

| | | | | |
|---|-----------------------|--------------|--------------------------|--------------------------|
| © 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: | 45. HGB-FA / 17.10.2019 / 13:30 – 15:30 Uhr |
| TOP: | 04 – Review DRS 18 Latente Steuern |
| Thema: | Diskussion der Änderungen an DRS 18 |
| Unterlage: | 45_04_HGB-FA_DRS 18_CN |

1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

- 1 Für diesen Tagesordnungspunkt (TOP) der Sitzung liegen folgende Unterlagen vor:

| Nummer | Titel | Gegenstand |
|--------|---|---|
| 45_04 | 45_04_HGB-FA_DRS 18_CN | Cover Note |
| 45_04a | 45_04a_HGB-FA_DRS 18_Eingabe1_Zwischengewinn_FA | Eingabe 1: Latente Steuern bei konzerninterner Lieferung an Tochter-Personengesellschaft nicht öffentlich Der Aufsatz ist veröffentlicht in StuB Nr. 11 vom 14.06.2019, S. 441. |
| 45_04b | 45_04b_HGB-FA_DRS 18_Eingabe2_Schuko | Eingabe 2: Latente Steuern auf passive Aufrechnungsdifferenzen aus der Schuldenkonsolidierung konzerninterner Fremdwährungsdarlehen |
| 45_04c | 45_04c_HGB-FA_DRS 18_Entwurf_FA | DRS 18 <i>Latente Steuern</i> geändert nicht öffentlich |

Stand der Informationen: 02.10.2019.

2 Ziele der Sitzung

- 2 Der HGB-FA wird über zwei weitere beim DRSC eingegangene Eingaben zur Bilanzierung von latenten Steuern im Konzernabschluss informiert (siehe Unterlagen **45_04a** und **45_04b**). Der HGB-FA wird um Meinungsbildung und um Entscheidung gebeten, ob diese Themen in DRS 18 adressiert werden sollen.
- 3 Ferner wird dem HGB-FA ein Entwurf des Änderungsstandards zur Diskussion vorgelegt (siehe Unterlage **45_04c**).



-
- 4 In der Sitzung soll schließlich entschieden werden, ob DRS 18 durch einen Änderungsstandard geändert oder durch einen Nachfolgestandard ersetzt werden soll.

3 Stand des Projekts

- 5 Der HGB-FA hatte in seiner 38. Sitzung beschlossen, DRS 18 zu überarbeiten.
- 6 Vor Inkrafttreten des BilMoG regelte DRS 10 *Latente Steuern im Konzernabschluss* die Bilanzierung von latenten Steuern. Da durch das BilMoG die Behandlung latenter Steuern nach deutschem Bilanzrecht geändert wurde, beschloss der Deutsche Standardisierungsrat, einen Nachfolgestandard zu erarbeiten. DRS 10 wurde durch den Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 4 (DRÄS 4) am 18. Februar 2010 außer Kraft gesetzt. Der Nachfolgestandard DRS 18 *Latente Steuern* wurde im Jahr 2010 verabschiedet und bekanntgemacht.
- 7 Infolge des BilRUG wurde DRS 18 im Jahr 2016 durch DRÄS 6 angepasst. Dabei handelte es sich um redaktionelle und klarstellende Änderungen. Eine inhaltliche Überarbeitung oder Überprüfung des Standards wurde seit seiner Bekanntmachung im Jahr 2010 nicht vorgenommen.
- 8 In seinen 39. bis 42. Sitzungen hat der HGB-FA die Themenbereiche mit möglichem Änderungs- oder Ergänzungsbedarf an DRS 18 diskutiert. In der 39. Sitzung hat der HGB-FA beschlossen, die fachlich interessierte Öffentlichkeit einzubinden. Daraufhin wurde am 21. September 2018 die Einladung zur Einreichung von Themenvorschlägen zur Änderungen bzw. Ergänzungen an DRS 18 auf der Internetseite des DRSC veröffentlicht. Zwei Verbände haben ihre Themenvorschläge beim DRSC eingereicht, welche der HGB-FA ausführlich erörtert hat.
- 9 Im Juni 2019 ist bei der DRSC-Geschäftsstelle eine weitere Eingabe eingegangen. Diese enthielt zwei Themenbereiche, verbunden mit der Empfehlung, die beiden Themen in DRS 18 zu adressieren. Das eine Thema betrifft den maßgeblichen Steuersatz für die Abgrenzung latenter Steuern bei einer konzerninternen Lieferung an eine Tochter-Personengesellschaft (vgl. nicht-öffentliche Unterlage **45_04a**). Bei dem anderen Thema handelt es sich um latente Steuern auf passive Aufrechnungsdifferenzen aus der Schuldenkonsolidierung konzerninterner Fremdwährungsdarlehen (vgl. öffentliche Unterlage **45_04b**).

4 Weitere Hinweise

4.1 Änderungsstandard vs. ein neuer Standard

- 10 In seiner 42. Sitzung hat der HGB-FA die Diskussion der Themenbereiche mit möglichem Änderungsbedarf an DRS 18 weitgehend abgeschlossen. Basierend auf den Entscheidungen des HGB-FA zu den einzelnen Themenbereichen hat der DRSC-Mitarbeiterstab einen Entwurf des Änderungsstandards vorbereitet (vgl. nicht-öffentliche Unterlage **45_04c**). Da es sich bei diesen Änderungen hauptsächlich um Klarstellungen handelt, empfiehlt der Mitarbeiterstab, keinen neuen Standard herauszugeben, sondern die Änderungen im Rahmen eines Deutschen Rech-



nungslegungs Änderungsstandards zu vollziehen; der Standardentwurf würde als E-DRÄS 11 veröffentlicht werden. Sollte der HGB-FA sich für die Herausgabe eines neuen Standards entscheiden, wird DRS 18 außer Kraft gesetzt; der Standardentwurf würde den Titel E-DRS 37 *Latente Steuern* tragen.

4.2 Latente Steuern beim erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts

- 11 Thema der Behandlung von latenten Steuern beim erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts aus einem Asset Deal hat der HGB-FA in seinen letzten Sitzungen nicht abschließend diskutiert. Die Entscheidung über die Aufnahme und, wenn ja, über den Inhalt einer entsprechenden Regelung in DRS 18 soll in der aktuellen Sitzung getroffen werden.
- 12 § 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). Nach mehrheitlicher Auffassung des Schrifttums wird 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.
- 13 Begründet wurde das im Rahmen des BilMoG eingeführte Latenzierungsverbot gemäß § 306 Satz 3 HGB mit der Vermeidung der rechnerischen Iteration: *„Die Vorschrift gründet sich darauf, dass der Geschäfts- oder Firmenwert und der passive Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung als Residuum zu interpretieren und daher nicht in die Steuerabgrenzung einzubeziehen sind. Die Einbeziehung würde zudem den Unterschiedsbetrag erhöhen, auf den dann wiederum latente Steuern zu berechnen wären. Differenzen, die nach der Konsolidierung entstehen, sind demnach zu berücksichtigen.“* (vgl. RegE BilMoG vom 30. Juli 2008, Drucksache 16/10067, S. 83, zu Nr. 44).

Diese Begründung lässt § 274 HGB jedoch für den Einzelabschluss nicht gelten, was widersprüchlich erscheint.

- 14 Die unterschiedliche Behandlung von latenten Steuern beim erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts in Anhängigkeit von der Form des Unternehmenserwerbs führt nicht

nur zu Unterschieden zwischen Einzel- und Konzernabschluss. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB gilt über § 298 Abs. 1 HGB auch für den Konzernabschluss. Folglich werden auch innerhalb des Konzernabschlusses wirtschaftlich gleichwertige Sachverhalte ungleich behandelt.

- 15 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:

DRS 18.25 Satz 2

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.

Aus der Verortung der Tz. 25 unter der Überschrift „Latente Steuern aus Konsolidierungsvorgängen“ könnte gefolgt werden, dass diese Tz. nur den Geschäfts- oder Firmenwert nach § 301 Abs. 3 HGB betrifft. In diesem Zusammenhang sei angemerkt, dass der HGB-FA in seiner 41. Sitzung beschlossen hat, die Regelung in Tz. 25 Satz 2 in eine separate Tz. mit einer entsprechenden Zwischenüberschrift zu verorten und als eine Soll-Vorschrift umzuformulieren.

- 16 DRS 23 *Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)* empfiehlt eine analoge Anwendung des Standards auf den Erwerb eines Unternehmens im Rahmen eines Asset Deals:

DRS 23.3

Dieser Standard gilt nicht für den Erwerb eines Unternehmens durch Übernahme der Vermögensgegenstände und Schulden im Rahmen eines sog. Asset Deals oder für vermögensübertragende Umwandlungen. Eine analoge Anwendung der Grundsätze dieses Standards bei solchen Transaktionen wird aufgrund der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit der Sachverhalte empfohlen.

Dies wird wie folgt begründet:

DRS 23.B3

Der Erwerb eines Unternehmens im Rahmen eines sog. Asset Deals oder durch eine vermögensübertragende Umwandlung wird im Jahresabschluss des übernehmenden Unternehmens nach den dafür geltenden Regelungen abgebildet. Wirtschaftlich entsprechen solche Transaktionen allerdings dem der Kapitalkonsolidierung im Konzernabschluss zugrunde liegenden Share Deal. Insofern empfiehlt dieser Standard die analoge Anwendung der Regelungen für solche Fälle.

- 17 Die Regelung in Tz. 25 Satz 2 des DRS 18 unterscheidet ferner nicht, ob die Differenzen zwischen dem steuerlichen Wert des Geschäfts- oder Firmenwerts und dem Wert in der Konzernbilanz bei Zugangsbewertung und in der Folgezeit entstehen. Diese Unterscheidung ist jedoch für die Behandlung temporärer Differenzen wichtig, denn das Latenzierungsverbot des § 306 Satz 3 HGB greift nicht, sofern temporäre Differenzen nicht aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts hervorgehen. Dies entspricht im Übrigen auch der internationalen Vorgehensweise (vgl. IAS 12.22A und .22B). Zur Veranschaulichung dieser Problematik können die folgenden Beispiele dienen:



- 1) Ein bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbener Geschäfts- oder Firmenwert wird mit jeweils 150 in der Steuerbilanz und in der Konzernbilanz angesetzt. Die Abschreibung erfolgt steuerbilanziell über 15, handelsbilanziell über 5 Jahre, beginnend im Erwerbsjahr. Beim erstmaligen Ansatz entstehen keine temporären Differenzen. Am Ende des Erwerbsjahres beläuft sich der steuerliche Wert des Geschäfts- oder Firmenwerts auf 140, während der handelsbilanzielle Wert 120 beträgt. Somit entsteht am Ende der ersten Periode eine aktive temporäre Differenz von 20. Da diese temporäre Differenz sich nicht auf den erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts bezieht, ist die daraus entstehende latente Steuer zu aktivieren.
 - 2) Ausgangsdaten wie unter 1) – mit dem Unterschied, dass im Zugangszeitpunkt ein Geschäfts- oder Firmenwert von 100 in der Steuerbilanz aktiviert wird. Somit wäre der Geschäfts- oder Firmenwert im Zugangszeitpunkt in zwei Komponenten zu teilen: Komponente 1 von 50 und Komponente 2 von 100. Auf die Komponente 1 werden aufgrund von § 306 Satz 3 HGB weder beim erstmaligen Ansatz noch in der Folgezeit latente Steuern gebildet. Auf die Komponente 2 sind in den Folgeperioden dagegen latente Steuern zu bilden.
- 18 Vor diesem Hintergrund empfiehlt der DRSC-Mitarbeiterstab Folgendes:

- a) Eine analoge Anwendung des § 306 Satz 3 HGB auf die Steuerlatenzierung beim erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts gemäß § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB in DRS 18 gestatten (im Standardtext oder nur in der Begründung).
- b) Klarstellen, dass latente Steuern nur auf solche temporären Differenzen zwischen dem steuerlichen Wert des Geschäfts- oder Firmenwerts und dem Wert in der Konzernbilanz zu bilden sind, die nicht aus dem erstmaligen Ansatz entstehen, z.B. wie folgt:

Latente Steuern auf Buchwertdifferenzen beim Geschäfts- oder Firmenwert bzw. passiven Unterschiedsbetrag dürfen nur angesetzt werden, soweit sie auf temporären Differenzen beruhen, die nicht aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. passiven Unterschiedsbetrags hervorgehen und auf einen steuerlich abzugsfähigen Geschäfts- oder Firmenwert bzw. einen steuerlich zu berücksichtigenden passivischen Unterschiedsbetrag zurückzuführen sind.

- c) Eine Erläuterung zu a) und b) in die Begründung aufnehmen (sofern die Änderung zu a) im Standardtext erfolgt).
- d) Eine Frage für den öffentlichen Konsultationsprozess formulieren, ob der Regelung zu a) zugestimmt wird und wenn nicht, warum nicht.

5 Fragen an den HGB-FA

- 19 Folgende Fragen werden dem HGB-FA zur Sitzung vorgelegt:

Frage 1: Stimmt der HGB-FA der in der Unterlage 45_04a dargestellten Sichtweise hinsichtlich des maßgeblichen Steuersatzes für die Abgrenzung latenter Steuern bei einer konzerninternen Lieferung an eine Tochter-Personengesellschaft zu? Wenn nein, welche andere Sichtweise hat der HGB-FA?

Frage 2: Wie ist die Meinung des HGB-FA zu den Fragestellungen in der Unterlage 45_04b zur Be-



handlung von latenten Steuern auf passive Aufrechnungsdifferenzen aus der Schuldenkonsolidierung konzerninterner Fremdwährungsdarlehen?

Frage 3: Sollen die in Frage 1 und 2 genannten Themen in DRS 18 adressiert werden?

Frage 4: Soll DRS 18 durch einen Änderungsstandard geändert oder durch einen Nachfolgestandard ersetzt werden?

Frage 5: Stimmt der HGB-FA den in Tz. 18 dieser Unterlage formulierten Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs zu?

Frage 6: Welche Anmerkungen hat der HGB-FA zum Entwurf des Änderungsstandards?