

49. Sitzung HGB-FA am 25.05.2020
49_01e_HGB-FA_E-DRÄS11_IDW

Herrn
Prof. Dr. Andreas Barckow
Präsident des Deutschen Rechnungslegungs
Standards Committee e.V.
Zimmerstraße 30
10969 Berlin

04
E-DRÄS 11

Düsseldorf, 27. Februar 2020
565
vorab per E-Mail: info@drsc.de

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
UST-ID Nummer: DE119353203

E-DRÄS 11: Änderungen des DRS 18 Latente Steuern

Sehr geehrter Herr Professor Barckow,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu E-DRÄS 11: Änderungen des DRS 18 Latente Steuern.

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 Einheitsgrundsatz[es] des Konzernabschlusses.

GESCHÄFTSFÜHRENDE VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/10 zum Schreiben vom 27.02.2020 an das DRSC e.V., Berlin

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

Die Fragestellung ist u.E. nicht eindeutig formuliert. Sie könnte im Lichte der Ausführungen in Tz. B3a dahingehend verstanden werden, dass sie auf das (vermeintliche) Problem abzielt, wonach der Wortlaut von § 306 Satz 1 HGB nur auf Differenzen abstellt, die auf Maßnahmen zurückgehen, „die nach den Vorschriften dieses Titels [§§ 300 bis 307 HGB; d.Verf.] durchgeführt worden sind“. Danach wären von § 306 HGB zwar diejenigen Differenzen erfasst, die durch Anpassung der Handelsbilanzen I an die konzerneinheitlichen Bilanzierungs- (= Ansatz-)Methoden nach den § 300 Abs. 2 HGB entstehen (mit der Folge einer Ansatzpflicht daraus resultierender aktiver latenter Steuern), nicht hingegen Differenzen aus der Anpassung der Handelsbilanzen I an die konzerneinheitlichen Bewertungsmethoden nach § 308 HGB. Ungeachtet einer solchen Auslegung des § 306 Satz 1 HGB halten wir es mit der eindeutig h.M. auch vor dem Hintergrund des geltenden Wortlauts für sinnvoll und vertretbar, auch weiterhin § 274 Abs. 1 HGB *einheitlich* auf Differenzen, die aus § 300 Abs. 2 HGB und aus § 308 HGB resultieren, anzuwenden (vgl. auch *IDW RH HFA 1.018*, Tz. 8 Satz 2). Vor diesem Hintergrund unterstützen wir die (u.E. klarstellende) Regelung der Tz. 14, weisen allerdings darauf hin, dass aus der Aufzählung der Konsolidierungsmaßnahmen (Paragrafen) in Tz. 25 § 300 HGB (mindestens dessen Abs. 2) herauszunehmen ist, um einen Widerspruch zu Tz. 14 zu vermeiden: Diese sieht (auch) für aktive latente Steuern, die auf temporären Differenzen aus der Anpassung an konzerneinheitliche Bilanzierungsmethoden beruhen, de lege lata ein Ansatzwahlrecht vor, während Tz. 25 in der gemäß E-DRÄS 11 vorgesehenen Fassung auch insoweit eine Ansatzpflicht postuliert. Die Intention des DRSC, durch die Neufassung der Tz. 14 klarstellend zu regeln, dass im Konzernabschluss sowohl für aktive latente Steuern, die auf temporären Differenzen aus der Anpassung an konzerneinheitliche Bewertungsmethoden beruhen, als auch für solche, die auf temporären Differenzen aus der Anpassung an konzerneinheitliche Bilanzierungsmethoden beruhen, ein Ansatzwahlrecht nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB besteht, sollte in Tz. B3a unmissverständlich zum Ausdruck gebracht werden.

Auch wenn dies konzeptionell ggf. überzeugender wäre, unterstützen wir nicht etwaige Überlegungen (de lege ferenda), wonach für aktive temporäre Differenzen bzw. Überhänge aktiver temporärer Differenzen, für die auf Ebene des Jahresabschlusses eines (voll- oder quotenkonsolidierten) Konzernunternehmens nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB ein Ansatzwahlrecht besteht (primäre latente Steuern), für Zwecke der Einbeziehung des jeweiligen Unternehmens in den

Seite 3/10 zum Schreiben vom 27.02.2020 an das DRSC e.V., Berlin

Konzernabschluss (also in der Handelsbilanz II) aber eine Ansatzpflicht resultieren soll. Faktisch würde damit für alle deutschen Unternehmen, die in einen HGB-Konzernabschluss im Wege der Voll- oder Quotenkonsolidierung einbezogen werden, die Bilanzierungserleichterung ins Leere laufen, die der Gesetzgeber mit dem Ansatzwahlrecht eingeräumt hat. Selbst Unternehmen, die auf Basis überschlägiger Berechnungen einen Überhang aktiver latenter Steuern (unter Berücksichtigung steuerlicher Verlustvorträge) identifizieren und wegen des Verzichts auf eine Aktivierung keine detaillierten Ermittlungen bzgl. der genauen Höhe des Überhangs anzustellen brauchen, müssten diese dann spätestens für Zwecke der Erstellung ihrer Handelsbilanz II nachholen. Ein solches Ergebnis widerspricht der Intention des Gesetzgebers.

Frage 2: Regelungen zur Beachtung rechtskreisspezifischer 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?

Wir halten explizite Regelungen zur Berücksichtigung steuerjurisdiktionspezifischer Vorschriften zur Nutzung steuerlicher Verlustvorträge bei der Ermittlung latenter Steuern für nicht erforderlich. Es ist selbstverständlich, dass etwaige, in den maßgeblichen Steuerjurisdiktionen geltende Restriktionen der Verrechenbarkeit steuerlicher Verlustvorträge bei der Bemessung aktiver latenter Steuern zu beachten sind. Darüberhinausgehende Ausführungen, etwa zur konkreten Berücksichtigung einer Regelung zur Mindestbesteuerung, sind u.E. nicht erforderlich, da ein DRS nicht jeden Einzelfall im Detail regeln kann und sollte.

Seite 4/10 zum Schreiben vom 27.02.2020 an das DRSC e.V., Berlin

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?

Eine entsprechende Anwendbarkeit (Wahlrecht) von § 306 Satz 3 HGB bzw. DRS 18 i.d.F. des E-DRÄS 11, Tz. 27a, auf eine Buchwertdifferenz aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts aus einem Asset Deal nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB entspricht auch der Auffassung des IDW.

Der wohl entscheidende Beweggrund für den BilMoG-Gesetzgeber, in § 306 Satz 3 HGB den Ansatz latenter Steuern auf eine Buchwertdifferenz aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. passiven Unterschiedsbetrags aus einem Share Deal nach § 301 Abs. 3 HGB zu untersagen, bestand darin, dem Bilanzierenden den Aufwand zu ersparen, der mit der andernfalls erforderlichen iterativen Ermittlung des Unterschiedsbetrags (bzw. der resultierenden latenten Steuern) einhergehen würde. Ungeachtet dessen, dass dieser Beweggrund möglicherweise kaum überzeugt, ist die Sachlage für einen aus einem Asset Deal resultierenden Geschäfts- oder Firmenwert mit der für einen aus einem Share Deal resultierenden Unterschiedsbetrag vergleichbar. Daher ist es konsequent, für eine Buchwertdifferenz aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts aus einem Asset Deal grundsätzlich die gleichen Rechtsfolgen zu ziehen wie für eine Buchwertdifferenz aus dem erstmaligen Ansatz eines Unterschiedsbetrags aus einem Share Deal.

Dass für den Fall eines Asset Deals anstelle eines Verbots zum Ansatz latenter Steuern, wie es § 306 Satz 3 HGB vorsieht, lediglich die Möglichkeit, aber keine Pflicht zum Nichtansatz latenter Steuern gelten soll (Wahlrecht), lässt sich aus der fehlenden ausdrücklichen gesetzlichen Regelung in § 274 HGB bzgl. Differenzen im Kontext von § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB rechtfertigen.

Die Ausführungen der Tz. 27c können sich u.E. 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* Geschäfts- oder Firmenwerts 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

Seite 5/10 zum Schreiben vom 27.02.2020 an das DRSC e.V., Berlin

sollte der Klarheit halber ausdrücklich (nur) auf Geschäfts- oder Firmenwerte bzw. passive Unterschiedsbeträge i.S. des § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB abgestellt werden.

Ferner regen wir an, in die Begründung aus Gründen der Klarheit ein Zahlenbeispiel (etwa das folgende) 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:

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.

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 $((150 - 150 / 10) - (150 - 150 / 15)) = -5$.

Faktisch wird der Geschäfts- oder Firmenwert also in zwei Komponenten zerlegt: Eine erste Komponente, für die nach Tz. 27b weder bei der Erst- noch bei der Folgebilanzierung latente Steuern angesetzt zu werden brauchen, sowie eine zweite Komponente, die aufgrund der unterschiedlichen Amortisation des Geschäfts- oder Firmenwerts in Handels- und Steuerbilanz lediglich im Rahmen der Folgebilanzierung zu latenten Steuern führt bzw. führen kann.

Seite 6/10 zum Schreiben vom 27.02.2020 an das DRSC e.V., Berlin

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?

Wir lehnen den Vorschlag einer entsprechenden Anwendung des § 306 Satz 4 HGB bzw. des DRS 18, Tz. 28, „auf temporäre Differenzen, die sich zwischen dem steuerlichen Wertansatz [gemeint ist wohl des Nettovermögens; d.Verf.] und dem handelsrechtlichen Nettovermögen [einer aus Sicht des deutschen Mutterunternehmens ausländischen; d.Verf.] Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte [des Mutterunternehmens oder eines der vollkonsolidierten Tochterunternehmen; d.Verf.]“ ab. Solche Differenzen sind u.E. keine der in § 306 Satz 4 HGB beschriebenen Differenzen (sog. *outside basis differences*), da sie nicht als „*outside*“ angesehen werden können. Insofern wäre es auch nicht zutreffend, wenn die vorgeschlagene Tz. 28a innerhalb eines Abschnitts verortet würde, der nach E-DRÄS 11, Nr. 19, mit der Überschrift „*Outside basis differences*“ versehen werden soll.

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.

Sollte die Regelung gleichwohl Eingang in den finalen DRÄS 11 finden, halten wir zumindest Erläuterungen zur Ratio der Regelung in der Begründung für erforderlich; soweit ersichtlich, enthält E-DRÄS 11 keinerlei Ausführungen dazu.

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?

Seite 7/10 zum Schreiben vom 27.02.2020 an das DRSC e.V., Berlin

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.

Wir stimmen der vorgeschlagenen Vorgehensweise bzw. der Aufrechterhaltung der Auffassung zu. Zur Verwendung des Begriffs „GuV-neutral“ siehe unsere Ausführungen zu Frage 7.

Uns 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 Handelsbilanz II bekannt.

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.

Wir begrüßen sehr, dass sich der HGB-Fachausschuss des DRSC der vom IDW bereits im Jahr 2009 in *IDW ERS HFA 27* dargelegten und auch noch nach dessen Aufhebung weiter vertretenen Auffassung angeschlossen hat, wonach sich aus dem Gesetz Anforderungen i.S.d. Tz. 66 und 67 des bisherigen DRS 18 nicht ableiten lassen.

Seite 8/10 zum Schreiben vom 27.02.2020 an das DRSC e.V., Berlin

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?

Ungeachtet der in Tz. 40 bereits enthaltenen Ausführungen unter der Überschrift „Aufrechnung“ 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 Handelsbilanzen 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. Das Spektrum der 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. 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 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.

Wir regen ferner an, 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?

Vorgesehen ist (wohl entsprechend der Handhabung in anderen DRS jüngeren Datums), die bislang verwendeten Begriffe „ergebnisneutral“ und „ergebniswirksam“ durchgängig durch die Begriffe „GuV-neutral“ bzw. „GuV-wirksam“ zu ersetzen. Wir weisen darauf hin, dass dies – zwar nicht notwendigerweise im

Seite 9/10 zum Schreiben vom 27.02.2020 an das DRSC e.V., Berlin

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-)Gewinn- und Verlustrechnung 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.

Ferner haben wir zu einzelnen Textziffern des E-DRÄS 11 und des DRS 18 in der gegenwärtigen Fassung noch folgende, in erster Linie redaktionelle Anmerkungen:

- 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 Handelsbilanzen II stammen (siehe Tz. 14).
- 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, sondern eine Differenz i.S.d. § 306 Satz 4 HGB dar;“
- 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).
- 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

Seite 10/10 zum Schreiben vom 27.02.2020 an das DRSC e.V., Berlin

Leistungen, bei denen das die Lieferung oder Leistung empfangende Unternehmen ein transparent besteuertes Rechtsträger ist, neben dem (Gewerbe-)Steuersatz, mit dem die Differenz bei 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.

- Tz. B3a: Im ersten Satz der Textziffer muss die Angabe „Satz 2“ (unmittelbar hinter der Angabe „Tz. 14“) gestrichen werden. Siehe ferner unsere Anmerkungen zu dieser Textziffer in unserer Antwort zu Frage 1.
- Tz. B6b: Im letzten Satz der Textziffer muss es anstelle von „Konzerninterne“ „Konzernexterne“ oder besser noch „nicht dem Konsolidierungskreis angehörige Rechtsträger“ heißen.
- 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.
- 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.
- 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.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Stibi, WP StB
Fachleiter Rechnungslegung