

Prof. Dr. Peter Lorson, Rostock / Dr. Jörg Poller, Berlin

# Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2015: Steuerliche Überleitungsrechnung nach IAS 12

– Ergänzung zur Fallstudienreihe in KoR 03/2015-12/2015 –

**Prof. Dr. Peter Lorson** ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine BWL: Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock sowie Director im dortigen Center for Accounting and Auditing (CAA). **Dr. Jörg Poller** ist bei der Zalando SE als Manager Accounting – Group Reporting tätig.

**Kontakt:** autor@kor-ifs.de

In Ergänzung der in 2015 veröffentlichten Fallstudienreihe zur Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2015 spannt diese Fallstudie den inhaltlichen Bogen von den theoretischen Grundlagen der steuerlichen Überleitungsrechnung über die Erläuterung der wesentlichen Überleitungstatbestände bis zur Herleitung der steuerlichen Überleitungsrechnung am Fallbeispiel des Schiffbau-Konzerns. Eine Prozessdarstellung verdeutlicht, dass für die Herleitung der steuerlichen Überleitungsrechnung einerseits ein hohes abteilungsübergreifendes Fachwissen notwendig ist und dass andererseits ein hoher Abstimmungsbedarf besteht.

## I. Einleitung

Im Jahr 2015 haben die Verfasser (mit Ko-Autoren) eine neunteilige Fallstudie zur „Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2015“ in der vorliegenden Zeitschrift veröffentlicht.<sup>1</sup> Hierfür wurde ihnen am 15.04.2016 der Controlling-Ehrenpreis des BVBC in Bonn verliehen. Im Zuge der lebhaften Diskussion über den Festvortrag erging die – hiermit befolgte – Anregung, die Fallstudie durch die Ergänzung einer steuerlichen Überleitungsrechnung als Teil der Berichterstattung über latente Steuern abzurunden.<sup>2</sup>

Die Fallstudienreihe richtet sich grds. an Studierende, Ersteller, Abschlussprüfer oder Finanzanalysten und stellt das Arbeiten mit den IFRS-Texten in den Vordergrund. Sie beginnt mit den Grundlagen der IFRS und entwickelt aus den Einzelabschlüssen nach HGB (und US-GAAP) der dem Schiffbau-Konzern angehörenden Gesellschaften auf buchhalterischem Weg insb. die Rechenwerke des IFRS-Konzernabschlusses. In deren Systematik ergänzt die vorliegende Fallstudie den siebten Teil „Ausgewählte Anhangangaben und Eigenkapitalveränderungsrechnung“.<sup>3</sup>

Nachfolgend werden zunächst die Grundlagen gelegt (Zwecke einer steuerlichen Überleitung und Normen; unter Abschn. II.), bevor letztlich auf wesentliche Überleitungspositionen in der Praxis eingegangen wird (unter Abschn. III.). Anknüpfend an diese theoretischen Überlegungen wird unter Abschn. IV. die Aufgabenstellung präzisiert und deren Lösung erarbeitet. Der Beitrag endet mit Schlussbetrachtungen (unter Abschn. V. und VI.). Diese beinhalten Ausführungen zu einem möglichen Prozess sowie eine Zusammenfassung.

<sup>1</sup> Vgl. Lorson u.a., KoR 3-12/2015.

<sup>2</sup> Vgl. Hillmer, KoR 2016 S. 260.

<sup>3</sup> Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 497 ff.

## II. Grundlagen der steuerlichen Überleitungsrechnung

### 1. Zweck der steuerlichen Überleitungsrechnung

Das IASB bezweckt mit dem Erlass von IFRS-Standards und Interpretationen die Bereitstellung von entscheidungsnützlichen Informationen für die primären Adressaten von IFRS-Abschlüssen. Die derzeitigen und potenziellen Investoren (und die Kreditgeber) sollen befähigt werden, die Auswirkungen ihrer wirtschaftlichen Entscheidungen (z.B. Erwerb von Unternehmensanteilen, Unternehmensanleihen, Kreditvergabe) beurteilen zu können (CF.OB2). Hierzu gilt es, Höhe, Zeitpunkt und die Unsicherheit künftiger Netto-Einzahlungsüberschüsse des Unternehmens einschätzen zu können (CF.OB3).

In der Praxis hängen diese Rückflüsse wesentlich von den steuerlichen Belastungen des Unternehmens bzw. des Investments ab. Dabei kommt es regelmäßig zu Unterschieden zwischen der Höhe des Periodenerfolgs nach IFRS vor Steuern vom Einkommen und Ertrag (Earnings before Taxes (EBT)) und der individuellen steuerlichen Bemessungsgrundlage (dem – nach nationalem Steuerrecht zu ermittelnden – steuerpflichtigen Gewinn). Deshalb reicht es zur Abschätzung von Nachsteuerergebnissen nicht aus, im IFRS-Abschluss Informationen über das IFRS-Ergebnis vor Steuern, die effektiven Ertragsteuern und den nationalen Ertragsteuersatz (NES) auszuweisen. Hiermit kann ein Abschlussadressat nur einen erwarteten Ertragsteueraufwand berechnen (künftiges EBT × NES), der regelmäßig vom tatsächlichen Steueraufwand (vereinfachend: „Steuerbilanzgewinn“ × NES) abweichen wird.

Aus diesem Grund sollen IFRS-Anwender in ihren Abschlüssen die Gründe für die bestehenden Unterschiede zwischen dem erwarteten Steueraufwand (aus Sicht des Investors) und dem tatsächlichen (effektiven) Ertragsteueraufwand aufzeigen. Hierzu gilt es, im IFRS-Abschluss eine (steuerliche) Überleitungsrechnung vom erwarteten zum effektiven Ertragsteueraufwand darzustellen und zu erläutern.<sup>4</sup>

### 2. Normative Grundlagen der steuerlichen Überleitungsrechnung

#### a) Erstellungspflicht

IAS 12 enthält zunächst Regelungen zum Ansatz (gem. dem Temporary-Konzept), zur Bewertung (z.B. mit dem künftigen Ertragsteuersatz im Zeitpunkt der Umkehrung der Differenzen – sofern bekannt bzw. substantially enacted – auf undiscontierter Basis) sowie zum Ausweis von latenten Steuern (als langfristige Vermögenswerte oder Schulden) und effektiven Steuern im Abschluss nach IFRS. Diese wurden im bisherigen Verlauf der Fallstudie bereits benannt und angewandt.

<sup>4</sup> Vgl. ausführlich zum Zweck der steuerlichen Überleitungsrechnung aus agency-theoretischer Sicht: Schlarmann, in: Marx/Löffler (Hrsg.), Steuerliche Überleitungsrechnung und Konzernsteuerquote in der ökonomischen Analyse, Bd. 5, 2011, S. 144 ff.

Ausgeblendet blieben bisher die umfangreichen Angabepflichten zu Ertragsteuern (vgl. IAS 12.79 ff.) wie zur Differenzierung der „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ in laufende und latente Steuern (IAS 12.80 (a) und (c)) und zu einer analogen Aufspaltung aller eigenkapitalwirksamen Ertragsteuerbuchungen (IAS 12.81 (a) und (ab)). Zudem hat ein IFRS-Anwender die Hauptbestandteile der erfassten Ertragsteuern anzugeben (IAS 12.80). Hierzu ist es üblich, bilanzpostenweise die unsaldierten Beträge der aktiven und passiven latenten Steuern darzustellen. Überdies besteht die Pflicht zur Aufstellung einer steuerlichen Überleitungsrechnung (IAS 12.81 (c)). Darin ist eine Erläuterung der Beziehung zwischen Steueraufwand (Steuerertrag) und dem IFRS-Ergebnis vor Steuern vorzunehmen. Hierbei wird ein Wahlrecht zwischen der Darstellung in absoluten (Nominal)Beträgen (IAS 12.81 (c) (i)) oder in Prozentangaben gewährt (IAS 12.81 (c) (ii)).

Obschon es durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) zu einer deutlichen Annäherung der handelsrechtlichen Vorschriften zur Bilanzierung und Bewertung latenter Steuern an die IFRS gekommen ist, sind vorliegende handelsrechtliche Einzelabschlüsse zur Befolgung der IFRS-Vorschriften nur bedingt hilfreich. So müssen große KapGes. in ihrem Einzelabschluss gem. § 285 Nr. 29 HGB angeben, „auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist.“<sup>5</sup> Ob hieraus eine direkte Pflicht zur Angabe einer steuerlichen Überleitungsrechnung herzuleiten ist, ist jedoch im Schrifttum<sup>6</sup> umstritten und wird mehrheitlich – unbeschadet der Bestimmung in den Deutschen Rechnungslegungs-Standards (DRS) – verneint. Nach DRS 18.67 ist im HGB-Konzernabschluss in einer steuerlichen Überleitungsrechnung der Zusammenhang zwischen dem erwarteten Steueraufwand/-ertrag und dem ausgewiesenen Steueraufwand/-ertrag anzugeben. Dies wird gleichermaßen für den handelsrechtlichen Einzelabschluss empfohlen (DRS 18.7).<sup>7</sup> Dabei ist zu beachten, dass der Anwendungsbereich der DRS im handelsrechtlichen Konzernabschluss liegt und deren Befolgung nur bedeutet, dass die Konzern-GoB vermutlich beachtet worden sind. Vor diesem Hintergrund wird hier angenommen, dass die steuerliche Überleitungsrechnung im Konzernabschluss nach IFRS nicht als Modifikation der handelsrechtlichen Angaben im Einzelabschluss des Mutterunternehmens erfolgen kann, sondern grundlegend eigenständig aufgesetzt werden muss.

#### b) Bestandteile einer steuerlichen Überleitungsrechnung

IAS 12 enthält keine expliziten Bestimmungen, wie tief die steuerliche Überleitungsrechnung mindestens zu gliedern ist. Jedoch werden exemplarisch Tatbestände aufgezeigt, die i.d.R. zu Überleitungseffekten führen. Gem. IAS 12.84 kann die Beziehung zwischen dem Steueraufwand (bzw. -ertrag) und dem bilanziellen Ergebnis vor Steuern durch steuerfreie Erträge, nicht abzugsfähigen Aufwand sowie durch die Auswirkungen steuerlicher Verluste und ausländischer Steuersätze beeinflusst werden. Darüber hinaus werden das Aggregationsniveau der einzelnen Positionen und die Höhe einer etwaigen Position „Sonstiges“ nicht definiert.<sup>8</sup> Diese Festlegungen sind daher in Übereinstimmung mit den allgemeinen Ausweisgrundsätzen in IAS 1 vorzunehmen.<sup>9</sup>

5 Die entsprechende Regelung für den HGB-Konzernabschluss beinhaltet § 314 Abs. 1 Nr. 21 HGB.

6 Vgl. stellvertretend Kirsch, BRZ 2010 S. 35 f.; Emig/Walter, DStR 2011 S. 488; Pöller, BRZ 2009 S. 494.

7 Vgl. hierzu insb. Emig/Walter, DStR 2011 S. 488, sowie Kirsch, BRZ 2010 S. 35 ff.

8 Vgl. auch Meyer, DStR 2013 S. 2355.

9 Vgl. hierzu Lorson u.a., KoR 2015 S. 171 ff.

#### c) Zur Konzernsteuerquote

Eine zentrale Determinante der von Abschlussadressaten erwarteten Auswirkungen von Ertragsteuern auf das IFRS-Ergebnis bildet die im Abschluss anzugebende Konzernsteuerquote. Ihr kommt auch im Kontext der steuerlichen Überleitungsrechnung eine besondere Rolle zu, da sie „die Höhe der Ausgangsbasis, das erwartete Steuerergebnis, und damit die Höhe einer Überleitungs-differenz entscheidend mitbestimmt.“<sup>10</sup>

IAS 12.85 räumt zwei Alternativen für die verwendete (und extern kommunizierte) Konzernsteuerquote ein. Zum einen kann die Konzernsteuerquote mittels des sog. Homebased-Ansatzes ermittelt werden, d.h. der maßgebliche Konzernsteuersatz entspricht dem regulären Steuersatz des Konzernmutterunternehmens (IAS 12.81 (c) (i)). Alternativ besteht die Möglichkeit, einen durchschnittlichen Ertragsteuersatz zu nutzen, welcher bereits Steuersatzdifferenzen unterschiedlicher (in den Konzernabschluss einbezogener Unternehmen als) Besteuerungssubjekte berücksichtigt (IAS 12.81 (c) (ii)). Die Entscheidung für eine der Alternativen ist danach zu treffen, welche Konzernsteuerquote aus Adressatensicht informativer ist.

Im Kontext der steuerlichen Überleitungsrechnung ist u.E. regelmäßig der Homebased-Ansatz vorzuziehen. Dieser vermeidet den mit Verwendung eines gewichteten Durchschnittsteuersatzes einhergehenden Informationsverlust über die wesentlichen Treiber der Auswirkungen von Ertragsteuern auf das IFRS-Ergebnis des Konzerns. Unter der Voraussetzung, dass der nationale Ertragsteuersatz über dem Durchschnittsteuersatz liegt, würde die aufzuzeigende Differenz zwischen erwartetem und tatsächlichem Steuersatz bzw. Ertragsteuerbetrag im Vergleich zum Homebased-Ansatz wesentlich geringer ausfallen.<sup>11</sup>

### III. Zur steuerlichen Überleitungsnotwendigkeit

#### 1. Gründe für Überleitungspositionen

Latente Steuern werden auf der Basis von temporären Differenzen gebildet, die sich zukünftig umkehren bzw. umkehren könnten (IAS 12.5). Diese haben bereits Eingang in den aufgestellten IFRS-Konzernabschluss gefunden. Demgegenüber können auch permanente Differenzen zwischen dem Gewinn vor Steuern nach IFRS und dem zu versteuernden Einkommen vorliegen, deren zukünftige Umkehrung ausgeschlossen ist. Für diese Differenzen dürfen gem. IAS 12.15 f. bzw. IAS 12.24 f. keine latenten Steuern gebildet werden. Daher repräsentieren permanente Differenzen einen Sachverhalt, der in der steuerlichen Überleitungsrechnung zu erläutern ist. Gründe für weitere Überleitungspositionen bilden insb.

- Steuersatzdifferenzen,
- Steuersatzänderungen,
- die Wertberichtigung aktiver latenter Steuern,
- der Nichtansatz aktiver latenter Steuern sowie
- aperiodische Steueraufwendungen.

Diese fünf Überleitungspositionen treten in der Praxis regelmäßig auf und werden nachfolgend erläutert. Zudem wird auf besondere Sachverhalte, wie aktienbasierte Vergütungsprogramme, einzugehen sein.

10 Schlarmann, a.a.O. (Fn. 4), S. 71.

11 Vgl. hierzu ausführlich Schlarmann, a.a.O. (Fn. 4), S. 71 f.

## 2. Wesentliche Überleitungspositionen

### a) Nicht abzugsfähige Aufwendungen

Im IFRS-Abschluss erfasste Aufwendungen, die steuerlich nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, bilden ein Beispiel für permanente Differenzen. Diese bewirken, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage das IFRS-Ergebnis übersteigt. Die hierauf anteilig entfallenden Ertragsteuern sind in dem auf der Basis des IFRS-Ergebnisses erwarteten Steueraufwand nicht enthalten. Sie führen also zu einem höheren tatsächlichen Steueraufwand (bzw. einer höheren Steuerquote) und sind daher in einer gesonderten Überleitungsposition auszuweisen.

Typische Beispiele in Deutschland sind anteilige Abzüge i.S.v. § 3c EStG, nicht abzugsfähige Zinsaufwendungen (§ 4h EStG) sowie nicht abzugsfähige Betriebsausgaben i.S.v. § 4 Abs. 5 EStG und § 10 KStG. Darüber hinaus führen §§ 8b Abs. 3 und 10 KStG sowie die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen i.S.v. §§ 8 und 9 GewStG zu Differenzen zwischen dem IFRS-EBT und dem zu versteuernden Ergebnis.

### b) Sonstige steuerfreie Erträge

Das Pendant zu den Aufwendungen, die steuerlich nicht einkommensmindernd geltend gemacht werden können, sind steuerfreie Einkommensbestandteile. Sie führen spiegelbildlich zu den bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben zu einer geringeren steuerlichen Bemessungsgrundlage mit der Maßgabe eines geringeren tatsächlichen Steueraufwands und einer geringeren Steuerquote. Sofern wesentlich, sind auch die steuerfreien Erträge in der steuerlichen Überleitungsrechnung als gesonderter Posten darzustellen.

Beispiele in Deutschland bilden neben steuerfreien Investitionszulagen insb. Beteiligungserträge sowie Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. gem. § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG, soweit sie gem. § 8b Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 KStG von der Besteuerung freigestellt sind.<sup>12</sup>

### c) Aperiodische Effekte

I.d.R. werden in einer Position „aperiodische Effekte“ Steueraufwendungen aus Vorperioden gezeigt. Dies kann dann der Fall sein, wenn z.B. durch eine steuerliche Betriebsprüfung Steuerbilanzen der Vorjahre korrigiert werden und hiervon latente sowie tatsächliche Steuern nicht gleichermaßen (sich gegenseitig kompensierend) betroffen sind. In diesen Fällen müssen insb. die Auswirkungen auf die vorstehend geschilderten permanenten Differenzen (nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und steuerfreie Erträge) in der steuerlichen Überleitungsrechnung dargestellt werden.

### d) Steuersatzabweichung

Weichen die Ertragsteuersätze von in den Konzernabschluss einbezogenen (ausländischen) Tochterunternehmen von der Konzernsteuerquote ab, dann können der adressatenseitig erwartete und der effektive Ertragsteueraufwand nicht übereinstimmen. Sind etwa die Ertragsteuersätze im Ausland niedriger, dann erklärt dies einen niedrigeren Ertragsteueraufwand bzw. einen niedrigeren Ertragsteuersatz. Jedoch ist auch die umgekehrte Situation vorstellbar.

### e) Impairment auf Goodwill

Wird ein Unternehmenserwerb in der Form eines (fingierten) asset deals nach der Neubewertungs- oder Full-Goodwill-Methode abgebildet und verbleibt nach Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten ein aktiver Unterschiedsbetrag, so handelt es sich hierbei um einen derivativen Geschäfts- oder Firmenwert bzw. Goodwill. Hierfür dürfen gem. IAS 12.15 (a) keine latenten Steuern gebildet werden. Folgerichtig werden auch die Auswirkungen einer etwaigen außerplanmäßigen Abschreibung aufgrund eines Goodwill-Impairments gem. IAS 36.80 ff. so behandelt, dass sie nur das IFRS-Konzern-Ergebnis, nicht aber die steuerliche Bemessungsgrenze der Ertragsteuern reduzieren. Folglich ist der adressatenseitig erwartete Ertragsteueraufwand niedriger als der effektive. Ein Goodwill-Impairment erhöht also den Steueraufwand bzw. die Steuerquote in der Überleitungsrechnung.

### f) Anteilsbasierte Vergütungen

Erfolgsabhängige Vorstandsvergütungen in Form von Aktienoptionsprogrammen i.S.v. IFRS 2 können ebenfalls in der Überleitungsrechnung zu berücksichtigen sein. Sind die Aktienoptionsprogramme equity-settled und erfolgt die Verbuchung des Personalaufwands i.S.v. IFRS 2.7 gegen das Eigenkapital, kann bei einer etwaigen temporären Abweichung zwischen IFRS und Steuerrecht keine latente Steuer erfasst werden, da gem. der in IAS 12 verbindlich vorgeschriebenen Liability-Methode nur temporäre Unterschiede bei Vermögenswerten und Schulden in der IFRS- und Steuerbilanz zu erfassen sind. Die oben benannte Verbuchung begründet jedoch keine Unterschiede zwischen dem Ansatz und der Bewertung von Vermögenswerten und Schulden in den zu vergleichenden Bilanzen nach IFRS und Steuerrecht.

Jedoch weicht IAS 12.68 f. von der grundsätzlichen bilanziellen Bestimmung latenter Steuern ab und erlaubt, auf eine etwaige Differenz zwischen der erhaltenen und erfolgswirksam verbuchten Arbeitsleistung (IAS 12.68B) latente Steuern zu erfassen – dies jedoch nur dann, wenn es sich hierbei um eine temporäre Differenz handelt.

Im deutschen Steuerrecht (EStG) ist eine Übernahme der IFRS-Bilanzierungsrichtlinien für anteilsbasierte Vergütungen, welche equity-settled sind, nicht denkbar. Eine Reduzierung des Aufwands zugunsten der Kapitalrücklage ist nach Auffassung des BFH nicht mit dem Einlagetatbestand des deutschen Steuerrechts zu vereinbaren. So stellt die Ausgabe von Optionen allein einen Vermögensverlust der Altaktionäre dar. Durch die bedingte Kapitalerhöhung nehmen entsprechend die Aktionäre eine Verwässerung ihres Aktienwerts in Kauf. Einen nachteiligen Vermögenstransfer der Aktionäre in die Besteuerungsebene der Gesellschaft erlauben jedoch sowohl das aktienrechtliche als auch das ertragsteuerliche Trennungsprinzip nicht. Entsprechend sind in Deutschland Aktienoptionen in Form von bedingten Kapitalerhöhungen i.d.R. nicht steuerlich abzugsfähig, was zu einer permanenten Differenz und ebenfalls zu einem Überleitungstatbestand führt.<sup>13</sup>

12 Vgl. ausführlich Dahlke/Eitzen, DB 2003 S. 2241 f., sowie Herzog, in: FS Mellwig, 2007, S. 122 f.

13 Vgl. m.w.N. Binz/Sorg, BB 2002 S. 1276, sowie Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS-Kommentar, 12. Aufl. 2014, § 23 Rdn. 218 f.

**g) Ansatz aktiver latenter Steuern**

IAS 12 knüpft die Erfassung aktiver latenter Steuern im Abschluss nach IFRS an den Nachweis ihrer Werthaltigkeit. Dies zeigt sich insb. bei den Vorschriften zur Bildung aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge. Solche Verlustvorträge sind nur werthaltig, wenn sie in der Zukunft dazu genutzt werden können, eine positive steuerliche Bemessungsgrundlage zu reduzieren. Hier sieht IAS 12.35 eine hohe Ansatzbarriere für steuerlich ungenutzte Verluste dann vor, wenn das Unternehmen „in der näheren Vergangenheit eine Reihe von Verlusten oder ungenutzten temporären Differenzen“ aufweist (sog. Verlusthistorie). In diesen Fällen ist ggf. ein Ansatz nur in dem Maße möglich, in dem künftig zu versteuernde temporäre Differenzen (passive latente Steuern) vorliegen, wobei auch etwaige Mindestbesteuerungsvorschriften zu beachten sind. Ein höherer Ansatz wird gem. IAS 12.36 an den Nachweis substanzieller Hinweise auf ein zukünftig ausreichendes zu versteuerndes Einkommen zur Nutzung der Verlustvorträge – z.B. durch eine mehrjährige Steuerplanung – geknüpft.

Muss die Bildung aktiver latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge unterbleiben bzw. kann hierbei ein Ansatz lediglich in Höhe passiver Latenzen erfolgen, kann trotz eines negativen IFRS-EBTs ein Steueraufwand (insb. wegen der deutschen Mindestbesteuerung gem. § 10d EStG) oder ein Steuerergebnis von Null auszuweisen sein. Hierdurch weicht das adressatenseitig erwartete Steuerergebnis von dem tatsächlichen Steuerergebnis ab, weshalb ein entsprechender Posten in der steuerlichen Überleitungsrechnung zu zeigen ist. Zudem ergeben sich weitere Anhangangaben gem. IAS 12.35 i.V.m. IAS 12.82.<sup>14</sup>

Werden in künftigen Perioden wieder steuerliche Gewinne erwirtschaftet, können die steuerlichen Verlustvorträge einkommensteuermindernd genutzt werden. Wurden hierauf aber keine oder nur teilweise aktive latente Steuern angesetzt, kommt es zu temporären Differenzen.

**h) Ergebnis aus at-equity-bewerteten Finanzinvestitionen**

Anteile an assoziierten (i.S.v. IAS 28.3) oder gemeinschaftlich geführten Unternehmen (i.S.v. IFRS 11.16) werden im Konzernabschluss nach IFRS grds. at-equity bewertet. Hierdurch wird deren Periodenerfolg bzw. deren Eigenkapitalentwicklung zeitgleich (periodengerecht) im Einzelabschluss und im IFRS-Konzernabschluss erfasst. Demgegenüber entstehen der Dividendenanspruch des Mutterunternehmens und der damit verbundene steuerliche Ertrag jedoch erst zeitlich nachlaufend. Auf diesen temporär verschobenen Erfolgsausweis dürfen gem. IAS 12.38 i.V.m. IAS 12.42 latente Steuern nur dann abgegrenzt werden, wenn das Mutterunternehmen den zeitlichen Verlauf der Auflösung nicht beeinflussen kann und sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit auflösen wird (IAS 12.39 (a) und (b)). Hieraus resultiert eine unterschiedliche Behandlung von Anteilen an assoziierten und gemeinschaftlich geführten Unternehmen. Ein maßgeblicher Einfluss wird regelmäßig nicht ausreichend sein, um die Auflösung zu beeinflussen (IAS 12.42), während dies bei einem gemeinschaftlich beherrschten Unternehmen regelmäßig der Fall sein dürfte (IAS 12.43).

<sup>14</sup> Vgl. weitergehend zum restriktiven Ansatz aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge Zwirner, KoR 2010 S. 110 ff.; Loitz, WPg 2007 S. 778 ff.

Unterbleibt die Abgrenzung der latenten Steuern, nimmt das IFRS-EBT bei At-Equity-Bewertung (in Gewinnsituationen) zeitlich vor dem steuerlichen Ergebnis zu. Da nun das erwartete Steuerergebnis höher ist als das effektive, ist der tatsächliche Steuersatz kleiner als der erwartete. Folglich besteht hier – aber auch im umgekehrten Fall – ein Überleitungserfordernis.

Neben dieser von einem konkreten Steuerrecht abstrahierenden Betrachtung führt in Deutschland zudem § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG zu permanenten Differenzen, da 95% der Dividenden erträge steuerfrei sind und Verlustanteile nicht ausgeschüttet werden können. Daraus resultiert unmittelbar im Konzernabschluss (bei at-equity-bewerteten Finanzinvestitionen) die Notwendigkeit, hierfür einen Posten in der steuerlichen Überleitungsrechnung vorzusehen.

**i) Sonstige überzuleitende Sachverhalte**

In der praktischen Umsetzung sind nicht alle Differenzen erklärbar oder einzeln betrachtet wesentlich. Dies rechtfertigt es, für solche Differenzen – im Einklang mit IAS 8.8 – eine Auffangposition („Sonstiges“) auszuweisen. Indes darf der Posten „Sonstiges“ betragsmäßig nicht in unbeschränkter Höhe gebildet und zum weitgehenden Verzicht auf eine Analyse der Überleitungsursachen genutzt werden.<sup>15</sup>

Diese grundlegenden Betrachtungen sollen nun an einem praktischen Beispiel illustriert werden.

**IV. Herleitung der steuerlichen Überleitungsrechnung für die Schiffbau-AG****1. Aufgabenstellung****a) Ausgangslage**

Im Zentrum der Fallstudie steht die Schiffbau-AG mit Sitz in Rostock mit folgenden Größenmerkmalen in  $t_1$ : 300 Arbeitnehmer, Bilanzsumme von rd. 118 Mio. €, Umsatzerlöse (UE) i.H.v. 83,6 Mio. €. Die Anteile werden auf Antrag der Schiffbau-AG vom 01.01. $t_1$  an der Frankfurter Wertpapierbörse seit dem 30.09. $t_1$  gehandelt. Zudem besitzt die Schiffbau-AG zwei wesentliche Beteiligungen: ein 100%iges [BeltingBoat-Corp. (USA)] und ein 80%iges Tochterunternehmen [Anker-AG (Deutschland)]. Mithin ist die Schiffbau AG seit dem 01.01.  $t_1$  kapitalmarktorientiert und als Mutterunternehmen konzernrechnungslegungspflichtig. Sie muss also einen IFRS-Konzernabschluss aufstellen und veröffentlichen.

Im Zuge der Aufstellung des Konzernabschlusses gilt es nunmehr, die Angabepflichten gem. IAS 12.81 (c) zur steuerlichen Überleitungsrechnung zu erfüllen.

**b) Relevante Sachverhalte**

In ihrer Konzernbilanzrichtlinie hat die Schiffbau-AG folgende Festlegungen getroffen:

- Die Steuerquote des Konzerns soll der des Mutterunternehmens entsprechen und beträgt (fiktiv) 25%.
- Die steuerliche Überleitungsrechnung ist in T€ mit einer kaufmännisch gerundeten Nachkommastelle zu erstellen.
- Die Überleitungspositionen sind sowohl nominal als auch prozentual zu quantifizieren.
- Aus Wesentlichkeitserwägungen darf eine Position „Sonstiges“ max. i.H.v. 2% des aktuellen IFRS-EBT gebildet werden.

<sup>15</sup> Vgl. Meyer, DStR 2013 S. 2356; Emig/Walter, DStR 2011 S. 491 f.; Dahlke/Eitzen, DB 2003 S. 2243.

Weiterführend hat der Head of Taxes folgende Informationen zusammengetragen:

- Der Schiffbau-Konzern verfügt über gewerbe- und körperschaftsteuerliche Verlustvorträge i.H.v. 70 Mio. €. Diese sind einzig der Schiffbau-AG zuzurechnen. Die Verlustvorträge sind in dem schwierigen Marktumfeld des Schiffbausektors entstanden. Seit ihrer Entstehung herrscht bis zum Abschlussstichtag eine hohe Planungsunsicherheit gem. IAS 12.36, sodass der Nachweis der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern auf diese Verlustvorträge unverändert nicht erbracht werden kann.
  - Das zu versteuernde Einkommen und der Gewerbeertrag der Schiffbau-AG (als Einzelsteuersubjekt) vor Verlustnutzung betragen 50 Mio. €.
  - Das zu versteuernde Einkommen der Konzerngesellschaften beinhaltet nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (1,988 Mio. €) und steuerfreie Erträge (0,8 Mio. €).
  - Während des Geschäftsjahres  $t_1$  fand eine steuerliche Betriebsprüfung bei der Schiffbau-AG statt. Das Verfahren endete mit einer Steuererstattung i.H.v. 78.500 € aufgrund von im Vorjahr zu hoch angesetzten, nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben.
  - Der Beteiligungsbuchwert des assoziierten Unternehmens SPE-GmbH wurde i.H.v. 1.123,2 T€ erfolgswirksam at-equity bewertet. Latente Steuern wurden aus Wesentlichkeitsgründen nicht angesetzt.
  - Auf Konzernebene wurde ein Badwill im Zuge des Unternehmenserwerbs der Anker-AG i.H.v. 444.000 € erfasst.
  - Dem Topmanagement wurde eine anteilsbasierte Vergütung in Form von Aktienoptionen gewährt. Aus den IFRS-Einzelabschlüssen ist ersichtlich, dass Personalaufwendungen i.H.v. 3 Mio. € gegen das Eigenkapital gebucht wurden.
  - Das IFRS-EBT beträgt zum Bilanzstichtag 48.160.682,62 €.
- Aus diesen Angaben ist nun die steuerliche Überleitungsrechnung zu erstellen.

## 2. Ermittlung der Überleitungspositionen

### a) Ermittlung des erwarteten Konzernsteuerergebnisses

Lt. Aufgabenstellung beträgt das IFRS-EBT 48.160,7 T€. Daraus ergibt sich das folgende zu erwartende steuerliche IFRS-Ergebnis (+ = Steuerbelastung/- = Steuerentlastung):

Position		In T€
	IFRS-EBT	48.160,7
×	Konzernsteuersatz	25,0%
=	<b>Erwartetes Konzernsteuerergebnis (Steuerbelastung)</b>	<b>12.040,2</b>

### b) Permanente Differenzen

Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben sind permanente Differenzen. Die dahinterstehenden Aufwendungen haben das IFRS-EBT gemindert, jedoch nicht das zu versteuernde Einkommen. Folglich ist das zu versteuernde Einkommen größer als das IFRS-EBT und der tatsächliche Steueraufwand ist größer als der erwartete. Rechnerisch ergibt sich der Überleitungseffekt wie folgt:

Position		In T€
	Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	1.988,0
×	Konzernsteuersatz	25,0%
=	<b>Steuereffekt (Steuerbelastung)</b>	<b>497,0</b>

Steuerfreie Erträge führen zu permanenten Differenzen. Sie haben das IFRS-EBT erhöht, jedoch nicht das zu versteuernde Einkommen. Entsprechend ist das erwartete IFRS-Steuerergebnis höher als das tatsächliche. Der Überleitungseffekt ist wie folgt zu quantifizieren:

Position		In T€
	Steuerfreie Erträge	-800,0
×	Konzernsteuersatz	25,0%
=	<b>Steuereffekt (Steuerentlastung)</b>	<b>-200,0</b>

Auch die Bilanzierung der anteilsbasierten Vergütungen begründet permanente Differenzen. Sie haben das IFRS-EBT reduziert. Hingegen wurden die Aufwendungen nicht im zu versteuernden Einkommen berücksichtigt. Folgerichtig ist das zu versteuernde Einkommen größer als das IFRS-EBT. Mithin sind der tatsächliche Steueraufwand und die Steuerquote höher als adressaten-seitig erwartet. Die Überleitungsposition stellt sich wie folgt dar:

Position		In T€
	Anteilsbasierte Vergütung	3.000,0
×	Konzernsteuersatz	25,0%
=	<b>Steuereffekt (Steuerbelastung)</b>	<b>750,0</b>

### c) Nicht abgegrenzte temporäre Differenzen

Die Schiffbau-AG als Steuersubjekt hat im Geschäftsjahr 50 Mio. € als zu versteuerndes Einkommen vor Verlustnutzung erwirtschaftet. Aus den vergangenen Geschäftsjahren resultiert ein steuerlich nutzbarer Verlustvortrag, auf den jedoch aus Gründen der Werthaltigkeit gem. IAS 12.36 keine aktiven latenten Steuern gebildet wurden. Diese Verlustvorträge reduzieren im betrachteten Geschäftsjahr die Steuerbelastung. Allerdings unterliegt im deutschen Steuerrecht die Verlustnutzung der sog. Mindestbesteuerung (§ 10d EStG). Demnach ist eine Verlustverrechnung zunächst nur bis 1 Mio. € möglich. Ein diesen Betrag übersteigender steuerlicher Gewinn darf lediglich zu 60% mit den steuerlichen Verlusten aus Vorperioden verrechnet werden. Folglich führt (vereinfacht<sup>16</sup>) die folgende Berechnung zur tatsächlichen Steuerbelastung der Schiffbau-AG:

Position		In T€
	Vorläufig zu versteuerndes Einkommen	50.000,0
-	1 Mio. € Verlustnutzung (§ 10d Abs. 1 EStG)	1.000,0
=	<b>Zwischenergebnis</b>	<b>49.000,0</b>
×	60% Verlustnutzung (§ 10d Abs. 2 EStG)	(1-60%)
=	<b>Zu versteuerndes Einkommen nach Verlustnutzung</b>	<b>19.600,0</b>
×	Steuerquote	25,0%
=	<b>Tatsächliche Steuerbelastung der Schiffbau-AG</b>	<b>4.900,0</b>

Der tatsächlichen Steuerbelastung von 9,8% ist die erwartete Steuerbelastung von 25% gegenüberzustellen. Diese ergibt sich wie folgt:

Position		In T€
	Vorläufig zu versteuerndes Einkommen	50.000,0
×	Steuerquote	25,0%
=	<b>Erwartete Steuerbelastung</b>	<b>12.500,0</b>

<sup>16</sup> In Deutschland wäre zwischen gewerbesteuerlicher und körperschaftsteuerlicher Verlustnutzung zu differenzieren. Die Vorgehensweisen sind jedoch äquivalent.

Der steuerquotenreduzierende Überleitungseffekt (12,5 Mio. € – 4,9 Mio. € = 7,6 Mio. €) tritt nur auf, weil in den Vorjahren auf die Verlustvorträge – wegen hoher Planungsunsicherheit – keine aktiven latenten Steuern gebildet werden durften. Dies zeigt der nachfolgende Exkurs.

**d) Exkurs zu einem alternativen Szenario: Ansatz aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge**

Wäre der Ansatz von aktiven latenten Steuern auf die steuerlichen Verlustvorträge der Schiffbau-AG in den Vorjahren nicht unterblieben, hätten hiervon 7,6 Mio. € aufwandswirksam aufgelöst werden müssen:<sup>17</sup>

Position		In T€
	Erwartete Steuerbelastung	12.500,0
-	Tatsächliche Steuerbelastung der Schiffbau-AG	4.900,0
=	<b>Auflösungsbetrag der aktiven latenten Steuer auf Verlustvorträge</b>	<b>7.600,0</b>

Der Auflösungsbetrag würde die Steuerquote im Verhältnis zum zu versteuernden Einkommen von tatsächlich 9,8% auf 25% anheben.

**e) Konzernrechnungslegungsbedingte Effekte**

In Fallstudienteil 4 resultierte aus dem Erwerb der Anker-AG ein negativer Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung; dieser wurde erfolgswirksam erfasst und hat das Konzernergebnis positiv i.H.v. 444 T€ beeinflusst.<sup>18</sup> Diesem Betrag steht kein äquivalentes steuerliches Ergebnis gegenüber, da es sich um einen share deal handelte. Zudem wurden keine latenten Steuern abgegrenzt. Entsprechend ist eine Überleitungsposition zu ermitteln:

Position		In T€
	Badwill	-444,0
×	Konzernsteuersatz	25,0%
=	<b>Steuereffekt (Steuerverlastung)</b>	<b>-111,0</b>

Des Weiteren wurde im Fallstudienteil 6 eine At-Equity-Fortschreibung des assoziierten Unternehmens Fender-GmbH vorgenommen; das Finanzergebnis wurde aufgrund eines Impairments i.H.v. 1.123,2 T€ belastet.<sup>19</sup> Die Wertberichtigung des At-Equity-Buchwerts ist lediglich im IFRS-Konzernabschluss vorgenommen worden. Latente Steuern i.S.v. outside basis differences wurden nicht abgegrenzt. Entsprechend wurde das Konzernergebnis „unerwartet“ reduziert und es kommt folgerichtig zu einer Überleitungsposition:

Position		In T€
	At-Equity-Fortschreibungsbetrag	1.123,2
×	Konzernsteuersatz	25,0%
=	<b>Steuereffekt (Steuerbelastung)</b>	<b>280,8</b>

17 Alternativ und praxisrelevanter ist die Ermittlung des Auflösungsbetrags über den Bestand der Verlustvorträge. Der theoretische Ansatzbetrag aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge vor Verlustnutzung beträgt  $0,25 \times 70 \text{ Mio. €} = 17,5 \text{ Mio. €}$ . Der theoretische Ansatzbetrag nach Verlustnutzung beträgt  $0,25 \times (70 \text{ Mio. €} - 1 \text{ Mio. €} - (0,6 \times (50 \text{ Mio. €} - 1 \text{ Mio. €}))) = 9,9 \text{ Mio. €}$ . Entsprechend ergibt sich ein theoretischer Auflösungsbetrag i.H.v.  $17,5 \text{ Mio. €} - 9,9 \text{ Mio. €} = 7,6 \text{ Mio. €}$ .

18 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 325.

19 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 438.

**f) Aperiodische Effekte**

Die Schiffbau-AG hat im Geschäftsjahr eine Steuererstattung i.H.v. 78,5 T€ vereinnahmt. Diese beruht auf nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben, welche in der Vorperiode zu hoch ermittelt wurden. Da der aperiodische Effekt aus einer permanenten Differenz resultiert, stehen dem positiven Betrag keine aperiodischen latenten Steuern entgegen. Folgerichtig kommt es zu einer Überleitungsposition i.H.v. 78,5 T€.

Nummehr gilt es, die Überlegungen unter b), c), e), f) gem. den Vorgaben unter a) in eine steuerliche Überleitungsrechnung zu überführen.

**g) Gesamtergebnis**

Nach Maßgabe der hauseigenen Konzernbilanzrichtlinie sowie der Vorgaben gem. IAS 12 hat die Schiffbau-AG für das Geschäftsjahr  $t_1$  in ihren Konzernanhang grds. die in Tab. 1 dargestellte steuerliche Überleitungsrechnung aufzunehmen.

**Tab. 1: Steuerliche Überleitungsrechnung der Schiffbau-AG zum 31.12.t<sub>1</sub>**

	Nominaler Effekt in T€	Prozentualer Effekt
IFRS-Ergebnis	48.160,7	n/a
Konzernsteuersatz	25,00%	25,00%
Erwartetes Steuerergebnis	12.040,2	n/a
Permanente Differenzen zwischen IFRS-EBT und dem zu versteuerndem Einkommen		
- Steuereffekt aus nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben	497,0	1,03%
- Steuereffekt aus steuerfreien Erträgen	-200,0	-0,42%
- Steuereffekt aus anteilsbasierter Vergütung	750,0	1,56%
Nicht abgegrenzte temporäre Differenzen aufgrund fehlender Ansatzvoraussetzungen		
- Steuereffekt aus der Nutzung steuerlicher Verlustvorträge, auf die keine aktiven latenten Steuern gebildet wurden	-7.600,0	-15,78%
Konzernrechnungslegungsbedingte Effekte		
- Steuereffekt aus der erfolgswirksamen Erfassung eines negativen Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung	-111,0	-0,23%
- Steuereffekt aus At-Equity-Bewertung	280,8	0,58%
Aperiodische Effekte		
- Steuereffekt aus Steuerrück-erstattungen	-78,5	-0,16%
Tatsächliches Steuerergebnis	5.578,5	n/a
Effektiver Steuersatz	11,58%	11,58%

Vollständig IFRS-konform ist diese steuerliche Überleitungsrechnung nicht, weil sie – aus Vereinfachungsgründen – keine Vorjahresbeträge enthält. Auch wird die Möglichkeit zur Bildung eines Postens „Sonstiges“ i.H.v. rd. 963 T€ nicht genutzt.

Die prozentualen Effekte werden als Quotient aus nominalem Effekt und IFRS-EBT ermittelt, wie dies nachfolgend beispielhaft für die steuerlichen Verlustvorträge dargestellt wird:

$$\text{Prozentualer Effekt} = \frac{\text{Nominaler Steuereffekt}}{\text{IFRS-EBT}}$$

$$\text{Prozentualer Effekt} = \frac{7.600,00 \text{ T€}}{48.160,68 \text{ T€}}$$

$$\text{Prozentualer Effekt} = 15,78\%$$

Das Beispiel der nicht angesetzten aktiven latenten Steuern erhellt zudem deren potenziell erhebliche Bedeutung für die effektive Steuerquote. In Anbetracht des bestehenden, nicht unerheblichen Ermessens- bzw. bilanzpolitischen Spielraums bei der Begründung der Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern verdient dieser Sachverhalt im Rahmen einer Bilanzanalyse besondere Beachtung.<sup>20</sup>

Abschließend soll noch die anteilsbasierte Vergütung betrachtet werden. Erfolgt diese im Wege einer bedingten Kapitalerhöhung durch Ausgabe neuer Aktien, so ergibt sich hieraus ein Verwässerungseffekt. Somit zahlen die bisherigen Anteilseigner für diese Vergütung einerseits in Form eines verminderten Ergebnisanteils je Aktie. Andererseits ist aus der steuerlichen Überleitungsrechnung auch ersichtlich, dass die steuerliche Belastung durch die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben sowohl aufwands- als auch liquiditätswirksam bei der Schiffbau-AG verbleibt. Dies sollte zumindest bei der Ausgestaltung der anteilsbasierten Vergütung und im Tax-Management Berücksichtigung finden.

Nachdem die Aufgabe, eine steuerliche Überleitungsrechnung zu erstellen, einer Lösung zugeführt wurde (vgl. Tab. 1), gilt es nun, abschließende Betrachtungen zu dem Erstellungsprozess vorzunehmen und ein Fazit zu ziehen.

## V. Prozess zur Ermittlung der steuerlichen Überleitungsrechnung

Abschlusssteller sehen sich in der Praxis vor die Aufgabe gestellt, Prozesse zu konzipieren und zu implementieren, mit denen die Rechnungslegungsanforderungen erfüllt werden können. Mit Bezug auf die steuerliche Überleitungsrechnung gem. IAS 12 könnte der Prozess zur Herleitung der steuerlichen Konzernüberleitungsrechnung die in Abb. 1 auf S. 146 dargestellte Gestalt annehmen.

Die Grundlage der steuerlichen Konzernüberleitungsrechnung bilden zunächst die Einzelabschlüsse und die darin erfassten laufenden und latenten Steuern von Tochter- und Mutterunternehmen. Anschließend sind sowohl das IFRS-EBT als auch jegliche Überleitungstatbestände zu identifizieren. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, wer für welche Aufgaben zuständig ist. Grds. sind drei Verantwortungsszenarien zur Ermittlung der steuerlichen Überleitungsrechnung der Tochterunternehmen denkbar: Die Zuständigkeit liegt

- bei der zentralen Steuerabteilung;
- im (Konzern-)Rechnungswesen;
- bei den dezentralen Konzernunternehmen.<sup>21</sup>

<sup>20</sup> Vgl. ausführlich zur Bedeutung aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge in den DAX30-Unternehmen Ertel/Kaiser, KoR 2015 S. 418 ff.

<sup>21</sup> Vgl. Loitz, KoR 2003 S. 521.

Intuitiv ist die Steuerabteilung seitens des Managements der erste Ansprechpartner für (Nach-)Fragen zur Steuerquote eines Unternehmens. Da die steuerliche Überleitungsrechnung selbst lediglich eine Erklärung der Steuerquote darstellt, scheint die Zuständigkeit in der Steuerabteilung folgerichtig zu sein. Jedoch sind regelmäßig auch Aspekte wie die personelle Kapazität der Steuerabteilung und des Rechnungswesens und weiterhin die fachlichen Voraussetzungen (vorhandene steuerliche versus IFRS-Kenntnisse) zu berücksichtigen. Vor diesem Hintergrund kann es zielführend sein, die Federführung bei der Erstellung dem (Konzern-)Rechnungswesen zu übertragen. Gegen eine dezentrale Zuständigkeitsverteilung sprechen gewichtige Argumente. Die steuerliche Überleitungsrechnung erfordert sowohl Kenntnisse des (nationalen) Steuerrechts als auch Kenntnisse der IFRS. Bei einer dezentralen Lösung müssten beide Kompetenzen in jeder dezentralen Einheit vorhanden sein. Hieraus ergeben sich also einerseits besondere Anforderungen an die Personalbeschaffung und andererseits höhere Personalkosten. Mithin ist zu vermuten, dass die dezentrale Organisationsform weniger effizient ist als die Alternativen hierzu.<sup>22</sup>

Grds. stellt sich jedoch die Frage, ob eine strikte Trennung von Zuständigkeiten überhaupt zielführend ist. Da latente Steuern einen wesentlichen Treiber der Konzernsteuerquote bilden und damit einen Einfluss auf die Überleitungsrechnung haben, ist u.E. eine Trennung per se unzweckmäßig. Latente Steuern sind antizipierte zukünftige Steuereffekte. Entsprechend sind Schnittstellen zur Planung bzw. zum Controlling des Unternehmens unerlässlich. Daneben ergeben sich latente Steuern aus dem Vergleich von IFRS- und Steuerbilanz. IFRS-Werte sind vom Rechnungswesen und die Steuerwerte von der Steuerabteilung zu liefern. Folglich müssen mehrere Abteilungen direkt oder indirekt für die Erstellung der steuerlichen Überleitungsrechnung zuarbeiten. Diese fachliche Zuarbeit sollte durch Prozessverantwortliche entweder im Rechnungswesen oder in der Steuerabteilung koordiniert werden.<sup>23</sup>

Vor diesem Hintergrund ist das Szenario in Abb. 1 entstanden, in dem die Prozessverantwortung bei der Abteilung Konzernrechnungswesen liegt. Sie

- extrahiert alle Informationen, die zur Herleitung des Steuerergebnisses und zur Identifikation von Überleitungspositionen notwendig sind, aus Berichten der zentralen oder den dezentralen Steuerabteilung(en);
- sammelt alle konzernspezifischen Überleitungstatbestände;
- aggregiert diese mit den Informationen des Einzelabschlusses; und
- erstellt die steuerliche Konzernüberleitungsrechnung.

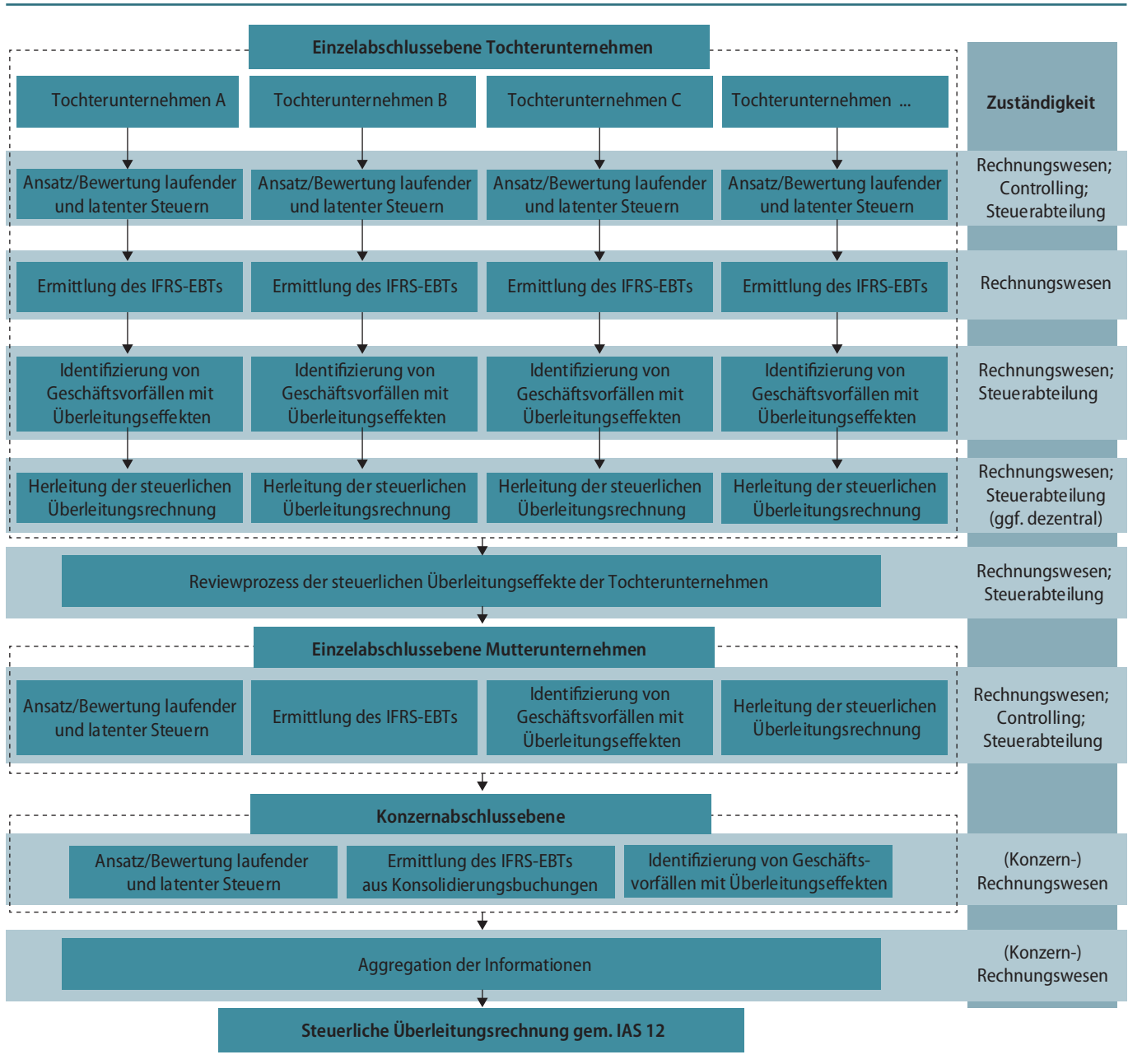
## VI. Zusammenfassung

Dieser Fallstudienteil hat den inhaltlichen Bogen von den theoretischen Grundlagen der steuerlichen Überleitungsrechnung über die Erläuterung der wesentlichen Überleitungstatbestände bis zur Herleitung der steuerlichen Überleitungsrechnung am Beispiel des Schiffbau-Konzerns gespannt.

<sup>22</sup> Wenn auf Einzelabschlussebene aus internen oder externen Gründen eine steuerliche Überleitungsrechnung notwendig ist, kann für einzelne Tochterunternehmen eine zusätzliche dezentrale Lösung zielführend sein. Vgl. Loitz, KoR 2003 S. 521.

<sup>23</sup> Vgl. Loitz, KoR 2003 S. 521.

Abb. 1: Prozess zur Herleitung der steuerlichen Überleitungsrechnung



Abschließend wurde ein möglicher Prozess zur Ableitung der steuerlichen Überleitungsrechnung erörtert. Dieser verdeutlicht, dass für die Herleitung der steuerlichen Überleitungsrechnung sowohl ein hohes abteilungsübergreifendes Fachwissen notwendig ist als auch ein hoher Abstimmungsbedarf besteht. Beide Aspekte stellen beachtliche Anforderungen an die Praxis, damit es in der ohnehin arbeitsreichen Endphase der Erstellung des Konzernabschlusses nicht zu zeitlichen Verzögerungen aufgrund noch bestehender Ungereimtheiten in Bezug auf die steuerliche Überleitungsrechnung kommt.

**Redaktioneller Hinweis:**

Vgl. zu der Fallstudienreihe „Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2015 im Einzelnen:

- Teil 1: Grundlagen, KoR 2015 S. 167 = KOR0691636;
- Teil 2: Review von Bilanz und GuV, KoR 2015 S. 219 = KOR0693099;
- Teil 3: Abgrenzung von Konsolidierungskreis und Einheitlichkeitsgrundsätze, KoR 2015 S. 265 = KOR0694864;

- Teil 4: Erstkonsolidierung, KoR 2015 S. 318 = KOR0696236;
- Teil 5: Folgekonsolidierung, KoR 2015 S. 378 = KOR0697863;
- Teil 6: Konsolidierung von assoziierten Unternehmen und Zweckgesellschaften, KoR 2015 S. 434 = KOR1046688;
- Teil 7: Ausgewählte Anhangangaben und Eigenkapitalveränderungsrechnung, KoR 2015 S. 497 = KOR1093091;
- Teil 8: Konzern-Kapitalflussrechnung, KoR 2015 S. 558 = KOR1160175;
- Teil 9: Konzernbilanzanalyse und Organisation der Konzernabschlusserstellung, KoR 2015 S. 629 = KOR1164083.