

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 Gewerbebeertragsteuersatz | 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 |