

# Konzernrechnungslegung nach HGB

von  
Prof. Dr. Gerhard Scherrer

3. Auflage

Konzernrechnungslegung nach HGB – Scherrer

schnell und portofrei erhältlich bei [beck-shop.de](http://beck-shop.de) DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Rechnungs-, Prüfungswesen, Bilanzierung – Buchführung und Bilanzierung – Rechnungswesen und Controlling

Verlag Franz Vahlen München 2012

Verlag Franz Vahlen im Internet:

[www.vahlen.de](http://www.vahlen.de)

ISBN 978 3 8006 4298 4

## II. Umrechnung der Abschlüsse von Tochterunternehmen in fremder Währung

### 1. Umrechnung der Aktiva und Passiva

Die Aktiv- und Passivposten einer auf fremde Währung lautenden Bilanz eines in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmens sind bei der Aufstellung des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens unabhängig davon, ob bei dem Tochterunternehmen monetäre oder nichtmonetäre Bilanzposten vorliegen, am Stichtag des Konzernabschlusses in Euro umzurechnen. Umrechnungskurs ist nach der Neuformulierung des BilMoG der **Devisenkassamittelkurs**.

Wird ein Tochterunternehmens mit der Aufstellung eines Jahresabschlusses in fremder Währung erstmalig in den Konzernabschluss zur Konsolidierung einbezogen, ist die Umrechnung mit dem **Devisenkassamittelkurs** zum Zeitpunkt der Konsolidierung vorzunehmen. Maßgeblich für die Umrechnung ist der Stichtag im Zeitpunkt des Zugangs des Eigenkapitals.

Der Eigenkapitalposten, des in ausländischer Währung eines Tochterunternehmens erstellten Jahresabschlusses, ist nach § 308a Abs. 1 HGB mit dem historischen Kurs umzurechnen. Maßgeblich für die Umrechnung ist der Stichtag, der bei Zugang des Eigenkapitals aus Sicht des Konzerns erfolgt. Damit ergeben sich für die Posten der Bilanz des in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmens mit Bilanz in fremder Währung (nicht Euro) die folgenden Umrechnungskurse:

Konsolidiertes Eigenkapital mit Stichtagskurs.

- Während der Konsolidierung des Tochterunternehmens erwirtschaftetes Jahresergebnis mit dem Saldo der umgerechneten Gewinn- und Verlustrechnung des Tochterunternehmens in die Bilanz übernommen wird mit dem Periodendurchschnittskurs.
- Einlagen der Gesellschafter in die Bilanz der Tochterunternehmen bei Umrechnung mit dem Kurs zum Zeitpunkt der Leistung der Einlage.
- Entnahmen als Kapitalrückzahlungen bzw. Gewinnausschüttungen bei Umrechnung mit dem Kurs, zu dem nach den Bestimmungen des Sitzstaates die Auszahlungsverpflichtung bei dem Tochterunternehmen entsteht.

Weitere Bilanzposten der Umrechnung der nicht in Euro eines Tochterunternehmens oder einer Zweckgesellschaft erstellten Jahresabschlusses abweichenden Umrechnungskurse betreffen die im Folgenden angeführten Positionen:

- **Ausstehende, nicht eingeforderte Einlagen** des Tochterunternehmens mit Bewertung in nicht Euro werden als Forderungen mit dem Stichtagskurs umgerechnet.
- **Eigene Anteile** eines Tochterunternehmens mit Rechnungslegung in nicht Euro Währung sind mit dem historischen Stichtagskurs im Erwerbszeitpunkt anzusetzen.
- Die **Rückbeteiligung** eines Tochterunternehmens in eine nicht Euro-Währung wird wie Eigenkapital zu behandeln. Der auf die Anteile entfallende Nominalbetrag ist in der Konzernbilanz vom gezeichneten Kapital abzusetzen und die Differenz zu den Anschaffungskosten mit Eigenkapital zu verrechnen.

## 2. Umrechnung der Aufwendungen und Erträge

Konzeptionell sind die **Aufwendungen und Erträge eines Tochterunternehmens** in fremder Währung zu dem Zeitpunkt ihrer Entstehung in die Währung des Mutterunternehmens umzurechnen. Da sich diese Vorgänge nicht laufend bei der Entstehung in der inländischen Währung erfassen lässt, greift eine gesetzlich nicht vorgegebene Regelung, nach der die Aufwendungen und Erträge mit Durchschnittskursen umzurechnen.

Nicht geregelt sind die **Ermittlungen der Durchschnittskurse**. Sie können frei festgelegt werden. Nach Auffassung des Schrifttums soll die Gewichtung von Monats-, Quartals oder Jahresdurchschnittskosten vom jeweiligen Einzelfall abhängen, wobei die Volatilität der Wechselkurse im jeweiligen Berichtsjahr ebenso zu berücksichtigen ist, wie die Beeinflussung des Geschäftsverlaufs des Tochterunternehmens durch saisonale Entwicklungen. Die maßgebende Praxis, soll jedenfalls für Erträge, von monatlichen Bewegungen erfolgen. Tatsächlich kann bei den Vorgegebenen Daten das in den Konzernabschluss einzubeziehende Tochterunternehmen oder Zweckgesellschaft die Devisenkassamittelkurse subjektiv vorlegen.

Die sich aus der in ausländischer Währung ergebende Differenz zwischen Aufwendungen und Erträgen wird als Differenz in der Gewinn- und Verlustrechnung und in der Bilanz ausgewiesen. Gleiches gilt nach RegE, BT-Drucks. 16/10067, S. 84 für entstandene Zwischensummen der Gewinn- und Verlustrechnung.

## 3. Behandlung der Umrechnungsdifferenzen

Umrechnungsdifferenzen haben grundsätzlich Eigenkapitalcharakter. Sie zeigen die Auswirkungen unterschiedlicher Währungskurse auf das investierte Kapital. Die Umrechnungsdifferenzen sind in den umgerechneten Bilanzen der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen mit abweichender Währung auf der Aktiv- oder der Passivseite der umgerechneten Bilanzen der ausländischen Tochterunternehmens mit dem Eigenkapital zu verrechnen oder zuzurechnen. Die Arten der Zurechnung sind die erfolgswirksame und die erfolgsneutrale Verrechnung der Umrechnungsdifferenzen.

- **Bei der erfolgswirksamen Verrechnung** gegen die Umrechnungsdifferenzen unmittelbar in den Jahresabschluss des in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmens ein. Nicht eindeutig ist die Behandlung der Umrechnungsdifferenzen in der Gewinn- und Verlustrechnung. Es wird vorgeschlagen, die Änderung der in der Bilanz des in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmens auftretenden Umrechnungsdifferenz in aufeinander folgenden Jahresabschlüssen in der Gewinn- und Verlustrechnung als Sonderposten oder in die sonstigen betrieblichen Aufwendungen bzw. Erträge einzustellen.
- **Bei erfolgserhöhender Behandlung** der Umrechnungsdifferenzen stellt sich nach Auffassung im Schrifttum die Frage der Berücksichtigung möglicher Risiken aufgrund der Veränderung der Währungsparitäten im Zeitablauf. Die Berücksichtigung soll durch die Bildung einer Rückstellung für Währungsrisiken erfolgen. Sie soll immer dann in Betracht kommen, wenn Umrechnungsdifferenzen in der Bilanz bzw. deren Änderungen in Folgejahren bei erfolgswirksamer Verrechnung zu einer Erhöhung des Jahresüberschusses des in den Konzernabschluss einzubeziehenden Tochterunternehmens mit nicht Euro führen.

**Umrechnungsdifferenzen** in der Bilanz des in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmens in fremder Währung können nach Auffassung des Schrifttums auch erfolgsneutral **mit dem Eigenkapital verrechnet bzw. diesem zugerechnet** werden. Die Verrechnung erfolgt mit den Rücklagen, die Zurechnung durch Einstellung in die Rücklagen oder durch Ausweis eines Sonderpostens innerhalb des Eigenkapitals.

## 4. Ausscheiden von Tochterunternehmen

Nach § 308a Satz 4 HGB ist bei teilweisem oder vollständigem Ausscheiden eines zuvor in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmens der Posten erfolgswirksam aufzulösen.

- Die Auflösung schlägt sich in dem Konzernabschluss bei **vollständigem Ausscheiden** als Endkonsolidierung eines bisher in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmens nieder. Maßgeblich für die Aussetzung ist der Devisenkassamittelkurs zum Zeitpunkt des teilweisen Auflösens. Bei der **vollständigen Auflösung** sind die auf den Zeitpunkt der Endkonsolidierung während der Vollkonsolidierung des Tochterunternehmens bei Bilanzierung nach fremder Währung realisierten Differenzen aus der Währungsumrechnung erfolgswirksam erfasst.
- Die Auflösung bei **teilweiser Veräußerung** erfolgt ebenso wie die vollständige Auflösung von Umrechnungsdifferenzen ergebniswirksam. Für den Vorgang werden mehrere Alternativen, die unterschiedlich Wirkungen haben können, vorgeschlagen.
  - (1) Wird bei **teilweiser Veräußerung des Tochterunternehmens** weiterhin als Tochterunternehmen mit Rechnungslegung in fremder Währung fortgeführt, ist für den nicht veräußerten Teil eine Folgekonsolidierung entsprechend der vollständigen Auflösung vorzunehmen.
  - (2) Hat bei teilweiser Veräußerung eines bisher in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmens die **Eigenschaft als Tochterunternehmen** verloren, ist für das gesamte bisherigen Tochterunternehmen eine Endkonsolidierung vorzunehmen. Für den nicht veräußerten Teil ist zu prüfen, ob eine Quotenkonsolidierung oder eine Equity-Bewertung als Erstkonsolidierung vorzunehmen ist oder ein Ausweis unter dem Posten „Beteiligungen“ oder unter dem Posten „Wertpapiere des Anlagevermögens“ auszuweisen ist.

## D. Aufstellung der Handelsbilanzen

### I. Konzept der Überleistungsrechnung

Werden die Anforderungen an die Einheitlichkeit der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Tochterunternehmen, Zweckgesellschaften und Gemeinschaftsunternehmen nicht bereits bei der Aufstellung der Einzelabschlüsse berücksichtigt, sind neben den Einzelabschlüssen der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen jeweils **zweite Jahresabschlüsse zum Zwecke der Konsolidierung** aufzustellen.

**Der zweite Jahresabschluss** ist der Konsolidierung zugrunde zu legenden. Sie entsteht als Überleitungsrechnung aus dem Jahresabschluss des in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmens. Die Überleitungsrechnung stellt eine Vorstufe der Konsolidierung dar, so dass sich die Kapitalkonsolidierung die folgenden **Schritte** gliedern lässt:

- Überleitung der Jahresbilanz in die Handelsbilanz für das Mutterunternehmen und die in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen.
- Erstellung einer Summenbilanz aus der Addition der Beträge der einzelnen Posten aller in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen.
- Durchführung der Kapitalkonsolidierung durch Aufrechnung der Anteilswerte der von dem Mutterunternehmen und Tochterunternehmen an anderen Tochterunternehmen gehaltenen Anteile gegen das Eigenkapital der anderen Tochterunternehmen.

Die **Bedeutung der fortgeschriebenen Handelsbilanz** ist davon abhängig, inwieweit die auf den Einzelabschluss eines einbezogenen Unternehmens angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden von den auf den Konzernabschluss anzuwendenden Ansatz- und Bewertungsmethoden abweichen.

**Beispiel:** Das einbezogene Tochterunternehmen T hat in der Periode 01 eine erworbene Fertigungsanlage in Höhe von 30 Mill. € aktiviert und schreibt sie bei einer geschätzten Nutzungsdauer von 20 Jahren mit jährlich 1,5 Mill. € ab. Im Jahresabschluss zum 31.12.01 ist die Anlage mit 28,5 Mill. € angesetzt. Nach den Bilanzierungsrichtlinien des Konzerns werden vergleichbare Anlagen in 5 Jahren abgeschrieben.

In der fortgeführten Handelsbilanz ist die Fertigungsanlage bei einer Abschreibung unter Zugrundelegung konzerneinheitlicher Bewertungsmethoden von 6 Mill. € mit 24 Mill. € anzusetzen; entsprechend vermindert sich das Ergebnis von T für die Periode 01 um 4,5 Mill. €.

Würden nach den konzerneinheitlichen Bewertungsmethoden Fertigungsanlagen der vorliegenden Art auf der Grundlage einer Nutzungsdauer von 15 Jahren linear abgeschrieben, wäre in der fortgeschriebenen Handelsbilanz die Fertigungsanlage mit 28 Mill. € anzusetzen und mit 2 Mill. € abzuschreiben.

Vielfach werden die **Anforderungen an die Einheitlichkeit** der dem Konzernabschluss zugrunde liegenden Abschlüsse der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen nicht schon bei der Erstellung der Jahresabschlüsse der Tochterunternehmen oder Zweckgesellschaften berücksichtigt.

Der Umfang der neben dem Jahresabschluss zu erstellenden weiteren Rechnungsinstrumente ist abhängig von der bei der Aufstellung des Konzernabschlusses anzuwendenden **Konsolidierungsmethode**.

Bei Anwendung der **Neubewertungsmethode** bedarf es der Aufstellung eines Jahresabschlusses der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen. Bei der Überleitung sind die folgenden Bilanzierungsbereiche von Bedeutung:

- Gliederung der Handelsbilanz des einbezogenen Unternehmens;
- Beachtung des uneingeschränkten Vollständigkeitsgebots;
- Bewertung der Vermögensgegenstände zum beizulegenden Zeitwert;
- Bewertung der Schulden unter Auflösung noch bestehender stiller Reserven und stiller Lasten.

Auf den Konzernabschluss ist, soweit seine Eigenart keine Abweichung bedingt oder in den gesetzlichen Vorschriften nichts anderes bestimmt ist, § 266 HGB über die **Gliederung der Bilanz**, soweit sie für große und mittelgroße Kapitalgesellschaften gilt, anzuwenden.

Als **Grundlage für die Erstellung der Konzernbilanz** gelten der Jahresabschluss des Mutterunternehmens und die Einzelabschlüsse der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen. Nach der Streichung der Buchwertmethode durch das BilMoG ist alleine zulässige Methode der Kapitalkonsolidierung die **Neubewertungsmethode**. Daraus folgt, dass zur Herleitung der Bilanzposten nach § 298 Abs. 1 i.V.m. § 266 Abs. 2 und 3 HGB für die Konzernbilanz der Jahresabschluss der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen entsprechend zu gliedern sind.

Von der **Gliederung der Einzelbilanzen** für große und mittelgroße Kapitalgesellschaften des § 266 Abs. 2 und 3 HGB können in der Jahresbilanz der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen vielfache Abweichungen bestehen. Dies gilt für:

- In den Konzernabschluss einbezogene kleine Kapitalgesellschaften, die nach § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen haben, in die nur die mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten aufgenommen zu werden brauchen.
- In den Konzernabschluss einbezogene Personenhandelsgesellschaften, für die ein Gliederungsschema der Bilanz nicht vorgegeben ist.
- Einbezogene Tochterunternehmen mit Sitz im Ausland, die aufgrund der jeweiligen nationalen Vorschriften zur Gliederung der Jahresbilanz, die von dem Gliederungsschema des § 266 Abs. 2 und 3 HGB abweicht, verpflichtet sind.

In allen Fällen ist bei einer von § 266 Abs. 2 und 3 HGB abweichenden Gliederung der Jahresbilanz der in den Konzernabschluss einbezogenen im Rahmen einer Überleitungsrechnung an die Gliederung der Bilanz für große und mittelgroße Kapitalgesellschaften anzupassen.

## E. Latente Steuern in der Konzernbilanz

Die abzugrenzenden Steuern werden allgemein als **latente Steuern** bezeichnet. Latente Steuern im Konzernabschluss sind erwartete Steuermehr- oder Steuerminderzahlungen, die sich aus theoretischer Sicht als Differenz (Ergebnisdifferenz) zwischen dem Steueraufwand bei fiktiver Besteuerung des Konzerns und dem Steueraufwand aus den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ergeben. Zur Bestimmung der latenten Steuern im Konzernabschluss wird die Fiktion der rechtlichen Einheit des Konzerns um die Fiktion der steuerlichen Einheit des Konzerns, d.h. um die Fiktion des Konzerns als Steuersubjekt, erweitert.

### I. Entwicklung der latenten Steuern

Die Entwicklung latenter Steuern stellt auf eine Anpassung der Steuerabgrenzung im Konzernabschluss an die IAS ab. Bei der Ermittlung der latenten Steuern im Konzernabschluss ist in Abweichung von der **GuV-orientierten Abgrenzung** nach der **bilanz-orientierten Abgrenzung** nicht nur auf das Ergebnis auf die Unterschiede zwischen den Buchwerten in der Konzernbilanz und den entsprechenden steuerlichen Bilanzwerten abzustellen.

Durch die **Änderung** erweitern sich gegenüber den Vorschriften der Regelung des § 306 die im Konzernabschluss anzusetzenden latenten Steuern. Gleichzeitig sollen nach den von die Ausweishwahlrechte des § 306 aufgehoben werden und eine Saldierung von aktiven und passiven latenten Steuern nur noch zulässig sein, wenn aktive latente Steuerforderungen bzw. passive latente Steuerschulden gegenüber demselben Steuerschuldner bzw. Steuergläubiger bestehen, dieselbe Steuerart betreffen und im selben Geschäftsjahr auflösen. Der Vorschlag ist nicht in das Transparenz- und Publizitätsgesetz vom 19.7.2002 übernommen worden.

Nach dem Rechtsinhalt ist der Posten „Latente Steuern“ in § 306 HGB für den Konzernabschluss dem Posten „Latente Steuern“ unter § 274 HGB durch das BilMoG vom 25.5.2009 völlig neu gestaltet.

In beiden Vorschriften ist mit der Neufassung der **Übergang** von dem **GuV-orientierten Konzept** (timing concept) zu dem international gebräuchlichen **Bilanz-orientierten Konzept** (temporary concept) erfolgt. Damit wird die vom Schrifttum schon lange geforderte handelsrechtliche Steuerabgrenzung sichergestellt und den internationalen Gepflogenheiten angepasst. Mit der Änderung soll nach BR-Drucks. 344/08, S. 182 gleichzeitig der handelsrechtliche Konzernabschluss verbessert werden.

Abweichend von der früheren Regelung sind die Handelsbilanzen der bisherigen Regelung nicht mehr allein die sich im Zeitablauf ausgleichenden ergebniswirksamen Differenzen zu berücksichtigen, sondern entsprechend der IAS auch alle sich im Zeitablauf ausgleichenden erfolgsneutral entstehenden Differenzen.

Das **bilanzorientierte** Konzept wird nach BR-Drucks., 344/08, S. 183 damit zum Ausdruck gebracht, dass nicht mehr auf das ausgewiesene Jahresergebnis im Verhältnis zu der Summe der Einzelergebnisse der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen abgestellt wird, sondern auf die Differenz zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen der Vermögensgegenstände oder Schulden und deren steuerlichen Wertansätze.

Der wesentliche Unterschied bezüglich des Umfangs der Steuerabgrenzung geht auf die erfolgsneutral entstandenen, sich aber zu einem späteren Zeitpunkt wieder ausgleichenden Differenzen aus der Erstkonsolidierung, die in die Steuerabgrenzung einzubeziehen sind. Der Gesetzgeber sieht darin einen besseren Einblick des Abschlussadressaten in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns.

Differenzen, die sich bei der **erstmaligen Konsolidierung** eines nach § 301 Abs. 3 HGB verbleibenden Unterschiedsbetrags, d.h. eines Geschäfts- oder Firmenwertes oder eines passiven Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung, ergeben, sind nach Satz 3 nicht in die Ermittlung der latenten Steuern einzubeziehen. Die Einbeziehung würde den Unterschiedsbetrag erhöhen, auf den dann wieder latente Steuern zu berechnen wären. Differenzen, die nach der Konsolidierung entstehen, sind dagegen zu berücksichtigen.

Nach der Neuregelung sind die anzuwendenden **Steuersätze** nach § 274 Abs. 2 HGB entsprechend anzuwenden. Danach ist der unternehmensindividuelle Steuersatz der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen im Zeitpunkt der Umkehrung der Differenz für Zwecke der Berechnung der latenten Steuern in Ansatz zu bringen. Unter Verhältnismäßigkeits- und Wesentlichkeitsgesichtspunkten kann nach BR-Drucks., 344/08, S. 183 f. die Bewertung ausnahmsweise auch mit einem **konzern-einheitlichen**, durchschnittlichen Steuersatz erfolgen. Zudem sind die ausgewiesenen Posten im Anhang zu erläutern.

Nach Hinweis des Gesetzgebers steht die Neufassung des § 306 HGB im Einklang mit Art. 29 IV der Konzernbilanzrichtlinie legt zwar die Vermutung nahe, dass allein die passiv abgegrenzten Steuern zwingend Eingang in die Konzernbilanz und die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung zu finden haben.

Bei Berücksichtigung des Art. 34 Nr. 11 der Konzernbilanzrichtlinie wird nach BR-Drucks., 344/08, S. 184 gefolgert, dass die aktiv und passiv abgegrenzten **Steuern saldiert als Gesamtbetrag** in der Konzernbilanz auf der Aktiv- und Passivseite unter einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung auszuweisen sind.

## II. Konzept der latenten Steuern

Die **wesentlichen Probleme** der Bilanzierung bzw. des Ansatzes und der **Bewertung latenter Steuern**, genauer latenter Ertragsteuern, entstehen vor allem im Jahresabschluss. Dessen ungeachtet können im Rahmen der Konsolidierung vorgenommene erfolgswirksame Änderungen im Ansatz und der Bewertung von Vermögenswerten und Schulden und der erfolgswirksam vorgenommenen Konsolidierungsmaßnahmen aktive und/oder passive latente Steuern im Konzernabschluss auslösen.

Abweichend von den IFRS liegt dem HGB die gewinn- und verlustorientierte Verbindlichkeits-Methode zugrunde. Sie beschränkt sich auf die Betrachtung von zeitlichen Ergebnisunterschieden. Alle zeitlichen Ergebnisunterschiede (Timing Differences) sind

**temporäre Differenzen (Temporary Differences).** Sie decken jedoch nur einen Teil der temporären Differenzen ab. Maßgebliches Prinzip ist die Umkehrung der temporären Differenzen im Zeitablauf.

Nach geltendem deutschem Steuerrecht ist **Steuersubjekt** nicht die fiktive rechtliche Einheit „Konzern“, sondern das rechtlich selbstständige Unternehmen. Damit entsteht eine Divergenz zwischen der für die Konzernrechnungslegung maßgeblichen fiktiven rechtlichen Einheit „Konzern“ und dem steuerpflichtigen rechtlich selbstständigen Unternehmen.

Das **Auseinanderfallen** von Rechnungslegungseinheit und Bewertungseinheit führt ohne die Vornahme von Steuerabgrenzungen zur Verzerrung in der Darstellung der Vermögens- und Ertragslage des Konzerns. Mit den Steuerabgrenzungen sollen die Verzerrungen vermieden werden. Hierzu ist für die Steuerabgrenzung im Konzernabschluss auf die Fiktion der steuerlichen Einheit Konzern abzustellen.

Die **Voraussetzungen der Steuerabgrenzung** im Konzernabschluss sind:

- Die Steuerabgrenzung orientiert sich entsprechend BR-Drucks 344/08, S. 146 f. nunmehr nach Differenzen, die unterschiedlichen Wertansätzen in der Handels- und der Steuerbilanz resultieren und sich künftig steuerbelastend oder steuerentlastend umkehren.
- Das im Konzernabschluss ausgewiesene Jahresergebnis niedriger oder höher ist als die Summe der Einzelergebnisse aus den der Handelsbilanz des Mutterunternehmens und den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen.
- Zeitliche Differenzen in dem Sinne vorliegen, dass sich die Ergebnisunterschiede **im Zeitablauf oder zu einem späteren Zeitpunkt ausrechenbar umkehren**. Dies gilt nicht für permanente Differenzen, die sich niemals umkehren und für quasi permanente Differenzen, die sich zwar zu einem späteren Zeitpunkt, z.B. bei Veräußerung eines Vermögensgegenstandes oder bei Liquidation des Unternehmens, umkehren, bei denen man den Zeitpunkt der Umkehrung aber nicht kennt.

**Beispiel:** Das in den Konzernabschluss einbezogene Tochterunternehmen T erwirbt eine technische Anlage zu Anschaffungskosten von 500 Tsd. €. Die der Jahresbilanz zugrunde gelegte Nutzungsdauer der Anlage beträgt 5 Jahre; die steuerbilanzielle Nutzungsdauer ist 8 Jahre. Die Abschreibung ist für beide Bilanzen linear. Der Ertragsteuersatz ist 40 %.

Im **Jahr 01** ist die Abschreibung in der Handelsbilanz 100 Tsd. €, in der Steuerbilanz 62,5 Tsd. €. Es entsteht eine Ergebnisdifferenz von 37,5 Tsd. €. Multipliziert mit dem Ertragsteuersatz errechnet man eine aktive latente Steuer von 15 Tsd. €.

Die gleiche Rechnung gilt für die **Jahre 02 bis 05**. In den 5 Jahren der handelsbilanziellen Nutzungsdauer sammeln sich zusammen aktive latente Steuern von 75 Tsd. € an.

Im **Jahr 06** ist die Abschreibung im Jahresabschluss, da die technische Anlage nach 5 Jahren Nutzungsdauer voll abgeschrieben ist. In der Steuerbilanz ist die Abschreibung weiterhin 62,5 Tsd. € pro Jahr; multipliziert mit dem Ertragsteuersatz errechnet man aufzulösende aktive latente Steuern in Höhe von 25 Tsd. €.