

## Der Konzernabschluss nach Handelsgesetzbuch (HGB) und International Financial Reporting Standards (IFRS)

### Kapitel 5 – Konsolidierungsmaßnahmen

Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Informationen für Aufsichtsräte und  
Betriebsräte

---

#### **Auf einen Blick ...**

- Hier geht es um die einzelnen Schritte der Konsolidierung, das heißt, um die Frage:  
Wie wird der Konzernabschluss aus den Einzeljahresabschlüssen der einbezogenen  
Unternehmen entwickelt?
- Abschließend gibt es Literaturtipps zum Weiterlesen und Vertiefen.

## Inhaltsverzeichnis

<b>5. Konsolidierungsmaßnahmen .....</b>	<b>3</b>
5.1. Kapitalkonsolidierung nach HGB .....	3
5.1.1. Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode ohne Wertdifferenzen .....	4
5.1.2. Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode mit Wertdifferenzen .....	4
5.1.3. Probleme bei der Aufdeckung stiller Reserven .....	5
5.2. Kapitalkonsolidierung nach IFRS .....	6
5.3. Quotenkonsolidierung .....	7
5.4. Equity-Methode .....	8
5.5. Schuldenkonsolidierung .....	8
5.5.1. Aufrechnungsdifferenzen .....	9
5.5.2. Verzicht auf Schuldenkonsolidierung .....	9
5.5.3. Schuldenkonsolidierung nach IFRS .....	9
5.6. Zwischenergebniseliminierung .....	9
5.6.1. Verzicht auf Zwischenergebniseliminierung .....	10
5.6.2. Die Zwischenergebniseliminierung nach IFRS .....	10
5.7. Aufwands- und Ertragskonsolidierung .....	10
5.8. Latente Steuern im Konzernabschluss .....	11
5.8.1. Latente Steuern nach HGB .....	12
5.8.2. Latente Steuern in IFRS-Abschlüssen .....	13
5.9. Literaturtipps .....	13

## 5. Konsolidierungsmaßnahmen

Die Konsolidierung, mit denen konzerninterne Beziehungen aus dem Summenabschluss herausgerechnet werden, besteht aus verschiedenen Einzelschritten (der **Kapitalkonsolidierung, Schuldenkonsolidierung, Zwischenergebniseliminierung, Aufwands- und Ertragskonsolidierung**) (siehe hierzu **Baetge, Konzernbilanzen**, S. 173 bis 363 und **Wöhe, Einführung**, S. 878 bis 890).

### 5.1. Kapitalkonsolidierung nach HGB

Die Kapitalverflechtung zwischen den einbezogenen Unternehmen, im einfachsten Fall zwischen dem Mutter- und einem Tochterunternehmen, führt bei einer bloßen Addition der Einzelbilanzen zu Doppelrechnungen. Aufgabe der Kapitalkonsolidierung ist es, aus der Aktivposition „Anteile an verbundenen Unternehmen“ und der Passivposition „Eigenkapital“ im Summenabschluss sämtliche Kapitalverflechtungen innerhalb der Konzernunternehmen herauszurechnen.

Zur Vermeidung derartiger Doppelrechnungen werden bei der Kapitalkonsolidierung nach § 301 HGB die Beteiligungsbuchwerte an den einzubeziehenden Konzernunternehmen verrechnet.

Das Gesetz schreibt für die Kapitalkonsolidierung die **Erwerbsmethode** vor, die einen Neuerwerb des Tochterunternehmens durch Einzelerwerb aller Vermögensgegenstände und Schulden durch das Mutterunternehmen zum aktuellen Wert (= Zeitwert zum Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs) unterstellt. Die finanziellen Mittel für den Erwerb der Anteile fließen dabei an die vorherigen Eigner (share deal). Im Rahmen der Erwerbsmethode wird ein share deal umgedeutet zum Erwerb einzelner Vermögensgegenstände und Schulden (asset deal). An die Stelle des Aktivpostens „Anteile an verbundenen Unternehmen“ (bezeichnet als Beteiligung) tritt in der Konzernbilanz das übernommene Vermögen des Tochterunternehmens. Dieser Aktivposten ist gegen das in der Bilanz des Tochterunternehmens ausgewiesene Eigenkapital aufzurechnen.

Zusätzlich muss eine Unterscheidung zwischen Erstkonsolidierung in der Periode des Beteiligungserwerbs und Folgekonsolidierung in späteren Perioden vorgenommen werden. Im Mittelpunkt steht dabei die Frage nach der buchtechnischen Behandlung eines Geschäfts- oder Firmenwerts.

Bis zur Reform des HGB durch das BilMoG war unter bestimmten Bedingungen die **Interessenzusammenführungsmethode** zugelassen. Hierbei wurde von einem gleichberechtigten Zusammenschluss der beiden Unternehmen ausgegangen, bei dem kein Kaufpreis gezahlt wurde, sondern Anteile getauscht wurden. Die Interessenzusammenführungsmethode wurde durch das BilMoG abgeschafft.

### 5.1.1. Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode ohne Wertdifferenzen

Von einem Erwerb ohne Wertdifferenz spricht man in dem eher seltenen Fall, wenn der Zeitwert des in der Bilanz des Tochterunternehmens (TU) ausgewiesenen Reinvermögens exakt dem Kaufpreis (= Anschaffungskosten) entspricht, den das Mutterunternehmen (MU) dafür gezahlt hat. Dabei spielt es letztlich eine eher untergeordnete Rolle, ob die Beteiligung am Tochterunternehmen 100% oder nur zu einem geringeren Prozentsatz beträgt, d. h. ein Teil des Eigenkapitals des TU bei Minderheitsgesellschaftern bleibt. Ein Beispiel für einen Abschluss beim Erwerb einer 7/9 Beteiligung liefert folgende Abbildung.

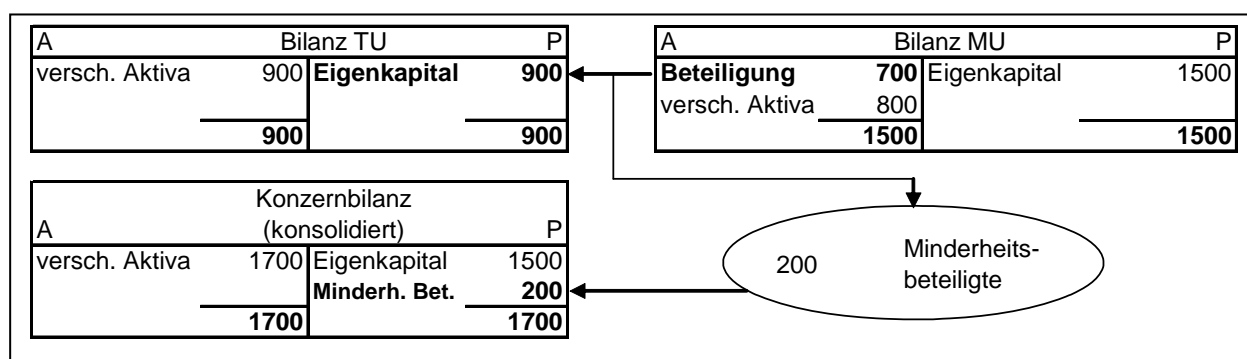


Abbildung 1: Beteiligung des MU von 700 im Verhältnis zum Zeitwert des Eigenkapitals von 900 bei TU

### 5.1.2. Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode mit Wertdifferenzen

Komplizierter und in der Praxis häufiger gestaltet sich der Fall, wenn das Mutterunternehmen das Tochterunternehmen zu einem höheren oder niedrigeren Kaufpreis im Vergleich zum Zeitwert des Eigenkapitals des Tochterunternehmens erwirbt. Im ersten Fall entsteht im Konzern ein so genannter Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill). Das bedeutet, dass das Mutterunternehmen mehr zahlt als den Zeitwert, weil es einen darüber hinausgehenden Nutzenzufluss erwartet. Dieser Goodwill muss zunächst in der Konzernbilanz auf der Aktivseite ausgewiesen und nach § 309 Abs. 1 HGB in den Folgejahren (Folgekonsolidierung) planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden.

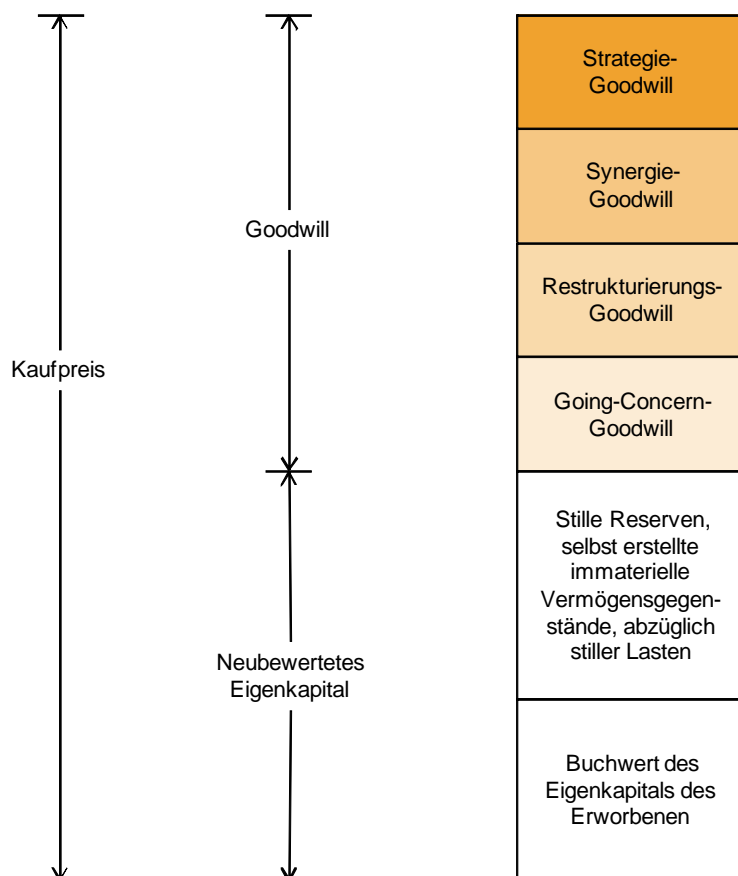


Abbildung 2: Komponenten eines positiven Unterschiedsbetrags (Quelle: Pellens, Bernhard; Fülbier, Rolf Uwe; Gassen, Joachim; Sellhorn, Thorsten: Internationale Rechnungslegung, 8. Auflage Stuttgart, Schäffer Poeschel Verlag, 2011, S. 735).

Für den Fall, dass das Mutterunternehmen einen geringeren Preis als den Zeitwert des Eigenkapitals zahlte, kann es zwei unterschiedliche Ursachen geben. Entweder es war ein Glückskauf (Lucky Buy) oder die Konzernmutter erwartet für die kommenden Jahre einen Nutzenabfluss. In letzterem Fall entsteht ein so genannter negativer Goodwill (oder kurz: Badwill). Ein Badwill darf gemäß § 309 Abs. 2 Nr. 1 HGB nur ergebniswirksam aufgelöst werden, wenn die erwartete schlechte Entwicklung tatsächlich eintritt. Beim Lucky Buy darf die ergebniswirksame Auflösung nur erfolgen, wenn am Abschlussstichtag feststeht, dass er einem realisierten Gewinn entspricht (§ 309 Abs. 2 Nr. 2 HGB).

### 5.1.3. Probleme bei der Aufdeckung stiller Reserven

Regelmäßig entsprechen jedoch die Buchwerte der Vermögensgegenstände und Schulden in der Bilanz des Tochterunternehmens zum Erwerbszeitpunkt nicht ihrem Zeitwert. In der Bilanz des Tochterunternehmens schlummern somit stille Reserven bzw. Lasten. Im Rahmen der Aufstellung des Konzernabschlusses sind diese stillen Reserven und Lasten aufzudecken, denn aus Konzernsicht werden die Beteiligungen

zum Zeitwert erworben und müssen folglich auch zum Zeitwert angesetzt werden. Es muss also für den Konzernabschluss eine Neubewertung vorgenommen werden, die eine erfolgsneutrale Erhöhung des Eigenkapitals zur Folge hat. Probleme für die Auflösung stiller Reserven entstehen dann, wenn keine 100% Übernahme vorliegt und Minderheitsbeteiligungen Dritter bestehen.

Die Erstkonsolidierung nach der Erwerbsmethode muss gemäß § 301 Abs. 1 Satz 2 HGB nach der **Neubewertungsmethode** erfolgen. Hierbei werden die stillen Reserven und Lasten vollständig aufgedeckt, ohne dass eine Begrenzung auf die Anschaffungskosten der Beteiligung zu beachten ist.

Das in § 301 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB a. F. (alte Fassung) enthaltene Wahlrecht zur alternativen Kapitalkonsolidierung nach der **Buchwertmethode** wurde durch das BilMoG aufgehoben. Bei der Buchwertmethode wird die Summenbilanz auf Basis der Buchwerte gebildet. Ein nach Verrechnung von Beteiligungsbuchwert und anteiligem Eigenkapital entstehender Unterschiedsbetrag wird durch die Aufdeckung stiller Reserven und stiller Lasten unter Beachtung der Anschaffungskostenrestriktion möglichst weitgehend auf die Vermögensgegenstände und Schulden des Tochterunternehmens verteilt. Die Buchwertmethode darf gemäß Art. 66 Abs. 3 EGHGB für Tochterunternehmen beibehalten werden, die vor dem 1. Januar 2010 erstmals konsolidiert wurden. Sie ist damit für die Konzernrechnungslegung in Deutschland weiterhin relevant.

## 5.2. Kapitalkonsolidierung nach IFRS

Wenn auch die Konsolidierungstechniken unabhängig vom Rechnungslegungsverfahren zu sehen sind, ergeben sich in der Anwendung von HGB oder IFRS-Regeln auf Grund der unterschiedlichen Philosophie und Zielorientierung Abweichungen bei der Kapitalkonsolidierung, die in der folgenden Übersicht zusammenfassend dargestellt werden.

	HGB	IFRS
<b>Anschaffungskosten</b>	Anschaffungskosten nach § 255	Anschaffungsnebenkosten sind als Aufwand zu erfassen.
<b>Stichtag der Erstkonsolidierung</b>	<b>§ 301 Abs. 2</b> Tag des Erwerbs der Anteile, einige Ausnahmen	<b>IFRS 3</b> Tag des Erwerbs der Anteile
<b>Technik der Erwerbsmethode</b>	<b>§ 301 Abs. 1 Neubewertungsmethode</b> Sämtliche stille Reserven bei den Vermögensgegenständen und Schulden des TU werden vollständig (unabhängig von der Beteiligungsquote) aufgedeckt.	<b>Neubewertungsmethode</b> Sämtliche stille Reserven bei den Vermögenswerten und Schulden des TU werden vollständig (unabhängig von der Beteiligungsquote) aufgedeckt.

	HGB	IFRS
<b>Goodwill</b>	<p><b>§§ 301 Abs. 3, 309 Abs. 1</b>            Ansatz des Goodwill und Abschreibung über die planmäßige Nutzungsdauer            Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung bei voraussichtlich dauernder Wertminderung            Wertaufholungsverbot</p>	<p><b>IFRS 3, IAS 36</b>            Ansatz des Goodwill, keine planmäßige Abschreibung des Goodwill            Wahlweise Ansatz des full Goodwill (Goodwill entfällt auch auf Minderheitsgesellschafter)            Durchführung eines jährlichen Wertminderungstests (impairment test):            Vergleich: Buchwert des TU (cash generating unit) mit dem erzielbaren Betrag (recoverable amount)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Buchwert &lt; erzielbarer Betrag: keine Abschreibung</li> <li>▪ Buchwert &gt; erzielbarer Betrag: zunächst Abschreibung Goodwill, dann Abschreibung von identifizierbaren Vermögenswerten</li> </ul> <p>Wertaufholungsverbot</p>
<b>Negativer Unterschiedsbetrag (Badwill)</b>	<p><b>§ 309 Abs. 2</b>            Eng an den Ursachen des Badwills orientierte Auflösung des negativen Unterschiedsbetrags.</p>	<p><b>IFRS 3</b>            Die Kosten des Zusammenschlusses oder der beizulegenden Zeitwerte der abgrenzbaren Vermögenswerte und Schulden sind zunächst zu überprüfen; ein danach noch verbleibender negativer Unterschiedsbetrag ist ertragswirksam zu vereinnahmen.</p>

Abbildung 3: Unterschiede in der Kapitalkonsolidierung nach HGB und IFRS (In Anlehnung an: Baetge, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen; Thiele, Stefan: Konzernbilanzen. 9. Auflage Düsseldorf, IDW Verlag GmbH, 2011, S. 226).

### 5.3. Quotenkonsolidierung

Während Tochterunternehmen voll zu konsolidieren sind, sieht § 310 HGB für Unternehmen, die gemeinsam mit einem nicht zum Konzern gehörenden Unternehmen geführt werden, ein Wahlrecht zur anteiligen (quotalen) Einbeziehung in den Konzernabschluss vor (Quotenkonsolidierung). Alternativ kann die Equity-Methode gewählt werden. Das Vorgehen entspricht dem der Vollkonsolidierung, nur dass die Übernahme der Vermögensgegenstände und Schulden in die Summenbilanz in der Höhe der jeweiligen Beteiligungsquote durchgeführt wird.

Die bei der Quotenkonsolidierung vorzunehmende theoretische Teilung des Gemeinschaftsunternehmens widerspricht der tatsächlichen Rechtslage. So sind beispielsweise die im Konzernabschluss dargestellten Vermögensgegenstände nicht allein durch den Konzern verwertbar. Die rechnerischen Teile der Vermögensgegenstände entsprechen nicht den tatsächlich verwertbaren (oder erzielbaren) Werten.

Die **Quotenkonsolidierung nach IFRS** ist in IAS 31 geregelt. Im Ergebnis stimmen die Regelungen nach HGB und IFRS überein. Positiv sind die nach IAS 31 detaillierter zu machenden Anhangsangaben hervorzuheben.

#### 5.4. Equity-Methode

Wird von einem in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ein maßgeblicher Einfluss (entspricht laut Gesetz einem Stimmrechtsanteil  $\geq 20\%$ , § 311 Abs. 1 Satz 2 HGB) auf die Geschäfts- und Finanzpolitik eines nicht einbezogenen Unternehmens, an dem das Unternehmen nach § 271 Abs. 1 HGB (assoziiertes Unternehmen) beteiligt ist, ausgeübt, so ist diese Beteiligung in der Konzernbilanz unter einem besonderen Posten mit entsprechender Bezeichnung auszuweisen. Diese assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, bei denen nicht vom Wahlrecht des § 310 HGB Gebrauch gemacht wird, werden nach der Equity-Methode ausgewiesen. Hierbei werden die Aktiv- und Passivpositionen des assoziierten Unternehmens nicht in die Konzernbilanz übernommen. Der Buchwert der Beteiligung orientiert sich am anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens und kann nach dem Ansatz zu Anschaffungskosten der Beteiligung bei der erstmaligen Anwendung der Equity-Methode in späteren Jahren auch darüber hinausgehen. Der Unterschiedsbetrag ist in den folgenden Geschäftsjahren entsprechend den anteiligen Eigenkapitalveränderungen zu erhöhen (oder zu vermindern) und auszuweisen. Der Equity-Wert wird nach der **Buchwertmethode** ermittelt. Die nach § 312 Abs. 1 Nr. 2 HGB a. F. alternativ anzuwendende Kapitalanteilmethode wurde durch das BilMoG abgeschafft.

Im Unterschied zum HGB ist nach IFRS die **Neubewertungsmethode** anzuwenden (IAS 28). Den Anschaffungskosten ist der Anteil am neu bewerteten Eigenkapital gegenüber zu stellen. Ein passiver Unterschiedsbetrag ist erfolgswirksam zu erfassen und führt zu einer Aufstockung des Equity-Werts.

#### 5.5. Schuldenkonsolidierung

Während die Kapitalkonsolidierung gewährleistet, dass keine internen Eigenkapital- und Beteiligungsbeziehungen im Konzernabschluss abgebildet werden, wird durch die Schuldenkonsolidierung erreicht, dass die Konzernbilanz frei von internen Schuldenbeziehungen sowie sämtlichen Konsequenzen aus diesen Schuldenbeziehungen ist. Grundsätzlich sind deshalb die Beträge von konzerninternen Forderungen und Verbindlichkeiten gegeneinander aufzurechnen, um die Schuldendeckungsfähigkeit des Konzerns besser darzustellen.



### **5.5.1. Aufrechnungsdifferenzen**

Bei der Schuldenkonsolidierung können sich aufgrund von Ansatz und Bewertungsvorschriften Ansprüche und Verpflichtungen in unterschiedlicher Höhe gegenüberstehen. Mögliche Gründe dafür können sein:

- Rückstellungen: ungewisse Verbindlichkeiten sind bilanzierungspflichtig, ungewisse Forderungen nicht,
- Niederstwertvorschriften für Forderungen und Höchstwertvorschriften für Verbindlichkeiten,
- Kreditgewährung mit Disagio: die Verbindlichkeit mit Auszahlungs-Disagio ist zum Rückzahlungsbetrag auszuweisen, die Forderung zum Nennbetrag (ohne Disagio),
- Währungsumrechnungen.

### **5.5.2. Verzicht auf Schuldenkonsolidierung**

Nach § 303 Abs. 2 HGB darf auf die Schuldenkonsolidierung verzichtet werden, wenn die „wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.“

### **5.5.3. Schuldenkonsolidierung nach IFRS**

Bei der Schuldenkonsolidierung ergeben sich bei Anwendung der IFRS in aller Regel keine Abweichungen zur Vorgehensweise nach HGB.

Allerdings bleibt zu beachten, dass im Unterschied zur deutschen Regelung auch Eventualgewinne im Anhang (notes) anzugeben sind. Solche ungewissen Erfolge sind ggf. in die Schuldenkonsolidierung einzubeziehen und zu eliminieren.

### **5.6. Zwischenergebniseliminierung**

Mit der Zwischenergebniseliminierung wird sichergestellt, dass die Vermögensgegenstände zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus Sicht des Konzerns angesetzt werden. Sie bildet damit nach der Kapital- und der Schuldenkonsolidierung einen weiteren Schritt zur Eliminierung konzerninterner Transaktionen.

Ist es zwischen den in den Konzern voll einbezogenen Unternehmen zur Lieferung von Waren oder Anlagevermögen gekommen, das bis zum Jahresende noch nicht an Konzernfremde weiterverkauft worden ist, wird eine Zwischenergebniseliminierung erforderlich. Dabei wird der vom Verkäufer erzielte Gewinn, der jetzt in den erworbenen Vermögensgegenständen auf der Käuferseite bilanziert ist, heraus ge-

rechnet. Der Konzern könnte sonst durch interne Verkäufe seine Vermögensgegenstände künstlich aufblähen und Gewinne darstellen, die nicht tatsächlich am Markt realisiert worden sind.

#### **Beispiel**

Unternehmen A und B sind Teil eines Konzerns. A liefert an B eine Maschine, deren Herstellung 100 gekostet hat (entspricht Bewertung im Vorratsvermögen). Der Kaufpreis beträgt 120. Aus Konzernsicht wurden die Aktiva aufgewertet und der Gewinn erhöht. Beides ist gegeneinander zu eliminieren.

Bei Verkäufen mit Verlust gilt dies analog. Positive und negative Erfolgsbeiträge, die durch Geschäfte konzerninterner Unternehmen erzielt wurden, sind nach § 304 HGB aus dem Konzernabschluss zu eliminieren.

Die Berichtigung der Konzern-GuV um die korrespondierenden Aufwendungen und Erträge aus konzerninternen Transaktionen geschieht dagegen bei der Aufwands- und Ertragskonsolidierung nach § 305 HGB.

#### **5.6.1. Verzicht auf Zwischenergebniseliminierung**

Nach § 304 Abs. 2 HGB ist der Konzern von der Zwischenergebniseliminierung im Abschluss befreit, wenn diese nur eine untergeordnete Rolle spielen würde.

#### **5.6.2. Die Zwischenergebniseliminierung nach IFRS**

Bei der Zwischenergebniseliminierung nach IFRS ergeben sich zum HGB Abschluss im Ergebnis keine nennenswerten Abweichungen.

#### **5.7. Aufwands- und Ertragskonsolidierung**

Alle bisher dargestellten Konsolidierungsmaßnahmen betreffen die Bilanz. Für die Aufstellung der Konzern-GuV haben entsprechende Aufrechnungen zu erfolgen, damit die Ertragslage nicht verzerrt dargestellt wird. Grundsätzlich vollzieht sich die Konsolidierung der Konzern-GuV nach dem gleichen Muster wie bei der Konzernbilanz.

Im ersten Schritt werden die ursprünglichen einzelnen Gewinn- und Verlustrechnungen (GuV) der einzubeziehenden Unternehmen vereinheitlicht. Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit von Ansatz und Bewertung müssen dazu die GuV der beteiligten Unternehmen in die Form der angestrebten Konzern-GuV gebracht werden, je nachdem ob das Umsatz- oder das Gesamtkostenverfahren angewandt wird.

In einem zweiten Schritt wird dann die Summen-GuV erstellt, um dann im dritten Schritt die eigentliche Konsolidierung der GuV, die Verrechnung der konzerninternen Aufwendungen und Erträge, vornehmen zu können. Mit diesem Schritt wird die Konzern-GuV von allen Erfolgskomponenten befreit, die allein aus konzerninternen Ge-

schäften resultieren; d. h., Erträge aus konzerninternen Geschäften und Aufwendungen (z. B. bedingt durch Materialaufwand oder bezogene Leistungen) werden so gegeneinander aufgerechnet.

#### **Beispiel**

Die Konzernholding erbringt Dienstleistungen für verschiedene Tochterunternehmen (z. B. zentrale Rechtsabteilung, Treasury). Hierfür wird eine Umlage in Rechnung gestellt. Im Einzelabschluss der Holding handelt es sich um Erträge, bei den Tochterunternehmen um Aufwendungen. Aus Konzernsicht haben keine Transaktionen mit fremden Dritten stattgefunden. Die konzerninternen Aufwendungen und Erträge sind zu eliminieren.

### **Aufwands- und Ertragskonsolidierung nach IFRS**

Die Aufwands- und Ertragskonsolidierung wird durch IAS 27.20 bis 27.21 insofern geregelt, dass Aufwendungen und Erträge aus Geschäften zwischen Konzernunternehmen sowie konzerninterne Dividendenzahlungen oder sonstige Gewinnvereinbarungen vollständig eliminiert werden müssen. Nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit (materiality) darf sie unterbleiben, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist. Im Ergebnis gibt es keine wesentlichen Unterschiede zum HGB.

### **5.8. Latente Steuern im Konzernabschluss**

Die Bilanzierung latenter Steuern im Konzernabschluss basiert im Handelsrecht auf zwei gesetzlichen Vorschriften, und zwar §§ 274 und 306 HGB.

Die Steuerbilanz ist der Ausgangspunkt für die Ermittlung des tatsächlichen Steueraufwands. Die Ursache für den Ansatz latenter Steuern liegt in bestehenden Diskrepanzen zwischen dem Handelsrecht und dem Steuerrecht. Diese haben sich mit der Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit im Rahmen des BilMoG weiter erhöht. Bedingt durch unterschiedliche Bilanzierungsregeln sowie die unterschiedliche Nutzung von Wahlrechten, kann die Steuerbilanz vom Jahresabschluss bzw. vom Konzernabschluss abweichen. Latente Steuern können auf mehreren Ebenen entstehen:

- latente Steuern aus dem Jahresabschluss (HB I),
- latente Steuern aus der Aufstellung der HB II,
- latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen.

Seit dem BilMoG beruht die Ermittlung latenter Steuern auf dem **Temporary-Konzept**. Dieses Konzept, welches ebenfalls dem Ansatz latenter Steuern nach IFRS zugrunde liegt, basiert auf temporären Differenzen in den Bilanzansätzen. Es wird grundsätzlich jeder Vermögensgegenstand bzw. jede Schuld in der Handelsbilanz mit dem nach den steuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Wertansatz in der Steuerbilanz verglichen.

Dabei zeigen aktive latente Steuern eine zeitlich befristete Steuerforderung und passive latente Steuern eine zeitlich befristete Steuerverbindlichkeit des Konzerns. Die bilanzorientierte Betrachtungsweise zielt darauf ab, einen richtigen Ausweis der Steuererstattungsansprüche und -verbindlichkeiten, also der Vermögensgegenstände und Schulden mit steuerlichem Bezug, zum Bilanzstichtag zu erreichen.

### 5.8.1. Latente Steuern nach HGB

Im Konzernabschluss nach HGB müssen latente Steuern ausgewiesen sein, die aus den Jahresabschlüssen resultieren oder die im Rahmen der Erstellung des Konzernabschlusses auftreten (§ 306 HGB).

Die Bildung latenter Steuern für den **Jahresabschluss** regelt § 274 HGB. Auf dieser Ebene ergeben sich Steuerlatenzen aus Differenzen zwischen Handelsbilanz und der Steuerbilanz.

Bei der Entwicklung der **HB II** aus dem originären Jahresabschluss des TU können sich Differenzen zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz durch die Anpassung der HB I an die konzerneinheitlichen Ansatz- und Bewertungsregeln in der HB II erhöhen oder vermindern. Diese erwachsen auch aus der Aufstellung von Zwischenabschlüssen bei der „Anpassung“ der Stichtage und aus der Währungsumrechnung.

Nachdem aus den endgültigen HB II die Summenbilanz ermittelt worden ist, können bei der eigentlichen **Konsolidierung** weitere zeitliche Ergebnisunterschiede zwischen den HB II und der Konzernbilanz auftreten. Diese betreffen die Kapital-, die Schulden-, die Zwischenergebnis-, die Quotenkonsolidierung und die Anwendung der Equity-Methode.

Die **Bewertung** der latenten Steuern erfolgt grundsätzlich mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen auf Ebene der einzelnen Konzernunternehmen. Vereinfachend ist auch die Verwendung konzerneinheitlicher Steuersätze möglich.

Die latenten Steuern auf Konzernebene dürfen mit den latenten Steuern aus dem Jahresabschlüssen zusammengefasst werden (§ 306 Satz 6 HGB).

Grundsätzlich sind die ermittelten aktiven und passiven latenten Steuern zu saldieren, allerdings besteht ein Wahlrecht zum unsaldierten Ausweis (§ 306 Satz 2 HGB). Der Betrag einer sich ergebenden künftigen Steuerbelastung ist in der Bilanz in dem Posten „**Passive latente Steuern**“ und der Betrag einer sich ergebenden künftigen Steuerentlastung in dem Posten „**Aktive latente Steuern**“ auszuweisen.

Darüber hinaus sind die Aufwendungen und Erträge aus der Veränderung latenter Steuern in der Konzern-GuV unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ gesondert auszuweisen.

### 5.8.2. Latente Steuern in IFRS-Abschlüssen

Die Behandlung von latenten Steuern in IFRS Abschlüssen ist im IAS 12 „Ertragsteuern“ behandelt. Nach IAS 12.15 sind für alle zu versteuernde temporären Differenzen latente Steuerschulden anzusetzen (Ausnahmen sind in IAS 12.15 genannt). Temporäre Differenzen sind Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert eines Vermögenswerts (oder einer Schuld) in der Bilanz und seinem Wert in der Steuerbilanz. Ein latenter Steueranspruch ist nur in dem Maße zu bilanzieren, wie es wahrscheinlich ist, dass in Zukunft auch ein zu versteuerndes Einkommen vorliegt, gegen die Ansprüche gerechnet werden können (IAS 12.24).

Die Angaben zu latenten Steuern sind in IFRS-Abschlüssen wesentlich ausführlicher als in HGB-Abschlüssen. Eine Saldierung von aktiven und passiven latenten Steuern ist nur unter den in IAS 12.74 genannten engen Kriterien möglich. Die (ausführlichen) Darstellungspflichten sind in den IAS 12.71 bis IAS 12.88 niedergelegt.

### 5.9. Literaturtipps

**Baetge**, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen; Thiele, Stefan: **Konzernbilanzen**. 9. Auflage Düsseldorf, IDW Verlag GmbH, 2011, S. 173 bis 363.

Küting, Karlheinz; Weber, Claus-Peter: Der Konzernabschluss – Praxis der Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS, 12. Auflage Stuttgart, Schäffer Poeschel Verlag, 2010.

Petersen, Karl; Zwirner, Christian: Konzernrechnungslegung nach HGB – inklusive BilMoG. 1. Auflage Weinheim, WILEY-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA, 2009.

**Wöhe**, Günter; Döring, Ulrich: **Einführung** in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. 24. Auflage München, Verlag Franz Vahlen GmbH, 2010, S. 878 bis 890.