

Marco Meyer / Rüdiger Loitz /
Robert Linder / Peter Zerwas

Latente Steuern

Bewertung, Bilanzierung, Beratung

2. Auflage



Inhaltsübersicht

Vorwort zur zweiten Auflage	5
Abkürzungsverzeichnis	14
Literaturverzeichnis	19
§ 1	
Grundlegende Regelungen für die Bilanzierung, Bewertung und den Ausweis latenter Steuern	33
A. Die Bedeutung latenter Steuern in Theorie und Praxis	33
I. Einleitung	33
II. Überblick über die Bilanzierungspraxis	37
B. Konvergenzprojekt zwischen IAS 12 und FAS 109	42
I. Überblick	42
II. Verabschiedung des Entwurfs ED/2009/2 Income Taxes	44
III. Anwendungszeitpunkt und Übergangsregelungen	45
C. Ansatz von latenten Steueransprüchen und -schulden	47
I. Konzeptionelle Grundlagen	47
II. Die Definition des Steuerwerts	47
III. Temporäre Differenzen zwischen IFRS-Ansatz und Steuerwert	48
IV. Kriterien für den Ansatz latenter Steuern	49
V. Ausnahmen von der Bilanzierung latenter Steuern	51
1. Initial differences – Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz von Vermögenswerten und Schulden	51
2. Goodwill	53
VI. Auswirkungen des Konvergenzprojektes	54
1. Konzeptionelle Unterscheidung	54
2. Auswirkungen des Konvergenzprojektes auf den Ansatz latenter Steueransprüche und -schulden	55
D. Bewertung von latenten Steuern	63
I. Anwendung von Steuersätzen und -gesetzen	63
II. Diskontierung latenter Steuern	66
III. Erneute Überprüfung der Bewertung zum Stichtag	67
IV. Erfolgsneutrale Erfassung latenter Steuern	67
V. Backwards Tracing	70
VI. Auswirkungen des Konvergenzprojektes auf die Bewertung von latenten Steuern	70
1. Bewertung latenter Steueransprüche	70
2. Enacted vs. substantively enacted	72
3. Ausschüttungssatz vs. Thesaurierungssatz	73
4. Intra-period Allocation und Backwards Tracing	74
5. Verwendungsabhängige Steuersätze	81
6. Diskontierung	82
E. Ausweisfragen und Anhangangaben im Zusammenhang mit latenten Steuern	83

I.	Ausweis von latenten Steuern	83
1.	Ausweis in der Bilanz	83
2.	Ausweis in der Gesamtergebnisrechnung	86
3.	Auswirkungen des Konvergenzprojektes auf den Ausweis latenter Steuern	89
II.	Anhangangaben	90
1.	Anhangangaben aus IAS 12	90
a)	Erläuterung des Steueraufwands (-ertrags)	90
b)	Im „sonstigen Ergebnis“ (Eigenkapital) abgebildete Ertragsteuern	93
c)	Steuerliche Überleitungsrechnung	94
d)	Erläuterung zu Änderungen des anzuwendenden Steuersatzes	96
e)	Nicht angesetzte latente Steuern	96
f)	Aufgliederung der bilanzierten aktiven und passiven latenten Steuern	97
g)	Angaben bei aufgegebenen Geschäftsbereichen	99
h)	Steuerliche Konsequenzen von Dividenden	99
i)	Angabepflichten bei Gesellschaften mit negativen Ergebnis	100
2.	Angaben zu Steuern aus anderen Standards	101
a)	Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (IAS 1.117)	101
b)	Ermessensausübung bei der Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (IAS 1.122)	103
c)	Schätzungsunsicherheiten (IAS 1.116)	103
d)	Ertragsteuern in der Kapitalflussrechnung	103
3.	Auswirkungen des Konvergenzprojektes auf die Anhangangaben	104
§ 2	Einzelfragen zur Bilanzierung latenter Steuern vor dem Hintergrund des deutschen Steuerrechts	105
A.	Steuerliche Verlustvorträge und latente Steuern	105
I.	Überblick über die Regelung	105
II.	Ermittlung des Bestandes der Verlustvorträge	107
III.	Prognosezeitraum und Planungshorizont	108
IV.	Bewertung latenter Steuern	111
1.	Werthaltigkeit von latenten Steuern auf Verlustvorträge	111
2.	Berücksichtigung der Mindestbesteuerung	112
3.	Verlusthistorie und „überzeugende substantielle Hinweise“	114
V.	Anhangangaben	117
B.	Auswirkungen der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG auf die Abgrenzung latenter Steuern	118
I.	Grundzüge der Neuregelung zur Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG	118
II.	Die Bewertung von aktiven latenten Steuern für Verlustvorträge unter Berücksichtigung schädlicher Anteilerwerbe	119
III.	Erwerb und Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und die Auswirkungen des § 8c KStG auf aktive latente Steuern	120

C. Die Bedeutung der Zinsschranke und des Zinsvortrags für die Abgrenzung latenter Steuern	121
I. Grundzüge der Regelung	121
1. Überblick	121
2. Sachlicher Anwendungsbereich	123
3. Persönlicher Anwendungsbereich	124
4. Ausnahmeregelungen	124
II. Die Bilanzierung von latenten Steueransprüchen für den Zinsvortrag	125
1. Ansatz latenter Steueransprüche für den Zinsvortrag	125
2. Bewertung latenter Steueransprüche für den Zinsvortrag	126
3. Angabepflichten für den Zinsvortrag	128
D. Latente Steuern für Spezialfonds	129
I. Bilanzierung von Spezialfonds	129
1. Bilanzierung von Spezialfonds nach HGB	130
2. Bilanzierung von Spezialfonds nach IFRS	131
II. Besteuerung von Anteilen an Spezialfonds in Deutschland	133
1. Besteuerung auf der Ebene des Spezialfonds	134
2. Besteuerung auf der Ebene des Anteilseigners	135
a) Ausschüttung und Thesaurierung von Erträgen	135
b) Aktiengewinn	137
c) Teilwertabschreibungen des Anteilscheins	141
d) Aktiengewinne nach BilMoG	141
III. Ermittlungsmethoden für die Berechnung latenter Steuern	142
1. Latente Steuern nach IAS 12	142
2. Methode zur Berechnung latenter Steuern für Spezialfonds – Fiktion der Bilanzierung der Anteilscheine (retrograde Methode)	142
3. Fallbeispiel	145
E. Die Abbildung von Organschaftsverhältnissen	148
I. Allgemeines	148
II. Berechnung von Steuern nach dem formalen Ansatz	149
III. Berechnung von Steuern nach dem Stand-Alone-Ansatz	149
IV. Zeitpunkt der Einbeziehung der Änderung von Verhältnissen	151
V. Bewertung latenter Steuern bei einer ertragsteuerlichen Organschaft	152
VI. Ausweis von latenten Steuern	153
VII. Besonderheiten für die Anhangangaben	153
VIII. Auswirkungen des Konvergenzprojektes auf die Behandlung von steuerlichen Organschaften	154
F. Deutsche Personengesellschaften	155
I. Steuerliche Besonderheiten bei Personengesellschaften	155
II. Auswirkungen der steuerlichen Besonderheiten auf die Ermittlung latenter Steuern im Einzelabschluss von Personengesellschaften	156
1. Einfluss Ergänzungsbilanzen	156
2. Einfluss Sonderbilanzen	156
3. Besteuerung	157
4. Beispiel	157
G. Die Bilanzierung von steuerlichen Risiken nach IAS 12	158

I.	Ansatz von Verpflichtungen für Betriebsprüfungsrisiken	160
II.	Bewertung von Verpflichtungen für Steuerrisiken	163
III.	Vorgehensweise der Ermittlung latenter Steuern für Betriebsprüfungsrisiken	164
1.	Abgrenzung temporärer und permanenter Risiken	164
2.	Konzeptionelle Fragen zum Steuerwert bei steuerlichen Risiken	166
3.	Latente Steuern als „Steuer auf eine Steuer“?	167
4.	Zugrundezulegende Steuersätze	169
IV.	Erhöhung und Reduzierung von Verlusten durch Betriebsprüfungsrisiken	169
V.	Fragen des Ausweises und der Anhangangaben bei Steuerrisiken	172
1.	Intraperiod Allocation von Steueraufwand aus Betriebsprüfungsrisiken	172
2.	Bilanzieller Ausweis der latenten Steuern und der Risikorückstellung	174
3.	Anhangangaben	177
VI.	Auswirkungen des Konvergenzprojektes auf die Bilanzierung steuerlicher Risiken und auf die entsprechenden Anhangangaben	178
1.	Bilanzierung steuerlicher Risiken	178
2.	Anhangangaben	180
§ 3	Die Abgrenzung latenter Steuern im Konzernabschluss	181
A.	Latente Steuern für Konsolidierungsmaßnahmen	181
I.	Überblick	181
II.	Grundlagen Unternehmenserwerb	181
III.	Latente Steuern im Rahmen der Kaufpreisverteilung	182
1.	Allgemeine Hinweise zur Kaufpreisverteilung	182
2.	Ansatz latenter Steuern bei der Erstkonsolidierung	183
3.	Bewertung und Erfassung latenter Steuern bei Erstkonsolidierung	185
4.	Folgekonsolidierung	186
5.	Anwendungsbeispiel	187
IV.	Latente Steuern unter Berücksichtigung der Zwischenergebniseliminierung	189
1.	Grundlagen der Zwischenergebniseliminierung	190
2.	Latente Steuern bei der Zwischenergebniseliminierung	190
3.	Anwendungsbeispiel	191
V.	Latente Steuern bei der Schuldenkonsolidierung	191
1.	Grundlagen der Schuldenkonsolidierung	191
2.	Latente Steuern im Rahmen der Schuldenkonsolidierung	192
VI.	Auswirkungen des Konvergenzprojektes auf latente Steuern für Konsolidierungsmaßnahmen und auf die entsprechenden Anhangangaben	193
1.	Latente Steuern für Zwischengewinne	193
2.	Anhangangaben zu konzerninternen Transaktionen	194
B.	Latente Steuern und Firmenwerte	195
I.	Allgemeines	195

II.	Bilanzierung von latenten Steuern im Zusammenhang mit nicht abzugsfähigen Firmenwerten	196
III.	Bilanzierung von latenten Steuern im Zusammenhang mit abzugsfähigen Firmenwerten	197
1.	Konsolidierungsbedingter Goodwill übersteigt steuerlichen Firmenwert	197
2.	Steuerlicher Firmenwert übersteigt konsolidierungsbedingten Goodwill	198
IV.	Praktisches Problem der Goodwillallokation und des Steuerquoteneffekt	200
V.	Auswirkungen des Konvergenzprojektes auf latente Steuern und die Behandlung des Goodwill	201
C.	Outside Basis Differences	203
I.	Abgrenzung Inside und Outside Basis Differences	203
II.	Entstehung von Outside Basis Differences	204
1.	Differenz zwischen dem steuerlichen Beteiligungsbuchwert und dem Nettovermögen einer vollkonsolidierten Tochterkapitalgesellschaft	205
2.	Währungsumrechnung zu konsolidierender Abschlüsse in einer Fremdwährung	209
3.	Anwendung der Equity-Methode	211
III.	Abgrenzung von latenten Steuern für Outside Basis Differences	212
1.	Ausnahmeregelungen	214
2.	Abgrenzung zwischen In- und Auslandsunternehmen	215
IV.	Auswirkungen des Konvergenzprojektes auf latenten Steuern für Outside Basis Differences	216
D.	Deutsche Personengesellschaften im Konzern	217
I.	Auswirkungen der steuerlichen Rahmenbedingungen auf die Ermittlung latenter Steuern im Konzern	217
1.	Einfluss Ergänzungsbilanzen	217
2.	Einfluss Sonderbetriebsvermögen	217
3.	Einfluss Besteuerung	218
4.	Outside Basis Differences	219
II.	Abgrenzung latenter Steuern in Abhängigkeit von der Form der Einbeziehung in den Konzernabschluss	219
1.	Vollkonsolidierung	219
2.	At Equity Bilanzierung	221
3.	Bilanzierung zu Anschaffungskosten oder zu Marktwerten	222
4.	Besonderheiten bei dem Erwerb von Anteilen an einer Personengesellschaft	223
§ 4	Quartalsberichterstattung und latente Steuern	226
A.	Konzeption des IAS 34	226
I.	Anwendungsbereich und Zielsetzung	226
II.	Regelungen zu Ertragsteuern	226
B.	Berechnung der tatsächlichen und latenten Steuern	227

	I.	Aufstellen des Plan-IFRS-Ergebnisses vor Steuern	228
	II.	Planung der Steuerquote	229
	III.	Ermittlung einer erwarteten Gesamtsteuerquote	229
	C.	Ermittlung zweier getrennter Steuerquoten für tatsächliche und latente Steuern	231
	D.	Discrete Items	235
	I.	Behandlung von unterjährigen Anpassungen der geplanten Steuerquote	236
	II.	Abbildung von einmaligen Ereignissen	237
	III.	Behandlung von Verlustgesellschaften	237
	E.	Praktischer Umgang der Unternehmen mit der Quartalsberichterstattung für Steuern	239
§ 5		Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Abgrenzung latenter Steuern	243
	A.	Überblick über die Neuregelungen	243
	I.	Auswirkungen für mittelgroße und große Gesellschaften	243
	II.	Auswirkungen für kleine Gesellschaften und Einzelkaufleute	244
	B.	Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit	245
	C.	Ansatz und Bewertung	247
	D.	Ausweis	253
	E.	Gegenüberstellung zu IAS 12 und ED 2009/2	255
	F.	Wesentliche Änderungen für die Unternehmenspraxis	258
§ 6		Der Einfluss latenter Steuern auf die Konzernsteuerquote	261
	A.	Einleitung	261
	B.	Analyse der Konstruktion der Konzernsteuerquote	263
	I.	Der Einfluss laufender Steuern	263
	II.	Der Einfluss latenter Steuern	264
	III.	Der Einfluss des Konzernergebnisses vor Steuern	267
	1.	Der Einfluss des Konsolidierungskreises	267
	2.	Der Einfluss von Verlusten	268
	3.	Der Einfluss nicht abziehbarer Betriebsausgaben und steuerfreier Erträge	270
	IV.	Analyse der Gesamtgröße	272
	1.	Vorzeichen der Konzernsteuerquote	272
	2.	Höhe der Konzernsteuerquote	273
	3.	Die Konzernsteuerquote als Kurve	273
	V.	Zusammenfassung und Ausblick	275
	C.	Maßnahmen der Steuerabteilung zur Optimierung der Konzernsteuerquote	275
	I.	Die Konzernsteuerquote in der unternehmerischen Zielhierarchie	276
	II.	Maßnahmen zur (nachhaltigen) Senkung der Konzernsteuerquote	277
	1.	Vermeidung steuerlicher Ineffizienzen und Ausnutzung von Qualifikationskonflikten	277

	2. Ausnutzung des internationalen Steuergefälles	279
	3. Nicht durch die Steuerabteilung gestaltbare Einflussfaktoren	280
	III. Installation einer integrierten Steuerabteilung	281
	IV. Zwischenfazit und Ausblick	282
	D. Zur steuerlichen Überleitungsrechnung	282
	I. Aufbau der Überleitungsrechnung	282
	II. Aussagefähigkeit der steuerlichen Überleitungsrechnung	285
§ 7	Interne Kontrollsysteme im Tax Accounting	287
	A. Einführung	287
	I. Änderungen der Anforderungen an die Tax Accounting Funktion	287
	II. Regulatorisches Umfeld	288
	B. Das interne Kontrollsystem	289
	I. Grundlegende Definition	289
	II. COSO als Rahmenwerk für das IKS	289
	III. Der steuerliche COSO-Würfel	290
	C. Herausforderung bei der Einführung eines IKS im Tax Accounting	293
	I. Erfahrungen aus der Einführung von IKS	293
	1. Risikoarten im Tax Accounting	293
	2. Signifikante Prozesse und Kontrollaktivitäten im Tax Accounting	296
	3. Schnittstellen im Tax Accounting	301
	II. Key Controls im Tax Accounting	302
	1. Identifikation von Key Controls	302
	2. Dokumentation des IKS	303
	3. Beurteilung der Wirksamkeit eines IKS	304
	III. IT-Unterstützung für ein effektives IKS	306
	D. Zusammenfassender Überblick	307
	Stichwortverzeichnis	309