

© 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

<b>Sitzung:</b>	<b>41. HGB-FA / 31.01.2019 / 11:00 – 13:00 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>02 – Review DRS 18 Latente Steuern</b>
<b>Thema:</b>	<b>Diskussion der Themen mit möglichem Änderungs- oder Ergänzungsbedarf</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>41_02a_HGB-FA_DRS 18_Themen</b>

### 1 Vorbemerkung

- 1 Diese Unterlage schließt sich an die Diskussion in der 40. 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 ist Ergebnis der Durchsicht von Fachliteratur, Rückmeldungen seitens einiger VMEBF-Mitgliedsunternehmen sowie eingereichter Themenvorschläge von zwei Verbänden (siehe Sitzungsunterlagen **41\_02c** und **41\_02d**).

### 2 GuV-wirksame und GuV-neutrale Erfassung

- 2 In seiner letzten Sitzung diskutierte der HGB-FA die Regelungen in DRS 18.50-54 hinsichtlich der GuV-wirksamen bzw. GuV-neutralen Erfassung latenter Steuern im Rahmen der Zugangsbewertung und bestätigte seine Ansicht, dass die Bildung und Auflösung latenter Steuern grundsätzlich analog der Erfassung des zugrundeliegenden Grundsachverhalts erfolgen sollte. Der HGB-FA diskutierte, ob dieser Grundsatz in DRS 18.50-54 eindeutig und unmissverständlich formuliert ist und bat in diesem Zusammenhang die DRSC-Geschäftsstelle, zunächst die einzelnen Fälle zu evaluieren, in denen eine GuV-neutrale Erfassung sachgerecht ist.
- 3 § 274 HGB sieht – im Gegensatz zu IAS 12.15b) und IAS 12.24b) – kein Ansatzverbot für latente Steuern auf GuV-neutral entstandene temporäre Differenzen im Rahmen der Zugangsbewertung vor. Solche Differenzen sind im deutschen Bilanzrecht insb. im Konzernabschluss von Bedeutung. DRS 23 *Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)* enthält die folgenden Regelungen zu latenten Steuern:



## **Berücksichtigung latenter Steuern in der Neubewertungsbilanz**

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).**

72.

Die temporären Differenzen, die für die Ermittlung latenter Steuern in der auf den Erstkonsolidierungszeitpunkt aufgestellten Neubewertungsbilanz maßgeblich sind, entsprechen der Differenz zwischen dem (beizulegenden Zeit-)Wert eines Vermögensgegenstands, einer Schuld, eines Rechnungsabgrenzungspostens oder eines Sonderpostens nach § 301 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB in der Neubewertungsbilanz und dem entsprechenden steuerrechtlichen Wertansatz. Aufgrund des allgemeinen Ansatzgebots auch für Sonderposten in § 301 Abs. 1 Satz 2 HGB darf das Ansatzwahlrecht für einen aktiven Überhang latenter Steuern nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB (DRS 18.12) nicht in der Neubewertungsbilanz, sondern erst für Veränderungen an den darauf folgenden (Konzern-)Bilanzstichtagen in Anspruch genommen werden.

73.

**Latente Steuern in der Neubewertungsbilanz sind mit dem unternehmensindividuellen Steuersatz des betreffenden Tochterunternehmens zu bewerten und nicht abzuzinsen (§ 274 Abs. 2 HGB i.V.m. § 301 Abs. 1 Satz 3 HGB; DRS 18.41 und 18.49).**

74.

Der Betrag der in der Neubewertungsbilanz bilanzierten latenten Steuern erhöht (aktive latente Steuern) bzw. mindert (passive latente Steuern) das konsolidierungspflichtige Eigenkapital des Tochterunternehmens gem. § 301 Abs. 1 Satz 2 HGB (DRS 18.50 ff.).

75.

Für die Bilanzierung latenter Steuern auf steuerrechtliche Verlustvorträge des Tochterunternehmens in der Neubewertungsbilanz sind ggf. bestehende Verlustabzugsbeschränkungen, die in Folge des Anteils-erwerbs 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)).

### **Folgekonsolidierung**

108.

**Latente Steuern aus der Neubewertungsbilanz sind entsprechend der Veränderung der ihnen zugrunde liegenden temporären Differenz fortzuführen.**

- 4 Im Einzelabschluss können GuV-neutrale temporäre Differenzen vor allem im Zusammenhang mit Anschaffungs- und Umwandlungsvorgängen (Asset Deal, Einbringung von Sacheinlagen, Verschmelzung, Spaltung) entstehen, bei denen z.B. aufgrund von besonderen steuerlichen Regelungen sowie der Regelungen des UmwG das übernommene/übertragene Vermögen in der Steuerbilanz zu einem von der Handelsbilanz abweichenden Wert bilanziert wird (z.B. Zeitwert in der Handelsbilanz vs. Buchwert in der Steuerbilanz bzw. Buchwert in der Handelsbilanz vs. gemeiner Wert in der Steuerbilanz).



- 5 Darüber hinaus stellt die Gewährung einer steuerfreien Investitionszulage einen GuV-neutralen Vorgang dar. Eine Investitionszulage wird steuerlich als steuerfreier Ertrag erfasst und mindert nicht die steuerlichen Anschaffungskosten. Handelsrechtlich wird diese entweder als Minderung der Anschaffungskosten oder in einem gesonderten Passivposten erfasst. Somit ergibt sich entweder eine Differenz zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerrechtlichen Wertansatz des entsprechenden Vermögensgegenstandes (sofern Anschaffungskosten gekürzt werden) oder eine Wertdifferenz auf der Passivseite (sofern ein Passivposten erfasst wird), auf die aktive latente Steuern zu bilden sind. Das Schrifttum spricht sich hier sowohl für eine GuV-neutrale als auch für eine GuV-wirksame Erfassung latenter Steuern aus. Für eine GuV-neutrale Verrechnung mit den Rücklagen wird angeführt, 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 Einzelerwerbsfiktion unterstellten GuV-neutralen Anschaffungsvorgangs ebenfalls GuV-neutral 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 darstellt. Dieser besteht darin, dass für steuerliche Zwecke die vollen Anschaffungskosten (und nicht nur der um die Zulage verminderte Betrag) geltend gemacht werden können (vgl. Grottel/Larenz, BBK, 11. Aufl. § 274 Anm. 12 m.w.N.). Gemäß IAS 12.33 sind auf die steuerfreie Investitionszulage keine latenten Steuern zu bilden.
- 6 In DRS 18.51 werden Sacheinlagen, Verschmelzungen und Unternehmenserwerbe als Beispiele einer GuV-neutralen Erfassung genannt. Auf die steuerfreie Investitionszulage wird explizit nicht eingegangen.
- 7 Ferner wird in DRS 18 nicht explizit geregelt, wie die Erfassung der Steuerlatenzen bei solchen Vorgängen zu erfolgen hat, die Auswirkungen nur auf die Steuerbilanz, nicht jedoch auf die Handelsbilanz haben. Dies hat zur Folge, dass zum einen neue temporäre Differenzen zwischen den steuerlichen und den handelsrechtlichen Wertansätzen entstehen und zum anderen der Steuertarif sich ändert. Dies wäre beispielsweise bei einem Formwechsel von einer Kapitalin eine Personenhandelsgesellschaft der Fall. Es findet kein Übergang von Vermögen und Schulden statt, so dass der Formwechsel keinen Einfluss auf die handelsrechtlichen Buchwerte hat. In die steuerliche Schlussbilanz der zuvor bestehenden Kapitalgesellschaft wird dagegen gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG der gemeine Wert eingestellt. Die Buchwertunterschiede führen zu einer Steuerlatenz. Fraglich ist, ob diese in Anwendung von DRS 18.51 GuV-neutral zu erfassen wären. Gemäß IDW RS HFA 7 *Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften* Tz. 21 sind die durch Anteilsübertragungen auf Gesellschafterebene entstandenen latenten Steuern GuV-wirksam zu erfassen, da die Anteilsübertragung kein Anschaffungsvorgang ist.



- 8 Ferner kann der Formwechsel – wie im genannten Beispiel in Tz. 7 – zur Änderung des Steuertarifs führen und damit auch zur Änderung der Bewertung. Diese Änderungen der latenten Steuern sind GuV-wirksam zu erfassen. Dies ist in DRS 18 zwar nicht explizit geregelt (In DRS 18.54 wird lediglich die Erfassung der Änderung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen geregelt.), ergibt sich jedoch unmittelbar aus § 274 Abs. 2 HGB.

### 3 Geschäfts- oder Firmenwert

- 9 § 306 Satz 3 HGB kodifiziert für den Konzernabschluss ein 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 das Latenzierungsverbot nur der Geschäfts- und Firmenwert aus einem *share deal* auf Konzernebene fällt, nicht jedoch aus einem *asset deal* gemäß § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB auf 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 gewollt ist. Dennoch wird nach mehrheitlicher Auffassung des Schrifttums ein Verzicht auf die Steuerlatenzierung beim erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts gemäß § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB für zulässig erachtet (vgl. Gelhausen/Fey/Kämpfer 2009, Abschnitt M Tz. 22, Grottel/Larenz, BBK, 11. Aufl. § 274 Anm. 11). Dadurch soll ein Auseinanderfallen der Regelungen im Einzel- und Konzernabschluss verhindert sowie dem besonderen Charakter des Geschäfts- und Firmenwerts als Saldogröße Rechnung getragen werden.
- 10 DRS 18 enthält keine expliziten Regelungen zum Ansatz latenter Steuern auf Buchwertdifferenzen beim Geschäfts- oder Firmenwert in Abhängigkeit von der Form des Unternehmenserwerbs (*share deal* vs. *asset deal*). Stattdessen räumt DRS 18.25 Satz 2 ein Wahlrecht in Abhängigkeit von der steuerlichen 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.

### 4 Outside basis differences

- 11 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 Praktikabilitäts Erwägungen 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 IDW ERS HFA 27 *Einzelfragen zur Bilanzierung latenter Steuern nach den Vorschriften des HGB in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes* Tz. 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.

## 5 Assoziierte Unternehmen

- 12 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.

## 6 Währungsumrechnung

- 13 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 der 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 in DRS 25.B3, 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.

Eine analoge Vorschrift besteht in DRS 18 nicht.

- 14 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 gemäß 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).
- 15 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 **41\_02e**), in denen explizit darauf hingewiesen wird, dass auf die Bilanzierung von latenten Steuern aus Vereinfachungsgründen verzichtet wird. Es wäre zu erwägen, entsprechende – ggf. vereinfachte – Beispiele inkl. Steuerlatenzierung in DRS 18 aufzunehmen.
- 16 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.

## 7 Latente Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft



Hinsichtlich der Steuerlatenzierung im Fall einer ertragsteuerlichen Organschaft folgt DRS 18 der formalen Betrachtungsweise, wonach latente Steuern ausschließlich beim Organträger zu erfassen sind (DRS 18.32). Für den Fall des Vorliegens eines ertragsteuerlichen Umlagevertrags wird in DRS 18.35 ein Wahlrecht eingeräumt, das eine Erfassung latenter Steuern bei der Organgesellschaft zulässt. In der Literatur werden tlw. Zweifel aufgeworfen, ob ein Wahlrecht zur **zusätzlichen** Bilanzierung latenter Steuern bei der Organgesellschaft besteht, oder ob das Wahlrecht dahingehend ausgeübt werden kann, die latenten Steuern **entweder** beim Organträger **oder** bei der Organgesellschaft zu bilanzieren. Hierzu besteht im Schrifttum ein divergierendes Meinungsbild:

- Einerseits dürfe aus der Formulierung in DRS 18.35 – „auch bei der Organgesellschaft“ – nicht gefolgert werden, dass die originären latenten Steuern auf temporäre Differenzen der Organgesellschaft weiterhin beim Organträger bilanziert werden müssen. Stattdessen sind sie bei Ausübung des Wahlrechts gemäß DRS 18.35 ausschließlich bei der Organgesellschaft zu bilanzieren. Es soll somit konsequent entweder nach der formalen (Bilanzierung beim Organträger) oder konsequent nach der wirtschaftlichen (Bilanzierung bei der Organgesellschaft) Betrachtungsweise verfahren werden. Dabei wird argumentiert, dass sowohl formale als auch wirtschaftliche Betrachtungsweise Auslegungen von § 274 HGB darstellen, da die Bilanzierung latenter Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft gesetzlich nicht geregelt ist (vgl. Lieckenbrock/Vossel, DB 2012, S. 755).
- Andererseits wird argumentiert, dass Umlageverträge zivilrechtliche Vereinbarungen und keine Steuern i.S.d. Steuergesetze sind und somit keine latenten Steuern i.S.d. § 274 HGB begründen können. Daraus folge, dass sich durch einen Steuerumlagevertrag nichts an der Position des Organträgers als Steuerschuldner ändert. Somit sind originäre latente Steuern auf temporäre Differenzen der Organgesellschaft weiterhin beim Organträger zu bilanzieren. Bei Ausübung des Wahlrechts auf Ebene der Organgesellschaft gemäß DRS 18.35 sollte der Organträger zur Vermeidung einer doppelten Bilanzierung von latenten Steuern im Organkreis eine korrespondierende gegenläufige latente Steuerumlage erfassen (vgl. Schindler, BFuP 63 (2011), S. 339 f., Melcher/Murer, DB 2011, S. 2330 f.). Diese Auffassung entspreche ferner der Begründung in DRS 18.B9, wonach sich bei bestehenden Steuerumlageverträgen zunächst nichts an der Bilanzierungsverpflichtung des Organträgers ändert.

18 Ferner wird im Schrifttum eine weitere Unklarheit der Formulierung in DRS 18.35 angemerkt: Aus der Verwendung der Worte „in voller Höhe“ könnte geschlussfolgert werden, dass der für die Wahlrechtsausübung erforderliche Umlagevertrag tatsächliche **und latente** Steuern umfassen soll. Um die Anforderungen an die Wahlrechtsausübung zur Bilanzierung von Steuerlatenzen bei der Organgesellschaft zu erfüllen, sei dagegen eine Umlage von latenten Steuern möglich, jedoch nicht notwendig (vgl. Lieckenbrock/Vossel, DB 2012, S. 753, Schindler, BFuP 63 (2011), S. 339).



## 8 Berücksichtigung von außerbilanziellen Hinzurechnungen und Abzüge

- 19 DRS 18.37 verlangt eine Berücksichtigung von für steuerliche Zwecke vorgenommenen außerbilanziellen Hinzurechnungen und Abzügen. Dies entspricht der herrschenden Meinung im Schrifttum sowie der Vorgehensweise gemäß IDW ERS HFA 27.10. In Teilen des Schrifttums wird diese Auffassung jedoch als nicht gesetzeskonform beurteilt, da der Gesetzeswortlaut des § 274 HGB nur auf die Buchwertunterschiede zwischen der Handels- und der Steuerbilanz abstellt, nicht jedoch auf sämtliche zukünftige Steuerbe- und -entlastungen (vgl. Lüdenbach/Freiberg, BB 2010, S. 1972, Weidmann, DStR, S. 2112).

## 9 Aufrechnung

- 20 Gemäß DRS 18.40 besteht bei bestimmten Voraussetzungen – Identität von Steuersubjekt, Steuerart und Steuergläubiger – ein Wahlrecht zur Aufrechnung von aktiven und passiven latenten Steuern. In der Literatur wird tlw. die Meinung vertreten, dass diese Regelung ohne Anwendungsbereich ist, denn gemäß DRS 18.56 besteht ohnehin ein bedingungsloses Wahlrecht zum verrechneten oder unverrechneten Ausweis von latenten Steuern in der Bilanz (vgl. Lüdenbach/Freiberg, BB 2010, S. 1971 f).

## 10 Anzuwendender Steuersatz

- 21 Die Bewertung der temporären Differenzen im Konzernabschluss erfolgt gemäß DRS 18.41 zum individuellen Steuersatz des Konzernunternehmens im Zeitpunkt der Umkehr (§ 274 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 306 Satz 5 HGB). Aufgrund der Einheitstheorie des Konzerns wird im Schrifttum für multinationale Konzerne tlw. als vertretbar beurteilt, auf den Steuersatz der Konzernmutter oder auf einen durchschnittlichen Konzernsteuersatz zurückzugreifen. In der Praxis würde somit das Controlling der Konzernunternehmen über die Steuerquote leichter durchzuführen sein, um die Abweichungen zu einem einheitlichen Konzernsteuersatz nachzuhalten (vgl. z.B. Wolz, DB 2010, S. 2628). Bei Verwendung dieser alternativen Steuersätze würde die Differenz zum unternehmensindividuellen Steuersatz in der Überleitungsrechnung dargestellt werden.

DRS 18.41 eröffnet die Möglichkeit der Verwendung von vereinheitlichten Steuerätzen mit Rücksicht auf den Grundsatz der Wesentlichkeit:

Die Bewertung mit vereinheitlichten Steuersätzen kann nur als zulässig angesehen werden, wenn die daraus resultierenden Abweichungen im Vergleich zur Verwendung der Steuersätze nach Tz. 41 unwesentlich sind.

Dies entspricht auch der Begründung der Bundesregierung zum BilMoG-Gesetzesentwurf (vgl. Drucksache 16/10067, zu Nr. 44, S. 83), wonach unter Verhältnismäßigkeits- (Kosten-Nutzen-Relation) und Wesentlichkeitsgesichtspunkten die Bewertung ausnahmsweise auch mit einem konzerneinheitlichen, durchschnittlichen Steuersatz erfolgen kann.





- 22 Gemäß DRS 18.45 ist bei konzerninternen Lieferungen oder Leistungen (Zwischenergebniseliminierung) der Steuersatz desjenigen Unternehmens maßgeblich, das die Lieferung oder Leistung empfangen hat. Von einem der VMEBF-Mitgliedsunternehmen wurde angeregt, eine Vereinfachungsregel zu formulieren, nach der auch ein Konzerndurchschnittssteuersatz zur Anwendung kommen kann.

## 11 Steuerabgrenzung in den Zwischenberichten

- 23 DRS 18.5 und .43 enthalten Regelungen in Bezug auf die Zwischenberichterstattung. Die Begrifflichkeiten in diesen Tz. sollen an den 2016 durch DRÄS 7 geänderten DRS 16 (2012) *Halbjahresberichterstattung* wie folgt angepasst werden: In Tz. 5 soll das Wort „Konzernzwischenberichterstattung“ durch das Wort „Konzernhalbjahresberichterstattung“ und in Tz. 43 sollen die Wörter „eines Zwischenberichts“ durch die Wörter „eines Halbejahresberichts“ ersetzt werden.
- 24 Gemäß DRS 18.43 ist bei der Aufstellung eines Zwischenberichts die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes mittels der besten Schätzung des gewichteten durchschnittlichen jährlichen Ertragsteuersatzes unter Beachtung von DRS 16 (2012).<sup>24</sup> durchzuführen. Gegen diese Vorgehensweise wird im Schrifttum vorgebracht, dass das HGB keine speziellen Vorschriften für eine Zwischenberichterstattung enthält, so dass die allgemeinen gesetzlichen Regelungen zur Steuerabgrenzung gelten.

## 12 Ausweis

- 25 Hinsichtlich des Ausweises des Ertrags/Aufwands aus der der Bilanzierung latenter Steuern wurde einem VMEBF-Mitgliedsunternehmen angeregt, ein Wahlrecht zu einem gesonderten Ausweis in der Konzern-GuV oder einer Angabe im Konzernanhang vorzusehen. Angesichts der eindeutigen Regelung in § 274 Abs. 2 Satz 3 HGB – gesonderter Ausweis in der GuV – würde die Schaffung eines solchen Wahlrechts gegen das Gesetz verstoßen.

## 13 Anhangangaben

- 26 In den beim DRSC eingegangenen Vorschlägen hinsichtlich der möglichen Änderungen an DRS 18 wurde von einigen Unternehmen und Organisationen der verpflichtende Charakter der Anhangangaben in DRS 18.64 ff. kritisiert. Zum einen wurde darauf hingewiesen, dass diese Regelungen über das Gesetz hinaus gehen. Zum anderen wurde der Informationswert der nach diesen Vorschriften erstellten Angaben sowie der Kosten-Nutzen-Relation dieser Angaben in Frage gestellt. Im Einzelnen wird wie folgt argumentiert:

Einen einheitlichen Konzernsteuersatz oder auch nur einen deutschen Steuersatz als Ausgangspunkt für eine solche Überleitungsrechnung zu verwenden, sei nicht in allen Fällen zielführend, da allein schon die Bestimmung eines solchen Steuersatzes zur Ermittlung eines erwarteten Steueraufwandes willkürlich wäre. Neben Kapitalgesellschaften, die körperschaft- und



gewerbesteuerpflichtig sind, werden in den Konsolidierungskreis mehrheitlich Personengesellschaften einbezogen, die ausschließlich Gewebesteuer entrichten. Die weitergehende Besteuerung erfolgt auf Ebene der Gesellschafter in deren persönlicher Einkommensteuererklärung; diese Steuerlast schlägt sich aber in den Konzernabschlüssen nicht im Steueraufwand nieder, sondern als Entnahme des Gesellschafters (Steuerentnahme) im Eigenkapital. Auch die Alternative, die Überleitung auf der Basis eines Konzernsteuersatzes zu beginnen, würde bei multinational tätigen Konzernen zu keinen sinnvolleren Informationen führen, sofern ein großer Teil der Geschäftstätigkeit im Ausland stattfindet und eine große Differenz zwischen den lokalen Steuersätzen liegt (tlw. sind Unterschiede bei den lokalen Steuersätzen von über 30 %).

- 27 Aus den o.g. Gründen wird in der Praxis tlw. keine Überleitungsrechnung erstellt. Es wird argumentiert, dass seitens der Abschlussadressaten (Eigentümer, finanzierende Kreditinstitute) in der Praxis kein Interesse an einer solchen Angabe bestehe. Die Nichtanwendung des DRS 18 hätte zudem eine negative Folge. Da der Prüfer über die Anwendung bzw. Nichtanwendung von DRS berichten muss, erfolgt im Prüfungsbericht ein Hinweis auf die Nichtbeachtung dieses Standards. Ein solcher Hinweis verleihe einem Abschluss immer eine gewisse negative Note, auch wenn eine wortgetreue Beachtung des Standards zu keinerlei sinnvollen Informationen führen würde.
- 28 Im Ergebnis wird dafür plädiert, die Tz. 64-67 entweder zu streichen oder als Kann-Vorschriften zu formulieren.
- 29 §§ 285 Nr. 29, 30 und 314 Nr. Abs. 1 Nr. 21, 22 HGB schreiben für den Einzel- und Konzernabschluss die folgenden Angaben zu latenten Steuern vor:
- auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen beruhen die latenten Steuern und mit welchen Steuersätzen ist die Bewertung erfolgt;
  - wenn latente Steuerschulden in der (Konzern)bilanz angesetzt werden, die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahrs und die im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Änderungen dieser Salden.