

# Einzelveräußerungsstatik und Bilanzierung latenter Steuern

von

**Dr. Hans Berlage**

B 53508

Juristische Gesamtbibliothek  
Technische Hochschule Darmstadt



---

**S + W Steuer- und Wirtschaftsverlag · Hamburg**

# Inhaltsverzeichnis

	Seite
<b>1. Problemstellung und Gang der Untersuchung</b> .....	1
<b>2. Grundlagen handelsrechtlicher Rechnungslegung</b> .....	7
2.1 Grundsätzliche Zwecksetzung handelsrechtlicher Rechnungslegung .....	7
2.2 Die Aufgaben der handelsrechtlichen Rechnungslegung .....	9
2.2.1 Informationsregelung .....	9
2.2.1.1 Zwingende Aufgabe durch explizite Nennung in den Gesetzestexten .....	9
2.2.1.2 Informationsregelung auf informationseffizienten Kapitalmärkten .....	10
2.2.1.3 Die Informationsinteressen der möglicherweise zu schützenden Personen bzw. Personengruppen .....	15
2.2.2 Ausschüttungsregelung .....	18
2.2.2.1 Voraussetzungen für die Quantifizierung von Ausschüttungen .....	18
2.2.2.2 Ausschüttungsregelungen zur Jahresüberschußverteilung ..	20
2.2.2.3 Die Bedeutung von Ausschüttungsregelungen für die Kapitalallokation .....	21
2.3 Erfordernis und Sicherstellung des Schutzes der verschiedenen Personengruppen durch die handelsrechtliche Rechnungslegung .....	22
2.3.1 Gläubigerschutz .....	22
2.3.2 Anteilseignerschutz .....	25
2.3.3 Arbeitnehmerschutz .....	32
2.3.4 Schutz weiterer Interessenten .....	33
2.3.5 Schutz der übrigen Öffentlichkeit .....	34
2.3.6 Mögliche Interessenkonflikte zwischen den Interessentengruppen und Agency-Probleme .....	36

2.4 Das Verhältnis zwischen Zwecken und Aufgaben der handelsrechtlichen Rechnungslegung und Interdependenzen zwischen Informations- und Ausschüttungsregelung .....	38
<b>3. An handelsrechtliche Bilanzansatz- und Bewertungsvorschriften zu stellende Anforderungen und Bilanztheorien.....</b>	<b>43</b>
3.1 Ausrichtung am Ziel Marktwertmaximierung / Kapitalmarkteffizienz.....	44
3.2 Objektivierte Rechnungslegung als Voraussetzung für Marktwertmaximierung und Kapitalmarkteffizienz .....	48
3.3 Bilanztheorien und Kapitalmarkteffizienz .....	50
3.3.1 Systematisierungen von Bilanztheorien .....	50
3.3.2 Grundzüge von Bilanztheorien.....	51
3.3.2.1 Die statische Bilanztheorie .....	51
3.3.2.2 Die dynamische Bilanztheorie .....	53
3.3.2.3 Die organische Bilanztheorie.....	58
3.3.2.4 Die kapitaltheoretische Bilanztheorie.....	58
3.3.3 Beurteilung der Bilanztheorien.....	59
3.3.3.1 Zur kapitaltheoretischen Bilanztheorie und zur organischen Bilanztheorie.....	60
3.3.3.2 Zur dynamischen Bilanztheorie.....	60
3.3.3.3 Zur statischen Bilanztheorie .....	64
<b>4. Ein Vorschlag einer Weiterentwicklung der statischen Bilanztheorie zu einer Einzelveräußerungsstatik .....</b>	<b>67</b>
4.1 Grundsätzliche Aktivierungs- und Passivierungsvoraussetzungen.....	67
4.2 Auswirkungen des Vorsichtsprinzips auf die Bilanzierungsvorschriften....	76
4.2.1 Grundsätzliche Überlegungen .....	76
4.2.2 Darstellung noch nicht endgültig realisierter Erfolgsbestandteile ....	78
4.2.3 Auswirkungen des Vorsichtsprinzips bei herkömmlicher Bilanzierung.....	79
4.2.3.1 Positive Erfolgskomponenten .....	79

4.2.3.2 Negative Erfolgskomponenten.....	84
4.2.3.3 Das Niederwertprinzip auf der Basis von Wiederbeschaffungskosten .....	86
4.2.3.4 Die bilanzielle Behandlung abnutzbarer Vermögens- gegenstände des Anlagevermögens .....	87
4.2.4 Beurteilung der Auswirkungen des Vorsichtsprinzips bei herkömmlicher Bilanzierung .....	88
4.2.5 Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips bei einzelveräußerungsstatistischer Bilanzierung .....	90
4.3 Darstellung der Bilanzpositionen bei einzelveräußerungsstatistischer Bilanzierung .....	91
4.3.1 Vermögensgegenstände .....	92
4.3.1.1 Grundsätzliche Überlegungen .....	92
4.3.1.2 Materielle und immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.....	93
4.3.1.3 Vorräte.....	94
4.3.1.4 Forderungen.....	97
4.3.1.4.1 Einzelveräußerungswerte von Forderungen .....	97
4.3.1.4.2 Ausschüttungssperren aufgrund des Gewinnrealisationsprinzips .....	101
4.3.1.5 Anteile an anderen Unternehmen.....	103
4.3.2 Schulden .....	105
4.3.2.1 Verbindlichkeiten .....	105
4.3.2.1.1 Einzelablöswerte von Verbindlichkeiten .....	105
4.3.2.1.2 Ausschüttungssperren aufgrund des Realisationsprinzips .....	108
4.3.2.2 Rückstellungen .....	110
4.3.3 Rechnungsabgrenzungsposten.....	116
4.3.3.1 Grundsätzliche Überlegungen .....	116
4.3.3.2 Aktivistische Rechnungsabgrenzungsposten .....	117
4.3.3.3 Passivische Rechnungsabgrenzungsposten .....	123

4.3.3.4 Gegenüberstellung von Rechnungsabgrenzungsposten und anderen Bilanzpositionen.....	125
<b>5. Latente Steuern bei herkömmlicher Bilanzierung.....</b>	<b>131</b>
5.1 Gang der Untersuchung .....	131
5.2 Grundsätzliche Darstellung latenter Steuern anhand eines Beispiels .....	132
5.3 Erfordernis der Bilanzierung und Charakter latenter Steuern .....	133
5.3.1 Charakterisierung von Ertragsteuern.....	133
5.3.2 Erfordernis der Bilanzierung latenter Steuern.....	137
5.3.3 Charakterisierung latenter Steuern .....	139
5.4 Mögliche Ursachen latenter Steuern .....	141
5.4.1 Ertragsteuern aus schwebenden Geschäften bei Identität zwi- schen handelsrechtlichem Ergebnis und Steuerbemessungs- grundlage in der Berichtsperiode und in zukünftigen Perioden.....	141
5.4.2 Ertragsteuern bei Unterschieden zwischen handelsrechtlichem Ergebnis und Steuerbemessungsgrundlage.....	144
5.4.2.1 Unterschiede, die sich im Zeitablauf sicher nicht wieder ausgleichen.....	144
5.4.2.2 Unterschiede, die sich im Zeitablauf unter Umständen nicht wieder ausgleichen.....	145
5.4.2.3 Unterschiede, die sich im Zeitablauf wieder ausgleichen ..	146
5.4.2.3.1 Unterschiede, die sich innerhalb eines ab- sehbaren Zeitraumes wieder ausgleichen.....	147
5.4.2.3.2 Unterschiede, die sich unter Umständen erst bei Beendigung des Unternehmens wieder ausgleichen.....	152
5.4.2.4 Ergebnisunterschiede aus Verlustvorträgen .....	154
5.4.3 Ertragsteuern aus schwebenden Geschäften bei Identität zwischen handelsrechtlichem Ergebnis und Steuerbemessungs- grundlage in der zu bilanzierenden Periode und unterschiedlich hohen Ergebnissen in zukünftigen Perioden.....	155

5.4.4 Mögliche zukünftige Steuerwirkungen durch bereits begründete Ergebnisunterschiede.....	159
5.5 Zukünftige Steuerwirkungen durch bereits begründete Ergebnisunterschiede.....	162
5.5.1 Grundsätzliche Vorgehensweise.....	163
5.5.2 Nichteintritt der Steuerwirkung innerhalb eines absehbaren Zeitraumes.....	167
5.5.3 Steuerwirkungen aus zukünftigen Ergebnisunterschieden in Verlustsituationen.....	170
5.5.3.1 Verlustrücktrag.....	170
5.5.3.2 Verlustvortrag.....	171
5.5.3.2.1 Vorgehensweise der Untersuchung.....	171
5.5.3.2.2 Zukünftige Ergebnisdifferenzen ausschließlich aufgrund eines Verlustvortrages.....	172
5.5.3.2.3 Zukünftige Ergebnisdifferenzen durch Verlustvortrag und temporary differences....	175
5.5.3.2.3.1 Berücksichtigung der zukünftigen Ergebniswirkung von Verlustvortrag und temporary difference.....	175
5.5.3.2.3.2 Verlustvortrag und ausschließliche Berücksichtigung von temporary differences.....	181
5.5.3.2.3.2.1 Passive temporary differences.....	181
5.5.3.2.3.2.2 Aktive temporary differences.....	188
5.5.4 Zukünftige Steuerwirkungen bei Ansatz von Bilanzierungshilfen nur in der Handelsbilanz.....	192
5.5.4.1 Aktivierungshilfen.....	192
5.5.4.2 Passivierungshilfen.....	196
5.5.5 Die Bilanzierung latenter Steuern bei Vorliegen mehrerer zukünftiger Ergebnisunterschiede.....	197
5.5.5.1 Ermittlung latenter Steuern durch Gesamt- oder Einzeldifferenzenbetrachtung.....	197

5.5.5.2 Alternativen der Bilanzierung latenter Steuern.....	200
5.5.5.2.1 Die Behandlung aktivischer temporary differences .....	201
5.5.5.2.2 Die Saldierung aktivischer und passivischer Ergebnisunterschiede .....	202
5.5.5.2.3 Mögliche Modifikationen aufgrund fehlender zukünftiger Gewinne oder aufgrund von Verlustvorträgen .....	203
5.5.5.2.4 Ursachen weiterer Differenzierungen.....	205
5.5.6 Thesaurierungs- oder Ausschüttungssteuersatz .....	209
5.5.7 Abzinsung latenter Steuern.....	219
5.5.8 Zusammenfassende Beurteilung der Konzepte der Bilanzierung latenter Steuern .....	226
<b>6. Ursachen, Ermittlung und Ausweis latenter Steuern bei einzelveräußerungsstatistischer Bilanzierung .....</b>	<b>229</b>
6.1 Gang der Untersuchung .....	229
6.2 Grundlegende Unterschiede zwischen latenten Steuern bei herkömmlicher und bei einzelveräußerungsstatistischer Bilanzierung .....	230
6.2.1 Charakter latenter Steuern bei Einzelveräußerungsstatik.....	230
6.2.2 Die Bedeutung zukünftiger Gewinne für die Bilanzierung latenter Steuern .....	231
6.2.3 Mögliche Auswirkungen der Bilanzierung latenter Steuern auf die Höhe von Ausschüttungssperren.....	234
6.3 Mögliche Ursachen latenter Steuern .....	235
6.4 Die Bilanzierung latenter Steuern bei Bestehen eines Verlustvortrages..	237
6.5 Latente Steuern bei Vorliegen nur einer Bilanzansatzdifferenz .....	238
6.5.1 Passivische temporary differences .....	238
6.5.1.1 Mögliche Konstellationen.....	238
6.5.1.2 Latente Steuern und Ausschüttungssperre in Gewinnsituationen bzw. bei vollständiger Verlustverrechnung.....	239

6.5.1.3 Latente Steuern und Ausschüttungssperre bei Verlustvorträgen .....	244
6.5.1.4 Ausweis der latenten Steuern.....	248
6.5.1.5 Passivische temporary differences aufgrund eines in der Handelsbilanz niedrigeren Bilanzansatzes eines Passivums.....	249
6.5.2 Aktivische temporary differences .....	249
<b>6.6 Latente Steuern bei Vorliegen mehrerer temporary differences .....</b>	<b>252</b>
6.6.1 Mögliche Konstellationen.....	252
6.6.2 Mehrere passivische Differenzen .....	253
6.6.3 Mehrere aktivische Differenzen.....	262
6.6.4 Aktivische und passivische Differenzen .....	263
6.6.5 Ausweis der latenten Steuern .....	263
<b>7. Zusammenfassung der Ergebnisse und Ausblick .....</b>	<b>267</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis .....</b>	<b>275</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>279</b>