

ESV

# **IFRS Best Practice**

Band 11

# **IFRS: Latente Steuern**

Ansatz, Bewertung, Ausweis

Von

**WP/StB Thorsten Hoffmann**

**Dr. Julia zu Putlitz**

**WP/StB Dr. Reinhard Schubert**

---

ERICH SCHMIDT VERLAG

**Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation  
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische  
Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

**Weitere Informationen  
zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**

ESV.info/978 3 503 10331 7

ISBN 978 3 503 10331 7

ISSN 1865-3251

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2011  
[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen  
der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das  
Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht  
sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso  
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck und Bindung: Difo-Druck, Bamberg

# Geleitwort des Herausgebers

Der latenten Steuerbilanzierung kommt als Verbindungsglied zwischen der auf die Besteuerung zielende und die offenzulegende Rechnungslegung große Bedeutung zu, da ohne diese Verbindung eine tatsächengemäße Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Jahresabschluss aufgrund der zunehmenden inhaltlichen Abweichungen zwischen diesen Rechenwerken kaum möglich erscheint. Dabei ist die Behandlung unter anderem deshalb, weil es sich um eine zukunftsgerichtete Betrachtung handelt, nicht unstrittig und stellt die Praxis regelmäßig vor große Herausforderungen. Daher ist auch im HGB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz jüngst eine Änderung der Bilanzierung latenter Steuern vorgenommen worden, wobei eine deutliche Annäherung an die IFRS zu konstatieren ist, ohne diese jedoch zu erreichen. Zudem hat auch das IASB eine Überarbeitung des die latenten Steuern regelnden IAS 12 mit Gültigkeit ab Anfang 2012 verabschiedet und weitere Prüfungen angekündigt.

Als hochkompetente Experten und Praktiker in diesem Bereich stellen Herr Hoffmann, Frau Dr. zu Putlitz und Herr Dr. Schubert in diesem Band auf der Basis der Grundsachverhalte latenter Steuern die aktuellen sowie zukünftig zu erwartenden Regelungen für Ermittlung, Ansatz, Bewertung und Ausweis latenter Steuern für die IFRS-Abschlüsse dar. Gemäß des erklärten Ziels dieser IFRS-Anwendungsreihe werden die jeweiligen IFRS-Regelungen kurz und prägnant dargestellt sowie die technischen Anwendungsaspekte der IFRS und die bilanzpolitischen Gestaltungspotenziale auch durch den Einbezug von vielen Beispielen aufgezeigt. Dabei beziehen sich die Ausführungen sowohl auf den Einzel- als auch Konzernabschluss. Auf dieser Basis wird als spezieller Mehrnutzen für Praktiker aber auch Studierende, Lehrende und Forschende ein Vergleich der IFRS-Vorgaben mit der aktuell anzutreffenden Umsetzungspraxis in Deutschland generiert. Konkret wird der gegenwärtige IFRS-Bilanzierungsstand anhand der im SDAX, MDAX und DAX gelisteten Unternehmen empirisch fundiert und besonders gelungene Umsetzungsbeispiele im Rahmen der Best-Practice-Analyse wiedergegeben. Damit ist den Autoren in diesem Werk ein Brückenschlag von der Theorie und den Vorgaben zur empirisch belegten Praxis gelungen, der bislang in diesem Themenbereich und in der Breite noch nicht in der Literatur anzutreffen ist.

*Hamburg, im März 2011*

*Stefan Müller*

# Vorwort

Mit den divergierenden Zielsetzungen der Rechnungslegung nach IFRS und der steuerlichen Gewinnermittlung sind abweichende darauf aufbauende Rechnungslegungsgrundsätze verbunden. Hieraus resultieren regelmäßig Unterschiede in den Wertansätzen der Vermögenswerte und Schulden in der IFRS- und der Steuerbilanz, die oftmals auf eine rein zeitlich verschobene Erfolgswirksamkeit der jeweiligen Bilanzposten zurückzuführen sind. In der Konsequenz steht der aus der steuerlichen Gewinnermittlung in den IFRS-Abschluss zu übernehmende tatsächliche Steueraufwand bzw. -ertrag regelmäßig in keinem intuitiv nachvollziehbaren Zusammenhang zum ausgewiesenen IFRS-Ergebnis vor Ertragsteuern. Gleiches gilt für die in der IFRS-Bilanz ausgewiesenen Ertragsteuerforderungen bzw. -verbindlichkeiten.

Diese Tatsache vorausgestellt liegt der Bilanzierung latenter Steuern nach IFRS ein einfacher Grundgedanke zugrunde: Mit der Bilanzierung latenter Steuern soll der unterschiedlichen Behandlung eines Sachverhaltes in der Rechnungslegung nach IFRS und der steuerlichen Gewinnermittlung Rechnung getragen werden, indem in der IFRS-Bilanz zusätzlich latente Steuerforderungen bzw. -verbindlichkeiten angesetzt werden, die zukünftige Steuerentlastungen bzw. -belastungen repräsentieren. Zugleich erfolgt mit der Abgrenzung latenter Steuern eine Synchronisation von Steueraufwand bzw. -ertrag und dem ausgewiesenen IFRS-Ergebnis vor Ertragsteuern. Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der latenten Steuern stellen innerhalb dieses Grundgedankens grundsätzlich die unterschiedlichen Wertansätze von Vermögenswerten und Schulden in IFRS- und Steuerbilanz dar, die in zukünftigen Perioden steuerbelastend oder -entlastend wirken.

Dass dieser Grundgedanke zur Abgrenzung latenter Steuern leider nur aus theoretischer Sicht einfach zu sein scheint, zeigen die vielfältigen Probleme, die sich im Rahmen der Bilanzierung latenter Steuern in der Unternehmenspraxis ergeben. So führen die komplexen steuerlichen Vorschriften in Deutschland regelmäßig zu einer anderen Behandlung eines Sachverhaltes in der Steuerbilanz als die sicherlich nicht weniger komplexen Vorschriften der IFRS in der IFRS-Bilanz. Der Effekt der unterschiedlichen Wertansätze der Vermögenswerte und Schulden wird im Rahmen der Erstellung eines IFRS-Konzernabschlusses zumeist noch verstärkt, da hieraus weitere Abweichungen zwischen IFRS- und Steuerbilanz resultieren können. Darüber hinaus können nach IFRS neben unterschiedlichen Wertansätzen auch steuerliche Zins- und Verlustvorträge Relevanz im Rahmen der Bilanzierung latenter Steuern erlangen.

Die zahlreichen Veröffentlichungen zum Thema latente Steuern zeigen die in diesem Zusammenhang bestehenden vielfältigen Bilanzierungsfragen und die bilanzpolitischen Auswirkungen auf. Nicht grundlos wird die Bilanzierung latenter Steuern nach IFRS in der Literatur als „eine der größten Herausforderungen“ oder auch einer „der komplexesten Bereiche der Bilanzierung und Bewertung“ bezeichnet. Diese Aussagen beschränken sich dabei nicht nur auf die Abschlusserstellung, sondern betreffen zugleich auch Themenbereiche wie die Abschlussprüfung und die Bilanzanalyse. Für die Unternehmenspraxis wird die Bedeutung der latenten Steuern dadurch noch verstärkt, dass die in der Bilanz ausgewiesenen latenten Steuern oftmals einen nicht unerheblichen Anteil an der Bilanzsumme einnehmen.

In der handelsrechtlichen Bilanzierungspraxis führte die Abgrenzung latenter Steuern lange Zeit ein „Schattendasein“. Mit Verabschiedung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes wurde die Bilanzierung latenter Steuern im Einzel- und Konzernabschluss neu geregelt und konzeptionell an die Vorschriften der IFRS angenähert, so dass das Thema latente Steuern zukünftig auch nach HGB „deutlich mehr Aufmerksamkeit erfordern“ wird. Viele der mit der Bilanzierung latenter Steuern verbundenen Fragestellungen sind somit längst nicht mehr nur im Zusammenhang mit IFRS-Abschlüssen von Bedeutung, sondern auch für die künftige HGB-Bilanzierung von Relevanz.

Ziel des vorliegenden Buches ist es, die Vorschriften zur Bilanzierung latenter Steuern grundlegend und praxisrelevant darzulegen sowie einen Einblick in die damit verbundenen Probleme und Zweifelsfragen zu geben. Neben den konzeptionellen Grundlagen (Kapitel 1) umfasst diese Darstellung die allgemeinen Vorschriften zu Ansatz, Bewertung und Ausweis latenter Steuern nach IFRS (Kapitel 2). Daneben werden Fragestellungen im Zusammenhang mit der Erstellung von Konzern- bzw. Zwischenabschlüssen behandelt (Kapitel 3 und 5) und auf Sonderprobleme im Zusammenhang mit der Abgrenzung latenter Steuern eingegangen (Kapitel 4). Im weiteren Verlauf erfolgen Ausführungen zu den Angabepflichten zu latenten Steuern (Kapitel 6). Schließlich werden die vom IASB mit dem in 2009 veröffentlichten Standardentwurf vorgeschlagenen Neuerungen für die Bilanzierung latenter Steuern im Überblick skizziert (Kapitel 7). Die empirische Analyse zur Bilanzierung latenter Steuern nach IFRS (Kapitel 8) umfasst zum einen eine quantifizierende Analyse des Bilanzierungsverhaltens deutscher börsennotierter Unternehmen und zum anderen eine Darstellung von Best Practice-Beispielen.

Im Zusammenhang mit der Erstellung des vorliegenden Buches gebührt verschiedenen Personen unserer Dank. Herrn Prof. Dr. Stefan Müller danken wir dafür, dass er mit seiner Anfrage das Verfassen des vorliegenden Buches initiiert und dieses in seine Schriftenreihe „IFRS Best Practice“ aufgenommen hat. Wichtige Unterstützung erhielten bei der Erstellung des Buches von Herrn Dipl.-Oec. Jens Reinke und Herrn Dipl.-Oek. Stefan Schütte im Rahmen der umfangreichen Auswertungen für die empirische Untersuchung zur Bilanzierung latenter Steuern. Dafür bedanken wir uns sehr. Besonderer Dank gilt darüber hinaus Frau

Dipl.-Kffr. Katrin Herbst für zahlreiche inhaltliche Diskussionen sowie für ihre Anregungen zur praxisorientierten Darstellung der Materie und der zuständigen Lektorin des Erich Schmidt Verlages, Frau Birte Schumann, für die sehr gute Zusammenarbeit und Betreuung bei der Herausgabe des Buches.

*Berlin, im Januar 2011*

*Thorsten Hoffmann  
Julia zu Putlitz  
Reinhard Schubert*

# Inhaltsverzeichnis

Geleitwort des Herausgebers .....	5
Vorwort .....	7
Inhaltsverzeichnis .....	11
Abbildungsverzeichnis .....	15
Abkürzungsverzeichnis .....	17
<b>1 Konzeptionelle Grundlagen der Bilanzierung latenter Steuern nach IFRS .....</b>	<b>19</b>
1.1 Regelungen zur Bilanzierung latenter Steuern nach IFRS .....	19
1.2 Ziel- und Zwecksetzung der Bilanzierung von latenten Steuern nach IFRS .....	21
1.3 Konzept und Methode der latenten Steuerabgrenzung nach IFRS .....	22
<b>2 Bilanzierung latenter Steuern nach IFRS .....</b>	<b>25</b>
2.1 Ansatz latenter Steuern .....	25
2.1.1 Ansatz aktiver latenter Steuern .....	28
2.1.2 Ansatz passiver latenter Steuern .....	32
2.1.3 Erfolgswirksame versus erfolgsneutrale Erfassung der latenten Steuern .....	33
2.2 Bewertung latenter Steuern .....	35
2.2.1 Anzuwendender Steuersatz .....	35
2.2.2 Auswirkungen von Änderungen hinsichtlich Steuersatz und Steuerstatus .....	38
2.2.3 Abzinsungsverbot .....	39
2.2.4 Prüfung der Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern .....	39
2.3 Ausweis latenter Steuern .....	40
2.3.1 Ausweis latenter Steuern in der Bilanz .....	40
2.3.2 Ausweis latenter Steuern in der Gewinn- und Verlustrechnung .....	43
2.3.3 Ausweis erfolgsneutral gebildeter latenter Steuern im Eigenkapital .....	44

<b>3</b>	<b><i>Latente Steuern im Konzernabschluss nach IFRS</i></b> .....	45
3.1	Überblick und definitorische Abgrenzungen .....	45
3.2	Latente Steuern aus konsolidierungsvorbereitenden Maßnahmen.....	49
3.2.1	Konzerneinheitliche Bilanzierung und Bewertung ....	49
3.2.2	Währungsumrechnung im Konzern.....	50
3.2.2.1	Umrechnung wirtschaftlich selbstständiger ausländischer Geschäftseinheiten .....	51
3.2.2.2	Umrechnung wirtschaftlich integrierter ausländischer Geschäftseinheiten .....	55
3.3	Latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen .....	57
3.3.1	Kapitalkonsolidierung .....	58
3.3.2	Schuldenkonsolidierung .....	64
3.3.3	Zwischenergebniseliminierung .....	67
3.3.4	Aufwands- und Ertragskonsolidierung .....	70
3.4	Latente Steuern aufgrund von Outside Basis Differences ....	72
3.4.1	Outside Basis Differences bei Voll- bzw. Quotenkonsolidierung .....	75
3.4.2	Outside Basis Differences bei Anwendung der Equity-Methode.....	80
<b>4</b>	<b><i>Sonderfälle im Zusammenhang mit der Bilanzierung latenter Steuern nach IFRS</i></b> .....	85
4.1	Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge .....	85
4.1.1	Steuerliche Vorschriften.....	86
4.1.1.1	Kapitalgesellschaften .....	86
4.1.1.2	Personengesellschaften .....	88
4.1.2	Ansatz latenter Steuern auf Verlustvorträge .....	91
4.1.2.1	Verlustvortragsbestand .....	92
4.1.2.2	Wahrscheinlichkeit künftiger zu versteuernder Ergebnisse.....	93
4.1.2.3	Besonderheiten bei latenten Steuern auf Verlustvorträge bei Personengesellschaften ..	97
4.1.3	Bewertung latenter Steuern auf Verlustvorträge .....	101
4.1.3.1	Anzuwendender Steuersatz.....	101
4.1.3.2	Bewertung nach erstmaligem Ansatz .....	102
4.1.3.3	Latente Steuern auf Verlustvorträge bei Anteilswerb .....	102
4.2	Latente Steuern auf Zinsvorträge .....	105
4.2.1	Steuerliche Vorschriften.....	105
4.2.1.1	Zinsbegriff.....	106
4.2.1.2	Sondervergütungen für Fremdkapital bei Personengesellschaften .....	107
4.2.1.3	Ermittlung des Zinsvortrags .....	108

4.2.1.4	Ausnahmeregelungen zur Zinsschranke . . . . .	108
4.2.2	Ansatz latenter Steuern auf Zinsvorträge. . . . .	113
4.2.3	Bewertung latenter Steuern auf Zinsvorträge . . . . .	113
4.3	Trivialismus von abzugsfähigen temporären Differenzen, Zinsvortrag und Verlustvortrag . . . . .	114
4.4	Bilanzierung latenter Steuern bei Personengesellschaften . . . . .	115
4.4.1	Inside Basis Differences im Einzel- und Konzernabschluss . . . . .	115
4.4.2	Outside Basis Differences im Einzel- und Konzernabschluss . . . . .	116
4.4.2.1	Mutterkapitalgesellschaft/ Tochterpersonen- gesellschaft . . . . .	116
4.4.2.2	Mutterpersonengesellschaft/ Tochterkapital- gesellschaft . . . . .	117
4.4.2.3	Mutterpersonengesellschaft/ Tochterpersonen- gesellschaft . . . . .	118
4.4.3	Ergänzungsbilanzen . . . . .	118
4.4.4	Sonderbilanzen . . . . .	119
4.4.4.1	Sonderbetriebsvermögen außerhalb des Konsolidierungskreises . . . . .	120
4.4.4.2	Sonderbetriebsvermögen innerhalb des Konsolidierungskreises . . . . .	121
4.4.5	Besonderheiten bei der Erst- und Folgekonsolidierung von Personengesellschaften . . . . .	122
4.4.5.1	Aktive Unterschiedsbeträge aus der Kaufpreisallokation bei Personen- gesellschaften . . . . .	124
4.4.5.2	Negativer Unterschiedsbetrag aus der Kaufpreisallokation bei Personen- gesellschaften . . . . .	128
4.5	Bilanzierung latenter Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft . . . . .	129
4.5.1	Steuerliche Voraussetzungen einer Organschaft . . . . .	129
4.5.2	Ansatz latenter Steuern in einer ertragsteuerlichen Organschaft . . . . .	130
4.5.3	Bewertung latenter Steuern in einer ertragsteuerlichen Organschaft . . . . .	133
<b>5</b>	<b>Angaben zu latenten Steuern . . . . .</b>	<b>135</b>
5.1	Überblick über die Offenlegungspflichten nach IAS 12 . . . . .	136
5.2	Darstellung der Überleitungsrechnung . . . . .	141

<b>6</b>	<b><i>Bilanzierung latenter Steuern in Zwischenabschlüssen nach IAS 34</i></b> .....	151
6.1	Regelungen zur Bilanzierung latenter Steuern in der Zwischenberichterstattung .....	151
6.2	Ermittlung des erwarteten effektiven Steuersatzes .....	153
6.3	Ausweis- und Angabevorschriften für latente Steuern in Zwischenabschlüssen .....	156
<b>7</b>	<b><i>Vorgeschlagene Neuregelungen zur Bilanzierung von Ertragsteuern nach IFRS</i></b> .....	159
7.1	Hintergrund und Zielsetzungen der vorgeschlagenen Neuregelungen .....	159
7.2	Überblick über die wesentlichen Neuregelungen .....	160
7.2.1	Definitionen .....	160
7.2.2	Regelungen zum Ansatz .....	162
7.2.3	Regelungen zur Bewertung .....	164
7.2.4	Regelungen zum Ausweis .....	165
<b>8</b>	<b><i>Empirische Analyse zur Bilanzierung von latenten Steuern nach IFRS</i></b> .....	167
8.1	Methodische Vorgehensweise .....	167
8.2	Ergebnisse der Untersuchung .....	168
8.2.1	Darstellung der latenten Steuern in den Konzernbilanzen und Konzern-Gewinn- und Verlustrechnungen .....	168
8.2.2	Angaben zu latenten Steuern in den Notes .....	172
8.2.3	Zusammenfassung wesentlicher Ergebnisse .....	185
<b>9</b>	<b><i>Schlussbetrachtung</i></b> .....	187
	Literaturverzeichnis .....	189
	Autorenportraits .....	201

# Abbildungsverzeichnis

Abb. 1:	Differenzen zwischen IFRS-Abschluss und steuerlicher Gewinnermittlung . . . . .	23
Abb. 2:	Typen von Unterschieden zwischen Buchwert und Steuerwert . . . . .	28
Abb. 3:	Temporäre Differenzen im Konzernabschluss . . . . .	47
Abb. 4:	Prüfschema zur Ermittlung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen . . . . .	112
Abb. 5:	Beispielhafte Darstellung einer steuerlichen Überleitungsrechnung nach IAS 12 . . . . .	145
Abb. 6:	Berechnungsschema zur Ermittlung des effektiven Steuersatzes in Zwischenabschlüssen. . . . .	155
Abb. 7:	Datengrundlage der Untersuchung nach Branche, Cluster und Börsensegment . . . . .	168
Abb. 8:	Latente Steuern in der Bilanz . . . . .	169
Abb. 9:	Saldierung latenter Steuern. . . . .	170
Abb. 10:	Anteil latenter Steuern an der Bilanzsumme . . . . .	171
Abb. 11:	Darstellung der steuerlichen Überleitungsrechnung. . . . .	176
Abb. 12:	Maximale und minimale Anzahl der in den Überleitungsrechnungen angegebenen Überleitungsposten. . . . .	177
Abb. 13:	Angewendete Steuersätze in den steuerlichen Überleitungsrechnungen. . . . .	178
Abb. 14:	Aufgliederung latenter Steuern . . . . .	180
Abb. 15:	Ansatz aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge . . . . .	184