

Patrik Neumann

Die Steuerabgrenzung im handelsrechtlichen Jahresabschluß

Ein Beitrag zu der systematischen
Erfassung, Bewertung und dem Ausweis
latenter Steuern in Bilanz, Erfolgsrechnung
und Anhang

B 52 083

JURISTISCHE Gesamtbibliothek
der Technischen Hochschule
Darmstadt



PETER LANG

Frankfurt am Main · Bern · New York · Paris

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
<u>Inhaltsverzeichnis</u>	I
<u>Einleitender Teil: Einführung in die Ertragsteuerabgrenzung und Problemstellung der Untersuchung</u>	1
<u>A. Grundlegende Begriffsabgrenzung</u>	1
<u>B. Rahmenbedingungen der Bilanzierung latenter Ertragsteuern im Einzelabschluß</u>	6
I. Das Bestehen zeitlich begrenzter Differenzen im Erfolgsausweis zwischen Handels- und Steuerbilanz	6
II. Das Problem des periodengerechten Ausweises des Steueraufwandes in der Handelsbilanz	10
<u>C. Problemstellung und Gang der Untersuchung</u>	18
<u>Erster Hauptteil: Entwicklungsgeschichte und Konzeptionen der Steuerabgrenzung</u>	33
<u>A. Die Entwicklung von Konzeptionen zur Steuerabgrenzung in den USA</u>	33
I. Die Verknüpfung der handels- mit der steuerrechtlichen Rechnungslegung in den USA	33
II. Die Entwicklung von Konzeptionen zur Steuerabgrenzung bis zur Stellungnahme APB No. 11	36
III. Die Periodisierung der Ertragsteuern nach APB No. 11	39
1. Der Umfang der Steuerabgrenzung	39
a. Die teilweise Abgrenzung der Steuern (partial allocation)	39
b. Die umfassende Abgrenzung der Steuern (comprehensive allocation)	41

II

	Seite
2. Die Verfahren zur Periodisierung latenter Steuern	45
a. Die Abgrenzungsmethode (deferred method)	45
b. Die Verbindlichkeitsmethode (liability method)	52
c. Der um Steuereffekte bereinigte Ausweis einzelner Bilanzpositionen (net-of-tax method)	61
IV. Die Novellierung der Steuerabgrenzung durch die Stellungnahme SFAS No. 96	64
<u>B. Die Entwicklung von Konzeptionen zur Steuerabgrenzung in Deutschland</u>	69
I. Die Verknüpfung der handels- mit der steuerrechtlichen Rechnungslegung in Deutschland	69
II. Die Rezeption von Konzeptionen zur Steuerabgrenzung bis zur Transformation der 4. EG-Richtlinie	78
III. Die Steuerabgrenzung in der 4. EG-Richtlinie	80
IV. Die in § 274 HGB kodifizierte Konzeption zur Bilanzierung latenter Steuern und deren bilanzrechtliche Klassifizierung	86
1. Die konzeptionellen Grundlagen des § 274 HGB	86
2. Die bilanzrechtliche Natur latenter Steuern	92
a. Die bilanzrechtliche Natur aktiver latenter Steuern	92
b. Die bilanzrechtliche Natur passiver latenter Steuern	96
<u>Zweiter Hauptteil: Die Konkretisierung der Steuerabgrenzung nach § 274 HGB</u>	101
<u>A. Die Ansatzprobleme latenter Steuern im handelsrechtlichen Jahresabschluß</u>	101

III

	Seite
I. Der Ansatz latenter Steuern aufgrund zeitlich begrenzter Differenzen zwischen handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung	101
1. Die inhaltliche Bestimmung zeitlich begrenzter Differenzen im Sinne der Steuerabgrenzung nach § 274 HGB	101
a. Vorbemerkungen	101
b. Die pagatorische Interpretation des § 274 HGB bei der Bestimmung zeitlich begrenzter Differenzen	102
c. Die notwendige Konkretisierung der Vergleichsobjekte "handelsrechtliches Ergebnis" und "zu versteuernder Gewinn"	105
ca. Der Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag als "handelsrechtliches Ergebnis"	105
cb. Das zu versteuernde Einkommen als "zu versteuernder Gewinn"	106
cba. Die Problematik	106
cbb. Stand der betriebswirtschaftlichen Diskussion	106
cbc. Das zu versteuernde Einkommen als zielkongruente Vergleichsgröße	111
cc. Der Gewerbeertrag als "zu versteuernder Gewinn"	114
cca. Die Problematik	114
ccb. Der Gewerbeertrag als zielkonforme Vergleichsgröße	118
cd. Zusammenfassung der Ergebnisse	118
2. Die möglichen Ursachen latenter Steuern	122
a. Überblick über die Ursachen latenter Steuern	122
b. Erträge und Teilgewinne werden handelsrechtlich früher als steuerrechtlich berücksichtigt	127
c. Aufwendungen werden handelsrechtlich später als steuerrechtlich berücksichtigt	130

IV

	Seite
d. Erträge und Aufwandsminderungen werden handelsrechtlich später als steuerrechtlich berücksichtigt	137
e. Aufwendungen werden handelsrechtlich früher als steuerrechtlich berücksichtigt	139
3. Die Relevanz der Steuerabgrenzung für Gesellschaften, die unter die Bestimmungen des PubiG fallen	159
4. Die Anwendbarkeit verschiedener Konzeptionen zur Steuerabgrenzung im Einzelabschluß nach § 274 HGB	164
a. Der Umfang der Steuerabgrenzung nach § 274 HGB	164
b. Die Verfahren zur Steuerabgrenzung nach § 274 HGB	165
5. Die notwendige Abgrenzung zeitlich begrenzter von zeitlich unbegrenzten Differenzen und ihre Probleme	177
6. Die technischen Voraussetzungen zur Erfassung zeitlich begrenzter Differenzen	184
a. Allgemeine Anforderungen an die Dokumentation	184
b. Die Verfahren zur Erfassung zeitlich begrenzter Differenzen	186
c. Kritische Würdigung der Verfahren	194
II. Der Ansatz latenter Steuern unter Einfluß von Sonderregelungen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	200
1. Die Ansatzprobleme latenter Steuern in Verlustperioden unter Einfluß des steuerlichen Verlustausgleichs	200
a. Die ertragsteuerliche Behandlung von Verlusten	200
b. Die Bilanzierung latenter Steuern bei Verlustrücktrag	203
c. Die Bilanzierung latenter Steuern bei Verlustvortrag	205

	Seite
ca. Die Bilanzierung neuer latenter Steuern durch einen Verlustvortrag	205
cb. Die Bilanzierung bestehender latenter Steuern bei einem Verlustvortrag	215
d. Die Bildung und Auflösung bestehender und neuer latenter Steuern in Verlustperioden	221
da. Die Bildung und Auflösung in Verlustperioden bei bestehender aktiver Steuerabgrenzung	221
db. Die Bildung und Auflösung in Verlustperioden bei bestehender passiver Steuerabgrenzung	224
e. Zusammenfassende Darstellung der Durchführung einer Steuerabgrenzung in Verlustperioden	226
2. Die Ansatzprobleme aufgrund der steuerrechtlichen Organschaft	234
a. Der Begriff der Organschaft	234
b. Die Bilanzierung latenter Steuern bei bestehenden Organschaftsverhältnissen	238
<u>B. Die Bewertungsprobleme latenter Steuern im handelsrechtlichen Jahresabschluß</u>	251
I. Die Bewertung zeitlich begrenzter Differenzen mit einem Steuersatz	251
1. Die Bestimmung der abzugrenzenden Steuerarten	251
2. Die Bestimmung der anzuwendenden Steuersätze	252
a. Der anzuwendende Gewerbeertragsteuersatz	252
b. Der anzuwendende Körperschaftsteuersatz	255
ba. Überblick über die alternativen Körperschaftsteuersätze	255

	Seite
bb. Zur Anwendung des Spitzensteuersatzes (Thesaurierungssteuersatz)	257
bc. Zur Anwendung des Ausschüttungs- steuersatzes	261
bd. Eln zwischen Spitzen- und Ausschüttungs- steuersatz liegender Mischsteuersatz	263
be. Die differenzierte Anwendung des Spitzen- und des niedrigeren Aus- schüttungssteuersatzes oder eines Mischsteuersatzes	264
bf. Der Einfluß des Vorsichtsprinzips auf die Wahl des Körperschaftsteuersatzes	268
bg. Würdigung der dargestellten Alternativen	271
3. Die Anpassung latenter Steuern bei unerwarteter Änderung der Steuergesetzgebung	276
II. Das Problem der Diskontierung langfristiger latenter Steuern	283
1. Der Gedanke der Diskontierung latenter Steuern in der betriebswirtschaftlichen Diskussion	283
2. Die Diskontierung latenter Steuern ausschließ- lich nach allgemeinen GoB	285
3. Die Diskontierung latenter Steuern ausschließ- lich nach dem Wortlaut des § 274 HGB	288
<u>C. Die Ausweisprobleme latenter Steuern</u>	290
I. Der Ausweis latenter Steuern in der Bilanz	290
1. Die möglichen Ausweistechiken und ihre Zulässigkeit im Rahmen des § 274 HGB	290
2. Die Zusammenfassung aktiver und passiver latenter Steuern	298
a. Das Saldierungsgebot in § 274 HGB	298

	Seite
b. Die Problematik der Saldierung bei abweichender Fristigkeit aktiver und passiver latenter Steuern	310
c. Die Saldierung bei steuerlicher Organschaft	313
II. Der Ausweis latenter Steuern in der Gewinn- und Verlustrechnung	316
1. Der Erfolgsausweis bei planmäßiger Auflösung und Neubildung latenter Steuern	316
2. Der Erfolgsausweis bei periodenfremden Anpassungen latenter Steuern	318
a. Die Problematik	318
b. Die Korrekturen latenter Steuern als außerordentliche Aufwendungen und Erträge	319
c. Die Korrekturen latenter Steuern als dritte Komponente der Steuern vom Einkommen und Ertrag	322
d. Die Korrekturen latenter Steuern als sonstige betriebliche Aufwendungen und Erträge	323
III. Angaben über latente Steuern im Anhang des Jahresabschlusses	326
<u>Schlußteil</u>	337
<u>A. Die Zielsetzung der Bilanzierung latenter Steuern und deren Umsetzung in handelsrechtliche Regelungen</u>	337
<u>B. Ausblick auf künftige Entwicklungen im nationalen und internationalen Bereich</u>	341

	Seite
<u>Tabellenverzeichnis</u>	344
<u>Abbildungsverzeichnis</u>	346
<u>Abkürzungsverzeichnis</u>	347
<u>Literaturverzeichnis</u>	353