

Marco Meyer | Rüdiger Loitz |
Jerome-Oliver Quella | Peter Zerwas

Latente Steuern

Bewertung, Bilanzierung, Beratung



Inhaltsübersicht

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	13
Literaturverzeichnis	17
§ 1	
Grundlegende Regelungen für die Bilanzierung, Bewertung und den Ausweis latenter Steuern	27
A. Die Bedeutung latenter Steuern in Theorie und Praxis	27
I. Einleitung	27
II. Überblick über die Bilanzierungspraxis	30
B. Ansatz von latenten Steueransprüchen und -schulden	34
I. Konzeptionelle Grundlagen	34
II. Die Definition des Steuerwerts	35
III. Temporäre Differenzen zwischen IFRS-Ansatz und Steuerwert	36
IV. Kriterien für den Ansatz latenter Steuern	37
V. Ausnahmen von der Bilanzierung latenter Steuern	39
1. Initial Differences – Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz von Vermögenswerten und Schulden	39
2. Goodwill	41
C. Bewertung von latenten Steuern	41
I. Anwendung von Steuersätzen und -gesetzen	41
II. Diskontierung latenter Steuern	43
III. Erneute Überprüfung der Bewertung zum Stichtag	44
IV. Erfolgsneutrale Erfassung latenter Steuern	44
V. Backwards Tracing	45
D. Ausweisfragen und Anhangangaben im Zusammenhang mit latenten Steuern	46
I. Ausweis von latenten Steuern	46
1. Ausweis in der Bilanz	46
2. Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung	48
II. Anhangangaben	49
1. Anhangangaben IAS 12	49
a) Erläuterung des Steueraufwands (-ertrags)	49
b) Im Eigenkapital abgebildete Ertragsteuern	52
c) Steuerliche Überleitungsrechnung	53
d) Erläuterung zu Änderungen des anzuwendenden Steuersatzes	54
e) Nicht angesetzte latente Steuern	55
f) Aufgliederung der bilanzierten aktiven und passiven latenten Steuern	56
g) Angaben bei aufgegebenen Geschäftsbereichen	57
h) Steuerliche Konsequenzen von Dividenden	58
i) Angabepflichten bei Gesellschaften mit negativen Ergebnis	59
2. Angaben zu Steuern aus anderen Standards	59

	a) Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (IAS 1.108)	59
	b) Ermessensausübung bei der Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (IAS 1.113)	61
	c) Schätzungsunsicherheiten (IAS 1.116)	61
	d) Ertragsteuern in der Kapitalflussrechnung	61
§ 2	Einzelfragen zur Bilanzierung latenter Steuern vor dem Hintergrund des deutschen Steuerrechts	62
	A. Steuerliche Verlustvorträge und latente Steuern	62
	I. Überblick über die Regelung	62
	II. Ermittlung des Bestandes der Verlustvorträge	64
	III. Prognosezeitraum und Planungshorizont	64
	IV. Bewertung latenter Steuern	67
	1. Werthaltigkeit von latenten Steuern auf Verlustvorträge	67
	2. Berücksichtigung der Mindestbesteuerung	68
	3. Verluhistorie und „überzeugende substantielle Hinweise“	70
	V. Anhangangaben	73
	B. Auswirkungen der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG auf die Abgrenzung latenter Steuern	74
	I. Grundzüge der Neuregelung zur Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG	74
	II. Die Bewertung von aktiven latenten Steuern für Verlustvorträge unter Berücksichtigung schädlicher Anteilserwerbe	75
	III. Erwerb und Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und die Auswirkungen des § 8c KStG auf aktive latente Steuern	76
	C. Die Bedeutung der Zinsschranke und des Zinsvortrags für die Abgrenzung latenter Steuern	76
	I. Grundzüge der Regelung	76
	1. Überblick	76
	2. Sachlicher Anwendungsbereich	78
	3. Persönlicher Anwendungsbereich	79
	4. Ausnahmeregelungen	79
	II. Die Bilanzierung von latenten Steueransprüchen für den Zinsvortrag	80
	1. Ansatz latenter Steueransprüche für den Zinsvortrag	80
	2. Bewertung latenter Steueransprüche für den Zinsvortrag	81
	3. Angabepflichten für den Zinsvortrag	83
	D. Latente Steuern für Spezialfonds	84
	I. Bilanzierung von Spezialfonds	84
	1. Bilanzierung von Spezialfonds nach HGB	85
	2. Bilanzierung von Spezialfonds nach IFRS	86
	II. Besteuerung von Anteilen an Spezialfonds in Deutschland	88
	1. Besteuerung auf der Ebene des Spezialfonds	89
	2. Besteuerung auf der Ebene des Anteilseigners	89
	a) Körperschaftsteuerliches Schachtelprivileg	89
	b) Ausschüttung und Thesaurierung von Erträgen	90
	c) Aktiengewinn	92

d) Teilwertabschreibungen des Anteilsscheins	93
III. Ermittlungsmethoden für die Berechnung latenter Steuern	93
1. Latente Steuern nach IAS 12	93
2. Methode 1 – Fiktion einer Steuerbilanz	95
3. Methode 2 – Fiktion der Bilanzierung der Anteilsscheine	96
4. Fallbeispiel	98
E. Die Abbildung von Organschaftsverhältnissen	100
I. Allgemeines	100
II. Berechnung von Steuern nach dem formalen Ansatz	101
III. Berechnung von Steuern nach dem stand-alone Ansatz	102
IV. Zeitpunkt der Einbeziehung der Änderung von Verhältnissen	103
V. Bewertung latenter Steuern bei einer ertragsteuerlichen Organschaft	104
VI. Ausweis von latenten Steuern	105
VII. Besonderheiten für die Anhangangaben	105
F. Deutsche Personengesellschaften	106
I. Steuerliche Besonderheiten bei Personengesellschaften	106
II. Auswirkungen der steuerlichen Besonderheiten auf die Ermittlung latenter Steuern im Einzelabschluss von Personengesellschaften	107
1. Einfluss Ergänzungsbilanzen	107
2. Einfluss Sonderbilanzen	107
3. Besteuerung	108
4. Beispiel	108
G. Die Bilanzierung von steuerlichen Risiken nach IAS 12	109
I. Ansatz von Verpflichtungen für Betriebsprüfungsrisiken	111
II. Bewertung von Verpflichtungen für Steuerrisiken	113
III. Vorgehensweise der Ermittlung latenter Steuern für Betriebsprüfungsrisiken	114
1. Abgrenzung temporärer und permanenter Risiken	114
2. Konzeptionelle Fragen zum Steuerwert bei steuerlichen Risiken	116
3. Latente Steuern als „Steuer auf eine Steuer“?	117
4. Zugrundezulegende Steuersätze	119
IV. Erhöhung von Verlusten durch Betriebsprüfungsrisiken	119
V. Fragen des Ausweises und der Anhangangaben bei Steuerrisiken	122
1. Intraperiod Allocation von Steueraufwand aus Betriebsprüfungsrisiken	122
2. Bilanzieller Ausweis der latenten Steuern und der Risikorückstellung	124
3. Anhangangaben	127
§ 3 Die Abgrenzung latenter Steuern im Konzernabschluss	128
A. Latente Steuern für Konsolidierungsmaßnahmen	128
I. Überblick	128
II. Grundlagen Unternehmenserwerb	128
III. Latente Steuern im Rahmen der Kaufpreisverteilung	129
1. Allgemeine Hinweise zur Kaufpreisverteilung	129
2. Ansatz latenter Steuern bei der Erstkonsolidierung	130
3. Bewertung und Erfassung latenter Steuern bei Erstkonsolidierung	132

4.	Folgekonsolidierung	132
5.	Anwendungsbeispiel	133
IV.	Latente Steuern unter Berücksichtigung der Zwischenergebniseliminierung	136
1.	Grundlagen der Zwischenergebniseliminierung	136
1.	Latente Steuern bei der Zwischenergebniseliminierung	136
2.	Anwendungsbeispiel	137
V.	Latente Steuern bei der Schuldenkonsolidierung	138
1.	Grundlagen der Schuldenkonsolidierung	138
2.	Latente Steuern im Rahmen der Schuldenkonsolidierung	138
B.	Latente Steuern und die Behandlung des Goodwill/Firmenwertes	139
I.	Allgemeines	139
II.	Bilanzierung von latenten Steuern im Zusammenhang mit nicht abzugsfähigen Firmenwerten	140
III.	Bilanzierung von latenten Steuern im Zusammenhang mit abzugsfähigen Firmenwerten	141
1.	Konsolidierungsbedingter Goodwill übersteigt steuerlichen Firmenwert	141
2.	Steuerlicher Firmenwert übersteigt konsolidierungsbedingten Goodwill	143
IV.	Praktische Probleme bei abzugsfähigen Firmenwerten	145
1.	Goodwillallokation und Steuerquoteneffekte	145
2.	Stichtagsabweichungen	146
3.	Naked Credits	147
V.	Bilanzierung von latenten Steuern bei vorläufigen Kaufpreisverteilungen	147
C.	Outside Basis Differences	149
I.	Abgrenzung Inside und Outside Basis Differences	149
II.	Entstehung von Outside Basis Differences	151
1.	Differenz zwischen dem steuerlichen Beteiligungsbuchwert und dem Nettovermögen einer vollkonsolidierten Tochterkapitalgesellschaft	152
2.	Währungsumrechnung zu konsolidierender Abschlüsse in einer Fremdwährung	155
3.	Anwendung der Equity-Methode	158
III.	Abgrenzung von latenten Steuern für Outside Basis Differences	159
1.	Ausnahmeregelungen	161
2.	Abgrenzung zwischen In- und Auslandsunternehmen	162
D.	Deutsche Personengesellschaften im Konzern	162
I.	Auswirkungen der steuerlichen Rahmenbedingungen auf die Ermittlung latenter Steuern im Konzern	162
1.	Einfluss Ergänzungsbilanzen	162
2.	Einfluss Sonderbetriebsvermögen	163
3.	Einfluss Besteuerung	163
4.	Outside Basis Differences	164
II.	Abgrenzung latenter Steuern in Abhängigkeit von der Form der Einbeziehung in den Konzernabschluss	165

	1. Vollkonsolidierung	165
	2. At Equity Bilanzierung	167
	3. Bilanzierung zu Anschaffungskosten oder zu Marktwerten	168
	4. Besonderheiten bei dem Erwerb von Anteilen an einer Personengesellschaft	169
§ 4	Wirkungen latenter Steuern auf die Konzernsteuerquote	171
§ 5	Quartalsberichterstattung und latente Steuern	173
	A. Konzeption des IAS 34	173
	I. Anwendungsbereich und Zielsetzung	173
	II. Regelungen zu Ertragsteuern	173
	B. Berechnung der tatsächlichen und latenten Steuern	174
	I. Aufstellen des Plan-IFRS-Ergebnisses vor Steuern	175
	I. Planung der Steuerquote	176
	II. Ermittlung einer erwarteten Gesamtsteuerquote	176
	C. Ermittlung zweier getrennter Steuerquoten für tatsächliche und latente Steuern	178
	D. Discrete Items	182
	I. Behandlung von unterjährigen Anpassungen der geplanten Steuerquote	183
	II. Abbildung von einmaligen Ereignissen	183
	III. Behandlung von Verlustgesellschaften	184
	E. Praktischer Umgang der Unternehmen mit der Quartalsberichterstattung bei Steuern	186
§ 6	Konvergenzprojekt zwischen IAS 12 und FAS 109	190
	A. Überblick	190
	B. Vorbemerkungen	192
	C. Konzeptionelle Unterscheidung	192
	D. Konvergenz im Ansatz, der Bewertung und im Ausweis	193
	I. Der Ansatz von latenten Steuern	193
	1. Ansatzkriterien für latente Steueransprüche	193
	2. Latente Steuern für den erstmaligen Ansatz von Vermögenswerten und Schulden	194
	3. Latente Steuern für Zwischengewinne	198
	4. Latente Steuern im Zusammenhang mit einem Goodwill	199
	5. Latente Steuern für Outside Basis Differences	201
	6. Uncertain Tax Positions	201
	II. Bewertung von latenten Steuern	202
	1. Enacted vs. substantively enacted	202
	2. Ausschüttungssatz vs. Thesauierungssatz	202
	3. Intraperiod Allocation und Backwards Tracing	203
	4. Diskontierung	208
	III. Ausweis von latenten Steuern und Anhangangaben	209
	1. Tax Groups – Behandlung von steuerlichen Organschaften	209

	2. Die Unterscheidung von kurzfristigen und langfristigen latenten Steuern	209
	IV. Anwendungszeitpunkt und Übergangsregelungen	210
§ 7	Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Abgrenzung latenter Steuern	211
	A. Überblick	211
	B. Anwendungsfragen	213
	I. Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit	213
	II. Ansatz und Bewertung	213
	III. Ausweis	218
	C. Gegenüberstellung zu DRS 10 und IFRS	219
	D. Wesentliche Änderungen für die Unternehmenspraxis	222
§ 8	Interne Kontrollsysteme im Tax Accounting	224
	A. Einführung	224
	I. Änderungen der Anforderungen an die Tax Accounting Funktion	224
	II. Regulatorisches Umfeld	225
	B. Das interne Kontrollsystem	225
	I. Grundlegende Definition	225
	II. COSO als Rahmenwerk für das IKS	226
	III. Der steuerliche COSO-Würfel	227
	C. Herausforderung bei der Einführung eines IKS im Tax Accounting	229
	I. Erfahrungen aus der Einführung von IKS	229
	1. Risikoarten im Tax Accounting	229
	2. Signifikante Prozesse und Kontrollaktivitäten im Tax Accounting	231
	3. Schnittstellen im Tax Accounting	236
	II. Key Controls im Tax Accounting	237
	1. Identifikation von Key Controls	237
	2. Dokumentation des IKS	238
	3. Beurteilung der Wirksamkeit eines IKS	239
	III. IT-Unterstützung für ein effektives IKS	240
	D. Zusammenfassender Überblick	241
	Stichwortverzeichnis	243