

Vorwort zur zweiten Auflage

Als wir die erste Fassung des Buchs „latente Steuern“ anfertigten, haben wir zwar gehofft, dass dieses Buch erfolgreich wird, damit gerechnet haben wir bei einem solchen „Nischenthema“ nicht. Als uns der Verlag darum gebeten hat, eine weitere Auflage zu erstellen, haben wir das nicht ohne Stolz gemacht, offensichtlich sind unsere Überlegungen von der Praxis angenommen worden.

Die erste und zweite Auflage unterscheiden sich in den vielen kleinteiligen Überarbeitungen von Einzelregelungen, die sich durch die Änderungen der Accounting Standards ergeben haben. Drei wesentliche Anpassungen haben wir zudem vorgenommen.

Das Thema der Konzernsteuerquote haben wir aufgenommen, da die Diskussion in der Praxis zugenommen hat, sicherlich nicht im positiven Sinne. Die Konzernsteuerquote steht heute mehr denn je im Fokus der Kritik. Aber, um die Konzernsteuerquote zu kritisieren, sollte man sich eine Übersicht darüber schaffen, welche Elemente, welche Kräfte auf sie wirken, um sie dann analytisch kritisieren zu können. Die Analytik hat uns daher dazu getrieben, dieses Thema aufzunehmen.

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz hat ein abenteuerliches Auf und Ab im Bereich der latenten Steuern in den vergangenen eineinhalb Jahren erfahren. Unser ursprüngliches Kapital der 1. Auflage mussten wir grundlegend überarbeiten. Der Gesetzgeber hat bis zur Herausgabe des Gesetzes erhebliche Änderungen vorgenommen. Den Änderungen können wir zwar inhaltlich nur schwer folgen, da eine Reihe von Regelungen konzeptionell nicht passen und zudem auch im Vergleich zu IFRS in der Anwendung schwieriger werden. Wir sind dennoch der Meinung, dass man bei der Anwendung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes sehr häufig in die IFRS Regelungen sehen wird, da der Gesetzestext und alle Anwendungsmaterialien im Gegensatz zu IFRS noch weit unterentwickelt sind.

Eine weitere erhebliche Entwicklung liegt in IAS 12. Im Frühjahr 2009 kam der Entwurf für einen neuen Standard heraus, der in 2003 mit dem Anspruch aufwuchs, eine Konvergenz zwischen US-GAAP und IFRS zu schaffen. Sicherlich kann heute hiervon nicht mehr gesprochen werden. Der Entwurf steht nach einer Kommentierungsphase von einigen Monaten erheblich unter dem Druck, gegebenenfalls vollständig verworfen zu werden. Wir haben den aktuellen Stand des Entwurfs in unser Buch aufgenommen.

Das Review und die Erstellung einzelner Beiträge haben meine Co-Autoren Herr WP Robert Linder, Herr WP StB Dr. Marco Meyer und RA/StB Peter Zerwas übernommen.

Die Beiträge wurden unter Mitwirkung durch unsere Mitarbeiter Herrn StB Thomas Bieder, Frau Sabine Brandes, Herrn Christian Ehatt, Herrn Jens Günther, Herrn Jan-Martin Heise, Herrn Lars Klevermann, Herrn StB Florian Korte, Frau StB Pia Puth, Frau Julia Straßburg, Herrn Lorenz Thoelen, Herrn WP StB Matthias Walz und Herrn Tim Zinowsky erstellt.

Ohne ihren Einsatz wäre das Erscheinen der 2. Auflage nicht möglich gewesen. Die Organisation der Erstellung haben Frau Julia Straßburg und Herr Jens Günther übernommen, die erneut die leidvolle Aufgabe übernahmen, allen Kollegen hinterher zu telefonieren, die Teile zu integrieren und damit das Projekt „Bucherstellung“ geführt haben.

Wir würden und sehr freuen, wenn die 2. Auflage so erfolgreich wie die 1. Auflage in der Bilanzierungspraxis Anklang findet. Viele Leute in der „Community“ der latenten Steuern haben uns ermutigt, auf dem Weg der 1. Auflage weiterzumachen.

Natürlich bin ich meiner Frau und zunehmend auch meinem kleinen Sohn die Beantwortung der Frage, was es mit den „Latenzen“ so auf sich hat, schuldig geblieben. Das macht auch insoweit nichts, als dass ich darüber froh bin, dass die Beiden nicht nur „latent“ da sind und mich zum Glück ganz „real“ immer wieder auf den Boden der Tatsachen zurückholen.

Im November 2009

Rüdiger Loitz

II. Überblick über die Bilanzierungspraxis

Die Praxis der Bilanzierung latenter Steuern wurde seit Ende der neunziger Jahre in einer Vielzahl von Studien untersucht. Die Bedeutung latenter Steuern hat demnach in den letzten Jahren stetig zugenommen. Untersuchungen auf der Grundlage unterschiedlicher Rechtsnormensysteme haben bereits in den neunziger Jahren deutlich gezeigt, dass latenten Steuern in dem angloamerikanischen Raum eine deutlich größere Relevanz zukommt.²⁰ Als Maßstab hierfür werden regelmäßig Ergebnisgrößen oder Bilanzrelationen herangezogen.²¹ Konzeptionelle Ursachen können demgegenüber für die Untersuchungsergebnisse für die Geschäftsjahre 2001 und nachfolgende nicht mehr angeführt werden. So beruhen die Studien von Küting/Zwirner fast ausschließlich auf nach IFRS oder US-GAAP erstellten Abschlüssen börsennotierter Unternehmen und damit auf Bilanzierungsregeln, die weitestgehend übereinstimmen.²² Demnach haben die latenten Steuern in den untersuchten Abschlüssen durchgehend signifikante Eigenkapital- oder Ergebnisanteile erlangt. 12

Als wesentliche Ursachen für die bilanzierten aktiven latenten Steuern haben sich Verlustvorträge sowie Passivposten wie Rückstellungen und Verbindlichkeiten herausgestellt. Demgegenüber lassen sich passive latente Steuern vor allem auf temporäre Differenzen im Anlage- und Umlaufvermögen zurückführen.²³ Signifikante Anteile der aktiven latenten Steuern von mind. 20% der Gesamtpositionen entfielen Verlustvorträge.²⁴ Küting/Zwirner konstatieren sogar einen Zusammenhang zwischen einer „vergleichsweise schlechten Ergebnissituation und einer verstärkten Bildung aktiver latenter Steuern“.²⁵ 13

Die Ergebnisse werden durch die Untersuchung von Baetge/Lienau bestätigt, wobei die Bedeutung der Saldierungsregeln deutlich wird, sofern die Höhe der bilanzierten latenten Steuern als Maßstab herangezogen wird.²⁶ Der praktische Umgang mit den Regelungen zur Saldierung latenter Steuern stellt sich uneinheitlich dar. Ältere Untersuchungen deuten z.T. auf eindeutige Ausweisfehler hin, indem offensichtlich auf eine Saldierung vollständig verzichtet oder die Voraussetzungen für eine Saldierung nur teilweise beachtet wurden.²⁷ 14

Eine neuere, von PricewaterhouseCoopers durchgeführte Untersuchung der DAX 30 Unternehmen zeigt dagegen, dass die Grundprinzipien des IAS 12 inzwischen konsequenter angewendet werden, wenn auch in diesem Bereich weiterhin Vereinfachungen eine erhebliche Rolle spielen.²⁸ Die nachfolgende Grafik verdeutlicht dies: 15

20 Dies ergibt sich z. B. aus dem Rechtsnormenvergleich von Gröner/Marten/Schmid, WPg 1997, 479 ff.

21 Küting/Zwirner, BB 2005, 1557 sowie Baetge/Lienau, WPg 2007, 17 f.

22 Küting/Zwirner, WPg 2003, 301 ff.

23 Küting/Zwirner, BB 2005, 1559 f.; Baetge/Lienau, WPg 2007, 18.

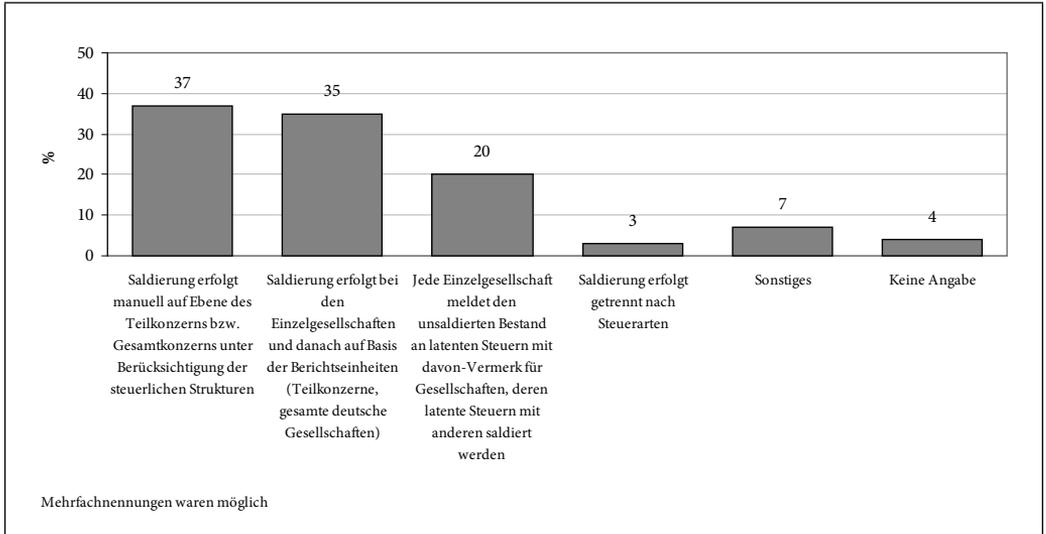
24 Küting/Zwirner, WPg 2003, 307 ff.; Baetge/Lienau, WPg 2007, 18.

25 Küting/Zwirner, BB 2005, 1557.

26 Baetge/Lienau, WPg 2007, 16 f.

27 Von Keitz, Praxis der IASB Rechnungslegung, S. 136.

28 PricewaterhouseCoopers, Deferred Tax Management, S. 11.

Abbildung 1: Saldierung latenter Steuern

Quelle: PricewaterhouseCoopers, Deferred Tax Management, S. 11.

- 16 Eine pauschale Saldierung oder ein vollständig unsaldierter Ausweis gehört der Vergangenheit an. Eine Saldierung erfolgt überwiegend manuell auf Einzel- oder Teilkonzernebene unter Beachtung der steuerlichen Strukturen. Diese Tendenz wird auch durch die von PricewaterhouseCoopers im Jahr 2009 durchgeführte Studie belegt.²⁹ Die nachfolgende Grafik verdeutlicht dies:

Abbildung 2: Entwicklung des Vorgehens im Rahmen der Saldierung latenter Steuern

	Saldierung erfolgt bei den Einzelgesellschaften und danach auf Basis der Berichtseinheiten	Manuell auf Ebene der Teilkonzerne bzw. des Gesamtkonzerns unter Berücksichtigung der steuerlichen Strukturen	Saldierung erfolgt getrennt nach Steuerarten
2009	55 %	48 %	16 %
2005	35 %	37 %	3 %

Quelle: PricewaterhouseCoopers, Tax Accounting Management, S. 23.

- 17 Eine weitere Studie von PricewaterhouseCoopers hat zudem offengelegt, dass die Ermittlung der Anhangangaben zu den latenten Steuern in der Praxis durchgängig als kritisch und zeitaufwendig eingeschätzt wird.³⁰ Insbesondere die zeitliche Komponente wird für das Sachgebiet Latente Steuern kritisch gesehen, wie die nachfolgende Grafik zeigt:

²⁹ PricewaterhouseCoopers, Tax Accounting Management, S. 22 f.

³⁰ PricewaterhouseCoopers, Anhangerstellung nach den International Financial Reporting Standards, S. 19.

Abbildung 3: Fachliche Bereiche des Anhangs

Sachgebiet	Wenig kritisch/ Aufwand gering	Termine sind meist mit vorhandenen Ressourcen zu halten	Führt häufig zu Verzögerungen und bindet Ressourcen
Latente Steuern	0%	47%	53%
Finanzinstrumente	6%	53%	41%
Kapitalflussrechnung	6%	64%	30%
Leasing	30%	52%	18%
Pensionen	13%	71%	18%
Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen	29%	58%	13%
Segmentberichterstattung	19%	72%	9%
Sachanlagen	54%	40%	6%
Rückstellungen	33%	64%	3%

Quelle: PricewaterhouseCoopers, Anhangerstellung nach IFRS, S. 19.

Neben dem aufwendigen Ermittlungsprozess können als Gründe hierfür komplexe fachliche Fragestellungen im Zusammenhang mit Outside Basis Differences, Verlustvorträgen, Wechselkurseffekten und Konsolidierungsvorgängen angeführt werden. Auch die Erstellung der steuerlichen Überleitungsrechnung wird als komplex angesehen. Hier greifen fachliche Fragestellungen und der Ermittlungsprozess zur Erhebung der Daten ineinander. In der Folge kommt es bei der Erstellung der Anhangangaben in der Mehrzahl der Fälle zu Verzögerungen im Rahmen des Abschlusserstellungsprozesses.³¹ Zudem weicht insbesondere der Detaillierungsgrad der erfolgten Anhangangaben erheblich voneinander ab. Die Analyse von Baetge/Lienau zeigte bereits, dass die Erläuterungen zu den latenten Steuern auf Verlustvorträge häufig nur sehr unpräzise ausfallen, wodurch externen Abschlussadressaten eine Analyse erschwert wird.³² Daneben weist auch der Aufbau und Detaillierungsgrad der steuerlichen Überleitungsrechnung erhebliche Unterschiede auf. Küting/Zwirner fordern als Ergebnis ihrer Untersuchung eine Erweiterung der Berichterstattung auf freiwilliger Basis insbesondere im Hinblick auf den Bilanzpostenbezug, den Bestand an Verlustvorträgen im internationalen Konzern sowie der vorgenommenen Wertberichtigungen.³³ Zusammenfassend ergibt sich trotz eines weitgehend einheitlichen Regelungsrahmens ein sehr unterschiedliches Bild in Bezug auf die erfolgten Angaben bei der Berichterstattung im Anhang.

Die entscheidende Schnittstelle bei der Ermittlung der latenten Steuern liegt zwischen dem Rechnungswesen und der Steuerabteilung. In der Praxis zeigte sich in der Vergangenheit eine nicht immer einfache und problemlose Zusammenarbeit der beiden Abteilungen. In der erwähnten Studie zum Tax Accounting Management aus dem Jahr 2009 wurden auch die organisatorischen Aspekte bei der Ermittlung latenter Steuern für die Konzernberichterstattung eingehend untersucht. Die Ergebnisse hinsichtlich der Zuweisung der Verantwortlichkeiten für die im Geschäftsbericht ausgewiesene Steuerquote sind in nachfolgender Übersicht dargestellt.³⁴

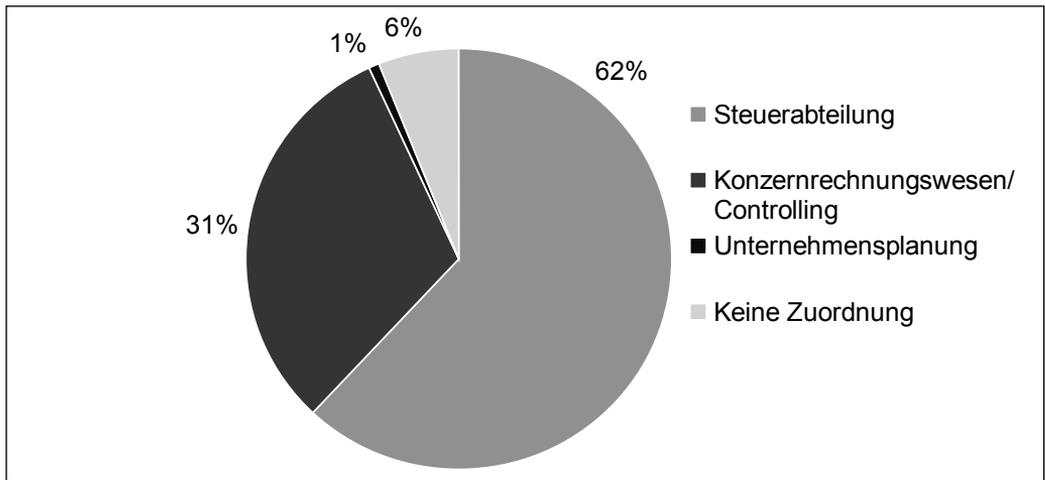
31 PricewaterhouseCoopers, Anhangerstellung nach den International Financial Reporting Standards, S. 19.

32 Baetge/Lienau, WPg 2007, 18-20.

33 Küting/Zwirner, BB 2005, 1562.

34 PricewaterhouseCoopers, Tax Accounting Management, S. 20.

Abbildung 4: Wer trägt die Verantwortung für die im Geschäftsbericht ausgewiesene Steuerquote?



Quelle: PricewaterhouseCoopers, Tax Accounting Management, S. 20.

- 20 Interessant an den Ergebnissen ist, dass die vorangegangene Studie aus dem Jahr 2005 zum Deferred Tax Management noch zeigte, dass lediglich 38 % der Steuerabteilungen allein für die im Geschäftsbericht ausgewiesene Steuerquote verantwortlich waren.³⁵ Die skizzierte Abstimmungsproblematik zwischen Rechnungswesen und Steuerabteilung hat somit im Zeitablauf abgenommen.³⁶
- 21 Weiterhin wurde im Rahmen der im Jahr 2005 durchgeführten Studie die Häufigkeit der Steuerhochrechnung abgefragt. Zumeist wird diese quartalsweise oder monatlich durchgeführt. Als aufwendigster Teil wird die Erstellung der steuerlichen Überleitungsrechnung genannt. Insgesamt lässt sich verstärkt eine prozessuale Vereinheitlichung von tatsächlicher und latenter Ertragsteuerberechnung und Steuererklärung beobachten. Zur Unterstützung des Ermittlungsprozesses wurden 2005 noch überwiegend auf Tabellenkalkulationsprogrammen basierende IT-Lösungen verwendet.³⁷ Datenbankbasierte Lösungen oder eine Integration in das Konsolidierungssystem waren dagegen deutlich in der Minderheit. Demgegenüber zeigt die 2009 durchgeführte Studie, dass inzwischen deutlich mehr Unternehmen über ein durch Standardsoftware gestütztes IT-System zur Unterstützung des Tax Accounting Managements verfügen.³⁸
- 22 Darüber hinaus zeigte die im Jahr 2005 durchgeführte Studie, dass bei der überwiegenden Zahl der Unternehmen erhebliche Schwachstellen in der Ausgestaltung oder Dokumentation des auf den Bereich der Ertragssteuern bezogenen internen Kontrollsystems bestanden.³⁹ Dieser Eindruck wird auch durch die 2009 durchgeführte Studie noch einmal bestätigt.⁴⁰
- 23 In einer Anfang 2008 veröffentlichten Studie von PricewaterhouseCoopers werden zudem die Besonderheiten der Steuerermittlung in der Quartalsberichterstattung näher untersucht. Die

35 PricewaterhouseCoopers, Deferred Tax Management, S. 17.

36 PricewaterhouseCoopers, Tax Accounting Management, S. 14 f.

37 PricewaterhouseCoopers, Deferred Tax Management, S. 27.

38 PricewaterhouseCoopers, Tax Accounting Management, S. 29 f.

39 PricewaterhouseCoopers, Deferred Tax Management, S. 32 ff.

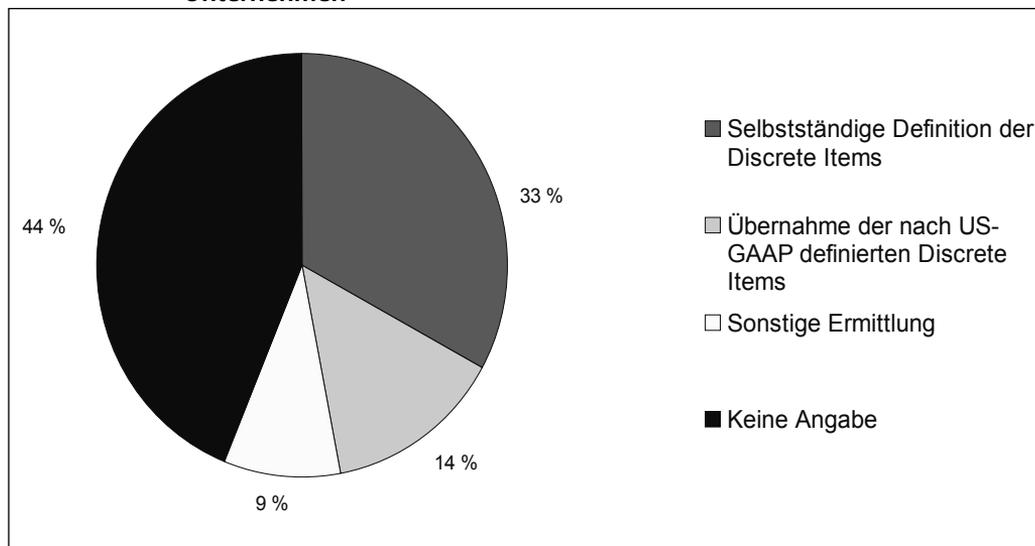
40 PricewaterhouseCoopers, Tax Accounting Management, S. 30 f., vgl. auch Abschnitt § 7 C. III. dieses Buchs.

Studie zu diesem Themenbereich zeigt, dass ca. 60 % der in die Grundgesamtheit einbezogenen Unternehmen die gleiche Bilanzierungsmethodik im Quartalsabschluss und im Jahresabschluss anwenden.⁴¹ Entsprechend wird nur von ca. 40% der Unternehmen eine Plansteuerquote für die unterjährige Ermittlung der Ertragsteuern zugrunde gelegt und damit den Anforderungen des IAS 34 gerecht. Hierbei wird überwiegend auf eine Gesamtquote von tatsächlichen und latenten Steuern zurückgegriffen. Die Berechnung der Steuerquoten wird in der Mehrzahl der Fälle ausgehend von den Legal Entities erhoben.

In diesem Zusammenhang fällt die Behandlung von bestimmten Sondereffekten in der Bilanzierungspraxis noch sehr uneinheitlich aus:

24

Abbildung 5: Definition von Discrete Items bei den nach IFRS bilanzierenden Unternehmen



Quelle: PricewaterhouseCoopers, Steuerermittlung in der Quartalsberichterstattung, S. 15.

Nur z.T. werden Discrete Items aus der Steuerquote herausgerechnet und als Einmaleffekt der jeweiligen unterjährigen Periode gezeigt. Die Mehrheit der untersuchten Unternehmen nahm bislang eine derartige Behandlung nicht gesondert vor.⁴²

25

41 PricewaterhouseCoopers, Steuerermittlung in der Quartalsberichterstattung, S. 11-13.

42 PricewaterhouseCoopers, Steuerermittlung in der Quartalsberichterstattung, S. 15 f.