

© 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:	42. HGB-FA / 12.04.2019 / 10:00 – 12:00 Uhr
TOP:	03 – Review DRS 18 Latente Steuern
Thema:	Diskussion der Themen mit möglichem Änderungs- oder Ergänzungsbedarf
Unterlage:	42_03a_HGB-FA_DRS 18_Themen

1 Vorbemerkung

- 1 Diese Unterlage schließt sich an die Diskussion in der 41. 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 **42_03c** und **42_03d**).

2 Währungsumrechnung

- 2 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:

DRS 25.5

Zur Bilanzierung von aus der Anwendung dieses Standards ggf. resultierenden latenten Steuern (§ 274 i.V.m. § 298 Abs. 1, § 306 HGB) wird auf DRS 18 verwiesen.

DRS 25.B3

Der Standard regelt nicht die Bilanzierung von latenten Steuern auf Währungsumrechnungsdifferenzen aus der Anwendung von § 308a HGB. Hierzu wird auf DRS 18 verwiesen. 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 zu DRS 25.B3 besteht in DRS 18 nicht.

- 3 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).
- 4 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 **42_03e**), 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.
- 5 Ferner wird in DRS 25 das Thema latenter Steuern im Zusammenhang mit der Besteuerung der Zweigniederlassungen angesprochen:

DRS 25.40

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 Abschlusstichtag 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.



3 Latente Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft

6 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.

7 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 mög-

lich, jedoch nicht notwendig (vgl. Lieckenbrock/Vossel, DB 2012, S. 753, Schindler, BFuP 63 (2011), S. 339).

4 Berücksichtigung von außerbilanziellen Hinzurechnungen und Abzüge

- 8 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).

5 Aufrechnung

- 9 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).

6 Anzuwendender Steuersatz

- 10 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 18.42 eröffnet die Möglichkeit der Verwendung von vereinheitlichen Steuersätzen, wenn die daraus resultierenden Abweichungen im Vergleich zur Verwendung der unternehmensindividuellen Steuersätze 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.



- 11 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.

7 Steuerabgrenzung in den Zwischenberichten

- 12 DRS 18.5 und DRS 18.43 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 Halbjahresberichts“ ersetzt werden.
- 13 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).²⁴ 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.

8 Ausweis

- 14 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.

9 Anhangangaben

- 15 §§ 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 Steuer-salden am Ende des Geschäftsjahrs und die im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Änderungen dieser Salden.

Diese Vorgaben sind in DRS 18.63 umgesetzt.



- 16 DRS 18.64 ff. schreiben darüber hinaus weitere Angaben für den Konzernanhang vor. 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 %).

- 17 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.
- 18 Im Ergebnis wird dafür plädiert, die Tz. 64-67 entweder zu streichen oder als Kann-Vorschriften zu formulieren.