

50. Sitzung HGB-FA am 19.06.2020
50_06g_HGB-FA_E-DRÄS11_BStBK_49_01g



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

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

E-Mail: info@drsc.de

06
E-DRÄS 11

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Eh/We
Tel.: +49 30 240087-76
Fax: +49 30 240087-77

E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

28. Februar 2020

Stellungnahme zum Entwurf des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 11 (E-DRÄS 11 – Änderung des DRS 18)

Sehr geehrter Herr Professor Barckow,

wir bedanken uns für die Möglichkeit zur Stellungnahme zum E-DRÄS 11 und beantworten nachfolgend die von Ihnen hinsichtlich der Änderung des DRS 18 „Latente Steuern“ gestellte Frage 1.

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

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

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

Zu 1:

Wir teilen die Auffassung des HGB-FA nicht und sehen keinen (zwingenden) Regelungsbedarf seitens des Gesetzgebers. Soweit jedoch eine gesetzliche Änderung vorgenommen wird, sollte diese in einer Ausweitung des Aktivierungswahlrechts für aktive latente Steuern im Anwendungsbereich des § 306 HGB bestehen. Eine Änderung der

derzeitigen Rechtslage zu-gunsten einer Aktivierungspflicht im Konzernabschluss (mit drohender Ausstrahlung auf den Jahresabschluss) lehnen wir entschieden ab. Ein generelles Verbot der Aktivierung in Jahres- und Konzernabschluss wäre gegenüber einer Ausweitung der Aktivierungspflicht für latente Steuern die bessere Lösung.

Die Abgrenzung latenter Steuern wird im deutschen Handelsrecht durch die §§ 274 und 306 HGB geregelt. Während § 274 HGB die Steuerabgrenzung im Jahresabschluss (Einzelabschluss) behandelt und über § 298 Abs. 1 HGB auch auf den Konzernabschluss Anwendung findet, stellt § 306 HGB eine eigenständige Vorschrift dar, wodurch die Bilanzierung latenter Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen auf Ebene des Konzernabschlusses geregelt wird.

Die Regelungen des § 306 HGB zur Steuerabgrenzung bilden die Grundlage für den Ansatz und Ausweis latenter Steuern im Konzernabschluss und ergänzen damit die Regelungen des § 274 HGB für Konsolidierungszwecke im Sinne eines *lex specialis* hinsichtlich konzernspezifischer Problemstellungen, sodass die Notwendigkeit zur Ausweitung der Aktivierungspflicht unseres Erachtens bereits überhaupt nicht gegeben ist. Denn die Abgrenzung latenter Steuern im Konzern erfordert die Betrachtung unterschiedlicher Ebenen und Vorschriften. Es können grundsätzlich drei Stufen der Entstehung latenter Steuern im HGB-Konzernabschluss unterschieden werden:

- Latente Steuern, die in den konsolidierten Einzelabschlüssen angesetzt werden (Handelsbilanz I),
- Bilanzierungs- und Bewertungsanpassungen (Handelsbilanz II),
- erfolgswirksame Konsolidierungsmaßnahmen.

Paragraf 306 HGB beinhaltet nur die Regelung der Steuerabgrenzung wegen Konsolidierungsmaßnahmen, die zu Differenzen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen der Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und deren steuerlichen Wertansätzen führen. Aufgrund dessen ist eine unterschiedliche Behandlung von aktiven latenten Steuern im Konzernabschluss in Abhängigkeit von deren Entstehung – Aktivierungswahlrecht nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB i. V. m. § 298 Abs. 1 HGB und Aktivierungspflicht nach § 306 HGB – nach unserer Auffassung durchaus systematisch zu begründen. Insofern kann die derzeitige Rechtslage wegen der konzeptionellen Unterschiede der jeweiligen Steuerlatenzen auch im Lichte des Einheitsgrundsatzes gerechtfertigt werden.

Doch auch wenn man eine Gleichbehandlung von aktiven latenten Steuern im Konzernabschluss für konzeptionell ggf. überzeugender hält, lehnen wir etwaige Überlegungen (*de lege ferenda*) ab, 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, für Zwecke der Einbeziehung des jeweiligen Unternehmens in den Konzernabschluss (also in der Handelsbilanz II) – mit einer möglichen Ausstrahlwirkung auf den Einzelabschluss (Handelsbilanz I) – eine Ansatzpflicht resultieren soll. Faktisch würde damit für alle deutschen Unternehmen, die in einen HGB-Konzernabschluss im Wege der Voll- oder Quotenkonsolidie-

zung einbezogen werden, die Bilanzierungserleichterung ins Leere laufen, die der Gesetzgeber mit dem Ansatzwahlrecht eingeräumt hat. Ein solches Ergebnis würde die Intention des Gesetzgebers gerade konterkarieren.

Aus § 274 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 298 Abs. 1 HGB ergibt sich eindeutig, dass auch für den handelsrechtlichen Konzernabschluss ein nicht durch einen Deutschen Rechnungslegungsstandard aufhebbares, gesetzlich explizit vorgesehenes Aktivierungswahlrecht für die betreffenden Steuerlatenzen besteht. Diese Rechtslage wurde bereits im Zuge des BilMoG intensiv diskutiert und letztlich gut begründet gesetzlich normiert. An den Erwägungen und berechtigten Gründen, die im Zuge des BilMoG ein Aktivierungswahlrecht für latente Steuern nach § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB bedingten, 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.

Eine Aktivierungspflicht kann nach dem Gesetzeswortlaut sowie dem auch auf den Konzernabschluss zu übertragenden Vereinfachungszweck lediglich für die allein auf Grundlage des § 306 HGB zu aktivierenden Steuerlatenzen bestehen. Paragraph 298 HGB stellt unter der unmissverständlichen Überschrift „Anzuwendende Vorschriften – Erleichterungen“ klar, dass § 274 HGB, in dem das Wahlrecht für den Jahresabschluss kodifiziert wird, auf den Konzernabschluss entsprechend anzuwenden ist. Nur durch ein umfassendes Aktivierungswahlrecht für latente Steuern wird ein möglicher Verzicht auf den Ansatz, den Nachweis und die Prüfung aktiver latenter Steuern sichergestellt, wodurch einer kaufmännisch sehr vorsichtigen Bilanzierung entsprochen wird.

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.

Die Übertragung des Wahlrechts i. S. d. § 274 HGB durch § 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 (insbes. aus Verlustvorträgen) als höchst fraglich, weshalb dem Mutterunternehmen im Interesse der Adressaten zumindest die Möglichkeit eingeräumt werden muss, auch im Konzernabschluss auf den Ausweis der betreffenden aktiven latenten Steuern aus Vorsichtsgründen zu verzichten.

Denn latente Steuern sind letztlich (nur) fiktive (hypothetische) Steuern, die anfallen würden, wenn die Handelsbilanz die Steuerbemessungsgrundlage wäre, sie bieten enormes bilanzpolitisches Gestaltungspotential und können damit gegen das Vorsichtsprinzip verstoßen. So wird auch in der Gesetzesbegründung zu § 274 HGB ausgeführt, „[d]er Ausschuss weist bei dieser Gelegenheit darauf hin, dass auch hier – wie im HGB allgemein üblich – das Vorsichtsprinzip zu berücksichtigen und der Ansatz aktiver latenter Steuern sorgfältig zu prüfen ist.“ (BT-Drucks. 16/12407, 87). Darüber hinaus sind latente Steuern äußerst schwierig zu ermit-

teln, sodass bilanzierende Unternehmen ggf. damit überfordert wären, sie verpflichtend zu erfassen.

Soweit eine Gesetzesänderung intendiert wird, wäre es aus unserer Sicht – aufgrund der vorstehenden Ausführungen – wünschenswert, wenn auch für die in den Anwendungsbereich des § 306 HGB fallenden aktiven latenten Steuern analog zu § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB ein Wahlrecht – statt einer Aktivierungspflicht – bestehen würde. Das könnte auch durch Streichung des § 306 HGB erreicht werden. Dadurch wäre die Bilanzierung unter Verzicht auf die Aktivierung latenter Steuern systematisch möglich, stünde im Einklang mit den GoB und würde auch keinen Widerspruch zum Einheitsgrundsatz des Konzernabschlusses begründen.

Der Gesetzgeber sollte nach unserer Auffassung die bisherige Rechtslage jedoch keinesfalls zugunsten einer Aktivierungspflicht für latente Steuern im Konzernabschluss (mit drohender Ausstrahlung auf den Jahresabschluss) ändern. Allenfalls ein gesetzliches Verbot der Aktivierung des Überhangs latenter Steuern in Jahres- und Konzernabschluss wäre aus unserer Sicht denkbar und gegenüber einer generellen Aktivierungspflicht die bessere Lösung.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Meik Eichholz
Referent