



© 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:	50. HGB-FA / 19.06.2020 / 15:00 – 16:30 Uhr
TOP:	06 – E-DRÄS 11 Überarbeitung DRS 18 – Auswertung der Stellungnahmen
Thema:	Auswertung der Stellungnahmen zu E-DRÄS 11 und Diskussion der Änderungen (Fortsetzung)
Unterlage:	50_06a_HGB-FA_E-DRÄS11_SN

1 Vorbemerkung

- 1 Der HGB-FA hat die Anmerkungen zu den Fragen 1 bis 6, die in der Aufforderung zur Stellungnahme zu E-DRÄS 11 an die Öffentlichkeit gestellt worden sind, in seiner 49. Sitzung erörtert. In dieser Unterlage werden weitere Rückmeldungen zu E-DRÄS 11 (Frage 7) 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 Die Kodifizierung eines Wahlrechts zur analogen Anwendung des § 306 Satz 4 HGB auf die temporären Differenzen im Zusammenhang mit ausländischen Zweigniederlassungen bzw. Betriebstätten in Tz. 28a des DRS 18 i.d.F. von E-DRÄS 11 wird in einer Stellungnahme kritisch hinterfragt.

Der HGB-FA beschloss in seiner 49. Sitzung, die Diskussion hierzu zu vertagen. Dieses Thema ist im Abschnitt 4 dieser Sitzungsunterlage dargestellt.

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 Weitere Anmerkungen zu E-DRÄS 11 (Frage 7)

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

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>- Tz. B3a entsprechend anzupassen, um die Intention der Regelung in Tz. 14 unmissverständlich zum Ausdruck zu bringen.</p> <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</p>	<p>Tz. B3a sollte wie folgt geändert werden:</p> <p><u>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 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>

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>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 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><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"> - <i>Welche Vorgehensweise(n) soll(en) in der neuen Vorschrift festgehalten werden (ggf. als Empfehlung)?</i> - <i>Soll ein Re-Exposure mit Bitte um Kommentierung der neuen Vorschrift veröffentlicht werden?</i>
		<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

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</p>	<p>(vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 11. Aufl. 2020, § 274 Rz. 84a. m.w.N.).</p> <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 Ergebnisabführungsvertrags), d.h. i.d.R. im letzten Abschluss der organchaftlichen 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>



Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>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>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.</p> <p>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;“</p> <p>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).</p>	<p><u>Frage an den HGB-FA:</u></p> <p>Möchte der HGB-FA die im E-DRÄS 11 verwendete Terminologie „GuV-neutral“ und „GuV-wirksam“ beibehalten?</p> <p>Zustimmung. Die Ersetzung des Wortes „Bilanz“ durch das Wort „Konzernbilanz“ in der Definition des Begriffs „Temporäre Differenzen“ sollte zurückgenommen werden.</p> <p>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.</p> <p>Der HGB-FA hat die geschilderte Fragestellung in seiner 42. Sitzung erörtert. Konkret wurden die folgenden zwei Sichtweisen diskutiert:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
			<p>darstellen, da die Bilanzierung latenter Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft gesetzlich nicht geregelt ist (vgl. Liekenbrock/Vossel, DB 2012, S. 755).</p> <p>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 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</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 m.E. nicht erforderlich. In Anbetracht der</p>



Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>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 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>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 Gewerbesteuerersatz dieses Unternehmens zusätzlich den Körperschaftsteuersatz zzgl. Solidaritätszuschlag des Mutterunternehmens anzuwenden.</u></p> <p><u>Fragen an den HGB-FA:</u></p> <p>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. 4.</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:</p> <p><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:</p> <p><u>Die Inanspruchnahme dieser Ausnahme soll im Konzernanhang begründet werden.</u></p> <p>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“</p>	<p>Zustimmung. Tz. B15c letzter Satz sollte wie folgt geändert werden:</p>

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen/Fragen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		(oder „effektiven“) eingefügt werden. Denn Gegenstand des DRS 18 sind nur Regelungen zu latenten Ertragsteuern.	<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>
		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	-	-
9	keine Aussage	-	-

4 Temporäre Differenzen im Zusammenhang mit ausländischen Zweigniederlassungen bzw. Betriebsstätten

- 5 In Tz. 28a wird vorgeschlagen, temporäre Differenzen, die sich zwischen dem steuerlichen Wertansatz und dem handelsrechtlichen Nettovermögen einer Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte ergeben, analog zu § 306 Satz 4 HGB auch in der Handelsbilanz II unberücksichtigt zu lassen, sofern das Einkommen dieser Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte in ihrem Sitzstaat der Besteuerung unterliegt und im Inland nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreigestellt wird. In zwei Stellungnahmen sowie einem Fachbeitrag wird dieser Vorschlag befürwortet, in einer Stellungnahme abgelehnt.
- 6 Die Ablehnung wird in der Stellungnahme wie folgt argumentiert:
„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.“ (vgl. Sitzungsunterlage 50_06e, S. 6).

Sollte die Regelung gleichwohl Eingang in den finalen DRÄS 11 finden, wird in dieser Stellungnahme angeregt, die Erläuterungen zur Ratio der Regelung in die Begründung aufzunehmen.

- 7 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).

Diese Auffassung vertrat ferner auch das IDW, indem es in IDW ERS HFA 27 *Einzelfragen zur Bilanzierung latenter Steuern nach den Vorschriften des HGB in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes* Tz. 16 diese Fragestellung wie folgt regelte:

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.

- 8 Von dieser Auffassung ist der IDW HFA jedoch inzwischen abgekommen. In seiner 235. Sitzung im Februar 2014 hat der IDW HFA festgestellt, dass im handelsrechtlichen Jahresabschluss outside basis differences nicht auftreten können, sondern nur im Konzernabschluss (vgl. IDW Fachnachrichten 2014, S. 281). Für die temporären Differenzen zwischen dem handelsrechtlichen Nettovermögen einer ausländischen Betriebsstätte und dem steuerlichen Wertansatz bei Freistellung gemäß Doppelbesteuerungsabkommen sind daher latente Steuern nach den allgemeinen Grundsätzen des § 274 HGB zu bilden.
- 9 Diese Meinung wird in Teilen des Schrifttums geteilt (vgl. z.B. Bertram, in: Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 10. Aufl. 2019, § 274 Rz. 93, Briese, in: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, EL 49 März 2016, B 235, Rz. 118). Nach Hoffmann/Lüdenbach können outside basis differences im Einzelabschluss zwar entstehen – etwa bei ausländischen Betriebsstätten –, deren Nichtlatenzierung in Analogie



zu § 306 Satz 4 HGB wird jedoch abgelehnt (vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 11. Aufl. 2020, §306 Rz. 38 i.V.m. Rz. 17). Dabei wird argumentiert, dass sich der Gesetzgeber bewusst für einen kasuistischen Grundansatz und somit die unterschiedliche Behandlung der temporären Differenzen, je nachdem ob sie § 274 HGB und § 306 HGB unterliegen, entschieden hätte. Insofern könnten prinzipienbasierte oder systematische Überlegungen gegen den Gesetzeswortlaut eine Bewertungs- oder Ansatzvereinheitlichung nicht rechtfertigen.

- 10 M.E. ist der in Tz. 8 dargelegten Auffassung zuzustimmen. Inside basis differences betreffen ausschließlich die Ebene des bilanzierenden Einzelunternehmens: Die Werte einzelner Vermögensgegenstände und Schulden eines Unternehmens in der Steuerbilanz werden mit denen in der Handelsbilanz/HB II verglichen; die Umkehrung der temporären Differenzen erfolgt bei diesem Unternehmen. Dagegen betreffen die outside basis differences die Ebene des Mutterunternehmens: Das Nettovermögen eines in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmens wird mit dem steuerlichen Beteiligungsbuchwert im Jahresabschluss des Mutterunternehmens verglichen; die Umkehrung der temporären Differenzen erfolgt beim Mutterunternehmen (z.B. bei der Anteilsveräußerung oder bei der Ausschüttung von Gewinnen an das Mutterunternehmen). Eine Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte ist keine eigenständige Rechtspersönlichkeit, sondern ist rechtlich und organisatorisch Teil des Unternehmens der Hauptniederlassung. Die Vermögensgegenstände und Schulden einer Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte sind somit Teil des einheitlichen Vermögens der Hauptniederlassung. Unterliegt das Einkommen einer Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte in ihrem Sitzstaat der Besteuerung und wird es im Inland nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreigestellt, so entstehen temporäre Differenzen zwischen den steuerlichen Wertansätzen der Vermögensgegenstände und Schulden der ausländischen Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte und den handelsrechtlichen Wertansätzen, mit denen diese Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte in das deutsche Jahresabschluss der Hauptniederlassung einfließt. Steuerlich wird kein Anteil an einer Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte bei der deutschen Hauptniederlassung erfasst. Diese temporären Differenzen betreffen ausschließlich die Ebene des Einzelunternehmens, nämlich der Hauptniederlassung. Insofern handelt es sich bei diesen Differenzen um inside basis differences.
- 11 Wie in Tz. 7 dieser Sitzungsunterlage erwähnt, wurde die Ausnahme vom Ansatz latenter Steuern auf outside basis differences in § 306 Satz 4 HGB aus Komplexitätsgründen eingeführt. Dies wurde im Schrifttum befürwortet, da die Ermittlung von latenten Steuern auf outside basis differences insbesondere in mehrstufigen Konzernen zu einem erheblichen Mehraufwand für die Ersteller geführt hätte (vgl. Loitz, DB 2010, S. 2182, Budde/van Hall, in: Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 10. Aufl. 2019, § 306 Rz. 28.). Für die Ermittlung von latenten Steuern zwischen den steuerlichen Wertansätzen einer ausländischen Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte nach den Bestimmungen des ausländischen

Steuerrechts (bei Freistellung gemäß Doppelbesteuerungsabkommen) und deren handelsrechtlichen Wertansätzen vermag dieses Argument jedoch nicht zu überzeugen.

- 12 Aus o.g. Gründen empfiehlt der DRSC-Mitarbeiterstab, Tz. 28a in den finalen DRÄS 11 nicht zu übernehmen.

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.