



© DRSC e.V.

Zimmerstr. 30
Internet: www.drsc.de

10969 Berlin

Tel.: (030) 20 64 12 - 0

Fax: (030) 20 64 12 - 15

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:	49. HGB-FA / 25.05.2020 / 16:00 – 17:15 Uhr
TOP:	01 – E-DRÄS 11 Überarbeitung DRS 18 – Auswertung der Stellungnahmen
Thema:	Auswertung der Stellungnahmen zu E-DRÄS 11 und Diskussion der Änderungen
Unterlage:	49_01a_HGB-FA_E-DRÄS11_SN

1 Vorbemerkung

- 1 In dieser Unterlage werden die Inhalte der Stellungnahmen und der Fachbeiträge zu E-DRÄS 11 wiedergegeben und vom Mitarbeiterstab gewürdigt.
- 2 Die unten im Abschnitt 3 wiedergegebenen Textpassagen aus DRS 18 sind grau hinterlegt. Die Änderungen gemäß E-DRÄS 11 sind einfach unterstrichen bzw. einfach durchgestrichen. Die neuen Änderungsvorschläge des DRSC-Mitarbeiterstabs sind doppelt unterstrichen bzw. doppelt durchgestrichen.
- 3 Der Fachbeitrag von Busch / Zwirner (vgl. Sitzungsunterlage **49_01j**) enthält einen Überblick über die Regelungen des Standardentwurfs, keine kritische Würdigung oder Wertung. Aus diesem Grund wird dieser Beitrag in der Auswertung der Stellungnahmen im Abschnitt 3 nicht aufgeführt.

2 Eingegangene Stellungnahmen

4 Folgende **Stellungnahmen** wurden an das DRSC übermittelt:

Nr.	Name	Branche
1	Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger	Wirtschaftsprüfung / Steuerberatung
2	Deichmann SE	Industrie
3	Anonym	Industrie
4	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.	Verband
5	Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e.V.	Verband
6	Bundessteuerberaterkammer KdöR	Verband

Darüber hinaus sind die folgenden **Fachbeiträge** erschienen:

Nr.	Name
7	Müller, Stefan / Reinke, Jens / Scheid, Oliver: Pflicht zur Aktivierung aktiver latenter Steuern im Einzelabschluss für eine verbesserte Darstellung im Konzernabschluss? DRSC veröffentlicht E-DRÄS 11 zur Überarbeitung von DRS 18 „Latente Steuern“, in: BC Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen & Controlling, 02/2020, S. 62-66.
8	Müller, Stefan / Reinke, Jens / Scheid, Oliver: Aktuelle Entwicklungen bei der Behandlung von latenten Steuern im handelsrechtlichen Konzernabschluss, HGB-Fachausschuss des DRSC veröffentlicht E-DRÄS 11 zur Überarbeitung von DRS 18 „Latente Steuern“, in: Deutsches Steuerrecht, 08/2020, S. 402-406.
9	Busch, Julia / Zwirner, Christian: Veröffentlichung von E-DRÄS 11 zu Änderungen des DRS 18 „Latente Steuern“, in: Der Betrieb, 14/2020, S. 686

3 Auswertung der Stellungnahmen

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?

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
1	nein	<p>Die unterschiedliche Behandlung latenter Steuern ist gerechtfertigt. Der Grund dafür liegt in den unterschiedlichen Zielen bzw. Funktionen von Jahresabschluss und Konzernabschluss.</p> <p>Unglücklich ist allerdings die gesetzliche Positionierung des § 306 HGB: Dieser gilt nur für temporäre Differenzen aus Konsolidierungsmaßnahmen gemäß §§ 300 bis 307 HGB und nicht aus der Anpassung an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gemäß § 308 HGB.</p>	<p>Für temporäre Differenzen aus der Anpassung an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gilt § 274 HGB (vgl. DRS 18.14 nF).</p> <p><u>Frage an den HGB-FA:</u> <i>Möchte der HGB-FA an den Gesetzgeber mit einem Vorschlag zur Änderung des bestehenden Wortlauts des § 306 HGB herantreten?</i></p>
2	ja	<p>Dem Grunde nach wird eine unterschiedliche Behandlung aktiver latenter Steuern als systematisch inkonsistent angesehen.</p> <p>Vorschlag zur Beseitigung dieser Inkonsistenz: Kodifizierung eines Aktivierungswahlrechts für aktive latente Steuern in § 306 HGB analog zu § 274 HGB. Der Verzicht auf den Ansatz, den Nachweis und Prüfung aktiver latenter Steuern würde einer kaufmännisch sehr vorsichtigen Bilanzierung entsprechen sowie den zeitlichen und finanziellen Aufwand für die Ersteller reduzieren.</p>	<p>Aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Regelung des § 306 HGB hinsichtlich der Aktivierungspflicht würde eine Änderung des DRS 18 über das Gesetz hinaus gehen.</p> <p><u>Frage an den HGB-FA:</u> <i>Möchte der HGB-FA an den Gesetzgeber mit einem Vorschlag zur Änderung des bestehenden Wortlauts des § 306 HGB herantreten?</i></p>
3	ja	Die Aktivierungspflicht nach § 306 HGB sollte in ein Aktivierungswahlrecht analog § 274 Abs. 1 Satz 2	Siehe oben unter Nr. 2.

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>HGB umgewandelt werden. Dafür sprechen die folgenden Gründe:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Aus systematischer Sicht wird dadurch der Einheitstheorie des Konzerns Folge geleistet. - Die Anwendungsfälle und das somit verbundene Volumen des § 274 HGB übersteigen deutlich die des § 306 HGB. Somit kommt es in der Praxis zu einem „Vorrang“ des § 274 HGB. - Das Nachhalten der latenten Steuern nach § 306 HGB ist mit einem sehr hohen Aufwand verbunden. Vor dem Hintergrund der Zielsetzung des Gesetzgebers an einem Bürokratieabbau (vgl. Regierungsentwurf des Dritten Bürgerentlastungsgesetzes aus September 2019) wäre die Ausgestaltung des § 306 HGB als Aktivierungswahlrecht eine erhebliche Entlastung in der Praxis. <p>Es sollte in DRS 18 empfohlen werden, dass das Aktivierungsgebot des § 306 HGB als ein Aktivierungswahlrecht analog zu § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB ausgelegt werden sollte.</p>	
4	nein	<p>Eine Ansatzpflicht für aktive latente Steuern auf der Ebene der HB II wird abgelehnt. Damit würde für Unternehmen, die im Wege der Voll- oder Quotenkonsolidierung in den Konzernabschluss einbezogen werden, die Bilanzierungserleichterung ins Leere laufen, die der Gesetzgeber mit dem Ansatzwahlrecht eingeräumt hat.</p>	-
5	nein	<p>Die Übertragung des Aktivierungswahlrechts des § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB über § 298 Abs. 1 HGB auf den Konzernabschluss ist nicht nur unter Kosten-Nutzen-Aspekten zwingend notwendig. Vielmehr erweist sich der Informationsnutzen einer Aktivierung ungewisser Steuervorteile als höchst fraglich, weshalb</p>	Siehe oben unter Nr. 2.

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>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.</p> <p>Der Gesetzgeber sollte auf keinen Fall das bisherige Aktivierungswahlrecht zugunsten einer Aktivierungspflicht im Konzernabschluss ändern. Ein Aktivierungsverbot wäre für den Jahres- und Konzernabschluss wünschenswert. Im Sinne des Einheitsgrundsatzes sollte der Gesetzgeber zumindest in § 306 ein Aktivierungswahlrecht analog zu § 274 HGB kodifizieren.</p>	
6	nein	<p>Es wird kein (zwingender) Regelungsbedarf seitens des Gesetzgebers gesehen. Soweit jedoch eine gesetzliche Änderung intendiert wird, sollte diese in einer Ausweitung des Aktivierungswahlrechts für aktive latente Steuern im Anwendungsbereich des § 306 HGB bestehen. Das könnte durch Streichung des § 306 HGB erreicht werden. Eine Änderung der derzeitigen Rechtslage zugunsten einer Aktivierungspflicht im Konzernabschluss wird entschieden abgelehnt. Ein generelles Verbot der Aktivierung im Jahres- und Konzernabschluss wäre gegenüber einer Ausweitung der Aktivierungspflicht für latente Steuern die bessere Lösung.</p> <p>Gegen eine Ausweitung der Aktivierungspflicht für latente Steuern sprechen die folgenden Gründe:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Eine unterschiedliche Behandlung von aktiven latenten Steuern im Konzernabschluss in Abhängigkeit von deren Entstehung ist systematisch durch die grundsätzliche Existenz von drei unterschiedlichen Stufen der Entstehung latenter im 	Siehe oben unter Nr. 2.

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>Konzernabschluss (HB I, HB II, Konsolidierungsmaßnahmen) begründbar.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Die Bilanzierungserleichterung gemäß § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB würde für Unternehmen, die in einen Konzernabschluss einbezogen werden, ins Leere laufen, was die Intention des Gesetzgebers gerade konterkarieren würde. - Die Rechtslage gemäß § 274 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB wurde bereits im Zuge des BilMoG intensiv diskutiert und letztlich gut begründet gesetzlich normiert. An den Erwägungen und berechtigten Gründen für ein Aktivierungswahlrecht hat sich in keiner Weise etwas geändert, sodass sich die Frage hinsichtlich einer Aktivierungspflicht für Steuerlatenzen i. S. d. § 274 HGB weder im Einzel- noch im Konzernabschluss stellt. - Die zwingende Bilanzierung und Bewertung aktiver latenter Steuern sowie deren Prüfung im Jahres- und Konzernabschluss wäre zudem mit einem nicht unerheblichen zeitlichen und finanziellen Mehraufwand verbunden. Nur durch ein umfassendes Wahlrecht zur Aktivierung latenter Steuern wird der mit der Erstellung und Prüfung von Jahres- und Konzernabschluss verbundene Aufwand nicht zusätzlich erhöht. - Der Informationsnutzen einer Aktivierung ungewisser Steuervorteile erweist sich vor den Hintergrund eines enormen bilanzpolitischen Gestaltungspotenzials als höchst fraglich. 	
7	ja	<p>Im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Verbesserung der Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses könnte eine Abschaffung des Wahlrechts sicherlich eine realitätsnähere Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erreichen. Da insbesondere aus bilanzpolitischer Sicht</p>	<p>Siehe oben unter Nr. 2.</p>

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>kein anderer Grund für die Beibehaltung des Aktivierungswahlrechts als die Vereinfachung der Ermittlung latenter Steuern ersichtlich ist, wäre eine durchgehende Bilanzierungspflicht sowohl aktiver als auch passiver latenter Steuern konsequent.</p> <p>In Anbetracht der gestiegenen Anzahl steuerrechtlicher Durchbrechungen der Maßgeblichkeit im Zeitablauf, die zu immer größeren Abweichungen zwischen der Handels- und der Steuerbilanz und infolgedessen auch zu einer stetigen Bedeutungszunahme der Bilanzierung latenter Steuern geführt hat, sollte allerdings zunächst darüber nachgedacht werden, ob die aktuelle Ausgestaltung der Rechnungslegung mit der einseitigen Aufkündigung der umgekehrten Maßgeblichkeit mit dem Weiterbestehen der Maßgeblichkeit noch sinnvoll ist.</p> <ul style="list-style-type: none"> - So könnte eine Einheitsbilanz – z.B bis einschließlich der mittelgroßen Kapitalgesellschaften – ggf. bereits ausreichen, da durch Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen die Informationsqualität dieser HGB-Abschlüsse ohnehin schon eingeschränkt ist. - Eine informationsorientierte Rechnungslegung nach dem Handelsrecht wäre gegebenenfalls erst ab den großen Kapitalgesellschaften zweckmäßig. <p>Wenn dieser Umstand aufgrund europäischer Vorgaben nicht vom Gesetzgeber angegangen werden kann, sollte zumindest der Versuch unternommen werden, die voneinander abweichenden handels- und steuerrechtlichen Regelungen stärker anzugleichen, was insbesondere Auswirkungen auf die steuerliche Darstellung der Rückstellungen haben dürfte. Insofern wäre eine derartige Reform – anders als die</p>	

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		Abschaffung des Aktivierungswahlrechts – tendenziell nicht steuerneutral.	
8	ja	Anmerkungen wie oben unter Nr. 7.	-

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?

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
1	keine Aussage	-	-
2	keine Aussage	-	-
3	nein	Bei der Ermittlung der latenten Steuern auf Verlustvorträge wird in der Praxis regelmäßig die steuerliche Planung zu Grunde gelegt, bei welcher implizit die rechtskreisspezifischen steuerlichen Möglichkeiten der Verlustnutzung bereits berücksichtigt sind.	-
4	nein	Es ist selbstverständlich, dass etwaige, in den maßgeblichen Steuerjurisdiktionen geltende Restriktionen der Verrechenbarkeit steuerlicher Verlustvorträge bei der Bemessung aktiver latenter Steuern zu beachten sind. Ein DRS kann und sollte nicht jeden Einzelfall im Detail regeln.	-

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
5	nein	Steuerliche Regelungen unterliegen einem permanenten Wandel, weshalb die Aufnahme expliziter Detailregelungen ständige Anpassungen des DRS 18 erfordern würde. Werden die Regelungen hingegen „abstrakter“ gefasst, sind sie für die praktische Anwendung bestenfalls wenig hilfreich, schlimmstenfalls eher verwirrend.	-
6	keine Aussage	-	-
7	keine Aussage	-	-
8	ja	-	-

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?

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
1	nein	<p>Es ist nicht ersichtlich, warum sich beim erstmaligen Ansatz eines GoF aus einem Asset Deal ein unterschiedlicher Wert des GoF nach Handels- bzw. Ertragsteuerrecht ergeben sollte. Denn ein solcher Unterschied würde sich nur dann ergeben, wenn die Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter beim Asset Deal für handels- bzw. ertragsteuerliche Zwecke unterschiedlich bewertet werden würden.</p> <p>Es wird ferner das folgende Beispiel der Behandlung es GoF beim Erwerb von Anteilen an einer Personengesellschaft angeführt:</p>	<p>Es kann verschiedene Gründe für Differenzen zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerlichen Wertansatz eines GoF im Einzelabschluss geben, z.B.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Unterschiedliche Bewertung des GoF bei Umwandlungsvorgängen (handelsrechtlich zum Zeitwert, steuerrechtlich zum Buchwert oder umgekehrt); - Abweichende Zuordnung des Kaufpreises bei einem Asset Deal zu Vermögensgegenständen und Schulden in Handels- und Steuerbilanz; - Abweichende Höhe und/oder Zuordnung der anteilig vergüteten stillen Reserven im Rahmen der Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters durch eine Personengesellschaft.

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs																								
		<p>A erwirbt von B dessen Anteile an der B-GmbH & Co. KG zum Kaufpreis („KP“) in Höhe von 400.</p> <p>Gesamthandsbilanz B-GmbH & Co. KG (vor dem Kauf):</p> <table border="1" data-bbox="468 389 1158 536"> <thead> <tr> <th colspan="2">Aktiva</th> <th colspan="2">Passiva</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>AV</td> <td>100</td> <td>EK</td> <td>150</td> </tr> <tr> <td>UV</td> <td>200</td> <td>FK</td> <td>150</td> </tr> </tbody> </table> <p>Die Gesamthandsbilanz soll grundsätzlich unverändert bleiben und daher wird für ertragsteuerliche Zwecke eine Ergänzungsbilanz des A notwendig. Im Anlagevermögen werden annahmegemäß stille Reserven von 170 festgestellt, der GoF beträgt damit 80 (KP 400./ EK 150./ stille Reserven 170).</p> <p>Ergänzungsbilanz des A (nach dem Kauf):</p> <table border="1" data-bbox="468 799 1158 946"> <thead> <tr> <th colspan="2">Aktiva</th> <th colspan="2">Passiva</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>GoF</td> <td>80</td> <td>EK</td> <td>250</td> </tr> <tr> <td>Sonst. AV</td> <td>170</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>Die in dieser Ergänzungsbilanz aufgedeckten stillen Reserven sind ertragsteuerliches Aufwandspotential. Die Folge sind aktive latente Steuern (Wahlrecht bei Aktivüberhang). In diesem Fall betrifft dies nur die handelsrechtlich abzubildende Gewerbesteuer; bei einem Hebesatz von 400 % erhält man einen Gewerbesteuersatz von 14 %.</p> <p>Diese aktive latente Steuern von 35 (250 x 14 %) sind aber nicht in der Ergänzungsbilanz des A abzubilden, sondern entsprechend DRS 18.51 n.F. GuV-neutral gegen das Eigenkapital in der Gesamthandsbilanz der B-GmbH & Co. KG einzubuchen, die dann folgendes Aussehen hat:</p> <p>Gesamthandsbilanz B-GmbH & Co. KG (nach dem Kauf):</p>	Aktiva		Passiva		AV	100	EK	150	UV	200	FK	150	Aktiva		Passiva		GoF	80	EK	250	Sonst. AV	170			<p>Bei der Regelung in DRS 18.27b handelt es sich nicht nur um einen GoF aus einem Asset Deal, sondern um alle Unterschiedsbeträge gemäß § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB. Insofern wäre zu erwägen, ob die Begründung in Tz. B6c anzupassen, um dies klarzustellen, z.B. wie folgt:</p> <p>§ 306 Satz 3 HGB kodifiziert für den Konzernabschluss ein Latenzierungsverbot für temporäre Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. passiven Unterschiedsbetrags nach § 301 Abs. 3 HGB, d.h. aus einem Share Deal. Für den Geschäfts- oder Firmenwert aus einem Asset Deal gemäß § 246 Abs. 1 Satz 4 i.V. m. § 298 Abs. 1 HGB auf der Ebene der Handelsbilanz II <u>(z.B. Geschäfts- oder Firmenwert aus einem Asset Deal)</u> gilt § 274 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB, der keine Ausnahme von der Erfassung latenter Steuern analog zu § 306 Satz 3 HGB vorsieht. Durch diese unterschiedlichen Regelungen werden innerhalb des Konzernabschlusses wirtschaftlich gleichwertige Sachverhalte ungleich behandelt. Vor diesem Hintergrund sowie in Hinblick auf den besonderen Charakter des Geschäfts- oder Firmenwerts als Saldogröße erscheint es deshalb vertretbar, den Geschäfts- oder Firmenwert aus einem Asset Deal gemäß § 246 Abs. 1 Satz 4 nicht in die Steuerabgrenzung einzubeziehen. Insofern wird im Standard die analoge Anwendung des § 306 Satz 3 HGB für Buchwertdifferenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB gestattet.</p> <p><u>Fragen an den HGB-FA:</u></p> <p><i>Sieht der HGB-FA Änderungsbedarf an der Formulierung der Tz. B6c? Wenn ja, ist der HGB-FA mit dem Formulierungsvorschlag einverstanden?</i></p>
Aktiva		Passiva																									
AV	100	EK	150																								
UV	200	FK	150																								
Aktiva		Passiva																									
GoF	80	EK	250																								
Sonst. AV	170																										

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs								
		<table border="1" data-bbox="468 268 1158 459"> <thead> <tr> <th data-bbox="468 268 813 316">Aktiva</th> <th data-bbox="813 268 1158 316">Passiva</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="468 316 813 363">AV 100</td> <td data-bbox="813 316 1158 363">EK 185</td> </tr> <tr> <td data-bbox="468 363 813 411">UV 200</td> <td data-bbox="813 363 1158 411">FK 150</td> </tr> <tr> <td data-bbox="468 411 813 459">Akt. lat. St. 35</td> <td data-bbox="813 411 1158 459"></td> </tr> </tbody> </table> <p data-bbox="468 475 1158 730">In diesem Fall macht es keinen Sinn, das Ansatzwahlrecht von aktiven latenten Steuern in Bezug auf den GoF anders auszuüben als bei den übrigen aufgedeckten stillen Reserven. Sowohl die im bestehenden AV aufgedeckten stillen Reserven als auch der GoF bringen – positive ertragsteuerliche Bemessungsgrundlagen in der Zukunft vorausgesetzt – in den späteren Jahren Ertragsteuerminderungen mit sich.</p>	Aktiva	Passiva	AV 100	EK 185	UV 200	FK 150	Akt. lat. St. 35		
Aktiva	Passiva										
AV 100	EK 185										
UV 200	FK 150										
Akt. lat. St. 35											
2	keine Aussage	-	-								
3	ja	-	-								
4	ja	<p data-bbox="468 852 1158 916">Grundsätzliche Zustimmung sowie folgende Anmerkungen:</p> <p data-bbox="468 932 1158 1331">Die Ausführungen der Tz. 27c können sich allein auf Tz. 27b (und nicht etwa auch auf Tz. 27a) beziehen. Dies kommt aber nur mittelbar dadurch zum Ausdruck, dass die Anwendung von Tz. 27c das Vorliegen eines steuerlich abzugsfähigen GoF bzw. eines steuerlich zu berücksichtigenden passiven Unterschiedsbetrags voraussetzt, was nur im Falle eines Unterschiedsbetrags i.S. des § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB gegeben sein kann. Es sollte der Klarheit halber ausdrücklich (nur) auf GoF bzw. passive Unterschiedsbeträge i.S. des § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB abgestellt werden.</p>	<p data-bbox="1176 852 2076 1075">Mit Tz. 27c soll klargestellt werden, dass temporäre Differenzen, die nach der erstmaligen Erfassung des GoF entstehen, z.B. durch unterschiedliche Abschreibungsdauern nach Handels- und Steuerrecht, zu latenzieren sind. Dies kann sowohl für den GoF nach § 301 Abs. 3 HGB als auch nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB der Fall sein. Insofern beziehen sich die Ausführungen der Tz. 27c sowohl auf Tz. 27a als auch auf Tz. 27b.</p> <p data-bbox="1176 1091 2076 1155">Tz. 27c könnte zur besseren Verständlichkeit wie folgt geändert werden:</p> <p data-bbox="1176 1171 2076 1410">Für Zwecke der Folgebewertung sind Latente Steuern auf Buchwertdifferenzen beim Geschäfts- oder Firmenwert bzw. passiven Unterschiedsbetrag <u>sind</u> anzusetzen, soweit sie auf temporären Differenzen beruhen, die <u>nach der erstmaligen Erfassung des Geschäfts- oder Firmenwerts entstehen und</u> auf einen steuerlich abzugsfähigen Geschäfts- oder Firmenwert bzw. einen steuerlich zu berücksichtigenden passiven Unterschiedsbetrag zurückzuführen sind.</p>								

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>Es wird angeregt, in die Begründung ein Zahlenbeispiel aufzunehmen, aus dem sich zweifelsfrei ergibt, auf welche Buchwertdifferenzen i.S. der Tz. 27c für Zwecke der Folgebewertung latente Steuern anzusetzen sind bzw. angesetzt werden dürfen.</p>	<p><u>Fragen an den HGB-FA:</u> <i>Sieht der HGB-FA Änderungsbedarf an der Formulierung der Tz. 27c? Wenn ja, ist der HGB-FA mit dem Formulierungsvorschlag einverstanden?</i></p> <p>Die Stellungnahme vom IDW enthält hierzu das folgende Beispiel:</p> <p>Aus einem Asset Deal zum Ende des Geschäftsjahres 01 entsteht in der Handelsbilanz ein Geschäfts- oder Firmenwert i.S. des § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB von 200 GE. Infolge einer wegen steuerlicher Vorgaben abweichenden Kaufpreisverteilung entsteht in der Steuerbilanz ein Geschäfts- oder Firmenwert von lediglich 150 GE. Der Ansatz passiver latenter Steuern auf die Buchwertdifferenz von 50 GE ist gemäß der nachvollziehbaren und von uns geteilten Wertung der Tz. 27b nicht erforderlich. Auf den „verbleibenden“ Teil von 150 GE können mangels Buchwertdifferenz keine latenten Steuern angesetzt werden.</p> <p>Der Geschäfts- oder Firmenwert wird handelsrechtlich planmäßig über zehn Geschäftsjahre, steuerlich hingegen über 15 Wirtschaftsjahre abgeschrieben. Unter der Annahme eines fehlenden Erfordernisses einer außerplanmäßigen bzw. Teilwertabschreibung beläuft sich der handelsrechtliche Wertansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts zum Ende des Geschäftsjahres 02 auf 180 GE, der steuerliche Wertansatz auf 140 GE. Sofern im Rahmen der Erstabibilanzierung des Geschäfts- oder Firmenwerts auf die zu diesem Zeitpunkt bestehende Buchwertdifferenz von 50 GE passive latente Steuern angesetzt wurden, sind diese nun anteilig aufzulösen. Sofern im Rahmen der Erstabibilanzierung dagegen keine passiven latenten Steuern angesetzt wurden, resultieren aus der Fortschreibung der ursprünglichen Differenz von 50 GE auf nunmehr 45 GE keine Konsequenzen für die Bilanzierung latenter Steuern, da lediglich die bereits im Rahmen des Erstansatzes nicht berücksichtigte Differenz reduziert wird. Aktive latente Steuern dürfen in der Handelsbilanz des Geschäftsjahres 02 allerdings auf die Differenz zwischen dem handelsrechtlich und dem steuerlich fortgeschriebenen Betrag von 150 GE angesetzt werden. Diese Differenz beläuft sich auf $((150 - 150 / 10) - (150 - 150 / 15)) = -5$.</p>

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
			<u>Fragen an den HGB-FA:</u> Soll in den finalen DRÄS 11 ein Beispiel zur Behandlung von Buchwertdifferenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines GoF sowie für Zwecke der Folgebewertung aufgenommen werden? Wenn ja, ist der HGB-FA mit dem Beispiel vom IDW einverstanden?
5	nein	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.	Der HGB-FA hat die in der Stellungnahme vorgebrachte Argumentation ausführlich erörtert und sich letztendlich für die in E-DRÄS 11 vorgeschlagene 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 ausgesprochen. Die Argumente für diese Vorgehensweise sind in der Tz. B6c der Begründung zu E-DRÄS 11 aufgeführt.
6	keine Antwort	-	-
7	keine Antwort	-	-
8	ja	-	-

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?

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
1	keine Aussage	-	-
2	keine Aussage	-	-



Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
3	ja	-	-
4	nein	<p>Temporäre Differenzen, die sich zwischen dem steuerlichen Wertansatz des Nettovermögens und dem handelsrechtlichen Nettovermögen einer ausländischen Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte des Mutterunternehmens oder eines der vollkonsolidierten Tochterunternehmens ergeben, sind keine in § 306 Satz 4 HGB beschriebenen outside basis differences, da sie nicht als „outside“ angesehen werden können.</p> <p>Bei den in Tz. 28a beschriebenen Differenzen handelt es sich aus Konzernsicht um „normale“ (inside basis) Differenzen, die im Konzernabschluss nach Maßgabe von § 298 Abs. 1 i.V.m. § 274 HGB zu behandeln sind. Daher sollte die Regelung in Tz. 28a gestrichen werden.</p> <p>Sollte die Regelung gleichwohl Eingang in den finalen DRÄS 11 finden, sollten zumindest Erläuterungen zur Ratio der Regelung in die Begründung aufgenommen werden.</p>	<p>Der HGB-FA hat diese Fragestellung in seiner 41. Sitzung diskutiert und sich für die Zulässigkeit einer analogen Anwendung des § 306 Satz 4 HGB auf die outside basis differences im Einzelabschluss ausgesprochen. Hervorgebracht wurde dabei das Argument, 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).</p> <p>Diese Auffassung vertrat ferner auch das IDW, indem es in IDW ERS HFA 27 <i>Einzelfragen zur Bilanzierung latenter Steuern nach den Vorschriften des HGB in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes</i> Tz. 16 diese Fragestellung wie folgt regelte:</p> <p style="padding-left: 20px;">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.</p> <p>In DRÄS 11 könnten die oben vorgebrachten Argumente in die Begründung der Regelung in Tz. 28a aufgenommen werden.</p>
5	ja	-	-
6	keine Aussage	-	-

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
7	keine Aussage	-	-
8	ja	-	-

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?

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
1	keine Aussage	-	-
2	keine Aussage	-	-
3	ja	Eine etwaige Auflösung derartiger latenter Steuern sollte ebenfalls GuV-neutral erfolgen. Dies sollte in DRÄS 11 klargestellt werden.	<p>Gemäß DRS 18.50 sind der Ansatz oder die Auflösung latenter Steuern grundsätzlich GuV-wirksam zu erfassen. In DRS 18.B12 wird zudem erläutert, dass diese Regelung aufgrund der im Jahr 2010 zum Standardentwurf E-DRS 24 eingegangenen Stellungnahmen zustande kam.</p> <p>In Bezug auf die GuV-neutral erfassten latenten Steuern wird in DRS 18.52 nF zudem klargestellt, dass diese latenten Steuern in den Folgeperioden GuV-wirksam aufgelöst werden, wenn die zugrunde liegenden Änderungen der temporären Differenzen GuV-wirksam erfasst werden (z.B. aufgrund der Abschreibung der stillen Reserven im Rahmen der Folgekonsolidierung). Eine GuV-neutrale Auflösung der ursprünglich GuV-neutral erfassten latenten Steuern wird in DRS 18 nicht explizit adressiert, ergibt sich jedoch aus den Regelungen in Tz. 50 und 52.</p> <p>Eine GuV-neutrale Auflösung der temporären Differenzen erscheint, soweit ersichtlich, für die handelsrechtliche Bilanzierung – anders als</p>



Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
			<p>für die Bilanzierung nach IFRS – nur für wenige Fälle relevant zu sein, wenn der zugrunde liegende Vorgang, der zur Auflösung der latenten Steuern geführt hat, sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz GuV-neutral behandelt wird. Das ist z.B. bei Abspaltungen oder bei der Entnahme von Vermögensgegenständen aus dem Gesamtvermögen einer Personenhandelsgesellschaft der Fall, wie das folgende Beispiel zeigt (entnommen aus: Herzig/Lieckenbrock/Vossel, in: Herzig/Fuhrmann (Hrsg.), Handbuch latente Steuern im Einzelabschluss, 2012, S. 151):</p> <p style="padding-left: 40px;">X GmbH & Co. KG hat ein bebautes Grundstück, das in der Handelsbilanz mit 1.000 EUR und in der Steuerbilanz mit 600 EUR ausgewiesen ist. Für die temporäre Differenz von 400 EUR hat die Gesellschaft bei einem Gewerbesteuersatz von 14 % passive latente Steuern von 56 EUR gebildet. Zu Beginn des folgenden Geschäftsjahrs entnimmt der alleinige Kommanditist das Grundstück gegen Minderung seiner Gesellschaftsrechte in sein Betriebsvermögen. Die Gesellschaft erfasst die Entnahme erfolgsneutral gegen das Kapitalkonto des Gesellschafters. Steuerrechtlich erfolgt ebenfalls keine Gewinnrealisierung. Mit der Entnahme fällt die temporäre Differenz weg, da eine Steuerbelastung bei der Gesellschaft nicht mehr eintreten wird. Da die Entnahme sowohl handelsrechtlich als auch steuerlich erfolgsneutral abgebildet wird, erscheint es sachgerecht, auch die Auflösung der passiven latenten Steuern erfolgsneutral zu behandeln.</p> <p>Zur Klarstellung könnte Tz. 51 wie folgt formuliert werden:</p> <p><u>Sofern der Geschäftsvorfall, der zur Entstehung bzw. Umkehrung der temporären Differenzen geführt hat, sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich GuV-neutral behandelt wird, sind die latenten Steuern darauf ebenfalls GuV-neutral zu erfassen bzw. aufzulösen.</u></p> <p><u>Fragen an den HGB-FA:</u></p> <p><i>Sieht der HGB-FA Regelungsbedarf in DRS 18 hinsichtlich einer GuV-neutralen Erfassung von Auflösungsbeträgen? Wenn ja, ist der HGB-FA mit dem Formulierungsvorschlag für die Tz. 51 einverstanden?</i></p>

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
4	ja	Es sind keine weiteren, in DRS 18 zu nennenden Fälle (d.h. Fälle, die qualitativ von den bereits für eine Nennung in Tz. 51a vorgesehenen Fällen abweichen) von ergebnisneutral entstandenen temporären Differenzen in der HB II bekannt.	-
5	ja	-	-
6	keine Aussage	-	-
7	keine Aussage	-	-
8	ja	-	-

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?

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
1	keine Aussage	-	-
2	keine Aussage	-	-
3	ja	-	-
4	ja	-	-

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
5	ja	Durch die Streichung der Regelungen in Tz. 66 und 67 wird ein wichtiger Beitrag zur Praxistauglichkeit und Akzeptanz des Standards geleistet. Darüber hinaus wird auch die Löschung der Tz. 64 f. angeregt.	Die Angabevorschrift in DRS 18.64 wurde durch den DSR im Jahr 2010 kodifiziert und in DRS 18.B14 begründet. Der HGB-FA hat in seiner 42. Sitzung dieser Regelung sowie der Begründung zugestimmt und folglich beschlossen, beides unverändert zu lassen.
6	keine Aussage	-	-
7	keine Aussage	-	-
8	nein	Dem externen Abschlussadressaten werden künftig die Informationen fehlen, um den Zusammenhang zwischen theoretisch erwartetem und tatsächlich ausgewiesenem Steueraufwand bzw. -ertrag näher zu verstehen.	Der HGB-FA hat den Informationswert der Angaben gemäß Tz. 66 und 67 in seiner 42. Sitzung ausführlich erörtert. Aus Sicht des HGB-FA besteht für die Adressaten eines HGB-Konzernabschlusses kein Interesse an einer Überleitungsrechnung (im Gegensatz zu IFRS-Rechnungslegung, aus der ursprünglich die Überleitungsrechnung in den DRS 18 übernommen wurde). Zum anderen wird in der Praxis tlw. keine Überleitungsrechnung erstellt, was jedoch im Prüfungsbericht vermerkt wird. Ferner ist die Überleitungsrechnung vordergründig ein Thema der Ertragsteuern, was nicht Gegenstand des DRS 18 ist, der die Regelungen zu latenten Steuern konkretisiert. Vor diesem Hintergrund hat sich die Mehrheit der HGB-FA-Mitglieder für eine Streichung der Tz. 66 und 67 ausgesprochen. Die Gründe der Streichung der beiden Tz. sind in DRS 18.B15c nF erläutert.

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?

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
1	keine Aussage	-	-
2	keine Aussage	-	-



Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
3	ja	<p><u>Konzernsteuersatz:</u></p> <p>Die Ermittlung der lokalen Ist-Steuersätze ist aufgrund unterschiedlicher Rechtsformen (und der damit verbundenen Besteuerungskonzepte), sowie unterschiedlicher landesspezifischer steuerlicher Maßgaben nur mit hohem Aufwand möglich. Ferner stellt die Bewertung der latenten Steuern mit den jeweiligen lokalen Steuersätzen ein Verstoß gegen den Einheitsgrundsatz des Konzerns dar. Deshalb sollte für die Bewertung der latenten Steuern auf Konzernebene ein einheitlicher Konzernsteuersatz verwendet werden: entweder der Steuersatz des Mutterunternehmens oder die durchschnittliche Konzernsteuerquote (z.B. als über die Konzerngesellschaften ermittelter gewogener Durchschnitt).</p> <p>Eine entsprechende Möglichkeit sollte diesbezüglich in den DRS 18 aufgenommen werden.</p>	<p>Gemäß § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB i.V.m. § 306 Satz 5 HGB sind die Beträge der sich ergebenden Steuerbe- und -entlastung mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen zu bewerten. Diese gesetzliche Regelung ist in DRS 18.41 nF umgesetzt.</p> <p>DRS 18.42 nF eröffnet die Möglichkeit einer Bewertung mit vereinheitlichten Steuersätzen, jedoch nur dann, wenn die daraus resultierenden Abweichungen im Vergleich zur Verwendung der Steuersätze nach Tz. 41 unwesentlich sind.</p> <p>Die Formulierung einer generellen, nicht an den Wesentlichkeitsgrundsatz gebundenen Erleichterungsregelung zur Verwendung eines einheitlichen Konzernsteuersatzes würde dem eindeutigen Gesetzeswortlaut entgegenstehen.</p>
4	ja	<p>Gemäß Tz. 14 besteht für aktive latente Steuern, die auf temporären Differenzen aus der Anpassung an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden beruhen, ein Ansatzwahlrecht nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB. Dieser klarstellenden Regelung wird zugestimmt. Gleichzeitig wird angeregt,</p> <ul style="list-style-type: none"> - in Tz. 25 den Verweis auf § 300 Abs. 2 herauszunehmen, um einen Widerspruch zu Tz. 14 zu vermeiden. - Tz. B3a entsprechend anzupassen, um die Intention der Regelung in Tz. 14 unmissverständlich zum Ausdruck zu bringen. 	<p>Zustimmung. Tz. 25 sollte wie folgt geändert werden:</p> <p>Für auf Konsolidierungsmaßnahmen gemäß <u>der</u> § 300 Abs. 1, §§ 3010 bis 305, 310 und 312 HGB beruhende aktive latente Steuern besteht gemäß § 306 Satz 1 HGB eine Ansatzpflicht. 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.</p> <p>Tz. B3a sollte wie folgt geändert werden:</p> <p>Gemäß Tz. 14 Satz 2 besteht für aktive latente Steuern, die auf temporären Differenzen aus der Anpassung an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden beruhen, ein Ansatzwahlrecht nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB. Dieser Auffassung wird in Teilen des Schrifttums nicht zugestimmt. Stattdessen wird ein Ansatzwahlrecht</p>

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>Ungeachtet der in Tz. 40 bereits enthaltenen Ausführungen besteht in der Praxis Unsicherheit/Unklarheit hinsichtlich der Ebene, auf der das Wahlrecht zum Ansatz eines Aktivüberhangs latenter Steuern (§ 298 Abs. 1 i.V.m. § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB) auszuüben ist bzw. ausgeübt werden darf, bzw. hinsichtlich der Frage, auf welcher Ebene eine Verrechnung aktiver und passiver temporärer Differenzen erfolgen muss bzw. erfolgen darf. Fraglich ist mithin, ob die Wahlrechtsausübung auf Ebene der jeweiligen HB II der einzelnen in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen oder erst in der Summenbilanz (für alle einbezogenen Unternehmen) erfolgen muss bzw. darf. Damit verbunden ist auch die Frage, ob alle konzernweit bestehenden temporären Differenzen sowohl rechtsträger- als auch steuerjurisdiktionsübergreifend miteinander verrechnet werden müssen bzw. dürfen. Eine klarstellende Regelung in DRS 18 würden wir sehr begrüßen. Sollte dieser Aspekt noch im Rahmen des DRÄS 11 aufgegriffen werden, bitten wir indes ob der potenziell sehr weitreichenden Folgen</p>	<p><u>für Aktivüberhänge aus Bewertungsvereinheitlichung und ein Ansatzgebot für solche aufs Vereinheitlichung des Bilanzansatzes für sachgerecht erachtet. Es wird argumentiert, dass der Verweis in § 306 Abs. 1 HGB formal nur die Maßnahmen nach dem Vierten Titel und somit nur die Vereinheitlichung des Bilanzansatzes nach § 300 Abs. 2 HGB, nicht jedoch der Bewertung nach § 308 HGB erfasst. Dieser Auffassung schließt sich der HGB-Fachausschuss nicht an. Aus Sicht des HGB-Fachausschusses kann die unterschiedliche Behandlung von temporären Differenzen aus der Bewertungs- und Ansatzvereinheitlichung nicht der Wille des Gesetzgebers sein, denn in beiden Fällen geht es um vorbereitende Maßnahmen im Rahmen der Erstellung der HB II, die den Konsolidierungsmaßnahmen vorgelagert sind und inhaltlich zusammen gehören.</u></p> <p>Die zu diesen Fragen vertretenen Auffassungen (vier Varianten) zeigen Grottel/Larenz, in: Grottel et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 12. Aufl., § 306 HGB, Anm. 8, in dem dortigen Beispiel auf, vgl. Anlage zu dieser Sitzungsunterlage.</p> <p>Der HGB-FA hat diese Fragen in seiner 39. Sitzung diskutiert und sich für die steuerjurisdiktionsbezogene Vorgehensweise ausgesprochen, wonach die Wahlrechtsausübung nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB für jedes einzelne in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen auf Ebene der HB II erfolgen soll (Variante (b) im Beispiel unten). Die Aufnahme einer expliziten Regelung hierzu in DRS 18 wurde nicht beschlossen.</p> <p><u>Fragen an den HGB-FA:</u></p> <p><i>Sollen die in der Stellungnahme vorgebrachten Fragen im DRÄS 11 adressiert werden? Wenn ja,</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Welche Vorgehensweise(n) soll(en) in der neuen Vorschrift festgehalten werden (ggf. als Empfehlung)? - Soll ein Re-Exposure mit Bitte um Kommentierung der neuen Vorschrift veröffentlicht werden?

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>einer solchen (klarstellenden) Regelung um Einräumung einer weiteren Kommentierungsmöglichkeit („Re-Exposure“). Alternativ könnte in Erwägung gezogen werden, diesen Aspekt in einem weiteren DRÄS zu einem späteren Zeitpunkt aufzugreifen.</p> <p>Es wird angeregt, in den finalen DRÄS 11 Ausführungen zu der folgenden Fragestellung aufzunehmen: Zu welchem Zeitpunkt sind im Kontext des Beginns und des Endes von ertragsteuerlichen Organschaften bzw. bei einem Wechsel des Organträgers die damit einhergehenden „latenten Steuereffekte“ in den Jahresabschlüssen des bisherigen oder künftigen Organträgers und der bisherigen oder künftigen Organgesellschaft zu berücksichtigen, wenn der Abschluss des (neuen) bzw. die Aufhebung/Kündigung des bisherigen Gewinnabführungsvertrags zeitlich (weit) vor dem Abschlussstichtag erfolgt?</p>	<p>Sowohl bei der Begründung als auch bei der Beendigung der Organschaft ist zu entscheiden, zu welchen Zeitpunkten die erforderlichen Korrekturbuchungen (erfolgswirksame Auflösung/Erfassung der Steuerlatenzen bei der Organgesellschaft sowie Erfassung/Auflösung beim Organträger) vorzunehmen sind.</p> <p>Denkbare Zeitpunkte bei der Begründung der Organschaft sind der letzte Abschluss der vororganschaftlicher Zeit und der erste Abschluss der organschaftlichen Zeit:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bei einer restriktiven Sichtweise wird die Eintragung des Gewinnabführungsvertrags in das Handelsregister als der maßgebliche (und der späteste) Zeitpunkt für Korrekturbuchungen angesehen. Demnach sind die Korrekturbuchungen im ersten Abschluss der organschaftlichen Zeit zu erfassen (vgl. Herzig/Lieckenbrock/Vossel, in: Herzig/Fuhrmann (Hrsg.), Handbuch latente Steuern im Einzelabschluss, 2012, S. 349). - Sofern der Ergebnisabführungsvertrag, die erforderlichen Gremienbeschlüsse und die Anmeldung zum Handelsregister bereits zum letzten vororganschaftlichen Bilanzstichtag vorliegen, wird es als sachgerecht beurteilt, eine Erfassung der Korrekturbuchungen bereits zu diesem Stichtag vorzunehmen. Begründet wird das mit dem antizipativen Zweck der Steuerlatenzen gemäß § 274 HGB, der explizit auf zukünftige Steuerbe- und -entlastungen abstellt (vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 11. Aufl. 2020, § 274 Rz. 84a. m.w.N.). <p>Bei der Beendigung der Organschaft sind die Korrekturbuchungen nach h.M. ab dem Zeitpunkt der hinreichenden Konkretisierung des Ereignisses vorzunehmen, durch das die Organschaft beendet wird (z.B. Kündigung bzw. konkrete Absicht der Nichtverlängerung des</p>

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>Vorgesehen ist (wohl entsprechend der Handhabung in anderen DRS jüngerer Datums), die bislang verwendeten Begriffe „ergebnisneutral“ und „ergebniswirksam“ durchgängig durch die Begriffe „GuV-neutral“ bzw. „GuV-wirksam“ zu ersetzen. Es wird darauf hingewiesen, dass dies – zwar nicht notwendigerweise im DRS 18, aber möglicherweise an anderer Stelle – auch materiell-inhaltliche Auswirkungen haben kann, weil die Begriffe u.E. nicht bedeutungsgleich sind. Ein Geschäftsvorfall kann in dem Sinne ergebnisneutral oder -wirksam sein, als er sich zwar (nicht) auf die Höhe des Jahresergebnisses auswirkt; ungeachtet dessen wirkt er sich aber möglicherweise in der sog. Verlängerungsrechnung nach § 158 Abs. 1 Satz 1 AktG (ggf. in analoger Anwendung) aus, die auch Bestandteil der (Konzern-)GuV ist (vgl. § 298 Abs. 1 i.V.m. § 275 Abs. 4 HGB), so z.B. ein „Ertrag aus der Kapitalherabsetzung“ (§ 240 Satz 1 AktG). Ein Grund/Anlass für die vorgesehene terminologische Änderung ist für uns zudem nicht ersichtlich.</p>	<p>Ergebnisabführungsvertrags), d.h. i.d.R. im letzten Abschluss der organschaftlichen Zeit (vgl. Herzig/Lieckenbrock/Vossel, in: Herzig/Fuhrmann (Hrsg.), Handbuch latente Steuern im Einzelabschluss, 2012, S. 353 m.w.N.).</p> <p>Während die Vorgehensweise bei der Beendigung der Organschaft in DRS 18.34 geregelt ist, wird der Zeitpunkt der Erfassung von Korrekturbuchungen bei der Begründung der Organschaft nicht adressiert.</p> <p><u>Fragen an den HGB-FA:</u></p> <p><i>Möchte der HGB-FA Regelungen zum Zeitpunkt der Erfassung der Korrekturbuchungen bei der Begründung einer steuerlichen Organschaft in den DRÄS 11 aufnehmen? Wenn ja, welche Sichtweise vertritt der HGB-FA?</i></p> <p>Der HGB-FA erörterte in seiner 40. Sitzung, ob die im Standard verwendeten Begriffe „ergebniswirksam“ vs. „ergebnisneutral“ missverständlich sind. In der handelsrechtlichen Rechnungslegung wird unter einer ergebniswirksamen Erfassung eine GuV-Buchung verstanden. In der internationalen Rechnungslegung dagegen stellen sowohl eine Buchung in der GuV als auch eine Buchung im OCI erfolgswirksame Vorgänge dar. Auch wenn die deutsche Rechnungslegung keine Aufteilung des Gesamtergebnisses in GuV und OCI vorsieht, hält der HGB-FA die Begriffe „GuV-neutral“ bzw. „GuV-wirksam“ für präziser als „ergebnisneutral“ bzw. „ergebniswirksam“. Die Gefahr einer zu starken IFRS-Nähe dieser Begriffe wurde erörtert, aber als nicht problematisch befunden.</p> <p><u>Frage an den HGB-FA:</u></p> <p><i>Möchte der HGB-FA die im E-DRÄS 11 verwendete Terminologie „GuV-neutral“ und „GuV-wirksam“ beibehalten?</i></p>



Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		Tz. 8: Die vorgesehene Ersetzung des Wortes „Bilanz“ durch das Wort „Konzernbilanz“ in der Definition des Begriffs „Temporäre Differenzen“ sollte überdacht werden, weil dieser Begriff innerhalb des DRS 18 jedenfalls nicht nur Differenzen umfasst, die aus der Konzernbilanz resultieren, sondern z.B. auch solche Differenzen, die aus den HB II stammen.	Zustimmung. Die Ersetzung des Wortes „Bilanz“ durch das Wort „Konzernbilanz“ in der Definition des Begriffs „Temporäre Differenzen“ sollte zurückgenommen werden.
		Tz. 31a: Die vorgeschlagene (Negativ-)Formulierung des ersten Halbsatzes der Textziffer sollte wie folgt ergänzt werden: „[...] stellt keine temporäre Differenz i.S.d. § 306 Satz 1 HGB, <u>sondern eine Differenz i.S.d. § 306 Satz 4 HGB</u> dar;“	In DRS 18.31 wird die Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen zum Zwecke der Einbeziehung in den Konzernabschluss als einer der Gründe für outside basis differences genannt. Insofern erscheint eine vorgeschlagene Ergänzung in Tz. 31a nicht zwingend erforderlich. Sollte Tz. 31a – wie vorgeschlagen – ergänzt werden, müsste DRS 25.B3 entsprechend geändert werden, um einen Gleichlaut der Vorschriften in DRS 18 und DRS 25 beizubehalten.
		Tz. 35: Der Wortlaut der Textziffer, wonach im Falle der Umlage der steuerlichen Be- oder Entlastung auf Grundlage von Steuerumlageverträgen in voller Höhe auf die Organgesellschaft die diesbezüglichen latenten Steuern auf temporäre Differenzen bei Organgesellschaften „auch“ bei der Organgesellschaft bilanziert werden dürfen, hat in der praktischen Anwendung mitunter zu Diskussionen geführt. Es sollte daher klargestellt werden, wie im vorliegenden Kontext „auch“ zu verstehen ist (im Sinne von zusätzlich oder im Sinne von alternativ).	Der HGB-FA hat die geschilderte Fragestellung in seiner 42. Sitzung erörtert. Konkret wurden die folgenden zwei Sichtweisen diskutiert: 1) 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 Betrachtungsweisen Auslegungen von § 274 HGB darstellen, da die Bilanzierung latenter Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft gesetzlich nicht geregelt ist (vgl. Lieckenbrock/Vossel, DB 2012, S. 755). 2) 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



Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
			<p>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.</p> <p>Der HGB-FA hielt beide Auffassungen für vertretbar und beschloss, den aktuellen Wortlaut der Tz. 35 nicht zu ändern.</p> <p><u>Frage an den HGB-FA:</u></p> <p><i>Möchte der HGB-FA angesichts der in der Stellungnahme geäußerten Anregung die Regelung in Tz. 35 klarstellen?</i></p>
		<p>Tz. 45a: Wir begrüßen die mit der Textziffer vorgesehene Ausnahmeregelung, wonach die Verwendung von anderen als in Tz. 45 genannten Steuersätzen bei der Zwischenergebniseliminierung (nur) dann als zulässig angesehen werden kann, wenn dadurch realitätsnähere Informationen als im Vergleich zur Verwendung der Steuersätze nach Tz. 45 vermittelt werden. Indes enthält die Textziffer keinerlei Aussage, welche anderen Steuersätze konkret angewendet werden dürfen. Zwar enthält die Begründung in Tz. B10b Hinweise darauf, dass im Falle konzerninterner Lieferungen oder Leistungen, bei denen das die Lieferung oder Leistung empfangende Unternehmen ein transparent besteuertes Rechtsträger ist, neben dem (Gewerbe-)Steuersatz, mit dem die Differenz bei</p>	<p>Das in Tz. B10b dargestellte Beispiel stellt einen Sonderfall dar, bei dem die Verwendung von Steuersätzen des die Lieferung oder Leistung empfangenden Unternehmens zu einer unsachgerechten Abbildung von latenten Steuern führt und dient der Veranschaulichung der Regelungen der Tz. 45a. Weitere Beispiele sind ggf. denkbar. Eine exemplarische Konkretisierung der verwendbaren Steuersätze im Standardtext erscheint mE nicht erforderlich. In Anbetracht der hervorgebrachten Anregung könnte Tz. 45a Satz 2 dennoch wie folgt formuliert werden:</p> <p><u>Bei konzerninternen Lieferungen, bei denen das die Lieferung empfangende Unternehmen eine Personengesellschaft ist, wäre es z.B. sachgerecht, neben dem Gewerbesteueratz dieses Unternehmens zusätzlich den Körperschaftsteuersatz zzgl. Solidaritätszuschlag des Mutterunternehmens anzuwenden.</u></p>



Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>diesem selbst der Besteuerung unterliegt, zusätzlich der Körperschaftsteuersatz (zzgl. Solidaritätszuschlag) des unmittelbaren oder mittelbaren, demselben Konzern zugehörigen Gesellschafters anzuwenden ist. Es sollte allerdings in Erwägung gezogen werden, dieses Verständnis zwar weiterhin nur exemplarisch, aber dennoch deutlicher als bislang im zweiten Satz der Tz. 45a vorgesehen zum Ausdruck zu bringen.</p>	<p><u>Fragen an den HGB-FA:</u> Möchte der HGB-FA Tz. 45a Satz 2 ändern? Wenn ja, stimmt der HGB-FA der vorgeschlagenen Formulierung zu?</p>
		<p>Tz. B3a: Im ersten Satz der Textziffer muss die Angabe „Satz 2“ (unmittelbar hinter der Angabe „Tz. 14“) gestrichen werden.</p>	<p>Zustimmung, siehe Änderungsvorschlag zur Tz. B3a oben auf S. 19.</p>
		<p>Tz. B6b: Im letzten Satz der Textziffer muss es anstelle von „Konzerninterne“ „Konzernexterne“ oder besser noch „nicht dem Konsolidierungskreis angehörige Rechtsträger“ heißen.</p>	<p>Zustimmung. Tz. B6b letzter Satz sollte wie folgt geändert werden: <u>Diese temporäre Differenz löst sich mit Weiterveräußerung an Konzerninterne/externe in einer Folgeperiode auf.</u></p>
		<p>Tz. B10b: Am Ende der Textziffer wird die Forderung aufgestellt, dass die Inanspruchnahme der Ausnahme der vorgeschlagenen Tz. 45a im Konzernanhang begründet wird. Wir unterstützen diese (über eine Begründung hinausgehende) Forderung in der Sache (siehe oben), regen allerdings an, sie innerhalb des Standards selbst (in der Tz. 45a oder einer neuen Tz. 45b) zu verorten, zumal die Begründung nicht von der Bekanntmachung des DRÄS im Bundesanzeiger gemäß § 342 Abs. 2 HGB erfasst wird.</p>	<p>Zustimmung. In Tz. 45a sollte nach Satz 2 der folgende neue Satz 3 angefügt werden: <u>Die Inanspruchnahme dieser Ausnahme soll im Konzernanhang begründet werden.</u> Der letzte Satz der Tz. B10b kann folglich gelöscht werden.</p>
		<p>Tz. B15c: Im letzten Satz der Textziffer sollte vor dem Wort „Ertragsteuern“ das Adjektiv „tatsächlichen“ (oder „effektiven“) eingefügt werden. Denn Gegenstand des DRS 18 sind nur Regelungen zu latenten Ertragsteuern.</p>	<p>Zustimmung. Tz. B15c letzter Satz sollte wie folgt geändert werden: <u>Die Überleitungsrechnung ist zudem vordergründig ein Thema der tatsächlichen Ertragsteuern, was nicht Gegenstand des DRS 18 ist, der die Regelungen zu latenten Steuern konkretisiert.</u></p>

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		Tz. B18: Im ersten Satz der Textziffer fehlt in der Aufzählung der neuen Textziffern die Tz. 4a. Ferner muss es in dieser Aufzählung „B6a“ und „B6b“ statt „6a“ bzw. „6b“ heißen.	Zustimmung. Tz. B18 Satz 1 sollte wie folgt geändert werden: <u>Durch DRÄS 11 wurden die Tz. 2, 3, 4a, 5, 7, 8, 14, 21, 24, 25, 28, 29, 37, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 62, 63, 68, B1, B5, B7, B10, B11, B12 geändert, Tz. 26, 43, 66, 67, B15 und B16 aufgehoben sowie die neuen Tz. 27a, 27b, 27c, 27d, 28a, 31a, 31b, 31c, 45a, 51a, B3a, B6a, B6b, B6c, B10a, B10b, B15b, B15c, B18 eingefügt.</u>
5	nein	-	-
6	keine Aussage	-	-
7	keine Aussage	-	-
8	keine Aussage	-	-

Anlage

Ebenen der Wahlrechtsausübung (Beispiel aus Grottel/Larenz, in: Grottel et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 12. Aufl., § 306 HGB, Anm. 8)

MU, TU1 und TU2 weisen in der HB I jeweils einen Überhang an aktiven latenten Steuern aus. Alle aktiven latenten Steuern sind werthaltig und die latenten Steuern werden im Konzern verrechnet sowie zusammengefasst dargestellt. In der HB II und aus den Konsolidierungsbuchungen ergeben sich passive latente Steuern.

Im Grundfall wird im Konzern *das Aktivierungswahlrecht* konzerneinheitlich ausgeübt.

	MU	TU1	TU2	Summenbilanz
HBI (§ 274) – Primäre aktive latente Steuern	40	100	100	240
HBII-Anpassungen (§ 274) – Primäre passive latente Steuern	– 50	0	– 40	– 90
HBII gesamt	– 10	100	60	150
HBIII-Konsolidierungen (§ 306) – Sekundäre passive latente Steuern		– 110	– 30	– 140
Gesamt	– 10	– 10	30	10

Es verbleibt im Grundfall insgesamt ein Aktivüberhang von 10, der entsprechend auf der Aktivseite ausgewiesen wird.

Sofern das Aktivierungswahlrecht nicht ausgeübt wird, sind uE folgende Varianten möglich:

Variante (a):

Bei der *steuerjurisdiktionsbezogenen vertikalen Aufrechnung* wird für jede einzelne konsolidierte Gesellschaft die latente Steuer bis einschließlich der Konsolidierungsebene hochgerechnet, da sich die latenten Steuern insgesamt auf Ertragsteuern beziehen, die für dasselbe Steuersubjekt erhoben werden. Ggf. sind Organschaften zusammenzufassen. Für dieses Vorgehen sprechen die Regelungen von DRS 18.23 und 18.40. Daher ergeben sich bei MU und TU1 passive latente Steuern von jeweils 10, die zwingend anzusetzen sind. Der Aktivüberhang von TU2 wird nicht angesetzt, da er aus primären latenten Steuern resultiert. Es sind insgesamt passive latente Steuern von 20 auszuweisen. Bei dieser Variante ist grundsätzlich auf sekundäre aktive latente Steuern zu achten, da diese zwingend anzusetzen sind.

Variante (b):

Die *steuerjurisdiktionsbezogene vertikale Aufrechnung* ist aber auch in der Variante zulässig, dass bereits auf der Ebene der HB III keine Überhänge aktiver latenter Steuern angesetzt werden. Daher ergeben sich beim MU passive latente Steuern von 10, die anzusetzen sind. Bei TU1 und TU2 ergeben sich aus der HB II aktive latente Steuern von 100 bzw. 60, die nicht angesetzt werden, sowie ansatzpflichtige passive latente Steuern aus der HB III. Insgesamt ergeben sich passive latente Steuern von 150 (MU 10, TU1 110 und TU2 30), die im Konzern anzusetzen sind (glA Melcher/Möller KoR 2011, 548 ff.).

Variante (c):



Daneben ist eine Gesamtbetrachtung auf Ebene der HB II zulässig (horizontale Gesamtbetrachtung). Da das Gesetz von einer sich insgesamt ergebenden Steuerbe- oder entlastung spricht, ist eine Verrechnung aktiver und passiver latenter Steuern auf Ebene der Summenbilanz zulässig, sofern die aktiven latenten Steuern steuersubjektbezogen werthaltig sind. Soweit sich in der Summenbilanz ein Überhang an aktiven latenten Steuern ergibt (hier von 150), wird er nicht angesetzt. Dagegen sind die sekundären latenten Steuern (hier passive latente Steuern von 140) anzusetzen (glA Melcher/Möller KoR 2011, 548 ff.).

Variante (d):

Aufgrund des nicht eindeutigen Gesetzeswortlauts ist uE auch eine konzernübergreifende Betrachtung vertretbar. Dabei werden die latenten Steuern zunächst auf Ebene der einzelnen Konzernunternehmen gebildet und erst auf Konzernebene das Ansatzwahlrecht insgesamt ausgeübt (Gesamtdifferenzenbetrachtung über die Summe aller aktiven und passiven latenten Steuern). Allerdings kann ein zusammengefasster Aktivüberhang nur dann nicht angesetzt werden, wenn in gleicher Höhe auch aktive latente Steuern aus § 274 vorliegen, auf deren Ansatz verzichtet werden kann. Ergibt sich bei den sekundären latenten Steuern ein Überhang an aktiven latenten Steuern, ist dieser dagegen anzusetzen, sofern er steuersubjektbezogen werthaltig ist. Im Beispiel kann auf den Ansatz des zusammengefassten Aktivüberhangs von 10 verzichtet werden.