

© 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:	40. HGB-FA / 29.11.2018 / 9:30 – 11:30 Uhr
TOP:	01 – Review DRS 18 Latente Steuern
Thema:	Diskussion der Themen mit möglichem Änderungs- oder Ergänzungsbedarf
Unterlage:	40_01a_HGB-FA_DRS 18_Themen

1 Vorbemerkung

- 1 Diese Unterlage schließt sich an die Diskussion in der 39. Sitzung des HGB-FA an und stellt weitere Themenbereiche mit möglichem Änderungs- oder Ergänzungsbedarf an DRS 18 dar. Die Auflistung ist vorläufig und nicht abschließend. Die Themenfindung fand durch Durchsicht der Fachliteratur sowie Rückmeldungen seitens einiger VMEBF-Mitgliedsunternehmen statt.

2 Aktivierungswahlrecht für aktive latente Steuern gem. § 274 HGB

- 2 In seiner 39. Sitzung hatte der HGB-FA das Ansatzwahlrecht des § 274 HGB für den Konzernabschluss diskutiert und vor dem Hintergrund der Informationsfunktion des Konzernabschlusses in Frage gestellt. Der Fachausschuss bat die DRSC-Geschäftsstelle, die Gründe für den Aktivierungswahlrecht für aktive latente Steuern gem. § 274 HGB bei der Einführung dieser Regelung durch das BilMoG nachzuforschen.
- 3 Sowohl der BilMoG-Referentenentwurf als auch der BilMoG-Regierungsentwurf sahen noch eine Aktivierungspflicht für aktive latente Steuern vor. Die Änderung in ein Aktivierungswahlrecht wurde durch den Bundesrat angestoßen, und zwar auf die Empfehlungen des federführenden Rechtsausschusses, des Finanzausschusses und des Wirtschaftsausschusses, welche ihre Änderungsempfehlung wie folgt begründeten: *„Die Entwurfsbegründung weist selbst darauf hin, dass beim Ausweis aktiver latenter Steuern hohe Anforderungen an den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zu stellen sind, insbesondere dann, wenn Unternehmen latente Steuern auf Verlustvorträge aktivieren wollen. Eine Aktivierungspflicht würde daher insbesondere für mittelständisch geprägte Unternehmen zwangsweise zusätzliche Kosten verursachen. Kleine Kapitalgesellschaften werden durch § 274a Nr. 5 HGB-E von dieser Aktivierungspflicht befreit. Es ist kein sachlicher Grund ersichtlich, warum losgelöst von Schwellenwerten nicht auch mittelgroße*



und große Kapitalgesellschaften durch Verankerung eines Wahlrechts an Stelle einer Aktivierungspflicht die Möglichkeit eröffnet werden sollte, den Ermittlungs- und Dokumentationsaufwand für den Ansatz aktiver latenter Steuern zu vermeiden. Der Verzicht auf den verpflichtenden Ausweis aktiver latenter Steuern erscheint auch im Hinblick auf die Zielsetzung einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sinnvoll, weil auch eine Beschränkung dieser Aktivierungspflicht auf voraussichtlich in den nächsten fünf Jahren verrechenbare Verlustvorträge die (Prognose-) Unsicherheiten bei der Ermittlung dieser Position nicht beseitigen kann.“ (vgl. Drucksache 344/1/08, zu Artikel 1 Nr. 25, S. 11).

- 4 Die Bundesregierung lehnte diese Änderungsempfehlungen des Bundesrats ab mit der Begründung, dass die Einführung eines Wahlrechts zur Aktivierung latenter Steuern dem Ziel der Modernisierung des Bilanzrechts entgegensteht, Bilanzierungswahlrechte innerhalb der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften zu beseitigen, um die Vergleichbarkeit des handelsrechtlichen Jahresabschlusses auf nationaler und internationaler Ebene zu verbessern und bilanzpolitische Maßnahmen einzudämmen (vgl. Drucksache 16/10067, zu Nr. 10, S. 123).
- 5 Im Rahmen der Anhörung des Rechtsausschusses zum BilMoG-Regierungsentwurf haben sich einige Sachverständige gegen die Aktivierungspflicht für aktive latente Steuern ausgesprochen. Begründet wurde das im Wesentlichen mit dem deutlichen Mehraufwand bei der Ermittlung aktiver latenter Steuern für die Unternehmen ohne ersichtlichen Informationsmehrwert sowie mit der Verletzung des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips.
- 6 Als Ergebnis der anschließenden Berichterstattungsgespräche zum BilMoG wurde anstelle der im Regierungsentwurf vorgeschlagenen Aktivierungspflicht ein Aktivierungswahlrecht – wie bereits damals im geltenden Recht – für die aktiven latenten Steuern vorgesehen.
- 7 Der Rechtsausschusses des Bundestags hat diese Änderung unterstützt: *„Der Ausschuss erachtet es, ebenso wie der Bundesrat, für ausreichend, anstelle einer Aktivierungspflicht ein Ausweiswahlrecht für die aktiven latenten Steuern vorzusehen und auch die Gesamtdifferenzbetrachtung beizubehalten.“* (vgl. Drucksache 16/12407, zu Art. 1 Nr. 25, S. 87).
- 8 Die zum Zeitpunkt der Verabschiedung des BilMoG geltenden EU-Bilanzrichtlinien (4. Richtlinie 78/660/EWG für den Einzelabschluss und 7. Richtlinie 83/349/EWG für den Konzernabschluss) sahen keine unterschiedliche Behandlung von aktiven latenten Steuern auf temporäre Differenzen im Einzel- und Konzernabschluss vor. Art. 43 Abs. 1 Nr. 11 der 4. Richtlinie schrieb für den Einzelabschluss lediglich eine Angabe im Anhang vor: *„den Unterschied zwischen dem Steuer Aufwand, der dem Geschäftsjahr und den früheren Geschäftsjahren zugerechnet wird, und den für diese Geschäftsjahre gezahlten oder zu zahlenden Steuern, sofern dieser Unterschied für den künftigen Steueraufwand von Bedeutung ist. Dieser Betrag kann auch als Gesamtbetrag in der Bilanz unter einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung ausgewiesen werden.“* Die gleiche Angabevorschrift war für den Konzernabschluss in Art. 34 Nr. 11 der 7.



Richtlinie formuliert. Darüber hinaus schrieb Art. 29 Abs. 4 der 7. Richtlinie für den Konzernabschluss vor: „*In der konsolidierten Bilanz und in der konsolidierten Gewinn- und Verlustrechnung ist der Konsolidierungsunterschied zwischen dem Steueraufwand, der dem Geschäftsjahr und den früheren Geschäftsjahren zugerechnet wird und den für diese Geschäftsjahre bereits gezahlten oder zu zahlenden Steuern zu berücksichtigen, soweit sich daraus wahrscheinlich für eines der konsolidierten Unternehmen in absehbarer Zukunft ein tatsächlicher Aufwand ergibt.*“

- 9 Die neue konsolidierte EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU fordert in Art. 17 Abs. 1 Buchst. f für den Einzelabschluss lediglich eine Angabe im Anhang: „*wenn latente Steuerschulden in der Bilanz angesetzt werden, die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahres und die in den Bilanzen im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Bewegungen dieser Salden*“. Zusätzlich zu dieser Angabe regelt Art. 24 Abs. 13 für den Konzernabschluss den Ansatz des passiven Überhangs: „*Latente Steuersalden werden bei der Konsolidierung ausgewiesen, soweit sich daraus wahrscheinlich für eines der konsolidierten Unternehmen in absehbarer Zukunft ein Aufwand ergibt.*“ Weitere Regelungen zu latenten Steuern sieht die Bilanzrichtlinie nicht vor.

3 Ergebniswirksame und ergebnisneutrale Erfassung

- 10 In seiner 39. Sitzung hatte der HGB-FA diskutiert, wie die Steuerlatenzierung im Rahmen der Zugangsbewertung (ergebniswirksam oder ergebnisneutral) zu erfolgen hat. DRS 18 schreibt eine grundsätzlich ergebniswirksame 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. Der HGB-FA hielt in seiner letzten Sitzung fest, dass die Erfassung der latenten Steuern – ergebniswirksam oder ergebnisneutral – grundsätzlich analog der Erfassung des zugrundeliegenden Grund Sachverhalts folgen sollte. Der HGB-FA diskutierte, ob dieser Grundsatz in DRS 18.50-52 eindeutig und missverständlich formuliert ist und bat in diesem Zusammenhang die DRSC-Geschäftsstelle, den Entwicklungsprozess dieser Regelungen zu evaluieren.
- 11 Der Entwurf E-DRS 24 *Latente Steuern* vom 18. November 2009 enthielt folgende Regelungen zur ergebniswirksamen und ergebnisneutralen Erfassung von latenten Steuern:

Grundsatz

47.

Der Ansatz oder die Auflösung latenter Steuern sind grundsätzlich ergebniswirksam zu erfassen.

48.

Der Ansatz oder die Auflösung latenter Steuern sind ergebnisneutral zu erfassen, soweit der ihnen zugrunde liegende Sachverhalt ergebnisneutral erfasst worden ist.



49.

Bei aufgrund der ergebnisneutralen Erfassung von z. B. Sacheinlagen, Verschmelzungen oder Unternehmenserwerbe entstandenen temporären Differenzen ist es sachgerecht, auch latente Steuern ergebnisneutral gegen das Eigenkapital bzw. den Geschäfts- oder Firmenwert abzugrenzen.

50.

Werden beispielsweise im Rahmen der (ergebnisneutralen) Erstkonsolidierung stille Reserven des erworbenen abnutzbaren Anlagevermögens aufgedeckt, so sind auf die entstehenden temporären Differenzen latente Steuern zu passivieren und ergebnisneutral zu erfassen. Bauen sich im Rahmen der (ergebniswirksamen) Folgekonsolidierung die zugrunde liegenden temporären Differenzen aufgrund der Abschreibung der stillen Reserven ergebniswirksam ab, so sind passive latente Steuern ebenfalls ergebniswirksam aufzulösen. Im Falle der Endkonsolidierung sind noch verbliebene Steuerabgrenzungen aus der Erstkonsolidierung bei der Ermittlung des Abgangsergebnisses zu berücksichtigen und ergebniswirksam auszubuchen.

51.

Sofern infolge der Schuldenkonsolidierung, der Zwischenergebniseliminierung oder sonstiger ergebniswirksamer Konsolidierungsmaßnahmen temporäre Differenzen entstehen, sind latente Steuern ergebniswirksam anzusetzen.

Änderung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen

52.

Ändert sich der Buchwert latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen, so sind die Anpassungen nur dann ergebnisneutral zu erfassen, wenn auch ihre Bildung ergebnisneutral erfolgte. In allen anderen Fällen erfolgt die Erfassung ergebniswirksam.

[...]

- 12 In mehreren Stellungnahmen zu E-DRS 24 wurde den vorgeschlagenen Regelungen in Tz. 52 nicht zugestimmt. Begründet wurde dies hauptsächlich damit, dass HGB – im Unterschied zu IFRS – grundsätzlich keine unmittelbare Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit den Gewinnrücklagen vorsehe, so dass für eine ergebnisneutrale Erfassung keine gesetzliche Grundlage bestehe. Der Deutsche Standardisierungsrat hat diesen Kritikpunkt angenommen und die grundsätzliche ergebniswirksame Erfassung latenter Steuer im finalen Standard festgeschrieben: Tz. 48 des Entwurfs wurde in den finalen Standard nicht übernommen, Tz. 52 wurde wie folgt formuliert: „*Ändert sich der Buchwert latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen, so sind die Anpassungen ergebniswirksam zu erfassen.*“ (vgl. DRS 18.54).

4 Latente Steuern auf Verlustvorträge

- 13 Steuerliche Verlustvorträge sind gemäß § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB bei der Berechnung aktiver latenter Steuern in Höhe der innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen. Über den Gesetzeswortlaut hinaus schreibt DRS 18.21 für aufrechnungsfähige und unbeschränkt vortragsfähige steuerliche Verlustvorträge einen Ansatz aktiver latenter Steuern unabhängig von ihrem Realisationszeitpunkt vor, sofern sich insgesamt ein Überhang an zu versteuernden temporären Differenzen ergibt. Dadurch soll vermieden werden, dass passive latente Steuern ausgewiesen werden, die aufgrund der vorhandenen Verlustvorträge nicht zu einer entsprechenden Steuerzahlung führen werden. Dabei ist die Fristigkeit der



Umkehreffekte der zu versteuernden temporären Differenzen unbeachtlich. Eine Ermittlung der Fristigkeit der Umkehreffekte ist nur bei beschränkt vortragsfähigen Verlustvorträgen relevant (vgl. DRS 18.23 f.). Dies bedeutet, dass aktive latente Steuern als werthaltig angesehen werden, sofern mindestens in gleicher Höhe passive latente Steuern bestehen. Diese Vorgehensweise wird im Schrifttum überwiegend befürwortet und entspricht ferner der mehrheitlich vertretenen Auffassung in den zu E-DRS 24 eingegangenen Stellungnahmen (vgl. DRS 18.B5). Auch das IDW beurteilte es in ERS HFA 27.14 als vertretbar, zur Reduktion eines verbleibenden Passivüberhangs auch solche steuerliche Verlustvorträge zu berücksichtigen, deren Verrechenbarkeit erst nach Ablauf von fünf Jahren zu erwarten ist (IDW ERS HFA 27 wurde nach der Verabschiedung des DRS 18 aufgehoben). In Teilen des Schrifttums wird diese Vorgehensweise jedoch als nicht sachgerecht erachtet (vgl. Lüdenbach/Freiberg, BB 2010, S. 1974, Wolz, DB 2010, S. 2626 f.). Zum einen nehme mit zunehmendem Zeithorizont die Unsicherheit von Planungsrechnungen zu, so dass sich die Vorgabe einer vorsichtigen Schätzung nicht mehr erfüllen ließe. Zum anderen liege bei der Regelung in DRS 18.21 ein Verstoß gegen den Gesetzeswortlaut vor (vgl. Begründung des Regierungsentwurfs Drucksache 10/10067 zu Nr. 25, S. 67: *„Um die Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge nachprüfbar und praktikabel zu gestalten, dürfen diese bei der Ermittlung der aktiven latenten Steuern zudem nur berücksichtigt werden, soweit zu erwarten ist, dass sie innerhalb der auf den Bilanzstichtag folgenden fünf Geschäftsjahre zur Verlustverrechnung herangezogen werden.“*, Begründung der Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses des Bundestags Drucksache 16/12407, zu Art. 1 Nr. 25, S. 87: *„Ebenso sind Verlustvorträge, [...] zu berücksichtigen. Dies jedoch nur, soweit eine Verlustverrechnung innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwarten ist. Ist eine Verlustverrechnung erst zu einem späteren Zeitpunkt zu erwarten, dürfen die Verlustvorträge nicht – auch nicht bloß zur Verrechnung mit passiven latenten Steuern – herangezogen werden.“*).

- 14 DRS 18.21 ist als eine Pflichtvorschrift formuliert, die Begründung hierzu jedoch als eine Kannvorschrift: *„Es können dementsprechend die gesamten latenten Steuern aus Verlustvorträgen unabhängig von ihrem Realisationszeitpunkt angesetzt werden.“* (vgl. DRS 18.B5).
- 15 DRS 18 enthält keine Regelungen hinsichtlich der Beachtung bestehender nationalspezifischer steuerlicher Möglichkeiten der Nutzung der Verlustvorträge bei der Ermittlung latenter Steuern, wie z.B. die sog. Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG) sowie sonstige Restriktionen des Verlustabzugs (§ 8c KStG) in Deutschland. So dürfen nach § 10d Abs. 2 EStG bestehende Verlustvorträge nur bis zur Höhe eines Freibetrags von 1 Mio. EUR unbegrenzt mit steuerpflichtigen Gewinnen verrechnet werden; über den Freibetrag hinausgehende steuerpflichtige Gewinne können nur i.H.v. 60% mit dem Verlustvortrag verrechnet werden. Durch die Mindestbesteuerung können die Verlustvorträge in den Folgejahren nur teilweise genutzt werden, so dass die Verlustverrechnung in die Zukunft verschoben wird. Dies führt im Ergebnis dazu, dass die aktiven latenten Steuern nicht in allen Fällen in Höhe der bestehenden passiven latenten Steuern angesetzt werden können. Insofern wird im Schrifttum eine Berücksichtigung von steuerlichen



Restriktionen in der Nutzung der Verlustvorträge bei der Ermittlung von latenten Steuern auf diese Verlustvorträge befürwortet (vgl. Vitale/Briese/Steinbach, BB 2015, S. 429 m.w.N., so auch ERS HFA 27.13). DRS 23 *Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)* regelt hierzu Folgendes:

- DRS 23.75: *„Für die Bilanzierung latenter Steuern auf steuerrechtliche Verlustvorträge des Tochterunternehmens in der Neubewertungsbilanz sind ggf. bestehende Verlustabzugsbeschränkungen, die in Folge des Anteilserwerbs entstehen, z.B. gem. § 8c KStG, zu berücksichtigen. Für zu versteuernde temporäre Differenzen zu bildende passive latente Steuern sind – unter Berücksichtigung ggf. bestehender Verlustabzugsbeschränkungen – unabhängig von ihrem Realisationszeitpunkt geeignet, die Werthaltigkeit eines Verlustvortrags zu belegen (DRS 18.21). Darüber hinaus dürfen aktive latente Steuern auf einen Verlustvortrag in der Neubewertungsbilanz nur insoweit angesetzt werden, als die Realisierung der Steuerentlastung aus dem Verlustvortrag innerhalb der nächsten fünf Jahre erwartet werden kann (§ 274 Abs. 1 Satz 4 HGB i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB; DRS 18.23 a).“*
 - DRS 23.B26: *„Bei der Ermittlung der latenten Steuern in der Neubewertungsbilanz (Tz. 71 ff.) sind auch realisierbare steuerrechtliche Verlustvorträge zu berücksichtigen. Auch wenn in § 301 Abs. 1 Satz 3 HGB ein Verweis auf § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB fehlt, erscheint es sachgerecht, in der Neubewertungsbilanz nur den Teil des wirtschaftlichen Vorteils aus dem steuerlichen Verlustvortrag zu berücksichtigen, der sich nach der Ergebnisplanung für das Tochterunternehmen voraussichtlich in den nächsten fünf Jahren realisieren lässt. Ausschlaggebend dafür ist, dass andernfalls unmittelbar nach dem Zugang des Reinvermögens des Tochterunternehmens der Teil der angesetzten aktiven latenten Steuern auf den Verlustvortrag, der sich voraussichtlich erst nach Ablauf von fünf Jahren realisieren lässt, zunächst sofort aufwandswirksam zu erfassen wäre und erst in Folgejahren mit der sich nach vorne schiebenden Fünf-Jahresgrenze ertragswirksam einzubuchen wäre, soweit seine Realisierbarkeit vorausgesetzt werden kann.“*
- 16 DRS 18 geht nicht explizit darauf ein, dass sich die Beurteilung der Nutzbarkeit der steuerlichen Verlustvorträge aus Konzernsicht verändern kann. So können zum einen durch die Einbeziehung eines Unternehmens in den Konzernabschluss die beim Mutterunternehmen bestehenden steuerlichen Verlustvorträge werthaltig werden. In diesem Fall erfolgt deren Berücksichtigung in der HB II des Mutterunternehmens. Zum anderen können steuerliche Verlustvorträge auf Ebene des Tochterunternehmens werthaltig werden. Diese Verlustvorträge sind im Zuge der Kaufpreisallokation aufzudecken und zu bewerten. Dies ergibt sich aus § 301 Abs. 1 i.V.m. § 274 Abs. 2 HGB. DRS 23 enthält hierzu die folgenden Regelungen:
- DRS 23.71: *„Für steuerliche Be- oder Entlastungen, die aus dem Abbau abzugsfähiger oder zu versteuernder temporärer Differenzen der in der Neubewertungsbilanz angesetzten Vermögens- und Schuldposten sowie aus der Nutzung eines steuerrechtlichen Verlustvortrags*



resultieren, sind latente Steuern anzusetzen (§ 301 Abs. 1 HGB i.V.m. § 306 Satz 1 HGB; DRS 18.25).“

- *DRS 23.76: „Steuerrechtliche Verlustvorträge, die bei Konzernunternehmen (Mutter- oder andere Tochterunternehmen) bestehen und erst durch den Erwerb des Tochterunternehmens werthaltig i.S.v. § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB werden, dürfen im Rahmen der Kapitalkonsolidierung nicht berücksichtigt werden.“*

17 Bei einem Werthaltigkeitsnachweis von aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge ist gemäß DRS 18.23 eine Unternehmensplanung notwendig. Fraglich ist, ob in der Planung auch passive latente Steuern zu berücksichtigen sind, die in der Planungsperiode voraussichtlich entstehen. Der Wortlaut des § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB stellt auf eine Verrechnung der steuerlichen Verlustvorträge mit dem künftigen steuerlichen Einkommen ab. Die künftigen passiven latenten Steuern haben jedoch keinen Einfluss auf das künftige steuerliche Einkommen. Daraus könnte abgeleitet werden, dass die in der Planungsperiode erst voraussichtlich entstehenden passiven latenten Steuern nicht für die Werthaltigkeitsbeurteilung von aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge berücksichtigt werden dürfen. Auf Grundlage der Regelungen in DRS 18, wonach passive latente Steuern als werthaltigkeitsbegründet eingestuft werden, kann jedoch abweichend argumentiert werden, dass auch Sachverhalte, die erst in der Planungsperiode zu passiven latenten Steuern führen, zu berücksichtigen sind. Explizit wird darauf in DRS 18 jedoch nicht eingegangen.

18 Folgendes Beispiel soll den Unterschied veranschaulichen (verkürzt entnommen aus: Briese, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Stand August 2018, B 235, Rz. 86):

Die A AG verfügt über steuerliche Verlustvorträge von 5 Mio. EUR. Aus der Planungsrechnung ergeben sich in den nächsten fünf Jahren ein handelsrechtliches Ergebnis von 5 Mio. EUR und ein steuerliches Ergebnis von 4 Mio. EUR. Die Differenz von 1 Mio. EUR ist darauf zurückzuführen, dass die A AG plant, in t4 ein Grundstück zum Zeitwert zu veräußern und in Ausübung des steuerlichen Wahlrechts des § 6b EStG den Veräußerungsgewinn von 1 Mio. EUR steuerlich auf ein anzuschaffendes Ersatzgrundstück zu übertragen (Der Veräußerungsgewinn in t4 wird in der Steuerbilanz von den Kosten für das neu angeschaffte Grundstück abgezogen.).

Eine reine Betrachtung der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge auf Basis des genauen Wortlauts des § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB würde zu einer Aktivierung latenter Steuern in t1 auf nur 4 Mio. EUR führen, denn die künftige Entstehung von passiven latenten Steuern in t4 würde in der Planungsrechnung nicht als werthaltigkeitsbegründet berücksichtigt. Bei einem Steuersatz von 30% würde die A AG in t1 aktive latente Steuern auf Verlustvorträge von 1,2 Mio. EUR aktivieren. Die Steuerquote würde somit 24 % betragen (1,2 / 5). In t4 würde allerdings die aktive latente Steuer auf den verbleibenden Verlustvortrag von 1 Mio. EUR durch die passive latente Steuer auf die Wertdifferenz im Grundstück von 1 Mio. EUR als werthaltig gelten.



Die Verwerfung der Steuerquote resultiert allein daraus, dass die A AG die Ausübung des steuerlichen Wahlrechts gem. § 6b EStG in ihrer Planungsrechnung berücksichtigt. Würde sie dagegen erst in der Periode t4 erklären, dass die das Wahlrecht in Anspruch nimmt, wäre eine Aktivierung latenter Steuern in t1 auf den vollen Verlustvortrag von 5 Mio. EUR und somit in Höhe von 1,5 Mio. EUR möglich, so dass die Steuerquote 30 % betragen würde (1,5 / 5).

5 Geschäfts- oder Firmenwert

- 19 § 306 Satz 3 HGB kodifiziert für den Konzernabschluss einen Latenzierungsverbot für temporäre Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach § 301 Abs. 3 HGB. Aus dem Verweis auf § 301 Abs. 3 HGB wird deutlich, dass unter den Latenzierungsverbot nur der Geschäfts- und Firmenwert aus einem *share deal* auf Konzernebene fällt, nicht jedoch aus einem *asset deal* gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB auf der Einzelabschlussebene. Für den Letzteren gilt § 274 HGB, der keine Ausnahme von der Erfassung latenter Steuern analog zu § 306 Satz 3 HGB vorsieht. In der Literatur werden jedoch tlw. Zweifel geäußert, ob diese unterschiedliche Behandlung im Konzernabschluss und im Einzelabschluss beabsichtigt war (vgl. Küting/Seel, Der Betrieb 2009, S. 923). Der Hinweis des Rechtsausschusses zum Regierungsentwurf BilMoG, wonach § 274 HGB keine Regelung enthält, die es erlaubt, auf im Zugangszeitpunkt bestehende Differenzen keine latenten Steuern zu berechnen (vgl. Drucksache 16/12407, zu Art. 1 Nr. 25, S. 87), deutet jedoch darauf hin, dass dies durch den Gesetzgeber bewusst kodifiziert war.

DRS 18 enthält keine expliziten Regelungen zum Ansatz latenter Steuern auf Buchwertdifferenzen beim Geschäfts- oder Firmenwert in Abhängigkeit von der Form des Unternehmenserwerbs. Stattdessen räumt DRS 18.25 Satz 2 ein Wahlrecht in Abhängigkeit von der Abzugsfähigkeit des Firmenwerts ein: „*Latente Steuern auf Buchwertdifferenzen beim Geschäfts- oder Firmenwert dürfen nur angesetzt werden, soweit sie auf temporären Differenzen beruhen, die auf einen steuerlich abzugsfähigen Geschäfts- oder Firmenwert bzw. einen steuerlich zu berücksichtigenden passivischen Unterschiedsbetrag zurückzuführen sind.*“

6 Outside basis differences

- 20 Nach § 306 Satz 4 HGB und DRS 18.28 sind auf Differenzen zwischen dem im Konzernabschluss enthaltenen Nettovermögen und dem steuerlichen Beteiligungsbuchwert von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen (sog. *outside basis differences*) keine latente Steuern zu bilden. *Outside basis differences* können auch im Einzelabschluss entstehen, etwa bei ausländischen Zweigniederlassungen. Auf diese Differenzen findet § 274 HGB Anwendung, der keine Ausnahme von der Erfassung latenter Steuern analog zu § 306 Satz 4 HGB vorsieht. Fraglich ist, ob eine analoge Anwendung des § 306 Satz 4 HGB auf die *outside basis differences* im Einzelabschluss zulässig ist. Dafür spricht die Tatsache, dass der Gesetzgeber die explizite Ausnahme von der Anwendung der Steuerabgrenzung auf



outside basis differences aus Praktikabilitätsabwägungen vorgesehen hat, wenngleich damit eine konzeptionelle Unstimmigkeit einhergeht (vgl. Drucksache 16/12407, zu Art. 1 Nr. 46, S. 90). Diese Auffassung vertrat auch das IDW, indem es in ERS HFA 27.16 diese Fragestellung wie folgt regelte: „*Temporäre Differenzen können auch auftreten, wenn das handelsrechtliche Nettovermögen einer ausländischen Betriebsstätte (bei Freistellung gemäß Doppelbesteuerungsabkommen) vom steuerlichen Wertansatz abweicht (sog. outside basis differences). Auch solche Differenzen sind im Einzelabschluss mangels expliziter Ausnahmeregelung bei der Ermittlung einer sich insgesamt ergebenden künftigen Steuerbe- oder -entlastung grundsätzlich zu berücksichtigen. Angesichts des gemäß § 306 Satz 4 HGB für den Konzernabschluss geltenden Verbots, für temporäre Differenzen im Zusammenhang mit Beteiligungen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen latente Steuern zu berücksichtigen (vgl. Tz. 41), erscheint es jedoch zumindest zulässig und auch sachgerecht, outside basis differences im Zusammenhang mit ausländischen Betriebsstätten auch im Einzelabschluss unberücksichtigt zu lassen.*“ DRS 18 enthält hierzu keine Regelungen.

7 Assoziierte Unternehmen

- 21 DRS 18.27 schreibt eine Steuerlatenzierung für temporäre Differenzen, die im Rahmen der Ermittlung des Equity-Wertansatzes nach § 312 HGB der Beteiligung entstehen, vor. Von einem der VMEBF-Mitgliedsunternehmen wurde angeregt, in DRS 18 klarzustellen, dass dabei keine latenten Steuern auf den Geschäfts- oder Firmenwert sowie auf die Ergebnisfortschreibung zu erfassen sind.

8 Währungsumrechnung

- 22 Bei der Währungsumrechnung von Fremdwährungsabschlüssen nach der modifizierten Stichtagskursmethode gemäß § 308a HGB erfolgt eine lineare Transformation sowohl der auf fremde Währung lautenden Werte in der HB II und – ggf. abweichenden – Werte in der Steuerbilanz als auch der auf die Abweichungen zu den Steuerbilanzwerten berechneten latenten Steuern, so dass sich aus der Währungsumrechnung keine zusätzlichen latenten Steuern ergeben. Darauf wird in DRS 25 *Währungsumrechnung im Konzernabschluss* eingegangen, jedoch nur in der Begründung, da DRS 25.5 hinsichtlich der Steuerlatenzierung grundsätzlich auf die Regelungen in DRS 18 verweist: „*Die Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung ist Folge der Anwendung der modifizierten Stichtagskursmethode und stellt keine temporäre Differenz i.S.d. § 306 Satz 1 HGB dar; eine Bilanzierung von latenten Steuern gemäß § 306 Satz 1 HGB kommt daher nicht in Betracht.*“ (vgl. DRS 25.B3). Eine analoge Vorschrift besteht in DRS 18 nicht.
- 23 Durch die Währungsumrechnung ändert sich allerdings der handelsrechtliche Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens, was zu einer Abweichung zu dem Steuerbilanzansatz der Beteiligung beim Mutterunternehmen führt. Diese Abweichung stellen gem.



DRS 18.30 *outside basis differences* dar, für die das Latenzierungsverbot gemäß § 306 Satz 4 HGB gilt. Diese Vorgehensweise wird in weiten Teilen des Schrifttums befürwortet, auch wenn § 308a HGB zu den Bewertungsvorschriften des Fünften Titels gehört und somit nicht vom Verweis in § 306 HGB („[...] Maßnahmen nach diesem Titel“, d.h. dem Vierten Titel) umfasst ist (vgl. Briese, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Stand August 2018, C 440, Rz. 24 m.W.n., a.A. Wolz, DB 2010, S. 2633).

- 24 Davon nicht betroffen sind Währungsumrechnungsdifferenzen, die bei der Durchführung der Konsolidierungsmaßnahmen entstehen; diese unterliegen der Steuerabgrenzung. Dies ist weder in DRS 18 noch in DRS 25 explizit geregelt. DRS 25 enthält Beispiele zur Währungsumrechnung im Rahmen der einzelnen Konsolidierungsmaßnahmen (Schuldenkonsolidierung in DRS 25.B28, Zwischenergebniseliminierung in DRS 25.B33 und Equity-Bewertung in DRS 25.B36, vgl. Sitzungsunterlage **40_01c**), in denen explizit darauf hingewiesen wird, dass auf die Bilanzierung von latenten Steuern aus Vereinfachungsgründen verzichtet wird. Es ist zu erwägen, entsprechende – ggf. vereinfachte – Beispiele inkl. Steuerlatenzierung in DRS 18 aufzunehmen.
- 25 Ferner wird in DRS 25.40 das Thema latenter Steuern im Zusammenhang mit der Besteuerung der Zweigniederlassungen angesprochen: *„Unterliegt das Einkommen einer Zweigniederlassung in ihrem Sitzstaat der Besteuerung und wird es im Inland nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreigestellt, sind temporäre Differenzen im Vermögen der Zweigniederlassung und die daraus resultierenden latenten Steuern in deren Währung zu ermitteln. Zur Ermittlung der temporären Differenzen sind die in fremder Währung, nach den deutschen handelsrechtlichen Bestimmungen ermittelten Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden der Zweigniederlassung den entsprechenden steuerrechtlichen Wertansätzen gegenüberzustellen. Im Ergebnis werden die temporären Differenzen und damit verbundenen latenten Steuern so ermittelt, als ob die Zweigniederlassung ein rechtlich selbständiges Unternehmen ist. Die Umrechnung der so ermittelten latenten Steuern ist mit dem Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag vorzunehmen.“* Diese Regelung betrifft sowohl die Berechnung von latenten Steuern als auch die Währungsumrechnung. Es wäre zu erwägen, ob diese Regelung auch in DRS 18 – ggf. über einen entsprechenden Verweis – aufgenommen werden sollte.