

© DRSC e.V.	Joachimsthaler Str. 34	10719 Berlin	Tel.: (030) 20 64 12 - 0	Fax: (030) 20 64 12 - 15
Internet: www.drsc.de		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

<b>Sitzung:</b>	<b>52. HGB-FA / 09.03.2021 / 17:00 – 18:30 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>01 – Änderungen an DRÄS 11</b>
<b>Thema:</b>	<b>Änderungen an DRÄS 11 – Tz. 27b und 14</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>52_01a_HGB-FA_DRÄS11_Tz. 27b und 14</b>

### 1 Vorbemerkung

- 1 In dieser Unterlage werden Bedenken des BMJV zu Tz. 27b und eine Anmerkung zur Tz. 14 des DRS 18 i.d.F. des DRÄS 11 wiedergegeben, der Hintergrund der Entstehung bzw. der Änderung dieser Tz. im Rahmen des DRÄS 11 und die entsprechenden Erörterungen im HGB-FA hierzu erläutert sowie die Empfehlungen des Mitarbeiterstabs unterbreitet.

### 2 Tz. 27b des DRS 18 i.d.F. des DRÄS 11

#### 2.1 Hintergrund der Regelung und bislang geführte Diskussionen im HGB-FA

- 2 § 306 Satz 3 HGB kodifiziert für den Konzernabschluss ein Latenzierungsverbot für temporäre Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach § 301 Abs. 3 HGB. Aus dem Verweis auf § 301 Abs. 3 HGB wird deutlich, dass unter das Latenzierungsverbot nur der Geschäfts- und Firmenwert aus einem Share Deal auf Konzernebene fällt, nicht jedoch aus einem Asset Deal gemäß § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB. Für den Letzteren gilt § 274 HGB, der keine Ausnahme von der Erfassung latenter Steuern analog zu § 306 Satz 3 HGB vorsieht. In der Literatur werden jedoch tlw. Zweifel geäußert, ob diese unterschiedliche Behandlung beabsichtigt war (vgl. Küting/Seel, Der Betrieb 2009, S. 923). Der Hinweis des Rechtsausschusses zum Regierungsentwurf des BilMoG, wonach § 274 HGB keine Regelung enthält, die es erlaubt, auf im Zugangszeitpunkt bestehende Differenzen keine latenten Steuern zu berechnen (vgl. Drucksache 16/12407, zu Art. 1 Nr. 25, S. 87), deutet jedoch darauf hin, dass dies durch den Gesetzgeber gewollt ist. Dennoch wird nach mehrheitlicher Auffassung des Schrifttums ein Verzicht auf die Steuerlatenzierung beim erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts gemäß § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB für zulässig erachtet (vgl. Gelhausen/Fey/Kämpfer 2009, Abschnitt M Tz. 22, Grottel/Larenz, BBK, 11. Aufl. § 274 Anm. 11).



- 3 DRS 18 i.d.g.F. enthält keine Regelungen zu latenten Steuern auf temporäre Differenzen beim erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. passiven Unterschiedsbetrags. Tz. 25 Satz 2 regelt lediglich die Steuerlatenzierung von temporären Differenzen im Rahmen der Folgebewertung des Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. passiven Unterschiedsbetrags, nämlich wie folgt:

**25**

Für auf Konsolidierungsmaßnahmen beruhende aktive latente Steuern besteht 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.

- 4 Der HGB-FA diskutierte die Behandlung von Steuerlatenzen auf temporäre Differenzen beim Geschäfts- oder Firmenwert in Abhängigkeit von der Form des Unternehmenserwerbs (Share Deal im Konzernabschluss vs. Asset Deal in der Handelsbilanz II) in seiner 41. Sitzung. Dabei schloss er sich der Mehrheitsmeinung im Schrifttum an und beschloss, eine analoge Anwendung des § 306 Satz 3 HGB für Buchwertdifferenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB zu gestatten.
- 5 Ferner stellte der HGB-FA fest, dass für das in Tz. 25 Satz 2 kodifizierte Wahlrecht zur Steuerlatenzierung von temporären Differenzen im Rahmen der Folgebewertung des Geschäfts- oder Firmenwerts (unterschiedliche Nutzungsdauer in der Handels- und in der Steuerbilanz) keine gesetzliche Grundlage besteht. Daher beschloss der HGB-FA, diesen Satz als eine Pflichtvorschrift umzuformulieren
- 6 Im Ergebnis wurden im E-DRÄS 11 folgende Regelungen zu latenten Steuern auf temporäre Differenzen beim Geschäfts- oder Firmenwert / passiven Unterschiedsbetrag vorgeschlagen:

**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.**

Auf die Buchwertdifferenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach § 246 Absatz 1 Satz 4 HGB darf Tz. 27a entsprechend angewendet werden.

**27c.**

**Für Zwecke der Folgebewertung sind latente Steuern auf Buchwertdifferenzen beim Geschäfts- oder Firmenwert bzw. passiven Unterschiedsbetrag anzusetzen, soweit sie auf temporären Differenzen beruhen, die auf einen steuerlich abzugsfähigen Geschäfts- oder Firmenwert bzw. einen steuerlich zu berücksichtigenden passiven Unterschiedsbetrag zurückzuführen sind.**

- 7 In zwei (von insgesamt sechs) Stellungnahmen zum E-DRÄS 11 wurde dieser Vorgehensweise zugestimmt, zwei Stellungnehmenden lehnten die Vorgehensweise ab, zwei Stellungnahmen enthielten hierzu keine Aussage.
- 8 Der HGB-FA hat die Argumente in den Stellungnahmen für und gegen eine analoge Anwendung des § 306 Satz 3 HGB für Buchwertdifferenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts-



oder Firmenwerts nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB intensiv erörtert und letztendlich die im E-DRS 11 vorgeschlagene Vorgehensweise bestätigt. Dadurch sollte eine ungleiche Behandlung wirtschaftlich gleichwertiger Sachverhalte innerhalb des Konzernabschlusses vermieden werden sowie dem besonderen Charakter des Geschäfts- oder Firmenwerts als Saldogröße Rechnung getragen werden. Angesicht einer eindeutigen gesetzlichen Regelung des § 274 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB hat der HGB-FA jedoch beschlossen, die in Tz. 27b des E-DRÄS 11 vorgeschlagene Möglichkeit zu einer analogen Anwendung des § 306 Satz 3 HGB für Buchwertdifferenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB aus dem Standardtext in die Begründung zu verschieben und dort ein Beispiel zur Veranschaulichung dieser Vorgehensweise aufzunehmen.

- 9 Basierend auf dieser Entscheidung wurden die folgenden Regelungen im DRÄS 11 formuliert:

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.**

- 10 Ferner wurden folgende Erläuterungen sowie das folgende Beispiel in die Begründung aufgenommen:

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 aus einem Asset Deal 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, den Geschäfts- oder Firmenwert aus einem Asset Deal nicht in die Steuerabgrenzung einzubeziehen. Insofern wird im Standard die analoge Anwendung des § 306 Satz 3 HGB analog für Buchwertdifferenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB gestattet, anzuwenden. Das 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.

## 2.2 Rechtmäßigkeitsprüfung durch das BMJV

- 11 Im Zuge der Rechtmäßigkeitsprüfung des DRÄS 11 hat das BMJV folgende Bedenken zur Tz. 27b übermittelt:

Der Änderungsstandard enthält zwar - anders als die Entwurfsfassung - keine Empfehlung mehr, § 306 Satz 3 HGB analog für Buchwertdifferenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach § 246 Absatz 1 Satz 4 HGB anzuwenden. Diese Empfehlung, die rechtlichen Bedenken begegnet, findet sich aber noch in der Begründung unter Textziffer B6c. Soweit die Textziffer 27b die Empfehlung, latente Steuern auf Buchwertdifferenzen beim GoF i. S. d. § 246 Absatz 1 Satz 4 HGB anzusetzen, auf die Folgekonsolidierung beschränkt, dürfte das vor dem Hintergrund der Begründung unter Textziffer B6c wohl nur so zu verstehen sein, dass dies für die Erstkonsolidierung im Umkehrschluss nicht gilt und insoweit latente Steuern nicht anzusetzen sein sollen. Eine solche Aussage ist problematisch, da das HGB - im Gegensatz zum Share-Deal (§ 306 Satz 3 HGB) - in den insoweit einschlägigen §§ 298 Absatz 1, 274 HGB kein Verbot enthält, latente Steuern auf den erstmaligen Ansatz von Buchwertdifferenzen beim GoF i. S. d. § 246 Absatz 1 Satz 4 HGB anzusetzen, sondern für passive latente Steuern eine Ansatzpflicht vorsieht.

Die Textziffer 27b begegnet auch deshalb Bedenken, da eine Pflicht zum Ansatz aktiver latenter Steuern für die Folgekonsolidierung empfohlen wird („sind anzusetzen“). Das Gesetz kennt allerdings keine Ansatzpflicht von aktiven latenten Steuern beim GoF i. S. d. § 246 Absatz 1 Satz 4 HGB. Nach §§ 298 Absatz 1, 274 Absatz 1 Satz 2 HGB besteht vielmehr ein Ansatzwahlrecht.



12 Daraus lassen sich aus Sicht des Mitarbeiterstabs zwei übergeordnete Aspekte ableiten:

1. Einschränkung gesetzlicher Bilanzierungsoptionen durch einen DRS:

Wenngleich die DRS kein gesetzlich verpflichtendes Regelwerk darstellen, induziert die von ihnen ausgehende GoB-Vermutung in der Bilanzierungspraxis einen gewissen Verbindlichkeitsgrad. Gesteht man diesen Verbindlichkeitsgrad zu, sollte ein DRS keine gesetzlich gewährten Bilanzierungsoptionen ausschließen, da dies für Unternehmen zu einer Anwendungsbarriere der DRS im Vergleich zur Gesetzesgrundlage führt.

2. Anwendungsfälle des Ausnahmetatbestands einer abweichenden Konzernbilanzierung in § 298 Abs. 1 HGB „soweit seine Eigenart keine Abweichung bedingt“:

Im konkreten Fall hatte der HGB-FA empfohlen, zu Gunsten der Vergleichbarkeit der verschiedenartigen Geschäfts- oder Firmenwerte die Vorgabe von § 306 Satz 3 HGB analog auf alle Geschäfts- oder Firmenwerte im Konzernabschluss anzuwenden. Dies stellte für Asset Deals keinen Eingriff in die Bilanzierung des Jahresabschlusses, sondern die Neueinordnung eines bereits im Jahresabschluss abgebildeten Geschäftsvorfalles im Konzernabschluss dar. Gleichwohl ist fraglich, ob es sich hierbei um einen Anwendungsfall des o.g. Ausnahmebestands handelt, sprich ob sich die Beurteilung eines Asset Deals aufgrund der fiktiven rechtlichen Einheit des Konzerns verändert. Folgt man der Auffassung, dass hierzu die Eigenart des Konzerns keine hinreichende Begründung liefert, wäre eine bilanzielle Neubewertung nicht zulässig.<sup>1</sup>

### 2.3 Empfehlung des Mitarbeiterstabs

13 Vor dem Hintergrund der Erläuterungen in Abschnitt 2.2 empfiehlt der Mitarbeiterstab, Tz. 27b zu streichen.

14 Sollte sich der HGB-FA für die Streichung der Tz. 27b entscheiden, stellt sich die Frage, ob auch Tz. B6c gestrichen werden sollte, da anderenfalls ein Sachverhalt in der Begründung erläutert wird, zu dem keine entsprechende Regelung im Standardtext besteht. Zumindest empfiehlt der Mitarbeiterstab die folgenden Anpassungen an der Tz. B6c:

- klarstellen, dass sich die Empfehlung zur einer analogen Anwendung des § 306 Satz 3 HGB für Buchwertdifferenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB auf den Konzernabschluss bezieht,
- im Beispiel klarstellen, dass aktive latente Steuern angesetzt werden, sofern von dem Wahlrecht gemäß § 274 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB Gebrauch gemacht wird.

Die Änderungsvorschläge sind doppelt unterstrichen bzw. doppelt durchgestrichen:

<sup>1</sup> Siehe auch Beck'scher Bilanzkommentar zu § 298, Rn. 3: „Einschränkungen durch die Eigenart des Konzerns ergeben sich aufgrund der fiktiven rechtlichen Einheit der KonzernUnt, die für Zwecke der Konzernrechnungslegung fingiert wird (§ 297 Abs 3 S 1; Einheitstheorie). Dies betr insb die aus Konzernsicht vorzunehmenden Umgliederungen und Eliminierungen von Posten des JA im KA, die nicht auf ausdrücklichen KonsVorschriften beruhen. ZB können Rohstoffe im JA eines TU aus Sicht des KA unfertige Erzeugnisse sein.“



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 im Konzernabschluss vertretbar, § 306 Satz 3 HGB analog für Buchwertdifferenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB anzuwenden. Das 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  $((450 - 450 / 10) - (450 - 450 / 15) = -15)$ . Bei Ausübung des Ansatzwahlrechts nach § 274 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB werden auf diese Differenz ~~sind~~ zum 31.12. des Geschäftsjahres aktive latente Steuern angesetzt 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.

### 3 Tz. 14 des DRS 18 i.d.F. des DRÄS 11

#### 3.1 Hintergrund der Änderungen durch DRÄS 11

- 15 Tz. 12 Satz 2 und Tz. 14 Satz 2 des DRS 18 i.d.g.F. kodifizieren beide ein Wahlrecht für die Steuerlatenzierung bei abzugsfähigen temporären Differenzen aus der Anpassung des Jahresabschlusses an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden:

12.

**Aktive latente Steuern entstehen aufgrund abzugsfähiger temporärer Differenzen sowie aufgrund von Verlustvorträgen, Zinsvorträgen und Steuergutschriften. Sie können angesetzt werden für abzugsfähige temporäre Differenzen aus der Anpassung des Jahresabschlusses an konzerneinheitliche**





**Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie für Verlustvorträge, Zinsvorträge und Steuergutschriften nach § 274 HGB, soweit sie in künftigen Geschäftsjahren zur Verminderung des zu versteuernden Einkommens führen.**

[...]

14.

**Eine Pflicht zum Ansatz aktiver latenter Steuern besteht bei abzugsfähigen temporären Differenzen, die auf Konsolidierungsmaßnahmen gemäß der §§ 300 bis 305, 310 und 312 HGB beruhen. Dagegen besteht für aktive latente Steuern, die auf temporären Differenzen aus der Anpassung an konzern-einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden beruhen, ein Ansatzwahlrecht nach § 274 HGB.**

- 16 Der HGB-FA beschloss, diese Tz. im Rahmen des DRÄS 11 zu ändern, um
- bestehende Redundanzen in den beiden Tz. zu beseitigen,
  - korrekte Verortung im Standard herzustellen, da Tz. 14 Satz 1 thematisch nicht zu Handelsbilanz II-Fragestellungen, sondern zu latenten Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen gehört,
  - in Tz. 12 Satz 2 klarzustellen, dass aktive latente Steuern anzusetzen sind, bis ein Aktivüberhang entsteht, der wiederum angesetzt werden darf (sonst liest sich dieser Satz so, als ob aktive latente Steuern gar nicht zu erfassen wären, was natürlich nicht korrekt ist). Als Folgeänderung zu Tz. 12 Satz 2 wurde Tz. 14 um abzugsfähige temporäre Differenzen, Verlustvorträge, Zinsvorträge und Steuergutschriften nach § 274 HGB ergänzt.

Diese Änderungen sind redaktioneller bzw. klarstellender Natur; inhaltliche Änderungen hat der HGB-FA an der Stelle nicht beabsichtigt.

- 17 Im Ergebnis wurden Tz. 12 und 14 des DRS 18 i.d.F. des DRÄS 11 wie folgt formuliert:

12.

**Aktive latente Steuern entstehen aufgrund abzugsfähiger temporärer Differenzen sowie aufgrund von Verlustvorträgen, Zinsvorträgen und Steuergutschriften. Sie sind, vorbehaltlich der Anwendung der Tz. 14 und 15, anzusetzen, soweit sie in künftigen Geschäftsjahren zur Verminderung des zu versteuernden Einkommens führen.**

[...]

14.

**Für aktive latente Steuern auf abzugsfähige temporäre Differenzen, Verlustvorträge, Zinsvorträge und Steuergutschriften nach § 274 HGB sowie auf abzugsfähige temporäre Differenzen aus der Anpassung an konzern-einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden besteht ein Ansatzwahlrecht nach § 274 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB.**

### 3.2 Rechtmäßigkeitsprüfung durch das BMJV

Das BMJV regt an, die Formulierung in Tz. 14 i.d.F. des DRÄS 11 zu überprüfen, da Zinsvorträge und Steuergutschriften in § 274 HGB nicht explizit angesprochen sind (auch wenn der gesetzgeberische Wille zur Einbeziehung insoweit klar sein dürfte).



### 18 3.3 Empfehlung des Mitarbeiterstabs

Aus Sicht des Mitarbeiterstabs ist dieser Anmerkung zuzustimmen. Insofern wird vorgeschlagen, Tz. 14 wie folgt zu ändern:

14.

**Für aktive latente Steuern auf abzugsfähige temporäre Differenzen, Verlustvorträge, Zinsvorträge und Steuergutschriften ~~nach § 274 HGB~~ sowie auf abzugsfähige temporäre Differenzen aus der Anpassung an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden besteht ein Ansatzwahlrecht nach § 274 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB.**