

Meike Linzbach

Bilanzierung latenter Steuern bei Unternehmens- zusammenschlüssen

Latente Steuern in der Erwerbsbilanzierung
nach IFRS 3 und ED IAS 12

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Norbert Herzig

GABLER EDITION WISSENSCHAFT

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Abbildungsverzeichnis	XVII
Tabellenverzeichnis	XIX
Abkürzungsverzeichnis	XXI
I Grundlegung	1
1 Einleitung	1
2 Problemstellung und Ziel der Arbeit	5
3 Gang der Untersuchung	8
4 Gegenstand der Untersuchung	10
4.1 Abgrenzung des Untersuchungsobjektes	10
4.2 Gesetzesstand und Anwendungszeitraum	11
4.3 Grundkonzeption der betrachteten Bilanzierungsnormen	13
4.3.1 Ziel und Notwendigkeit der Steuerabgrenzung	13
4.3.2 IFRS 3 – Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen im Wandel	16
II Anwendungsbereich des IFRS 3 und hieraus resultierende Konsequenzen für die Steuerposition des Unternehmens	19
1 Unternehmenserwerb durch Unternehmenszusammenschluss – Anwendungsvoraussetzungen des IFRS 3	21
1.1 Gegenstand des Erwerbs	22
1.2 Erwerb der Beherrschung	22
1.3 Form des Unternehmenszusammenschlusses und der beteiligten Unternehmen	23
2 Steuerneutrale und steuerpflichtige Erwerbsvorgänge als Anwendungsfälle des IFRS 3 – Schnittmenge und Randbereiche ...	24
2.1 Voraussetzung für den Unternehmenszusammenschluss und die steuerneutrale Übertragung von Sachgesamtheiten – Eine vergleichende Analyse	25

2.1.1	Bedeutung des Erwerbsvorgangs	25
2.1.2	Gegenstand des Erwerbs	27
2.1.2.1	Bedeutung des Gegenstandes des Erwerbs	27
2.1.2.2	Erwerb eines Geschäftsbetriebs	28
2.1.2.2.1	Geschäftsbetrieb i. S. v. IFRS 3 versus Betrieb und Teilbetrieb	28
2.1.2.2.2	Erwerb eines Geschäftsbetriebs bei Erwerb von Gesellschaftsanteilen	35
2.1.3	Erwerb der Beherrschung	36
2.1.4	Bedeutung der Gegenleistung	39
2.1.4.1	Bedeutung der Gegenleistung im Umwandlungssteuergesetz und in IFRS 3	40
2.1.4.2	Bedeutung der Gegenleistung im Einkommensteuergesetz und in IFRS 3	43
2.1.4.2.1	Vermögensübergang gemäß § 6 Abs. 3 EStG	43
2.1.4.2.2	Vermögensübertragung gemäß § 16 Abs. 3 S. 2 EStG	44
2.2	Bedeutung der Erwerbsstruktur für die Entstehung temporärer Differenzen	46
2.2.1	Bedeutung der Maßgeblichkeit für die Entstehung temporärer Differenzen	47
2.2.2	Erwerbsformabhängige Entstehungsebenen temporärer Differenzen	50
2.2.2.1	Unmittelbarer Erwerb eines Geschäftsbetriebs	51
2.2.2.1.1	Unternehmenskauf – Asset Deal	52
2.2.2.1.2	Einbringung – §§ 20, 24 UmwStG	54
2.2.2.1.3	Verschmelzung	58
2.2.2.1.4	Spaltung – Echte Teilbetriebe	59
2.2.2.1.5	Anwachsung	63
2.2.2.2	Mittelbarer Erwerb eines Geschäftsbetriebs	65
2.2.2.2.1	Unternehmenskauf – Share Deal	67
2.2.2.2.2	Anteilstausch – § 21 UmwStG	68
2.2.2.2.3	Spaltung – Fiktive Teilbetriebe	70
2.3	Zusammenfassende Würdigung	71
3	Konsequenzen der Nichtanwendung des IFRS 3 für den Ansatz latenter Steuern	74
3.1	Bilanzierung bei Nichterfüllung der Anwendungsvoraussetzungen ..	75
3.1.1	Ansatz latenter Steuern bei Verneinung eines Geschäftsbetriebs	75
3.1.2	Ansatz latenter Steuern bei fehlender oder bereits bestehender Beherrschung	78

3.1.3	Ansatz latenter Steuern bei Fehlen einer Gegenleistung	81
3.2	Kritische Würdigung der Bilanzierungsregeln vor dem Hintergrund der Darstellung der Steuerposition im Jahresabschluss	82
III	Unternehmenszusammenschlüsse im Sinne von IFRS 3 – Analyse und kritische Würdigung der Ursachen und Bilanzierung latenter Steuern	85
1	Temporäre Differenzen bei Unternehmenszusammenschlüssen	86
1.1	Zeitpunkt der Kaufpreisermittlung als Ursache temporärer Differenzen	86
1.2	Kaufpreisermittlung und Kaufpreisbestandteile – Ursache und Bilanzierung latenter Steuern	88
1.2.1	Bedeutung der Kaufpreisermittlung für die Entstehung temporärer Differenzen	88
1.2.1.1	Bedeutung des Anschaffungskostenprinzips	88
1.2.1.2	Bedeutung der Konsolidierungsmethode	90
1.2.1.3	Bedeutung des sukzessiven Unternehmenserwerbs	94
1.2.1.4	Entstehung temporärer Differenzen bei umgekehrtem Unternehmenserwerb	100
1.2.2	Temporäre Differenzen durch Unterschiede in der Höhe der Anschaffungskosten	102
1.2.2.1	Kaufpreisbestandteile	102
1.2.2.2	Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten	102
1.2.2.3	Konsequenzen bedingter Anschaffungskosten im Erwerbszeitpunkt	106
1.3	Unterschiede in der Kaufpreisallokation – Ursache und Bilanzierung latenter Steuern	109
1.3.1	Ansatz dem Grunde nach – Ursachen temporärer Differenzen	109
1.3.1.1	Vermögenswert versus Wirtschaftsgut	110
1.3.1.1.1	Verfügungsmacht	112
1.3.1.1.2	Ergebnis vergangener Ereignisse und getätigter Aufwendungen	117
1.3.1.1.3	Wahrscheinlicher Nutzenzufluss	120
1.3.1.1.4	Zuverlässige Bewertbarkeit	121
1.3.1.2	Schulden versus Wirtschaftsgut	123
1.3.2	Ansatz der Höhe nach – Ursachen temporärer Differenzen	126
2	Bilanzierung latenter Steuern bei Unternehmenszusammenschlüssen	134
2.1	Bilanzierung latenter Steuern im Erwerbszeitpunkt	134
2.1.1	Ansatz dem Grunde nach	134

2.1.1.1	Änderungen in der Bilanzierung latenter Steuern durch IFRS 3	134
2.1.1.2	Latente Steuern auf temporäre Differenzen im Erwerbszeitpunkt . . .	136
2.1.1.3	Latente Steuern auf Verlust- und Zinsvortrag unter Berücksichtigung der Änderungen durch das SEStEG	137
2.1.1.3.1	Verlustvorträge	137
2.1.1.3.2	Zinsvortrag	140
2.1.2	Ansatz der Höhe nach	142
2.1.2.1	Werthaltigkeit latenter Steuern	142
2.1.2.1.1	Bilanzierung nicht werthaltiger aktiver latenter Steuern im Erwerbszeitpunkt	143
2.1.2.1.2	Neue Anforderungen an die Prognoserechnung für die Bestimmung der Werthaltigkeit latenter Steuern	144
2.1.2.2	Maßgebender Steuersatz	146
2.1.2.3	Diskontierung latenter Steuern	148
2.1.2.4	Ergebniswirkung latenter Steuern	148
2.2	Veränderung temporärer Differenzen durch Änderungen der erstmaligen Bilanzierung	149
2.2.1	Ansatz und Effekte latenter Steuern in und nach der Werterhellungsperiode	150
2.2.1.1	Allokationsperiode im Sinne von IAS 22	150
2.2.1.2	Bedeutung der Werterhellungsperiode für die Entstehung temporärer Differenzen – IFRS 3 (gültig bis 2009)	152
2.2.1.3	Auswirkungen der Änderungen der Phase II auf die Bilanzierung latenter Steuern – IFRS 3 (gültig ab 2009)	154
2.2.2	Konsequenzen bedingter Anschaffungskosten in Folgeperioden	157
2.2.3	Berücksichtigung auf den steuerlichen Erwerbsstichtag zurückwirkender Ereignisse bei der Bilanzierung latenter Steuern . . .	161
3	Konsistenzprüfung der Bilanzierung latenter Steuern bei Erwerbsvorgängen	166
3.1	Unternehmenszusammenschluss versus Erwerb einzelner Vermögenswerte – Kritische Würdigung vor dem Hintergrund des Konvergenzprojektes zu IAS 12	167
3.1.1	Problemstellung bei der Abschaffung der <i>initial recognition exception</i>	168
3.1.2	Diskutierte Alternativen	170
3.1.2.1	Allokation der Anschaffungskosten oder <i>fair value</i> -Ansatz	172
3.1.2.1.1	Allokation der Anschaffungskosten	172
3.1.2.1.2	Der Weg zum <i>fair value</i>	174

3.1.2.2	Ertragsrealisation versus Ausgleichsposten	181
3.1.3	Zusammenfassende Würdigung	186
3.2	Latente Steuern auf Beteiligungen an Tochtergesellschaften – Analyse der Sonderregelungen unter Einbeziehung des Konvergenzprojektes	189
3.2.1	Sonderregelungen für latente Steuern auf Beteiligungen	190
3.2.2	Bedeutung des gegenwärtigen Erstbilanzierungsverbotes des IAS 12 Abs. 22 Buchst. c für den Beteiligungserwerb	196
3.2.3	Änderung des IAS 12 Abs. 22 Buchst. c und der Sonderregelungen für Beteiligungen an Tochtergesellschaften durch das Konvergenzprojekt	201
3.2.4	Zusammenfassende Würdigung	204
3.3	Bedeutung des Geschäftswertes für eine konsistente Bilanzierung latenter Steuern bei Erwerbsvorgängen	205
3.3.1	Entstehungsursachen temporärer Differenzen auf den Geschäftswert	206
3.3.2	IAS 12 Abs. 21 ff., Abs. 32A – Entwicklung und Gründe für die Sonderregelungen zum Ansatz latenter Steuern auf den Geschäftswert	209
3.3.3	Kritik und Perspektiven zur Bilanzierung latenter Steuern auf den Geschäftswert	211
3.3.4	Vergleichende Betrachtung verschiedener Berechnungsmethoden für die Ermittlung der latenten Steuern	212
3.3.5	Regelungsvorschlag für den Ansatz und die Bewertung latenter Steuern auf den Geschäftswert	225
3.4	Ausblick auf ein konsistentes Gesamtkonzept für die Erwerbsbilanzierung latenter Steuern	227
IV	Bilanzierung latenter Steuern bei Unternehmenszusammenschlüssen zwischen Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung	229
1	Unternehmenszusammenschluss unter gemeinsamer Beherrschung	231
1.1	Definition der gemeinsamen Beherrschung	231
1.2	Ableitung der Bilanzierungsmethode für den konzerninternen Unternehmenszusammenschluss	232
1.2.1	Voraussetzungen für eine analoge Anwendung des IFRS 3	233
1.2.1.1	Einzelabschluss	235
1.2.1.2	Teilkonzernabschluss	237
1.2.1.3	Konzernabschluss	238
1.2.2	Analoge Anwendung der Interessenzusammenführungsmethode – Ermittlung der Rechtsgrundlage	240

1.2.2.1	Bilanzierung von konzerninternen Umstrukturierungen nach US-GAAP	241
1.2.2.2	Bilanzierung von konzerninternen Umstrukturierungen nach kanadischem GAAP	242
1.3	Fazit zur Bilanzierungsmethode bei konzerninternen Umstrukturierungen	248
2	Ursachen und Bilanzierung latenter Steuern bei konzerninternen Unternehmenszusammenschlüssen	250
2.1	Temporäre Differenzen bei Unternehmenszusammenschlüssen unter gemeinsamer Beherrschung	251
2.1.1	Temporäre Differenzen bei analoger Anwendung von IFRS 3	251
2.1.1.1	Bedeutung des fehlenden Interessengegensatzes in der Erwerbsbilanzierung	252
2.1.1.1.1	Korrekturmechanismen nach IFRS	252
2.1.1.1.2	Auswirkungen unangemessener Vereinbarungen auf den IFRS-Wertansatz	253
2.1.1.2	Bedeutung des fehlenden Interessengegensatzes für die Ermittlung des Steuerwertes	254
2.1.2	Temporäre Differenzen bei analoger Anwendung der Interessenzusammenführungsmethode	257
2.1.3	Bedeutung des Wechsels zwischen den Methoden für die Entstehung temporärer Differenzen	258
2.2	Bilanzierung latenter Steuern bei konzerninternen Unternehmenszusammenschlüssen	259
2.2.1	Herleitung der anzuwendenden Bilanzierungsregeln	259
2.2.1.1	Ansatz dem Grunde nach – IAS 12 Abs. 15 und Abs. 24	261
2.2.1.1.1	Analoge Anwendung des IFRS 3 i. V. m. IAS 12 Abs. 19, 66	261
2.2.1.1.2	Bilanzierung bei analoger Anwendung der Interessenzusammenführungsmethode	263
2.2.1.2	Ansatz der Höhe nach und Ergebniswirkung	264
2.2.1.2.1	Analoge Anwendung des IFRS 3 i. V. m. IAS 12 Abs. 19, 66	264
2.2.1.2.2	Ansatz bei analoger Anwendung der Interessenzusammenführungsmethode	265
2.2.1.2.3	Bilanzierung latenter Steuern unter Rückgriff auf andere Rechnungslegungssysteme – SFAS 109 und Sektion 3840	277
2.2.1.3	Zwischenfazit zur Bilanzierung latenter Steuern bei konzerninternen Umstrukturierungen	279

2.2.2	Abstimmung der Regelungen zum konzerninternen Erwerb mit den Vorschlägen für eine konsistente Erwerbsbilanzierung latenter Steuern	281
2.2.2.1	Erwerbsbilanzierung bei konzerninternem Erwerb einzelner Vermögenswerte	282
2.2.2.2	Ansatz latenter Steuern auf Beteiligungen an Tochterunternehmen	284
2.2.2.3	Latente Steuern auf den Geschäftswert	286
2.3	Fazit zur Bilanzierung latenter Steuern bei konzerninternen Unternehmenszusammenschlüssen	292
V	Zusammenfassung und Ausblick	295
Index		307
Quellenverzeichnis		311
1	Literaturverzeichnis	311
2	Rechtsquellenverzeichnis	346
3	Rechtsprechungsverzeichnis	348
4	Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen	352
5	Verzeichnis der Standards und Rahmenkonzepte	353