

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

**Ausgabe 12,
Dezember 2019**

HGB direkt

pwc

E-DRÄS 11: Überarbeitung von DRS 18

Aktueller Anlass

Der HGB-Fachausschuss des DRSC hat am 23. Dezember 2019 den Entwurf des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 11 (E-DRÄS 11) veröffentlicht. Der Entwurf steht auf der [Website des DRSC](#) zur Verfügung.

Zweck von E-DRÄS 11 ist die Umsetzung von Anpassungen des DRS 18 „Latente Steuern“. DRS 18 wurde im Zuge des BilMoG und der damit einhergehenden Einführung des bilanzorientierten Temporary-Konzepts zur Bilanzierung latenter Steuern im Jahr 2010 verabschiedet. Sieht man von redaktionellen Anpassungen sowie punktuellen Ergänzungen im Jahr 2015 ab, die durch das BilRUG erforderlich geworden waren, wurde DRS 18 bislang keiner inhaltlichen Überprüfung unterzogen. Aus diesem Grund hatte der HGB-Fachausschuss des DRSC im Jahr 2018 beschlossen, den Standard einer Überprüfung bzw. Überarbeitung zu unterziehen.

Auswirkungen

Wesentliche inhaltliche Anpassungen/Änderungen

Geschäfts- oder Firmenwert/passiver Unterschiedsbetrag

Erstmaliger Ansatz

Das Ansatzverbot für latente Steuern auf Buchwertdifferenzen beim erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. eines passiven Unterschiedsbetrags nach § 306 Satz 3 i.V.m. § 301 Abs. 3 HGB soll in DRS 18 in einer neuen Tz. 27a ausdrücklich aufgenommen werden.

Ferner soll klargestellt werden, dass das Ansatzverbot nach § 306 Satz 3 HGB auch für latente Steuern auf Buchwertdifferenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB angewendet werden darf (Tz. 27b). Nach herrschender Meinung besteht bereits heute ein implizites Wahlrecht, ob für derartige Differenzen latente Steuern zu bilanzieren sind oder nicht (z.B. Beck, Bilanz-Kommentar, 12. Aufl., § 274, Tz. 11). Die Begründung in Tz. B6c deutet dabei darauf hin, dass der HGB-Fachausschuss den Nichtansatz latenter Steuern für derartige Differenzen präferiert.

Folgebewertung

Für Buchwertdifferenzen beim Geschäfts- oder Firmenwert bzw. passiven Unterschiedsbetrag sind, soweit sie auf einem steuerlich abzugsfähigen Geschäfts- oder Firmenwert bzw. einen steuerlich zu berücksichtigen passiven Unterschiedsbetrag zurückzuführen sind, gemäß einer neuen Tz. 27c latente Steuern zu berücksichtigen. Dies entspricht dem, was die herrschende Meinung bereits heute für temporäre Differenzen aus der Folgebewertung eines Geschäfts- oder Firmenwerts gemäß § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB vertritt (vgl. z.B. Beck, Bilanz-Kommentar, 12. Aufl., § 274, Tz. 11).

Gemeinschaftsunternehmen und assoziierte Unternehmen

Grundsätzlich unverändert soll gelten, dass DRS 18 entsprechend auf die anteilmäßige Konsolidierung (§ 310 HGB) und die Equity-Methode (§ 312 HGB) anzuwenden ist (bislang Tz. 26, nun Tz. 4a). Entsprechendes gilt für die Klarstellung, dass latente Steuern bei der Ermittlung des Equity-Wertansatzes nach § 312 HGB zu berücksichtigen sind. Neu aufgenommen wird der Hinweis, dass die neu aufgenommenen Regelungen betreffend die Buchwertdifferenzen beim Geschäfts- oder Firmenwert bzw. passiven Unterschiedsbetrag (Tz. 27a und Tz. 27c) bei Anwendung der Equity-Methode entsprechend anzuwenden sind (Tz. 27d).

Outside Basis Differences

Ansatzverbot

Weiterhin unzulässig soll der Ansatz latenter Steuern für temporäre Differenzen sein, die sich zwischen dem steuerlichen Wertansatz einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen und dem handelsrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens ergeben (Outside Basis Differences), zumal sich am gesetzlichen Ansatzverbot (§ 306 Satz 4 HGB) nichts geändert hat.

Entsprechende Anwendung

Nach dem Willen des HGB-Fachausschusses soll dieses Verbot entsprechend für temporäre Differenzen zwischen dem steuerlichen Wertansatz und dem handelsrechtlichen Nettovermögen einer Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte gelten, wenn deren Einkommen im Inland aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen freigestellt ist und im Sitzstaat der Besteuerung unterliegt (Tz. 28a).

Währungsumrechnung

In DRS 18 soll klargestellt werden (Tz. 31a), dass die Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung (§ 308a Satz 3 HGB) keine temporäre Differenz im Sinne des § 306 Abs. 1 HGB darstellt (so bereits heute herrschende Meinung, vgl. Beck, Bilanz-Kommentar, 12. Aufl., § 308a, Tz. 101). Zudem sollen in DRS 18 Regelungen zur Währungsumrechnung latenter Steuern von Zweigniederlassungen bzw. Betriebsstätten mit Sitz außerhalb der Eurozone, deren Einkommen im Sitzstaat der Besteuerung unterliegt und im Inland aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen freigestellt sind, aufgenommen werden (Tz. 31b f.). Bei diesen Regelungen handelt es sich im Wesentlichen um die Übernahme der entsprechenden Vorschriften aus DRS 25.40.

Zwischenergebniseliminierung

Bei der Eliminierung von Zwischenergebnissen aus konzerninternen Lieferungen und Leistungen (§ 304 HGB) soll für die Bewertung latenter Steuern grundsätzlich auch weiterhin der Steuersatz des die Lieferung bzw. Leistung empfangenden Unternehmens maßgeblich sein. Allerdings soll nach dem Willen des HGB-Fachausschusses in Ausnahmefällen, z.B. wenn es sich beim empfangenden Unternehmen um eine Personenhandelsgesellschaft handelt, ein Abweichen von diesem Grundsatz zulässig sein, wenn dadurch eine zutreffende Darstellung der Konzernsteuerquote erreicht werden kann (Tz. 45a, B10b).

Angaben im Konzernanhang

Angabe der Steuersalden

Die Regelung in DRS 18 zur Angabe der latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahres und deren Veränderungen im Laufe des Geschäftsjahres gemäß § 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB soll sprachlich angepasst werden. Durch die Umformulierung soll deutlich gemacht werden, dass es für die Angabepflicht unerheblich ist, ob in der Konzernbilanz ausgewiesene latente Steuerschulden aus § 274 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB oder aus der Anwendung von § 306 HGB resultieren (vgl. Tz. B15b).

Streichung von Angaben

Bislang verlangt DRS 18 Angaben zu Betrag und etwaigem Zeitpunkt des Verfalls von nicht berücksichtigten abzugsfähigen temporären Differenzen, steuerlichen Verlustvorträgen und Steuergutschriften (DRS 18.66) sowie eine sog. steuerliche Überleitungsrechnung (DRS 18.67). Beide Angaben sollen nach dem Willen des HGB-Fachausschusses künftig entfallen. Die Auswirkungen dieser Streichungen dürften sich für die bilanzierenden Unternehmen in Grenzen halten, weil es sich um Angaben handelt, die über das gesetzlich Geforderte hinausgehen und aus diesem Grund in der Praxis erfahrungsgemäß kaum gemacht wurden. Mit Streichung der Angaben kann aber künftig der bislang erforderliche Hinweis des Abschlussprüfers im Prüfungsbericht entfallen, wenn diese Angaben in Abweichung von DRS 18 nicht gemacht wurden.

Weitere Anpassungen/Änderungen

Redaktionelle Anpassungen

E-DRÄS 11 sieht eine Reihe von redaktionellen Anpassungen vor. So wird z.B. der Begriff „Konzernzwischenberichterstattung“ zum Zwecke der Anpassung an den durch DRÄS 7 geänderten DRS 16 durch „Halbjahresfinanzberichterstattung“ ersetzt.

Begründung

Neben zusätzlichen Erläuterungen sollen durch E-DRÄS 11 insbesondere weitere Beispiele in die Begründung aufgenommen werden, so z.B. für die Bilanzierung latenter Steuern im Rahmen der Schuldenkonsolidierung (Tz. B6a) oder zum maßgeblichen Steuersatz bei der Berücksichtigung latenter Steuern im Rahmen der Zwischenergebniseliminierung (Tz. B6b). Die bislang in Tz. B15 enthaltene Gliederung der steuerlichen Überleitungsrechnung soll künftig entfallen, weil auch die entsprechende Angabe entfallen soll.

Aspekte ohne Berücksichtigung in E-DRÄS 11

Der HGB-Fachausschuss hat verschiedene Fragestellungen zur Bilanzierung latenter Steuern diskutiert, die jedoch keinen Niederschlag in E-DRÄS 11 gefunden haben, obwohl sie in der handelsrechtlichen Literatur durchaus kontrovers diskutiert werden.

Wahlrechtsausübung

Hierzu gehört z.B. die Frage, auf welcher Ebene das Wahlrecht zum Ansatz eines Aktivüberhangs latenter Steuern (§ 274 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB) auszuüben ist (vgl. Sitzungsunterlage zur 39. Sitzung des HGB-Fachausschusses), insbesondere ob die Wahlrechtsausübung auf Ebene der Handelsbilanz II oder erst in der Summenbilanz erfolgen muss. Nach Auffassung der Literatur sind verschiedene Vorgehensweisen denkbar und alternativ zulässig. Eine Festlegung auf eine der in der Literatur diskutierten Vorgehensweisen erfolgt durch E-DRÄS 11 nicht.

Steuerumlageverträge

Für die bilanzielle Berücksichtigung von Steuerumlageverträgen bei der Bilanzierung latenter Steuern in der ertragsteuerlichen Organschaft besteht in der Literatur Dissens über die zutreffende Vorgehensweise und die Auslegung von DRS 18.35 (vgl. Sitzungsunterlage zur 41. Sitzung des HGB-Fachausschusses). Eine Festlegung auf eine der in der Literatur diskutierten Vorgehensweisen erfolgt durch E-DRÄS 11 nicht.

Außerbilanzielle Hinzurechnungen und Kürzungen

Die Berücksichtigung von außerbilanziellen Hinzurechnungen und Abzügen gemäß DRS 18.37 wird in Teilen der Literatur als nicht gesetzeskonform abgelehnt (vgl. Sitzungsunterlage zur 41. Sitzung des HGB-Fachausschusses). Die bislang geltende Regelung in DRS 18 entspricht der herrschenden Meinung; eine Notwendigkeit zur Anpassung von DRS 18 besteht nach Auffassung des HGB-Fachausschusses nicht (Tz. B10a).

Handlungsbedarf Möglichkeit zur Stellungnahme

Der HGB-Fachausschuss des DRSC bittet alle interessierten Personen und Organisationen bis zum 28. Februar 2020 um Stellungnahme zu E-DRÄS 11. Der Entwurf beinhaltet in diesem Zusammenhang einen Fragenkatalog, der auch solche Themen aufgreift, die im Entwurf (bislang) keine Berücksichtigung gefunden haben (z.B. zur Berücksichtigung rechtskreisspezifischer steuerlicher Möglichkeiten zur Nutzung von Verlustvorträgen).

Erstanwendung

Der geänderte DRS 18 soll – fristgerechte Verabschiedung des finalen DRÄS 11 vorausgesetzt – erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2020 beginnen, anzuwenden sein. Eine frühere vollumfängliche Anwendung soll zulässig sein und auch empfohlen werden.

Ansprechpartner

Guido Fladt
Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@pwc.com

Dr. Bernd Kliem
Tel.: +49 89 5790-5549
bernd.kliem@pwc.com

Peter Flick
Tel.: +49 69 9585-2004
peter.flick@pwc.com

Michael Deubert
Tel.: +49 69 9585-1116
michael.deubert@pwc.com

Bestellung

Sie können den Newsletter HGB direkt über unser PwCPlus Modul „Capital Markets & Accounting Advisory“ abrufen. Registrieren Sie sich [hier](#) oder senden Sie eine E-Mail an: pwcplusplus.knowledgetransfer@de.pwc.com.

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**:
www.pwc.de/de/rechnungslegung/national-office.

Sind Sie darüber hinaus an unserer Webcast-Reihe „PwC Accounting and Reporting Talks“ interessiert, können Sie diese über folgenden Link abonnieren:
www.pwc.de/ARTalks.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse:
Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com.