

05
E-DRÄS 11



Herrn Präsident
Prof. Dr. Andreas Barckow
DRSC e.V.
Zimmerstraße 30
10969 Berlin

Grundsatzfragen
WP Dieter Gahlen
T. +49 30 726220-943
F. +49 30 726220-985
gahlen@dgrv.de

27. Februar 2020
Ga/TK

Stellungnahme zum Entwurf des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 11 (E-DRÄS 11) (Änderungen des DRS 18 Latente Steuern)

Sehr geehrter Herr Professor Barckow,

wir bedanken uns für die Möglichkeit zur Stellungnahme zum E-DRÄS 11 und beantworten nachfolgend die von Ihnen hinsichtlich der Änderung des DRS 18 „Latente Steuern“ gestellten Fragen:

Frage 1: Unterschiedliche Behandlung von aktiven latenten Steuern im Konzernabschluss.

Der HGB-FA hält eine unterschiedliche Behandlung von aktiven latenten Steuern im Konzernabschluss in Abhängigkeit von deren Entstehung – Aktivierungswahlrecht nach § 274 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB vs. Aktivierungspflicht nach § 306 HGB – systematisch für nicht gerechtfertigt. Die Verankerung eines Ansatzwahlrechts für aktive latente Steuern an Stelle einer Aktivierungspflicht erfolgte durch den Gesetzgeber, im Rahmen der Einführung von § 274 HGB durch das BilMoG, hauptsächlich aus Kosten-Nutzen-Erwägungen. Der HGB-FA stimmt zwar zu, dass der bei einer Aktivierung latenter Steuern erforderliche Werthaltigkeitsnachweis einen nicht zu unterschätzenden Mehraufwand für die Unternehmen darstellt, der durch die Ausübung des gesetzlich kodifizierten Aktivierungswahlrechts gemäß § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB vermieden werden kann. Dennoch verträgt sich die unterschiedliche Behandlung von aktiven latenten Steuern im Konzernabschluss aus Sicht des HGB-FA nicht mit dem Einheitsgrundsatzes des Konzernabschlusses.

Teilen Sie die Auffassung des HGB-FA? Wenn ja, sehen Sie Regelungsbedarf seitens des Gesetzgebers?

Zu 1: Wir teilen die Auffassung des HGB-FA nicht.

Hinsichtlich der derzeitigen und im Zuge der BilMoG-Diskussion gut begründeten Rechtslage ergibt sich aus den Regelungen des § 274 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB eindeutig, dass auch für den handelsrechtlichen Konzernabschluss ein nicht durch einen Deutschen Rechnungslegungsstandard aufhebbares, gesetzliches explizit vorgesehenes Aktivierungswahlrecht für die betreffenden Steuerlatenzen besteht. Eine Aktivierungspflicht kann nach dem Gesetzeswortlaut sowie den auch auf den Konzernabschluss zu übertragenden Kosten-Nutzen-Erwägungen lediglich für die allein auf Grundlage des § 306 HGB zu aktivierenden Steuerlatenzen bestehen. § 298 HGB stellt unter der unmissverständlichen Überschrift „Anzuwendende Vorschriften. Erleichterungen“ klar, dass § 274 HGB, in dem das Wahlrecht für den Jahresabschluss kodifiziert wird, auf den Konzernabschluss entsprechend anzuwenden ist.

Diese Übertragung des Wahlrechts über die (Nicht-)Aktivierung von latenten Steuern auf den Konzernabschluss ist nicht nur unter Kosten-Nutzen-Aspekten zwingend notwendig. Vielmehr erweist sich der Informationsnutzen einer Aktivierung ungewisser Steuervorteile (insbes. aus Verlustvorträgen) als höchst fraglich, weshalb dem Mutterunternehmen im Interesse der Adressaten zumindest die Möglichkeit eingeräumt werden muss, auch im Konzernabschluss auf den Ausweis der betreffenden aktiven latenten Steuern aus Vorsichtsgründen zu verzichten.

Der Gesetzgeber sollte auf keinen Fall die bisherige Rechtslage zugunsten einer Aktivierungspflicht im Konzernabschluss (mit drohender Ausstrahlung auf den Jahresabschluss) ändern. Ein gesetzliches Verbot der Aktivierung des Überhangs latenter Steuern in Jahres- und Konzernabschluss wäre aus unserer Sicht wünschenswert. Der Gesetzgeber sollte zumindest, im Sinne des Einheitsgrundsatzes, auch für die unter die Regelungen des § 306 HGB fallenden aktiven latenten Steuern analog zu § 274 HGB ein Wahlrecht kodifizieren.

Frage 2: Regelungen zur Beachtung rechtskreisspezifischer steuerlicher Möglichkeiten der Nutzung von Verlustvorträgen bei der Ermittlung latenter Steuern.

DRS 18 enthält keine expliziten Regelungen hinsichtlich der Berücksichtigung bestehender rechtskreisspezifischer steuerlicher Möglichkeiten der Nutzung von Verlustvorträgen bei der Ermittlung latenter Steuern (z.B. Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG, Restriktionen des Verlustabzugs gemäß § 8c KStG). Der HGB-FA sieht für DRS 18 diesbezüglich keinen Handlungsbedarf, da keine Missverständnisse oder Unklarheiten in der Praxis ersichtlich sind.

Halten Sie explizite Regelungen zur Berücksichtigung bestehender rechtskreisspezifischer steuerlicher Möglichkeiten der Nutzung von Verlustvorträgen bei der Ermittlung latenter Steuern für erforderlich? Wenn ja, welche Fragestellungen konkret sollten Ihrer Meinung nach adressiert werden?

Zu 2: Auf entsprechende Detailregelungen sollte verzichtet werden.

Steuerliche Regelungen unterliegen einem permanenten Wandel, weshalb die Aufnahme expliziter Detailregelungen ständige Anpassungen des DRS 18 erfordern würde. Werden die Regelungen hingegen „abstrakter“ gefasst, um auch bei Änderungen des Steuerrechts zumindest „im Prinzip“ gültig zu bleiben, sind sie für die praktische Anwendung bestenfalls wenig hilfreich, schlimmstenfalls eher verwirrend.

Frage 3: Latente Steuern beim erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB.

In Tz. 27b wird die analoge Anwendung des § 306 Satz 3 HGB für Buchwertdifferenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts aus einem Asset Deal nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB gestattet.

Befürworten Sie diese Vorgehensweise? Wenn nein, welche andere Vorgehensweise schlagen Sie vor und warum?

Zu 3: Da der Goodwill nach § 246 Abs. 1 HGB als Vermögensgegenstand gilt, sind nach § 274 Abs. 1 HGB die damit zusammenhängenden Buchwertdifferenzen in die Steuerlatenzierung einzubeziehen. Nach § 298 Abs. 1 HGB sind diese Regelungen entsprechend auf den Konzernabschluss anzuwenden. Das Gesetz schließt insofern eine analoge Anwendung des § 306 Satz 3 HGB für Buchwertdifferenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts aus einem Asset Deal nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB aus.

Frage 4: Temporäre Differenzen im Zusammenhang mit ausländischen Zweigniederlassungen bzw. Betriebsstätten.

In Tz. 28a wird vorgeschlagen, outside basis differences im Zusammenhang mit ausländischen Zweigniederlassungen bzw. Betriebsstätten analog zu § 306 Satz 4 HGB auch in der Handelsbilanz II unberücksichtigt zu lassen.

Befürworten Sie diese Vorgehensweise? Wenn nein, welche andere Vorgehensweise schlagen Sie vor und warum?

Zu 4: Wir befürworten diese Vorgehensweise, da sie für die Praxis eine Vereinfachung darstellt.

Frage 5: Latente Steuern auf GuV-neutral entstandene temporäre Differenzen.

Bei GuV-neutral entstandenen temporären Differenzen im Rahmen der erstmaligen Erfassung sind gemäß Tz. 51 auch latente Steuern GuV-neutral zu erfassen. In Tz. 51a sind Beispiele von GuV-neutral entstandenen temporären Differenzen genannt.

Befürworten Sie diese Vorgehensweise? Wenn nein, welche andere Vorgehensweise schlagen Sie vor und warum? Sind Ihnen weitere Fälle von GuV-neutral entstandenen temporären Differenzen in der Handelsbilanz II bekannt? Wenn ja, sollen diese Fälle im finalen Standard erwähnt werden? Beschreiben Sie bitte diese Fälle.

Zu 5: Wir befürworten diese Vorgehensweise.

Latente Steuern dürfen bei erfolgsneutralen Vorgängen keine Erfolgswirkung nach sich ziehen, weil andernfalls der Grundsatz der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen durchbrochen würde.

Frage 6: Angaben zu nicht angesetzten aktiven latenten Steuern, ungenutzten Verlustvorträgen und ungenutzten Steuergutschriften; Überleitungsrechnung.

DRS 18 fordert in Tz. 66 die Angabe des Betrags und ggf. des Zeitpunkts des Verfalls von abzugsfähigen temporären Differenzen, für die keine aktiven latenten Steuern angesetzt wurden, von ungenutzten Verlustvorträgen und ungenutzten Steuergutschriften. Ferner ist in Tz. 67 eine Verpflichtung zum Aufstellen einer Überleitungsrechnung formuliert. In der Bilanzierungspraxis sowie im Schrifttum wurden diese Regelungen kritisiert. Der HGB-FA hat die vorgebrachten Argumente gegen den verpflichtenden Charakter dieser Regelungen eingehend erörtert und diesen im Ergebnis zugestimmt. Er hat sodann diskutiert, ob diese Regelungen gänzlich gestrichen oder als Empfehlungen formuliert werden sollen. Die Mehrheit der HGB-FA-Mitglieder hat sich letztlich für eine Streichung der Tz. 66 und 67 ausgesprochen. Diese Entscheidung wird in Tz. B15c ausführlich begründet.

Befürworten Sie die Streichung der Regelungen in Tz. 66 und 67? Wenn nein, erläutern Sie bitte die Gründe für die Beibehaltung dieser Regelungen.

Zu 6: Wir befürworten ausdrücklich die Streichung der Regelungen in Tz. 66 und 67. Dadurch wird ein wichtiger Beitrag zur Praxistauglichkeit und Akzeptanz des Standards geleistet. Darüber hinaus regen wir - wie bereits in unserer Stellungnahme vom 13. Dezember 2018 ausgeführt - auch die Löschung der Textziffern 64 f. an.

In Textziffer 64 des Standards heißt es, dass die Angabe, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen latente Steuern beruhen, auch für die latenten Steuern zu erfolgen hat, die aufgrund der Nutzung von Wahlrechten nicht angesetzt oder mit zu versteuernden temporären Differenzen verrechnet wurden. In der sich anschließenden Textziffer 65 wird erläutert, dass qualitative Angaben zur Art der bestehenden Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen regelmäßig ausreichen.

Frage 7: Weitere Anmerkungen zum Standardentwurf.

Haben Sie über die in den vorhergehenden Fragen adressierten Sachverhalte hinausgehende Anmerkungen und Anregungen zu einzelnen Tz. des Standardentwurfs?

zu 7: Nein

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüße

DGRV – Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e.V.

gez. Dr. Eckhard Ott

gez. i. V. Dieter Gahlen