

Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

50. Sitzung HGB-FA am 19.06.2020
50_06b_HGB-FA_E-
DRÄS11_Hirschberger_49_01b



Dr. W. Hirschberger · Zollernstr. 58 · 78056 Villingen-Schwenningen

Deutsches Rechnungslegungs Standards
Committee e.V.
Fachausschuss HGB
Zimmerstr. 30
10969 Berlin

Telefon (0 77 20) 98 99 74
Telefax (0 77 20) 98 99 75
hirschberger@donau-neckar.de

01
E-DRÄS 11

Zollernstraße 58
78056 Villingen-Schwenningen

18. Febr. 2020

Stellungnahme zum E-DRÄS 11 (Änderung des DRS 18 Latente Steuern)

Sehr geehrte Damen und Herren,

zu zwei der eingangs des E-DRÄS 11 aufgeführten Fragen nehme ich wie folgt Stellung:

Zu Frage 1: Unterschiedliche Behandlung von Aktiven Latenten Steuern im Konzernabschluss

§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB enthält bei der Aufstellung des Jahresabschlusses für den Fall eines Aktivüberhangs an Latenten Steuern ein Ansatzwahlrecht, während § 306 Satz 1 HGB bei der Aufstellung des Konzernabschlusses für die Fälle, die unter die Vorschriften zur Vollkonsolidierung (§§ 300-307 HGB) fallen, eine generelle Ansatzpflicht vorschreibt.

Frage 1: In diesem Zusammenhang vertritt der HGB-FA die Auffassung, dass sich die unterschiedliche Behandlung von Aktiven Latenten Steuern im Konzernabschluss nicht mit dem Einheitsgrundsatz des Konzernabschlusses verträgt. **Der HGB-FA stellt die Frage, ob diese Auffassung des HGB-FA geteilt wird?**

Antwort: Die Auffassung des HGB-FA wird nicht geteilt. Die unterschiedliche Behandlung ist vielmehr gerechtfertigt.

Begründung: Der Grund für die unterschiedliche Behandlung liegt in den unterschiedlichen Zielen bzw. Funktionen, die mit den beiden Abschlüssen (Jahresabschluss, Konzernabschluss) verfolgt werden.

Der Jahresabschluss eines haftungsbeschränkten Unternehmens hat drei Funktionen:

1. Ausschüttungsbemessungsfunktion
2. Grundlage für die Ertragsbesteuerung
3. Informationsfunktion

Diese drei Funktionen stehen teilweise konträr zu einander. Von daher empfiehlt es sich, sich an der wichtigsten Funktion zu orientieren und das ist die Ausschüttungsbemessungsfunktion.

Aktive Latente Steuern sind ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip. Es werden im Jahresabschluss künftige Steuererminderungen gezeigt. Es ist nicht sicher, ob dem auch tatsächliche Steuererminderungen in den Folgejahren entsprechen. Erzielt das Unternehmen in den Folgejahren keine ertragsteuerlichen Gewinne, kann auch keine Steuererminderung erfolgen. Gewinnausschüttungen, die auf Basis eines durch die Aktivierung Latenter Steuern erhöhten Eigenkapitals vorgenommen werden, widersprechen dem Gläubigerschutzgedanken und sind abzulehnen.

Dieses Ziel wird derzeit durch zwei alternativ im HGB verankerte Vorgehensweisen erreicht: Zum einen, in dem ein Aktivüberhang an Latenten Steuern im Jahresabschluss erst gar nicht angesetzt wird, zum anderen, in dem ein Eigenkapital-erhöhender Aktivüberhang an Latenten Steuern mit einer Ausschüttungssperre gem. § 268 Abs. 8 HGB kombiniert wird.

Unabhängig davon, für welche der beiden Alternativen sich das Unternehmen im Zusammenhang mit einem Aktivüberhang an Latenten Steuern entscheidet, die Ausschüttungsmöglichkeit ist davon zu Recht nicht berührt.

Die einfachere der beiden Alternativen ist dabei, auf den Ansatz eines Aktivüberhangs an Latenten Steuern im Jahresabschluss zu verzichten. Darunter leidet zwar die Informationsfunktion, aber diese ist hierarchisch klar an dritter Stelle (s. o). Selbst wenn das Unternehmen die Alternative mit dem Ansatz eines Aktivüberhangs an Latenten Steuern in Kombination mit einer Ausschüttungssperre wählen würde, bestünde die hohe Wahrscheinlichkeit, dass im Rahmen einer Bilanzanalyse, z. B. durch ein Kreditinstitut, dieser Posten mit dem Eigenkapital verrechnet würde und damit auch für die Ermittlung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens (Informationszweck) nichts gewonnen wäre.

Noch ein weiterer Aspekt soll nicht unerwähnt bleiben. Der Ansatz Latenter Steuern im Jahresabschluss bedingt immer die Erwartung künftiger tatsächlicher Ertragsteuerzahlungen des Unternehmens. Ohne künftige tatsächliche Ertragsteuerzahlungen kann es weder künftige Steuerentlastungen (Aktive Latente Steuern) noch künftige zusätzliche Steuerbelastungen (Passive Latente Steuern) des Unternehmens geben. Setzt das Unternehmen nun Aktive Latente Steuern in seinem Jahresabschluss an, so muss stets geprüft werden, ob es in den künftigen Perioden auch tatsächliche Steuerzahlungen gibt, die gemindert werden können. Dazu braucht es eine zuverlässige Planung von Ertragsteuerbemessungsgrundlagen in den nachfolgenden Perioden. Diese Planung ist aber nicht immer zuverlässig möglich. Gäbe es nun eine Pflicht für den Ansatz eines Aktivüberhangs an Latenten Steuern im Jahresabschluss so stünde hinter diesem Wert immer auch die Erklärung („Versicherung“) des Unternehmens, dass es künftig positive ertragsteuerliche Gewinne erzielen würde. Diese „Versicherung“ ist aber problematisch, denn so zuverlässig lässt die Zukunft nicht immer vorhersehen.

Im Konzernabschluss, der ausschließlich eine Informationsfunktion hat, sind sowohl Aktive wie Passive Latente Steuern jedoch zur Steigerung der Informationsfunktion zu begrüßen.

Unglücklich ist in diesem Zusammenhang die gesetzliche Positionierung des § 306 HGB, der inhaltlich nur für den „Fünften Titel des Zweiten Unterabschnitts: Konzernabschluss und Konzernlagebericht“ (§§ 300 bis 307 HGB) gilt. Die bei der Aufstellung des Konzernabschlusses durch § 308 HGB erforderliche sog. HB II wird durch § 306 HGB leider nicht erfasst und so werden die Unterschiede zwischen HB I und HB II, soweit dadurch Latente Steuern entstehen, durch § 274 HGB abgedeckt.

Die Aufstellung der HB II hat aber nichts mit der Ausschüttungsbemessungsfunktion zu tun. Eine HB II ist einzig zur Erstellung eines Konzernabschlusses erforderlich. Von daher wäre es zielführender, zur Steigerung der Informationsfunktion im Konzernabschluss auch für die durch die Differenzen zwischen HB I und HB II verursachten Aktiven wie Passiven Latenten Steuern eine Ansatzpflicht analog § 306 HGB vorzusehen. Die aber hat der Gesetzgeber leider durch die misslungene Positionierung des § 306 HGB und dessen Bezug auf den „Vierten Titel“ und damit nur auf §§ 300 bis 307 HGB „vermasselt“.

Dass § 306 HGB somit nicht auch § 308 HGB umfasst, ist, wie beschrieben, eine sehr schlechte gesetzliche Lösung. Sie reiht sich aber in viele schlecht gelungene HGB-Normen ein, denkt man nur an die lieblose gesetzliche Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU durch das sog. „Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz - BilRUG“ vom 17. Juli 2015.

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

In Tz. 27b des DRS 18 n.F. 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.

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

Antwort: Nein, diese Vorgehensweise wird nicht befürwortet.

Begründung: Zunächst ist nicht ersichtlich, warum sich beim erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts („GFW“) aus einem Asset Deal ein unterschiedlicher Wert des Geschäfts- oder Firmenwerts nach Handels- bzw. Ertragsteuerrecht ergeben sollte. Im Rahmen der Kaufpreisallokation wird der Gesamtkaufpreis auf die einzelnen Vermögensgegenstände (bzw. Wirtschaftsgüter) verteilt und die Residualgröße ergibt den Geschäfts- oder Firmenwert. Warum sollten die Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter beim Asset Deal für handels- bzw. ertragsteuerliche Zwecke unterschiedlich bewertet werden? Denn nur dann ergäbe sich ein Unterschiedsbetrag beim Geschäfts- oder Firmenwert nach Handels- und Ertragsteuerrecht.

Etwas anderes gilt für die Folgejahre, wenn der aktivierte Geschäfts- oder Firmenwert nach Handels- bzw. Ertragsteuerrecht mit unterschiedlichen Nutzungsdauern planmäßig abgeschrieben wird. Dann sind diesbezüglich Aktive Latente Steuern gerechtfertigt, da ertragsteuerlich für die restlichen Perioden ein höheres Abschreibungspotential vorhanden ist als nach Handelsrecht ist und dieses Abschreibungspotential zu Ertragsteuerentlastungen in der Zukunft führt.

In diesem Zusammenhang ist auch die Betrachtung des Erwerbs von Anteilen an einer Personenhandelsgesellschaft interessant, wie folgendes Beispiel zeigt:

A erwirbt von B dessen Anteile an der B-GmbH & Co. KG zum Kaufpreis („KP“) in Höhe von 400 GE.

Gesamthandsbilanz B-GmbH & Co. KG (vor dem Kauf)

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	100 GE	Eigenkapital	150 GE
Umlaufvermögen	200 GE	Fremdkapital	150 GE

Die Gesamthandsbilanz soll grundsätzlich unverändert bleiben und daher wird für ertragsteuerliche Zwecke eine Ergänzungsbilanz des A notwendig. Im Anlagevermögen (z. B. Grundstücke, Maschinen) werden annahmegemäß 170 GE an Stillen Reserven festgestellt, die Residualgröße GFW beträgt damit 80 GE (KP 400 GE ./ EK 150 GE ./ Stille Res. 170 GE).

Ergänzungsbilanz des A (nach dem Kauf)

Aktiva		Passiva	
GFW	80 GE	Eigenkapital	250 GE
Sonst. Anlagevermögen	170 GE		

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 %.

Diese Aktive Latente Steuern in Höhe von 35 GE (=250 GE 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 wie folgendes Aussehen hat:

Gesamthandsbilanz B-GmbH & Co. KG (nach dem Kauf)

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	100 GE	Eigenkapital	185 GE
Umlaufvermögen	200 GE	Fremdkapital	150 GE
Akt. Lat. Steuern	35 GE		

In diesem Fall macht es keinen Sinn, das Ansatzwahlrecht von Aktiven Latente Steuern in Bezug auf den Geschäfts- oder Firmenwert anders auszuüben als bei den übrigen aufgedeckten Stillen Reserven. Sowohl die im bestehenden Anlagevermögen aufgedeckten Stillen Reserven als auch der Geschäfts- oder Firmenwert bringen – positive ertragsteuerliche Bemessungsgrundlagen in der Zukunft vorausgesetzt – in den späteren Jahren Ertragsteuerminderungen mit sich.

Auch in diesem Fall ist schlussendlich zu entscheiden, ob der Überhang an Aktiven Latenten Steuern in Ausübung des Wahlrechts gem. § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB anzusetzen ist. Unter Entnahmegesichtspunkten gelangt man gem. § 172 Abs. 4 Satz 3 i.V.m. § 268 Abs. 8 HGB zu einer analogen Sperrfunktion.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater