



Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Bekanntmachung des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 11 (DRÄS 11) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committees e. V., Berlin, nach § 342 Absatz 2 des Handelsgesetzbuchs

Vom 21. Mai 2021

Nachstehend macht das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz gemäß § 342 Absatz 2 des Handelsgesetzbuchs den vom Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. – DRSC e. V., Joachimsthaler Straße 34, 10719 Berlin (Telefon: 030/2064 12-0; Telefax: 030/2064 12-15) verabschiedeten Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 11 (DRÄS 11) bekannt. Das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz hat den DRSC e. V. mit Vertrag vom 2. Dezember 2011 als privatrechtlich organisierte Einrichtung mit der Aufgabe anerkannt, Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung zu entwickeln. Im Standardisierungsvertrag verpflichtet sich der DRSC e. V., ein unabhängiges Rechnungslegungsgremium vorzuhalten, auf dieses die Aufgaben nach § 342 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs zu übertragen und es zu finanzieren. Soweit die nachstehend bekannt gemachte Empfehlung bei der Aufstellung eines Konzernabschlusses beachtet worden ist, wird insoweit die Beachtung der die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermutet.

Berlin, den 21. Mai 2021

Bundesministerium
der Justiz und für Verbraucherschutz

Im Auftrag
Dr. Eichholz



Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 11 (DRÄS 11)

verabschiedet durch das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC)
am 9. März 2021

Inhaltsverzeichnis

Präambel

Abkürzungsverzeichnis

Artikel 1: Änderungen des DRS 18

Artikel 2: Änderungen des DRS 23

Artikel 3: Änderung des DRS 26

Artikel 4: Inkrafttreten

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 bekannt gemacht. 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 beseitigen. Zudem werden einige redaktionelle Änderungen am Standard vorgenommen.

Im Wesentlichen werden folgende Änderungen an DRS 18 vorgenommen:

- 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 in Konzernabschluss* enthaltenen Regelungen zu latenten Steuern werden in den DRS 18 ebenfalls aufgenommen, um die Bilanzierung latenter Steuern vollständig in diesem Standard zu adressieren. Demnach sollen auf die Eigenkapitaldifferenz aus der Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen gemäß § 308a HGB keine latenten Steuern gebildet werden.
- Bei der Zwischenergebniseliminierung wird die Verwendung der Steuersätze, die vom Steuersatz des Empfängerunternehmens abweichen, nur dann als zulässig angesehen, wenn dadurch realitätsnähere Informationen vermittelt werden.
- Die Angabe der latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahrs und die Angabe der im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Änderungen dieser Salden sollen nur dann erfolgen, wenn in der Konzernbilanz latente Steuerschulden entweder aus der Anwendung von § 274 Abs. 1 Satz 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.

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.

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
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
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
HGB-FA	HGB-Fachausschuss
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
KG	Kommanditgesellschaft
Nr.	Nummer(n)
Tz.	Textziffer(n)
vgl.	vergleiche
z. B.	zum Beispiel

Artikel 1

Änderungen des DRS 18

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 18 (DRS 18) *Latente Steuern* vom 8. Juni 2010 (BAAnz Nr. 133a vom 3. September 2010), zuletzt geändert durch Artikel 9 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 8 vom 22. September 2017 (BAAnz 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–27b
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“



2. Das Abkürzungsverzeichnis wird wie folgt geändert:
 - a) Abkürzungen „Mio. Millionen“ und „S. Seite“ werden gestrichen.
 - b) Bei der Abkürzung „DRÄS“ werden die Wörter „Deutscher Rechnungslegungs Änderungs Standard“ durch die Wörter „Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard“ ersetzt.
 - c) Bei der Abkürzung „Nr.“ wird das Wort „Nummer“ durch das Wort „Nummer(n)“ ersetzt.
 - d) folgende Abkürzungen werden hinzugefügt:

„AG	Aktiengesellschaft
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft
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 jeweils das Wort „ergebniswirksam“ durch das Wort „GuV-wirksam“ und jeweils das Wort „ergebnisneutral“ durch das Wort „GuV-neutral“ ersetzt sowie der folgende Satz 3 angefügt:

„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 jeweils das Wort „gem.“ 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 § 306 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:

„3. 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 konzerneinheitlichen 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 12 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Sie sind, vorbehaltlich der Anwendung der Tz. 14 und 15, anzusetzen, soweit sie in künftigen Geschäftsjahren zur Verminderung des zu versteuernden Einkommens führen.“

12. Textziffer 14 wird wie folgt gefasst:

„14. Für aktive latente Steuern auf abzugsfähige temporäre Differenzen und Verlustvorträge nach § 274 HGB, auf Zinsvorträge und Steuergutschriften 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.“

13. Textziffer 15 wird fett gedruckt.

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

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

„Latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen“

16. 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.“

17. Textziffer 26 wird aufgehoben.

18. 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.“

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

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

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

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

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

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

„31a. Die Eigenkapitaldifferenz aus der Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen gemäß § 308a HGB 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.“

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

25. Textziffer 37 wird fett gedruckt.

26. Textziffer 43 wird aufgehoben.

27. Nach Textziffer 45 werden die folgenden Textziffern 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 Personenhandels-gesellschaft ist, wäre es z. B. nach deutschem Steuerrecht sachgerecht, neben dem Gewerbesteuer-satz dieses Unternehmens zusätzlich den Körperschaftsteuersatz zuzüglich Solidaritätszuschlag des Mutterunternehmens anzuwenden.

45b. Es wird empfohlen, die Inanspruchnahme der Ausnahme gemäß Tz. 45a Satz 1 zu erläutern“



28. Die Überschrift nach Textziffer 49 wird wie folgt gefasst:
„GuV-wirksame und GuV-neutrale Erfassung und Auflösung“
29. In Textziffer 50 wird das Wort „**ergebniswirksam**“ durch das Wort „**GuV-wirksam**“ ersetzt.
30. 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.**“
31. 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.
32. 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“ sowie jeweils das Wort „ergebniswirksam“ durch das Wort „GuV-wirksam“ ersetzt.
33. In Textziffer 53 werden das Wort „ergebniswirksamer“ durch das Wort „GuV-wirksamer“ und das Wort „ergebniswirksam“ durch das Wort „GuV-wirksam“ ersetzt.
34. In Textziffer 54 wird das Wort „**ergebniswirksam**“ durch das Wort „**GuV-wirksam**“ ersetzt.
35. In Textziffer 55 werden das Wort „**ergebnisneutral**“ durch das Wort „**GuV-neutral**“ und das Wort „**ergebniswirksam**“ jeweils durch das Wort „**GuV-wirksam**“ ersetzt.
36. In Textziffer 56 wird das Wort „**Bilanz**“ durch das Wort „**Konzernbilanz**“ ersetzt.
37. In Textziffer 62 Satz 1 werden das Wort „Bilanz“ durch das Wort „Konzernbilanz“ und das Wort „Jahresabschlüsse“ durch die Wörter „Handelsbilanzen II“ ersetzt.
38. 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 Satz 1 i. V. m. § 298 Abs. 1 HGB ausgewiesen (Passivüberhang) oder aus der Anwendung von § 306 Satz 1 HGB angesetzt werden.**“
39. Die Textziffern 66 und 67 werden aufgehoben.
40. Textziffer 68 wird wie folgt gefasst:
68. Die Vorschriften dieses Standards in der durch DRÄS 11 vom 9. März 2021 geänderten Fassung sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2021 beginnende Geschäftsjahr. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Die Vorschriften dieses Standards in der zuletzt durch DRÄS 8 vom 22. September 2017 geänderten Fassung sind letztmals zu beachten für das vor dem 1. Januar 2022 beginnende Geschäftsjahr.

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 (BAAnz AT 23.02.2016 B2), zuletzt geändert durch Artikel 14 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 8 vom 22. September 2017 (BAAnz 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 ff.“ durch die Angabe „DRS 28.42 ff.“ ersetzt.

Artikel 3

Änderung des DRS 26

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

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.