

Einzelveräußerungsstatik und Bilanzierung latenter Steuern

von

Dr. Hans Berlage

B 53508

Juristische Gesamtbibliothek
Technische Hochschule Darmstadt



S + W Steuer- und Wirtschaftsverlag · Hamburg

Inhaltsverzeichnis

	Seite
1. Problemstellung und Gang der Untersuchung	1
2. Grundlagen handelsrechtlicher Rechnungslegung	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
3. An handelsrechtliche Bilanzansatz- und Bewertungsvorschriften zu stellende Anforderungen und Bilanztheorien.....	43
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
4. Ein Vorschlag einer Weiterentwicklung der statischen Bilanztheorie zu einer Einzelveräußerungsstatik	67
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 Niederstwertprinzip 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
5. Latente Steuern bei herkömmlicher Bilanzierung.....	131
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	Passivische temporary differences.....	181
5.5.3.2.3.2.2	Aktivische 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
6. Ursachen, Ermittlung und Ausweis latenter Steuern bei einzelveräußerungsstatistischer Bilanzierung	229
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
6.6 Latente Steuern bei Vorliegen mehrerer temporary differences	252
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
7. Zusammenfassung der Ergebnisse und Ausblick	267
Abkürzungsverzeichnis	275
Literaturverzeichnis	279