

Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 11

DRÄS 11

Änderungen des DRS 18 *Latente Steuern*

Änderungen des DRS 23 *Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)*

Änderung des DRS 26 *Assoziierte Unternehmen*

Die vorliegende Fassung wurde in der 51. Sitzung des HGB-Fachausschusses am 16. November 2020 verabschiedet.

Der Standard wurde zum Zwecke der gem. § 342 Abs. 2 HGB erforderlichen Bekanntmachung an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz weitergeleitet.

Inhaltsverzeichnis

	<i>Seite</i>
Präambel	3
Vorbemerkung	4
Abkürzungsverzeichnis	5
Artikel 1: Änderungen des DRS 18	6
Artikel 2: Änderungen des DRS 23	17
Artikel 3: Änderung des DRS 26	18
Artikel 4: Inkrafttreten	18

Präambel

DRS 18 *Latente Steuern* wurde am 8. Juni 2010 durch den Deutschen Standardisierungsrat verabschiedet und am 3. September 2010 vom Bundesministerium der Justiz gemäß § 342 Abs. 2 HGB bekanntgemacht. Seit dieser Zeit fand keine inhaltliche Überarbeitung des Standards statt. Aus diesem Grund sowie vor dem Hintergrund der aufgetretenen Anwenderfragen zur Bilanzierung latenter Steuern sowohl handelsrechtlich als auch international beschloss der HGB-FA im Rahmen seiner Beratungen zum Arbeitsprogramm im Juli 2018, die Regelungen des DRS 18 zu überprüfen.

Der HGB-FA hat die einzelnen Regelungsaspekte zur handelsrechtlichen Bilanzierung latenter Steuern sowie deren Auslegung in DRS 18 systematisch erörtert, um Themenbereiche mit möglichem Änderungs- oder Ergänzungsbedarf am Standard zu identifizieren. Dabei hat er sowohl die in der Fachliteratur diskutierten als auch direkt beim DRSC eingegangenen Fragestellungen und Anregungen der fachlich interessierten Öffentlichkeit berücksichtigt. Mit dem vorliegenden Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 11 (DRÄS 11) wird somit das Ziel verfolgt, Anwenderfragen zu adressieren und Unklarheiten im Standard zu bereinigen. Zudem werden einige redaktionelle Änderungen am Standard vorgenommen.

Im Wesentlichen werden folgende Änderungen an DRS 18 vorgenommen:

- Latente Steuern auf Buchwertdifferenzen beim Geschäfts- oder Firmenwert i.S.d. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB sollen angesetzt werden, soweit sie auf temporären Differenzen beruhen, die nach der erstmaligen Erfassung des Geschäfts- oder Firmenwerts entstehen und auf einen steuerlich abzugsfähigen Geschäfts- oder Firmenwert zurückzuführen sind.
- Bei der Anwendung der Equity-Methode soll § 306 Satz 3 HGB für Buchwertdifferenzen beim Geschäfts- oder Firmenwert bzw. passiven Unterschiedsbetrag entsprechend angewendet werden.
- Die in Tz. 40 und B3 des DRS 25 *Währungsumrechnung* enthaltenen Regelungen zu latenten Steuern sollen in den DRS 18 integriert werden.
- Auf die Eigenkapitaldifferenz aus der Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen gemäß § 308a HGB sollen keine latenten Steuern gebildet werden.
- Bei der Zwischenergebniseliminierung wird die Verwendung der Steuersätze, die sich vom Steuersatz des Empfängerunternehmens abweichend, nur dann als zulässig angesehen, wenn dadurch realitätsnähere Informationen vermittelt werden.
- Die Angabe der latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahrs und der im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Änderungen dieser Salden soll nur dann erfolgen, wenn in der Konzernbilanz latente Steuerschulden entweder aus der Anwendung von § 274 Abs. 1 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB ausgewiesen (Passivüberhang) oder aus der Anwendung von § 306 Satz 1 HGB angesetzt werden.
- Die Regelungen zu quantitativen Angaben zu nicht angesetzten aktiven latenten Steuern, ungenutzten Verlustvorträgen und ungenutzten Steuergutschriften werden aufgehoben.
- Die Pflicht zur Erstellung einer Überleitungsrechnung wird aufgehoben.
- Schließlich werden einige klarstellende Beispiele in die Begründung aufgenommen.

Weiterhin werden in DRS 23 *Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)* Verweise auf den DRS 28 *Segmentberichterstattung (Nachfolgestandard zu DRS 3 Segmentberichterstattung)* aufgenommen.

Schließlich wird eine redaktionelle Änderung in DRS 26 *Assoziierte Unternehmen* vorgenommen.

Vorbemerkung

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten, die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten und Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne des § 315e Abs. 1 HGB zu erarbeiten.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem DRSC zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den *Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 11 (DRÄS 11)* des DRSC handelt. Das DRSC behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach seiner Auffassung Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Joachimsthaler Str. 34, 10719 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
BAnz	Bundesanzeiger
BAnz AT	Bundesanzeiger Amtlicher Teil
bzw.	beziehungsweise
DRÄS	Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
ff.	fortfolgende
ggf.	gegebenenfalls
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
HGB-FA	HGB-Fachausschuss
IAS	International Accounting Standard
IFRS	International Financial Reporting Standard
i.V.m.	in Verbindung mit
Nr.	Nummer
Tz.	Textziffer(n)
vgl.	vergleiche

Artikel 1 Änderungen des DRS 18

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 18 (DRS 18) *Latente Steuern* vom 8. Juni 2010 (BAnz Nr. 133a vom 3. September 2010), zuletzt geändert durch Artikel 9 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 8 vom 22. September 2017 (BAnz AT 04.12.2017 B1) wird wie folgt geändert:

1. Das Inhaltsverzeichnis wird wie folgt gefasst:

„Inhaltsverzeichnis

Vorbemerkung
Abkürzungsverzeichnis
Zusammenfassung

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 18 Latente Steuern

	Textziffer
Ziel	1-2
Gegenstand und Geltungsbereich	3-7a
Definitionen	8
Regeln	
Ansatz	9-40
Grundkonzeption	9
Passive latente Steuern in der Handelsbilanz II	10-11
Aktive latente Steuern in der Handelsbilanz II	12-24
Latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen	25-27
Geschäfts- oder Firmenwert / passiver Unterschiedsbetrag	27a-27c
Outside basis differences	28-31
Latente Steuern bei der Währungsumrechnung	31a-31c
Latente Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft	32-35
Ermittlung	36-39
Aufrechnung	40
Bewertung	41-49
Anzuwendender Steuersatz	41-45b
Berücksichtigung von Gesetzesänderungen	46-48
Abzinsung	49
GuV-wirksame und GuV-neutrale Erfassung und Auflösung	50-55
Grundsatz	50-53
Änderung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen	54
Rückwirkende Berichtigung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Erwartungsänderungen im Zusammenhang mit Unternehmenserwerben	55
Ausweis	56-62
Grundsatz	56-61
Verrechnung	62
Angaben im Konzernanhang	63-67
Inkrafttreten und Übergangsvorschriften	68-72
Begründung	B1–B20“

2. Das Abkürzungsverzeichnis wird um folgende Abkürzungen erweitert:

„AG	Aktiengesellschaft
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
KG	Kommanditgesellschaft“

3. Die Zusammenfassung wird wie folgt geändert:

- a) Im ersten Absatz wird der erste Satz wie folgt gefasst:
- „Dieser Standard konkretisiert die Vorschriften gemäß § 274 i.V.m. § 298 Abs. 1 und § 306 HGB zur latenten Steuerabgrenzung sowie § 314 Abs. 1 Nr. 21, 22 HGB zu Anhangangaben zu latenten Steuern.“
- b) Der zweite Absatz wird wie folgt gefasst:
- „Die Grundkonzeption der latenten Steuerabgrenzung folgt dem bilanzorientierten Konzept.“
- c) Im elften Absatz werden das Wort „ergebniswirksam“ jeweils durch das Wort „GuV-wirksam“ und das Wort „ergebnisneutral“ jeweils durch das Wort „GuV-neutral“ ersetzt sowie der folgende Satz 3 eingefügt:
- „In einigen Ausnahmefällen, in denen der der Auflösung zugrunde liegende Geschäftsvorfall sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich GuV-neutral erfasst wird, sind die latenten Steuern ebenfalls GuV-neutral aufzulösen.“
- d) Im zwölften Absatz wird das Wort „gem.“ jeweils durch das Wort „gemäß“ ersetzt.
- e) Im dreizehnten Absatz wird der fünfte Satz wie folgt gefasst:
- „Wenn latente Steuerschulden entweder aus der Anwendung von § 274 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB ausgewiesen oder aus der Anwendung von § 304 Satz 1 HGB angesetzt werden, sind ferner die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahrs und die im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Bewegungen dieser Salden anzugeben.“
- f) Der vierzehnte Absatz wird gestrichen.
- g) Im fünfzehnten Absatz werden die Wörter „im Anhang verwendeten“ durch die Wörter „in der Begründung dargestellten“ ersetzt.
- h) Der fünfzehnte Absatz wird zum vierzehnten Absatz.
4. Textziffer 2 wird wie folgt geändert:
- a) In Satz 1 wird das Wort „Bilanz“ durch das Wort „Konzernbilanz“ ersetzt.
- b) In Satz 2 wird das Wort „ergebnisneutral“ durch das Wort „GuV-neutral“ ersetzt.
5. Textziffer 3 wird wie folgt gefasst:
- Dieser Standard konkretisiert die Anforderungen an die Abgrenzung latenter Steuern gemäß § 274 i.V.m. § 298 Abs. 1 und § 306 HGB sowie die dazugehörigen Angaben im Konzernanhang gemäß § 314 Abs. 1 Nr. 21 und 22 HGB.**
6. Nach Textziffer 4 wird die folgende Textziffer 4a eingefügt:
- „4a. Dieser Standard ist entsprechend auf die anteilmäßige Konsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen gemäß § 310 HGB und auf die Behandlung von assoziierten Unternehmen gemäß § 312 HGB anzuwenden.“**
7. In Textziffer 5 wird das Wort „Konzernzwischenberichterstattung“ durch das Wort „Halbjahresfinanzberichterstattung“ ersetzt.
8. In Textziffer 8 wird die folgende Definition des Begriffs „Handelsbilanz II“ eingefügt::

„Handelsbilanz II: Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung eines einbezogenen Unternehmens (Mutter-, Tochter- oder Gemeinschaftsunternehmen), die nach konzernerheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften (§§ 300 Abs. 2, 308 ggf. i.V.m. § 310 Abs. 2 HGB) in der Landeswährung des einbezogenen Unternehmens aufgestellt sind.“

9. Die Überschrift vor Textziffer 10 wird wie folgt gefasst:

„Passive latente Steuern in der Handelsbilanz II“

10. Die Überschrift vor Textziffer 12 wird wie folgt gefasst:

„Aktive latente Steuern in der Handelsbilanz II“

11. Textziffer 14 wird wie folgt gefasst:

„14. Für aktive latente Steuern, die auf temporären Differenzen aus der Anpassung an konzernerheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden beruhen, besteht ein Ansatzwahlrecht nach § 274 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB.“

12. In Textziffer 24 wird das Wort „Bilanz“ durch das Wort „Konzernbilanz“ ersetzt.

13. Die Überschrift vor Textziffer 25 wird wie folgt gefasst:

„Latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen“

14. Textziffer 25 wird wie folgt gefasst:

„25. Für auf Konsolidierungsmaßnahmen gemäß § 300 Abs. 1, §§ 301 bis 305, 310 und 312 HGB beruhende aktive latente Steuern besteht gemäß § 306 Satz 1 HGB eine Ansatzpflicht.“

15. Textziffer 26 wird aufgehoben.

16. Textziffer 27 wird wie folgt gefasst:

„27. Auf temporäre Differenzen, die im Rahmen der Ermittlung des Wertansatzes nach § 312 HGB (Equity-Wertansatz) der Beteiligung entstehen (vgl. DRS 26.34 ff.), sind latente Steuern zu bilden. Sie stellen einen Teil des Equity-Wertansatzes dar.“

17. Nach Textziffer 27 werden die Überschrift „Geschäfts- oder Firmenwert / passiver Unterschiedsbetrag“ und die folgenden Textziffern 27a bis 27c eingefügt:

„Geschäfts- oder Firmenwert / passiver Unterschiedsbetrag

27a. Buchwertdifferenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. passiven Unterschiedsbetrags nach § 301 Abs. 3 HGB sind gemäß § 306 Satz 3 HGB bei der Ermittlung latenter Steuern nicht zu berücksichtigen.

27b. Latente Steuern auf Buchwertdifferenzen beim Geschäfts- oder Firmenwert i.S.d. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB sind anzusetzen, soweit sie auf temporären Differenzen beruhen, die nach der erstmaligen Erfassung des Geschäfts- oder Firmenwerts entstehen und auf einen steuerlich abzugsfähigen Geschäfts- oder Firmenwert zurückzuführen sind.

27c. Bei der Anwendung der Equity-Methode ist Tz. 27a auf Buchwertdifferenzen beim Geschäfts- oder Firmenwert bzw. passiven Unterschiedsbetrag entsprechend anzuwenden.“

18. Vor Textziffer 28 wird die Überschrift „Outside basis differences“ eingefügt.

19. In Textziffer 28 werden nach dem Wort „ergeben“ die Wörter „(outside basis differences)“ eingefügt.

20. In Textziffer 29 Satz 2 wird vor dem Wort „Equity-Wertansatz“ das Wort „at“ gestrichen.

21. Nach Textziffer 31 werden die Überschrift „Latente Steuern bei der Währungsumrechnung“ und die folgenden Textziffern 31a bis 31c eingefügt:

„Latente Steuern bei der Währungsumrechnung

31a. Die Eigenkapitaldifferenz aus der Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen gemäß § 308a stellt keine temporäre Differenz i.S.d. § 306 Satz 1 HGB dar; eine Bilanzierung von latenten Steuern gemäß § 306 Satz 1 HGB kommt daher nicht in Betracht.

31b. Unterliegt das Einkommen einer Zweigniederlassung außerhalb der Eurozone in ihrem Sitzstaat der Besteuerung und wird es im Inland nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreigestellt, sind temporäre Differenzen im Vermögen der Zweigniederlassung und die daraus resultierenden latenten Steuern in deren Währung zu ermitteln. Zur Ermittlung der temporären Differenzen sind die in fremder Währung, nach den deutschen handelsrechtlichen Bestimmungen ermittelten Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden der Zweigniederlassung den entsprechenden steuerrechtlichen Wertansätzen gegenüberzustellen. Im Ergebnis werden die temporären Differenzen und damit verbundenen latenten Steuern so ermittelt, als ob die Zweigniederlassung ein rechtlich selbständiges Unternehmen ist.

31c. Tz. 31b gilt gleichermaßen für Betriebsstätten, die keine Zweigniederlassungen sind.“

22. In Textziffer 32 Satz 1 wird das Wort „Absatz“ jeweils durch das Wort „Abs.“ ersetzt.

23. Textziffer 37 wird fett gedruckt.

24. Textziffer 43 wird aufgehoben.

25. Nach Textziffer 45 werden die folgenden Textziffer 45a und 45b eingefügt:

„45a. Die Verwendung von anderen als in Tz. 45 genannten Steuersätzen kann bei der Zwischenergebniseliminierung nur dann als zulässig angesehen werden, wenn dadurch realitätsnähere Informationen als im Vergleich zur Verwendung der Steuersätze nach Tz. 45 vermittelt werden. Bei konzerninternen Lieferungen oder Leistungen, bei denen das die Lieferung oder Leistung empfangende Unternehmen eine Personenhandelsgesellschaft ist, wäre es z.B. nach deutschem Steuerrecht sachgerecht, neben dem Gewerbesteuersatz dieses Unternehmens zusätzlich den Körperschaftsteuersatz zuzüglich Solidaritätszuschlag des Mutterunternehmens anzuwenden.

45b. Die Inanspruchnahme der Ausnahme gemäß Tz. 45a Satz 1 ist zu erläutern“

26. Die Überschrift nach Textziffer 49 wird wie folgt gefasst:

„GuV-wirksame und GuV-neutrale Erfassung und Auflösung“

27. In Textziffer 50 wird das Wort „**ergebniswirksam**“ durch das Wort „**GuV-wirksam**“ ersetzt.

28. Textziffer 51 wird wie folgt gefasst:

„51. **Sofern der Geschäftsvorfall, der zur Entstehung bzw. Umkehrung der temporären Differenzen geführt hat, sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich ausnahmsweise GuV-neutral behandelt wird, sind die latenten Steuern darauf ebenfalls GuV-neutral zu erfassen bzw. aufzulösen.**“

29. Nach Textziffer 51 wird die folgende Textziffer 51a eingefügt:

„51a. Soweit z. B. temporäre Differenzen zwischen handelsrechtlichen und steuerlichen Wertansätzen bei GuV-neutraler Erfassung von Sacheinlagen, Verschmelzungen oder Unternehmenserwerben entstanden sind, sind die in diesem Zusammenhang ansatzpflichtigen bzw. -fähigen latenten Steuern ebenfalls GuV-neutral zu erfassen.“

30. In Textziffer 52 werden das Wort „ergebnisneutralen“ durch das Wort „GuV-neutralen“, das Wort „ergebnisneutral“ durch das Wort „GuV-neutral“, das Wort „ergebniswirksamen“ durch das Wort „GuV-wirksamen“ und das Wort „ergebniswirksam“ jeweils durch das Wort „GuV-wirksam“ ersetzt.

31. In Textziffer 53 werden das Wort „ergebniswirksamer“ durch das Wort „GuV-wirksamer“ und das Wort „ergebniswirksam“ durch das Wort „GuV-wirksam“ ersetzt.

32. In Textziffer 54 wird das Wort „**ergebniswirksam**“ durch das Wort „**GuV-wirksam**“ ersetzt.

33. In Textziffer 55 werden das Wort „**ergebnisneutral**“ durch das Wort „**GuV-neutral**“ und das Wort „**ergebniswirksam**“ jeweils durch das Wort „**GuV-wirksam**“ ersetzt.

34. In Textziffer 56 wird das Wort „**Bilanz**“ durch das Wort „**Konzernbilanz**“ ersetzt.

35. In Textziffer 62 werden das Wort „Bilanz“ durch das Wort „Konzernbilanz“ und das Wort „Jahresabschlüsse“ durch die Wörter „Handelsbilanzen II“ ersetzt.

36. Textziffer 63 Buchstabe c wird wie folgt gefasst:

„c) **die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahrs und die im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Änderungen dieser Salden, sofern in der Konzernbilanz latente Steuerschulden entweder aus der Anwendung von § 274 Abs. 1 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB ausgewiesen (Passivüberhang) oder aus der Anwendung von § 306 Satz 1 HGB angesetzt werden.**“

37. Die Textziffern 66 und 67 werden aufgehoben.

38. Textziffer 68 wird wie folgt gefasst:

„68. **Die Vorschriften dieses Standards in der Fassung von DRÄS 11 vom 16. November 2020 sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2020 beginnende Geschäftsjahr. Eine frühere Anwendung ist zulässig und wird empfohlen. Die Vorschriften dieses Standards in der Fassung vom 21. April 2016 sind letztmals zu beachten für das vor dem 1. Januar 2021 beginnende Geschäftsjahr.**“

39. In Textziffer B1 wird das Wort „Ergebniswirksame“ durch das Wort „GuV-wirksame“ ersetzt.

40. Vor Textziffer B2 wird die Überschrift „Ziel“ kursiv gedruckt.

41. Vor der Überschrift „Ansatz“ vor Textziffer B3 wird die Überschrift „Regeln“ eingefügt.
42. Vor Textziffer B3 wird nach der Überschrift „Ansatz“ die Überschrift „Grundkonzeption“ eingefügt.
43. Nach Textziffer B3 werden die Überschrift „Aktive latente Steuern in der Handelsbilanz II“ und die folgende Textziffer B3a eingefügt:

„Aktive latente Steuern in der Handelsbilanz II

B3a. 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 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB. Dieser Auffassung wird in Teilen des Schrifttums nicht zugestimmt. Stattdessen wird ein Ansatzwahlrecht für Aktivüberhänge aus Bewertungsvereinheitlichung und ein Ansatzgebot für solche aus Vereinheitlichung des Bilanzansatzes für sachgerecht erachtet. Es wird argumentiert, dass der Verweis in § 306 Satz 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 erfasst. Dieser Auffassung schließt sich der HGB-FA nicht an. Aus Sicht des HGB-FA 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.“

44. In Textziffer B5 wird der dritte Absatz wie folgt gefasst:

„Es sind dementsprechend die gesamten latenten Steuern aus Verlustvorträgen unabhängig von ihrem Realisationszeitpunkt anzusetzen.“

45. Nach Textziffer B6 werden die Überschrift „Latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen“ und die folgenden Textziffern B6a und B6b eingefügt:

„Latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen

B6a. Beispiel der Behandlung von latenten Steuern bei der Schuldenkonsolidierung:

Sachverhalt:

Das Mutterunternehmen (MU) hat in seinem Jahresabschluss eine Forderung gegenüber dem vollkonsolidierten Tochterunternehmen (TU) von 130 auf 100 abgeschrieben. Die Abschreibung wird steuerbilanziell anerkannt. Der Steuersatz des MU beträgt 30%.

Lösung:

Auf Ebene der Handelsbilanzen II des MU und des TU entstehen keine temporären Differenzen, da der handelsbilanzielle Wert der Forderung des MU von 100 bzw. der Verbindlichkeit des TU von 130 dem jeweiligen Steuerbilanzwert entspricht. Auf Konzernebene steht der Forderung des MU von 100 eine Verbindlichkeit des TU von 130 gegenüber. Diese Aufrechnungsdifferenz von 30 wird GuV-wirksam gegen die Forderung gebucht. Nach der Schuldenkonsolidierung wird im Konzernabschluss weder eine Forderung noch eine Verbindlichkeit ausgewiesen. Diesem Konzernbilanzwert von Null steht in der Steuerbilanz unter zusammengefasster Betrachtung eine Verbindlichkeit von 30 entgegen. Dieser Differenzbetrag stellt eine zu versteuernde temporäre Differenz dar, auf die passive latente Steuern von 9 anzusetzen sind (30 x 30%).

B6b. Beispiel der Behandlung von latenten Steuern bei der Zwischenergebniseliminierung:

Sachverhalt:

Das Mutterunternehmen (MU) liefert an das vollkonsolidierte Tochterunternehmen (TU) Handelsware mit Herstellungskosten von 100 zum Preis von 130. Die Handelsware ist am Konzernabschlussstichtag beim TU noch im Bestand. Der Steuersatz des MU beträgt 30%, der Steuersatz des TU beträgt 20%.

Lösung:

In der Handelsbilanz II des MU entsteht ein Gewinn i.H.v. 30. Darauf erfasst das MU einen tatsächlichen Steueraufwand sowie eine Steuerverbindlichkeit von 9 (30 x 30%). Das TU weist in seiner Handelsbilanz II Vorräte in Höhe von 130 aus. Da der Gewinn aus Konzernsicht noch nicht realisiert ist, wird dieser aus dem Konzernergebnis eliminiert. Der Buchwert der Vorräte in der Konzernbilanz wird entsprechend um 30 auf 100 gemindert. Sofern das TU den Buchwert der Vorräte von 130 bei deren späteren Weiterveräußerung an Konzernexterne gewinnmindernd berücksichtigen kann, steht dem Konzernbuchwert von 100 ein Steuerbilanzwert von 130 entgegen. Der Differenzbetrag von 30 stellt eine abzugsfähige temporäre Differenz dar, auf die aktive latente Steuern von 6 anzusetzen sind (30 x 20%). Diese temporäre Differenz löst sich mit Weiterveräußerung an Konzernexterne in einer der Folgeperioden auf.“

46. Nach Textziffer B6b werden die Überschrift „Geschäfts- oder Firmenwert / passiver Unterschiedsbetrag“ und die folgenden Textziffern B6c und B6d eingefügt:

„Geschäfts- oder Firmenwert / passiver Unterschiedsbetrag

- B6c. § 306 Satz 3 HGB kodifiziert für den Konzernabschluss ein Latenzierungsverbot für temporäre Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. passiven Unterschiedsbetrags nach § 301 Abs. 3 HGB, d.h. aus einem Share Deal. Für den Geschäfts- oder Firmenwert gemäß § 246 Abs. 1 Satz 4 i.V. m. § 298 Abs. 1 HGB auf der Ebene der Handelsbilanz II (z.B. Geschäfts- oder Firmenwert aus einem Asset Deal) gilt § 274 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB, der keine Ausnahme von der Erfassung latenter Steuern analog zu § 306 Satz 3 HGB vorsieht. Durch diese unterschiedlichen Regelungen werden innerhalb des Konzernabschlusses wirtschaftlich gleichwertige Sachverhalte ungleich behandelt. Vor diesem Hintergrund sowie in Hinblick auf den besonderen Charakter des Geschäfts- oder Firmenwerts als Saldogröße erscheint es deshalb vertretbar, § 306 Satz 3 HGB analog für Buchwertdifferenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB anzuwenden. Der folgende Beispiel veranschaulicht diese Vorgehensweise:

Sachverhalt:

Aus einem Anschaffungsvorgang im Rahmen eines Asset Deals wird zum 01.01. des Geschäftsjahres ein Geschäfts- oder Firmenwert i.S.d. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB in Höhe von 500 GE in der Handelsbilanz aktiviert. In der Steuerbilanz wird wegen der Nichtpassivierung der Drohverlustrückstellung von 50 GE ein Geschäfts- oder Firmenwert von 450 GE ausgewiesen. Die voraussichtliche Nutzungsdauer wird handelsrechtlich auf 10 Jahre geschätzt; steuerrechtlich wird der Geschäfts- oder Firmenwert über 15 Jahre abgeschrieben. Eine außerplanmäßige Abschreibung bzw. Teilwertabschreibung wird annahmegemäß nicht vorgenommen.

Lösung:

Zum 01.01. liegt eine zu versteuernde temporäre Differenz von 50 GE vor. Bei einer analogen Anwendung von § 306 Satz 3 HGB kann beim erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts zum 01.01. auf die Erfassung von passiven latenten Steuern auf diese temporäre Differenz verzichtet werden.

Zum 31.12. des Geschäftsjahres betragen der handelsrechtliche Wertansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts 450 GE und der steuerrechtliche Wertansatz 420 GE. Sofern im Rahmen

der erstmaligen Erfassung des Geschäfts- oder Firmenwerts keine passiven latenten Steuern auf den übersteigenden handelsrechtlichen Wertansatz von 50 GE angesetzt wurden, werden auch zum 31.12. auf die nunmehr auf 45 GE reduzierte Differenz keine latenten Steuern erfasst. Für den Teilbetrag des Geschäfts- oder Firmenwerts, der sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz angesetzt ist, von ursprünglich 450 GE, entsteht zum 31.12. aufgrund unterschiedlicher Nutzungsdauern eine abzugsfähige temporäre Differenz von 15 GE $((450 - 450 / 10) - (450 - 450 / 15) = -15)$. Auf diese Differenz sind zum 31.12. des Geschäftsjahres aktive latente Steuern anzusetzen.

Sofern auf die zum 01.01. bestehende zu versteuernde temporäre Differenz von 50 GE passive latente Steuern angesetzt wurden, sind diese zum 31.12. anteilig aufzulösen.“

47. Vor Textziffer B7 wird die Überschrift „Outside basis differences“ eingefügt.
48. In Textziffer B7 werden das Wort „ergebnisneutral“ durch das Wort „GuV-neutral“ ersetzt und das Wort „at“ vor dem Wort „Equity-Wertansatz“ gestrichen.
49. Vor Textziffer B9 wird die Überschrift „Latente Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft“ eingefügt.
50. Vor Textziffer B10 wird die Überschrift „Ermittlung“ eingefügt.
51. In Textziffer B10 Satz 5 werden die Wörter „zuzurechnen ist“ durch die Wörter „zuzurechnen sind“ ersetzt.
52. Nach Textziffer B10 wird die folgende Textziffer B10a eingefügt:

„B10a. Bei der Ermittlung der steuerlichen Wertansätze verlangt Tz. 37 eine Berücksichtigung von für steuerliche Zwecke vorgenommenen außerbilanziellen Hinzurechnungen und Abzügen. In Teilen des Schrifttums wird dies jedoch als nicht gesetzeskonform beurteilt. Begründet wird dies mit der wörtlichen Auslegung des § 274 HGB, der nur auf die Buchwertunterschiede zwischen der Handels- und der Steuerbilanz abstellt, nicht jedoch auf sämtliche zukünftige Steuerbe- und -entlastungen. Der HGB-FA stimmt dieser Auffassung nicht zu, da temporäre Differenzen i.S.d. § 274 HGB solche Differenzen sind, die zwischen den handelsrechtlichen und den „steuerlichen Wertansätzen“ entstehen. Die Letzteren setzen sich aus den steuerbilanziellen Wertansätzen sowie außerbilanziellen Hinzurechnungen und Abzügen zusammen. Folglich hielt der HGB-FA an der Beibehaltung der Regelungen in Tz. 37 fest.“

53. Nach Textziffer B10a werden die Überschrift „Bewertung“, die Zwischenüberschrift „Anzuwendender Steuersatz“ und die folgende Textziffer B10b eingefügt:

„Bewertung

Anzuwendender Steuersatz

B10b. Für die Bewertung latenter Steuern auf Differenzen aus der Zwischenergebniseliminierung nach § 304 HGB schreibt der Standard die Anwendung des Steuersatzes desjenigen Unternehmens vor, das die konzerninterne Lieferung oder Leistung empfängt. Grund dafür ist, dass die zukünftigen Steuerbe- bzw. -entlastungen aus den Zwischenergebnissen beim empfangenden Unternehmen entstehen. In einigen Sonderfällen führt diese Vorgehensweise jedoch zu einer unsachgerechten Abbildung der latenten Steuern und zur Verzerrung der Konzernsteuerquote. Dies ist z.B. bei konzerninternen Lieferungen der Fall, bei denen das die Lieferung empfangende Unternehmen eine Personengesellschaft ist, wie das folgende Beispiel veranschaulicht:

Sachverhalt:

Das Mutterunternehmen AG (MU) stellt in der Periode X1 Ware her und liefert diese in derselben Periode an das vollkonsolidierte Tochterunternehmen KG (TU) zum Preis von 130. Die Herstellungskosten des MU betragen 100. TU veräußert die Ware Ende X2 an ein konzernfremdes Unternehmen für 150. Das jährliche Vorsteuerergebnis ohne Berücksichtigung dieser Transaktion beträgt beim MU 2.000, beim TU 1.000. Vereinfacht wird unterstellt, dass keine Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz bei beiden Unternehmen bestehen. Der Gewerbesteuersatz beträgt 13 %, der Körperschaftsteuersatz unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags beträgt gerundet 16%.

Lösung:

In der Handelsbilanz II des MU wird in X1 ein Zwischengewinn i.H.v. 30 realisiert, der aus dem Konzernergebnis zu eliminieren ist. Da diese Zwischenergebniseliminierung steuerlich nicht nachvollzogen wird, entsteht zwischen dem konzernbilanziellen und dem steuerlichen Wertansatz der Vorräte eine temporäre Differenz von 30, auf die latente Steuern zu bilden sind.

In X2 wird das Zwischenergebnis von 50 aus Konzernsicht realisiert. Davon werden 20 in der Handelsbilanz II des TU gebucht, 30 auf Konzernstufe aus dem Ergebnisvortrag bzw. den Gewinnrücklagen in die Konzern-GuV umgegliedert. Auf die letzteren sind ebenfalls latente Steuern zu bilden, da steuerlich keine solche Umgliederung erfolgt. Unter der Anwendung des Steuersatzes des TU, das die Lieferung empfangen hat, würden latente Steuern nur mit dem Gewerbesteuersatz von 13% bewertet werden. Dies führt zu einer unzutreffenden Darstellung der Konzernsteuerquote:

	X1	X2
Vorsteuerergebnis MU	2.030	2.000
Vorsteuerergebnis TU	1.000	1.020
Vorsteuerergebnis gesamt	3.030	3.020
Zwischenergebniseliminierung	-30	30
Konzernergebnis vor Steuern	3.000	3.050
Körperschaftsteuer	-485	-483
Gewerbesteuer	-394	-393
Tatsächliche Steuern	-879	-876
Latente Steuern	4	-4
Steueraufwand	-875	-880
Konzernsteuerquote	29,2%	28,8%

Da der Gewinn des TU dem MU zugeordnet wird und somit dessen Körperschaftsteuer beeinflusst (transparente Besteuerung von Personengesellschaften), erscheint es in diesem Sonderfall sachgerecht, für die Bewertung von latenten Steuern auf das Zwischenergebnis auch den Körperschaftsteuersatz des MU heranzuziehen. Diese Vorgehensweise sorgt für eine zutreffende Darstellung der Konzernsteuerquote:

	X1	X2
Vorsteuerergebnis MU	2.030	2.000
Vorsteuerergebnis TU	1.000	1.020
Vorsteuerergebnis gesamt	3.030	3.020
Zwischenergebniseliminierung	-30	30
Konzernergebnis vor Steuern	3.000	3.050
Körperschaftsteuer	-485	-483
Gewerbesteuer	-394	-393
Tatsächliche Steuern	-879	-876
Latente Steuern	9	-9
Steueraufwand	-870	-885
Konzernsteuerquote	29,0%	29,0%

Insofern sieht der Standard eine Ausnahme von der Anwendung der Steuersätze des die Lieferung oder Leistung empfangenden Unternehmens vor, jedoch nur, wenn dadurch realitätsnähere Informationen vermittelt werden.“

54. Die Überschrift vor Textziffer B11 wird wie folgt gefasst:

„GuV-wirksame und GuV-neutrale Erfassung und Auflösung“

55. In Textziffer B11 werden das Wort „ergebnisneutral“ jeweils durch das Wort „GuV-neutral“ und das Wort „ergebniswirksam“ durch das Wort „GuV-wirksam“ ersetzt.

56. In Textziffer B12 wird das Wort „ergebniswirksame“ durch das Wort „GuV-wirksame“ ersetzt.

57. Nach Textziffer B12 wird die folgende Textziffer B12a eingefügt:

„B12a. In einigen Ausnahmefällen, in denen der der Erfassung bzw. Auflösung zugrunde liegende Geschäftsvorfall sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich GuV-neutral erfasst wird, sind die latenten Steuern ebenfalls GuV-neutral zu erfassen bzw. aufzulösen. Das folgende Beispiel veranschaulicht diese Vorgehensweise:

Sachverhalt:

Der Gesellschafter A bringt ein Grundstück aus seinem Sonderbetriebsvermögen in die X OHG gegen Gewährung von Anteilen an dieser Personenhandelsgesellschaft ein. Zum Zeitpunkt der Einbringung weist das Grundstück einen Zeitwert von 300 GE auf. Der Buchwert beträgt 200 GE. Der Gewerbesteuersatz beträgt 14 %.

Lösung:

Das eingebrachte Grundstück wird in der Steuerbilanz zum Buchwert bilanziert, während in der Handelsbilanz der Zeitwert angesetzt wird. Der Wertansatz des Grundstücks in der Handelsbilanz übersteigt somit den Wertansatz in der Steuerbilanz um 100 GE. Auf diese temporäre Differenz sind passive latente Steuern i.H.v. 14 GE bilden. Da die Einbringung aus Sicht der X OHG sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich einen GuV-neutralen Vorgang darstellt, erfolgt die Einbuchung der passiven latenten Steuern ebenfalls GuV-neutral gegen das Kapitalkonto des A.

Sofern A in einer der Folgeperioden das Grundstück gegen Minderung seiner Anteile an der X OHG wieder entnimmt, fällt die zu versteuernde temporäre Differenz von 100 GE weg. Folglich sind die passiven latenten Steuern von 14 GE aufzulösen. Da die X OHG die Entnahme sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich GuV-neutral gegen das Kapitalkonto des A erfasst, erfolgt die Auflösung der passiven latenten Steuern ebenfalls GuV-neutral.“

58. Vor Textziffer B14 wird die Überschrift „Angaben im Konzernanhang“ kursiv gedruckt.

59. Textziffer B15 wird aufgehoben.

60. Nach Textziffer B15a werden die folgenden Textziffern B15b und B15c eingefügt:

„B15b. Die gesetzliche Angabepflicht gemäß § 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB ist Ergebnis einer exakten Umsetzung des Art. 17 Abs. 1 Buchstabe f der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU. Die Bilanzrichtlinie sieht jedoch keinen separaten Ausweis latenter Steuern in der Konzernbilanz vor, so dass die Informationen zu latenten Steuersalden nicht aus der Konzernbilanz ableitbar sind und folglich im Konzernanhang angegeben werden müssen. Da jedoch in der handelsrechtlichen Rechnungslegung ein separater Ausweis latenter Steuern gemäß § 274 Abs. 1 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB und § 306 HGB gefordert wird, erscheint eine solche Angabe im Konzernanhang obsolet. Der HGB-FA hat daher zunächst erwogen, diese Angabepflicht aus DRS 18 zu streichen. Schließlich beschloss er, aufgrund einer eindeutigen gesetzlichen Regelung die Angabe beizubehalten, jedoch zu konkretisieren. Aus dem Wortlaut des § 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB – „wenn latente Steuerschulden in der Konzernbilanz angesetzt werden“ – könnte abgeleitet werden, dass die Angabepflicht für die gebuchten, aufgrund der Saldierung jedoch nicht ausgewiesenen Posten besteht, denn nur die gebuchten Posten können saldiert werden. Gegen diese Interpretation spricht jedoch der Wortlaut des § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB, der vom Wahlrecht zum Ansatz des Aktivüberhangs spricht, was bedeutet, dass zunächst eine Saldierung von passiven und aktiven latenten Steuern erfolgt und erst danach der Ansatz (Buchung) des Überhangs. Daraus folgt, dass die Angabepflicht nur dann besteht, wenn passive latente Steuern in der Konzernbilanz ausgewiesen (gebucht) werden, nicht jedoch, wenn passive latente Steuern mit den aktiven latenten Steuern saldiert werden, so dass kein Ausweis der passiven latenten Steuern in der Konzernbilanz erfolgt (wörtliche Auslegung des § 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB). Anders als bei latenten Steuern aus der Anwendung von § 274 HGB, ergibt sich diese Problematik für Angaben zu latenten Steuern auf temporäre Differenzen aus Konsolidierungsmaßnahmen nicht, da diese nach § 306 HGB zwingend zu aktivieren sind. Dies soll durch die Formulierung in Tz. 63 Buchstabe c zum Ausdruck gebracht werden.

B15c. In seiner ursprünglichen Fassung forderte DRS 18 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 war in Tz. 67 eine Verpflichtung zum Aufstellen einer Überleitungsrechnung geregelt. In der Bilanzierungspraxis sowie im Schrifttum wurden diese Regelungen kritisiert, da sie über den Gesetzeswortlaut hinausgehen. Im Rahmen der Überprüfung des DRS 18 im Jahr 2019 hat der HGB-FA 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. Zum einen ist die Streichung der über das Gesetz hinausgehenden Regelungen aus den bestehenden DRS sowie die Nichtaufnahme solcher Regelungen in die neuen DRS die konsequente Fortführung der durch den HGB-FA verfolgten Standardsetzungspolitik. Zum anderen entspringen diese Angaben aus Sicht des HGB-FA keinem konkreten Informationsbedürfnis der Adressaten eines HGB-Konzernabschlusses (im Gegensatz zur IFRS-Rechnungslegung, aus der ursprünglich die Überleitungsrechnung in den DRS 18 übernommen wurde). Die für diese Adressaten

relevanten Informationen werden bereits durch den separaten Ausweis latenter Steuern in der Konzernbilanz und die Angaben nach § 314 Abs. 1 Nr. 21 vermittelt, so dass kein zusätzlicher Informationsbedarf gesehen wird. Darüber hinaus konterkariert die Verpflichtung zu quantitativen Angaben in Tz. 66 aus Sicht des HGB-FA das Aktivierungswahlrecht nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB, denn in der Praxis werden aktive latente Steuern bei Ausübung dieses Wahlrechts nur geschätzt, jedoch nicht genau ermittelt; Tz. 66 verlangte jedoch eine genaue Ermittlung. Die Überleitungsrechnung ist zudem vordergründig ein Thema der tatsächlichen Ertragsteuern, was nicht Gegenstand des DRS 18 ist, der die Regelungen zu latenten Steuern konkretisiert.“

61. Vor Textziffer B16 wird die Überschrift „*Inkrafttreten und Übergangsvorschriften*“ kursiv gedruckt.
62. Textziffer B16 wird aufgehoben.
63. Vor Textziffer B17 wird die Überschrift „*Änderungen des DRS 18 Latente Steuern in Folge des BilRUG (Änderungen 2015)*“ kursiv gedruckt.
64. Nach Textziffer B17 werden die Überschrift „*Änderungen durch DRÄS 11 (Änderungen 2020)*“ und die folgenden Textziffern B18 bis B20 eingefügt:

„*Änderungen durch DRÄS 11 (Änderungen 2020)*“

- B18. Seit seiner Verabschiedung im Jahr 2010 durch den DSR wurde DRS 18 keiner inhaltlichen Überprüfung unterzogen. Aus diesem Grund sowie vor dem Hintergrund der aufgetretenen Anwendungsfragen beschloss der HGB-FA, die Regelungen des Standards zu überprüfen.
- B19. Der HGB-FA war bei seiner Durchsicht des Standards der Ansicht, dass die ursprüngliche Begründung des DSR hilfreich für das Leseverständnis ist. Deswegen wurde die Begründung des DSR inhaltlich unverändert beibehalten. Bis auf die Tz. B5 wurden lediglich einige wenige redaktionelle Anpassungen an der Begründung vorgenommen. Die Änderung des dritten Absatzes der Tz. B5 dient der Bereinigung der Inkonsistenz zwischen der Begründung und der unverändert gebliebenen Standardvorschrift in Tz. 21: Da Tz. 21 eine Muss-Vorschrift ist, wurde Tz. B5 entsprechend auch als eine Muss-Vorschrift umformuliert. Ferner hat der HGB-FA einige neue Tz. in die Begründung aufgenommen, in denen seine Sichtweisen zu den bestehenden bzw. geänderten Standardregelungen erläutert bzw. durch Beispiele veranschaulicht werden.
- B20. Durch DRÄS 11 wurden die Tz. 2, 3, 5, 7, 8, 14, 24, 25, 28, 29, 32, 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. 4a, 27a, 27b, 27c, 31a, 31b, 31c, 45a, 45b, 51a, B3a, B6a, B6b, B6c, B10a, B10b, B12a, B15b, B15c, B18, B19 und B20 eingefügt.“

Artikel 2 Änderungen des DRS 23

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 23 (DRS 23) *Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)* vom 25. September 2015 (BANz AT 23.02.2016 B2), zuletzt geändert durch Artikel 14 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 8 vom 22. September 2017 (BANz AT 04.12.2017 B1) wird wie folgt geändert:

1. In Textziffer 86 wird die Angabe „DRS 3“ jeweils durch die Angabe „DRS 28“ ersetzt.
2. In Textziffer 117 Satz 2 wird die Angabe „DRS 3.46“ durch die Angabe „DRS 28.42“ ersetzt.
3. In Textziffer B29 Satz 2 wird die Angabe „DRS 3.46“ durch die Angabe „DRS 28.42“ ersetzt.

Artikel 3 Änderung des DRS 26

Der Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 26 (DRS 26) *Assoziierte Unternehmen* vom 17. Juli 2018 (BAnz AT 16.10.2018 B1) wird wie folgt geändert:

1. In Textziffer 87 Buchstabe b wird die Angabe „Tz. 34“ durch die Angabe „Tz. 35“ ersetzt.

Artikel 4 **Inkrafttreten**

Dieser Änderungsstandard tritt mit seiner Verabschiedung durch das DRSC in Kraft.