

Internationale Rechnungslegung - IFRS

von

Wolfgang Münchow, Uwe Harr, Ulf Meyer, Thomas Schmotz, Thomas Senger, Stephanie Meyer, Sonja Horn, Robert Walter, Oliver Köster, Nicolaus Starbatty, Michael Buschhüter, Martin Friedhoff, Markus Fuchs, Marc Hansmann, Kristina Schwedler, Klaus Singer, Jörg Hammen, Jörg Maas, Jens Berger, Holger Obst, Hermann Kleinmanns, Helga Kampmann, Gabi Ebberts, Felix Hoehne, Elke Focken, Christoph Schwager, Christian Back, Carsten Schween, Burkhard Völkner, Andreas Striegel

1. Auflage

[Internationale Rechnungslegung - IFRS – Münchow / Harr / Meyer / et al.](#)

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

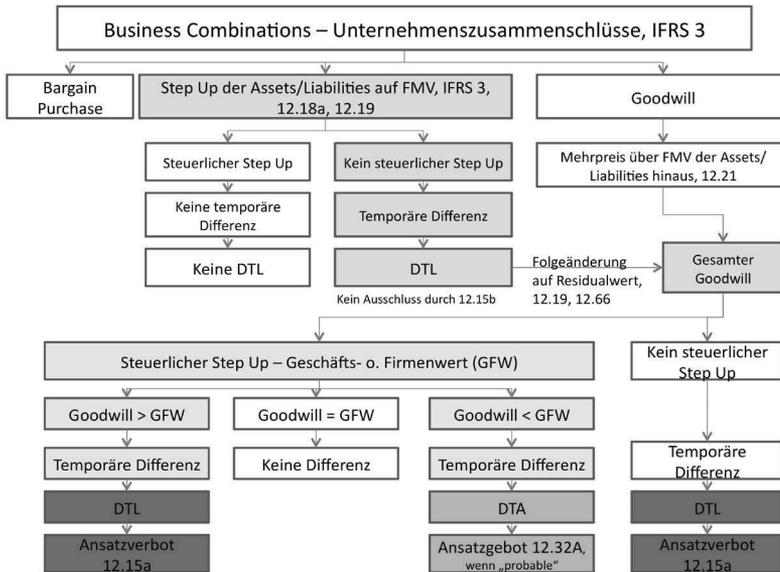
[Bilanz-, Bilanzsteuerrecht – Bilanz-, Bilanzsteuerrecht](#)

Springer Gabler Wiesbaden 2011

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 8349 1989 2



aa) Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwertes. Der Geschäfts- oder Firmenwert entspricht dem Unterschiedsbetrag aus der Gegenleistung zum Erwerbszeitpunkt und dem Betrag aller nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen, die gemäß IFRS 3 ausgewiesen werden (IAS 12.21(a)), und dem Saldo der zum Erwerbszeitpunkt erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden.

48

Ein steuerlich nicht ansetzbarer und damit nicht abzugsfähiger Geschäfts- oder Firmenwert führt zu einer Differenz zwischen IFRS-Buchwert und steuerlicher Basis. IAS 12.15(a) verbietet den Ansatz einer latenten Steuerschuld auf diesem initialen Geschäfts- und Firmenwert (vgl. auch IAS 12.66).

IAS 12

Solche Fälle eines steuerlich nicht ansetzbaren und abzugsfähigen Geschäfts- oder Firmenwert können in deutscher Sicht insbesondere entstehen bei:

49

- Unternehmenszusammenschlüssen, die sich für eine Buchwertverknüpfung nach dem Umwandlungssteuergesetz qualifizieren. Verschmelzungen sind so z.B. nach IAS 3.14 als Unternehmenszusammenschlüsse abzubilden. Nach der Finanzverwaltung dürfen originäre Geschäfts- oder Firmenwerte nicht beim übernehmenden Rechtsträger aktiviert werden.³⁶

36 BMF vom 25.03.1998 sowie vom 21.08.2001, Rn 03.02 und 03.07.

- Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (Share Deal), welcher die Bilanzierung auf der Ebene der erworbenen Kapitalgesellschaft unverändert lässt.

Nachträgliche Veränderungen von Differenzen, die sich auf den erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts beziehen, werden auf den erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts zurückbezogen. Latente Steuerschulden sind auf solche „neuen“ Differenzen daher nicht zu erfassen.

Ist der **IFRS Geschäfts- oder Firmenwert höher als die steuerliche Basis**, entsteht eine temporäre Differenz, die zu einer DTL führt, die ebenfalls nicht angesetzt werden darf (IAS 12.15(a) und 21). Ansonsten würde eine Erfassung der latenten Steuer wiederum den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes als Residualgröße verändern. Der Abschluss würde hierdurch unklarer (IAS 12.22(c) und 24).³⁷ Diese Fallgestaltung tritt insbesondere im Falle eines Asset-Deals oder des Erwerbes von Anteilen an Personengesellschaften ein.³⁸

50 Latente Steuerschulden sind zu bilden für temporäre Differenzen aus dem Geschäfts- oder Firmenwert, der nicht aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts hervorgeht (IAS 12.21B). Dies kann etwa der Fall sein, wenn ein Unternehmen erworben wird, dass bereits über einen Geschäfts- oder Firmenwert aus einer anderen Transaktion verfügt.

Im Übrigen führt der steuerlich z.B. beim Asset-Deal abzugsfähige Geschäfts- oder Firmenwert zu latenten Steuerverbindlichkeiten bei der **Folgebewertung**.³⁹ Es liegt schließlich auch keine latente Steuerschuld aus Differenzen aus einem initialen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwertes vor.

Ebenfalls schließt IAS 12.15(a) auch den **Ansatz eines latenten Steueranspruches** nicht aus, der bei einem Geschäfts- und Firmenwert zu einem *IFRS-Buchwert* zum Ansatz kommen kann, der niedriger als der steuerliche Buchwert ist.

51 bb) Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld. Weiterhin kann beim erstmaligen Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld ein temporärer Unterschied entstehen, wenn steuerlich – etwa bei einer Buchwertverknüpfung oder einem Sharedeal – kein Step Up möglich ist oder aber die Anschaffungskosten steuerlich nicht abzugsfähig sind (IAS 12.22).

Der hiernach höhere *IFRS-Buchwert* eines Vermögenswertes führt zu einer zu versteuernden Differenz. Schließlich kann bei Realisierung des Vermögenswertes ein **nur** steuerlicher Gewinn entstehen, der zu einer latenten Steuerschuld führt.

³⁷ Vgl. *ADS International* IAS 12 Rn 115; kritisch *Kütting/Wirth* BB 2003, 623.

³⁸ Vgl. *ADS International* IAS 12 Rn 118.

³⁹ Vgl. *ADS International* IAS 12 Rn 118.

IAS 12.15(b) verbietet den Ansatz von latenten Steuerschulden bei erfolgsneutralen Anschaffungsvorgängen (Initial Recognition Exemption). Dieses Ansatzverbot ist im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen nicht anwendbar.

Daher sind auf temporäre Differenzen der im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen erworbenen Vermögenswerte und Schulden latente Steuern zu bilden.

Die latenten Steuern verändern den Geschäfts- oder Firmenwert, der die Residualgröße zwischen Gegenleistung und Wertansatz der Vermögensgegenstände ist.

Soweit bei dem sich hiernach ergebenden Geschäfts- oder Firmenwert sich eine zu versteuernde Differenz mit der Folge einer latenten Steuerschuld ergibt, schließt IAS 12.15(a) den Ansatz nur der latenten Steuerschuld aus. Der Ansatz von latenten Steueransprüchen ist nicht betroffen.

c) Zu versteuernde temporäre Differenzen bei Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteile an Gemeinschaftsunternehmen. Temporäre Differenzen an Anteilen können entstehen, wenn die steuerliche – meist zu Anschaffungskosten ermittelte – Basis vom *IFRS-Buchwert* abweicht. Eine solche Differenz entsteht, wenn die *IFRS-Buchwert* durch geänderte Bewertungsansätze von der Kostenbasis abweicht (IAS 12.18(e), 38 und 45).

52

Im Konzernabschluss entsteht die Differenz unvermeidlich schon durch den Ersatz des Anteilsansatzes durch die anteiligen Vermögensgegenstände und Schulden.

Temporäre Differenzen entstehen insbesondere in folgenden typischen Situationen:

- bei thesaurierten Gewinnen;
- bei Veränderungen der Wechselkurse und
- bei Verminderung des Buchwerts der Anteile an einem assoziierten Unternehmen auf seinen erzielbaren Betrag.

Keine latente Steuerschuld für Differenzen aus Anteilen muss nach IAS 12.39 angesetzt werden, wenn:

53

IAS 12

- der zeitliche Verlauf der Auflösung der temporären Differenz kontrolliert werden kann und
- sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird.

Durch die Kontrolle (auch) der Dividendenpolitik kann der Zeitpunkt der Auflösung der temporären Differenzen in Bezug auf thesaurierte Gewinne wie auch der Unterschiedsbeträge bei der Währungsumrechnung gesteuert werden, IAS 12.40. Eine latente Steuerschuld muss daher nicht bilanziert werden, wenn diese Gewinne in absehbarer Zeit nicht ausgeschüttet werden sollen. Die gleichen Überlegungen gelten für Anteile an Zweigniederlassungen.

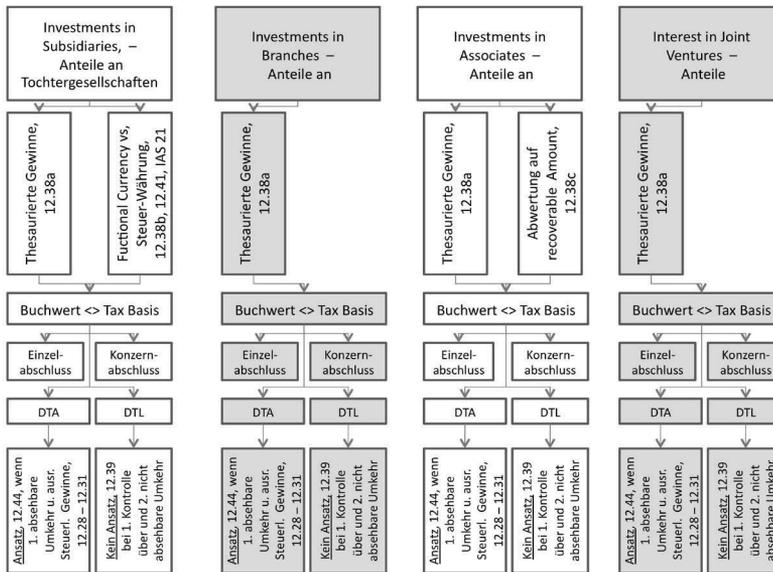
Ein Unternehmen weist die nicht monetären Vermögenswerte und Schulden nach IAS 21 in seiner **funktionalen Währung** aus. Änderungen im Wechselkurs führen zu temporären Differenzen, wenn der zu versteuernde Gewinn in der Fremdwährung ermittelt wird (IAS 12.41) und eine latente Steuerschuld oder ein latenter Steueranspruch (IAS 12.24) entsteht. Die sich ergebende latente Steuer wird ergebnisneutral erfasst (IAS 12.58), da Ergebnisse aus Währungsänderungen nach 21.39 ebenfalls neutral erfasst werden.

Ein Investor an einem **assozierten Unternehmen** beherrscht dieses Unternehmen nicht. Der Investor erfasst latente Steuerschulden, sofern er nicht besondere Umstände vorliegen, wie z.B. eine vertragliche Ausschüttungssperre, vgl. IAS 12.42.

Bei einem **Gemeinschaftsunternehmen** scheidet eine latente Steuerschuld aus, wenn der Investor die Gewinnausschüttung auf Basis dieser Vereinbarung und der dort vereinbarten Mehrheitsverhältnisse steuern kann, vgl IAS 12.43.

54

In der Übersicht kann die Abbildung temporärer Differenzen bei Investitionen in Tochtergesellschaften u.a. wie folgt dargestellt werden:



IAS 12

d) Zu versteuernde temporäre Differenzen bei Differenzen aus ergebnisneutralen Ansatzdifferenzen außerhalb eines Unternehmenszusammenschlusses.

55

Eine Differenz kann bei Anschaffung eines Vermögenswertes entstehen, wenn der IFRS-Buchwert höher als die steuerliche Basis ist.

IAS 12.15(b) normiert für diesen Fall ein Ansatzverbot latenter Steuerlasten. Das Ansatzverbot vermeidet, dass sich der *IFRS-Buchwert* durch die korrespondierende Erfassung latenter Steuerlasten erhöht⁴⁰ und zugleich die Transparenz mindert. Letzteres war der Grund für das Ansatzverbot.

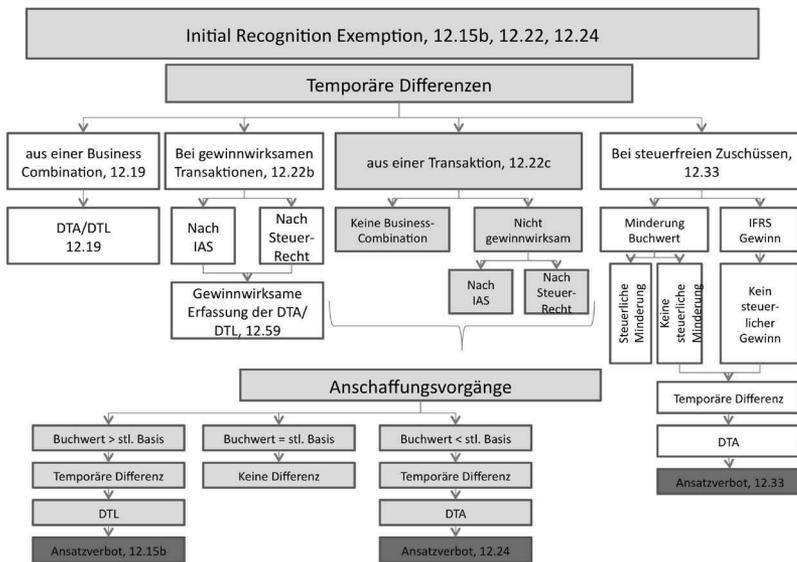
Eine Differenz kann insbesondere beim **Finanzierungsleasing** entstehen, wenn ein Vermögenswert nach IAS 17 dem Leasingnehmer, dagegen steuerlich dem Leasinggeber zuzurechnen ist. Es handelt sich dabei um eine Differenz, bei der Erfassung eines Vermögenswertes, der zudem ergebnisneutral ist. Der Wortlaut des IAS 12.15(b) ist erfüllt, so dass ein Ansatzverbot für latente Steuern besteht.⁴¹

Korrespondierend normiert IAS 12.24 und .33 ein Ansatzverbot von latenten Steueransprüchen.

Die Neubewertung eines Vermögenswertes ist nicht von den Wirkungen des IAS 12.15(b) erfasst.⁴²

In der Übersicht kann die **Initial Recognition Exemption** wie folgt dargestellt werden:

56



IAS 12

40 Vgl. ADS International IAS 12 Rn 120.

41 Vgl. ADS International IAS 12 Rn 143.

42 Vgl. ADS International IAS 12 Rn 121.

57 e) **Zu versteuernde temporäre Differenzen bei Neu- oder Zeitbewertung.** Die **Neubewertung** von Vermögenswerten ohne steuerlich korrespondierende Veränderungen führt zu Differenzen (IAS 12.18(b) und 20).

Ein Zeitwertansatz oder eine Neubewertung ist z.B. vorgesehen bei

- IAS 16 *Property, Plant and Equipment*,
- IAS 38 *Intangible Assets*,
- IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement* und
- IAS 40 *Investment Property*.

Der Erfassung als Latenz steht nicht entgegen, dass

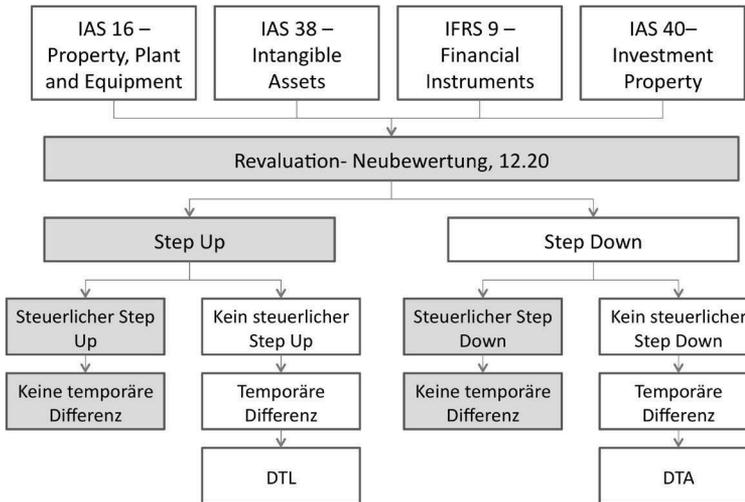
- eine Realisierung der Differenz **nicht beabsichtigt ist** (IAS 12.20(a), da sich die Differenz durch steuerlich geringere Abzugsbeträge (Abschreibungsbeträge) letztlich ausgleichen wird.
- die Steuerpflicht einer Realisierung durch Reinvestitionsrücklagen vermieden werden kann, IAS 12.20 lit. b. Auch in diesem Fall löst sich die Differenz durch geringere steuerliche Abschreibungsbeträge aus.

Nach IAS 12.61A wird die zusätzliche latente Steuer, die aus der Neubewertung erwächst, direkt **im sonstigen Ergebnis** erfasst.

Umgliederungen von der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklage nach 16.41 sind zum Nettobetrag vorzunehmen, IAS 12.64.⁴³

58 In der Übersicht können die Konsequenzen aus der Neubewertung wie folgt dargestellt werden:

⁴³ Vgl. *ADS International* IAS 12 Rn 141.



f) „Zu versteuernde temporäre Differenzen“ bei Finanzinstrumenten. Nach IAS 32 teilt der Emittent zusammengesetzte Finanzinstrumente in eine Schuld- und Eigenkapitalkomponente auf. Die steuerliche Basis der Schuldkomponente entspricht oft der Summe aus Schuld- und Eigenkapitalkomponente.⁴⁴

59

Die Aufteilung in Komponenten stellt keinen Anschaffungsvorgang dar, so dass die in IAS 12.15(b) dargestellte Ansatzausnahme für latente Steuerverbindlichkeiten nicht anwendbar ist. Demzufolge sind die sich ergebenden latente Steuerschuld (IAS 12.23 und .61A) zu passivieren.

IAS 12

Nachfolgende Veränderungen der latenten Steuerschuld werden gewinnwirksam erfasst (IAS 12.58).

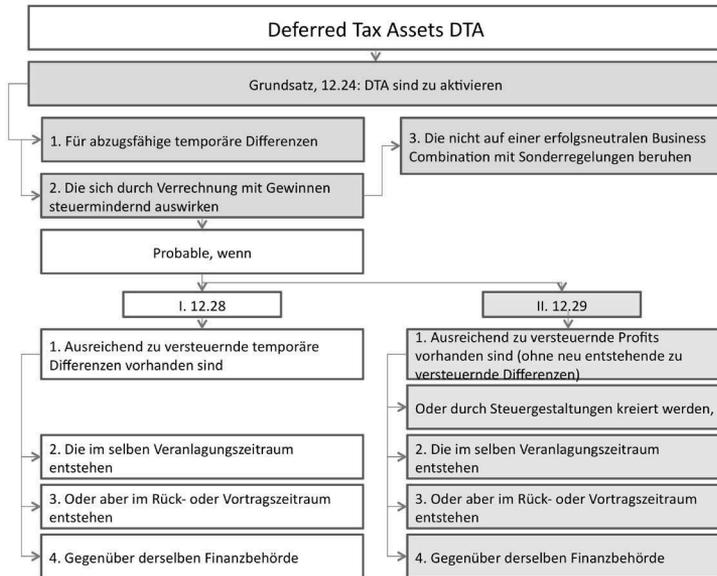
3. Aktivierung von „abzugsfähigen temporären Differenzen“ (DTA). Ein latenter Steueranspruch ist für alle „abzugsfähigen temporären Differenzen“ zu bilden (IAS 12.24). Die in künftigen Perioden abzugsfähigen Beträge mindern schließlich den künftigen „zu versteuernden Gewinn“ und damit die künftige Ertragsteuer.

60

Aktivierungsverbote bestehen für die Anschaffungsvorgänge, die Initial Recognition Exemption nach IAS 12.24, sowie nach IAS 12.44 für Differenzen aus Anteilen an Tochterunternehmen, die sich nicht in absehbarer Zukunft ausgleichen.

⁴⁴ Zur entsprechenden Einordnung der Wandelschuldverschreibung vgl. *ADS International* IAS 12 Rn 126.

Übersicht über den Ansatz aktiver latenter Steuern (DTA):



61 a) **Übersicht über die Fallgestaltungen.** Eine **abzugsfähige temporäre Differenz** kann z.B. in folgenden Situation ergeben:

- **Bei einem Passivposten** muss die steuerliche Basis der Schuld geringer als ihr IAS Buchwert sein. Die Realisierung des Passiv-Postens zum *IFRS-Buchwert* ist gewinnneutral, während der höhere steuerliche Buchwert zu einem **nur** steuerlichen Verlust führt (IAS 12.25). Diese Situation tritt z.B. ein, wenn Gewährleistungsrückstellungen steuerlich erst bei Zahlung abzugsfähig sind, wohingegen nach IAS sofort eine Passivierung vornimmt. Die steuerliche Basis der Rückstellung ist Null und damit geringer als der IAS –Buchwert. Die Realisierung führt damit nur zu einem steuerlichen Verlust – einer abzugsfähigen Differenz. Dieselbe Situation entsteht
 - bei Kosten der Altersvorsorge, wenn der steuerliche Abzug von der Auszahlung etwa an den Berechtigten abhängig gemacht werden, aber nach IAS als Entlohnung unmittelbar gewinnwirksam werden, IAS 12.26(a).
 - bei Research Kosten, die steuerlich abweichend von der IAS Behandlung erst mit Zahlung und damit nachgelagert abzugsfähig sind, IAS 12.26(b).

- **Bei einem Aktivposten** muss die steuerliche Basis größer als der *IFRS-Buchwert* sein. Die Realisierung des Aktivpostens zum *IFRS-Buchwert* ist gewinnneutral; dagegen führt die höhere steuerliche Basis zu einem **nur** steuerlichen Verlust – einer abzugsfähigen Differenz. Steuerlich abweichende **Definitionen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten** können zu höheren steuerlichen Buchwerten führen und einen latenten Steueranspruch begründen (IAS 12.26 (d)).

b) Wahrscheinlichkeit der künftigen Steuerminderung. Die Steuerminderung muss wahrscheinlich sein („probable“). Dies setzt voraus, dass ein ausreichender „zu versteuernder Gewinn“ verfügbar sein wird (IAS 12.24 und .27), der durch die künftige Steuerminderung reduziert wird.

Die Steuerminderung ist wahrscheinlich, wenn sie mit einem Wahrscheinlichkeitsgrad von mehr als 50% eintritt und mithin – entsprechend 37.23 more likely than not ist.⁴⁵ Nach anderer Auffassung ist eine sachverhaltsbezogene Festlegung der Wahrscheinlichkeitsgrenze notwendig,⁴⁶ die zumeist eine höhere Quote notwendig machen⁴⁷ und für alle Sachverhalte einheitlich festgelegt werden soll.⁴⁸

Zur Beurteilung dieser Wahrscheinlichkeit sieht IAS 12.28ff. eine abgestufte Prüfung vor.⁴⁹

- Vorrangig ist zu prüfen, ob sich latente Steueransprüche schon allein durch **Verrechnung mit latenten Steuerschulden** auswirken (IAS 12.28).
- Reichen die latenten Steuerschulden nicht aus oder sind sie nicht kongruent, ist auf **den zu erwartenden zu versteuernden Gewinn** abzustellen (IAS 12.29(a)).
- Ausreichend zu versteuernder Gewinn kann schließlich unter eingeschränkten Voraussetzungen durch **Steuergestaltungsmöglichkeiten** erreicht werden (IAS 12.29(b)).

Die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit ist für den Ansatz latenter Steueransprüche aus abzugsfähigen temporären Differenzen genauso zu prüfen, wie für den Ansatz von Steueransprüchen aus Verlustvorträgen.⁵⁰

In der Übersicht kann die Prüfung der Wahrscheinlichkeit der steuerlichen Auswirkung der DTA wie folgt dargestellt werden:

45 Vgl. *Loitz WPg* 2007, 778; *Köster/Pratter BB* 2009, 1688.

46 Vgl. *ADS International IAS* 12 Rn 87.

47 Vgl. *Epstein/Mirza IAS* 2003, 577; *Kütting/Zwirner/Reuter BuW* 2003, 441; *Loitz/ Rössel DB* 2002, 645.

48 Vgl. *ADS International IAS* 12 Rn 87.

49 Vgl. *Köster/Pratter BB* 2009, 1688.

50 Vgl. *Lienau/Erdmann/Zülch DStR* 2007, 1094; *Kütting/Zwirner WPg* 2007, 555.