Abs. 1 HGB für **Gesellschaften außerhalb des Anwendungsbereichs von § 247 HGB** sowie keine ausführlichen Vorschriften zur Bilanzierung latenter Steuern bei **Nichtkapitalgesellschaften**. Vor diesem Hintergrund wäre zu erwägen, ob der Anwendungsbereich des DRS 18 ausgeweitet werden soll.
- 3 Für eine Ausweitung des Anwendungsbereichs auf die Bilanzierung von tatsächlichen Steuern spricht die enge Wechselwirkung zwischen tatsächlichen und latenten Steuern, die sich beispielhaft und nicht abschließend an den folgenden Fragestellungen verdeutlichen lassen:
 - Sofern die Steuerbilanzen erst nach der Erstellung/Prüfung des Konzernabschlusses fertiggestellt werden, werden die latenten Steuern aufgrund von vorläufigen Steuerberechnungen kalkuliert und in der HB gebucht. Ergibt sich im Nachhinein eine höhere tatsächliche Steuer-



schuld und somit eine zusätzliche abzugsfähige temporäre Differenz, stellt sich die Frage, wie mit dieser Differenz im Folgejahr umzugehen ist (Ansatzwahlrecht?).

- Steuernachzahlungen aufgrund von Betriebsprüfungen führen zu entsprechenden Umkehrwirkungen bei den latenten Steuern. Die am oder vor dem Bilanzstichtag endenden Umkehrwirkungen sind zu berücksichtigen, während für die danach liegenden Geschäftsjahre ein Aktivierungswahlrecht für aktive latente Steuern gemäß § 274 Satz 2 HGB greift. Diese „Ungleichbehandlung“ führt regelmäßig zu einer verzerrten Darstellung.
- Wird aus steuerbilanzpolitischen Erwägungen auf die Vornahme von Teilwertabschreibungen verzichtet wird, stellt sich die Frage, ob der Ansatz aktiver latenter Steuern auf die sich daraus ergebenden abzugsfähigen temporären Differenzen auch dann erfolgen kann, wenn der Umkehrwirkung erst nach fünf Jahren realisiert wird.
- Sofern bestimmte gesetzliche Voraussetzungen hinsichtlich der Nutzung der Verlustvorträge erfüllt werden müssen (vgl. § 8c und 8d KStG), ist es unklar, ob für den Ansatz von aktiven latenten Steuern auf diese Verlustvorträge bzw. die Berücksichtigung im Rahmen von passiven latenten Steuern dieselben Kriterien gelten, wie für die nicht fortführungsgebundenen Verlustvorträge.
- Im Konzern sind Fälle denkbar, in denen es z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung zu einer Korrektur der Verrechnungspreise und folglich zu einer Doppelbesteuerung kommt. Sofern die Konzernunternehmen aufgrund von existierenden Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den jeweiligen Ländern das Recht auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung haben, stellt sich die Frage, ob und ggf. in welcher Form dieser Rechtsanspruch bilanziell berücksichtigt werden darf bzw. muss.

4 Die Bilanzierung bestrittener Steuerforderungen ist gesetzlich nicht explizit geregelt. Es stellen sich die Fragen, unter welchen Voraussetzungen eine Rückstellung für bestrittene Steuerschulden bzw. nach Zahlung der Steuer eine bestrittene Steuerforderung zu erfassen ist. Der HFA des IDW hat sich in seiner 247. Sitzung mit dieser Thematik beschäftigt, jedoch keine Verlautbarung hierzu herausgegeben.

5 Die Bilanzierung latenter Steuern bei Nichtkapitalgesellschaften wird in der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Zur Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW RS HFA 7) behandelt. DRS 18 enthält lediglich in Tz. 39 den Hinweis, dass die Ermittlung von temporären Differenzen bei Personengesellschaften unter Einbeziehung von Ergänzungsbilanzen, jedoch ohne Sonderbilanzen erfolgt.

6 Zur Problematik der Bilanzierung latenter Steuern für Gesellschaften außerhalb des Anwendungsbereichs von § 247 HGB besteht in der Rechnungslegungsfachwelt keine Einigkeit. Während das IDW bei temporären Differenzen, die nicht quasi-permanent sind, die Tatbestandsvoraussetzungen für den Ansatz einer Rückstellung nach § 249 Abs. 1 HGB als erfüllt ansieht,



vertritt die BStBK die gegensätzliche Auffassung, wonach die Rückstellungsbildung nur in Ausnahmefällen geboten ist.

- 7 Gegen die Ausweitung des Anwendungsbereichs des DRS 18 auf die o.g. Themenfelder spricht, dass die Fragestellungen im Zusammenhang mit Bilanzierung von tatsächlichen Ertragsteuern regelmäßig bereits auf Ebene der Jahresabschlüsse auftreten. Daraus könnte geschlossen werden, dass diese Fragestellungen nicht zur Regelungskompetenz des DRSC gehören. Andererseits lassen sich die Bilanzierungsfragen im Zusammenhang mit (latenten) Steuern für Einzel- und Konzernabschluss nicht immer trennschaft voneinander abgrenzen. Auch die aktuelle Fassung des DRS 18 enthält Regelungen zu Fragestellungen, die auch im Jahresabschluss auftreten. Ferner hat der HGB-FA im Rahmen der Erarbeitung anderer DRS (vgl. z.B. DRS 24, DRS 25) wiederholt die Ansicht vertreten, dass die Klärung von Bilanzierungsfragen für den Konzernabschluss ohne die Betrachtung der einfließenden Handelsbilanzen II nicht möglich ist.
- 8 Schließlich enthält DRS 18 keine Regelungen zur Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB. Da dies ein rein jahresabschlussbezogenes Thema ist, erscheint die Aufnahme dieses Themas in den künftigen Standard u.E. nicht empfehlenswert. An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass auch der DRS 24 *Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss* ebenfalls keine Regelungen zur Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB enthält.

3 Ansatz

- 9 In DRS 18 wird die Steuerlatenzierung im Rahmen der Zugangsbewertung nicht gesondert geregelt. Da § 274 HGB keine Ausnahmen bei Zugangsdifferenzen enthält, wird im Schrifttum mehrheitlich die Auffassung vertreten, dass die Regelungen dieser Vorschrift für temporäre Differenzen, die sich bereits im Zugangszeitpunkt von Vermögensgegenständen und Schulden ergeben, gleichermaßen gelten. Diskussionswürdig ist in diesem Zusammenhang jedoch die Gegenbuchung im Einzelfall (erfolgswirksame oder erfolgsneutrale Erfassung). DRS 18 schreibt eine grundsätzlich erfolgswirksame Erfassung der latenten Steuern vor (vgl. DRS 18.50) und hält dann bei aufgrund der ergebnisneutralen Erfassung von z.B. Sacheinlagen, Verschmelzungen oder Unternehmenserwerben entstandenen temporären Differenzen eine entsprechende ergebnisneutrale Erfassung der latenten Steuern für sachgerecht (vgl. DRS 18.51). Es wird jedoch offen gelassen, inwieweit diese Regelungen auf andere Fälle anzuwenden sind. Bspw. im Falle der Investitionszulage wird im Schrifttum uneinheitlich sowohl für eine erfolgsneutrale als auch für eine erfolgswirksame Erfassung latenter Steuern argumentiert. Für eine erfolgsneutrale Verrechnung mit den Rücklagen wird argumentiert, dass dadurch die Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs bewahrt und eine Verzerrung des Steueraufwands im Jahr der Gewährung der Investitionszulage vermieden werde (vgl. Küting/Seel, DB 2009, S. 923). Ferner wird eine Analogie zur Erstkonsolidierung gezogen, bei der latente Steuern im Rahmen eines der Einzel-



erwerbsfiktion unterstellten erfolgsneutralen Anschaffungsvorgangs ebenfalls erfolgsneutral eingebucht werden (vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 9. Aufl., § 274, Rz. 27). Gegen diese Auffassung wird vorgebracht, dass die temporäre Differenz aus der Gewährung einer steuerfreien Investitionszulage nicht aus einem Anschaffungsvorgang resultiert, sondern einen Steuervorteil in Form einer künftigen Steuerentlastung bezogen auf das handelsrechtliche Ergebnis darstellt (vgl. Grottel/ Larenz, in: BBK, 11. Aufl. § 274 Anm. 12 m.w.N.).

- 10 DRS 18.10 legt fest: *„Passive latente Steuern entstehen aufgrund zu versteuernder temporärer Differenzen. Sie sind anzusetzen.“*

Zwar regelt DRS 18 nicht die Bilanzierung latenter Steuern für Gesellschaften außerhalb des Anwendungsbereichs von § 247 HGB (vgl. Ausführungen in Tz. 6 dieser Sitzungsunterlage), aus der Formulierung in DRS 18.10 könnte jedoch geschlussfolgert werden, dass DRS 18 den Schuldcharakter von passiven latenten Steuern vorbehaltlos bejaht, was im Schrifttum jedoch kontrovers diskutiert wird.

- 11 DRS 18.11 legt fest: *„Eine zu versteuernde temporäre Differenz liegt vor, wenn der Buchwert eines Vermögensgegenstands/aktiven Rechnungsabgrenzungspostens höher oder der Buchwert einer Schuld/eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens niedriger ist als der korrespondierende steuerliche Wertansatz und die Angleichung der Buchwerte in künftigen Geschäftsjahren zu einer Erhöhung des zu versteuernden Einkommens führt.“*

Es wäre zu erwägen, im Standard (ggf. in der Begründung) die Sachverhalte zu nennen, die zu solchen Effekten führen, bspw. die handelsbilanzielle Einbringung einer Sachanlage zum Zeitwert, der höher als der Buchwert ist, in eine Personenhandelsgesellschaft.

- 12 Gemäß DRS 18.14 Satz 2 besteht für aktive latente Steuern, die auf temporären Differenzen aus der Anpassung an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden beruhen, ein Ansatzwahlrecht nach § 274 HGB. Dieser Auffassung wird in Teilen des Schrifttums nicht zugestimmt (vgl. z.B. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 9. Aufl., § 306, Rz. 16). Stattdessen wird ein Ansatz**wahlrecht** für Aktivüberhänge aus **Bewertungsvereinheitlichung** und ein Ansatz**gebot** für solche auf Vereinheitlichung des **Bilanzansatzes** für sachgerecht erachtet. Dabei wird wie folgt argumentiert:

Gemäß Begründung zu § 306 RegE zum BilMoG bleibt die Steuerabgrenzung im handelsrechtlichen Konzernabschluss auch mit der Neufassung des § 306 HGB in einen dreistufigen Prozess unterteilt (vgl. Drucksache 16/10067, S. 83):

- Die jeweiligen nationalen Jahresabschlüsse (Stufe 1)
- werden in eine HB II nach den handelsrechtlichen Vorschriften übergeleitet (Stufe 2).
- Anschließend erfolgt die Berücksichtigung abzugrenzender Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen (Stufe 3).



Es ist eindeutig, dass § 274 HGB die Stufe 1 und § 306 HGB die Stufe 3 regelt. Hinsichtlich der Behandlung der Stufe 2 wäre zu differenzieren: § 306 HGB behandelt solche temporäre Differenzen, die „auf Maßnahmen nach diesem Titel“ (d.h. dem Vierten Titel) zurückzuführen sind. Zu Maßnahmen nach dem Vierten Titel gehören zwar die Vereinheitlichung des Bilanzansatzes nach § 300 HGB, nicht jedoch die Vereinheitlichung der Bewertung nach § 308 HGB, da § 308 HGB im Fünften Titel angesiedelt ist. Daraus wird geschlussfolgert, dass temporäre Differenzen aus der Vereinheitlichung des Ansatzes § 306 HGB unterliegen (Ansatzpflicht für aktive latente Steuern), temporäre Differenzen aus der Vereinheitlichung der Bewertung hingegen nach § 298 Abs. 1 HGB i.V.m. § 274 HGB zu behandeln sind (Ansatzwahlrecht für aktive latente Steuern). Folglich sei die Regelung in DRS 18.14 nicht mit dem Gesetzeswortlaut vereinbar.

- 13 In den Fällen, in denen Unternehmen auf Ebene ihrer Jahresabschlüsse sowie auf Konzernebene das Ansatzwahlrecht nach § 274 HGB nicht ausüben, stellt sich die Frage, auf welcher Ebene im Konzernabschluss der Aktivüberhang nach § 274 HGB zu ermitteln ist. Verschiedene Vorgehensweisen sind denkbar, was durch das folgende Beispiel veranschaulicht werden soll:

	MU	TU	Summenbilanz
HB I: latente Steuern aus § 274	100	200	300
HB II: latente Steuern aus § 274	-120	-50	-170
Gesamt latente Steuern aus § 274	-20	150	130
HB III: Latente Steuern aus § 306		-100	-100
Gesamt latente Steuern aus §§ 274 und 306	-20	50	30

Insgesamt verbleibt auf Konzernebene ein Aktivüberhang von 30. Sofern das Aktivierungswahlrecht nach § 274 HGB ausgeübt wird, werden im Konzernabschluss aktive latente Steuern von 30 ausgewiesen.

Wird jedoch das Aktivierungswahlrecht nach § 274 HGB nicht ausgeübt, sind vier Konstellationen möglich:

- 1) Die Wahlrechtsausübung erfolgt für jedes einzelne in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen auf Ebene der HB II. Der Passivüberhang beim MU von 20 ist zwingend anzusetzen. Der Aktivüberhang beim TU von 150 wird auf Ebene der HB II nicht angesetzt, der Passivüberhang auf Ebene der HB III von 100 ist zwingend anzusetzen. Somit werden im Konzernabschluss passive latente Steuern von 120 ausgewiesen.
- 2) Die Wahlrechtsausübung erfolgt für jedes einzelne in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen auf Ebene der HB III. Beim MU sind passive latente Steuern von 20 zwingend anzusetzen. Der Aktivüberhang beim TU von 50 wird nicht angesetzt, da er aus der Anwen-



derung von § 274 HGB resultiert. Somit werden im Konzernabschluss passive latente Steuern von 20 ausgewiesen.

- 3) Die Wahlrechtsausübung erfolgt in der Summenbilanz auf Ebene der HB II. Der Aktivüberhang in der Summenbilanz auf Ebene der HB II von 130 wird nicht angesetzt. Der Passivüberhang auf Ebene der HB III von 100 ist zwingend anzusetzen.
- 4) Die Wahlrechtsausübung erfolgt auf Konzernebene über die Summe aller aktiven und passiven Steuern. Der Aktivüberhang von 30 wird im Konzernabschluss nicht angesetzt. Bei dieser Vorgehensweise ist jedoch zu beachten, dass der Aktivüberhang auf Konzernebene (im Beispiel 30) nicht größer sein darf als Aktivüberhang aus der Anwendung des § 274 HGB (im Beispiel 130). Wäre im Beispiel der Aktivüberhang auf Konzernebene bspw. 150, wären im Konzernabschluss aktive latente Steuern von 20 (150-130) anzusetzen.

Gemäß DRS 18.15 ist die sich voraussichtlich insgesamt ergebende Steuerentlastung Gegenstand des Ansatzwahlrechts für aktive latente Steuern. Auf welcher Ebene die voraussichtlich insgesamt sich ergebende Steuerentlastung zu ermitteln ist, wird nicht explizit geregelt. Die Ausführungen in DRS 18.17, wonach beim Ansatz aktiver latenter Steuern auf das einzelne einzubeziehende Konzernunternehmen als Steuersubjekt abzustellen ist, weist auf eine steuerjurisdiktionsbezogene Vorgehensweise hin.