

Entwurf

Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 11

E-DRÄS 11

Änderungen des DRS 18 *Latente Steuern*

19. Dezember 2019

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme

bis zum [Datum einfügen] aufgefordert.

Die Stellungnahmen werden auf unserer Homepage veröffentlicht, sofern das nicht ausdrücklich abgelehnt wird.

Die Stellungnahmen sind zu richten an:

DRSC e.V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin

Tel.: +49 (0)30 206412-0

Fax: +49 (0)30 206412-15

E-Mail: info@drsc.de

Inhaltsverzeichnis

	<i>Seite</i>
Aufforderung zur Stellungnahme	3
Präambel	5
Vorbemerkung	6
Abkürzungsverzeichnis	7
Artikel 1: Änderungen des DRS 18	8
Artikel 2: Inkrafttreten	18

Aufforderung zur Stellungnahme

Der HGB-FA des DRSC bittet alle interessierten Personen und Organisationen um Stellungnahme bis zum **[Datum einfügen]**. Stellungnahmen sind zu jedem in diesem Entwurf geregelten Sachverhalt erbeten. Dabei sind insbesondere Antworten zu den nachfolgend aufgeführten Fragen erwünscht. Bitte begründen Sie Ihre Ansichten.

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

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

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

Frage 2: Regelungen zur Beachtung rechtskreisspezifischer steuerlicher Möglichkeiten der Nutzung von Verlustvorträgen bei der Ermittlung latenter Steuern.

DRS 18 enthält keine expliziten Regelungen hinsichtlich der Berücksichtigung bestehender rechtskreisspezifischer steuerlicher Möglichkeiten der Nutzung von Verlustvorträgen bei der Ermittlung latenter Steuern (z.B. Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EstG, Restriktionen des Verlustabzugs gemäß § 8c KStG). Der HGB-FA sieht für DRS 18 diesbezüglich keinen Handlungsbedarf, da keine Missverständnisse oder Unklarheiten in der Praxis ersichtlich sind.

Halten Sie explizite Regelungen zur Berücksichtigung bestehender rechtskreisspezifischer steuerlicher Möglichkeiten der Nutzung von Verlustvorträgen bei der Ermittlung latenter Steuern für erforderlich? Wenn ja, welche Fragestellungen konkret sollten Ihrer Meinung nach adressiert werden?

Frage 3: Latente Steuern beim erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB.

In Tz. 27b wird die analoge Anwendung des § 306 Satz 3 HGB für Buchwertdifferenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts aus einem Asset Deal nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB gestattet.

Befürworten Sie diese Vorgehensweise? Wenn nein, welche andere Vorgehensweise schlagen Sie vor und warum?

Frage 4: Temporäre Differenzen im Zusammenhang mit ausländischen Zweigniederlassungen bzw. Betriebsstätten.

In Tz. 28a wird vorgeschlagen, *outside basis differences* im Zusammenhang mit ausländischen Zweigniederlassungen bzw. Betriebsstätten analog zu § 306 Satz 4 HGB auch in der Handelsbilanz II unberücksichtigt zu lassen.

Befürworten Sie diese Vorgehensweise? Wenn nein, welche andere Vorgehensweise schlagen Sie vor und warum?

Frage 5: Latente Steuern auf GuV-neutral entstandene temporäre Differenzen.

Bei GuV-neutral entstandenen temporären Differenzen im Rahmen der erstmaligen Erfassung sind gemäß Tz. 51 auch latente Steuern GuV-neutral zu erfassen. In Tz. 51a sind Beispiele von GuV-neutral entstandenen temporären Differenzen genannt.

Befürworten Sie diese Vorgehensweise? Wenn nein, welche andere Vorgehensweise schlagen Sie vor und warum?

Sind Ihnen weitere Fälle von GuV-neutral entstandenen temporären Differenzen in der Handelsbilanz II bekannt? Wenn ja, sollen diese Fälle im finalen Standard erwähnt werden? Beschreiben Sie bitte diese Fälle.

Frage 6: Angaben zu nicht angesetzten aktiven latenten Steuern, ungenutzten Verlustvorträgen und ungenutzten Steuergutschriften; Überleitungsrechnung.

DRS 18 fordert 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 ist in Tz. 67 eine Verpflichtung zum Aufstellen einer Überleitungsrechnung formuliert. In der Bilanzierungspraxis sowie im Schrifttum wurden diese Regelungen kritisiert. Der HGB-FA hat 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. Diese Entscheidung wird in Tz. B15c ausführlich begründet.

Befürworten Sie die Streichung der Regelungen in Tz. 66 und 67? Wenn nein, erläutern Sie bitte die Gründe für die Beibehaltung dieser Regelungen.

Frage 7: Weitere Anmerkungen zum Standardentwurf

Haben Sie über die in den vorhergehenden Fragen adressierten Sachverhalte hinausgehende Anmerkungen und Anregungen zu einzelnen Tz. des Standardentwurfs?

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 auftretenden 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 Entwurf des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 11 (E-DRÄS 11) wird somit das Ziel verfolgt, Anwenderfragen zu adressieren und Unklarheiten im Standard zu bereinigen. Zudem sollen einige redaktionelle Änderungen am Standard vorgenommen werden.

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 *Entwurf des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 11 (E-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., Zimmerstraße 30, 10969 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.
E-DRÄS	Entwurf eines Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards
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-27d
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	41-45a
Berücksichtigung von Gesetzesänderungen	46-48
Abzinsung	49
GuV-wirksame und GuV-neutrale Erfassung	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–B18“

2. Das Abkürzungsverzeichnis wird um folgende Abkürzungen erweitert:

„AG	Aktiengesellschaft
E-DRÄS	Entwurf eines Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards
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 der §§ 274, 306 zur latenten Steuerabgrenzung und § 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.
- 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. In Textziffer 3 wird die Angabe „§ 306 i.V.m. § 274 HGB“ durch die Angabe „§§ 306 und 274 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB“ sowie das Wort „Anhangangaben“ durch die Wörter „Angaben im Konzernanhang“ ersetzt.
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. Textziffer 7 wird wie folgt gefasst:
- „7. Die entsprechende Anwendung der Tz. 5, 8-13, 14 Satz 2, 15-24, 27b, 28a, 31b, 31c, 32-41, 44, 46-51a, 54, 56-63, 64 Satz 1 und 65 dieses Standards für den handelsrechtlichen Jahresabschluss wird empfohlen“
9. Textziffer 8 wird wie folgt geändert:

a) Die folgende Definition des Begriffs „Handelsbilanz II“ wird 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.“

b) In der Definition des Begriffs „Temporäre Differenzen“ wird das Wort „Bilanz“ durch das Wort „Konzernbilanz“ ersetzt.

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

„Passive latente Steuern in der Handelsbilanz II“

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

„Aktive latente Steuern in der Handelsbilanz II“

12. Textziffer 14 wird wie folgt gefasst:

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

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

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

„Latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen“

15. Textziffer 25 wird wie folgt gefasst:

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

16. Textziffer 26 wird aufgehoben.

17. 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.“

18. Nach Textziffer 27 werden die Überschrift „Geschäfts- oder Firmenwert / passiver Unterschiedsbetrag“ und die folgenden Textziffern 27a bis 27d 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. 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. **Latente Steuern auf Buchwertdifferenzen beim Geschäfts- oder Firmenwert bzw. passiven Unterschiedsbetrag sind anzusetzen, soweit sie auf temporären Differenzen beruhen, die auf einen steuerlich abzugsfähigen Geschäfts- oder Firmenwert bzw. einen steuerlich zu berücksichtigenden passiven Unterschiedsbetrag zurückzuführen sind.**
- 27d. **Bei der Anwendung der Equity-Methode sind Tz. 27a und 27c auf Buchwertdifferenzen beim Geschäfts- oder Firmenwert bzw. passiven Unterschiedsbetrag entsprechend anzuwenden.“**
19. Vor Textziffer 28 wird die Überschrift „Outside basis differences“ eingefügt.
20. In Textziffer 28 werden nach dem Wort „ergeben“ die Wörter „(outside basis differences)“ eingefügt.
21. Nach Textziffer 28 wird die folgende Textziffer 28a eingefügt.
- „28a. Unterliegt das Einkommen einer Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte in ihrem Sitzstaat der Besteuerung und wird es im Inland nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreigestellt, ist es sachgerecht, Tz. 28 auf temporäre Differenzen, die sich zwischen dem steuerlichen Wertansatz und dem handelsrechtlichen Nettovermögen dieser Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte ergeben, entsprechend anzuwenden.“
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:
- „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.“**
24. Textziffer 37 wird fett gedruckt.
25. Textziffer 43 wird aufgehoben.
26. Nach Textziffer 45 wird die folgende Textziffer 45a 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. Dies kann z.B. bei konzerninternen Lieferungen, bei denen das die Lieferung empfangende Unternehmen eine Personengesellschaft ist, der Fall sein.“

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

„GuV-wirksame und GuV-neutrale Erfassung“

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

29. Textziffer 51 wird wie folgt gefasst:

„51. Bei GuV-neutral entstandenen temporären Differenzen im Rahmen der erstmaligen Erfassung sind auch latente Steuern GuV-neutral gegen das Eigenkapital bzw. den Geschäfts- oder Firmenwert zu erfassen.“

30. 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.“

31. 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.

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

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

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

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

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

37. 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.“

38. Die Textziffern 66 und 67 werden aufgehoben.

39. Textziffer 68 wird wie folgt gefasst:

„68. Die Vorschriften dieses Standards in der Fassung von DRÄS 11 vom [Datum einfügen] sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember [Jahr einfügen] 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 [Jahr einfügen] beginnende Geschäftsjahr.“

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

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

42. Vor der Überschrift „Ansatz“ vor Textziffer B3 wird die Überschrift „Regeln“ eingefügt.

43. Vor Textziffer B3 wird nach der Überschrift „Ansatz“ die Überschrift „Grundkonzeption“ eingefügt.

44. 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 Satz 2 besteht für aktive latente Steuern, die auf temporären Differenzen aus der Anpassung an konzern einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden beruhen, ein Ansatzwahlrecht nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB. Dieser Auffassung wird in Teilen des Schrifttums nicht zugestimmt. Stattdessen wird ein Ansatzwahlrecht für Aktivüberhänge aus Bewertungsvereinheitlichung und ein Ansatzgebot für solche auf Vereinheitlichung des Bilanzansatzes für sachgerecht erachtet. Es wird argumentiert, dass der Verweis in § 306 HGB formal nur die Maßnahmen nach dem Vierten Titel und somit nur die Vereinheitlichung des Bilanzansatzes nach § 300 HGB, nicht jedoch der Bewertung nach § 308 erfasst. Dieser Auffassung schließt sich der HGB-Fachausschuss nicht an. Aus Sicht des HGB-Fachausschusses 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.“

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

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

46. 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 ($30 \times 30\%$).

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 ($30 \times 30\%$). 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 ($30 \times 20\%$). Diese temporäre Differenz löst sich mit Weiterveräußerung an Konzerninterne in einer Folgeperioden auf.“

47. Nach Textziffer B6b werden die Überschrift „Geschäfts- oder Firmenwert / passiver Unterschiedsbetrag“ und die folgende Textziffer B6c 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 aus einem Asset Deal gemäß § 246 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB auf der Ebene der Handelsbilanz II 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 für Buchwertdifferenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB gestattet.“

48. Vor Textziffer B7 wird die Überschrift „Outside basis differences“ eingefügt.

49. In Textziffer B7 werden das Wort „ergebnisneutral“ durch das Wort „GuV-neutral“ ersetzt und das Wort „at“ vor dem Wort „Equity-Wertansatz“ gestrichen.

50. Vor Textziffer B9 wird die Überschrift „Latente Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft“ eingefügt.

51. Vor Textziffer B10 wird die Überschrift „Ermittlung“ eingefügt.
52. In Textziffer B10 Satz 5 werden die Wörter „zuzurechnen ist“ durch die Wörter „zuzurechnen sind“ ersetzt.
53. 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.“

54. 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. Die Inanspruchnahme dieser Ausnahme soll im Konzernanhang begründet werden.“

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

„GuV-wirksame und GuV-neutrale Erfassung“

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

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

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 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 folgende Textziffer B18 eingefügt:

„*Änderungen durch DRÄS 11 (Änderungen 2020)*

- B18. Durch DRÄS 11 wurden die Tz. 2, 3, 5, 7, 8, 14, 21, 24, 25, 28, 29, 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. 27a, 27b, 27c, 27d, 28a, 31a, 31b, 31c, 45a, 51a, B3a, 6a, 6b, B6c, B10a, B10b, B15b, B15c, B18 eingefügt. Seit seiner Verabschiedung im Jahr 2010 wurde DRS 18 keiner inhaltlichen Überprüfung unterzogen. Aus diesem Grund sowie vor dem Hintergrund der auftretenden Anwendungsfragen beschloss der HGB-FA, die Regelungen des Standards zu überprüfen.“

Artikel 2 **Inkrafttreten**

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