

Bilanzansatz und Bewertung latenter Steuern nach IFRS und US-GAAP

-

Unterschiede, Gemeinsamkeiten, Perspektiven

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Würde eines Doktorgrades
(Dr. rer. pol.)

der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Augsburg

eingereicht
am Lehrstuhl für Wirtschaftsprüfung und Controlling
(Prof. Dr. Dres. h.c. Adolf G. Coenenberg)

von

Dipl.-Kffr. Henriette Burkhardt

Erstgutachter:	Prof. Dr. Dres. h.c. Adolf G. Coenenberg
Zweitgutachter:	Prof. Dr. Michael Heinhold
Vorsitzender der mündlichen Prüfung:	Prof. Dr. Wolfgang Schultze
Datum der mündlichen Prüfung:	17. Dezember 2008

MEINEN ELTERN

VORWORT

Die Veröffentlichung meiner Dissertation beschließt ein Projekt, das in den vergangenen Jahren mein Leben wesentlich bestimmt hat. Ausgangspunkt war der Beginn meiner Tätigkeit bei der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/ Steuerberatungsgesellschaft Ernst & Young AG in München sowie die Bereitschaft von Herrn Prof. Dr. Dres. h.c. A. G. Coenberg, mich als externe Doktorandin seines Lehrstuhls zu betreuen. Im Dezember 2008 wurde die vorliegende Arbeit von der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Augsburg als Dissertation angenommen.

Es ist mir ein besonderes Anliegen, an dieser Stelle all denjenigen zu danken, die mich während meines Dissertationsprojektes auf vielfache Weise unterstützt haben. Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Dres. h.c. A. G. Coenberg für die wissenschaftliche Betreuung. Durch seinen Zuspruch, seine wertvollen Ratschläge und seine konstruktive Kritik hat er die Entstehung der Arbeit in besonderem Maße unterstützt und gefördert. Danken möchte ich ferner Herrn Prof. Dr. Michael Heinhold für die freundliche Übernahme des Zweitgutachtens.

Mein privates Umfeld trug wesentlich zum Gelingen dieser Arbeit bei. Die aufmunternden und motivierenden Worte sowie die kontinuierliche Unterstützung und das Verständnis meiner Familie, Freunde und Kollegen waren mir eine sehr wertvolle Hilfe. Ich danke ihnen dafür herzlich, insbesondere meinen Schwestern Frau Dipl.-Kffr. Johanna Burkhardt und Frau Dr. Christina Priller.

Herrn RA StB Gerhard Böck gilt mein ganz besonderer Dank für seine liebevolle Unterstützung und Fürsorge sowie für seine kritische Durchsicht des Manuskripts und seine wertvollen Hinweise.

Schließlich möchte ich meinen größten Dank meinen lieben Eltern, Hildegard und Werner Burkhardt, aussprechen, die mich auf meinem bisherigen Lebensweg stets mit großer Zuversicht und großem Engagement vertrauensvoll in vielfältiger Weise gefördert und unterstützt haben. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Augsburg, im Dezember 2008

Henriette Burkhardt

INHALTSVERZEICHNIS

Inhaltsverzeichnis.....	III
Abbildungsverzeichnis.....	VIII
Abkürzungsverzeichnis.....	IX
1. Einleitung.....	1
1.1 Einführung und Problemstellung	1
1.2 Aufbau der Arbeit	8
2. Grundlagen der Bilanzierung latenter Steuern nach IFRS und US-GAAP.....	11
2.1 Notwendigkeit und Zielsetzung der Bilanzierung latenter Steuern.....	11
2.2 Theoretische Grundkonzeptionen und Methoden der Steuerabgrenzung	14
2.2.1 Konzepte der Bilanzierung latenter Steuern.....	15
2.2.2 Erfassungs- und Ermittlungsmethoden der Bilanzierung latenter Steuern..	20
2.2.3 Zuordnung und Würdigung der Konzepte und Methoden der Steuerabgrenzung	23
2.3 Entwicklung der Steuerabgrenzung nach IFRS und US-GAAP	27
2.3.1 Bilanzorientierte Zielsetzung von SFAS 109 und IAS 12.....	27
2.3.2 Weitere Vorschriften zur Steuerabgrenzung nach US-GAAP und IFRS....	30
2.4 Konvergenz- und Harmonisierungsbestrebungen der Standardsetter IASB und FASB.....	31
3. Gemeinsamkeiten, Unterschiede und Perspektiven der Bilanzierung latenter Steuern nach IFRS und US-GAAP	35
3.1 Konzept der temporären Differenzen nach IAS 12 und SFAS 109	35
3.1.1 Grundlagen des <i>temporary</i> -Konzepts.....	35
3.1.1.1 Überblick über die temporärer Differenzen.....	35
3.1.1.2 Definition des Steuerwertes: „ <i>Tax base</i> “ (IAS 12) versus „ <i>Tax basis</i> “ (SFAS 109).....	37
3.1.1.3 Konsequenzen unterschiedlicher Steuerwert – Definitionen.....	43
3.1.1.4 Überarbeitung und Angleichung der Definitionen im Rahmen des Konvergenzprojektes	48
3.1.2 Einschränkung des Umfangs der Bemessungsgrundlage latenter Steuern..	50
3.1.2.1 Überblick	50

3.1.2.1.1	Ausnahmen vom <i>temporary</i> -Konzept nach US-GAAP.....	52
3.1.2.1.2	Ausnahmen vom <i>temporary</i> -Konzept in IAS 12.....	54
3.1.2.2	Temporäre Differenzen bei der Bilanzierung eines Geschäfts- oder Firmenwerts.....	55
3.1.2.2.1	Überblick über die Regelungen zur Behandlung temporärer Differenzen aus dem Erstansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach IFRS und US-GAAP.....	55
3.1.2.2.2	Berücksichtigung temporärer Differenzen aus der Folgebilanzierung eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach IFRS und US-GAAP.....	60
3.1.2.2.3	Kritische Würdigung und Perspektiven der Berücksichtigung temporärer Goodwilldifferenzen.....	64
3.1.2.3	Temporäre Differenzen bei Erwerb von Vermögensgegenständen und Schulden außerhalb eines Unternehmenszusammenschlusses.....	68
3.1.2.3.1	Darstellung der Ausnahmeregelung in IAS 12.....	68
3.1.2.3.2	Vorgehensweise nach US-GAAP.....	74
3.1.2.3.3	Vergleich und Würdigung der Vorgehensweise bei „ <i>initial differences</i> “ nach IAS 12 und US-GAAP.....	80
3.1.2.3.4	Perspektiven einer zukünftigen Entwicklung.....	86
3.1.2.4	Temporäre Differenzen in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an Joint Ventures.....	93
3.1.2.4.1	Überblick über die Bedeutung von <i>outside basis differences</i>	93
3.1.2.4.2	Regelungen zur Bilanzierung latenter Steuern bei Beteiligungen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen.....	98
3.1.2.4.3	Vergleich und Beurteilung von bestehenden Regelungen und Perspektiven.....	105
3.1.2.5	Temporäre Differenzen aufgrund der Eliminierung von Zwischengewinnen.....	107
3.1.2.5.1	Überblick über die Bedeutung der latenten Steuerabgrenzung aus Konsolidierungsvorgängen.....	107
3.1.2.5.2	Bilanzierung latenter Steuern auf temporäre Differenzen aus der Zwischengewinneliminierung nach IAS 12 und SFAS 109.....	111
3.1.2.5.3	Beispielhafter Vergleich der Regelungen zur Steuerabgrenzung bei der Eliminierung von Zwischengewinnen.....	113
3.1.2.5.4	Perspektiven der Berücksichtigung temporärer Differenzen aus der Eliminierung von Zwischengewinnen.....	118
3.1.2.6	Temporäre Differenzen aufgrund von Währungsumrechnungen.....	120
3.1.2.6.1	Überblick über die Währungsumrechnung nach IFRS und US-GAAP.....	120
3.1.2.6.2	Berücksichtigung temporärer Differenzen aus der Währungsumrechnung nach IAS 21.....	123

3.1.2.6.3	Behandlung temporärer Differenzen aufgrund von Währungsumrechnungen nach US GAAP.....	125
3.1.2.6.4	Vergleich und kritische Würdigung bestehender Regelungen und potentieller Lösungsansätze.....	128
3.2	Abgrenzung temporärer Differenzen durch den Ansatz latenter Steuern	132
3.2.1	Die „ <i>asset</i> “- und „ <i>liability</i> “-Eigenschaft latenter Steuern.....	132
3.2.2	Ansatzkriterien für aktive und passive latente Steuern	134
3.2.2.1	Ansatzvoraussetzungen passiver latenter Steuern	134
3.2.2.2	Ansatzvoraussetzungen aktiver latenter Steuern	135
3.2.2.2.1	Aktivierungskriterien nach IAS 12	135
3.2.2.2.2	Aktivierungskriterien nach SFAS 109	137
3.2.2.2.3	<i>Affirmative judgement approach</i> (IAS 12) versus <i>Impairment Approach</i> (SFAS 109)	138
3.2.3	Verbuchung und intraperiodische Zuordnung latenter Steuern.....	139
3.2.3.1	Erstmalige Erfassung latenter Steuern nach IAS 12 und SFAS 109 ..	139
3.2.3.2	Fortführung latenter Steuern nach IAS 12 und SFAS 109	140
3.2.3.3	Beispielhafte Darstellung der Konsequenzen unterschiedlicher Vorschriften zur „ <i>intra period tax allocation</i> “ zwischen IAS 12 und SFAS 109	145
3.2.3.4	Perspektiven einer einheitlichen „ <i>intra period tax allocation</i> “ für IAS 12 und SFAS 109	149
3.3	Bilanzierung latenter Steuern auf Verlustvorträge.....	151
3.3.1	Überblick über die Aktivierungsvoraussetzungen.....	151
3.3.2	Divergenzen zwischen IFRS und US-GAAP	155
3.3.3	Kritische Würdigung der Bilanzierung latenter Steuern auf Verlustvorträge.....	161
3.4	Die Bewertung latenter Steuern nach IFRS und US-GAAP	167
3.4.1	Überblick über die wesentlichen Bewertungsparameter	167
3.4.2	Die Wahl des anzuwendenden Steuersatzes.....	169
3.4.2.1	Anwendung zukünftiger Steuersätze: „ <i>enacted</i> “ (SFAS 109) versus „ <i>substantively enacted</i> “ (IAS 12)	169
3.4.2.2	Konzerneinheitlicher versus differenzierter Steuersatz.....	170
3.4.2.3	Thesaurierungssteuersatz versus Ausschüttungssteuersatz	172
3.4.2.4	Der Einfluss von Management Entscheidungen auf die Wahl des anzuwendenden Steuersatzes.....	183

3.4.3	Prüfung der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern.....	186
3.4.4	Diskontierung latenter Steuern	187
3.5	Ausweis und Angabepflichten latenter Steuern nach IAS 12 und SFAS 109	191
3.5.1	Ausweis latenter Steuern in der Bilanz	192
3.5.2	Ausweis latenter Steuern in der Erfolgsrechnung und der Gesamtergebnisrechnung	194
3.5.3	Angabepflichten zu Bilanzposten.....	197
3.5.4	Angabepflichten zu Posten der Gewinn und Verlustrechnung.....	199
3.5.4.1	Bestandteile des Ertragsteueraufwands	199
3.5.4.2	Überleitungsrechnung.....	201
3.5.4.3	Sonstige allgemeine Angaben	203
3.5.5	Perspektiven des Ausweises sowie der Angabepflichten latenter Steuern nach IAS 12 und SFAS 109.....	204
4.	Spezialthemen zur Bilanzierung latenter Steuern nach IFRS und US-GAAP	211
4.1	Berücksichtigung von Unsicherheit beim Ansatz und bei der Bewertung von Steuerpositionen	211
4.1.1	Überblick und Problematik	211
4.1.2	Berücksichtigung der Unsicherheit von Steuerpositionen nach US-GAAP 213	
4.1.3	Berücksichtigung der Unsicherheit von Steuerpositionen nach IFRS	225
4.1.4	Kritische Würdigung der unterschiedlichen Berücksichtigungen unsicherer Steuerpositionen sowie Darstellung der Auswirkungen auf das Konvergenzprojekt	234
4.2	Bilanzierung latenter Steuern im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen.....	248
4.2.1	Überblick über die Vorschriften zu <i>Business Combinations</i>	248
4.2.2	Ansatz und Bewertungsvorschriften zur Bilanzierung latenter Steuern im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen	252
4.2.3	Latente Steuern aus der Neubewertung des erworbenen Nettovermögens	254
4.2.4	Bilanzierung latenter Steueransprüche aus dem Unternehmenszusammenschluss	260
4.2.4.1	Vor dem Unternehmenszusammenschluss nicht angesetzte aktive latente Steuern des Erwerbers.....	261
4.2.4.2	Zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses nicht angesetzte aktive latente Steuern des erworbenen Unternehmens	264

4.2.5	Bilanzierung von unsicheren Steuerpositionen aus dem Unternehmenszusammenschluss	270
4.2.6	Fazit zur Bilanzierung latenter Steuern im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen	274
4.3	Latente Steuern in der Zwischenberichterstattung.....	275
4.3.1	Überblick	275
4.3.2	Ermittlung des Steueraufwands der Zwischenperiode	279
4.3.3	Berücksichtigung latenter Steuern bei der Zwischenberichterstattung	286
4.3.4	Berücksichtigung von Verlustvorträgen in der Zwischenberichterstattung.....	294
5.	Zusammenfassung.....	303
	 Anhang.....	 310
	Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen und Standards.....	321
	Verzeichnis der Internetquellen.....	324
	Literaturverzeichnis.....	332

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

	Seite
Abb. 1: Kategorien von <i>reconciling items</i> in Überleitungsrechnungen.....	4
Abb. 2: Ermittlung des Steuerwertes	45
Abb. 3: Latente Steuern auf <i>outside basis differences</i>	104
Abb. 4: Anzuwendender Steuersatz bei gespaltenen Steuersätzen.....	177
Abb. 5: Ermittlung der Rückstellung für Strafzinsen nach FIN 48	219

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

A	Abschnitt
a.	am
a.A.	anderer Ansicht
a.M.	am Main
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
Abt.	Abteilung
Acc.	Accumulated
a.F.	alte Fassung
AFS	available for sale
AG	Aktiengesellschaft, Die Aktiengesellschaft
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AIN	Accounting Interpretation
AK	Anschaffungskosten
Anm.	Anmerkung
APB	Accounting Principles Board
AR	Accounting Review
ARB	Accounting Research Bulletin
Art.	Artikel
ASC	Accounting Standards Committee
ASR	Accounting Staff Release
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater
BC	Business Combinations
Bd.	Band
bearb.	bearbeitet
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BuW	Betrieb und Wirtschaft (Zeitschrift)
bzw.	beziehungsweise
Ch.	Chapter
Co-op	Cooperative
CT	Connecticut
d.	der
DB	Der Betrieb
DBW	Die Betriebswirtschaft
DE	Deutsch
d.h.	das heißt
Dipl.-Kffr.	Diplom-Kauffrau
Diss.	Dissertation
Dr.	Doktor
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung

dt.	deutsche
DTA	deferred tax asset
DTL	deferred tax liability
E	Entwurf
ebd.	ebenda
ED	Exposure Draft
eff.	effektiv
EG	Europäische Gemeinschaft
EITF	Emerging Issues Task Force
EK	Eigenkapital
Erg.	Ergebnis
erw.	erweitert
Ertr.	Erträge
ESOP	employee stock option plan
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinie
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EUR	Euro
e.V.	eingetragener Verein
evtl.	eventuell
f.	folgende
ff.	fortfolgende
F.	Framework (Rahmenkonzept) des IASB
FAS	Financial Accounting Standard
FASB	Financial Accounting Standards Board
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
ff.	fortfolgende
FIN	Financial Accounting Standards Board Interpretation
Fn.	Fußnote
Ford.	Forderung
FPI	Foreign Private Issuer
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FTB	Financial Accounting Standards Board Technical Bulletins
GW	Goodwill
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GE	Geldeinheit
gem.	gemäß
gesetzl.	gesetzlich
Gez.	Gezeichnetes
GG	Grundgesetz
gg.	gegen
ggf.	gegebenenfalls
ggü.	gegenüber
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoF	steuerlicher Geschäfts- oder Firmenwert
GW _H	handelsrechtlicher Goodwillansatz
GW _{St}	steuerlicher Goodwillansatz
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
Habil.	Habilitation
HB	Handelsbilanz

HB II	Handelsbilanz II
HB III	Handelsbilanz III
h.c.	honoris causa
HdJ	Handbuch des Jahresabschlusses
HFA	Hauptfachausschuß
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
h.M.	herrschende Meinung
hrsg.	herausgegeben
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
IAS	International Accounting Standard(s)
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IDW-FN	IDW-Fachnachrichten
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
i.H.v.	in Höhe von
insb.	insbesondere
InvZulG	Investitionszulagengesetz
IRC	Internal Revenue Code
i.S.d.	im Sinne des
Iss.	Issue
IStR	Internationales Steuerrecht
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe
i.w.S.	im weiteren Sinne
Jg.	Jahrgang
JoA	Journal of Accountancy
KapAEG	Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz
kfr.	kurzfristig
KoR	Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung
KPMG	Klynveld Peat Marvick Groedeler
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
kstl.	körperschaftsteuerlich
KU	Konzernunternehmen
LC	Local currency
lfr.	langfristig
lt.	laut
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MU	Mutterunternehmen
MoU	Memorandum of Understanding
neubearb.	neubearbeitete
n.F.	neue Fassung

NIE	Net income recognised directly in Equity
No.	Nummer
Nr.	Nummer
NYSE	New York Stock Exchange
OCI	Other Comprehensive Income
o.O.	ohne Ort
Par.	Paragraph
PiR	Praxis der internationalen Rechnungslegung
plc	public limited company
Prof.	Professor
PS	Prüfungsstandard
PWC	PriceWaterhouseCoopers
REIT	Real Estate Investment Trust
Reg.	Regulation
rev.	Revised, revidiert
RIC	Registered Investment Company
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
S.	Satz, Seite
SA	Securities Act
SAB	Staff Accounting Bulletins
SABI	Sonderausschuß Bilanzrichtlinien-Gesetz
SAS	Statement on Auditing Standards
SEA	Securities Exchange Act
SEC	Securities and Exchange Commission
Sec.	Section
Secs.	Sections
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SIC	Standing Interpretations Committee
sog.	so genannt(e)
sonst.	sonstige
Sp.	Spalte(n)
SoP	Statement of Position
St.	Steuern
StB	Steuerbilanz
steuerrechtl.	steuerrechtlich
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SZ	Süddeutsche Zeitung
TD	Temporäre Differenz
TU	Tochterunternehmen
Tz.	Textziffer
u.	und
u.a.	und andere, unter anderem
u.Ä.	und Ähnliches
u.U.	unter Umständen
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
Univ.	Universität

Urt.	Urteil
US	United States
USA	United States of America
USD	US-amerikanische Dollar
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
usw.	und so weiter
v.	von, vom
Verf.	Verfasser
vgl.	vergleiche
Vgl.	Vergleiche
Vol.	Band
vollst.	vollständig
vs.	versus
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
z.B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
z.T.	zum Teil

1. Einleitung

1.1 Einführung und Problemstellung

Am 21.12.2007 veröffentlichte die US-Börsenaufsicht (SEC) die Verlautbarung *Final Rule, Release No. 33-8879*¹ zur Abschaffung der IFRS-Überleitungsrechnung auf US-GAAP für ausländische Emittenten. Die neuen Regelungen traten am 04.03.2008 in Kraft. Die Erleichterung gilt für alle *foreign private issuers* (FPI) im Sinne der SEC Regulation C - Registration Rule 405.² Bis zum Inkrafttreten der Verlautbarung waren ausländische Unternehmen mit der Absicht der Kapitalaufnahme oder der Teilnahme am US-amerikanischen Kapitalmarkt dazu verpflichtet, zusätzlich zum IFRS-Konzernabschluss entweder einen separaten US-GAAP-Konzernabschluss zu erstellen oder im Rahmen der Berichterstattung nach Form 20-F der SEC eine Überleitungsrechnung gemäß *Item 17* bzw. *Item 18* im Anhang darzustellen.³ Die Anwendung der verabschiedeten Erleichterung setzt jedoch voraus, dass der Abschluss eine Entsprechenserklärung mit den vom IASB veröffentlichten IFRS („*IFRS as issued by the IASB*“) enthält.⁴

Die Eliminierung der Überleitungsrechnung stellt einen Meilenstein in der internationalen Rechnungslegung dar. Das Ziel einer gleichwertigen Anerkennung der IFRS im Verhältnis zu den US-GAAP rückt dabei einen entscheidenden Schritt näher. Gleichzeitig schürt die Eliminierung der Überleitungsrechnung die Diskussion in einem nächsten Schritt US-Unternehmen wahlweise die Möglichkeit zu geben, ihren Konzernabschluss ebenfalls nach IFRS zu erstellen und somit eine Koexistenz von US-GAAP und IFRS zu gewährleisten. Im März 2007 zog die SEC dieses Thema erstmals öffentlich in Erwägung.⁵ „*The purpose of today's Roundtable on the Roadmap is to consider the possibility that International Financial Reporting Standards and U.S. GAAP might co-exist in U.S. capital markets - and to assess the impact that this would*

¹ Vgl. im Internet: SEC [Release No. 33-8879, 2007].

² Danach handelt es sich bei einem FPI um ein ausländisches Unternehmen, an welchem US-Investoren keine Anteilsmehrheit halten. Sollte dies dennoch der Fall sein, so gilt ein ausländisches Unternehmen nur dann als FPI, wenn die Mehrheit der Geschäftsführung nicht aus US-Bürgern besteht, das Unternehmen vom Ausland aus gelenkt wird und der größte Teil des Vermögens außerhalb der Vereinigten Staaten liegt; vgl. SEC Regulation C, Section 230.405. .

³ Vgl. ERCHINGER, H./MELCHER, W. [Konvergenz, 2007], S. 245.

⁴ Von den „IFRS as issued by the IASB“ sind die „IFRS as endorsed by the EU“ zu differenzieren, die erst ein förmliches EU-Annerkennungsverfahren durchlaufen müssen; vgl. BÖSSER, J./PILHOFER, J. [Steuerliche Verlustvorträge, 2008], S. 296.

⁵ Vgl. im Internet: Cox [SEC Speech, 2007]: S. 3.

*have on the markets, on the decisions investors make, and on our program of investor protection."*⁶

Im Rahmen der darauf folgenden Diskussionen wurde verstärkt angeregt, die Anwendung der IFRS für bei der SEC registrierte US-Unternehmen nicht als Wahlrecht auszugestalten, sondern verpflichtend vorzuschreiben und somit die IFRS als einzige einheitliche Rechnungslegungssprache zu etablieren. Daraufhin veröffentlichte die SEC Ende August 2008 ein vorläufiges Konzept zur öffentlichen Kommentierung, welches eine evtl. verpflichtende Anwendung der IFRS für US-Unternehmen vorsieht. In Abhängigkeit der Größe des Unternehmens ist eine Anwendung der IFRS ab dem Geschäftsjahr 2014 geplant. Eine vorzeitigere Anwendung der IFRS wird jedoch in Aussicht gestellt.⁷

Einen wesentlichen Beitrag zur Entscheidung der SEC, IFRS-Abschlüsse ohne Überleitungsrechnung anzuerkennen, haben sicherlich die Konvergenzbemühungen des IASB und FASB geleistet. Die Konvergenzbestrebungen zwischen IFRS und US-GAAP werden seit Jahren intensiv verfolgt und diskutiert.⁸

Unter Konvergenz wird in der Rechnungslegungstheorie die Annäherung der Rechnungslegungsstandards US-GAAP und IFRS bezeichnet.⁹ Die Annäherung bildet einen Prozess ab, bei dem die Unterschiede zwischen den Rechnungslegungsnormen Schritt für Schritt reduziert werden.¹⁰ Ziel der Konvergenzbemühungen ist es, globale einheitliche Rechnungslegungsnormen von hoher Qualität zu schaffen, die verständlich und durchsetzbar sind.¹¹

Das Konvergenzprojekt geht aus dem auch als *Norwalk Agreement* bekannten *Memorandum of Understanding*¹² (MoU) hervor. Darin unterzeichneten das FASB und das IASB im September 2002 erstmals eine gemeinsame Vereinbarung mit der Zielsetzung des beiderseitigen Bemühens um eine Harmonisierung der Rechnungslegung, der Koordination ihrer künftigen Arbeitsprogramme sowie insbesondere der Entwicklung von globalen, einheitlichen und qualitativ hochwertigen

⁶ Vgl. im Internet: Cox [SEC Speech, 2007]: S. 3.

⁷ Vgl. im Internet: SEC [Release 2008-184, 2008].

⁸ Vgl. ERCHINGER, H./MELCHER, W. [Konvergenz, 2007], S. 246.

⁹ Vgl. ERCHINGER, H./MELCHER, W. [Konvergenz, 2007], S. 246.

¹⁰ Vgl. ERCHINGER, H./MELCHER, W. [Konvergenz Update, 2008], S. 165.

¹¹ Vgl. zu detaillierten Ausführungen des IASB sowie des FASB im Zusammenhang mit der Konvergenz-Vereinbarung zwischen den beiden Standardsetzern sowie den diversen Konvergenz-Projekten im Internet: IASB [IASB, 2008]; [FASB, 2008].

¹² Vgl. im Internet: FASB [Norwalk Agreement, 2002].

Rechnungslegungsnormen (*high quality, compatible accounting standards*). Die SEC signalisierte in einer offiziellen Verlautbarung ihre Zustimmung und Unterstützung für dieses Vorhaben.¹³

Im September 2006 bestätigten das FASB und IASB erneut in einem *Memorandum of Understanding* ihre gemeinsamen Pläne. Die ursprüngliche Zielsetzung der Schaffung von einheitlichen Rechnungslegungsnormen von hoher Qualität blieb dabei unverändert bestehen. Gleichzeitig beschlossen die Standardsetter anstelle der Eliminierung von Differenzen zwischen bestehenden Standards die Entwicklung von neuen gemeinsamen Rechnungslegungsnormen zu fordern, wenn die bestehenden Standards den Qualitätsansprüchen nicht gerecht werden. Ferner wurde in Übereinstimmung mit den Ansprüchen der SEC eine *roadmap for convergence* festgelegt. Diese beinhaltet die Themenschwerpunkte und den Zeitrahmen der geplanten Projekte.¹⁴

Eine Aktualisierung des Memorandum of Understanding von 2006 erfolgte zuletzt im September 2008. In diesem Dokument präsentieren die Standardsetter den bisherigen Fortschritt der einzelnen Konvergenzprojekte sowie den Zeitrahmen für die Beendigung der noch nicht abgeschlossen Teilprojekte.¹⁵

Das Thema Konvergenz von Rechnungslegungsstandards bleibt auch nach der im Dezember 2007 erfolgten Anerkennung von Abschlüssen ausländischer Emittenten weiterhin aktuell. Die zwischen beiden Rechnungslegungsnormen bestehenden Differenzen werden Gegenstand weiterer Bemühungen zur Zusammenführung sein.¹⁶

In der Praxis zeigte sich die Diversität der US-GAAP und IFRS bisher u.a. in den Überleitungsrechnungen der Unternehmen durch die zu quantifizierenden Abweichungen für die einzelnen Positionen. Das Ziel einer vollständigen Konvergenz ist erst dann erreicht, wenn sämtliche Überleitungsrechnungen keine *reconciling items* mehr ausweisen. Dabei ist eine Konvergenz stets unternehmensabhängig zu betrachten, da unterschiedliche Branchen und Geschäftsstrukturen dazu führen, dass sich Divergenzen zwischen IFRS und US-GAAP Standards unterschiedlich stark in den jeweiligen Überleitungsrechnungen auswirken.¹⁷

¹³ Vgl. im Internet: SEC [Release 2002-154, 2000].

¹⁴ Vgl. im Internet: FASB [MoU, 2006], S.1ff.

¹⁵ Vgl. im Internet: FASB [MoU, 2008], S.1ff.

¹⁶ Vgl. ERCHINGER, H./MELCHER, W. [Konvergenz Update, 2008], S. 165.

¹⁷ Vgl. ERCHINGER, H./MELCHER, W. [Konvergenz, 2007], S. 247.

Eine im Jahr 2007 veröffentlichte Studie von Ernst & Young widmete sich intensiv den Positionen der Überleitungsrechnung. Dabei wurden die Überleitungsrechnungen in Form 20-F von 130 Unternehmen untersucht, die im Zeitraum vom 31. Dezember 2005 bis 31. März 2006 bei der SEC eingereicht wurden. Im Ergebnis wurden 1.900 Überleitungspositionen (*reconciling items*) festgestellt. Eine Kategorisierung und Analyse dieser *reconciling items* führte zu einer Feststellung von 200 Divergenzen zwischen IFRS und US-GAAP-Rechnungslegungsvorschriften. Diese 200 Divergenzen wurden wiederum 28 Bilanzierungsthemen (*category of differences*) zugewiesen.¹⁸ Das folgende Tableau zeigt das Ergebnis:

Category of differences	Number of differences
Business combinations	258
Foreign currency translation	90
Intangible assets	45
Impairment	87
Capitalisation of borrowing costs	47
Financial instruments – recognition and measurement	126
Financial instruments – shareholders' equity	41
Financial instruments – derivatives and hedge accounting	159
Leasing	61
Provisions and contingencies	125
Revenue recognition	46
Share-based payments	152
Pensions and post-retirement benefits	311

Abb. 1: Kategorien von *reconciling items* in Überleitungsrechnungen

Quelle: Ernst & Young (Hrsg.) [Towards Convergence, 2007], S. 9.

Auf den ersten Blick fällt auf, dass die Position der Ertragsteuern in dieser Übersicht fehlt. Die Studie stellt klar, dass die Position nicht aus Unwesentlichkeitsaspekten nicht separat aufgelistet wird. Vielmehr wurden im Rahmen der Untersuchung 225 *reconciling items* im Zusammenhang mit Ertragsteuern festgestellt. 126 der 130 untersuchten Unternehmen wiesen für diese Position in ihrer Überleitungsrechnung eine Angabe aus. Somit wären die Ertragsteuern im Gesamtranking an dritter Stelle

¹⁸ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [Towards convergence, 2007], S. 3, 8.

einzuordnen, nach den Differenzen, die auf Unternehmenszusammenschlüsse und Pensionsverpflichtungen entfallen. Der Grund, weshalb diese Position nicht in der Tabelle aufgelistet ist, liegt darin, dass die Differenzen in diesem Bereich auf zwei Ursachen zurückzuführen sind: Zum einen resultieren die Unterschiede aufgrund von abweichenden Vorschriften zur Bilanzierung und Bewertung laufender und latenter Ertragsteuern nach IFRS und US-GAAP. Auf diese Differenzen wird in der vorliegenden Arbeit ausführlich eingegangen. Zum anderen ist ein großer Teil der Unterschiede darauf zurückzuführen, dass die meisten anderen Überleitungspositionen zu einem Ergebniseffekt in der GuV führen oder das Eigenkapital direkt beeinflussen.¹⁹ Dadurch ergibt sich eine Folgewirkung auf die Ertragsteueraufwendungen. Hierbei ist zwischen tatsächlichen und latenten Ertragsteuern zu unterscheiden. Die Höhe der tatsächlichen Steueraufwendungen einer Periode ergibt sich aus der steuerlichen Veranlagung der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen. Sie werden somit von den Positionen der Überleitungsrechnung in der Regel nicht beeinflusst. Auswirkungen ergeben sich jedoch auf die latenten Steueraufwendungen bzw. -erträge, welche gemeinsam mit den tatsächlichen Steuern die Position „*income taxes*“ abbilden. Die Position der latenten Steuern kann durch erfolgsneutrale oder erfolgswirksame Überleitungsbuchungen beeinflusst werden, da sie von der Veränderung der Wertansätze der Vermögenswerte und Schulden abhängt.

Eine Differenzierung der im Rahmen der Studie von Ernst & Young identifizierten Unterschiede im Bezug auf Ertragsteuern in ihre unterschiedlichen Ursachen erfolgte nicht, da eine Vielzahl der Unternehmen in der Überleitungsposition der Ertragsteuern nicht hinsichtlich der oben genannten Ursachen unterscheidet. Lediglich in wenigen Fällen konnte aufgrund zusätzlicher verbaler Ausführungen ein besserer Einblick darin gewonnen werden, welcher Teil der Überleitungsposition der Ertragsteuern auf Unterschiede hinsichtlich des Bilanzansatzes und der Bewertung zwischen den US-GAAP und den IFRS zurückzuführen ist und welcher Teil dieser Position, die Folgewirkungen aus anderen Überleitungspositionen repräsentiert. Der Aussagegehalt der identifizierten 225 *reconciling items* im Bereich der Ertragsteuern ist aus diesem Grund stark eingeschränkt und daher nicht in der obigen Darstellung der „Top 13“ aufgeführt.²⁰

¹⁹ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [Towards convergence, 2007], S. 8.

²⁰ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [Towards convergence, 2007], S. 8.

Obwohl den für die Bilanzierung von Ertragsteuern wichtigsten Standards -IAS 12 und SFAS 109- dieselbe Grundkonzeption zugrunde liegt,²¹ räumen die Standardsetter FASB und IASB ein, dass dennoch ein Vielzahl von Unterschieden zwischen den Vorschriften bestehen.²² Aus diesem Grund wurde das Projekt „*Income Taxes*“ mit auf die Agenda des FASB und des IASB als Bestandteil des Konvergenzprojektes genommen.²³

Die vorliegende Arbeit befasst sich im Wesentlichen mit den zwischen US-GAAP und IFRS unterschiedlichen Vorschriften zur Bilanzierung latenter Steuern im Einzel- und Konzernabschluss. Während die prinzipienbasierten IFRS die latente Steuerabgrenzung in IAS 12 *Income Taxes* sowie in den Interpretationen SIC-21 *Income Taxes - Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets* und SIC-25 *Income Taxes - Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders* regeln, kennen die US-GAAP - wie es ihrem Charakter als einzelfallbasierte („*rules-based*“) Rechnungslegungsvorschriften entspricht - eine Vielzahl von Standards, Interpretationen, Verlautbarung etc., die Regelungen zur latenten Steuerabgrenzung beinhalten.²⁴ Die wichtigsten Grundsätze und Vorschriften zur Bilanzierung von Ertragsteuern finden sich in SFAS 109 *Accounting for Income Taxes*. An Bedeutung hat zudem die im Juni 2006 vom FASB veröffentlichte Interpretation FIN 48 *Accounting for Uncertainty in Income Taxes - an interpretation of FASB Statement No.109* gewonnen.

Zunächst müssen die bestehenden Divergenzen zwischen den einzelnen Regelungen zur latenten Steuerabgrenzung identifiziert werden. Nicht jede bestehende Differenz führt automatisch zu einer Divergenz. Auch muss abgegrenzt werden, welche Divergenzen aufgrund ihrer Unwesentlichkeit keiner intensiveren Betrachtung bedürfen. Diese Entscheidung muss für die einzelnen Regelungen an sich getroffen werden. Ferner ist zu unterscheiden, ob Differenzen konzeptioneller Art vorliegen oder aus einer unterschiedlichen Berücksichtigung bzw. Missachtung der Grundprinzipien im Rahmen der Ansatz- und Bewertungsvorschriften resultieren. Die Auswirkungen der Unterschiede auf die Vermögens- und Erfolgslage müssen dabei untersucht werden. Außerdem ist zu erörtern, wie sich Differenzen hinsichtlich des Ausweises und der erforderlichen Anhangangaben auf die Informationsfunktion des Jahresabschlusses

²¹ Vgl. hierzu Kapitel 2.2 und Kapitel 2.3.

²² Vgl. im Internet: IASB [Income Taxes, 2008].

²³ Vgl. im Internet: IASB [Project Timetable, 2008]; im Internet: IASB [Project Update, 2008], S. 1.

²⁴ Vgl. Anhang I.

auswirken. Damit verbunden ist die Frage nach den qualitativ hochwertigeren und entscheidungsnützlicheren Informationen.

Ferner können Divergenzen aus dem Einfluss anderer Rechnungslegungsstandards resultieren, wenn diese weitere Regelungen zur latenten Steuerabgrenzung beinhalten und diese zwischen US-GAAP und IFRS variieren. So spielt z.B. die Behandlung von latenten Steueransprüchen des Erwerbers sowie des erworbenen Unternehmens in den Standards zu Unternehmenszusammenschlüssen eine wichtige Rolle.

Eine Divergenz resultiert nicht ausschließlich aus zwei unterschiedlichen Vorschriften zu einem gleichen oder ähnlichen Sachverhalt. Oftmals existieren für die eine Rechnungslegungsnorm Vorschriften, während der jeweils andere Standardsetter keine Vorschriften vorsieht. Hier stellt sich die Frage, inwiefern eine bestehende Regelung des einen Standardsetters eine Regelungslücke des anderen füllen kann.

Die Ertragsteuern stellen einen Agendapunkt des gemeinsam von FASB und IASB geführten Konvergenzprojektes dar. Die Standardsetter planen eine Überarbeitung und Angleichung der bestehenden Standards IAS 12 und SFAS 109 unter Konvergenz- und Qualitätsgesichtspunkten. Vorläufige Beschlüsse, die jedoch vorerst keine verbindliche Wirkung besitzen, liegen bereits vor. Die geplanten Anpassungen und neuen Regelungen sind daraufhin zu untersuchen, ob sie ihrem Zweck und ihrer Zielsetzung gerecht werden. Ebenso sind die Unterschiede und Auswirkungen auf die Bilanz und Erfolgsrechnung im Vergleich zu den bestehenden Regelungen zu ermitteln. Daraus resultiert die Frage, inwieweit bis zur Veröffentlichung der überarbeiteten Standards zwingend noch Verbesserungen bzw. weitere Änderungen vorgenommen werden müssen.

Da von den Regelungen zu Ertragsteuern weitere Standards tangiert werden und umgekehrt andere Standards Ausstrahlungswirkung auf IAS 12 oder SFAS 109 haben, erfordert die Entwicklung neuer Regelungen die Berücksichtigung dieser „Synergien“.

Nicht zuletzt stoßen auch die Harmonisierungsbestrebungen an ihre Grenzen und eine vollständige Konvergenz lässt sich nicht erzwingen. Auch wenn das Konvergenzprojekt im Bereich *Income Taxes* noch nicht abgeschlossen ist, zeichnen sich Bereiche ab, in denen die Wahrscheinlichkeit einer finalen Konvergenz gering ist. So z.B. hinsichtlich der Bilanzierung von Steuerrisiken. Insofern ist zu untersuchen, inwieweit trotz der Harmonisierungsbestrebungen momentane Unterschiede bestehen bleiben oder gar neue Unterschiede entstehen.

1.2 Aufbau der Arbeit

Im 2. Kapitel wird nach einer einführenden Darstellung der Notwendigkeit und Zielsetzung latenter Steuern zunächst ein Überblick über die in der Literatur diskutierten Konzeptionen und Methoden der Steuerabgrenzung gegeben. Im Anschluss daran wird der Entwicklungsprozess der Steuerabgrenzung in der IFRS- und US-GAAP-Rechnungslegung insbesondere im Hinblick auf die zugrunde liegende Konzeption und den Umfang der Steuerabgrenzung dargestellt. Da die latente Steuerabgrenzung nicht ausschließlich in IAS 12 *Income Taxes* für die IFRS-Rechnungslegung und SFAS 109 *Accounting for Income Taxes* für die US-amerikanische Rechnungslegung festgelegt ist, wird ferner ein Überblick über weitere bestehende Vorschriften, Interpretationen und Verlautbarungen gegeben. Das zweite Kapitel endet mit einer Darstellung der Konvergenz- und Harmonisierungsbestrebungen der Standardsetter IASB und FASB und stellt die aktuellen Inhalts- und Diskussionspunkte des „*short term convergence project: Income Taxes*“ dar.

Das Hauptkapitel der vorliegenden Arbeit, Kapitel 3, orientiert sich hinsichtlich seines Aufbaus im Wesentlichen an dem vom IASB vorgeschlagenen Bestimmungsprozess²⁵ für latente Steuern. Anhand dieses Leitfadens werden die Gemeinsamkeiten, Unterschiede und Perspektiven der Bilanzierung latenter Steuern nach IFRS und US-GAAP aufgezeigt. In einem ersten Schritt werden die Vorschriften zur Bestimmung des Steuerwertes durchleuchtet. Dabei werden auch die Ansätze der Standardsetter bzgl. einer zukünftigen Bestimmung des Steuerwertes miteinbezogen und untersucht. Die Festlegung des Steuerwertes und die daran anschließende Bestimmung der temporären Differenz stellen die Grundlage der Ermittlung der Steuerabgrenzung dar. Wurde das Vorliegen einer temporären Differenz festgestellt, so muss im folgenden Schritt die aktive oder passive latente Steuer bilanziert werden, es sei denn eine Ausnahmevorschrift, welche den Ansatz einer latenten Steuer verbietet, kommt zum Tragen. Einige dieser Ausnahmevorschriften, wie z.B. das Verbot der Bilanzierung einer latenten Steuerschuld, wenn die Differenz aus dem Erstansatz eines Goodwill resultiert, stimmen zwischen IAS 12 und SFAS 109 überein, andere wiederum weichen voneinander ab. Die Ausnahmeregelungen werden zunächst untereinander verglichen

²⁵ Vgl. Anhang II.

und gewürdigt. Danach erfolgt regelmäßig eine Analyse der geplanten Eliminierung der Differenzen, sofern diese im Rahmen des Konvergenzprojektes diskutiert werden.

Bevor der Ansatz einer latenten Steuer erfolgt, müssen ferner die allgemeinen Ansatzkriterien für Vermögenswerte und Schulden des jeweiligen Rahmenkonzeptes sowie der Spezialvorschriften in den Standards für die Steuerabgrenzung berücksichtigt werden. Auch die Art der Erfassung der latenten Steuern - erfolgswirksam oder erfolgsneutral - muss vorab festgelegt werden. In diesen Bereichen ergeben sich Unterschiede zwischen IAS 12 und SFAS 109, die untersucht werden müssen. Da latente Steuern nicht nur aus temporären Differenzen sondern auch aus Verlustvorträgen resultieren können, dürfen diese ebenfalls nicht außer Acht gelassen werden. Die Bilanzierung latenter Steuern auf Verlustvorträge stellt zudem ein in der Literatur häufig und kontrovers diskutiertes Phänomen dar.

Einen weiteren Schwerpunkt in Kapitel 3 bildet die Bewertung der latenten Steuern, wenn die Ansatzvoraussetzungen als erfüllt betrachtet wurden. In diesem Bereich existieren mehrere Unterschiede hinsichtlich des für die Bewertung heranzuziehenden Steuersatzes. Nach deren Identifizierung werden die Auswirkungen unterschiedlicher Bewertungskriterien erörtert. Dabei werden wiederum die vorläufigen Beschlüsse des IASB und FASB im Rahmen des Konvergenzprojektes untersucht. Obwohl die Problematik der Diskontierung latenter Steuern in letzter Zeit zu keinen wesentlichen neuen Erkenntnissen geführt hat, wird dieses Thema ebenfalls dargelegt. Den Abschluss des dritten Kapitels bildet eine Darstellung der Unterschiede, Gemeinsamkeiten und Perspektiven bezüglich der Ausweis- und Angabepflichten nach IAS 12 und SFAS 109.

Das vierte Kapitel widmet sich drei ausgewählten Themenbereichen, welche die Bilanzierung und Bewertung latenter Steuern maßgeblich beeinflussen und in der Rechnungslegungspraxis zum einen von großer Bedeutung und zum anderen mit offenen Fragestellungen hinsichtlich der Steuerabgrenzung verbunden sind. Daraus ergeben sich wiederum Divergenzen zwischen den US-GAAP und IFRS. Hierzu zählt die Berücksichtigung von Steuerrisiken beim Ansatz und bei der Bewertung von Steuerpositionen. Die erst im Sommer 2006 in einer eigenständigen Interpretation des FASB veröffentlichten Vorschriften wirken auch wesentlich auf die Bilanzierung latenter Steuern ein. Die Interpretation stellt ein bedeutendes Novum in der US-amerikanischen Rechnungslegung dar, wofür die IFRS bisher kein entsprechendes Pendant vorsehen.

Anschließend wird die Bedeutung der latenten Steuerabgrenzung im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen diskutiert. Insbesondere die mit Verlustvorträgen des Erwerbers und des erwerbenden Unternehmen im Zusammenhang stehenden Vorschriften haben durch die Veröffentlichung neuer Standards zur Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen eine Änderung erfahren. Diese Neuerungen werden den Altregelungen gegenübergestellt sowie der Zusatznutzen analysiert.

Der dritte Themenbereich widmet sich der Rolle latenter Steuern in der Zwischenberichterstattung nach US-amerikanischen und IFRS-Vorschriften. Da deren Funktion und Berücksichtigung in den entsprechenden einschlägigen Vorschriften nicht explizit geregelt ist, ergeben sich unterschiedliche Alternativen für die Beachtung latenter Steuern in Zwischenberichten.

Im fünften Kapitel werden die wesentlichen Ergebnisse der Arbeit thesenförmig zusammengefasst.

2. Grundlagen der Bilanzierung latenter Steuern nach IFRS und US-GAAP

2.1 Notwendigkeit und Zielsetzung der Bilanzierung latenter Steuern

Die Rechnungslegung nach IFRS und US-GAAP geht von einer strikten Trennung zwischen der steuerlichen und der handelsrechtlichen Gewinnermittlung aus.²⁶ Zwischen den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden dieser beiden Gewinnermittlungssysteme bestehen nicht selten erhebliche Unterschiede.²⁷ Dies ergibt sich aus den unterschiedlichen Zwecken und Zielen der internationalen Rechnungslegung im Vergleich zum nationalen Steuerrecht sowie der daraus resultierenden unterschiedlichen Anforderungen an die Bilanzierung.²⁸ Handels- und Steuerbilanz sind nicht im Sinne einer Einheitsbilanz zu verstehen, sondern folgen in der Regel unterschiedlichen Bilanzierungsregelungen, woraus Ergebnisunterschiede sowie ungleiche Wertansätze in der Bilanz zu erwarten sind.²⁹

Die Ertragbesteuerung wird weder nach IFRS noch nach US-GAAP als Gewinnverteilung betrachtet, sondern die Ertragsteuern belasten bzw. erhöhen das Periodenergebnis als Aufwand bzw. Ertrag³⁰ und unterliegen somit, wie auch die übrigen Aufwendungen und Erträge, dem „*accrual principle*“.³¹ Unabhängig vom Zeitpunkt des Zahlungsmittelflusses sind Aufwendungen und Erträge im Verursachungszeitpunkt erfolgswirksam zu erfassen.³²

Die sich daraus ableitende grundlegende Frage lautet, wie der Steueraufwand den jeweiligen Rechnungslegungsperioden angemessen zuzuordnen ist. Die Bilanzierung einer Transaktion bzw. eines Ereignisses in den *financial statements* basiert auf den Vorschriften der US-GAAP bzw. IFRS, wohingegen die zeitliche Berücksichtigung der

²⁶ Vgl. SCHULZ-DANSO, M. [Ertragsteuern, 2006], Tz. 37.

²⁷ Vgl. SFAS 109.10; Unterschiede können z.B. aus folgenden Ursachen resultieren: Gewinnvergleich vs. Zuflussprinzip; lineare vs. degressive Abschreibung; Anwendung der PoC Methode vs. Anwendung der Completed Contract-Methode, unterschiedliche Nutzungsdauern etc.; vgl. Simpson, E.R. [Income Taxes, 2007], S. 2.

²⁸ Vgl. EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 801f.; Rohatschek, R. [Bilanzierung latenter Steuern, 2000], S. 33.

²⁹ Vgl. Rohatschek, R. [Bilanzierung latenter Steuern, 2000], S. 33; Schmidt, M. [Latente Steuern, 2002], S. 244.

³⁰ Vgl. SFAS 109.171; ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007] S. 1819.

³¹ Vgl. SIMPSON, E.R. [Income Taxes, 2007], S. 3.

³² Vgl. SFAC No. 1.44 i.V.m. SFAC No. 6.139.

Transaktionen und Ereignisse zur Bestimmung des zu versteuernden Ergebnisses auf dem jeweiligen nationalen Steuergesetzen basiert.³³

Nicht selten beeinflussen nach IFRS oder US-GAAP zu bilanzierende Geschäftsvorfälle der Periode das zu versteuernde Einkommen in einer früheren oder späteren Periode. Andere Geschäftsvorfälle wiederum werden nicht, in unterschiedlicher Höhe oder nur teilweise steuerlich wirksam. Dadurch kommt es zu unterschiedlichen Ergebnissen und Wertansätzen in der Handels- und Steuerbilanz.³⁴ Als Konsequenz daraus steht der nach nationalen steuerlichen Vorschriften ermittelte Ertragsteueraufwand oftmals in keinem nachvollziehbaren Verhältnis zum handelsrechtlichen Ergebnis vor Steuern.³⁵ Die effektiven Ertragsteueraufwendungen der Periode, welche an die Finanzbehörden abzuführen sind, stimmen nicht mit den fiktiven Ertragsteueraufwendungen überein, die sich aus dem handelsrechtlichen Ergebnis vor Steuern ableiten würden.³⁶

Der Kern des Konzepts der latenten Steuerabgrenzung besteht darin, die steuerlichen Konsequenzen von Transaktionen und Ereignissen in den Perioden bilanziell zu berücksichtigen, in welchen die Ereignisse und Transaktionen handelsrechtlich erfasst werden.³⁷ Diese Grundidee basiert auf der Annahme, dass die Steuerwirkung einer Transaktionen bzw. eines Ereignisses separat bestimmt werden kann.³⁸ Der gesamte Ertragsteueraufwand lässt sich danach in Teilbeträge aufspalten und fiktiv den einzelnen Geschäftsvorfällen zurechnen³⁹, unabhängig davon wann die Steuerwirkungen dieser Transaktionen in der steuerlichen Gewinnermittlung berücksichtigt werden.⁴⁰

Latente Steuern schließen einerseits Steuerbelastungen ein, die handelsrechtlich bereits in den laufenden Perioden begründet sind, aufgrund abweichender steuerrechtlicher Gewinnermittlungsvorschriften jedoch erst in künftigen Perioden zu Steuerzahlungen führen werden. Andererseits umfassen latente Steuern die Steuererminderungen, die

³³ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1819f.

³⁴ Vgl. KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 317.

³⁵ Vgl. SCHULZ-DANSO, M. [Ertragsteuern, 2006], Tz. 37.

³⁶ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 431.

³⁷ Vgl. BERESFORD, D./BEST, L./CRAIG, P.W./WEBER, J. [Accounting for Income Taxes, 1983], S. 11; COENENBERG, A.G./HILLE, K. [Steuerabgrenzung, 1987], Tz. 2.

³⁸ Vgl. PERRY, R.E. [Income Tax Allocation, 1966], S. 26.

³⁹ Vgl. BERESFORD, D./BEST, L./CRAIG, P.W./WEBER, J. [Accounting for Income Taxes, 1983], S. 11; WIEGAND, K. [Latente Steuern, 1990], S. 30f.; die Gegner dieser Annahme verneinen die Zurechenbarkeit des Ertragsteueraufwands zu einzelnen Ereignissen und Transaktionen und führen an, dass die Steuerschuld auf der aggregierten Größe "zu versteuerndes Einkommen" berechnet wird. Die Zerlegung der Steuerzahlschuld wäre daher synthetisch und unrealistisch; vgl. BEECHY, T.H. [Income Taxes, 1983].

⁴⁰ Vgl. BERESFORD, D./BEST, L./CRAIG, P.W./WEBER, J. [Accounting for Income Taxes, 1983], 11; PERRY, R.E. [Income Tax Allocation, 1966], S. 26.

handelsrechtlich als in der laufenden Periode verursacht gelten, steuerrechtlich aber erst in künftigen Perioden zu Steuerentlastungen führen.⁴¹

Somit wird im Wesentlichen der Ertragsteueraufwand ausgewiesen, der sich ergäbe, wenn das IFRS-Ergebnis vor Steuern als steuerliche Bemessungsgrundlage dienen würde.⁴² Der Bilanzadressat erhält ein von steuerrechtlichen Sondervorschriften unverzerrtes Ergebnis des Unternehmens.⁴³ Dies führt ohne Zweifel zu einer besseren Information des Abschlusslesers als ein Ergebnis ohne Berücksichtigung latenter Steuern.⁴⁴ Die Verbesserung des Zusammenhangs zwischen Steueraufwand und IFRS/US-GAAP-Ergebnis führt nicht zuletzt zu einer aussagekräftigeren Steuerquote.⁴⁵

Vorrangiges Rechnungslegungsziel für die Vermittlung entscheidungsnützlicher Informationen ist die Ermittlung des erzielten Gewinns als Grundlage für die Prognosen über die Fähigkeit des Unternehmens, künftige Cash-Flows zu erwirtschaften.⁴⁶ In Einklang mit einer dynamischen Rechnungslegungskonzeption wird dabei der erzielte Periodengewinn als maßgebliches Rechnungslegungsziel in den Vordergrund gestellt.⁴⁷ Jedoch muss klargestellt werden, dass sowohl den IFRS als auch den US-GAAP eine Kombination von Komponenten der dynamischen und der statischen Bilanzrechtstheorie zugrunde liegen.⁴⁸ So finden Abgrenzungsposten dann keine Berücksichtigung in der Bilanz, wenn sie nicht gleichzeitig die im jeweiligen Framework definierten Kriterien für *assets* bzw. *liabilities* erfüllen.⁴⁹

Daraus kann abgeleitet werden, dass sich die Notwendigkeit zur Bilanzierung aktiver und passiver latenter Steuern aus der Verpflichtung ergibt, die Informationsadressaten über sämtliche zu erwartende und hinreichend wahrscheinliche Steuerbelastungen und

⁴¹ Vgl. DYCKMANN, T.R./DAVIS, C.J./DUKES, R.E. [Intermediate Accounting, 2001], S. 975.

⁴² Die Möglichkeit der erfolgsneutralen Berücksichtigung latenter Steuern bleibt hier außen vor; ebenso wird hier von den Ausnahmeregelungen in IAS 12 und SFAS 109, welche eine Steuerabgrenzung untersagen, abgesehen; diese Punkte werden in den nachfolgenden Kapiteln berücksichtigt.

⁴³ Vgl. ZÜLCH, H. / LIENAU, A. [Fair Value Bilanzierung, 2004], S. 569.

⁴⁴ Vgl. ZÜLCH, H. / LIENAU, A. [Fair Value Bilanzierung, 2004], S. 569.

⁴⁵ Vgl. HERZIG, N. / Dempfle, U. [Konzernsteuerquote, 2002], S. 1.

⁴⁶ Vgl. SFAC 1; KUHLEWIND, A. [Ergebnisrechnung, 2000], S. 287f.; Wüstermann, J. [US-GAAP, 1996], S. 421

⁴⁷ Vgl. STREIM, H. [Gewinnermittlungsregeln, 1998], S. 335; die US-GAAP vereinen jedoch Bestandteile verschiedener Theorien, welche der Definition der bilanzierungsfähigen Vermögenswerte und Schulden, der Bestimmung der Bewertungsmaßstäbe bzw. des Periodengewinns im Conceptual Framework zugrunde liegen; vgl. HALLER, A. [Externe Rechnungslegung, 1994], S. 222ff; KUHLEWIND, A. [Bilanzrechtstheorie, 1997] S. 45ff.

⁴⁸ Vgl. Coenenberg, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 1194; HALLER, A. [Externe Rechnungslegung, 1994], S. 222ff; KUHLEWIND, A. [Bilanzrechtstheorie, 1997] S.45ff..

⁴⁹ Zur Abgrenzung von *assets* und *liabilities* vgl. SFAC 6.25-43; auf die *asset* bzw. *liability*-Eigenschaft latenter Steuern wird in Kapitel 3.2.1 ausführlicher eingegangen.

Steuerentlastungen in zukünftigen Perioden zu informieren, die aus Transaktionen oder Ereignissen resultieren, die sich in der Berichtsperiode zugetragen haben.⁵⁰

Die Bilanzierung latenter Steuern nach den Grundsätzen der US-GAAP und IFRS bezweckt in erster Linie die zutreffende Darstellung der Vermögenslage⁵¹ eines Unternehmens in der Bilanz.⁵² Aktivische (*deferred tax assets*) und passivische latente Steuern (*deferred tax liabilities*) sollen den Adressaten des Jahresabschlusses einen tieferen Einblick in die Vermögenslage des bilanzierenden Unternehmens bieten, da vom Unternehmen zu erwartende Steuerminderungen und -mehrbelastungen aus Transaktionen, Ereignissen und Bewertungseinflüssen dargestellt werden, die bereits in den Jahresabschluss oder in die Steuerberechnung eingeflossen sind⁵³ und somit künftige Ansprüche und Verpflichtungen gegenüber der Finanzverwaltung zum Ausdruck kommen.⁵⁴

In Abhängigkeit davon, ob der Fokus der latenten Steuerabgrenzung auf einer periodengerechten Gewinnermittlung oder auf einer korrekten Darstellung der Vermögenslage lag, liegen unterschiedliche Konzepte und Methoden der Steuerabgrenzung vor. Diese Konzepte und Methoden werden im folgenden Kapitel näher erläutert.

2.2 Theoretische Grundkonzeptionen und Methoden der Steuerabgrenzung

Um die Grundgedanken der Regelungen des IAS 12 und SFAS 109 zu verstehen und den Entwicklungsprozess bis zu den aktuell gültigen Standards nachvollziehen zu können, ist eine generelle Kenntnis und Unterscheidung der verschiedenen Abgrenzungskonzeptionen und -methoden unerlässlich. Während die Konzepte der Bilanzierung latenter Steuern der Frage nach gehen, welche Differenzen zwischen der handelsrechtlichen und der steuerrechtlichen Bilanzierung grundsätzlich zum Ansatz latenter Steuern führen, wird durch die entsprechende Ermittlungsmethode die Höhe des anzusetzenden Betrages bestimmt. Nach einer kurzen vergleichenden Darstellung der Konzepte und Methoden sollen diese einer kritischen Würdigung unterzogen werden.

⁵⁰ Vgl. EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 801f.

⁵¹ Wenn im Folgenden von Vermögenslage gesprochen wird, umfasst dieser Begriff auch die Schuldenlage.

⁵² Vgl. SCHMIDT, M. [Latente Steuern, 2000], S. 245f.

⁵³ Vgl. SCHMIDT, M. [Latente Steuern, 2000], S. 245f.

⁵⁴ Vgl. ZÜLCH, H./LIENAU, A. [Fair Value Bilanzierung, 2004], S. 569.

2.2.1 Konzepte der Bilanzierung latenter Steuern

Die Rechnungslegungstheorie und -praxis unterscheidet zwischen dem *timing*- und dem *temporary*-Konzept.

Das *timing*-Konzept

Im Mittelpunkt des „*income-statement oriented*“⁵⁵ *timing*-Konzepts steht das primäre Ziel, die in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Aufwendungen aus Steuern vom Einkommen und vom Ertrag in eine erklärbare Relation zum ausgewiesenen Jahresüberschuss vor Steuern zu bringen und somit einen periodengerechten Erfolgsausweis zu erzielen.⁵⁶ Mit Hilfe der Abgrenzung (fiktiver) Steueraufwendungen und –erträge sollen zeitlich absehbare Diskrepanzen zwischen der steuerlichen Einkommensermittlung und dem handelsrechtlichen Ergebnis ausgeglichen werden sowie die Erfolgslage gleichzeitig so dargestellt werden, als ob die Steuerschuld des Unternehmens auf Basis des handelsrechtlichen Ergebnisses bemessen worden wäre.⁵⁷

Die Steuerabgrenzung nach dem *timing*-Konzept berücksichtigt daher nur Differenzen zwischen dem steuerlichen und dem handelsrechtlichen Ergebnis, die aus unterschiedlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften sowie aus Konsolidierungsmaßnahmen resultieren können, sich in absehbarer Zeit umkehren und sich sowohl bei ihrer Entstehung als auch bei ihrer Umkehrung in zukünftigen Perioden in der Gewinn und Verlustrechnung niederschlagen (zeitlich begrenzte Ergebnisdifferenzen; *timing differences*).⁵⁸ Das *timing*-Konzept legt somit seinen Fokus auf die Gewinn- und Verlustrechnung.⁵⁹

Timing differences rühren grundsätzlich aus einem der folgenden vier Sachverhalte⁶⁰:

1. Erfassung von Erträgen handelsrechtlich früher als steuerrechtlich
2. Erfassung von Aufwendungen handelsrechtlich später als steuerrechtlich
3. Erfassung von Erträgen handelsrechtlich später als steuerrechtlich

⁵⁵ Vgl. PAEVEY, D.E./NURNBERG, H. [FASB 109, 1993], S. 77.

⁵⁶ Vgl. COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 17-24; HAYN, S./GRAF WALDERSEE, G. [IFRS/US-GAAP/HGB im Vergleich, 2006], S. 195; KÜTING, K./GATTUNG, A. [Abgrenzung latenter Steuern, 2005], S. 241ff.

⁵⁷ Vgl. KÜTING, K./GATTUNG, A. [Abgrenzung latenter Steuern, 2005], S. 241ff.

⁵⁸ Vgl. BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./THIELE, S. [Bilanzen, 2005], S. 545f; COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 17; COENENBERG, A.G./HILLE, K. [Richtlinie IAS 12, 1997], S. 537ff.

⁵⁹ Vgl. BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./THIELE, S. [Bilanzen, 2005], S. 545f.; COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 17; PAEVEY, D.E./NURNBERG, H. [FASB 109, 1993], S. 77.

⁶⁰ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 433; COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 21; HEURUNG, R. [Latente Steuern im Konzernabschluss, 2000], S. 539.

4. Erfassung von Aufwendungen handelsrechtlich früher als steuerrechtlich.

Permanente Differenzen führen nicht zur Bilanzierung latenter Steuern.⁶¹ Derartige Ergebnisdifferenzen ergeben sich aufgrund unterschiedlicher handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Gewinnermittlungsvorschriften, kehren sich jedoch in späteren Perioden nicht wieder um und lösen sich auch nicht auf. Es handelt sich dabei um Aufwendungen oder Erträge, die entweder nur das handelsrechtliche oder nur das steuerliche Ergebnis tangieren.

Die sog. quasi-permanenten Differenzen lassen sich weder der Kategorie der *timing-* noch der der *permanent differences* eindeutig zuordnen.⁶² Quasi-permanente Differenzen lösen sich im Allgemeinen erst außerhalb des Planungshorizonts eines Unternehmens auf.⁶³ Zudem bedarf es zu ihrer Umkehrung grundsätzlich einer unternehmerischen Disposition.⁶⁴ Dies ist z.B. bei der Veräußerung von Anteilen an Tochtergesellschaften oder im Falle der Liquidation des bilanzierenden Unternehmens der Fall. Nach dem *timing*-Konzept besteht ein Abgrenzungsverbot für quasi-permanente Differenzen,⁶⁵ das indes umstritten ist.⁶⁶ Als Hauptargument für das Abgrenzungsverbot wird angebracht, dass die Unterschiede zwischen der handelsrechtlichen und der steuerrechtlichen Gewinnermittlung erst dann wieder ausgeglichen werden, wenn die ursprüngliche Zweckbestimmung des die Differenzen hervorrufenden Bilanzobjektes geändert wird, im äußersten Fall sogar erst mit der Liquidation des Unternehmens. Es widerspricht jedoch der *going-concern* Prämisse, wenn die Liquidation des Unternehmens als das Ereignis betrachtet wird, welches die Auflösung der Differenz verursacht.⁶⁷

Allerdings können aus zunächst als quasi-permanent eingestufte Differenzen *timing differences* werden, wenn z.B. aufgrund einer Entscheidung des Managements oder

⁶¹ Vgl. COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 18; HOYOS, M./FISCHER, N. [§ 274, 2003], Tz. 7; APB 11.14f. definiert „*permanent differences*“ wie folgt: „*Differences between taxable income and pretax accounting income arising from transactions that, under applicable tax laws and regulations, will not be offset by corresponding differences or “turn around” in other periods.*“

⁶² Vgl. COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 22.

⁶³ Vgl. LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 31.

⁶⁴ Vgl. PELLENS, B./FÜLBIER, R.U./GASSEN, J. [Internationale Rechnungslegung, 2008], S. 219; COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 22.

⁶⁵ Vgl. HEURUNG, R. [Latente Steuern im Konzernabschluss, 2000], S. 540.

⁶⁶ Für die Berücksichtigung quasi-permanenter Differenzen sprechen sich z.B. BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./THIELE, S. [Bilanzen, 2005], S. 547.

⁶⁷ Vgl. zur Diskussion bezogen auf die Regelungen nach HGB und DRS 10: BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./THIELE, S. [Bilanzen, 2005], S. 547; ADLER, H./DÜRING, W./SCHMALTZ, K. (Hrsg.) [§ 274, 1995ff.], Tz. 16; COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 433. vgl. KIRSCH, H. [Latente Steuern bei Personengesellschaften, 2002], S. 331ff.

eines Ereignisses Anzeichen dafür bestehen, dass sich die Differenz in absehbarer Zeit umkehren wird. Ab diesem Zeitpunkt ist dann eine Steuerabgrenzung geboten.⁶⁸

In der US-GAAP Rechnungslegung wurde mit der APB 11 *Accounting for Income Taxes*, bis 1989 dem *timing*-Konzept gefolgt. Das IASB verfolgte dieses an der GuV orientierte Konzept in IAS 12 (1979) *Income Taxes* bis zur Überarbeitung im Jahr 1996.⁶⁹ Bis heute ist das *timing*-Konzept seit der Umsetzung der 4.EG Richtlinie in der Bilanzierung der latenten Steuern nach deutschem Handelsrecht verankert.⁷⁰

Die zurzeit gültigen internationalen Regelungen zur Steuerabgrenzung, SFAS 109 und IAS 12, folgen dem sog. Temporary-Konzept, welches im Folgenden dargestellt wird.

Das *temporary*-Konzept

Im Gegensatz zum *timing*-Konzept ist das *temporary*-Konzept bilanzorientiert und rückt damit die zutreffende Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage des Unternehmens in den Vordergrund.⁷¹ Ziel des *temporary*-Konzeptes ist durch die Bilanzierung und Betrachtung latenter Steuern als zukünftige Steuerverpflichtungen bzw. Steuerminderungsansprüchen gegenüber den Finanzbehörden einen besseren Einblick in die Vermögenslage des bilanzierenden Unternehmens zu gewährleisten. Dabei rückt die richtige Darstellung der Erfolgslage in den Hintergrund.⁷²

Das *temporary*-Konzept erfasst alle bilanzierungs- oder bewertungsbedingten Differenzen zwischen dem Buchwert in der Handelsbilanz und dem korrespondierenden steuerlichen Wertansatz, sofern sie bei ihrer Auflösung - z.B. im Falle der Realisierung des Vermögenswertes bzw. der Erfüllung einer Schuld - in einer späteren Periode zu einer Steuererstattung bzw. Steuerbelastung führen können (*temporary differences*).⁷³ Die temporäre Differenz ergibt sich aus einem Bilanzvergleich. Dabei sind die Wertansätze in der IFRS bzw. US-GAAP Bilanz den steuerlichen Wertansätzen

⁶⁸ Vgl. COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 23.

⁶⁹ APB 11 wurde 1987 von SFAS 96 *Accounting for Income Taxes* abgelöst, welchem 1992 wiederum SFAS 109 *Accounting for Income Taxes* folgte; vgl. Abschnitt 2.3.1; STEPP, J.O./PETZING, L.N. [Income Taxes, 1991], S.12-18; WIENKEN, R. [Latente Steuern nach US-GAAP, 2003], S. 46-50.

⁷⁰ Vgl. COENENBERG A.G./Hille, K. [Richtlinie IAS 12, 1997] S. 537; LÜHRMANN, V. [Latente Steuern, 1997]. S. 91.

⁷¹ Vgl. ARIANS, G. [Handelsrechtliche Steuerabgrenzung, 2000], S. 290ff; COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 437.

⁷² Vgl. BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./THIELE, S. [Bilanzen, 2005], S. 548.

⁷³ Vgl. KÜTING, K./GATTUNG, A. [Abgrenzung latenter Steuern, 2005], S. 241.

gegenüber zu stellen.⁷⁴ Die Steuerabgrenzung nach dem *temporary*-Konzept dient dazu, diese künftigen Steuereffekte schon gegenwärtig in der Handelsbilanz zu erfassen.⁷⁵ Im Gegensatz zum *timing*-Konzept soll keine Erfolgsverschiebung bereinigt werden, sondern einem Ansatzunterschied und dessen steuerlichen Wirkung Rechnung getragen werden.⁷⁶

Dabei sind grundsätzlich auf alle temporäre Differenzen latente Steuern abzugrenzen, unabhängig von der Erfolgswirkung bei der Entstehung dieser Differenz.⁷⁷ Somit umfasst, das *temporary*-Konzept alle *timing differences*,⁷⁸ und darüber hinaus, solche Differenzen, die bei ihrer Entstehung erfolgsneutral berücksichtigt werden und sich erst bei ihrer Auflösung in der Erfolgsrechnung niederschlagen.⁷⁹

Ein Beispiel⁸⁰ für eine temporäre Differenz, die keine *timing*-Differenz darstellt, ist der Fall der Folgebewertung eines Wertpapiers zum beizulegenden Zeitwert, das als *available-for-sale* kategorisiert wurde. Gewinne oder Verluste aus Änderungen des *fair value* werden zunächst erfolgsneutral im Eigenkapital erfasst. Die Differenz zwischen dem steuerlichen Wertansatz des Wertpapiers und dem Wert in der IFRS-/US-GAAP Bilanz hebt sich z.B. zum Zeitpunkt der Veräußerung des Wertpapiers wieder auf. Da Änderungen im *fair value* für *available-for-sale*-Wertpapiere erfolgsneutral berücksichtigt werden, erfolgt auch die Abgrenzung latenter Steuern erfolgsneutral.

Der Zeitpunkt der Auflösung der Differenz ist nach dem *temporary*-Konzept ohne Bedeutung.⁸¹ Entscheidend ist lediglich, dass sich die temporäre Differenz wieder auflöst. Da es auf den Zeitpunkt der Auflösung nicht ankommt, werden vom *temporary*-Konzept auch die sog. quasi-permanenten Differenzen, die nach dem *timing*-Konzept nicht berücksichtigt werden, in die Steuerabgrenzung mit einbezogen.

⁷⁴ In vielen Ländern ist die Erstellung einer Steuerbilanz nicht üblich. In diesem Fall müssen die steuerlichen Wertansätze aus der Steuererklärung oder ähnlichem abgeleitet werden.

⁷⁵ Vgl. BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./THIELE, S. [Bilanzen, 2005], S. 549.

⁷⁶ Vgl. ROHATSCHKE, R. [Bilanzierung latenter Steuern, 2000], S. 45.

⁷⁷ Vgl. HEURUNG, R. [Latente Steuerabgrenzung, 2000], S. 540.

⁷⁸ Vgl. EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 807; SCHÄFFELER, U. [Latente Steuern nach US-GAAP, 2000], S. 48.

⁷⁹ Vgl. BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./THIELE, S. [Bilanzen, 2005], S. 549. HOFFMANN, W.D. [§ 26, 2008], Tz. 14; SCHMIDT, M. [Latente Steuern, 2000], S. 250.

⁸⁰ Vgl. zu weiteren Beispielen erfolgsneutraler temporärer Differenzen Abschnitt 3.1.1.1.

⁸¹ Vgl. COENENBERG A.G./HILLE, K. [Richtlinie IAS 12, 1997], S. 537; KÜTING, K./GATTUNG, A. [Abgrenzung latenter Steuern, 2005], S. 243.

Das *temporary*-Konzept ist somit gegenüber dem *timing*-Konzept sowohl in sachlicher als auch in zeitlicher Hinsicht umfassender, weil es sowohl erfolgsneutral entstandene Differenzen als auch quasi-permanente Differenzen mit einbezieht.⁸²

Neben den temporären Differenzen bestehen sog. sonstige Differenzen (*other differences*), die nicht unter die *temporary differences* fallen und somit keiner Steuerabgrenzung unterliegen.⁸³ Darunter fallen beispielsweise steuerfreie Erträge (z.B. nicht zu versteuernde Dividendeneinkünfte) bzw. steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen (z.B. Bußgelder, Strafen), die in der GuV erfasst werden, aber nicht in der Bilanz aktiviert oder passiviert werden.⁸⁴ Für diese Differenzen dürfen keine latenten Steuern angesetzt werden.⁸⁵ Zudem sehen sowohl das IASB als auch das FASB konkrete Ausnahmeregelungen von der Abgrenzung latenter Steuern vor.⁸⁶ Diese Ansatzverbote können ebenfalls zu den sonstigen Differenzen gezählt werden.⁸⁷

Neben den dargestellten Ansätzen zur Regelung des Umfangs der Steuerabgrenzung sind mit der *deferred*-Methode, der *liability*-Methode und der *net-of-tax*-Methode drei Erfassungs- und Ermittlungsmethoden zur Bilanzierung latenter Steuern entwickelt worden.⁸⁸ Die beiden erstgenannten Methoden unterscheiden sich im Wesentlichen hinsichtlich der Interpretation der aktiven und passiven latenten Steuerpositionen und dem zur Bewertung der latenten Steuer maßgebenden Steuersatz.⁸⁹ Zudem sind sie unterschiedlich geeignet die Ziele der vorgestellten Konzepte zu erreichen, so dass zwischen den Konzepten und Erfassungsmethoden ein Zielzusammenhang besteht. Die *net-of-tax*-Methode hebt sich durch ihre spezifische Ausweistchnik von den anderen beiden Methoden ab.⁹⁰

⁸² Vgl. BAUMANN, K.H./SPANHEIMER, J. [§ 274, 2002ff.], Tz. 17.

⁸³ Vgl. ARIANS, G. [Handelsrechtliche Steuerabgrenzung, 2000], S. 292; RABENECK, J./REICHERT, G. [Latente Steuern, 2002], S. 1367.

⁸⁴ Vgl. SCHILDBACH, T. [Permanente Differenzen, 1998], S. 942.

⁸⁵ Im Gegensatz zum *timing*-Konzept kennt das *temporary*-Konzept den Begriff der „*permanent differences*“ nicht; vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1824.

⁸⁶ Vgl. Abschnitt 3.1.2ff.

⁸⁷ Vgl. GEDLICKA, W. [Steuerabgrenzung im Einzelabschluss, 2000], S. 44.

⁸⁸ Vgl. BLACK, H.A. [Interperiod Allocation, 1966], S. 13; BÖMELBURG, P. [Latente Steuern im Konzernabschluss, 1992], S. 25; SIMPSON, E.R. [Income Taxes, 2007], S. 3.

⁸⁹ Vgl. BLACK, H.A. [Interperiod Allocation, 1966], S. 53.

⁹⁰ BERESFORD, D./BEST, L./CRAIG, P.W./WEBER, J. [Accounting for Income Taxes, 1983], S. 55. SCHROEDER, R.G./CLARK, M.W./CATHEY, J.M. [Accounting Theory, 2005], S. 397.

2.2.2 Erfassungs- und Ermittlungsmethoden der Bilanzierung latenter Steuern

(a) Die *deferred*-Methode

Im Rahmen der Periodisierung des Steueraufwands nach der *deferred*-Methode steht die zutreffende Erfolgsermittlung und somit die Erfolgsrechnung im Vordergrund.⁹¹ Dabei soll derjenige Ertragsteueraufwand ausgewiesen werden, der bei Besteuerung des handelsrechtlichen Ergebnisses vor Steuern - bereinigt um permanente Differenzen - resultieren würde.⁹²

Sofern am handelsrechtlichen Ergebnis orientiert ein gegenüber der tatsächlichen Steuerlast höherer Steueraufwand geboten ist, erfolgt eine passivische Abgrenzung in Form von *deferred charges*. Eine aktivische Abgrenzung im Falle eines gegenüber der tatsächlichen Steuerlast zu niedrigen handelsrechtlichen Steueraufwands führt zum Ansatz von *deferred credits*.⁹³ Aktivische und passivische latente Steuern werden nach der *deferred*-Methode als reine Abgrenzungsposten interpretiert, die sich in den Folgeperioden mit der Umkehr der zeitlichen Differenz auflösen.⁹⁴ Die Bewertung der Abgrenzungsbeträge erfolgt mit dem in der Periode geltenden Steuersatz, unabhängig davon, ob zukünftige Steuersatzänderungen absehbar sind oder nicht.⁹⁵ Steuersatzänderungen in zukünftigen Jahren führen nicht zu einer Anpassung der Abgrenzungsbeträge früherer Perioden.⁹⁶

Der jährliche Aufwand vom Einkommen und Ertrag umfasst nach der *deferred*-Methode somit den tatsächlichen Steueraufwand gemäß der steuerlichen Veranlagung sowie die *deferred credits* bzw. *charges* aus der Entstehung oder Auflösung von zeitlich begrenzten Differenzen.⁹⁷

⁹¹ Vgl. EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 804; KARRENBROCK, H. [Latente Steuern, 1991] S. 110; NEUMANN, P. [Steuerabgrenzung, 1992], S. 45; SIMPSON, E.R. [Income Taxes, 2007] S. 3f.

⁹² Vgl. BLACK, H.A. [Interperiod Allocation, 1966], S.13.

⁹³ Vgl. APB 11.19; BLACK, H.A. [Interperiod Allocation, 1966], S. 13; SIMPSON, E.R. [Income Taxes, 2007], S. 3f.

⁹⁴ Vgl. BERESFORD, D./BEST, L./CRAIG, P.W./WEBER, J.[Accounting for Income Taxes, 1983], S. 54; KARRENBROCK, H. [Latente Steuern, 1991], S. 111.

⁹⁵ Vgl. HILLE,K. [Latente Steuern, 1982], S.165ff.

⁹⁶ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 439.

⁹⁷ Vgl. HILLE,K. [Latente Steuern, 1982], S. 165ff.

(b) Die *liability*-Methode

Anders als die *deferred*-Methode stellt die *liability*-Methode⁹⁸ auf einen zutreffenden Vermögensausweis ab.⁹⁹ Im Fokus der Verbindlichkeitsmethode liegt die Bilanz des Unternehmens, die GuV-Rechnung rückt in den Hintergrund.¹⁰⁰ Für die Steuerabgrenzung stellt sich die Frage, in welcher Höhe die in der Berichtsperiode verursachten temporären Differenzen zu künftigen Steuermehrbelastungen oder Steuererstattungsansprüchen führen. Passivische latente Steuern werden als Schuldposten charakterisiert, da sie eine künftig zu erwartende Zahllast an die Finanzverwaltung darstellen. Aktivische latente Steuern hingegen bilden forderungähnliche Ansprüche in Form von Steuerminderzahlungen gegenüber der Finanzverwaltung ab.¹⁰¹

Da die Höhe der künftigen Steuerverbindlichkeit bzw. der künftigen Steuerforderungen von den in zukünftigen Perioden geltenden Steuersätzen abhängig ist, werden für die Bewertung der latenten Steuern künftige Steuersätze verwendet.¹⁰² Es ist derjenige Steuersatz maßgebend, der im Auflösungszeitpunkt der temporären Differenz für die Besteuerung herangezogen wird.¹⁰³ Ändert sich der künftige Steuersatz im Zeitablauf, so müssen konsequenterweise die latenten Steuerbeträge angepasst werden und die Änderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden.¹⁰⁴

Der nach der *liability*-Methode in der Erfolgsrechnung ausgewiesene Ertragsteueraufwand der Berichtsperiode setzt sich somit aus drei verschiedenen Komponenten zusammen:¹⁰⁵

- (1) Gemäß steuerlicher Gewinnermittlung berechneter Ertragsteueraufwand;
- (2) Latente Steuerbeträge aufgrund neu entstandener oder sich auflösender zeitlich begrenzter Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz, die zu zukünftigen

⁹⁸ Für diese Methode finden sich auch die Bezeichnungen „Verbindlichkeits-Methode“ oder „*asset-liability*-Methode“.

⁹⁹ Vgl. SCHROEDER, R.G./CLARK, M.W./CATHEY, J.M. [Accounting Theory, 2005], S. 396.

¹⁰⁰ Vgl. HAAR, A. [Latente Steuern, 1981], S. 152f.; NIEHUS, R.J. [Steueraufwand, 1974], S. 28ff.

¹⁰¹ Vgl. KARRENBROCK, H. [Latente Steuern, 1991], S. 111; NEUMANN, P. [Steuerabgrenzung, 1992], S. 53; BALLWIESER, W./KURZ, G. [Ertragsteuern, 2008], Tz. 17ff.

¹⁰² Vgl. BERGMEISTER, K./KUPSCH, P. [Latente Steuern, 1991], S. 16f.; COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 439.

¹⁰³ Vgl. BEVIS, D./PERRY, R. [Accounting for Income Taxes, 1969]. S. 5; SIMPSON, E.R. [Income Taxes, 2007], S. 4.

¹⁰⁴ Vgl. COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 29.

¹⁰⁵ Vgl. IASC (Hrsg.) [IAS 12, 1979], Ziff.17.

Steuermehr- bzw. -minderbelastungen führen bzw. Kürzungen der entsprechenden Steuerpositionen darstellen;

(3) Anpassungen bestehender latenter Steuern aufgrund von Steuersatzänderungen.

(c) Die *net-of-tax*-Methode

Im Gegensatz zu den bereits dargestellten Methoden handelt es sich bei der *net-of-tax*-Methode nicht um eine eigenständige Ermittlungsmethode für latente Steuern, sondern vielmehr um eine Methode, welche sich durch ihre besondere Ausweisteknik hervorhebt.¹⁰⁶ Der *net-of-tax*-Methode liegt die Überlegung zugrunde, dass der Wert einer jeden Vermögensposition bzw. einer jeden Schuld sich aus dem Gebrauchswert des Vermögenswertes bzw. dem Erfüllungsbetrag einer Schuld und seiner steuerlichen Absetzbarkeit zusammensetzt.¹⁰⁷

Vermögenswerten, deren Realisierung eine steuerliche Abzugsfähigkeit bedingt, wird in der Regel ein höherer Wert beigemessen als Vermögenswerten, deren Nutzung keine steuerlichen Konsequenzen mit sich bringt. Die steuerlich absetzbare Abnutzung eines Vermögenswertes führt zu einer Schmälerung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und somit zu einer geringeren Steuerschuld.¹⁰⁸ Nach der *net-of-tax*-Methode wird der Wert der steuerlichen Absetzbarkeit durch eine direkte Korrektur am entsprechenden Vermögenswert bzw. der Schuld bei der Bewertung vorgenommen. Auf diese Weise erfolgt kein separater Ausweis von latenten Steuern in der Bilanz.¹⁰⁹ So verursacht zum Beispiel die Inanspruchnahme steuerlicher Sonderabschreibungen eine zeitliche Differenz, die passive latente Steuern bedingt. Anstelle des Ausweises eines eigenen Bilanzpostens für die passive Steuerlatenz wird der Steuereffekt dem Vermögenswert direkt zugerechnet und mindert diesen zusätzlich zu den kumulierten handelsrechtlichen Abschreibungen.¹¹⁰ Die *net-of-tax*-Methode unterstellt, dass jedem Vermögenswert und jeder Schuld der entsprechende Steuereffekt direkt zugeordnet werden kann und eine

¹⁰⁶ Vgl. BERESFORD, D./BEST, L./CRAIG, P.W./WEBER, J. [Accounting for Income Taxes, 1983], S. 55; SCHROEDER, R.G./CLARK, M.W./CATHEY, J.M. [Accounting Theory, 2005], S. 397f.

¹⁰⁷ Vgl. BEVIS, D./PERRY, R. [Accounting for Income Taxes, 1969], S. 6; COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 31..

¹⁰⁸ BUSSE VON COLBE, W./ORDELHEIDE, D./GEBHARDT, G./PELLENS, B. [Konzernabschlüsse, 2006], S. 49.

¹⁰⁹ Vgl. BÖMELBURG, P. [Latente Steuern im Konzernabschluss, 1992], S. 31; BUSSE VON COLBE, W./ORDELHEIDE, D./GEBHARDT, G./PELLENS, B. [Konzernabschlüsse, 2006], S. 49; Hille, K. [Latente Steuern, 1982], S. 169.

¹¹⁰ Vgl. SIMPSON, E.R. [Income Taxes, 2007], S. 4.

direkte Korrektur an der Bilanzposition möglich ist.¹¹¹ Wie auch die *liability*-Methode erfordert die *net-of-tax*-Methode die Anwendung von künftigen Steuersätzen, wobei aus Praktikabilitätsgründen auf aktuelle Steuersätze zurückgegriffen werden kann.¹¹² Der Ertragsteueraufwand in der Erfolgsrechnung besteht bei der *net-of-tax*-Methode ausschließlich aus den nach steuerlichen Vorschriften ermittelten tatsächlichen Ertragsteuern.¹¹³

2.2.3 Zuordnung und Würdigung der Konzepte und Methoden der Steuerabgrenzung

Insgesamt betrachtet verfolgt die Bilanzierung latenter Steuern zwei Ziele, welche je nach Wahl der Methode und Konzeption unterschiedliche Priorität erfahren. Zum einen soll der Ertragsteueraufwand periodengerecht verteilt werden, um einen sinnvollen Zusammenhang zwischen dem Steueraufwand der Periode und dem handelsrechtlichen Ergebnis zu gewährleisten. So dient beispielsweise die Steuerabgrenzung nach HGB überwiegend der periodengerechten Erfolgsermittlung.¹¹⁴ Zum anderen soll die Aktivierung bzw. Passivierung latenter Steuern den Einblick in die Vermögenslage des bilanzierenden Unternehmens verbessern, indem künftige Erstattungsansprüche oder Steuermehrbelastungen gezeigt werden.¹¹⁵ Die Regelungen zur Steuerabgrenzung nach IFRS und US-GAAP verfolgen in erster Linie den vollständigen und korrekten Ausweis der Vermögens- und Schuldspositionen in der Bilanz.¹¹⁶ Inwiefern die im vorangegangenen Kapitel dargestellten Konzepte und Methoden diese Zielsetzungen verwirklichen, soll an dieser Stelle kurz untersucht werden.

Aufgrund ihres Abgrenzungscharakters ist die *deferred*-Methode eng mit der erfolgsorientierten Steuerabgrenzung nach dem *timing*-Konzept verbunden.¹¹⁷ Dem hier angenommen reinen Abgrenzungscharakter latenter Steuern wird auch dadurch entsprochen, dass die Steuereffekte der in der Periode entstehenden zeitlichen Differenzen mit den gültigen Steuersätzen bewertet werden, selbst dann, wenn bereits zum Zeitpunkt der Entstehung feststeht, dass im Auflösungszeitpunkt andere

¹¹¹ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S.439.

¹¹² Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S.439; COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 31; BLACK, H.A. [Interperiod Allocation, 1966], S. 23.

¹¹³ Vgl. HILLE, K. [Latente Steuern, 1982], S. 169.

¹¹⁴ Vgl. HAYN, S./GRAF WALDERSEE, G. [IFRS/US-GAAP/HGB im Vergleich, 2006], S. 195.

¹¹⁵ Vgl. KLEIN, O. [Latente Steuern, 2001], S.1451; BARZ, K./ECKES, B./WEIGEL, W. [IAS, 1999], S. 300.

¹¹⁶ Vgl. HAYN, S./GRAF WALDERSEE, G. [IFRS/US-GAAP/HGB im Vergleich, 2006], S. 195.

¹¹⁷ Vgl. HEURUNG, R. [Latente Steuern im Konzernabschluss, 2000], S.538-553.

Steuersätze gelten werden.¹¹⁸ Aus diesem Grund ist die *deferred*-Methode mit dem Framework des IASB und des FASB unvereinbar, da *deferred charges* und *deferred credits* nicht die Definition von Vermögenswerten und Schulden erfüllen.¹¹⁹ In der Praxis der latenten Steuerabgrenzung hat die *deferred*-Methode somit an Bedeutung und Relevanz verloren.¹²⁰

Da bei Steuersatzänderungen keine Anpassung der latenten Steuern aus Vorperioden erfolgt, kann die Bildung und Auflösung latenter Steuern im Falle sich ändernder Steuersätze und gleichzeitiger Anwendung der Nettomethode¹²¹ zu Differenzen führen, die sich nicht mehr aufheben und als Sockelbeträge in der Bilanz verbleiben.¹²² Zur Vermeidung derartiger Restposten muss die Bruttomethode angewandt werden und für eine korrekte Auflösung der zeitlichen Differenz mit den historischen Steuersätzen zum Bildungszeitpunkt gesorgt werden.¹²³ Trotz dieser Schwachpunkte erfüllt die *deferred*-Methode ihren eigentlichen Zweck – nämlich die Herstellung einer funktionalen Beziehung zwischen dem handelsrechtlichen Ergebnis vor Steuern und dem in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Steueraufwand.¹²⁴

Aufgrund der statischen Bilanzorientierung der *liability*-Methode ist diese Bewertungsmethode mit dem ebenfalls bilanzorientierten *temporary*-Konzept kompatibel.¹²⁵ Die *liability*-Methode unterscheidet sich von der *deferred*-Methode im Wesentlichen in der Wahl des Steuersatzes, der zur Bewertung der aktivischen und der passivischen latenten Steuern herangezogen wird, sowie dem Zeitpunkt, ab dem die Steuersatzänderung berücksichtigt wird.¹²⁶ Durch eine Umbewertung der gesamten aktivierten und passivierten latenten Steuern mit dem neuen Steuersatz bleibt die

¹¹⁸ Vgl. KARRENBROCK, H. [Latente Steuern, 2007], Tz. 19.

¹¹⁹ Vgl. SFAS 109.210.

¹²⁰ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 443.

¹²¹ Während bei der Brutto-Methode die Auflösung und Neubildung von temporären Differenzen separat betrachtet werden, werden bei der Netto-Methode, soweit aufgrund gleicher Entstehungsursachen möglich, die neu entstandenen Differenzen mit den sich umkehrenden Differenzen zunächst saldiert, bevor latente Steuern abgegrenzt werden; vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 445f.; HILLE, K. [Latente Steuern, 1982], S. 223ff.

¹²² Vgl. SFAS 109.208ff. Auch bei zeitlich begrenzten Steuergutschriften, gestaffelten Steuersätzen sowie gesetzt den Fall, dass von der Entstehung und Auflösung der zeitlichen Differenz unterschiedlich besteuerte Einkommensarten betroffen sind (z.B. *ordinary income* vs. *capital gains*), können derartige Sockelbeträge verbleiben.

¹²³ Vgl. COENENBERG, A.G. /HILLE, K. [Latente Steuern, 1979], S. 619; ROHATSCHKE, R. [Bilanzierung latenter Steuern, 2000], S. 54f.

¹²⁴ Vgl. ROHATSCHKE, R. [Bilanzierung latenter Steuern, 2000], S. 56; HILLE, K. [Latente Steuern, 1982], S. 223.

¹²⁵ Vgl. HEURUNG, R. [Latente Steuern im Konzernabschluss, 2000], S. 540.

¹²⁶ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 442f.

intertemporäre Verbindung erhalten und wird nicht wie bei der *deferred*-Methode zerstört.

Ein Nachteil der *liability*-Methode besteht in der Forderung nach der Anwendung von zukünftigen Steuersätzen. Deren Bestimmung ist nicht selten mit Schwierigkeiten und Unsicherheiten verbunden.¹²⁷ Ist beispielsweise bekannt, dass sich die betreffende Differenz in fünf Jahren auflösen wird, wird der zu diesem Zeitpunkt geltende Steuersatz für die Bewertung benötigt. Dieser lässt sich in der Regel nicht mit hinreichender Sicherheit bestimmen, sondern oftmals nur schätzen. Die Unsicherheit und Komplexität einer möglichst genauen Prognose nimmt zu, wenn der Zeitpunkt, zu dem sich die Differenz auflösen wird, nicht genau bestimmbar ist (z.B. bei quasi-permanenten Differenzen) oder der Steuersatz zusätzlich noch von der Höhe des zu versteuernden Einkommens abhängt (z.B. bei progressiven Steuersätzen).¹²⁸

IAS 12 und SFAS 109 folgen beide der *liability*-Methode.¹²⁹ Um subjektive Einflüsse bei der Schätzung des zukünftigen Steuersatzes auszuschließen, regeln die jeweiligen Standards, dass für die Bewertung solange die aktuell geltenden Steuersätze anzuwenden sind, bis eine Steuersatzänderung „*enacted*“ bzw. „*substantively enacted*“ ist.¹³⁰ Aufgrund der Tatsache, dass dadurch auch bei der *liability*-Methode aktuelle Steuersätze zur Bewertung verwendet werden, lässt sich die *liability*-Methode durchaus auch mit dem *timing*-Konzept verbinden.¹³¹

Die spezifische Ausweisteknik der *net-of-tax*-Methode führt dazu, dass weder ein periodengerechter Steueraufwand in der Erfolgsrechnung erzielt wird, noch der Einblick in die Vermögens- und Schuldenlage des Unternehmens verbessert wird.¹³² Stattdessen wird versucht, die steuerlichen Auswirkungen, die eine Vermögensposition in der Zukunft hervorrufen wird, schon gegenwärtig in deren Bewertung zu internalisieren.

Dadurch findet eine Vermischung von Ursache und Wirkung statt, die nicht nur die Transparenz der Wertansätze deutlich verschlechtert, sondern auch gegen das Bruttoprinzip und das Saldierungsverbot verstößt.¹³³ Ein weiterer Nachteil ist, dass die

¹²⁷ Vgl. BUSSE VON COLBE, W./ORDELHEIDE, D./GEBHARDT, G./PELLENS, B. [Konzernabschlüsse, 2006], S. 48.

¹²⁸ Vgl. KIRSCH, H. [Temporäre Differenzen, 2003], S. 1123.

¹²⁹ Vgl. IAS12.IN2; SFAS 109.206

¹³⁰ Vgl. 12.47; SFAS 109.18; GRÖNER, S./MARTEN, K.-U./SCHMID, S. [Latente Steuern im Vergleich, 1997], S.479-488; vgl. hierzu auch Abschnitt 3.4.2.1.

¹³¹ Die ist z.B. nach HGB der Fall; vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S.443.; LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 38ff.

¹³² Vgl. LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 38.

¹³³ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 443.

Steuerabgrenzung schon im Ergebnis vor Steuern berücksichtigt wird, z.B. durch eine um den Steuereffekt höhere Abschreibung.¹³⁴ Damit ist es kaum möglich, die künftigen steuerlichen Belastungen eines Unternehmens einzuschätzen.¹³⁵ Der Zweck der Bilanzierung latenter Steuern wird somit nicht erreicht.¹³⁶

Gegenüber dem *timing*-Konzept wird das *temporary*-Konzept in der Literatur¹³⁷ im zumeist positiven Sinne als „umfassender“ beschrieben. Nur selten findet sich eindeutige Kritik an diesem Konzept. So kritisiert beispielsweise *Schildbach*, dass durch die erfolgsneutrale Erfassung temporärer Differenzen im Rahmen des *temporary*-Konzepts die Aussagekraft und Verlässlichkeit der Bilanzposition „latente Steuern“ leidet. Es entsteht der Eindruck, in der Periode der Entstehung der latenten Steuer würde für kommende Steuermehrbelastungen vorgesorgt, tatsächlich ist dies jedoch nicht der Fall, da die Verbuchung nach IAS 12 und SFAS 109 erfolgsneutral erfolgt. Die Kritik bezieht sich m.E. jedoch weniger auf das *temporary*-Konzept an sich. Vielmehr betrifft sie die Regelungen in IAS 12 und SFAS 109 wie mit temporären Differenzen zu verfahren ist, die sich bei ihrer Entstehung erfolgsneutral niederschlagen.¹³⁸

Das *timing*-Konzept betrachtet latente Steuern als reine Abgrenzungsposten. Diese Sichtweise ist jedoch mit der ausgeprägten Bilanzorientierung der US-GAAP und IFRS nicht vereinbar, da Abgrenzungsposten im Sinne des *timing*-Konzepts nicht die Kriterien für *assets* und *liabilities* gemäß dem Rahmenkonzept des IASB bzw. des FASB erfüllen.¹³⁹ Aus diesem Grund ist das *temporary*-Konzept im Sinne der Zielsetzung der latenten Steuerabgrenzung vorzuziehen.

¹³⁴ Vgl. HAAR, A. [Latente Steuern, 1981], S. 163.

¹³⁵ Vgl. BLACK, H.A. [Interperiod Allocation, 1966], S. 53.

¹³⁶ Vgl. KARRENBROCK, H. [Latente Steuern, 1991]: Latente Steuern in Bilanz und Anhang, Düsseldorf 1991, S. 112.

¹³⁷ Vgl. SCHMIDBAUER, R. [Bilanzierung latenter Steuern, 2001], S. 1569.

¹³⁸ So wäre in diesem Fall auch eine erfolgswirksame Abgrenzung latenter Steuern grundsätzlich vorstellbar. Eine „Vorsorge“ für spätere Steuerbelastungen oder-minderungen wäre damit getroffen.

¹³⁹ Vgl. DYCKMANN, T.R./DAVIS, C.J./DUKES, R.E. [Intermediate Accounting, 2001], S. 973.

2.3 Entwicklung der Steuerabgrenzung nach IFRS und US-GAAP

2.3.1 Bilanzorientierte Zielsetzung von SFAS 109 und IAS 12

Der Ursprung der Diskussionen um die Bilanzierung latenter Steuern in der internationalen Rechnungslegung geht auf das Jahr 1913 zurück, in dem eine Ergänzung der US-amerikanischen Verfassung die Regierung zur Erhebung der Steuern ermächtigte. Zur Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage bestand keine Verpflichtung, auf das nach handelsrechtlichen Vorschriften ermittelte Einkommen zurückzugreifen, nicht zuletzt deswegen, da die steuerliche Gewinnermittlung auf die Erzielung von Steueraufkommen und nicht auf die handelsrechtlichen Bilanzierungsaufgaben abzielt. Als Konsequenz daraus entwickelten sich die Vorschriften zur steuerrechtlichen und handelsrechtlichen Gewinnermittlung auseinander.¹⁴⁰

Kernpunkt der dadurch angestoßenen Diskussionen war die Grundsatzfrage, ob die aufgrund unterschiedlicher Gewinnermittlungsvorschriften resultierenden zeitlichen Ergebnisunterschiede zwischen dem steuerrechtlichen Ergebnis und dem handelsrechtlichen Ergebnis in den *financial statements* Berücksichtigung finden sollen. Auf der einen Seite wurde die Ansicht vertreten, dass ausschließlich der sich aus der Steuererklärung ergebende Steueraufwand der Berichtsperiode in der handelsrechtlichen Bilanz und GuV-Rechnung angesetzt werden soll. Dieser Ansatz wurde als „*no allocation*“ oder „*flow through*“-Ansatz bezeichnet. Die Befürworter dieser Konzeption stützten sich insbesondere auf die Argumentation, dass sich durch die Wahl des „*flow through*“-Ansatzes jegliche zukunftsbezogene Schätzungen und Abwägungen erübrigen. Auf der anderen Seite standen die Befürworter der Ansicht, dass im Hinblick auf das *matching principle* der in der handelsrechtlichen GuV ausgewiesene Ertragsteueraufwand in Relation zum handelsrechtlichen Ergebnis stehen muss und soweit erforderlich sogar unabhängig von der tatsächlichen Ertragsteuerbelastung der Berichtsperiode dargestellt werden soll. Insofern müssen alle zeitlichen Ergebnisunterschiede berücksichtigt werden, unabhängig davon, ob sich die Differenzen in naher Zukunft oder außerhalb des Planungshorizonts umkehren (*comprehensive allocation*). Wiederum andere vertraten mit der „*partial allocation*“ einen Mittelweg

¹⁴⁰ Vgl. AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION [American Accounting Association, 1952], S. 427f.

zwischen den beiden Extremen. Eine Steuerabgrenzung soll nur für solche Ergebnisunterschiede in Betracht kommen, für welche eine Umkehrung in naher Zukunft vorhergesagt werden kann.¹⁴¹

Diese Diskussionen führten mit APB Opinion No. 11 *Accounting for Income Taxes* erstmals zu einer umfassenden Regelung der Steuerabgrenzung. Zu diesem Zeitpunkt umfasste die *comprehensive allocation* ausschließlich *timing*-Differenzen mit dem Ziel eines korrekten Erfolgsausweises. Da in den sechziger und siebziger Jahren der Fokus der Bilanztheorie auf die Erfolgsrechnung gerichtet war, wurde die *deferred*-Methode als relevante Bewertungsmethode in APB Opinion No. 11 festgelegt.¹⁴² Aus handelsrechtlicher Sicht zuviel bzw. zuwenig erfasste Steuern aus *timing differences* wurden so abgegrenzt, um einen zum handelsrechtlichen Jahresüberschuss vor Steuern korrespondierenden fiktiven Ertragsteueraufwand zu erhalten.¹⁴³

Beeinflusst von den Diskussionen des FASB regelte das IASC die Bilanzierung laufender und latenter Steuern erstmals in IAS 12 (1979) *Accounting for Income Taxes*, welcher 1979 veröffentlicht wurde. Dieser Standard stellte dem Bilanzierenden die Wahl zwischen der Anwendung der *comprehensive allocation* oder der *partial allocation* sowie zwischen der Anwendung der *deferred*-Methode und der *liability*-Methode. Diese Wahlrechte führten in der Praxis zu einer sehr uneinheitlichen und unstetigen Anwendung und behinderten jegliche Vergleichbarkeit. Diese Tatsache führte zu einer Überarbeitung von IAS 12 (1979) im Jahre 1987 in Form von E 33 *Accounting for Income Taxes*. Dennoch war der Fortschritt gering. Zwar wurde die *liability*-Methode als verbindliche Bewertungsmethode festgeschrieben, nach wie vor bestand jedoch die Wahl zwischen der Anwendung der *partial allocation* oder der *comprehensive allocation*. Die Abgrenzung konzentriert sich nur auf *timing differences*, weshalb auch von der Anwendung einer „*income statement liability*“-Methode gesprochen wurde. Weitere Entscheidungen wollte der IASC zu diesem Zeitpunkt nicht treffen, da auch in anderen Ländern Diskussionen zur Bilanzierung latenter Steuern im Gang waren.¹⁴⁴

Die Wende – weg vom primären Ziel eines zutreffenden Erfolgsausweises hin zu einer am Vermögensausweis orientierten latenten Steuerabgrenzung – wurde durch die Schaffung des *conceptual framework* und der damit verbunden Ausrichtung der

¹⁴¹ Vgl. EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 804f.

¹⁴² Vgl. SIMPSON, E.R. [Income Taxes, 2007], S. 4f.

¹⁴³ Vgl. APB 11.12;11.19; BLACK, H.A. [Interperiod Allocation, 1966], S. 13.

¹⁴⁴ Vgl. CAIRNS, D. [Applying IAS, 2002], S. 761.

internationalen Rechnungslegung auf einen zutreffenden Vermögensausweis eingeleitet.¹⁴⁵ Das FASB reagierte damit auf die wachsende Kritik an APB Opinion No. 11, dass durch diese Vorschriften in vielen Fällen das Vermögen des bilanzierenden Unternehmens unzutreffend abgebildet werde. Die Vorgehensweise sei zudem nicht mit der *asset* und *liability* Definition des *conceptual framework* nicht vereinbar.¹⁴⁶

Als Konsequenz daraus wurde die *deferred*-Methode der APB Opinion No. 11 aufgrund ihrer Inkompatibilität mit dem Rahmenkonzept abgelehnt.¹⁴⁷ Mit SFAS No. 96 *Accounting for income taxes* versuchte das FASB die vermögensorientierte Sichtweise für die Bilanzierung latenter Steuern einzuführen und schrieb die bilanzorientierte *liability*-Methode als verbindliche Bewertungsmethode vor. Damit soll sichergestellt werden, dass zu einem an jedem Bilanzstichtag der Betrag an zukünftigen Steuerentlastungen bzw. –mehrbelastungen abgebildet wird, der sich zu diesem Zeitpunkt aus den angesetzten Vermögenswerten und Schulden in der Bilanz des Unternehmens ergibt.¹⁴⁸

Aufgrund praktischer Umsetzungsschwierigkeiten, anhaltender Kritik und ständigen Nachbesserungen wurde das Inkrafttreten von SFAS 96 immer wieder verschoben. Dies führte letztlich zu einer Überarbeitung von SFAS 96, aus welcher die Veröffentlichung von SFAS 109 *Accounting for Income Taxes* 1992 folgte.¹⁴⁹

Die Pflicht zur Bilanzierung latenter Steuern resultiert aus der Informationsfunktion des Jahresabschlusses. Danach ist über sämtliche Steuerentlastungen und –belastungen aus Bilanzierungssachverhalten der Berichtsperiode zu berichten, wenn diese in zukünftigen Perioden hinreichend sicher erwartet werden.¹⁵⁰ Die latente Steuerabgrenzung in SFAS 109 ist insofern grundsätzlich nicht auf eine periodengerechte Abgrenzung des Ertragsteueraufwands ausgerichtet, sondern stellt die umfassende Berücksichtigung künftiger Steuerminderungsansprüche und Steuermehrbelastungen aufgrund unterschiedlichen Ansatz- und Bewertungsregelungen im Handels- und Steuerrecht in

¹⁴⁵ Vgl. EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 804f.; WIENKEN, R. [Latente Steuern nach US-GAAP, 2003], S.15ff.

¹⁴⁶ Vgl. EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 804f.

¹⁴⁷ Vgl. SFAC 6.240-242.

¹⁴⁸ Vgl. EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 804f.

¹⁴⁹ Vgl. Stepp, J.O./Petzing, L.N. [Guide to FAS 109, 1993], S.1.

¹⁵⁰ Vgl. EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 804f; Schmidt, M. [Latente Steuern, 2000], S. 246.

den Mittelpunkt. Die Steuerabgrenzung erfährt dabei eine zahlungsorientierte Interpretation.¹⁵¹

Nach der Veröffentlichung von SFAS 109 sah sich auf das IASC veranlasst, die Bilanzierung latenter Steuern neu zu regeln. Die Standards unterschieden sich zu diesem Zeitpunkt sowohl in der Konzeption als auch in der Methode. Aus diesem Grund und verbunden mit der Tatsache, dass das IASC in seinem Standard konzeptionelle und praktische Unstimmigkeiten entdeckte, entschied sich das Board dazu, mit einigen Ausnahmeregelungen die Methoden und Konzeption von SFAS 109 anzunehmen. Daraufhin wurde das Diskussionspapier E 49 *Background Paper on Income Taxes* im September 1994 veröffentlicht. Neben der bilanzorientierten *liability*-Methode schrieb nun auch das IASB das umfassende *temporary*-Konzept verpflichtend vor. Gleichzeitig wurde die alternative Anwendung der *deferred*-Methode, der GuV-orientierten Verbindlichkeitsmethode und der *partial allocation* abgeschafft. E49 führte im Oktober 1996 zur Veröffentlichung von IAS 12 *Income Taxes*¹⁵². Spezielle Fragestellungen zur Wirkung von gespaltenen Steuersätzen wurden im Oktober 2000 vom IASB verabschiedet.¹⁵³

2.3.2 Weitere Vorschriften zur Steuerabgrenzung nach US-GAAP und IFRS

Ein formeller Unterschied zwischen den IFRS und US-GAAP Vorschriften zur latenten Steuerabgrenzung besteht darin, dass die IFRS nur wenige Regelungen außerhalb von IAS 12 kennen, während die bereits länger bestehenden US-GAAP Regelungen umfangreicher sind und auf einer Vielzahl von Standards, Interpretationen, Verlautbarungen etc. beruhen.¹⁵⁴

Dies ist darauf zurückzuführen, dass die US-GAAP grundsätzlich einzelfallbasiert (*rules-based*) entwickelt wurden, während die IFRS aufgrund ihrer internationalen Ausrichtung eher einen prinzipienorientierten Ansatz (*principles-based*) folgen.¹⁵⁵

Die Hierarchie der einzelnen US-Rechnungslegungsregeln untereinander ergibt sich aus dem „*House of GAAP*“.¹⁵⁶ Daneben sind die Vorschriften der SEC zu

¹⁵¹ Vgl. Wienken, R. [Latente Steuern nach US-GAAP, 2003], S. 49.

¹⁵² Der Standard war spätestens auf Jahresabschlüsse anzuwenden, deren Rechnungsperiode am oder nach dem 01. Januar 1998 begann.

¹⁵³ Vgl. Cairns, D. [Applying IAS, 2002], S. 762f.

¹⁵⁴ Vgl. Loitz, R. [Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung, 2004], S. 1178; Im Anhang I befindet sich eine Auflistung sämtlicher Regelungen, die in Verbindung mit der Bilanzierung latenter Steuern nach US-GAAP stehen.

¹⁵⁵ Vgl. Bösser, J./Pilhofer, J. [Steuerliche Verlustvorträge, 2008], S. 296f.

berücksichtigen,¹⁵⁷ im Wesentlichen Regulation S-X, in welcher die SEC die formellen, gliederungs- und ausweistechischen Ausgestaltungen der bei ihr einzureichenden Jahresabschlüsse festlegt.¹⁵⁸ Hinsichtlich detaillierter Bilanzierungs- und Bewertungsregeln wird auf die *generally accepted accounting principles* (GAAP) verwiesen.¹⁵⁹

Nach IFRS muss der Bilanzierende neben den Regelungen des IAS 12 die Vorschriften in SIC 21 *Income Taxes – Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets* und in SIC 25, *Income Taxes – Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders* beachten. Mit SIC 21 regelt der IASB die Bilanzierung latenter Steuern für den Fall einer temporären Differenz aufgrund der Neubewertung nicht mehr planmäßig abzuschreibender Vermögenswerte nach IAS 16 *Property, Plant and Equipment*, und IAS 40 *Investment Properties*. SIC 25 regelt die Bilanzierung latenter Steuern für den Fall, dass sich der Steuerstatus des bilanzierenden Unternehmens oder der Anteilseigner geändert hat.

2.4 Konvergenz- und Harmonisierungsbestrebungen der Standardsetter IASB und FASB

Das IASB und FASB sind bestrebt auf Basis des *Norwalk Agreement*¹⁶⁰ vom September 2002 eine Konvergenz zwischen IFRS und US-GAAP herbeizuführen. Dabei werden sie sowohl von der SEC als auch von der EU unterstützt.¹⁶¹ Dieses Ziel wurde im Memorandum of Understanding vom 27. Februar 2006 bekräftigt und mit einer detaillierten *roadmap* für die künftige Vorgehensweise versehen.¹⁶² Auch wenn das ursprüngliche Ziel einer Anerkennung der IFRS durch die SEC mit Aufgabe der Überleitungsrechnung bereits erreicht wurde, besitzen die Konvergenzprojekte nach wie

¹⁵⁶ Vgl. zum House of GAAP den Prüfungsstandard AICPA SAS 69.5, 69.7 sowie KIESO, D.E./WEYGANDT, J.J./WARFIELD, T.D [Intermediate Accounting, 2007], S. 12; SAUTER, D. [House of GAAP, 1991], S.30ff.

¹⁵⁷ Im Wesentlichen ist hier für die Bilanzierung latenter Steuern die Regulation S-X relevant. Die Stellung der SEC Vorschriften zu den US-GAAP wird unterschiedlich gesehen; vgl. DYCKMANN, T.R./DAVIS, C.J./DUKES, R.E. [Intermediate Accounting, 2001], S. 13; MILLER, P.B./REDDING, R.J./BAHNSON, P.R. [The FASB, 1998], S. 61.

¹⁵⁸ Vgl. AUER, K.V. [Harmonisierte Rechnungslegungsstandards, 1997], S. 89.

¹⁵⁹ Vgl. BURTON, J.C. [Financial Reporting, 1982], S. 40ff.

¹⁶⁰ Vgl. im Internet: FASB [Norwalk Agreement, 2002].

¹⁶¹ Vgl. IASB (Hrsg.) [Insight April/May, 2005], S. 1.

¹⁶² Vgl. im Internet: FASB [MoU, 2006].

vor hohe Priorität. In einem nächsten Schritt soll nun die gleichwertige Anerkennung der IFRS neben den US-GAAP durch die SEC angestrebt werden.¹⁶³

Unter Konvergenz verstehen IASB und FASB nicht allein die einheitliche Entscheidung für eine bereits bestehende IFRS- oder US-GAAP-Regelung, sondern sie dient auch der Erarbeitung gemeinsamer, verbesserter Vorschriften, um letztlich einen Satz einheitlicher und qualitativ hochwertiger Standards zu erzielen.¹⁶⁴

Die gemeinsamen Projekte konnten in letzter Zeit bereits vereinzelt Erfolge ausweisen. So führte die gemeinsam von FASB und IASB geführte zweite Phase des *Business Combinations*-Projekts im Dezember 2007 zur Veröffentlichung von SFAS 141 *Business Combinations* (rev. 2007) und SFAS 160 *Noncontrolling Interests in Consolidated Financial Statements - an amendment of ARB No. 51* sowie im Januar 2008 von IFRS 3 *Business Combinations* (rev. 2008) und IAS 27 *Consolidated and Separate Financial Statements* (rev. 2008). Die Standards entsprechen sich inhaltlich weitgehend. In SFAS 141 (rev. 2007) und IFRS 3 (rev. 2008) wurde sogar soweit als möglich ein einheitlicher Wortlaut konzipiert.

Das Konvergenzprojekt an sich setzt sich aus unterschiedlichen Teilprojekten zusammen: Dazu gehören

- **Gemeinsam von FASB und IASB geführte Projekte;** hierunter fallen z.B. das *Conceptual Framework* Projekt, das *Revenue Recognition* Projekt, u.a.; diese Projekte besitzen eine hohe Priorität und sind in der Regel längerfristig geplant;
- **Kurzfristige Konvergenzprojekte;** hierbei handelt es sich um Projekte, die sich ebenfalls auf der Agenda beider Boards befinden; bei diesen Projekten wird angenommen, dass innerhalb eines kurzen Zeitraums eine Konvergenz in den betroffenen Bereich erzielt werden kann, indem vorhandene Regelungen in Abhängigkeit ihrer Qualität vereinheitlicht werden.
- **Mitarbeiteraustausch-Projekte;** eine der offensichtlichsten Schritte, dass die Konvergenzbemühungen den Alltag der Standardsetter prägen, ist die ständige Präsenz eines IASB Mitglieds beim FASB;
- **Monitoring Projekte;** eigenständige Projekte des IASB werden durch das FASB beobachtet, sofern das FASB an der behandelten Thematik ein besonderes Interesse zeigt;

¹⁶³ Vgl. VATER, H. [IFRS für US-Bilanzierer, 2007], S.427.

¹⁶⁴ Vgl. Schwedler, K. [Business Combinations Phase II, 2008], S.125.

- **Konvergenz-Forschungsprojekte**; sowie
- Die explizite **Berücksichtigung von Konvergenzthemen** bei allen Boardentscheidungen.

Das Projekt „*Income Taxes*“ ist den kurzfristigen Konvergenzprojekten zuzuordnen. Zumindest erfolgte diese Klassifizierung mit der offiziellen Aufnahme des Projektes im September 2002.¹⁶⁵ Zu diesem Zeitpunkt konnten die Standardsetter noch nicht absehen, dass die Eliminierung der zwischen IAS 12 und SFAS 109 bestehenden Differenzen sich weitaus zeitaufwendiger und komplexer gestaltet als ursprünglich geplant. Die Veröffentlichung eines *Exposure Draft* (ED) zu den überarbeiteten Standards musste immer wieder hinausgeschoben werden. Ursächlich hierfür war im Wesentlichen, dass für viele Diskussionspunkte in angemessener Zeit keine zufrieden stellende Lösung gefunden werden konnte und die Fülle der zu berücksichtigenden Aspekte im Zeitablauf mehr zu- als abnahm. Nach dem momentanen Zeitplan des IASB und FASB ist die Veröffentlichung eines *Exposure Draft* für das dritte Quartal 2009 geplant, die Veröffentlichung eines finalen Standards wird für 2010 angestrebt.¹⁶⁶

Im Rahmen dieses Projektes befassten sich die Boards zuletzt mit folgenden Schwerpunkten:¹⁶⁷

- Bestimmung und Definition des Steuerwertes (tax base);
- Ausnahmeregelungen zum *temporary differences* -Konzept;
- Bewertung aktivischer und passivischer latenter Steuern;
- Zuordnung des Steueraufwands der Berichtsperiode zur GuV oder zum Eigenkapital;
- Ausweis und Darstellung in der Bilanz;
- Anhangsangaben;
- Unsichere Steuerpositionen;
- Übergangsbestimmungen;

Ausdrücklich nicht in das Konvergenzprojekt einbezogen wird die Diskontierung latenter Steuern, die Berücksichtigung von latenten Steuern in der Zwischenberichterstattung, die Bilanzierung von *investment tax credits*, sowie die

¹⁶⁵ Vgl. im Internet: IASB [Income Taxes, 2008].

¹⁶⁶ Vgl. im Internet: IASB [Work plan, 2008].

¹⁶⁷ Vgl. im Internet: IASB [Project Update, 2008].

Berücksichtigung latenter Steuern im Zusammenhang mit fremdkapitalfinanzierten Leasing und aktienbasierten Vergütungen.¹⁶⁸

Im nachfolgenden Kapitel werden nicht nur die wesentlichen Unterschiede bei der Bilanzierung latenter Steuern nach IFRS und US-GAAP durchleuchtet, sondern es wird auch auf die Perspektiven einer zukünftigen einheitlichen Steuerabgrenzung eingegangen, die sich aus den Diskussionen im Rahmen des Konvergenzprojektes ergeben.

¹⁶⁸ Vgl. im Internet: FASB [Project Updates, 2008].

3. Gemeinsamkeiten, Unterschiede und Perspektiven der Bilanzierung latenter Steuern nach IFRS und US-GAAP

3.1 Konzept der temporären Differenzen nach IAS 12 und SFAS 109

3.1.1 Grundlagen des *temporary*-Konzepts

3.1.1.1 Überblick über die temporärer Differenzen

Das bilanzorientierte *temporary*-Konzept des IAS 12 und SFAS 109 beruht auf den temporären Differenzen, die sich als Unterschiedsbeträge aus dem abweichenden Ansatz bzw. der abweichenden Bewertung von Vermögensgegenständen oder Schulden in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz bemessen.¹⁶⁹ Ob die temporären Differenzen erfolgswirksam oder erfolgsneutral entstanden sind, ist dabei nicht von Bedeutung.¹⁷⁰ In diesem Punkt unterscheiden sich die temporären Differenzen von den *timing*-Differenzen. Die *timing*-Differenzen¹⁷¹, deren Entstehung und Auflösung erfolgswirksam erfasst wird, bilden somit nur eine Teilmenge der temporären Differenzen. Sowohl IAS 12 als auch SFAS 109 präsentieren Sachverhalte, in welchen *temporary differences* vorliegen, die jedoch keine *timing*-Differenzen darstellen, da sie erfolgsneutral berücksichtigt werden:

Gemäß IAS 12 gehören dazu u.a.:¹⁷²

- (1) Neubewertungen des Sachanlagevermögens nach IAS 16 *Property, Plant and Equipment* sowie Neubewertungen von bestimmten immateriellen Vermögenswerten nach IAS 38 *Intangible Assets*;
- (2) Neubewertungen von finanziellen Vermögenswerten, die zur Veräußerung gehalten (*available for sale*) werden oder die entsprechend IAS 39 *Financial Reporting Instruments: Recognition and Measurement* nach der Fair Value Option zur Fair Value Bewertung designed wurden;¹⁷³

¹⁶⁹ Vgl. hierzu ausführlich m.w.N. Abschnitt 2.2.1.

¹⁷⁰ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 459.

¹⁷¹ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 2.2.1.

¹⁷² Vgl. COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000], S. 468f.; WAGENHOFER, A. [Internationale Rechnungslegung, 2005], S. 325.

¹⁷³ Vgl. KUHN, S. [Finanzinstrumente, 2005], S. 1341ff; LÖW, E./BLASCHKE, S. [Financial Instruments, 2005], S. 1727ff.; SCHMIDT, M. [IAS 39, 2005], S. 269ff.

- (3) Anpassungen bei der Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie retrograde erfolgsneutrale Fehlerkorrekturen nach IAS 8 *Changes in Accounting Estimates and Errors*;
- (4) Währungsumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Abschlüssen in Fremdwährung nach der modifizierten Stichtagskursmethode gemäß IAS 21 *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*;
- (5) Erstverbuchung der Eigenkapitalkomponente bei der Ausgabe einer Wandelanleihe in den Kapitalrücklagen bzw. einbezahlten Kapitalreserven als Agio (IAS 32 *Financial Instruments: Presentation*).

Auch SFAS 109 listet Sachverhalte auf, bei deren Eintreten temporäre Differenzen entstehen können, die keine *timing differences* darstellen. Im Gegensatz zu IAS 12 handelt es sich in SFAS 109 um eine abschließende Aufzählung.

Davon sind aktuell gültig:¹⁷⁴

- (1) Anpassung des Eröffnungswertes der Gewinnreserven aufgrund einer rückwirkenden Änderung der Rechnungslegungsmethoden oder der Korrektur eines fundamentalen Bilanzierungsfehlers;
- (2) Gewinne und Verluste, die in der umfassenden Ergebnisrechnung (*comprehensive income*) enthalten sind, jedoch vom Reingewinn ausgeschlossen werden. Als Beispiele hierzu zählen Währungsdifferenzen oder Wertanpassungen von Wertpapieren;¹⁷⁵
- (3) Kosten im Zusammenhang mit der Erhöhung oder Herabsetzung des einbezahlten Kapitals, z.B. steuerlich abzugsfähige Aufwendungen, die vom Agio aus einer Erhöhung des Aktienkapitals abgezogen werden;
- (4) Aufwendungen für Optionen von Mitarbeiteraktien im Zusammenhang mit *compensatory option plans*, die im Konzernabschluss in unterschiedlicher Höhe und in unterschiedlichen Perioden erfasst werden als im Steuerabschluss;
- (5) Steuerwirkungen von bezahlten Dividenden, die auf unverteilte Mitarbeiteraktien (ESOP) bezahlt und den Gewinnreserven belastet werden;
- (6) Steuerwirkungen von Verlustvorträgen und abzugsfähigen temporären Differenzen, die zum Zeitpunkt einer Sanierung oder nach einer Reorganisation existieren;

¹⁷⁴ Vgl. SFAS 109.36; ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S. 180f.

¹⁷⁵ Vgl. hierzu SFAS 52 *Foreign Currency Translation* und SFAS 115 *Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities*.

Weitere erfolgsneutral entstehende latente Steuern können sich aus temporären Differenzen infolge der Neubewertung von Vermögenswerten oder Schulden im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses nach SFAS 141 oder IFRS 3 ergeben. Die Bilanzierung stellt jedoch keine direkte Eigenkapitaltransaktion dar, sondern beeinflusst die Höhe des Goodwill.¹⁷⁶

3.1.1.2 Definition des Steuerwertes: „*Tax base*“ (IAS 12) versus „*Tax basis*“ (SFAS 109)

Eine eindeutige und nachvollziehbare Bestimmung der *tax base*¹⁷⁷ bzw. *tax basis*¹⁷⁸ stellt den zentralen Ausgangspunkt für eine potentielle Bilanzierung latenter Steuern in der internationalen Rechnungslegung dar.¹⁷⁹ Von der Definition und Festlegung des Steuerwertes hängt schließlich die Bestimmung und Berechnung der temporären Differenz und der latenten Steuer ab. Aus diesem Grund ist eine korrekte und eindeutige Festlegung des Steuerwertes von großer Bedeutung.¹⁸⁰

Sowohl IAS 12 als auch die US-GAAP halten als generelle Regel fest, dass der Steuerwert eines Vermögenswertes oder einer Schuld sich nach dem jeweiligen nationalen Steuerrecht richtet und den für steuerliche Zwecke beizulegenden Wert darstellt.¹⁸¹

Daneben enthält IAS 12, nicht aber US-GAAP, weitere konkretisierende und umfangreiche Regelungen zur Festlegung des Steuerwertes in IAS 12.¹⁸² Danach ergibt sich der Steuerwert eines Vermögenswertes als „[...] *the amount that will be deductible for tax purposes against any taxable economic benefits that will flow to an enterprise when it recovers the carrying amount of the asset.*“¹⁸³.

Die Definition wird wie folgt ergänzt: „*If those economic benefits will not be taxable, the tax base of the asset is equal to its carrying amount*“.¹⁸⁴ Diese Regelung führt unter anderem dazu, dass im Falle von permanenten Differenzen der Steuerwert dem

¹⁷⁶ Vgl. SFAS 109.11b; zu temporären Differenzen aus Unternehmenszusammenschlüssen vgl. Kapitel 4.2.3.

¹⁷⁷ Dieser Begriff wird von IAS 12 verwendet; vgl. z.B. IAS 12.7.

¹⁷⁸ Der Begriff „*tax basis*“ wird von SFAS 109 verwendet; vgl. z.B. SFAS 109.11.

¹⁷⁹ Wie in Kapitel 2.2.1 dargestellt, basiert das *temporary concept* auf einem Vergleich der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätze für Vermögenswerte und Schulden.

¹⁸⁰ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1833; PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], ch. 13. Tz. 107.

¹⁸¹ Vgl. IAS 12.5; EITF 98-11; im Internet: IASB [Information for Observers, Juni 2004], Tz. 3.

¹⁸² Vgl. hierzu IAS 12.5, IAS 12.7 - 11.

¹⁸³ IAS 12.7 Satz 1.

¹⁸⁴ IAS 12.7 Satz 2.

Buchwert entspricht und sich die Frage nach einer Abgrenzung latenter Steuern erübrigt.¹⁸⁵

Der Steuerwert einer Verbindlichkeitsposition stellt “[...] *its carrying amount, less any amount that will be deductible for tax purposes in respect of that liability in future periods.*”¹⁸⁶ dar. Zudem gilt: “*In the case of revenue which is received in advance, the tax base of the resulting liability is its carrying amount, less any amount of the revenue that will not be taxable in future periods.*”¹⁸⁷ Die Bestimmung des Steuerwertes gemäß IAS 12 soll anhand zweier kurzer Beispiele veranschaulicht werden.

Beispiel 1:

Ein Unternehmen bilanziert eine Forderung in Höhe von GE 100, welche keine steuerlichen Konsequenzen nach sich zieht, wenn die Zahlung erfolgt. Aus der Anwendung der Regelung in IAS 12.7 ergibt sich ein Steuerwert von GE 100, da die Erlöse bei Zufluss nicht besteuert werden und somit der Buchwert dem Steuerwert entspricht. Dabei ist es unerheblich, ob die Forderung bereits bei erstmaliger Erfassung in der Erfolgsrechnung steuerlich berücksichtigt wurde (z.B. der Erlös eines Verkaufs), die Forderung aus einer Transaktion folgt, deren Erlöse steuerfrei sind (z.B. steuerfreie Dividendenerträge) oder der Vermögenswert aus einer erfolgsneutralen Transaktion resultiert (z.B. der Kapitalbetrag einer Darlehensforderung).

Im ersten Fall wurde die Transaktion bereits steuerlich berücksichtigt, so dass bei Zufluss des Forderungsbetrags keine erneute Besteuerung erfolgt. Im zweiten und dritten Fall findet die Transaktion in der steuerlichen Gewinnermittlung keinerlei Beachtung.¹⁸⁸

Beispiel 2:

Lohn- und Gehälter ggü. Mitarbeitern in Höhe von GE 5.000 werden zum Bilanzstichtag als Verbindlichkeit bilanziert. Die steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen erfolgt erst mit dem Zahlungsmittelabfluss. Gemäß der Regelung in IAS 12.8 errechnet sich daraus ein Steuerwert von Null, der sich aus der Differenz zwischen dem Buchwert von GE 5.000 und dem Betrag ergibt, der in zukünftigen Perioden – hier in der Periode des Mittelabflusses – steuerlich abzugsfähig ist.

¹⁸⁵ Vgl. IAS 12.7 Fn.1.

¹⁸⁶ IAS 12.8 1.Satz.

¹⁸⁷ IAS 12.8 2.Satz.

¹⁸⁸ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1835.

In den meisten Fällen ist der Steuerwert offensichtlich oder ohne große Mühe leicht feststellbar. In anderen Fällen wiederum ist eine z.T. komplexe Analyse der Sachverhalte für die Bestimmung notwendig.¹⁸⁹ Während in den vorangegangenen Beispielen sowie in den Beispielen zur Bestimmung des Steuerwertes in IAS 12 die Ermittlung keine Schwierigkeiten bereiten dürfte, existieren durchaus Fälle, in welchen die Regelungen in IAS 12 nur mit Mühe richtig angewandt werden können und oftmals zu unerwarteten Steuerwerten führen. In der Literatur wurden diverse (mathematische) Formeln entwickelt, um die Bestimmung des Steuerwertes allgemeingültig darzustellen und zu erleichtern.¹⁹⁰ Fraglich ist jedoch, ob durch Anwendung dieser Formeln tatsächlich derjenige steuerliche Wertansatz ermittelt wird, der einem Vermögenswert oder einer Schuld gemäß dem jeweils lokalen Steuerrecht beizulegen ist.

Die Problematik einer korrekten Ermittlung des Steuerwertes erübrigt sich in SFAS 109. Der FASB Standard kennt keine Definition des Steuerwertes.¹⁹¹ Vielmehr ist hier auf die Beschreibung in EITF 98-11 *Accounting for Acquired Temporary Differences in Certain Transactions That Are Not Accounted for as Business Combination* zurückzugreifen. Darin heißt es: “*The tax basis of an asset is the amount used for tax purposes and is a question of fact under the tax law.*”¹⁹². Danach ist die Bestimmung des Steuerwertes ausschließlich eine Frage des nationalen bzw. lokalen Steuerrechts, deren Regelung nicht in den Anwendungsbereich von SFAS 109 fällt und somit nicht, wie in IAS 12, durch ergänzende Regelungen konkretisiert wird. Von Bedeutung ist ausschließlich derjenige Wertansatz, der sich in einer nach steuerrechtlichen Vorschriften erstellten Bilanz (Steuerbilanz) ergibt.¹⁹³ Dabei sind diejenigen Wertansätze für Vermögenswerte und Schulden zu wählen, welche sich aus der nationalen bzw. lokalen Steuergesetzgebung des jeweiligen Landes ergeben¹⁹⁴ und aus der Perspektive der Finanzverwaltung anzusetzen wären.¹⁹⁵ Allerdings ist bei der

¹⁸⁹ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1834.

¹⁹⁰ Vgl. PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 111-125.

¹⁹¹ Vgl. im Internet: IASB [Project Update, 2008].

¹⁹² Vgl. EITF 98-11 Fn.1.

¹⁹³ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S. 30; LOITZ, R. [Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung, 2004], S. 1178, der in einem Beispiel für die Bestimmung der *tax basis* von einer Steuerbilanz ausgeht.

¹⁹⁴ Vgl. LOITZ, R. [Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung, 2004], S. 1178.

¹⁹⁵ Vgl. PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 108. Die Tatsache, dass die Steuergesetzgebung oftmals nicht eindeutig ist oder Unternehmen aggressive Steuerstrategien verfolgen, führt dazu, dass Unsicherheiten darüber bestehen können, ob die Finanzverwaltung im Rahmen einer Betriebsprüfung den vom steuerpflichtigen Unternehmen

Bestimmung des Steuerwertes für die Berechnung latenter Steuern FIN 48 *Accounting for Uncertainty in Income Taxes* zu berücksichtigen. Dies geht aus der Definition des Begriffes *temporary differences* im Glossar von SFAS 109 hervor.¹⁹⁶ Die FASB Interpretation wurde im Sommer 2006 veröffentlicht und befasst sich mit der Bilanzierung von Steuerrisiken.¹⁹⁷ Mit einem Verweis auf FIN 48 will das FASB sicherstellen, dass der Berechnung der temporären Differenz keine Steuerwerte zugrundeliegen, die so voraussichtlich nicht von den Steuerbehörden anerkannt würden, da sie z.B. aus einer unzulässigen Steuerstrategie resultieren. Das IASB kennt bisher keine eigenständige Regelung zur Berücksichtigung von Steuerrisiken. Allerdings ergibt sich m.E. aus den Vorschriften zur Bestimmung des Steuerwertes in IAS 12 für das bilanzierende Unternehmen implizit die Verpflichtung, denjenigen Wert als Steuerwert zu berücksichtigen, der in Übereinstimmung mit den jeweiligen lokalen Steuergesetzen in Betracht kommt.

Erstellt ein Unternehmen eine Steuerbilanz, werden dadurch automatisch die Steuerwerte festgelegt. Dies führt zu einer erheblichen Erleichterung bei der Bestimmung der temporären Differenz, insbesondere in Fällen, in welchen die Bestimmung des Steuerwertes gemäß IAS 12.7 und IAS 12.8 Probleme bereitet. Die Erstellung einer Steuerbilanz ist jedoch in vielen Ländern nicht üblich.¹⁹⁸

Der nach den Definitionen in IAS 12 bestimmte Steuerwert entspricht im Allgemeinen dem Wert, der für einen Vermögenswert oder eine Schuld in einer Steuerbilanz angesetzt wird.

Steuerbilanzwerte von Positionen, die im IFRS - oder US-GAAP Abschluss nicht als Vermögenswerte oder Schulden angesetzt werden, sondern sich direkt als Aufwendungen oder Erträge in der Erfolgsrechnung niederschlagen, führen dazu, dass eine Differenz zwischen einem fiktiven Buchwert von Null und dem jeweiligen Steuerbilanzwert entsteht.¹⁹⁹ Beispielsweise werden Forschungskosten in Übereinstimmung mit IAS 38 in der Periode als Aufwand erfasst, in der sie anfallen. Steuerlich kann es in einigen Ländern jedoch geboten sein, diese zu aktivieren und über eine bestimmte Zeitdauer pro rata temporis erfolgswirksam zu vereinnahmen. Da die

ermittelten Steuerwert akzeptiert. Zur Unsicherheit von Steuerpositionen siehe ausführlich Kapitel 4.1.

¹⁹⁶ Die Definition von *temporary differences* wurde mit der Veröffentlichung von FIN 48 angepasst; vgl. FIN 48.C3(c).

¹⁹⁷ Vgl. hierzu ausführlich Kapitel 4.1.

¹⁹⁸ Vgl. PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 108.

¹⁹⁹ Vgl. IAS 12.9.

Definition von *temporary differences* nach IAS 12²⁰⁰ bzw. SFAS 109²⁰¹ impliziert, dass relevante Sachverhalte in der Bilanz als Vermögenswert oder Schuld angesetzt sein müssen, um einen Steuerwert zu haben, scheint diese Regelung einen Widerspruch darzustellen. Dieser wird durch die Annahme gelöst, dass diese Transaktionen quasi für eine logische Sekunde in der Bilanz angesetzt werden, bevor sie anschließend sofort in voller Höhe wieder ausgebucht werden.²⁰²

IAS 12 berücksichtigt ferner bei der Bestimmung des Steuerwertes die Intention des Unternehmensmanagements. Unterschiedliche steuerliche Konsequenzen in Abhängigkeit der Art der Realisierung des Vermögenswertes oder der Schuld können nach IAS 12 den Steuerwert beeinflussen.²⁰³ Dies kann auch dazu führen, dass sich der Steuerwert im Laufe der Jahre dahingehend ändert, wenn sich die Absicht des Managements über die Verfügung des Vermögenswertes ändert.²⁰⁴ Beispielsweise kann die beabsichtigte Veräußerung eines Vermögenswertes einen anderen Steuerwert bedingen als dieser sich aus der Nutzung des *asset* für eigene betriebliche Zwecke ergeben würde.

Das folgende Beispiel soll verdeutlichen, inwiefern sich die Intention des Managements auf die Bestimmung des Steuerwertes auswirken kann.²⁰⁵

Ein Unternehmen erwirbt einen Vermögensgegenstand zu Anschaffungskosten von GE 200. Die Abschreibungsbeträge der Position über die Nutzungsdauer von 4 Jahren sind steuerlich nicht abzugsfähig. Wird der Vermögensgegenstand hingegen veräußert, so sind die Anschaffungskosten in voller Höhe absetzbar.

Nach IAS 12 wird zur Bestimmung der *tax base* in diesem Fall die Absicht des Managements bzgl. des Umgangs mit dem Vermögenswert berücksichtigt. Plant das Unternehmen den Vermögenswert selbst zu nutzen, so ergibt sich nach IAS 12.7 ein Steuerwert von Null, da das Unternehmen keinen Betrag steuerlich in Abzug bringen kann, um diesen gegen die zukünftigen wirtschaftlichen Vorteile, die sich aus der Nutzung des Vermögenswertes ergeben, zu verrechnen. Sieht das Unternehmen hingegen einen Verkauf des Vermögenswertes vor, ergibt sich zum Zeitpunkt der

²⁰⁰ Vgl. IAS 12.5.

²⁰¹ Vgl. SFAS 109.11.

²⁰² Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1836f.

²⁰³ Vgl. IAS 12.10, IAS 12.52.

²⁰⁴ Vgl. im Internet: IASB [Information for Observers, März 2004], Fn. 5.

²⁰⁵ Vgl. im Internet: IASB [Information for Observers, Juni 2004], Tz. 5.

Akquisition ein Steuerwert von GE 100, da dieser Betrag von einem zukünftigen Veräußerungserlös in Abzug gebracht werden kann.²⁰⁶

Im Sinne der US-GAAP hingegen existiert nur eine Möglichkeit für den Steuerwert. Die Lösung beruht auf der Frage mit welchem Wert der Vermögensgegenstand in der Steuerbilanz angesetzt werden würde. Wird das *asset* danach zu Anschaffungskosten angesetzt, ergibt sich unabhängig von der Entscheidung des Managements in diesem Beispiel eine *tax basis* von GE 100.²⁰⁷

Unter US-GAAP kann sich die Intention des Managements auf den für die Bewertung relevanten Steuersatz auswirken²⁰⁸ – sie beeinflusst aber nicht den Steuerwert des Vermögenswertes bzw. der Schuld.²⁰⁹ Bei Anwendung des jeweiligen Steuerrechts ergibt sich in der Regel kein oder nur ein geringer Spielraum für die Entscheidung des Managements über die Art und Weise der Realisierung eines Vermögenswertes bzw. der Erfüllung einer Schuld. Die Bestimmung des Steuerwertes ist allein Sache des jeweiligen Steuerrechts und kann nicht in Rechnungslegungsstandards vereinheitlicht werden. Vorstellbar ist in seltenen Fällen jedoch, dass das Management seine Intention im Rahmen einer von den Finanzbehörden anerkannten Steuerstrategie einfließen lässt.

Die unterschiedlichen Regelungen zur Bestimmung der Steuerwerte zwischen IFRS und US-GAAP haben keine direkten Auswirkungen auf die Bilanzierung latenter Steuern. Ihnen kommt aber insofern eine wichtige Bedeutung zu, da die Differenz zwischen dem Buchwert und dem Steuerwert die Grundlage für die latente Steuerabgrenzung bilden.²¹⁰ Unterschiedliche Bestimmungen des Steuerwertes können damit zu unterschiedlichen temporären Differenzen führen.²¹¹

²⁰⁶ Vgl. hierzu auch PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 172; im Internet: IASB [Information for Observers, Juni 2004], Tz. 5.

²⁰⁷ Vgl. im Internet: IASB [Information for Observers, Juni 2004], Tz. 5.

²⁰⁸ Vgl. hierzu Kapitel 3.4.2.4.

²⁰⁹ Vgl. im Internet: IASB [Information for Observers, März 2004], Tz. 5.

²¹⁰ Vgl. CAIRNS, D. [Applying IAS, 2002], S. 775f.

²¹¹ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update June, 2004], S. 5.

3.1.1.3 Konsequenzen unterschiedlicher Steuerwert – Definitionen

Die Problematik hinsichtlich der bestehenden Unterschiede in der Bestimmung der *tax base* bzw. *tax basis* wird dadurch verschärft, dass in IAS 12 und SFAS 109 unterschiedliche Definitionen von *temporary differences* existieren.²¹²

IAS 12 definiert *temporary differences* als „[...] *differences between the carrying amount of an asset or liability in the balance sheet and its tax base.*“²¹³. Aus der Definition in IAS 12.5 folgt ferner, dass es sich entweder um zu versteuernde temporäre Differenzen (*taxable temporary differences*) oder abzugsfähige temporäre Differenzen (*deductible temporary differences*) handelt. Als Konsequenz daraus sind unter IAS 12 alle Differenzen zwischen einem nach den Vorschriften in IAS 12²¹⁴ ermittelten Steuerwert und dem jeweiligen Buchwert temporäre Differenzen.²¹⁵

Nach US-GAAP hingegen bedeutet eine Differenz zwischen dem Buchwert und dem Steuerwert nicht automatisch, dass eine temporäre Differenz vorliegt, auf welche eine latente Steuer abzugrenzen ist. Vielmehr wird hier zunächst von „*basis differences*“²¹⁶ gesprochen. Nur unter der Voraussetzung, dass diese Differenz bei der Realisierung des zugrund liegenden *asset* bzw. der *liability* zu künftig zu versteuernden oder steuerlich abzugsfähigen Beträgen führt, handelt es sich um eine temporäre Differenz.²¹⁷ Aufgrund dieser unterschiedlichen Definition ist es für US-GAAP nicht notwendig, für permanente Differenzen oder ähnliche Fälle²¹⁸ über gesonderte Vorschriften²¹⁹ eine Abgrenzung latenter Steuern zu untersagen.²²⁰

Das folgende **Beispiel** verdeutlicht die Konsequenzen aus den unterschiedlichen Definitionen des Steuerwerts und der *temporary differences* in IAS 12 und SFAS 109.²²¹

²¹² Vgl. IASB (Hrsg.) [Update June, 2004], S. 5.

²¹³ IAS 12.5.

²¹⁴ Vgl. IAS 12.5, IAS 12.7 ff.

²¹⁵ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update June, 2004], S. 5.

²¹⁶ SFAS 109.14.

²¹⁷ „*Certain basis differences may not result in taxable or deductible amounts in future years when the related asset or liability for financial reporting is recovered or settled and, therefore, may not be temporary differences for which a deferred tax liability or asset is recognized.*“ SFAS 109.14; vgl. IASB (Hrsg.), IASB Update Juni 2004, S. 5.

²¹⁸ Sind bspw. die Anschaffungskosten eines Vermögenswertes steuerlich nicht abzugsfähig, so ergibt sich hieraus gemäß IAS 12.7 ein Steuerwert von Null.

²¹⁹ Vgl. IAS 12.7 Satz 2, IAS 12.8 Satz 2, IAS 12.15(b), IAS 12.24(b).

²²⁰ Vgl. SIMPSON, E.R. [Comparative Analysis, 1999], S. 148.

²²¹ Vgl. LOITZ, R. [Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung, 2004], S. 1178.

Eine Rückstellung für Verzugszinsen in Höhe von GE 100 wird in der IFRS/US-GAAP Handelsbilanz angesetzt. Da die Rückstellung für steuerliche Zwecke keinerlei Bedeutung besitzt, berührt der Aufwand weder in der aktuellen noch in einer künftigen Periode das steuerliche Ergebnis. Aus der Definition des Steuerwerts nach IFRS resultiert, dass jede vorliegende Differenz zwischen IFRS-Wertansatz und Steuerwert temporär ist.²²² Da im Beispiel das steuerliche Ergebnis zu keinem Zeitpunkt von der Aufwandsrückstellung beeinflusst wird, es sich hier also um eine permanente Differenz handelt, dürfen keine latenten Steuern abgegrenzt werden. Würde in einer (fiktiven) Steuerbilanz in diesem Fall ein Steuerwert von Null angesetzt werden, ergäbe sich daraus nach IAS 12.8 eine temporäre Differenz in Höhe von GE 100.

Um eine Abgrenzung latenter Steuern zu vermeiden, lässt das IASB bisher in diesem Fall zwei Interpretationen zu, welche sich aus IAS 12.7 bzw. IAS 12.8 ergeben:

- (a) Der Steuerwert entspricht dem in einer (fiktiven) Steuerbilanz angesetzten Wert von Null. Die Differenz zwischen dem Buchwert und dem Steuerbilanzwert wird als temporäre Differenz betrachtet. Allerdings erfolgt eine Multiplikation mit einem Steuersatz von Null.²²³
- (b) Der Steuerwert wird in Höhe des Buchwertes festgelegt, so dass keine temporäre Differenz entsteht.²²⁴

Nach US-GAAP orientiert sich der Steuerwert ausschließlich an der lokalen Steuergesetzgebung. Wäre in Anlehnung an die steuerrechtlichen Vorschriften in einer (fiktiven) Steuerbilanz für die Rückstellung ein Wert in Höhe von null angesetzt worden, so würde die nach US-GAAP gebildete Rückstellung für steuerbilanzielle Zwecke aufgelöst und versteuert werden. Daraus ergibt sich eine Bilanzdifferenz zwischen dem US-GAAP Ansatz und dem Steuerbilanzwert in Höhe von GE 100. Da dieser Effekt in zukünftigen Perioden weder zu *taxable* oder *deductible amounts* führt, liegt nach SFAS 109.14 keine temporäre Differenz vor und die Frage nach einer Steuerabgrenzung erübrigt sich.²²⁵ Für den Fall, dass in einer fiktiven Steuerbilanz

²²² Vgl. IAS 12.5, COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 55.

²²³ Vgl. hierzu Fn. 1 zu Beispiel 4 in IAS 12.7: „[...] *An alternative analysis is that the accrued dividends receivable have a tax base of nil and that a tax rate of nil is applied to the resulting taxable temporary difference of 100.*“.

²²⁴ Vgl. IAS 12.7: „[...] *If those economic benefits will no be taxable, the tax base of the asset is equal to its carrying amount.*“.

²²⁵ Vgl. SFAS 109.14 i.V.m. SFAS 109.8.b; COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000], S. 264f.

ebenfalls eine Rückstellung in Höhe von GE 100 angesetzt wird, obwohl die Aufwendungen steuerlich nicht abzugsfähig sind,²²⁶ stellt sich die Frage nach einer latenten Steuerabgrenzung ebenfalls nicht, da keine temporäre Differenz entsteht.²²⁷

Unterschiede in der Bestimmung des Steuerwertes und der Höhe der temporären Differenz ergeben sich zwischen IFRS und US-GAAP in der Regel nur dann, wenn Bilanzbeträge weder in der vergangenen noch in der laufenden Periode steuerlich erfasst werden und auch in zukünftigen Perioden weder zu Steuerminderung noch zu Steuermehrbelastungen führen.

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die nach US-GAAP und IFRS dargestellten Alternativen.

	Wertansatz in (fiktiver) Steuerbilanz	Buchwert in Handelsbilanz	Steuerwert für die Bestimmung der latenten Steuer (c)	Buchwert abzgl. Steuerwert (b)-(c)	Abgrenzung latenter Steuern?
	(a)	(b)	(c)	(b)-(c)	
IFRS (Alternative 1)	0 GE	100 GE	100 GE	0 GE	Nein, da temporäre Differenz = 0
IFRS (Alternative 2)	0 GE	100 GE	0 GE	100 GE	Ja, da temporäre Differenz iHv 100. Allerdings erfolgt die Steuerabgrenzung mit einem Steuersatz von 0%. Evtl. ist die Anwendung von IAS 12.24 (b) zu prüfen.
US-GAAP (Alternative 3)	0 GE	100 GE	0 GE	100 GE	Nein, da keine <i>temporary difference</i>
US-GAAP (Alternative 4)	100 GE	100 GE	100 GE	0 GE	Nein, da <i>basis difference</i> = 0

Abb. 2: Ermittlung des Steuerwertes

Alle Alternativen führen im Beispiel letztlich zum selben Ergebnis. Es wird keine latente Steuer abgegrenzt. Der eine oder andere Weg der Lösungsfindung ist jedoch anfälliger für Fehler und Missverständnisse. Zudem besteht keine Konvergenz zwischen den Vorschriften der US-GAAP und IFRS. Die Alternativen sollen im Folgenden einer kurzen kritischen Würdigung unterzogen werden.

Die Festlegung des Steuerwertes in Höhe des Buchwertes (Alternative 1) ist fragwürdig, da auf diese Weise ein fiktiver Steuerwert generiert wird, der sich nicht aus der

²²⁶ Dies kann z.B. bei außerbilanziellen Hinzurechnungen der Fall sein.

²²⁷ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update June, 2004], Tz. 15.

Anwendung des nationalen bzw. lokalen Steuerrechts ergibt. Vielmehr existiert dieser fiktive Wert lediglich deshalb, um die Entstehung einer temporären Differenz und die damit verbundene latente Steuerabgrenzung zu vermeiden. In diesem Fall existieren gegebenenfalls zwei unterschiedliche Steuerwerte, einer für tatsächliche steuerrechtliche Zwecke sowie ein anderer für IFRS-Zwecke. Durch die Generierung eines fiktiven Steuerwertes wird einem Tatbestand ein Steuerwert zugewiesen, obwohl dieser keinerlei steuerliche Bedeutung besitzt und somit gerade nicht – wie in IAS 12.5 als Grundsatzregel konstatiert – der für steuerliche Zwecke beizulegende Wert ermittelt. Wie bereits erwähnt ist diese Interpretation für die Berechnung des Steuerwertes anfällig für Missverständnisse und Fehler.²²⁸

Alternative 2 vermeidet einen Widerspruch zu IAS 12.5, indem sie ausschließlich den für steuerliche Zwecke beizulegenden Wert berücksichtigt. Allerdings weist diese Interpretation zwei andere Schwächen auf:

- (1) Durch die Anwendung eines Steuersatzes von Null entsteht ein Konflikt mit IAS 12.47, wonach für die Bewertung der latenten Steuern diejenigen Steuersätze heranzuziehen sind, deren Gültigkeit zum Zeitpunkt der Realisierung des Vermögenswertes bzw. der Erfüllung der Schuld erwartet wird. Dabei sind diejenigen Steuersätze zu verwenden, die zum Bilanzstichtag gültig oder angekündigt sind.²²⁹ Auch hier wird eine fiktive Größe verwendet, um eine Bilanzierung latenter Steuern zu vermeiden.
- (2) Die zwischen dem Steuerwert und dem Buchwert entstehende Differenz wird als *temporary difference* interpretiert, obwohl diese in zukünftigen Perioden nicht zu steuerlich abzugsfähigen oder zu versteuernden Beträgen führt.²³⁰

Beide Interpretationen des IAS 12 sind als unbefriedigend zu bezeichnen. Die Problematik hätte vermieden werden können, wenn die Definition der temporären Differenzen in IAS 12 konsequent eingehalten worden wäre.²³¹ Danach liegt eine zu versteuernde temporäre Differenz dann vor, wenn sie mit der Realisierung eines Vermögenswertes oder der Erfüllung einer Schuld zu steuerpflichtigen Beträgen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bzw. des steuerlichen Verlustes in zukünftigen Perioden führt. Oder aber es handelt sich um eine abzugsfähige temporäre

²²⁸ Vgl. COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000], S. 265f.

²²⁹ Vgl. IAS 12.47 Satz 2.

²³⁰ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1912.

²³¹ Vgl. COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000], S. 266.

Differenz, die zu Beträgen führt, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses in zukünftigen Perioden abzugsfähig sind. Nur wenn diese Kriterien erfüllt sind, sollte von einer temporären Differenz ausgegangen werden. Die grundlegende Vorschrift wird jedoch dadurch untergraben, dass diverse Regelungen²³² in IAS 12 sogar explizit eine temporäre Differenz annehmen, obwohl die Kriterien in IAS 12.5 (a) und (b) nicht erfüllt sind.

Dieser Schwachpunkt wird in SFAS 109 vermieden. Gemäß den Regelungen zur Steuerabgrenzung nach US-GAAP handelt es sich bei einer Differenz zwischen dem Steuerwert und dem Buchwert nicht automatisch um eine temporäre Differenz. Nur wenn diese Differenzen in zukünftigen Perioden eine steuerliche Wirkung entfalten können, liegt eine temporäre Differenz vor, welche die Berechnung von latenten Steuern erfordert.²³³ Es müssen weder fiktive Steuerwerte noch fiktive Steuersätze herangezogen werden. Die Ermittlung des Steuerwertes ist verständlich, da sich dieser ausschließlich aus den jeweiligen Steuergesetzen ergibt. Die US-GAAP Regelung ist somit leichter verständlich und weniger anfällig für Fehler.²³⁴ Ein Indiz hierfür ist m.E., dass in der US-GAAP Literatur zur latenten Steuerabgrenzung keine Hinweise auf eine evtl. Problematik bei der Bestimmung des Steuerwertes zu finden ist.

Die Definition der *tax base* lässt nach IFRS die Frage offen, ob danach auch Eigenkapitalpositionen ein Steuerwert zugewiesen werden kann.²³⁵ Das IFRIC hat sich dieser Frage angenommen und das IASB darauf hingewiesen, diese Frage bei seiner Überarbeitung der Definition für den Begriff „*tax base*“ mit zu berücksichtigen.²³⁶ Die Lösung nach US-GAAP hingegen ist einfach. Werden Eigenkapitalpositionen nach lokalem Steuerrecht in einer (fiktiven) Steuerbilanz Werte zugewiesen, so besitzen auch diese Buchwerte einen Steuerwert.

Auch die Frage, ob die Berücksichtigung der Absicht des Management angemessen ist, stellt sich nach US GAAP nicht, da ausschließlich auf den in einer (fiktiven) Steuerbilanz angesetzten Wert abgezielt wird und eine temporäre Differenz nur dann entsteht, wenn mit zukünftigen Steuerminderungsansprüchen oder Steuermehrbelastungen zu rechnen ist.

²³² So z.B. IAS 12.21, IAS 12.22.

²³³ Vgl. SFAS 109.14 in Verbindung mit SFAS 109.8(b); ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1912.

²³⁴ Dieser Meinung hat sich auch das IASB angeschlossen; vgl. im Internet: IASB Observer June 2004.

²³⁵ Vgl. IAS 12.5; ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1837.

²³⁶ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1837.

Das IASB hat im Rahmen des *short-term convergence*-Projekts die dargestellte Problematik erkannt und im Juni 2004 und Juli 2005 vorläufige Entscheidungen getroffen, die dazu dienen die Definition des Steuerwertes und der *temporary differences* zu erleichtern und widerspruchsfrei festzulegen.²³⁷ Diese sollen im Rahmen der Überarbeitung von IAS 12 berücksichtigt werden. Wie dieses Vorhaben genauer aussieht und welche Konsequenzen daraus resultieren, wird im nachfolgenden Kapitel kurz dargestellt.

3.1.1.4 Überarbeitung und Angleichung der Definitionen im Rahmen des Konvergenzprojektes

Als Antwort auf die Diskussion um die Komplexität und Widersprüchlichkeit der Bestimmung des Steuerwertes sowie der temporären Differenz nach dem aktuell gültigen IAS 12 sowie im Hinblick auf die bestehende Divergenz zu US-GAAP, traf das IASB bereits vorläufige Entscheidungen, die in der geplanten Überarbeitung von IAS 12 Berücksichtigung finden sollen.²³⁸

Das Board legte fest, dass der Steuerwert eine Funktion des Steuerrechts für eine spezifische Steuerhoheit ist und sich somit ausschließlich aus dieser ergibt. Aufgrund dessen ist eine Anpassung der Definition²³⁹ des Steuerwertes in IAS 12 vorzunehmen, um klarzustellen, dass der Steuerwert den Betrag darstellt, zu welchem ein Vermögenswert, eine Schuld oder ein Eigenkapitalinstrument für steuerliche Zwecke angesetzt wird, unter Berücksichtigung der jeweiligen Steuergesetze als Ergebnis eines oder mehrerer vergangener Ereignisse. Nach den geplanten Neuregelungen zur Bestimmung des Steuerwertes ist es, wie bereits in EITF 98-11 dargelegt, irrelevant, ob der Steuerwert in zukünftigen Perioden zu Steuerbelastungen oder -minderungsansprüchen führt. Die in zukünftigen Perioden erwartete steuerliche Berücksichtigung soll jedoch ausschlaggebend dafür werden, ob - analog SFAS 109.14 - eine temporäre Differenz vorliegt oder nicht. Daher muss auch die Definition von

²³⁷ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update July, 2005], S. 3; IASB (Hrsg.) [Update June, 2004], S. 5.

²³⁸ Vgl. im Internet: im Internet: IASB [Information for Observers, Juni 2004], Tz.7a; IASB (Hrsg.) [Update June, 2004], S. 5.

²³⁹ Die vom Mitarbeiterstab des IASB im Juni 2004 vorgeschlagene neue Definition lautete wie folgt: „*Tax base is a measurement attribute. It is the measurement under existing tax law applicable to a present asset, liability or equity instrument recognised for tax purposes as a result of one or more past events. That asset, liability, or equity instrument may or may not be recognized for financial reporting purposes.*“; im Internet: IASB [Information for Observers, Juni 2004], Tz. 7a.

temporary differences in IAS 12 eine Neufassung erfahren.²⁴⁰ Inhaltlich wird somit durch beide Neu-Definitionen der aktuellen Bestimmung der Steuerwerte und temporären Differenzen nach US-GAAP entsprochen.

Durch die Neu-Definierung des Steuerwertes wird gleichzeitig die umstrittene Regelung in IAS 12 eliminiert, dass der Steuerwert von Sachverhalten, die mit keinerlei steuerlichen Konsequenzen verbunden sind, mit ihrem Buchwert gleichgesetzt wird. Somit muss auch in Anlehnung an die Regelung in SFAS 109 die Definition einer temporären Differenz klarstellen, dass es sich bei dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Steuerwert und dem Buchwert nur dann um eine temporäre Differenz handelt, wenn diese mit der Realisierung des Vermögenswertes oder der Erfüllung der Schuld zu abzugsfähigen oder zu versteuernden Beträgen führt. Ist dies nicht der Fall, so liegt keine temporäre Differenz vor.²⁴¹ M.E. kommt dieser Abänderung insbesondere eine klarstellende Bedeutung zu, die zwar momentan bereits in IAS 12.5 impliziert ist, jedoch durch die anderen Regelungen in IAS 12 zur Bestimmung des Steuerwertes keine entsprechende Anwendung findet. Das FASB hat vorläufig zugestimmt, die vom IASB vorgeschlagene Definition des *tax base* ebenfalls in SFAS 109 aufzunehmen.²⁴²

Nach den Plänen des IASB sind die jeweiligen Steuerwerte aus einer Steuerbilanz abzuleiten, die entsprechend den relevanten Vorschriften erstellt wird. Da sich das Board bewusst ist, dass eine Steuerbilanz in vielen Steuerrechtskreisen unüblich bzw. nicht erforderlich ist, soll für derartige Fälle in dem überarbeiteten IAS 12 im Rahmen eines *Implementation Guidance* Hilfestellung für die Ableitung einer fiktiven Steuerbilanz gegeben werden.²⁴³ Dabei muss jedoch sichergestellt werden, dass eine solche Hilfestellung nicht dazu führt, dass die Grundregel, den Steuerwert ausschließlich als eine Funktion des jeweiligen Steuerrechts zu betrachten, missachtet wird.

Ferner resultiert aus der Neu-Definition des Steuerwertes, dass die Intention des Managements keinen Einfluss auf den Steuerwert nimmt. Die Absicht des

²⁴⁰ Als neue IFRS Definition von *temporary differences* schlägt der Mitarbeiterstab vor: „*A temporary difference is a difference between the tax base of an asset or liability and its reported amount in the financial statements that will result in taxable or deductible amounts when the reported amount of the asset or liability is recovered or settled. Some events recognised in financial statements do not have tax consequences. Certain revenues are exempt from taxation and certain expenses are not deductible. Events that do not have tax consequences do not give rise to temporary differences.*“; im Internet: IASB [Information for Observers II, Juli 2005], Tz. 5.

²⁴¹ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update June, 2004], S. 5.

²⁴² Vgl. im Internet: FASB [Minutes, Dezember 2007], S. 2.

²⁴³ Vgl. im Internet: IASB [Information for Observers II, Juli 2005], Tz. 3a.

Managements hinsichtlich der Realisierung des Vermögenswertes oder der Erfüllung der Schuld wird zukünftig keinen Einfluss auf die Bestimmung des Steuerwertes nehmen. Dies ergibt sich konsequenterweise aus der ersten Entscheidung, die Bestimmung des Steuerwertes ausschließlich vom jeweiligen Steuerrecht abhängig zu machen.²⁴⁴

Insgesamt sind die Pläne des IASB und somit die inhaltliche Übernahme der geltenden Bestimmungen zur Festlegung der Steuerwerte und *temporary differences* nach US-GAAP m.E. zu begrüßen. Wie im vorangegangenen Kapitel dargestellt überwiegen die mit dieser Vorgehensweise verbundenen Vorteile die Nachteile bei weitem und tragen wesentlich zu einer besseren Verständlichkeit bei.

3.1.2 Einschränkung des Umfangs der Bemessungsgrundlage latenter Steuern

3.1.2.1 Überblick

Aus der Erkenntnis der Notwendigkeit einer Bilanzierung latenter Steuern wurden in der internationalen Rechnungslegung von Beginn an zwei Ansätze hinsichtlich des Umfangs der Steuerabgrenzung diskutiert, zum einen der *partial allocation approach* und zum anderen der *comprehensive allocation approach*.²⁴⁵

Nach dem *partial allocation approach* führen zeitliche Differenzen nur dann zu einer Steuerabgrenzung, wenn sie sich in absehbarer Zeit wieder umkehren.²⁴⁶ Als absehbar wurde in APB Opinion No. 11 Abs. 27 ein Zeitraum von 5 Jahren vorgeschlagen.²⁴⁷ Bei Anwendung des *partial allocation approach* nach IAS 12 (1979)²⁴⁸ konnten bereits zeitliche Unterschiede, die sich nicht innerhalb von drei Jahre aufhoben, von der Steuerabgrenzung ausgeschlossen werden.

Unberücksichtigt bleiben nach dem *partial allocation approach* auch Differenzen, die isoliert betrachtet zwar zeitlich begrenzt sind, jedoch durch ständig neu entstehende Differenzen kompensiert werden und somit langfristig gesehen zu einem

²⁴⁴ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update June, 2004], S. 5; Diese Entscheidung soll dazu führen, dass die momentane Regelung in IAS 12.52 eliminiert wird; vgl. im Internet: IASB [Information for Observers II, Juli 2005], Tz. 6b.

²⁴⁵ Vgl. BOHAN, M.[Accounting, 1979], S. 76f.

²⁴⁶ Vgl. APB 11.27; BERESFORD, D./BEST, L./CRAIG, P.W./WEBER, J.[Accounting for Income Taxes, 1983], S. 31; DYCKMANN, T.R./DAVIS, C.J./DUKES, R.E. [Intermediate Accounting, 2001], S. 1006f.

²⁴⁷ Vgl. APB 11.27.

²⁴⁸ Vgl. IAS 12.19f. (1979).

gleichbleibenden Bestand führen.²⁴⁹ Entstehen bspw. temporäre Differenzen aufgrund handels- und steuerrechtlich unterschiedlicher Abschreibungen von Sachanlagegütern, werden diese Sachanlagegüter aber kontinuierlich ersetzt, so würden die zeitlichen Differenzen sich stets aufheben und wieder neu entstehen.²⁵⁰ Das Kriterium der Auflösung in absehbarer Zukunft wird für derartige wiederkehrende Differenzen als nicht erfüllt betrachtet. Eine Steuerabgrenzung würde zu einem verzerrten Erfolgsausweis führen, insbesondere bei inflationären Entwicklungen. Aus diesen Gründen soll im Sinne des *partial allocation approach* eine Steuerabgrenzung nur bei einmaligen Ereignissen stattfinden, deren Umkehr in naher Zukunft zu erwarten ist.²⁵¹

Das Gegenstück zum *partial allocation approach* bildet der sog. *comprehensive allocation approach*. Nach diesem Ansatz werden alle steuerlichen Auswirkungen von Transaktionen oder Ereignissen erfasst, die der Berichtsperiode zuzurechnen sind und somit in das handelsrechtliche Ergebnis vor Steuern eingegangen sind.²⁵² Damit spielt der Umkehrungszeitpunkt der zeitlichen Differenz beim *comprehensive allocation approach* keine Rolle. Unabhängig von etwaigen Kompensationseffekten wird jede zeitliche Differenz isoliert betrachtet und abgegrenzt.²⁵³

Aus der Anwendung des *comprehensive allocation approach* entwickelten sich mit dem *timing-* und *temporary*-Konzept, zwei unterschiedliche Konzeptionen für die Steuerabgrenzung, welche die abzugrenzenden Differenzen weiter unterscheiden und entweder die Bilanz oder die Erfolgsrechnung in den Mittelpunkt rücken. Diese Konzepte wurden bereits in Abschnitt 2.2 dargestellt.

SFAS 109 und IAS 12 sehen prinzipiell vor, dass für alle temporären Differenzen latente Steuern abzugrenzen sind. Nicht alle ermittelten *temporary differences* führen letztlich jedoch tatsächlich zu einer Abgrenzung latenter Steuern.²⁵⁴ In der Tat existieren für beide Rechnungslegungsstandards Ausnahmen von dieser Generalregel. Die Ausnahmeregelungen entbehren einer konzeptionellen Grundlage. Vielmehr wurden diese Ausnahme erlassen, da durch die Anwendung der Grundregeln Ergebnisse

²⁴⁹ Vgl. APB 11.26.

²⁵⁰ Vgl. NEUMANN, P. [Steuerabgrenzung, 1992], S. 39; APB 11.26.

²⁵¹ Vgl. NEUMANN, P. [Steuerabgrenzung, 1992], S. 39f.

²⁵² Vgl. APB 11.30.

²⁵³ Vgl. DYCKMANN, T.R./DAVIS, C.J./DUKES, R.E. [Intermediate Accounting, 2001], S. 1006f.

²⁵⁴ Vgl. PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 96.

entstehen, die als unerwünscht und unbedeutend betrachtet werden.²⁵⁵ Auch Wirtschaftlichkeitsaspekte und Praktikabilitäts Gesichtspunkte spielen eine Rolle.

3.1.2.1.1 Ausnahmen vom *temporary*-Konzept nach US-GAAP

Für wenige explizit vorgegebene Fälle verlangt das FASB in SFAS 109 eine Abweichung von der umfassenden Steuerabgrenzung im Sinne des bilanzorientierten *temporary*-Konzepts. Folgende Ausnahmen sind dabei hervorzuheben:

- Temporäre Differenzen aus der Aktivierung eines Goodwill im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses in der Handelsbilanz, der steuerrechtlich nicht abgeschrieben wird.²⁵⁶ Auf den Ansatz von latenten Steuern aus der Aktivierung eines Goodwill wird verzichtet, da dieser eine Residualgröße darstellt, welche durch die Bilanzierung latenter Steuern erhöht werden würde.²⁵⁷ Ferner wird angeführt, dass eine entsprechende Steuerabgrenzung erfassungstechnisch sehr komplex wäre und daher nicht verlangt werden kann.²⁵⁸ Diese Ausnahme wird in Abschnitt 3.1.2.2 ausführlich dargestellt.
- Differenzen bestimmter „*special areas*“, die gemäß APB Opinion 23 unter das „*indefinite reversal criterion*“ fallen.²⁵⁹ Dieses Kriterium umfasst temporäre Differenzen, deren Auflösungszeitpunkt nicht prognostiziert werden kann.²⁶⁰ Das FASB legt bestimmte temporäre Differenzen fest, die das *indefinite reversal criterion* erfüllen. Eine latente Steuer hierauf darf erst dann bilanziert werden, wenn mit ihrer Auflösung zu rechnen ist.²⁶¹ Ist mit der Auflösung in absehbarer Zukunft nicht zu rechnen, wird die Einbeziehung in die Steuerabgrenzung abgelehnt.²⁶² Die bedeutendste der in APB 23 behandelten *special areas* bezieht sich auf temporäre Differenzen aufgrund nicht ausgeschütteter Gewinne ausländischer Tochter- und Gemeinschaftsunternehmen, die bei Ausschüttung an die Mutterunternehmung zusätzlichen Steueraufwand auslösen, sowie Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanzansatz von

²⁵⁵ Vgl. PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13. Tz. 157.

²⁵⁶ Vgl. SFAS 109.9d, 109.30, 109.131-134 und 109.259-263; BIELSTEIN, M.M./TROTT, E.W. [New approach, 1992], S.46.

²⁵⁷ Vgl. SFAS 109.133; SIMPSON, E.R. [Income Taxes, 2007], S. 6.

²⁵⁸ Vgl. SFAS 109.134.

²⁵⁹ Vgl. SFAS 109.31(a).

²⁶⁰ Vgl. STICKNEY, C.P. [Current Issues, 1979], S. 428f.

²⁶¹ Vgl. SIMPSON, E.R. [Income Taxes, 2007], S. 7.

²⁶² Vgl. SFAS 109.173 und 109.179;

Beteiligungsbuchwerten an ausländischen Tochter- bzw. Gemeinschaftsunternehmen, die nach der *equity*-Methode konsolidiert werden. Ist mit der Ausschüttung der jeweiligen Gewinne zu rechnen, kann das *indefinite reversal criterion* nicht mehr als gegeben angenommen werden. Die Differenzen sind dann in die Steuerabgrenzung einzubeziehen.²⁶³ Diese Thematik wird in Abschnitt 3.1.2.4 diskutiert.

- Differenzen aufgrund der Eliminierung von Zwischengewinnen im Zusammenhang mit konzerninternen Lieferungen und Leistungen von Vermögensgegenständen, soweit die steuerlichen Wertansätze beim Käufer die Konzernherstellungskosten übersteigen bzw. unterschreiten.²⁶⁴ Das FASB verbietet eine Steuerabgrenzung auf derartige Differenzen. Gleichsam müssen beim Verkäufer aus dem Veräußerungserlös resultierende Ertragsteueraufwendung im Konzernabschluss abgegrenzt werden.²⁶⁵ Temporäre Differenzen aufgrund der Eliminierung von Zwischengewinnen werden in Abschnitt 3.1.2.5 näher erörtert.
- Differenzen aus der Fremdwährungsumrechnung nach der Zeitbezugsmethode vom nichtmonetären Vermögensgegenständen, die für Zwecke des *financial reporting* zu historischen Kursen umzurechnen sind.²⁶⁶ Bei Wechselkursänderungen entsteht eine Differenz zwischen den zum Stichtagskurs wieder in die Fremdwährung umzurechnenden handelsrechtlichen Wertansätzen und den steuerbilanziellen Wertansätzen in der Fremdwährung, die bei der Steuerabgrenzung nicht zu berücksichtigen sind.²⁶⁷ Diese Ausnahmeregelung wird in Kapitel 3.1.2.6 untersucht.

²⁶³ SFAS 109.34. Über die dargestellten temporären Differenzen hinaus grenzt SFAS 109 i.V.m APB 23 weitere Differenzen von der Steuerabgrenzung aus. Hierzu gehören Differenzen aufgrund nicht ausgeschütteter Gewinne inländischer Tochter- und Gemeinschaftsunternehmen, die in Veranlagungszeiträumen beginnend vor dem 16.12.1992 verursacht wurden. Ausgenommen sind des weiteren bestimmte Differenzen aus Veranlagungszeiträumen beginnend vor dem 31.12.1987 von Kreditinstituten mit Spareinlagen sowie Differenzen aus Veranlagungszeiträumen beginnend vor dem 16.12.1987 im Zusammenhang mit *US-steamship enterprises*. Differenzen aus den genannten Sachverhalten, die nach den angegebenen Daten verursacht wurden, sind bei der Steuerabgrenzung zu berücksichtigen. Das *indefinite reversal criterion* darf über die genannten Ausnahmen hinaus nicht auf vergleichbare Differenzen angewandt werden; vgl. FASB 109.31f., 109.169-182.

²⁶⁴ Vgl. SFAS 109.9e, 109.121-124 i.V.m ARB 51; BIELSTEIN, M.M./TROTT, E.W. [New approach, 1992], S.46.

²⁶⁵ Vgl. SFAS 109.124.

²⁶⁶ Vgl. SFAS 109.9f., 118f.; DEBUS, C. [Latente Steuern, 2003], Tz. 247.

²⁶⁷ Vgl. SFAS 109.119; SIMPSON, E.R. [Income Taxes, 2007], S. 6.

3.1.2.1.2 Ausnahmen vom *temporary*-Konzept in IAS 12

Auch das IASB sieht Ausnahmen vom Grundprinzip - latente Steuer auf sämtliche temporäre Differenzen zu bilanzieren - vor. Diese Ausnahmen werden im Standard aufgelistet:

- Wie auch SFAS 109 sieht IAS 12 eine Ausnahme bei temporären Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwertes vor. Da eine latente Steuerabgrenzung auf einem im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses entstehenden Goodwill zu einer Aufblähung der Bilanz führen würde, jedoch keine neuen nützlichen Informationen mit sich bringt, ist keine latente Steuerschuld zu bilanzieren.²⁶⁸ Diese Ausnahme wird im folgenden Abschnitt ausführlich dargestellt.
- Temporäre Differenzen, die aus einem erfolgsneutralen Erstansatz von Vermögenswerten und Schulden resultieren, die nicht im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben wurden, dürfen nach IAS 12 nicht in die latente Steuerabgrenzung mit einbezogen werden.²⁶⁹ Das FASB kennt diese Ausnahmeregelung nicht, regelt aber eine spezielle Berechnung einer latenten Steuer auf derartige temporäre Differenzen. Diese Thematik wird in Abschnitt 3.1.2.3 diskutiert.
- Nach IAS 12.39 ist im Rahmen der Beteiligungsbilanzierung keine latente Steuerabgrenzung erlaubt, wenn ein Investor den Zeitpunkt der Ausschüttung von Gewinnen der Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen kontrollieren kann und in naher Zukunft keine Ausschüttung der Gewinne plant. Auch SFAS 109 spricht diese Ausnahmeregelung an, allerdings nur für ausländische Beteiligungen, während IAS 12 nicht zwischen ausländischen und inländischen Beteiligungen differenziert. Diese Ausnahmeregelung wird in Kapitel 3.1.2.4 untersucht.

²⁶⁸ Vgl. IAS 12.15(a); IAS 12.19, IAS 12.66.

²⁶⁹ Vgl. IAS 12.15(b); IAS 12.24(b).

3.1.2.2 Temporäre Differenzen bei der Bilanzierung eines Geschäfts- oder Firmenwerts

3.1.2.2.1 Überblick über die Regelungen zur Behandlung temporärer Differenzen aus dem Erstansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach IFRS und US-GAAP

Die Veröffentlichung von IFRS 3 (rev. 2008) und SFAS 141 (rev. 2007) hat Auswirkungen auf den Ansatz und die Bewertung der im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Vermögenswerte und Schulden sowie die Ermittlung eines Goodwill bzw. *gain from a bargain purchase*²⁷⁰. Vom Erwerber im Erwerbszeitpunkt identifizierte erworbene Vermögenswerte und übernommene Schulden²⁷¹ sowie die Anteile nicht-kontrollierender Gesellschafter des erworbenen Unternehmens sind getrennt von einem ggf. entstehenden Geschäfts- oder Firmenwert zu erfassen und zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Alternativ ermöglicht es IFRS 3 (rev. 2008), nicht aber SFAS 141 (rev. 2007), die Anteile nicht-kontrollierender Gesellschafter mit deren Anteil am identifizierbaren Nettovermögen zu bewerten.²⁷²

In Abhängigkeit von der vorgenommenen Bewertung der Anteile nicht-kontrollierender Gesellschafter wird dadurch die Art der Goodwillbilanzierung festgelegt. Erfolgt eine Bewertung zum anteiligen identifizierbaren Nettovermögen, führt dies zu einer Goodwillbilanzierung nach dem bereits in IFRS 3 (a.F.) verankerten *purchase-goodwill* Konzept. Im Falle der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert erfolgt die Anwendung des *full goodwill*-Konzeptes. Wie der Name bereits zum Ausdruck bringt wird hier nicht nur der auf den Erwerber entfallende Goodwillanteil bilanziert, sondern auch der Anteil der Minderheitsgesellschafter am Geschäfts- oder Firmenwert.²⁷³

Nach IFRS 3.32 (rev. 2008) und SFAS 141 (rev. 2007) berechnet sich der Goodwill zum Erwerbszeitpunkt aus der Differenz zwischen

²⁷⁰ In IFRS 3 (rev. 2008) bzw. SFAS 141 (rev.2007) verdrängt der Begriff „*gain from a bargain purchase*“ die in den Altregelungen enthaltene Bezeichnung „*excess*“; im Folgenden soll der Begriff *gain from a bargain purchase* beibehalten werden.

²⁷¹ Von IFRS 3 (rev. 2008) als auch von SFAS 141 (rev. 2007) wird explizit gefordert, dass nur solche Vermögenswerte angesetzt werden dürfen, die nach dem Framework des IASB bzw. des FASB die Definitionen von Vermögenswerten und Schulden erfüllen und Teil des eigentlichen Unternehmenszusammenschlusses sind; vgl. IFRS 3.10 (rev. 2008) und SFAS 141.13f. (rev. 2007).

²⁷² Vgl. IFRS 3.19 (rev. 2008); siehe hierzu auch ausführlich IFRS 3.BC209 (rev. 2008); IFRS 3.B44f. (rev. 2008); IFRS3.IE11ff. (rev. 2008); die Größe entspricht dem anteiligen, auf die nicht-kontrollierenden Gesellschafter neu bewerteten Nettovermögen, entsprechend der Neubewertungsbilanz.

²⁷³ Vgl. KÜTING, K./WEBER, C.P./WIRTH, J. [Goodwillbilanzierung, 2008], S.141.

- (a) dem Fair Value der gewährten Gegenleistung (*consideration transferred*)²⁷⁴ für den Erwerb des Nettovermögens, zu welchem der Fair Value des Anteils der nicht-kontrollierenden Gesellschafter am erworbenen Objekt hinzuaddiert wird; nach IFRS 3.19 (rev. 2008) kann alternativ auch der Anteil der anderen Gesellschafter am neubewerteten Nettovermögen hinzugerechnet werden; und
- (b) dem Wert des nach dem jeweiligen Standard ermittelten und im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses übernommenen, zum Fair Value²⁷⁵ bewerteten Nettovermögens.

Die neue Definition des Goodwill führt dazu, dass IAS 12 ebenfalls hinsichtlich dieser Definition angepasst werden wird.

Insbesondere bei Anwendung der *full goodwill* Bilanzierung dürfte es regelmäßig zu einer Differenz zwischen dem steuerlichen Wertansatz eines Goodwill und dem Wertansatz in der Konzernbilanz kommen, da das jeweilige nationale Steuerrecht in der Regel keine Berücksichtigung von Minderheitenanteilen zulassen wird. Aber auch durch die Anwendung der *purchased goodwill*-Methode in IFRS 3 (a.F.) und SFAS 141 (a.F.) kann es vorkommen, dass der steuerliche Wertansatz vom handelsrechtlichen Goodwill abweicht, da in der IFRS bzw. US-GAAP-Bilanz tendenziell mehr immaterielle Vermögenswerte und dadurch ein geringer Goodwill anzusetzen sind, als in einer Steuerbilanz.²⁷⁶ Viele Steuerrechtskreise erkennen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens eine Verringerung des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts als abzugsfähigen Aufwand nicht an. Zudem sind die Anschaffungskosten bei Veräußerung des erworbenen Tochterunternehmens häufig steuerlich nicht abzugsfähig. Dem steuerlichen Goodwill wird somit ein Wertansatz von Null zugeordnet und es entsteht eine temporäre Differenz in Höhe des Buchwertes.²⁷⁷

Die bilanzorientierte Steuerabgrenzung nach dem *temporary differences*-Konzept erfolgt auf Basis der im Konzernabschluss ausgewiesenen Vermögenswerte und Schulden. Dem Grundprinzip der latenten Steuerabgrenzung folgend, müsste daher auch eine latente Steuerabgrenzung auf den Goodwill als immateriellen Vermögenswert erfolgen, sofern eine temporäre Differenz zwischen der Konzernbilanz und der

²⁷⁴ Werden variable Anschaffungskosten vernachlässigt, so spiegelt die *consideration transferred* in der Regel die Anschaffungskosten wider; Nebenkosten des Unternehmenserwerbs sind nicht als Bestandteile der Gegenleistung zu berücksichtigen, sondern erfolgswirksam zu vereinnahmen; vgl. SCHWEDLER, K. [Business Combinations Phase II, 2008], S. 128.

²⁷⁵ Unter Berücksichtigung der Ausnahmen in IFRS 3.24ff (rev. 2008) und SFAS 141.26ff. (rev. 2007).

²⁷⁶ Vgl. PAWELZIK, K.U. [Latente Steuern auf Goodwill-Differenzen, 2006], S. 14.

²⁷⁷ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1843; IAS 12.21.

Steuerbilanz entsteht.²⁷⁸ In beiden Rechnungslegungsstandards stellt unabhängig von der steuerlichen Berücksichtigung des Geschäfts- oder Firmenwerts eine Differenz zwischen dem Wertansatz des Goodwill in der Konzernbilanz und in der Steuerbilanz eine temporäre Differenz dar.²⁷⁹

Übersteigt der Betrag des Goodwill bei erstmaliger Bilanzierung den Wertansatz des steuerlichen Geschäfts- oder Firmenwerts, so entsteht nach IAS 12 zwar grundsätzlich eine temporäre Differenz,²⁸⁰ dennoch verbietet der Standard explizit den Ansatz einer passivischen latenten Steuer auf diese Erstansatzdifferenz.²⁸¹ Dabei spielt es zunächst keine Rolle, ob der Goodwill steuerlich wirksam abgeschrieben werden kann bzw. bei einer Veräußerung steuerlich abzugsfähig ist. Es kommt ausschließlich darauf an, dass die Differenz bei erstmaligem Ansatz des Goodwill entsteht.²⁸²

Begründet wird diese Ausnahmeregelung dadurch, dass die Bilanzierung einer passivischen latenten Steuer auf die entstandene temporäre Differenz zu einem unerwünschten Aufblähen des Goodwill führt, da die Höhe des Goodwill von der Bilanzierung der latenten Steuer abhängig ist. Die Bilanzierung einer zusätzlichen passivischen latenten Steuer vermindert das Neubewertete Nettovermögen um diesen Betrag und erhöht gleichzeitig den Geschäfts- oder Firmenwert. Zum einen wird der Goodwill dadurch „aufgebläht“, zum anderen entsteht durch die Erhöhung des Goodwill eine höhere temporäre Differenz, die wiederum einer Steuerabgrenzung bedarf. Nach Abschluss des Iterationsprozesses kommt es zu einer passivischen latenten Steuer in Höhe von:²⁸³

$$DTL_{GW} = TD_0 \times S / (1-S)$$

Mit

DTL_{GW} = Passive latente Steuer auf den Goodwill

TD_0 = Temporäre Differenz zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerlichen Goodwill vor Steuerabgrenzung

S = Steuersatz

²⁷⁸ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 733; KÜTING, K./WIRTH, J. [Unternehmenszusammenschlüsse, 2004], S. 176.

²⁷⁹ Vgl. IAS 12.15(a); SFAS 109.131.

²⁸⁰ Vgl. IAS 12.15(a)

²⁸¹ Vgl. IAS 12.15(a), 12.66.

²⁸² Vgl. EITZEN, B. v./DAHLKE, J./KROMER, C. [Auswirkungen des IFRS 3, 2005], S. 510ff; FRÖHLICH, C. [Latente Steuern im Konzernabschluss, 2005], S. 70; PELLENS, B./FÜLBIER, R.U./GASSEN, J. [Internationale Rechnungslegung, 2008], S. 715.

²⁸³ Vgl. COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 65ff.; EITZEN, B. v./DAHLKE, J./KROMER, C. [Auswirkungen des IFRS 3, 2005], S. 510ff.

Neben der „Aufblähung“ des Goodwill erscheint dieser Iterationsprozess als ein weiterer unerwünschter Nebeneffekt. Die Ansicht des IASB, die Bilanzierung einer passiven latenten Steuer brächte keine zusätzliche entscheidungsrelevante Information mit sich, sondern nur einen schwierigen Berechnungsprozess, führte zur einer Abweichung von der Grundkonzeption des *temporary*-Konzepts.

Diese Ausnahmeregelung ist umso erstaunlicher als im Falle einer abzugsfähigen temporären Differenz, d.h. in Fällen, in welchen der steuerliche Wertansatz eines Geschäfts- oder Firmenwertes den handelsrechtlichen Goodwillansatz übersteigt, IAS 12 kein Verbot der Aktivierung einer latenten Steuer vorsieht. Vielmehr führt die Veröffentlichung von IFRS 3 (rev. 2008) dazu, dass in IAS 12 explizit die Aktivierung einer latenten Steuer vorgeschrieben wird, sofern die sonstigen Ansatzvoraussetzungen für aktive latente Steuern erfüllt sind.²⁸⁴ Auch hier wirkt sich die Aktivierung einer latenten Steuer direkt auf die Höhe des Goodwill aus. Der Ansatz einer aktiven latenten Steuer führt zu einer entsprechenden Minderung des Goodwill. Als Folge daraus entsteht zwischen dem handelsrechtlichen Goodwill und dem steuerlichen Geschäfts- oder Firmenwert eine weitere abzugsfähige temporäre Differenz, die wiederum einer Steuerabgrenzung bedarf. Wie bereits im Falle der passiven latenten Steuern lässt sich nach Beendigung des Iterationsprozesses die aktive latente Steuer nach folgender Formel berechnen:²⁸⁵

$$DTA_{GW} = TD_0 \times S / (1-S)$$

Mit
DTA_{GW} = Aktive latente Steuer auf den Goodwill
TD₀ = Temporäre Differenz zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerlichen Goodwill vor Steuerabgrenzung auf den handelsrechtlichen Goodwill
S = Steuersatz

SFAS 109 untersagt den Ansatz einer passiven latenten Steuer auf einen Goodwill unter der Voraussetzung, dass der Goodwill für steuerliche Zwecke nicht abzugsfähig ist.²⁸⁶ Während die Verbotsregelung in IAS 12 somit ausschließlich auf die Erstansatzdifferenz abzielt, spielt für SFAS 109 die steuerliche Abzugsfähigkeit bzw. Nicht-Abzugsfähigkeit eine Rolle. Letztlich führen jedoch beide Sichtweisen zum

²⁸⁴ Vgl. IFRS 3 (rev. 2008).C4.

²⁸⁵ Vgl. COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 65; EITZEN, B. v./DAHLKE, J./KROMER, C. [Auswirkungen des IFRS 3, 2005], S.510ff.

²⁸⁶ Vgl. SFAS 109.9(d); LOITZ, R. [Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung, 2004], S.1180.

selben Ergebnis. Existiert in der Steuerbilanz ein Goodwill, der den Wertansatz des handelsrechtlichen Goodwill unterschreitet, so ist im Allgemeinen nur der Betrag steuerlich abzugsfähig, der auf den steuerlichen Goodwill entfällt. Da der Differenzbetrag keine steuerliche Berücksichtigung findet, verbietet SFAS 109 eine entsprechende passivische Steuerabgrenzung.²⁸⁷

Resultiert bei einer *taxable purchase business combination* im Zeitpunkt des Unternehmenserwerbes nach dem Ansatz aller identifizierten erworbenen Vermögenswerte und Schulden zum beizulegenden Zeitwert ein zum Wertansatz in der Steuerbilanz unterschiedlicher handelsrechtlicher Goodwillansatz, so verbietet SFAS 109 eine Steuerabgrenzung auf den Unterschiedsbetrag für den Erstkonsolidierungszeitpunkt und die Folgeperioden.²⁸⁸ Nur wenn der steuerliche Goodwill den handelsrechtlichen Goodwill im Erstkonsolidierungszeitpunkt übersteigt, trifft das FASB eine Zusatzregelung. In den Folgeperioden begründet die höhere steuerliche Goodwillabschreibung eine Steuerentlastung. Diese Entlastung wird zunächst für eine Reduzierung des handelsrechtlichen Goodwill bis auf Null verwendet. Anschließend erfolgt eine Verminderung der Wertansätze anderer im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses erworbener immaterieller Vermögenswerte. Verbleibt danach noch ein Restbetrag, so wird dieser mit dem Ertragsteueraufwand verrechnet.²⁸⁹ Diese Zusatzregelung stellte bis zur Veröffentlichung von SFAS 141 (rev. 2007) einen Unterschied zur Bilanzierung einer aktivischen latenten Steuer auf einen Goodwill nach IFRS dar. Während nach IFRS die aktive latente Steuer zum Erstkonsolidierungszeitpunkt angesetzt wird und somit den Wert des Goodwill zu diesem Zeitpunkt mindert, reduziert die Vorgehensweise nach US-GAAP den Goodwill erst dann, wenn der Steuerertrag aus der höheren steuerlichen Goodwillabschreibung in der Steuererklärung geltend gemacht wird. Mit der Veröffentlichung von SFAS 141 (rev. 2007) im Dezember 2007 wurde die Zusatzregelung in SFAS 109 eliminiert und eine Anpassung an die Vorgehensweise nach IAS 12 gewählt.²⁹⁰

Resultiert aus einem Unternehmenszusammenschluss ein *gain from a bargain purchase*, so sind die Wertansätze der Vermögenswerte und Schulden sowie des Minderheitenanteils unter Berücksichtigung der Gegenleistung nochmals zu überprüfen.

²⁸⁷ Vgl. SFAS 109.30.

²⁸⁸ Vgl. SFAS 109.30 und 109.262f. Die für den Goodwill dargestellten Regeln werden in SFAS No. 109 allgemein für business combinations formuliert, in denen ein steuerlich abschreibbarer Goodwill entsteht.

²⁸⁹ Vgl. SFAS 109.262.

²⁹⁰ Vgl. SFAS 141.E22(p) (rev. 2008).

Ein dann noch verbleibender negativer Unterschiedsbetrag ist in der GuV zu erfassen.²⁹¹ Steuerlich ist ein negativer Geschäftswert in den meisten Fällen ebenfalls nicht anzusetzen. Sollte dies dennoch der Fall sein, so kann ein *gain from a bargain purchase* im Rahmen eines steuerbaren Unternehmenszusammenschlusses in der Steuerbilanz auszuweisen sein. Der Betrag würde dann nach IAS 12.9 i.V.m. IAS 12.24 zur Abgrenzung einer aktiven latenten Steuer führen.²⁹²

3.1.2.2 Berücksichtigung temporärer Differenzen aus der Folgebilanzierung eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach IFRS und US-GAAP

Entstehen in Folgeperioden temporäre Differenzen zwischen dem steuerlichen und dem handelsrechtlichen Goodwill, so ist danach zu differenzieren, ob die Differenzen aus dem Erstansatz des Goodwill zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs resultieren oder ob es sich um vom Erstansatz unabhängige, neu entstandene temporäre Differenzen handelt. Gemäß der Grundkonzeption des *temporary differences*-Konzept sehen beide Standards, IAS 12 und SFAS 109, eine Bilanzierung latenter Steuern auf temporäre Differenzen vor, die erstmals nach dem Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs entstehen.²⁹³ Voraussetzung hierfür ist, dass der Goodwill steuerlich abzugsfähig ist. Ist dies nicht der Fall, sind sämtliche Differenzen in der Folgeperiode auf den Erstansatz zurückzuführen und unterliegen damit dem Abgrenzungsverbot. Die Schwierigkeit der Folgebilanzierung latenter Steuern besteht darin, solche temporäre Differenzen aus dem Erstansatz, für welche die Standards nach den oben dargestellten Regeln eine Steuerabgrenzung untersagen, von denjenigen temporären Differenzen zu differenzieren, welche nach dem Unternehmenszusammenschluss erstmals entstanden sind. Während SFAS 109 anhand detaillierter Beispiele die Vorgehensweise in Folgeperioden illustriert,²⁹⁴ fehlt in IAS 12 eine festgelegte Methodik. Bisweilen wurde daher die Vorgehensweise nach US-GAAP, die Anwendung des sog. Zwei-Komponenten Modells, auch für IFRS vorgeschlagen.²⁹⁵

Danach ist der Goodwill zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs in zwei Komponenten zu unterteilen. Dabei stellt die erste Komponente den kleineren Wert

²⁹¹ Vgl. IFRS 3.36 (rev. 2008); SFAS 141.36 (rev. 2007).

²⁹² Vgl. EITZEN, B. v./DAHLKE, J./KROMER, C. [Auswirkungen IFRS 3, 2005], S. 511ff.

²⁹³ Vgl. SFAS 109.261ff; IAS 12.21B.

²⁹⁴ Vgl. SFAS 109.261ff.

²⁹⁵ Vgl. EITZEN, B. v./DAHLKE, J./KROMER, C. [Auswirkungen IFRS 3, 2005], S. 511ff.

Min (GW_H ; GW_{St}) aus dem handelsrechtlichen Goodwillansatz (GW_H) und dem steuerlichen Wertansatz (GW_{St}) dar. Die zweite Komponente hingegen stellt denjenigen Betrag dar, um welchen der handelsrechtliche Goodwill den steuerlichen Geschäfts- oder Firmenwert übersteigt bzw. umgekehrt. Anhand zweier Fallbeispiele soll die Vorgehensweise dargestellt werden:

a) handelsrechtlicher Goodwill (GW_{HB}) > steuerlicher Goodwill (GW_{St})

Aus einem Unternehmenszusammenschluss zu Beginn des Jahres 1 ergibt sich ein Goodwill in Höhe von GE 1.000. Der steuerliche Wertansatz des Goodwill beträgt GE 900 und wird nach den relevanten nationalen Steuerrechtsvorschriften über 3 Jahre linear abgeschrieben. Im Jahr zwei kommt es aufgrund einer Wertminderung zu einem *impairment* des Goodwill in Höhe von GE 500. Für die Geschäftsjahre 1 bis 3 wird aus Vereinfachungsgründen ein handelsrechtlich und steuerlich identisches sowie konstantes Einkommen vor Abschreibung und Steuern in Höhe von GE 1.500 angenommen. Der für alle Jahre anzuwendende Steuersatz beträgt 40%.

Die tatsächlichen Steuern berechnen sich für die Jahre 1 bis 3 wie folgt:

(in GE)	Jahr		
	X1	X2	X3
Ergebnis vor Goodwillabschreibung	1500	1500	1500
Abschreibung Goodwill	300	300	300
Zu versteuerndes Einkommen	1200	1200	1200
Laufende Ertragsteuern (40%)	480	480	480

Die Aufteilung des Goodwill zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses in zwei Komponenten stellt sich wie folgt dar:

01.01.X1				
(in GE)	Goodwill Konzernbilanz (GW_H)	Goodwill Steuerbilanz (GW_{St})	Temporäre Differenz (TD)	Latente Steuer (DTA (+)/DTL (-))
1. Komponente	900	900	0	-
2. Komponente	100	0	100	-
Summe	1000	900	100	-

Zum Zeitpunkt des Erstansetzes resultiert eine zu versteuernde temporäre Differenz (TD) in Höhe von GE 100 (2. Komponente), auf welche aufgrund des Ansatzverbotes in SFAS 109 und IAS 12 weder bei erstmaligen Ansatz des Goodwill noch in der

Folgezeit eine latente Steuer abgegrenzt werden darf.²⁹⁶ Die zweite Komponente macht einen Anteil von 10% am gesamten Goodwill aus, wodurch 90% auf die 1. Komponente entfallen. Diese prozentuale Aufspaltung ist notwendig, um spätere Veränderungen im Wertansatz des handelsrechtlichen Goodwill auf die Komponenten aufzuteilen.

Im Zeitablauf erhöht sich aufgrund der jährlichen Abschreibung des steuerlichen Goodwill um jeweils ein Drittel die temporäre Goodwill-Differenz in Bezug auf die erste Komponente. Da diese temporäre Differenz unabhängig von der Erstansatzdifferenz entsteht, ist sowohl nach IFRS als auch nach US-GAAP eine passive latente Steuer (DTL) abzugrenzen. Ein negativer *impairment*-Test im Jahr 2 führt zu einem Abwertungsbedarf des Goodwill aus dem Unternehmenszusammenschluss in Höhe von GE 500. Da sich der *impairment*-Betrag auf den gesamten Goodwill bezieht und da andere Regelungen zur Aufteilung des *impairment*-Betrages fehlen, kann dieser für Zwecke der Steuerabgrenzung proportional auf die erste und zweite Komponente aufgeteilt werden.²⁹⁷ Dies führt dazu, dass es für die erste Komponente zu einer temporären Differenz kommt, auf welche eine passive latente Steuer in Höhe von GE 20 zu bilanzieren ist. Im Falle der zweiten Komponente hingegen erfolgt keine Steuerabgrenzung, da die Veränderung der temporären Differenz in Verbindung mit der Erstansatzdifferenz steht.

Die Entwicklung des handelsrechtlichen wie steuerlichen Goodwill sowie die Entwicklung der latenten Steuern (DTL) im Zeitablauf, sei anhand der folgenden Tabelle zusammengefasst:

Entwicklung der latenten Steuern				
(in GE)	01.01.X1	31.12.X1	31.12.X2	31.12.X3
(1) 1. Komponente GW_{St}	900	600	300	0
(2) 1. Komponente GW_H	900	900	450 ¹	450
(3) 2. Komponente GW_H	100	100	50 ²	50
(4) TD 1. Komponente (2) -(1)	0	300	150	450
DTL (40%) per 31.12.	0	120	60	180
Veränderung DTL		120	-60	120
Aufteilung des Impairment Betrages i.H.v. GE 500 ¹ $(900 - (0,9 \cdot 500) = 450$ ² $(100 - (0,1 \cdot 500) = 50$				

²⁹⁶ Vgl. IAS 12.15, 12.21B; SFAS 109.262.

²⁹⁷ Vgl. EITZEN, B. v./DAHLKE, J./KROMER, C. [Auswirkungen IFRS 3, 2005], S. 511.

Zum Ende des dritten Jahres erhöht sich die passive latente Steuer um GE 120 von GE 60 auf GE 180, da der steuerliche Goodwill auf Null abgeschrieben wurde. Die passive latente Steuer zum Ende des Jahres X3 wird sich in zukünftigen Perioden z.B. dann auflösen, wenn ein weiterer *impairment* auf den handelsrechtlichen Goodwill erforderlich wird.

Durch die Bilanzierung einer latenten Steuer ergibt sich für die Perioden X1 und X3 ein effektiver Steuersatz, welcher dem tatsächlichen Steuersatz von 40% entspricht:

Entwicklung des effektiven Steuersatzes (in GE)	31.12.X1	31.12.X2	31.12.X3
Handelsrechtliches Ergebnis vor Steuern	1500	1500	1500
Aufwand aus Goodwill Impairment	0	500	0
Ergebnis vor Steuern	1500	1000	1500
tatsächliche Ertragsteuer	480	480	480
latenter Steueraufwand	120	-60	120
Summe Steueraufwand	600	420	600
Ergebnis nach Steuern	900	580	900
Effektiver Steuersatz	40%	42%	40%

Im Jahr 2 hingegen fällt der effektive Steuersatz höher aus als der tatsächliche Steuersatz. Grund dafür ist, dass aufgrund der Aufteilung des *impairment*-Betrages, nur derjenige Teil, der auf die 1. Komponente entfällt, in die latente Steuerabgrenzung mit einbezogen wurde. Aufgrund des Abgrenzungsverbotes, welches bereits dazu führte, dass die temporäre Differenz von GE 100 nicht der Steuerabgrenzung unterliegt, bleibt der auf die 2. Komponente entfallende Effekt aus dem *impairment* von der Steuerabgrenzung ausgeschlossen, obwohl die temporäre Differenz verringert wurde.

Insofern ergibt sich aus der Anwendung des Komponentenmodells in der steuerlichen Überleitungsrechnung ein Überleitungsposten, der bei Wesentlichkeit zu erläutern ist.²⁹⁸

b) handelsrechtlicher Goodwill (GW_{HB}) < steuerlicher Goodwill (GW_{St})

Aufgrund der Klarstellung in IAS 12 und der Anpassung von SFAS 109 an IAS 12 durch die Veröffentlichung der *Business Combination* Standards IFRS 3 (rev. 2008) bzw. SFAS 141 (rev. 2007)) ist die Anwendung des Komponentenmodells für den Fall eines den handelsrechtlichen Goodwill übersteigenden steuerlichen Geschäfts- oder

²⁹⁸ Vgl. zur steuerlichen Überleitungsrechnung ausführlich Kapitel 3.5.4.2.

Firmenwert nicht mehr notwendig.²⁹⁹ Im Falle einer Differenz wird bereits zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses eine aktive latente Steuer abgegrenzt und entsprechend der Entwicklung der temporären Differenz in den Folgeperioden behandelt. Eine Unterscheidung, ob die temporäre Differenz der Folgeperiode auf die Erstansatzdifferenz zurückzuführen ist oder nicht, erübrigt sich dadurch.

3.1.2.2.3 Kritische Würdigung und Perspektiven der Berücksichtigung temporärer Goodwilldifferenzen

Im Hinblick auf die Verpflichtung der Bilanzierung einer **aktiven latenten Steuer** im Falle eines den handelsrechtlichen Goodwill übersteigenden steuerlichen Geschäfts- oder Firmenwerts, haben FASB und IASB nicht nur eine konvergierende Regelung geschaffen, sondern ebenso eine Ausnahme vom *temporary*-Konzept abgeschafft.

Wenn auch bezüglich der Goodwill Ausnahme zwischen IFRS und US-GAAP bereits eine Konvergenz bestand, so haben FASB und IASB es sich im Rahmen ihres Konvergenzprojektes auch zum Ziel gemacht, qualitativ hochwertige Bilanzierungslösungen zu entwickeln. Dazu zählt auch die Abschaffung von Ausnahmeregelungen, die mit der Konzeption des *temporary*-Konzeptes nicht vereinbar sind. Dies ist bisher in Bezug auf die voraussichtlich auch zukünftig bestehen bleibende Ausnahmeregelung in IAS 12.15(a) und SFAS 109.9(d) nicht gelungen.³⁰⁰

Im Rahmen der Diskussionen des *Income Taxes*-Projekts sowie des *Business Combinations*-Projektes zeigten FASB und IASB Tendenzen, die Ausnahmeregelung für einen steuerlich nicht abzugsfähigen Goodwill abzuschaffen. Die finale Entscheidung sollte jedoch davon abhängen, ob IFRS und US-GAAP zukünftig verpflichtend die *full goodwill*-Methode für den Unternehmenserwerb vorschreiben und ob im Rahmen dieser Methode eine direkte Ermittlung des Goodwill möglich wird. Nur unter diesen Umständen halten es IASB und FASB für möglich, den Goodwill, als vollwertiges „*asset*“ und nicht als Residualgröße zu interpretieren.

Während das FASB mit der Veröffentlichung von SFAS 141 (rev. 2007) zukünftig pflichtmäßig die Anwendung des *full goodwill* Ansatzes fordert, bieten die IFRS für dieses riskante und wesentliche Bilanzierungsfeld dem Bilanzierenden ein Wahlrecht zwischen der Anwendung der *full goodwill* Methode und der bisher im Rahmen von

²⁹⁹ Vgl. SFAS 141.B292 (rev. 2007), SFAS 141.E22 (p) (rev. 2007).

³⁰⁰ Vgl. im Internet: IASB [Information for Observers, April 2007], Tz. 5ff.

IFRS 3 (a.F.) üblichen *purchased* bzw. *partial goodwill* Methode.³⁰¹ Weder das FASB noch das IASB sahen jedoch eine akzeptable Möglichkeit, den Geschäfts- oder Firmenwert direkt zu ermitteln.³⁰² Der Goodwill wird somit auch nach den Neuregelungen weiterhin als Residualgröße betrachtet, obwohl der nach einem einheitstheoretische Ansatz ermittelte Gesamt-Goodwill (*full goodwill*) nicht mehr nur die Mehrheitenanteile und den tatsächlichen Kaufpreis beinhaltet, sondern auch die auf die nicht-kontrollierenden Gesellschafter entfallenden Beträge berücksichtigt.³⁰³

Dies ist umso mehr zu bedauern, da gerade durch die *full goodwill*-Methode die Frage um die Abgrenzung von latenten Steuern auf den steuerlich nicht abzugsfähigen Teil noch mehr als bisher an Bedeutung gewinnt. Mit der Bilanzierung eines *full goodwill* inklusive der Minderheitenanteile in der Handelsbilanz, dürfte es regelmäßig zu einer temporären Differenz zwischen dem steuerlichen und den handelsrechtlichen Wertansatz kommen, da eine steuerliche Berücksichtigung von Minderheitenanteile am Goodwill auszuschließen ist.³⁰⁴

Eine Abgrenzung latenter Steuern auf einen steuerlich nicht abzugsfähigen Goodwill bzw. den Teil, der für steuerliche Zwecke nicht abgezogen werden kann, bewirkt gleichzeitig eine Erhöhung des Goodwill und der passivischen latenten Steuer, da diese beide Größen voneinander abhängig sind. Das FASB ist der Ansicht, dass die Berücksichtigung einer latenten Steuer auf den Goodwill nicht dazu führt, den Informationsadressaten mit entscheidungsrelevanten Informationen zu versehen, sondern vielmehr zu einem rein rechnerisch interpretierbaren *grossing up* des Goodwill führt. Gleichzeitig wird die Berechnung der Steuerabgrenzung in diesem Fall als komplex betrachtet.³⁰⁵ Besonders letzteres Argument wird dadurch entkräftet, dass die daraus folgende Iteration mathematisch kein Problem darstellt. Dies bestätigen FASB und IASB indirekt dadurch, dass eine aktive latente Steuer im Falle eines den handelsrechtlichen Geschäfts- oder Firmenwert übersteigenden steuerlichen Goodwill bilanziert werden muss, obwohl diese Berechnung ebenfalls mit einer Iteration verbunden ist. Nach Ansicht der Boards wird von vielen Beteiligten der Goodwill zwar als *asset* betrachtet, allerdings wird regelmäßig der Informationsnutzen dieser Größe als

³⁰¹ Vgl. KÜTING, K./WEBER, C.-P./WIRTH, J. [Goodwillbilanzierung, 2001], S. 142; zu den Gründen der im Vergleich zum ED geänderten Abbildung siehe IFRS 3.BC207 ff.; zu den Implikationen auf das Konvergenzprojekt siehe IFRS 3.BC219ff (rev. 2008).

³⁰² Vgl. IFRS 3.BC328 (rev. 2008), 3.BC207 (rev. 2008).

³⁰³ Vgl. IFRS 3.32 (rev. 2008).

³⁰⁴ Vgl. FASB [Minutes, Januar 2007], Tz. 9.

³⁰⁵ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S. 116.

weit geringer eingeschätzt als der Informationsnutzen anderer *assets*.³⁰⁶ Die Art und Weise der Ermittlung des Goodwill führt dazu, dass sich darin Über- und Unterzahlungen bzgl. des Kaufpreises sowie nicht feststellbare Fehler bei der Fair Value Bewertung des erworbenen Vermögens niederschlagen. Hinzu kommen die Effekte der aufgrund von Ausnahmeregelungen nicht zum Fair Value bewerteten Vermögenswerte und Schulden.³⁰⁷ Die mit einer Bilanzierung latenter Steuern verbundene Aufblähung des Goodwill würde dessen Informationsnutzen noch weiter verringern. Ebenso werden die Informationen aus der Abgrenzung einer latenten Steuer als nicht relevant betrachtet.

Das Argument, dass eine Ausnahmeregelung für den Goodwill notwendig sei, weil es sich um einen Residualwert handelt, ist nicht mehr zeitgemäß und wenig überzeugend. Bei dieser Behauptung wird vergessen, dass ökonomisch handelnde Konzerne bewusst für den Erwerb eines Goodwill bereit sind, einen Kaufpreis zu zahlen, der über das (neubewertete) Nettovermögen der übernommenen Unternehmung hinausgeht.

Ferner scheinen die Boards aufgrund der asymmetrischen Behandlung von aktiven und passiven latenten Steuern der Ansicht, dass ein *grossing down* des Goodwill eher vertretbar erscheint als ein *grossing up* und aktive latente Steuern einen höheren Informationsnutzen mit sich bringen als passive latente Steuern.

Der bilanzierte Goodwill indiziert zukünftige steuerbare Nutzenzuflüsse, die zu höheren laufenden Steueraufwendungen führen, wenn der Goodwill abgewertet (*impaired*) oder veräußert wird. Somit ist selbst, wenn der Goodwill steuerlich nicht abzugsfähig ist, eine Abgrenzung latenter Steuern auf die zu erwartenden Mehraufwendungen gerechtfertigt.³⁰⁸

Das Verbot der Abgrenzung einer latenten Steuer widerspricht der Grundkonzeption des *temporary*-Konzepts und dadurch dem Kriterium der Bilanzierungsfähigkeit.

Sieht man von dem m.E. schwachen Argument der Interpretation des Goodwill als Residualgröße ab, so ist ebenfalls nicht nachvollziehbar, weshalb der Goodwill in Bezug auf die Bilanzierung latenter Steuern eine andere Behandlung erfährt als die übrigen immateriellen Vermögenswerte, die im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses identifiziert und erworben wurden.

³⁰⁶ Vgl. im Internet: IASB [Information for Observers - BC, October 2006], Tz. 5.

³⁰⁷ Vgl. im Internet: IASB [Information for Observers - BC, October 2006], Tz. 13.

³⁰⁸ Vgl. COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000], S.242f.

Auf alle temporären Differenzen bei identifizierten immateriellen Vermögenswerten sind hingegen latente Steuer nach den Grundregeln von IAS 12 und SFAS 109 abzugrenzen, selbst wenn diese steuerlich nicht abzugsfähig sind.³⁰⁹ Ebenso wie diese besitzt der Goodwill einen ökonomischen Wert, der während der Geschäftstätigkeit des Unternehmens erwirtschaftet wird. Diese Sichtweise bestätigt sogar die Beschreibung des Goodwill durch das FASB und IASB als *“an asset representing the future economic benefits arising from other assets acquired in a business combination that are not individually identified and separately recognized.”*³¹⁰.

Der bilanzorientierte Ansatz muss daher für gleiche Sachverhalte gleichermaßen angewandt werden.

Letztlich ist zu betonen, dass die Abschaffung dieser Ausnahmeregelung wesentlich dazu beitragen würde, das Konzept der latenten Steuerabgrenzung für die Praxis verständlicher zu machen und eine einfachere Anwendung zu gewährleisten.

³⁰⁹ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S. 115f. Allerdings wird auch bei immateriellen Vermögenswerten, die nicht über eine festgelegte Nutzungsdauer abgeschrieben, vereinzelt gefordert, von einer latenten Steuerabgrenzung abzusehen, dass die abgegrenzte latente Steuer oftmals bis zu einer Veräußerung der Beteiligung in der Bilanz verbleibt; vgl. SFAS 144.B174 (a.F.).

³¹⁰ Vgl. SFAS 141.3(j) (rev. 2007); IFRS 3 Appendix A Stichwort “Goodwill” (rev. 2008).

3.1.2.3 Temporäre Differenzen bei Erwerb von Vermögensgegenständen und Schulden außerhalb eines Unternehmenszusammenschlusses

3.1.2.3.1 Darstellung der Ausnahmeregelung in IAS 12

IAS 12³¹¹ sieht eine Ausnahme von der allgemeinen Abgrenzung latenter Steuern auf temporäre Differenzen bei sog. „*initial differences*“ vor. *Initial differences* stellen im Sinne des IAS 12 temporäre Differenzen dar, die beim erstmaligen Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld entstehen und nicht der latenten Steuerabgrenzung unterliegen. Dabei darf es sich jedoch nicht um einen Unternehmenszusammenschluss handeln. Nur der Erwerb von einzelnen Vermögensgegenständen und Schulden erfüllt die Voraussetzung. Ferner darf die zugrunde liegende Transaktion weder das handelsrechtliche noch das steuerrechtliche Ergebnis tangieren. Die Transaktion wird also erfolgsneutral verbucht.

Die *initial recognition exception* in IAS 12.15 und IAS 12.24 bezieht sich ausschließlich auf zu versteuernde und abzugsfähige temporäre Differenzen. Sie bezieht sich indes nicht auf erworbene Steuergutschriften oder Verlustvorträge.³¹² Ebenfalls ausgeschlossen ist eine ausschließlich steuerlich bedingte Änderung, wie z. B. die Aufstockung von Wertansätzen, da hier, anders als in IAS 12 gefordert, keine Transaktion zugrunde liegt.

Je nach Steuergesetzgebung und Land existieren unterschiedliche Beispiele für Anwendungsfälle, so dass sich keine allgemeingültigen Fälle für die *initial recognition*-Ausnahme anführen lassen. Nicht selten resultieren relevante Sachverhalte daraus, dass in einem Land Investitionsanreize gewährt werden, um spezielle Investitionen zu fördern bzw. steuerliche Nachteile eingeführt werden, um bestimmte Investitionen zu unterbinden.³¹³ Zur Veranschaulichung werden im Folgenden einige möglichen Anwendungsfälle aufgelistet:

(1) Zur Gewährleistung einer angemessenen Abgrenzung des Betriebsvermögens zum Privatvermögen werden in einigen Steuerhoheiten nur ein Teil oder keine Erwerbskosten für die Anschaffung bestimmter Vermögenswerte steuerlich anerkannt.

³¹¹ Vgl. IAS 12.15(b) und IAS 12.24(b).

³¹² Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1843.

³¹³ So existieren bspw. in den USA Steuernachteile in Form einer eingeschränkten steuerlichen Abzugsfähigkeit hinsichtlich des Erwerbs von ausländischen Automobilen durch ein Unternehmen, um auf diese Art und Weise die Investitionen in Automobile heimischer Automobilfirmen zu fördern.

Somit werden in der Steuerbilanz geringere Anschaffungskosten angesetzt als in der Handelsbilanz. Wegen geringerer steuerlicher Abschreibungsbeträge bzw. einem höheren steuerlichen Gewinn bei Veräußerung des Vermögenswertes resultiert in den Folgeperioden ein gegenüber dem IFRS-Abschluss höheres steuerrechtliches Ergebnis. Daraus resultiert die Frage, ob und wie latente Steuern bei einer eingeschränkten oder fehlenden steuerlichen Abzugsfähigkeit berücksichtigt werden.³¹⁴

(2) Um Investitionsanreize zu schaffen, gewähren einige Steuerhoheiten höhere steuerliche Abschreibungen als Anschaffungskosten gegeben sind, ohne dass der zukünftige steuerlich abzugsfähige Betrag reduziert würde. In diesem Fall liegt der Steuerwert über den Anschaffungskosten. In der Regel ist dieser Investitionsanreiz an eine Bedingung geknüpft, bspw. dass der Vermögensgegenstand im Unternehmen gebraucht wird. Wird diese Bedingung nicht erfüllt, da z.B. das Unternehmen eine Weiterveräußerung in Betracht zieht, wird der höhere steuerliche Wert in der Regel nicht gewährleistet bzw. die über die höhere Abschreibung eingesparten Beträge sind, sofern sich die Absicht zur Veräußerung erst im Laufe der Zeit ergibt, zurückzuzahlen (*clawback*).³¹⁵

(3) Investitionsanreize werden oftmals auch in Form von Beihilfen der öffentlichen Hand (sog. *government grants*) gewährt. *Government grants*³¹⁶ stellen in der Regel finanzielle oder nicht finanzielle Zuwendungen, Zuschüsse, Subventionen oder Prämien an ein oder mehrere Unternehmen dar, wenn die damit in Verbindung stehenden Bedingungen³¹⁷ erfüllt oder zukünftig noch zu erfüllen sind.³¹⁸ Sie sind im Konzernabschluss zu erfassen, sobald hinreichend sicher ist, dass das Unternehmen die Zuwendungen erhält.³¹⁹ Nicht selten sind derartige Zuwendungen steuerbefreit.³²⁰ Die Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand sowie von investitionsabhängigen Steuergutschriften fällt explizit nicht in den Anwendungsbereich

³¹⁴ Vgl. COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000], S. 223.

³¹⁵ Vgl. COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000], S. 223.

³¹⁶ Die Behandlung von *government grants* ist in IAS 20 geregelt. Obwohl IAS 12.4 *government grants* (ebenso wie *investment tax credits*) aus seinem Anwendungsbereich ausschließt, werden temporäre Differenzen, die sich aus derartigen öffentlichen Zuwendungen und investitionsabhängigen Steuergutschriften ergeben können, in IAS 12 berücksichtigt.

³¹⁷ Solche Bedingungen können z.B. Garantien zur Schaffung von Arbeitsplätzen, Umweltschutzmaßnahmen etc. sein.

³¹⁸ Vgl. IAS 20.3.

³¹⁹ Vgl. IAS 20.7.

³²⁰ Vgl. IAS 12.33.

von IAS 12. Dennoch befasst sich der Standard mit der Bilanzierung der temporären Differenzen, die aus der Bilanzierung derartigen Zuwendungen resultieren können.³²¹

Von Bedeutung sind insbesondere sog. „*grants related to assets*“³²², die in einigen Steuerhoheiten für den Erwerb oder die Herstellung von langfristigen Vermögenswerten gewährt werden.³²³ IFRS und auch US-GAAP bieten für die Berücksichtigung derartiger „Investitionszuschüsse“ zwei unterschiedliche Möglichkeiten der bilanziellen Berücksichtigung. Zum einen können die Zuschüsse von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. dem laufenden Buchwert des Vermögenswertes in Abzug gebracht werden.³²⁴ Der geringere Buchwert führt dazu, dass es in Folgeperioden bei abschreibbaren Vermögenswerten zu geringeren Abschreibungsbeträgen kommt bzw. bei nicht abschreibbaren Vermögenswerten ein geringerer Buchwert bei Veräußerung realisiert wird. Handelt es sich um einen steuerfreien Zuschuss, so bleibt der Steuerwert des Vermögenswertes in der Regel von der Kürzung unberührt.

Zum anderen kann der Investitionszuschuss als *deferred income* bilanziert werden, das erfolgswirksam über die Nutzungsdauer des Aktivpostens aufzulösen ist.³²⁵

Infolge dieser Behandlungsalternativen kann es entweder zu einer temporären Differenz aufgrund des höheren Steuerwertes des Vermögenswertes kommen oder aufgrund der Differenz zwischen dem Betrag des Abgrenzungspostens und dem korrespondierenden Steuerwert von Null.³²⁶

Diese Differenzen lösen sich in zukünftigen Perioden dadurch auf, dass

- (a) bei abschreibbaren Vermögenswerten die steuerrechtlichen Abschreibungsbeträge höher als die handelsrechtlichen sind;³²⁷ oder
- (b) bei nicht abschreibbaren Vermögenswerten der Zuschuss über die Nutzungsdauer erfolgswirksam aufgelöst wird;³²⁸ oder
- (c) bei Bilanzierung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens die erfolgswirksame Auflösung in der GuV erfolgt^{329 330}.

³²¹ Vgl. IAS 12.4, IAS 12.33. Aufgrund unterschiedlich gestalteter Investitionsanreize mit steuerlichen Implikationen in den einzelnen Ländern, vermied es das IASB bisher den Begriff „*investment tax credit*“ festzulegen und eine einheitliche Bilanzierung und Darstellung vorzuschreiben

³²² IAS 20.3.

³²³ Vgl. IAS 20.5.

³²⁴ Vgl. IAS 20.24, 20.27; APB 2.13, APB 4.10.

³²⁵ Vgl. IAS 20.24, 20.26; APB 2.13, APB 4.10.

³²⁶ Vgl. IAS 12.33.

³²⁷ Vgl. IAS 20.12, 20.27.

³²⁸ Vgl. IAS 20.18.

IAS 12.33 verbietet explizit die Abgrenzung latenter Steuer auf derartige temporäre Differenzen.³²⁹ Diese explizite Verbot resultiert aus dem generellen Ansatzverbot gem. IAS 12.15b, 12.22 und 12.24. SFAS 109 hingegen schreibt ausdrücklich eine Abgrenzung latenter Steuern vor.³³⁰

Die Ausnahmeregelung des IASB zur Vermeidung der Steuerabgrenzung mag auf den ersten Blick nicht verständlich wirken, da die allgemeinen Kriterien zur Steuerabgrenzung an sich erfüllt sind. Wie IAS 12 selbst konstatiert, liegt eine temporäre Differenz vor, die in zukünftigen Perioden zu abzugsfähigen oder zu versteuernden Beträgen führen kann.

Ebenfalls kein Hindernis nach dem *temporary*-Konzept sollte die Erfolgsneutralität der Transaktionen darstellen. *Temporary differences* führen nach IAS 12 auch dann zu einer Steuerabgrenzung, wenn diese erfolgsneutral - ohne steuerliche Konsequenzen - entstanden ist und eine Auflösung der *temporary differences* insoweit keine Umkehrung eines früheren steuerlichen Effekts darstellt.³³¹

Die Konsequenzen einer Steuerabgrenzung auf erfolgsneutrale Unterschiede beim Erstansatz, mit Hilfe welcher auch das IASB seine Ausnahmeregelung rechtfertigt, sollen mit Hilfe des folgenden Beispiels³³² dargestellt und veranschaulicht werden.

Um den Erwerb von Importgegenständen weniger attraktiv zu gestalten, untersagt eine Steuerhoheit die volle steuerliche Abzugsfähigkeit der Anschaffungskosten bestimmter importierter Sachanlagen. Wird bspw. ein importierter Personenkraftwagen zu GE 1.000 für betriebliche Zwecke erworben, so legt das Steuerrecht fest, dass nur 80% der Anschaffungskosten steuerlich abzugsfähig sind. Veräußert der Erwerber den PKW kurz darauf für GE 1.000, so entsteht dadurch ein handelsrechtlicher Gewinn von GE 0³³³, steuerlich hingegen ist ein Gewinn von GE 200 zu versteuern, da lediglich GE 800 in Abzug gebracht werden können. Für das Unternehmen wird ein Steuersatz von 40% angenommen. Da der Unterschiedsbetrag in Höhe von GE 200 eine temporäre Differenz darstellt, wäre gemäß der Grundkonzeption des *temporary*-Konzepts eine passive latente Steuer abzugrenzen.

³²⁹ Vgl. IAS 20.26.

³³⁰ Vgl. COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000], S. 229.

³³¹ Nach US-GAAP hingegen werden latente Steuern auf derartige temporäre Differenzen abgegrenzt; vgl. hierzu SFAS 109.11f., 109.16f.

³³² Vgl. hierzu SFAS 109.11f., 109.116f.

³³³ Vgl. IAS 12.18d; COENENBERG, A.G./HILLE, K. [Richtlinie IAS 12, 1997], S.539f.

³³⁴ In Anlehnung an: im Internet: IASB [Information for Observers, März 2004] IASB, Tz. 7; EITF 98-11.

³³⁵ Es wird angenommen, dass bis zum Zeitpunkt der Veräußerung keine Abschreibungen anfielen.

Die Abgrenzung einer latenten Steuer kann nach IAS 12 und SFAS 109 grundsätzlich erfolgswirksam oder erfolgsneutral erfolgen:

a) Untersuchung der Möglichkeit einer erfolgswirksamen Verbuchung der latenten Steuern

Eine erfolgswirksame Verbuchung latenter Steuern im Beispiel bedeutet, dass das Unternehmen in seiner Bilanz eine latente Steuerschuld in Höhe von GE 80 (GE 200 x 40%) ansetzt und gleichzeitig einen latenten Steueraufwand in selber Höhe verbucht. Somit entsteht dem Unternehmen allein aus dem (erfolgsneutralen) Erwerb bereits ein Steueraufwand, bevor die Abschreibung des Vermögenswertes überhaupt beginnt. Derartige Aufwendungen oder Erträge werden auch als *day one gains & losses* bezeichnet und führen zu einem verzerrten Vermögens- und Erfolgsausweis.³³⁶

Abgesehen von dem unerwünschten Ergebnis, würde eine erfolgswirksame Erfassung latenter Steuern in diesem Fall gegen die Vorschrift IAS 12.57 verstoßen. Danach hängt die erfolgswirksame oder erfolgsneutrale Berücksichtigung von latenten Steuern davon ab, auf welche Weise der zugrunde liegende Geschäftsvorfall bilanziell erfasst wurde.³³⁷ Da es sich bei einem Anschaffungsvorgang in der Regel um einen erfolgsneutralen Vorgang handelt, würde eine erfolgswirksame Erfassung der latenten Steuern einen Regelverstoß darstellen.³³⁸

b) Untersuchung der Möglichkeit einer erfolgsneutralen Verbuchung latenter Steuern

Eine erfolgsneutrale Erfassung der passiven latenten Steuern aus dem Beispiel würde zu einer Erhöhung des ursprünglichen Buchwerts des Vermögenswertes (GE 1.000; vor Berücksichtigung der latenten Steuern) um GE 80 führen. Dadurch erhöht sich wiederum die Differenz zwischen Steuerwert (GE 80) und Buchwert (jetzt GE 1.080). Auch an dieser Stelle tritt das bereits angesprochene Iterationsproblem³³⁹ wieder auf, welches letztlich zu einem *grossing up* bzw. *grossing down* der Buchwerte führt.

Durch die „*initial recognition*“-Ausnahme stellt sich die oben dargestellte Problematik nicht. Allerdings fehlt im Rahmen des *temporary*-Konzepts eine plausible Erklärung für diese Ausnahme.

³³⁶ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1845.

³³⁷ Vgl. IAS 12.57.

³³⁸ So auch COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000]. S. 220, Fn. 1.

³³⁹ Vgl. Kapitel 3.1.2.2.1.

Eine „Ausnahme von der Ausnahme“ wiederum sieht IAS 12 für temporäre Differenzen aus dem Erstanatz von zusammengesetzten Finanzinstrumenten, wie bspw. Wandelschuldverschreibungen, Optionsanleihen etc. vor. Ein kombiniertes Finanzinstrument im Sinne von IAS 32.28f. weist sowohl eine Fremd- als auch eine Eigenkapitalkomponente auf. Diese beiden Komponenten eines Finanzinstrumentes, das zum einen eine finanzielle Verbindlichkeit des emittierenden Unternehmens begründet und zum anderen dem Inhaber des Instruments eine Option auf dessen Wandlung in ein Eigenkapitalinstrument des Unternehmens garantiert, sind in der Bilanz entsprechend als Verbindlichkeit oder Eigenkapital getrennt zu erfassen.³⁴⁰

Gemäß IAS 32 wird zunächst der Fair Value der Schuldkomponente erfasst sowie anschließend der Residualwert zwischen dem Emissionserlös und dem Fair Value der der Eigenkapitalkomponente zugeordnet.³⁴¹ Die Klassifizierung der Fremd- und Eigenkapitalkomponenten wird zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes des Finanzinstrumentes vorgenommen.³⁴² Eine derartige Aufspaltung wird häufig vom Steuerrecht des Landes, in welchem das Unternehmen ansässig ist, nicht mitgetragen. Vielmehr wird in vielen Steuerrechtskreisen bei der Veräußerung von Wandelschuldverschreibungen der Erlös nur dem Schuldinstrument zugewiesen.³⁴³ Folglich kann es hier zu einer temporären Differenz aufgrund der unterschiedlichen Wertansätze für das Schuldinstrument kommen. Da die dem erstmaligen Ansatz des Finanzinstrumentes zugrunde liegende Transaktion weder das handelsrechtliche noch das steuerrechtliche Ergebnis berührt und sofern der Ansatz nicht im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erfolgt, sind die Kriterien für die Ausnahmeregelung in IAS 12.15b erfüllt. IAS 12.23 hingegen stellt wiederum die Ausnahmevorschrift zu IAS 12.15b dar. Daraus resultiert, dass in einem derartigen Fall eine erfolgsneutrale Steuerabgrenzung latenter Steuern auf den Differenzbetrag zwischen der zum Fair Value bewerteten Schuldkomponente und dem entsprechenden steuerlichen Wertansatz erfolgt. Da die temporäre Differenz aus der erfolgsneutralen Einbuchung des Agios erfolgt, sind die zu passivierenden latenten Steuern ebenfalls erfolgsneutral gegen das Eigenkapital zu verrechnen.³⁴⁴

³⁴⁰ Vgl. IAS 32.29

³⁴¹ Vgl. BALLWIESER, W./KURZ, G.[Ertragsteuern, 2008], Tz. 79f.

³⁴² Vgl. IAS 32.30. Demnach erfolgt zudem keine Korrektur oder Änderung der Klassifizierung, wenn sich die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Tauschoption ändert.

³⁴³ Vgl. BALLWIESER, W./KURZ, G.[Ertragsteuern, 2008], Tz. 79.

³⁴⁴ Vgl. IAS 12.61.

Wie das nachfolgende Kapitel zeigen wird, kennen die US-GAAP keine *initial differences exception*. Allerdings folgen auch die US-GAAP nicht den unmodifizierten Regelungen der Abgrenzung latenter Steuern nach dem *temporary*-Konzept.

3.1.2.3.2 Vorgehensweise nach US-GAAP

Während die IFRS durch IAS 12.15 bzw. IAS 12.24 eine Ausnahme vom generellen Grundsatz der Abgrenzung latenter Steuern auf temporäre Differenzen vorsehen, um die Transparenz der *Financial Statements* nicht zu gefährden, schweigt SFAS 109 darüber, ob *initial differences* einer besonderen Berücksichtigung bedürfen oder nach den allgemeinen Regelungen der latenten Steuerabgrenzung zu berücksichtigen sind. SFAS 109 regelt die Steuerabgrenzung für im Rahmen von *business combinations* erworbene Vermögenswerte und Schulden³⁴⁵, jedoch nicht die Steuerabgrenzung bei Erwerb von *assets* oder *liabilities* außerhalb eines Unternehmenszusammenschlusses.³⁴⁶ Nach den allgemeinen Regelungen in SFAS 109 sind latente Steuern dann zu aktivieren bzw. passivieren, wenn die Differenz zwischen dem Steuerwert und dem Buchwert einer Schuld bzw. eines Vermögenswertes in zukünftigen Perioden zu abzugsfähigen oder zu zuversteuernden Beträgen führen.³⁴⁷ Mit den im vorangegangenen Kapitel dargestellten Problemen, die mit der Abgrenzung latenter Steuern auf *initial differences* einhergehen, hat sich in den USA die *Emerging Issue Tax Force* in EITF 98-11 „*Accounting for Acquired Temporary Differences in Certain Purchase Transactions That are not accounted for as Business Combinations*“ auseinander gesetzt.

EITF 98-11 bietet Regelungen und Beispiele für die Bilanzierung eines Erwerbs von Vermögensgegenständen im Rahmen einer Transaktion, die keinen Unternehmenszusammenschluss darstellt sowie weder das handelsrechtliche noch das steuerrechtliche Ergebnis bei erstmaliger Erfassung in der Bilanz berührt, und gleichzeitig die Anschaffungskosten des Vermögenswertes von seinem Steuerwert abweichen. Ferner beschreibt EITF 98-11 die Bilanzierung bei einem Erwerb von *financial assets*³⁴⁸ und von zukünftigen Steuervorteilen³⁴⁹ (z.B. aus einem Verlustvortrag) außerhalb eines Unternehmenszusammenschlusses.

³⁴⁵ Vgl. SFAS 109.30

³⁴⁶ Vgl. EITF 98-11.1.

³⁴⁷ Vgl. hierzu Kapitel 3.1.1.2.

³⁴⁸ Gemäß EITF 98-11 werden erworbene *financial assets* mit ihrem Fair Value angesetzt; die Steuerabgrenzung bezieht sich in diesem Fall auf die Differenz zwischen dem Fair Value und dem Steuerwert.

Die EITF 98-11 zugrunde liegende Methode zur Berechnung der latenten Steuern wird in der Literatur häufig als „*simultaneous equations*“ Methode bezeichnet.³⁵⁰ Als Grundlage dient die Annahme, dass das Unternehmen erwartet, den Vermögenswert über das Ergebnis vor Steuern zu realisieren und eine 100% steuerliche Abzugsfähigkeit unterstellt.³⁵¹ Diese Methode soll anhand der nachfolgenden Beispiele³⁵² vorgestellt werden.

Beispiel 1: Die Anschaffungskosten eines erworbenen Vermögenswertes sind größer als sein Steuerwert

Unternehmen A erwirbt zu Beginn des Jahres 1 die vollständigen Anteile des Unternehmens B für GE 1.000.000 in einer Transaktion, die keinen Unternehmenszusammenschluss darstellt, da das Vermögen von Unternehmen B nur aus einer Lizenz besteht. Dieser immaterielle Vermögenswert ist steuerlich nur zu 80% abzugsfähig und besitzt somit einen Steuerwert von GE 800.000. Zwischen dem Buchwert und dem Steuerwert existiert folglich eine zu versteuernde temporäre Differenz in Höhe von GE 200.000, auf die gemäß SFAS 109 eine latente Steuerverbindlichkeit abzugrenzen ist. Der Steuersatz beträgt 40%. Nach der *simultaneous equations*-Methode wird derjenige fiktive Kaufpreis als Buchwert des Vermögenswertes angesetzt, der sich ergeben hätte, wenn eine steuerliche Abzugsfähigkeit der Anschaffungskosten zu 100% gewährleistet wäre. Der Buchwert soll symbolisch ausgedrückt dem Wert entsprechen, der unter sonst gleichen Bedingungen angesetzt werden würde, wäre die Lizenz zu 100% steuerlich abzugsfähig.

³⁴⁹ Dabei wird unterschieden, ob die zukünftigen Steuervorteile von einer Steuerbehörde „erworben“ werden, d.h. aus einer Transaktion zwischen dem Steuerzahler und Steuerempfänger resultieren, oder aber von Dritten erworben werden, die nicht als Steuerbehörde fungieren.

³⁵⁰ Vgl. EITF 98-11.3, ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1913; die Formulierung „*simultaneous equations*“ ist irreführend, da in diesem Fall bei der Berechnung die erste Gleichung nur eine Unbekannte enthält; sobald die Unbekannte der ersten Gleichung bekannt ist, enthält auch die zweite Gleichung nur noch eine Unbekannte.

³⁵¹ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1913

³⁵² Vgl. EITF 98-11 Exhibit EITF 98-11 Beispiel 2.

1. Gleichung: Berechnung des Buchwertes der Lizenz

$$\text{bKP} = \text{BW} - (\text{Steuersatz} \times (\text{BW} - \text{Steuerwert}))$$

2. Gleichung: Berechnung der latenten Steuerverbindlichkeit (DTL)

$$\text{DTL} = (\text{BW} - \text{StW}) \times \text{Steuersatz}$$

wobei folgende Größen bekannt sind:

$$\text{bKP} = 1.000.000 \text{ GE}$$

$$\text{Steuersatz} = 40\%$$

$$\text{Steuerwert} = 0$$

und folgende unbekannte Variablen existieren:

BW

DTL

Die unbekannt Variablen in dem obigen Beispiel lassen sich wie folgt berechnen:

1. Gleichung:

$$\text{BW} = (1.000.000 \text{ GE} - (0,4 \times 800.000 \text{ GE})) / (1-0,4) = 1.133.333,33 \text{ GE}$$

2. Gleichung:

$$\text{DTL} = (1.133.333,33 \text{ GE} - 800.000 \text{ GE}) \times 0,4 = 133.333,33 \text{ GE}$$

Legende:

bKP bezahlter Kaufpreis

BW Buchwert

StW Steuerwert

DTL passive latente Steuer

Bei der Berechnung des Buchwertes nach der *simultaneous equations*-Methode wird der Wert ermittelt, der sich voraussichtlich als Kaufpreis ergeben hätte, unter der Annahme die Lizenz wäre steuerlich zu 100% abzugsfähig. Dadurch wird unterstellt, dass die eingeschränkte steuerliche Abzugsfähigkeit bereits im Kaufpreis berücksichtigt worden ist. Die *simultaneous equations*-Methode nimmt ferner an, dass das Unternehmen erwartet, den Vermögensgegenstand über das Vorsteuerergebnis zu realisieren. Es stellt sich also die Frage, welcher Vorsteuerbetrag realisiert werden muss, um bei einer unterstellten steuerlichen Berücksichtigung und bei gleichen Steuersätzen denselben Nachsteuerbetrag zu erhalten wie ein Vermögenswert, dessen steuerliche Abzugsfähigkeit nur zu 80% anerkannt wird. Auf das obige Beispiel bezogen bedeutet dies folgendes: Das Nachsteuereinkommen³⁵³ (*after tax return*) des Vermögensgegenstands mit tatsächlichen Anschaffungskosten von GE 1.000.000, der steuerlich nur zu 80% abzugsfähig ist, beträgt bei einem Steuersatz von 40%

³⁵³ Hier definiert in Anlehnung an ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1913 als Anschaffungskosten abzüglich des steuerlich abziehbaren Anteils.

GE 680.000 (GE 1.000.000 - (40% x GE 800.000)). Das gleiche Nachsteuereinkommen erzielt ein Vermögensgegenstand mit Anschaffungskosten in Höhe von GE 1.133.333, der in voller Höhe steuerlich abzugsfähig sind.³⁵⁴ Die daraus resultierende Einbuchung des Vermögenswertes und der dazugehörigen latenten Steuer lautet:

Lizenz	1.133.333	an	Bank	1.000.000
		an	DTL	133.333

Wie das Beispiel zeigt erfolgt die Einbuchung erfolgsneutral. Die GuV Rechnung wird zum Zeitpunkt der Einbuchung weder durch die latente Steuerabgrenzung noch die zugrunde liegende Transaktion berührt. Stattdessen kommt es zu einem „*grossing up*“ des Buchwertes des Vermögenswertes über die tatsächlichen Anschaffungskosten hinaus. Die Auflösung der latenten Steuerverbindlichkeit spiegelt sich mit der Realisierung des Vermögenswertes, z.B. durch Verkauf, in der Gewinn- und Verlustrechnung wider.³⁵⁵

Übersteigt die steuerliche Abzugsfähigkeit die Anschaffungskosten bei weitem, so kann die Berechnung nach der *simultaneous equations*-Methode dazu führen, dass ein Buchwert von Null angesetzt wird. Diese Möglichkeit und die daraus resultierenden Konsequenzen sollen anhand des folgenden Beispiels veranschaulicht werden.³⁵⁶

³⁵⁴ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1913.

³⁵⁵ Im Falle eines über dem Buchwert liegenden Steuerwertes erfolgt die Berechnung der latenten Steuer analog. Hier kommt es jedoch nicht zu einem *grossing up*, sondern einem *grossing down* des Buchwertes; vgl. hierzu da EITF 98-11 Exhibit 98-11A Beispiel 1.

³⁵⁶ Vgl. EITF 98-11 Exhibit 98-11A Beispiel 3.

Beispiel 2: Der Steuerwert eines erworbenen Vermögensgegenstandes überschreitet die Anschaffungskosten und führt zu einem passivischen Abgrenzungsposten

Die Anschaffungskosten einer Maschine betragen GE 1.000. Da die Anschaffung zu den besonders geförderten Investitionen zählt, wird dem Unternehmen eine steuerliche Abzugsfähigkeit in Höhe von 300% der Anschaffungskosten gewährt (Steuerwert: GE 3.000). Die Berechnung des anzusetzenden Buchwertes und der korrespondierenden latenten Steuer ergibt sich wie folgt:

1. Gleichung: Berechnung des Buchwertes des Vermögensgegenstandes

$$\text{bKP} = \text{BW} - (\text{Steuersatz} \times (\text{BW} - \text{StW}))$$

2. Gleichung: Berechnung der latenten Steuerforderung (DTA)

$$\text{DTA} = (\text{StW} - \text{BW}) \times \text{Steuersatz}$$

wobei folgende Größen bekannt sind:

$$\text{bKP} = \text{GE } 1.000$$

$$\text{Steuersatz} = 40\%$$

$$\text{StW} = \text{GE } 3000$$

und folgende unbekannt Variablen existieren:

BW

DTA

Die unbekannt Variablen in dem obigen Beispiel lassen sich wie folgt berechnen:

1. Gleichung:

$$\text{BW} = (\text{GE } 1.000 - (0,4 \times \text{GE } 3.000)) / (1 - 0,4) = \text{GE } -333$$

2. Gleichung:

$$\text{DTA} = (\text{GE } 3.000 - \text{GE } 0) \times 0,4 = \text{GE } 1.200$$

Legende:

bKP bezahlter Kaufpreis

BW Buchwert

StW Steuerwert

DTA aktive latente Steuer

Die Lösung der ersten Gleichung würde zu einem „negativen“ Buchwert in Höhe von GE 333 für die erworbene Maschine führen. Da der Buchwert des Vermögensgegenstandes aber nicht weniger als GE 0 betragen kann, wird die Maschine mit einem Buchwert von GE 0 angesetzt. Daraufhin ergibt sich aus der 2. Gleichung

eine aktive latente Steuer in Höhe von GE 1.200³⁵⁷. Der Mehrbetrag der aktiven latenten Steuern über die tatsächlichen Anschaffungskosten hinaus in Höhe von GE 200 wird als „*deferred credit*“³⁵⁸ abgegrenzt.³⁵⁹

Folglich ergibt sich zum Anschaffungszeitpunkt der Maschine folgende Buchung:

Maschine	0	an	Bank	1.000
DTA	1.200	an	Deferred Credit	200

Die Auflösung des passivischen Abgrenzungspostens in den Folgeperioden erfolgt proportional zur erfolgswirksamen Auflösung der aktiven latenten Steuern. Der Auflösungsbetrag wird im Steuerergebnis gleichsam als Gegenposition zum aus der Auflösung der aktiven latenten Steuer resultierenden Steueraufwand berücksichtigt.³⁶⁰ Allerdings stellt sich bei Anwendung der *simultaneous equations*-Methode die Frage, wie ein solcher passivischer Abgrenzungsposten zu interpretieren ist. EITF 98-11.3d schreibt vor, dass die Auflösungsbeträge des Abgrenzungsposten zwar im Steueraufwand berücksichtigt werden, gleichzeitig verbietet jedoch die Vorschrift explizit die Verrechnung mit der aktiven latenten Steuer oder einen Ausweis als passive latente Steuer.

Eine Abweichung von der Anwendung der *simultaneous equations*-Methode sieht EITF 98-11 bei Erwerb eines *financial asset* außerhalb eines Unternehmenszusammenschlusses vor. Nach Ansicht der *Task Force* sind finanzielle Vermögenswerte zum Fair Value anzusetzen. Weicht der Steuerwert vom Fair Value ab, so sind latente Steuern nach den Grundregeln von SFAS 109 abzugrenzen.

Die Differenz zwischen der Summe aus Fair Value und DTA und den Anschaffungskosten ist als passivischer Abgrenzungsposten (*deferred credit*) zu behandeln.

³⁵⁷ Bzgl. des Ansatzes der aktiven latenten Steuer wird vorausgesetzt, dass die übrigen Ansatzkriterien erfüllt sind.

³⁵⁸ Vgl. EITF 98-11.3d; der Begriff wird im Folgenden auch mit „passivischer Abgrenzungsposten“ übersetzt.

³⁵⁹ EITF 98-11 Abs.3(c) schreibt vor, dass der Mehrbetrag des DTA über die Anschaffungskosten zunächst anteilig langfristige Vermögenswerte kürzt (z.B. immaterielle Vermögensgegenstände; nicht aber Finanzanlagevermögen, zum Verkauf bestimmte Vermögensgegenstände sowie aktive latente Steuern); allerdings müssen die Vermögenswerte im Rahmen derselben Transaktion erworben worden sein. Da im Beispiel nur ein Vermögensgegenstand erworben wird, wird sofort ein passivischer Rechnungsabgrenzungsposten bilanziert.

³⁶⁰ Vgl. EITF 98-11.3(d); ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S.143.

Beispiel 3: Passivische Abgrenzung bei Erwerb eines finanziellen Vermögenswerts außerhalb eines Unternehmenszusammenschlusses

Unternehmen D erwirbt 100% der Anteile von Unternehmen E für GE 250. Der einzige wesentliche Vermögensgegenstand des Unternehmens E ist ein marktfähiges Wertpapier, das zum Zeitpunkt des Erwerbs einen Fair Value von GE 200 und einen Steuerwert von GE 500 besitzt. Da Unternehmen E kein operatives Geschäft hat, handelt es sich bei dem Erwerb nicht um einen Unternehmenszusammenschluss im Sinne von SFAS 141. Der anzuwendende Steuersatz beträgt 40%.

Nach EITF 98-11-3.a. ist das Wertpapier zum Fair Value anzusetzen (GE 200). Die aktive latente Steuer (DTA) berechnet wie folgt.

$$\text{DTA} = (\text{GE } 500 - \text{GE } 200) \times 40\% = \text{GE } 120$$

Daher lautet die Buchung zum Zeitpunkt des Erwerbs wie folgt³⁶¹:

Wertpapier	200	an	Bank	250
Aktive latente Steuer	120	an	Deferred Credit	70

Die Auflösung des passivischen Abgrenzungspostens erfolgt in diesem Beispiel proportional zur Auflösung der aktiven latenten Steuer über die Positionen „Steueraufwand/Steuerertrag“. Wird in den Folgeperioden die Bilanzierung einer Wertberichtigung notwendig, so vermindert sich der noch verbleibende passivische Rechnungsabgrenzungsposten proportional. Der dabei entstehende Steuerertrag bildet eine Gegenposition zum Steueraufwand, der aus der erfolgswirksamen Bildung der Wertberichtigung resultiert.³⁶²

3.1.2.3.3 Vergleich und Würdigung der Vorgehensweise bei „*initial differences*“ nach IAS 12 und US-GAAP

Die „*initial recognition*“ Ausnahme in IAS 12 stellt einen wesentlichen Unterschied in der Bilanzierung latenter Steuern nach IFRS und US-GAAP dar. Dieser Unterschied entwickelte sich zu einem wichtigen Diskussionspunkt zwischen dem FASB und dem IASB im Rahmen des „*short-term convergence*“-Projekts. Die aufgrund der

³⁶¹ In diesem Beispiel wird vorausgesetzt, dass sämtliche Ansatzkriterien für aktive latente Steuern erfüllt sind, insbesondere, dass genügend zu versteuerndes Einkommen vorhanden ist, gegen welches die aktive latente Steuer aufgerechnet werden kann.

³⁶² Vgl. EITF 98-11.3.e.

Unterschiede resultierenden Auswirkungen auf die Bilanz und GuV sollen anhand eines einfachen Beispiels verglichen werden. Im Anschluss daran sollen beide Methoden einer kritischen Würdigung unterzogen werden. Ausgangspunkt ist der Sachverhalt in Beispiel 1 des vorangegangenen Kapitels. Das Ergebnis vor Abschreibung wird für beide Perioden als konstant angesehen. Ferner wird vorausgesetzt, dass der erworbene Vermögensgegenstand über eine Nutzungsdauer von zwei Jahren abgeschrieben wird.

Folgende Darstellung der Bilanz und der Erfolgsrechnung wird für das Beispiel nach der Anwendung von EITF 98-11 angenommen:

	01.01.X1	31.12.X1	31.12.X2
US-GAAP-Bilanz (in GE)			
Aktiva			
Anlagevermögen	1.133.332	566.666	0
Umlaufvermögen	0	500.000	1.280.000
Summe Aktiva	1.133.332	1.066.666	1.280.000
Passiva			
Laufende Ertragsteuern	0	240.000	240.000
Latente Ertragsteuern	133.330	66.665	0
Übriges Fremdkapital	580.000	80.000	100.000
Eigenkapital	420.002	680.001	940.000
Summe Passiva	1.133.332	1.066.666	1.280.000
EK-Quote		64%	73%
US-GAAP-Erfolgsrechnung			
Ergebnis vor Abschreibung		1.000.000	1.000.000
Abschreibung		566.666	566.666
Ergebnis vor Steuern		433.334	433.334
Laufende Ertragsteuern		240.000	240.000
Latente Ertragsteuern		-66.665	-66.665
Ergebnis nach Steuern		259.999	259.999
Effektiver Steuersatz		40%	40%

Werden aufgrund des Abgrenzungsverbots in IAS 12.15(b) keine latenten Steuern zum Anschaffungszeitpunkt berücksichtigt, so ergibt sich unter den sonst selben Voraussetzungen folgende Darstellung der Bilanz und der Erfolgsrechnung in Periode 1 und 2:

	01.01.X1	31.12.X1	31.12.X2
IFRS-Bilanz (in GE)			
Aktiva			
Anlagevermögen	1.000.000	500.000	0
Umlaufvermögen	0	500.000	1.280.000
Summe Aktiva	1.000.000	1.000.000	1.280.000
Passiva			
Laufende Ertragsteuern	0	240.000	240.000
Übriges Fremdkapital	580.000	80.000	100.000
Eigenkapital	420.000	680.000	940.000
Summe Passiva	1.000.000	1.000.000	1.280.000
EK-Quote		68%	73%
IFRS-Erfolgsrechnung			
Ergebnis vor Abschreibung		1.000.000	1.000.000
Abschreibung		500.000	500.000
Ergebnis vor Steuern		500.000	500.000
Laufende Ertragsteuern		240.000	240.000
Ergebnis nach Steuern		260.000	260.000
Effektiver Steuersatz		48%	48%

Zwar ergeben sich zum Anschaffungszeitpunkt in keinem der beiden Fälle Ergebniseffekte, allerdings resultieren unterschiedliche Wertansätze für den erworbenen Vermögensgegenstand. Während nach IFRS der Wert zu seinen historischen Anschaffungskosten bilanziert wird, kommt es nach US-GAAP zu einem „grossing up“ der Anschaffungskosten um den Effekt latenter Steuern. Dies führt dazu, dass es - bei sonst einheitlichen Verhältnissen - in Folgeperioden zu unterschiedlich hohen Abschreibungsbeträgen und somit zu einem abweichenden Vorsteuerergebnis kommt. Aufgrund der erfolgswirksamen Auflösung der erfolgsneutral gebildeten latenten Steuern zum Ende der Periode 1 und der Periode 2, resultiert für beide Fälle ein identisches Ergebnis nach Steuern, da der aus der Auflösung resultierende latente Steuerertrag die höhere Abschreibung kompensiert. Die *simultaneous equations method* führt in beiden Perioden zu einer effektiven Steuerbelastung von 40%, welche der tatsächlichen Steuerbelastung des Unternehmens entspricht. Nach IFRS hingegen ergibt sich ein effektiver Steuersatz von 48%, welcher für den externen Adressaten erklärungsbedürftig erscheint. Die Thematik muss in der steuerlichen Überleitungsrechnung berücksichtigt werden.

In der US-GAAP Bilanz führt die Aufstockung der Bilanzwerte des Anlagevermögens sowie die dazu korrespondierende passive latente Steuer zu einer Erhöhung der Bilanzsumme und zu einer geringeren Eigenkapitalquote als nach IFRS (64% vs. 68%). Erst zum Ende der zweiten Periode, nachdem im Beispiel der Vermögenswert

vollständig abgeschrieben wurde und die latenten Steuern aufgelöst wurden, stimmt die Eigenkapitalquote nach IFRS und US-GAAP wieder überein.

Die Vorgehensweise nach EITF 98-11 wird nicht selten mit dem Vorwurf konfrontiert, in erster Linie auf die Erzielung eines konformen Steuersatzes für alle Perioden abzustellen (*tax equalisation*), da mit dieser Berechnung stets ein konstanter effektiver Steuersatz erzielt wird, welcher dem tatsächlichen Steuersatz des Unternehmens entspricht. Da das *temporary*-Konzept gerade nicht den Fokus auf die GuV-Rechnung legt, kann dieser Vorteil nicht von ausschlaggebender Bedeutung sein und somit nicht als Hauptargument für eine Anwendung von EITF 98-11 betrachtet werden, auch wenn übereinstimmende Steuersätze im Allgemeinen der Information externer Adressaten zu Gute kommen.³⁶³

Viel wichtiger ist, dass die Darstellung in der Bilanz die tatsächliche Vermögenslage richtig widerspiegelt und zukünftige Steuer Mehrbelastungen oder Steuer minderungsansprüche richtig abbildet. Dem Kriterium der Bilanzierungsfähigkeit sowie dem Grundsatz der sachlichen und zeitlichen Abgrenzung ist Rechnung zu tragen.³⁶⁴

Durch die Berücksichtigung latenter Steuern auf Erstansatzdifferenzen wird dem Bruttoprinzip der Darstellung latenter Steuern entsprochen. Danach sind zukünftige Steuerwirkungen separat von den damit verbundenen Vermögensgegenständen und Schulden offen zu legen, was impliziert, dass Vermögenswerte und Schulden zu ihren vorsteuerlichen Werten angesetzt werden.³⁶⁵ Zukünftige Steuerwirkungen werden dadurch transparent gemacht. Ein konsistenter Ausweis von Vermögenswerten und Schulden zu ihren vorsteuerlichen Werten und eine separate Berücksichtigung latenter Steuern bietet einem externen Adressaten die bestmögliche Information über die zu erwartenden Steuerzahlungen bzw. Steuer minderungsansprüche, die auf unterschiedliche Ansätze in der Handels- und Steuerbilanz zurückzuführen sind.³⁶⁶ Werden derartige Informationen nicht angemessen ausgewiesen, kann dies dazu führen, dass der Investor nicht in der Lage ist, zukünftige Cashflows richtig abzuschätzen.³⁶⁷

³⁶³ Vgl. COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000], S. 222f.

³⁶⁴ Vgl. COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000], S. 222.

³⁶⁵ Die Bruttodarstellung wird mit der Anwendung der *net-of-tax*-Methode gerade nicht erzielt, weshalb diese in der Literatur überwiegend abgelehnt wird und in der Praxis kaum Bedeutung hat; vgl. Kapitel 2.2.2f.

³⁶⁶ Vgl. COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000], S. 222.

³⁶⁷ So besteht bei eingeschränkt steuerlich abzugsfähigen Vermögenswerten die Gefahr, dass ohne die Bilanzierung latenter Steuern den zukünftig zu versteuernden Beträgen doppelt Rechnung getragen

Steuerliche Faktoren, z.B. eine übermäßige oder partielle steuerliche Abzugsfähigkeit, beeinflussen den Marktpreis eines Vermögenswertes. So wird in funktionierenden Märkten ein Käufer in der Regel bereit sein, für einen Vermögensgegenstand, dessen Anschaffungskosten zu mehr als 100% steuerlich abzugsfähig sind, mehr zu zahlen als für einen gleichen Vermögensgegenstand mit nur 100% Abzugsfähigkeit. Ebenso wird ein Käufer im Falle einer eingeschränkten bzw. keiner steuerlichen Abzugsfähigkeit dazu tendieren, einen geringeren Kaufpreis auszuhandeln als für einen Vermögenswert, dessen Anschaffungskosten in voller Höhe steuerlich in Abzug gebracht werden können. Im letzteren Fall wird der Käufer eher um einen Preisnachlass ersuchen. Eine aus EITF 98-11 resultierende Aufstockung von Vermögenswerten kann m.E. daher nicht der Vorwurf eines rein rechnerischen *grossing up* bzw. *grossing down* angelastet werden. Vielmehr werden dabei die vorsteuerlichen Wertansätze berechnet.

Allerdings verstößt die Vorgehensweise nach EITF gegen das Anschaffungskostenprinzip, da in einem solchen Fall die Aktiva gerade nicht mit den tatsächlichen Anschaffungskosten angesetzt werden. Auch kann der aufgestockte Betrag nicht ohne weiteres als der Fair Value des Vermögenswertes interpretiert werden. Eine Ausnahme vom *grossing up* als Folge der Anwendung der *simultaneous equations* Methode sieht EITF 98-11 bei finanziellen Vermögenswerten vor. Danach sind erworbene finanzielle Vermögenswerte zum Zeitpunkt des Erstansatzes mit ihrem Fair Value anzusetzen. Vermögenswerte, die zur Veräußerung gehalten werden, sind mit ihrem Fair Value abzüglich der erwarteten Veräußerungskosten (*fair value less cost to sell*) zu berücksichtigen.³⁶⁸ Die latente Steuer ist dann auf die Differenz zwischen dem Steuerwert und dem *fair value* bzw. *fair value less cost to sell* zu bilanzieren. Ein Unterschiedsbetrag ist als *deferred credit* zu behandeln, sofern nicht weitere Vermögenswerte erworben wurden, auf welche der Unterschiedsbetrag in Form einer Abstockung verteilt hätte werden können, abgesehen von finanziellen Vermögenswerten, zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerten und latenten Steuern.³⁶⁹ Im Gegensatz zum *grossing up* bzw. *grossing down* harmonisiert der Ansatz zum Fair Value mit den US-GAAP und IFRS Bewertungsregelungen.

wird; zum einen bei der Berücksichtigung geringerer Cashflows aufgrund der niedrigeren Aktiva, zum anderen bei der Schätzung zusätzlicher Steuerzahlungen aufgrund der eingeschränkten Abziehbarkeit; vgl. COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000], S. 222.

³⁶⁸ Vgl. EITF 98-11.3(a).

³⁶⁹ Vgl. EITF 98-11.3(b).

Nicht unproblematisch ist die Bilanzierung und Interpretation eines gegebenenfalls entstehenden *deferred credit*. Ein aus EITF 98-11 resultierender *passivischer Abgrenzungsposten* erfüllt nach Ansicht des FASB³⁷⁰ nicht die Kriterien einer *liability*. Da auch nach IFRS die Kriterien einer *liability* hier nicht erfüllt werden, sieht das IASB darin den Hauptschwachpunkt von EITF 98-11.³⁷¹ Der *deferred credit* resultiert im Grunde genommen daraus, dass latente Steuern nicht zu ihrem Fair Value bilanziert werden, sondern entsprechend den Vorschriften nach IAS 12 und SFAS 109. Diese Bewertungsregelungen sind nicht Fair Value-orientiert, sondern orientieren sich an der entstandenen temporären Differenz und dem anzuwendenden Steuersatz. Die Marktteilnehmer hingegen berücksichtigen bei der Bestimmung des Kaufpreises den mit dem Vermögensgegenstand oder der Schuld verbundenen zukünftigen Steuervorteil bzw. Steuernachteil zu seinem Fair Value, d.h. seinem diskontierten Betrag.³⁷²

Gemäß EITF 98-11 ist der Betrag als *deferred credit* zu bilanzieren und darf nicht innerhalb der passiven oder aktiven latenten Steuern ausgewiesen werden.³⁷³ In Folgeperioden ist der Betrag proportional zur Bilanzierung der latenten Steuer zu behandeln. Die Auflösung erfolgt über den Ertragsteueraufwand.³⁷⁴ Kommt es aufgrund einer Neubewertung zu einer Veränderung des Fair Value, so wird nicht nur die latente Steuer entsprechend angepasst sondern auch der *deferred credit*.³⁷⁵

Während IAS 12.15 (b) und IAS 12.24 die Abgrenzung latenter Steuern auf den Erstansatz explizit verbieten, sind in Folgeperioden latente Steuern auf solche temporären Differenzen abzugrenzen, die nicht aus dem Erstansatz resultieren. Solche Differenzen, auf welche latente Steuern zu berücksichtigen sind, können sich z.B. aufgrund abweichender handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Nutzungsdauer oder unterschiedlicher Abschreibungsmethoden ergeben. Insofern ist eine oftmals aufwendige Aufspaltung³⁷⁶ vorzunehmen, um zu ermitteln, auf welchen Teil der temporären Differenz eine latente Steuer abzugrenzen ist. Nach EITF 98-11 ergibt sich dieses Problem nicht, da generell auf die gesamte Differenz eine latente Steuer abzugrenzen ist und sich somit eine weitere Unterscheidung erübrigt. Allerdings können

³⁷⁰ Vgl. im Internet: FASB [Minutes, April 2004], S.3.

³⁷¹ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update April, 2003], S.2.

³⁷² Vgl. im Internet: FASB [Minutes, April 2004], S. 3.

³⁷³ Vgl. EITF 98-11.3(d).

³⁷⁴ Vgl. EITF 98-11.3(d).

³⁷⁵ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S. 143.

³⁷⁶ Eine solche Aufspaltung wird im Zusammenhang mit *initial differences* nicht separat gezeigt, sondern es wird an dieser Stelle auf das in Abschnitt 3.1.2.2.1 dargestellte 2-Komponenten-Modell verwiesen, das für *initial differences* ebenso anzuwenden ist.

sich Schwierigkeiten ergeben, wenn die Steuerabgrenzung zu einem *deferred credit* führt. Dieser ist in den Folgeperioden proportional zur latenten Steuer, die aus der temporären Erstansatzdifferenz resultiert, zu bilanzieren. In solchen Fällen ist somit eine Art aufwendiges *forward tracing* der latenten Steuer und des *deferred credit* erforderlich.

Es scheint, als ob die in IAS 12.15(b) und IAS 12.22 postulierte Ausnahmeregelung mehr praktischer als konzeptioneller Natur ist und als Notlösung aufgrund praktischer Umsetzungsschwierigkeiten gesehen wird.³⁷⁷ Die *initial differences exception* war bereits während der Entwicklungsphase zu IAS 12 stark umstritten. Sie setzte sich jedoch gegen die Alternativen „*day one gains or losses*“ und „*grossing up*“ durch.

Nicht zuletzt haftet jedoch sowohl der IFRS- als auch der US-GAAP-Vorgehensweise der Nachteil an, dass die Regelungen zur Steuerabgrenzung bei *initial recognition differences* inkonsistent zu den für Unternehmenszusammenschlüsse geltenden Regelungen sind.³⁷⁸ Zu Recht stellt sich die Frage, weshalb temporäre Erstansatzdifferenzen, die aus der Neubewertung des Vermögens im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses resultieren können, mit latenten Steuern bedacht werden, nicht aber Erstansatzdifferenzen, welche durch den Erwerb von einzelnen Vermögenswerten und Schulden entstehen. Gewiss ist die latente Steuer im Fall eines Unternehmenszusammenschlusses leichter zu erfassen, da durch die erfolgsneutrale Bilanzierung lediglich der Goodwill verändert wird, nicht aber die Anschaffungskosten bzw. Fair Values der Vermögensgegenstände und Schulden. Es ist offensichtlich, dass die momentanen Regelungen sowohl aus praktischen Gründen als auch insbesondere aus konzeptionellen Gründen unbefriedigend sind. An eine Vergleichbarkeit ist nicht zu denken.

3.1.2.3.4 Perspektiven einer zukünftigen Entwicklung

Bereits zu Beginn des *Income Taxes* - Konvergenzprojektes hatte das IASB angekündigt, die in IAS 12 postulierte *initial recognition exception* zukünftig abzuschaffen. Allerdings hegte das IASB von Anfang an Zweifel, die in US-GAAP verankerte Methodik von EITF 98-11 zu übernehmen. Der Hauptgrund bestand darin,

³⁷⁷ Vgl. PWC (Hrsg.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 163; KPMG INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING GROUP (Hrsg.) [Insights, 2007], S. 627.

³⁷⁸ Vgl. COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000], S. 250.

dass ein evtl. resultierender *deferred credit* nicht die Definition einer Verbindlichkeit nach IFRS erfüllt.³⁷⁹

Ungefähr zur selben Zeit zeigte das FASB daraufhin seine Bereitschaft, zukünftig von der in EITF 98-11 beschriebenen Vorgehensweise abzuweichen.³⁸⁰ Beide Boards tendieren dazu, im Falle von „Erstansatzdifferenzen“ die Vermögenswerte und Schulden zukünftig zu ihrem Fair Value zu bilanzieren sowie latente Steuern auf die Differenz zwischen dem Fair Value und dem Steuerwert abzugrenzen.³⁸¹

Erste vorläufige Beschlüsse von IASB und FASB deuten darauf hin, dass zukünftig eine gemeinsame Vorgehensweise bei *initial recognition differences* angewandt werden soll, welche der momentanen Regelung nach EITF für finanzielle Vermögenswerte ähnlich ist.³⁸²

Die Methode kann in etwa wie folgt beschrieben werden:³⁸³

- Der Vermögensgegenstand³⁸⁴ wird zum Fair Value bewertet;
- Latente Steuern werden auf die temporäre Differenz zwischen dem Fair Value und dem tatsächlichen Steuerwert abgegrenzt;
- Unterschiedsbeträge zwischen der Summe aus Fair Value des Vermögensgegenstandes und dem latenten Steuerbetrag sowie den Anschaffungskosten des Vermögensgegenstandes sollen als Abschlag oder Zuschlag (*purchase discount or premium*)³⁸⁵ auf den angesetzten latenten Steuerbetrag betrachtet werden.

Jedoch zeichneten sich unterschiedliche Fair Value Betrachtungen zwischen dem FASB und dem IASB ab. Die Diskussionen unterscheiden zwischen *fair value assuming full deductibility for taxes purposes* (IASB) einerseits und *fair value* (FASB) andererseits.³⁸⁶ Der Unterschied besteht darin, dass das IASB den Fair Value unter der Annahme einer 100% steuerlichen Abzugsfähigkeit festlegt, unabhängig davon, ob ein Marktteilnehmer des entsprechenden Marktes eine solche Abzugsfähigkeit erzielen kann oder nicht. Das

³⁷⁹ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update April, 2003], im Internet: IASB/FASB [Information for Observers, April 2004], Tz. 5.

³⁸⁰ Vgl. im Internet: IASB/FASB [Information for Observers, April 2004], Tz. 5.

³⁸¹ Vgl. im Internet: IASB/FASB [Information for Observers, April 2004], Tz. 9ff.

³⁸² Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1913f.

³⁸³ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1914.

³⁸⁴ Im Falle einer Erstansatzdifferenz bei der Übernahme einer Schuld außerhalb eines Unternehmenszusammenschlusses gilt die geplante Vorgehensweise analog; vgl. im Internet: IASB, [Information for Observers, April 2007], Tz. 37.

³⁸⁵ Vgl. im Internet: IASB, [Information for Observers, April 2007], Tz. 37f.

³⁸⁶ Vgl. im Internet: FASB [Minutes, Januar 2007], Tz. 1ff.

FASB hingegen legt den Fair Value unter denselben Annahmen fest, wie diese auch von den Marktteilnehmern unterstellt werden. Nur in dem Fall, in dem auch die Marktteilnehmer eine 100% Abzugsfähigkeit in Betracht ziehen, wird diese in der Bestimmung des Fair Value berücksichtigt.³⁸⁷

Die unterschiedlichen Fair Value Betrachtungen sowie deren Auswirkungen sollen anhand des folgenden Beispiels veranschaulicht werden.³⁸⁸

Ein Unternehmen erwirbt eine Lizenz für GE 500. Die Steuerhoheit, in welcher der Erwerb stattfindet, beschränkt die steuerliche Abzugsfähigkeit für alle immateriellen Vermögensgegenstände auf 80% der Anschaffungskosten. Der Steuerwert beträgt somit GE 400. Der Fair Value dieser Lizenz in dieser Steuerhoheit liegt bei GE 500. Würde die Lizenz in einer Steuerhoheit erworben werden, die die steuerliche Abzugsfähigkeit der Anschaffungskosten von immateriellen Vermögenswerten zu 100% anerkennt, so würde der Fair Value derselben Lizenz bei GE 600 liegen. Während das FASB den Fair Value in Höhe von GE 500 als den richtigen Fair Value betrachtet, ist das IASB der Ansicht, dass die Steuereffekte nur dann bilanziell korrekt abgebildet werden können, wenn ein Fair Value von GE 600 angesetzt wird.

Für die Sichtweise des IASB (Fair Value: GE 600) lässt sich argumentieren, dass ein Unternehmen, welches einen Vermögenswert mit einem Fair Value erwirbt, der vom Steuerwert abweicht, im Grunde genommen zwei Vermögenswerte erwirbt:

- (1) Einen Vermögenswert mit einem Fair Value der seinem Steuerwert entspricht und
- (2) einen Steuervorteil bzw. einen Steuernachteil, da in der Realität von den Steuerbehörden keine 100% Abzugsfähigkeit gewährt wird.

Dieser Ansatz führt dazu, dass die Steuereffekte separat von dem Vermögenswert betrachtet und bilanziert werden.³⁸⁹ Erfolgt keine Aufspaltung wie oben dargestellt, so kann dies dazu führen, dass Vermögenswerte mit identischen Merkmalen und derselben operativen Kapazität nur aufgrund abweichender Behandlung in der Steuerberechnung mit unterschiedlichen Buchwerten berücksichtigt werden.³⁹⁰

³⁸⁷ Vgl. im Internet: IASB, IASB, [Information for Observers, April 2007], Tz. 21.

³⁸⁸ Ähnlich IASB, [Information for Observers, April 2007], Tz. 22ff.

³⁸⁹ Vgl. im Internet: IASB, [Information for Observers, April 2007], Tz. 28.

³⁹⁰ Vgl. im Internet: IASB, [Information for Observers, April 2007], Tz. 29.

Die Regelungen des IAS 12 finden Anwendung auf die Differenz zwischen dem *fair value assuming full deductibility for taxes purposes* und dem Steuerwert. Da latente Steuern nicht zu ihrem Fair Value bilanziert werden, sondern entsprechend den Vorschriften nach IAS 12 bzw. SFAS 109, kann es zu einem Differenzbetrag zwischen dem Kaufpreis und der Summe aus Buchwert und latenter Steuer kommen. Dieser Betrag wird als *purchase discount allowance* oder *discount premium* auf die latente Steuer bilanziert und gilt als der Steuervorteil bzw. Nachteil, den das Unternehmen zusätzlich zu dem Vermögenswert erwirbt. Die buchungstechnische Abbildung stellt sich wie folgt dar:

Immaterieller Vermögenswert	600	an	Bank	500
		an	DTL	80
		an	Purchase discount allowance	20

In der Rechnungslegungspraxis dürften sich regelmäßig Schwierigkeiten dabei ergeben, den Fair Value zu bestimmen, der sich im Falle einer 100% steuerlichen Abzugsfähigkeit ergeben würde, wenn dafür kein Marktwert vorhanden ist. Im Gegensatz zu einem tatsächlich aufzufindenden Marktwert mangelt es einem geschätzten Marktwert als Substitut für den Fair Value an Zuverlässigkeit.³⁹¹ Es besteht die Gefahr, dass es deshalb zu einer rein rechnerischen Aufstockung bzw. Abstockung des Vermögenswertes kommen wird. Zudem ist zu kritisieren, dass durch die Bilanzierung eines Vermögenswertes zum Fair Value unter der Annahme einer 100% steuerlichen Abzugsfähigkeit, der in der Realität eben gerade keine derartige steuerliche Berücksichtigung erfährt, zwei ungleiche Wertattribute gleichermaßen berücksichtigt werden.³⁹²

Die in IAS 12 innewohnende Bewertungsmethodologie, die sich eben gerade nicht am Fair Value orientiert, führt dazu, dass sich die Fehler, die bei der Separierung der Steuereffekte vom Vermögenswert gemacht werden können,³⁹³ nicht mehr nur auf die Steuerposten in der Bilanz und Erfolgsrechnung beschränken, sondern sich über die modifizierten Anschaffungskosten auf sämtliche Vermögenspositionen der Bilanz (z.B.

³⁹¹ Vgl. ZÜLCH, H./LIENAU, A. [Fair Value Bilanzierung, 2004], S. 566.

³⁹² Vgl. im Internet: IASB [Information for Observers, Dezember 2005], Tz. 16.

³⁹³ Diese Fehler können z.B. in einer unzutreffenden Festlegung des Fair Value bestehen, wodurch auch die latente Steuerabgrenzung fehlerhaft wird.

Sachanlagen, immaterielle Vermögenswerte, etc.) bzw. Aufwands- und Ertragskonten (z.B. Abschreibungen) verteilen können.³⁹⁴

Das FASB hingegen zielt darauf ab, den Fair Value unter denselben Annahmen zu bestimmen, welche auch von den Marktteilnehmern getroffen werden. Gilt im relevanten Markt beispielsweise für alle Marktteilnehmer eine eingeschränkte steuerliche Abzugsfähigkeit für immaterielle Vermögenswerte, so erscheint es dem FASB nicht sinnvoll ein Szenario zu unterstellen, in welchem einem Marktteilnehmer eine 100% steuerliche Abzugsfähigkeit gewährt wird. Im Hinblick auf das oben dargestellte Beispiel setzt das FASB daher einen Fair Value von GE 500 an. Wird das Beispiel dahingehend modifiziert, dass die steuerliche Einschränkung nur für ein spezifisches Unternehmen gilt, da dieses bspw. eine bestimmte Steuerstrategie verfolgt, so entspricht diese Einzelfallsituation nicht der allgemeinen Annahme der anderen Marktteilnehmer. Bezogen auf das oben dargestellte Beispiel, wäre in diesem Fall nicht ein Wert i.H.v. GE 500, sondern der Wert i.H.v. GE 600 als Fair Value zu bestimmen.

Die Fair Value Interpretation des FASB birgt jedoch die Gefahr, dass die Steuereffekte einer doppelten Berücksichtigung unterliegen, wenn der erworbene Vermögenswert nicht in zwei Komponenten zerlegt wird. Im Hinblick auf das oben angeführte Beispiel würde dies bedeuten, dass ein Wertansatz in Höhe von GE 500 erfolgt. Daraus resultiert eine temporäre Differenz in Höhe von GE 100 und bei einem unterstellten Steuersatz von 40% eine passive latente Steuer von GE 40. Da der Fair Value von GE 500 bereits die eingeschränkte steuerliche Abzugsfähigkeit berücksichtigt, führt die Berücksichtigung einer latenten Steuer von GE 40 dazu, dass der Effekt der temporären Differenz doppelt berücksichtigt wird: einerseits im Fair Value des Vermögenswertes und andererseits in der latenten Steuer. Dieser Doppelleffekt wird gleichsam durch die Berücksichtigung einer *purchase discount allowance* kompensiert. Es ergeben sich folgende Buchungen:

Immaterieller Vermögenswert	500	an	Bank	500
Purchase discount allowance	40	an	DTL	40

³⁹⁴ Vgl. im Internet: IASB [Information for Observers, Dezember 2005], Tz. 16.

Nach der Fair Value Interpretation des FASB erfüllt die *purchase discount allowance* nicht den Zweck der separaten Darstellung des Steuervorteils bzw. Nachteils, der mit dem erworbenen Vermögensgegenstand verbunden ist, sondern der Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung der inhärenten Steuereffekte. Die bilanzierte latente Steuer wird somit quasi kompensiert, der aus der temporären Differenz resultierende Effekt verbleibt im Wertansatz des Vermögenswertes.³⁹⁵ Es erfolgt in diesem Fall somit keine separate Darstellung des Vermögenswertes und der Steuerattribute.

Die Anzahl an Fällen, in welchen es zu Abweichungen bei der Bestimmung des Fair Value nach den unterschiedlichen Auffassungen des FASB und IASB kommt, dürften jedoch gering sein. Aus Gründen der Konvergenz ist im IASB eine gewisse Bereitschaft festzustellen, die Fair Value Interpretation anzupassen und Vermögenswerte und Schulden zum Fair Value anzusetzen „*using the same assumptions about the tax base that would be made by other market participants*“^{396 397}.

Unabhängig von den individuellen Interpretationen des Fair Value hat dieser Ansatz zur Konsequenz, dass sämtliche Vermögenswerte und Schulden zum Fair Value angesetzt werden sollen. Viele Standards wie z.B. IAS 16, IAS 37, u.a. sehen bisher aber keine Fair Value Bilanzierung vor. Vielmehr schreibt z.B. IAS 16 die erstmalige Bilanzierung „*at cost*“ vor, IAS 37 sieht eine Berücksichtigung von Schulden zum *settlement value* vor.³⁹⁸ Sicherlich ist es nicht Sinn und Zweck des *Income Taxes-Short term Convergence*-Projekts für sämtliche Vermögenswerte und Schulden eine Fair Value Bilanzierung vorzuschreiben. Allerdings müssen Konflikte mit bestehenden Standards vermieden werden. Insofern kann es nur als Kompromisslösung betrachtet werden, wenn vom IASB vorgeschlagen wird, die Separierung in einen Vermögenswert bzw. eine Schuld mit einem Steuerwert gleich dem Fair Value und den Steuereffekten beizubehalten, gleichzeitig jedoch diese Vermögenswerte und Schulden in Übereinstimmung mit den für sie geltenden IFRS zu bilanzieren. Dem IASB und dem FASB geht es im Grunde darum, den außergewöhnlichen Steuereffekt aus der Berechnung der temporären Differenz herauszufiltern und separat darzustellen.³⁹⁹

³⁹⁵ Vgl. im Internet: IASB, [Information for Observers, April 2007], Tz. 31f.

³⁹⁶ IASB (Hrsg.) [Update April, 2007], S.5

³⁹⁷ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update April, 2007], S.5; im Internet: IASB, [Information for Observers, April 2007], Tz. 41.

³⁹⁸ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update April, 2007], S.5; im Internet: IASB, [Information for Observers, April 2007], Tz. 37ff., FASB [Minutes, Januar 2007], S.2f.

³⁹⁹ Vgl. im Internet: IASB, [Information for Observers, April 2007], Tz. 37ff.

Weiterer Klärungsbedarf besteht ferner bei der Behandlung der *purchase discount allowance*. Zum einen besteht die Möglichkeit diese im Steueraufwand bzw. Steuerertrag proportional zur latenten Steuer zu berücksichtigen. Zum anderen bietet sich die Möglichkeit diese Position ggf. gegen die Abschreibungsbeträge des Vermögensgegenstandes zu verbuchen.

Fest stehen dürfte, dass die *purchase discount allowance* nicht wie ein *deferred credit* als Verbindlichkeitsposition in EITF 98-11 zu bilanzieren ist, da die Position weder nach IFRS noch nach US-GAAP die Kriterien einer Schuld erfüllt. Somit ist ein Ausweis innerhalb der latenten Steuern nahe liegend.⁴⁰⁰ Für einen Ausweis innerhalb der latenten Steuer spricht auch, dass die *purchase discount allowance* in Abhängigkeit der Fair Value Interpretation entweder den mit dem *asset* oder der *liability* erworbenen Steuervorteil oder Steuernachteil darstellt oder dazu dient, eine Doppelerfassung zu vermeiden.⁴⁰¹ Daher ist eine Auflösung der *purchase discount allowance* analog zur latenten Steuer notwendig. Die Bilanzierung von latenten Steuern in der Folgeperiode unterscheidet sich somit von der üblichen Folgebilanzierung, da ein sog. *forwards tracing* erforderlich ist, um die *purchase discount allowance* zukünftig korrekt zu berücksichtigen. Allerdings führt ein derartiger Ausweis zu einer eingeschränkten Transparenz der Bilanz- und Ertragspositionen. Entsprechende Erläuterungen in den Notes sind daher unverzichtbar.

Das IASB möchte die Fair Value Betrachtung nicht nur auf Erstansatzdifferenzen außerhalb von Unternehmenszusammenschlüssen anwenden, sondern auch im Falle von Neubewertungen zum Fair Value, wie z.B. in IAS 16. Ebenso soll diese Vorgehensweise bei Unternehmenszusammenschlüssen Anwendung finden, wenn neubewertete Vermögensgegenstände und Schulden von ihren jeweiligen Steuerwerten abweichen. Eine *purchase discount allowance* wird in diesem Fall jedoch bei der Ermittlung des Goodwill berücksichtigt, da im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses kein Kaufpreis für die einzelnen Vermögenswerte und Schulden festzustellen ist.⁴⁰²

⁴⁰⁰ Nach EITF 98-11 ist eine Berücksichtigung des „*deferred credit*“ innerhalb der latenten Steuern ausdrücklich untersagt.

⁴⁰¹ Vgl. auch das Beispiel in ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1914f., in welchem die *purchase discount allowance* direkt mit der latenten Steuer verrechnet wird.

⁴⁰² Vgl. IASB (Hrsg.) [Update December, 2005], S. 2; ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1914.

Für den Fall eines *gain from a bargain purchase* erfolgt eine sofortige erfolgswirksame Vereinnahmung dieses Werts und somit auch der *purchase discount allowance*. Diese Vorgehensweise stellt insofern einen Widerspruch dar, da bei einem Einzelerwerb von *assets* und *liabilities* eine *purchase discount allowance* in keinem Fall sofort erfolgswirksam vereinnahmt werden darf. Diese Inkonsistenz ist jedoch auf die nicht unumstrittene Behandlung eines negativen Unterschiedsbetrags zurückzuführen.⁴⁰³

Trotz der dargestellten Nachteile des Fair Value Ansatzes auf *initial differences* ist diese Vorgehensweise verglichen mit den momentan bestehenden Alternativen m.E. als qualitativ am hochwertigsten zu betrachten. Die momentan gültige Ausnahmvorschrift nach IAS 12 entbehrt jeglicher konzeptioneller Grundlage, die Vorschriften in EITF 98-11 enthalten neben dem Nachteil eines rein rechnerischen *grossing up* bzw. *grossing down* eine Schwachstelle bei der Bilanzierung des *deferred credit*. Weitere zwischen FASB und IASB diskutierte Alternativen, wie z.B. die sofortige erfolgswirksame Vereinnahmung eines *deferred credit* bei Anwendung von EITF 98-11 oder die erfolgswirksame Berücksichtigung latenter Steuern auf Erstanatzdifferenzen führen zu unerwünschten und konzeptionell nicht begründbaren Effekten in der Erfolgsrechnung.

3.1.2.4 Temporäre Differenzen in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an Joint Ventures

3.1.2.4.1 Überblick über die Bedeutung von *outside basis differences*

Auf Ebene eines IFRS- bzw. US-GAAP Einzelabschlusses ergeben sich temporäre Differenzen aus unterschiedlichen Wertansätzen zwischen der Steuerbilanz des Unternehmens und dem Einzelabschluss (*inside basis differences I*). Diese temporären Differenzen sind im Konzernverbund ausschließlich der Sphäre des jeweiligen Tochterunternehmens zuzurechnen. *Inside basis differences I* zeigen in einem Veräußerungsszenario die steuerliche Mehr- oder Minderbelastung bei Verkauf einzelner Vermögenswerte durch das Tochterunternehmen. Auch im Konzernabschluss werden die Buchwerte für Vermögenswerte und Schulden den steuerlichen Wertansätzen gegenübergestellt. In Steuerhoheiten, welche die Erstellung einer Konzernsteuererklärung vorsehen, erfolgt ein Vergleich der Wertansätze in der Konzernbilanz mit den jeweiligen Konzern-Steuerwerten. Wird keine gemeinsame

⁴⁰³ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update December, 2005], S. 2.

Steuererklärung eingereicht, so werden die angepassten Wertansätze aus den Einzelabschlüssen der konsolidierungspflichtigen Unternehmen den Steuerbilanzwerten des jeweiligen Unternehmens gegenübergestellt. Resultierende temporäre Differenzen (*inside basis differences II*) gehen einerseits auf Differenzen zwischen der Konzernbilanz und den steuerbilanziellen Werten zurück, die aus einer konzerneinheitlichen Bilanzierung und Bewertung resultieren. Andererseits können sich abweichende Wertansätze aus der Neubewertung des Nettovermögens des Tochterunternehmens (im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses) und aus Konsolidierungsvorgängen ergeben.⁴⁰⁴

Neben *inside basis differences* sind im Rahmen der Folgekonsolidierung ferner Abweichungen zwischen dem Nettovermögen des Konzernunternehmens im IFRS- oder US-GAAP-Konzernabschluss und dem steuerlichen Beteiligungsbuchwert der Konzerngesellschaft bei der jeweiligen Muttergesellschaft (*outside basis differences*) zu beachten. *Outside basis differences* sind auf die Besteuerung des Anteilseigners gerichtet⁴⁰⁵ und betreffen allein die Sphäre des Mutterunternehmens.⁴⁰⁶ Der Begriff „*outside*“ wurde deshalb gewählt, weil sich der Steuerwert außerhalb der Konzernstufe des IFRS- oder US-GAAP-Buchwertes befindet und der entsprechende Vergleich daher eine Konzernstufe überschreitet.⁴⁰⁷

Eine Berücksichtigung latenter Steuern auf *outside basis differences* als temporäre Differenzen bedeutet, dass künftige Steuerwirkungen im Konzern zum Zeitpunkt der Gewinnentstehung auszuweisen sind, selbst wenn eine Ausschüttung der Gewinne an das Mutterunternehmen und eine evtl. damit verbundene Besteuerung beim Mutterunternehmen erst in zukünftigen Perioden erfolgt.⁴⁰⁸ *Outside basis differences* können sowohl bei vollkonsolidierten Konzernunternehmen als auch bei *at equity* bilanzierten Konzernunternehmen entstehen.

Bei vollkonsolidierten Tochterunternehmen resultieren derartige Differenzen aus einer systematisch unterschiedlichen Berücksichtigung des Abgangs eines Unternehmens im Steuerrecht und im Konzernabschluss. Das Steuerrecht der meisten Steuerhoheiten kennt keine Konzernbilanz. Vielmehr wird die Beteiligung am Tochterunternehmen

⁴⁰⁴ Vgl. HOFFMANN, W.D. [§ 26, 2008], Tz. 59; ERNSTING, I./LOITZ, R. [Bilanzierung latenter Steuern, 2004], S.1054; SCHULZ-DANSO, M. [Ertragsteuern, 2006], Tz. 102f., 105ff.

⁴⁰⁵ Vgl. HEUSER, P.J./THEILE, C./PAWELZIK, K.U. [IFRS Handbuch, 2007], Tz. 2636..

⁴⁰⁶ Vgl. SCHULZ-DANSO, M. [§ 25, 2006], Tz. 104.

⁴⁰⁷ Vgl. LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S.187, 189.

⁴⁰⁸ Vgl. HEUSER, P.J./THEILE, C./PAWELZIK, K.U. [IFRS Handbuch, 2007], Tz. 2636.

steuerrechtlich als ein einzelnes Wirtschaftsgut berücksichtigt. Im Konzernabschluss hingegen erfolgt bei Vollkonsolidierung nicht der Ansatz der Beteiligung als Vermögenswert an sich, sondern es werden die einzelnen Vermögenswerte und Schulden des Beteiligungsunternehmens bilanziert.⁴⁰⁹ Weicht der Wert des Nettovermögens im Konzernabschluss vom Beteiligungsbuchwert in der Steuerbilanz des Mutterunternehmens ab, so liegt eine temporäre Differenz vor, welche die steuerlichen Konsequenzen einer sofortigen Veräußerung der Beteiligung durch das Mutterunternehmen darstellt. Diese Differenz wird von den *inside basis differences* noch nicht reflektiert, da letztere zu aktivischen und passivischen latenten Steuern führen, die aus dem Verkauf einzelner *assets* bzw. der Erfüllung einzelner *liabilities* aus dem Konzernvermögen resultieren.⁴¹⁰

Werden die von der Tochtergesellschaft erzielten Gewinne nicht ausgeschüttet, sondern thesauriert, so resultiert aus dem Vergleich des durch die Thesaurierung gestiegenen anteiligen Reinvermögens des Tochterunternehmens mit dem zu Anschaffungskosten fortgeführten Steuerbilanzwert der Beteiligung im Einzelabschluss des MU eine temporäre Differenz.⁴¹¹ In der steuerlichen Gewinnermittlung werden die Beteiligungserträge des Mutterunternehmens in der Regel phasenverschoben erst mit der Ausschüttung erfasst und besteuert.⁴¹² Im Konzernabschluss werden die Beteiligungserträge in der Phase der Entstehung erfasst und erhöhen das anteilige Reinvermögen des Tochterunternehmens.⁴¹³

Des Weiteren können sich *outside basis differences* aus der Anwendung der *equity*-Methode als Konsolidierungsmethode ergeben. Die *equity*-Methode zur Bilanzierung der Beteiligung im Konzernabschluss findet nach IFRS in der Regel Anwendung, wenn der Investor mehr als 20% an der Beteiligungsgesellschaft hält oder einen maßgeblichen Einfluss auf diese ausüben kann und das Beteiligungsunternehmen weder ein Tochterunternehmen noch einen Joint Venture darstellt.⁴¹⁴ Von einem maßgeblichen Einfluss wird bereits dann ausgegangen, wenn das Unternehmen über die Möglichkeit der Einflussnahme verfügt. Die *equity*-Methode nach IAS 28 *Investments in Associates*

⁴⁰⁹ Vgl. NOBES, C./NORTON, J. [Accounting and Tax Treatments of Goodwill, 1996], S. 186-190.1

⁴¹⁰ Vgl. LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 189.

⁴¹¹ Vgl. IAS 12.38; DEBUS, C. [Latente Steuern, 2003], Tz. 275.

⁴¹² Vgl. KAMINSKI, B. [Gewinnansprüche, 2001], S. 100; HOFFMANN, W.D. [Dividendenvereinnahmung, 2000], S. 1809ff.

⁴¹³ Vgl. PELLENS, B./FÜLBIER, R.U./GASSEN, J. [Internationale Rechnungslegung, 2008], S. 720.

⁴¹⁴ Vgl. LÜDENBACH, N. [§ 33, 2008], Tz. 7ff; FRÖHLICH, C. [Bilanzierung von Beteiligungen, 2001], S. 41ff.

kann wahlweise auch für die Bilanzierung von Gemeinschaftsunternehmen im Sinne von IAS 31 *Interests in Joint Ventures* in Anspruch genommen werden.⁴¹⁵

Nach dem Grad der Einflussnahme sind auch nach US-GAAP Beteiligungen für Zwecke der Bilanzierung in verschiedene Kategorien zu unterteilen. Beträgt der Anteil am Eigenkapital des Beteiligungsunternehmens weniger als 20%, so werden derartige Investitionen prinzipiell nach den selben Regeln bewertet wie Wertpapiere und sind somit als *trading* oder *available-for-sale* zu klassifizieren. Kann der Investor keinen wesentlichen Einfluss auf sein Investment ausüben und handelt es sich bei dem Investment um Wertpapiere, für die ein Marktwert bestimmbar ist, so sind die Wertpapiere in Übereinstimmung mit SFAS 115 *Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities* zu bilanzieren. Sind die Kriterien für *marketable equity securities* nicht erfüllt, so erfolgt entsprechend APB 18 *The Equity Method of Accounting for Investments in Common Stock* eine Berücksichtigung zu Anschaffungskosten.⁴¹⁶ Wie auch nach IFRS werden Anteile an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss mittels der *equity*-Methode bewertet.⁴¹⁷ Die *equity*-Methode ist ferner die vorgeschriebene Form der Konsolidierung für Beteiligungen an Gemeinschaftsunternehmen, die als Kapitalgesellschaften organisiert sind (*incorporated joint ventures*).⁴¹⁸ Anteile an verbundenen Unternehmen führen zur Vollkonsolidierung des Tochterunternehmens.⁴¹⁹

Mit der Anwendung der *equity*-Methode werden nicht wie bei vollkonsolidierten Unternehmen die einzelnen Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden separat angesetzt, sondern der Ausweis der Beteiligung in der Konzernbilanz erfolgt unter einem Aktivposten (*one line consolidation*).⁴²⁰

Das IASB fordert von dem Beteiligungsunternehmen sowie dem Anteilseigner die Erstellung der Abschlüsse der Unternehmen nach konzerneinheitlichen Bilanzierungsmethoden (IAS 28.26). Nach den US-GAAP Vorschriften wird eine Vereinheitlichung der Ansatz- und Bewertungsvorschriften im Rahmen der *at equity*-

⁴¹⁵ Vgl. IAS 31.3, 31.24.

⁴¹⁶ Die Bewertung zu Anschaffungskosten bzw. gemäß SFAS 115 resultiert aus der widerlegbaren Annahme, dass ein Investor im Falle einer Beteiligung von weniger als 20% keinen wesentlichen Einfluss auf das Unternehmen ausübt (APB 18.17); vgl. KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 231.

⁴¹⁷ Vgl. APB 18.17.

⁴¹⁸ Vgl. APB 18.16.

⁴¹⁹ Vgl. SFAS 94.2; COENENBERG, A.G [Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 2005], S. 253; NIEHUS, R.J./THYLL, A. [Konzernabschluss, 2000], Tz. 416, 449-453.

⁴²⁰ Vgl. BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./THIELE, S. [Konzernbilanzen, 2004], S. 433; LÜDENBACH, N./HOFFMANN, W.D. [Mindestgliederungsschema, 2004], S. 91; .

Bewertung nicht explizit gefordert (APB 18.19).⁴²¹ Zum Erwerbszeitpunkt erfolgt der Ansatz der Beteiligung zu Anschaffungskosten.⁴²² Für die Folgebewertung sind - soweit vorhanden - die anteiligen stillen Reserven bzw. Lasten als Differenz zwischen dem anteiligen Buchwert und dem anteiligen Fair Value des Eigenkapitals des *at equity* bilanzierten Unternehmens in einer außerbilanziellen Nebenrechnung zu ermitteln und den Vermögenswerten und Schulden zuzuweisen. Ferner erfolgt die Ermittlung eines Goodwill bzw. eines *gain from a bargain purchase* aus der Differenz zwischen den Anschaffungskosten der Beteiligung und dem anteiligen Fair Value des Eigenkapitals des Beteiligungsunternehmens⁴²³

In den Folgeperioden entstehende Gewinne oder Verluste des Beteiligungsunternehmens sind vom Investor anteilig im Jahr ihrer Entstehung durch eine Buchwertanpassung des Investments in der Bilanz und einer korrespondierenden Erfassung der Wertänderung in der GuV zu berücksichtigen. Liegen Anzeichen einer Wertminderung vor, so ist der gesamte Beteiligungsbuchwert einem *impairment* zu unterziehen.⁴²⁴

Wird der Beteiligungsbuchwert in der Steuerbilanz des Anteilseigners zu Anschaffungskosten fortgeführt, so ergeben sich regelmäßig Differenzen zwischen dem *at equity* Wertansatz der Beteiligung in der Konzernbilanz und dem entsprechenden Steuerbilanzwert.

Sowohl für die Vollkonsolidierung als auch für die Equity-Bilanzierung ist die Frage, ob latente Steuern auf die temporäre Differenz bilanziert werden müssen individuell zu beurteilen. Die Maßstäbe für diese Beurteilung variieren teilweise zwischen IAS 12 und SFAS 109. Dies kann dazu führen, dass nach IAS 12 latente Steuern abgegrenzt werden, nicht aber nach SFAS 109 oder umgekehrt.

⁴²¹ Vgl. COENENBERG, A.G [Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 2005], S.679; APB 18.19 schreibt eine Vereinheitlichung der Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften nicht explizit vor.

⁴²² Vgl. APB 18.19; IAS 28.11

⁴²³ Vgl. Coenenberg, A.G [Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 2005], S.677, 679.

⁴²⁴ Da im Rahmen der *equity*-Methode kein separater Bilanzansatz des Goodwill erfolgt, ein *impairment*-nicht auf den Goodwill, sondern auf den gesamten Beteiligungsbuchwert zu erfolgen hat; vgl. APB 18.19(h), IAS 28.33; KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 233; COENENBERG, A.G [Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 2005], S. 677ff.

3.1.2.4.2 Regelungen zur Bilanzierung latenter Steuern bei Beteiligungen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen

Gemäß den Vorschriften des IASB sind grundsätzlich latente Steuern auf temporäre Unterschiede hinsichtlich der Wertansätze von Beteiligungen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures zu bilanzieren.⁴²⁵ Entsprechend IAS 12⁴²⁶ darf jedoch eine passivische latente Steuer für temporäre Differenzen bei einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen bei kumulativer Erfüllung der folgenden Kriterien **nicht** bilanziert werden:⁴²⁷

- (1) Das beteiligte Unternehmen kann die Umkehr der temporären Differenzen steuern und
- (2) es ist wahrscheinlich, dass sich die temporäre Differenz in naher Zukunft (*foreseeable future*) nicht umkehren wird.

Im Falle eines assoziierten Unternehmens darf zudem keine Vereinbarung bestehen, dass die Gewinne des Beteiligungsunternehmens in naher Zukunft nicht ausgeschüttet werden.⁴²⁸

Beherrscht das Mutterunternehmen die Dividendenpolitik des Tochterunternehmens, so ist es in der Lage den Zeitpunkt der Umkehrung der temporären *outside basis differences* zu bestimmen. Die Bilanzierung latenter Steuern wird somit in den Ermessensspielraum des Mutterunternehmens gelegt. Um den bilanzpolitischen Spielraum des Mutterunternehmens einzuschränken, verbietet IAS 12 die Abgrenzung latenter Steuern in diesen Fällen. Die Auflösung von passivischen latenten Steuern führt bei erfolgswirksamen Vorgängen zur Buchung eines Steuerertrags. Es bestehen Befürchtungen, dass das Mutterunternehmen den damit verbundenen bilanzpolitischen Spielraum ausnutzt.

Dies wird dadurch deutlich, dass im Falle von aktiven latenten Steuern, deren Auflösung zu einem latenten Steueraufwand führt, die Frage, ob dieser Steueranspruch angesetzt werden darf oder nicht, nicht direkt vom Einfluss des Mutterunternehmens auf das Tochterunternehmen abhängt. Latente Steueransprüche im Zusammenhang mit Anteilen an Tochterunternehmen, Joint Ventures und assoziierten Unternehmen können

⁴²⁵ Vgl. IAS 12.18(e).

⁴²⁶ Vgl. IAS 12.15 i.V.m. IAS 12.39.

⁴²⁷ Vgl. IAS 12.39, IAS 12.42.

⁴²⁸ Vgl. IAS 12.42.

sich z.B. ergeben, wenn der Buchwert einer Beteiligung auf ihren erzielbaren Betrag abgewertet wird, diese Abwertung in der Steuerbilanz aber nicht nachvollzogen wird.

Ein aus *outside basis differences* resultierender latenter Steueranspruch darf dann nicht bilanziert werden, wenn sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit (*foreseeable future*) nicht umkehren wird oder nicht ausreichend zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung steht, gegen das die temporäre Differenz verwendet werden kann.⁴²⁹ In diesem Fall kommt es nicht darauf an, ob das Mutterunternehmen die Umkehrung der temporären Differenz steuern kann oder nicht.

Die Buchwerte der Beteiligungen werden entweder durch die Ausschüttung der Gewinne durch das Beteiligungsunternehmen oder den Verkauf der Beteiligung realisiert.⁴³⁰ Ist das Mutterunternehmen, der Partner des Joint Ventures oder der Anteilseigner in der Lage, den Eintritt des steuerbaren Ereignisses zu verhindern, so darf keine latente Steuerschuld angesetzt werden.⁴³¹

Im Falle eines Mutter-Tochter-Verhältnisses kann das Mutterunternehmen in der Regel Einfluss auf das operative Geschäft des Tochterunternehmens nehmen, Investitionsentscheidungen beeinflussen sowie insbesondere das Ausschüttungsverhalten steuern. Beschließt das Mutterunternehmen, dass die Gewinne des Tochterunternehmens in absehbarer Zeit (*foreseeable future*) nicht ausgeschüttet werden und die Beteiligung am Tochterunternehmen nicht veräußert werden soll, so wird keine latente Steuer auf eine temporäre *outside basis difference* angesetzt.⁴³² IAS 12 legt nicht fest, in welchem Ausmaß der Zeitbegriff „*foreseeable future*“ zu interpretieren ist. Die Interpretation des Begriffes unterliegt somit dem subjektiven Ermessen des Bilanzierenden.⁴³³ Die Beurteilung dieses Begriffes sollte für jeden Fall gesondert erfolgen, unter Berücksichtigung der Vergangenheitserfahrung des Unternehmens und dessen Plänen für die Zukunft. Ein Zeitraum von 12 Monaten ab dem Bilanzstichtag dürfte jedoch in den meisten Fällen in den Bereich „*foreseeable future*“ fallen.⁴³⁴

Um die Ausnahmeregelung anwenden zu können, muss das Mutterunternehmen in der Lage sein nachzuweisen, dass die von Tochterunternehmen erzielten Gewinne in

⁴²⁹ Vgl. IAS 12.44.

⁴³⁰ Vgl. PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 254.

⁴³¹ Vgl. BALLWIESER, W./KURZ, G. [Ertragsteuern, 2008], Tz. 75.

⁴³² Der kumulierte Betrag der temporären Differenz, auf welche keine Steuerabgrenzung erfolgt, ist im Anhang anzugeben; vgl. IAS 12.87.

⁴³³ Vgl. BALLWIESER, W./KURZ, G. [Ertragsteuern, 2008], Tz. 76.

⁴³⁴ Vgl. KPMG INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING GROUP (Hrsg.) [Insights, 2007], S. 661f.

zukünftigen Perioden permanent reinvestiert werden. Dies kann z.B. durch entsprechende Gesellschafterbeschlüsse, formelle Korrespondenz mit Minderheitsgesellschaftern oder spezifische Investitionspläne nachgewiesen werden.⁴³⁵

In der Regel wird das Mutterunternehmen es zu vermeiden suchen, latente Steuern zu bilanzieren, da die Berechnung der zukünftigen Steuerauswirkungen oftmals Schwierigkeiten birgt. Zu berücksichtigen sind bei der Berechnung die Steuergesetze der Steuerhoheiten, in welchen sich das Tochterunternehmen und das Mutterunternehmen befinden, sowie etwaige Steuerbefreiungen und Anrechnungsvorschriften zwischen den beiden Steuerhoheiten. Allerdings sieht IAS 12 bisher die Ausnahmeregelung auch bei inländischen Beteiligungen vor. Ist das Mutterunternehmen in der Lage, von den Ausnahmenvorschriften in IAS 12.39 und IAS 12.44 Gebrauch zu machen, ändern sich jedoch in den Folgeperioden die unternehmensspezifischen Umstände bzgl. dessen Dividendenpolitik und somit die Einschätzung des Managements, so sind zwei Fälle zu unterscheiden:

- (1) Das Management beabsichtigt, in Zukunft nur die Gewinne der folgenden Perioden auszuschütten. Die Gewinne aus vergangenen Perioden werden nach wie vor nicht verteilt, sondern reinvestiert.
- (2) Das Mutterunternehmen intendiert in zukünftigen Perioden, sämtliche Gewinne -einschließlich der Gewinne aus vergangenen Geschäftsjahren- auszuschütten.

Im ersten Fall wird die Absicht des Managements, zukünftig Gewinne auszuschütten, die in früheren Perioden getroffene permanente Reinvestitionsentscheidung in Frage stellen. Kann das Unternehmen jedoch nachweisen, dass ausschließlich zukünftig erzielte Gewinne an die Anteilseigner ausgeschüttet werden, so wird die Ansicht vertreten, dass nur die latenten Steuern, die auf diese zukünftigen temporäre Differenzen entfallen, entsprechend bilanziert werden müssen.⁴³⁶ Im zweiten Fall hingegen oder falls die frühere Entscheidung für eine permanente Reinvestition nicht mehr aufrecht erhalten werden kann, müssen latente Steuern auf alle bisher angefallen und nicht ausgeschütteten Gewinne abgegrenzt werden. Zudem müssen auch weitere

⁴³⁵ Vgl. PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 258.

⁴³⁶ Vgl. PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 261f.

outside basis differences, wie z.B. aus der Währungsumrechnung⁴³⁷, abgegrenzt werden.⁴³⁸

Unterscheidet sich das anteilige Nettovermögen des ausländischen Tochterunternehmens vom steuerlichen Beteiligungsbuchwert der Muttergesellschaft aufgrund von im Eigenkapital der Tochtergesellschaft erfolgsneutral erfassten Währungsumrechnungsdifferenzen, die aus der Umrechnung des Abschlusses in die Währung des Mutterunternehmens resultieren, so liegt eine temporäre Differenz im Sinne von IAS 12.38 vor. Auch in diesem Falle muss eine Steuerabgrenzung nach den Kriterien von IAS 12.39 erfolgen bzw. im Falle einer abzugsfähigen Differenz nach IAS 12.44 überprüft werden, ob eine latente Steuerabgrenzung vorzunehmen ist.

In der Regel kann die Muttergesellschaft die Entwicklung des Wechselkurses nicht beeinflussen. Erst mit der Veräußerung bzw. Entkonsolidierung des Tochterunternehmens werden die in gesonderten Posten des Eigenkapitals kumulierten Umrechnungsdifferenzen erfolgswirksam über die GuV vereinnahmt.⁴³⁹ Dennoch ist auch hier zu berücksichtigen, dass das MU die Auflösung der temporären Differenz durch die Veranlassung einer Gewinnausschüttung beim ausländischen Tochterunternehmen, der Veräußerung der Beteiligung oder durch Liquidation steuern kann.⁴⁴⁰

Ein Anteilseigner an einem assoziierten Unternehmen ist selbst bei maßgeblichen Einfluss, der in der Regel darin besteht, an den Finanz- und Investitionsentscheidungen des Beteiligungsunternehmens teilzuhaben, in der Regel nicht in der Lage, die Dividendenpolitik des Beteiligungsunternehmens zu bestimmen und zu kontrollieren. Insofern ist der Anteilseigner nicht in der Lage, das Ausschüttungsverhalten festzulegen. Kann die Existenz einer Vereinbarung zwischen den Anteilseignern, in welcher eine vollständige und permanente Reinvestition der Gewinne auf Ebene des assoziierten Unternehmens festgeschrieben wird, ausgeschlossen werden, so hat der Anteilseigner grundsätzlich eine latente Steuerschuld in Zusammenhang mit Anteilen an assoziierten Unternehmen zu bilanzieren. Die Aktivierung eines latenten Steueranspruchs ist ferner an die Werthaltigkeitskriterien in IAS 12.28ff. gekoppelt.⁴⁴¹ Ist der Anteilseigner aus Komplexitätsgründen nicht in der Lage, den Betrag an

⁴³⁷ Vgl. hierzu Abschnitt 3.1.2.6.

⁴³⁸ Vgl. PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 262.

⁴³⁹ Vgl. SCHULZ-DANSO, M. [Ertragsteuern, 2006], Tz. 124.

⁴⁴⁰ Vgl. LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 123.

⁴⁴¹ Vgl. PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 264f.

zukünftigen Steuermehrbelastungen oder Steuerminderungen zu ermitteln, so ist in derartigen Notfällen ein Mindestbetrag abzuschätzen und anzusetzen.⁴⁴²

Bei Joint Ventures ergibt sich eine Vielzahl möglicher Beziehungen zwischen den Partnern. Die Beurteilung, ob das Partnerunternehmen die Gewinnaufteilung steuern kann, hängt von der individuellen Gestaltung des Gesellschaftervertrags ab und kann nur für den Einzelfall beurteilt werden. Auch in diesem Fall sind weder für ausländische noch für inländische Joint Ventures latente Steuern zu bilanzieren, wenn in absehbarer Zeit Gewinne nicht ausgeschüttet werden bzw. keine Absicht besteht, die Beteiligung zu veräußern.⁴⁴³

Wenn auch nach SFAS 109 grundsätzlich sämtliche *temporary differences* in die Steuerabgrenzung einzubeziehen sind, so enthält SFAS 109 für *outside basis differences* ebenso wie IAS 12 eine ähnliche Ausnahmeregelung. Auch nach SFAS 109 sind grundsätzlich latente Steuern auf Unterschiede zwischen dem steuerlichen Wertansatz der Beteiligung an einem vollkonsolidierten Tochterunternehmen oder Joint Venture und dem Wert für diese Beteiligung im Konzernabschluss zu erfassen. Inwieweit auf diese temporären Differenzen latente Steuern zu bilden sind, muss aufgrund der Kasuistik der US-GAAP Regeln im jeweiligen Einzelfall beurteilt werden. Dabei sind auch die Entstehungsursachen der Differenzen zu würdigen.⁴⁴⁴ SFAS 109 schreibt vor, dass bei zwei Arten von temporären Differenzen eine latente Steuerschuld nicht bilanziert werden darf, es sei denn, „[...] *it becomes apparent that those temporary differences will reverse in the foreseeable future*“⁴⁴⁵. Diese zwei Arten von temporären Differenzen betreffen

- (1) den Überschussbetrag des Buchwertes der Beteiligung über den steuerlichen Wertansatz einer Beteiligung an einem ausländischen Tochterunternehmen oder an einem ausländischen Gemeinschaftsunternehmen⁴⁴⁶, sofern die Differenz dauerhaft bestehen bleibt, und

⁴⁴² Vgl. IAS 12.42.

⁴⁴³ Vgl. BALLWIESER, W./KURZ, G.[Ertragsteuern, 2008], Tz. 76; PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 267f.

⁴⁴⁴ Vgl. SFAS 109.31ff.

⁴⁴⁵ SFAS 109.31.

⁴⁴⁶ Die Definition eines Gemeinschaftsunternehmens bzw. Joint Venture ergibt sich aus APB 18 *The Equity Method of Accounting for Investments in Common Stock*.

- (2) nicht ausgeschüttete Gewinne eines inländischen Tochterunternehmens oder eines inländischen Gemeinschaftsunternehmens, die voraussichtlich dauerhaft thesauriert wurden und in Geschäftsjahren entstanden sind, die am oder vor dem 15. Dezember 1992 begannen.⁴⁴⁷

Für zu versteuernde temporäre Differenzen im Zusammenhang mit einer Beteiligung an einem inländischen Tochterunternehmen, die in Geschäftsjahren nach dem 15. Dezember 1992 entstanden sind, sowie an inländischen Joint Ventures und in- oder ausländischen assoziierten Unternehmen sieht SFAS 109 eine Steuerabgrenzung vor.⁴⁴⁸ Allerdings knüpft das FASB in diesen Fällen die Bilanzierung einer latenten Steuerschuld explizit an die Voraussetzung, dass *eine taxable temporary difference* existiert. Diese liegt nicht vor, wenn die Steuergesetze der Steuerhoheit des Mutterunternehmens ganz oder teilweise von einer Besteuerung der Gewinne absehen.

Der Ansatz von passiven latenten Steuern auf Unterschiede beim Beteiligungsbuchwert entfällt somit nur bei ausländischen Tochterunternehmen und Joint Ventures, wenn die Beteiligung entweder dauerhaft gehalten wird und die Gewinne dauerhaft thesauriert werden oder wenn eine steuerfreie Vereinnahmung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen möglich ist.⁴⁴⁹

Aktive latente Steuern bei „outside basis differences“ dürfen nur dann zum Ansatz kommen, wenn offensichtlich ist, dass in der nächsten Zeit mit der Umkehr der zeitlichen Differenz zu rechnen ist.⁴⁵⁰

Die beiden Arten von temporären Differenzen, bei welchen SFAS 109 ggf. von einer Steuerabgrenzung absieht, zählen zu den „*special areas*“, die gemäß *APB Opinion 23 Accounting for income taxes – Special areas* unter die „*indefinite reversal criteria*“⁴⁵¹ fallen.⁴⁵² Diese Kriterien berücksichtigen temporäre Differenzen, deren Auflösungszeitpunkt nicht prognostiziert werden kann.⁴⁵³ Die Unterschiede sind erst dann in die Steuerabgrenzung einzubeziehen, wenn mit ihrer Auflösung zu rechnen ist.⁴⁵⁴

⁴⁴⁷ Vgl. SFAS 109.31(a), (b).

⁴⁴⁸ Vgl. SFAS 109.32(a), (b).

⁴⁴⁹ Vgl. SFAS 109.31(a); KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007] S. 331.

⁴⁵⁰ Vgl. SFAS 109.34.

⁴⁵¹ APB 23.12

⁴⁵² Vgl. SFAS 109.31(a),(b); SIMPSON, E.R. [Income Taxes, 2007], S. 7.

⁴⁵³ Vgl. STICKNEY, C.P. [Corporate Income Taxes, 1979], S. 428f.

⁴⁵⁴ Vgl. SIMPSON, E.R. [Income Taxes, 2007], S. 7.

Beide Standards sehen eine Ausnahmeregelung für *outside basis differences* vor, allerdings teilweise für unterschiedliche Szenarien. Während IAS 12 temporäre Differenzen aus Beteiligungen an Tochterunternehmen, Joint Ventures und assoziierten Unternehmen bei Erfüllung der Ausschlusskriterien verbietet, rückt SFAS 109 nur Beteiligungen an Tochterunternehmen und Joint Ventures in den Fokus. Auf Unterschiede zwischen dem steuerlichen Wert des Beteiligungsbuchwerts von Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und dem für diese Gesellschaften im Konzernabschluss ausgewiesenen Wert werden im Regelfall latente Steuern gebildet. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass auch IAS 12 nur bei Vorliegen einer Vereinbarung zwischen den Anteilseignern, dass eine Ausschüttung von Gewinnen in absehbarer Zukunft nicht erfolgt, ein Abgrenzungsverbot vorschreibt. Derartige Vereinbarungen dürften in der Praxis eher selten auftreten.⁴⁵⁵

Ferner unterscheidet IAS 12 nicht zwischen Beteiligungen an ausländischen oder inländischen Unternehmen, wohingegen nach US-GAAP im Wesentlichen die Anteile an ausländischen Tochterunternehmen oder Joint Ventures betroffen sind.⁴⁵⁶ Die folgende Übersicht fasst die Fälle übereinstimmender und abweichender Regelungen nochmals zusammen:

Temporäre Differenzen aus	IAS 12	SFAS 109
Beteiligungen an inl. Tochterunternehmen	x	¹
Beteiligungen an ausl. Tochterunternehmen	x	x
Beteiligungen an inl. Gemeinschaftsunternehmen	x	¹
Beteiligungen an ausl. Gemeinschaftsunternehmen	x	x
Beteiligungen an inl. assoziierten Unternehmen	x	
Beteiligungen an ausl. assoziierten Unternehmen	x	

¹für TD aus Geschäftsjahren, die vor oder am 15.12.1992 entstanden, besteht ein Abgrenzungsverbot

Abb. 3: Latente Steuern auf *outside basis differences*

⁴⁵⁵ Vgl, PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006]. Abschnitt 13, Tz. 265.

⁴⁵⁶ Auf temporäre Differenzen aus Anteilen an inländischen Tochterunternehmen, die in Geschäftsjahren entstanden, welche vor oder am 15. Dezember begannen, wird in den folgenden Ausführungen nicht näher eingegangen. Derartige Differenzen sind auch nicht Gegenstand der Diskussionen zwischen FASB und IASB.

SFAS 109 sieht als *disclosures* die Angabe der aufgrund der Ausnahmegvorschrift nicht angesetzten latenten Steuerschuld vor, falls die Angabe praktikabel ist. Andernfalls ist zu vermerken, dass die Angabe aufgrund der Berechnungskomplexität nicht ermittelt werden kann.⁴⁵⁷

3.1.2.4.3 Vergleich und Beurteilung von bestehenden Regelungen und Perspektiven

Wie die vorangegangenen Ausführungen gezeigt haben, schränkt SFAS 109 den Anwendungsbereich der Ausnahmeregelung hinsichtlich der Abgrenzung latenter Steuern auf Beteiligungen weiter ein als IAS 12. Bereits SFAS 96, welcher SFAS 109 voran ging, sah aufgrund der Komplexität der Berechnung ein Verbot der Abgrenzung latenter Steuern für temporäre Differenzen im Sinne von APB 23 vor.⁴⁵⁸ Das FASB ließ sich im Rahmen des Entstehungsprozesses von SFAS 109 von Vertretern der Praxis überzeugen, dass die Berechnung latenter Steuern auf nicht ausgeschüttete Gewinne ausländischer Tochterunternehmen und Joint Ventures, welche auf unbestimmte Zeit in das ausländische Unternehmen reinvestiert werden, äußerst komplex ist und dem Wirtschaftlichkeitsgedanken widerspricht. Der hypothetische Charakter derartiger Kalkulationen kann zu gravierenden Berechnungsschwierigkeiten führen. Ist eine Ausschüttung hingegen absehbar, so scheint der Aufwand der Berechnung einer latenten Steuer vertretbar.⁴⁵⁹ Anders als IAS 12 wurde SFAS 109 mit Fokus auf das U.S. Steuerrecht entwickelt.⁴⁶⁰ Das U.S. Steuersystem wird als eines der komplexesten Steuersysteme weltweit betrachtet, insbesondere im Bereich der Besteuerung von Erträgen ausländischer (nicht-US) Tochterunternehmen. Während SFAS 109 somit nur Beteiligungen an ausländischen Tochterunternehmen und Joint Ventures berücksichtigt, bezieht IAS 12 ausländische wie inländische Tochterunternehmen, Joint Ventures und assoziierte Unternehmen mit ein.

Ergeben sich im Falle von assoziierten Unternehmen Schwierigkeiten bei der Bestimmung der latenten Steuern, da der Investor z.B. nicht über alle relevanten Informationen verfügt, so erlaubt das IASB in diesem Fall, einen Mindestbetrag zu

⁴⁵⁷ Vgl. SFAS 109.44(c).

⁴⁵⁸ Vgl. SFAS 109.173.

⁴⁵⁹ Vgl. SFAS 109.173.

⁴⁶⁰ Kennzeichnend ist die starke Kasuistik, die sich in vielen Regelungen von SFAS 109 widerspiegelt, so z.B. auch in SFAS 109.31.

ermitteln und zu bilanzieren.⁴⁶¹ Würde eine derartige Regelung auch auf Tochterunternehmen und Joint Ventures ausgedehnt, so könnte die Berechnungsproblematik dadurch abgeschwächt und das Hauptargument für eine weiterhin bestehende Ausnahnevorschrift entkräftet werden. Allerdings ist fraglich, inwiefern ein Mindestwert eine nützliche Information für den Bilanzadressaten darstellt.

Das IASB tendiert im Rahmen der Konvergenzbemühungen dazu, im Hinblick auf die Abschaffung sämtlicher Ausnahnevorschriften vom *temporary*-Konzept eine uneingeschränkte Bilanzierung latenter Steuern auf Differenzen im Zusammenhang mit Beteiligungen zu fordern.⁴⁶² Die bisher bestehende Ausnahmeregelung erlaubt es dem Unternehmensmanagement, den Ansatz oder Nicht-Ansatz latenter Steuern zu lenken. Wie auch die Überarbeitung der Vorschriften zur *tax base* zeigt⁴⁶³, soll die Entscheidung für den Ansatz einer latenten Steuer zukünftig unabhängig von Managemententscheidungen sein und alleine auf der Existenz einer temporären Differenz basieren.⁴⁶⁴

Im Rahmen gemeinsamer Diskussionen mit dem FASB einigten sich beide Boards jedoch darauf, aufgrund potentieller praktischer Berechnungsschwierigkeiten die Ausnahme für ausländische Tochterunternehmen und Joint Ventures beizubehalten. Um eine Konvergenz mit SFAS 109 zu erzielen, plant das IASB die Formulierungen in IAS 12 an SFAS 109 und APB 23 im Hinblick auf nicht ausgeschüttete ausländische Gewinne anzupassen. Durch eine Verbesserung der Anhangsangaben soll das Informationsdefizit kompensiert werden.⁴⁶⁵

Gegner einer Bilanzierung sämtlicher temporärer Differenzen im Verbindung mit Beteiligungen argumentieren ferner, dass eine umfassende latente Steuerabgrenzung dazu führt, dass oftmals hohe Beträge als latente Steuerschulden auf unbestimmte Zeit in der Bilanz angesetzt werden, wenn das Unternehmen Gewinne nicht ausschüttet, sondern permanent reinvestiert. Zwar kommt es entsprechend dem *temporary*-Konzept nicht auf den Zeitpunkt der Umkehrung an, andererseits wiegt das Argument umso schwerer, da dadurch die Problematik des Diskontierungsverbots latenter Steuern erneut in den Vordergrund gerückt wird. Wie auch unter Umständen bei langfristigen

⁴⁶¹ Vgl. IAS 12.42; COENENBERG A.G./HILLE, K. [Richtlinie IAS 12, 1997], S.540.

⁴⁶² Vgl. IASB (Hrsg.) [Update July, 2003], S.3.

⁴⁶³ Vgl. Hierzu Kapitel 3.1.1.4.

⁴⁶⁴ Vgl. Die Intention des Managements soll sich zukünftig höchstens in der Wahl des für die Bewertung anzuwendenden Steuersatzes widerspiegeln, vgl. hierzu Kapitel 3.1.1.4 und 3.4.2.4.

⁴⁶⁵ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update October, 2004], S.2f.

immateriellen Vermögenswerten der Fall, stellt der Ausweis eines undiskontierten Betrags latenter Steuern über einen langen Zeitraum keine nützliche Information für den Bilanzadressaten dar. Insofern kann ein Verzicht einer latenten Steuerabgrenzung mit entsprechenden Anhangsangaben zu einer transparenteren Darstellung der Vermögenslage und mehr Informationsnutzen führen, als eine nicht diskontierte latente Steuer.⁴⁶⁶

Bleiben FASB und IASB bei ihren vorläufigen Entscheidungen, latente Steuern aus Praktikabilitäts- und Wirtschaftlichkeitsgründen ausschließlich bei Anteilen an ausländischen Tochterunternehmen und Joint Ventures im Falle permanenter Reinvestitionen zu verbieten, so ist m.E. mit dieser Entscheidung eine zufrieden stellende Lösung für die Bilanzierungspraxis gefunden und der Verstoß gegen eine umfassende Steuerabgrenzung reduziert worden.

3.1.2.5 Temporäre Differenzen aufgrund der Eliminierung von Zwischengewinnen

3.1.2.5.1 Überblick über die Bedeutung der latenten Steuerabgrenzung aus Konsolidierungsvorgängen

Auf der dem Konsolidierungsprozess vorgelagerten Ebene des Einzelabschlusses werden die steuerlichen Wertansätze von Vermögenswerten und Schulden mit den IFRS bzw. US-GAAP-Buchwerten verglichen.

Durch die Einbeziehung von Tochterunternehmen, Joint Ventures und assoziierten Unternehmen in den Konzernabschluss erweitert sich diese Perspektive aufgrund der notwendigen Konsolidierungsvorgänge. Für die steuerliche Gewinnermittlung hingegen sind Konsolidierungsbuchungen in der Regel nicht von Bedeutung. Mit dem Ziel einer periodengerechten Erfassung sämtlicher Konsolidierungsbuchungen sowie der zutreffenden Darstellung der damit verbundenen ertragsteuerlichen Auswirkungen aufgrund von Wertänderungen der Vermögenswerte und Schulden, ist ein latente Steuerabgrenzung für sämtliche Konsolidierungsmaßnahmen zu überprüfen.⁴⁶⁷ Konsolidierungsvorgänge auf Konzernabschlussebene führen oftmals zu Wertänderungen der in den Summenabschluss übernommenen Vermögenswerte und Schulden, wodurch neue temporäre Differenzen entstehen können oder bereits bestehende temporäre Differenzen aus dem Einzelabschluss entfallen.

⁴⁶⁶ Vgl. im Internet: FASB/IASB, [Board Meeting Handout, Oktober 2004], S. 6.

⁴⁶⁷ Vgl. SENGER, T/BRUNE, W./ELPRANA, K. [Vollkonsolidierung, 2006], Tz. 236.

Im Rahmen der Vollkonsolidierung können sich latente Steuern aus der Kapitalkonsolidierung, der Schuldenkonsolidierung sowie der Zwischenergebniseliminierung ergeben. Auch konzerninterne Gewinnausschüttungen können zu temporären Differenzen führen.⁴⁶⁸

Eine Berücksichtigung latenter Steuern aus Konsolidierungsvorgängen ist erstmalig im Erstkonsolidierungszeitpunkt aus dem Ansatz und der Bewertung der identifizierbaren erworbenen Vermögensgegenstände und (Eventual-)Schulden des erworbenen Unternehmens vorzunehmen.⁴⁶⁹ Die Bilanzierung der Steuerabgrenzung endet mit dem Ausscheiden des Unternehmens aus dem Konsolidierungskreis.⁴⁷⁰

Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung sind sämtliche Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen Unternehmen des Konsolidierungskreises zu eliminieren. Dazu zählen z.B. konzerninterne Wechsel und Zinsforderungen bzw. –verbindlichkeiten, sowie sonstige Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen Konzernunternehmen. Nach US-GAAP und IFRS sind im Rahmen der Vollkonsolidierung alle betroffenen Vermögens- und Schuldposten vollständig zu eliminieren, ungeachtet der Existenz von Minderheitsgesellschaftern.⁴⁷¹ Die Verpflichtung zur Abgrenzung latenter Steuern im Rahmen der Schuldenkonsolidierung ist weder in IAS 12 bzw. SFAS 109 noch in IAS 27 bzw. ARB 51 explizit geregelt. Die Steuerlatenzbetrachtung ist vielmehr aufgrund des in IAS 12 und SFAS 109 verankerten *temporary*-Konzepts vorzunehmen.⁴⁷²

Werden Forderungen und Schulden in den Einzelbilanzen der jeweiligen Konzernunternehmen in selber Höhe ausgewiesen, ergeben sich keine Differenzen. Die Aufrechnung einer Forderung gegen eine gleich hohe Verbindlichkeit entfaltet keine Erfolgswirkung.⁴⁷³ Latente Steuern sind nur dann zu berechnen, wenn die Aktivposten

⁴⁶⁸ Bzgl. einer latenten Steuerabgrenzung auf konzerninterne Gewinnausschüttungen siehe Kapitel 3.1.2.4.

⁴⁶⁹ Die Bedeutung latenter Steuern für die Kapitalkonsolidierung im Rahmen eines Unternehmenserwerbs nach IFRS 3 (rev. 2008) und SFAS 141 (rev. 2007) erfolgt aufgrund der Bedeutung in einem separaten Kapitel (4.2); in diesem Kapitel steht die latente Steuerabgrenzung aus der Eliminierung von Zwischengewinnen im Vordergrund, da IAS 12 und SFAS 109 hier unterschiedliche Regelungen vorsehen.

⁴⁷⁰ Vgl. SENER, T/BRUNE, W./ELPRANA, K. [Vollkonsolidierung, 2006], Tz. 254.

⁴⁷¹ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 2005], S.682f. Für Gemeinschaftsunternehmen besteht nach IAS 31.33 die Möglichkeit einer proportionalen Konsolidierung. Dabei erfolgt eine Konsolidierung von Kapital, Schulden und Zwischengewinn in Höhe der Beteiligungsquote. Nach US-GAAP ist für Gemeinschaftsunternehmen die Equity Methode anzuwenden.

⁴⁷² Vgl. SENER, T/BRUNE, W./ELPRANA, K. [Vollkonsolidierung, 2006], Tz. 241.

⁴⁷³ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 683.

in anderer Höhe als die entsprechenden Passivposten angesetzt sind und der Unterschiedsbetrag eine echte Aufrechnungsdifferenz⁴⁷⁴ darstellt. In diesen Fällen stehen sich Forderungen und Verbindlichkeiten in unterschiedlicher Höhe gegenüber und es hat eine Steuerabgrenzung zu erfolgen.

Ebenso sind Zwischengewinne bzw. -verluste vollumfänglich zu eliminieren. Diese können entstehen, wenn z.B. Vermögensgegenstände des Anlage- oder Vorratsvermögens innerhalb des Konzerns den Eigentümer wechseln. Bei solchen Transaktionen bestehen in der Regel Unterschiede zwischen den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten beim abgebenden Unternehmen und dem Veräußerungspreis an das erwerbende Unternehmen.⁴⁷⁵ Daraus ergibt sich beim veräußernden Unternehmen ein Erfolg, der aus Konzernsicht nicht vorliegt. Aus der Fiktion der rechtlichen Einheit des Konzerns ist der Vermögenswert nach wie vor im Besitz des Konzerns und hat bestenfalls den Lagerort gewechselt. Die Vermögenswerte sind in der Konzernbilanz mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus Konzernsicht anzusetzen, entstandene Zwischengewinne bzw. -verluste sind zu eliminieren.⁴⁷⁶ Der Ansatz der Vermögenswerte in der Steuerbilanz des erwerbenden Unternehmens erfolgt jedoch zum Kaufpreis, den das erworbene Unternehmen für den Vermögenswert hingegeben hat. Insofern entsteht zwischen dem Wertansatz in der Steuerbilanz des Erwerbers und dem Buchwert in der Konzernbilanz eine temporäre Differenz, auf welche aus Sicht des *temporary*-Konzeptes grundsätzlich eine latente Steuerabgrenzung vorzunehmen ist.⁴⁷⁷

Sowohl das FASB als auch das IASB fordern, dass aus dem Summenabschluss alle konzerninternen Transaktionen zu eliminieren sind, so dass der konsolidierte Abschluss die Vermögens- und Ertragslage eines einheitlichen Unternehmens widerspiegelt.⁴⁷⁸

⁴⁷⁴ Im Gegensatz zu echten Aufrechnungsdifferenzen handelt es sich bei unechten Aufrechnungsdifferenzen z.B. um zeitliche Differenzen, die aus unterschiedlichen Abgrenzungen oder Bilanzstichtagen resultieren. Die Abschlüsse werden bereits im Vorfeld um derartige Differenzen bereinigt. Echte Aufrechnungsdifferenzen können z.B. aus Wertberichtigungen auf Forderungen resultieren, woraus naturgemäß keine Anpassung der Verbindlichkeit beim Debitor erfolgt. Ein anderes Beispiel ist z.B. eine Rückstellung nach IAS 37 für Gewährleistungsverpflichtungen gegenüber dem Konzernunternehmen. Vgl. SENER, T/BRUNE, W./ELPRANA, K. [Vollkonsolidierung, 2006]; Tz. 186ff.; BUSSE VON COLBE, W./ORDELHEIDE, D./GEBHARDT, G./PELLENS, B. [Konzernabschlüsse, 2006], S. 356.

⁴⁷⁵ Vgl. LÖTZ, R. [Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung, 2004], S. 1180f.

⁴⁷⁶ Vgl. IAS 27.24.

⁴⁷⁷ Vgl. DEBUS, C. [Latente Steuern, 2003], Tz. 260.

⁴⁷⁸ Vgl. IAS 27.25 (a.F.), ARB 51.6 (a.F.); diese Regelung bleibt auch durch die Neuveröffentlichung von IAS 27 und ARB 51 unberührt. Das IASB hat im Januar 2008 IAS 27 (*Amended Consolidated and separate Financial Statements*) veröffentlicht, welcher für Geschäftsjahre ab dem 1. Juli 2009 anzuwenden ist. Eine frühere Anwendung ist möglich. Das FASB hat im Dezember 2007 SFAS 160 *Noncontrolling Interests in Consolidated Financial Statements – an amendment of ARB No. 51*

Bis zur Veröffentlichung von SFAS 160 *Noncontrolling Interests in Consolidated Financial Statements – an amendment of ARB No. 51* unterschied das FASB bei der Eliminierung von Zwischengewinnen zwischen *downstream sales* und *upstream sales*.⁴⁷⁹ Im Falle einer Lieferung der Mutter an das Tochterunternehmen (*downstream sale*) entfällt der Zwischenerfolg auf die Muttergesellschaft. Im umgekehrten Falle einer Lieferung des Tochterunternehmens an das Mutterunternehmen (*upstream sale*) fällt der Zwischenerfolg beim Tochterunternehmen an. Existieren neben der Muttergesellschaft noch Minderheitenaktionäre, so besteht gem. ARB 51.14 (a.F.) ein Wahlrecht zur vollständigen oder anteiligen Zwischengewinneliminierung.⁴⁸⁰

Konsolidierungsvorgänge sind nicht auf die im Rahmen der Vollkonsolidierung einbezogenen Konzernunternehmen beschränkt, sondern erstrecken sich auch auf die Unternehmen, die durch Anwendung der *equity*-Methode in den Konzernabschluss einbezogen werden. IAS 28 nennt keine expliziten Vorschriften für die Schuldenkonsolidierung. Vielmehr wird hier durch den Verweis von IAS 28.20 auf eine entsprechende Anwendung der Regeln zur Vollkonsolidierung abgestellt. Daraus resultiert eine anteilige Aufrechnungspflicht von konzerninternen Schulden und Forderungen. US-GAAP hingegen sieht von einer Verpflichtung hierzu ab.⁴⁸¹

Gewinne oder Verluste aus *upstream*- oder *downstream*-Transaktionen mit anderen Konzernunternehmen, die aus Konzernsicht unrealisiert sind, da sie noch nicht durch den Sprung auf den Absatzmarkt außerhalb der Konzerngruppe im Wert bestätigt wurden, sind sowohl nach US-GAAP als auch nach IFRS zu eliminieren.⁴⁸² Unwesentliche Zwischenergebnisse können aufgrund der Forderung nach einem ausgewogenen Kosten-Nutzen-Verhältnis von der Eliminierungspflicht ausgenommen werden.⁴⁸³ Sind die benötigten Informationen des Beteiligungsunternehmens nicht verfügbar, so muss der Konzernabschlussersteller bei der Zwischenergebniseliminierung bspw. auf Schätzungen bzw. branchenübliche Margen zurückgreifen.⁴⁸⁴

veröffentlich, welcher für Geschäftsjahre anzuwenden ist, die am oder nach dem 15. Dezember 2008 beginnen. Eine frühere Anwendung ist untersagt.

⁴⁷⁹ Vgl. ARB 51.14 (a.F.)

⁴⁸⁰ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 706f.

⁴⁸¹ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 706f.

⁴⁸² Vgl. EBELING, R.M. [§304, 2002ff.], Tz. 511; KÜTING, K./WEBER C.P. [Konzernabschluss, 2008], S. 531f.; APB 18.19; AIN APB 18.1, IAS 28.11.

⁴⁸³ Vgl. FRÖHLICH, C. [Bilanzierung von Beteiligungen, 2001], S. 110.

⁴⁸⁴ Vgl. BAETGE, J./BRUNS, C./KLARHOLZ, T. [IAS 28, 2005], Tz. 102.

Während die Abgrenzung latenter Steuern im Rahmen der Schuldenkonsolidierung für IFRS und US-GAAP nach denselben Regelungen erfolgt, ist dies bei der Abgrenzung latenter Steuern aufgrund der Eliminierung von Zwischengewinnen nicht der Fall. Die Vorschriften nach IAS 12 und SFAS 109 divergieren und können zu unterschiedlichen Ergebnisauswirkungen im Konzernabschluss führen. Diese Unterschiede werden in den folgenden Abschnitten erläutert und beurteilt sowie beispielhaft veranschaulicht.

3.1.2.5.2 Bilanzierung latenter Steuern auf temporäre Differenzen aus der Zwischengewinneliminierung nach IAS 12 und SFAS 109

IAS 27.21 (n.F.)⁴⁸⁵ verlangt, dass temporäre Differenzen aus der Zwischenergebniseliminierung gem. IAS 12 zum Ausweis latenter Steuern führen sollen. Bei der Steuerabgrenzung ist zu beachten, dass nach der Sichtweise des IAS 12 latente Steuern dann entstehen, wenn in der Steuerbilanz der erwerbenden Konzerngesellschaft die konzernintern gelieferten Vermögensgegenstände mit den jeweiligen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, im Konzernabschluss dagegen mit den in der Regel davon abweichenden Konzernanschaffungs- oder -herstellungskosten angesetzt werden.⁴⁸⁶ Die konzerninterne Veräußerung von Vermögenswerten stellt in der Regel ein steuerbares Ereignis dar und führt zu einer Veränderung des Steuerwertes des Vermögenswertes. In Abhängigkeit davon, ob der Veräußerer einen Gewinn oder Verlust erzielte, wird dieser neue Steuerwert über bzw. unter dem ursprünglichen Steuerwert liegen. Die Konzernanschaffungs- bzw. -herstellungskosten jedoch bleiben von der konzerninternen Transaktion unverändert.

Von Ausnahmefällen⁴⁸⁷ abgesehen, sieht die Ertragsbesteuerung keine Zwischenergebniseliminierung vor. Daher führt die Zwischenergebniseliminierung in der Regel zu temporären Differenzen, auf die eine latente Steuer zu bilden ist.

Da zur Bestimmung der temporären Differenz der Steuerwert aus der Steuerbilanz des Erwerbers dem Konzernbuchwert gegenübergestellt wird und somit beim Erwerber die temporäre Differenz entsteht, ist für die Bewertung der Steuersatz des Erwerbers anzuwenden.⁴⁸⁸ Sobald der Vermögenswert den Konzernkreis verlassen hat, z.B. durch

⁴⁸⁵ Ebenso IAS 27.25 (a.F.).

⁴⁸⁶ Vgl. DEBUS, C. [Latente Steuern, 2003], Tz. 260.

⁴⁸⁷ So z.B. die *integration fiscale* in Frankreich; vgl. SENGER, T/BRUNE, W./ELPRANA, K. [Vollkonsolidierung, 2006], Tz. 244.

⁴⁸⁸ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1876.

eine Lieferung an konzernfremde Dritte, erübrigt sich eine Eliminierung der Zwischenerfolge, da durch die Transaktion mit Dritten die Realisation aus Konzernsicht eintritt und sich die Differenz zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz auflöst.⁴⁸⁹

Nach US-GAAP bildet die Basis für die Steuerabgrenzung bei der Zwischenergebniseliminierung nicht die Wertdifferenz zwischen den Wertansätzen in der Steuerbilanz des Erwerbers und den Konzernanschaffungs- oder Herstellungskosten. Vielmehr erfolgt eine Steuerabgrenzung nach einer zu IAS 12 unterschiedlichen Konzeption und Sichtweise. Die vom Verkäufer gezahlte Steuer auf den Veräußerungsgewinn stellt aus Konzernsicht noch keinen Steueraufwand dar, da der Vermögenswert innerhalb des Konzernverbundes noch nicht als realisiert gilt. Insofern ist die vom Verkäufer abgeführte Steuer auf den Veräußerungsgewinn aus Konzernsicht mit Hilfe einer latenten Steuer abzugrenzen. Dieser Abgrenzungsposten ist zu dem Zeitpunkt aufzulösen, zu dem der Vermögenswert den Konzernverbund verlässt, z.B. durch eine Weiterveräußerung an eine konzernfremde Partei. Durch die Erfassung einer latenten Steuer für das verkaufende Unternehmen soll ein Steuerergebnis von Null erzielt werden. Aus dieser Sichtweise erscheint es konsequent, dass zur Abgrenzung der abgeführten Steuer der Steuersatz des veräußernden Konzernunternehmens angewandt wird.⁴⁹⁰

Die Abgrenzung einer latenten Steuer auf eine entstehende temporäre Differenz zwischen dem Wertansatz des Vermögenswertes in der Steuerhoheit des Erwerbers und dem Konzernbuchwert verbietet SFAS 109.9(e) explizit. Das FASB räumt jedoch ein, dass eine temporäre Differenz vorliegt. Allerdings würde eine Berücksichtigung nach den Grundsätzen des *temporary*-Konzepts einen Konflikt zu ARB 51/SFAS 160 darstellen. Die Ausnahmvorschrift in SFAS 109.9(e) ist in den meisten Fällen auf die Veräußerung von Vorräten innerhalb des Konzerns gerichtet. Sie ist jedoch ebenso anzuwenden, wenn Sachanlagevermögen oder immaterielle Vermögensgegenstände zwischen zwei oder mehreren Konzernunternehmen transferiert werden.⁴⁹¹

Bereits an dieser Stelle kann vorweggenommen werden, dass die Methodik der Steuerabgrenzung bei der Eliminierung von Zwischengewinnen nach SFAS 109 widersprüchlich zum *temporary*-Konzept und der damit verbundenen *liability*-Methode ist. Durch die Ausnahmeregelung in SFAS 109 erfolgt keine Berücksichtigung der mit

⁴⁸⁹ Vgl. LOITZ, R. [Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung, 2004], S. 1181ff.

⁴⁹⁰ Vgl. DEBUS, C. [Latente Steuern, 2003] Tz. 261; LOITZ, R. [Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung, 2004], S. 1180f.

⁴⁹¹ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S. 17.

der temporären Differenz verbundenen zukünftigen Steuer mehr- oder -minderbelastungen. Vielmehr erfolgt nach dem Konzept der *deferred method* eine Abgrenzung von aktuellen Steuerzahlungen. Die latente Steuer erfüllt hier den Zweck eines reinen Abgrenzungspostens.⁴⁹² Stimmen die für die Bewertung herangezogenen Steuersätze zwischen dem erwerbenden und dem veräußernden Unternehmen überein, so kommt es trotz der unterschiedlichen Konzeptionen zu keinem Ergebnisunterschied zwischen IFRS und US-GAAP. Nicht nur bei multinationalen Konzernen liegen jedoch häufig grenzüberschreitende Transaktionen zwischen Vermögenswerten vor und die Steuersätze in den unterschiedlichen Steuerhoheiten unterscheiden sich regelmäßig.

3.1.2.5.3 Beispielhafter Vergleich der Regelungen zur Steuerabgrenzung bei der Eliminierung von Zwischengewinnen

Das folgende Beispiel stellt die Auswirkungen unterschiedlich hoher Steuersätze auf die Steuerabgrenzung bei der Zwischengewinneliminierung dar.

Ausgangslage:

Innerhalb des Geschäftsjahres X1 veräußert das Mutterunternehmen A (Veräußerer) Vorräte zu einem Wert von GE 250 an das Tochterunternehmen B (Erwerber). Das Mutterunternehmen hat für die Herstellung der Güter Kosten von GE 70 aufgewandt, welche auch die Konzernherstellungskosten darstellen. Folglich resultiert für Unternehmen A ein Gewinn in Höhe GE 180. Die Vorräte befinden sich zum Bilanzstichtag des Geschäftsjahres X1 noch vollständig im Lager des Tochterunternehmens. Das veräußernde Unternehmen unterliegt einem Steuersatz von 40%. Somit verbuchte Unternehmen A einen Steueraufwand in Höhe von GE 72 (40% x GE 180) auf den Veräußerungsgewinn. Der Steuersatz in der Steuerhoheit des erwerbenden Unternehmens beträgt 25%. Zu Beginn des Geschäftsjahres X2 werden die Vorräte an eine dritte Partei zu GE 400 weiterveräußert.

(A) Berücksichtigung des Sachverhalts nach IAS 12:

Die Buchung des Steueraufwands auf den Veräußerungsgewinn bei Unternehmen A lautet wie folgt:

⁴⁹² Vgl. SFAS 109.123; zu *deferred*-Methode siehe Kapitel 2.2.2.f.

(A1)	Laufender Steueraufwand	72	an	Laufende Steuerverbindlichkeit	72
------	-------------------------	----	----	--------------------------------	----

Im Rahmen der Konzernabschlussstellung des Geschäftsjahres X1 muss der Zwischengewinn in Höhe von GE 180 eliminiert werden, da er aus Konzernsicht noch nicht realisiert wurde. Der vom Veräußerer bilanzierte Steueraufwand in Höhe von GE 72 bleibt jedoch von der Konsolidierungsbuchung unberührt. Stattdessen wird im Konzernabschluss eine aktive latente Steuer auf die temporäre Differenz in Höhe von GE 180 zwischen dem Konzernbuchwert der Vorräte in Höhe von GE 70 und dem Wertansatz in der Steuerbilanz des erwerbenden Unternehmens von GE 250 bilanziert. Da die temporäre Differenz beim Erwerber entstanden ist, ist dessen Steuersatz für die Bewertung heranzuziehen (GE 180 x 25%). Daraus resultiert folgende Buchung:

(A2)	Aktive latente Steuer	45	an	Latenter Steueraufwand	45
------	-----------------------	----	----	------------------------	----

Die bilanzierte aktive latente Steuer indiziert zukünftige Steuerminderungsansprüche aus Konzernsicht, die sich bei Weiterveräußerung an einen Konzernfremden realisieren werden. Mit der Aktivierung der latenten Steuer wird implizit zum Ausdruck gebracht, dass die Realisierung der Vorräte in der Zukunft zu GE 70 (Wertansatz im Konzernabschluss), zu einem Steuerminderungsanspruch in Höhe von GE 45 führt.⁴⁹³ Dieser Effekt wird durch die aktive latente Steuer vorweggenommen. Gleichzeitig kompensiert bzw. mindert sie den Ertragsteueraufwand, der aufgrund des Veräußerungsgewinns an die Finanzbehörden abzuführen ist. Veräußert das liefernde Konzernunternehmen hingegen die Vorräte, Anlagengüter o.ä. mit Verlust, so resultiert hieraus eine passivische latente Steuer.

Obwohl der Zwischengewinn vollständig eliminiert wurde und somit aus Konzernsicht nicht existent ist, resultiert ein Nettoeffekt im Steueraufwand von GE 27. Dieser ergibt sich aus den unterschiedlichen Steuersätzen zwischen der Steuerhoheit des Mutterunternehmens und des Tochterunternehmens und berechnet sich wie folgt:

$$\text{GE } 180 \times (40\% - 25\%) = \text{GE } 27.$$

Würden die beiden betroffenen Konzernunternehmen demselben Steuersatz unterliegen, so würde die aktive latente Steuer den tatsächlichen Ertragsteueraufwand vollständig kompensieren.

⁴⁹³ Vgl. LOITZ, R. [Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung, 2004], S. 1181.

Im folgenden Geschäftsjahr erfolgt die Weiterveräußerung an Konzernfremde und der Zwischengewinn kann realisiert werden. Mit dem Verkauf der Vermögenswerte ergeben sich folgende ertragsteuerlichen Buchungen:

Zum einen die Buchung des Steueraufwands aus dem Veräußerungsgewinn ((GE 400-GE 250) x 25%),

(A3)	Laufender Steueraufwand	37,5	an	Laufende Steuerverbindlichkeit	37,5
------	-------------------------	------	----	--------------------------------	------

zum anderen die Auflösung der aktiven latenten Steuer.

(A4)	Latenter Steueraufwand	45	an	Aktive latente Steuer	45
------	------------------------	----	----	-----------------------	----

Der gesamte Steuereffekt der Totalperiode X1 und X2 in Höhe von GE 109,5 setzt sich dem Netto-Steueraufwand von GE 27 per 31.12.X1 und einen Steueraufwand von GE 82,5 (= GE 37,5+GE 45) aus der Veräußerung außerhalb des Konzernverbundes zusammen.

Die Vorgehensweise in IAS 12 ist zu befürworten, da sie in Übereinstimmung mit dem IAS 12 und SFAS 109 zugrunde liegenden Konzept der temporären Differenzen ist. Der Steuereffekt aus der Anwendung unterschiedlicher Steuersätze ist vor dem Hintergrund des Gedankens der Einheitstheorie jedoch missverständlich, da ein erfolgswirksamer Steuereffekt entsteht, obwohl die zugrunde liegende Transaktion, der Zwischengewinn, eliminiert wurde. Dieser Effekt ist m.E. die logische und unvermeidliche Konsequenz von unterschiedlichen Steuersätzen der Konzernunternehmen. Der Effekt verwässert nicht die Tatsache, dass durch die Bilanzierung von zukünftigen Steuerminderungsansprüchen bzw -mehrbelastungen, die mit der Veräußerung von Vermögenswerten innerhalb des Konzerns entstanden sind, ein den wirtschaftlichen Verhältnissen des Unternehmens adäquates Bild der Vermögenslagen wiedergegeben wird.

(B) Berücksichtigung des Sachverhalts nach SFAS 109 i.V.m. SFAS 160:

Die Buchung des Steueraufwandes aus der Veräußerung der Vorräte an das Tochterunternehmen erfolgt analog (A1).

(B1)	Laufender Steueraufwand	72	an	Laufende Steuerverbindlichkeit	72
------	-------------------------	----	----	--------------------------------	----

Zum Konsolidierungszeitpunkt am Jahresende muss in Übereinstimmung mit ARB 51 der Zwischengewinn in Höhe von GE 180 eliminiert werden und der Steueraufwand von GE 72 abgegrenzt werden, da aus Sicht des Konzern bisher kein Steueraufwand

aufgrund eines fehlenden Veräußerungsgewinns entstanden ist. Auf die temporäre Differenz zwischen dem Steuerwert in der Steuerhoheit des Erwerbers (GE 280) und dem Buchwert im Konzernabschluss (GE 70) darf gem. SFAS 109.9(e) keine latente Steuer berücksichtigt werden. Die Abgrenzung des Steueraufwands erfolgt mit demselben Steuersatz wie dessen Bildung, d.h. mit dem Steuersatz des Veräußerers (40%).

Die Abgrenzungsbuchung lautet wie folgt:

(B2)	Aktive latente Steuer	72	an	Latenter Steuerertrag	72
------	-----------------------	----	----	-----------------------	----

Zum Bilanzstichtag wird - im Unterschied zur Vorgehensweise nach IAS 12 (A2) - somit in der Konzern-GuV kein Steuereffekt ausgewiesen, da die Abgrenzung mit demselben Steuersatz erfolgt, wie die Verbuchung des Steueraufwands.

Mit dem Verkauf der Vorräte in X2 ergeben sich für US-GAAP-Anwender folgende Buchungen:

Zunächst erfolgt die Verbuchung des Steueraufwands auf den Veräußerungsgewinn in Höhe von GE 150 (GE 400 – GE 250), welche das Tochterunternehmen mit seinen individuellen Steuersatz von 25% zu versteuern hat.

(B3)	Laufender Steueraufwand	37,5	an	Laufende Steuerverbindlichkeit	37,5
------	-------------------------	------	----	--------------------------------	------

In einem zweiten Schritt ist die Abgrenzung des Steueraufwands aus (B2) aufzulösen, da zu diesem Zeitpunkt nicht nur der gesamte Veräußerungsgewinn sondern auch die gesamte Steuerbelastung als realisiert gilt.

(B4)	Latenter Steueraufwand	72	an	Aktive latente Steuer	72
------	------------------------	----	----	-----------------------	----

Aus den Buchungen (B1) bis (B4) ergibt sich bei einer Betrachtung über die Totalperiode wie auch bei Anwendung von IAS 12 eine Gesamtsteuerbelastung von GE 109,5. Anders als nach den Vorschriften von IAS 12 wird diese jedoch vollständig im Zeitpunkt der Weiterveräußerung an Dritte realisiert. Diese Betrachtungsweise entspricht m.E. zwar dem Grundsatz der Einheitstheorie, da der Steueraufwand erst dann realisiert wird, wenn der Vermögenswert außerhalb des Konzernverbundes realisiert wird, allerdings ist die Regelung in SFAS 109.9(e) konträr zur Grundkonzeption der latenten Steuerabgrenzung in der US-amerikanischen Rechnungslegung.

Die abgegrenzte latente Steuer basiert nicht auf einer temporären Differenz. Es erfolgt solange keine Berücksichtigung der zukünftigen Steuererminderungsansprüche bzw. –

mehrbelastungen, bis der Vermögenswert außerhalb des Konzernverbundes realisiert wird, obwohl die latente Steuer mit der Entstehung der temporären Differenz verursacht wird.⁴⁹⁴

Die Unterschiede zwischen der Anwendung der *deferred*-Methode und der *liability*-Methode kommen nicht nur bei unterschiedlichen Steuersätzen der Konzernunternehmen zum Ausdruck, sondern auch im Falle unterschiedlicher Steuerpflichten für die verkaufende und erwerbende Konzerngesellschaft. Ist das veräußernde Mutterunternehmen A in einer Steuerhoheit ansässig, in der der Gewinn aus dem Verkauf steuerfrei ist, so fallen aus Sicht von Unternehmen A keine Steuerzahlungen an. Eine Abgrenzung mit Hilfe von latenten Steuern im Rahmen des Konsolidierungsprozesses erübrigt sich damit.⁴⁹⁵ Ist im gleichen Fall jedoch die Abschreibung oder Weiterveräußerung des Vermögenswertes in der Steuerhoheit des erwerbenden Unternehmens steuerwirksam, so wird nach IAS 12 durch die Bilanzierung einer latenten Steuer der Steuereffekt vorweggenommen, der aus einer Abschreibung bzw. Weiterveräußerung des Vermögenswertes aufgrund des in der Regel höheren Wertansatzes in der Steuerbilanz des Erwerbers gegenüber dem Wertansatz in der Konzernbilanz resultiert.⁴⁹⁶

Ein weiterer Unterschied zwischen IAS 12 und SFAS 109 kann sich im Falle von Steuersatzänderungen ergeben. Wird der oben dargestellte Sachverhalt dahingehend geändert, dass

- eine Weiterveräußerung an Dritte erst zu Beginn des Geschäftsjahres X3 erfolgt und ferner
- eine Steuersatzsenkung sowohl in der Steuerhoheit des erwerbenden als auch des veräußernden Unternehmens Mitte des Jahres X2 um jeweils 5% erfolgt,

so ergeben sich daraus für den Konzernabschluss in X2 folgende Konsequenzen:

Da sich die nach SFAS 109 abgegrenzten latenten Steuern auf die in X1 an die Finanzbehörden abgeführten Ertragsteueraufwendungen beziehen, erfolgt keine Anpassung der Steuerabgrenzung nach SFAS 109. Die Konzeption führt dazu, dass die

⁴⁹⁴ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S.16.

⁴⁹⁵ Eine Abgrenzung latenter Steuern nach FAS 109 erübrigt sich auch dann, wenn das innerhalb des Konzerns veräußernde Unternehmen einen Verlust erleidet, aus diesen Verlust kein direkter Erstattungsanspruch gegenüber den Steuerbehörden besteht.

⁴⁹⁶ Vgl. LOITZ, R. [Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung, 2004], S.1182.; vgl. Debus, C. [Latente Steuern, 2003] Tz. 260.

Vorschrift zur Umbewertung latenter Steuern bei Steuersatzänderungen (SFAS 109.27) nicht angewandt werden kann. Eine Umbewertung der latenten Steuern wäre nicht zutreffend, da die Abgrenzung lediglich die Korrektur des Steueraufwands im Jahr der Entstehung des Zwischengewinns (X1) darstellt. Die latente Steuer verbleibt in der ursprünglichen Höhe. Der Effekt aus der Steuersatzänderung wird im Beispiel nach US-GAAP erst mit der Weiterveräußerung in X3 realisiert. Nach IFRS hingegen erfolgt in X2 eine erfolgswirksame Umbewertung der in X1 abgegrenzten latenten Steuern mit dem neuen Steuersatz, da die zukünftigen Steuerwirkungen mit dem Steuersatz zu bewerten sind, der zum Bilanzstichtag (hier 31.12.X2) als „*enacted or substantively enacted*“⁴⁹⁷ gilt.

Die nach US-GAAP geforderte Vorgehensweise der latenten Steuerabgrenzung bei der Zwischenergebniseliminierung birgt nicht zuletzt auch einen Nachteil in der praktischen Anwendung. Sicherlich ist es innerhalb eines Konzerns ebenfalls mit Schwierigkeiten verbunden, die temporäre Differenz zwischen dem Steuerwert eines Vermögensgegenstandes und dessen Konzernbuchwert zu ermitteln. Wesentlich schwieriger dürfte es jedoch sein, die für diesen Vermögenswert gezahlte Steuer zu identifizieren und anschließend abzugrenzen, insbesondere dann, wenn der Gegenstand innerhalb des Konzerns mehrfach umgeschlagen wird,.

3.1.2.5.4 Perspektiven der Berücksichtigung temporärer Differenzen aus der Eliminierung von Zwischengewinnen

Es scheint offensichtlich, dass die Standards ihren Fokus jeweils auf unterschiedliche Steuersubjekte - Veräußerer oder Erwerber - setzen. Während nach IFRS ein künftiger Steuereffekt des erwerbenden Unternehmens abgebildet wird, erfolgt nach US-GAAP eine Neutralisierung des laufenden Steuereffektes. Solange der Fokus auf unterschiedliche Steuersubjekte gerichtet ist und nicht die temporäre Differenz im Vordergrund steht, kann eine Konvergenz zwischen US-GAAP und IFRS nicht erreicht werden.⁴⁹⁸

Da die unterschiedlichen Regelungen, wie im vorangegangenen Abschnitt gezeigt, zu wesentlichen ergebniswirksamen Differenzen in den einzelnen Perioden führen können, ist im Sinne einer Konvergenz in diesem Bereich dringend Handlungsbedarf

⁴⁹⁷ IAS 12.47.

⁴⁹⁸ Vgl. LOITZ, R.[Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung, 2004], S. 1182.

erforderlich. Gleichzeitig ist darauf hinzuwirken, eine qualitative hochwertige Lösung zu präsentieren. Dazu gehört die Abschaffung von Ausnahmeregelungen von der Grundkonzeption.

Auch wenn nicht alle Board Mitglieder von dieser Lösung überzeugt werden konnten, beschloss das FASB im Dezember 2004 vorläufig, die Ausnahmeregelung in SFAS 109.9(e) abzuschaffen und zukünftig die Regelung in IAS 12 zu übernehmen. Von Bedeutung für diese Entscheidung waren folgende Argumente.⁴⁹⁹

- Die Vorgehensweise nach IAS 12 entspricht der vom *temporary*-Konzept geforderten Vorgehensweise;
- Das Konvergenzprojekt strebt u.a. an, sämtliche Ausnahmen von der Grundkonzeption zu eliminieren;
- Eine Abgrenzung nach SFAS 109 ignoriert die Tatsache, dass aufgrund der Weiterveräußerung der Vermögenswerte innerhalb des Konzerns eine wirtschaftliche Transaktion stattgefunden hat, deren Konsequenzen, nämlich die Entstehung einer temporären Differenz, Berücksichtigung finden müssen.

Mit dem Ziel der Verbesserung der Informationen für den Bilanzadressaten beschlossen das FASB und IASB in ihren jeweiligen Standards zukünftig spezifische Anhangsangaben bzgl. der Steuerabgrenzung bei „*intercompany transfers of assets*“ zu fordern. Diese beinhalten die Angabe des Betrages an aktiven oder passiven latenten Steuern im Zusammenhang mit dem Transfer von Vermögensgegenständen zwischen Konzernunternehmen, für welche unterschiedliche Steuersätze gelten. Zudem soll der Nettoeffekt des Steueraufwandes, der aufgrund der unterschiedlichen Steuersätze zum Zeitpunkt der Zwischengewinneliminierung erfolgswirksam vereinnahmt wird angegeben werden.⁵⁰⁰

Die Anpassung an die Vorschriften in IAS 12 ist zu begrüßen. Eine Übernahme der Ausnahmevorschrift in SFAS 109 für IAS 12 würde einen Rückschritt in die Richtung der Interpretation latenter Steuern als Abgrenzungsposten darstellen.

⁴⁹⁹ Vgl. im Internet: FASB [Minutes, Dezember 2004], S. 2.

⁵⁰⁰ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update June, 2005], S. 3.

3.1.2.6 Temporäre Differenzen aufgrund von Währungsumrechnungen

3.1.2.6.1 Überblick über die Währungsumrechnung nach IFRS und US-GAAP

Für die Erstellung des Konzernabschlusses eines international agierenden Unternehmens müssen die in einer Fremdwährung bilanzierten Vermögenswerte und Schulden sowie Aufwendungen und Erträge der ausländischen Konzerngesellschaften in die Konzernberichtswährung umgerechnet werden. Das FASB regelt die Währungsumrechnung im Wesentlichen in SFAS 52 *Foreign Currency Translation*. Das IASB gibt Regelungen für die Währungsumrechnungen in IAS 21 *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates* vor.

Beide Standardsetter folgen bei der Währungsumrechnung dem Konzept der funktionalen Währung.⁵⁰¹ Dieses Konzept ist sowohl für einzelne Fremdwährungstransaktionen als auch für die Umrechnung von ausländischen Abschlüssen in die Berichtswährung des Mutterunternehmens anzuwenden.⁵⁰² Danach muss zunächst für sämtliche in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen deren individuelle funktionale Währung bestimmt werden.⁵⁰³ Als funktionale Währung gilt diejenige Währung eines Unternehmens, in welcher das Unternehmen in erster Linie seine Zahlungsmittel erwirtschaftet und aufwendet.⁵⁰⁴

Unselbständige, in den Konzern integrierte Teileinheiten üben ihre Geschäftstätigkeit in der Regel derart aus, als seien sie ein integrativer Bestandteil des Unternehmens der Muttergesellschaft.⁵⁰⁵ Als funktionale Währung gilt dann diejenige Währung, in der das Mutterunternehmen den Konzernabschluss erstellt (*presentation currency*, Berichtswährung).⁵⁰⁶ Regelmäßig stimmt die funktionale Währung des ausländischen Konzernunternehmens somit nicht mit der Währung im Sitzland der Tochtergesellschaft überein.⁵⁰⁷ Die Jahresabschlüsse dieser ausländischen Teileinheiten (*foreign entities*) sind derart umzubewerten, als wenn die Geschäfte vom berichterstattenden

⁵⁰¹ Vgl. KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 226; NIEHUS, R.J./THYLL, A. [Konzernabschluss, 2000], Tz. 634; KÜTING, K./WIRTH, J. [Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen, 2003], S. 377f.; GASSEN, J./DAVARCIOGLU, T./FISCHKIN, M./KÜTING, U. [IFRS Währungsumrechnung, 2007], S. 172; LÜDENBACH, N. [§ 27, 2008], Tz. 8ff., 24ff.

⁵⁰² Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 2005], S. 599.

⁵⁰³ Vgl. BRUNE, W./SENGER, T. [Währungsumrechnung, 2006], Tz. 4.

⁵⁰⁴ Vgl. IAS 21.9; IAS 21.9 nennt zudem weitere Faktoren, welche der Bestimmung der funktionalen Währung dienen; SFAS 52.5 mit weiteren Faktoren in Appendix A.

⁵⁰⁵ Vgl. KÜTING, K./WIRTH, J. [Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen, 2003], S. 377.

⁵⁰⁶ Vgl. HOYLE, J./SCHAEFER, T./DOUPNIK, T. [Advanced Accounting, 2007], S. 479.

⁵⁰⁷ Vgl. LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 118.

Mutterunternehmen selbst durchgeführt worden wären.⁵⁰⁸ Dies erfolgt mit Hilfe der Zeitbezugsmethode (*remeasurement*)⁵⁰⁹. Aus der Konzeption und Intention der Zeitbezugsmethode resultiert indes ausschließlich die erfolgswirksame Behandlung von Umrechnungsdifferenzen. Nur bei einer erfolgswirksamen Berücksichtigung der Umrechnungsdifferenz weist das Jahresergebnis der GuV genau die Änderung des Eigenkapitals der Periode aus, so wie es bei einem unmittelbar in der Währung des MU erstellten Abschlusses der Fall wäre.⁵¹⁰

Wirtschaftlich selbständige ausländische Teileinheiten generieren unabhängig von der Muttergesellschaft in erster Linie in ihrer jeweiligen Landeswährung Zahlungsmittelzu- und -abflüsse. Änderungen der Wechselkurse zwischen der Landeswährung des Konzernunternehmens und der Berichtswährung des Mutterunternehmens haben keinen oder nur einen unwesentlichen Einfluss auf die gegenwärtigen oder künftigen operativen Zahlungsmittelströme des berichtenden Mutterunternehmens oder der ausländischen Teileinheit.⁵¹¹ In diesem Fall sind die Positionen des ausländischen Einzelabschlusses entsprechend der modifizierten Stichtagskursmethode⁵¹² (*translation*) umzurechnen.⁵¹³

Im Rahmen des Konzepts der funktionalen Währung werden nach SFAS 52 solche ausländischen Konzernunternehmen, die aus wirtschaftlicher Betrachtungsweise vom Mutterunternehmen unselbständig und in den Konzern integriert sind (*foreign operations*)⁵¹⁴ von solchen ausländischen Konzernunternehmen unterschieden, die als wirtschaftliche Teileinheiten (*foreign entities*)⁵¹⁵ selbständig und weitgehend unabhängig von der Muttergesellschaft operieren.

Entgegen SFAS 52 wird in IAS 21 nicht mehr explizit zwischen selbständigen und integrierten Teileinheiten differenziert. Stattdessen differenziert IAS 21 zwischen Vorschriften für die Umrechnung von Fremdwährungstransaktionen und Regelungen

⁵⁰⁸ Vgl. KÜTING, K./WIRTH, J. [Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen, 2003], S. 377.

⁵⁰⁹ Zur Zeitbezugsmethode vgl. z.B. BUSSE VON COLBE, W. [Umrechnung der Jahresabschlüsse, 1972], S. 306-333; LORENSEN, L. [Temporal Principle of Translation, 1972], S.48-54; zu den Methoden im Überblick: KÜTING, K./WIRTH, J. [Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen, 2003], S. 378ff., SCHILL, P.E. [Umrechnung von Abschlüssen, 2003], S.143-164.

⁵¹⁰ Vgl. BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./THIELE, S. [Konzernbilanzen, 2004], S. 177.

⁵¹¹ Vgl. Vgl. KÜTING, K./WIRTH, J. [Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen, 2003], S. 377.

⁵¹² Zur Stichtagskursmethode vgl. z.B. WYSOCKI, K.v/WOHLGEMUT, M. [Konzernrechnungslegung, 1996], S.181; zu den Methoden im Überblick: KÜTING, K./WIRTH, J. [Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen, 2003], S. 378ff., SCHILL, P.E. [Umrechnung von Abschlüssen, 2003], S. 143ff.

⁵¹³ Vgl. SFAS 52.12, IAS 21.39.

⁵¹⁴ Vgl. SFAS 52.6.

⁵¹⁵ Vgl. SFAS 52.5.

für die Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen von Tochterunternehmen, deren funktionale Währung nicht der Berichtswährung des Mutterunternehmens entspricht. Die Regelungen für die Umrechnung von Fremdwährungstransaktionen gelten nicht nur für die Umrechnung sämtlicher Transaktionen in einer anderen Währung als der funktionalen Währung, sondern dienen gleichzeitig auch der Umrechnung der ausländischen Abschlüsse von integrierten Tochterunternehmen, deren funktionale Währung der Berichtswährung des Mutterunternehmens entspricht.⁵¹⁶

Das Konzept der funktionalen Währung verkörpert eine Kombination der Zeitbezugsmethode und der Stichtagskursmethode.⁵¹⁷ Auf diese Weise wird versucht, den Konflikt zwischen diesen beiden Methoden zu überbrücken.⁵¹⁸

Durch die in SFAS 52 und IAS 21 beschriebene Vorgehensweise zur Währungsumrechnung werden zwei Ziele verfolgt: Zum einen sollen die Wirkungen auf das Eigenkapital und die Zahlungsströme aufgrund von Wechselkursänderungen dargestellt werden, zum anderen sollen die Ergebnisse und Strukturen der ausländischen Unternehmen in den Konzernabschluss derart einfließen, wie sie sich in der Währung, in der die Geschäftstätigkeit überwiegend abgewickelt wird, darstellen.⁵¹⁹ Werden die Auswirkungen von Wechselkursänderungen auf die Ertragslage und Cash Flows des Mutterunternehmens als materiell eingestuft, so kommt der Währungsumrechnung eine Bewertungsfunktion zu. Diese Funktion lässt sich am besten mit der Anwendung der Zeitbezugsmethode erzielen. Ist der Effekt hingegen unwesentlich, so wird die Umrechnung der ausländischen Einzelabschlüsse als reiner Transformationsprozess betrachtet. Dieses Ziel wird mit der (modifizierten) Stichtagskursmethode erreicht.⁵²⁰

Aus dem Währungsumrechnungsprozess können unterschiedliche Arten von temporären Differenzen resultieren, die unabhängig voneinander betrachtet werden müssen. Diese können *inside basis differences* oder *outside basis differences* darstellen.⁵²¹

Der Fokus der nachfolgenden Ausführungen liegt auf den im Rahmen der Währungsumrechnung entstehenden temporären Differenzen aus der *inside*-Perspektive. Die *outside basis differences* unterliegen den speziellen Vorschriften in IAS 12 und SFAS 109 im Zusammenhang mit Beteiligungen an Tochterunternehmen, assoziierten

⁵¹⁶ Vgl. Coenenberg, A.G. [Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 2005], S. 599.

⁵¹⁷ Vgl. Coenenberg, A.G./Schultze, W. [Funktionale Währungsumrechnung, 2006], S. 647.

⁵¹⁸ Vgl. zu den Vor- und Nachteilen der Zeitbezugsmethode bzw. der Stichtagskursmethode BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./THIELE, S. [Konzernbilanzen, 2004], S. 183ff.

⁵¹⁹ Vgl. SFAS 52.4.

⁵²⁰ Vgl. BRUNE, W./SENGER, T. [Währungsumrechnung, 2006], Tz. 10ff.

⁵²¹ Vgl. PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 274 f.

Unternehmen und Joint Ventures. Insofern sei diesbezüglich auf die Ausführungen in Kapitel 3.1.2.4 verwiesen. *Outside basis differences* werden in diesem Kapitel nur insoweit behandelt, als es ihre Entstehung im Rahmen der Währungsumrechnung betrifft.

3.1.2.6.2 Berücksichtigung temporärer Differenzen aus der Währungsumrechnung nach IAS 21

Im Rahmen der Steuerabgrenzung auf Umrechnungsdifferenzen sind zwei unterschiedliche Bilanzierungsebenen zu unterscheiden. Zum einen die Perspektive des Tochterunternehmens, das seinen Abschluss in seiner funktionalen Währung erstellt, zum anderen die Perspektive des beteiligten Mutterunternehmens, deren Anteil am Tochterunternehmen durch Vollkonsolidierung, Quotenkonsolidierung oder nach der Equity Methode in den Konzernabschluss einbezogen wird.

Wie bereits erwähnt erfolgt nach IAS 21 die Währungsumrechnung nach dem Konzept der funktionalen Währung. Somit muss jedes Tochterunternehmen zunächst seine funktionale Währung bestimmen und gegebenenfalls seinen Abschluss in die funktionale Währung umrechnen, wenn diese nicht der Währung des Landes, in welchem das Tochterunternehmen seinen Sitz hat, entspricht.⁵²² Die Umrechnung erfolgt dabei mit Hilfe der Zeitbezugsmethode.⁵²³ Hält ein Tochterunternehmen monetäre Vermögenswerte oder Schulden in einer Fremdwährung, die nicht die funktionale Währung des Tochterunternehmens darstellt, so werden diese zu einem jeden Bilanzstichtag entsprechend der Zeitbezugsmethode in die funktionale Währung des Tochterunternehmens umgerechnet werden.⁵²⁴

Gewinne und Verluste aus der Währungsumrechnung von in ausländischer Währung gehaltenen Vermögenswerten und Schulden können zu temporären Differenzen führen. Die Entstehung der temporären Differenzen ist davon abhängig, ob die Gewinne oder Verluste aus der Währungsumrechnung zu steuerlichen Konsequenzen führen oder nicht.⁵²⁵

In einer Fremdwährung erworbene nicht monetäre Vermögenswerte werden zum Bilanzstichtag mit dem historischen Wechselkurs zum Zeitpunkt des Erwerbs

⁵²² Vgl. KARRENBROCK, H. [Latente Steuern, 2007], Tz. 199.

⁵²³ Vgl. BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./THIELE, S. [Konzernbilanzen, 2004], S. 193.

⁵²⁴ Vgl. PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 271.

⁵²⁵ Vgl. PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 270.

umgerechnet. Ergeben sich aus der Realisierung des Vermögenswertes, z.B. durch Veräußerung oder Nutzung steuerliche Konsequenzen im Ausland, d.h. ist mit zukünftig abzugsfähigen Beträgen zu rechnen, so ändert sich der Steuerwert des Vermögenswertes in dem Maße, in dem sich der Wechselkurs ändert, wohingegen der Buchwert derselbe bleibt. Somit entsteht eine temporäre Differenz, auf welche eine latente Steuerschuld bzw. ein latenter Steueranspruch, bei Erfüllung der übrigen Ansatzkriterien, abzugrenzen ist.⁵²⁶

Umrechnungsdifferenzen entstehen auch dann, wenn ein Unternehmen zu Konsolidierungszwecken (Vollkonsolidierung, Quotenkonsolidierung oder *equity*-Methode) seinen Abschluss in die Berichtswährung des Mutterunternehmens umrechnet. Die Umrechnungsdifferenzen entstehen, da die Positionen der GuV-Rechnung mit dem Durchschnittskurs umgerechnet werden, wohingegen Vermögenswerte und Schulden mit dem Kurs zum Bilanzstichtag umgerechnet werden. Zudem entstehen Währungsumrechnungsdifferenzen, wenn der für die Umrechnung der Eröffnungsbilanz verwendete Kurs vom Kurs am Bilanzstichtag abweicht. Die Umrechnungsdifferenzen werden erfolgsneutral im Eigenkapital erfasst. Aus Sicht der latenten Steuerabgrenzung führen solche Differenzen in der Regel nicht zu temporären Differenzen in Verbindung mit den Vermögenswerten und Schulden des ausländischen Tochterunternehmens. Denn sowohl die Buchwerte als auch die Steuerwerte werden (aus dieser Perspektive) in der funktionalen Währung des Tochterunternehmens zum Bilanzstichtag betrachtet. Temporäre Differenzen zwischen den Steuerwerten und Buchwerten aufgrund unterschiedlicher Währungsparitäten sind bereits im Einzelabschluss des Tochterunternehmens in der ausländischen Währung berücksichtigt worden. Die latenten Steuern werden ebenfalls mit dem Stichtagskurs in die Berichtswährung im Rahmen eines reinen Transformationsvorgangs umgerechnet. Wenn auch aus der reinen Umrechnung des Abschlusses des Tochterunternehmens in die Berichtswährung des Mutterunternehmens keine temporären Differenzen bzgl. der Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens entstehen, so können temporäre Differenzen aus dem Vergleich des anteiligen Nettovermögens des Tochterunternehmens im Konzernabschluss und dem Beteiligungsansatz in der Steuerbilanz des Mutterunternehmens entstehen. In diesem Falle sind die Vorschriften

⁵²⁶ Vgl. PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 272.

im Zusammenhang mit Anteilen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures in IAS 12.15 und IAS 12.24 zu prüfen.⁵²⁷

Operiert ein ausländisches Tochterunternehmen mehr als verlängerter Arm der Muttergesellschaft als unabhängig von dieser, so entspricht die funktionale Währung des Tochterunternehmens der des Mutterunternehmens. Wird der steuerliche Gewinn respektive der steuerliche Verlust des Tochterunternehmens jedoch in der ausländischen (nicht funktionalen) Währung festgestellt und somit auch der Steuerwert der nicht-monetären Vermögenswerte und Schulden in der ausländischen Währung geführt, so führen Änderungen der Wechselkurse regelmäßig zu temporären Differenzen, da die Buchwerte der nicht monetären Vermögenswerte und Schulden mit dem historischen Wechselkurs zum Zeitpunkt des Erwerbs bewertet werden, wohingegen die steuerlichen Werte für Gegenüberstellungszwecke mit den Stichtagskursen umgerechnet werden. In diesem Fall ist eine latente Steuerschuld oder ein latenter Steueranspruch erfolgswirksam zu bilanzieren. Diese temporären Differenzen, die sich auf die Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens beziehen, entstehen zusätzlich zu den temporären Differenzen aus der Beteiligung des Mutterunternehmens am Tochterunternehmen.⁵²⁸

3.1.2.6.3 Behandlung temporärer Differenzen aufgrund von Währungsumrechnungen nach US GAAP

Auch unter den US-GAAP muss jedes Tochterunternehmen zunächst seine funktionale Währung bestimmen. Diese kann von der Währung, in welcher das ausländische Tochterunternehmen seine Bücher führt, abweichen, ebenso von der Berichtswährung des Mutterunternehmens, in deren Konzernabschluss das Tochterunternehmen mit einbezogen wird.

Geschäftsvorfälle in einer anderen Währung als der funktionalen Währung werden als *foreign currency transactions* bezeichnet.⁵²⁹ Sofern die Geschäftsvorfälle in der Fremdwährung keine derivativen Fremdwährungsgeschäfte darstellen, sind sie bei Erstverbuchung mit dem am Tag der Transaktion gültigen Devisenkurs zu erfassen und

⁵²⁷ Vgl. hierzu Abschnitt 3.1.2.4ff.

⁵²⁸ Vgl. IAS 12.41; PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 275.

⁵²⁹ Vgl. SFAS 52.15.

an jedem folgenden Bilanzstichtag mit dem Stichtagskurs zu bewerten.⁵³⁰ Im Rahmen der Folgebewertung von monetären Positionen in Fremdwährung kann es mit einer Änderung der Wechselkurse zwischen dem Zeitpunkt der Erstverbuchung und dem Bilanzstichtag bzw. zwischen zwei Bilanzstichtagen zu Kursgewinnen oder Kursverlusten kommen.⁵³¹ Derartige Kursgewinne oder Verluste wirken sich direkt auf die Cash Flows des Unternehmens aus, wenn die in der lokalen Währung angesetzten monetären Vermögenswerte und Schulden mit Beträgen realisiert werden, die größer oder geringer sind als das Äquivalent in funktionaler Währung zum Zeitpunkt der ursprünglichen Transaktion.⁵³² Solche Währungsumrechnungsdifferenzen infolge von Wechselkursschwankungen werden erfolgswirksam erfasst⁵³³ und führen somit ggf. zum Ausweis von unrealisierten Gewinnen. Nach den Vorschriften mancher Steuerhoheiten hingegen werden zunächst keine steuerlichen Erträge bzw. Verluste aus der Währungsumrechnung ausgewiesen. Erst bei tatsächlicher Realisierung zu einem späteren Zeitpunkt tritt gegebenenfalls die steuerliche Wirksamkeit ein. Da eine temporäre Differenz zwischen dem steuerlichen und dem handelsrechtlichen Buchwert des monetären Postens vorliegt, ist die Bildung von aktiven oder passiven latenten Steuern notwendig.⁵³⁴

Nicht monetäre Vermögensgegenstände und Schulden aus Fremdwährungstransaktionen sind zu einem jeden Bilanzstichtag mit den historischen Kursen umzurechnen. Insofern ergeben sich hieraus für den Einzelabschluss keine Konsequenzen, wenn auch der Steuerwert in der funktionalen Währung geführt wird. Wird der Steuerwert jedoch in der ausländischen (lokalen) Währung angesetzt und der handelsrechtliche Wertansatz mit dem historischen Wechselkurs umgerechnet, so verändert sich mit einer Änderung des Wechselkurses der Betrag in Fremdwährung, der zur Realisierung des Wertes in der funktionalen Währung herangezogen wird. Somit entsteht eine temporäre Differenz zwischen dem Wertansatz in der umgerechneten Bilanz und der Steuerbilanz.

Die Regelungen für *foreign currency transactions* nach SFAS 52 sind ebenso für die Umrechnung des Abschlusses eines Tochterunternehmens anzuwenden, dessen Bücher

⁵³⁰ Vgl. SFAS 52.16; KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 34.

⁵³¹ Vgl. SFAS 52.122.

⁵³² Vgl. SFAS 52.123.

⁵³³ Vgl. SFAS 52.15.

⁵³⁴ Vgl. SFAS 52.134; OECHSLE, E./MÜLLER, K./HOLZWARTH, J. [IAS 21, 2006], Tz. 129.

in der lokalen Währung geführt werden, dessen funktionale Währung jedoch die des Mutterunternehmens ist (*foreign operations*).

Für derartige *foreign operations* ist zwingend die Zeitbezugsmethode anzuwenden. Damit wird der Tatsache Rechnung getragen, dass nicht die lokale Währung des TU die funktionale Währung ist, sondern in der Regel die Währung des Mutterunternehmens. Die Zeitbezugsmethode soll gewährleisten, dass im umgerechneten Abschluss die Posten so dargestellt werden, als wären sie von vornherein Fremdwährungsgeschäfte des Mutterunternehmens gewesen.⁵³⁵

Allerdings verbietet SFAS 109 bei ausländischen Tochtergesellschaften explizit den Ansatz latenter Steuern auf temporäre Differenzen, die aus dem *remeasurement* nicht-monetärer Posten resultieren, wenn die Landeswährung des Tochterunternehmens – und somit die Währung in der gewöhnlich auch die steuerlichen Werte angesetzt werden – nicht die funktionale Währung des Tochterunternehmens ist.⁵³⁶ Die zeitliche Differenz kann dabei entweder aufgrund von Währungskursänderungen oder der Indexierung der Wertansätze in der Steuerbilanz resultieren.⁵³⁷

Bilanzielle Umrechnungsdifferenzen aus der Anwendung der *current rate translation method* (modifizierte Stichtagskursmethode) ergeben sich in der Regel dadurch, dass sämtliche Bilanzpositionen mit dem Stichtagskurs umgerechnet werden, mit Ausnahme des Eigenkapitals, das zum historischen Kurs umgerechnet wird.⁵³⁸ Ferner können sich Differenzen aufgrund der Umrechnung der Erträge und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung mit den Wechselkurs zum Zeitpunkt des jeweiligen Geschäftsvorfalles ergeben, wobei aus Praktikabilitätsgründen auch die Umrechnung mit einem gewichteten Durchschnittskurs der Periode möglich ist.⁵³⁹ Derartige Differenzen werden erfolgsneutral in einer separaten Komponente des Eigenkapitals erfasst und berühren häufig weder das steuerliche Ergebnis noch das US-GAAP Ergebnis. Somit ist nach den allgemeinen Grundsätzen für die Steuerabgrenzung⁵⁴⁰ aus der Perspektive der umgerechneten Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens keine

⁵³⁵ Vgl. SFAS 52.10; KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 229.

⁵³⁶ Die funktionale Währung ist hier die (Berichts-)Währung des Mutterunternehmens.

⁵³⁷ Vgl. SFAS 109.9f; KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 332.

⁵³⁸ Umrechnungsdifferenzen können auch dadurch entstehen, dass die Eröffnungsbilanzwerte mit einem zum letzten Abschlussstichtag unterschiedlichen Kurs umgerechnet werden.

⁵³⁹ Vgl. KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 228.

⁵⁴⁰ Vgl. SFAS 109.14.

Abgrenzung latenter Steuern geboten.⁵⁴¹ Allerdings führt die erfolgsneutrale Erfassung der Umrechnungsdifferenz zu einer Erhöhung oder Verminderung der Höhe des Eigenkapitals des Tochterunternehmens und beeinflusst somit die Höhe der *net assets* im Konzernabschluss.⁵⁴² Somit ist auch an dieser Stelle eine latente Steuerabgrenzung auf *outside basis differences* zu überprüfen.⁵⁴³

3.1.2.6.4 Vergleich und kritische Würdigung bestehender Regelungen und potentieller Lösungsansätze

Die Auswirkungen der unterschiedlichen Regelungen zwischen IAS 12 und SFAS 109 im Falle der Umrechnung nicht monetärer Vermögenswerte und Schulden sei anhand des folgenden Beispiels illustriert.⁵⁴⁴

Unternehmen A, dessen funktionale Währung (FC) der USD ist, erwirbt zum 01.01.2007 eine Anlage zum Preis von USD 1.000.000, die sowohl in der handelsrechtlichen Bilanz als auch in der Steuerbilanz über 10 Jahre abgeschrieben wird.⁵⁴⁵ Das Unternehmen wird in seiner Landeswährung (LC), welche nicht der funktionalen Währung entspricht, besteuert. Der Umrechnungskurs zum 01.01.2007 beträgt USD 1 = LC 2, woraus ein steuerlicher Wertansatz in Höhe von LC 2.000.000 resultiert. Zum Ende des Geschäftsjahres am 31.12.2007 beträgt die Währungsparität USD 1 = LC 2,5. Der Steuersatz des Unternehmens liegt bei 40%.

Unter Berücksichtigung der Abschreibung für das Geschäftsjahr 2007 ergibt sich zum Bilanzstichtag in der Steuerbilanz ein Wertansatz von LC 1.800.000 (LC 2.000.000 – LC 200.000). In der handelsrechtlichen Bilanz ergibt sich ein Ansatz i.H.v USD 900.000. Eine Umrechnung des steuerlichen Wertansatz mit dem Kurs zum Bilanzstichtag i.H.v USD 1 = LC 2,5 führt zu einem Ansatz in Höhe von USD 720.000 und somit zu einer temporären Differenz zwischen dem Wertansatz in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz in Höhe von USD 180.000. Mit der Änderung der Währungsparität ändert sich der Betrag in der ausländischen Währung der zur Realisierung des Buchwertes in der funktionalen Währung nötig ist, wohingegen sich der Wertansatz in der ausländischen Währung in der Regel nicht ändert.

⁵⁴¹ Vgl. SFAS 109.14; SFAS 52.135.

⁵⁴² Vgl. SFAS 52.135.

⁵⁴³ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 3.1.2.4.

⁵⁴⁴ In Anlehnung an ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1825.

⁵⁴⁵ Das Beispiel gilt analog für den Fall, dass ein Unternehmen den Vermögensgegenstand in seiner lokalen Währung anschafft, die funktionale Währung des Unternehmens jedoch eine andere ist.

Die Unterschiede zwischen dem Steuerwert in der Fremdwährung und dem aktuellen Fremdwahrungsaquivalent der historischen Anschaffungskosten in USD können zu abzugsfähigen oder zu versteuernden temporären Differenzen im Falle der Realisierung des Vermögenswertes, z.B. durch Nutzung oder Verkauf, führen.⁵⁴⁶

Nach den Vorschriften in IAS 12 kommt es daher zu einer erfolgswirksamen latenten Steuerabgrenzung i.H.v USD 72.000 (USD 180.000 x 40%), wohingegen nach US-GAAP keinerlei latente Steuern angesetzt werden.

Wenngleich der Unterschied in den Regelungen auf den ersten Blick als unbedeutend erscheinen mag, so kann es bei Unternehmen mit hohen Beständen an nicht-monetären Vermögenspositionen sowie im Falle von wesentlichen Änderungen der Währungsparität zu großen Differenzen zwischen dem IFRS und US-GAAP Ansatz kommen.⁵⁴⁷

Die Problematik wurde auch im Rahmen der Konvergenzbemühungen von IASB und FASB⁵⁴⁸ erkannt und diskutiert. Das IASB schrieb von jeher die Abgrenzung latenter Steuern auf derartige temporäre Differenzen vor und berücksichtigt damit die zukünftigen Steuererstattungsansprüche oder -mehrbelastungen. Das FASB legt in SFAS 109 aus zwei Gründen ein Abgrenzungsverbot fest.⁵⁴⁹

- Mit Hilfe des Abgrenzungsverbots wird damit ein Konflikt mit den Regelungen zur Währungsumrechnung nach SFAS 52 vermieden. Da SFAS 52 die Umrechnung von nicht monetären Vermögenswerten und Schulden zum historischen Kurs vorschreibt, kommt es anders als bei monetären Positionen in den Folgeperioden nicht zu Umrechnungsdifferenzen, die erfolgswirksam erfasst werden müssten. Eine Steuerabgrenzung würde analog den Grundregelungen in SFAS 109 jedoch erfolgswirksam erfasst werden, da Umrechnungsdifferenzen aus der Anwendung der Zeitbezugsmethode ebenfalls erfolgswirksam erfasst werden. Im Falle der erfolgswirksamen Erfassung stellt sich die Frage des Ausweises. Eine Möglichkeit wäre ein Ausweis innerhalb des Steueraufwands, eine andere Möglichkeit der Ausweis als Gewinn oder Verlust aus der Währungsumrechnung. Letztere Möglichkeit würde einen Verstoß gegen die

⁵⁴⁶ Vgl. im Internet: FASB [Board Meeting Handout – Dezember 2004], S. 3.

⁵⁴⁷ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1825.

⁵⁴⁸ Vgl. im Internet: FASB [Board Meeting Handout – Dezember 2004], S. 3.

⁵⁴⁹ Vgl. SFAS 109.119. Das FASB gesteht hier auch ein, dass es sich nach der Grundregel um eine temporäre Differenz handelt. Unter SFAS 96 wurde auf diese Differenz eine latente Steuern abgegrenzt.

Vorschriften in SFAS 52 bedeuten, während bei ersterer daran gezweifelt wird, ob diese Darstellung zu einem Informationsnutzen beiträgt.⁵⁵⁰

- Des Weiteren wollte das FASB mit der Ausnahmeregelung vermeiden, dass zur Ermittlung der temporären Differenz eine Umrechnung in der Steuerbilanz mit den jeweiligen Stichtagskursen erfolgen muss, um diese umgerechneten Werte den Buchwerten gegenüberzustellen. Eine Währungsumrechnung soll ausschließlich für die Handelsbilanz relevant sein.⁵⁵¹

Wie auch das Verbot, eine latente Steuer auf temporäre Differenzen aus der Zwischenergebniseliminierung zu bilanzieren⁵⁵², soll die dargestellte Ausnahmeregel in SFAS 109 bzgl. Währungsumrechnungsdifferenzen einen Konflikt mit anderen US-GAAP Vorschriften vermeiden. Dies erweckt den Eindruck, dass das FASB den Regelungen anderer Standards eine höhere Priorität beimisst als den Grundvorschriften der latenten Steuerabgrenzung und daher eine Abweichung in Kauf nimmt. Diese Begründung rechtfertigt m.E. nicht die Tatsache, dass ein Ausweis von Vermögenswerten oder Schulden unterbleibt, welche zukünftige Steuerforderungen oder Steuerschulden abbilden. Auch die Kritik an einer Umrechnung von Steuerwerten ist m.E. nicht gerechtfertigt, da nur auf diese Weise der für die Identifizierung von temporären Differenzen geforderte Bilanzvergleich vorgenommen werden kann. Insgesamt überzeugt die Argumentation des FASB also nicht. Das Verbot der Steuerabgrenzung, widerspricht dem bilanzorientierten Ansatz grundlegend, zumal das FASB selbst bestätigt hat, dass in diesem Fall eine temporäre Differenz vorliegt.⁵⁵³

Eine m.E. akzeptable Begründung für das Abgrenzungsverbot stellt die Argumentation von DEBUS dar. Dieser stellt in Frage, ob aus den temporären Währungsumrechnungsdifferenzen tatsächlich zukünftige Steuererminderungsansprüche oder -mehrbelastungen resultieren. Resultiert z.B. aufgrund fallender Kurse der Ansatz einer passiven latenten Steuer für das Anlagevermögen, so kommt es mit der Nutzung oder dem Verkauf des Anlagevermögens dennoch nicht zu zukünftigen Steuerzahlungen, wenn der Mittelzufluss in Fremdwährung anfällt. Der in

⁵⁵⁰ Vgl. im Internet: FASB [Minutes, Dezember 2004].

⁵⁵¹ Vertreter des FASB kritisieren u.a. auch, dass allein aus einer höheren Bewertung des Konzernbilanzwertes aufgrund einer Änderung der Währungsparität noch keine Steuerwirkung resultiert; vgl. SFAS 109.118; COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000], S. 254.

⁵⁵² Vgl. hierzu Abschnitt 3.1.2.5.

⁵⁵³ Vgl. COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000], S. 254.

Konzernwährung umgerechnete Betrag entspricht eben nicht dem der Besteuerung zugrunde gelegten Ertrag.⁵⁵⁴

Das Abgrenzungsverbot in SFAS 109 ist somit nur dann gerechtfertigt, wenn der jeweilige Sachverhalt dazu führt, dass mit der Realisierung des Vermögenswertes und der Auflösung der Differenz keine steuerlichen Wirkungen zu erwarten sind, die zum Zeitpunkt der Entstehung der Differenz den Ansatz eines Vermögenswertes oder eine Schuld erforderlich machen. Diese Untersuchung muss für die einzelnen Sachverhalte jeweils separat erfolgen.

Es ist zu begrüßen, dass das FASB eingewilligt hat, im Sinne einer Konvergenz die Ausnahmeregelung aufzugeben.⁵⁵⁵

⁵⁵⁴ Vgl. DEBUS, C. [Latente Steuern, 2003], Tz. 246.

⁵⁵⁵ Vgl. im Internet: IASB [Project Update, 2008], S. 7.

3.2 Abgrenzung temporärer Differenzen durch den Ansatz latenter Steuern

3.2.1 Die „*asset*“- und „*liability*“-Eigenschaft latenter Steuern

Ereignisse und Geschäftsvorfälle dürfen nur dann auf der Aktivseite der Bilanz berücksichtigt werden, wenn sie die Voraussetzungen eines *asset* erfüllen. Entsprechend des *Conceptual Framework* des FASB liegt ein *asset* vor, wenn ein Unternehmen aufgrund eines vergangenen Ereignisses über eine Ressource verfügt, aus deren Einsatz das Unternehmen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erwartet und dieser sich direkt oder indirekt in künftigen Netto-Einzahlungspotenzialen konkretisiert. Eine weitere Voraussetzung ist, dass das Unternehmen die Verfügungsgewalt über das Nutzenpotenzial hat.⁵⁵⁶

Aktive latente Steuern aus abzugsfähigen temporären Differenzen erfüllen diese Bedingungen, da sie durch ihre Auflösung in zukünftigen Perioden steuerliche Belastungen mindern und dadurch den künftigen Zahlungsmittelabfluss verringern. Aufgrund der steuermindernden Beträge, welche aktiven latenten Steuern anhaften, bilden sie eine Ressource des Unternehmens ab.⁵⁵⁷

Der Steuervorteil aus der Nutzung eines steuerlichen Verlustvortrags erfüllt ebenso diese *asset*-Kriterien, da er auf vergangenen Ereignissen beruht, die den künftigen Zahlungsmittelabfluss mindern. Zudem hat das jeweilige Unternehmen die Kontrolle über dieses Nutzenpotenzial. Da der Steuervorteil in einem funktionalen Zusammenhang mit dem steuerlichen Verlustvortrag steht, muss in der Entstehungsperiode eine Forderung erfolgswirksam erfasst werden.⁵⁵⁸ Der Verlustvortrag begründet im Gegensatz zu einem Verlustrücktrag keinen direkten Anspruch auf eine Steuererstattung, sondern lediglich das Recht zur Verrechnung mit positiven Einkünften folgender Veranlagungszeiträume. Durch dieses Recht wird ein ökonomischer Vorteil in Form einer zukünftigen Steuerminderung verwirklicht, sofern ausreichend zu versteuerndes Einkommen zur Verrechnung verfügbar sein wird. Daher verlangt das FASB den Ansatz aktiver latenter Steuern auf den steuerlichen Verlustvortrag.⁵⁵⁹

⁵⁵⁶ Vgl. SFASC 6.25; EITZEN, B.v./HELMS, S. [Verlustvorträge, 2002], S. 824.

⁵⁵⁷ Vgl. KIESO, D.E./WEYGANDT, J.J./WARFIELD, T.D [Intermediate Accounting, 2007], S. 970.

⁵⁵⁸ Vgl. NIKOLAI, L.A./BAZLEY, J. [Accounting, 2003], S. 846f.

⁵⁵⁹ Vgl. SFAS 109.99.

Auch nach IFRS erfüllen aktive latente Steuern aus temporären Differenzen und steuerlichen Verlustvorträgen die Ansatzkriterien eines Vermögenswertes, da das Unternehmen aufgrund eines vergangenen Ereignisses über eine Ressource verfügt, aus deren Einsatz künftiger Nutzen zu erwarten ist.⁵⁶⁰ Beide Standardsetter schreiben daher systemkonform eine Aktivierung latenter Steuern auf abzugsfähige temporäre Differenzen sowie Verlustvorträge vor, sofern die im jeweiligen Standard⁵⁶¹ spezifizierten Ansatzkriterien erfüllt sind.

Passivische latente Steuern repräsentieren am Bilanzstichtag erwartete Erhöhungen der künftig zu zahlenden Steuern, die Folge vorübergehender zu versteuernder Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz sind.⁵⁶² Sie erfüllen die *liability*-Definition des *Conceptual Framework* des FASB und des Framework des IASB, wenn es sich um wahrscheinliche künftige Vermögensbelastungen handelt, die eine Verpflichtung der Berichtsperiode darstellen und das Ergebnis vergangener Transaktionen oder Ereignisse sind.⁵⁶³ Ertragsteuern berechnen sich auf Basis der Steuerbemessungsgrundlage, die zum Zeitpunkt der Auflösung passiver latenter Steuern erhöht wird und folglich zu einer Steuerschuld in einer zukünftigen Periode führt. Somit liegt eine künftige Vermögensbelastung vor.⁵⁶⁴ Auch das Kriterium der Leistungsverpflichtung ist erfüllt, da durch die Verlagerung des Auflösungszeitpunkts der temporären Differenz die Leistungsverpflichtung höchstens aufgeschoben, jedoch nicht aufgehoben wird.⁵⁶⁵ Da die zu versteuernde temporäre Differenz durch ein Ereignis oder eine Transaktion der Geschäftsperiode ausgelöst wurde, stellt die latente Steuer das Ergebnis einer vergangenen Transaktion dar.⁵⁶⁶ Die Kriterien eine *liability* werden von passiven latenten Steuern daher erfüllt.

Insoweit ergibt sich die Notwendigkeit des Ansatzes aktivischer bzw. passivischer latenter Steuern aus deren *asset*- bzw. *liability*-Eigenschaft.

⁵⁶⁰ Vgl. F.49(a); EITZEN, B.V./HELMES, S. [Verlustvorträge, 2002], S. 824; MARTEN, K.-U./WEISER, F./KÖHLER, A. [Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge, 2003], S. 2340.

⁵⁶¹ Vgl. IAS 12.29ff; SFAS 109.16.

⁵⁶² Vgl. KIESO, D.E./WEYGANDT, J.J./WARFIELD, T.D [Intermediate Accounting, 2007], S. 967.

⁵⁶³ Vgl. SFAC 6.35; F.49(b); KIESO, D.E./WEYGANDT, J.J./WARFIELD, T.D [Intermediate Accounting, 2007], S. 967.

⁵⁶⁴ Vgl. SFAS 109.76.

⁵⁶⁵ Vgl. SFAS 109.78.

⁵⁶⁶ Vgl. SFAS 109.78.

3.2.2 Ansatzkriterien für aktive und passive latente Steuern

Grundsätzlich besteht sowohl bei Anwendung der IFRS als auch der US-GAAP eine Bilanzierungspflicht auf alle *temporary differences*. Temporäre Unterschiede ergeben sich zwischen dem Wert eines Bilanzpostens in der IFRS oder US-GAAP Bilanz und dessen Steuerwert und führen in zukünftigen Perioden zu steuerpflichtigen oder abzugsfähigen Beträgen in der steuerlichen Gewinnermittlung. Dies ergibt sich aus der Anwendung des *temporary differences concept*, welches als die Grundkonzeption der latenten Steuerabgrenzung nach IFRS und US-GAAP gilt.⁵⁶⁷

Zukünftige Steuer Mehrbelastungen ergeben sich aus *taxable temporary differences* und führen zum Ansatz von passiven latenten Steuern. Erwartete Steuerminderungsansprüche in zukünftigen Perioden resultieren aus *deductible temporary differences* und finden durch den Ansatz aktiver latenter Steuern Berücksichtigung.

3.2.2.1 Ansatzvoraussetzungen passiver latenter Steuern

Passivische latente Steuern (*deferred tax liabilities*) sind bei Vorliegen von zu versteuernden temporären Differenzen (*taxable temporary differences*) sowohl nach den US-GAAP als auch nach den IFRS stets als Steuerverbindlichkeiten zu bilanzieren. Zu versteuernde temporäre Differenzen können aus zwei Fallgruppen resultieren.⁵⁶⁸

- 1) Vermögensgegenstände werden in der Handelsbilanz im Vergleich zur Steuerbilanz höher bewertet bzw. finden ausschließlich Ansatz in der Handelsbilanz, nicht dagegen in der Steuerbilanz;
- 2) Schulden erfahren in der Handelsbilanz eine niedrigere Bewertung als in der Steuerbilanz bzw. werden ausschließlich in der Steuerbilanz angesetzt, nicht dagegen in der Handelsbilanz.

Ausgenommen von der Pflicht zur Bilanzierung latenter Steuerschulden nach IAS 12 und SFAS 109 sind diejenigen Fälle, in welchen eine Durchbrechung der *comprehensive allocation* aufgrund von Ausnahmeregelungen erfolgt.⁵⁶⁹ Da die IFRS und US-GAAP zum Teil unterschiedliche Ausnahmeregelungen vom generellen Bilanzierungsgebot latenter Steuern vorsehen, können hieraus Unterschiede bzgl. des Bilanzansatzes latenter Steuern resultieren.

⁵⁶⁷ Vgl. Kapitel 2.2.1.

⁵⁶⁸ Vgl. COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 24ff.

⁵⁶⁹ Vgl. hierzu Kapitel 3.1.2.1.1f.

3.2.2.2 Ansatzvoraussetzungen aktiver latenter Steuern

Wie auch im Falle passivischer latenter Steuern, so besteht für aktive latente Steuern infolge von abzugsfähigen temporären Differenzen eine Bilanzierungspflicht.⁵⁷⁰

Notwendige Ansatzbedingung im Sinne von IAS 12 ist das Vorliegen eines Vermögenswertes, d.h., es muss ein künftiger Nutzenzufluss in Form der erwarteten Steuerminderzahlungen aufgrund einer abzugsfähigen temporären Differenz bestehen.

Deductible temporary differences können aus folgenden Konstellationen resultieren:⁵⁷¹

- 1) Vermögenswerte werden in der Handelsbilanz im Vergleich zur Steuerbilanz niedriger bewertet bzw. der Ansatz des Vermögenswertes erfolgt nur in der Steuerbilanz, nicht dagegen in der Handelsbilanz;
- 2) Verbindlichkeiten werden in der Handelsbilanz im Vergleich zur Steuerbilanz höher bewertet bzw. der Ansatz der Verbindlichkeit erfolgt ausschließlich in der Handelsbilanz, nicht hingegen in der Steuerbilanz.

3.2.2.2.1 Aktivierungskriterien nach IAS 12

Neben dem Vorliegen einer abzugsfähigen temporären Differenz muss der zukünftige Nutzenzufluss in Form der latenten Steuerforderung gegenüber den Finanzbehörden hinreichend konkretisiert sein, um die Ansatzkriterien des IAS 12 zu erfüllen. Es muss wahrscheinlich (*probable*) sein, dass ausreichend zu versteuerndes Einkommen vorhanden ist, gegen welches die Abzüge saldiert werden können.⁵⁷² IAS 12 definiert den Begriff „*probable*“ nicht weiter.⁵⁷³ Das IASB hat jedoch zur Interpretation des Begriffes im Rahmen der Anwendung von IAS 12 folgendes angeführt:

*„The board agreed that the threshold for recognition should be ‚more likely than not‘. [...] ‚probable‘ means ‚more likely than not‘ for the purpose of this standard“.*⁵⁷⁴

⁵⁷⁰ Vgl. IAS 12.24, SFAS 109.8(b).

⁵⁷¹ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 437f.

⁵⁷² Vgl. IAS 12.27.

⁵⁷³ BALLWIESER interpretiert „*probable*“ im Sinne von IAS 12 mit einer Mindestwahrscheinlichkeit in Höhe von 75%-80%; vgl. BALLWIESER, W./KURZ, G.[Ertragsteuern, 2008], Tz. 35.

⁵⁷⁴ IASB (Hrsg.) [Update April, 2003], S. 3; vgl. KÜTING, K./ZWIRNER, C. [Indikationsfunktion, 2005], S. 1554; ZÜLCH, H./LIENAU, A. [Fair Value Bilanzierung, 2004], S. 568.

„*More likely than not*“ stellt regelmäßig eine Wahrscheinlichkeit von mehr als 50% dar. Somit ist auch dem Wahrscheinlichkeitsbegriff „*probable*“ im Sinne von IAS 12 eine Wahrscheinlichkeit von 50% zuzuweisen.

IAS 12 konkretisiert anhand von drei Fällen die Erfüllung des Ansatzkriteriums. Ein latenter Steueranspruch wird in der Periode seiner Entstehung bilanziert, sofern ausreichend zu versteuernde temporäre Differenzen in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt existieren und deren Auflösung in derselben Periode wie die Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenz erwartet wird.⁵⁷⁵ Ein weiterer Fall, in dem die Realisierung der aktiven latenten Steuer als wahrscheinlich betrachtet wird liegt vor, wenn das Unternehmen künftig von ausreichend zu versteuernden Einkommen gegenüber derselben Steuerbehörde in der Periode der Auflösung der temporären Differenz ausgeht.⁵⁷⁶ Rechnet das Unternehmen nicht mit ausreichend zu versteuernden Einkommen in den relevanten Perioden, so können die Ansatzkriterien für aktive latente Steuern dennoch dann als erfüllt gelten, wenn sich dem Unternehmen Steuergestaltungsmöglichkeiten zur Erzeugung von zu versteuernden Einkommen in den relevanten Perioden bieten.⁵⁷⁷

Werden aktive latente Steuern aufgrund von Verlustvorträgen oder noch nicht genutzten Steuergutschriften angesetzt, so gelten hierfür dieselben Ansatzvoraussetzungen wie für aktive latente Steuern aus abzugsfähigen temporären Differenzen.⁵⁷⁸ Die Wahrscheinlichkeitsbeurteilung zukünftiger Gewinne ist somit in der IFRS Rechnungslegung ein zentrales Kriterium für die Erfüllung der Ansatzkriterien von aktiven latenten Steuern und somit der Bilanzierung dem Grunde nach.⁵⁷⁹

Da jedoch Verlustvorträge ein Indiz dafür sein können, dass in zukünftigen Perioden nicht mit zu versteuernden Einkommen gerechnet werden kann, konkretisiert das IASB die Regelungen für eine Aktivierung latenter Steuern aufgrund von Verlustvorträgen weiter.⁵⁸⁰

Sind die Aktivierungskriterien für latente Steueransprüche zum Zeitpunkt der Entstehung der temporären Differenz nicht erfüllt, so darf keine latente Steuer aktiviert werden. Liegen die Voraussetzungen für einen Teil der latenten Steueransprüche vor, so

⁵⁷⁵ Vgl. IAS 12.28.

⁵⁷⁶ Vgl. IAS 12.29(a).

⁵⁷⁷ Vgl. IAS 12.29(b), 12.30.

⁵⁷⁸ Vgl. IAS 12.35.

⁵⁷⁹ Vgl. BÖSSER, J./PILHOFER, J.[Steuerliche Verlustvorträge, 2008], S.297.

⁵⁸⁰ Vgl. IAS 12.35f.; zur Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge siehe Kapitel 3.3.

darf eine Aktivierung erfolgen „[...] *to the extent that it is probable that taxable profit will be available against which the deductible temporary difference can be utilised* [...]“.⁵⁸¹

Nicht angesetzte latente Steueransprüche sind zu jedem Bilanzstichtag erneut zu beurteilen.⁵⁸²

3.2.2.2 Aktivierungskriterien nach SFAS 109

Wie bereits in Kapitel 3.2.1 hervorgehoben, erfüllen aktive latente Steuern die Voraussetzungen eines *asset* nach US-GAAP und sind daher grundsätzlich bei Vorliegen einer abzugsfähigen temporären Differenz zu bilanzieren, sofern die im jeweiligen Standard spezifizierten Ansatzkriterien erfüllt sind.⁵⁸³

Das Unternehmen verfügt über eine Ressource aus deren Einsatz es künftigen wirtschaftlichen Nutzen erwartet und dies konkretisiert sich in zukünftigen Nutzenzuflüssen. Das Unternehmen verfügt über dieses Nutzenpotenzial.⁵⁸⁴

Aktive latente Steuern - unabhängig davon, ob sie aus abzugsfähigen temporären Differenzen oder aus Verlustvorträgen bzw. noch nicht genutzten Steuergutschriften resultieren - erfüllen diese Bedingungen, da sie durch ihre Auflösung in zukünftigen Perioden steuerliche Belastungen mindern und dadurch den künftigen Zahlungsmittelabfluss verringern. Dadurch, dass ihnen steuermindernde Beträge anhaften, bilden sie eine Ressource des Unternehmens ab.⁵⁸⁵

Liegt eine abzugsfähige temporäre Differenz vor, so sind grundsätzlich latente Steuern zu aktivieren. Lediglich Ausnahmeregelungen, welche eine Durchbrechung der *comprehensive allocation* darstellen, können gegebenenfalls zu einem Ansatzverbot führen.⁵⁸⁶ Ebenso ist ein latenter Steueranspruch zu bilanzieren, sofern ein Verlustvortrag oder eine noch nicht genutzte Steuergutschrift vorliegen.⁵⁸⁷ Zu beachten ist, dass entsprechend SFAS 109.17 die latenten Steuern gesondert je Steuersubjekt und Steuerbehörde zu ermitteln sind. Im Gegensatz zu IAS 12 sieht SFAS 109 keine weiteren standardspezifischen Ansatzkriterien vor.

⁵⁸¹ Vgl. IAS 12.24.

⁵⁸² Vgl. IAS 12.37.

⁵⁸³ Vgl. SFAS 109.16.

⁵⁸⁴ Vgl. SFAC No. 6.25.

⁵⁸⁵ Vgl. KIESO, D.E./WEYGANDT, J.J./WARFIELD, T.D [Intermediate Accounting, 2007], S. 970.

⁵⁸⁶ Vgl. hierzu Kapitel 3.1.2.1.1f.

⁵⁸⁷ Vgl. SFAS 109.16.

Erst in einem zweiten Schritt, im Rahmen der Bewertung, erfolgt eine Untersuchung der Werthaltigkeit sämtlicher angesetzter latenter Steuern. Falls notwendig wird die aktivierte latente Steuer um einen Sicherheitsabschlag (*valuation allowance*) reduziert.⁵⁸⁸

3.2.2.2.3 Affirmative judgement approach (IAS 12) versus Impairment Approach (SFAS 109)

Die Beurteilung der Werthaltigkeit zukünftiger steuerlicher Gewinne ist somit in der US-amerikanischen Rechnungslegung im Gegensatz zur IFRS Rechnungslegung ein zentrales Kriterium bei der Bilanzierung der Höhe nach (*impairment approach*) und nicht bereits bei der Bilanzierung dem Grunde (*affirmative judgement approach*) nach. Insofern besteht prinzipiell ein Unterschied zwischen SFAS 109 und IAS 12. Die unterschiedliche Vorgehensweise führt zu einem differenzierten Ausweis von aktiven latenten Steuern in der Bilanz⁵⁸⁹ und erfordert unterschiedliche Anhangsangaben⁵⁹⁰, die jedoch hinsichtlich ihres Aussagegehalts im Wesentlichen übereinstimmen. Da es sich in diesem Fall de facto nur um einen methodischen Unterschied in der Berechnung handelt, wird diese Divergenz im Folgenden nicht näher thematisiert.

Der aktuelle Stand des Konvergenzprojektes zeigt zudem, dass in IAS 12, trotz anfänglichem Zögern des IASB, voraussichtlich der US-GAAP Ausweis übernommen wird.⁵⁹¹ Diese Entscheidung des IASB harmonisiert mit der zunehmenden Tendenz in der IFRS Rechnungslegung, die bislang beim Ansatz geforderte Beurteilung der künftigen Zahlungen nach ihrer Wahrscheinlichkeit und der Verlässlichkeit der Wertermittlung aufzugeben und stattdessen in die Bewertung der Bilanzposition zu integrieren.⁵⁹²

⁵⁸⁸ Vgl. SFAS 109.20, HAYN, S./GRAF WALDERSEE, G. [IFRS/US-GAAP/HGB im Vergleich, 2006], S. 235.

⁵⁸⁹ Siehe hierzu Abschnitt 3.5.1.

⁵⁹⁰ Siehe hierzu Abschnitt 3.5.3ff.

⁵⁹¹ Vgl. im Internet: IASB [Project Update, 2008].

⁵⁹² Diese Tendenz zeigt sich z.B. deutlich an der Änderung der Ansatzkriterien für im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbene immaterielle Vermögensgegenstände sowie in ED-IAS 37; vgl. HACHMEISTER, D. [Neuregelungen nach IFRS 3, 2008], S. 118.

3.2.3 Verbuchung und intraperiodische Zuordnung latenter Steuern

Latente Steuern können erfolgswirksam oder erfolgsneutral erfasst werden. Die Entscheidung dafür ergibt sich aus generellen Regelungen und spezifischen Vorschriften innerhalb der Standards.

So hat das FASB in SFAS No. 109 keine konkreten Einzelregelungen zur Erfassung der latenten Steueraufwendungen und –erträge kodifiziert. Eine erfolgsneutrale oder erfolgswirksame Verbuchung latenter Steuern leitet sich vielmehr aus der sog. *intraperiod tax allocation*, der Aufgliederung der Steueraufwendungen und –erträge der Berichtsperiode, ab.⁵⁹³

In IAS 12 hingegen finden sich konkretere Vorschriften zur erfolgsneutralen oder erfolgswirksamen Verbuchung von latenten Steuern. Allerdings sind dafür die Ausführungen zur *intraperiod tax allocation* nur marginal.⁵⁹⁴

Im Folgenden wird auf die Buchungssystematik von latenten Steuern bei ihrer Ersterfassung sowie in Folgeperioden eingegangen. Anschließend wird das Prinzip der *intraperiod tax allocation* genauer untersucht und Anpassungsbedarf aufgrund bestehender Differenzen zwischen den Vorschriften aufgezeigt.

3.2.3.1 Erstmalige Erfassung latenter Steuern nach IAS 12 und SFAS 109

Latente Steuern aus in der Periode erstmals entstehenden temporären Differenzen bzw. Verlustvorträgen werden entsprechend IAS 12.58 als latenter Steueraufwand oder latenter Steuerertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung angesetzt, wenn auch der zugrunde liegende Tatbestand über die Erfolgsrechnung berücksichtigt wird. Sämtliche *timing*-Differenzen, die sich ergeben, wenn Aufwendungen und Erträge im Einzel- oder Konzernabschluss in einer anderen Periode als im Steuerabschluss berücksichtigt werden, führen somit zu einer erfolgswirksamen Verbuchung latenter Steuern. Ebenso ist eine aktivische Steuerabgrenzung aufgrund von Verlustvorträgen über die Erfolgsrechnung zu erfassen.

In dem Umfang jedoch, in dem latente Steuern aus Transaktionen resultieren, welche unmittelbar im Eigenkapital erfasst werden, werden auch die zugehörigen

⁵⁹³ Vgl. SFAS 109.36, 109.143; SCHÄFFELER, U. [Latente Steuern nach US-GAAP, 2000], S. 59.

⁵⁹⁴ Vgl. IAS 12.58f., IAS 12.61f.

Steuerlatenzen erfolgsneutral berücksichtigt. IAS 12 nennt innerhalb des Standards diverse Beispiele, bei deren Eintreten eine erfolgsneutrale Bilanzierung latenter Steuern erforderlich werden kann.⁵⁹⁵

Aus IAS 12.58 und IAS 12.61 ergibt sich, dass die Zuordnung der steuerlichen Auswirkungen in Abhängigkeit der zugrunde liegenden Transaktion entweder dem Eigenkapital oder dem Ergebnis zuzurechnen ist. Eine weitere Detaillierung, z.B. in Aufwands- und Ertragskategorien wie fortzuführende Geschäftsbereiche, aufgegebene Geschäftsbereiche, Berichtigung von Fehlern, etc. sieht der Standard nicht vor.⁵⁹⁶ Die *intraproduct tax allocation* wird in IAS 12 somit nur sehr oberflächlich festgelegt.

Das FASB hat in SFAS 109 keine konkreten Einzelregelungen zur (Erst-)Erfassung der latenten Steueraufwendungen und –erträge formuliert. Im Standard wird jedoch durch detaillierte Vorschriften⁵⁹⁷ die Aufgliederung des insgesamt in der Periode verursachten Steueraufwands- bzw. –ertrags gefordert. Aus diesen Vorschriften lässt sich für die Erfassung latenter Steuern der folgende Grundsatz ableiten: „*let the tax follow the income*“⁵⁹⁸. Steuerwirkungen, die durch erfolgswirksam erfasste Transaktionen oder Ereignisse veranlasst wurden, sind ebenso erfolgswirksam zu verbuchen. Hingegen sind Steuerwirkungen aus Geschäftsvorfällen, die sich direkt im Eigenkapital niederschlagen, z.B. in der Eigenkapitalposition des *other comprehensive income* (OCI), ebenfalls dort zu berücksichtigen.⁵⁹⁹

Das FASB nennt im Standard eine finale Auflistung von Sachverhalten, deren Steuerwirkungen direkt dem Eigenkapital zuzuschreiben sind.⁶⁰⁰

3.2.3.2 Fortführung latenter Steuern nach IAS 12 und SFAS 109

Weitaus komplexer als die Ersterfassung latenter Steuern gestaltet sich deren Erfassung in Folgeperioden. Änderungen der latenten Steuerpositionen resultieren im Wesentlichen aus:

- (1) Auflösungen der temporären Differenzen;

⁵⁹⁵ Eine Auflistung derartiger Beispiele findet sich in Kapitel 3.1.1.1.

⁵⁹⁶ Eine solcher Detaillierungsgrad ist jedoch nach SFAS 109 vorgesehen und wird z.B. von Ballwieser /Kurz analog auf IAS 12 übertragen; vgl. BALLWIESER, W./KURZ, G.[Ertragsteuern, 2008], Tz. 81.

⁵⁹⁷ Vgl. SFAS 109.35, 109.139.

⁵⁹⁸ KIESO, D./WEYGANDT, J. [Accounting, 1998], S. 161.

⁵⁹⁹ Vgl. SFAS 109.35f., 109.143; BIELSTEIN, M.M./TROTT, E.W. [New approach, 1992], S. 46.

⁶⁰⁰ Vgl. hierzu Kapitel 3.1.1.1.

- (2) Änderungen in der Beurteilung der Realisierbarkeit von latenten Steueransprüchen;
- (3) Änderungen von Steuersätzen oder Steuergesetzen;
- (4) Änderungen im Steuerstatus des Unternehmens;

Die Berücksichtigung dieser Aspekte unterscheidet sich zum Teil wesentlich zwischen IAS 12 und SFAS 109 und führt somit zu einer differentiellen *intraperiod tax allocation*.

Ad (1) Auflösungen der temporären Differenzen

Während für die Erfassung latenter Steuern klare Vorschriften bestehen bzw. sich ableiten lassen, existieren weder in IAS 12 noch SFAS 109 eindeutige Regelungen für eine Anpassung der latenten Steuern in Folgeperioden. Auch der im vorangegangenen Kapitel vorgestellte Grundsatz aus der US Literatur „*let the tax follow the income*“⁶⁰¹ ist m.E. für die Ableitung von Regelungen zur Folgebilanzierung latenter Steuern nicht hilfreich. Diesem Grundsatz widerspricht m.E. die Regelung in SFAS 109.27, wonach sämtliche Effekte aus der Änderung des Steuersatzes erfolgswirksam zu erfassen sind, selbst wenn diese latente Steuerpositionen betreffen, die erfolgsneutral bilanziert wurden.

Unstrittig ist, dass erfolgswirksam gebildete latente Steuern, deren Auflösung ebenfalls durch eine erfolgswirksame Transaktion ausgelöst wird, konsequenterweise auch erfolgswirksam zu erfassen sind.⁶⁰² In der Literatur herrschen jedoch unterschiedliche Meinungen darüber, wie die Auflösung von erfolgsneutral entstandenen temporären Differenzen vorzunehmen ist.⁶⁰³

Grundsätzlich werden zwei Möglichkeiten diskutiert:

- (a) Die Regelungen für den Erstansatz sind für die Folgebilanzierung so auszulegen, dass im Ergebnis die latenten Steuern auf die gleiche Weise aufgelöst werden wie sie gebildet wurden.⁶⁰⁴
- (b) Die Regelungen für den Erstansatz sind für die Folgebilanzierung so auszulegen, dass im Ergebnis die latenten Steuern abhängig von der

⁶⁰¹ KIESO, D./WEYGANDT, J. [Accounting, 1998], S. 161.

⁶⁰² Vgl. IAS 12.60; COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 464f.

⁶⁰³ Vgl. RUHNKE, K./SCHMIDT, M./SEIDEL, T. [Erfolgswirksamkeit, 2005], S. 82ff.

⁶⁰⁴ So z.B. HEURUNG, R./KURZ, G. [Temporary Differences Konzept, 2000], S. 1777; SCHULZ-DANSO, M. [Ertragsteuern, 2006], Tz. 64.

Ergebniswirksamkeit aufgelöst werden, mit der die temporäre Differenz abgebaut wird. Dies bedeutet, dass eine erfolgsneutral gebildete latente Steuer erfolgswirksam aufgelöst wird, wenn die Transaktion, z.B. eine Abschreibung oder ein Verkauf, ebenfalls erfolgswirksam erfolgt.⁶⁰⁵

Da sowohl in IAS 12 als auch in SFAS 109 klarstellende Regelungen fehlen, kann nicht analysiert werden, ob und inwieweit sich die Vorgehensweise nach IFRS und US-GAAP unterscheidet. Diese Regelungslücke ist bisher nicht Bestandteil der Diskussionen zwischen dem FASB und dem IASB im Rahmen des Konvergenzprojektes gewesen. Es ist fraglich, ob die überarbeiteten Standards in dieser Frage Klarheit bringen werden.

Ad (2) Änderungen in der Beurteilung der Realisierbarkeit von latenten Steueransprüchen

Nach den US-GAAP werden Änderungen in der Einschätzung der Realisierbarkeit aktiver latenter Steuern in der Regel erfolgswirksam im Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erfasst, selbst dann, wenn die betroffene aktive latente Steuer erfolgsneutral erfasst wurde. Eine Ausnahme davon sieht SFAS 109 nur in ganz spezifischen Fällen vor, wenn es aufgrund einer Einschätzungsänderung zu einem erstmaligen Ansatz einer aktiven latenten Steuer kommt.⁶⁰⁶

IAS 12 kennt im Gegensatz zu SFAS 109 keine *valuation allowance* auf latente Steueransprüche.⁶⁰⁷ Aktive latente Steuern werden nach IAS 12 erst dann angesetzt, wenn die Aktivierungskriterien des IAS 12.24 erfüllt sind. Das Unternehmen hat zu jedem Bilanzstichtag nicht bilanzierte latente Steueransprüche erneut zu beurteilen.⁶⁰⁸ Kommt somit in der Folgeperiode die Beurteilung zu dem Ergebnis, dass zunächst nicht angesetzte latente Steueransprüche aktiviert werden müssen, so gelten für die Erfassung der latenten Steuern die Vorschriften der Ersterfassung.⁶⁰⁹

Liegt der nachträglich aktivierten latenten Steuer eine Transaktion zugrunde, die in der Vergangenheit erfolgsneutral erfasst wurde, so ist der aktive latente Steueranspruch ebenfalls erfolgsneutral zu erfassen. Im Falle der US-GAAP hingegen stellt die

⁶⁰⁵ Diese Vorgehensweise vertritt z.B. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 465; im Rahmen der Neubewertungsmethode ZÜLCH, H./LIENAU, A. [Fair Value Bilanzierung, 2004], S. 572.

⁶⁰⁶ Vgl. SFAS 109.26 i.V.m. SFAS 109.36(c), (e)-(g).

⁶⁰⁷ Vgl. hierzu Abschnitt 3.2.2.2.3.

⁶⁰⁸ Vgl. IAS 12.37.

⁶⁰⁹ Vgl. IAS 12.58; Kapitel 3.2.3.1.

Minderung oder Auflösung der Wertberichtigung, abgesehen von spezifischen Ausnahmefällen, einen erfolgswirksamen Vorgang dar.

Der größte Makel der IAS 12 Vorschrift besteht darin, dass ein sog. „*backwards tracing*“⁶¹⁰ von latenten Steuern über viele Jahre hinweg erforderlich ist. Der Bilanzierende muss genau darüber Buch führen, in welcher Höhe aktive latente Steuern nicht angesetzt wurden und auf welcher ursprünglichen Transaktion diese beruhen. Der Nachteil des *backwards tracing* betrifft auch die Regelungen in IAS 12 hinsichtlich der Berücksichtigung von Änderungen des Steuersatzes oder des Steuerstatus eines Unternehmens. Da sich das IASB der Komplexität des *backwards tracing* bewusst ist, lässt es die Anwendung von geeigneten Verfahren für die Verteilung der Effekte auf die GuV und das Eigenkapital zu.⁶¹¹ Wie derartige Verfahren ausgestaltet sein sollen, wird nicht konkretisiert. Es dürfte fraglich sein, ob die in der Praxis angewandten Verfahren eine verursachungsgerechte Verteilung gewährleisten können.

Ad (3) Änderungen von Steuersätzen oder Steuergesetzen

Der Steuereffekt einer Änderung von Steuersätzen oder Steuergesetzen auf die latenten Steuerpositionen ist nach SFAS 109 stets über die Erfolgsrechnung zu verbuchen. Die Änderungsbeträge werden hierbei dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit belastet bzw. gutgeschrieben.⁶¹²

Nach IAS 12 ist eine erfolgswirksame Erfassung dieser Effekte nur für jene Steuerposten vorgeschrieben, die auch bei ihrer Ersterfassung erfolgswirksam verbucht wurden. In den übrigen Fällen sind die Anpassungen der latenten Steuern im Eigenkapital vorzunehmen.⁶¹³

Die in IAS 12 geforderte Vorgehensweise entspricht m.E. dem Gedanken der *liability*-Methode. Die *liability*-Methode zielt grundsätzlich auf zukünftige Steuersätze ab. Wäre bereits bei erstmaliger Verbuchung der neue Steuersatz hinreichend sicher gewesen (*substantively enacted*), so würde der im Eigenkapital erfasste latente Steuerbetrag auf dem neuen Steuersatz basieren. Da die Bestimmung künftiger Steuersätze stets mit Unsicherheit verbunden ist, fordert das IASB die Anwendung von Steuersätzen, die

⁶¹⁰ Das FASB definiert den Begriff wie folgt: „*Backwards tracing remeasures in the current year the after tax amounts of gains and losses that occurred and were reported in prior years. The objective is to “correct” the after-tax amounts for events reported in prior years.*“ im Internet: IASB (Hrsg.), [Information for Observers I, April 2005], Tz. 4.

⁶¹¹ Vgl. IAS 12.63.

⁶¹² Vgl. SFAS 109.27.

⁶¹³ Vgl. IAS 12.60.

zum Bilanzstichtag verabschiedet sind oder deren In-Kraft-Treten so gut wie sicher ist.⁶¹⁴ Die nachträgliche erfolgsneutrale Berücksichtigung gleicht den Nachteil aus, dass der neue Steuersatz nicht bereits bei der Ersterfassung angewandt werden konnte.

Die in den USA häufig vorgebrachte Kritik, die erfolgswirksame Anpassung an Steuersatzänderungen verzerre den Erfolgsausweis, wird seitens des FASB dahingehend relativiert, dass wesentliche Anpassungserfolge durch entsprechende Angaben im Anhang offen gelegt werden müssen.⁶¹⁵ Der Ausweis eines Steueraufwands aus Steuersatzänderungen auf erfolgsneutral entstandene Steuerlatenzen erscheint unsystematisch, da die erfolgsneutrale Bildung der Steuerabgrenzung nicht im Steueraufwand ausgewiesen wurde.⁶¹⁶ Das FASB rechtfertigt diese Behandlung mit einem Verweis auf die praktischen Schwierigkeiten, die eine genaue Zuordnung der Effekte aus Steuersatzänderungen auf das *other comprehensive income* hervor ruft.⁶¹⁷

Wie das Beispiel im folgenden Kapitel zeigen wird, kann eine erfolgswirksame Berücksichtigung von Steuersatzänderungen im Zusammenhang von ursprünglich erfolgsneutral erfassten latenten Steuern dazu führen, dass wesentliche *reconciling items* entstehen, die einen hohen Ergebniseffekt verursachen können, wenn sich die temporäre Differenz schließlich auflöst.⁶¹⁸

Ad (4) Änderungen im Steuerstatus des Unternehmens

Änderungen im Steuerstatus des bilanzierenden Unternehmens sind nach IFRS analog zur Vorgehensweise bei Steuersatzänderungen zu berücksichtigen. Vorschriften zur Berücksichtigung von Änderungen im Steuerstatus ergeben sich nicht direkt aus IAS 12, sondern aus SIC-25 *Income taxes – changes in the tax status of an enterprise or its shareholders*. Danach sind die Konsequenzen, die eine Änderung des Steuerstatus für die latenten Ertragsteuern mit sich bringt, grundsätzlich im Periodenergebnis zu erfassen. Auch hier liegt wiederum eine Ausnahme vor, wenn die steuerlichen Konsequenzen im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen stehen, die unmittelbar dem

⁶¹⁴ Vgl. hierzu auch Kapitel 3.4.2.1.

⁶¹⁵ Vgl. EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 827; BEINE, F. [Bedeutung von Steuersatzänderungen, 1995], S. 545.

⁶¹⁶ Vgl. MUNTER, P./RATCLIFFE, T.A. [FASB Arithmetic, 1996], S. 48ff.

⁶¹⁷ Vgl. EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 827; Schwierigkeiten können sich vor allem dann ergeben, wenn abgestufte bzw. progressive Steuersätze eine Rolle spielen; vgl. IAS 12.63.

⁶¹⁸ Vgl. hierzu das Beispiel in Kapitel 3.2.3.3.

Eigenkapital gutgeschrieben oder belastet wurden.⁶¹⁹ SFAS 109 hingegen sieht unabhängig von der Erfolgswirksamkeit der zugrunde liegenden Transaktion eine erfolgswirksame Berücksichtigung der Auswirkungen auf die latenten Steuern im Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor.⁶²⁰ Die Vor- und Nachteile der unterschiedlichen Regelungen entsprechen in Analogie den Ausführungen unter (3).

Anhand eines ausführlichen Beispiels werden im folgenden Kapitel die Konsequenzen unterschiedlicher Regelungen zur *intraproduct tax allocation* dargelegt.

3.2.3.3 Beispielhafte Darstellung der Konsequenzen unterschiedlicher Vorschriften zur „*intraproduct tax allocation*“ zwischen IAS 12 und SFAS 109

Das folgende Beispiel erläutert die Konsequenzen der unterschiedlichen Erfassung latenter Steuern anhand von Änderungen im bewertungsrelevanten Steuersatz.

Wie bereits erläutert werden Bewertungseffekte aufgrund von Steuersatz- bzw. Gesetzesänderungen nach SFAS 109.27 grundsätzlich im Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erfasst. IAS 12 folgt diesem Prinzip nur teilweise. Die durch Steuersatzänderungen notwendige Umbewertung latenter Steuern erfolgt in dem Umfang erfolgsneutral, als die latenten Steuern im Rahmen des Erstansatzes erfolgsneutral abgebildet wurden. Die Erhöhungen bzw. Verminderungen latenter Steuern werden nach IFRS somit abhängig vom Einzelfall entweder direkt im Eigenkapital oder in der Erfolgsrechnung erfasst.⁶²¹ Bilanziert ein Unternehmen im nicht unerheblichen Umfang latente Steuern auf erfolgsneutrale Effekte, so können im Falle einer Steuersatzänderung zwischen US-GAAP und IFRS erhebliche Ergebnisdifferenzen resultieren. Das folgende Beispiel⁶²² soll dies veranschaulichen:

Zum 01.01.2007 wird von Unternehmen A ein Wertpapier zu GE 5.000 erworben. Gemäß den IFRS und US-GAAP Vorschriften⁶²³ wird dieses Wertpapier als *available-*

⁶¹⁹ Vgl. BALLWIESER, W./KURZ, G. [Ertragsteuern, 2008], Tz. 48; ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1900.

⁶²⁰ Vgl. SFAS 109.28.

⁶²¹ Vgl. IAS 12.60.

⁶²² Ähnliche Beispiele finden sich z.B. bei LOITZ, R. [Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung, 2004], S. 1188ff.; ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1884.

⁶²³ Vgl. hierzu IAS 32 *Financial Instruments: Presentation*; IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement*, SFAS 133 *Accounting for Derivative Instruments and Hedging Activities*.

for-sale (AFS) klassifiziert. Die Folgebewertung des Wertpapiers erfolgt somit zum Marktwert. Etwaige Marktwertänderungen werden erfolgsneutral im Eigenkapital erfasst. Zum 31.12.2007 liegt der Marktwert des Wertpapiers bei GE 5.500. Zum 1. August 2008 verkauft das Unternehmen das Wertpapier für GE 5.300. Unternehmen A unterliegt in 2007 einem Steuersatz in Höhe von 40%. Zum 01. April des Jahres 2008 tritt ein verminderter Steuersatz in Höhe von 30% in Kraft.⁶²⁴ Die Buchungen für den dargestellten Sachverhalt lassen sich nach **IFRS** wie folgt abbilden:

01.01.2007: (IFRS)				
Wertpapier (AFS)	5.000	an	Bank	5.000

Zum Erwerbszeitpunkt wird das Wertpapier mit seinen Anschaffungskosten bilanziert. Die Klassifizierung als *available-for-sale* Wertpapier ist für die Folgebewertung von Bedeutung.

31.12.2007: (IFRS)				
Wertpapier (AFS)	500	an	Eigenkapital	300
			Passive latente Steuer	200

Die Neubewertung des Wertpapiers zum 31.12.2007 erfolgt gemäß IAS 39 erfolgsneutral. Durch die Neubewertung zum Marktwert entsteht eine temporäre Differenz in Höhe der Aufwertung, da die Neubewertung in der Regel steuerlich nicht nachvollzogen wird. Da die Neubewertung einen erfolgsneutralen Vorgang darstellt, wird auch die latente Steuer in Höhe von GE 200 ($500 \times 40\%$) im Eigenkapital verbucht. Da die latente Steuer die erfolgsneutrale Zuschreibung vermindert, resultiert lediglich eine Netto-Erhöhung des EK um GE 300 anstatt in voller Höhe der Zuschreibung von GE 500.

01.04.2008: (IFRS)				
Passive latente Steuer	50	an	Eigenkapital	50

Aufgrund der im April in Kraft tretenden Steuersatzminderung, vermindert sich die latente Steuer um GE 50 ($500 \times (40\% - 30\%)$). Im gleichen Maß erhöht sich das Eigenkapital. Da die latente Steuer erfolgsneutral in Folge der Neubewertung des Wertpapiers entstanden ist, wird der Effekt aus der Steuersatzänderung ebenfalls erfolgsneutral berücksichtigt. Die GuV bleibt unberührt.

⁶²⁴ Es wird hier angenommen, dass der verminderte Steuersatz von 35% zum Bilanzstichtag 31.12.2007 noch nicht hinreichend sicher war und somit auch nach IFRS noch nicht berücksichtigt wurde.

01.08.2008: (IFRS)				
Bank	5.300	an	Wertpapier (AFS)	5.500
Eigenkapital	500		Veräußerungsgewinn	300
Passive latente Steuer	150		Latenter Steuerertrag (EK)	150
Laufender Steuerertrag (GuV)	90		Laufende Steuerschuld	90

Mit der Veräußerung des Wertpapiers erfolgt ein „*recycling*“ der zunächst im Eigenkapital erfassten Marktbewertung über die Gewinn- und Verlustrechnung. Das Wertpapier wird mit seinem Vorsteuerbetrag aus dem Eigenkapital ausgebucht und der Veräußerungsgewinn vollständig in der GuV realisiert. Während IAS 39 ein *recycling* des Gewinns in der Erfolgsrechnung fordert, wenn der Vermögenswert realisiert wird, regelt IAS 12 nicht, ob erfolgsneutral verbuchte latente Steueransprüche oder latente Steuerschulden mit der Realisierung des Vermögenswertes bzw. der Schuld ebenfalls *recycled* werden. Wie bereits im vorangegangenen Kapitel dargestellt, wird hinsichtlich der Auflösung der latenten Steuer die Meinung vertreten, dass sich die ,Verbuchung der Auflösung an der Erfassungsmethodik des Vorgangs orientiert, welcher die Auflösung hervorruft, im Beispiel die Veräußerung des Wertpapiers. Da mit der Veräußerung die zuvor erfolgsneutral erfassten Gewinne aus der Neubewertung erfolgswirksam realisiert werden, ist ein *recycling* der mit den Gewinnen aus der Neubewertung verbundenen steuerlichen Konsequenzen vertretbar. Der *recycling* Vorgang ist dann die automatische Konsequenz der Auflösung der erfolgsneutral gebildeten latenten Steuer und ihrer Berücksichtigung in der Erfolgrechnung in Form des laufenden Steueraufwands.⁶²⁵

Die Abbildung des Vorgangs nach **US-GAAP** erfolgt entsprechend den folgenden Buchungen:

Die Buchungen zum Zeitpunkt des Erwerbes des Vermögenswertes und der Marktbewertung erfolgen analog der Vorgehensweise nach IFRS.⁶²⁶

01.01.2007: (US-GAAP)				
Wertpapier (AFS)	5.000	an	Bank	5.000

⁶²⁵ Diese Vorgehensweise wird z.B. von ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1884 vertreten.

⁶²⁶ Die Kategorie des Eigenkapitals, in der die Marktwertänderung erfasst werden, wird nach US-GAAP und IFRS als other comprehensive income (OCI) bezeichnet.

31.12.2007: (US-GAAP)				
Wertpapier (AFS)	500	an	Eigenkapital	300
			Passive latente Steuer	200

Die Steuersatzsenkung zum 1. April 2008 von 40% auf 30% führt nach den Anforderungen der *liability*-Methode zu einer Umbewertung der latenten Steuern mit dem neuen Steuersatz. Gemäß SFAS 109 ist der resultierende Effekt erfolgswirksam zu berücksichtigen und nicht wie nach IFRS im Eigenkapital. Aus der Verminderung der latenten Steuerschuld als Konsequenz der Bewertung mit dem neuen Steuersatz resultiert in der Erfolgsrechnung ein entsprechender latenter Steuerertrag.

01.04.2008: (US-GAAP)				
Passive latente Steuer	50	an	Latenter Steuerertrag	50

Das Eigenkapital nach US-GAAP ist nach wie vor um die latente Steuer vermindert, die zum 31.12.2007 auf Basis des höheren Steuersatzes berechnet wurde.

Auf dieser Stufe resultiert zwischen dem Eigenkapital nach IFRS (GE 350) und US-GAAP (GE 300) ein *reconciling item* in Höhe von GE 50.

Das Wertpapier wird zum 1. August 2008 zu einem Betrag von GE 5.300 veräußert. Die Wertänderung im Eigenkapital in Höhe von GE 500 (vor Steuern) per 31.12.2007 wird bei Abgang des Wertpapiers ertragswirksam aufgelöst, d.h. die Gewinne aus der Marktbewertung werden über die GuV *recycled*. Die latente Steuer in Höhe v. GE 150 wird aufgelöst. Weiterhin muss im Eigenkapital das *reconciling item* in Höhe von GE 50 erfolgswirksam aufgelöst werden. Der Wertänderung im Eigenkapital (GE 500) steht nach US-GAAP zum Realisierungszeitpunkt somit der Veräußerungsgewinn (GE 300), die Auflösung der latenten Steuer und das im Eigenkapital „eingefrorene“ *reconciling item* (GE 50) gegenüber.⁶²⁷

01.08.2008: (US-GAAP)				
Bank	5.300	an	Wertpapier (AFS)	5.500
Eigenkapital	500		Veräußerungsgewinn	300
Passive latente Steuer	150		Latenter Steuerertrag (EK)	150
Steueraufwand	50		Eigenkapital (Auflösung reconciling item)	50
Laufender Steuerertrag (GuV)	90		Laufende Steuerschuld	90

⁶²⁷ Vgl. LOITZ, R. [Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung, 2004], S. 1189f.

Die Analyse zeigt, dass die unterschiedlichen Vorgehensweisen nach IFRS und US-GAAP zu erheblichen Ergebnisunterschieden führen können, zum einen in der Periode, in welcher die Steuersatzänderung stattfindet, zum anderen in der Periode, in welcher der Vermögenswert realisiert wird. Über die Totalperiode betrachtet führen beide Wege zum gleichen Ergebnis. Allerdings wird durch die Ergebnisunterschiede eine Vergleichbarkeit zwischen den einzelnen Perioden beschränkt.

Die Bedeutung und das Ausmaß der unterschiedlichen Behandlung von Steuersatzänderungen werden anhand des Beispiels der Deutschen Bank deutlich. Durch die Verabschiedung des Steuersenkungsgesetzes durch die Bundesregierung im Jahr 2000⁶²⁸ entfiel bei der deutschen Bank, die 2001 erstmal nach US-GAAP bilanzierte, die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften. Somit musste die Bank aufgrund der Auflösung der latenten Steuern EUR 6,1 Milliarden im Betriebsergebnis realisieren, obwohl die ursprüngliche Transaktion im Eigenkapital erfasst worden ist.⁶²⁹ In den Folgeperioden belastete die Bank jedes Mal das Ergebnis, wenn ein Teil der betroffenen Wertpapiere verkauft wurde.⁶³⁰

3.2.3.4 Perspektiven einer einheitlichen „*intra period tax allocation*“ für IAS 12 und SFAS 109

FASB und IASB identifizierten die unterschiedliche Vorgehensweise bei der Berücksichtigung der Steuereffekte aus Steuersatzänderungen, Änderungen im Status eines Unternehmens sowie bei Änderungen hinsichtlich der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern als einen wesentlichen Unterschied zwischen den beiden Rechnungslegungssystemen.⁶³¹ Diese Differenz steht im unmittelbaren Zusammenhang mit der unterschiedlichen *intra period tax allocation*. SFAS 109 besitzt bzgl. der Zuordnung des Steueraufwands einer Periode sehr detaillierte Regelungen, während dies für IAS 12 nicht der Fall ist.⁶³² Allerdings bedeuten gerade fehlende Regelungen in IAS 12 nicht, dass deshalb Divergenzen zwischen SFAS 109 und IAS 12 bestehen.

⁶²⁸ Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung v. 23.10.2000 (BGBl. S.1433).

⁶²⁹ Vgl. im Internet: Deutsche Bank [Geschäftsbericht, 2001], S. 6.

⁶³⁰ So betrug bspw. die Belastungen hieraus in 2002: 2.817 Mio EUR, 2003: 215 Mio. EUR und 2004 : 120 Mio EUR; vgl. im Internet: Deutsche Bank [Geschäftsbericht, 2004], S. 71.

⁶³¹ Vgl. im Internet: FASB [Minutes, April 2005]; IASB (Hrsg.) [Update April, 2003], S. 2f.

⁶³² Vgl. SFAS 109.35-38, 109.273-276.

Vielmehr wird die Zuordnung des Steueraufwands in der IFRS-Bilanzierungspraxis bereits häufig wie nach US-GAAP gehandhabt.

Im Rahmen der Überarbeitung beider Standards soll nach vorläufigen Beschlüssen die detaillierte Beschreibung der Zuordnung des Steueraufwandes in SFAS 109⁶³³ auch in IAS 12 übernommen werden.⁶³⁴

Gleichzeitig einigten sich die Boards darauf, die Effekte von Steuersatz- und Steuerstatusänderungen sowie einer Änderung in der Einschätzung der Realisierbarkeit von aktiven latenten Steuern in der Folgeperiode erfolgswirksam zu behandeln. Die Forderung in IAS 12⁶³⁵, die Berücksichtigung analog der erfolgswirksamen oder erfolgsneutralen Erfassung der zugrunde liegenden Sachverhalte zu behandeln, soll zukünftig keine Rolle mehr spielen.⁶³⁶ Diese Einigung erfolgte nicht widerspruchsfrei von Seiten des IASB. Auch sind die Regelungen in SFAS 109 weder in konzeptioneller Hinsicht noch unter pragmatischen Gesichtspunkten als überlegener zu beurteilen. Die vorläufige Einigung der Anpassung von IAS 12 an SFAS 109 erfolgte im Wesentlichen aus praktischen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Beide Boards gehen davon aus, dass eine Anpassung von IAS 12 an SFAS 109 leichter durchzuführen ist, als eine Anpassung von SFAS 109 an IAS 12.

Als größter Schwachpunkt der momentanen Regelungen in IAS 12 wurde das erforderliche *backwards tracing*⁶³⁷ von latenten Steuern über viele Jahre hinweg kritisiert. Die Schwierigkeit einer angemessenen Zuordnung der Auswirkungen von Steuersatzänderungen etc. auf die erfolgsneutral und erfolgswirksam entstandenen latenten Steuern darf nicht übersehen werden. Ferner wird argumentiert, dass die Vorgehensweise nach US-GAAP, sämtliche Änderungen der Steuergesetze, der Steuersätze, des Steuerstatus sowie der Einschätzung der Realisierbarkeit aktiver latenter Steuern als Ereignisse des laufenden Geschäftsjahres zu betrachten, konzeptionell damit begründet werden kann, dass diese Neu- bzw. Umbewertungen Änderungen von Vermögenswerten und Schulden darstellen, die sich in der laufenden Berichtsperiode zugetragen haben und diese Effekte daher im Ergebnis der

⁶³³ Vgl. SFAS 109. 35-38 und SFAS 109. 273-278.

⁶³⁴ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update April, 2005], S. 3f.

⁶³⁵ Vgl. IAS 12.57-58, IAS 12.61-65.

⁶³⁶ Vgl. im Internet: FASB [Minutes, April 2005], S.1ff.

⁶³⁷ Das FASB definiert "backwards tracing" wie folgt: "*Backwards tracing remeasures in the current year the after tax amounts of gains and losses that occurred and were reported in prior years. The objective is to „correct“ the after-tax amounts for events reported in prior years.*" im Internet: IASB [Information for Observers I, April 2005], Tz. 4.

gewöhnlichen Geschäftstätigkeit auszuweisen sind.⁶³⁸ Ein *backwards tracing* hingegen bewirkt gerade, dass die Änderungen im Eigenkapital berücksichtigt werden und somit der Steueraufwand dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nicht zugeordnet werden kann.⁶³⁹ Hierbei darf jedoch nicht übersehen werden, dass die erfolgswirksame Berücksichtigung von Steuersatzänderungen u.a. dazu führt, dass eine Vielzahl von *reconciling items* entsteht. Ihre Auflösung muss mit der Realisierung des Vermögenswertes oder der Schuld sichergestellt werden.⁶⁴⁰

3.3 Bilanzierung latenter Steuern auf Verlustvorträge

3.3.1 Überblick über die Aktivierungsvoraussetzungen

Liegt am Bilanzstichtag ein steuerlicher Verlust vor, kann dieser nicht unmittelbar im Wirtschaftsjahr der Entstehung als Steuererstattungsanspruch dem Fiskus gegenüber geltend gemacht werden.⁶⁴¹ Steuerliche Verluste können jedoch in vielen Steuerhoheiten im Rahmen des Verlustabzugs durch Verlustrücktrag und Verlustvortrag berücksichtigt werden.⁶⁴²

Die Anforderungen an die Realisierung aktiver latenter Steuern aus Verlustvorträgen stimmen in weiten Teilen zwischen den IFRS und den US-amerikanischen Rechnungslegungsvorschriften überein. Diese Anforderungen werden in diesem Kapitel kurz umrissen, während im folgenden Kapitel auf bestehende Divergenzen hingewiesen wird.

Prinzipiell können sämtliche erwarteten Steuerminderungen aus „*deductible temporary differences*“ und „*loss carryforwards*“ zum Ansatz aktiver latenter Steuern führen.⁶⁴³ Bei Eintritt der steuermindernden Effekte aus den Steuervorteilen, d.h. bei Realisierung der zugrunde liegenden Vermögensgegenstände und Schulden bzw. bei Geltendmachung der vortragsfähigen Verluste, werden diese in zukünftigen Perioden planmäßig aufgelöst.

⁶³⁸ Vgl. im Internet: FASB [Minutes, April 2005], Tz. 22ff.

⁶³⁹ Vgl. im Internet: : IASB [Information for Observers I, April 2005], Tz. 5.

⁶⁴⁰ Vgl. hierzu LOITZ, R. [Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung, 2004], S. 1191.

⁶⁴¹ Vgl. DYCKMANN, T.R./DAVIS, C.J./DUKES, R.E. [Intermediate Accounting, 2001], S. 986.

⁶⁴² Sowohl das US-amerikanische als auch das deutsche Steuerrecht gewähren die Geltendmachung steuerlicher Verluste durch den Verlustabzug. Die konkreten Ausgestaltungen der jeweiligen Regelungen weisen jedoch Unterschiede auf. Während nach US-amerikanischem Steuerrecht steuerliche Verluste 2 Jahre rücktragsfähig und 20 Jahre vortragsfähig sind, können nach deutschem Steuerrecht Verluste nur ein Jahr rückgetragen, jedoch unbegrenzt lange vorgetragen werden; vgl. Sec. 172 (b) (1) (A) IRC, § 10d EStG.

⁶⁴³ Vgl. BEHN, B.K./EATON, T.V../WILLIAMS, J.R. [Deferred Tax Allowance Account, 1998], S. 64, 67.

Unabkömmliche Voraussetzung für eine planmäßige Auflösung der aktiven latenten Steuern ist jedoch das Vorhandensein entsprechender steuerbarer Beträge. Eine Realisierung der Steuererminderungsansprüche ist nur möglich, wenn die steuermindernden Effekte mit entsprechenden steuerbaren Beträgen verrechnet werden können.⁶⁴⁴ Zu versteuerndes Einkommen muss nicht nur in ausreichender Höhe vorhanden sein, sondern es muss gleichzeitig den qualitativen und zeitlichen Anforderungen entsprechen. Das bedeutet, dass bei der Beurteilung, ob die aktiven latenten Steuern gegen das zu versteuernde Einkommen verrechnet werden können, die individuellen Bestimmungen des Steuerrechts zu beachten sind.⁶⁴⁵ Von Bedeutung sind dabei die jeweiligen Vorschriften zu den Verlustrück- und Verlustvortragmöglichkeiten. Dies bezieht sich einerseits auf die Qualität der im Rahmen des Verlustabzugs gegeneinander verrechenbaren positiven und negativen Einkünfte sowie andererseits auf die Zeiträume, in welchen eine Verlustverrechnung gewährt wird.⁶⁴⁶

Ausschlaggebend für die Einschätzung der Werthaltigkeit der latenten Steueransprüche aus Verlustvorträgen, ist die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit, inwieweit die steuerlichen Verlustvorträge künftig genutzt werden können. Ist mit einer Wahrscheinlichkeit von über 50%⁶⁴⁷ davon auszugehen, dass kein oder nicht ausreichend geeignetes zu versteuerndes Einkommen vorhanden ist, muss eine Wertberichtigung auf die angesetzten aktiven latenten Steuern berücksichtigt werden.⁶⁴⁸

Die Höhe der *valuation allowance* bestimmt sich nach dem Anteil der aktiven latenten Steuer, von dessen Realisierung nicht ausgegangen wird⁶⁴⁹, und kann somit jeden Wert zwischen Null und der vollen Höhe der aktiven Steuerlatenzen annehmen.⁶⁵⁰

Die Verbuchung der latenten Steuern aus Verlustvorträgen sowie einer ggf. notwendigen *valuation allowance* erfolgt erfolgswirksam.⁶⁵¹ Resultiert in Folgeperioden aus der Neueinschätzung der Realisierbarkeit ein Ab- oder Zuschreibungsbedarf, so ist dieser ebenfalls erfolgswirksam zu erfassen.

⁶⁴⁴ Vgl. FASB SFAS 109.21; SIMPSON, E.R. [Income Taxes, 2007], S. 9.

⁶⁴⁵ Vgl. KPMG PEAT MARWICK [Income Taxes, 1992], S. 66.

⁶⁴⁶ Vgl. SIMPSON, E.R. [Income Taxes, 2007], S. 9f.

⁶⁴⁷ Wie mittlerweile auch vom IASB klargelegt, wird im Folgenden *probable* im Sinne des IAS 12 mit „*more likely than not*“ gleichgesetzt. Die Begriffe präsentieren eine Wahrscheinlichkeit von > 50%.

⁶⁴⁸ Vgl. FASB SFAS 109.17(e); ANTONGINI, W.G./CHUNG, K.-H. [Deferred tax accounting, 1992], S. 58.

⁶⁴⁹ Vgl. BIELSTEIN, M.M./TROTT, E.W. [New approach, 1992], S. 45.

⁶⁵⁰ Vgl. GRÖNER, S./MARTEN, K.-U./SCHMID, S. [Latente Steuern im Vergleich, 1997], S. 484.

⁶⁵¹ Im Gegensatz dazu hängt die Verbuchung von aktiven latenten Steuern aus temporären Differenzen von der Erfolgswirksamkeit der zugrunde liegenden Transaktion ab.

- Ausreichend steuerbare Beträge zur Realisierung künftiger Steuervorteile aus steuerlichen Verlustvorträgen können aus verschiedenen Quellen erwachsen. Als solche nennen IAS 12 und SFAS 109 folgende:
- Die Auflösung von *taxable temporary differences* in zukünftigen Perioden. Bei der Auflösung von zu versteuernden temporären Differenzen resultieren steuerbare Beträge, gegen welche latente Steueransprüche aus Verlustvorträgen verrechnet werden können.⁶⁵² Latente Steueransprüche und Steuerschulden können jedoch nur verglichen werden, wenn die daraus resultierenden tatsächlichen Steueransprüche gegenüber der gleichen Steuerbehörde bestehen und das gleiche Steuersubjekt betroffen ist.⁶⁵³
- Positives zu versteuerndes Einkommen in künftigen Perioden, das nicht auf der Auflösung steuerbarer temporärer Differenzen beruht. Bei der Beurteilung, ob positives zu versteuerndes Einkommen vorhanden sein wird, muss das Unternehmen zudem zu versteuernde Beträge außer Acht lassen, die sich in zukünftigen Perioden aus der Entstehung von aktiven latenten Steuern ergeben. Denn diese latenten Steueransprüche setzen selbst zu versteuerndes Einkommen voraus, um genutzt werden zu können.⁶⁵⁴
- Steuerplanungsstrategien (*tax planning strategies*), die der Erzielung von zu versteuernden Einkommen dienen. Darunter werden sämtliche zulässige Steuergestaltungsmöglichkeiten zusammengefasst, die ein Unternehmen ergreifen würde, um zu versteuerndes Einkommen zu generieren, bevor ein steuerlicher Verlustvortrag verfällt.⁶⁵⁵ Beispielhaft hierfür ist das zulässige Hinausschieben der Erfassung steuermindernder Aufwendungen in künftige Wirtschaftsjahre⁶⁵⁶, die Durchführung von „sale and lease back“ - Transaktionen⁶⁵⁷ sowie die Veräußerung von Forderungen und nicht mehr benötigtem Vorratsvermögen.⁶⁵⁸ Entstehen durch die Implementierung und Nutzung derartiger Steuergestaltungsmöglichkeiten Kosten, so sind diese bei der

⁶⁵² Vgl. SFAS 109.21(a); IAS 12.28.

⁶⁵³ Vgl. LOITZ, R. [Steuerliche Verluste nach IFRS, 2007], S. 782.

⁶⁵⁴ Vgl. FASB SFAS 109.21(b); IAS 12.29; SIMPSON, E.R. [Income Taxes, 2007], S. 10.

⁶⁵⁵ Vgl. SFAS 109.21(d), 109.22, 109.106; IAS 12.30; PAEVEY, D.E./NURNBERG, H. [FASB 109, 1993], S. 79.

⁶⁵⁶ Vgl. IAS 12.30(b).

⁶⁵⁷ Vgl. IAS 12.30(c).

⁶⁵⁸ Vgl. SIMPSON, E.R. [Income Taxes, 2007], S. 12.

Bewertung der Werthaltigkeit der latenten Steueransprüche zu berücksichtigen, indem sie von den künftig erwarteten Steuervorteilen zu subtrahieren sind.⁶⁵⁹

Für die Beurteilung der Werthaltigkeit der latenten Steuern muss eine Gesamtwürdigung aller vergangenen wie gegenwärtigen Tatbestände sowie sämtlicher negativer wie positiver Indizien erfolgen. Ein kumulativer Verlust in Perioden der jüngeren Vergangenheit wird vom FASB als ein negatives Indiz betrachtet, welches die Rechtfertigung der Realisierbarkeit der Verlustvorträge und somit der aktiven latenten Steuern erschwert.⁶⁶⁰

Daneben nennt SFAS 109 weitere, nicht abschließende negative Einflussfaktoren, welche das Bestehen eines Wertberichtigungsbedarfs indizieren.⁶⁶¹ Dazu zählen:⁶⁶²

- Kumulierte Verluste aus vorangegangenen Jahren, die nicht steuermindernd geltend gemacht werden konnten;
- Erwartete Verluste in zukünftigen Perioden;
- Offene Sachverhalte, die bei ungünstiger Entwicklung die künftige Ertragslage nachhaltig beeinträchtigen; und
- Kurze Verlustrücktrags- und -vortragszeiträume, die die Realisierung der Steuervorteile begrenzen.

Positive Einflussfaktoren hingegen stützen die These, dass kein Wertberichtigungsbedarf besteht. Sie indizieren, das Vorhandensein geeigneter Quellen, aus welchen entsprechende steuerbare Beträge hervorgehen. Beispielhaft hierfür sind:⁶⁶³

- Vorhandene Auftragsbestände, die ausreichend positive Einkünfte zur Realisierung der aktiven latenten Steuern in Aussicht stellen;
- Ein konstanter Gewinnverlauf bei gleichzeitig berechtigter Annahme, dass der eingetretene Verlust als einmalig einzustufen ist;
- Wertsteigerungen der Vermögensgegenstände gegenüber den steuerlich maßgebenden Buchwerten, die bei Veräußerung steuerbare Beträge in ausreichender Höhe zur Realisierung der aktiven latenten Steuern gewährleisten.

⁶⁵⁹ Vgl. SFAS 109.109; siehe hierzu auch das Beispiel unter SFAS 109.250.

⁶⁶⁰ Vgl. SFAS 109.23; BÖSSER, J./PILHOFER, J. [Steuerliche Verlustvorträge, 2008], S. 298.

⁶⁶¹ Vgl. KPMG PEAT MARWICK [Income Taxes, 1992], S. 64.

⁶⁶² Vgl. SFAS 109.23.

⁶⁶³ Vgl. SFAS 109.24; DYCKMANN, T.R./DAVIS, C.J./DUKES, R.E. [Intermediate Accounting, 2001], S. 989f.

Auch das IASB betrachtet eine Historie von Verlusten in der jüngsten Vergangenheit als Verdachtsgrund, dass in zukünftigen Perioden nicht ausreichend zu versteuerndes Ergebnis vorhanden ist, um die Verlustvorträge nutzen zu können. Während das FASB weitere konkrete Beispiele für positive und negative Indizien nennt, formuliert IAS 12 wenig konkrete Anhaltspunkte, welche das bilanzierende Unternehmen bei der Beurteilung der Notwendigkeit einer Wertberichtigung zu beachten hat.⁶⁶⁴

- Verfügt das Unternehmen über ausreichend zu versteuernde temporäre Differenzen bzgl. der gleichen Steuerbehörde und des gleichen Steuersubjekts, woraus zu versteuernde Beträge erwachsen, gegen welche die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste vor ihrem Verfall genutzt werden können?
- Ist es wahrscheinlich, dass das Unternehmen zu versteuernde Gewinne erwirtschaftet, bevor die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste verfallen?
- Stammen die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste aus identifizierbaren Ursachen, welche voraussichtlich nicht wieder auftreten?
- Stehen dem Unternehmen Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung, die ein zu versteuerndes Ergebnis in der Periode generieren, in der die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste verwendet werden können?

Um zu einem Gesamturteil zu gelangen, muss ein nach IFRS bilanzierendes Unternehmen die Antworten untereinander abwägen. Mögliche Folgen aus den positiven und negativen Einflussfaktoren bzw. aus den dargestellten Anhaltspunkten sind vom Bilanzierenden nach objektiv nachprüfbaren Maßstäben zu gewichten.⁶⁶⁵ Die Einschätzung, ob und in welcher Höhe die Realisierung der künftigen Steuervorteile erwartet werden kann, ist von den individuellen Gegebenheiten des Einzelfalls abhängig.⁶⁶⁶

3.3.2 Divergenzen zwischen IFRS und US-GAAP

Nachdem das IASB klargestellt hat, dass an das Wahrscheinlichkeitskriterium „probable“ in IAS 12, anders als teilweise in der Literatur⁶⁶⁷ vertreten, keine höheren

⁶⁶⁴ Vgl. IAS 12.36.

⁶⁶⁵ Vgl. SFAS 109.25.

⁶⁶⁶ Vgl. PAEVEY, D.E./NURNBERG, H. [FASB 109, 1993], S. 78.

⁶⁶⁷ Vgl. KÜTING, K./ZWIRNER, C. [Unternehmenspraxis, 2003], S.304; BALLWIESER, W./KURZ, G. [Ertragsteuern, 2007], Tz. 29.

Anforderungen zu stellen sind als an das US-GAAP Equivalent „*more likely than not*“, existieren auf den ersten Blick keine Unterschiede hinsichtlich der Aktivierung von latenten Steueransprüchen aus Verlustvorträgen. Selbst der methodische Unterschied, der daraus resultiert, dass eine ggf. notwendige Abwertung nach IAS 12 bei der Bilanzierung dem Grunde nach berücksichtigt wird (*affirmative judgement approach*), wohingegen SFAS 109 eine Berücksichtigung bei der Bilanzierung der Höhe nach vorsieht (*impairment/valuation allowance approach*), scheint ausgeräumt zu sein.⁶⁶⁸ Der IASB hat vorläufig zugestimmt, dass in IAS 12 zukünftig die US-GAAP Methodik übernommen werden soll.⁶⁶⁹

Im Rahmen einer detaillierten Untersuchung lassen sich jedoch Unterschiede zwischen den z.T. einzelfallbasierten „*rules-based*“ Vorschriften zur Beurteilung der Werthaltigkeit latenter Steueransprüche aus Verlustvorträgen nach US-GAAP und den korrespondierenden überwiegend prinzipienorientierten „*principles-based*“ Regelungen in IAS 12 analysieren.⁶⁷⁰

Unterschiede bestehen in folgenden Bereichen:

- Berücksichtigung steuerlicher Risiken;
- Verlusthistorie in der näheren Vergangenheit;
- Steuerliche Verluste aus identifizierbaren Ursachen;
- Steuerplanungsstrategien.

Auch wenn die Unterschiede in diesen Bereichen auf den ersten Blick geringfügig erscheinen, so können daraus in der Praxis regelmäßig unterschiedliche Ergebnisse resultieren.

Berücksichtigung steuerlicher Risiken:

Unsicherheit bei Steuerpositionen und steuerliche Risiken führen häufig zu Verpflichtungen in Form von Steuermehraufwendungen. Im Falle von Verlusten können Sie dazu führen, dass ein steuerlicher Verlustvortrag sich vermindert, erlischt oder eine zeitliche Verschiebung stattfindet. Gemäß den Vorschriften in FIN 48⁶⁷¹ darf ein *tax benefit* aus einer Steuerposition nur dann bilanziell berücksichtigt werden, wenn

⁶⁶⁸ Vgl. hierzu Abschnitt

⁶⁶⁹ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update September, 2005], S. 3f.

⁶⁷⁰ Vgl. hierzu auch BÖSSER, J./PILHOFER, J. [Steuerliche Verlustvorträge, 2008], S. 296ff.

⁶⁷¹ Bei FIN 48 handelt sich um die US-GAAP-Interpretation zu „*uncertain tax positions*“. Diese Thematik wird ausführlich in Kapitel 4.1 behandelt.

es *more likely than not* ist, dass dieser auch von den Finanzbehörden akzeptiert wird.⁶⁷² Die Einführung von FIN 48 hat somit auch zu einer Verschärfung der Vorschriften für den Ansatz von latenten Steueransprüchen auf Verlustvorträge geführt.

Ist es bspw. sehr unwahrscheinlich, dass die Steuerbehörde diverse Ausgaben als Betriebsausgabenabzug anerkennt, so ist der Verlustvortrag und somit die daraus resultierende aktive latente Steuer aufgrund des bestehenden Risikos für ihre Nichtanerkennung nach FIN 48 zu adjustieren. Gleichzeitig ist eine Verbindlichkeit für laufende Steuermehrzahlungen zu bilanzieren. Die angesetzte Steuerverpflichtung für die Mehrzahlung eines Veranlagungsjahres kann ggf. zu einer Nutzung der bisher ungenutzten steuerlichen Verluste in einem späteren Jahr führen. Die Analyse ist für die Prüfung erforderlich, ob ein latenter Steueranspruch angesetzt werden kann.

In Ermangelung von Regelungen zur Berücksichtigung von Unsicherheitsfaktoren und steuerlichen Risiken in IAS 12, ist nach IFRS eine Risikoanpassung bei der Bilanzierung von aktivischen latenten Steuern auf Verlustvorträge nicht zwingend erforderlich. In der Praxis werden daher unterschiedliche Vorgehensweisen angewendet und auch akzeptiert.⁶⁷³

Insofern kann es im Falle von Steuerrisiken zu wesentlichen Unterschieden zwischen IAS 12 und SFAS 109 bei der Bilanzierung von latenten Steueransprüchen auf Verlustvorträge kommen.

Verlusthistorie in der näheren Vergangenheit

Beide Standards führen zur Beurteilung der Wahrscheinlichkeit zukünftiger Gewinne an, dass eine Verlusthistorie als substantieller Hinweis dahingehend zu betrachten ist, dass zukünftig nicht ausreichend zu versteuerndes Einkommen verfügbar sein wird.⁶⁷⁴

Der Unterschied besteht darin, dass SFAS 109 von „*cumulative losses*“⁶⁷⁵ spricht, wohingegen IAS 12 nicht weiter konkretisiert, ob der Verlust kumulativ zu betrachten ist oder nicht. Erschwerend kommt hinzu, dass weder SFAS 109 noch IAS 12 konkretisieren, welcher Zeitrahmen unter „*recent*“ zu verstehen ist. Lediglich in der *Basis for Conclusions* zu SFAS 109 wird kommentiert, dass das FASB darunter einen

⁶⁷² Vgl. zu den Ansatzvoraussetzungen nach FIN 48 ausführlich Abschnitt 4.1.2.

⁶⁷³ Vgl. LOITZ, R. [Steuerliche Verluste nach IFRS, 2007], S. 787.

⁶⁷⁴ Vgl. IAS 12.35 („[...] *history of recent losses* [...]“); SFAS 109.23 („[...] *cumulative losses in recent years* [...]“).

⁶⁷⁵ SFAS 109.23.

Drei-Jahreszeitraum (inklusive des Berichtsjahres) versteht, d.h. es sind das aktuelle Berichtsjahr sowie die beiden vorangegangenen Geschäftsjahre zu berücksichtigen.⁶⁷⁶

Die Betrachtung von kumulierten Verlusten innerhalb eines Drei-Jahreszeitraums bedeutet, dass bspw. trotz positiver zu versteuernder Ergebnisse im aktuellen Berichtsjahr (BJ) und des vorangegangenen Berichtsjahrs (BJ-1), die jedoch einen Verlust des vor-vorangegangenen Jahres (BJ-2) nicht vollständig kompensieren, von einer Verlusthistorie gesprochen wird.⁶⁷⁷

	BJ-2	BJ-1	BJ
zu versteuerndes Ergebnis ((-) Verlust/(+) Gewinn)	-1000	300	500
Ergebnis kum.	-1000	-700	-200

Erfolgt hingegen eine Betrachtung der einzelnen Ergebnisse der genannten Jahre auf disaggregierter Basis, so kann der Eindruck entstehen, dass aufgrund der Gewinntendenz im aktuellen und vorangegangenen Geschäftsjahr zukünftig mit zu versteuernden Gewinnen hinreichend sicher gerechnet werden kann.

Die Betrachtung von kumulierten Ergebnissen sowie die Berücksichtigung eines Betrachtungszeitraums von drei Jahren kann für die Konkretisierung der Verlusthistorie in IAS 12 herangezogen werden, ist jedoch aufgrund von fehlenden Ausführungen nicht zwingend erforderlich. Vielmehr sollten die Umstände des Einzelfalls betrachtet werden. In Abhängigkeit von der Struktur und dem Marktumfeld des Unternehmens ist die Berücksichtigung von längeren oder kürzeren Zeiträumen sinnvoll.⁶⁷⁸

⁶⁷⁶ Vgl. SFAS 109.100

⁶⁷⁷ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S. 79.

⁶⁷⁸ Vgl. LOITZ, R. [Steuerliche Verluste nach IFRS, 2007], S. 778ff.

Steuerliche Verluste aus identifizierbaren einmaligen Ursachen

IAS 12 regelt, dass bei der Beurteilung, ob zukünftig zu versteuerndes Einkommen zur Verfügung stehen wird, zu untersuchen ist, ob die vorgetragene Verluste aus identifizierbaren Ursachen stammen, welche aller Voraussicht nach nicht wieder auftreten. Verluste, deren Auftreten als einmalig betrachtet werden und deren Ursachen identifiziert werden konnten, beeinflussen die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit zukünftiger Gewinne weniger negativ als andere Verluste der Vergangenheit. SFAS 109 differenziert im Hinblick auf die Verlusthistorie nicht zwischen Verlusten mit einmaligen identifizierbaren Ursachen und sonstigen Verlusten. Vielmehr wird die Eliminierung von Sondereffekten in der Vergangenheitsbetrachtung von der SEC nicht akzeptiert, weshalb Interpretationen⁶⁷⁹ zu SFAS 109 der Ansicht sind, dass Sondereffekte mit Ausnahme solcher aus Veränderungen von angewandten Rechnungslegungsnormen nicht zu vernachlässigen sind.⁶⁸⁰ Folglich indizieren Verluste aus Sondereffekten nach SFAS 109 wie andere Verluste auch das Vorliegen von begründeten Zweifeln an der Existenz von zu versteuerndem Einkommen in zukünftigen Perioden. Gemäß IAS 12 kann es aufgrund einer unter Umständen weniger starken Gewichtung eines einmalig auftretenden Verlustes zu einer positiveren Beurteilung kommen.

Sowohl bei der Betrachtung einer Verlusthistorie als auch der Abwägung der Berücksichtigung von Sondereffekten darf nicht vergessen werden, dass es letztlich um die Beurteilung geht, ob in künftigen Perioden zu versteuerndes Ergebnis für die Verrechnung von Verlustvorträgen erreicht wird. Der Nachweis kann, muss aber nicht zwingend durch das Ergebnis der vergangenen Jahre vorhanden sein. Vergangene Ergebnisse sind nur dann relevant, wenn sich hierdurch ein weitgehend verlässlicher Ergebnistrend abzeichnet.⁶⁸¹

Steuerplanungsstrategien.

Sowohl SFAS 109 und IAS 12 erlauben die Berücksichtigung von Steuerplanungsstrategien, die der Erzielung von zu versteuerndem Einkommen dienen.

⁶⁷⁹ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S. 82.

⁶⁸⁰ Vgl. BÖSSER, J./PILHOFER, J. [Steuerliche Verlustvorträge, 2008], S. 300f.

⁶⁸¹ Vgl. LOITZ, R. [Steuerliche Verluste nach IFRS, 2007], S. 778ff.

⁶⁸¹ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S. 82.

IAS 12.36(d) setzt voraus, dass die Steuergestaltungsmöglichkeit „*available to the entity*“ ist. Gemäß SFAS 109.22 muss die Steuerstrategie „*prudent and feasible*“ sein. Damit ist nicht gemeint, dass es ausreicht, potentiell mögliche Steuerplanungsmodelle zu identifizieren, sondern vielmehr darauf abgestellt werden muss, ob das Unternehmen die Steuergestaltungsmöglichkeit zum notwendigen Zeitpunkt anwenden kann. Zudem muss ihrer Anwendung wirtschaftlich sinnvoll sein.⁶⁸²

Beide Standards beschreiben nur vage, welche Kriterien eine derartige Steuerstrategie erfüllen muss.⁶⁸³ Für die US-amerikanische Rechnungslegung ergibt sich aus FIN 48 dass eine Steuerplanungsstrategie dem Beweis der Werthaltigkeit einer aktiven latenten Steuer nur insoweit dient, wie nachgewiesen werden kann, dass es sich um eine von den Finanzbehörden akzeptierte Steuerplanungsstrategie handelt.⁶⁸⁴ Ist mit einer Wahrscheinlichkeit von mehr als 50%⁶⁸⁵ davon auszugehen, dass die Finanzbehörden die Strategie ablehnen wird, so darf das Unternehmen das aus dieser Strategie resultierende geplante zu versteuernde Einkommen nicht als Indikator für die Werthaltigkeit latenter Steueransprüche betrachten. Fehlen andere Quellen als Nachweis für zukünftiges zu versteuerndes Einkommen, so resultiert daraus, dass ein latenter Steueranspruch nicht realisiert werden darf. Die IFRS enthalten keine zu FIN 48 korrespondierende Interpretation. Wird davon ausgegangen, dass eine Steuerstrategie von den Finanzbehörden im Nachhinein nicht anerkannt wird, so ist gegebenenfalls eine entsprechende Steuerschuld zu bilanzieren.

Die vorgestellten Divergenzen stellen keine expliziten Diskussionspunkte im Rahmen des Konvergenzprojektes dar. Sie können zukünftig jedoch dadurch reduziert werden, wenn für IAS 12 und SFAS 109 einheitliche Formulierungen und ein einheitlicher *Implementation Guidance* angewandt wird.

⁶⁸² Vgl. LOITZ, R. [Steuerliche Verluste nach IFRS, 2007], S. 778ff.; ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S. 74f.

⁶⁸³ SFAS 109 fordert von einer tax planning strategy lediglich, dass diese „*prudent and feasible*“ ist; vgl. SFAS 109.22, 109.107; auch die Ausführungen in IAS 12.30 zur Steuerplanungsstrategie sind nicht konkretisiert.

⁶⁸⁴ Vgl. FIN 48.9.

⁶⁸⁵ Gemäß FIN 48 dürfen *tax benefits* aus Steuerpositionen nur dann angesetzt werden, wenn diese hinreichend sicher sind. Als Ansatzhürde gilt eine Wahrscheinlichkeit von „*more likely than not*“.

3.3.3 Kritische Würdigung der Bilanzierung latenter Steuern auf Verlustvorträge

Die Bilanzierung latenter Steueransprüche für steuerliche Verlustvorträge stellt in der Rechnungslegungspraxis ein sensibles und bilanzpolitisches Thema dar.⁶⁸⁶

Unter konzeptionellen Gesichtspunkten ist die Bilanzierung von latenten Steuern auf Verlustvorträge in der Literatur ebenfalls nicht unumstritten. Nach Ansicht der herrschenden Meinung sind bei einem Verlustvortrag die Annahmen für eine *timing difference* nicht erfüllt, da keine zeitliche Verschiebung von Erfolgskomponenten in der Handels- und Steuerbilanz vorliegt. Das handelsrechtliche Jahresergebnis weicht nicht von der steuerlichen Bemessungsgrundlage ab.⁶⁸⁷ Auch eine unmittelbare Subsumtion der Entstehungsursachen latenter Steuern auf Verlustvorträge unter das *temporary*-Konzept gelingt nicht.⁶⁸⁸ Sowohl abzugsfähige temporäre Differenzen als auch Verlustvorträge führen jedoch in zukünftigen Perioden zu Steuer minderbelastungen, vorausgesetzt, es sind ausreichend zu versteuernde Gewinne vorhanden. Die aus steuerlichen Verlustvorträgen resultierenden steuerlichen Verschiebungen stellen daher „a special kind of tax timing differences“⁶⁸⁹ dar.

Trotz der konzeptionellen Unschärfen darf jedoch nicht übersehen werden, dass durch die Aktivierung des Steuervorteils aus dem Verlustvortrag eine zu erwartende Steuer minderzahlung in zukünftigen Perioden signalisiert wird und, sofern an deren Werthaltigkeit keine Zweifel bestehen, die Vermögenslage des Unternehmens den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend abgebildet wird. Das *temporary*-Konzept stellt auf die korrekte Darstellung der Vermögenslage des bilanzierenden Unternehmens ab. Durch die Darstellung des zukünftigen Steuer minderungsanspruchs als aktive latente Steuer wird der ökonomische Vorteil sachgerecht zum Ausdruck gebracht und gibt den

⁶⁸⁶ So auch LOITZ, R. [Steuerliche Verluste nach IFRS, 2007], S. 778.

⁶⁸⁷ Vgl. COENENBERG, A.G./HILLE, K. [Latente Steuern, 1979], S. 608; BÖMELBURG, P. [Latente Steuern im Konzernabschluss, 1992], S. 198; SCHILDBACH, T. [Permanente Differenzen, 1998], S. 945; SCHMIDT, M. [Latente Steuern, 2000], S. 272; WENDLANDT, K./VOGLER, G. [Latente Steuern, 2001], S. 248; anderer Ansicht: SIEGEL, T. [Latente Steuern, 1987], S. 157; danach entsteht durch den Verlustvortrag im Verlustjahr eine *timing*-Differenz zwischen der durch den Verlustvortrag auf Null angepassten Steuerbemessungsgrundlage und dem handelsrechtlichen Verlust, die sich bei Inanspruchnahme des Verlustvortrages ausgleicht.

⁶⁸⁸ Vgl. WAGENHOFER, A. [Internationale Rechnungslegung, 2005], S. 269; WOTSCHOFSKY, S./HELLER, S. [Latente Steuern, 2002], S. 821.

⁶⁸⁹ BLACK, H.A. [Interperiod Allocation, 1966], S. 91.

Jahresabschlussinteressenten einen Einblick in die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse des Unternehmens.⁶⁹⁰

In der Rechnungslegungspraxis konzentrieren sich die Probleme und Diskussionspunkte hinsichtlich aktiver latenter Steuern aus Verlustvorträgen nicht auf den konzeptionellen Ansatz, sondern auf die Beurteilung der Werthaltigkeit dieser Position.

Unternehmensinformationen in Geschäftsberichten und den Medien über erhebliche Abwertungen⁶⁹¹ sind nicht selten und sorgen für öffentliches Aufsehen. Im Rahmen von Jahresabschlussprüfungen liefert die Beurteilung der Werthaltigkeit von latenten Steueransprüchen für Verlustvorträge viel Zünd- und Diskussionsstoff zwischen dem bilanzierenden Unternehmen und seinem Abschlussprüfer. Ein objektiver Nachweis, dass in zukünftigen Perioden ausreichend zu versteuernde Gewinne vorhanden sein werden, gegen welche Verlustvorträge verrechnet werden können, ist aufgrund der Prognoseunsicherheit nicht vorhanden.

Im Zusammenhang mit den oft erheblichen Beträgen, die in die Bilanzposition der aktiven latenten Steuern eingestellt werden,⁶⁹² findet sich in der Literatur immer wieder der Vorwurf, dass latente Steueransprüche auf Verlustvorträge ein hohes Maß an bilanzpolitischem Potenzial enthalten. Daher wird von einem „faktischen Aktivierungswahlrecht“ gesprochen.⁶⁹³ Nach Ansicht der US-Literatur handelt es sich bei der Aktivierung von latenten Steuern auf Verlustvorträge um den größten Ermessensspielraum in der US-amerikanischen Rechnungslegung, der von Gesellschaften gezielt zur Erfolgssteuerung genutzt wird.⁶⁹⁴

So sind beispielsweise für die Abschätzung der erwarteten zu versteuernden Beträge zur Realisierung aktiver latenter Steuern die Möglichkeiten aus *tax planning strategies*

⁶⁹⁰ Vgl. LÜHRMANN, V. [Latente Steuern, 1997], S. 165ff.

⁶⁹¹ Vgl. SZ vom 30.06.2006, S. 21; darin wurde von einer Wertberichtigung aufgrund verschlechterter Gewinnprognosen auf aktive latente Steuern im Escada-Konzern i.H.v. Mio. EUR 4,8 berichtet.

⁶⁹² Vgl. hierzu die Ausführungen von ZWIRNER, C./BUSCH, J./REUTER, M. [Bedeutung von Verlusten, 2003], S.1046f.

⁶⁹³ Vertreten wird diese Auffassung z.B. von MARTEN, K.-U./WEISER, F./KÖHLER, A. [Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge, 2003], S. 2341; SCHILDBACH, T. [Permanente Differenzen, 1998], S.945; anderer Ansicht: LOITZ, R., [Steuerliche Verluste nach IFRS, 2007], S. 778f., der die Ansicht vertritt, dass bei einer sorgfältigen Anwendung der Regelungen in IAS 12 und einer betriebswirtschaftlichen Analyse die Bilanzierung latenter Steueransprüche für Verlustvorträge keinen Spielraum für bilanzpolitische Maßnahmen bietet. Anhaltspunkte, dass die *valuation allowance* für bilanzpolitische Zwecke missbraucht wird, ergeben sich aus der Studie von FRANK, M.M./REGO, S.O. [Valuation Allowance to Manage Earnings, 2006], S. 43ff.

⁶⁹⁴ Vgl. PETREE, T.R./GREGORY, G.J./VITRAY, R.J. [Evaluating Deferred Tax Assets, 1995], S. 77.

einzu beziehen, die durch gezielte Ausnutzung bilanzpolitisches Potenzial bieten.⁶⁹⁵ Weitere Ermessensspielräume ergeben sich aus der individuellen Interpretation des Kriteriums „*more likely than not*“, dessen Erfüllung von der Gewichtung der einzelnen Einflussgrößen abhängt.⁶⁹⁶ Die Entscheidung über Ansatz und Höhe einer „*valuation allowance*“ ist daher zwangsläufig von einem hohen Grad an Subjektivität geprägt.⁶⁹⁷

Aktivische latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge müssen nach IAS 12 und SFAS 109 grundsätzlich in der Periode erfolgswirksam erfasst werden, in welcher der steuerliche Verlust entsteht.⁶⁹⁸ Voraussetzung für die Aktivierung bzw. für den Verzicht einer Wertberichtigung ist die hinreichende Wahrscheinlichkeit, dass künftig ausreichend steuerpflichtige Gewinne entstehen werden, um den Verlustvortrag mit diesen verrechnen zu können. Aufgrund der Erfolgswirksamkeit des Aktivierungsvorgangs eröffnet sich für das bilanzierende Management die Möglichkeit, in einer wirtschaftlich schlechten Lage zusätzliche Erträge und Vermögensgegenstände auszuweisen. Sieht sich das Unternehmen in einer Verlustsituation jedoch gezwungen, eine Abwertung der aktivischen latenten Steuern vorzunehmen, so ergibt sich daraus für das Unternehmen ein gleichsam doppelter Nachteil, da die schlechte wirtschaftliche Lage des Unternehmen durch den Aufwand aus der Auflösung der latenten Steuer weiter verstärkt wird.⁶⁹⁹ Aktive latente Steuern werden somit „zum Mühlstein am Halse, der das bedrohte Unternehmen endgültig in den Abgrund reißt.“⁷⁰⁰

Ein Verzicht auf die Aktivierung latenter Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen bzw. die Bilanzierung einer *valuation allowance*, kommt aus Sicht der Investoren indirekt einem Eingeständnis gleich, dass auch in künftigen Perioden mit negativen Einkünften gerechnet wird.⁷⁰¹ Kann eine unterlassene Aktivierung nicht anderweitig plausibel begründet werden (z.B. wenn die Verluste auf ein unwesentliches Tochterunternehmen entfallen, dessen Geschäftsbetrieb eingestellt werden soll), so wird das bilanzierende Management bestrebt sein, aktivische latente Steuern anzusetzen.⁷⁰²

⁶⁹⁵ Vgl. PARKS, J. [Income Tax Accounting, 1988], 24ff., VISVANATHAN, G. [Deferred Tax Valuation, 1998], S. 6f.

⁶⁹⁶ Vgl. VISVANATHAN, G. [Deferred Tax Valuation, 1998], S. 6f; PETREE, T.R./GREGORY, G.J./VITRAY, R.J. [Evaluating Deferred Tax Assets, 1995], S. 71, 77.

⁶⁹⁷ Vgl. PETREE, T.R./GREGORY, G.J./VITRAY, R.J. [Evaluating Deferred Tax Assets, 1995], S. 77.

⁶⁹⁸ Vgl. COENENBERG A.G./HILLE, K. [Richtlinie IAS 12, 1997], S. 542.

⁶⁹⁹ Vgl. HEURUNG, R./KURZ [Temporary Differences Konzept, 2000], S. 1778; SCHILDBACH, T. [Permanente Differenzen, 1998], S. 945; WIENKEN, R. [Latente Steuern nach US-GAAP, 2003], S. 118.

⁷⁰⁰ SCHILDBACH, T. [Permanente Differenzen, 1998], S. 945.

⁷⁰¹ Vgl. KARRENBROCK, H. [Latente Steuern, 2007], Tz 174f.

⁷⁰² Vgl. LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 152.

Der Umstand der relativ umfangreichen Ausführungen in IAS 12 und SFAS 109, die bei der Einschätzung zukünftiger steuerlicher Gewinne heranzuziehen sind, darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass es sich hier nahezu ausschließlich um solche Kriterien und Parameter handelt, deren Ausgestaltung und Interpretation dem subjektiven Ermessen des Managements unterliegen.

Die Wahrscheinlichkeit, dass künftige steuerpflichtige Gewinne zur Verfügung stehen, muss lediglich mehr wahrscheinlich als unwahrscheinlich sein („*more likely than not*“), um zu einer Aktivierung der latenten Steuer zu führen bzw. um auf eine Wertberichtigung zu verzichten. Mit der Klarstellung, dass der Begriff „*probable*“ in IAS 12 mit „*more likely than not*“ gleichzusetzen ist, hat das IASB dazu beigetragen, den Ermessensspielraum für IFRS Bilanzierer stärker zu erweitern, als wenn dies der Fall gewesen wäre, wenn *probable* eine höhere Wahrscheinlichkeitshürde, z.B. 70% - 80%, darstellen würde. Bei Vorhandensein einer höheren Wahrscheinlichkeitshürde müsste das bilanzierende Unternehmen dem Abschlussprüfer mehr und überzeugendere Nachweise liefern, um zu beweisen, dass zukünftig steuerliche Gewinne vorhanden sind.⁷⁰³ Einen wichtigen Anhaltspunkt für die Realisierbarkeit von aktiven latenten Steuern aus Verlustvorträgen bietet in der Bilanzierungspraxis die steuerliche Planungsrechnung.

Sowohl der prinzipienorientierte IAS 12 als auch SFAS 109 verzichten auf eine detaillierte Festlegung der Anforderungen an eine Steuerplanungsrechnung. Hierfür ist nicht selten eine enge Verzahnung von Steuerabteilung und Rechnungslegungsabteilung notwendig. Ausgangspunkt für die Planung des zu versteuernden Ergebnisses sollen möglichst die Planzahlen sein, die einem durchzuführenden *impairment*-Test zugrunde liegen. Die Prognosen über den Zufluss des operativen Geschäftsergebnisses in zukünftigen Perioden sind für die Bewertung der latenten Steueransprüche zu übernehmen. Allerdings müssen die für einen *impairment*-Test vorliegenden Planzahlen in das zu versteuernde Einkommen überführt werden. Dies erfordert z.B. die Anpassung um steuerfreie Erträge und nicht abzugsfähige Ausgaben.⁷⁰⁴ Gegen das Instrument der Steuerplanungsrechnung wird argumentiert, dass aufgrund der bestehenden

⁷⁰³ Im Rahmen der Entwicklung von SFAS 109 diskutierte das FASB, ob im Falle des Vorliegens von kumulierten Verlusten die höhere Wahrscheinlichkeitshürde „*assured beyond a reasonable doubt*“ für die Beurteilung von zukünftigen zu versteuernden Ergebnis gefordert werden soll; aufgrund der negativen Ergebniseffekte, die zum Zeitpunkt entstehen würden, zu dem das Unternehmen erstmals die höhere Wahrscheinlichkeitshürde berücksichtigen muss, entschied sich das FASB letztlich dagegen; vgl. SFAS 109.100ff.

⁷⁰⁴ Vgl. LOITZ, R. [Steuerliche Verluste nach IFRS, 2007], S. 781ff.

Prognoseunsicherheit lediglich eine Scheingenaugigkeit erzielt wird, insbesondere je weiter die Planungsperiode in die Zukunft reicht.⁷⁰⁵

Die Länge des für die Beurteilung zu betrachtenden Zeitraums wird kontrovers diskutiert. Die Interpretationen zu SFAS 109 gehen hier überwiegend von der Betrachtung eines relativ kurzen Zeitraums aus, der in der US-GAAP Rechnungslegungspraxis restriktiv mit zwei bis drei Jahren ausgelegt wird.⁷⁰⁶ Im Gegensatz dazu wird dieser Zeitraum in der IFRS-Rechnungslegungspraxis mit drei bis fünf Jahren interpretiert⁷⁰⁷.

Die Eingrenzung des Zeitraums in der US-GAAP und IFRS Bilanzierungspraxis erfolgt im Grunde genommen pauschal und willkürlich.⁷⁰⁸ Unternehmen bilanzieren in der Regel unter Berücksichtigung der *going concern* Prämisse und gehen somit davon aus, dass in der Zukunft positive Ergebnisse erzielt werden. Letztlich ist entscheidend, mit welcher Wahrscheinlichkeit in zukünftigen Perioden mit zu versteuernden Einkommen zu rechnen ist. Somit kann grundsätzlich auch eine langfristige Berücksichtigung künftiger Ergebnisse in Betracht kommen.⁷⁰⁹ Dabei muss jedoch insbesondere beachtet werden, dass die für die Beurteilung zugrunde gelegten Informationen verlässlich sind.

Ein Indikator für die Qualität der unternehmensindividuellen steuerlichen Planungsrechnung stellt vor allen die Planungsgenauigkeit dar, die aus einem retrospektiven Soll-/Ist-Vergleich resultiert. Bewegen sich die Planabweichungen der Vergangenheit in geringen Bandbreiten, so kann dies ein bedeutender Hinweis darauf sein, dass die Wahrscheinlichkeit des Vorhandenseins zukünftiger Gewinne in der Vergangenheit überwiegend realistisch eingeschätzt wurde.⁷¹⁰

Zudem darf nicht übersehen werden, dass mit der Erstellung einer steuerlichen Planungsrechnung als Objektivierungsversuch des *more likely than not*-Kriteriums, das Management für die Problematik von Verlustvorträgen sensibilisiert wird. Zum einen wird eine Beurteilung, ob die steuerlichen Verlustvorträge in der Zukunft realisiert werden können, zwangsläufig genauer vollzogen. Zum anderen wird anhand einer

⁷⁰⁵ Vgl. KÜTING, K./ZWIRNER, C. [Abgrenzung latenter Steuern, 2007], S. 559. EITZEN, B.v./HELMs, S. [Verlustvorträge, 2002], S. 827

⁷⁰⁶ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S. 64.

⁷⁰⁷ Vgl. Berger, A. [Ermessensspielraum, 2006], S. 2474; eine derartige Begrenzung wird von der h.M. abgelehnt, da eine Einzelfallbetrachtung befürwortet wird.

⁷⁰⁸ So auch LOITZ, R. [Steuerliche Verluste nach IFRS, 2007], S. 778.

⁷⁰⁹ Vgl. LOITZ, R. [Steuerliche Verluste nach IFRS, 2007], S. 782.

⁷¹⁰ Vgl. BÖSSER, J./PILHOFER, J. [Steuerliche Verlustvorträge, 2008], S. 301.

Planungsrechnung auch die mögliche steuerliche Auswirkung auf den Verlustvortrag durch das unternehmerische Handeln erkennbar.⁷¹¹

Sind die bilanzpolitischen Maßnahmen des bilanzierenden Unternehmens für Unternehmensexterne erkennbar und nachvollziehbar, so wird das Management eher davon absehen, den Ermessensspielraum willkürlich auszunutzen. Die Erkennbarkeit hängt u.a. von der Relevanz und Qualität der vorgeschriebenen Anhangsangaben ab.⁷¹² Beide Standardsetter, FASB und IASB, legen für latente Ertragsteuern eine Fülle von Anhangsangaben fest.⁷¹³ Für die Information des Abschlussadressaten über die Entwicklung der latenten Steueransprüche aus Verlustvorträgen sowie deren Werthaltigkeit sind insbesondere die folgenden Pflichtangaben von Bedeutung:

Im Rahmen von IAS 12⁷¹⁴ gehören hierzu:

- Der Betrag der Minderung latenter Steuern aufgrund der Verrechnung des zu versteuernden Einkommens mit einem Verlustvortrag, für den zuvor keine aktivischen latenten Steuern angesetzt wurden (IAS 12.80e);
- Der Betrag des latenten Steueraufwands infolge einer Abschreibung und einer Zuschreibung aktivischer latenter Steuern (IAS 12.80g);
- Der Betrag der noch nicht genutzten steuerlichen Verluste für die keine latenten Steuern aktiviert wurden (IAS 12.81e);
- Für die in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellten Perioden den Betrag der latenten Steuern, der auf steuerliche Verlustvorträge entfällt (IAS 12.81g);
- Substanzielle Hinweise, die eine Aktivierung latenter Steuern auf einen Verlustvortrag begründen, wenn das Unternehmen in der laufenden Periode oder in der Vorperiode Verluste erlitten hat (IAS 12.82b).

Gemäß SFAS 109 können den Bilanzadressaten die folgenden Informationen hilfreich sein:

- Die Höhe der aktiven latenten Steuern (Bruttoausweis vor Wertberichtigung), welche auf Verlustvorträge entfällt (SFAS 109.43);

⁷¹¹ Vgl. EITZEN, B.v./HELMs, S. [Verlustvorträge, 2002], S. 827

⁷¹² Vgl. LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 159.

⁷¹³ Vgl. hierzu Abschnitt 3.5.3ff.

⁷¹⁴ Vgl. LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 160.

- Die Höhe der *valuation allowance* sowie die Veränderung dieser gegenüber dem Vorjahr (SFAS 109.43);
- Die Veränderung der Wertberichtigung auf Verlustvorträge aus Vorjahren aufgrund von Zu- und Abschreibungen (SFAS 109.45(h));
- Die Tatsachen und Umstände, die für oder gegen eine Realisierung aktiver latenter Steuern sprechen, insbesondere wenn ein Unternehmen trotz dem Vorliegen von kumulierten Verlusten keine Wertberichtigung auf aktive latente Steuern bilanziert (SFAS 109.47)⁷¹⁵.

Die Erfüllung der Offenlegungspflicht stellt das Unternehmen vor eine fachliche Herausforderung.⁷¹⁶ In Abhängigkeit der Qualität der geforderten Angaben wird es , dem Abschlussadressaten ermöglicht, ein Bild darüber zu gewinnen, ob das Management mehr oder weniger konservativ bilanziert. Besonders die Entwicklung der Angaben im Zeitablauf kann den externen Adressaten ein aufschlussreiches Bild über das Potenzial des Managements geben, erfolgswirksam latente Steuern zu bilanzieren.⁷¹⁷

Allerdings kann der unternehmensexterne Abschlussleser selbst bei detaillierten Angaben nicht abschätzen, ob die zukünftigen steuerpflichtigen Gewinne gerade wahrscheinlich sind (Wahrscheinlichkeit knapp über 50%) und ein unabhängiger Dritter genauso zu dem Entschluss kommen könnte, dass das Wahrscheinlichkeitskriterium nicht mehr erfüllt ist.⁷¹⁸

3.4 Die Bewertung latenter Steuern nach IFRS und US-GAAP

3.4.1 Überblick über die wesentlichen Bewertungsparameter

Beide Standardsetter richten ihre Vorschriften zur Bewertung der temporären Differenzen an der *liability*-Methode⁷¹⁹ aus. Die Steuerabgrenzung nach der Verbindlichkeitsmethode zielt auf die bilanzielle Erfassung der künftig erwarteten

⁷¹⁵ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S. 99; EITZEN, B.v./HELMs, S. [Verlustvorträge, 2002], S. 827.

⁷¹⁶ Vgl. EITZEN, B.v./HELMs, S. [Verlustvorträge, 2002], S. 827.

⁷¹⁷ Vgl. Lienau, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 160.

⁷¹⁸ Vgl. Lienau, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 159f.

⁷¹⁹ Vgl. hierzu Abschnitt 2.2.2f.

Steuerwirkungen aus den temporären Differenzen und vortragsfähigen Verlusten ab.⁷²⁰ Durch die Anwendung der bei der Auflösung maßgebenden Steuersätze wird gewährleistet, dass die ermittelten Steuerlatenzen die künftigen erwarteten Steuermehrzahlungen bzw. Steuerentlastungen angeben und so ihrem Charakter von Verbindlichkeiten bzw. Vermögensgegenständen gerecht werden.⁷²¹

Hierfür ist eine Schätzung der künftig zu erwartenden Steuersätze unerlässlich. Um die damit einhergehenden subjektiven Wertungen möglichst gering zu halten, ist nach SFAS 109 das bereits verabschiedete Steuerrecht der Bewertung latenter Steuern zugrunde zu legen.⁷²² Damit sind die am Bilanzstichtag gültigen Steuersätze heranzuziehen.⁷²³ Eine geplante Steuersatzänderung darf nicht antizipiert werden.⁷²⁴ Erst mit der tatsächlichen Verabschiedung der Gesetzesnovelle ist der neue Steuersatz maßgebend.⁷²⁵ Ähnlich streng sind die Anforderungen nach IFRS. Der anzuwendende Steuersatz muss auf denjenigen Steuersätzen basieren, die zum Zeitpunkt der Bewertung als „*enacted*“ oder zumindest „*substantively enacted*“ gilt.⁷²⁶

Auf den ersten Blick erscheinen die grundsätzlichen Vorschriften zur Bewertung latenter Steuern sowohl in IAS 12 als auch in SFAS 109 eindeutig und konsequent.

In der Praxis ergeben sich jedoch eine Fülle von Fragen und Problemstellungen, so.z.B.

- Wann gilt ein Steuersatz als „*substantively enacted*“⁷²⁷ oder als „*enacted*“⁷²⁸?
- Wie ist im Fall von gestaffelten, einkommensabhängigen Steuersätzen zu verfahren?
- Welcher Steuersatz ist im Konzernabschluss mit ausländischen und inländischen Tochterunternehmen anzuwenden?
- Welcher Steuersatz ist anzuwenden, wenn für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne unterschiedliche Steuersätze gelten?

⁷²⁰ Vgl. AMIR, E./SOUGIANNIS, T. [Carryforwards, 1999], S. 8; VISVANATHAN, G., [Deferred Tax Valuation, 1998], S. 7.

⁷²¹ Vgl. BERESFORD, D./BEST, L./CRAIG, P.W./WEBER, J.[Accounting for Income Taxes, 1983], S. 54.

⁷²² Vgl. FASB, SFAS 109.112.

⁷²³ Vgl. FASB, SFAS 109.233.

⁷²⁴ Vgl. FASB, SFAS 109.8(c), 109.122 GRÖNER, S./MARTEN, K.-U./SCHMID, S. [Latente Steuern im Vergleich, 1997], S. 479ff.

⁷²⁵ Vgl. SFAS 109.233; Eine Steuersatzänderung ist nach Ansicht des FASB erst dann rechtskräftig, wenn die zugrunde liegende Gesetzesnovelle nach Verabschiedung durch Senat und Kongreß vom Präsidenten gezeichnet wurde.

⁷²⁶ Vgl. hierzu Abschnitt 3.4.2.1.

⁷²⁷ IAS 12.47

⁷²⁸ SFAS 109.8(c).

- Welcher Steuersatz ist anzuwenden, wenn dieser von der Art und Weise der Realisierung abhängig ist?

Diese Fragen spielen eine wichtige Rolle für eine zutreffende Bewertung von latenten Steueransprüchen und Schulden. Hierzu getroffene Regelungen und Lösungsansätze werden in den folgenden Kapiteln dargestellt. Dabei wird ferner auf die Unterschiede zwischen IAS 12 und SFAS 109 im Zusammenhang mit der Bewertung eingegangen sowie zukünftige Entwicklungen im Rahmen des Konvergenzprojektes angesprochen.

3.4.2 Die Wahl des anzuwendenden Steuersatzes

3.4.2.1 Anwendung zukünftiger Steuersätze: „*enacted*“ (SFAS 109) versus „*substantively enacted*“ (IAS 12)

Um subjektive Einflüsse bei der Bestimmung des anzuwendenden Steuersatzes weitestgehend zu vermeiden, ist nach SFAS 109.112 das verabschiedete Steuerrecht zugrunde zu legen.⁷²⁹ Damit sind angesichts des nach US-GAAP geltenden Stichtagsprinzips die bis zum Bilanzstichtag verabschiedeten („*enacted*“) Steuersätze bzw. Steuergesetze heranzuziehen.⁷³⁰ Eine geplante Steuersatzsenkung darf gem. SFAS 109.8(c) nicht antizipiert werden.⁷³¹ Als *enactment date* gilt in den USA die Unterzeichnung des Gesetzes durch den Präsidenten.⁷³² In den USA stellt die Unterschrift des Präsidenten weit mehr als nur einen formalen Akt dar. Insofern kann die Änderung bzw. Einführung eines Gesetzes vor diesem Akt nicht als hinreichend sicher erachtet werden.⁷³³

Die Bestimmungen in IAS 12 zur erstmaligen Berücksichtigung von Steuersatzänderungen bzw. neu eingeführten Gesetzen lassen deren Anwendung zu einem früheren Zeitpunkt als nach US-GAAP zu.⁷³⁴ Dies ergibt sich zumindest aus dem Wortlaut. So ist nach IAS 12.46 bei der Bewertung latenter Steuern der Steuersatz zugrunde zu legen, der am Bilanzstichtag „*enacted*“ oder „*substantively enacted*“ ist, d.h. in Kraft getreten ist bzw. dessen Inkrafttreten am Bilanzstichtag mit hinreichender Sicherheit angenommen werden kann. Diese Voraussetzung ist nach Auffassung von COENENBERG/HILLE erfüllt, wenn „[...] aufgrund übereinstimmender und zuverlässiger

⁷²⁹ Vgl. GRÖNER, S./MARTEN, K.-U./SCHMID, S. [Latente Steuern im Vergleich, 1997], S. 484.

⁷³⁰ Vgl. SCHMIDT, M. [Latente Steuern, 2000], S. 276.

⁷³¹ Vgl. SCHÄFFELER, U. [Latente Steuern nach US-GAAP, 2000], S. 76.

⁷³² Vgl. IASB (Hrsg.) [Update April, 2005], S. 3f.

⁷³³ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update April, 2003], S. 2ff.

⁷³⁴ Vgl. ERNSTING, I. [Steuerabgrenzung, 2001], S. 11ff.

Verlautbarungen der politischen Entscheidungsgremien hinreichend sicher mit einer entsprechenden Gesetzesänderung gerechnet werden kann“⁷³⁵.

Weder das FASB noch das IASB beabsichtigen eine Anpassung ihrer Bezeichnungen. Das IASB hat jedoch angekündigt, in seinem überarbeiteten Standard klarzustellen, dass ein noch nicht endgültig verabschiedetes Gesetz, nur dann berücksichtigt werden darf, wenn die Einführung als „*virtually certain*“ betrachtet wird. Die noch ausstehenden formalen Schritte bis zum Inkraft-Treten dürfen nicht mehr in der Lage sein, das Ergebnis zu ändern. Dies bedeutet für Unternehmen in US Steuerhoheiten, dass ein Gesetz erst mit der endgültigen Verabschiedung als *substantively enacted* gilt.⁷³⁶ Trotz der unterschiedlichen Bezeichnungen ist aufgrund der engen Eingrenzungen nicht mit bedeutenden Unterschieden in der Anwendung zu rechnen.

3.4.2.2 Konzerneinheitlicher versus differenzierter Steuersatz

Während die Frage danach, welcher Steuersatz für die Bewertung latenter Steuern im Einzelabschluss heranzuziehen ist, verhältnismäßig leicht und eindeutig beantwortet werden kann, wirft die Frage nach dem anzuwendenden Steuersatz im Konzernabschluss Probleme auf. Im Konzernabschluss erfolgt die Bewertung latenter Steuern auf Basis sämtlicher konsolidierungspflichtiger Einzelabschlüsse.⁷³⁷ In die engere Auswahl kommen im Wesentlichen der Steuersatz des bilanzierenden Mutterunternehmens, des Tochterunternehmens oder ein durchschnittlicher Konzernsteuersatz.⁷³⁸

IAS 12 enthält hierzu keine explizite Regelung. In Anlehnung an die Vorschrift in IAS 12.11, wonach für die Berechnung der temporären Differenz die Steuerwerte der Aktiv- und Passivposten des jeweiligen Konzernunternehmens heranzuziehen sind, müsste folglich der Steuersatz desjenigen Konzernunternehmens für die Bewertung der latenten Steuern maßgebend sein, dem die Differenz zuzurechnen ist und bei dem folglich die zukünftige Steuerbe- oder -entlastung anfällt.⁷³⁹ Dieser Lösungsansatz ist mit der zugrunde liegenden *liability*-Methode konform. Gemäß der *liability*-Methode sollen die passiven latenten Steuern die künftige Steuerzahllast an die Finanzverwaltung und die aktiven latenten Steuern den künftigen Anspruch auf eine Steuerminderzahlung

⁷³⁵ COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 99.

⁷³⁶ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1916.

⁷³⁷ Vgl. SENGER, T/BRUNE, W./ELPRANA, K. [Vollkonsolidierung, 2006], Tz. 247.

⁷³⁸ Vgl. BELLAVITE-HÖVERMANN, Y./PRAHL, R. [Bankbilanzierung, 1997], S. 96f.; für eine Erläuterung der möglichen Steuersätze vgl. stellvertretend DEBUS, C. [Latente Steuern, 2003], Tz. 54ff.

⁷³⁹ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 737; COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 41.

gegenüber der Finanzverwaltung zeigen.⁷⁴⁰ Die künftigen Ein- und Auszahlungen können nur zutreffend ermittelt werden, wenn der künftige Steuersatz des jeweils betroffenen Steuerrechtskreises verwendet wird.⁷⁴¹

Nach SFAS 109 sind latente Steuern gesondert je *tax paying component* auf Basis der einzelnen Steuerhoheiten zu ermitteln.⁷⁴² Daraus ergibt sich die unternehmensindividuelle Ermittlung latenter Steuern, insbesondere die Anwendung individueller landesspezifischer Steuersätze.⁷⁴³ Diese Methode erlaubt eine zahlungsorientierte Steuerabgrenzung, da das jeweilige Konzernunternehmen als Steuersubjekt die Steuerwirkung mit dem relevanten Steuersatz bemisst.⁷⁴⁴

Wenn die Identifikation des jeweils in- oder ausländische Steuersatzes mit nicht vertretbaren praktischen Problemen verbunden ist bzw. einen unverhältnismäßig hohen Aufwand verursacht, ist es aufgrund der Wesentlichkeit indes nicht zu beanstanden, wenn durchschnittliche Steuersätze des Konzerns verwendet werden, so dass nicht in jedem Fall die unternehmensindividuellen Steuersätze verwendet werden müssen. Allerdings sind die Abweichungen vom Steuersatz des Mutterunternehmens im Rahmen einer Überleitungsrechnung im Anhang auszuweisen.⁷⁴⁵

Wird ein durchschnittlicher Steuersatz auf Konzernebene verwendet, der vom Steuersatz des Einzelabschlusses abweicht, so kompensiert die Konzernsteuerabgrenzung in der Regel die Steuerwirkung des Einzelabschlusses nicht genau. Auf Konzernebene verbleibt eine Steuerabgrenzung, aus der keine künftige Steuerbelastung oder -entlastung resultiert.⁷⁴⁶

Ferner stellen Durchschnittsteuersätze keine konstante Größe dar. Novellierungen der Steuergesetzgebung verändern die durchschnittliche Steuerbelastung des Konzerns. Dadurch wird nicht gewährleistet, dass eine auf Konzernebene entstehende temporäre Differenz, z.B. aus Konsolidierungsvorgängen, sich wieder vollständig auflöst.⁷⁴⁷ Durchschnittssteuersätze sollten daher langfristig möglichst konstant gehalten werden,

⁷⁴⁰ Vgl. IAS 12.46; KARRENBROCK, H. [Latente Steuern, 1991], S. 110; NEUMANN, P. [Steuerabgrenzung, 1991], S. 40.

⁷⁴¹ Vgl. COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 102.

⁷⁴² Vgl. SFAS 109.17.

⁷⁴³ Vgl. KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 323.

⁷⁴⁴ Vgl. HENNIG, B. [Latente Steuern, 1982], S. 288ff.; SCHILDBACH, T. [Konzernabschluss, 1998], S. 320.

⁷⁴⁵ Vgl. SCHULZ-DANSO, M. [Ertragsteuern, 2006], Tz. 129; HOFFMANN, W.D. [§ 26, 2008]. Tz. 99; Wirth, J. [Firmenwertbilanzierung, 2005], S. 167.

⁷⁴⁶ Vgl. SCHILDBACH, T. [Konzernabschluss, 1998], S. 320.

⁷⁴⁷ Vgl. LÜHRMANN, V. [Latente Steuern, 1997], S. 134.

um außerordentliche Ergebniseffekte zu vermeiden. Anpassungen des verwendeten Durchschnittsteuersatzes sollten mithin nur bei deutlichen Abweichungen von der aktuellen durchschnittlichen Steuerbelastung vorgenommen werden.⁷⁴⁸

Werden die Steuersätze trotz deutlicher Veränderungen der steuerlichen Gegebenheiten nicht angepasst, vermittelt die Steuerabgrenzung kaum ein Bild der künftigen Steuerzahlungen.⁷⁴⁹

Abschließend lässt sich zusammenfassen, dass weder IAS 12 noch SFAS 109 explizite Regelungen zur Bestimmung eines im Konzernabschluss anzuwendenden Steuersatzes vorsehen. Vielmehr ergibt sich die generelle Pflicht zur Anwendung von unternehmensindividuellen Steuersätzen aus der *liability*-Methode. Sind unternehmensindividuelle Steuersätze aus Wirtschaftlichkeitsgründen nicht praktikabel, so wird in der Literatur und Praxis gemeinhin ein konzerneinheitlicher Durchschnittssteuersatz akzeptiert. Somit bestehen in diesem Bereich keine Divergenzen zwischen IFRS und US-GAAP.

Auch das nachfolgende Kapitel beschäftigt sich mit im Konzernabschluss anzuwendenden Steuersätzen. Allerdings liegt hier der Fokus auf Unternehmen, in deren Steuerhoheit unterschiedliche Steuersätze für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne gelten.

3.4.2.3 Thesaurierungssteuersatz versus Ausschüttungssteuersatz

Schwierigkeiten bei der Bewertung latenter Steuern können entstehen, wenn thesaurierte Gewinne einem höheren oder niedrigeren Steuersatz unterliegen als ausgeschüttete Gewinne.⁷⁵⁰

Zum einen stellt sich die Frage, welcher Steuersatz bei gespaltenen Steuersystemen anzuwenden ist, zum anderen muss geklärt werden, ob zukünftige Steuererminderungen bzw. Steuererhöhungen bei Ausschüttung von zurückgehaltenen Gewinnen bereits bei der Entstehung der Steuergewinne zu berücksichtigen sind.

⁷⁴⁸ Vgl. DEBUS, C. [Latente Steuern, 2003], Tz. 58.

⁷⁴⁹ Vgl. LÜHRMANN, V. [Latente Steuern, 1997], S. 134; DEBUS, C. [Latente Steuern, 2003], Tz. 57f.

⁷⁵⁰ Dies war z.B. in Deutschland bis zur Ablösung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens durch das Halbeinkünfte Verfahren. Aktuell ist die Thematik z.B. bei der Besteuerung von REITs und der Berücksichtigung der *dividends received deduction* in den USA.

Gemäß IAS 12.52A sind laufende wie latente Ertragsteuern bei gespaltenen Steuersätzen grundsätzlich mit dem Thesaurierungssteuersatz zu bewerten.⁷⁵¹ Diese Regelung ist selbst dann anzuwendend, wenn das Unternehmen in der Vergangenheit stets nach dem Bilanzstichtag Ausschüttungen vorgenommen hat. Entsprechende tatsächliche Steueransprüche bzw. Steuerschulden, die aufgrund der unterschiedlichen Steuersätze mit der Ausschüttung entstehen, sind erst zu bilanzieren, wenn die Verpflichtung zur Dividendenausschüttung erfasst wird. Dies ist regelmäßig mit dem Vorliegen des Ausschüttungsbeschlusses der Fall. Somit verbleibt für eine Aktivierung latenter Steuerrückforderungsbeträge oder latenter Steuer mehrzahlungen kein Platz, da der Standard die Vorwegnahme künftiger steuerlicher Konsequenzen untersagt. Diese Vorgehensweise erscheint insofern sachgerecht, da in der Regel keine gesetzlichen Vorschriften bzgl. des Ausschüttungsverhaltens existieren.⁷⁵²

Wird ein Ausschüttungsbeschluss nach dem Bilanzstichtag jedoch vor Veröffentlichung des Jahresabschlusses erfasst, so dürfen nach IAS 10 *Events after the balance sheet date* die Dividendenzahlungen nicht als Verbindlichkeit berücksichtigt werden.⁷⁵³ Folglich sind jegliche steuerlichen Konsequenzen, die sich aus Dividendenzahlungen ergeben, ebenfalls erst in der Berichtsperiode zu berücksichtigen, in welcher der Ausschüttungsbeschluss gefällt wird.⁷⁵⁴

Beispiel:⁷⁵⁵ Das zu versteuernde Einkommen von Unternehmen A für das Geschäftsjahr 2007 beträgt GE 100.000. Die zu versteuernden temporären Differenzen erhöhten sich im Geschäftsjahr um GE 40.000 und erfordern die Passivierung einer latenten Steuerschuld. Der Steuersatz des Unternehmens auf thesaurierte Gewinne beträgt 50%, wobei es im Falle einer Ausschüttung zu einer teilweisen Erstattung kommt, da der Ausschüttungssteuersatz bei 35% liegt. Zum Bilanzstichtag 31.12.1007 hat das Unternehmen keine Ausschüttungsverbindlichkeiten für vorgeschlagene oder beschlossene Dividenden passiviert. Am 15.03.2008 erfolgt jedoch eine Dividendenausschüttung in Höhe von EUR 10.000. Aus diesem Sachverhalt ergeben sich folgende steuerliche Konsequenzen:

⁷⁵¹ Vgl. PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 174.

⁷⁵² Vgl. BALLWIESER, W./KURZ, G. [Ertragsteuern, 2008], Tz. 58.

⁷⁵³ Allerdings hat eine Offenlegung der nach dem Bilanzstichtag eingetretenen Ereignisse zu erfolgen.

⁷⁵⁴ Vgl. BALLWIESER, W./KURZ, G. [Ertragsteuern, 2008], Tz. 58.

⁷⁵⁵ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1875f.

- (a) Das Unternehmen erfasst zum 31.12.2007 eine tatsächliche Steuerschuld und einen tatsächlichen Steueraufwand für das Geschäftsjahr 2007 in Höhe von GE 50.000 (GE 100.000 x 50%)
- (b) Für den potentiell für künftige Dividendenzahlungen zu erstattenden Betrag wird kein Vermögenswert bilanziert.
- (c) Das Unternehmen bewertet die zu versteuernden temporären Differenzen mit dem Thesaurierungssteuersatz und bilanziert eine latente Steuerschuld und einen latenten Steueraufwand für 2007 in Höhe von GE 20.000 (GE 40.000 x 50%).
- (d) 2008 erfasst das Unternehmen – zum Zeitpunkt der Erfassung der Dividendenausschüttung von GE 10.000 – ebenfalls die Erstattung von Ertragsteuern in Höhe von GE 1.500 (GE 10.000 x (50% - 35%)) als einen tatsächlichen Steuererstattungsanspruch und als Minderung des laufenden Ertragsteueraufwandes. Eine Umbewertung der latenten Steuern erfolgt weder vor noch nach der Ausschüttung. Vielmehr wird der Steuervorteil als ein tatsächlicher Steuererstattungsanspruch bilanziert.

Zu beachten ist, dass im Falle einer Ausschüttung der Betrag der Steuerabgrenzung nicht angepasst wird und somit keine Umbewertung der latenten Steuern mit dem Ausschüttungssteuersatz erfolgt.⁷⁵⁶ Vielmehr beeinflusst der resultierende Steuervorteil oder -nachteil die laufenden Ertragsteuern. Ferner sind die ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividendenzahlungen (im Beispiel der Betrag von GE 1.500) ergebniswirksam im Steueraufwand der Periode zu erfassen und nicht im Eigenkapital, obwohl die Dividendenzahlungen eine Eigenkapitaltransaktion darstellen. Die steuerlichen Konsequenzen stehen enger im Zusammenhang mit laufenden und vergangenen Transaktionen oder Ereignissen, die in der Erfolgsrechnung erfasst wurden und zunächst mit dem Thesaurierungssteuersatz besteuert werden, als mit der Dividendenausschüttung.⁷⁵⁷

Im Rahmen der Gewinnausschüttungen einbehaltene Quellensteuern werden zu Lasten der Ausschüttung im Namen der Anteilseigner an die Steuerbehörden abgeführt. Sie sind daher gemäß IAS 12.65A direkt mit dem Eigenkapital als Teil der Dividende zu verrechnen.

⁷⁵⁶ Vgl. DEBUS, C. [Latente Steuern, 2003], Tz. 229.

⁷⁵⁷ Vgl. PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 176

Existieren in einer Steuerhoheit unterschiedliche Steuersätze in Abhängigkeit davon, ob die Gewinne eines Tochterunternehmens ausgeschüttet oder thesauriert werden, so sehen die US-GAAP hierfür teilweise von IAS 12 abweichende Regelungen vor. Im Gegensatz zu IAS 12 enthält SFAS 109 keine konkreten Vorschriften. Vielmehr werden die Fragestellungen durch die *Emerging Issues Task Force* in EITF 95-10⁷⁵⁸ und EITF 95-20⁷⁵⁹ aufgegriffen.

Die *Emerging Issues Task Force*, welche das FASB als beratendes Gremium unterstützt,⁷⁶⁰ hat sich in EITF 95-10 mit der Bemessung latenter Steuern im Falle gespaltener Steuersätze im **Einzelabschluss** auseinander gesetzt.

*„The Task Force reached a consensus that a deferred tax asset should not be recognized for the tax benefits of future tax credits that will be realized when the previously taxed income is distributed; rather, those tax credits should be recognized for the tax benefits as reduction of income tax expense in the period that the tax credits are included in the enterprise’s tax return. Based on the consensus, the enterprise would measure the tax effects of temporary differences using the undistributed rate.”*⁷⁶¹

In der Diskussion der EITF wurde angeführt, dass durch diese Bilanzierungsweise ein zu hoher Ausweis der Aktiva vermieden wird, da der Minderungsanspruch erst zum Tragen kommt, wenn ein Ausschüttungsbeschluss gefasst wurde.⁷⁶²

Neben der grundsätzlichen Entscheidung der Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes hat sich die EITF, wie auch in IAS 12 vorgesehen, dagegen ausgesprochen den Ausweis eines latenten Steuerabgrenzungspostens im Falle von gespaltenen Steuersätzen zu fordern. Vielmehr wird der im Falle einer Ausschüttung resultierende Vorteil oder Nachteil als laufender Steuerertrag bzw. Steueraufwand erfasst.

Bezüglich der Vorgehensweise in **Einzelabschlüssen** existieren somit keine Unterschiede zur beschriebenen Vorgehensweise nach IAS 12. Im Falle von unterschiedlichen Steuersätzen für ausgeschüttete und thesaurierte Gewinne schreibt

⁷⁵⁸ EITF 95-10 *Accounting for Tax Credits Related to Dividend Payments in Accordance with FASB Statement No. 109* regelt die Vorgehensweise in Einzelabschlüssen.

⁷⁵⁹ EITF 95-20 *Measurement in the Consolidated Financial Statements of a Parent of the Tax Effects Related to the Operations of a Foreign Subsidiary That Receives Tax Credits Related to Dividend Payments* regelt die Berücksichtigung im konsolidierten Abschluss des Mutterunternehmens.

⁷⁶⁰ Zur Stellung der EITF-Verlautbarungen innerhalb des “House of GAAP” vgl. SAUTER, D. [House of GAAP, 1991], S. 31f.; NIEHUS, R.J./THYLL, A. [Konzernabschluss, 2000], S. 18.

⁷⁶¹ EITF 95-10.

⁷⁶² Vgl. ERNSTING, I. [Steuerabgrenzung, 2001], S. 11f.

EITF 95-10 die Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes vor. Zudem sind bei Ausschüttung anfallende Steuererstattungen in Höhe des Differenzsteuersatzes erst dann als Ertrag zu berücksichtigen, wenn die Gewinne ausgeschüttet werden und die Steuererstattung in der Steuererklärung des Unternehmens angesetzt wird. Der daraus resultierende Ertrag mindert den Steueraufwand der Periode. Auch nach US-GAAP wird somit erst mit Ausschüttung der Dividende der Steuerertrag vereinnahmt und keine aktive latente Steuer vor Bilanzierung der Ausschüttungsverpflichtung angesetzt.

Die Berücksichtigung unterschiedlicher Steuersätze bei Thesaurierung und Ausschüttung von Gewinnen im **konsolidierten Abschluss** des Mutterunternehmens ist in EITF 95-20 diskutiert worden und hängt davon ab, ob das Mutterunternehmen die „*indefinite reversal criterion*“-Ausnahme der APB Opinion No. 23⁷⁶³ für *outside basis differences* anwendet. Die *indefinite reversal criterion*-Ausnahme beschreibt im Wesentlichen, dass in Fällen, in welchen das Mutterunternehmen nachweisen kann, dass erzielte Gewinne der Tochterunternehmen permanent reinvestiert werden, keine latenten Steuern auf temporäre Differenzen im Zusammenhang mit Beteiligungen an Tochterunternehmen abzugrenzen sind.⁷⁶⁴

Im konsolidierten Abschluss des Mutterunternehmens werden somit laufende und latente Steuern mit dem **Ausschüttungssteuersatz** bewertet, wenn das Mutterunternehmen eine Steuerabgrenzung aufgrund temporärer Differenzen im Zusammenhang mit seinem Anteil an dem Tochterunternehmen vornimmt und die Befreiungsvorschrift in APB 23⁷⁶⁵ nicht greift. Bilanziert das Mutterunternehmen hingegen unter Bezugnahme auf die Erfüllung des „*indefinite reversal criterion*“ keine latenten Steuern, so muss für die Bewertung der laufenden und latenten Steuern der **Thesaurierungssteuersatz** angewendet werden.⁷⁶⁶

Zum einen ist die beschriebene Regelung in EITF 95-20 konsequent zu den Regelungen zur Bilanzierung latenter Steuern im Zusammenhang mit Anteilen an Tochterunternehmen. Wird davon ausgegangen, dass ein ausländisches Tochterunternehmen seine Gewinne auf Dauer nicht ausschütten sondern ständig reinvestieren wird, so sind keine latenten Steuern auf die nicht ausgeschütteten Gewinne des Tochterunternehmens abzugrenzen.⁷⁶⁷ Insofern wäre es inkonsistent, wenn EITF 95-

⁷⁶³ Vgl. APB 23.12.

⁷⁶⁴ Vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel 3.1.2.4.

⁷⁶⁵ Vgl. APB 23-7-.12.

⁷⁶⁶ Vgl. EITF 95-20; EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 840f.

⁷⁶⁷ Vgl. APB 23.10, 23.12.

20 in den *consolidated financial statements* für alle Fälle die Anwendung des Ausschüttungssteuersatzes fordern würde, da bei Anwendung der Ausnahmeregelung von APB 23 ja gerade unterstellt wird, dass eine Ausschüttung der Gewinne des Tochterunternehmens an das Mutterunternehmen in absehbarer Zeit nicht erfolgen wird. Andererseits wird durch die Regelung in EITF 95-20 erreicht, dass andernfalls die Anwendung des Ausschüttungssteuersatzes gilt, wohingegen in den Einzelabschlüssen die Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes gefordert wird. Diese uneinheitlichen Regelungen verstoßen gegen das Grundprinzip, dass in den Einzel- wie auch in den Konzernabschlüssen stets der gleiche Steuersatz zur Anwendung kommen soll.⁷⁶⁸

Die folgende Übersicht gibt einen Überblick über die anzuwendenden Steuersätze im Einzel- und Konzernabschluss nach den momentan gültigen Regelungen der US-GAAP und IFRS:

	US-GAAP	IFRS
Einzelabschluss (<i>separate financial statements</i>)	Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes (<i>undistributed rate</i>)	Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes (<i>undistributed rate</i>)
Konzernabschluss (<i>consolidated financial statements</i>)	Anwendung des Ausschüttungssteuersatzes (<i>distributed rate</i>); bei Erfüllung der " <i>indefinite reversal criteria</i> " (APB 23) Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes (<i>undistributed rate</i>)	Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes (<i>undistributed rate</i>)

Abb. 4: Anzuwendender Steuersatz bei gespaltenen Steuersätzen

In der US-amerikanischen Bilanzierungspraxis hat sich auch die Verwendung des höheren der beiden Steuersätze -Thesaurierungssteuersatz oder Ausschüttungssteuersatz- herausgebildet.⁷⁶⁹ Diese Vorgehensweise entbehrt jedoch jeglicher Grundlage und ist daher abzulehnen. Die unterschiedlichen Steuersätze rufen innerhalb des IASB und des FASB viel Diskussionsbedarf hervor. Ebenso die Tatsache, dass keine Umbewertung der latenten Steuern erfolgt, sobald hinreichend sicher ist, dass die Gewinne ausgeschüttet werden.

Das IASB und das FASB sind sich einig, dass zur Vermeidung von Willkür und zum Zwecke einer einheitlichen Vorgehensweise die Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes gefordert werden muss. Seit Jahren diskutieren FASB und IASB immer

⁷⁶⁸ Auch das FASB vertritt die Ansicht, dass für Einzel- und Konzernabschlüsse diesselben Steuersätze anzuwenden sind; vgl. im Internet: FASB [Minutes, Januar 2005], Tz. 31.

⁷⁶⁹ Vgl. Im Internet: IASB [Information for Observers II, Juli 2007], Tz. 9.

wieder, welcher Steuersatz im Fall von gespaltenen Steuersystemen der geeignetere für die Bewertung der latenten und laufenden Steuern ist. Während das IASB stets die Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes bevorzugte, tendierten Vertreter des FASB zur Anwendung des Ausschüttungssteuersatzes.

Im Folgenden sollen die Vor- und Nachteile der Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes bzw. des Ausschüttungssteuersatzes dargestellt werden.

Beurteilung des Thesaurierungssteuersatzes

In Steuerhoheiten mit gespaltenen Steuersätzen stellt der Thesaurierungssteuersatz häufig den höheren der beiden Steuersätze dar. Die Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes wird in diesem Fall einer vorsichtigen Bewertung gerecht.⁷⁷⁰ Insbesondere für den Einzelabschluss wird damit garantiert, dass das Ausschüttungspotential nicht durch latente Steuern erhöhend beeinflusst wird.⁷⁷¹ Die Anwendung vermag jedoch dann die tatsächliche Vermögenslage nicht zutreffend widerzuspiegeln, wenn Gewinnausschüttungen verpflichtend vorgesehen sind, da in diesem Fall die zukünftige Entlastung aufgrund des geringeren Ausschüttungssteuersatzes nicht berücksichtigt wird, obwohl es aufgrund der Ausschüttungsverpflichtung sicher ist, dass diese eintreten wird.⁷⁷² Die momentanen US-GAAP und IFRS Regelungen sehen den Ansatz eines latenten Steueranspruchs jedoch nicht vor.

Da jedoch eine generelle Ausschüttungsverpflichtung eher selten vorkommt, vermeidet die Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes eine willkürliche Bewertung. Beide Boards tendieren jedoch dazu, den Makel der mangelnden Umbewertung latenter Steuern aufzuheben und die Abgrenzung von zukünftigen Steuererminderungsansprüchen oder Steuermehrbelastungen zu fordern, sobald eine Verpflichtung zur Ausschüttung besteht.⁷⁷³ In der Regel resultiert eine solche Verpflichtung aus einem Ausschüttungsbeschluss. Bevor jedoch eine solche Verpflichtung zu Ausschüttung besteht, widerspricht es dem Realisationsprinzip, Forderungsansprüche zu bilanzieren, die zum Stichtag noch nicht hinreichend sicher sind.

⁷⁷⁰ Vgl. HILLE, K. [Latente Steuern, 1982], S. 219. KARRENBROCK, H. [Latente Steuern, 1991], S. 259f.; SCHNEELOCH, T. [Probleme der Steuerabgrenzung, 1986], S. 524.

⁷⁷¹ Vgl. BREMER J.G. [Latente Ertragsteuern, 1984], S. 2418f; NEUMANN, P. [Steuerabgrenzung, 1992], S. 258 ff.

⁷⁷² Vgl. COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000], S. 379.

⁷⁷³ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update April, 2003], S. 2ff.

Ein weiteres gewichtiges Argument für die Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes ist die Unvereinbarkeit des Ausschüttungssteuersatzes mit der für IAS 12 und SFAS 109 geltenden Ausnahmeregelung, keine latente Steuern auf *outside basis differences* zu bilanzieren, wenn das Mutterunternehmen die Ausschüttungspolitik des Tochterunternehmens steuern kann und in naher Zukunft keine Ausschüttung plant.⁷⁷⁴ Die Forderung der Anwendung des Ausschüttungssatzes stellt einen offensichtlichen Widerspruch zu dieser Regelung dar.

Beurteilung des Ausschüttungssteuersatzes

Die Befürworter der Anwendung des Ausschüttungssteuersatzes innerhalb des FASB, wenden ein, dass durch die Anwendung des Ausschüttungssteuersatzes der Betrag der Gewinnrücklage besser wiedergegeben wird, welcher für Ausschüttungen zur Verfügung steht. Die Erzielung von Einkommen ist an die Verpflichtung, Steuern zu zahlen, gekoppelt. Diese Steuerzahlungen wiederum repräsentieren eine Verringerung des den Anteilseignern zur Verfügung stehenden Kapitals. Zudem wird den *financial statements* letztlich eine inhärente Ausschüttungsprämisse unterstellt, die spätestens mit der Liquidation des Unternehmens eintritt.⁷⁷⁵

Streng genommen stellt die Regelung in IAS 12.52A mit der Forderung der Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes einen Widerspruch zu generellen Bewertungsvorschrift nach IAS 12 dar.⁷⁷⁶ Danach ist der Steuersatz anzuwenden, der bei der Auflösung der temporären Differenz erwartete wird („*expected to apply*“).⁷⁷⁷ Plant das Unternehmen eine Ausschüttung, so wäre der entsprechende Ausschüttungssteuersatz anzuwenden. Dasselbe Kriterium liegt auch der Bewertung nach US-GAAP zugrunde.⁷⁷⁸ Die Verpflichtung zur Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes ist somit inkonsistent gegenüber IAS 12 und SFAS 109.

Bei Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes sollen zukünftig latente Steueransprüche bzw. Schulden in Verbindung mit der Ausschüttung dann berücksichtigt werden, wenn eine Verpflichtung zur Ausschüttung eingegangen

⁷⁷⁴ Vgl. im Internet: FASB [Minutes, Januar 2005], Tz. 32ff.

⁷⁷⁵ Vgl. im Internet: IASB/FASB [Information for Observers II, Oktober 2005], Tz. 4.

⁷⁷⁶ So auch im Internet: FASB [Minutes, Januar 2005], Tz. 18.

⁷⁷⁷ Vgl. IAS 12.49.

⁷⁷⁸ Vgl. SFAS 109.18.

wurde.⁷⁷⁹ Obwohl die Ursache der latenten Steuer jedoch bereits in einem vergangenen Ereignis oder einer vergangenen Transaktion begründet ist, wird durch die Forderung nach einer Ausschüttungsverpflichtung die „korrekte“ Bewertung der latenten Steuer von einem zweiten Ereignis abhängig gemacht. Diese Vorgehensweise steht im Widerspruch zur Behandlung ähnlicher Sachverhalte. So wird mit der Zahlung einer Kautions diese in der Bilanz als Vermögenswert angesetzt. Der Eintritt eines zweiten Ereignisses, z.B. die Beendigung des Mietverhältnisses, ist nicht erforderlich.⁷⁸⁰

Der Ausschüttungssteuersatz wird ferner besonders auch deswegen präferiert, da in letzter Zeit in vielen Steuerhoheiten Unternehmen so strukturiert werden können, dass sie größtmögliche Vorteile aus der Vollausschüttung sämtlicher Gewinne genießen.⁷⁸¹ Dies ist z.B. bei sog. Real Estate Investment Trusts (REITs), Registered Investment Companies (RICs) und Cooperatives (Co-ops) der Fall.⁷⁸²

REITs, RICs und Co-ops erfahren unter dem US-Steuerrecht eine besondere Berücksichtigung. Auch in Deutschland genießt eine REIT-AG steuerliche Vorteile. Charakteristisches Merkmal derartiger Strukturen ist, dass die Unternehmen bei Vollausschüttung der erzielten Gewinne in Form einer Dividende an die Anteilseigner einen Steuererstattungsanspruch für ggf. bereits abgeführte Steuern erhalten. Sind alle notwendigen Voraussetzungen erfüllt, so unterliegt das Unternehmen letztlich keiner effektiven Steuerbelastung. Auf diese Weise soll eine Doppelbesteuerung auf Ebene des Unternehmens und der Anteilseigner vermieden werden. Derartige Unternehmen bezeichnen sich häufig als „steuerbefreit“ (*tax exempt*). Diese Bezeichnung trifft aber nicht dem Grunde nach zu, sondern ist an die Erfüllung der vom Steuerrecht gegebenen Kriterien geknüpft.⁷⁸³

Werden die erforderlichen Voraussetzungen in einem Jahr nicht erfüllt, verliert das Unternehmen in der Regel seinen „steuerbefreiten“ Status und muss mit schwerwiegenden Konsequenzen rechnen.⁷⁸⁴

Aufgrund der besonderen steuerlichen Strukturen von REITs, RICs oder Co-ops führt die Anwendung der geltenden Vorschriften zum Thesaurierungssatz dazu, dass das Unternehmen verpflichtet ist, laufende und latente Steuerschulden zu bilanzieren, wenn

⁷⁷⁹ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update April, 2003], S. 2f.

⁷⁸⁰ Vgl. im Internet: FASB [Minutes, Januar 2005], Tz. 20.

⁷⁸¹ Vgl. im Internet: IASB [Information for Observers II, Juli 2007], Tz. 34.

⁷⁸² Vgl. im Internet: FASB [Minutes, Dezember 2007], Tz. 20.

⁷⁸³ Vgl. im Internet: IASB/FASB [Information for Observers II, Oktober 2005], Tz. 6.

⁷⁸⁴ Vgl. im Internet: IASB/FASB [Information for Observers II, Oktober 2005], Tz. 11.

eine Ausschüttung nicht vor dem Bilanzstichtag deklariert wurde. Das folgende Beispiel⁷⁸⁵ soll die Problematik veranschaulichen:

Unternehmen A erzielt in Jahr 1 einen Gewinn von GE 100. Unternehmen A ist ein REIT und schüttet grundsätzlich 100% seiner Gewinne aus. Zum Bilanzstichtag des Jahres 1 wurde noch keine Ausschüttung von der Hauptversammlung beschlossen. Dieser Beschluss erfolgte erst zu Beginn des Jahres 2. Das Unternehmen besitzt einen Steuersatz von 40%. Bei Ausschüttung werden dem Unternehmen alle Steuern erstattet. Daraus resultiert ein effektiver Steuersatz von 0% im Falle einer Vollausschüttung. Es bestehen zu versteuernde temporäre Differenzen in Höhe von 150.

Nach den momentan gültigen Regelungen ist nach IAS 12 und EITF 95-10 auch hier der Thesaurierungssatz für die Bewertung der laufenden und latenten Ertragsteuern anzuwenden⁷⁸⁶. Daraus ergibt sich im Beispiel die Notwendigkeit einen tatsächlichen Steueraufwand in Höhe von GE 40 (GE 100 x 40%) und einen latenten Steueraufwand in Höhe von GE 60 (GE 150 x 40%) zu bilanzieren. Im Grundsatz gilt die Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes, solange, bis eine Dividendenzahlung beschlossen wurde. Sobald ein derartiger Beschluss vorliegt, berücksichtigt der Bilanzierende den Ausschüttungssteuersatz. Im Beispiel folgt mit dem Beschluss der Gewinnausschüttung die Verringerung des ursprünglichen Steueraufwandes um den Differenzsteuersatz. Da in diesem Fall der Ausschüttungssteuersatz 0% beträgt, erfolgt eine gänzliche Korrektur des latenten und laufenden Steueraufwands im Jahr 2.

Obwohl das Unternehmen de facto „steuerbefreit“ ist, bilanziert es zum Bilanzstichtag des Jahres 1 einen Gesamtsteueraufwand von GE 100. Die Vermögens- und Erfolgslage spiegelt m.E. die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse des Unternehmens nicht korrekt wider. Diese Verzerrung kann nur durch umfangreiche erklärende Anhangsangaben ausgeglichen werden.

Würde der vom FASB tendenziell favorisierte Ausschüttungssteuersatz (im Beispiel 0%) zur Anwendung kommen, so bilanziert das Unternehmen keinen Steueraufwand. Im Fall des dargestellten Beispiels würden die wirtschaftlichen Verhältnisse korrekt wiedergegeben werden.

⁷⁸⁵ Vgl. im Internet: IASB/FASB [Information for Observers II, Oktober 2005], Tz. 16.

⁷⁸⁶ Vgl. EITF 95-10; IAS 12.52A.

Als nicht zu vernachlässigende dritte Alternative kommt die Berücksichtigung und Anwendung des allgemeinen Bewertungsgrundsatzes in Betracht, nämlich die Anwendung des Steuersatzes, der bei der Realisierung der laufenden und latenten Steuern erwartet wird (*expected to apply*). Wie bereits erwähnt ist dieser Bewertungsmaßstab nicht neu, sondern bereits in IAS 12⁷⁸⁷ und auch in SFAS 109⁷⁸⁸ verankert. Die Boards sahen in den ergänzenden Regelungen⁷⁸⁹ vielmehr die Notwendigkeit, den Interpretations- und Ermessensspielraum einzuschränken, der mit dem Begriff „*expected to apply*“ verbunden ist.⁷⁹⁰ Wie die obigen Ausführungen gezeigt haben, allerdings mit umstrittenem Erfolg.

In jüngster Zeit „liebäugeln“ das FASB und das IASB verstärkt mit dem reinen „*expected to apply*“ Grundsatz.⁷⁹¹ Die Diskussion um die ausschließliche Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes oder Ausschüttungssteuersatzes tritt in den Hintergrund. Mitverantwortlich dafür sind dabei sicherlich die Anwendungsprobleme im Zusammenhang mit REITs, RICs und Co-ops. Diese Absicht soll jedoch keinesfalls einen Freibrief für eine beliebige Wahl des Steuersatzes darstellen. Vielmehr muss der Steuersatz, den das Unternehmen erwartet, nachgewiesen werden, sei es z.B. durch Erfahrungen aus der Vergangenheit oder dem Ausschüttungsverhalten des Unternehmens.⁷⁹²

Dass mit diesem Bewertungsmaßstab auch ein gewisses Maß an Subjektivität in die Bewertung der Ertragsteuern mit einfließen wird, ist sicherlich nicht von der Hand zu weisen. Der Umfang wird davon abhängen, welche konkreten Anforderungen an den Nachweis des anzuwendenden Steuersatzes gestellt werden. Sicherlich wird dadurch aber für einige Unternehmen eine gerechtere Abbildung ihrer zukünftigen Steuererstattungsansprüche bzw. Steuer Mehrbelastungen in der Bilanz erzielt, als dies mit einer verpflichtenden Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes oder des Ausschüttungssteuersatzes der Fall ist.

⁷⁸⁷ Vgl. IAS 12.47; für tatsächliche Ertragsteuern gilt der Begriff „expected to be paid“ IAS 12.46.

⁷⁸⁸ Vgl. SFAS 109.18.

⁷⁸⁹ Damit sind die spezifischen Regelungen des IAS 12.52A bzw. EITF 95-10, EITF 95-20 zu gespaltenen Steuersätzen gemeint.

⁷⁹⁰ Vgl. im Internet: IASB [Information for Observers II, Juli 2007], Tz. 11 ff.

⁷⁹¹ Vgl. im Internet: FASB [Minutes, Dezember 2007], S. 23f.; IASB (Hrsg.) [Update July, 2007], S. 6.

⁷⁹² Vgl. im Internet: IASB [Information for Observers II, Juli 2007], Tz. 11 ff.

3.4.2.4 Der Einfluss von Management Entscheidungen auf die Wahl des anzuwendenden Steuersatzes

Ist die Höhe der künftigen Steuermehrzahlungen bzw. der künftigen Steuererstattungsansprüche von der Art und Weise abhängig, wie das Unternehmen seine Vermögenswerte realisiert bzw. seine Schulden begleicht, so sind die jeweiligen steuerlichen Konsequenzen der geplanten Realisierung zu berücksichtigen.⁷⁹³ Diese Vorschrift ist insbesondere von Bedeutung, wenn bspw. die Veräußerung von Vermögenswerten abweichend von ihrer Nutzung besteuert wird. In diesem Fall ist für die Bewertung latenter Steuern gem. IAS 12.51f. die geplante bzw. wahrscheinlichere Transaktion ausschlaggebend.⁷⁹⁴

In IAS 12 regelt das IASB zudem, dass die erwartete Art der Realisierung bei der Bestimmung des Steuerwertes berücksichtigt werden soll.⁷⁹⁵ Die damit verbundene Problematik wird in Abschnitt 3.1.1.2 erläutert. Allerdings diskutierten IASB und FASB, im Rahmen des Konvergenzprojektes die Bestimmung des Steuerwertes zu vereinheitlichen und Entscheidungen des Managements dabei außen vor zu lassen.⁷⁹⁶

Ferner wird die Berücksichtigung von Managemententscheidungen in SIC 21 deutlich. Darin wird festgelegt, dass im Falle einer Neubewertung für nicht abnutzbare Vermögenswerte (z.B. Grundstücke oder als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien) der Steuersatz zugrunde zu legen ist, der bei der Veräußerung der Vermögenswerte zur Anwendung kommt, da diese Vermögenswerte keiner planmäßigen Abschreibung unterliegen (vgl. auch Beispiel A zu IAS 12.52).⁷⁹⁷

SFAS 109 legt nicht explizit fest, dass im Falle unterschiedlicher Steuersätze die Absicht des Unternehmens, wie es den Vermögenswert realisiert oder die Schuld erfüllt, heranzuziehen ist. Dies wird aber indirekt durch folgende Regelung angedeutet. „[...] *Other provisions of enacted tax laws should be considered when determining the tax rate to apply to certain types of temporary differences and carryforwards (for example, the tax law may provide for different tax rates on ordinary income and capital gains).* [...]“⁷⁹⁸

⁷⁹³ Vgl. IAS 12.51.

⁷⁹⁴ Vgl. SCHULZ-DANSO, M. [Ertragsteuern, 2006], Tz. 132.; vgl. hierzu auch die Beispiele in IAS 12.52

⁷⁹⁵ Vgl. IAS 12.51.

⁷⁹⁶ Vgl. Abschnitt 3.1.1.4.

⁷⁹⁷ Vgl. SCHULZ-DANSO, M. [Ertragsteuern, 2006], Tz. 132.

⁷⁹⁸ SFAS 109.18.

Fragwürdig ist, ob nach IAS 12 und SFAS 109 auch Steuervergünstigungen⁷⁹⁹ in den für die Bewertung relevanten Steuersatz mit einfließen, wenn diese für die Nutzung der Vermögenswerte und Schulden bereits bestehen oder vom Management angestrebt werden und wahrscheinlich sind.⁸⁰⁰ Häufig sind derartige Abzüge an bestimmte Bedingungen geknüpft, z.B. dass der Vermögenswert innerhalb einer bestimmten Zeit veräußert wird oder für eine bestimmte Zeit im Unternehmen genutzt wird. Sind diese Bedingungen am Bilanzstichtag erfüllt oder ist es sehr wahrscheinlich, dass diese erfüllt sein werden, so ist davon auszugehen, dass die Steuervergünstigungen mit der Realisierung des Vermögenswertes oder der Erfüllung der Schuld auf die geforderte Art und Weise dem Unternehmen zu Gute kommen.

Hierfür ist zunächst zu unterscheiden, welche Art von Steuervergünstigungen die Standards kennen und ggf. definieren.

Sowohl IAS 12 als auch SFAS 109 verwenden in ihren Standards den Begriff „*tax credits*“⁸⁰¹, eine Definition dieses Begriffs fehlt jedoch in beiden Fällen. Steuervorteile aus ungenutzten *tax credits* sind wie Steuervorteile aus noch nicht genutzten Verlustvorträgen aktivisch abzugrenzen.⁸⁰² Gemäß dem Mitarbeiterstab des IASB sind *tax credits*, Steuervorteile, die vom Betrag der tatsächlichen Steuerschuld abgezogen werden dürfen.⁸⁰³ Da der Steuervorteil aus *tax credits* durch die Aktivierung einer latenten Steuer zu berücksichtigen ist, sind Steuervergünstigungen, die als *tax credits* zu betrachten sind, nicht in die Bewertung des Steuersatzes mit einzubeziehen.

Sog. *investment tax credits* schließen sowohl IAS 12 als auch SFAS 109 aus ihrem Anwendungsbereich aus.⁸⁰⁴ Sie kommen daher für eine nähere Betrachtung nicht in Frage.

SFAS 109 regelt sog. „*special deductions*“⁸⁰⁵ ohne den Begriff einheitlich zu definieren.⁸⁰⁶ Stattdessen nennt SFAS 109 konkret Sachverhalte aus dem US-

⁷⁹⁹ Steuervergünstigungen können sich auf unterschiedlichste Art und Weise äußern und sind von den individuellen Steuergesetzen eines Landes abhängig; vorstellbar sind z.B. der Abzug eines bestimmten Betrages von der Steuerschuld; eine Verringerung des zu versteuernden Einkommens, Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes etc.

⁸⁰⁰ Dies bejahend z.B. LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S 52.

⁸⁰¹ IAS 12.34; SFAS 109.16.

⁸⁰² Vgl. IAS 12.34, SFAS 109.16.

⁸⁰³ Im Gegensatz dazu werden *tax deductions* vom der Bemessungsgrundlage, dem zu versteuernden Einkommen abgezogen; vgl. im Internet: IASB [Information for Observers I, Juli 2007], Tz. 9.

⁸⁰⁴ Vgl. IAS 12.4, SFAS 109.5.

⁸⁰⁵ SFAS 109.231.

⁸⁰⁶ Vgl. SFAS 109.231f.

amerikanischen Steuer- und Handelsrecht, welche als *special deductions* zu interpretieren sind. Dazu gehören z.B.:

- Abzüge für „*qualified production activities*“, die durch den *American Jobs Creation Act* 2004 eingeführt wurden; derartige Steuervergünstigungen sind von der Erfüllung unterschiedlicher Kriterien, wie z.B. dem Gehaltsniveau abhängig;⁸⁰⁷
- Die „*small life insurance companies deduction*“, welche Unternehmen zu Gute kommt, deren erzielttes Einkommen und Vermögen sich unter einer bestimmten Grenze bewegt;⁸⁰⁸
- Die „*statutory depletion deduction*“, welche ausgewählten Unternehmen der Rohstoffindustrie zur Verfügung steht, wenn die Kriterien im Zusammenhang mit der Generierung von zukünftigen Einkommen erfüllt sind;⁸⁰⁹
- Die „*Blue Cross-Blue Shield deduction*“, welche bestimmten Unternehmen, die Krankenversicherungsleistungen anbieten, gewährt wird.⁸¹⁰

Gemäß SFAS 109.232 sind die mit den *special deductions* verbundenen Steuervorteile erst zu dem Zeitpunkt bilanziell zu berücksichtigen, zu dem sie in der Steuererklärung geltend gemacht werden.

Indirekt kann die Auswirkung der Abzüge auf die Bestimmung des individuellen Steuersatzes einwirken, wenn das Unternehmen gestaffelten Steuersätzen unterliegt. Ebenso spielen *special deductions* bei der Beurteilung der Notwendigkeit einer Wertberichtigung implizit eine Rolle. In diesen Fällen lässt sich eine vorzeitige indirekte Berücksichtigung nicht vermeiden, da diese Abzüge das in zukünftigen Perioden zu versteuernde Einkommen beeinflussen und dieses Einkommen wiederum eine Rolle für den durchschnittlichen Steuersatz bei gestaffelten Tarifen spielt.⁸¹¹

Im Gegensatz zu SFAS 109 kennt IAS 12 keine *special deductions*. Da die IFRS international anzuwenden sind, ist eine Auflistung von Einzelfällen nicht möglich.

Selbst wenn die dargestellte Thematik aufgrund vollständig bzw. teilweise fehlender Regelungen in IAS 12 bzw. SFAS 109 keine richtige Divergenz zwischen den

⁸⁰⁷ Vgl. FSP 109-1.

⁸⁰⁸ Vgl. SFAS 109.231 Satz 3.

⁸⁰⁹ Vgl. SFAS 109.231 Satz 1.

⁸¹⁰ Vgl. SFAS 109.231 Satz 3.

⁸¹¹ Vgl. SFAS 109.232.

Standards darstellt, diskutieren IASB und FASB, ob in den überarbeiteten Standards Regelungen für die Berücksichtigung von Steuervergünstigungen implementiert werden sollen. Aufgrund der Vielzahl und unterschiedlich ausgestalteten Steuervergünstigungen weltweit ist eine einheitliche Definition von *tax credit*, *special deduction*, etc. nahezu unmöglich. In Ermangelung konkreter Definitionen wiederum gestaltet es sich für das IASB schwierig, allgemeingültige Rechnungslegungsprinzipien zu erstellen.⁸¹²

3.4.3 Prüfung der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern

Wie bereits in Abschnitt 3.3 ausgeführt, stellt die Beurteilung der Werthaltigkeit zukünftiger steuerlicher Gewinne in der US-amerikanischen Rechnungslegung ein wesentliches Kriterium der Bilanzierung der Höhe nach dar und nicht wie in der IFRS Rechnungslegung ein Element der Bilanzierung dem Grunde nach. Im Rahmen des kurzfristigen Konvergenzprojektes hat das IASB bereits angekündigt, zukünftig die Beurteilung der Realisierbarkeit aktiver latenter Steuern in Anlehnung an US-GAAP von der Ansatzebene auf die Bewertungsebene zu verlagern und somit den „*valuation allowance approach*“ des FASB zu wählen.⁸¹³

Im Zuge der Bewertung müssen daher künftig auch nach IFRS sowohl abzugsfähige temporäre Differenzen als auch die steuerlichen Verlustvorträge daraufhin überprüft werden, ob der mit ihnen verbundene Steuervorteil in Form der aktiven latenten Steuern zukünftig realisiert werden kann.

Ist mit einer Wahrscheinlichkeit von „*more-likely-than not*“ davon auszugehen, dass aufgrund fehlender ausreichender steuerpflichtiger Beträge nicht mit einer Realisierung der aktiven latenten Steuer zu rechnen ist, so ist zwingend eine entsprechende Wertberichtigung vorzunehmen.⁸¹⁴

Im Rahmen der Anwendung des *more-likely-than not*-Kriteriums zur Feststellung der Notwendigkeit einer Wertberichtigung sind sämtliche positive Indizien gegen negative Indizien abzuwägen.⁸¹⁵

Die Erfassung einer *valuation allowance* erfolgt für Verlustvorträge und temporäre Differenzen nach den gleichen Ansatz- bzw. Bewertungskriterien. Wenn sich die

⁸¹² Vgl. im Internet: IASB [Information for Observers I, Juli 2007], Tz. 1ff.

⁸¹³ Vgl. im Internet: IASB [Project Update, 2008].

⁸¹⁴ Vgl. EITZEN, B./HELMS, S.v. [Verlustvorträge, 2002], S. 825.

⁸¹⁵ Vgl. KIESO, D.E./WEYGANDT, J.J./WARFIELD, T.D [Intermediate Accounting, 2007], S. 983.

Kriterien auch entsprechen, so ist bei Vorliegen einer Verlusthistorie besondere Vorsicht geboten.⁸¹⁶ Ein ggf. notwendiger Sicherheitsabschlag wird in entsprechender Höhe auf den Gesamtbetrag der aktiven latenten Steuern erhoben und nicht auf den um die latenten Steuerverbindlichkeiten reduzierten Nettobetrag.⁸¹⁷

Eine ggf. bilanzierte Wertberichtigung ist zum Ende einer jeden Bilanzierungsperiode auf ihre Angemessenheit hin zu überprüfen.

3.4.4 Diskontierung latenter Steuern

Mit dem Fokus der internationalen Rechnungslegung auf eine zutreffende Darstellung der Vermögenslage und der damit verbundenen Bilanzierung einer Vielzahl von Bilanzposten zum Fair Value, stellt sich auch die Frage nach einer Zeitwert Bewertung latenter Steuern. Die Ermittlung latenter Steuern basiert auf temporären Differenzen zwischen den Buchwerten der Vermögenswerte und Schulden sowie den korrespondierenden Steuerwerten. Sowohl das FASB als auch das IASB verbieten es den Bilanzierenden, aktivische und passivische latente Steuern zu diskontieren. DiAPB 10 *Omnibus Opinion*⁸¹⁸ fordert ebenso wie IAS 12⁸¹⁹ einen undiskontierten Ausweis latenter Steuern.

Die Fair Value Bilanzierung führt dazu, dass indirekt Marktwerte Einzug in die Bilanz erhalten.⁸²⁰ Marktwerte wiederum stellen abgezinste zukünftige Zahlungsmittelzu- und -abflüsse dar.⁸²¹ IASB und FASB verpflichten die bilanzierenden Unternehmen in zahlreichen Standards zu einer Bewertung zum Fair Value oder bieten ein entsprechendes Wahlrecht.⁸²² Durch die Fortentwicklung und Änderung der IFRS und US-GAAP werden sich zusätzliche Anwendungsfälle ergeben.⁸²³ Vor diesem

⁸¹⁶ Dies ergibt sich aus IAS 12.35 und SFAS 109.23.

⁸¹⁷ Vgl. KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 324.

⁸¹⁸ Die Diskontierung latenter Steuern ist für US-GAAP in APB 10.6 geregelt. In SFAS 109 und IAS 12 ist die Thematik nicht explizit neu geregelt worden; vgl. SFAS 109.5b; SFAS 109.199.

⁸¹⁹ Vgl. IAS 12.53f.

⁸²⁰ Vgl. LOITZ, R./RÖSSEL, C. [Diskontierung, 2002], S. 645. Als bedeutsames Beispiel wird von LOITZ/RÖSSEL die Einführung des *impairment*-Tests durch SFAS 141 und SFAS 142 im Jahr 2001 angeführt, wonach zur Bestimmung des außerplanmäßigen Abwertungsbedarfs abgezinste Zahlungsüberschüsse zu berücksichtigen sind.

⁸²¹ Vgl. LOITZ, R./RÖSSEL, C. [Diskontierung, 2002], S. 645.

⁸²² Zu den IFRSs mit Fair Value Bewertung zählen z.B.: IAS 36, IAS 38; IAS 39, IAS 40, IFRS 2, IFRS 3, IFRS 5 etc; SFAS, die eine Fair Value Bewertung vorschreiben bzw. optional anbieten sind z.B. SFAS 106, SFAS 123 (R), SFAS 133, SFAS 141 (rev. 2007), SFAS 159 etc.

⁸²³ Vgl. im Internet: DRSC, [Fair Value Measurements, 2008]. Das IASB führt seit September 2005 das Fair Value Measurements Projekt. Das Projekt ist Teil des Memorandum of Understanding (MoU).

Hintergrund stellt sich die Frage, weshalb latente Steuern von einer Marktbewertung und somit einer Diskontierung von zukünftigen Steueransprüchen und Steuerschulden ausgenommen bleiben. Wird ein nominaler Ausweis latenter Steuern der Informationsfunktion des Jahresabschlusses gerecht?

Der Zweck der Bilanzierung latenter Steuern nach dem *temporary*-Konzept und der damit verbundenen *liability*-Methode, besteht in der Verbesserung des Einblicks in die Vermögenslage.⁸²⁴

Latente Steuern stellen nicht selten langfristige Vermögenswerte oder Schulden dar. Eine fehlende Diskontierung kann zu einer signifikanten Überbewertung von latenten Steuerschulden und -ansprüche führen, wenn sich die temporäre Differenz nicht in naher Zukunft auflöst oder ein Verlustvortrag erst in späteren Perioden realisiert werden kann.⁸²⁵ So besteht bspw. der Wert eines Verlustvortrages nicht aus der einfachen Summe der künftigen Steuervorteile, sondern in dem Barwert der Steuerersparnisse, da die Realisierung des Verlustvortrages in weiter Zukunft liegen kann.⁸²⁶

Diese tendenzielle Überbewertung schränkt die Entscheidungsnützlichkeit der in der Bilanz ausgewiesenen aktiven und passiven latenten Steuern sowie der in der Erfolgsrechnung verbuchten latenten Steueraufwendungen bzw. -erträge ein. Entscheidungsnützliche Informationen liegen dann vor, wenn sie der Entscheidungsfindung des Investors dienen, d.h. wenn sie eine Entscheidung des Bilanzadressaten beeinflussen, eine bereits getroffene Entscheidung bestätigen oder eine mit der Entscheidung verbundene Unsicherheit reduzieren.⁸²⁷ Eine Verpflichtung zur Diskontierung latenter Abgrenzungsposten kann zu einer zutreffenderen Darstellung der Vermögenslage des Unternehmens und somit zu entscheidungsrelevanteren Informationen für den Bilanzadressaten führen, wenn eine zuverlässige (*reliable*) Diskontierung latenter Steuern möglich ist. Dies impliziert u.a., dass die für die Diskontierung wesentlichen Parameter zuverlässig bestimmt werden können. Neben dem anzuwendenden Steuersatz müssen der Diskontierungszeitraum sowie der Diskontierungszinsfuß bestimmt werden. Bereits die Ermittlung des für die Bewertung

Ziel des IASB Projektes ist nicht die Ausweitung der Zeitwertbilanzierung auf andere Standards, sondern die Schaffung eines Standards, der Anleitung zur Bestimmung des Fair Value in bereits existierenden IFRS gibt. Im November 2006 veröffentlichte das IASB dazu ein Diskussionspapier, die Veröffentlichung eines Standards ist für Mitte 2009 geplant. Das FASB beschäftigte sich ebenfalls mit dieser Thematik und veröffentlichte im September 2006 SFAS 157.

⁸²⁴ Vgl. WENDLANDT, K./VOGLER, G. [Latente Steuern, 2001], S. 246.

⁸²⁵ Vgl. LEE, B.B. [True deferred taxes, 1998], S. 78.

⁸²⁶ Vgl. HELBLING, C. [Steuerschulden, 1988], S. 54.

⁸²⁷ Vgl. STREIM, H./BIEKER, M./ESSER, M. [Entscheidungsnützliche Informationen, 2003], S.184.

anzuwendenden Steuersatzes zeigt, dass die theoretischen Ansprüche der Grundkonzeption der latenten Steuerabgrenzung in der Praxis pragmatischen Anwendungseinschränkungen unterliegen.

Da die Prognose der Steuersätze, die zum Zeitpunkt der Umkehr der temporären Differenz gelten werden, mit Unsicherheitsfaktoren verbunden ist und einen subjektiven Ermessensspielraum bietet, schreiben die Standardsetter die Anwendung derjenigen Steuersätze vor, welche als *enacted* oder *substantively enacted* gelten.⁸²⁸ Da der Zeiteffekt bei der Diskontierung ein wesentlicher Aspekt ist, ist die Anwendung von aktuell gültigen Steuersätzen nur dann angemessen, wenn sich die temporäre Differenz in einem Zeitraum umkehrt, in dem keine Steuersatzänderung stattfindet. Demzufolge muss auf Basis einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise versucht werden, zukünftige Änderungen der Steuergesetze objektiv zu antizipieren. Die Komplexität der Diskontierung latenter Steuern besteht nicht zuletzt darin, dass der Bilanzierende grundsätzlich für jede einzelne unsaldierte temporäre Differenz detailliert planen muss, zu welchem Zeitpunkt, welche Steuerzahlung aus der temporären Differenz resultiert.⁸²⁹

Der Abzinsungszeitraum hängt vom Auflösungszeitpunkt der temporären Differenz ab. Dieser Umkehrzeitpunkt befindet sich nicht selten außerhalb des Planungshorizonts des Unternehmens.⁸³⁰ Erfolgt die unternehmerische Disposition, z.B. ein Verkauf oder eine Liquidierung innerhalb des Planungszeitraums, so lässt sich der für die Abzinsung relevante Zeitraum exakt ermitteln. Ist jedoch keine unternehmerische Disposition geplant, so ist der Abzinsungszeitraum nicht bestimmbar. Infolge eines unendlichen Diskontierungszeitraums ergibt sich unabhängig vom Zinsfuß eine latente Steuer von Null.⁸³¹

Dasselbe trifft auf latente Steueransprüche zu, welche sich aus Verlustvorträgen ergeben. Ist der steuerliche Verlustvortrag nicht innerhalb des Planungszeitraums realisierbar, so ergibt sich ebenfalls ein latenter Steueranspruch von Null.

Aufgrund der Tatsache, dass die Einschätzung des Auflösungszeitpunkts dem subjektiven Ermessen des Bilanzierenden unterliegt, ergeben sich für diesen bilanzpolitische Möglichkeiten. Eine geänderte Annahme hinsichtlich der Realisierung

⁸²⁸ Vgl. Abschnitt 3.4.2.1.

⁸²⁹ Vgl. SCHULZ-DANSO, M. [§ 25, 2006], Tz. 137.

⁸³⁰ Als verlässlich und praxisrelevant wird ein Planungszeitraum von 5 Jahren angesehen, vgl. IAS 39. Im Falle von Investitionsentscheidungen stellt ein Zeitrahmen von 10 Jahren einen angemessenen Planungshorizont dar.

⁸³¹ Vgl. LOITZ, R./RÖSSEL, C. [Diskontierung, 2002], S. 648.

von aktiven oder passiven latenten Steuern kann dazu führen, dass eine bislang gegen unendlich diskontierte latente Steuer - mit einem Wertansatz von Null - durch die Annahme der Realisierung in naher Zukunft in einem Wertansatz resultiert, der nur über wenige Perioden abgezinst wird. Daraus folgen Gewinne und Verluste aus der Diskontierung, obwohl keine veränderte Sachlage zugrunde liegt.⁸³² Da sich für den Bilanzierenden somit Möglichkeiten ergeben, die Wertansätze zu gestalten, wirkt sich dies zu Lasten der Zuverlässigkeit der Informationen aus.⁸³³

Zukünftige Steuerzahlungen und Erstattungsansprüche sind mit einem laufzeitäquivalenten und risikoadäquaten Diskontierungssatz zu bewerten. Aufgrund seiner Hebelwirkung kommt dem Diskontierungszinsfuß eine große Bedeutung zu. Je weiter die Umkehrung einer temporären Differenz in der Zukunft liegt, desto höher ist der Abzinsungseffekt. Im Falle kurzfristig begrenzter temporärer Differenzen entfaltet sich die Wirkung der Diskontierung folglich weniger stark als im Falle von quasi-permanenten Differenzen und Verlustvorträgen, mit deren Umkehr bzw. Realisierung nicht innerhalb des Planungshorizonts zu rechnen ist.⁸³⁴

Für die Ermittlung des Diskontierungssatz muss das Risiko der aktiven und passiven latenten Steuern objektiv und kapitalmarktorientiert quantifiziert werden.⁸³⁵ Die Bestimmung ist mit Prognosefehlern und einer hohen Fehleranfälligkeit der für die Bewertung notwendigen Parameter, wie z.B. die Wahl des zu verwendenden Zinssatzes und der Risikoberücksichtigung, verbunden und kann somit zu unzuverlässigen Barwerten führen.⁸³⁶

Aufgrund von Prognosefehlern, der Parametersensitivität und dem subjektiven Ermessensspielraum des Bilanzierenden kann der Bilanzadressat nicht ohne weiteres von der Zuverlässigkeit und somit der Entscheidungsnützlichkeit der diskontierten latenten Steuern ausgehen.⁸³⁷

Selbst wenn sich das kurzfristige Konvergenzprojekt zum Ziel gesetzt hat, nicht nur eine Vereinheitlichung der Standards anzustreben, sondern auch qualitativ hochwertige

⁸³² Vgl. SCHWEDLER, K. [Business Combinations Phase II, 2008], S. 135.

⁸³³ Vgl. LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 68.

⁸³⁴ Vgl. LOITZ, R./RÖSSEL, C. [Diskontierung, 2002], S. 649.

⁸³⁵ Vgl. zu der Problematik der Diskontierung latenter Steuern FINDLAY, M.C./WILLIAMS, E.E. [Discounting, 1985], S. 83f.; NURNBERG, H. [Discounting, 1972], S. 655ff.

⁸³⁶ Vgl. BAETGE, J./LIENAU, A. [Fair Value, 2005], S. 326; HEURUNG, R. [Latente Steuern im Konzernabschluss, 2000], S. 24.

⁸³⁷ So auch LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 69.

Rechnungslegungsstandards zu entwickeln, bleibt die Thematik der Diskontierung latenter Steuern in diesem Projekt außen vor.⁸³⁸

Begründet wird das Diskontierungsverbot mit der inhärenten Berechnungskomplexität und dem erforderlichen Aufwand bei der praktischen Durchführung, die zu einem unausgewogenen Kosten-Nutzen-Verhältnis führen.⁸³⁹ IASB und FASB betrachten die für eine zuverlässige Barwertermittlung notwendige detaillierte Dokumentation des zeitlichen Verlaufs der temporären Differenzen für nicht angemessen.⁸⁴⁰ Eine Bewertung latenter Steuern zum Fair Value ist daher nicht sinnvoll.

3.5 Ausweis und Angabepflichten latenter Steuern nach IAS 12 und SFAS 109

Die nach IAS 12 und SFAS 109 geforderten umfangreichen Anhangsangaben dienen dem vorrangigen Zweck, den Abschlussadressaten die Relation zwischen dem handelsrechtlichen Ergebnis vor Steuern und den damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen zu vermitteln. Zudem sollen sie dazu beizutragen, künftige Zahlungsmittelzuflüsse oder –abflüsse in Verbindung mit den steuerlichen Auswirkungen der in der Bilanz ausgewiesenen Vermögenswerte und Schulden prognostizieren zu können. Nicht zuletzt soll den Adressaten ein Einblick in das Verhältnis zwischen bilanzwirksamen latenten Steueransprüchen und –schulden, den entsprechenden ergebniswirksam erfassten Steueraufwendungen und Steuererträgen und in die zugrunde liegende Art der entsprechenden temporären Differenzen gewährt werden.⁸⁴¹

Die Darstellung der latenten Steuern in der Bilanz und der Erfolgsrechnung sowie die Art und der Umfang der Anhangsangaben nach IFRS und US-GAAP unterscheiden sich. Die Unterschiede sowie mögliche Anpassungen und deren Auswirkungen werden in den folgenden Kapiteln dargestellt.

⁸³⁸ Vgl. im Internet: FASB [Project Updates, 2008].

⁸³⁹ Vgl. COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 108.

⁸⁴⁰ Vgl. IAS 12.54; US-GAAP lehnt eine Diskontierung ab, da dadurch ein „*scheduling*“ sämtlicher temporärer Differenzen erforderlich wird; dieses *scheduling* stellte einen wesentlichen Kritikpunkt an SFAS 96 dar; vgl. SFAS 109.199.

⁸⁴¹ Vgl. BALLWIESER, W./KURZ, G.[Ertragsteuern, 2008], Tz. 91.

3.5.1 Ausweis latenter Steuern in der Bilanz

Für die aktivischen und passivischen latenten Steuern fordert IAS 12 in der Bilanz einen Bruttoausweis, d.h. latente Steuern dürfen nicht mit einem Abgrenzungsposten für tatsächliche Steuern zusammengefasst werden⁸⁴².

IAS 12.74 impliziert ein generelles Saldierungsverbot von aktivischen und passivischen latenten Steuern.⁸⁴³ Der Bilanzierende hat indes die Pflicht, aktivische und passivische latente Steuern zu saldieren, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind (IAS 12.74).⁸⁴⁴

- Das Unternehmen hat ein einklagbares Recht zur Anfechtung der tatsächlichen Steuerforderungen und –verbindlichkeiten.
- Die latenten Steueransprüche und –schulden beziehen sich auf Ertragsteuern, die von derselben Steuerbehörde erhoben werden und betreffen dasselbe Steuersubjekt oder unterschiedliche Steuersubjekte, die ihre Steuerschulden und –ansprüche künftig miteinander verrechnen wollen und dürfen.

Mit diesen restriktiven Voraussetzungen fordert das IASB indirekt eine Einzelbetrachtung.⁸⁴⁵ Der Bilanzierende ist danach verpflichtet, nach jedem einzelnen Geschäftsvorfall der Periode die aktivischen bzw. passivischen latenten Steuern aufgrund einer temporären Differenz zu berechnen. Die einzelnen temporären Differenzen müssen in einer Nebenbuchhaltung dokumentiert und entsprechend fortgeführt werden.⁸⁴⁶

Unterscheidet das bilanzierende Unternehmen in der Bilanz zwischen kurzfristigen und langfristigen Positionen, so dürfen die latenten Steuern nicht als kurzfristig klassifiziert werden.⁸⁴⁷ Die latenten Steuern sind also entweder als langfristig einzustufen oder separat von den kurzfristigen und langfristigen Posten auszuweisen.⁸⁴⁸ Die Fristigkeiten der Nutzung sind im Anhang zu unterscheiden.⁸⁴⁹

⁸⁴² Dies ergibt sich aus der Mindestgliederung für die Bilanz in IAS 1.68.

⁸⁴³ Vgl. EBERHARTINGER, E.[§ 274 HGB, 2002ff.], Tz. 541.

⁸⁴⁴ Vgl. HAAG, S./ROTZ, A.v.[IAS 12, 1998], S. 802f.; DEBUS, C. [Latente Steuern, 2003], Tz. 234.

⁸⁴⁵ Vgl. BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./THIELE, S. [Bilanzen, 2005], S.580. ZÜLCH, H./LIENAU, A. [Fair Value Bilanzierung, 2004], S. 568; Zur Einzel- und Gesamtdifferenzbetrachtung; vgl. KUPSCH, P./EDER, D. [Steuerabgrenzung, 1988], S. 527ff.

⁸⁴⁶ Vgl. LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 57.

⁸⁴⁷ Vgl. IAS 1.70.

⁸⁴⁸ Vgl. WAGENHOFER, A. [Internationale Rechnungslegung, 2005], S. 334.

⁸⁴⁹ Vgl. IAS 1.52 ; LOITZ, R. [Steuerliche Verluste nach IFRS, 2007], S. 778ff.

SFAS 109 regelt den Ausweis der laufenden wie auch insbesondere der latenten Steuern explizit.⁸⁵⁰ Für den Ausweis der latenten Steuern ist eine Differenzierung hinsichtlich der Fristigkeit vorzunehmen. Somit sind aktive und passive Steuerlatenzen getrennt nach *current* und *non-current* zu erfassen.⁸⁵¹ Die Zuordnung orientiert sich an der Zugehörigkeit der Vermögenswerte und Schulden in der Bilanz, auf welche sich die latenten Steuern beziehen.⁸⁵² Kann eine Steuerlatenz, wie z.B. ein latenter Steueranspruch aus einem Verlustvortrag, keiner Position zugeordnet werden, so ergibt sich ihre Zuordnung nach dem Zeitpunkt der Umkehrung der temporären Differenz bzw. dem Zeitpunkt der erwarteten Geltendmachung.⁸⁵³ Eine am Bilanzstichtag vorhandene *valuation allowance* ist proportional auf die kurz- bzw. langfristigen aktivischen latenten Steuern aufzuteilen. Mit dieser Vorgehensweise umgeht das FASB die Probleme, die mit einer Einschätzung darüber verbunden sind, welcher Anteil der aktiven latenten Steuern realisiert werden kann und welcher nicht.⁸⁵⁴

Dem nach US-GAAP differenzierten Ausweis aktiver und passiver latenter Steuern entsprechend ihrer Fristigkeit liegt das Konzept des „*working capital*“ zugrunde.⁸⁵⁵ Die Ausweisivorschriften sind jedoch als inkonsistent zu betrachten. In einem Fall orientiert sich der Ausweis latenter Steuern an den Vermögenswerten oder Schulden, auf welche sich die latenten Steuern beziehen - unabhängig vom Zeitpunkt, zu dem sich die latenten Steuerbeträge auflösen werden. Im anderen Fall, wie z.B. bei Verlustvorträgen, orientiert sich die Gliederung am Zeitpunkt der voraussichtlichen Realisierung. Somit werden latente Steuern nach unterschiedlichen Gesichtspunkten gegliedert. Mit dieser m.E. unbefriedigenden Lösung wird versucht, eine aufwändige Betrachtung und Prognose der Realisierungszeitpunkte latenter Steuern zu vermeiden.

Die aus der Aufteilung resultierenden kurzfristigen aktiven und passiven latenten Steuern werden addiert und sofern möglich saldiert in der Bilanz ausgewiesen. Dasselbe gilt für die langfristigen Steuerlatenzen.⁸⁵⁶ Auch SFAS 109 sieht eine Saldierung aktiver und passiver latenter Steuern nur in begrenzten Fällen vor. Unternehmen, die sich aus mehreren eigenständigen Steuersubjekten zusammensetzen und mehreren Steuerhoheiten unterliegen, haben die kurzfristigen (langfristigen) aktiven und passiven

⁸⁵⁰ Vgl. SFAS 109.8(a), 109.41f.

⁸⁵¹ Vgl. SFAS 109.41.

⁸⁵² Vgl. SFAS 109.41.

⁸⁵³ Vgl. SFAS 109.41; EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 846f.

⁸⁵⁴ Vgl. SFAS 109.41; EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 846f.

⁸⁵⁵ Vgl. APB 11.57; SFAS 96.151.

⁸⁵⁶ Vgl. SFAS 109.42.

Steuerlatenzen sowohl pro Steuersubjekt als auch pro Steuerhoheit gesondert zu erfassen und zu saldieren.⁸⁵⁷ Eine Saldierung von Steuerlatenzen zwischen verschiedenen Steuersubjekten und über unterschiedliche Steuerhoheiten hinweg ist nicht erlaubt.⁸⁵⁸ Somit ist in den USA ist auch keine Saldierung von *federal taxes* und *sales taxes* möglich.⁸⁵⁹ In der Regel kommt es daher fast immer zu einem gleichzeitigen Ausweis von aktiven und passiven latenten Steuern in der Bilanz.

3.5.2 Ausweis latenter Steuern in der Erfolgsrechnung und der Gesamtergebnisrechnung

Aus dem Konzept der *intraperiod tax allocation*⁸⁶⁰ in SFAS 109.35f. ergibt sich eine Zuordnung des Steueraufwands, zu den ihn verursachenden Komponenten in der Gewinn- und Verlustrechnung und im Eigenkapital.

In einem ersten Schritt erfolgt die Zuordnung der Ertragsteuern auf das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit. Verbleibt danach noch ein Steueraufwand bzw. –ertrag ist dieser den weiteren Erfolgskomponenten in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Eigenkapital verursachungsgerecht zuzuordnen.⁸⁶¹ Die in der GuV zu erfassenden weiteren Erfolgskomponenten sind als Nettobeträge auszuweisen. Eine Angabe der jeweils zugehörigen Ertragsteuern in der GuV ist nicht zwingend.⁸⁶² Im Anhang müssen jedoch die einzelnen Steuerbeträge für jede außergewöhnliche Erfolgskomponente mit den entsprechenden Vorjahreszahlen offen gelegt werden.⁸⁶³

Selbst wenn IAS 12 eine Erfolgsspaltung nicht im selben detaillierten Umfang wie SFAS 109 beschreibt, so erfolgt die Zuordnung in der Praxis dennoch häufig analog. Soweit dadurch nicht gegen andere Vorschriften in IAS 12 verstoßen wird, ist m.E. nach diese Vorgehensweise vertretbar.

Neben den realisierten Erfolgsbeiträgen der GuV schreibt SFAS 130 *Reporting Comprehensive Income* die Erfassung von unrealisierten, direkt dem Eigenkapital zuzurechnenden Erfolgsbeiträgen in einem gesonderten Rechenwerk vor, welches zum

⁸⁵⁷ Vgl. SFAS 109.17, 109.42.

⁸⁵⁸ Vgl. SFAS 109.42, 109.153.

⁸⁵⁹ Vgl. KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 326.

⁸⁶⁰ Zur Intraperiod Tax Allocation siehe Kapitel 3.2.3ff.

⁸⁶¹ Vgl. SFAS 109.35, 109.38 i.V.m. 109.273-276.

⁸⁶² Vgl. KIESO, D.E./WEYGANDT, J.J./WARFIELD, T.D [Intermediate Accounting, 2007], S. 136.

⁸⁶³ Vgl. SFAS 109.46.

other comprehensive income zu summieren ist.⁸⁶⁴ Unrealisierte Erfolgsbeiträge entstehen aus Wertänderungen bestimmter Aktivposten und Schulden, die als noch nicht realisierte Bewertungsgewinne und –verlust offen zu legen sind.⁸⁶⁵ Hierzu zählen beispielsweise unrealisierte Erfolgsbeiträge aus der Fremdwährungsumrechnung, der Anpassung von Pensionsverpflichtungen an die Mindesthöhe sowie der Kursänderung von Wertpapieren, die der Kategorie *available-for-sale* zugeordnet wurden.⁸⁶⁶ Analog zur Erfolgsspaltung in der GuV sind die einzelnen Erfolgskomponenten gesondert aufzulisten,⁸⁶⁷ um die Zusammensetzung des *other comprehensive income* transparent zu machen. Im Gegensatz zur GuV wird hierbei jedoch kein abschließender Katalog an möglichen Erfolgskomponenten vorgegeben.⁸⁶⁸

Die den unrealisierten Erfolgsbeiträgen des *other comprehensive income* zuzurechnenden Steuerwirkungen sind jeweils gesondert offen zu legen.⁸⁶⁹ Die Erfolgskomponenten werden dabei wahlweise als Brutto- oder Nettobeträge angesetzt.⁸⁷⁰ Unabhängig von der Vorgehensweise müssen die auf die einzelnen Bestandteile entfallenden latenten Steuern durch entsprechende Angaben im Anhang offen gelegt werden. Dies kann alternativ in dem für die Erfassung des *other comprehensive income* zu erstellenden Rechenwerk oder im Anhang geschehen.⁸⁷¹

Nach SFAS 130 stehen dem Unternehmen grundsätzlich drei unterschiedliche Ausweisformen für die Gesamtergebnisdarstellung innerhalb der Position des *comprehensive income* zur Verfügung:⁸⁷²

- (1) *One-Statement Approach*: Gesamtergebnisdarstellung in Form einer Überleitungsrechnung im Anschluss an die Gewinn- und Verlustrechnung;
- (2) *Two Statement Approach*: Getrennte Aufstellung der Gewinn und Verlustrechnung und der Gesamtergebnisrechnung;

⁸⁶⁴ Vgl. SFAS 130.17; HOLZER, P./ERNST, C. [Comprehensive Income, 1999], S. 361.

⁸⁶⁵ Vgl. HOLZER, P./ERNST, C. [Comprehensive Income, 1999], S. 360.

⁸⁶⁶ Vgl. SFAS 130.17.

⁸⁶⁷ Vgl. SFAS 130.18 i.V.m. 130.22.

⁸⁶⁸ Vgl. FASB SFAS 130.17; das FASB nennt bewusst keinen abschließenden Katalog an Erfolgskomponenten, um Ergebnisbeiträge aus neu zu verabschiedenden Rechnungslegungsstandards nicht auszuschließen.

⁸⁶⁹ Vgl. SFAS 109.36 i.V.m. SFAS 130.25, 130.32.; HOLZER, P. /ERNST, C. [Comprehensive Income, 1999]. S. 365.

⁸⁷⁰ Vgl. SFAS 130.100, 130.105.

⁸⁷¹ Vgl. SFAS 130.25, 130.105; HOLZER, P. /ERNST, C. [Comprehensive Income, 1999], S. 365.

⁸⁷² Vgl. Appendix B zu SFAS 130; Linsmeier/Gribble/Jennings, AccHor 2/1997, S. 119, LUECKE, R.W./MEETING, D.T. [Income, 1998], S. 49ff.; HOLZER, P. /ERNST, C. [Comprehensive Income, 1999], S. 365ff.

(3) *Statement of Changes in Equity Approach*: Ausweis sämtlicher Eigenkapitalveränderungen in einem als Eigenkapitalveränderungsspiegel ausgestalteten Ausweisschema.

Der differenzierte Ausweis der in der Periode angefallenen Ertragsteuern in der GuV und im *other comprehensive income* ist gegenüber einem pauschalen Ausweis der Steuerwirkungen aus den verschiedenen Erfolgsgrößen, z.B. in einer Linie „latenter Steueraufwand“, zu bevorzugen. Die Aufgliederung dient insbesondere dazu, die steuerliche Belastung aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit separat darzustellen.⁸⁷³ Damit wird das Ergebnis aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, das im Rahmen der Jahresabschlussanalyse für die *cash-flow*-Prognose von besonderer Bedeutung ist, frei von informationsverzerrenden Steuereffekten aus außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen gehalten.⁸⁷⁴ Außenstehenden Adressaten soll dadurch eine bessere Einschätzung des Nettoergebnisses ermöglicht werden, was wiederum die betriebliche und zeitliche Vergleichbarkeit von Abschlüssen begünstigt.⁸⁷⁵

IAS 12 ist von den Vorschriften in IAS 1 *Presentation of Financial Statements*⁸⁷⁶ zur Darstellung von unrealisierten Eigenkapitalveränderungen betroffen. Die überarbeitete Version von IAS 1 (rev. 2007) regelt insbesondere den Ausweis von unrealisierten Eigenkapitalveränderungen inklusive der damit verbundenen latenten Steuern neu. Danach dürfen unrealisierte Eigenkapitalveränderungen⁸⁷⁷ nicht mehr gemeinsam mit Eigenkapitalveränderungen, die auf Transaktionen mit den Anteilseignern zurückzuführen sind, ausgewiesen werden. Der nach US-GAAP zulässige *Statement of Changes in Equity Approach* ist nach IAS 1 (rev. 2007) verboten. IAS 1 (rev. 2007) sieht ein Wahlrecht zwischen dem *one-statement approach* oder dem *two statement approach* vor.⁸⁷⁸

Die Altversion IAS 1 (rev. 2005) enthielt keine Angaben darüber, ob die Beträge der unrealisierten Erfolgskomponenten hinsichtlich ihrer ertragsteuerlichen Konsequenzen entsprechend einem Netto- oder Bruttoausweis dargestellt werden sollen. Auch forderte

⁸⁷³ Vgl. BERESFORD, D./BEST, L./CRAIG, P.W./WEBER, J.[Accounting for Income Taxes, 1983], S. 130f.

⁸⁷⁴ Vgl. BERESFORD, D./BEST, L./CRAIG, P.W./WEBER, J.[Accounting for Income Taxes, 1983], S. 130f.

⁸⁷⁵ Vgl. BERESFORD, D./BEST, L./CRAIG, P.W./WEBER, J.[Accounting for Income Taxes, 1983], S. 130f.

⁸⁷⁶ Wird im folgenden von IAS 1 ohne Zusatz gesprochen, so ist damit die in 2007 überarbeitet und aktuell gültige Version gemeint. Änderungen zu IAS 32 *Financial Instruments: Presentation* im Februar 2008 führen zu einigen Folgeänderungen in IAS 1, die für Geschäftsjahre ab dem 01.01.2009 verpflichtend anzuwenden sind. Diese spielen für die obigen Ausführungen jedoch keine Rolle und werden daher außer Acht gelassen.

⁸⁷⁷ Vgl. IAS 1.7(c).

⁸⁷⁸ Vgl. IAS 1.81.

IAS 1 (rev. 2005) im Gegensatz zu SFAS 130 keine zusätzlichen detaillierten Angaben zu den steuerlichen Auswirkungen der im Eigenkapital erfassten Transaktionen. Lediglich IAS 12 schrieb vor, dass die Summe des Betrages tatsächlicher und latenter Steuern resultierend aus Posten, die direkt dem Eigenkapital belastet oder gutgeschrieben werden, anzugeben sind. Der Detaillierungsgrad, der sich aus SFAS 130 ergibt, wurde durch diese Angabe jedoch nicht erreicht.⁸⁷⁹ Die Überarbeitung des Standards in 2007 führte dazu, dass IAS 1 (rev. 2007) nun explizit die Angabe der ertragsteuerlichen Konsequenzen sämtlicher Komponenten des *other comprehensive income* fordert.⁸⁸⁰ Im *statement of comprehensive income* ist sowohl eine Netto- als auch eine Bruttodarstellung möglich. Die Unterschiede hinsichtlich des Ausweis und der Angaben zu latenten Steuern in Zusammenhang mit unrealisierten Eigenkapitalveränderungen wurden mit IAS 1 (rev. 2007) deutlich reduziert und somit in diesem Bereich eine Konvergenz von IFRS und US-GAAP erzielt.

Die von IAS 12 und SFAS 109 zusätzlich geforderten Angaben zu den Ertragsteuern sind zahlreich und zum Teil sehr detailliert. Folglich existieren auch einige Unterschiede zwischen den Anforderungen nach IAS 12 und SFAS 109. Hinzu kommen nach US-GAAP die zusätzlichen Anforderung gemäß FIN 48 sowie ggf. der SEC. Im Folgenden werden die wichtigsten Anhangsangaben nach IAS 12 und SFAS 109 kurz dargestellt und anschließend die Unterschiede genauer erläutert.

3.5.3 Angabepflichten zu Bilanzposten

Die nach IAS 12 geforderten Angaben zu Bilanzposten ergeben sich im Wesentlichen aus den strengen Ansatzkriterien für aktive latente Steuern aus abzugsfähigen temporären Differenzen oder Verlustvorträgen. So sind nach IAS 12.82 der Betrag des latenten Steueranspruchs und die Gründe für seine Aktivierung anzugeben, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:⁸⁸¹

- (a) Die Realisierung des latenten Steueranspruchs ist abhängig von künftigen zu versteuernden Ergebnissen, die höher als die Ergebniseffekte aus der Umkehrung bestehender zu versteuernder temporärer Differenzen sind;

⁸⁷⁹ Vgl. hierzu die beispielhafte Darstellung der Steuerwirkungen im Appendix B zu SFAS 130.131.

⁸⁸⁰ Vgl. IAS 1.90.

⁸⁸¹ Vgl. IAS 12.82; COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002], Tz. 86; DEBUS, C. [Latente Steuern, 2003], Tz. 281 IASCF/ERNST & YOUNG (Hrsg.) [Comparison, 2005], S. 508.

- (b) Das Unternehmen hat im gleichen Steuerrechtskreis, auf den sich der latente Steueranspruch bezieht, in der laufenden Periode oder der Vorperiode einen Verlust erlitten.

Zudem ist im Anhang nach IAS 12.81g(i) für jede Art von temporären Differenzen und jede Art noch nicht genutzter steuerlicher Verluste der Betrag auszuweisen, der in der Bilanz angesetzt wurde. Diese Angabepflicht wird regelmäßig mit einer Übersicht im Anhang erfüllt, in der die aktivischen und die passivischen latenten Steuern nach den Bilanzposten aufgegliedert werden, aus denen sich die zugrunde liegenden temporäre Differenz ergibt.⁸⁸² Soweit sich aus dem Vergleich mit der Vorperiode nicht der in der GuV erfasste latente Steueraufwand bzw. –ertrag ergibt, ist der erfolgswirksame Teil der Veränderung anzugeben.⁸⁸³

Wurden aufgrund der Ausnahmeregelung in IAS 12.39 keine latenten Steuerschulden auf *outside basis differences* gebildet, so fordert IAS 12.81(f) ferner die Angabe der Summe aller temporären Differenzen im Zusammenhang mit Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures, für welche keine latenten Steuerschulden passiviert wurden.

Hinsichtlich der in der Bilanz angesetzten aktivischen und passivischen latenten Steuern fordert SFAS 109 die Angabe der Gesamtbeträge der Abgrenzungsbeträge aufgrund von Ansatz- und Bewertungsdifferenzen sowie den Gesamtbetrag der Wertberichtigung (*valuation allowance*). Zudem soll die Veränderung der Wertberichtigung im Geschäftsjahr separat angegeben werden. Öffentlich notierte Unternehmen (z.B. Aktiengesellschaften) müssen zudem für jede Art von temporären Differenzen bzw. Verlustvorträgen, die einen wesentlichen Teil der latenten Steuern ausmachen, den darauf entfallenen latenten Steuerbetrag angeben. Öffentlich notierte Unternehmen, deren Gewinne auf Unternehmensebene keiner Besteuerung unterliegen, da der Gewinn auf Ebene der Anteilseigner besteuert wird (z.B. im Falle von REITs), haben dies entsprechend zu vermerken sowie die Netto-Differenz zwischen den Steuerwerten und den Buchwerten der Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens anzugeben. Für nicht öffentlich notierte Unternehmen hingegen genügt die Erläuterung der wesentlichen Arten von temporären Differenzen und Verlustvorträgen. Die Zuordnung der darauf entfallenden latenten Steuern ist freiwillig.⁸⁸⁴

⁸⁸² Vgl. WAGENHOFER, A. [Internationale Rechnungslegung, 2005], S. 335.

⁸⁸³ Vgl. IAS 12.81g (i).

⁸⁸⁴ Vgl. SFAS 109.43; DEBUS, C. [Latente Steuern, 2003], Tz. 282.

Werden passivische latente Steuern aufgrund der Ausnahmeregelungen in APB 23 *Accounting for Income Taxes – Special Areas* nicht angesetzt, so sind folgende Angaben notwendig:⁸⁸⁵

- (a) Beschreibung der Art der temporären Differenz, auf welche keine passivische latente Steuer abgegrenzt wurde, sowie des Ereignisses, welches eintreten muss, damit es zum Ansatz einer latenten Steuer kommt;
- (b) Angabe des kumulierten Betrages einer jeden solchen temporären Differenz;
- (c) Angabe des Betrages der nicht passivierten latenten Steuern aufgrund von temporären Differenzen im Zusammenhang mit Anteilen an ausländischen Tochterunternehmen und ausländischen Joint Ventures, die im Wesentlichen dauerhaft bestehen bleiben, sofern die Ermittlung des Betrages durchführbar ist; ist dies nicht der Fall, so ist dieser Umstand zu vermerken;
- (d) Mit Ausnahme von (c) Angabe des latenten Steuerbetrages, der in Übereinstimmung mit den Voraussetzungen in SFAS 109.31f. nicht angesetzt wurde.

3.5.4 Angabepflichten zu Posten der Gewinn und Verlustrechnung

3.5.4.1 Bestandteile des Ertragsteueraufwands

IAS 12 fordert den Bilanzierenden auf, den in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Ertragsteueraufwand bzw. -ertrag in seine wesentliche Bestandteile aufzugliedern (IAS 12.79). Dazu gehören u.a. gem. IAS 12.80:

- Der tatsächliche Ertragsteueraufwand (bzw. -ertrag);
- Der latente Ertragsteueraufwand (bzw. -ertrag) für temporäre Differenzen, die in der Periode neu entstanden sind;
- Der latente Ertragsteueraufwand (bzw. -ertrag) aufgrund von in der Periode geänderten Steuersätzen oder neu eingeführten Steuern;
- Der Betrag der Minderung des tatsächlichen und/oder latenten Steueraufwands aufgrund der Nutzung bisher nicht berücksichtigter

⁸⁸⁵ Vgl. SFAS 109.44.

steuerlicher Verluste, Steuergutschriften oder temporärer Differenzen aus früheren Perioden;

- Der latente Ertragsteueraufwand (bzw. –ertrag) aufgrund einer Abwertung bzw. Wertaufholung eines latenten Steueranspruches (einschließlich solcher aus Verlustvorträgen);
- Der laufende periodenfremde Ertragsteueraufwand (bzw. –ertrag);
- Der Betrag des Steueraufwands bzw. -ertrags, der aus Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und Fehlern resultiert, die ertragswirksam nach IAS 8 erfasst wurden, weil sie nicht rückwirkend berücksichtigt werden können.

Im Zusammenhang mit aufgegebenen Geschäftsbereichen ist zum einen der Steueraufwand, der auf den Aufgabegewinn bzw. Verlust entfällt, gesondert anzugeben. Zum anderen ist der Steueraufwand auf das Ergebnis auszuweisen, soweit es aus der gewöhnlichen Tätigkeit des aufgegebenen Geschäftsbereiches resultiert, gemeinsam mit den Vergleichszahlen für jede dargestellte frühere Periode. Ferner sind die direkt im Eigenkapital erfassten latenten Steuern anzugeben.⁸⁸⁶

Nach SFAS 109.45 sind die wesentlichen Bestandteile des ausgewiesenen Steueraufwands, der auf das Ergebnis aus *continuing operations* entfällt, entweder im Jahresabschluss oder in den *notes* anzugeben.⁸⁸⁷ Dies beinhaltet:

- Den Gesamtbetrag des laufenden Steueraufwands oder -ertrags;
- Den Gesamtbetrag des latenten Steueraufwands bzw. des latenten Steuerertrags (ohne Berücksichtigung der folgenden Punkte);
- Investment Tax Credits und Government Grants (sofern sie als Reduktion des Steueraufwands angesetzt werden);
- Den Steuervorteil aus einem Verlustvortrag;
- Nachträglich berücksichtigte aktivische latente Steuern, die gegen den Goodwill oder andere langfristige immaterielle Vermögensgegenstände eines erworbenen Unternehmens verrechnet wurden;

⁸⁸⁶ Vgl. IAS 12.81(a).

⁸⁸⁷ Vgl. SFAS 109.45.

- Auswirkungen der Änderungen von Steuergesetzen oder der Änderung des Steuerstatus der Gesellschaft;
- Den Betrag der im Geschäftsjahr vorgenommenen Anpassung des Bewertungsabschlages auf aktivische latente Steuern aufgrund einer geänderten Einschätzung bzgl. deren Realisierbarkeit.⁸⁸⁸

Die Steuerbeträge, die auf die gewöhnliche Geschäftstätigkeit, auf nicht fortgesetzte Geschäftsbereiche, auf außerordentliche Ereignisse und auf Ereignisse entfallen, die direkt im Eigenkapital erfasst werden, sind jeweils mit entsprechenden Vergleichszahlen gesondert anzugeben.⁸⁸⁹ Ebenso ist der Gewinnanteil an einem nach der *equity*-Methode einbezogenen *investee* netto auszuweisen, d.h. ohne eine separate Angabe der Ertragsteuern.⁸⁹⁰ Handelt es sich um ein bei der SEC registriertes Unternehmen und wird der Anteil am *investee* als signifikant eingestuft, so werden von dieser Beteiligung umfangreiche Angaben eingefordert, wie z.B. Angaben zum Gewinn vor und nach Steuern oder gar der Einzelabschluss des *investee*.⁸⁹¹

Weiter wird von der SEC für dort registrierte Unternehmen gefordert, für die wesentlichen Komponenten des Ertragsteueraufwandes die Beträge anzugeben, die auf US Steuern, auf ausländische Steuern oder sonstige Steuern entfallen.⁸⁹²

3.5.4.2 Überleitungsrechnung

Der Analyse der Steuerbelastung eines Unternehmens dient insbesondere eine detaillierte Überleitungsrechnung, in der das bilanzierende Unternehmen vom erwarteten zum tatsächlichen Steueraufwand überleitet. Sowohl IAS 12 als auch SFAS 109 fordern eine derartige Überleitung.⁸⁹³ In dieser steuerlichen Überleitungsrechnung werden u.a. die wesentlichen Effekte von steuerfreien Erträgen bzw. nicht abzugsfähigen Aufwendungen dargestellt sowie die Auswirkungen der Anwendung von unterschiedlichen Steuersätzen und von Änderungen des Steuersatzes bzw. der Steuergesetze quantifiziert.⁸⁹⁴

⁸⁸⁸ Vgl. SFAS 109.45.

⁸⁸⁹ Vgl. SFAS 109.46 i.V.m. 109.45.

⁸⁹⁰ Vgl. APB 18.19-20.

⁸⁹¹ Vgl. S-X 4-08(g), S-X 3-09.

⁸⁹² Vgl. S-X 4-08(h) (1), IASCF/ERNST & YOUNG (Hrsg.) [Comparison, 2005], S. 507.

⁸⁹³ Vgl. IAS 12.81(c), SFAS 109.47.

⁸⁹⁴ Vgl. LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 209.

Unterschiede hinsichtlich der Überleitungsrechnung können insbesondere aus der Anwendung von verschiedenen „erwarteten“ Steuersätzen resultieren.

Die US-GAAP fordern die Anwendung des gesetzlichen (*statutory*) Steuersatzes für den Fall, dass alternative Besteuerungssysteme bestehen. Die SEC schreibt die Überleitung mit der „*statute federal income tax rate*“⁸⁹⁵ des Mutterunternehmens vor.⁸⁹⁶ SEC registrierte Unternehmen folgen nach US-GAAP somit dem sog. „*home based approach*“, da der Steuersatz des Mutterunternehmens ausschlaggebend ist.

IAS 12 schreibt nicht vor, welcher Steuersatz für die steuerliche Überleitungsrechnung heranzuziehen ist, sondern fordert lediglich die Offenlegung der Ermittlung des Steuersatzes, der für die Überleitungsrechnung herangezogen wird.⁸⁹⁷ Die Anwendung eines Mischsteuersatzes wird insbesondere dann befürwortet, wenn ausländische Einkünfte eine bedeutende Rolle spielen und die Besteuerung im Wesentlichen im Ausland erfolgt.⁸⁹⁸ So ist über IAS 12 auf Konzernebene die Zusammenfassung sämtlicher Überleitungsrechnungen der einzelnen Konzerngesellschaften möglich. Auf diese Weise fließt jeweils der Steuersatz einer jeden individuellen Steuerhoheit in die Konzernüberleitungsrechnung ein. IAS 12 vertritt sogar die Ansicht, dass im Falle eines multinationalen Konzerns die Zusammenfassung der einzelnen Überleitungsrechnung eine höhere Aussagekraft enthält als die Anwendung des Steuersatzes des Mutterunternehmens.⁸⁹⁹

Die Anwendung des Steuersatzes des Mutterunternehmens erscheint nur dann sinnvoll, wenn dieser auch als Durchschnittsteuersatz über alle Konzerngesellschaften hinweg betrachtet werden kann. Ist dies nicht der Fall, so ist die Anwendung dieses Steuersatzes ungeeignet.⁹⁰⁰ In der Regel ergeben sich bei starken Schwankungen zwischen den Steuersätzen der Konzerngesellschaften und dem des Mutterunternehmens wesentliche *reconciling items* aufgrund abweichender Steuersätze der Konzernunternehmen. Eine Zusammenfassung der einzelnen Überleitungsrechnungen vermeidet diese *reconciling items*. Zudem ist eine additive Zusammenfassung der einzelnen Überleitungsrechnungen häufig praktikabler. Als Kritikpunkt der Aggregation ist jedoch anzubringen, dass durch die Zusammenfassung „in einem Topf“, die

⁸⁹⁵ S-X 4-08(h).

⁸⁹⁶ Vgl. LOITZ, R. [Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung, 2004], S. 1192.

⁸⁹⁷ Vgl. IAS 12.81(c).

⁸⁹⁸ Vgl. LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 219; HERZIG, N./Dempfle, U. [Konzernsteuerquote, 2002], S. 3.

⁸⁹⁹ Vgl. IAS 12.85

⁹⁰⁰ Vgl. LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 215.

Überleitungsrechnung an Aussagekraft verliert, da der Bilanzadressat keine Informationen darüber erhält, von welchem Steuersatz aus die Überleitungsrechnung erfolgt.

3.5.4.3 Sonstige allgemeine Angaben

IAS 12 und SFAS 109 sehen eine Vielzahl weiterer Angabenpflichten vor, von welchen die bedeutendsten kurz umrissen werden sollen.

Nach IAS 12 und SFAS 109 sind folgende weitere Angaben erforderlich:

- Gemäß IAS 12.81(e) ist der Betrag der ungenutzten steuerlichen Verlustvorträge bzw. Steuergutschriften sowie der abzugsfähigen temporären Differenzen einschließlich ihrer Verfallszeiten anzugeben, für die keine latenten Steueransprüche angesetzt wurden. Hierunter fallen auch solche Verlustvorträge and temporäre Differenzen, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses zum Erstkonsolidierungszeitpunkt nicht mit aktiven latenten Steuern belegt wurden, und die bei einer Nachholung zu einer Reduzierung des Goodwill führen. Gemäß SFAS 109 sind ebenfalls die Beträge und ggf. Verfalldaten der Verlustvorträge und ungenutzten Steuervergünstigungen anzugeben.⁹⁰¹ Zudem ist der Anteil der Wertberichtigung separat zu erwähnen, der bei seiner Auflösung in zukünftigen Perioden dazu führt, dass der Goodwill oder andere langfristige immateriellen Vermögensgegenstände eines erworbenen Unternehmens reduziert werden.⁹⁰²
- Ferner hat ein Unternehmen sämtliche steuerbezogenen Eventualschulden bzw. Eventualforderungen gem. IAS 37 anzugeben. Diese können z.B. aus Rechtsstreitigkeiten mit den Steuerbehörden resultieren⁹⁰³ Für SFAS 109 sind diesbezüglich die Anhangsangaben gemäß FIN 48 relevant.⁹⁰⁴
- Treten Änderungen der Steuersätze oder Steuervorschriften nach dem Bilanzstichtag in Kraft, so hat ein Unternehmen alle wesentlichen Konsequenzen einer derartigen Änderung in Hinblick auf seine laufenden

⁹⁰¹ Vgl. SFAS 109.48;

⁹⁰² Vgl. SFAS 109.48; mit dem Inkrafttreten von SFAS 141 (rev. 2007) wird diese Anhangsangabe bedeutungslos; vgl. hierzu ausführlich Kapitel 4.2.4.

⁹⁰³ Vgl. IAS 12.88.

⁹⁰⁴ Vgl. hierzu Abschnitt 4.1.

und latenten Steuerschulden bzw. –ansprüche anzugeben.⁹⁰⁵ US-GAAP fordert diese Angabe nicht.

- Auch ist der Betrag der ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividendenzahlungen anzugeben, wenn eine Ausschüttung vor der Veröffentlichung des Abschlusses beschlossen wurde, zum Bilanzstichtag jedoch keine Verbindlichkeit bilanziert wurde.⁹⁰⁶ Eine entsprechende Angabe sieht SFAS 109 nicht vor.
- Sind in einer Steuerhoheit unterschiedliche Steuersätze für Thesaurierungen und Ausschüttungen vorgesehen,⁹⁰⁷ so hat ein Unternehmen nach IAS 12.82A die Art der potentiellen ertragsteuerlichen Konsequenzen, die sich durch die Zahlung von Dividenden an die Anteilseigner ergeben, anzugeben. Zusätzlich hat das Unternehmen die Beträge der potentiellen ertragsteuerlichen Konsequenzen, sofern sie bestimmbar sind anzugeben.

3.5.5 Perspektiven des Ausweises sowie der Angabepflichten latenter Steuern nach IAS 12 und SFAS 109

Die unterschiedliche Darstellung aktiver und passiver latenter Steuern in der Bilanz nach IAS 12 und SFAS 109 wird bald der Vergangenheit angehören. Das FASB und IASB sind im Rahmen einer einheitlichen *financial statement presentation* bemüht, auch einen harmonisierten Ausweis von latenten Steuerpositionen sicher zu stellen.⁹⁰⁸

In diesem Sinne sollen künftig sämtliche Bilanzkategorien in kurzfristige und langfristige Subkategorien gegliedert werden.⁹⁰⁹ Ein Vermögensgegenstand bzw. eine Schuld wird dann als kurzfristig klassifiziert, wenn entweder die vertragliche Dauer oder der Zeitpunkt der Realisierung des Vermögenswertes bzw. der Erfüllung der Schuld innerhalb von einem Jahr liegt.⁹¹⁰

Dies ist insofern zu begrüßen, da dadurch den Bilanzadressaten ein uneingeschränkterer Vergleich der Informationen gewährleistet wird. Allerdings erhält der Leser m.E. keine nützlichen Informationen hinsichtlich der Fristigkeit latenter Steuern. Die geforderte

⁹⁰⁵ Vgl. IAS 12.88.

⁹⁰⁶ Vgl. IAS 12.81 (i).

⁹⁰⁷ Vgl. hierzu ausführlich Kapitel 3.4.2.3.

⁹⁰⁸ Vgl. im Internet: IASB/FASB [Information for Observers-Financial Statements Presentation, Oktober 2006], S. 14f.

⁹⁰⁹ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update October, 2006], S. 8.

⁹¹⁰ Val. IASB (Hrsg.) [Update October, 2006], S. 8.

Darstellung widerspricht zum Teil dem zugrunde liegenden Konzept der Gliederung von Bilanzpositionen nach ihrer Fristigkeit aus Liquiditätsgesichtspunkten. Denn langfristige Vermögensgegenstände und Schulden können durchaus in Verbindung mit latenten Steuern stehen, die sich innerhalb eines Jahres umkehren. Eine Kategorisierung latenter Steuern in *current* und *non-current* in Abhängigkeit der Umkehr der zugrunde liegenden temporären Differenzen bzw. der Realisierung des Verlustvortrags lässt sich nur dadurch erzielen, dass zu jedem Bilanzstichtag sämtliche temporären Differenzen analysiert werden, um den Teil zu identifizieren, der sich voraussichtlich innerhalb des nächsten Jahres umkehren wird.

Die in SFAS 109 enthaltene Vorschrift zur Klassifizierung der latenten Steuern in *current* und *non-current* in Abhängigkeit des Vermögenswertes bzw. der Schuld, bei welchem die temporäre Differenz besteht, stellt lediglich einen mehr oder weniger tragfähigen Kompromiss⁹¹¹ dar. Das FASB verteidigt diesen Ansatz jedoch dadurch, dass diese Vorgehensweise einfacher zu verstehen und anzuwenden ist sowie keine detaillierte Analyse hinsichtlich der Umkehr temporärer Differenzen erfordert.

Viele der Differenzen zwischen IFRS und US-GAAP in Bezug auf die Anhangsangaben resultieren aufgrund der in den vorangegangenen Kapiteln dargestellten Unterschiede in der Bilanzierung und Bewertung latenter Steuern. Kommt es in diesen Bereichen zu Überarbeitungen, so müssen ggf. auch die Anhangsangaben angepasst werden. Es stellt sich die Frage, welchem Standard in diesem Fall zu folgen ist oder gar eine Überarbeitung bzw. Weiterentwicklung der Anhangsangaben beider Standards notwendig ist. Im Folgenden erfolgt eine Betrachtung der wichtigsten *disclosure*-Differenzen hinsichtlich ihrer Bedeutung und Relevanz im Konvergenzprojekt.

Die folgenden Punkte wurden als wesentliche Thematiken identifiziert.

- (1) Angaben zu aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge und abzugsfähigen temporären Differenzen;
- (2) Anhangsangaben aufgrund von Dividendenzahlungen;
- (3) Steuerbezogene Eventualforderungen und Eventualverbindlichkeiten.

⁹¹¹ Das IASB akzeptiert die Übernahme der SFAS 109 Regelungen zur Fristigkeit als Kompromisslösung; vgl. IASB/FASB [Information for Observers-Financial Statements Presentation, Oktober 2006]. S. 15.

Ad 1) Angaben zu aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge und abzugsfähigen temporären Differenzen

Hat ein Unternehmen in vorangegangenen Jahren Verluste erzielt, so steigen die Anforderungen an den Ansatz aktiver latenter Steuern. Aus diesem Grund hat ein Unternehmen nach IAS 12 den Betrag des latenten Steueranspruchs und die Gründe für seine Aktivierung anzugeben, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:⁹¹²

- (a) Die Realisierung des latenten Steueranspruchs ist abhängig von künftigen zu versteuernden Ergebnissen, die höher als die Ergebniseffekte aus der Umkehrung bestehender zu versteuernder temporärer Differenzen sind.
- (b) Das Unternehmen hat im gleichen Steuerrechtskreis, auf den sich der latente Steueranspruch bezieht, in der laufenden Periode oder der Vorperiode einen Verlust erlitten.

Es sind die Gründe darzustellen, warum das Unternehmen der Ansicht ist, die latenten Steueransprüche nutzen zu können.

Entscheidend sind die latenten Steueransprüche, die über die latenten Steuerschulden hinausgehen. Ein Grund könnte beispielsweise eine Steuerplanungsstrategie sein, deren wesentlicher Inhalt im Anhang darzustellen ist. Positive Umstrukturierungsergebnisse könnten gleichermaßen ein Nachweis dafür sein, dass sich die Ergebnissituation positiv entwickeln wird. Letztlich sind die Kernaussagen aus der Analyse der oben beschriebenen „überzeugenden substanziellen Hinweise“ in den Anhang aufzunehmen.

Obwohl auch SFAS 109 gleich hohe Anforderungen an die Aktivierung latenter Steuern - insbesondere in Verlustsituationen - stellt, fordert das FASB in diesem Fall keine separate Beschreibung. Es vertritt die Ansicht, dass diese nach IAS 12 zusätzlich geforderte Angabe keine qualitativ hochwertige Information darstellt. Die Einschätzung des Unternehmens über die Wahrscheinlichkeit zukünftig ausreichend zu versteuerndes Einkommen zu generieren, spiegelt sich in der Höhe der *valuation allowance* wider (SFAS 109) bzw. in der Höhe der aktivierten latenten Steuern (IAS 12). Daher verleitet die Angabe in IAS 12 Unternehmen dazu, unabhängig von den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen anzugeben, dass zukünftig Gewinne erwartet werden. Die Ablehnung der Übernahme einer entsprechenden Regelung in SFAS 109 scheint

⁹¹² Vgl. IAS 12.82; IASCF/ERNST & YOUNG (Hrsg.) [Comparison, 2005], S. 508; DEBUS, C. [Latente Steuern, 2003], Tz. 281.

somit verständlich. Das IASB hat daher diesbezüglich beschlossen, diese Angabe künftig zu eliminieren.⁹¹³

Ad 2) Anhangsangaben aufgrund von Dividendenzahlungen

IAS 12 fordert für die Bewertung der laufenden und latenten Steuern die Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes. Die Paragraphen 82A, 87A und 87C des IAS 12 sehen umfangreiche Anhangsangaben hinsichtlich potentieller steuerlicher Auswirkungen von Dividendenzahlungen vor. Im Wesentlichen wird gefordert, soweit durchführbar, die Art und den Betrag der ertragsteuerlichen Konsequenzen anzugeben, welche aus der Zahlung von Dividenden resultieren, wenn das Einkommen in Abhängigkeit von der Gewinnverwendung (Thesaurierung oder Ausschüttung) zu unterschiedlichen Steuersätzen besteuert wird. Ist die Berechnung der Konsequenzen nicht möglich, so soll ein Unternehmen den erwarteten zu erstattenden oder nachzuzahlenden Betrag angeben sowie ggf. die Tatsache, dass weitere Auswirkungen zu erwarten sind, die jedoch nicht bestimmbar sind.⁹¹⁴

Da SFAS 109 nach den momentanen Regelungen auf die Anwendung des Ausschüttungssatzes abstellt, sieht der Standard keine mit den IAS 12 Regelungen vergleichbare Vorschriften vor. Mit dem Bestreben in beiden Standards zukünftig den „erwarteten“ Steuersatz anzuwenden⁹¹⁵, werden jedoch auch nach SFAS 109 weitere Angaben notwendig, um den Bilanzadressaten über die zukünftigen Steuerwirkungen von Dividendenzahlungen qualitativ hochwertige Informationen zu vermitteln.⁹¹⁶

Als erwarteter Steuersatz (*expected to apply*) ist grundsätzlich der Thesaurierungssteuersatz anzuwenden, es sei denn, es kann nachgewiesen werden, dass aufgrund des Ausschüttungsverhaltens und der Struktur des Unternehmens die Anwendung des Ausschüttungssatzes angemessener ist.⁹¹⁷ In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, ob ebenfalls eine Regelung entsprechend IAS 12.81 in SFAS 109 übernommen werden soll. Der Paragraph fordert, dass der Betrag der ertragsteuerlichen Konsequenzen separat angegeben wird, der sich aus Dividendenzahlungen ergibt, wenn die Ausschüttung vor der Veröffentlichung der

⁹¹³ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update June, 2005], S. 3f.

⁹¹⁴ Vgl. IAS 12.87B.

⁹¹⁵ Vgl. im Internet: FASB [Minutes, Dezember 2007], Tz. 23f.; IASB (Hrsg.) [Update July, 2007], S. 6.

⁹¹⁶ Vgl. im Internet: IASB [Information for Observers I, Juni 2005], S. 16.

⁹¹⁷ Vgl. hierzu Kapitel 3.4.2.3.

financial statements des Unternehmens angekündigt wird, zum Bilanzstichtag jedoch noch keine Ausschüttungsverpflichtung bilanziert wurde. Angaben zu Dividendenbeschlüssen und Dividendenzahlungen nach dem Bilanzstichtag und vor Veröffentlichung des Abschlusses fordert bereits IAS 10.13. Allerdings wird damit explizit nicht die Angabe der ertragsteuerlichen Konsequenzen gefordert. IAS 12.81 hat somit eine ergänzende und klarstellende Wirkung. M.E. ist diese Information für den Bilanzadressaten von Bedeutung, da er dadurch die ertragsteuerlichen Konsequenzen abschätzen kann. Diese Abschätzung ist durch die von anderen Vorschriften geforderten Anhangsangaben nicht möglich. Eine Aufnahme dieser Vorschrift in SFAS 109 ist m.E. sinnvoll.

Ad 3) Steuerbezogene Eventualforderungen und Eventualverbindlichkeiten

Große Unterschiede in den Angaben nach IFRS und US-GAAP bestehen hinsichtlich von Eventualforderungen und Eventualverbindlichkeiten im Zusammenhang mit steuerlichen Sachverhalten. Die Veröffentlichung von FIN 48 *Accounting for Uncertainty in Income Taxes* durch das FASB hat den Umfang der Angaben für Ertragsteuern erweitert. So müssen die betroffenen Unternehmen im Jahresabschluss eine tabellarische Überleitungsrechnung vom Bestand der nicht angesetzten *tax benefits* aus unsicheren Steuerpositionen am Jahresanfang zum Schlussbestand zum Jahresende erstellen.⁹¹⁸

Die IFRS hingegen kennen keine FIN 48 entsprechende Vorschrift. Als Konsequenz der zukünftigen Überarbeitung von IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, müssen jedoch auch nach IAS 12 die Angaben im Zusammenhang mit Eventualforderungen und –verbindlichkeiten überdacht werden.

IAS 12.88 fordert, dass ein Unternehmen in Übereinstimmung mit IAS 37 alle steuerbezogenen Eventualschulden und Eventualforderungen angeben muss. Als Beispiel für eine Quelle solcher Eventualforderungen bzw. –verbindlichkeiten nennt der Standard ungelöste Streitigkeiten mit Steuerbehörden.

Ferner müssen die von IAS 1 geforderten Angaben zu Unsicherheiten berücksichtigt werden.⁹¹⁹ Demnach hat ein Unternehmen im Anhang die wichtigsten zukunftsbezogenen Annahmen anzugeben, sowie Angaben über die sonstigen am

⁹¹⁸ Vgl. FIN 48.21; für weitere nach FIN 48 erforderliche Anhangsangaben siehe Kapitel 4.1.2.

⁹¹⁹ Vgl. IAS 1.116ff.

Stichtag wesentlichen Quellen von Schätzungsunsicherheiten zu machen, durch die ein beträchtliches Risiko entstehen kann, dass innerhalb des nächsten Geschäftsjahres eine wesentliche Anpassung der ausgewiesenen Vermögenswerte und Schulden erforderlich wird. Bezüglich solcher Vermögenswerte und Schulden sind im Anhang ihre Art sowie ihre Buchwerte am Bilanzstichtag anzugeben.⁹²⁰ Dabei sind die vorgeschriebenen Angaben auf eine solche Weise darzustellen, die es den Adressaten erleichtert, die Ermessensausübung der Geschäftsleitung bezüglich der Zukunft und anderer wesentlicher Quellen der Schätzungsunsicherheit zu verstehen. Dazu können z.B. die folgenden Angaben gehören:

- Art der Annahme bzw. der sonstigen Schätzungsunsicherheit;
- Sensitivität der Buchwerte;
- Die erwartete Auflösung der Unsicherheit;
- Erläuterung der Anpassungen früherer Annahmen bzgl. solcher Vermögenswerte und Schulden, sofern die Unsicherheit weiter bestehen bleibt.⁹²¹

In den seltensten Fällen lassen sich unter dieser Angabe jedoch Informationen zu Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Bilanzierung laufender und latenter Steuern finden. Die von IAS 12 und anderen Standards geforderten Angaben zu Unsicherheiten bzgl. Steuerpositionen sind somit insgesamt sehr zurückhaltend.

Im Zusammenhang mit der Überarbeitung von IAS 37 will das IASB auch die Angaben zu unsicheren Steuerpositionen überdenken und ggf. erweitern. Danach soll ein Unternehmen die Unsicherheit bei Steuerpositionen beschreiben und die möglichen Auswirkungen auf die bilanzierten Steuerpositionen, d.h. die laufenden und latenten Steuern, erörtern. Daneben soll der zeitliche Rahmen, in dem die Unsicherheit voraussichtlich besteht, angegeben werden. Dem Bilanzadressaten soll damit die Möglichkeit gegeben werden die Auswirkungen und den zeitlichen Rahmen von z.B. noch nicht gelösten Rechtstreitigkeiten mit den Steuerbehörden abzuschätzen.⁹²² Da die Ansätze zur bilanziellen Berücksichtigung von unsicheren Steuerpositionen sich nach US-GAAP und IFRS wesentlich unterscheiden und eine Konvergenz in diesem Bereich nicht absehbar scheint,⁹²³ ist es zu begrüßen, wenn mit Hilfe der Anhangangaben eine

⁹²⁰ Vgl. IAS 1.116.

⁹²¹ Vgl. IAS 1.120.

⁹²² Vgl. im Internet: IASB (Hrsg.), [Information for Observers I, Juni 2005], S. 5.

⁹²³ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 4.1.4.

gewisse - wenn auch sicherlich eingeschränkte - Vergleichbarkeit von Informationen ermöglicht wird.

Die obigen Ausführungen zeigen, dass eine Übernahme von bestehenden Anhangsangaben in einen überarbeiteten Standard nicht ausreicht. Vielmehr müssen diese in Hinblick auf die Neureglungen überarbeitet und weiterentwickelt werden.

4. Spezialthemen zur Bilanzierung latenter Steuern nach IFRS und US-GAAP

4.1 Berücksichtigung von Unsicherheit beim Ansatz und bei der Bewertung von Steuerpositionen

4.1.1 Überblick und Problematik

In der Regel versuchen Unternehmen im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten ihre gesamte Steuerlast zu reduzieren sowie Zahlungsmittelabflüsse an die Finanzbehörden zeitlich hinaus zu zögern.⁹²⁴ Die Erstellung einer Steuererklärung durch das Unternehmen ist üblicherweise mit der Unsicherheit verbunden, ob die in der Steuererklärung vom Unternehmen angesetzten Werte und ermittelten Steuervorteile schließlich von den Steuerbehörden anerkannt werden. Gründe hierfür können bspw. Regelungslücken sowie unterschiedliche Würdigungen von steuerlich zu beurteilenden Sachverhalten sein.⁹²⁵ Nicht zuletzt fördert auch eine aggressive Ausübung von steuergestaltenden Maßnahmen die Unsicherheit, ob die in der Steuererklärung angesetzten Steuerpositionen einer Untersuchung der Finanzbehörden, z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung, standhalten.

Nicht selten werden die vom Steuerpflichtigen ermittelten Steuervorteile von den Behörden nicht oder nur im verminderten Umfang anerkannt. Möglich ist auch die Anerkennung durch die Steuerbehörden zu einem späteren Zeitpunkt. Das bilanzierende Unternehmen kann zum Zeitpunkt der Erstellung der Steuererklärung häufig nicht mit einer hinreichend sicheren Wahrscheinlichkeit rechnen, dass ein Steuervorteil in entsprechender Höhe akzeptiert wird.

Da die Steuerpositionen der Bilanz und GuV auf der Steuererklärung des Unternehmens basieren, wirkt sich eine bestehende Unsicherheit auch auf den Einzel- und Konzernabschluss aus. Dies muss entsprechend bilanziell berücksichtigt werden.

Oftmals werden Steuererklärungen erst Jahre nach ihrer Erstellung von den steuerlichen Behörden untersucht. Dabei kann es dazu führen, dass bestimmte Entscheidungen nicht oder nur in eingeschränktem Maße genehmigt werden. Aus diesen Grund muss ein Unternehmen bei der Erstellung seiner Bilanz und der Ermittlung der tatsächlichen und latenten Steuern des Geschäftsjahres, von einer bestimmten Wahrscheinlichkeit

⁹²⁴ Vgl. im Internet: AICPA [Uncertain Tax Positions, 2006], S. 3.

⁹²⁵ Vgl. EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 821.

ausgehen, dass die Positionen in der Höhe von den Steuerbehörden akzeptiert werden, wie sie das Unternehmen in seiner Steuererklärung angegeben hat bzw. plant sie anzugeben.

Da in der Praxis unsichere Steuerpositionen sehr unterschiedlich berücksichtigt wurden, beschloss das FASB sich mit dieser Problematik auseinander zu setzen.⁹²⁶ Dieses Projekt führte im Juni 2006 nach langer und kontroverser Diskussion zur Verabschiedung der FASB Interpretation FIN 48 *Accounting for Uncertainty in Income Taxes*. Den US-GAAP steht damit eine eigenständige Regelung zur Bilanzierung von unsicherem Steuervorteilen im Einzel- und Konzernabschluss zur Verfügung, welche die Bilanzierung von unsicheren Steuerpositionen bzw. den hieraus resultierenden potenziellen Steuervorteilen (*tax benefits*) regelt.⁹²⁷

Vor der Veröffentlichung von FIN 48 war für die Bilanzierung von Steuerrisiken SFAS 105 *Accounting for Contingencies* anzuwenden. Danach war ein unsicherer Steuervorteil nur zu berücksichtigen, wenn mit einer Eintrittswahrscheinlichkeit von mindestens 70% (*probable*) gerechnet wurde. Bezog sich die Unsicherheit auf die zeitliche Verteilung des Steuervorteils, nicht aber auf dessen Höhe, wie es regelmäßig bei temporären Differenzen der Fall ist, so wurde der Sachverhalt selten detailliert analysiert, sondern in der Regel nur eine pauschale Rückstellung für erwartete Säumniszuschläge, Strafzuschläge etc. gebildet.⁹²⁸

Das IASB kann auf keinen eigenständigen Standard zur Bilanzierung von unsicheren Steuervorteilen zurückgreifen. Allein in IAS 12.88 findet sich eine wenig konkrete Aussage zu unsicheren Steuerpositionen: „*An enterprise discloses any tax-related contingent liabilities and contingent assets in accordance with IAS 37, provisions, contingent liabilities and contingent assets. Contingent liabilities and contingent assets may arise, for example, from unresolved disputes with the taxation authorities.*”

Das IASB plant eine vollständige Überarbeitung des momentan gültigen IAS 37. Bereits im Juni 2005 präsentierte der IASB ED-IAS 37. Die Kernpunkte⁹²⁹ der Überarbeitung bilden die Abschaffung des Ansatzkriteriums der

⁹²⁶ Vgl. EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 821.

⁹²⁷ Vor Verabschiedung dieser Interpretation war die Bilanzierung von unsicheren Steuerpositionen oberflächlich in SFAS 5 *Accounting for Contingencies* geregelt.

⁹²⁸ Vgl. EITZEN, B. v./DAHLKE, J. [Steuerpositionen, 2008], S. 142f.

⁹²⁹ Vgl. ferner zu den wesentlichen Inhalten des ED-IAS 37: HERZIG, N./GELLRICH [Ungewisse Verbindlichkeiten, 2006], S.505-515;.; ANDREJEWSKI, K.C./MIELKE, O. [Non-financial liabilities, 2005], S.581ff.; BRÜCKS, M./DUHR, A. [Contingencies, 2006], S. 243ff; KÜHNE, M. / SCHWEEN. C. [Rückstellungsbilanzierung, 2006], S.171ff.; PELLENS, B./FÜLBIER, R.U./GASSEN, J. [Internationale Rechnungslegung, 2008], S. 433ff; BOTOSAN, C.A.u.a [Accounting for Liabilities, 2005], S. 159ff.

Mindestwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme sowie die Einführung einer Bewertung einwertiger Verpflichtungen zum Erwartungswert. Diese Maßnahmen sollen dazu dienen, die IFRS-Rechnungslegung verstärkt an die zeitwertstatischen Grundsätze eines *Full-Fair-Value Accounting* heranzuführen.⁹³⁰

Die Kommentierungen im Anschluss an die Veröffentlichung von ED-IAS 37 brachten überwiegend eine ablehnende Haltung ggü. den Änderungsvorschlägen und Neuerungen zum Ausdruck und führten zu neuen Diskussionen.⁹³¹

In den folgenden Kapiteln sollen die Grundsätze der Bilanzierung und Bewertung von unsicheren Steuerpositionen nach US-GAAP und IFRS aufgezeigt werden und ihre Bedeutung für das kurzfristige Konvergenzprojekt *Income Taxes* analysiert werden.

4.1.2 Berücksichtigung der Unsicherheit von Steuerpositionen nach US-GAAP

Der Anwendungsbereich von FIN 48 erstreckt sich auf alle Steuerpositionen im Sinne von SFAS 109.⁹³² Da die Interpretation im sog. *House of GAAP*⁹³³ in der höchsten Kategorie (*Category A*) anzusiedeln ist, ist sie für US-GAAP bilanzierende Unternehmen verpflichtend.⁹³⁴

Das Ansatz und Bewertungsmodell der Interpretation umfasst die Bilanzierung von latenten Steuern gleichermaßen wie die Bilanzierung der laufenden Steuern. Ebenfalls einzubeziehen sind *tax benefits*, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben werden.⁹³⁵

Der Begriff der *tax position* umfasst die rechtliche Auffassung des Unternehmens zu einem steuerlichen Sachverhalt, in Anlehnung an welche das Unternehmen den steuerlichen Sachverhalt in seiner Erklärung angesetzt hat bzw. ansetzen wird. Diese

⁹³⁰ Vgl. HOMMEL, M./WICH, S. [Rückstellungsbilanzierung, 2007], S. 509.

⁹³¹ Vgl. hierzu exemplarisch die Comment Letters der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Deloitte, KPMG und Ernst & Young zu ED-IAS 37; im Internet: IASB [CL#30 Deloitte ED IAS 37, 2005], S. 2; IASB [CL#51EY ED IAS 37, 2005] S. 1; IASB [CL#50 KPMG ED IAS 37, 2005], S. 1.

⁹³² Vgl. FIN 48 Abs. 3; DAHLKE, J. [Steuerrisiken, 2008], S. 311.

⁹³³ Zum House of GAAP vgl. AICPA SAS 69.5, 69.7 sowie KIESO, D.E./WEYGANDT, J.J./WARFIELD, T.D [Intermediate Accounting, 2007], S. 12; SAUTER, D. [House of GAAP, 1991], S. 30ff

⁹³⁴ Vgl. Vgl. Dahlke, J. [Steuerrisiken, 2008], S. 311.

⁹³⁵ Vgl. FIN 48.B10, EITF 93-7 *Uncertainties Related to Income Taxes in a Purchase Business Combination*. EITF 93-7 wird durch FIN 48 in einigen Teilen annulliert, da hinsichtlich des Ansatzes und der Bewertung von unsicheren Steuerpositionen im Rahmen von Business Combinations nun FIN 48 anzuwenden ist; allerdings verändert FIN 48 nicht die in EITF 93-7 vorgeschriebene Vorgehensweise zur Bilanzierung von Änderungen bei der Beurteilung; vgl. FIN 48.C4; siehe hierzu auch Kapitel 4.2.

Rechtsauffassung beeinflusst den Ansatz und die Bewertung der tatsächlichen und latenten Ertragsteuern im US-GAAP-Abschluss.⁹³⁶ Die mit Steuerpositionen verbundene Unsicherheit bezieht sich darauf, dass das steuerpflichtige Unternehmen und die Finanzbehörden bzw. im Falle eines Rechtsstreits die Finanzgerichte die erklärten steuerlichen Sachverhalte nach den einschlägigen steuerlichen Vorschriften unterschiedlich würdigen.⁹³⁷

Eine angemessene Festlegung des Bilanzierungsobjektes (*unit of account*) ist von großer Bedeutung, da davon wesentlich die Entscheidung abhängt, ob eine Steuerposition das Ansatzkriterium erfüllt oder nicht. Bei der Bestimmung des Bilanzierungsobjektes ist zu berücksichtigen, in welcher Art und Weise das Unternehmen steuerliche Sachverhalte erklärt und im Streitfall mit den Finanzbehörden zu verteidigen gedenkt. Auch der Prüfungsansatz der Finanzbehörden im Rahmen einer Betriebsprüfung ist zu beachten.⁹³⁸ Es ist durchaus denkbar, dass sich ein *unit of account* auf ein Bündel von Geschäftsvorfällen beziehen kann, genauso wie es vorstellbar ist, dass ein individueller Geschäftsvorfall in mehrere Bilanzierungsobjekte aufzuteilen ist.⁹³⁹

Der in FIN 48 gewählte Ansatz konzentriert sich auf den Ansatz eines Ertrages (*tax benefit*) aus der Steuerposition. Unsichere Steuerpositionen reduzieren in der Regel die Steuerverbindlichkeit bzw. erhöhen einen Erstattungsbetrag, und führen somit zu einer Erhöhung des Nettovermögens.⁹⁴⁰

Der Steuervorteil aus einer *tax position* kann unter anderem aus folgenden Sachverhalten entstehen:⁹⁴¹

- Die Erklärung eines Abzugs (z.B. von Betriebsausgaben) von der steuerlichen Bemessungsgrundlage oder einer Steuergutschrift;
- Der Verteilung des steuerlichen Einkommens auf Unternehmen, die in unterschiedlichen Steuerhoheiten besteuert werden;
- Der Klassifikation des Einkommens als eine bestimmte Art von steuerfreien oder steuerpflichtigen Einkommen (z.B. bei unterschiedlicher Besteuerung von

⁹³⁶ Vgl. FIN 48.4; DAHLKE, J. [Steuerrisiken, 2008], S. 312.

⁹³⁷ Vgl. DAHLKE, J. [Steuerrisiken, 2008], S. 312; FIN 48.6.

⁹³⁸ Vgl. FIN 48.5; 48.A5ff; B13; EITZEN, B. v./DAHLKE, J. [Steuerpositionen, 2008], S. 144.

⁹³⁹ Vgl. für beispielhafte Darstellungen FIN 48.A5ff; DAHLKE, J. [Steuerrisiken, 2008], S. 312.

⁹⁴⁰ Vgl. im Internet: IASB/FASB [Information for Observers I, Oktober 2005], Tz. 12.

⁹⁴¹ Vgl. FIN 48.4.

ordentlichen Einkünften, Kapitaleinkünften oder Veräußerungsgewinnen) bei der Erstellung der Steuererklärung;

- Der Entscheidung, einen steuerlichen Sachverhalt nicht zu erklären; oder
- Der Entscheidung für die Geltendmachung einer subjektiven Steuerbefreiungsvorschrift.

Das FASB vertritt die Ansicht, dass wenn ein Steuervorteil aus einer Steuerposition in der Bilanz angesetzt wird, dieser getrennt danach beurteilt werden muss, ob (a) der Ansatz gerechtfertigt ist und (b) die Höhe angemessen ist. Gemäß diesem *two step approach* muss das Unternehmen beweisen, dass mit ausreichender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden kann, dass das Unternehmen über den künftigen Nutzenzufluss aus der Steuerposition verfügen wird.⁹⁴²

Ansatz eines *tax benefit* aus unsicheren Steuerpositionen

Das FASB fordert eine Eintrittswahrscheinlichkeit von mindestens 50%⁹⁴³ (*more likely than not*), damit ein Steuervorteil aus einer unsicheren Steuerposition bilanziell berücksichtigt werden darf.⁹⁴⁴ Bei der Beurteilung ist darauf zu achten, dass jede Steuerposition für sich betrachtet wird. Eine Zusammenfassung mehrere Positionen, die als separate *unit of accounts* betrachtet werden, sowie eine Aufrechnung von Positionen untereinander ist nicht gestattet.⁹⁴⁵ Ferner ist bei der Beurteilung der Eintrittswahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass sich die fachliche Begründung für eine Steuerposition an den gesetzlichen Vorschriften, Richtlinien, Verlautbarungen etc. der Finanzbehörden bzw. an der Rechtsprechung der Finanzgerichte orientiert. Dabei ist auch die von der Finanzverwaltung geübte Praxis mit zu berücksichtigen, wenn diese einer für die Branche oder dem Sachverhalt üblichen Vorgehensweise entspricht.⁹⁴⁶ Keine Rolle hingegen spielt die Wahrscheinlichkeit, dass die angesetzten Steuerpositionen im Rahmen einer Betriebsprüfung von den Finanzbehörden untersucht werden sowie das Entdeckungsrisiko.⁹⁴⁷ Vielmehr ist bei der Beurteilung der Eintrittswahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass die verantwortliche Steuerbehörde

⁹⁴² Vgl. im Internet: IASB/FASB [Information for Observers I, Oktober 2005], Tz. 18.

⁹⁴³ In seinem ED zu FIN 48 stellte das FASB noch auf eine höhere Wahrscheinlichkeit („*probable*“ im Sinne einer Wahrscheinlichkeit von 70%-75%) ab.

⁹⁴⁴ Vgl. FIN 48.5.

⁹⁴⁵ Vgl. FIN 48.7(c); EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 822.

⁹⁴⁶ Vgl. FIN 48.7b; DAHLKE, J. [Stuerrisiken, 2008], S. 313.

⁹⁴⁷ Vgl. FIN 48.7b; DAHLKE, J. [Stuerrisiken, 2008], S. 312f.

die Steuerpositionen untersucht und über alle für die Beurteilung des Sachverhalts relevanten Informationen verfügt.⁹⁴⁸

Eindeutige gesetzliche Regelungen, Verwaltungsanordnungen, Richtlinien etc., vergleichbare von den Finanzbehörden in der Vergangenheit akzeptierte Positionen sowie uneingeschränkte Gutachten von Steuerexperten können Indizien dafür sein, dass die Ansatzkriterien von FIN 48 erfüllt sind.⁹⁴⁹

Wird das *more-likely-than-not*-Kriterium nicht erfüllt, darf der Steuervorteil aus der unsicheren Steuerposition nicht angesetzt werden. Gleichzeitig ermittelt das Unternehmen in Höhe des in der Steuererklärung angesetzten Steuervorteils eine Verbindlichkeit, da der Interpretation nach das Unternehmen mit einer zusätzlichen Steuerzahlung in Höhe des nicht angesetzten Steuervorteils rechnen muss. Die Verbindlichkeit stellt die zusätzlich zu erwartende Steuerzahlung dar.⁹⁵⁰

Ein zunächst nicht angesetzter *tax benefit* ist in der Periode zu bilanzieren, in welcher

- (a) Das *more likely than not*-Kriterium erfüllt ist;
- (b) Die Angelegenheit durch Verhandlungen mit den steuerlichen Behörden abgeschlossen wurde (evtl. sogar im Rahmen eines Rechtsstreits);
- (c) Die Steuerposition abschließend von der Finanzbehörde akzeptiert wird (z.B. im Rahmen einer Schlussbesprechung der Betriebsprüfung oder durch Erlass eines Steuerbescheids);⁹⁵¹ oder
- (d) Die Frist, innerhalb welcher eine Steuerposition untersucht werden muss, verjährt ist.

Dagegen ist ein zunächst angesetzter Steuervorteil ergebniswirksam auszubuchen, wenn die Wahrscheinlichkeit des Eintretens des Steuervorteils nicht mehr als *more likely than not* betrachtet wird. FIN 48 fordert in diesem Fall ausdrücklich die sofortige Ausbuchung des *tax benefit*. Die Interpretation weist explizit darauf hin, dass keine

⁹⁴⁸ Vgl. FIN 48.7(a).

⁹⁴⁹ Vgl. KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 321.

⁹⁵⁰ Vgl. FIN 48.17.

⁹⁵¹ FIN 48.10(b) verwendet in diesem Zusammenhang den Begriff „*effectively settled*“; mit diesem Begriff will das FASB klarstellen, dass die Feststellung einer Steuerposition bereits nach Abschluss einer Betriebsprüfung bindend ist, vorausgesetzt, dass steuerpflichtige Unternehmen akzeptiert diese Feststellung und die Wahrscheinlichkeit einer erneuten Prüfung der Position durch die Finanzbehörden ist gering ist; vgl. hierzu Staff Position FSP FIN 48-1 „*Definitions of Settlement in FASB Interpretation Nr. 48*“; DAHLKE, J. [Steuerrisiken, 2008], S. 322, Fn. 10.

Wertberichtigung (*valuation allowance*) auf den angesetzten Steuervorteil gebildet werden darf.⁹⁵²

Bewertung eines angesetzten *tax benefit*

Erfüllt eine Steuerposition das *more likely than not*-Kriterium, erfolgt in einem zweiten Schritt die Bewertung des Steuervorteils.

In seinem Exposure Draft zu FIN 48 tendierte das FASB noch zu einer „(*single point*) *best estimate*“⁹⁵³ Bewertung.⁹⁵⁴ Der *best estimate* sollte denjenigen geschätzten singulären Wert darstellen, der von den steuerlichen Behörden aus einer Reihe potentieller Werte mit höchster Wahrscheinlichkeit anerkannt werden würde.⁹⁵⁵

Während des Kommentierungszeitraums zum ED wurden Bedenken zur Anwendung des *best estimate* geäußert, die insbesondere dann von Bedeutung sind, wenn die Streuung von möglichen geschätzten Ergebnissen groß ist und jedem möglichen Ergebnis nur eine kleine Wahrscheinlichkeit zugeordnet werden kann. In diesem Fall kann eine *best estimate* Bewertung zu irrationalen, nicht erwarteten Resultaten führen.⁹⁵⁶

Das Board stimmte diesem Kritikpunkt zu⁹⁵⁷ und entschied sich in FIN 48 dafür, dass die Bewertung des *tax benefit* mit dem höchsten Betrag erfolgen soll, der eine kumulierte Eintrittswahrscheinlichkeit von mehr als 50 % besitzt. Danach sind unter Würdigung aller am Bilanzstichtag vorliegenden relevanten Informationen die möglichen *tax benefits* abzuschätzen und diesen eine Eintrittswahrscheinlichkeit zuzuordnen.⁹⁵⁸ Die Obergrenze stellt derjenige Steuervorteil dar, der sich aus der Steuererklärung des Unternehmens ergibt. Die Untergrenze beträgt Null.⁹⁵⁹ Der Differenzbetrag zwischen dem bilanzierten *tax benefit* und dem im der Steuererklärung angesetzten Steuervorteil stellt eine Zunahme von zu erwartenden Steuerschulden, eine

⁹⁵² Vgl. FIN 48.11; KPMG (Hrsg.) US-GAAP Rechnungslegung nach US-amerikanischen Grundsätzen, S. 322.

⁹⁵³ In Anlehnung an die Bedeutung in SFAC 7 *Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*; darin stellt der *best estimate*, denjenigen Wert dar, dem auf einer Skala von unterschiedlichen einzelnen Werten die höchste Wahrscheinlichkeit bemessen wird.

⁹⁵⁴ Vgl. ED zu FIN 48.11f.

⁹⁵⁵ Vgl. FIN 48.B42.

⁹⁵⁶ Vgl. FIN 48.B43.

⁹⁵⁷ Vgl. FIN 48.B43.

⁹⁵⁸ Vgl. FIN 48.8.

⁹⁵⁹ Vgl. FIN 48.B43 ; DAHLKE, J. [Steuerrisiken, 2008], S. 313.

Abnahme von Steuerforderungen oder eine Abnahme von aktiven latenten Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen dar.⁹⁶⁰

Das nachfolgende Beispiel aus Appendix A der Interpretation veranschaulicht die geforderte Vorgehensweise bei der Bewertung.⁹⁶¹

Beispiel: Ein Unternehmen setzt in seiner Steuererklärung einen Steuervorteil in Höhe von GE 100 an. Die Steuerposition erfüllt die Ansatzvoraussetzungen der Interpretation FIN 48. Das Unternehmen ist sich unsicher, in welcher Höhe die Finanzbehörden diesen Steuervorteil letztlich akzeptieren werden und schätzt die möglichen Beträge wie folgt:

Mögliches geschätztes Ergebnis (in GE)	Geschätzte Eintrittswahrscheinlichkeit (%)	Kumulierte Eintrittswahrscheinlichkeit (%)
100	5	5
80	25	30
60	25	55
50	20	75
40	10	85
20	10	95
0	5	100

Da das Ergebnis in Höhe von GE 60 der höchste Betrag ist, dem unter Berücksichtigung aller relevanter Informationen eine kumulierte Wahrscheinlichkeit von mehr als 50% zugeordnet wird, muss der *tax benefit* in der Bilanz in dieser Höhe angesetzt werden. Der Betrag in Höhe von GE 100 erreicht nur eine kumulierte Wahrscheinlichkeit von 5 % und erfüllt daher nicht die Voraussetzung. Der Betrag in Höhe von GE 50 weist zwar eine kumulierte Wahrscheinlichkeit von 75% auf, stellt aber nicht den wertmäßig höchsten Betrag mit einer kumulierten Wahrscheinlichkeit von über 50% dar. In Höhe des Differenzbetrages (GE 40) zwischen dem in der Steuererklärung angesetzten Wert (GE 100) und den sich aus der Anwendung von FIN 48 zu bilanzierenden *tax benefits* in Höhe von GE 60, bilanziert das Unternehmen eine Steuerschuld.

In vielen Fällen werden *tax benefits* aus Steuerpositionen als sehr sicher betrachtet, z.B. bedingt durch eine eindeutige Steuergesetzgebung und entsprechenden Erfahrungen aus der Vergangenheit. In diesen Fällen erfüllt die Steuerposition eindeutig die Ansatzvoraussetzungen. Bei der Bewertung der Steuerposition kann aufgrund der eindeutigen Steuergesetzgebung und der Erfahrung aus früheren Jahren sehr zuverlässig geschätzt werden, dass der vom Unternehmen deklarierte Steuervorteil von den

⁹⁶⁰ Vgl. FIN 48.17; EITZEN, B. v./DAHLKE, J. [Steuerpositionen, 2008], S. 151.

⁹⁶¹ Vgl. FIN 48.A21.

Finanzbehörden akzeptiert wird. Somit stellt der in der Steuererklärung angesetzte Betrag, den Betrag dar, dem eine kumulierte Wahrscheinlichkeit von mehr als 50% zuzuweisen ist. In diesem Fall ist die Bilanzierung einer Verbindlichkeit nicht notwendig. Die Behandlung von sehr sicheren Steuerpositionen unter FIN 48 ist somit verhältnismäßig einfach.

Berücksichtigung von Zinsen und Strafzuschlägen

Erheben die verantwortlichen Steuerbehörden Zinsen aufgrund zu geringer Steuerzahlungen, so muss ein Unternehmen diese entsprechend berechnen und abgrenzen. Die erstmalige Bilanzierung einer Rückstellung erfolgt in der Periode, ab welcher die Zinsen anfallen. Die Rückstellung berechnet sich nach dem folgenden Schema:

Betrag der Steuerposition in der Steuererklärung
./. Betrag der Steuerposition unter Berücksichtigung von FIN 48
<hr/>
= Betrag der Steuerposition der nicht in der Bilanz aber in der Steuererklärung angesetzt wird
x gesetzlich festgelegter Zinssatz der Steuerhoheit
x Zeitraum von der erstmaligen Abgrenzung der Zinsen bis zum Bilanzstichtag
<hr/>
= Abgegrenzte Zinsen auf die in der Erklärung angesetzten Steuerpositionen

Abb. 5: Ermittlung der Rückstellung für Strafzinsen nach FIN 48
(Quelle: EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 824.)

Erhebt eine Steuerbehörde im Falle der Nicht-Akzeptanz einer Steuerposition einen Strafzuschlag, so hat das Unternehmen diesen möglicherweise anfallenden Strafzuschlag in der Periode abzugrenzen, in welcher es die unsichere Steuerposition in seiner Steuererklärung ansetzt bzw. ansetzen wird. Dies ist nicht notwendig, solange sich der unsichere Betrag unter einem bestimmten Schwellenwert bewegt bis zu dessen Erreichen keine Strafzuschläge anfallen. Strafzuschläge werden demzufolge erst in der Periode angesetzt, in der das Unternehmen davon ausgeht, dass eine entsprechende Strafe nicht mehr ausgeschlossen werden kann.⁹⁶²

Die Rückstellungen für Zinszahlungen und Strafzuschläge werden dann verbraucht, wenn die Steuerbehörden entsprechende Zahlungen aufgrund der Nicht- bzw. nur teilweisen Akzeptanz von Steuerpositionen fordern. Sie werden aufgelöst, wenn die

⁹⁶² Vgl. FIN 48.16.

Steuerbehörden die Position akzeptieren oder aber die Frist zu Untersuchung der Position verjährt ist.⁹⁶³

Das Board überlässt dem bilanzierenden Unternehmen ein Wahlrecht, ob es Zinsaufwendungen in der Erfolgsrechnung als Steueraufwendungen oder Zinsen klassifiziert. Ebenso können Strafzuschläge als Steueraufwendungen oder sonstige betriebliche Aufwendungen klassifiziert werden. Das Wahlrecht muss in den folgenden Perioden stetig ausgeübt werden⁹⁶⁴ und in den *disclosures* angegeben werden⁹⁶⁵.

Die Steuerpositionen sind in jeder Berichtsperiode, in der neue Informationen in Bezug auf die Bewertung und den Ansatz des Steuervorteils dem Unternehmen bekannt werden, neu zu beurteilen.

Änderungen in der Einschätzung des Ansatzes, der Auflösung oder der Bewertung einer Steuerposition können nur aus Änderungen von entscheidungsrelevanten Faktoren resultieren. Eine neue Interpretation von Informationen, die bereits in einer früheren Periode vorhanden waren, berechtigt nicht dazu.⁹⁶⁶ Neue Informationen können z.B. Änderungen der Steuergesetze, der Rechtsprechung und Erkenntnisse aufgrund einer Betriebsprüfung sein.

Kommt es durch die Änderungen in der Beurteilung einer unsicheren Steuerposition zu einer Veränderung des in früheren Perioden bilanzierten Steuervorteils, so sind die daraus resultierenden Steuermehr- oder –minderaufwendungen vollständig in der Periode der Änderung nach der in SFAS 109 vorgeschriebenen *intraperiod tax allocation*⁹⁶⁷ zu berücksichtigen.⁹⁶⁸

Im Rahmen der Bestimmung von Ansatz und Bewertung der *tax benefits* sind bessere Erkenntnisse im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und Aufstellungszeitpunkt nicht mehr zu berücksichtigen.⁹⁶⁹ Ausschlaggebend sind die Rechtslage und sonstigen entscheidungsrelevanten Faktoren nach den Verhältnissen am Abschlussstichtag.

⁹⁶³ Vgl. FIN 48.16.

⁹⁶⁴ Vgl. FIN 48.19.

⁹⁶⁵ Vgl. FIN 48.20.

⁹⁶⁶ Vgl. FIN 48.12, FIN 48.B47; Eine neue Würdigung entscheidungsrelevanter Informationen kann nicht als Schätzungsänderung im Sinne von FIN 48.13 berücksichtigt werden, sondern muss als Bilanzierungsfehler berücksichtigt werden. Handelt es sich dabei um einen wesentlichen Fehler, so ist in der Regel eine retrospektive Anpassung des Abschlusses notwendig. Ein Bilanzierungsfehler kann z.B. auch dann existieren, wenn relevante Informationen zur Bestimmung der Eintrittswahrscheinlichkeit bzw. für die Bewertung übersehen worden waren und somit ein Steuerrisiko nicht erkannt wurde; vgl. DAHLKE, J. [Steuerrisiken, 2008], S. 316.

⁹⁶⁷ SFAS 109.35-38, 109.273-278; vgl. zur Intraperiod Tax Allocation nach SFAS 109 Kapitel 3.2.3.

⁹⁶⁸ Vgl. FIN 48.13 i.Z.h mit SFAS 109.35-38, 109.273ff.

⁹⁶⁹ Vgl. FIN 48.13.

Allerdings ist zu überprüfen, ob ggf. Offenlegungspflichten zu den voraussichtlichen Auswirkungen von Schätzungsänderungen zu erfüllen sind.⁹⁷⁰

Auswirkungen von FIN 48 auf die Bilanzierung latenter Steuern

Die Berechnung latenter Steuern basiert auf der Ermittlung temporärer Unterschiede zwischen dem Steuerwert und dem Buchwert eines Vermögensgegenstandes oder einer Schuld. Um die latenten Steuern korrekt ermitteln zu können und zukünftige Steuer mehr- oder -minderbelastungen in der Bilanz richtig abzubilden, muss hinreichend sichergestellt werden, dass der den Buchwerten gegenübergestellte Steuerwert eine verlässliche Größe darstellt. Die Veröffentlichung von FIN 48 führte zu einer Änderung der Definition von *temporary differences* in SFAS 109. Bei der Bestimmung des Steuerwertes sind die Regelungen von FIN 48 zu berücksichtigen.⁹⁷¹

Mit der Bilanzierung von unsicheren Steuerpositionen werden die latenten Steuern berührt, wenn der zugrunde liegende Sachverhalt dazu führt, dass eine temporäre Differenz entsteht, sich eine bestehende Differenz erhöht bzw. verringert oder sich der steuerliche Verlustvortrag verändert.⁹⁷² Kennzeichen einer temporären Differenz sind, dass diese sich im Zeitablauf wieder auflöst. Demzufolge sind Ansatz und Höhe einer Steuerposition, die zu einer temporären Differenz führt, im Hinblick auf die Totalperiode unumstritten. Unsicher ist jedoch der Zeitraum, in welcher eine temporäre Differenz entsteht und sich wieder umkehrt und somit wann ein *tax benefit* aus einer Steuerposition angesetzt werden darf. Das folgende Beispiel soll die Bedeutung von FIN 48 auf die Bilanzierung und Bewertung latenter Steuern illustrieren.

Beispiel:⁹⁷³

Ein Unternehmen erwirbt im Jahr 1 einen separaten identifizierbaren immateriellen Vermögensgegenstand in Höhe von GE 15 Mio. Der Vermögensgegenstand unterliegt einer unbegrenzten Nutzungsdauer und wird daher für GAAP Zwecke nicht abgeschrieben. Da das Steuerrecht bzgl. der Abschreibung von derartigen immateriellen Vermögensgegenständen nicht eindeutig ist, beschließt das Unternehmen die Kosten im Jahr der Anschaffung ganz abzuziehen. Außer Frage steht, dass der Betrag steuerlich abzugsfähig ist. Fraglich ist nur der Zeitraum, über welchen die Kosten geltend gemacht werden können. Aus diesem Grund sieht das Unternehmen die Ansatzvoraussetzung als

⁹⁷⁰ Vgl. FIN 48.21(d); EITZEN, B. v./DAHLKE, J. [Steuerpositionen, 2008], S. 150.

⁹⁷¹ Vgl. SFAS 109.289; FIN 48.C3(c).

⁹⁷² Vgl. FIN 48.17f.

⁹⁷³ Vgl. FIN 48.A26f.

erfüllt an und nimmt in einem nächsten Schritt die Bewertung vor. Die Resultate möglicher Steuerwerte des immateriellen Vermögensgegenstandes stellen sich also wie folgt dar:

Möglicher <i>tax benefit</i>	Buchwert in Abhängigkeit des <i>tax benefit</i>	Geschätzte Eintrittswahrscheinlichkeit (%)	Kumulierte Eintrittswahrscheinlichkeit (%)
15 Mio	0 Mio	25	25
1 Mio	14 Mio	75	100

Die Wahrscheinlichkeit, dass der immaterielle Vermögensgegenstand über 15 Jahre abgeschrieben wird und somit zum Bilanzstichtag ein *tax benefit* von GE 1 Mio. realisiert wird gibt die Gesellschaft mit 75 % an, wohingegen sie der Ansicht ist, dass ein sofortiger Abzug der gesamten Kosten, d.h. die Realisierung eines *tax benefit* in Höhe von GE 15 Mio. im Jahr der Anschaffung nur zu 25 % möglich ist. Bei einem Abzug der gesamten Kosten würde sich zum Bilanzstichtag ein Steuerwert von Null ergeben, bei einer Abschreibung über eine Nutzungsdauer von 15 Jahre resultiert ein Restbuchwert in Höhe von G 14 Mio. Da ein *tax benefit* von GE 1 Mio. eindeutig den höchsten Wert mit einer Wahrscheinlichkeit von über 50 % darstellt, berechnet das Unternehmen eine temporäre Differenz in Höhe von GE 1 Mio.⁹⁷⁴ Bei einem unterstellten Steuersatz von 30% bilanziert das Unternehmen hieraus eine latente Steuerverbindlichkeit in Höhe von GE 300.000. Gleichzeitig setzt das Unternehmen eine Verbindlichkeit in Höhe von GE 4,2 Mio.⁹⁷⁵ an, aufgrund der Tatsache, dass das Unternehmen in seiner Steuererklärung einen Abzug von GE 15 Mio. ansetzt. Ferner ist ggf. eine Abgrenzung von Zins- und Strafzuschlägen zu beachten.⁹⁷⁶

Aus den in FIN 48 enthaltenen Ansatz- und Bewertungsvorschriften bezüglich der Nutzung von steuerlichen Verlustvorträgen, Steuergutschriften oder abziehbaren temporären Differenzen ergeben sich indirekte Auswirkungen für den Ansatz aktiver latenter Steuern.⁹⁷⁷ Danach sind die Ansatz- und Bewertungskriterien für *tax benefits* auch auf Steuerplanungsstrategien anzuwenden, wenn diese als Nachweis für die Werthaltigkeit von latenten Steueransprüchen herangezogen werden.⁹⁷⁸ Ist es nicht

⁹⁷⁴ Buchwert in GAAP Bilanz von 15 Mio. abzüglich des Steuerwertes nach FIN 48 in Höhe von 14 Mio.

⁹⁷⁵ (15 Mio. – 1 Mio.) x 30%

⁹⁷⁶ Vgl. FIN 48.A27.

⁹⁷⁷ Vgl. FIN 48.9; DAHLKE, J. [Stuerrisiken, 2008], S. 317.

⁹⁷⁸ Vgl. FIN 48.9; zur Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern vgl. Kapitel 3.3.

„*more likely than not*“, dass die geplante Strategie zur Erzielung von zu versteuernden Einkommen führt, muss eine Wertberichtigung auf die aktive latente Steuer gebildet werden, sofern keine anderen adäquaten Nachweise für eine Werthaltigkeit der latenten Steueransprüche vorhanden sind.

Ausweis und Anhangsangaben

Eine nach den Vorschriften von FIN 48 berechnete Steuerschuld⁹⁷⁹ führt nicht immer zu einer tatsächlichen Steuerzahlung, sondern kann stattdessen einen Verlustvortrag oder eine Forderungen ggü. den Finanzbehörden reduzieren.⁹⁸⁰ Allerdings stellt eine FIN 48 Verbindlichkeit keinen Bestandteil der latenten Steuerschulden dar und darf deshalb nicht unter den latenten Steuern ausgewiesen werden.⁹⁸¹ Auch die Berücksichtigung einer FIN 48 Verbindlichkeit in Form einer Wertberichtigung auf aktive latente Steuern (z.B. auf Verlustvorträgen) ist nicht erlaubt.⁹⁸² Diese Verbindlichkeit repräsentiert die zusätzliche Steuerschuld eines Unternehmens gegenüber den Finanzbehörden aufgrund der Tatsache, dass das Unternehmen in seiner Steuererklärung Steuerpositionen deklariert, bei denen es unsicher ist, ob sie in der deklarierten Form von den Finanzbehörden akzeptiert werden.⁹⁸³ Das Board ist der Ansicht, dass die Differenz zwischen dem Wert der Steuerposition, der in der Steuererklärung angesetzt wird, und dem Wert, der nach Anwendung von FIN 48 in der Bilanz berücksichtigt wird, zu einer Verbindlichkeit aufgrund einer vorgenommenen Reduzierung von zu zahlenden oder gezahlten Einkommensteuern führt⁹⁸⁴ und daher keine temporäre Differenz im Sinne von SFAS 109 darstellt.

Aus dieser Vorschrift geht hervor, dass im Falle eines Verlustvortrages die FIN 48 Verbindlichkeit diesen nicht reduzieren soll und somit die resultierende aktive latente Steuer nicht mindert, sondern dass beide Positionen brutto ausgewiesen werden sollen.⁹⁸⁵ Besteht hingegen eine laufende Steuerforderung (z.B. ein Erstattungsanspruch aufgrund geleisteter Vorauszahlungen) gegenüber den Finanzbehörden, so ist eine Saldierung des Erstattungsanspruchs mit der FIN 48 Verbindlichkeit erforderlich, wenn

⁹⁷⁹ Diese ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Wert der Steuerposition in der Steuererklärung des Unternehmens und dem nach den Vorschriften von FIN 48 ermittelten Wert multipliziert mit dem Ertragsteuersatz des Unternehmens. Zudem fließen die abgegrenzten Zinsaufwendungen und Strafzuschläge mit in die Höhe der Verbindlichkeit ein.

⁹⁸⁰ Vgl. FIN 48.17.

⁹⁸¹ Vgl. FIN 48.17, im Internet : AICPA [Uncertain Tax Positions, 2006], S. 6

⁹⁸² Vgl. Im Internet : AICPA [Uncertain Tax Positions, 2006], S. 6

⁹⁸³ Vgl. FIN 48.17.

⁹⁸⁴ Vgl. FIN 48.B54.

⁹⁸⁵ So auch ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S. 276.

die übrigen Saldierungskriterien des SFAS 109 erfüllt sind, da es sich sowohl bei dem Erstattungsanspruch als auch bei der Verbindlichkeit um tatsächliche Steuern der laufenden Periode handelt.

Ein Unternehmen, das in seiner Bilanz zwischen kurzfristigen und langfristigen Positionen unterscheidet, hat eine FIN 48 Verbindlichkeit in dem Umfang als kurzfristig zu klassifizieren, in dem angenommen wird, dass das Unternehmen eine entsprechende Zahlungsaufforderung bzw. einen geringeren Erstattungsanspruch innerhalb eines Jahres oder eines Geschäftszyklus erwartet.⁹⁸⁶

Durch FIN 48 werden die quantitativen und qualitativen Anhangsangaben zu Ertragsteuern wesentlich erweitert. So sind die potenziellen Steuervorteile, die im Rahmen von Steuererklärungen angesetzt wurden, im Einzel- oder Konzernabschluss jedoch nicht die Ansatzkriterien erfüllen, in tabellarischer Form von deren Anfangsbestand zum Endbestand eines Geschäftsjahres überzuleiten. Die Überleitung muss zumindest die folgenden Komponenten beinhalten:⁹⁸⁷

1. Den Brutto-Anstieg bzw. die Brutto-Verminderung eines nicht angesetzten Steuervorteils aufgrund einer in einer früheren Periode angesetzten Steuerposition;
2. Den Brutto-Anstieg bzw. die Brutto-Verminderung eines nicht angesetzten Steuervorteils aufgrund einer in dieser Periode angesetzten Steuerposition;
3. Den Betrag, der aufgrund des positiven Ausgangs von Verhandlungen mit den Steuerbehörden zu einer Reduzierung des nicht angesetzten Steuervorteils führte;
4. Die gesamte Reduzierung des Betrages an nicht angesetzten Steuervorteilen, da eine Verjährung eingetreten ist.

Ferner ist der Betrag des nicht angesetzten Steuervorteils anzugeben, der im Falle seines Ansatzes zu einer Veränderung des effektiven Steuersatzes führen würde.⁹⁸⁸

Ein nach FIN 48 bilanzierendes Unternehmen muss in einer Fußnote zu den *financial statements* die gewählte Klassifizierung für Verzugszinsen und Strafzuschläge angeben.⁹⁸⁹ Der Bilanzierende hat nach FIN 48.19 das Wahlrecht, Verzugszinsen

⁹⁸⁶ Vgl. FIN 48.17.

⁹⁸⁷ Vgl. FIN 48.21.

⁹⁸⁸ Vgl. FIN 48.21b.

⁹⁸⁹ Vgl. FIN 48.20

entweder als Steueraufwand oder als Zinsaufwand zu erfassen sowie Säumniszuschläge als Steueraufwand oder sonstigen betrieblichen Aufwand zu verbuchen. Eine einmal getroffene Klassifizierung ist konstant anzuwenden. Daneben sind die in der Bilanz und der Erfolgsrechnung angesetzten Gesamtbeträge für Zinszahlungen und Strafzuschläge anzugeben.⁹⁹⁰ Wird für eine Steuerposition ziemlich sicher erwartet, dass die nicht angesetzten Steuervorteile sich in den folgenden 12 Monaten wesentlich verändern werden, so ist der Charakter der bestehenden Unsicherheit, die Art des erwarteten Ereignisses, das zu der wesentlichen Veränderung führt, sowie eine Schätzung der Höhe der Veränderung zu erläutern. Ist letzteres nicht möglich, so ist dieser Umstand entsprechend anzugeben.⁹⁹¹ Nicht zuletzt wird eine Beschreibung der Jahre, die sich noch unter dem Vorbehalt der steuerlichen Nachprüfung befinden, gefordert.⁹⁹²

4.1.3 Berücksichtigung der Unsicherheit von Steuerpositionen nach IFRS

Als Antwort auf die Entwicklung und anschließende Veröffentlichung von FIN 48 und der Erkenntnis der Bedeutung von unsicheren Steuerpositionen auch für die IFRS Rechnungslegungs-Praxis, beschäftigt sich das IASB mit einem Konzept zur zukünftigen Bilanzierung von unsicheren Steuerpositionen. Allerdings plant das IASB in diesem Zusammenhang keine eigenständige Interpretation, sondern beabsichtigt vielmehr dies in seinem laufenden *Income Taxes*-Projekt zu berücksichtigen, dessen Ziel die Überarbeitung des zurzeit gültigen IAS 12 ist. Eine Rolle bei den Diskussionen um die Berücksichtigung unsicherer Steuerpositionen spielt dabei auch die derzeitige Überarbeitung von IAS 37 *Provisions, contingent liabilities and contingent assets*.

Im Folgenden soll auf eine potentiell mögliche Berücksichtigung unsicherer Steuerpositionen nach den gültigen IFRS eingegangen werden. Ebenso sollen die zum größten Teil schon recht konkreten Pläne des IASB für eine künftige Behandlung mit untersucht werden sowie jeweils die wesentlichen Unterschiede zu den Vorschriften nach FIN 48 herausgearbeitet werden. Eine kritische Würdigung der zum Teil unterschiedlichen Ansatz- und Bewertungsmethoden sowie eine Analyse der Auswirkungen auf die angestrebte Konvergenz im Bereich *Income Taxes* werden im nachfolgenden Kapitel vorgenommen. Die bilanzielle Berücksichtigung von

⁹⁹⁰ Vgl. FIN 48.21(c).

⁹⁹¹ Vgl. FIN 48.21(d).

⁹⁹² Vgl. FIN 48.21(e).

Korrekturen für laufende wie latente Steuern als Folge der Ergebnisse einer Betriebsprüfung steht hier nicht im Mittelpunkt, da in einem solchen Fall der letztlich von den Finanzbehörden akzeptierte Betrag von Steuerpositionen bereits hinreichend sicher ist.⁹⁹³

Gültige Regelungen zur Berücksichtigung von Steuerrisiken

IAS 12 regelt bisher den Ansatz und die Bewertung von drohenden Steuerschulden aufgrund der mit einer Steuerposition verbundenen Steuerrisiken nur unzulänglich.

Zwar wird in IAS 12.7 ff. die Ermittlung des Steuerwertes beschrieben, jedoch fehlt ein konkreter Hinweis, wie der Steuerbilanzwert in Zweifelsfällen, z.B. bei unklarer Steuergesetzgebung, zu bestimmen ist.⁹⁹⁴

Gemäß IAS 8.10 i.V.m. IAS 8.11 ist bei Bestehen einer Regelungslücke zunächst auf Standards zurückzugreifen, die ähnliche Sachverhalte behandeln. Ist dies nicht möglich bzw. läuft diese Vorgehensweise den Grundsätzen in IAS 8.10 zuwider, so ist an zweiter Stelle auf die allgemeinen Grundsätze der Bilanzierung von Schulden im *Framework* zurückzugreifen.⁹⁹⁵

Hinsichtlich der Berücksichtigung von Eventualforderungen und Eventualverbindlichkeiten im Zusammenhang mit steuerlichen Sachverhalten - wie z.B. noch ungelöste Streitigkeiten mit den Finanzbehörden - verweist IAS 12 explizit auf IAS 37,⁹⁹⁶ im Grunde jedoch schließt IAS 37 die Bilanzierung von Steuerrückstellungen und Steuerverbindlichkeiten aus seinem Anwendungsbereich aus.⁹⁹⁷ Allerdings wird in IAS 12.88 indirekt angenommen, dass es für die Beurteilungen, einen konkreten Grund geben muss, beispielsweise eine bereits fortgeschrittene Betriebsprüfung.⁹⁹⁸

Daraus kann gefolgert werden, dass die Vorschriften in IAS 37 für unsichere Steuerpositionen insoweit angewendet werden sollen, um zu beurteilen, ob eine Eventualforderung oder –schuld in der Bilanz angesetzt werden muss. Ist dies der Fall, erfolgt der Ansatz und die Bewertung der unsicheren Steuerschuld nach den

⁹⁹³ IAS 8.4 schreibt die grundsätzliche Berücksichtigung von steuerlichen Konsequenzen aus Betriebsprüfungen bei der latenten Steuerabgrenzung vor. Da Änderungen durch die Betriebsprüfung regelmäßig Änderungen von Schätzungen darstellen, erfolgt die Berücksichtigung der Anpassung des latenten Steueraufwands bzw. –ertrags erfolgswirksam (IAS 8.36); vgl. SCHULZ-DANSO, M. [Ertragsteuern, 2006], Tz. 93(b).

⁹⁹⁴ Vgl. Dahlke, J. [Steuerrisiken, 2008], S. 318.

⁹⁹⁵ Vgl. IAS 8.12.

⁹⁹⁶ Vgl. IAS 12.88.

⁹⁹⁷ Vgl. IAS 37.5.

⁹⁹⁸ Vgl. IAS 12.88.

Vorschriften von IAS 12. Andernfalls besteht lediglich eine Angabepflicht der Eventualforderung bzw. -verbindlichkeit in den *notes*. Somit ist m.E. - sofern die Vorschriften nicht im Widerspruch zu IAS 12 stehen - eine indirekte Anwendung der Grundsätze zum Ansatz von Rückstellungen nach IAS 37 möglich und angemessen.

Nach dem Framework ist eine Schuld dann anzusetzen, wenn eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens besteht, welche aufgrund eines Ereignisses in der Vergangenheit entstanden ist und deren Erfüllung erwartungsgemäß zu einem Abfluss von Ressourcen führt, die einen wirtschaftlichen Nutzen verkörpern.⁹⁹⁹ Die Tatsache, dass der Umfang einer Verpflichtung aufgrund von Unsicherheitsfaktoren oftmals nur geschätzt werden kann, wirkt sich nicht auf das Bestehen des Schuldpostens aus. Zu den *liabilities* im Sinne des IASB Rahmenkonzeptes gehören demnach vor allem auch Rückstellungen.¹⁰⁰⁰

Der Framework selbst bestimmt den Begriff der Wahrscheinlichkeit für den Ansatz von Schulden nicht näher. Gleichwohl kommt der Konkretisierung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs für die Passivierung ungewisser laufender wie latenter Steuerrückstellungen eine wesentliche Bedeutung zu. Die Frage, ob ein künftiger Nutzenabfluss erfolgt oder nicht, charakterisiert eine dem Grunde nach ungewisse Rückstellung.¹⁰⁰¹

In IAS 37 konkretisiert der IASB den Wahrscheinlichkeitsbegriff zum einen hinsichtlich der erforderlichen Höhe der Wahrscheinlichkeit des Vorliegens der Verpflichtung, zum anderen hinsichtlich des Nutzenabflusses für die Ansatzpflicht. Indirekt ergibt sich dies aus IAS 37.23, wonach das Wahrscheinlichkeitskriterium dann als erfüllt betrachtet wird, wenn mehr für als gegen einen zukünftigen Nutzenabfluss spricht (*more likely than not*).¹⁰⁰² Beträgt die Wahrscheinlichkeit mehr als 50% so ist eine Passivierung - bei gleichzeitiger Erfüllung der übrigen Kriterien - erforderlich.¹⁰⁰³ Ist diese Wahrscheinlichkeit nicht gegeben, so wird keine Steuerschuld für das Steuerrisiko angesetzt. Gegebenenfalls ist eine Angabe als Eventualschuld gem. IAS 12.88 zu prüfen.

⁹⁹⁹ Vgl. F.49(b).

¹⁰⁰⁰ Vgl. BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./WOLLMERT, P./BRÜGGEMANN, P. [IFRS Grundlagen, 2007], Tz. 80.

¹⁰⁰¹ Vgl. KEITZ, I.v./DÖRNER, D./WOLLMERT, P./OSER, P. [Rückstellungen, 2003], Tz. 52.

¹⁰⁰² KEITZ, I.v./DÖRNER, D./WOLLMERT, P./OSER, P. [Rückstellungen, 2003], Tz. 53.

¹⁰⁰³ Vgl. FÖRSCHLE, G./HOLLAND, T./KRONER, M. [Internationale Rechnungslegung, 2003], S. 120; gleichzeitig weist IAS 37.23 Fn.1 explizit darauf hin, dass diese Interpretation des Wahrscheinlichkeitsbegriffs „*probable*“ nicht auf andere Standards übertragbar ist, in welchen der Wahrscheinlichkeitsbegriff auftritt.

Nach dem momentan gültigen IAS 37 ist eine Rückstellung dann anzusetzen, wenn das Unternehmen aufgrund eines vergangenen Ereignisses eine gegenwärtige Verpflichtung besitzt, es wahrscheinlich (*probable*) ist, dass es mit der Erfüllung der Verpflichtung zu einem Abfluss von Ressourcen kommt und der Betrag der Verpflichtung verlässlich geschätzt werden kann.¹⁰⁰⁴ Der Begriff „*probable*“ ist hier im Sinne von „*more likely than not*“ zu interpretieren,¹⁰⁰⁵ d.h. es muss mit einer Wahrscheinlichkeit von mehr als 50% mit einem Ressourcenabfluss gerechnet werden.

Auch für den Ansatz und die Bewertung aktiver latenter Steuern setzen sowohl IAS 12 als auch SFAS 109 voraus, dass mehr für eine künftige Realisierung des Steuervorteils als dagegen spricht. Dieses Kriterium findet sich auch in FIN 48 wieder. Im Falle der analogen Anwendung auf die Bilanzierung der Auswirkungen von Steuerrisiken resultiert daraus ein in sich widerspruchsfreies Ansatzmodell für die Bilanzierung von unsicheren Steuerpositionen nach IFRS.¹⁰⁰⁶

Wird eine analoge Anwendung von IAS 37 bzgl. des Ansatz von unsicheren Steuerrückstellungen abgelehnt, da IAS 37 im Grunde genommen Steuern aus seinem Anwendungsbereich ausschließt,¹⁰⁰⁷ so führt eine Orientierung an den Grundsätzen des Framework bei entsprechender Interpretation des Wahrscheinlichkeitsbegriffs zum selben Ergebnis.

Somit ergeben sich für IFRS und US-GAAP in Abhängigkeit des gewählten Ansatzes (*benefit recognition approach vs. liability approach*) inverse Bilanzierungsfolgen bei der Erfüllung des Wahrscheinlichkeitskriteriums. Gemäß FIN 48 erfolgt bei Erfüllung dieser Hürde der Ansatz des Steuervorteils, wohingegen sich bei Erfüllung des Kriteriums nach IFRS die Verpflichtung zur Passivierung einer unsicheren Steuerschuld ergibt. Ist dem Grunde nach der Ansatz einer Steuerschuld geboten, ist auch davon auszugehen, dass eine Inanspruchnahme erfolgt, selbst dann wenn nicht zwingend mit einer Betriebsprüfung gerechnet wird oder in der Vergangenheit Sachverhalte von der Betriebsprüfung nicht entdeckt worden sind. Somit darf weder das *examination risk* noch das *detection risk* einen Einfluss auf die Wahrscheinlichkeitsbeurteilung eines

¹⁰⁰⁴ Vgl. IAS 37.14.

¹⁰⁰⁵ Vgl. IAS 37.15f.

¹⁰⁰⁶ Vgl. DAHLKE, J. [Steuerrisiken, 2008], Fn. 18.

¹⁰⁰⁷ So z.B. DAHLKE, J. [Steuerrisiken, 2008], S.318 und Fn.17.

künftigen Nutzenabflusses nehmen. Das Betriebsprüfungs- und Entdeckungsrisiko sind somit auch für die IFRS als irrelevant einzustufen.¹⁰⁰⁸

Eine zunächst nicht angesetzte Verbindlichkeit für drohende Steuerschulden ist spätestens mit der Festsetzung einer abweichenden Steuer anzusetzen, da zu diesem Zeitpunkt die Wahrscheinlichkeit eines Ressourcenabflusses in der Regel mehr als 50% beträgt, selbst wenn der Sachverhalt weiterhin als strittig betrachtet wird. Eine Minderung in Form der Reduzierung der Verbindlichkeit bzw. der Bilanzierung eines Erstattungsanspruchs ist nur dann möglich, wenn es so gut wie sicher ist (*virtually certain*), dass dieser Anspruch realisiert werden kann.¹⁰⁰⁹ Der in diesem Fall geforderte hohe Grad an Wahrscheinlichkeit eines Mittelzuflusses ist für gewöhnlich nur schwer zu beweisen, da das Entstehen des Anspruchs auf Steuerminderung vom Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse abhängt, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen. Diese Vorgehensweise unterscheidet sich von den in FIN 48 festgeschriebenen Regelungen. Ein aufgrund der Erfüllung des *more likely than not*-Kriteriums angesetzter Steuervorteil bleibt auch mit der Steuerfestsetzung oder im Falle eines Rechtsstreits weiterhin bestehen, solange daraus keine Änderung der Einschätzung der Eintrittswahrscheinlichkeit resultiert.¹⁰¹⁰

IAS 12 mangelt es nicht nur an eindeutigen Vorschriften bezüglich des Ansatzes von unsicheren Steuerpositionen, sondern es fehlt auch an Vorschriften hinsichtlich deren Bewertung. Denn wurde der Entschluss gefällt, dass die Wahrscheinlichkeit eines Nutzenabflusses mehr als 50% beträgt, so stellt sich in einem zweiten Schritt die Frage, mit welchem Wert dieser potentielle Nutzenabfluss in der Bilanz dargestellt werden soll. Die Regelungen in IAS 12 sind für die Bewertung nur wenig hilfreich.¹⁰¹¹ Der Aspekt der Unsicherheit in der Bewertung wird hierbei nahezu vollständig vernachlässigt.

Im Fall von unsicheren Steuerpositionen wird für die Bewertung die bestmögliche Schätzung der Ausgabe vorgeschlagen, die zur Erfüllung der gegenwärtigen

¹⁰⁰⁸ Vgl. Dahlke, J. [Stuerrisiken, 2008], S.319. So auch FIN 48.B20.

¹⁰⁰⁹ Nach IAS 12.88 i.V. mit IAS 37.33 ist eine Aktivierung von Ansprüchen, die das Unternehmen in einem gerichtlichen Verfahren mit unsicherem Ausgang durchzusetzen versucht, nur dann möglich, wenn die Realisation der mit dem Sachverhalt verbundenen Erträge so gut wie sicher ist („*virtually certain*“), was eine Eintrittswahrscheinlichkeit von nahezu 100 % voraussetzt.

¹⁰¹⁰ Vgl. FIN 48.6; DAHLKE, J. [Stuerrisiken, 2008], S. 319.

¹⁰¹¹ IAS 12.7f. gibt Anleitungen für die Bestimmung des Steuerwertes von Vermögensgegenständen und Schulden. IAS 12.46 legt fest, dass tatsächliche Ertragsteuerschulden für laufende und frühere Perioden mit dem Betrag zu bewerten sind, in dessen Höhe eine Zahlung an die Finanzbehörden erwartet wird. Latente Steuerschulden sind mit den Steuersätzen zu bewerten, deren Gültigkeit in der Periode, in der ein Vermögensgewert realisiert oder eine Schuld erfüllt wird, erwartet wird. Dabei sind die Steuersätze zu verwenden, die zum Bilanzstichtag gültig oder angekündigt sind.

Verpflichtung am Bilanzstichtag erwartet wird. Für die bestmögliche Schätzung des Steuerrisikos ist folglich grundsätzlich das wahrscheinlichste Ergebnis der entsprechenden Steuerveranlagung ausschlaggebend.¹⁰¹²

Sind mehrere Ereignisse gleich wahrscheinlich, wird von der Literatur auch im Falle von einzelnen Geschäftsvorfällen die Anwendung des arithmetischen Mittels der Bandbreite möglicher Ergebnisse befürwortet.¹⁰¹³ Auch kumulierte Bewertungsmethoden, wie das in FIN 48 vorgeschriebene Modell für die Bestimmung der Höhe der potentiellen Steuerschuld, können herangezogen werden,¹⁰¹⁴ sofern diese dazu geeignet sind, die tatsächlichen Verhältnisse zutreffend widerzuspiegeln.¹⁰¹⁵

Eine weitere Frage wirft die Klassifizierung von steuerlichen Nebenleistungen, wie z.B. Säumniszuschläge und Verzugszinsen, auf. Es ist vorstellbar diese als Bestandteile der Ertragsteuern zu betrachten als auch als sonstige Rückstellungen. Da die Berechnung in vielen Fällen von der ungewissen Steuerschuld abhängt, schlägt sich der Unsicherheitscharakter auch in diesen Komponenten nieder. Während FIN 48 ein Wahlrecht bietet und somit die Klassifizierung als Steuerrückstellung oder sonstige Rückstellung ermöglicht, ist es in den IFRS nicht festgelegt, ob derartige Nebenleistungen in den Anwendungsbereich von IAS 12 fallen.¹⁰¹⁶

Die Regelungen zum Ausweis von unsicheren Steuerpositionen orientieren sich an den Vorschriften in IAS 12. Eine detaillierte und tabellarische Entwicklung der Steuerrisiken, wie nach FIN 48 gefordert, wird hingegen von IAS 12 nicht verlangt. Allerdings ergibt sich aus IAS 12.79f. das Erfordernis der Angabe der wesentlichen Komponenten des tatsächlichen und des latenten Steueraufwands.¹⁰¹⁷ Zudem fordert IAS 1 „[...]An entity shall disclose information about the assumptions it makes about the future, and other major sources of estimation uncertainty at the end of the reporting

¹⁰¹² Vgl. DAHLKE, J. [Steuerrisiken, 2008], S. 319.

¹⁰¹³ Vgl. z.B. für die Befürwortung: FÖRSCHLE, G./HOLLAND, T./KRONER, M. [Internationale Rechnungslegung, 2003], S. 121; HAYN, S./PILHOFER, J. [Rückstellungsregeln, 1998], S.1766; anderer Ansicht: HEBESTREIT, G./DÖRGES, C. [Rückstellungen, 2006], Tz. 55; RUHNKE, K. [Rechnungslegung, 2005], S. 574; diese empfehlen vielmehr eine Vorgehensweise, welcher der in FIN 48 nahe kommt; danach soll unter Berücksichtigung eines Abschlages oder Zuschlages derjenige Wert angesetzt werde, der eine (kumulierte) Wahrscheinlichkeit von (knapp) mehr als 50% aufweist.

¹⁰¹⁴ Vgl. IAS 8.12; DAHLKE, J. [Steuerrisiken, 2008], S. 319.

¹⁰¹⁵ Vgl. IAS 8.10.

¹⁰¹⁶ Einen Einbezug in den Scope von IAS 12 ablehnend KPMG INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING GROUP (Hrsg.) [Insights, 2005], S. 465.

¹⁰¹⁷ Vgl. Dahlke, J. [Steuerrisiken, 2008], S. 320.

*period, that have a significant risk of resulting in a material adjustment to the carrying amounts of assets and liabilities within the next financial year [...]*¹⁰¹⁸.

Für Ertragsteuern können sich solche Angaben aus dem Stand der Verhandlungen mit den Steuerbehörden oder im Hinblick auf die Realisierung von aktiven latenten Steuern ergeben.¹⁰¹⁹

In Ermangelung klar festgelegter Regelungen für die bilanzielle Berücksichtigung unsicherer Steuerpositionen ergibt sich für den Bilanzierenden ein ausgeprägter Bilanzierungsspielraum. Dies führt nicht zuletzt dazu, dass sich in der Praxis keine einheitliche Vorgehensweise findet und somit die Vergleichbarkeit der Abschlüsse wesentlich eingeschränkt wird.

Pläne des IASB zur Berücksichtigung unsicherer Steuerpositionen

Anlässlich der Veröffentlichung einer Interpretation zur bilanziellen Berücksichtigung unsicherer Steuerpositionen durch das FASB, sah sich das IASB veranlasst, sich intensiver mit dieser Problematik auseinander zu setzen. Dabei stellte das IASB fest, dass eine Übernahme der Regelungen des FASB in erster Linie deshalb nicht möglich ist, da diese teilweise konträr zu den geplanten Änderungen¹⁰²⁰ zu IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* in ED IAS 37 sind.¹⁰²¹ Zwar schließt auch ED IAS 37 Ertragsteuern aus seinem Anwendungsbereich aus,¹⁰²² dennoch lehnt das IASB es ab, zur Berücksichtigung von Unsicherheiten bei Steuerpositionen einen zu ED IAS 37 abweichenden Ansatz einzuschlagen. Im Rahmen der Diskussionen um die Berücksichtigung unsicherer Steuerpositionen folgt das IASB dem Grundgedanken in ED IAS 37.¹⁰²³

¹⁰¹⁸ IAS 1.125.

¹⁰¹⁹ Vgl. PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 13, Tz. 307.3.

¹⁰²⁰ Den Anstoß zu einer Überarbeitung von IAS 37 bildeten im Wesentlichen die ungleiche Behandlung von Eventualschulden innerhalb und außerhalb von Unternehmenszusammenschlüssen sowie die Unterschiede bei der Bilanzierung von Restrukturierungsrückstellungen zwischen US-GAAP und IFRS; vgl. HOMMEL, M./BENKEL, M./WICH, S. [Unabwägbarkeiten, 2004], S. 1271; HOMMEL, M./WICH, S. [Rückstellungsbilanzierung, 2007]:, S.510.

¹⁰²¹ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update June, 2005], S. 4; IASB (Hrsg.) [Update September, 2005], S. 4. Auf Ablehnung stieß bei Überlegungen des IASB zu ED FIN 48 im Wesentlichen die Ansatzschwelle und die Bewertung zum „best estimate“; aufgrund der Kritik in den *Comment Letters* zu ED FIN 48, hat das FASB jedoch seine Ansicht hinsichtlich der Bewertung geändert und den „best estimate“ als Bewertungsmaßstab verworfen; vgl. hierzu FIN.B42.

¹⁰²² Vgl. ED IAS 37.4(b).

¹⁰²³ Umstritten ist in diesem Kontext, ob eine Anlehnung an ED IAS 37 für die Berücksichtigung unsicherer Steuerpositionen erwünscht und notwendig ist. Das IASB hat eingestanden, dass die vorgeschlagenen Änderungen des ED IAS 37 nicht direkt auf unsichere Steuerpositionen übertragen werden können, da der Konzeption in IAS 12 eine Bewertungsbasis zugrunde liegt, die mit der „risk

Mit ED IAS 37 wird dem Kriterium der Mindestwahrscheinlichkeit vom IASB ein neuer Stellenwert innerhalb der IFRS zugewiesen.¹⁰²⁴ Danach kommt es bei der Frage der Passivierungsfähigkeit einer wirtschaftlichen Last nicht mehr auf die Wahrscheinlichkeit eines künftigen Ressourcenabflusses an, sondern es ist für den Ansatz lediglich von entscheidender Bedeutung, dass zum Bilanzstichtag eine unbedingte Verpflichtung existiert.¹⁰²⁵ Insofern beeinflusst das Kriterium der Mindestwahrscheinlichkeit nur die Bewertung, nicht aber den Ansatz. Die Berücksichtigung der Unsicherheit einer Steuerposition soll vollständig in der Bewertung verankert werden.

Gemäß den Plänen des IASB für die Berücksichtigung von Unsicherheitsfaktoren bei Steuerpositionen wäre unabhängig von der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme eine Steuerverpflichtung als Schuld zu berücksichtigen.¹⁰²⁶ Diese sog. „*stand-ready liability*“¹⁰²⁷ ist anzusetzen, wenn davon ausgegangen wird, dass eine zusätzliche Steuerzahlung gefordert wird, da die Steuerposition von den Steuerbehörden nicht so anerkannt wird, wie sie das Unternehmen in seiner Steuererklärung angesetzt hat. In Anlehnung an ED IAS 37 soll für den Ansatz einer derartigen Verbindlichkeit keine Ansatzschwelle existieren.¹⁰²⁸ Das IASB plant also auch zukünftig den *liability approach* für die Bilanzierung unsicherer Steuerpositionen beizubehalten und nicht in Anlehnung an FIN 48 den *benefit recognition approach* zu wählen. Gleichzeitig ergibt sich durch den Verzicht auf eine Ansatzschwelle und der Bilanzierung einer *stand-ready liability* eine große Kluft zu den Ansatzregelungen in FIN 48, da die FASB Interpretation eine Ansatzschwelle von 50% vorsieht und nur bei Erfüllung dieser Hürde einen Steuervorteil ansetzt.

adjusted expected value current interest rate measurement basis“ in ED IAS 37 nicht vereinbar ist; vgl. hierzu IASB Update Juni 2005, S. IASB (Hrsg.) [Update June, 2005], S. 4.

¹⁰²⁴ Vgl. HOMMEL, M./WICH, S. [Rückstellungsbilanzierung, 2007], S. 513.

¹⁰²⁵ Vgl. ED-IAS 37.23; HOMMEL, M./WICH, S. [Rückstellungsbilanzierung, 2007], S.513. Ferner muss die Schuld verlässlich bewertbar sein. Diese Forderung ist bereits in IAS 37 existent. Das IASB geht davon aus, dass eine nicht-finanzielle Schuld nur in sehr seltenen Fällen nicht verlässlich bewertbar ist.

¹⁰²⁶ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update September, 2005], S.3f.

¹⁰²⁷ ED IAS 37.24; eine „*stand ready*“ Verpflichtung erklärt den Sachverhalt, dass das Unternehmen eine gegenwärtige Verpflichtung besitzt, wenn auch der Betrag zur Erfüllung der Verpflichtung vom Eintritt eines Ereignisses oder dessen Nicht-Eintritt abhängt. In einem solchen Fall entstehen dem Unternehmen eine unbedingte und eine bedingte Verpflichtung. Im konkreten Fall stellt die (hoheitliche) Verpflichtung zu Steuerzahlungen den unbedingten Teil dar, während die Höhe der drohenden Steuerschulden unter anderem davon abhängt, ob die fraglichen Steuerpositionen einer Betriebsprüfung unterzogen werden und die Finanzverwaltung eine andere Auffassung durchsetzen wird; vgl. IASB (Hrsg.) [Update March, 2007], S. 5.

¹⁰²⁸ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update September, 2005], S. 3f.

Folgt das IASB diesem Grundgedanken weiterhin, so führen die fehlende Voraussetzung einer Ansatzschwelle und die Tatsache, dass das Kriterium der Mindestwahrscheinlichkeit nach ED-IAS 37 an Bedeutung verliert dazu, dass sich der Kreis der zu erfassenden Steuerschulden erhöht. Dies bedeutet, dass viele steuerliche Eventualschulden, die bisher gemäß IAS 12.88 nur in den *notes* angabepflichtig waren, da die Wahrscheinlichkeit eines Ressourcenabflusses nicht über 50% lag, zukünftig passivierungsfähig und sogar passivierungspflichtig werden, sofern die übrigen Merkmale einer Schuld erfüllt sind.¹⁰²⁹

Die gesamte mit einer Steuerposition verbundene Unsicherheit möchte das IASB im Rahmen der Bewertung der drohenden Steuerschuld berücksichtigen. Hierfür diskutiert das IASB den Begriff „*expected outcome*“¹⁰³⁰ als Bewertungskriterium. Darunter kann beispielsweise die gewichtete Wahrscheinlichkeit möglicher Ergebnisse fallen.¹⁰³¹ In diesem Fall wäre der anzusetzende Rückstellungsbetrag von der Höhe der Wahrscheinlichkeit abhängig, die unsicheren Steuerpositionen gegenüber dem Finanzamt durchzusetzen. Somit ist auch bei einem geringen Risiko der Nichtanerkennung von Steuerpositionen, eine wahrscheinlichkeitsgewichtete Steuerschuld anzusetzen.¹⁰³²

In Bezug auf latente Steuerschulden kann Unsicherheit sowohl hinsichtlich der temporären Differenz, auf welcher die latente Steuerabgrenzung basiert, als auch hinsichtlich des für die Bewertung anzuwendenden Steuersatzes bestehen.¹⁰³³ Wie auch bei den laufenden Steuern soll keine Wahrscheinlichkeitsschwelle dem Ansatz von zusätzlichen latenten Steuerschulden zugrunde liegen. Auch hier soll der wahrscheinlichkeitsgewichtete Wert möglicher Beträge und Steuersätze zur Anwendung kommen. Die zu erwartenden Steuersätze sollen auf den Steuersätzen, die am Bilanzstichtag „*substantively enacted*“ sind, basieren. Nur Anpassungen bzgl. der Höhe des Einkommens (z.B. bei gestaffelten Steuersätzen) bzw. der Art des Einkommens (z.B. bei unterschiedlichen Steuersätzen in Abhängigkeit der Aktivitäten des

¹⁰²⁹ Vgl. HOMMEL, M./WICH, S. [Rückstellungsbilanzierung, 2007], S. 513.

¹⁰³⁰ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update September, 2005], S. 3f.

¹⁰³¹ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update September, 2005], S. 3f, DAHLKE, J. [Steuerrisiken, 2008], S. 321.

¹⁰³² Vgl. DAHLKE, J. [Steuerrisiken, 2008], S. 322.

¹⁰³³ So kann z.B. unsicher sein, welcher Steuersatz bei der Umkehrung der temporären Differenz anzuwenden ist, wenn Steuersatzänderungen nicht ausgeschlossen werden können; auch wenn gestaffelte Steuersätze eine Rolle spielen oder der Steuersatz von der Art der Realisierung eines Vermögenswertes bzw. der Begleichung einer Schuld abhängt, besteht zum Zeitpunkt der Berechnung der latenten Steuer eine gewisse Unsicherheit.

Unternehmens) dürfen vorweg genommen werden, nicht jedoch erwartete Abzüge oder zukünftige, noch nicht hinreichend sichere Steuersätze.¹⁰³⁴

Wie auch das FASB in FIN 48 tendiert das IASB dazu, dass Änderungen in der Bewertung in Folgeperioden auf neuen Erkenntnissen und Informationen beruhen müssen. Eine lediglich neue Interpretation bereits vorhandener Informationen wird als nicht ausreichend betrachtet.¹⁰³⁵

ED IAS 37 schlägt Änderungen und Erweiterungen der Angaben zu Steuerrisiken in IAS 12 vor. Demnach soll für die wesentlichen Unsicherheiten, der Charakter der Unsicherheiten beschrieben werden sowie die möglichen finanziellen Auswirkungen auf die Bilanz dargestellt werden. Das Unternehmen hat in diesem Sinne zudem alle Informationen anzugeben, die den Bilanzadressaten dabei unterstützen, die Auswirkungen von Unsicherheiten in sachlicher und zeitlicher Hinsicht abschätzen zu können.¹⁰³⁶ Aus Sicht des IASB sind die geforderten zusätzlichen Anhangsangaben zum einen klarstellend und nützlich und zum anderen konsistent zu den in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* allgemein geforderten Angaben zu Unsicherheitssituationen.¹⁰³⁷

4.1.4 Kritische Würdigung der unterschiedlichen Berücksichtigungen unsicherer Steuerpositionen sowie Darstellung der Auswirkungen auf das Konvergenzprojekt

Wie in den vorangegangenen Kapiteln dargestellt, ist es offensichtlich, dass die unterschiedlichen Regelungen und Diskussionen zur bilanziellen Berücksichtigung unsicherer Steuerpositionen Auswirkungen auf die Konvergenz von IAS 12 und SFAS 109 haben werden.

Zum einen führen die in Ermangelung eindeutiger IFRS Regelungen angewandten allgemeinen Grundsätze zu Abweichungen von FIN 48. Zum anderen ist sich das IASB bewusst, dass die zurzeit diskutierten Ansätze für die zukünftige bilanzielle Berücksichtigung von Steuerrisiken zu keiner Konvergenz mit der FASB Interpretation führen werden. Das IASB rechtfertigt diese bewusste Divergenz damit, dass andernfalls ein zu ED IAS 37 *Non financial liabilities* widersprüchliches Konzept für die

¹⁰³⁴ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update September, 2005], S. 3f;

¹⁰³⁵ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update February, 2006], S. 4f.

¹⁰³⁶ Vgl. ED IAS 37.A9; DAHLKE, J. [Steuerrisiken, 2008], S. 322.

¹⁰³⁷ Vgl. im Internet: IASB/FASB [Information for Observers I, Oktober 2005], Tz. 34.

Berücksichtigung unsicherer Steuerpositionen etabliert werden würde. Dieses Argument ist wenig verständlich, da sowohl IAS 37 als auch ED IAS 37 den Bereich Ertragsteuern explizit aus ihrem Anwendungsbereich ausschließen.¹⁰³⁸ Auch FIN 48 weicht in wesentlichen Punkten von SFAS 5 *Accounting for Contingencies* ab.

Im Folgenden wird in diesem Kapitel im Wesentlichen auf die unterschiedlichen Ansätze in FIN 48 und der geplanten Berücksichtigung des IASB eingegangen. Da aufgrund fehlender konkreter Vorschriften das Thema Unsicherheit bei Steuerpositionen bisher stark vernachlässigt wurde, werden die momentanen Möglichkeiten der bilanziellen Abbildungen nur am Rande mit in die Gegenüberstellung einbezogen.

Die wesentlichen Unterschiede bei der Berücksichtigung unsicherer Steuerpositionen zwischen US-GAAP und IFRS lassen sich in die folgenden vier Kategorien gliedern:¹⁰³⁹

- (1) Der gewählte Ansatz (*tax benefit approach vs. liability approach*);
- (2) Das Vorhandensein bzw. Fehlen einer wahrscheinlichkeitsbasierten Ansatzhürde;
- (3) Die Bewertungsverfahren
- (4) Klassifizierung und Anhangsangaben.

Im Anschluss daran wird beispielhaft die Ergebnisauswirkung der unterschiedlichen Vorgehensweisen betrachtet.

Tax benefit approach vs. liability approach:

Ein *tax benefit* wirkt sich in der Bilanz auf vielfältige Weise aus. Ein Steuervorteil kann zum Ansatz eines Vermögenswertes - z.B. einer aktiven latenten Steuer aus einem Verlustvortrag oder eines tatsächlichen Erstattungsanspruchs - führen oder eine verminderte Steuerschuld bedingen. Daraus ergeben sich unterschiedliche Ansätze einer unsicheren Steuerverbindlichkeit zu begegnen. Während sich das FASB in FIN 48 für den „*benefit recognition approach*“ entschied,¹⁰⁴⁰ wählt das IASB den sog. „*liability approach*“.¹⁰⁴¹

Der *benefit recognition approach* zielt darauf ab, nur bei Erfüllung der jeweiligen Ansatzkriterien einen Vermögenswert anzusetzen, was implizit einer Verringerung einer

¹⁰³⁸ Vgl. im Internet: IASB/FASB [Information for Observers I, Oktober 2005], Tz. 8.

¹⁰³⁹ Vgl. im Internet: IASB/FASB [Information for Observers I, Oktober 2005], Tz. 11.

¹⁰⁴⁰ Vgl. im Internet: IASB [Information for Observers IV, Februar 2006].

¹⁰⁴¹ Diesen Ansatz diskutiert das IASB in seinen Plänen für eine zukünftige Berücksichtigung unsicherer Steuerpositionen. Der *liability approach* wird im Wesentlichen bereits jetzt in der Praxis angewandt.

Steuerschuld durch den Ansatz eines Steuervorteils gleichkommt. Im Falle des *liability approach* hingegen wird ein Steuervorteil immer angesetzt und als Kompensation eine Verbindlichkeit bilanziert.¹⁰⁴² Unabhängig von der Art des gewählten Ansatzes müssen diese in ihrer Reinform zum selben Ergebnis führen. Die unterschiedlichen Ansätze an sich führen somit nicht zu einer Divergenz. So kann z.B. das Ergebnis aus der Anwendung des *benefit recognition approach* durchaus auch aus der Perspektive des *liability approach* erzielt werden, allerdings nur unter der Prämisse, dass beiden Ansätzen synchrone Ansatz- und Bewertungskriterien zugrunde liegen.¹⁰⁴³ Divergenzen entstehen also nicht aus der Art des gewählten Ansatzes, sondern aus den individuellen Ansatz- und Bewertungsvorschriften.

In dem *benefit recognition approach* des FASB spiegelt sich das Prinzip des *gain contingency accounting* nach US-GAAP wieder. Der vom FASB gewählte Ansatz basiert auf der Sichtweise, dass Steuerschulden, die sich aus der steuerlichen Veranlagung ergeben, unvermindert um evtl. *contingent gains* gezeigt werden sollen. *Contingent gains* stellen in diesem Zusammenhang eine Reduzierung der tatsächlichen Steuerschuld dar, die letztlich an die Finanzbehörden gezahlt werden muss, wobei die Realisierung des Eventualgewinns davon abhängt, ob die Finanzbehörden die angesetzte Steuerposition akzeptieren werden. Der Eventualgewinn wird solange nicht angesetzt, bis es wahrscheinlich ist, dass die Steuerbehörden den in der Steuererklärung angesetzten Betrag bewilligen werden.¹⁰⁴⁴

Demnach darf der aus dem Ansatz eines Vermögenswertes resultierende Vorteil nur dann angesetzt werden, wenn mit großer Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen wird, dass dieser Vorteil dem Unternehmen zuzurechnen ist. Diese Sichtweise erhält in solchen Fällen den Vorzug, wenn die Steuerrisiken aus einer aggressiven Steuerstrategie des Steuerpflichtigen resultieren, die dem alleinigen Ziel der Steuerminimierung bzw. Steuervermeidung dient. In solchen Fällen ist die Wahrscheinlichkeit oftmals gering, dass die Finanzbehörden die in der Steuererklärung angesetzte Position im Fall einer Untersuchung akzeptieren.¹⁰⁴⁵

¹⁰⁴² Vgl. IASB/FASB [Information for Observers I, Oktober 2005], Tz. 15.

¹⁰⁴³ Vgl. IASB/FASB [Information for Observers I, Oktober 2005], Tz. 16.

¹⁰⁴⁴ In seinem ED zu FIN 48 sah das FASB noch eine Ansatzhürde für den Ansatz eine *tax benefit* von ca. 75% vor. Dadurch waren die Ansatzregelungen konsistent zu SFAS 5 *Accounting for contingencies*. Auch wenn die Senkung der Ansatzschwelle auf 50% gegen die Behandlung von *contingent gains* gem. SFAS 5 verstößt, wurde der *benefit recognition approach* beibehalten.

¹⁰⁴⁵ Vgl. im Internet : FASB [CL #5 FIN 48, 2005], S. 2-3.

Während der Erarbeitung von FIN 48 diskutierte das FASB alternativ zum *benefit recognition approach*, den *impairment approach*, welcher im Grunde dem *liability approach* entspricht. Beide Ansätze lassen sich konzeptionell betrachtet rechtfertigen. Dennoch lehnte das FASB den *impairment approach* mit der Begründung ab, da dieser das Vorhandensein eines Steuervorteils voraussetzt, wenngleich ein Unternehmen nicht mit bestimmter Sicherheit sagen kann, dass es einen Anspruch auf diesen wirtschaftlichen Vorteil hat. Das FASB entschied sich somit dafür, dass die Erfüllung einer Ansatzhürde eine Bedingung für den Ansatz eines Steuervorteils darstellt.¹⁰⁴⁶

Andererseits kann jedoch zugunsten des *liability approach* argumentiert werden, dass der Steuerpflichtige bei der Erstellung seiner Steuererklärung dazu verpflichtet ist, auf Basis der gültigen Gesetze, Verwaltungsanordnungen, Richtlinien etc. nach besten Wissen und Gewissen seine Steuerschuld selbst zu berechnen und zu erklären.¹⁰⁴⁷

Vorhandensein bzw. Fehlen einer wahrscheinlichkeitsbasierten Ansatzhürde

Ausschlaggebend für eine zukünftig voraussichtlich entstehende Divergenz zwischen den IFRS und US-GAAP ist die Tatsache, dass FIN 48 die mit einer Steuerposition verbundene Unsicherheit über eine Ansatzhürde regelt, wohingegen das IASB dazu tendiert, die Unsicherheit nahezu ausschließlich über die Bewertung einfließen zu lassen.

Die IFRS sehen in ihrer momentanen Fassung keine eindeutigen Regelungen für die Berücksichtigung von Unsicherheiten bei Steuerpositionen vor. Es wird aber als vertretbar betrachtet, eine drohende Steuerschuld dann anzusetzen, wenn mehr dafür spricht als dagegen, dass mit einer zusätzlichen Inanspruchnahme zu rechnen ist. Würde sich das IASB bei seinen Diskussionen für eine zukünftige Berücksichtigung von unsicheren Steuerpositionen im Rahmen des *Income Taxes*-Projekt weiterhin von dieser Betrachtungsweise leiten lassen, so würden sich bzgl. der Ansatzfrage keine Unterschiede zu FIN 48 ergeben, da das Ergebnis aus einem *asset approach* auch aus der Perspektive eines *liability approach*s erzielt werden kann.¹⁰⁴⁸

Folgt das IASB jedoch seinen vorläufigen Plänen, so ergibt sich daraus eine wesentlichen Divergenz zwischen der Vorgehensweise nach FIN 48 und der zukünftigen Berücksichtigung nach IFRS.

¹⁰⁴⁶ Vgl. FIN 48.B15f.

¹⁰⁴⁷ Vgl. im Internet : FASB [CL #5 FIN 48, 2005], S. 2-3.

¹⁰⁴⁸ Voraussetzung ist jedoch in diesem Fall ein nach US-GAAP und IFRS einheitlicher Ansatz für die bilanzielle Berücksichtigung von unsicheren Steuerpositionen.

Wie bereits erwähnt plant das IASB keine vollständige Übernahme der Vorschriften in ED IAS 37 für IAS 12.¹⁰⁴⁹ Jedoch tendiert das Board dazu, die Abschaffung einer wahrscheinlichkeitsbasierten Ansatzhürde für unsichere Schulden auf IAS 12 zu übertragen. Insofern ist eine Verbindlichkeit zu bilanzieren, sobald die Annahme einer zusätzlichen Steuerzahlung besteht.

Es ist zu erwähnen, dass der Verzicht auf eine wahrscheinlichkeitsbasierte Ansatzhürde in ED IAS 37 nicht nur für Schulden sondern auch für Vermögenswerte gelten soll. Die Gedanken hinter den Ansatzregelungen in ED IAS 37 führen dazu, dass auch für Vermögensgegenstände mit Unsicherheitscharakter eine wahrscheinlichkeitsbasierte Ansatzschwelle entfällt. Hier stellt sich jedoch die Frage, ob eine solche Intention mit der Definition von Vermögenswerten im Framework vereinbar ist und überhaupt ein ansatzfähiger Vermögenswert vorliegt. Insofern kann argumentiert werden, dass eine Ansatzhürde schon für die Beurteilung notwendig ist, ob überhaupt ein *asset* vorliegt, bevor in den nächsten Schritten sich die Frage nach dem Ansatz und der Bewertung stellt. Das IASB argumentiert hierauf, dass im Falle von unsicheren Steuerpositionen stets ein Vermögenswert vorliegt, nämlich der Anspruch bzw. das Recht, dass die Steuerposition untersucht wird. Ist die Wahrscheinlichkeit einer Anerkennung gering, so folgt daraus, dass der Wert des *asset* ebenfalls als gering einzustufen ist. Die Tatsache, dass ein Vermögenswert jedoch vorliegt, bleibt dadurch unberührt.¹⁰⁵⁰ Diesem Schwachpunkt wird jedoch m.E. auch eine wahrscheinlichkeitsbasierte Ansatzhürde, wie sie in FIN 48 vorliegt, nicht gerecht. Der Nachteil, die Ansatzhürde bei *more likely than not* festzulegen, besteht darin, dass damit indirekt vorausgesetzt wird, dass ein *asset* mit einer Wahrscheinlichkeit von ca. 50% angesetzt werden darf. Diese offensichtlich geringe Hürde steht nicht nur im Widerspruch zur Ansatzhürde für Eventualgewinne in SFAS 5 sondern auch zur *asset* - Definition im US-GAAP Framework.¹⁰⁵¹

Für den geplanten *liability approach* des IASB spricht die Tatsache, dass dadurch alle Steuerpositionen der Bewertung unterzogen werden. Eine systematische Überbewertung von unsicheren Steuerverbindlichkeiten wird durch eine Berücksichtigung der Eintrittswahrscheinlichkeit im Rahmen der Bewertung vermieden.¹⁰⁵²

¹⁰⁴⁹ Vgl. im Internet: IASB/FASB [Information for Observers I, Oktober 2005], Tz.20.

¹⁰⁵⁰ Vgl. im Internet: IASB/FASB [Information for Observers I, Oktober 2005], Tz. 21.

¹⁰⁵¹ So auch Ernst & Young LLP im Comment Letter zu FIN 48; vgl. im Internet: FASB [CL #107 FIN 48, 2005], S. 2-3.

¹⁰⁵² Vgl. im Internet: IASB/FASB [Information for Observers I, Oktober 2005], Tz. 31.

Der wesentliche Nachteil einer wahrscheinlichkeitsbasierten Ansatzhürde besteht nicht zuletzt darin, dass sämtliche Steuerpositionen, welche die Ansatzschwelle nicht erfüllen, gleich behandelt werden. Unabhängig davon, ob die Wahrscheinlichkeit der Anerkennung der Steuerposition am unteren Ende der Bandbreite, z.B. bei 5%, oder am oberen Ende, z.B. bei 49% liegt, wird nach FIN 48 in keinem der Fälle ein Steuervorteil angesetzt, sondern eine Verbindlichkeit in voller Höhe bilanziert. Dabei gehen relevante Informationen über die Höhe und die Wahrscheinlichkeit der Anerkennung des deklarierten Steuervorteils verloren. Auch ist umstritten, inwiefern diese Vorgehensweise die tatsächlichen Verhältnisse angemessen widerspiegelt.¹⁰⁵³

Trotz dieser Kritik spricht für die Ansatzkriterien in FIN 48, dass aufgrund der Existenz einer Ansatzhürde mit einem gewissen Maß an Zuverlässigkeit davon ausgegangen werden kann, dass ein angesetzter Steuervorteil auch tatsächlich von den Finanzbehörden akzeptiert wird. Aufgrund der Ansatzschwelle werden Nachweise gefordert, die eine (Nicht-)Erfüllung der Ansatzkriterien belegen. Dazu zählen z.B. Gutachten von unabhängigen Sachverständigen. Die Nachweise müssen somit qualitativ hochwertiger sein, was wiederum eine bessere Nachprüfung der Einschätzungen des Unternehmens durch Dritte, z.B. Wirtschaftsprüfer, ermöglicht.¹⁰⁵⁴ Das FASB vertritt die Ansicht, die Berücksichtigung von sehr großer Unsicherheit ausschließlich im Rahmen der Bewertung sei mit einem hohen Maß an Subjektivität und Unzuverlässigkeit verbunden, das durch die Existenz einer Ansatzhürde eingeschränkt würde.¹⁰⁵⁵

Werden die Pläne des IASB zur Unsicherheit bei Steuerpositionen realisiert, so müssen betroffene Unternehmen zu jedem Bilanzstichtag überprüfen, in welcher Höhe eine Inanspruchnahme aus einzelnen Steuerrisiken erfolgen kann. Sämtliche Veränderungen müssen berücksichtigt werden. Verändert sich die Wahrscheinlichkeit einer zukünftigen Steuernachzahlung z.B. von 10% auf 30%, so muss eine entsprechende, in der Regel ergebniswirksame Anpassung der Rückstellung erfolgen. Nach FIN 48 hingegen besteht kein Handlungsbedarf, da weiterhin die Ansatzhürde nicht überschritten wird. Die Notwendigkeit der Feststellung, Dokumentation und Verbuchung kleinster Veränderungen hinsichtlich der Inanspruchnahme widerspricht nicht nur dem

¹⁰⁵³ Vgl. im Internet: IASB/FASB [Information for Observers I, Oktober 2005], Tz. 30f; FASB [Minutes, Oktober 2005], S. 4f.

¹⁰⁵⁴ Vgl. im Internet: IASB/FASB [Information for Observers I, Oktober 2005], Tz. 30f; FASB [Minutes, Oktober 2005], S. 4f.

¹⁰⁵⁵ Vgl. Vgl. im Internet: IASB/FASB [Information for Observers I, Oktober 2005], Fn.5.

Wirtschaftlichkeitsgedanken, sondern birgt auch die Gefahr einer überreglementierten Rechnungslegung.¹⁰⁵⁶

Bewertungsverfahren

Aus der Existenz bzw. dem Fehlen einer wahrscheinlichkeitsbasierten Ansatzschwelle resultieren unterschiedliche Bewertungsmethoden. Nach Erfüllung des „*more-likely-than not*“-Kriteriums erfolgt die Bewertung eines angesetzten Steuervorteils gemäß FIN 48 mit dem Betrag, der eine kumulierte Eintrittswahrscheinlichkeit von mehr als 50% besitzt. Der Differenzbetrag aus dem so ermittelten Betrag und dem in der Steuererklärung deklarierten Wertansatz führt zur Bilanzierung einer Verbindlichkeit. Den Vorteil der Bewertung nach FIN 48 sieht das FASB darin, dass diese Vorgehensweise zu einer konsistenten und vergleichbaren Bewertung von Steuerpositionen und zu einer zutreffenderen Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führt.

Gemäß den Plänen des IASB hingegen wird für die Bewertung der Erwartungswert des Ausgangs (*expected outcome*) herangezogen, d.h. aus Sicht des *liability approach* das Ergebnis der mit ihren Eintrittswahrscheinlichkeiten gewichteten möglichen Steuernachzahlungen.¹⁰⁵⁷ Dabei werden auch Ergebnisse mit sehr geringen Wahrscheinlichkeiten berücksichtigt. Nach den aktuell gültigen IFRS findet sich in der Praxis häufig in Analogie zur Bewertung sonstiger Rückstellungen und Schulden die Bewertung zum *best estimate*.

Nicht selten ergeben sich in Verhandlungssituationen Abhängigkeiten zwischen den Wertansätzen einzelner *tax benefits* und deren Eintrittswahrscheinlichkeiten. So kann es z.B. vorkommen, dass ein Steuervorteil in voller Höhe nur dann gewährt wird, wenn im Gegenzug ein anderer Steuervorteil aufgegeben wird. Vorstellbar ist auch die Einigung auf einen bestimmten Betrag, mit welchem sämtliche *tax benefits* abgegolten werden.¹⁰⁵⁸ Derartige Interdependenzen lassen sich nicht selten nur über aufwendige und umfangreiche Szenarienrechnungen abbilden. Somit besteht auch die Gefahr, dass sich der letztlich gewährte Gesamtsteuervorteil nicht eindeutig auf die einzelnen *tax positions* aufteilen lässt, da z.B. zwei oder mehr nach FIN 48 zulässige Verfahren zum

¹⁰⁵⁶ Vgl. HOMMEL, M./WICH, S. [Rückstellungsbilanzierung, 2007], S.513f.

¹⁰⁵⁷ “Under the IASB approach, the benefit is measured at the probability weighted average of the expected outcome [...]” vgl. IASB/FASB [Information for Observers I, Oktober 2005], Tz. 26.

¹⁰⁵⁸ Im letzteren Fall ist insbesondere darauf zu achten, dass hier nach FIN 48 keine Verteilung auf Steuerpositionen erfolgt, welche das „*more likely than not*“ Ansatzkriterium nicht erfüllen; nach den vorläufigen IASB Plänen ist diese Problematik allerdings nicht relevant, da keine Ansatzhürde existiert; vgl. DAHLKE, J. [Stuerrisiken, 2008], S. 314

selben Ergebnis führen. Eine eindeutige Aufteilung auf die jeweiligen Steuerpositionen ist jedoch von großer Bedeutung, da sich daraus unterschiedliche Buchungsfolgen und Auswirkungen auf die latenten Steuern ergeben können. Die Erwartungswertmethode birgt hier den Vorteil, dass sich zum einen Abhängigkeiten zwischen den Steuerpositionen einfacher darstellen lassen und zum anderen stets eine eindeutige und verursachungsgerechte Verteilung des *tax benefit* auf die jeweiligen Steuerpositionen gewährleistet wird.¹⁰⁵⁹

Der „*expected outcome*“ Ansatz des IASB birgt insbesondere den Vorteil, dass unterschiedlich wahrscheinliche Ergebnisse entsprechend gewichtet werden und der zu bewertende Sachverhalt qualitativ hochwertige Informationen beinhaltet.¹⁰⁶⁰ Auch das FASB zog in der Entwicklungsphase von FIN 48 einen „*expected-outcome*“-Ansatz in Betracht. Es handelt sich hierbei um einen Bewertungsansatz, „[...] *that uses some of the inputs to a fair value measurement but excludes discounting, anticipated changes in tax rate and examination risk*“¹⁰⁶¹. Der Ausschluss der Berücksichtigung von Diskontierungen, zukünftigen Steuersatzänderungen sowie des Betriebsprüfungsrisikos ist von wesentlicher Bedeutung. Insbesondere die ersten beiden Komponenten sind sowohl mit IAS 12 als auch SFAS 109 unvereinbar. Von mehreren Personen bzw. Institutionen wurde der *expected outcome*-Ansatz in den *comment letters* zu FIN 48 als der bevorzugte Bewertungsansatz betrachtet.¹⁰⁶² Dabei wird argumentiert, dass in vielen Fällen sowohl der Steuerpflichtige also auch die Finanzbehörde zu einem derartigen Ansatz neigen, wenn es darum geht ein für beide Parteien akzeptables Ergebnis zu erzielen, insbesondere im Falle von Streitfragen, welche auf Uneindeutigkeiten in der Gesetzgebung beruhen. Handelt es sich z.B. um einen Sachverhalt, bei dem die Chancen 70% zu 30% für den Steuerpflichtigen stehen, so liegt ein Ergebnis nahe, welches die Gewichtung entsprechend berücksichtigt.¹⁰⁶³

Die nach FIN 48 vorgeschriebene Bewertungsmethode der kumulierten Wahrscheinlichkeiten sowie eine Bewertung zum *best estimate* würden hingegen zum Ansatz desjenigen Wertes führen, dem in diesem Beispiel eine Wahrscheinlichkeit von 70% zugewiesen wird. Auch das FASB bestätigte bei einer *expected outcome*-Bewertung die verbesserte Qualität der *financial statements*-Informationen. Zudem

¹⁰⁵⁹ Vgl. Dahlke, J. [Stuerrisiken, 2008], S.314.

¹⁰⁶⁰ Vgl. Vgl. im Internet: IASB/FASB [Information for Observers I, Oktober 2005], Tz. 33.

¹⁰⁶¹ FIN 48.B25.

¹⁰⁶² Vgl. Im Internet: FASB [CL #5 FIN 48, 2005], S. 4-5; FASB [CL #107 FIN 48, 2005], S. 10.

¹⁰⁶³ Vgl. Im Internet: FASB [CL #5 FIN 48, 2005], S. 5.

wurde darin eine Annäherung an die vom IASB verfolgte Bewertungsmethode gesehen. Ebenso betrachteten einige Board Mitgliedern den *expected outcome*-Ansatz als konzeptionell hochwertig, da diese Vorgehensweise die Berücksichtigung aller möglichen Ergebnisse beinhaltet, auch diejenigen Ergebnisse mit einer geringen Wahrscheinlichkeit.¹⁰⁶⁴ Andere Board Mitglieder lehnten jedoch erfolgreich eine Bewertungsmethode ab, welche Komponenten einer Fair Value-Bewertung beinhaltet, gleichzeitig allerdings gegen deren wesentlichen Prämissen verstößt.¹⁰⁶⁵

Klassifizierung der steuerlichen Nebenleistungen und Anhangsangaben

Ein weiterer Unterschied resultiert aus der Klassifizierung und Berechnung der Zins- und Strafzuschläge.

Ob das IASB analog zu FIN 48.19 ein stetig auszuübendes Wahlrecht hinsichtlich des Ausweises steuerlicher Nebenleistungen als Steueraufwand bzw. sonstigen betrieblichen Aufwand/Zinsaufwand zulassen wird, ist noch nicht abschließend geklärt.¹⁰⁶⁶ Erfolgt der Ausweis von steuerlichen Nebenleistungen im Steueraufwand, so ergeben sich hieraus Implikationen für die steuerliche Überleitungsrechnung. FIN 48 sieht neben der Angabe des Ausweiswahlrechts zudem die separate Angabe des Steueraufwandes vor, der auf die steuerlichen Nebenleistungen entfällt sowie des in der Bilanz dafür zurückgestellten Betrages.¹⁰⁶⁷ Diese Angabe wird vom IASB jedoch abgelehnt, aus demselben Grund, weshalb die Angabe auch von US-GAAP-Bilanzierern als sehr umstritten betrachtet wird.¹⁰⁶⁸ Die Unternehmen befürchten, dass mit der Verpflichtung zur Angabe dieser Informationen den Finanzbehörden im Falle einer Untersuchung Informationen überlassen werden, die der Verteidigung des Unternehmens schaden können.¹⁰⁶⁹ Das FASB hingegen argumentiert, dass die Angabe der Beträge einen wesentlichen Informationsnutzen für die Adressaten darstellt und die Beträge, für die Abschätzung der Steuerbelastung eines Unternehmens von Bedeutung sind.¹⁰⁷⁰

Ungeklärt ist ferner noch, ob das IASB derselben Berechnungssystematik der Zinsen und Strafzuschläge folgen wird wie das FASB. Unabhängig von der genauen

¹⁰⁶⁴ Vgl. FIN 48.B26.

¹⁰⁶⁵ Vgl. FIN 48.B26.

¹⁰⁶⁶ Vgl. DAHLKE, J. [Stuerrisiken, 2008], S. 320. Ein Ausweiswahlrecht bejahend: KPMG INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING GROUP (Hrsg.) [Insights, 2007], S. 665.

¹⁰⁶⁷ Vgl. FIN 48.21(c).

¹⁰⁶⁸ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update February, 2006], S. 8; das IASB lehnt es ab, den Finanzbehörden eine Art „Roadmap“ zu bieten.

¹⁰⁶⁹ Vgl. JONES, J.P./CAMPBELL, W.M. [Effects of Uncertain Tax Positions, 2007], S. 41.

¹⁰⁷⁰ Vgl. FIN 48.B50.

Berechnungssystematik wird jedoch stets die nach US-GAAP und IFRS aufgrund der Unsicherheit bilanzierte zusätzliche Steuerschuld die Bemessungsgrundlage für die Berechnung bilden. Bestehen somit Unterschiede hinsichtlich der angesetzten Verbindlichkeit, so ergeben sich in der Regel auch unterschiedliche Rückstellungen für Zins- und Strafzuschläge. Eine nach US-GAAP und IFRS uneinheitliche Klassifizierung verstärkt die Divergenz noch mehr.

Die vom IASB geplanten zusätzlichen Anhangsangaben¹⁰⁷¹ zur Adressierung der Unsicherheitskomponente bei Steuerpositionen sind bei weitem nicht derart umfassend wie nach FIN 48.¹⁰⁷² Als Konsequenz von IAS 12.80 sind alle wesentlichen Komponenten des Steueraufwandes bzw. des Steuerertrages anzugeben, woraus sich ein Erläuterungsbedarf zu wesentlichen Veränderungen ggü. dem Vorjahr ergibt. Allerdings fordert das IASB bisher keine tabellarische Überleitungsrechnung von den Eröffnungswerten zu den Endsalden der nicht angesetzten Steuervorteile.

Das FASB hofft mit der Forderung nach umfassenden Anhangsangaben, den Abschlussadressaten ein maximales Maß an nützlichen Informationen zu bieten. Es wird dabei in Kauf genommen, dass Unternehmen durch die Offenlegung der Informationen im Hinblick auf steuerlichen Untersuchungen angreifbarer werden. Das FASB zielt bewusst auf diesen Nebeneffekt ab, in der Hoffnung Unternehmen zu einer Minimierung ihrer Steuerrisiken motivieren zu können.¹⁰⁷³

Abschließend sollen anhand der folgenden Beispiele potentielle Ergebnisauswirkungen aufgrund der unterschiedlichen Vorschriften nach US-GAAP und IFRS dargestellt werden.

Beispiel 1:

Ein Unternehmen deklariert in seiner Steuererklärung des Geschäftjahres 1 Abzüge für Forschungskosten in Höhe von GE 1.000.000. Zum Bilanzstichtag 31.12.2007 ist es unsicher, ob die relevante Finanzbehörde die Höhe der Kosten als Abzug akzeptiert, da diese u.a. Kostenbestandteile enthalten, deren steuerliche Abzugsfähigkeit nicht zulässig ist. Das Unternehmen besitzt einen durchschnittlichen Steuersatz von 40%.

Wie der Ausgang von Verhandlungen zwischen den Finanzbehörden und Unternehmen mit ähnlichen Forschungsprojekten gezeigt hat, ist es unwahrscheinlich

¹⁰⁷¹ Vgl. ED IAS 37.A9.

¹⁰⁷² Vgl. ED IAS 37.A9.

¹⁰⁷³ Vgl. JONES, J.P./CAMPBELL, W.M. [Effects of Uncertain Tax Positions, 2007].

(Wahrscheinlichkeit < 50%), dass die Steuerbehörde den vollen Abzug der Ausgaben in deklarierte Höhe bei einer Untersuchung der Steuerposition akzeptiert. In der IFRS/US-GAAP Bilanz werden die Forschungskosten vollständig zum Abzug gebracht. Die Wahrscheinlichkeiten möglicher von den Finanzbehörden akzeptierter Abzüge stellen sich wie folgt dar:

Geschätzter akzeptierter Abzug im ersten Jahr (GE) (a)	Verbindlichkeit für drohende Steuerschulden im ersten Jahr (GE) (1.000.000 –(a))	Eintrittswahrscheinlichkeit in %
1.000.000	0	5
800.000	200.000	15
650.000	350.000	20
400.000	600.000	25
200.000	800.000	35

a) Berücksichtigung nach IFRS (gemäß vorläufigen Plänen des IASB)

Unabhängig von der Unsicherheit hinsichtlich der von der Finanzbehörde akzeptierten Höhe, setzt das Unternehmen den daraus resultierenden *tax benefit* zunächst voll an. Die Berücksichtigung der mit diesem Steuervorteil verbundenen Unsicherheit spiegelt sich in der Bewertung der Rückstellung für drohende Steuerschulden wider, welche zum „*expected outcome*“ bewertet wird. Dazu werden die möglichen drohenden Steuerschulden mit ihrer geschätzten Eintrittswahrscheinlichkeit gewichtet. Die Berechnung führt zu einem Erwartungswert in Höhe von GE 470.000 (GE 1.000.000 x 5% + GE 800.000 x 15% + GE 650.000 x 20% + GE 600.000 x 25% + GE 800.000 x 35%). Somit ergibt sich im Geschäftsjahr 1 eine zusätzliche Steuerschuld in Höhe von GE 212.000 ((GE 1.000.000 – GE 470.000) x 40%).¹⁰⁷⁴

Die Differenz zwischen dem handelsrechtlichen Kostenabzug und den erwarteten steuerlichen Wert stellt eine permanente Differenz dar, auf welche keine latente Steuern zu berücksichtigen sind.

b) Berücksichtigung nach US-GAAP (FIN 48)

Da das Unternehmen mit einer Wahrscheinlichkeit von *more likely than not* davon ausgehen muss, dass die Steuerbehörde den für das Jahr deklarierten Abzug nicht anerkennt, erfüllt die Steuerposition die Ansatzkriterien von FIN 48 nicht. Daher wird

¹⁰⁷⁴ Unter Berücksichtigung der momentanen Regelungen wäre eine Bewertung dieser Rückstellung zum *best estimate* vorzunehmen, da mehr dafür als dagegen spricht, dass eine zusätzliche Steuerverbindlichkeit droht. Einen potentieller Wertasatz würde z.B. GE 200.000 betragen, ggf. korrigiert um einen Zuschlag, da ein Wert mit einer Eintrittswahrscheinlichkeit von 50% zwischen GE 200.000 und GE 400.000 liegt.

im ersten Jahr kein steuerlicher Vorteil realisiert, sondern in voller Höhe eine Verbindlichkeit in Höhe von GE 400.000 ($GE\ 1.000.000 \times 40\%$) angesetzt.

In diesem Fall zeigen sich deutlich die unterschiedlichen Auswirkungen auf den Jahresabschluss des Unternehmens. Der nach den Plänen des IASB zu bilanzierende Verbindlichkeit in Höhe von GE 212.000 steht eine fast doppelt so hohe Verbindlichkeit (GE 400.000) nach FIN 48 gegenüber. Die Abschlüsse sind nicht miteinander vergleichbar. Die unterschiedlichen Steuerverbindlichkeiten wirken sich ggf. auch different auf die Berechnung von Straf- und Säumniszuschlägen aus. Während FIN 48 von einer Bemessungsgrundlage für die Berechnung von GE 400.000 ausgeht, sind es nach IFRS lediglich GE 212.000. Auf der anderen Seite wird nach FIN 48 ein Steuervorteil in keiner Weise angesetzt. Es entsteht der Eindruck, dass in keinem Fall ein auch noch so geringer Steuervorteil realisiert werden kann. Dies entspricht nicht den im Beispiel beschriebenen Verhältnissen. In vielen Fällen wird zumindest ein Teil der Abzüge gewährt. Der Vorwurf einer Überbewertung der Verbindlichkeiten ist m.E. hier somit gerechtfertigt.

Wären die Ansatzkriterien von FIN 48 erfüllt, würden die Steuervorteile mit dem höchsten Wert angesetzt werden, welcher mit einer Wahrscheinlichkeit von über 50% eintritt. Im Beispiel wäre dies 160.000 ($400.000 \times 40\%$). Die Differenz zum nach IFRS angesetzten Betrag würde dann im Beispiel auf 28.000 verringert werden. Im Wesentlichen führen somit die wahrscheinlichkeitsbasierte Ansatzhürde und weniger die unterschiedlichen Bewertungsmethoden zu einer Divergenz.

Die unterschiedlichen Ansätze wirken sich nicht nur auf die Bilanzierung von tatsächlichen Steuervorteilen einer Periode in der Bilanz aus, sondern beeinflussen die Höhe und den Ansatz der latenten Steuern. Denn häufig stellt sich nicht die Frage, ob Abzüge oder andere steuerliche Vorteile von der Finanzbehörde anerkannt werden, sondern über welchen Zeitraum diese gelten gemacht werden dürfen. Die einer Steuerposition unter Umständen inhärente Unsicherheit kann dazu führen, dass eine temporäre Differenz zwischen Steuerwert und Buchwert in den *Financial Statements* entsteht oder sich verändert. Zudem kann die Höhe einer aktiven latenten Steuer auf Verlustvorträge beeinträchtigt werden.

Beispiel 2:

Wie im Beispiel 1 deklariert ein Unternehmen in seiner Steuererklärung Abzüge für Forschungskosten in Höhe von GE 1.000.000. Zum Bilanzstichtag 31.12.2007 ist es

unsicher, ob die relevante Finanzbehörde die gesamte Höhe der Kosten als Abzug im ersten Jahr akzeptiert. Unbestritten ist jedoch die Höhe der letztlich abzugsfähigen Kosten. Das Unternehmen besitzt einen durchschnittlichen Steuersatz von 40%.

Wie auch hier der Ausgang von Verhandlungen zwischen den Finanzbehörden und Unternehmen mit ähnlichen Forschungsprojekten gezeigt hat, ist es unwahrscheinlich (Wahrscheinlichkeit < 50%), dass die Steuerbehörde den gesamten Abzug der Ausgaben im ersten Jahr akzeptiert. Der im ersten Geschäftsjahr nicht abzugsfähige Betrag kann jedoch mit sehr großer Wahrscheinlichkeit zu gleichen Teilen im zweiten und dritten Geschäftsjahr geltend gemacht werden. In der IFRS/US-GAAP Bilanz werden die Forschungskosten voll im Jahr der Entstehung zum Abzug gebracht. Die Wahrscheinlichkeiten möglicher Abzüge im Geschäftsjahr 1 entsprechen der Verteilung in Beispiel 1.

a) Berücksichtigung nach IFRS (gemäß vorläufigen Plänen des IASB)

Analog der Berechnung im Beispiel 1 ergibt sich für das Geschäftsjahr eine Verbindlichkeit für drohende Steuerschulden in Höhe von GE 212.000.

Gleichzeitig resultiert aus der Berücksichtigung der Unsicherheitskomponente eine erfolgswirksame temporäre Differenz¹⁰⁷⁵ in Höhe von GE 530.000 (GE 1.000.000 – GE 470.000), welche sich in den beiden Folgejahren mit der steuerlichen Berücksichtigung der im Geschäftsjahr 1 noch nicht berücksichtigten Kosten ausgleicht. Aus diesem Grund bilanziert das Unternehmen neben der ungewissen Steuerrückstellung eine aktive latente Steuer in Höhe von GE 212.000 (GE 530.000 x 40%). Die aktive latente Steuer kompensiert in diesem Fall die ungewisse Steuerrückstellung vollständig. Der Ergebniseffekt aus dieser Transaktion auf den gesamten Ertragsteueraufwand beträgt Null. Der laufende Steueraufwand aus der Bildung der ungewissen Steuerrückstellung wird durch den latenten Ertragsteueraufwand aus der Aktivierung der latenten Steuer kompensiert. Das Ergebnis ist vor dem Hintergrund zu interpretieren, dass gemäß der Ausgangsgrundlage nicht die Höhe des *tax benefit*, sondern dessen zeitliche Realisierung in Frage gestellt wird. Aufgrund der Ausweisvorschriften des IAS 1.68 ist eine Unterscheidung zwischen laufenden und latenten Steuern für die korrekte Darstellung der Vermögenslage von Bedeutung.

¹⁰⁷⁵ Zur Bestimmung des Steuerwertes vgl. IAS 12.9 und Kapitel 3.1.1.2.

b) Berücksichtigung nach US-GAAP (FIN 48)

Wie im Beispiel eins dargestellt resultiert auch hier eine Verbindlichkeit für drohende Steuerschulden in Höhe von GE 400.000.

Daneben ergibt sich eine abzugsfähige temporäre Differenz in Höhe von GE 1.000.000, welche zum Ansatz einer aktiven latenten Steuer in Höhe von GE 400.000, die wie auch unter a) die passivierte Steuerschuld kompensiert.

Ist die Höhe des Steuervorteils unbestritten, dessen zeitliche Realisierung jedoch unsicher, so ergeben sich im Falle der erfolgswirksamen Entstehung und Umkehr der temporären Differenz keine Ergebnisunterschiede zwischen IFRS und US-GAAP, sehr wohl jedoch eine unterschiedliche Darstellung in der Vermögenslage.

4.2 Bilanzierung latenter Steuern im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen

4.2.1 Überblick über die Vorschriften zu *Business Combinations*

Am 04.12.2007 hat das FASB SFAS 141¹⁰⁷⁶ (rev. 2007) *Business Combinations* veröffentlicht. Wenige Wochen später veröffentlichte das IASB IFRS 3 (rev. 2008)¹⁰⁷⁷ *Business Combinations*. Der neu überarbeitete IFRS 3 gilt für Unternehmenszusammenschlüsse, deren Erwerbsstichtag in dem Geschäftsjahr liegt, welches am oder nach dem 01.07.2009 beginnt. IFRS 3 gestattet eine frühere Anwendung der Neuregelungen.¹⁰⁷⁸ SFAS 141 ist bereits auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, welche dem Geschäftsjahr zuzuordnen sind, das am oder nach dem 15. Dezember 2008 beginnt. Zu beachten ist, dass die US-GAAP eine vorzeitige Anwendung des neuen Standards nicht zulassen.¹⁰⁷⁹

Gleichzeitig mit IFRS 3 wurde der überarbeitete Standard IAS 27¹⁰⁸⁰ *Consolidated and Separate Financial Statements* veröffentlicht. Für die US-GAAP wurde entsprechend SFAS 160 *Noncontrolling Interests in Consolidated Financial Statements*, eine Überarbeitung von ARB 51, herausgegeben.¹⁰⁸¹

Die überarbeiteten Standards sind das Ergebnis der zweiten Phase des *Business Combinations*-Projekts, das als Gemeinschaftsprojekt von FASB und IASB geführt wurde, mit dem Ziel der Schaffung einer einheitlichen Richtlinie für die Anwendung der Erwerbsmethode bei Unternehmenszusammenschlüssen.¹⁰⁸² Dabei setzten die Standardsetter einen Schwerpunkt auf die Konvergenz ihrer Standards.¹⁰⁸³

¹⁰⁷⁶ Wird nachfolgend auf die Altregelungen von SFAS 141 (rev. 2001) rekurriert, die bis zum Inkrafttreten von SFAS 141 (rev. 2007) noch gültig sind, so werden diese mit SFAS 141 (a.F.) bezeichnet.

¹⁰⁷⁷ Wird nachfolgend auf die Altregelungen von IFRS 3 (rev. 2004) rekurriert, die bis zum Inkrafttreten von IFRS 3 (rev. 2008) noch gültig sind, so werden diese mit IFRS 3 (a.F.) bezeichnet.

¹⁰⁷⁸ Vgl. IFRS 3.64 (rev. 2008). Die neuen Vorschriften sollen jedoch nicht für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Juli 2007 beginnen angewandt werden. Zudem ist bei einer vorzeitigen Anwendung des neuen Standards auch der neue IAS 27 vorzeitig anzuwenden und die Tatsache im Anhang zu vermerken.

¹⁰⁷⁹ Vgl. SFAS 141.74 (rev. 2007).

¹⁰⁸⁰ Wird nachfolgend auf die Regelungen von IAS 27 (rev. 2008) rekurriert, so ist damit die überarbeitete Fassung des Standards gemeint. Wird Bezug auf die Altversion genommen, so wird dieser Standard mit IAS 27 (a.F.) zitiert.

¹⁰⁸¹ Die Ausführung in diesem und den folgenden Kapiteln stützen sich im Wesentlichen auf die Neuregelungen. Wesentliche Veränderungen zu Altversionen werden hervorgehoben.

¹⁰⁸² Vgl. HENDLER, M./ZÜLCH, H. [Unternehmenszusammenschlüsse nach IFRS 3, 2008], S. 484.

¹⁰⁸³ Vgl. Summary in SFAS 141 (rev. 2007); IFRS 3.IN1 (rev. 2008); Trotz aller Konvergenzbemühungen bestehen weiterhin einige mehr oder weniger bedeutende Unterschiede zwischen IFRS 3 (rev. 2008) und SFAS 141 (rev. 2007); diese werden in Appendix G von SFAS 141 dargestellt; der wohl wesentlichste Unterschied besteht darin, dass das FASB die Bewertung der

Ein Unternehmenszusammenschluss liegt vor, wenn ein Unternehmen die Beherrschung über ein anderes Unternehmen erlangt, unter der Voraussetzung, dass eine Sachgesamtheit erworben wird, welche einen Geschäftsbetrieb repräsentiert.¹⁰⁸⁴ Ein Unternehmenserwerb ist nach IFRS und US-GAAP ausschließlich nach der Erwerbsmethode (*acquisition method*¹⁰⁸⁵) abzubilden.¹⁰⁸⁶

Für die Anwendung der Erwerbsmethode werden nach IFRS 3 (rev. 2008) und SFAS 141 (rev. 2007) vier Schritte gefordert.

In einem ersten Schritt ist es notwendig, den Erwerber zu identifizieren. Der Erwerber stellt das Unternehmen dar, welches die Beherrschung über das erworbene Unternehmen ausübt. Anschließend wird der Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses bestimmt. Dies ist nach IFRS 3.8 (rev. 2008) und SFAS 141 (rev. 2007) der Zeitpunkt, zu welchem der Erwerber die Beherrschung über das Unternehmen erlangt. Der Erwerber hat zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses eine Neubewertungsbilanz zu erstellen und dabei alle erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommene Schulden sowie die Anteile der Minderheitsgesellschafter anzusetzen, sofern die allgemeinen Ansatzkriterien gemäß dem jeweiligen Framework¹⁰⁸⁷ erfüllt werden.¹⁰⁸⁸

Die Wahrscheinlichkeit des Zu- oder Abflusses von wirtschaftlichem Nutzen in zukünftigen Perioden¹⁰⁸⁹ betrachtet das IASB bei Vermögenswerten und Schulden als

Anteile der Minderheitsgesellschafter zum Fair Value verpflichtend vorschreibt, während das IASB daneben auch die Bewertung zum anteiligen Nettovermögen ermöglicht.

¹⁰⁸⁴ Vgl. IFRS 3. A Stichwort „Business Combination“ (rev. 2008), IFRS 3.3 (rev. 2008); SFAS 141.3(e) (rev. 2007); SFAS 141.4 (rev. 2007).

¹⁰⁸⁵ Entgegen der Altversion der Standards sprechen FASB und IASB nicht mehr von einer *purchase method*; mit dem Begriff *acquisition* soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass neben der Erlangung der Beherrschung durch den Kauf von Anteilen, diese auch durch andere Wege erworben werden können, z.B. dadurch, dass Vetorechte nicht-kontrollierender Gesellschafter auslaufen oder ein Zusammenschluss auf rein vertraglicher Basis besteht (*by contract alone*); vgl. IFRS 3.43 (rev. 2008), IFRS 3.BC14 (rev. 2008), SFAS 141.6f. (rev. 2007); SCHWEDLER, K. [Business Combinations Phase II, 2008], S. 131.

¹⁰⁸⁶ Vgl. IFRS 3.4 (rev. 2008); SFAS 141.6 (rev. 2007); HENDLER, M./ZÜLCH, H. [Unternehmenszusammenschlüsse nach IFRS 3, 2008], S. 485; KÜTING, K./WEBER, C.P./WIRTH, J. [Goodwillbilanzierung, 2008], S. 141.

¹⁰⁸⁷ Bzgl. der Ansatzkriterien für Vermögenswerte und Schulden siehe F.49 (a), (b); bzgl. der Ansatzkriterien für *assets* und *liabilities* nach US-GAAP siehe SFAC 6. Zusammengefasst lässt sich feststellen, dass ein Vermögenswert oder eine Schuld, dann angesetzt werden muss, wenn die Wahrscheinlichkeit besteht, dass ein mit dem Sachverhalt verbundener Nutzen dem Unternehmen zufließen oder von ihm abfließen wird und die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder der Wert der Sache verlässlich bewertet werden kann; vgl. ausführlich dazu HENDLER, M./ZÜLCH, H. [Unternehmenszusammenschlüsse nach IFRS 3, 2008], S. 485f.

¹⁰⁸⁸ Die Anteile nicht-kontrollierender Gesellschafter erfüllen nicht die Definition von Schulden und werden somit der Residualgröße Eigenkapital zugewiesen; vgl. IAS 27.23ff. (rev. 2008); SCHWEDLER, K. [Business Combinations Phase II, 2008], S. 129.

¹⁰⁸⁹ Vgl. F.49(a), (b).

realisiert.¹⁰⁹⁰ Diese Annahme fußt auf der Vorstellung, dass die mit einem Sachverhalt oder einer Transaktion verbundenen Rechte und Pflichten in sog. bedingte und unbedingte Rechte und Pflichten unterteilt werden können.¹⁰⁹¹ Im Gegensatz zu unbedingten Rechten und Pflichten erfüllen bedingte Rechte und Pflichten nicht die Definition eines Vermögenswertes bzw. einer Schuld, da sie nicht in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehen bzw. keine gegenwärtige Verpflichtung darstellen. Sie begründen somit keinen Ansatz nach IFRS 3 (rev. 2008).¹⁰⁹² Bei unbedingten Rechten und Pflichten ist das IASB der Ansicht, dass der Zu- oder Abfluss von wirtschaftlichem Nutzen immer wahrscheinlich ist.¹⁰⁹³ Eventuell bestehende bedingte Rechte und Pflichten fließen in die Bewertung der identifizierten Vermögenswerte und der übernommenen Schulden mit ein.¹⁰⁹⁴

Die Einschätzung, ob die mit dem Unternehmenserwerb aus Konzernsicht identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden auch wahrscheinlich zu entsprechenden Ressourcenzuflüssen bzw. -abflüssen führen werden, hat somit an Bedeutung verloren. Dies impliziert u.a., dass der Ansatz der im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbenen immateriellen Vermögenswerte nicht mehr davon abhängig ist, ob ihr Wertansatz auch verlässlich bestimmbar ist.¹⁰⁹⁵

Im Rahmen der Überarbeitung des IFRS 3 (a.F.) hat das IASB diesbezüglich in IAS 38.35 einen entsprechenden Hinweis aufgenommen: „*If an intangible asset acquired in a business combination is separable or arises from contractual or other legal rights, sufficient information exists to measure reliably the fair value of the asset.*“ Der IASB verteidigt diese Unterstellung damit, dass, auch wenn die Bestimmung des Fair Value eines immateriellen Vermögenswertes mit Bewertungsunschärfen verbunden sein mag, dieser Ausweis dem Abschlussadressaten dennoch bessere Informationen vermittelt, als wenn dieser immaterielle Vermögenswert innerhalb des Goodwill erfasst würde.¹⁰⁹⁶

¹⁰⁹⁰ Vgl. IFRS 3.BC 129 (rev. 2008).

¹⁰⁹¹ Vgl. IFRS 3.BC 129 (rev. 2008).

¹⁰⁹² Vgl. hierzu auch die Diskussionen im Rahmen des IASB-Projektes „Revenue Recognition“ bei ZÜLCH, H./FISCHER, D./WILLMS, J. [Asset-Liability Theorie], S. 12f.

¹⁰⁹³ Vgl. IFRS 3.BC 130; SFAS 141.B 130.

¹⁰⁹⁴ Vgl. ED IAS 37.BC28; HENDLER, M./ZÜLCH, H. [Unternehmenszusammenschlüsse nach IFRS 3, 2008], S. 485f; die Abschaffung des Wahrscheinlichkeitskriteriums als Grundlage des Bilanzansatzes stellt insbesondere eine konzeptionelle Neuausrichtung der Rückstellungsbilanzierung dar. Diese wird in ED IAS 37 verkörpert.

¹⁰⁹⁵ Vgl. BRUNE, W./SENGER, T. [Aktuelle Entwicklungen, 2006], Tz. 19.

¹⁰⁹⁶ Vgl. IFRS 3.BC174; HENDLER, M./ZÜLCH, H. [Unternehmenszusammenschlüsse nach IFRS 3, 2008], S. 486.

Sämtliche identifizierte Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens sind – abgesehen von festgelegten Ausnahmeregelungen - zu beizulegenden Zeitwerten zu bewerten und getrennt von einem ggf. zu bilanzierenden Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen.¹⁰⁹⁷

Im Gegensatz zur IFRS 3 (a.F.) und SFAS 141 (a.F.) ist das zentrale Element der Standards nicht mehr die Verteilung der Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbes auf die erworbenen Vermögensgegenstände und die übernommenen Schulden (*purchase price allocation*).¹⁰⁹⁸

In den Neufassungen steht die Ermittlung und Bewertung des im Rahmen des Unternehmenserwerbs übernommenen und neu bewerteten Nettovermögens im Mittelpunkt.¹⁰⁹⁹ Das Kernprinzip besteht darin, dass der Erwerber eines Unternehmens die identifizierten erworbenen Vermögenswerte sowie die übernommenen Schulden zum Fair Value des Erwerbszeitpunkts ansetzt und somit die Informationen offen legt, welche es den Rechnungslegungsadressaten ermöglichen, die finanziellen Auswirkungen des Unternehmenszusammenschlusses zu beurteilen.¹¹⁰⁰

Auch im Rahmen der *purchase price allocation* wurden die erworbenen Vermögensgegenstände sowie die übernommenen Schulden mit ihrem beizulegenden Zeitwert bewertet, da dieser als bestmöglicher Schätzwert nicht vorhandener Einzelanschaffungskosten galt.¹¹⁰¹ Die Bilanzierung zum Fair Value stellt insofern kein Novum in IFRS 3 (rev. 2008) und SFAS 141 (rev. 2007) dar.¹¹⁰²

Die Bewertung der erworbenen Vermögenswerte und Schulden, ebenso wie die Anteile der nicht-kontrollierenden Gesellschafter schreiben die Standardsetter grundsätzlich zum Fair Value vor.¹¹⁰³ Nach IFRS 3 (rev. 2008), nicht aber nach SFAS 141 (rev.

¹⁰⁹⁷ Vgl. IFRS 3.18 (rev. 2008), SFAS 141.20 (rev. 2007);

¹⁰⁹⁸ Vgl. ausführlich zur *Purchase Price Allocation* ZELGER, H. [Purchase Price Allocation, 2005], Ernst & Young (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 495ff.; PACTER, P. [Business Combinations, 2007], S. 18ff.

¹⁰⁹⁹ Vgl. KÜTING, K./WEBER, C.P./WIRTH, J. [Goodwillbilanzierung, 2008], S. 141.

¹¹⁰⁰ Vgl. IFRS 3.IN 5 (rev. 2007); SFAS 141.1 (rev. 2008); SCHWEDLER, K. [Business Combinations Phase II, 2008], S. 127.

¹¹⁰¹ Zur Einzelerwerbsfiktion vgl. SCHINDLER, J. [Bilanzrichtliniengesetz, 1987], S. 196; Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbach-Gesellschaft – Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.: [Aufstellung von Konzernabschlüssen, 1989], S. 67.

¹¹⁰² Vgl. SCHWEDLER, K. [Business Combinations Phase II, 2008], S. 128.

2007), sind die Anteile anderer Gesellschafter alternativ auch mit dem anteiligen neubewerteten Nettovermögen zu bewerten. Aufgrund des Wahlrechts nach IFRS 3 (rev. 2008) können sich unterschiedliche Wertansätze für die Minderheitenanteile ergeben. Daraus wiederum ergeben sich Konsequenzen für die Bewertung des Goodwill bzw. des Ertrages aus einem günstigen Kauf (*gain from a bargain purchase*), welcher im Rahmen der *acquisition method* im letzten Schritt zu ermitteln ist.¹¹⁰⁴

Beide Standardsetter legen Ausnahmen von den grundsätzlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften fest. Hierunter fallen auch der Ansatz und die Bewertung von Ertragsteuern.¹¹⁰⁵

4.2.2 Ansatz und Bewertungsvorschriften zur Bilanzierung latenter Steuern im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen

Die Bilanzierung von latenten Steuern bei Unternehmenszusammenschlüssen bildet eine Ausnahme von den grundsätzlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften des IFRS 3 und SFAS 141.¹¹⁰⁶ Eine *fair value* Bewertung latenter Steuern ist mit den Regelungen des IAS 12 und SFAS 109 unvereinbar, da das Bewertungsattribut des Standards gerade nicht der *fair value* ist. Die Grundsätze von SFAS 109 und IAS 12 fordern den Ansatz aktiver oder passiver latenter Steuern auf alle zu versteuernden und abzugsfähigen temporären Differenzen. Der Wert der latenten Steuer bemisst sich nach der Höhe der temporären Differenz und dem anzuwendenden Steuersatz.

Beide Standardsetter betrachten es als praktikabler diese Ausnahme von der prinzipiellen Fair Value Bewertung in Kauf zu nehmen, anstatt sich mit den Konsequenzen auseinanderzusetzen, die in Folgeperioden entstehen würden, gesetzt den Fall, die latenten Ertragsteuern würden zum Zeitpunkt der Akquisition mit dem beizulegenden Zeitwert angesetzt werden. Werden Vermögenswerte und Schulden, die

¹¹⁰⁴ Vgl. HENDLER, M./ZÜLCH, H. [Unternehmenszusammenschlüsse nach IFRS 3, 2008)], S. 485ff.; Küting, K./Weber, C.P./Wirth, J. [Goodwillbilanzierung, 2008], S. 140ff.; S.

¹¹⁰⁵ Vgl. IFRS 3.24f. (rev. 2008); SFAS 141.26f. (rev. 2007); Weitere Ausnahmen hinsichtlich des Ansatzes gelten z.B. für Eventualschulden (IFRS 3.22f. (rev. 2008); SFAS 141.23ff. (rev. 2007)), Leistungen an Arbeitnehmer (IFRS 3.26 (rev. 2008); SFAS 141.28 (rev. 2007)), Erstattungsansprüche (IFRS 3.27f. (rev. 2008); SFAS 141.29f. (rev. 2007)); Ausnahmen vom Fair Value Bewertungsgrundsatz stellen z.B. Share based payment award (IFRS 3.30 (rev. 2008); SFAS 141.32 (rev. 2007)), zurückerkorbene Rechte (IFRS 3.37 (rev. 2008); SFAS 141.31 (rev. 2007)), Leistungen an Arbeitnehmer (IFRS 3.26 (rev. 2008); SFAS 141.28 (rev. 2007)), Erstattungsansprüche (IFRS 3.27f. (rev. 2008); SFAS 141.29f. (rev. 2007)); zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte (IFRS 3.3 (rev. 2008); SFAS 141.33) (rev. 2007) dar.

¹¹⁰⁶ Vgl. IFRS 3.24f. (rev. 2008); SFAS 141.26f. (rev. 2007).

zum Zeitpunkt der Akquisition zum *fair value* bewertet wurden, in Folgeperioden den Vorschriften von IAS 12 oder SFAS 109 unterworfen, so können in den Perioden nach dem Unternehmenszusammenschluss Gewinne und Verluste resultieren (*postcombination gains and losses*), ohne dass sich die wirtschaftlichen Umstände geändert hätten.¹¹⁰⁷

Da derartige Effekte die Darstellung der Erfolgslage verzerren, müsste bei einem Festhalten an der *fair value* Bewertung die Bilanzierung und Bewertung latenter Steuern nach IAS 12 und SFAS 109 umfassend neu geregelt werden.¹¹⁰⁸ Hinzu kommt, dass eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert eine Diskontierung der latenten Steuerbeträge erfordert. Sowohl SFAS 109 als auch IAS 12 enthalten ein Diskontierungsverbot für latente Steueransprüche- und -verbindlichkeiten.¹¹⁰⁹ Sicherlich würde eine Fair Value-Bewertung latenter Steuern einen zusätzlichen Informationsnutzen für den Adressaten mit sich bringen, dieser Zusatznutzen würde jedoch die Kosten und Umstände einer solchen Bewertung nicht aufwiegen.¹¹¹⁰ Da beide Standards bereits ein hohes Maß an Komplexität auszeichnet, würde ein *forward tracing* der latenten Steuern für Zwecke der Fair Value-Bewertung die Regelungen noch weiter verkomplizieren und für die Bilanzierungspraxis ein hohes Maß an Aufwand mit sich bringen. Aus diesen Gründen einigten sich FASB und IASB darauf, hinsichtlich der Bilanzierung von latenten Steuern auf eine Fair Value Bilanzierung zu verzichten¹¹¹¹

Obwohl die Ansatzkriterien nach IFRS 3 (rev. 2008)/SFAS 141 (rev. 2007) und IAS 12/SFAS 109 dieselben sind, fällt die Behandlung von Ertragsteuern im Rahmen von *Business Combinations* unter „*Exemption from recognition and measurement*“. Damit soll klargestellt werden, dass im Hinblick auf latente Steuern ausnahmslos IAS 12 und SFAS 109 anzuwenden sind, sowohl hinsichtlich der Bewertung als auch des Ansatzes.¹¹¹²

Die Regelungen in IFRS 3 (rev. 2008) und SFAS 141 (rev. 2007) legen für die Bilanzierung von latenten Steuern nicht nur eine Ausnahme von der Fair Value-

¹¹⁰⁷ Vgl. IFRS 3.BC 281(a) (rev. 2008); SFAS 141.B 281(a) (rev. 2007).

¹¹⁰⁸ Vgl. IFRS 3.BC 281 (rev. 2008); SFAS 141.B 281 (rev. 2007).

¹¹⁰⁹ Die Problematik der Diskontierung latenter Steuern wird in Kapitel 3.4.4 dargestellt.

¹¹¹⁰ Vgl. IFRS 3.BC 281 (b) (rev. 2008); SFAS 141.B 281(b) (rev. 2007).

¹¹¹¹ Vgl. IFRS 3.24f. (rev. 2008); SFAS 141.26f. (rev. 2007); Vertreter der Praxis, die zum Exposure Draft von IFRS 3 (rev. 2008)/SFAS 141 (rev. 2007) Stellung nahmen, befürworteten die Regelung; vgl. IFRS 3.BC 281 (rev. 2008); SFAS 141.B280 (rev. 2007).

¹¹¹² Vgl. IFRS 3.BC 280; SFAS 141.B280.

Bewertung fest, sondern nehmen unmittelbar Einfluss auf die nach IAS 12 und SFAS 109 zu bilanzierenden latenten Steuern. Die Bereiche, auf welche die Standards unmittelbare Auswirkungen zeigen, werden in den folgenden Kapiteln detaillierter dargestellt. Sie lassen sich in folgende Bereiche klassifizieren:

- Steuerabgrenzung auf die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden;
- Bilanzierung der aktiven latenten Steuern des Erwerbers aufgrund des Unternehmenszusammenschlusses;
- Bilanzierung von Änderungen in der Werthaltigkeitsbeurteilung der aktiven latenten Steuern des erworbenen Unternehmens nach dem Unternehmenszusammenschluss;
- Änderungen in der Einschätzung von unsicheren Steuerpositionen des erworbenen Unternehmens nach dem Unternehmenszusammenschluss.

Die nachfolgenden Kapitel behandeln die Bilanzierung latenter Steuern für diese Bereiche. Die Veröffentlichung des überarbeiteten IFRS 3 (rev. 2008) und SFAS 141 (rev. 2007) führte in Teilbereichen zu einer Aufhebung der Unterschiede bei der latenten Steuerabgrenzung, welche zwischen IFRS 3 (a.F.) und SFAS 141 (a.F.) bestanden. Auf die Altregelungen und Altdifferenzen soll im Rahmen der folgenden Ausführungen daher insoweit eingegangen werden, um die Veränderungen ggü. IFRS 3 (a.F.) und SFAS 141 (a.F.) sowie die Auswirkungen der Angleichungen darzustellen.

4.2.3 Latente Steuern aus der Neubewertung des erworbenen Nettovermögens

In einem Konzernabschluss wird die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage so dargestellt, als ob alle einbezogenen Unternehmen zusammen ein einziges Unternehmen wären (Einheitsgrundsatz).¹¹¹³ Die überwiegenden Komponenten eines Konzernabschlusses nach IFRS orientieren sich an der Einheitstheorie.¹¹¹⁴

¹¹¹³ Vgl. BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./THIELE, S. [Konzernbilanzen, 2004], S. 8ff; COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 552; KÜTING, K./WEBER C.P. [Konzernabschluss, 2008], S. 227; WIRTH, J. [Firmenwertbilanzierung, 2005], S. 96ff.; vgl. zur Einheitstheorie: HEIDEMANN, C. [Kaufpreisallokation, 2005], S. 168ff.

¹¹¹⁴ Vgl. BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./THIELE, S. [Konzernbilanzen, 2004], S. 85f.

Auch nach US-GAAP wird konzeptionell die Einheitstheorie befürwortet. In der Praxis ist jedoch die Interessentheorie (*parent company theory*) weitestgehend verbreitet.¹¹¹⁵

Durch die überarbeiteten Standards IFRS 3 (rev. 2008) /SFAS 141 (rev. 2007) und IAS 27 (rev. 2008) /SFAS 160 als Ergebnis der zweiten Phase des Projektes *Business Combinations* wird eine strengere einheitstheoretische Auslegung der Konzernrechnungslegung vorangetrieben.¹¹¹⁶

Ein Unternehmenszusammenschluss im Sinne von IFRS 3 (rev. 2008) und SFAS 141 (rev. 2007) kann unterschiedliche rechtliche Gestaltungsformen annehmen. So wird im Wesentlichen unterschieden zwischen:

- einem Erwerb der Anteile des Unternehmens (*share deal*);
- einem Erwerb der einzelnen Vermögenswerte und Schulden (*asset deal*); sowie
- einer Verschmelzung (*legal merger*) zweier oder mehrerer Rechtsträger auf einen Rechtsträger durch Aufnahme oder durch Neugründung.

Bei einem *share deal* erwirbt das künftige Mutterunternehmen die Anteile am Eigenkapital der erworbenen zukünftigen Tochtergesellschaft, wohingegen im Falle eines *asset deal* die einzelnen Vermögenswerte und Schulden der künftigen Tochtergesellschaft auf das erwerbende Unternehmen übergehen.¹¹¹⁷ Im Rahmen eines *asset deal* ist darauf zu achten, dass der Erwerber ein *business* im Sinne von IFRS 3 (rev. 2008) oder SFAS 141 (rev. 2007) übernimmt.¹¹¹⁸ Die Grundbestandteile eines Geschäftsbetriebs stellen Inputs, Prozesse und Outputs dar. Zwar müssen nicht sämtliche Inputs und Prozesse des Verkäufers auf den Erwerber übergehen, die zukünftige Muttergesellschaft muss aber in der Lage sein, Outputs zu generieren.¹¹¹⁹

Abhängig von der jeweiligen Steuergesetzgebung und der Form des Unternehmenszusammenschlusses, stellt ein Unternehmenserwerb eine steuerpflichtige oder steuerfreie Transaktion dar und unterscheidet sich daher häufig von der

¹¹¹⁵ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 555.

¹¹¹⁶ Die Zuordnung der Anteile nicht-kontrollierender Gesellschafter ist das wesentliche Charakteristikum der Einheitstheorie. Phase II des Projektes „*Business Combinations*“ knüpft an diese Zuordnung an; vgl. IAS 27.BC42 (rev. 2008); SFAS 160.25ff. (rev. 2007).

¹¹¹⁷ Vgl. BERENS, W./MERTES, M./STRAUCH, J. [Unternehmensakquisitionen, 2005], S. 27ff.

¹¹¹⁸ IFRS 3 (rev. 2008) und SFAS 141 (rev. 2007) definieren „*business*“ als „*an integrated set of activities and assets that is capable of being conducted and managed for the purposes of providing a return in form of dividends, lower costs, or other economic benefits directly to investors or owners, members, or participants.*“ IFRS 3.Appendix A Stichwort „*business*“ (rev. 2008); SFAS 141.3(e) (rev. 2007).

¹¹¹⁹ Vgl. IFRS 3.B7-12 (rev. 2008); SFAS 141.A4-A9 (rev. 2007); Schwedler, K. [Business Combinations Phase II, 2008], S. 130f.

handelsrechtlichen Abbildung.¹¹²⁰ So werden beispielsweise nach deutschem Steuerrecht bei einem *share deal* die steuerlichen Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens grundsätzlich fortgeführt.¹¹²¹ Bei einer Fusion eröffnet das Umwandlungssteuerrecht dem Erwerber unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls die Möglichkeit eine Aufdeckung der stillen Reserven und stillen Lasten zu vermeiden.¹¹²² Im Rahmen eines *asset deal* hingegen muss das übernehmende Unternehmen in seiner Steuerbilanz die erworbenen Vermögenswerte und Schulden zu den jeweiligen Kaufpreisen ansetzen, wodurch es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten kommt. Insofern weichen bei einem *asset deal* die steuerlichen Wertansätze weniger häufig von den handelsrechtlichen Werten ab, als im Falle eines *share deal* oder eines *legal merger*.¹¹²³

Temporäre Differenzen entstehen im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses, wenn Vermögenswerte und Schulden in der steuerlichen Gewinnermittlung des erworbenen Unternehmens entweder mit unterschiedlichen Wertansätzen, z.B. den fortgeführten Anschaffungskosten, erfasst sind oder bisher nicht erfasst wurden, wohingegen sie im Konzernabschluss nach Erfüllung der Ansatzkriterien mit ihrem beizulegenden Zeitwert angesetzt werden.¹¹²⁴

Im Rahmen der Identifizierungsphase sind alle potentiell werthaltigen Vermögenswerte, Schulden und Eventualschulden aufzunehmen und auf Erfüllung der Ansatzkriterien des IFRS-Framework bzw. des US-GAAP Framework zu prüfen.¹¹²⁵

Die Tatsache, dass in der Steuerbilanz des erworbenen Unternehmens die Vermögenswerte völlig unabhängig von ihrem Ansatz und ihrer Bewertung im IFRS oder US-GAAP Abschluss bilanziert werden, hat zur Folge, dass eine Vielzahl von Differenzen zwischen den unterschiedlichen Wertansätzen entstehen kann. Es handelt sich hierbei um temporäre Differenzen.¹¹²⁶ Die Konsequenzen aus allen Differenzen

¹¹²⁰ Vgl. BALLWIESER, W./KURZ, G.[Ertragsteuern, 2008], Tz. 63; EILERS, S. [Steuerliche Strukturierungen, 2002], Tz. 26ff., ELSER, T. [Asset Deal vs Share Deal, 2002], S. 1827ff.

¹¹²¹ Vgl. zu den steuerlichen Folgen eines *share deal* KNEIP, C./MEYNKÖHN, M. [Due Dilligence, 2005], Tz. 6ff.; EILERS, S./RÖDDING, A. [Unternehmenskauf, 2004], Tz. 64ff.

¹¹²² Vgl. DJANANI, Ch./BRÄHLER, G. [Umwandlungssteuerrecht, 2005], S. 43ff; KÜTING, K./WIRTH, J.[Kapitalkonsolidierung, 2003], S. 625.

¹¹²³ Vgl. zu den steuerlichen Folgen eines Asset Deals KNEIP, C./MEYNKÖHN, M. [Due Dilligence, 2005], Tz. 37ff.; EILERS, S. [Steuerliche Strukturierungen, 2002], S. 85ff.; KÜTING, K./WIRTH, J.[Kapitalkonsolidierung, 2003], S. 625.

¹¹²⁴ Vgl. KÜTING, K./WIRTH, J.[Kapitalkonsolidierung, 2003], S. 623.

¹¹²⁵ Vgl. ZELGER H. [Purchase Price Allocation, 2005], S. 106. ff.; IFRS 3.11 (rev. 2008), IFRS 3.BC125 (rev. 2008), SFAS 141.13 (rev. 2007) verweisen auf die Ansatzkriterien des Framework.

¹¹²⁶ Vgl. SFAS 109.260f.; IAS 12.18(a); IAS 12.19; BALLWIESER, W./KURZ, G.[Ertragsteuern, 2008], Tz. 62.

zwischen dem Buchwert und dem Steuerwert zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses müssen nach den Vorschriften des IAS 12 und SFAS 109 durch die Bilanzierung von *deferred tax assets* und *deferred tax liabilities* berücksichtigt werden.¹¹²⁷

Der besondere Charakter latenter Steuern bei Unternehmenszusammenschlüssen zeigt sich darin, dass die aufgrund der temporären Differenzen zwischen Steuerwerten und Konzernbilanzwerten entstehenden latenten Steuerforderungen oder -verbindlichkeiten zum identifizierbaren Nettovermögen der erworbenen Einheit zu rechnen sind. Latente Steuern stellen keine originären Vermögenswerte dar, sondern die technische Konsequenz der Neubewertung des übernommenen Vermögens und des in IAS 12 und SFAS 191 verankerten Steuerabgrenzungskonzepts der temporären Differenzen.¹¹²⁸ Nach dem *temporary differences*-Konzept bestimmt sich der Umfang der Steuerabgrenzung anhand der temporären Differenzen, die sich bei abweichenden Wertansätzen von Vermögenswerten und Schulden in der Handelsbilanz und Steuerbilanz ergeben und zu künftigen Steuerminderungsansprüchen oder -mehrbelastungen führen.¹¹²⁹

Die generelle Neubewertung des erworbenen Nettovermögens zum beizulegenden Zeitwert führt zur Aufdeckung von stillen Reserven und stillen Lasten.¹¹³⁰ Wird diese Neubewertung in der Steuerbilanz nicht nachvollzogen, so kommt es bei Vermögenswerten, aufgrund höherer Wertansätze in der Konzernbilanz, mit deren Realisierung (z.B. durch Verkauf oder Abschreibung) zu in Bezug auf das handelsrechtliche Ergebnis höheren Steuerbelastungen. Diese künftige Steuermehrbelastung wird zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses durch die Bilanzierung einer passivischen latenten Steuer berücksichtigt. Stille Lasten führen mit der Erfüllung der Schuld zu Steuerminderbelastungen und werden daher mit der Bilanzierung von aktiven latenten Steuern zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs als berücksichtigt.¹¹³¹ Zu beachten ist, dass aktive latente Steuern nur insoweit zu

¹¹²⁷ Vgl. EBERHARTINGER, E.[§ 306 HGB, 2002ff.], Tz. 511, BALLWIESER, W./KURZ, G.[Ertragsteuern, 2008], Tz. 62.

¹¹²⁸ Vgl. ZELGER, H. [Purchase Price Allocation, 2005], S.126f.

¹¹²⁹ Vgl. hierzu Kapitel 2.2.1.

¹¹³⁰ Bei der Neubewertung zum Fair Value werden die stillen Reserven der übernommenen Vermögenswerte unabhängig vom Anteil des Mutterunternehmens am Tochterunternehmen vollständig aufgedeckt.

bilanzieren sind, wie deren Realisierung zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs wahrscheinlich ist.¹¹³²

Aufgrund eines Unternehmenszusammenschlusses kann der Ansatz von latenten Steuern, die im Einzelabschluss des übertragenden Unternehmens vor dem Unternehmenszusammenschluss bestanden haben, entfallen bzw. sich verändern, wenn die temporären Differenzen nicht mehr bestehen (z.B. aufgrund einer steuerlichen Neubewertung der Vermögenswerte und Schulden in einem *asset deal*) oder sich verändert haben (z.B. bei einer Fortführung der ursprünglichen Buchwerte im Rahmen eines *share deal*). Die temporären Differenzen zwischen der Bilanz im Einzelabschluss und der Steuerbilanz (*inside basis differences I*)¹¹³³ müssen nach einem Unternehmenszusammenschluss in jedem Fall neu beurteilt werden.¹¹³⁴ Gegenüber vorhandenen Einzelabschlüssen, in denen noch keine Mehr- oder Minderwerte aus der Neubewertung berücksichtigt werden, ist damit unter Umständen die Berücksichtigung zusätzlicher temporärer Differenzen aus Konzernsicht erforderlich (*inside basis differences II*).¹¹³⁵

Ebenso ist zu überprüfen, ob sich die Einschätzung der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern aus dem Einzelabschluss aufgrund des Unternehmenszusammenschlusses verändert hat. Vorstellbar ist, dass nicht angesetzte bzw. durch eine Wertberichtigung¹¹³⁶ verminderte latente Steueransprüche des erworbenen Unternehmens durch den Zusammenschluss als realisierbar betrachtet werden. In einem anderen Fall kann es beispielsweise vorkommen, dass ein verlustbringendes Tochterunternehmen erworben wird, welches in seinem Einzelabschluss vor dem Unternehmenserwerb aktive latente Steuern aus abzugsfähigen temporären Differenzen und Verlustvorträgen gänzlich oder teilweise ansetzte, da mit künftigen steuerlichen Gewinnen gerechnet wurde. Wird das Geschäft dieser Tochtergesellschaft nach dem Unternehmenszusammenschluss voraussichtlich nicht weitergeführt, so kann die

¹¹³¹ Vgl. ZELGER, H. [Purchase Price Allocation, 2005], S.126f.

¹¹³² Vgl. IAS 12.24, 12.28f.; SFAS 109.8(d), 109.20.

¹¹³³ Es handelt sich hier um sog. *inside basis differences I*; vgl. SCHULZ-DANSO, M. [Ertragsteuern, 2006], Tz. 102

¹¹³⁴ Vgl. BALLWIESER, W./KURZ, G.[Ertragsteuern, 2008], Tz. 63; LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 106.

¹¹³⁵ Vgl. ERNSTING, I./LOITZ, R. [Bilanzierung latenter Steuern, 2004], S. 1054.

¹¹³⁶ Während das IASB nur den Teil der aktiven latenten Steuern ansetzt, der als realisierbar betrachtet wird (*affirmative judgement approach*), setzt das FASB zunächst den Gesamtbetrag der aktiven latenten Steuern an und bilanziert als Gegenposition eine Wertberichtigung (*impairment approach*); vgl. hierzu Kapitel 3.2.2.2.3. Wird im folgenden von „nicht angesetzten aktiven latenten Steuern gesprochen“, so ist dieser mit dem Teil der latenten Steuern gleichzusetzten, der durch eine Wertberichtigung berücksichtigt wird.

Annahme zukünftiger steuerlicher Gewinne nicht aufrecht erhalten werden. Insofern dürfen die damit verbundenen aktiven latenten Steuern nicht im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses aktiviert werden.¹¹³⁷

Bei der Beurteilung der Realisierbarkeit aktiver latenter Steuern sind nicht nur die aktiven latenten Steuern des erworbenen Unternehmens zu berücksichtigen, sondern es kann auch zu einer veränderten Einschätzung der aktiven latenten Steuern des Erwerbers kommen.¹¹³⁸ Die Thematik der Neubeurteilung aktiver latenter Steuern des Erwerbers sowie des erworbenen Tochterunternehmens zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses und in den Folgeperioden hat auch das IASB und das FASB im Rahmen des *Income Tax*-Projekts und des *Business Combination Phase II*-Projekts beschäftigt. Zum einen wichen die Regelungen zur Berücksichtigung zwischen IFRS und US-GAAP vor der Überarbeitung von IFRS 3 (a.F.) und SFAS 141 (a.F.) voneinander ab, zum anderen zeigten die Regelungen Inkonsistenzen zu anderen Sachverhalten. Die Problematik sowie die Änderung der Regelungen durch die Veröffentlichung von IFRS 3 (rev. 2008) und SFAS 141 (rev. 2007) werden detaillierter in den beiden nachfolgenden Kapiteln behandelt.

Die aus dem Unternehmenserwerb resultierenden temporären Differenzen sind gemäß IAS 12.46 mit dem Steuersatz zu bewerten, der zum Erwerbszeitpunkt verabschiedet ist oder mit dessen In-Kraft-Treten mit hinreichender Sicherheit gerechnet werden kann. Nach US-GAAP ist das zum Zeitpunkt des Erwerbes verabschiedete Steuerrecht ausschlaggebend (SFAS 109.18). Folglich sind nach IFRS Änderungen der Steuersätze früher zu berücksichtigen als nach US-GAAP.¹¹³⁹

Durch den Ansatz latenter Steueransprüche und -schulden als identifizierbare Vermögenswerte und Schulden im Erwerbszeitpunkt, wird die Höhe des Goodwill oder eines ggf. entstehenden *gain from a bargain purchase* beeinflusst. Während latente Steuerschulden zu einer Erhöhung des Goodwill führen, vermindern latente Steueransprüche diesen.¹¹⁴⁰ Der erstmalige Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwertes bzw. die Realisierung eines *gain from a bargain purchase* führt nicht zum Ansatz von latenten Steuerschulden. Dies ergibt sich aus den Ausnahmenvorschriften in IAS 12 und SFAS 109.¹¹⁴¹ Die Thematik der Bilanzierung latenter Steuern auf temporäre

¹¹³⁷ Vgl. LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 106.

¹¹³⁸ Vgl. IAS 12.67.

¹¹³⁹ Vgl. ZELGER H. [Purchase Price Allocation, 2005], S. 126ff.

¹¹⁴⁰ Vgl. EITZEN, B. v./DAHLKE, J./KROMER, C. [Auswirkungen des IFRS 3, 2005], S. 509ff.

¹¹⁴¹ Vgl. IAS 12.25(a), 12.66; SFAS 109.30, 109.261f.

Differenzen bei der Bilanzierung des Goodwill, wurde bereits in Kapitel 3.1.2.2 ausführlich diskutiert. Aus diesem Grund wird an dieser Stelle auf dieses Kapitel verwiesen.

Während die Bildung latenter Steuern im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erfolgsneutral erfolgt,¹¹⁴² sind für die Folgebilanzierung die allgemeinen Vorschriften zur erfolgswirksamen oder erfolgsneutralen Bilanzierung in SFAS 109 (109.35f.) und IAS 12 (12.61) analog anzuwenden. Die Regelungen beziehen sich sowohl auf den Erstansatz latenter Steuern als auch auf deren Folgebilanzierung.¹¹⁴³ Die Interpretation dieser Normen führt zu dem Ergebnis, dass die latenten Steuern in Abhängigkeit der Ergebniswirksamkeit aufgelöst werden, mit der die temporäre Differenz abgebaut wird. Wird die temporäre Differenz erfolgswirksam vermindert, z.B. in Folge der Abschreibung der Vermögenswerte, so resultiert daraus eine erfolgswirksame Auflösung der zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs bilanzierten latenten Steuer.¹¹⁴⁴

4.2.4 Bilanzierung latenter Steueransprüche aus dem Unternehmenszusammenschluss

Infolge eines Unternehmenszusammenschlusses kann es für den Erwerber zu einer Änderung der Einschätzung nicht angesetzter aktiver latenter Steuern, z.B. aus Verlustvorträgen, kommen.¹¹⁴⁵ Dabei ist zwischen zwei Konstellationen zu unterscheiden:¹¹⁴⁶

- (1) Vor dem Unternehmenszusammenschluss nicht angesetzte aktive latente Steuern des Erwerbers: Ist für den Erwerber die Realisierung eines eigenen latenten Steueranspruchs wahrscheinlich, so setzt er diesen in seiner Bilanz als Vermögenswert an. Es ergibt sich die Frage, ob dieser Vorgang im Rahmen der Anwendung der Erwerbsmethode zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses berücksichtigt wird.

¹¹⁴² Vgl. IAS 12.66; SFAS 109.35; HEURUNG, R. [Temporary Differences, 2000], S. 1340ff.; EISELE, W./MÜHLBERGER, M. [Latente Steuern, 2004], S. 414.

¹¹⁴³ Vgl. LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005], S. 108.

¹¹⁴⁴ Vgl. EBERHARTINGER, E. [§306 HGB, 2002], Tz. 512; Kapitel 3.2.3.

¹¹⁴⁵ In der Praxis stellen latente Steueransprüche aus Verlustvorträgen oftmals den wesentlichen Teil der aktiven latenten Steuern dar. Die folgenden Ausführungen gelten jedoch analog für latente Steuern aus abzugsfähigen temporären Differenzen.

¹¹⁴⁶ Vgl. ZELGER H. [Purchase Price Allocation, 2005], S. 126ff.

- (2) Zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses nicht angesetzte aktive latente Steuern des erworbenen Unternehmens: Latente Steueransprüche stellen einen Teil des identifizierten erworbenen Nettovermögens dar und sind folglich bei der Erstkonsolidierung zu berücksichtigen, wenn es wahrscheinlich ist, dass in zukünftigen Perioden ausreichend zu versteuerndes Einkommen zur Verfügung steht, gegen welches die aktive latente Steuer verrechnet werden kann. Erfolgt der Ansatz des latenten Steueranspruchs nicht zum Erwerbszeitpunkt und wird dieser aber später dennoch realisiert, so stellt sich die Frage, wie eine Berücksichtigung nach dem Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses zu erfolgen hat.

IAS 12 und SFAS 109 sahen bis zu einer Anpassung im Rahmen der Veröffentlichung von IFRS 3 (rev. 2008) und SFAS 141 (rev. 2007) zum Teil unterschiedliche Vorschriften für die genannten Fallkonstellationen vor. Im Sinne der Konvergenzbemühungen auf dem Gebiet *Business Combinations* und *Income Taxes* wurden die Regelungen in IAS 12 und SFAS 109 durch die Veröffentlichung von SFAS 141 und IFRS 3 angepasst.¹¹⁴⁷ Im folgenden werden die Vorschriften des bisher gültigen IAS 12 und SFAS 109 dargestellt, ebenso wie die mit der Veröffentlichung von IFRS 3 (rev. 2008) und SFAS 141 (rev. 2007) bedingten Änderungen in IAS 12 (*as amended*) und SFAS 109 (*as amended*).

4.2.4.1 Vor dem Unternehmenszusammenschluss nicht angesetzte aktive latente Steuern des Erwerbers

Zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs ist zu überprüfen, ob auf Ebene des erwerbenden Unternehmens durch den Zusammenschluss zusätzliche latente Erstattungsansprüche genutzt werden können, die bisher nicht angesetzt werden konnten, da die Ansatzkriterien für aktive latente Steuern nicht erfüllt waren. Die bislang gültigen Vorschriften des IAS 12 und SFAS 109 weisen Unterschiede in der Bilanzierung auf, falls die Überprüfung zu dem Ergebnis kommt, dass zukünftig mit ausreichend zu versteuernden Einkommen gerechnet wird, gegen welches die nicht angesetzten latenten Erstattungsansprüche verrechnet werden können.

¹¹⁴⁷ Wird im folgenden auf die durch IFRS 3 (rev. 2008) und SFAS 141 (rev. 2007) abgeänderten Versionen von IAS 12 und SFAS 109 Bezug genommen, so werden diese mit IAS 12 (*as amended*) und SFAS 109 (*as amended*) bezeichnet.

Da es sich in diesem Fall um latente Steueransprüche des Erwerbers selbst handelt, die nicht den identifizierbaren erworbenen Vermögenswerten zugerechnet werden können, fordert IAS 12 eine vom Unternehmenszusammenschluss getrennte Bilanzierung jeglicher Veränderungen der latenten Steueransprüche. Derartige Änderungen werden erfolgswirksam in der „*post combination*“ Erfolgsrechnung angesetzt und gelten folglich nicht als Teil der Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses. Insofern bleibt ein aus der Anwendung der Erwerbsmethode resultierender Goodwill oder *gain from a bargain purchase* vom Ansatz der aktiven latenten Steuer des Erwerbers unberührt.¹¹⁴⁸

SFAS 109 hingegen fordert in diesem Fall vom Erwerber die Bilanzierung des latenten Steuervorteils durch eine entsprechende Reduzierung der *valuation allowance*, als Teil des Unternehmenszusammenschlusses.¹¹⁴⁹ Daraus resultiert, dass die Verringerung der *valuation allowance* mit einem im Rahmen des Unternehmenserwerbs erworbenen Vermögenswert gleich gesetzt wird. Als Konsequenz daraus kommt es zu einer Reduzierung des nach der Erwerbsmethode ermittelten Goodwill.¹¹⁵⁰ Ebenfalls möglich ist in diesem Fall die Entstehung oder Erhöhung eines *gain from a bargain purchase*.

Die beschriebenen Vorgehensweisen nach IAS 12 und SFAS 109 führen zu unterschiedlichen Bilanzierungen des Unternehmenszusammenschlusses und wirken sich wesentlich auf die Höhe des Goodwill aus. Im Rahmen der zweiten Phase des gemeinsamen Projektes „*Business Combinations*“ legten die Standardsetter nicht nur Wert darauf, Divergenzen zwischen den *Business Combinations* Standards an sich weitestgehend zu eliminieren, sondern versuchten auch, Unterschiede zwischen anderen Standards, die sich auf die Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen auswirken, anzupassen.

Der überarbeitete SFAS 141 (rev. 2007) ändert die Bilanzierung von latenten Steueransprüchen des Erwerbers nach SFAS 109 ab und schreibt vor, dass ein Erwerber Änderungen in der Einschätzung der Realisierbarkeit seiner latenten Steueransprüche zukünftig in Übereinstimmung mit der Regelung in IAS 12 bilanziert.¹¹⁵¹ Die in SFAS 109 beschriebene Vorgehensweise wird somit an IAS 12 angepasst.¹¹⁵²

¹¹⁴⁸ Vgl. IAS 12.67.

¹¹⁴⁹ Vgl. SFAS 109.135.

¹¹⁵⁰ Vgl. SFAS 109.135.

¹¹⁵¹ Vgl. SFAS 141.B 283 (rev. 2007).

¹¹⁵² Vgl. SFAS 109.30A (as amended); SFAS 141.E22 (f) (rev. 2007).

Diese Einigung beruht eher auf dem Bestreben, eine Konvergenz zwischen den Standards zu erzielen, als auf einer Auseinandersetzung darüber, ob eine Änderung in der Einschätzung der latenten Steueransprüche des Erwerbers einen Bestandteil des Unternehmenszusammenschlusses darstellt oder nicht. Nach Ansicht des FASB lassen sich sowohl die bisher in SFAS 109 beschriebene Vorgehensweise als auch die IAS 12 Vorschrift konzeptionell rechtfertigen.¹¹⁵³

Für die übernommene Regelung in IAS 12 spricht, dass dieser Ansatz mit der Anwendung der in SFAS 141 (rev. 2007) und IFRS 3 (rev. 2008) vorgesehenen Erwerbsmethode konsistent erscheint, da Effekte, die nicht Teil des Austausches von Leistung und Gegenleistung sind, nicht im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses berücksichtigt werden. Ausschließlich die übertragenen Güter auf der einen Seite - bspw. Aktien, liquide Mittel etc. - sowie die erworbenen Vermögenswerte und übernommenen (Eventual-) Schulden auf der andere Seite sollen im Rahmen der Erwerbsmethode berücksichtigt werden. Da die latenten Steueransprüche des Erwerbers, welche aufgrund des Unternehmenszusammenschlusses angesetzt werden können, keiner der beiden Seiten zuzuordnen sind, stellen sie keinen Teil der Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses dar.¹¹⁵⁴ Aus dieser Sichtweise stellt die bisherige Regelung in SFAS 109 vielmehr einen Verstoß gegen die in SFAS 141 (rev. 2007) verankerte Konzeption der Erwerbsmethode dar.

Allerdings ist die bisherige Vorschrift nach SFAS 109 aus konzeptioneller Sicht dadurch vertretbar, dass diese Regelung konsistent mit den Ansatzkriterien in SFAS 109 ist. Der Unternehmenszusammenschluss stellt das ausschlaggebende Ereignis dar, welches die Änderung in der Einschätzung bzgl. der Realisierbarkeit der latenten Steueransprüche auslöst. Nur aufgrund dieses Ereignisses kommt es zu einer Veränderung der aktiven latenten Steuern. Aus diesem Grund soll nach SFAS 109 die aktive latente Steuer auch im Rahmen der auslösenden Transaktion Berücksichtigung finden.

Ferner kann argumentiert werden, dass die mit dem Unternehmenszusammenschluss verbundenen steuerlichen Synergien und Vorteile auf den Preis einwirken, den der Erwerber zu zahlen bereit ist und somit auch den Goodwill beeinflussen. Es wird

¹¹⁵³ Vgl. SFAS 141.B 284 (rev. 2007).

¹¹⁵⁴ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update July, 2006], S. 1; aus demselben Grund verbieten SFAS 141 (rev. 2007) und IFRS 3 (rev. 2008) auch die Berücksichtigung einer Restrukturierungsrückstellung, wenn diese zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs nicht die Kriterien einer Schuld erfüllt; vgl. SFAS 141.13 (rev. 2007), 141.B 132 (rev. 2008).

unterstellt, dass der Käufer bereit ist, mehr für das erworbene Unternehmen zu zahlen, wenn es seine latenten Steueransprüche nutzen kann, als wenn dies nicht der Fall ist. Erfolgt die Berücksichtigung dieser steuerlichen Effekte nicht im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses, so besteht die Gefahr der doppelten Berücksichtigung der realisierbaren Steuervorteile – zum einen durch den höheren Kaufpreis, welcher wiederum einen höheren Goodwill impliziert, und zum anderen durch die erfolgswirksame Berücksichtigung der latenten Steueransprüche in der „*post combination*“ Erfolgsrechnung.¹¹⁵⁵ Dieser Argumentation ist jedoch entgegenzuhalten, dass ein Erwerber nur in wenigen Fällen bereit sein wird, einen Betrag in Höhe des gesamten undiskontierten latenten Steueranspruchs mehr zu bezahlen, um diese Steuervorteile ansetzen zu können. Es ist fraglich, welchen Betrag der Erwerber tatsächlich bereit ist mehr zu zahlen. In der Regel wird der Erwerber nur wenig mehr zahlen als ein konkurrierender Käufer.¹¹⁵⁶

Nachdem sich beide Ansätze konzeptionell gleichermaßen vertreten lassen, betrachteten IASB und FASB zusätzlich die Kosten und Aufwendungen, welche eine Anpassung der Regelung in IAS 12 an SFAS 109 und umgekehrt mit sich bringt. Beide Standardsetter betrachteten die Übernahme der Vorschrift in IAS 12 als kostengünstiger und mit weniger Umstellungsaufwand für die Bilanzierungspraxis verbunden.¹¹⁵⁷

4.2.4.2 Zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses nicht angesetzte aktive latente Steuern des erworbenen Unternehmens

Zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses können hinsichtlich der aktiven latenten Steuern aus abzugsfähigen temporären Differenzen oder aus Verlustvorträgen des erworbenen Tochterunternehmens wesentliche Zweifel an deren Realisierbarkeit bestehen. Es wird als unwahrscheinlich beurteilt, dass zukünftig ausreichend zu versteuerndes Einkommen zur Verfügung stehen wird, gegen das die latenten Steueransprüche verrechnet werden können. Dementsprechend darf gemäß IAS 12 die aktive latente Steuer nicht zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs erfasst werden,

¹¹⁵⁵ Vgl. SFAS 141.B 285f. (rev. 2007).

¹¹⁵⁶ Vgl. SFAS 141.B 286 (rev. 2007), IFRS 3.BC 286 (rev. 2008).

¹¹⁵⁷ Vgl. SFAS 141.B 284 (rev. 2007), IFRS 3.BC 284 (rev. 2008).

gemäß SFAS 109 ist eine Wertberichtigung (*valuation allowance*) in entsprechender Höhe zu bilden.¹¹⁵⁸

In den auf den Unternehmenserwerb folgenden Perioden ist regelmäßig eine Neueinschätzung der Realisierbarkeit und somit der Werthaltigkeit dieser latenten Steueransprüche vorzunehmen.¹¹⁵⁹ Ursachen für eine geänderte Werthaltigkeitsbeurteilung können z.B. Restrukturierungsmaßnahmen sein, die dem Unternehmenserwerb nachfolgen, die Realisierung von Synergieeffekten oder von Steuergestaltungsmaßnahmen. Bisher nicht aktivierte latente Steuern sind dann, sofern sie aufgrund der neuen Umstände als realisierbar betrachtet werden, gemäß den jeweiligen Vorschriften nach IAS 12 und SFAS 109 zu berücksichtigen.¹¹⁶⁰

Nach den bisherigen Regelungen in IAS 12 und SFAS 109 ist vorgesehen, dass Änderungen in der Einschätzbarkeit der Realisierung latenter Steueransprüche, die ihre Ursache im Unternehmenszusammenschluss haben, rückwirkend die Höhe des Goodwill beeinflussen.¹¹⁶¹ Dies gilt auch dann, wenn diese Änderung nach der „*measurement period*“¹¹⁶² von einem Jahr vorgenommen wird. Beide Standards schreiben in diesem Fall eine Anpassung des Goodwill vor. Allerdings unterscheidet sich bisher die bilanzielle Abbildung.

Gemäß SFAS 109 sind Änderungen der Wertberichtigung latenter Steueransprüche in den Folgeperioden nach dem Unternehmenszusammenschluss zunächst erfolgsneutral gegen einen aus dem Unternehmenserwerb resultierenden Goodwill zu verbuchen. Dieser Goodwill wurde zum Zeitpunkt der Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses nicht oder nur teilweise durch die latenten Steueransprüche des erworbenen Unternehmens gemindert. Reicht ein vorhandener Goodwill nicht aus, da dieser z.B. bereits durch einen *impairment* gemindert wurde, oder wurde zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses kein Goodwill angesetzt, so erfolgt die Verrechnung der aktiven latenten Steuer gegen andere

¹¹⁵⁸ Vgl. SFAS 109.17 (e), IAS 12.24.

¹¹⁵⁹ Vgl. EITZEN, B.v./HELMS, S. [Verlustvorträge, 2002], S. 825; IAS 12.37.

¹¹⁶⁰ Vgl. EITZEN, B. v./DAHLKE, J./KROMER, C. [Auswirkungen des IFRS 3, 2005], S. 509.

¹¹⁶¹ Vgl. IAS 12.68, SFAS 109.136.

¹¹⁶² Ebenso wie ihre Altversionen sehen IFRS 3 (rev. 2008) und SFAS 141 (rev. 2007) die Möglichkeit vor, Unternehmenakquisitionen auf der Grundlage von vorläufig bestimmten Wertansätzen im Abschluss darzustellen. So können während eines Zeitraums von maximal zwölf Monaten ab dem Erwerbszeitpunkt alle Bewertungsansätze der Akquisitionsmethode durch die Berücksichtigung zusätzlicher Informationen über Fakten und Zusammenhänge, die sich auf die Bewertung zum Erwerbsstichtag ausgewirkt hätten, berücksichtigt werden. Änderungen, die nach Ablauf dieser Zeitspanne erforderlich werden, sind als Korrekturen iSv IAS 8 zu behandeln; vgl. IFRS 3.45 (rev. 2007); SFAS 141.51 (rev. 2008).

langfristige immaterielle Vermögenswerte, die im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses erworben wurden. Ein danach noch verbleibender Überhang an aktiven latenten Steuern wird als Steuerertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.¹¹⁶³

Anders als es bei Aktivierung der latenten Steueransprüche zum Erwerbszeitpunkt der Fall gewesen wäre, kann im Rahmen der Nachholung der Aktivierung kein *gain from a bargain purchase* entstehen oder ein solcher erhöht werden. Kommt es zwischen dem Zeitpunkt der Erstbilanzierung des Unternehmenserwerbs und der Nachholung der Aktivierung der latenten Steueransprüche zu einer Änderung des Steuersatzes, so schlägt sich der Effekt aus der Änderung des Steuersatzes nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung nieder, wie dies der Fall gewesen wäre, wenn die aktive latente Steuer bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs angesetzt worden wäre. Vielmehr erfolgt die Berücksichtigung erfolgsneutral gegen den Goodwill. Diese Berücksichtigung widerspricht der grundsätzlich erfolgswirksamen Berücksichtigung der Effekte aus Steuersatzänderungen nach SFAS 109.¹¹⁶⁴

Entsprechend dem bisher gültigen IAS 12 wird die in Folgeperioden angesetzte aktive latente Steuer als Steuerertrag in der Erfolgsrechnung erfasst. Gleichzeitig wird der Goodwill auf den Betrag reduziert, der sich ergeben hätte, wenn die aktive latente Steuer bereits zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses angesetzt worden wäre.¹¹⁶⁵

Dadurch beeinflusst die Nachholung der Aktivierung der latenten Steuern das Periodenergebnis vor Steuern in Höhe der Korrektur der Abschreibungen auf den Goodwill. Durch die Erfassung eines latenten Steuerertrags wird die Abschreibung des Goodwill kompensiert.¹¹⁶⁶ Erfolgte zwischenzeitlich keine Änderung des für die Bewertung anzuwendenden Steuersatzes, so ist auch die Vorgehensweise nach IAS 12 im Grunde eine erfolgsneutrale Transaktion. Im Falle einer Steuersatzänderung zwischen den Perioden schlägt sich dieser Effekt durch die Buchung des latenten Ertragsteueraufwands in der GuV nieder. Dabei wird der aktuelle Steuersatz

¹¹⁶³ Vgl. SFAS 109.136.

¹¹⁶⁴ Nach SFAS 109.27 sind Anpassungen der latenten Steuern aufgrund von Steuersatzänderungen erfolgswirksam vorzunehmen.

¹¹⁶⁵ Vgl. IAS 12.68.

¹¹⁶⁶ Eine Saldierung des latenten Steuerertrags und der Goodwillanpassung wird abgelehnt, da dies einen Verstoß gegen IAS 1 *Presentation of Financial Statements* darstellen würde; vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1889.

berücksichtigt. Die Verminderung des Goodwill hingegen erfolgt unter Beachtung des Steuersatzes zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs.¹¹⁶⁷

In einigen Fällen kann der aus der Nachaktivierung resultierende Betrag an latenten Steueransprüchen den bilanzierten Geschäfts- oder Firmenwert übersteigen. In anderen Fällen wiederum kommt es vor, dass aus dem Unternehmenszusammenschluss zum Erwerbszeitpunkt kein Goodwill entstanden ist. IAS 12 schreibt vor, dass eine Neueinschätzung nicht zur Erfassung eines *gain from a bargain purchase* führen oder einen solchen erhöhen darf, selbst wenn sich ein solcher ergeben hätte, wäre die latente Steuer zum Erwerbszeitpunkt angesetzt worden.¹¹⁶⁸ Im Gegensatz zu SFAS 109 sieht IAS 12 keine Kürzung anderer langfristiger immaterieller Vermögensgegenstände vor. SFAS 109 schreibt die Verminderung der Buchwerte langfristiger immaterieller Vermögenswerte, die im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses erworben wurden, vor, um einen Missbrauch aufgrund von Ermessensentscheidungen zu verhindern. Die Möglichkeit durch eine Reduzierung der *valuation allowance* in späteren Perioden einen latenten Steuerertrag zu realisieren, birgt die Gefahr, dass es zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses zum Ansatz einer aufgeblähten Wertberichtigung und zur Überbewertung von langfristigen immateriellen Vermögenswerten kommt mit dem Ziel, einen resultierenden Goodwill möglichst gering zu halten und so einen möglichst hohen Steuerertrag in zukünftigen Perioden realisieren zu können. Einem solchen Gestaltungsmissbrauch soll durch die Reduzierung der Buchwerte anderer immaterieller Vermögenswerte entgegengewirkt werden. Ferner bereitet es oftmals Schwierigkeiten, den Fair Value der identifizierten erworbenen immateriellen Vermögenswerte verlässlich zu bestimmen. Unschärfen hinsichtlich der Abgrenzung zum Goodwill werden durch die Kürzung von immateriellen Vermögenswerten im Rahmen der Nachholung der Aktivierung relativiert.¹¹⁶⁹

Weder IAS 12 noch SFAS 109 schreiben vor, wie im umgekehrten Fall, nämlich im Fall der Erhöhung der Wertberichtigung auf aktive latente Steuern aufgrund einer veränderten Einschätzung in Folgeperioden zu verfahren ist. Da eine Einzelsvorschrift fehlt, sind die allgemeinen Regelungen zur latenten Steuerabgrenzung anzuwenden. Daraus resultiert, dass Deaktivierungen bzw. Erhöhungen der *valuation allowance*

¹¹⁶⁷ Vgl. DEBUS, C. [Latente Steuern, 2003], Tz. 252.

¹¹⁶⁸ Vgl. 12.68; BALLWIESER, W./KURZ, G.[Ertragsteuern, 2008], Tz. 69ff; EITZEN, B. V./DAHLKE, J./KROMER, C. [Auswirkungen des IFRS 3, 2005], S. 509f.

¹¹⁶⁹ Vgl. SFAS 109.137.

erfolgswirksam zu buchen sind, wenn die Erstabibilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses bereits abgeschlossen wurde. Der Goodwill bleibt unberührt.¹¹⁷⁰

Die Überarbeitung der „*Business Combinations*“-Standards führt dazu, dass zukünftig die Nachaktivierung latenter Steuern, die zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs nicht angesetzt bzw. wertberichtigt wurden, nach neuen Regelungen erfolgt. Im Gegensatz zu den Vorschriften zur Berücksichtigung von latenten Steueransprüchen des Erwerbers haben sich das IASB und FASB nicht zur gemeinsamen Übernahme einer der bereits bestehenden Vorschriften geeinigt, sondern die Vorgehensweise einheitlich für IFRS und US-GAAP neu festgelegt.

Danach führt die Nachholung der Aktivierung von latenten Steueransprüchen zukünftig nur dann zu einer Anpassung des Goodwill, wenn der Ansatz bzw. die Verminderung der Wertberichtigung innerhalb der *measurement period* erfolgt. Danach berücksichtigt der Erwerber alle Tatsachen und Umstände, die zum Zeitpunkt der Akquisition bestehen, und bestimmt einen provisorischen Wert für den Teil der latenten Steuern, für welchen es zum Erwerbszeitpunkt mehr wahrscheinlich als unwahrscheinlich ist, dass dieser realisiert werden kann. Erlangt der Erwerber während der *measurement period* zusätzliche Informationen über Tatsachen und Umstände, die zum Zeitpunkt der Akquisition bereits existierten, und führen diese Informationen zu einer geänderten Werthaltigkeitsbeurteilung der aktiven latenten Steuern, so werden die latenten Steuern aktiviert bzw. die Wertberichtigung vermindert. Die Buchung erfolgt zu Lasten des Goodwill, der sich dadurch um den Betrag der nachträglich angesetzten latenten Steuer vermindert. Die Verrechnung ist dabei nicht mehr auf die Höhe des Goodwill beschränkt, sondern es kann zu einem *gain from a bargain purchase* kommen, der sofort erfolgswirksam erfasst wird. Diese Neuregelung ist zu begrüßen, da die Beschränkung der Verrechnung auf einen positiven Goodwill einer konzeptionellen Grundlage entbehrt. Die Verminderung anderer langfristiger immaterieller Vermögenswerte, wie bisher nach SFAS 109.261 vorgesehen, entfällt. Ebenso existiert die potentielle Möglichkeit einer zeitlich unbegrenzten Anpassung des Goodwill nicht länger. Anders als bisher nach IAS 12 vorgesehen, wird die aktivierte latente Steuer nicht erfolgswirksam erfasst und der Goodwill nicht erfolgswirksam auf denjenigen Wertansatz abgeschrieben, der sich im Falle der Berücksichtigung der aktiven latenten Steuer zum Erwerbszeitpunkt ergeben hätte. Somit resultiert bei einer Nachaktivierung

¹¹⁷⁰ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 1890.

kein Ergebniseffekt in Höhe der Differenz zwischen dem alten und neuen Steuersatz, falls es zwischen dem Zeitpunkt des Erwerbs und der Nachaktivierung zu einer Steuersatzänderung kommt. Kommt es nach dem Ablauf der *measurement period* zum Ansatz aktiver latenter Steuern, die zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs nicht angesetzt werden konnten, so wird der latente Ertragsteueraufwand erfolgswirksam ohne Beeinflussung des Goodwill erfasst.¹¹⁷¹

Die Neuregelungen führen dazu, dass eine Nachaktivierung latenter Steueransprüche bzw. die Verminderung einer Wertberichtigung unterschiedlich berücksichtigt wird, in Abhängigkeit davon, ob die Neueinschätzung der latenten Steueransprüche innerhalb oder nach Ablauf der *measurement period* erfolgt. Dadurch wird nicht länger dem Umstand Rechnung getragen, dass die Bewertung der latenten Steuern nicht zum Fair Value erfolgt, weshalb eine zeitlich unbeschränkte Anpassung des Goodwill als Maßnahme zur Abschwächung dieses Mangels angesehen wurde.¹¹⁷² Andererseits wird mit der Neuregelung eine korrespondierende Behandlung gegenüber Änderungen sonstiger Aktiva und Passiva erzielt. Es erscheint konsequent, dass Änderungen von aktiven latenten Steuern ebenso behandelt werden, wie nachträgliche Änderungen anderer Vermögenswerte.¹¹⁷³ Ferner stellt sich nicht länger die Frage, wie im Falle einer nachträglichen Erhöhung der *valuation allowance* bzw. Deaktivierung vorzugehen ist. Auch hier hängt die Entscheidung davon ab, ob die Änderung innerhalb oder außerhalb der *measurement period* erfolgt und die Neuurteilung auf neuen Informationen beruht, die mit Sachverhalten im Zusammenhang stehen, welche bereits zum Erwerbszeitpunkt existierten.

Nicht zuletzt wird durch die Eliminierung der zeitlich unbegrenzten Goodwillanpassung die Anwendung von SFAS 109 und IAS 12 im Rahmen von *business combinations* vereinfacht. So werden bspw. Diskussionen darüber weitestgehend vermieden, wie zu verfahren ist, wenn der Goodwill vollständig oder teilweise wertberichtigt wurde, bevor die Nachaktivierung der latenten Steuern erfolgte.

¹¹⁷¹ Eine erfolgsneutrale Verbuchung ist nur möglich, wenn die zugrunde liegende Transaktion ebenfalls erfolgsneutral gegen das Eigenkapital erfasst wurde.

¹¹⁷² Vgl. SFAS 141.B290 (rev. 2007), IFRS 3.BC 290 (rev. 2008).

¹¹⁷³ Vgl. SFAS 141.B290 (rev. 2007), IFRS 3.BC 290 (rev. 2008).

Die in IAS 12 (*as amended*)¹¹⁷⁴ und SFAS 109 (*as amended*)¹¹⁷⁵ übernommenen Neuregelungen führen zu einer weitestgehend harmonischen, konsequenten und widerspruchsfreien Abbildung aktiver latenter Steuern.

4.2.5 Bilanzierung von unsicheren Steuerpositionen aus dem Unternehmenszusammenschluss

Nicht allein die Beurteilung der Werthaltigkeit von latenten Steueransprüchen zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs ist mit Unsicherheiten verbunden. Daneben existieren für Steuerpositionen eine Vielzahl weiterer ungewisser Faktoren. Im Falle von steuerbaren Unternehmenszusammenschlüssen muss sich der Bilanzierende die Frage stellen, ob die einhergehende Neubewertung der Vermögenswerte und Schulden in der Steuerbilanz von der jeweiligen Steuerbehörde anerkannt wird. Die Ermittlung der Steuerwerte der Vermögensgegenstände und Schulden erfolgt ausschließlich nach dem jeweiligen Steuerrecht.¹¹⁷⁶ In vielen Steuerhoheiten können die Steuerwerte einer Vielzahl der erworbenen Vermögensgegenstände und Schulden eindeutig bestimmt werden. In anderen Steuerhoheiten hingegen ist ein zweifelsfreier Rückschluss auf die anzusetzenden Steuerwerte aufgrund Unklarheiten und Unschärfen im Steuerrecht nicht möglich. Werden bei einem nicht steuerbaren Unternehmenserwerb die Buchwerte in der Steuerbilanz fortgeführt, kann ebenfalls eine Unsicherheit hinsichtlich der Angemessenheit der Wertansätze in der Steuerbilanz bestehen.¹¹⁷⁷ Erwirbt die Muttergesellschaft laufende Steuererstattungsansprüche oder übernimmt laufende Steuerschulden des erworbenen Unternehmens, welche sich aus Steuererklärungen vor dem Unternehmenszusammenschluss ergeben, so stellt sich auch hier die Frage, ob im Falle einer Betriebsprüfung die Finanzbehörde nicht einen geringeren Erstattungsanspruch oder höhere Steuerschulden ansetzen würde. Die anzusetzenden Steuerschulden bzw. -forderungen des erworbenen Unternehmens sind in der Bilanz des erworbenen Unternehmens auszuweisen und werden vom Erwerber im Rahmen des Zusammenschlusses erworben bzw. übernommen.

Nicht selten streben Steuerpflichtige zudem eine Maximierung der steuerlichen Vorteile bzw. eine Minimierung der zusätzlichen Steuerbelastungen aus dem

¹¹⁷⁴ Vgl. IFRS 3.C4 (rev. 2008).

¹¹⁷⁵ Vgl. SFAS 141.E22 (f) (rev. 2007).

¹¹⁷⁶ Zur Bestimmung der Steuerwerte siehe Kapitel 3.1.1.2.

¹¹⁷⁷ Vgl. EITF 93-7.

Unternehmenszusammenschluss an.¹¹⁷⁸ In all diesen Fällen kann hinsichtlich der angesetzten *tax positions* Ungewissheit darüber bestehen, ob diese einer Untersuchung durch die Finanzbehörden, in der Regel im Rahmen einer Betriebsprüfung, standhalten.

Unsicherheitsfaktoren in Hinblick auf die in der Steuerbilanz anzusetzenden Steuerwerte der identifizierten erworbenen Vermögenswerte und übernommenen Schulden wirken sich auf die Berechnung der latenten Steuern im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses aus. Mit der Bilanzierung von Schulden aus Steuerrisiken können gleichzeitig die latenten Steuerpositionen berührt werden. Der zugrunde liegende Sachverhalt kann zu einer temporären Differenz führen oder eine bestehende temporäre Differenz erhöhen oder verringern. Vorstellbar ist auch, dass sich ein erworbener steuerlicher Verlustvortrag ändert.¹¹⁷⁹ Das FASB hat sich mit der Bilanzierung von ungewissen Steuerpositionen in FIN 48 auseinandergesetzt, welcher im Juni 2006 veröffentlicht wurde.¹¹⁸⁰ Die Vorschriften gelten auch für den Ansatz und die Bewertung von Steuerschulden aus Steuerrisiken im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses. Alle bestehenden Unsicherheiten in Verbindung mit Steuerpositionen sind gemäß SFAS 109 i.V.m. FIN 48 zu bestimmen.

Bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens von SFAS 141 (rev. 2007) erfolgt die Bilanzierung von Anpassungen der unsicheren Steuerpositionen nach der erstmaligen Bilanzierung des Unternehmenswerbers gemäß EITF 93-7 *Uncertainties related to income taxes in a purchase business combination*.¹¹⁸¹ Eine positive wie negative Schätzungsänderung der im Rahmen eines Unternehmenserwerbs angesetzten Steuerrückstellungen bzw. Steuerforderungen aus *tax positions* des erworbenen Unternehmens führte zu einer entsprechenden Anpassung des Goodwill. Wird kein Goodwill ausgewiesen oder dieser bereits bis auf einen Wert von Null reduziert, so ist der übersteigende Betrag von den langfristigen immateriellen Vermögenswerten abzuziehen. Sollten auch diese nicht in ausreichender Höhe vorhanden sein, kommt es zu einer erfolgswirksamen Berücksichtigung des Überhangs.¹¹⁸² Die Vorgehensweise erfolgt analog der bisherigen Nachaktivierung latenter Steueransprüche des erworbenen Unternehmens nach SFAS 109 mit der Ausnahme, dass im Falle von Steuerpositionen positive wie negative Anpassungen zu einer Beeinflussung des Goodwill führen. Ebenso wie Änderungen in

¹¹⁷⁸ Vgl. FASB Special Report zu SFAS 109 – Q&A 17.

¹¹⁷⁹ Vgl. FIN 48.17f.; EITZEN, B. v./DAHLKE, J. [Steuerpositionen, 2008], S. 153.

¹¹⁸⁰ Vgl. ausführlich Kapitel 4.1ff.

¹¹⁸¹ Mit dem Inkrafttreten von SFAS 141 (rev. 2007) wird EITF 93-7 aufgehoben; stattdessen erfolgt eine direkte Regelung in FIN 48 (as amended).

¹¹⁸² Vgl. EITF 93-7; DAHLKE, J. [Steuerrisiken, 2008], S. 316.

der Realisierbarkeit aktiver latenter Steuern, führten Änderungen bei unsichereren Steuerpositionen vor dem Inkrafttreten von SFAS 141 (rev. 2007) auch nach der *measurement period* zu einer Anpassung des Goodwill sowie ggf. anderer langfristiger immaterieller Vermögenswerte.¹¹⁸³

Aufgrund der gleichen Argumente, die gegen eine zeitlich unbegrenzte Anpassung des Goodwill und anderer langfristiger immaterieller Vermögenswerte bei einer Nachaktivierung latenter Steuern des erworbenen Unternehmens sprechen, musste im Zuge der Überarbeitung von SFAS 141 auch eine veränderte Einschätzung unsicherer Steuerpositionen neu geregelt werden.

Gemäß FIN 48 (*as amended*) sind die Auswirkungen von Änderungen bei erworbenen Steuerpositionen oder solcher Steuerpositionen, die im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses entstanden sind, wie folgt zu beachten:¹¹⁸⁴

- Änderungen innerhalb der *measurement period* aufgrund neuer Informationen über Sachverhalte und Umstände, die zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses bestanden, führen zu einer Anpassung des Goodwill. Wurde der Goodwill auf Null reduziert, so ist ein verbleibender Überhang erfolgswirksam als *gain from a bargain purchase* zu vereinnahmen.
- Alle anderen Änderungen von erworbenen Steuerpositionen, z.B. außerhalb der *measurement period*, sind in Übereinstimmung mit FIN 48 (*as amended*) zu berücksichtigen.

Mit diesen Neuregelungen hat das FASB die Möglichkeit geschaffen, dass Änderungen in der Beurteilung der Werthaltigkeit latenter Steueransprüche und Änderungen in der Einschätzung unsicherer Steuerpositionen gleich behandelt werden. Eine differente Behandlung ließe sich kaum rechtfertigen. Diese Ansicht vertreten auch Vertreter der Praxis bei der Kommentierung des Exposure Draft, so z.B. **Mindthegaap**¹¹⁸⁵:

„In our view, valuation allowances for deferred tax assets are of the same ilk as provisions for other types of tax contingencies. Consequently, the same accounting should apply in both cases.“

¹¹⁸³ Änderungen aufgrund einer veränderten Werthaltigkeitsbeurteilung fallen explizit nicht in den Anwendungsbereich von EITF 93-7, da dieser bereits in SFAS 109 geregelt wird.

¹¹⁸⁴ Vgl. SFAS 141.E35 (rev. 2007).

¹¹⁸⁵ Im Internet: FASB [CL #57, 2005].

IAS 12 hingegen spricht in keiner Weise an, wie der Unsicherheitsaspekt bei Steuerpositionen im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses zu berücksichtigen ist. Allerdings erwägt das IASB - nicht zuletzt aufgrund der detaillierten Regelungen in FIN 48 (*as amended*) - die Berücksichtigung unsicherer Steuerpositionen in der Überarbeitung zu IAS 12 anzusprechen.¹¹⁸⁶ Wie in Kapitel 4.1.3 bereits erläutert, folgt das IASB bisher nicht den Ansatz- und Bewertungskriterien in FIN 48 (*as amended*). Vielmehr erfolgt eine Anlehnung an die Ansatz- und Bewertungsregelungen in ED IAS 37. Da diese Regelungen für *contingencies* gelten, nicht jedoch für *tax contingencies* ist eine Modifizierung und separate Regelung in IAS 12 notwendig.¹¹⁸⁷

Das IASB intendiert in seinem *Income Taxes*-Projekt, einen umfassenden Ansatz hinsichtlich der Bilanzierung von ungewissen Steuerpositionen zum Ansatz zu bringen. Allerdings unterscheiden sich die Ansatz- und Bewertungskriterien wesentlich von US-GAAP.¹¹⁸⁸ Eine Diskussion innerhalb des IASB, ob Änderungen von im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses angesetzten ungewissen Steuerpositionen in Folgeperioden als zeitlich unbegrenzte Anpassung des Goodwill oder in der Erfolgsrechnung zu berücksichtigen sind, erfolgte noch nicht. Nach den gültigen allgemeinen Regelungen führen Anpassungen von Steuerschulden aus Steuerrisiken nach dem Erwerbszeitpunkt zu einer Veränderung des Goodwill, wenn am Ende des Geschäftsjahres, in dem der Unternehmenserwerb stattfand, insgesamt noch Unsicherheit hinsichtlich des Ansatzes und der Bewertung zum Fair Value des erworbenen Reinvermögens besteht und die nachträglichen besseren Erkenntnisse innerhalb einer Frist von maximal zwölf Monaten bekannt werden (vorläufige Erwerbsbilanzierung).¹¹⁸⁹ Sind die Kriterien für eine rückwirkende Anpassung des Goodwill nicht erfüllt und ist eine Steuerschuld für Steuerrisiken für den Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs neu einzuschätzen, so ist die nachträgliche Auflösung oder Zuführung erfolgswirksam vorzunehmen.¹¹⁹⁰

Im Sinne einer Übereinstimmung mit der Behandlung von Änderungen in der Werthaltigkeitsbeurteilung aktiver latenter Steuern und mit dem Ziel bzgl. *uncertain tax*

¹¹⁸⁶ Vgl. IASB (Hrsg.) [Update January, 2007], S. 2.

¹¹⁸⁷ Vgl. ED IAS 37.4(b).

¹¹⁸⁸ Vgl. hierzu ausführlich Kapitel 4.1.

¹¹⁸⁹ Vgl. IFRS 3.45 (revised 2008).

¹¹⁹⁰ Vgl. EITZEN, B. v./DAHLKE, J. [Steuerpositionen, 2008], S. 156.

positions keine weiteren Divergenzen zu US-GAAP entstehen zu lassen, wäre eine Behandlung in Übereinstimmung der allgemeinen Regelung zur vorläufigen Erwerbsbilanzierung sinnvoll.

4.2.6 Fazit zur Bilanzierung latenter Steuern im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen

Die vorgestellten Neuregelungen zur Bilanzierung latenter Steuern aus Verlustvorträgen und abzugsfähigen temporären Differenzen stellen einen wichtigen Schritt zu einer einheitlichen Bilanzierung latenter Steuern im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen dar. Zu bedauern ist jedoch die unterschiedliche Bilanzierung unsicherer Steuerpositionen nach IFRS und US-GAAP, die auch im Rahmen der Abbildung von Unternehmenszusammenschlüssen Bedeutung erlangt. Aufgrund der aus Sicht des IASB bestehenden Schwächen in der theoretischen Grundkonzeption von FIN 48 (*as amended*) und deren Inkompatibilität mit anderen neu erarbeiteten Grundprinzipien des IASB ist mit einer vollständigen oder teilweisen Einführung der Ansatz- und Bewertungskriterien von FIN 48 (*as amended*) in die IFRS Rechnungslegung nicht zu rechnen.

Ferner haben weitere zwischen IAS 12 und SFAS 109 bestehende Unterschiede Auswirkungen.¹¹⁹¹ Nicht zuletzt resultieren unterschiedlich hohe latente Steuern aus unterschiedlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften zwischen US-GAAP und IFRS. Die Entwicklung einheitlicher Bilanzierungsvorschriften im Kontext bestehender Normensysteme ist von einem hohen Grad an Komplexität geprägt, da SFAS 141 (rev. 2007) und IFRS 3 (rev. 2008) Ausnahmenvorschriften von den generellen Ansatz und Bewertungsvorschriften vorsehen, welche entweder unterschiedlich sind oder einen Verweis auf andere Standards vorsehen, bei welchen zwischen US-GAAP und IFRS noch keine Konvergenz erzielt wurde.¹¹⁹²

Mit der Anwendung von IFRS 3 (rev. 2008) und SFAS 141 (rev. 2007) wird zweifellos eine weitere Annäherung an eine einheitliche bilanzielle Abbildung von Unternehmenszusammenschlüssen nach IFRS und US-GAAP erzielt, eine vollständige Konvergenz jedoch liegt noch in weiter Ferne.

¹¹⁹¹ So führen bspw. Unterschiede hinsichtlich der für die Bewertung anzuwendenden Steuersätze oder der Berücksichtigung von Währungsumrechnungsdifferenzen ebenso zu Unterschieden bei der Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen.

¹¹⁹² Hierzu zählen bspw. die Themen *Operating Leasing*, Wertberichtigungen, *Share based payments* und Restrukturierungsrückstellungen.

4.3 Latente Steuern in der Zwischenberichterstattung

4.3.1 Überblick

Die Zwischenberichterstattung in der internationalen Rechnungslegung hat sich zum Ziel gesetzt, die Aussagefähigkeit von Zwischenberichten zu maximieren und somit den Nutzen für Investoren und potentielle Anteilseigner zu erhöhen.¹¹⁹³ Die Vermittlung von zeitgerechten und zuverlässigen Informationen in Zwischenabschlüssen soll den Adressaten die Möglichkeit geben, abzuschätzen, inwiefern die Unternehmung fähig ist, zukünftige Ergebnisse und Cashflows zu generieren und ihren finanziellen Verpflichtungen nachzukommen.

Der Zwischenabschluss gemäß IAS 34 *Interim financial reporting* muss wenigstens die folgenden Bestandteile aufweisen:¹¹⁹⁴

- Verkürzte Bilanz, Erfolgsrechnung und Cash Flow Rechnung;
- Verkürzte Aufstellung von Bewegung innerhalb des Eigenkapitals; und
- Ausgewählte Erläuterungen im Anhang.

Den Unternehmen steht es grundsätzlich frei zusätzliche Informationen bzw. die kompletten Informationen gemäß IAS 1 zu publizieren.¹¹⁹⁵

Die Zwischenberichterstattung in den USA wird einerseits von detaillierten börsenrechtlichen Anforderungen bestimmt sowie andererseits durch entsprechende Regelungen und Verlautbarungen des Standardsetters.¹¹⁹⁶ Unternehmen, die den Vorschriften der SEC unterliegen, müssen im Rahmen ihrer Zwischenberichterstattung Form 10-Q (US-amerikanische Unternehmen) bzw. Form 6-K (*foreign private issuer*) einreichen. Dabei dürfen die Abschlusskomponenten in verkürzter Form eingereicht werden. Ferner werden für einen Zwischenabschluss nicht alle Anhangsangaben eines Jahresabschluss gefordert.¹¹⁹⁷

¹¹⁹³ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 936.

¹¹⁹⁴ Vgl. IAS 34.8. Die Vorschriften des IAS 34 enthalten Anforderungen an die Zwischenberichterstattung, aus denen jedoch keine Pflicht zur Berichterstattung von Zwischenergebnissen erwächst; BALLWIESER, W./KURZ, G. [Ertragsteuern, 2008], Tz. 104.

¹¹⁹⁵ Vgl. COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000], S. 456.

¹¹⁹⁶ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 940.

¹¹⁹⁷ Vgl. IASCF/ERNST & YOUNG (Hrsg.) [Comparison, 2005], S. 735; die vorgeschriebenen zu veröffentlichende Inhalte von Form 10 -Q zur Finanz-, Vermögens und Ertragslage eine Unternehmens beinhalten den Zwischenabschluss (*Financial Statements*), einen Lagebericht (*Management's Discussion and Analysis fo Financial Condition and Results of Operations*) sowie

Daneben versucht das FASB mit APB 28 *Interim Financial Reporting* die Anforderungen an einen Zwischenabschluss nach US-GAAP festzuschreiben.¹¹⁹⁸ Allerdings ist der Umfang der nach APB 28 zu berichtenden Informationen lediglich als eine Minimalforderung anzusehen und beschränkt sich vorwiegend auf zentrale Daten der GuV.¹¹⁹⁹

Im Wesentlichen werden in der Literatur zwei Ansätze diskutiert, auf welchen ein Zwischenabschluss basieren kann:

1. Unabhängiger Ansatz (*discrete approach, independent approach*): Die Zwischenberichtsperiode wird als separate und unabhängige Berichtsperiode betrachtet, in welcher Erträge und Aufwendungen nach den gleichen Grundsätzen und Regelungen zu periodisieren sind wie im Jahresabschluss.¹²⁰⁰
2. Integrierter Ansatz¹²⁰¹ (*integral approach, dependent approach*): Der Zwischenabschluss wird als integraler Teil des Jahresabschlusses und weniger als separate Periode betrachtet.¹²⁰² Vor diesem Hintergrund sind Aufwendungen und Erträge so abzugrenzen, dass aus den Erfolgspositionen der Zwischenperiode eine lineare Extrapolation auf das Ergebnis zum Ende des Geschäftsjahres möglich wird.¹²⁰³

Die Vorschriften in APB 28 basieren im Grunde auf der Ansicht, dass eine Zwischenperiode als (integrierter) Teil des Jahresabschlusses betrachtet wird. Aus den konkreten Abgrenzungsregelungen ergeben sich aber auch Elemente des diskreten Ansatzes, so dass von einem „*combination view*“ gesprochen werden kann.¹²⁰⁴ Im Ergebnis sind für jede Zwischenperiode die Rechnungslegungsvorschriften anzuwenden, die im letzten Jahresabschluss angewandt wurden, es sein denn, diese

eine Einschätzung der Marktrisiken (*Quantitative and Qualitative Disclosures about Market Risk*), vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 940.

¹¹⁹⁸ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 940; COENENBERG, A.G./FEDERSPIELER, C. [Zwischenberichtspublizität, 1999], S. 385ff.

¹¹⁹⁹ Vgl. ERNSTING, I. [Quartalsabschluss, 2000], S.2537-2541 ALVAREZ, M./WOTSCHOFSKY, S. [Zwischenberichtspublizität, 2000], S.474ff.

¹²⁰⁰ Vgl. TREIBER, K. [Zwischenberichterstattung, 1991], S. 603; KILGERT, T./GROßMANN, P. [Zwischenbericht, 1990], S.192.

¹²⁰¹ Es kann nicht von einem integrativen Ansatz als ein in sich geschlossenes Konstrukt gesprochen werden. Vielmehr existiert eine Vielzahl von Konzeptionen, die eine unterjährige Abgrenzung von Erfolgspositionen zur Prognose des Jahresergebnisses befürworten, sich in Einzelfragen jedoch unterscheiden; vgl. hierzu BRIDTS, C. [Zwischenberichtspublizität, 1990], S. 161.

¹²⁰² Vgl. stellvertretend für viele COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 2005], S.925f.

¹²⁰³ Vgl. COENENBERG, A.G./BRIDTS, C. [Ertragsteuern in der Zwischenberichterstattung, 1991], S. 119ff.

¹²⁰⁴ Zum *combination view* vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 928.

wurden in der Zwischenzeit modifiziert. Der Zwischenbericht soll in erster Linie auf den zukünftigen Bericht über das gesamte Geschäftsjahr hinführen. Um im Sinne des *integrated approach* von dem Zwischenergebnis auf das Jahresergebnis schließen zu können, sieht APB 28 gewisse Änderungen der Jahresabschlussvorschriften vor.¹²⁰⁵ Davon betroffen ist auch der Ertragsteueraufwand.¹²⁰⁶ Auf Basis eines geschätzten durchschnittlichen Jahressteuersatzes (*estimated annual effective tax rate*¹²⁰⁷) soll der Ertragsteueraufwand der Zwischenperiode bestimmt werden.¹²⁰⁸ Mit der unterjährigen Berücksichtigung von Ertragsteuern setzt sich das FASB in FIN 18 *Accounting for Income Taxes in Interim Periods* detaillierter auseinander und konkretisiert das durch APB 28 vertretene Konzept der „*annual effective tax rate*“.¹²⁰⁹

Im Rahmen der Erarbeitung von SFAS 109 wurde die Thematik der Ertragsteuerbehandlung in der Zwischenberichterstattung nicht neu diskutiert. SFAS 109 veränderte die Regelungen zur Bilanzierung und Bewertung von Ertragsteuern in APB 28 und FIN 18 kaum.¹²¹⁰ Abgesehen von wenigen Ausnahmen¹²¹¹ wurden die Regelungen in APB 28 für die Berücksichtigung laufender und latenter Steuern daher nicht neu überarbeitet.¹²¹² Die Zwischenperiode wird in den US GAAP Standards als integrierter Teil des gesamten Geschäftsjahres betrachtet. Dieses Ziel wird gewöhnlich dadurch erzielt, indem für das gesamte Geschäftsjahr das erwartete zu versteuernde Ergebnis sowie der erwartete Gesamtsteueraufwand prognostiziert wird. Die auf diese Weise ermittelte *estimated annual effective tax rate* wird auf das jeweilige Zwischenergebnis vor Steuern angewandt. Damit wird grundsätzlich eine Glättung der Auswirkungen von übergreifenden Ereignissen vorgenommen.¹²¹³ Der geschätzte

¹²⁰⁵ Vgl. APB 28.10.

¹²⁰⁶ Die gesonderte Angabe der Ertragsteuern zählt gemäß APB 20.30(a) zu den Berichtspunkten, die für eine „*minimum disclosure*“ unverzichtbar sind; vgl. COENENBERG, A.G./BRIDTS, C. [Ertragsteuern in der Zwischenberichterstattung, 1991], S.119ff.

¹²⁰⁷ Vgl. FIN 18.1; Der Begriff wird im Folgenden als „geschätzter effektiver Steuersatz“ oder „effektiver Steuersatz“ übersetzt.

¹²⁰⁸ Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 942f.

¹²⁰⁹ Vgl. COENENBERG, A.G./BRIDTS, C. [Ertragsteuern in der Zwischenberichterstattung, 1991], S. 119ff.

¹²¹⁰ Vgl. BALLWIESER, W./KURZ, G.[Ertragsteuern, 2008], Tz. 106; EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 850.

¹²¹¹ Da das FASB beschlossen hatte die Regelungen zur Zwischenberichterstattung im Rahmen der Überarbeitung von SFAS 109 nicht abzuändern, ergaben sich einige klare Widersprüche zwischen APB 28 und SFAS 109, welche das Board klärte. Zum einen betraf dies den Ansatz eines Steuerertrags im Fällen von Verlusten in Zwischenperioden, basierend auf dem Einkommen in späteren Zwischenperioden oder späteren Geschäftsjahren. Ferner musste hinsichtlich der Bilanzierung von Steuererträgen aus Verlustvorträgen in Zwischenperioden eine Lösung gefunden werden. vgl. hierzu Kapitel 4.3.3f; EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 850.

¹²¹² Vgl. SFAS 109.191.

¹²¹³ Vgl. IAS 34, Appendix 1, Rdn. 12ff.

effektive Steuersatz wird am Ende einer jeden Zwischenberichtsperiode überprüft und gegebenenfalls revidiert.¹²¹⁴

In IAS 34 wird deutlich, dass das IASB mit der Forderung, identische Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden wie im Jahresabschluss auch in der Zwischenberichterstattung anzuwenden, in erster Linie einen unabhängigen Ansatz als Methodik der unterjährigen Erfolgsermittlung bevorzugt.¹²¹⁵ Nur in Ausnahmefällen, die die Aussagekraft der Zwischenberichterstattung verbessern, ist ein Abweichen von der diskreten Methodik zulässig. So z.B. im Rahmen der Ermittlung des unterjährigen Steueraufwandes, der mittels des effektiven Steuersatzes auf den voraussichtlichen Jahreserfolg berechnet wird.¹²¹⁶

IAS 34 schreibt vor, dass der Steueraufwand abgegrenzt wird, indem der Steuersatz, der voraussichtlich auf das erwartete Jahresergebnis anzuwenden ist, als sog. „*estimated average annual effective income tax rate*“¹²¹⁷ auf das Vorsteuerergebnis der Zwischenperiode angewendet wird.¹²¹⁸ Nicht zuletzt die Tatsache, dass die laufenden Steuern in der Regel nur jährlich von den Finanzbehörden festgesetzt werden, führt zur Anwendung des *integrated approach*.¹²¹⁹

Die Vorschriften in IAS 34 und APB 28 bzw. FIN 18 führen dazu, dass es zu Spannungen zwischen dem Ansatz, der zur Bestimmung des Steueraufwandes der Zwischenperiode herangezogen wird, und dem Ansatz, der für die Bilanzierung von latenten Steuern im Jahresabschluss gewählt wird, kommt.¹²²⁰

Während die Bestimmung der „*annual effective income tax rate*“ dem *integral approach* folgt, tendiert der den latenten Steuerverbindlichkeiten und Vermögenswerten zugrunde liegende „*asset and liability approach*“ zu einer unabhängigen Sichtweise. Da nach dem bilanzorientierten Ansatz ein latenter Steueranspruch oder eine latente Steuerverbindlichkeit dann angesetzt wird, sobald ein Vermögenswert oder eine Schuld

¹²¹⁴ Vgl. BALLWIESER, W./KURZ, G. [Ertragsteuern, 2008], Tz. 106; EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 851ff.

¹²¹⁵ Vgl. IAS 34.29.

¹²¹⁶ Vgl. IAS 34.B12; COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 939.

¹²¹⁷ IAS 34.B12; der Begriff wird im Folgenden mit der US-GAAP Bezeichnung *estimated annual effective tax rate* gleichgesetzt.

¹²¹⁸ Vgl. IAS 34.30, 34.34.B12.

¹²¹⁹ Vgl. IAS 34.B13 ; im Grunde gilt dieses Prinzip auch für US-GAAP; siehe APB 28.10.

¹²²⁰ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 2679.

besteht, steht dieser Ansatz nicht in Übereinstimmung mit dem integrierten Ansatz zur Bestimmung des Steueraufwands der Zwischenperiode.¹²²¹

4.3.2 Ermittlung des Steueraufwands der Zwischenperiode

Sowohl in IAS 34 als auch unter den relevanten GAAP Vorschriften¹²²² finden sich nur marginale Hinweise darauf, wie die geforderte „*estimated annual effective tax rate*“ zu berechnen ist und welche Komponenten zu berücksichtigen sind bzw. außen vor bleiben müssen. In der Literatur und Praxis haben sich unterschiedliche Vorgehensweisen herausgebildet.¹²²³ In der IFRS Literatur erfolgt oftmals mangels eigener detaillierter Regelungen eine Anlehnung an die Vorschriften und Vorgehensweise nach US-GAAP.¹²²⁴

Ziel des Ansatzes zur Bestimmung des Steueraufwandes in Zwischenperioden ist es nicht, den erwarteten jährlichen Steueraufwand proportional auf die Zwischenperioden aufzuteilen. Vielmehr beschränkt sich die Anwendung des *integral approach* auf die Bestimmung des anzuwendenden Steuersatzes. Der Steueraufwand der Zwischenberichtsperiode entsteht aus der Anwendung des Steuersatzes auf das Zwischenergebnis.¹²²⁵ Sowohl die IFRS als auch US-GAAP fordern von einem Unternehmen, den geschätzten effektiven Steuersatz in jeder Zwischenberichtsperiode zu überprüfen.¹²²⁶

Ausgangsgröße für die Berechnung ist dabei das für das Geschäftsjahr erwartete Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit („*ordinary income*“¹²²⁷) vor Ertragsteuern.¹²²⁸ Dieses Ergebnis ist in ein zu versteuerndes Einkommen zu

¹²²¹ Vgl. SFAS 109.190: “*The accounting requirements of Opinion 28 are based on a view that each interim period is primarily an integral part of the annual period. [...] Opinion 28 rejects the discrete approach to interim reporting whereby the results of operations for each interim period would be determined as if the interim period were an annual period. The Board’s asset and liability approach to accounting for income taxes for annual periods, however, is a discrete approach that measures a deferred tax liability or asset at a particular time.*”

¹²²² Vgl. hierzu APB 28, FIN 18 sowie SFAS 109.190ff.

¹²²³ In der US-GAAP Literatur vgl. bspw. KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 335; EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 852, ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S.302f., Ernst & Young (Hrsg.) [Quarterly Financial Reporting, 2007], Abschnitt 4, S.15f.; für die IFRS-Rechnungslegung siehe BALLWIESER, W./KURZ, G.[Ertragsteuern, 2008], Tz. 106.

¹²²⁴ Vgl. hierzu die Vorgehensweise in BALLWIESER, W./KURZ, G.[Ertragsteuern, 2008], Tz. 106.

¹²²⁵ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 2679f.;

¹²²⁶ Vgl. IAS 34.B13 ; FIN 18.8.

¹²²⁷ FIN 18.5.

¹²²⁸ Vgl. ERNSTING, I. [Quartalsabschluss, 2000], S. 2537.

überführen.¹²²⁹ Die jährliche Berechnung des Steueraufwands basiert auf den zu zahlenden oder zu erstattenden Beträgen, wie sie sich aus der Steuererklärung (Steuerveranlagung) ergeben, abzüglich oder zuzüglich notwendiger Anpassungen hinsichtlich latenter Steuern auf temporäre Differenzen oder Verlustvorträge zum Bilanzstichtag.¹²³⁰

Dieser integrative Ansatz wird insoweit modifiziert, als dass Steueraufwendungen, die wesentliche, ungewöhnliche oder außergewöhnliche Sachverhalte betreffen, individuell berechnet und in dem Quartal berücksichtigt werden, in dem die Ereignisse eingetreten sind.¹²³¹ Der Steueraufwand eines jeden Zwischenabschlusses soll auf der bestmöglichen Prognose jenes durchschnittlichen Steuersatzes basieren, der für das gesamte Jahr erwartet wird. Aufgrund seiner Zukunftsorientierung geht die Ermittlung des durchschnittlichen Steuersatzes daher in der Regel mit Unsicherheiten einher.¹²³² Ist es notwendig die Schätzung unterjährig zu korrigieren, so ist der Steueraufwand im Zwischenabschluss anzupassen.¹²³³

Im Rahmen der Bestimmung des durchschnittlichen Steuersatzes bedürfen eine Reihe von Aspekten der Berücksichtigung und ggf. einer näherer Untersuchung. Dazu zählen:¹²³⁴

- Steuerliche Sondereinflüsse (z.B. Steuergutschriften, steuerfreie Erträge, nicht abzugsfähige Aufwendungen);
- Unterschiedliche in- und ausländische Steuersätze;
- Änderungen in der Einschätzung der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern von unsicheren Steuerpositionen;
- Steuersatzänderungen innerhalb des Geschäftsjahres;
- Berücksichtigung einmaliger, signifikanter oder ungewöhnlicher Transaktionen;
- Veränderungen temporärer Differenzen sowie die Abgrenzung von tatsächlichen und latenten Steueraufwendungen¹²³⁵;

¹²²⁹ Vgl. LOITZ, R. [Quartalsberichterstattung I, 2008], S. 389.

¹²³⁰ Vgl. BALLWIESER, W./KURZ, G.[Ertragsteuern, 2008], Tz. 106., EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 851f.

¹²³¹ Vgl. KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S.334ff.; PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 31, Tz. 147.

¹²³² Vgl. ERNSTING, I. [Quartalsabschluss, 2000], S. 2537.

¹²³³ Vgl. IAS 34.30(c), BALLWIESER, W./KURZ, G.[Ertragsteuern, 2008], Tz. 106.

¹²³⁴ Vgl. ERNSTING, I. [Quartalsabschluss, 2000], S. 2537ff; BALLWIESER, W./KURZ, G.[Ertragsteuern, 2008], Tz. 105.

- Behandlung von Verlustvorträgen aus Vorjahren oder Vorperioden¹²³⁶.

Die Bedeutung dieser Punkte im Hinblick auf Ermittlung des Ertragsteueraufwands der Zwischenperiode wird im Folgenden kurz umrissen. Letztere drei Punkte werden in den nachfolgenden Kapiteln ausführlicher abgehandelt.

Steuerliche Sondereinflüsse

Für die Kalkulation des voraussichtlichen effektiven Ertragsteuersatzes sind die Bestimmungen des jeweiligen nationalen Steuerrechts zu beachten. Steuerlich nicht abzugsfähige Ausgaben sowie steuerfreie Erträge, die zu permanenten Differenzen¹²³⁷ führen, dürfen in der Ermittlung des effektiven Ertragsteuersatzes nicht berücksichtigt werden.¹²³⁸ Ebenso bleiben Steuergutschriften, die im Zusammenhang mit einem einmaligen Ereignis („*one time event*“¹²³⁹) stehen, unberücksichtigt und werden in der Zwischenberichtsperiode erfasst, in der sie anfallen. Werden Steuergutschriften oder ähnliche Steuererleichterungen hingegen auf einer jährlichen Basis errechnet, so sind sie in der Bestimmung der *estimated annual effective tax rate* zu berücksichtigen.¹²⁴⁰

Unterschiedliche in- und ausländische Steuersätze

Die Berechnung des anzuwendenden Steuersatzes basiert nach IFRS auf den hinreichend sicher angekündigten (*substantively enacted*) oder geltenden (*enacted*) Steuersätzen.¹²⁴¹ Nach den US-GAAP Regelungen hingegen, reicht eine sichere Ankündigung nicht aus.¹²⁴² Vielmehr müssen die Steuersätze, die in die Ermittlung der *estimated annual effective tax rate* mit einfließen, als *enacted* gelten.¹²⁴³ Weiterhin wird nach IAS 34 grundsätzlich eine separate Schätzung und Anwendung der effektiven Steuersätze pro Steuerhoheit gefordert.¹²⁴⁴ Die US-GAAP hingegen sehen im Falle von mehreren Steuerhoheiten generell die Anwendung einer „*overall estimated annual effective tax rate*“¹²⁴⁵ vor.¹²⁴⁶ Die Komplexität der Ermittlung des durchschnittlichen

¹²³⁵ Vgl. hierzu Kapitel 4.3.3.

¹²³⁶ Vgl. hierzu Kapitel 4.3.4.

¹²³⁷ Vgl. zu den permanenten Differenzen SCHILDBACH, T. [US-GAAP, 2000], S.167.

¹²³⁸ Vgl. ERNSTING, I. [Quartalsabschluss, 2000], S.2537.

¹²³⁹ IAS 34.B19.

¹²⁴⁰ Vgl. IAS 34.B19; APB 28.19.

¹²⁴¹ Vgl. IAS 34.B13 iVm IAS 34.16(d)

¹²⁴² Vgl. hierzu Kapitel 3.4.2.1.

¹²⁴³ APB 28.20 erlaubt die Berücksichtigung neuer Steuersätze erst in derjenigen Zwischenperiode, in welcher die Änderung zum Gesetz wird; diese Vorgehensweise ist konsistent zur Berücksichtigung von Steuersatzänderung im US-GAAP-Jahresabschluss.

¹²⁴⁴ Vgl. IAS 34.B14.; aus praktikablen und wirtschaftlichen Gründen kann ggf. nach IAS 34 auch ein gewichteter durchschnittlicher Jahressteuersatz für sämtliche Steuerhoheiten und Einkommenskategorien angewendet werden.

¹²⁴⁵ FIN 18.22.

Steuersatzes wird somit wesentlich von der Anzahl der zu berücksichtigenden Steuerhoheiten und der Anzahl der relevanten Steuersätze beeinflusst.¹²⁴⁷ Aufgrund der unterschiedlichen Regelungen hinsichtlich der Steuersätze, die für die Kalkulation des geschätzten effektiven Steuersatzes relevant sind, können sich unterschiedliche Steueraufwendungen in Zwischenperioden zwischen IFRS- und US-GAAP-Bilanzierern im Konzernabschluss ergeben.

Änderungen in der Einschätzung der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern und unsicheren Steuerpositionen

Die Berechnung des geschätzten effektiven Steuersatzes schließt nach US-GAAP des Weiteren am Jahresende erwartete Wertberichtigungen auf aktive latente Steuern ein.¹²⁴⁸ Während eine für das Geschäftsjahresende erwartete Bildung einer *valuation allowance* auf aktive latente Steuern in die Ermittlung des Steuersatzes eingeht (z.B. da aufgrund von Verlusten nicht mit einer Realisierung gerechnet wird), gilt der Grundsatz, dass Neueinschätzungen der Realisierbarkeit einer bestehenden Wertberichtigung in der Zwischenperiode als diskretes Ereignis in dem Quartal zu berücksichtigen sind, in dem die neuen Bewertungsumstände eintreten.¹²⁴⁹ Diese Aussage gilt sinngemäß auch für die IFRS-Zwischenberichterstattung. Zwar existiert nach IFRS keine *valuation allowance*, andererseits werden aktive latente Steuern bei der Berechnung des geschätzten durchschnittlichen Steuersatzes nur insoweit berücksichtigt, als es wahrscheinlich ist, dass sie zum Bilanzstichtag realisierbar sind. Ändert sich diese Einschätzung in einer Zwischenperiode, ist die Zuführung bzw. Auflösung der aktiven latenten Steuern als Ertrag bzw. Aufwand der Zwischenperiode zu berücksichtigen.

An dieser Stelle zeigt sich, dass der Ermittlung des Ertragsteueraufwands neben den integrativen Komponenten auch unabhängige Komponenten zugrunde liegen. Dieser unabhängige Ansatz ist zu begrüßen, da gemäß dem *asset/liability approach* eine veränderte Einschätzung der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern ab dem Zeitpunkt

¹²⁴⁶ Vgl. FIN 18.22. Von der Anwendung eines gewichteten durchschnittlichen Steuersatzes, soll nur in Ausnahmefällen abgewichen werden.

¹²⁴⁷ Vgl. KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 334ff.

¹²⁴⁸ Vgl. SFAS 109.228(y); KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 334.; Da IAS 12 bisher einen *affirmative judgement*-Ansatz für die Aktivierung latenter Steuern verfolgt und folglich nur dann latente Steueransprüche ansetzt, wenn die Ansatzkriterien erfüllt sind, fließt nach IAS 34 keine Wertberichtigung in die Ermittlung des geschätzten effektiven Steuersatzes ein. Allerdings wird die Höhe der Veränderung latenter Steuern beeinflusst, welche sich wiederum auf den Steuersatz auswirkt.

¹²⁴⁹ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 2684f.; ERNSTING, I. [Quartalsabschluss, 2000], S. 2537ff.

erfasst werden muss, ab dem die Änderung in der Einschätzung eintritt. Eine gleichmäßige Verteilung des Wertberichtigungsbedarfs über die Zwischenperiode hinweg widerspricht diesem Ansatz.

Die gleichen Vorschriften wie für die Berücksichtigung einer Wertberichtigung gelten für die Einschätzung von unsicheren Steuerpositionen. FIN 48 berücksichtigt in seiner Interpretation, wie Änderungen in der Einschätzung hinsichtlich des Ansatzes oder der Auflösung von unsicheren Steuerpositionen in Zwischenperioden zu behandeln sind.¹²⁵⁰ Diejenigen Steuerpositionen, die bisher die Erstansatzkriterien von FIN 48 nicht erfüllt hatten, werden in derjenigen Zwischenperiode erstmals angesetzt, in welcher das *more likely than not*-Kriterium erfüllt wird, die Steuerpositionen aufgrund von Verhandlungen mit den Steuerbehörden oder im Wege eines Rechtsstreits geklärt wird oder der Sachverhalt verjährt ist. Die Auflösung einer in früheren Perioden oder Geschäftsjahren angesetzten Steuerposition erfolgt in der Zwischenperiode, in welcher die Ansatzkriterien erstmals nicht mehr erfüllt sind.¹²⁵¹ Änderungen in der Einschätzung, die dazu führen, dass Steuerpositionen angesetzt oder aufgelöst werden, sowie Änderungen in der Bewertung einer Steuerposition, die in einem früheren Geschäftsjahr entstanden ist, werden als unabhängige Ereignisse betrachtet und in der Zwischenperiode in der Erfolgsrechnung erfasst, in welcher es zu der veränderten Einschätzung kommt. Das bedeutet, dass der steuerliche Effekt einer solchen Änderung nicht durch eine Anpassung der „*estimated annual effective tax rate*“ auf die nachfolgenden Zwischenperioden allokiert wird. Die ertragsteuerlichen Konsequenzen einer veränderten Einschätzung in Bezug auf eine Steuerposition, die in einer Zwischenperiode des laufenden Geschäftsjahres entstanden ist, werden bei der Ermittlung des durchschnittlichen Steuersatzes berücksichtigt, da sie als integraler Bestandteil des Geschäftsjahres betrachtet werden. FIN 48 betont, dass eine Änderung der Einschätzung auf neuen Informationen beruhen muss. Eine neue Interpretation oder Evaluierung bereits bekannter Informationen ist nicht ausreichend.

Steuersatzänderungen innerhalb des Geschäftsjahres

SFAS 109 fordert, dass latente Steuerverbindlichkeiten und latente Steueransprüche im Falle von Änderungen hinsichtlich der Steuergesetze oder Steuersätze angepasst

¹²⁵⁰ Vgl. FIN 48.B49.

¹²⁵¹ Vgl. FIN 48.13f.

werden.¹²⁵² Die Anwendung des neuen Steuersatzes darf jedoch erst dann erfolgen, wenn das Gesetz als „*enacted*“ gilt.¹²⁵³ In der Zwischenperiode, in welcher der neue Steuersatz als „*enacted*“ gilt, wird er erstmals in die Berechnung der *estimated annual effective tax rate* mit einbezogen und beeinflusst somit die Höhe der laufenden und latenten Steuern der folgenden Zwischenperioden. Diese muss also bei einer Steuersatzänderung neu berechnet werden. Dagegen wird der Effekt aus der Neubewertung der latenten Steuern, die zu Beginn des Geschäftsjahres bereits bestanden, nicht in die Ermittlung der *estimated annual effective tax rate* miteinbezogen, sondern in der Periode als Aufwand oder Ertrag erfasst, in welcher die Steuersatzänderung in Kraft tritt.¹²⁵⁴

IAS 34 enthält diesbezüglich keine Regelungen. Da aber in diesem Fall die Regelungen aus IAS 12 anzuwenden sind, sind Änderungen der Steuergesetze und Steuersätze in der Periode zu berücksichtigen, in welcher die Änderung als „*enacted*“ oder „*substantively enacted*“ gilt. Dieser Grundsatz ist auch auf Zwischenperioden anzuwenden. Im Sinne des unabhängigen Ansatzes sowie mangels anderweitiger Vorschriften ist auch unter IFRS die Anpassung der zu Beginn des Geschäftsjahres bestehenden latenten Steuern als *discrete event* in der Periode zu berücksichtigen, in welcher die Änderung in Kraft tritt bzw. hinreichend sicher beschlossen wurde. Da nach US-GAAP die neuen Steuersätze erst mit deren Inkrafttreten berücksichtigt werden dürfen, kann es bei Änderungen in der Steuergesetzgebung dazu kommen, dass die Berücksichtigung der Effekte nach US-GAAP in einer späteren Periode erfolgt als nach IFRS.

¹²⁵² Vgl. SFAS 109.27f.

¹²⁵³ Vgl. hierzu Kapitel 3.4.2.1.

¹²⁵⁴ Vgl. APB 28.20; Ernst & Young (Hrsg.) [Quarterly Financial Reporting, 2007], Abschnitt 4, S. 10.

Berücksichtigung einmaliger, signifikanter oder ungewöhnlicher Transaktionen

Die Steuereffekte diverser Transaktionen bzw. Ereignisse¹²⁵⁵, über die entweder separat berichtet wird oder die *net-of-tax* dargestellt werden, werden bei der Ermittlung des geschätzten effektiven Jahressteuersatzes nicht berücksichtigt.¹²⁵⁶ Eine Beachtung dieser Steuereffekte erfolgt ausschließlich in der jeweiligen Zwischenberichtsperiode.¹²⁵⁷ Somit sind auch bei der Bestimmung des „*ordinary income*“ diese Komponenten auszuschließen. Somit ist ggf. der Steueraufwand auf wesentliche¹²⁵⁸ „*extraordinary, unusual or infrequently occurring items*“ zu erfassen. Dieser Steueraufwand wird individuell verrechnet und in der Zwischenperiode bilanziell berücksichtigt, in dem diese Ereignisse eingetreten sind.¹²⁵⁹

IAS 34.B12 legt lediglich fest, dass zur Bestimmung des Ertragsteueraufwands der Zwischenperiode der geschätzte effektive Durchschnittssteuersatz auf das Vorsteuerergebnis anzuwenden ist.¹²⁶⁰ Der Standard enthält keine ergänzenden Vorschriften darüber, ob „*unusual or infrequently occurring items*“ bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes zu berücksichtigen sind. Auch nach IFRS werden Ergebnisse aus *discontinued operations*¹²⁶¹ separat und nach Steuern ausgewiesen. Nach IAS 1.85 dürfen weder in der Erfolgsrechnung noch im Anhang Ertrags- und Aufwandsposten als außerordentliche Posten erfasst werden. Allerdings besteht eine ausdrückliche Pflicht zur Berichterstattung über wesentliche Aufwendungen und Erträge, insbesondere mit unregelmäßigem Charakter.¹²⁶² Die Frage, ob Ereignisse mit

¹²⁵⁵ Im Einzelnen handelt es sich um außergewöhnliche Geschäftsvorfälle (*extraordinary items*; APB 30.20), Veräußerungen von Unternehmensteilen (*disposal of a component of an entity*; SFAS 144.43) sowie um von ihrer Art her ungewöhnliche (*unusual*) oder seltene (*infrequent*) Geschäftsvorfälle (APB 30.26). Während für die beiden erstgenannten Fälle eine *net-of-tax*-Darstellung außerhalb des *income from continuing operations* erfolgt (APB 30.11; SFAS 144.43), wird über die letztgenannten Sachverhalte gesondert innerhalb des *income from continuing operations* berichtet (APB 30.26); KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 336.

¹²⁵⁶ Vgl. APB 28.19.; FIN 18.A28.

¹²⁵⁷ Vgl. KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 336.

¹²⁵⁸ Bzgl. der Wesentlichkeit siehe APB 28.11.

¹²⁵⁹ Vgl. APB 28.19, 28.21; ERNSTING, I. [Quartalsabschluss, 2000], S. 2539.

¹²⁶⁰ IAS 34.B12: „*Interim period income tax expense is accrued using the tax rate that would be applicable to expected total annual earnings, that is, the estimated average annual effective income tax rate applied to the pre-tax income to the interim period.*“

¹²⁶¹ Darunter wird allgemein die bereits vollzogene oder hinreichend sicher geplante Aufgabe eines Geschäftsbereichs verstanden, die separat von Ergebnis aus *continuing operations* ausgewiesen wird; vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 490, KÜTING, K./KEBLER, M./GATTUNG, A. [GuV, 2005], S.15ff.

¹²⁶² Vgl. COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005], S. 491.

unregelmäßigen oder ungewöhnlichen Charakter bei der Berechnung des Ertragsteueraufwands der Zwischenperiode analog der Vorgehensweise nach US-GAAP ausgeschlossen werden sollen, wird in der Literatur überwiegend bejaht.¹²⁶³ Die Berücksichtigung von steuerlichen Effekten derartiger Ereignisse würde dazu führen, dass diese gleichmäßig über die Zwischenperioden verteilt werden. Da dies in der Regel nicht in den tatsächlichen Verhältnissen entspricht und somit zu einer wesentlichen Verzerrung der Darstellung des Ertragssteueraufwands einer Zwischenperiode führt, ist der Einbezug abzulehnen. Diese Schlussfolgerung ergibt sich auch aus der analogen Anwendung von IAS 34.B19. Danach sind steuerliche Vorteile aus einem „*one-time event*“¹²⁶⁴ sowie „*special tax rates applicable to particular categories of income*“¹²⁶⁵ nicht in die Schätzung des durchschnittlichen effektiven Steuersatzes mit aufzunehmen.¹²⁶⁶

4.3.3 Berücksichtigung latenter Steuern bei der Zwischenberichterstattung

Viele teilweise noch ungeklärte Fragen wirft die Berücksichtigung und Ermittlung der latenten Steuern innerhalb der Zwischenperioden auf. Sowohl nach IFRS als auch nach US-GAAP beinhaltet der in der Zwischenperiode auszuweisende Ertragsteueraufwand neben den laufenden Steueraufwendungen auch die latenten Steueraufwendungen. Das bedeutet, dass die sog. „*total tax provision*“ inklusive der latenten Steuern zu ermitteln ist.

Aufgrund fehlender Regelungen ist es fraglich, ob und ggf. wie die Effekte aus der Veränderung der latenten Steuern bei der Ermittlung des geschätzten effektiven Steuersatzes zu berücksichtigen sind. So ist es denkbar, den Steuereffekt der auf die latenten Steuern entfällt, getrennt zu ermitteln und nicht in die Ermittlung der *estimated annual effective tax rate* einfließen zu lassen (Alternative 1). Der Gesamtsteueraufwand der Periode ergibt sich dann aus der Addition der tatsächlichen und latenten

¹²⁶³ Den Einbezug ablehnend: PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 31, Tz. 147; Wiley IFRS 2007, Abschnitt 15, Rz.114 (in Analogie zu US-GAAP; Loitz, R. [FIN 18, 2006], S. 439. Den Einbezug befürwortend: Von Eitzen, B./Dahlke, J. [Steuerpositionen, 2008], S. 171.

¹²⁶⁴ IAS 34.B19.

¹²⁶⁵ IAS 34.B19.

¹²⁶⁶ Vgl. IAS 34.B19; PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006], Abschnitt 31, Tz. 147;

Ertragsteuern.¹²⁶⁷ Alternativ können die Veränderungen der latenten Steuern in die Ermittlung des effektiven Steuersatzes einbezogen werden (Alternative 2).¹²⁶⁸ Zu beachten ist unabhängig von der gewählten Alternative, dass bei der Berechnung der latenten Steuern derjenige Steuersatz herangezogen wird, der zum Zeitpunkt der Realisierung gelten wird und nicht der effektive Steuersatz.¹²⁶⁹

Der Frage, wie der latente Steueraufwand der Periode zu ermitteln ist, schließt sich die Problematik an, auf welche Weise der ermittelte Ertragsteueraufwand in laufende und latente Steuern aufzuteilen ist. Nicht zuletzt muss der Bilanzierende Überlegungen darüber anstellen, wie eine Aufgliederung des latenten Steueraufwands in aktive und passive latente Steuern zu erfolgen hat.

Anhand eines Beispiels wird im Folgenden die Anwendung von Alternative 1 und Alternative 2 verglichen und im Hinblick auf die genannten offenen Fragestellungen hin untersucht:

Beispiel:

Unternehmen X schätzt das handelsrechtliche Ergebnis für das am 31.12.2007 endende Geschäftsjahr auf GE 500.000. Das Ergebnis enthält den Aufwand für eine zu leistende Lebensversicherungsprämie für einen leitenden Angestellten in Höhe von GE 15.000, welche nach den steuerrechtlichen Bestimmungen des Landes, in welchem Unternehmen X ansässig ist, keine abzugsfähige Aufwendung darstellt. Zu Beginn des Geschäftsjahres bestehen latente Steuerschulden in Höhe von GE 150.000, welche aufgrund von höheren steuerlichen Abschreibungen in bestimmten Perioden auf diverse Anlagegüter resultieren. Es wird erwartet, dass sich diese temporäre Differenz im Geschäftsjahr 2007 um GE 200.000 auf GE 350.000 erhöht. Der im Geschäftsjahr für das Unternehmen geltende Steuersatz beträgt 40%.

Ferner wird unterstellt, dass Unternehmen X über eine detaillierte (steuerliche) Planungsrechnung verfügt. Daraus ergibt sich folgende erwartete Verteilung der im Geschäftsjahr neu entstehenden temporären Differenz (GE 200.000) sowie die Prognose von folgenden handelsrechtlichen Vorsteuerergebnissen:¹²⁷⁰

¹²⁶⁷ Diese Vorgehensweise findet sich z.B. EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007], S. 852; LOITZ, R. [Quartalsberichterstattung I, 2006], S. 389f.

¹²⁶⁸ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S. 302f.

¹²⁶⁹ Vgl. ERNSTING, I. [Quartalsabschluss, 2000], S. 2538.

¹²⁷⁰ In der Praxis, dürfte eine derartige Prognose in der Regel mit Schwierigkeiten und hohen Unsicherheitsfaktoren verbunden sein. Zu einer besseren Illustration der Auswirkungen der Alternativen, wird diese Verteilung unterstellt.

(in GE)	Prognostiziertes Vor-Steuerergebnis	Veränderung der temporären Differenz
1. Quartal	+150.000	+30.000
2. Quartal	+200.000	+100.000
3. Quartal	+100.000	+50.000
4. Quartal	+50.000	+20.000

Unter Bezugnahme auf die Ausgangsdaten des Beispiels wird zunächst der geschätzte effektive Steuersatz ohne Berücksichtigung der Veränderung der temporären Differenz ermittelt und der erwartete latente Steueraufwand der Periode separat ermittelt.

Alternative 1:

	(in GE)
Prognostiziertes Vorsteuerergebnis	500.000
+ Lebensversicherungsprämie (permanente Differenz)	150.000
- Veränderung der zu versteuernden temporären Differenz	-200.000
Erwartetes zu versteuerndes Ergebnis	450.000
Gesetzlich maßgebender Steuersatz	40%
Erwartete laufende Steuer (40%)	180.000
Erwarteter laufender effektiver Steuersatz (180.000/ (500.000-200.000))	60%
Erwarteter latenter Steueraufwand (40%) (40% x 200.000)	80.000
Erwarteter Gesamtsteueraufwand Temporäre Differenz im Verhältnis zum Ergebnis (200.000/500.000)= 40%	260.000

Die latenten Steuern der Zwischenperiode lassen sich zum einen nach einem unabhängigen Ansatz und zum anderen nach einem integrierten Ansatz berechnen.

Fall a: Unabhängiger Ansatz

in GE	1. Quartal	2. Quartal	3.Quartal	4.Quartal	GJ
Geschätztes Vorsteuerergebnis IFRS/US-GAAP	150.000	200.000	100.000	50.000	500.000
Geschätze temporäre Differenz (TD)	30.000	100.000	50.000	20.000	200.000
Geschätztes Vorsteuerergebnis abzgl. TD	120.000	100.000	50.000	30.000	300.000
Ermittelte laufende Steuer (Steuersatz: 60%)	72.000	60.000	30.000	18.000	180.000
Ermittelte latente Steuer auf TD (Steuersatz 40%)	12.000	40.000	20.000	8.000	80.000
Steueraufwand gesamt	84.000	100.000	50.000	26.000	260.000

Fall (a) berücksichtigt latente und laufende Steuern voneinander unabhängig. Dabei muss das handelsrechtliche Ergebnis vor Steuern (sowohl des Geschäftsjahres als auch der Zwischenberichtsperiode) um die temporäre Differenz korrigiert werden, da die Berücksichtigung der latenten Steuer auf diese Differenz im nächsten Schritt separat erfolgt.

Im Beispiel wird die latente Steuer auf die für das Quartal ermittelte Veränderung der temporären Differenz ermittelt. Analog der Berechnung im Jahresabschluss ergibt sich der temporäre Unterschied aus dem Vergleich der Quartalsbuchwerte und den geschätzten Quartals-Steuerwerten. Die Berechnung der latenten Steuern entspricht damit der geforderten Methodik in IAS 12 und SFAS 109. Quartalen mit einer höheren Veränderung des temporären Unterschieds wird verursachungsgerecht eine höhere latente Steuer zugewiesen als Quartalen, in welchen die Veränderung weniger bedeutend ist. Die aus der Berechnung in Tabelle 1 resultierende Aufteilung der laufenden und latenten Steuern in den jeweiligen Zwischenberichtsperioden vermag die aktuellen steuerlichen Verhältnisse des Unternehmens zutreffend widerzuspiegeln.

Allerdings verstößt ein Bilanzvergleich in Zwischenperioden gegen den integrativen Ansatz, welcher IAS 34 und FIN 18 hinsichtlich der Ermittlung der Ertragsteuern zugrunde liegt.¹²⁷¹ Danach ist der latente Steueraufwand im Verhältnis von Ist- zu Planergebnis auf die Zwischenberichtsperioden zu verteilen. Die Ertragsteuern wie in der obigen Tabelle auf Basis eines Bilanzvergleichs zu ermitteln, ist im Hinblick auf die Vorschriften zur Zwischenberichterstattung nicht standardkonform.¹²⁷²

Fall (b): Integrierter Ansatz

Eine alternative Verteilung des latenten Steueraufwandes ohne Bilanzvergleich und dennoch unter Wahrung der unabhängigen Berechnung von laufenden und latenten Steuern könnte wie folgt aussehen:

in GE	1.Quartal	2.Quartal	3.Quartal	4.Quartal	GJ
Geschätztes Vorsteuerergebnis IFRS/US-GAAP (VSte)	150.000	200.000	100.000	50.000	500.000
Verteilung der temporären Differenz (TD) (200.000/500.000) x Vste	60.000	80.000	40.000	20.000	200.000
Ermittelte latente Steuer auf TD (Steuersatz 40%)	24.000	32.000	16.000	8.000	80.000
Geschätztes Vorsteuerergebnis abzgl. TD	90.000	120.000	60.000	30.000	300.000
Geschätzte laufende Steuer (Steuersatz: 60%)	54.000	72.000	36.000	18.000	180.000
Steueraufwand gesamt	78.000	104.000	52.000	26.000	260.000

Diese Alternative ermittelt zunächst das Verhältnis der temporären Differenz i.H.v. GE 200.000 des Jahres zum erwarteten Jahres-Vorsteuerergebnis. Die temporären Effekte in Höhe von GE 200.000 entsprechen 40% des erwarteten Jahresergebnisses. Damit ermittelt sich auf Basis des Ergebnisses im ersten Quartal (GE 150.000) eine temporäre Differenz (TD) von GE 60.000 (GE 150.000 x 40%). Die auf diese temporäre Differenz ermittelte latente Steuer beträgt GE 24.000 (GE 60.000 x 40%).¹²⁷³ Bei der Berechnung der laufenden Steuer ist wieder wie im Fall (a) darauf zu achten, dass das Ergebnis der Zwischenperiode um die temporäre Differenz bereinigt wird. Die

¹²⁷¹ Vgl. LOITZ, R. [Quartalsberichterstattung I, 2006], S. 391

¹²⁷² Vgl. so auch LOITZ, R. [Quartalsberichterstattung I, 2006], S. 391; DAHLKE, J. [Bilanzierung tatsächlicher Steuern, 2006], S. 1832.

¹²⁷³ Vgl. LOITZ, R. [Quartalsberichterstattung I, 2006], S. 391.

Berechnung für die weiteren Quartale erfolgt analog den Überlegungen für das erste Quartal.

Durch die Berechnung der latenten Steuern in Abhängigkeit vom Verhältnis der temporären Differenz zum Vorsteuerergebnis wird dem in IAS 34 und APB 28/FIN 18 geforderten integrativen Ansatz entsprochen. Die Auswirkung der schwankenden unterjährigen Entwicklung der temporären Differenz wird über die Zwischenperioden geglättet. Besonders auffällig ist der Unterschied zwischen Fall (a) und (b) im ersten Quartal, in welchem die latenten Steuern im Fall (b) doppelt so hoch sind wie im Fall (a).

Gleichwohl ist zu beachten, dass, wie bereits erwähnt, die Ermittlung der *estimated annual effective tax rate* auch Komponenten eines unabhängigen Ansatzes enthält.¹²⁷⁴ Insofern sollte m.E. auch eine unabhängige Ermittlung der latenten Steuern anhand eines Bilanzvergleichs möglich sein. Hinzu kommt, dass eine pauschale Hochrechnung wie im Fall (b) mit Vorsicht zu genießen ist, da diese zu verzerrten Ergebnissen führt, wenn Sondereffekte eine Rolle spielen und in das IFRS/US-GAAP Ergebnis vor Steuern einfließen. Bei Anwendung der Pauschalmethode müssen die Ergebnisse um derartige Effekte bereinigt werden.¹²⁷⁵

Neben der separaten Berechnung der latenten Steuer in Zwischenperioden können diese auch gemeinsam mit dem tatsächlich erwarteten Steueraufwand in der Berechnung der *estimated annual effective income tax rate* einbezogen werden (Alternative 2). Die Berechnung des effektiven Steuersatzes stellt sich dann für das Ausgangsbeispiel wie folgt dar:

¹²⁷⁴ Vgl. hierzu Kapitel 4.3.2.

¹²⁷⁵ Vgl. LOITZ, R. [Quartalsberichterstattung I, 2006], S. 391.

Alternative 2:

	(in GE)
Prognostiziertes Vorsteuerergebnis	500.000
+ Lebensversicherungsprämie (permanente Differenz)	150.000
- Veränderung der zu versteuernden temporären Differenz	-200.000
Erwartetes zu versteuerndes Ergebnis	450.000
Gesetzlich maßgebender Steuersatz	40%
Erwartete laufende Steuer (40%)	180.000
Erhöhung passive latente Steuer 200.000 x 40%	80.000
Geschätzter Gesamtsteueraufwand für das Gesamtjahr	260.000
Geschätzter effektiver (Gesamt)Steuersatz (260.000/500.000)	52%

Im Rahmen der Berücksichtigung der latenten Steuer im effektiven Steuersatz wird dieser auf die prognostizierten Quartalsergebnisse angewandt und damit der Gesamtsteueraufwand der Zwischenperiode ermittelt.¹²⁷⁶

(in GE)	1. Quartal	2. Quartal	3.Quartal	4.Quartal	GJ
Geschätztes Vorsteuerergebnis IFRS/US-GAAP	150.000	200.000	100.000	50.000	500.000
Ermittelter Gesamtsteueraufwand bei einer einer estimated annual effective tax rate von 52%	78.000	104.000	52.000	26.000	260.000

Der ermittelte Gesamtsteueraufwand je Quartal stimmt mit dem Quartalssteueraufwand bei Anwendung von Alternative 1 Fall (b) überein. In beiden Fällen erfolgt eine Hochrechnung auf den Steueraufwand des Jahres in Abhängigkeit des erzielten Zwischenergebnisses.

Alternative 2 ermittelt den Gesamtsteueraufwand als eine Größe. Für die Darstellung der latenten Steuerpositionen in der Zwischenbilanz ist jedoch eine Aufteilung des Gesamtsteueraufwands in tatsächliche und latente Ertragsteuern erforderlich.

¹²⁷⁶ Es wird hier vereinfacht vorausgesetzt, dass die Schätzung des erwarteten effektiven Steuersatzes über alle Zwischenperioden hinweg konstant bleibt.

Vorstellbar ist z.B. eine proportionale Aufteilung im Verhältnis der erwarteten Relation von latenten zu laufenden Ertragsteuern am Jahresende. Der Vorteile einer proportionalen Aufteilung liegt in der Einfachheit der Berechnung. Allerdings wird für alle Zwischenperioden ein konstantes Verhältnis von latenten Steuern und tatsächlichen Steuern angenommen. Eine solche Annahme ist nur gerechtfertigt, wenn in allen Zwischenperioden eine gleichmäßige Zunahme der temporären Differenz erfolgt. Im obigen Beispiel ist dies aber gerade nicht der Fall. Vielmehr unterliegt die Entwicklung der temporären Differenz unterjährig Schwankungen.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass der unmittelbare Einbezug der latenten Steuern in die Berechnung des effektiven Steuersatzes (Alternative 2) dem integrativen Ansatz am gerechtesten wird. IAS 34 und APB 28/FIN 18 sprechen von der Ermittlung eines geschätzten effektiven Steuersatzes.¹²⁷⁷ Die Vorschriften können so interpretiert werden, dass eine separate Berücksichtigung der latenten Steuer außerhalb der Ermittlung der *estimated effective tax rate* nicht gewollt bzw. erforderlich ist. Die Ermittlung eines Gesamtsteueraufwandes erfordert anschließend eine den tatsächlichen Verhältnissen angemessene Aufteilung in laufende und latente Steuern.

Alternative 1 entspricht nur bei einer integrierten Berechnung der latenten Steuer dem *integrative approach*, so dass auch hier eine Glättung der Steuereffekte von periodenübergreifenden Transaktionen und Ereignissen in Kauf genommen werden muss und die tatsächlich erwartete Entwicklung der temporären Differenz während des Geschäftsjahres außen vor bleibt.

Die erwartete Entwicklung der temporären Differenz wird nur im Rahmen eines unabhängigen Ansatzes (Alternative 1 Fall (a)) richtig berücksichtigt. Auch wenn diese Vorgehensweise dem integrierten Ansatz widerspricht, so lässt sie sich damit begründen, dass APB 28 ausdrücklich regelt, dass zur Bestimmung der Steuerrückstellung die Regelungen in SFAS 109 anzuwenden sind.¹²⁷⁸ IAS 34 verweist nicht explizit auf die Vorschriften in IAS 12. Allerdings folgt aus IAS 34.28, dass im Zwischenabschluss grundsätzlich die Vorschriften für den Jahresabschluss anzuwenden sind. Auch wird durch eine unterjährige Ermittlung latenter Steuern nicht die Bewertung zum Jahresende beeinflusst. Folglich lässt sich m.E. auch nach IAS 34 eine unabhängige Berechnung latenter Steuern rechtfertigen.

¹²⁷⁷ Vgl. IAS 34.30(c), APB 28.19, FIN 18.1.

¹²⁷⁸ “[...] income tax provisions should be determined under the procedures set forth in APB Opinion No. 23 and FASB Statement No. 109, Accounting for Income Taxes.” APB 28.19.

Eine unabhängige Berechnung der latenten Steuern fordert detaillierte Kenntnisse über die Zusammensetzung und Entwicklung der temporären Differenzen im Geschäftsjahr. In der Regel verfügt nicht jedes Unternehmen über eine umfassende steuerliche Planungsrechnung. Die Kenntnis der Zusammensetzung sämtlicher temporären Differenzen der Zwischenperiode ist notwendig, um die aktiven und passiven latenten Steuern in der Bilanz korrekt abbilden zu können. Dazu gehört auch die Berücksichtigung von wesentlichen in der Periode entstandenen erfolgsneutralen temporären Differenzen, die aufgrund fehlender Ergebniswirksamkeit nicht in die Ermittlung der latenten Steuern nach den oben beschriebenen Alternativen einbezogen werden.

4.3.4 Berücksichtigung von Verlustvorträgen in der Zwischenberichterstattung

Latente Steuern resultieren nicht nur aus zu versteuernden oder abzugsfähigen temporären Differenzen, sondern latente Steueransprüche ergeben sich auch aus Verlustvorträgen. Beide Standardsetter regeln die Berücksichtigung von Verlustvorträgen in der Zwischenberichterstattung. Hierbei fällt auf, dass die Regelungen nach IFRS bei weitem nicht denselben Detaillierungsgrad wie die entsprechenden US-GAAP Vorschriften besitzen. In FIN 18 wird diskutiert, ob und ggf. wie latente Steuervorteile aus Verlustvorträgen des laufenden Geschäftsjahres oder aus früheren Geschäftsjahren bei der Berechnung der *estimated annual effective tax rate* Berücksichtigung finden.¹²⁷⁹ IAS 34 bietet im Anhang mehrere kurze Beispiele, aus welchen sich einige Regeln ableiten lassen.¹²⁸⁰

(1) Operative Verluste des laufenden Geschäftsjahres.

Resultieren im laufenden Geschäftsjahr operative Verluste, so sind in der Ermittlung der *estimated annual effective tax rate* latente und laufende Steuererträge nach US-amerikanischen Rechnungslegungsvorschriften in dem Maße zu berücksichtigen, wie davon ausgegangen wird, dass sie (a) im aktuellen Geschäftsjahr mit positiven Einkommen nachfolgender Zwischenperioden verrechnet werden können, (b) im Rahmen eines Verlustrücktrags realisiert werden oder (c) zum Bilanzstichtag die

¹²⁷⁹ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S. 296f.; Ernst & Young (Hrsg.) [Quarterly Financial Reporting, 2007], Abschnitt 4, S. 9f.

¹²⁸⁰ Vgl. IAS 34.B20ff.

Ansatzkriterien für latente Steueransprüche erfüllen.¹²⁸¹ Erträge aus aktiven latenten Steuern aufgrund von in der Zwischenperiode aufgelaufenen Verlusten sind nur zu erfassen, wenn damit zu rechnen ist, dass die Steuervorteile noch im laufenden Geschäftsjahr realisiert oder unter den Voraussetzungen von SFAS 109 als *deferred tax asset* zum Abschlussstichtag angesetzt werden können.¹²⁸²

Die ertragsteuerlichen Konsequenzen von in Zwischenperioden entstehenden operativen Verlusten werden nach US-GAAP grundsätzlich wie die steuerlichen Konsequenzen von abzugsfähigen temporären Differenzen behandelt. Ist ihre Realisierung im laufenden Geschäftsjahr wahrscheinlich (z.B. aufgrund von erwarteten kompensierenden Gewinnen in den folgenden Zwischenperioden) oder wird zum Jahresende mit der Erfüllung der Ansatzvoraussetzung für die Aktivierung latenter Steuern gerechnet, so sind die steuerlichen Auswirkungen durch ihre Berücksichtigung im geschätzten effektiven Steuersatz als latente Steuervorteile in der Periode auszuweisen, in der der Verlust entstanden ist. Andernfalls sind keine Steuervorteile aus den Verlusten zu erfassen.¹²⁸³ Überschreitet der Verlust einer Zwischenperiode, den für das Gesamtjahr erwarteten Verlust, so darf ein latenter Steuervorteil bei erwarteter Realisierung maximal in der Höhe angesetzt werden, die sich ergeben würde, wenn der bisher aufgelaufene Verlust dem erwarteten Verlust entsprechen würde.¹²⁸⁴

Basierend auf neue Tatsachen und Informationen in Zwischenberichtsperioden kann eine Änderung der Einschätzung hinsichtlich der Notwendigkeit bzw. Angemessenheit einer Wertberichtigung notwendig werden (SFAS 109.194).¹²⁸⁵ SFAS 109 schreibt vor, dass soweit aktive latente Steuern aus nachfolgenden Zwischenberichtsperioden von der veränderten Einschätzung betroffen sind, eine Anpassung der *estimated annual effective tax rate* zu erfolgen hat.¹²⁸⁶ Die Vorgehensweise korrespondiert mit der Forderung in FIN 18, dass der geschätzte effektive Steuersatz zum Ende einer jeden Zwischenperiode

¹²⁸¹ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S. 296f.; ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 2680.

¹²⁸² Vgl. KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 334ff.; ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S. 296f.; Ernst & Young (Hrsg.) [Quarterly Financial Reporting, 2007] Abschnitt 4, S. 9f.

¹²⁸³ Vgl. FIN 18.14; APB 28.20 (as amended by SFAS 109), FIN 18.15; Ernst & Young (Hrsg.) [Quarterly Financial Reporting, 2007], Abschnitt 4, S. 9. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 2680.

¹²⁸⁴ Vgl. FIN 18.13; siehe hierzu auch das Beispiel in FIN 18.51.

¹²⁸⁵ Vgl. KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 337ff.

¹²⁸⁶ Vgl. SFAS 109.194; KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007], S. 337ff.

überprüft wird und ggf. neu berechnet wird, um eine bestmögliche Prognose des Steueraufwands des Jahres zu ermöglichen.¹²⁸⁷

Auch wenn die Ausführungen in IAS 34 und in der Literatur zu den beschriebenen Sachverhalten weit weniger ausführlich sind als nach US-GAAP, so ergeben sich daraus letztlich die selben Anforderungen. Auch nach IAS 34 darf der Steuervorteil aus dem Verlust einer Zwischenperiode nur dann angesetzt werden, wenn die Ansatzkriterien für eine aktive latente Steuer zum Stichtag der Zwischenperiode erfüllt sind.¹²⁸⁸ Die Auswirkungen von Verlusten in Zwischenperioden sind zudem bei der Bestimmung des durchschnittlichen Steuersatzes zu berücksichtigen.¹²⁸⁹

(2) Verlustvorträge aus früheren Geschäftsjahren

Eine zum Teil differenzierte Behandlung erfordert nach US-amerikanischen Rechnungslegungsvorschriften die Berücksichtigung von Verlustvorträgen aus früheren Geschäftsjahren.¹²⁹⁰ Die Berechnung der *estimated annual effective tax rate* soll den Teil des Verlustvortrages berücksichtigen, von dem ausgegangen wird, dass er gegen das erwartete Ergebnis des Geschäftsjahres verrechnet werden kann.¹²⁹¹ Ist eine Verrechnung nicht hinreichend sicher, so ist der Steuerertrag aus dem Verlustvortrag in dem Maße in der Zwischenperiode zu realisieren, in dem in der Zwischenperiode Einkommen für die Realisierung des Steuerertrags zur Verfügung steht. Dabei wird der durchschnittliche effektive Steuersatz für die nachfolgenden Zwischenperioden nicht angepasst. Vielmehr erfolgt die Berücksichtigung des kumulativen Effekts in der Zwischenperiode, in der es zu der Änderung in der Einschätzung der Wertberichtigung kam.¹²⁹²

Ebenfalls nicht in der Berechnung des geschätzten effektiven Steuersatzes berücksichtigt wird eine Änderung der *valuation allowance* aufgrund einer Änderung in der Einschätzung über die Realisierbarkeit von aktiven latenten Steuern in zukünftigen

¹²⁸⁷ Vgl. FIN 18.8.

¹²⁸⁸ Vgl. IAS 34.B20-22; KPMG INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING GROUP (Hrsg.) [Insights, 2007], S. 1048f.

¹²⁸⁹ Vgl. KPMG INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING GROUP (Hrsg.) [Insights, 2007], S. 1048f; COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000], S. 458.

¹²⁹⁰ Als Beispiel kann z.B. ein Verlustvortrag aus dem vorangegangenen Geschäftsjahre betrachtet werden, der zum Bilanzstichtag des vorangegangenen Geschäftsjahres komplett oder teilweise durch eine *valuation allowance* abgegrenzt war.

¹²⁹¹ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 2685.

¹²⁹² Vgl. FIN 18.20.

Geschäftsjahren.¹²⁹³ Eine solche Änderung ist als *discrete event* in der Zwischenperiode zu erfassen, in der die Änderung eintritt. Sie wird nicht gleichmäßig über die nachfolgenden Zwischenperioden verteilt.

Folglich muss gemäß den US-GAAP Vorschriften¹²⁹⁴ für eine korrekte Berücksichtigung von Änderungen in der Werthaltigkeit von Verlustvorträgen unterschieden werden, ob

- (1) davon ausgegangen wird, dass die Steuererträge aus Verlustvorträgen aufgrund des gewöhnlichen Geschäftsergebnisses im laufenden Geschäftsjahr realisiert werden können, oder ob
- (2) sich die Erwartungen hinsichtlich der Realisierung von latenten Steuererträgen in zukünftigen Geschäftsjahren geändert haben.¹²⁹⁵

Im ersten Fall erfolgt eine Berücksichtigung über die Berechnung der *estimated annual effective tax rate*. Der Effekt wird somit gleichmäßig auf die übrigen Zwischenperioden verteilt. Dies entspricht dem der Zwischenberichterstattung für Ertragsteuern zugrunde liegenden integrativen Ansatz. Kritisiert werden kann an dieser Stelle wiederum, dass im Sinne von SFAS 109 und auch IAS 12 ein Ansatz des gesamten Zu- oder Abschreibungsbetrags an aktiven latenten Steuern zu dem Zeitpunkt gefordert wird, ab dem eine Änderung der Einschätzung latenter Steueransprüche erfolgt.

Im zweiten Fall hingegen hat das FASB einen unabhängigen Ansatz gewählt, der im Sinne des *discrete view* von SFAS 109 zu begrüßen ist.

Wird erwartet, dass sich der Steuervorteil sowohl aufgrund von zu versteuernden Einkommen des laufenden Geschäftsjahres als auch aufgrund von zu versteuernden Einkommen in zukünftigen Jahren realisiert, so ist entsprechend der Erwartungen eine Kombination aus Fall 1 und Fall 2 vorzunehmen. Für den im Geschäftsjahr als realisierbar eingeschätzten Steuervorteil erfolgt eine Berücksichtigung im geschätzten effektiven Steuersatz, wohingegen der Teil des Verlustvortrages, mit dessen Realisierung das Unternehmen in zukünftigen Geschäftsjahren rechnet, in der

¹²⁹³ Vgl. SFAS 109.194; siehe auch APB 28.20, bzw. FIN 18.20.

¹²⁹⁴ Vgl. APB 28.20, FIN 18.20.

¹²⁹⁵ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S. 296f., Ernst & Young (Hrsg.) [Quarterly Financial Reporting, 2007], Abschnitt 4, S. 9f.

Zwischenberichtsperiode angesetzt wird, in welcher der Bilanzierende zu dieser Einschätzung kommt.¹²⁹⁶

Während US-GAAP für die Berücksichtigung von Verlustvorträgen und Änderungen in der Einschätzung bzgl. der Wertberichtigung detaillierte Regelungen erlassen hat, sind die Ausführungen dazu in IAS 34 eher dürftig. Einschlägig Regelungen lassen sich im Wesentlichen aus den angeführten Beispielen im Appendix 2 zu IAS 34 ableiten.

Im Appendix B zu IAS 34 findet sich die Umsetzung der Forderung aus IAS 12 wieder, dass latente Steuern auf Verlustvorträge dann angesetzt werden, sofern es wahrscheinlich ist, dass künftig ausreichend zu versteuerndes Einkommen besteht, gegen welches der Steuervorteil verrechnet werden kann.¹²⁹⁷ Die Kriterien müssen zum Ende einer jeden Zwischenperiode überprüft werden. Sind sie erfüllt, so wird der Effekt aus dem Ansatz der aktiven latenten Steuern in die Berechnung des geschätzten durchschnittlichen Steuersatzes mit einbezogen.¹²⁹⁸ Wird erwartet, dass zunächst nicht aktivierte latente Steuern auf Verlustvorträge aus Vorjahren im laufenden Geschäftsjahr mit den erzielten Einkommen aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit verrechnet werden können, so erscheint es konsequent, diesen Steuervorteil in die Berechnung des gewichteten durchschnittlichen Steuersatzes mit einzubeziehen.¹²⁹⁹ Allerdings enthält der Standard keine eindeutige Antwort darauf, ob der Steuerertrag aus einem Verlustvortrag in voller Höhe in die Berechnung des Steuersatzes mit einbezogen wird, wenn davon ausgegangen wird, dass nur ein Teil des Verlustes gegen das Einkommen des laufenden Jahres verrechnet werden kann, für den anderen Teile hingegen konkrete Hinweise dafür vorliegen, dass dieser aufgrund von zu versteuernden Einkommen in zukünftigen Perioden verrechnet werden kann.¹³⁰⁰ Die oben dargestellte Vorgehensweise nach US-GAAP würde erfordern, dass nur der im Geschäftsjahr realisierbare Anteil in die Berechnung mit eingeht, wohingegen, die latenten Steuervorteile des anderen Teils in der Zwischenperiode als „discrete event“ aktiviert werden, in welcher die Voraussetzungen für eine Aktivierung erstmals erfüllt werden.

¹²⁹⁶ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], S. 296f., Ernst & Young (Hrsg.) [Quarterly Financial Reporting, 2007], Abschnitt 4, S. 9f.

¹²⁹⁷ „IAS 12 provides that a deferred tax asset shall be recognised for the carryforward of unused tax losses and unused tax credits to the extent that it is probable that future taxable profit will be available against which the unused tax losses and unused tax credits can be utilised.“ IAS 34.B21.

¹²⁹⁸ Vgl. Appendix B zu IAS 34 Abs.21; siehe auch das Beispiel in B22.

¹²⁹⁹ Siehe hierzu das Beispiel in IAS 34.B22.

¹³⁰⁰ Vgl. ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 2684f.

Das folgende Beispiel¹³⁰¹ soll die beiden alternativen Vorgehensweisen veranschaulichen:

Ein Unternehmen das einen Halbjahresabschluss erstellt, besitzt zu Beginn des Geschäftsjahres 07 einen noch nicht genutzten Verlustvortrag in Höhe von GE 100.000. Bisher wurde eine Realisierung der damit verbundenen Steuervorteile als nicht wahrscheinlich betrachtet und somit keine latenten Steuern aktiviert. Zum Ende der ersten Zwischenperiode (6 Monate) erzielt das Unternehmen einen Vor-Steuer Gewinn in Höhe von GE 50.000, und erwartet für die nachfolgende Zwischenperiode ein Vor-Steuerergebnis in Höhe von GE 30.000. Aufgrund der positiven Entwicklung, die sich nach Ansicht des Unternehmens auch in den folgenden Geschäftsjahren fortsetzen wird, beurteilt das Unternehmen die Realisierbarkeit seiner Verlustvorträge erneut. Danach sind die nach IAS 12 vorgeschriebenen Kriterien für die gesamten Verlustvorträge in Höhe von GE 100.000 erfüllt. Es wird angenommen, dass sich ohne Berücksichtigung des Steuervorteils aus dem Verlustvortrag ein geschätzter durchschnittlicher Steuersatz in Höhe von 40 % ergibt.

Nach Verrechnung der Gewinne des Geschäftsjahres mit dem Verlustvortrag verbleibt ein noch nicht genutzter Verlustvortrag in Höhe von 20.000. Auf diesen verbleibenden Betrag ist eine aktive latente Steuer abzugrenzen. Wie oben bereits erwähnt gibt es hierfür zwei Möglichkeiten:

- Alternative A: Berücksichtigung des latenten Steuerertrags als *discrete event*;
- Alternative B: Berücksichtigung des latenten Steuerertrags im Rahmen der Berechnung der *estimated annual effective tax rate*.

Alternative A:

	(in GE)
Erwarteter Steueraufwand des Geschäftsjahres vor Berücksichtigung des Verlustvortrages	32.000
Steuerertrag aus der Nutzung des Verlustvortrages, der gegen das erzielte Ergebnis des Geschäftsjahres verrechenbar ist	(32.000)
Erwarteter laufender Steueraufwand	0
Geschätzter effektiver Steuersatz	0%

Aufgrund der Verrechnung des Verlustvortrages mit dem erwarteten Gewinn des laufenden Geschäftsjahres ergibt sich ein geschätzter effektiver Steuersatz in Höhe von 0%.

¹³⁰¹ In Anlehnung an das Beispiel in ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 2685ff.

Der Anteil des Verlustvortrages, der im laufenden Geschäftsjahr voraussichtlich nicht gegen zu versteuerndes Einkommen verrechnet werden kann (GE 20.000), wird bei der Ermittlung des geschätzten effektiven Steuersatzes nicht berücksichtigt, sondern als latenter Steuerertrag am Ende der ersten Zwischenperiode berücksichtigt. Für die Zwischenperioden ergeben sich folgende Ergebnisse:

in GE	1.HJ	2.HJ	GJ
Ergebnis vor Steuern	50.000	30.000	80.000
Ertragsteueraufwand ((-) Aufwand / (+) Ertrag)			
- aus <i>estimated effective tax rate</i> 0%	-	-	-
- aus Aktivierung latenter Steuern	8.000	-	8.000
Ergebnis nach Steuern	58.000	30.000	88.000

Diese Alternative entspricht der geforderten Vorgehensweise nach US-GAAP.¹³⁰² Wird diese Vorgehensweise herangezogen, so wird hierbei unterstellt, dass die Vorgehensweise im Beispiel in IAS 34 Appendix B nur für Fälle exemplarisch ist, in welchem der Steuervorteil aus dem noch nicht genutzten Verlustvortrag realisiert werden kann, da eine vollständige Verrechnung mit dem Vorsteuerergebnis des Geschäftsjahres möglich ist.¹³⁰³ Eine analoge Vorgehensweise für den Fall eines verbleibenden Verlustvortrages wird hier abgelehnt.

Ferner spricht für Alternative A, dass dieser Ansatz dem *liability approach* in IAS 12 entspricht. Demnach wird ein latenter Steuerertrag dann angesetzt, sobald die Wahrscheinlichkeit seiner Realisierung gegeben ist. Da gemäß IAS 34.29f. für Zwischenberichtsperioden dieselben Regelungen angewendet werden sollen, wie im Jahresabschluss, ist der Ansatz des latenten Steuerertrages am Ende der ersten Zwischenberichtsperiode in voller Höhe gerechtfertigt.¹³⁰⁴

Die im Folgenden dargestellte Alternative B berücksichtigt die erwartete Realisierung des gesamten noch nicht genutzten Verlustvortrags vollständig in der Berechnung des geschätzten durchschnittlichen Steuersatzes, unabhängig davon, ob dieser aufgrund von zu versteuerndem Einkommen im Geschäftsjahr oder aufgrund von zu versteuerndem Einkommen in zukünftigen Jahren realisiert wird. Dieser ermittelt sich demnach wie folgt:

¹³⁰² Vgl. APB 28.20: ebenso das Beispiel bei Ernst & Young (Hrsg.) [Quarterly Financial Reporting, 2007], Abschnitt 4, S. 22.

¹³⁰³ Vgl. IAS 34.B22.

¹³⁰⁴ So auch ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007], S. 2685f.

Alternative B:

	GE
Erwarteter Steueraufwand des Geschäftsjahres vor Berücksichtigung des Verlustvortrages	32.000
Steuerertrag aus der Realisierung des gesamten Verlustvortrages	(40.000)
Erwarteter jährlicher Steuerertrag nach Realisierung des <i>tax benefit</i> aus dem Verlustvortrag	(8.000)
Geschätzter effektiver Steuersatz (8.000 / 80.000)	-10%

Durch die Berücksichtigung eines den Gewinn des Geschäftsjahres übersteigenden Verlustvortrages ergibt sich ein negativer geschätzter durchschnittlicher Steuersatz. Dieser wird wie folgt auf die Ergebnisse der Zwischenperioden angewendet.

in GE	1.HJ	2.HJ	GJ
Ergebnis vor Steuern	50.000	30.000	80.000
Ertragsteueraufwand ((-) Aufwand / (+) Ertrag)			
- aus <i>estimated effective tax rate</i> (-10%)	5.000	3.000	8.000
Ergebnis nach Steuern	55.000	33.000	88.000

Ein im Anhang zu IAS 34 gegebenes Beispiel lässt die Schlussfolgerung zu, dass auch im Falle eines den Gewinn des laufenden Geschäftsjahres übersteigenden Verlustvortrages, der übersteigende Anteil in die Berechnung des Steuersatzes mit eingeht. Unterstützt wird diese Ansicht durch die Forderung, dass „*future taxable profit*“¹³⁰⁵ zur Verfügung stehen muss. Dieser Begriff geht in der Regel über den im Geschäftsjahr erwarteten zu versteuernden Gewinn hinaus.

Durch die Berücksichtigung des gesamten latenten Steuerertrags in der Berechnung des Steuersatzes wird der Ertrag aus der Realisierung des Verlustvortrages gleichmäßig auf die Zwischenperioden verteilt. Die Ergebnisse der einzelnen Zwischenperioden werden somit geglättet. Obwohl die Realisierung der aktiven latenten Steuern bereits im ersten Quartal sicher erscheint, wird sie nur anteilig erfasst.¹³⁰⁶ M.E. führt eine derartige Glättung dazu, dass die Darstellung der Vermögens- und Erfolgslage der

¹³⁰⁵ IAS 34.B21.

¹³⁰⁶ Vgl. COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000], S. 459.

Zwischenperiode die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse nicht angemessen abbildet.

Abschließend lässt sich zusammenfassen, dass der Ansatz nach den US-GAAP differenzierter ist als jener unter IAS 34. Beide Standards weisen jedoch einen Zielkonflikt zwischen dem in IAS 12 bzw. SFAS 109 vertretenen *liability approach* und damit unabhängigen Ansatz sowie dem integrativen Konzept zur Ermittlung des unterjährigen Ertragsteueraufwands auf Basis der *estimated annual effective tax rate* in IAS 34 bzw. APB 28/FIN 18 auf. Insbesondere aufgrund der wenig detaillierten Vorschriften in IAS 34 zur Bestimmung des Ertragsteueraufwands in der Zwischenperiode erschwert es dieser Zielkonflikt, Regelungen für unterschiedliche Sachverhalte abzuleiten.

Das FASB selbst nennt diese Disharmonie in der *basis for conclusions* zu SFAS 109, geht jedoch nicht weiter darauf ein.¹³⁰⁷ Die Zwischenberichterstattung für Ertragsteuern bildet keinen Diskussionspunkt im Rahmen des Konvergenzprojektes. Für diesen Bereich bleibt somit sowohl Konvergenzbedarf bestehen als auch die Forderung nach qualitativ hochwertigen und widerspruchsfreien Rechnungslegungsvorschriften für die Berücksichtigung von Ertragsteuern in Zwischenberichtsperioden.

¹³⁰⁷ Vgl. SFAS 109.190.

5. Zusammenfassung

- (1) Die Abschaffung der Überleitungsrechnung von IFRS auf US-GAAP für *foreign private issuer* stellt einen Meilenstein in der internationalen Rechnungslegung dar - auf dem Weg zu einer gleichwertigen Anerkennung der IFRS neben den US-GAAP durch die SEC. Einen wesentlichen Beitrag zu diesem Ziel leisten die aus dem MoU resultierenden Konvergenzprojekte des FASB und IASB. Ein Teilprojekt befasst sich seit 2002 mit der Konvergenz der Vorschriften zur Bilanzierung von Ertragsteuern. Unter Konvergenz verstehen IASB und FASB nicht allein die einheitliche Entscheidung für eine bereits bestehende IFRS- oder US-GAAP-Regelung, sondern auch die Erarbeitung gemeinsamer, verbesserter Vorschriften, um letztlich ein Set von einheitlichen und qualitativ hochwertigen Rechnungslegungsstandards zu erzielen. Vor diesem Hintergrund gilt es bestehende Differenzen zwischen den Standards zu identifizieren und analysieren, insbesondere hinsichtlich ihrer Auswirkungen auf die Vermögens- und Ertragslage und ihren Informationscharakter. Damit verbunden ist die Frage, ob und wie beide Ziele, Konvergenz und Qualität, gleichsam erreicht werden können. Für einige Abweichung wurden im Rahmen des *Short term convergence - Income Taxes* - Projektes vorläufige Lösungsvorschläge entwickelt. Diese müssen ihrem Zweck und ihrer Zielsetzung gerecht werden. Ferner beschränkt sich die Untersuchung nicht nur auf die Hauptstandards IAS 12 und SFAS 109, sondern es müssen auch Differenzen aus dem Einfluss und Zusammenwirken mit anderen Rechnungslegungsstandards berücksichtigt werden, wenn diese weitere Regelungen zur latenten Steuerabgrenzung beinhalten.

- (2) Den Regelungen zur latenten Steuerabgrenzung in IAS 12 und SFAS 109 liegt mit dem *temporary*-Konzept eine gemeinsame konzeptionelle Basis zugrunde. Ebenso stellt die bilanzorientierte *liability*-Methode die gemeinsame Erfassungsmethode dar. Als Grundregel ergibt sich, dass latente Steuern auf sämtliche temporären Differenzen abzugrenzen sind, sofern daraus zukünftige Steuerminderungsansprüche oder Steuer Mehrbelastungen entstehen. Die Regelungen zur Bestimmung des Steuerwertes und der temporären Differenzen weisen systematische Unterschiede zwischen IFRS und US-GAAP auf. Schwachpunkte ergeben sich insbesondere in IAS 12 aufgrund einer teilweisen

widersprüchlichen Überreglementierung der Bestimmung des Steuerwertes. Dabei wird missachtet, dass sich der Steuerwert nach dem lokalen Steuerrecht unabhängig von der Rechnungslegung ergibt. Zu begrüßen ist eine für beide Standards einheitliche und einfache Definition, welche den Steuerwert als eine Funktion des Steuerrechts festlegt.

- (3) Beide Standardsetter verbieten die Abgrenzung einer latenten Steuerschuld auf einen steuerlich nicht abzugsfähigen Goodwill. Im Rahmen der *Income Taxes* und *Business Combinations*-Projekte wurde die Abschaffung dieser Ausnahme immer wieder diskutiert. Es wird ein Zusammenhang zwischen der Interpretation des Goodwill als Residualgröße und dem Verbot der Steuerabgrenzung angenommen. Ziel der Standardsetter ist nicht nur die Auflösung von bestehenden Divergenzen, sondern auch die Schaffung qualitativ hochwertiger Bilanzierungslösungen. In diesem Sinne sollen Abweichungen von der Grundkonzeption weitestgehend vermieden werden. Insofern erfordert auch eine temporäre Differenz aus unterschiedlichen Goodwillansätzen eine Steuerabgrenzung. Dieses Ziel wurde bisher nur für eine abzugsfähige temporäre Differenz, nicht aber für eine zu versteuernde temporäre Differenz erzielt. Vor dem Hintergrund der Einführung der Full Goodwill Methode durch die Veröffentlichung von SFAS 141 (rev. 2007) und IFRS 3 (rev. 2008), welche regelmäßig zu zu versteuernde temporäre Differenzen zwischen dem Steuerwert und dem Buchwert des Goodwill führen wird, verstärkt sich die Forderung nach einer Abschaffung des Ansatzverbotes. Die Gründe der Standardsetter für eine Beibehaltung der Ausnahme sind als überholt und inkonsistent zu betrachten.
- (4) Die Ausnahmeregelung zu *initial recognition differences* in IAS 12 stellt eine bedeutende Divergenz zu US-GAAP dar, die eine solche Ausnahmeregelung nicht kennen. Die Vorschrift in IAS 12 ist als eine unangemessene Lösung zu betrachten, um unerwünschte Effekte wie *day one gains & losses* oder ein *grossing up* zu vermeiden und entbehrt jeglicher konzeptioneller Grundlage. Die Regelungen in EITF 98-11 sehen eine latente Steuerabgrenzung mit Hilfe der sog. *simultaneous equations*-Methode vor. Allerdings weist diese Vorschrift im Falle der Bilanzierung eines *deferred credit* eine grundlegende Schwäche auf, da diese Position nicht der Definition einer Schuld im Sinne des Rahmenkonzeptes genügt.

Die teilweise auf der Vorgehensweise in EITF 98-11 basierende geplante Änderungsvorschrift der Standardsetter zur Berücksichtigung von latenten Steuern auf *initial recognition differences* verkörpert teilweise eine Fair Value Betrachtung und bietet einen qualitativ hochwertigen Lösungsansatz.

- (5) Die bisher bestehende Ausnahmeregelung in IAS 12 und SFAS 109 bezüglich der latenten Steuerabgrenzung auf *outside basis differences* erlauben es dem Management eines Unternehmens, Einfluss auf den Ansatz oder Nicht-Ansatz latenter Steuern zu nehmen. Die Standards weisen Unterschiede hinsichtlich der von der Ausnahmeregelung betroffenen Beteiligungen auf. Eine Berechnung der steuerlichen Konsequenzen im Falle der Nichtausschüttung von Gewinnen ist insbesondere für ausländische Unternehmen, die ihre Gewinne permanent reinvestieren, nicht praktikabel. Mit der Beschränkung der Ausnahmeregelung auf ausländische Unternehmen mit nachgewiesener permanenter Gewinnthesaurierung und der Verpflichtung zu umfassenden Anhangsangaben stellt der einheitliche Lösungsansatz für IAS 12 und SFAS 109 einen akzeptablen Kompromiss dar.

- (6) Unterschiedliche Vorschriften im Hinblick auf die Bilanzierung latenter Steuern, die sich aus der Zwischenergebniseliminierung ergeben, führen zu wesentlichen ergebniswirksamen Differenzen in den einzelnen Perioden, sofern die für die Bewertung heranzuziehenden Steuersätze der betroffenen Konzernunternehmen voneinander abweichen. Die Vorgehensweise in IAS 12 ist als einheitliche Lösung zu befürworten, da diese mit dem IAS 12 und SFAS 109 zugrunde liegenden Konzept der temporären Differenzen harmonisiert. Der trotz der Eliminierung von Zwischengewinnen bestehende Steuereffekt verwässert nicht die Tatsache, dass durch die Bilanzierung von zukünftigen Steuererminderungsansprüchen bzw. -mehrbelastungen, die mit der Veräußerung von Vermögenswerten innerhalb des Konzerns entstanden sind, ein den wirtschaftlichen Verhältnissen des Unternehmens adäquates Bild der Vermögenslagen wiedergegeben wird. Die Ausnahmeregelung nach SFAS 109 ist strikt abzulehnen, da sie zu einer Bilanzierung von latenten Steuern als reine Abgrenzungsposten im Sinne der *deferred*-Methode führt.

- (7) Das in SFAS 109 enthaltene Verbot der Abgrenzung latenter Steuern aus der Währungsumrechnung für mit den historischen Kursen umgerechnete nicht monetäre Vermögenswerte, stellt einen Versuch dar, auf Kosten der Darstellung der tatsächlichen Vermögenslage einen Konflikt mit den Vorschriften zur Währungsumrechnung in SFAS 152 zu vermeiden. Auch hier wird ein willkürlicher Verstoß gegen die Grundkonzeption in Kauf genommen. Die Ausnahmeregelung ist nur unter dem Gesichtspunkt zu rechtfertigen, dass in Einzelfällen die Differenzen zwischen dem Buchwert und dem jeweiligen Steuerwert, die aus der Währungsumrechnung mit historischen Kursen resultieren, unter Umständen bei ihrer Realisierung keine Steuerwirkungen auslösen. Die geplante Abschaffung der Ausnahmeregelung in SFAS 109 und die daraus resultierende Anpassung an IAS 12 stellt einen weiteren Schritt in Richtung Konvergenz und Entwicklung von widerspruchsfreien qualitativ hochwertigen Rechnungslegungsstandards dar.
- (8) Passive und aktive latente Steuern aus temporären Differenzen und Verlustvorträgen erfüllen die Kriterien von *assets* und *liabilities* des jeweiligen Framework. IAS 12 und SFAS 109 verfolgen unterschiedliche Ansatzmethoden für aktive latente Steuern. Die Beurteilung der Werthaltigkeit zukünftiger steuerlicher Gewinne ist in der US-amerikanischen Rechnungslegung im Gegensatz zur IFRS Rechnungslegung ein zentrales Kriterium bei der Bilanzierung der Höhe nach und nicht bereits bei der Bilanzierung dem Grunde nach. Die Entscheidung des IASB künftig eine Beurteilung der Werthaltigkeit von latenten Steueransprüchen bei der Bilanzierung der Höhe nach zu fordern, harmonisiert mit der zunehmenden Tendenz in der IFRS Rechnungslegung, die bislang beim Ansatz geforderte Beurteilung der künftigen Ressourcenzuflüsse nach ihrer Wahrscheinlichkeit und der Verlässlichkeit der Wertermittlung aufzugeben, und stattdessen in die Bewertung der Bilanzposition zu integrieren.
- (9) Die Erfassung von Änderungen der latenten Steuern in Folgeperioden, z.B. bei der Berücksichtigung von Steuersatzänderungen und Änderungen in der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern, unterscheidet sich zwischen IAS 12 und SFAS 109. Daraus resultieren zum einen unterschiedliche Ergebniseffekte zwischen IFRS und

US-GAAP, zum anderen erfolgt eine differenzierende *intraperiod tax allocation*. Unabhängig von der zugrunde liegenden Transaktion sollen künftig Steuersatzänderungen und Änderungen in der Einschätzung der *valuation allowance* im Rahmen der Folgebilanzierung erfolgswirksam erfasst werden, wie dies zurzeit bereits in SFAS 109, nicht aber in IAS 12 vorgesehen ist. Dadurch erübrigt sich ein momentan nach IAS 12 erforderliches *backwards tracing*. Die Vorgehensweise nach US-GAAP führt jedoch zu einer Vielzahl von *reconciling items* im Eigenkapital, deren korrekte Auflösung im Zeitablauf gewährleistet werden muss.

(10) Ausschlaggebend für die Einschätzung der Werthaltigkeit von latenten Steueransprüchen aus Verlustvorträgen ist die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit, inwieweit zukünftig zu versteuerndes Einkommen zur Verrechnung zur Verfügung steht. Die Anforderungen an die Realisierung aktiver latenter Steuern aus Verlustvorträgen stimmen in weiten Teilen zwischen den IFRS und den US-amerikanischen Rechnungslegungsvorschriften überein. Im Rahmen einer detaillierten Untersuchung lassen sich jedoch Unterschiede zwischen den z.T. einzelfallbasierten US-GAAP und den prinzipienorientierten Regelungen in IAS 12 analysieren. Dabei spielt insbesondere der Einfluss von FIN 48 *Accounting for Uncertainty in Income Taxes* eine Rolle, für welche die IFRS keine korrespondierende Regelung kennen. Die Divergenzen können zu unterschiedlichen Einschätzungen im Hinblick auf die Nutzung der Verlustvorträge in der Praxis führen. Durch umfassende Offenlegungspflichten und gestiegene Anforderungen an die zu erbringenden Nachweise für die Existenz zukünftig zu versteuernder Gewinne versuchen die Standardsetter, den mit der Aktivierung latenter Steuern aus Verlustvorträgen verbundenen Ermessensspielraum einzuschränken.

(11) FASB und IASB richten die Vorschriften zur Bewertung der temporären Differenzen an der *liability*-Methode aus. Um die mit der Bestimmung des „erwarteten“ (*expected to apply*) Steuersatzes einhergehenden subjektiven Wertungen so gering wie möglich zu halten, sehen die Standardsetter zum Teil unterschiedliche Vorschriften für die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes

vor. Von besonderer Bedeutung ist die Frage nach dem angemessenen Steuersatz, wenn Steuerhoheiten für Thesaurierungen und Ausschüttungen unterschiedliche Steuersätze vorsehen. Die Relevanz von gespaltenen Steuersätzen hat mit der Zunahme spezifischer Unternehmensformen und –strukturen, wie z.B. REITs, RICs und Co-ops, verstärkt an Bedeutung gewonnen. Die Argumente für und gegen die bestehenden Alternativen zeigen, dass eine einheitliche Festlegung auf den Thesaurierungssteuersatz oder den Ausschüttungssteuersatz nicht sinnvoll ist. Innerhalb des FASB und IASB konnte in letzter Zeit eine Tendenz in Richtung der Anwendung des „*expected to apply*“-Grundsatzes festgestellt werden, wobei an die Nachweise der Angemessenheit des Steuersatzes erhöhte Anforderungen zu stellen sind.

- (12) Die Darstellung der latenten Steuern in der Bilanz und der Erfolgsrechnung sowie die Art und der Umfang der Anhangsangaben nach IFRS und US-GAAP unterscheiden sich. Bisher werden den Bilanzierenden teilweise Wahlrechte bzgl. der Gliederung und der Darstellung latenter Steuerpositionen überlassen. Hinsichtlich des Ausweises latenter Steuern im *comprehensive income* erfolgten durch die Überarbeitung von IAS 1 bereits erste Schritte in Richtung einer einheitlichen Darstellung. Viele der Differenzen zwischen IFRS und US-GAAP hinsichtlich der Anhangsangaben resultieren aufgrund der Unterschiede in der Bilanzierung und Bewertung latenter Steuern. Kommt es in diesen Bereichen zu Überarbeitungen, so müssen auch die Anhangsangaben angepasst werden. Daran müssen aufgrund der besonderen Informationsfunktion der *disclosures* hohe Qualitätsanforderungen gestellt werden.
- (13) Die umfassende Berücksichtigung von Steuerrisiken durch die Veröffentlichung von FIN 48 beeinflusst nicht nur die Bilanzierung laufender Steuern, sondern auch die latente Steuerabgrenzung. Die Vorschrift gilt nur für US-GAAP Bilanzierer, die IFRS kennen bisher keine entsprechende Vorschrift. Eine Anwendung der allgemeinen Bilanzierungsvorschriften nach IFRS identifiziert nicht nur viele Regelungslücken, sondern führt auch zu einem zu FIN 48 abweichenden Ergebnis. Aus der Erkenntnis der Bedeutung der Bilanzierung von Steuerrisiken heraus, beschäftigt sich das IASB mit einem Konzept zur zukünftigen Bilanzierung von

unsicheren Steuerpositionen. Eine genauere Untersuchung dieses Konzeptes zeigt, dass eine Verwirklichung zu einer Divergenz mit FIN 48 führen wird, da wesentliche Grundannahmen der Konzepte auseinander fallen. Das IASB rechtfertigt diese bewusste Divergenz damit, dass andernfalls Inkonsistenzen zu anderen Standards, wie z.B. ED IAS 37 *Non financial liabilities*, entstehen. Die Regelungen zur Bilanzierung von Steuerrisiken stellen einen Schritt zurück in der Entwicklung einheitlicher Rechnungslegungsvorschriften dar.

- (14) Die Veröffentlichung der überarbeiteten Standards IFRS 3 (rev. 2008) und SFAS 141 (rev. 2007) führt zu Folgeänderungen in IAS 12 und SFAS 109 im Hinblick auf die Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge. Die Standards schafften im Hinblick auf die Berücksichtigung von latenten Steueransprüchen aus Verlustvorträgen eine weitgehende Vereinheitlichung der Regelungen von IAS 12 und SFAS 109. Die Untersuchung zeigt, dass diese Vorschriften in sich und gegenüber den Vorschriften zur Bilanzierung eines Unternehmenserwerbs und der latenten Steuerabgrenzung harmonisch und konsistent erscheinen. In den Altversionen bestehende Divergenzen konnten erfolgreich beseitigt werden.
- (15) Viele teilweise noch ungeklärte Fragen wirft die Berücksichtigung und Ermittlung der latenten Steuern innerhalb der Zwischenberichterstattung auf. Sowohl nach IFRS als auch nach US-GAAP beinhaltet der in der Zwischenperiode auszuweisende Ertragsteueraufwand neben den laufenden Steueraufwendungen auch die latenten Steueraufwendungen. Die Vorschriften zur Zwischenberichterstattung regeln weder nach IFRS noch nach US-GAAP die Berücksichtigung latenter Steuern explizit. Die Problematik besteht darin, dass die Regelungen zur latenten Steuerabgrenzung einen Zielkonflikt zu den vorhandenen Vorschriften zur Bilanzierung von Ertragsteuern in der Zwischenberichterstattung darstellen. Der *liability*-Ansatz lässt sich stellenweise nicht mit dem integrativen Ansatz des IAS 34 bzw. APB 28 vereinbaren. In Abhängigkeit davon, auf welchen Regelungen der Fokus liegt, können unterschiedliche Ergebnisse aus der Ermittlung und Anwendung der *estimated annual effective tax rate* resultieren.

ANHANG

	Seite
Anhang I: US-GAAP Vorschriften zur latenten Steuerabgrenzung.....	311
Anhang II: Berechnung aktiver und passiver latenter Steuern.....	314
Anhang III: IASB Work Plan.....	315
Anhang IV: FASB Technical Plan.....	317

Anhang I: US-GAAP Vorschriften zur latenten Steuerabgrenzung
(Quelle: ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007], Appendix A, S.335ff.)

AUTHORITATIVE PRONOUNCEMENTS

FASB Statements of Financial Accounting Standards

FAS 5 Accounting for Contingencies
FAS 13 Accounting for Leases
FAS 37 Balance Sheet Classification of Deferred Income Taxes
FAS 52 Foreign Currency Translation
FAS 71 Accounting for the Effects of Certain Types of Regulation
FAS 109 Accounting for Income Taxes
FAS 115 Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities
FAS 123 Accounting for Stock-Based Compensation
FAS 123(R) Share-Based Payment
FAS 130 Reporting Comprehensive Income
FAS 133 Accounting for Derivative Instruments and Hedging Activities
FAS 140 Accounting for Transfers and Servicing of Financial Assets and
Extinguishments of Liabilities, a replacement of FASB Statement 125
FAS 141 Business Combinations
FAS 141 (rev. 2007) Business Combinations
FAS 142 Goodwill and Other Intangible Assets
FAS 144 Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets

FASB Staff Positions

FSP.FAS 109-1 Application of FAS Statement No. 109 to the Tax Deduction on
Qualified Production Activities Provided by the American Jobs Creation Act o
f 2004
FSP.FAS 109-2 Accounting and Disclosure Guidance for the Foreign Earnings
Repatriation Provision within the American Jobs Creation Act of 2004
FSP.FAS 13-2 Accounting for a Change or Projected Change in the Timing of Cash
Flows Relating to Income Taxes Generated by a Leveraged Lease Transaction

FASB Interpretations

FIN 4 Applicability of FASB Statement No. 2 to Business Combinations Accounted for
by the Purchase Method—an interpretation of FASB Statement No. 2
FIN 14 Reasonable Estimation of the Amount of a Loss—an interpretation of FASB
Statement No. 5
FIN 18 Accounting for Income Taxes in Interim Periods (as amended by FAS 109)
FIN 21 Accounting for Leases in a Business Combination
FIN 44 Accounting for Certain Transactions Involving Stock Compensation
FIN 48 Accounting for Uncertainty in Income Taxes
AIN 24 Franchise Taxes Based on Income

Accounting Principles Board Opinions and AICPA Accounting Research Bulletins

APB 2 Accounting for the “Investment Credit”
APB 4 Accounting for the “Investment Credit”
APB 16 Business Combinations
APB 18 The Equity Method of Accounting for Investments in Common Stock
APB 20 Accounting Changes

APB 23 Accounting for Income Taxes—Special Areas
APB 25 Accounting for Stock Issued to Employees
APB 28 Interim Financial Reporting APB 30 Reporting the Results of Operations—
Reporting the Effects of Disposal of a Segment of a Business, and
Extraordinary, Unusual and Infrequently Occurring Events and Transactions
ARB 51 Consolidated Financial Statements

SEC Staff Accounting Bulletins

SAB 55 Allocation of Expenses and Related Disclosure in Financial Statements of
Subsidiaries, Divisions or Lesser Business Components of Another Entity; Cheap
Stock
SAB 91 Accounting for Income Tax Benefits Associated with Bad Debts of Thrifts
SAB 99 Materiality

FASB Technical Bulletins

FTB 79-16 Effect of a Change in Income Tax Rate on the Accounting for Leveraged
Leases (Revised)
FTB 82-1 Disclosure of the Sale or Purchase of Tax Benefits through Tax Leases
FTB 85-4 Accounting for Purchases of Life Insurance

AICPA Statements of Position

SOP 76-3 Accounting Practices for Certain Employee Stock Ownership Plans
SOP 90-7 Financial Reporting by Entities in Reorganization under the Bankruptcy Code
SOP 93-3 Rescission of Accounting Principles Board Statements
SOP 93-6 Employers' Accounting for Employee Stock Ownership Plans
SOP 94-6 Disclosure of Certain Significant Risks and Uncertainties

FASB's Emerging Issues Task Force (EITF) Abstracts and Topics Interpretations

Topic D-30 Adjustment Due to Effect of a Change in Tax Laws or Rates
Topic D-31 Temporary Differences Related to LIFO Inventory and Tax-to-Tax
Differences
Topic D-32 Intraproduct Tax Allocation of the Tax Effect of Pretax Income from
Continuing Operations
Topic D-33 Timing of Recognition of Tax Benefits for Pre-reorganization Temporary
Differences and Carryforwards
Topic D-56 Accounting for a Change in Functional Currency and Deferred Taxes When
an Economy Becomes Highly Inflationary
Topic D-83 Accounting for Payroll Taxes Associated with Stock Option Exercises
Issue 86-43 Effect of a Change in Tax Law or Rates on Leveraged Leases
Issue 87-8 Tax Reform Act of 1986: Issues Related to the Alternative Minimum Tax
Issue 88-4 Classification of Payment Made to IRS to Retain Fiscal Year
Issue 88-5 Recognition of Insurance Death Benefits
Issue 89-20 Accounting for Cross Border Tax Benefit Leases
Issue 91-3 Accounting for Income Tax Benefits from Bad Debts of a Savings and Loan
Association
Issue 91-8 Application of FASB Statement 96 to a State Tax Based on the Greater of a
Franchise Tax or an Income Tax
Issue 92-8 Accounting for the Income Tax Effects Under FAS 109 of a Change in
Functional Currency When an Economy Ceases to be Considered Highly
Inflationary
Issue 93-7 Uncertainties Related to Income Taxes in a Purchase Business Combination

- Issue 93-12 Recognition and Measurement of the Tax Benefit of Excess Tax-Deductible Goodwill Resulting from a Retroactive Change in Tax Law
- Issue 93-13 Effect of a Retroactive Change in Enacted Tax Rates That Is Included in Income from Continuing Operations
- Issue 93-16 Application of FASB Statement No. 109 to Basis Differences within Foreign Subsidiaries That Meet the Indefinite Reversal Criterion of APB Opinion No. 23
- Issue 93-17 Recognition of Deferred Tax Assets for a Parent Company's Excess Tax Basis in the Stock of a Subsidiary That Is Accounted for as a Discontinued Operation
- Issue 94-10 Accounting by a Company for the Income Tax Effects of Transactions Among or With Its Shareholders Under FASB Statement No. 109
- Issue 95-9 Accounting for Tax Effects of Dividends in France in Accordance with FASB Statement No. 109
- Issue 95-10 Accounting for Tax Credits Related to Dividend Payments in Accordance with FASB Statement No. 109
- Issue 95-20 Measurement in the Consolidated Financial Statements of a Parent of the Tax Effects Related to the Operations of a Foreign Subsidiary That Receives Tax Credits Related to Dividend Payments
- Issue 96-7 Accounting for Deferred Taxes on In-Process Research and Development Activities Acquired in a Purchase Business Combination
- Issue 98-11 Accounting for Acquired Temporary Differences in Certain Purchase Transactions That Are Not Accounted for as Business Combinations
- Issue 99-15 Accounting for Decreases in Deferred Tax Asset Valuation Allowances Established in a Purchase Business Combination As a Result of a Change in Tax Regulations
- Issue 00-16 Recognition and Measurement of Employer Payroll Taxes on Employee Stock-Based Compensation
- Issue 00-15 Classification in the Statement of Cash Flows of the Income Tax Benefit Received by a Company upon Exercise of a Nonqualified Employee Stock Option
- Issue 00-23 Issues Related to the Accounting for Stock Compensation under APB Opinion No. 25 and FASB Interpretation No. 44
- Issue 02-13 Deferred Income Tax Considerations in Applying the Goodwill Impairment Test in FAS Statement No. 142
- Issue 05-08 Income Tax Consequences of Issuing Convertible Debt with a Beneficial Conversion Feature

FASB Implementation Guides

- FAS 109 Q&A A Guide to Implementation of Statement 109 on Accounting for Income Taxes: Questions and Answers
- FAS 115 Q&A A Guide to Implementation of Statement 115 on Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities: Questions and Answers

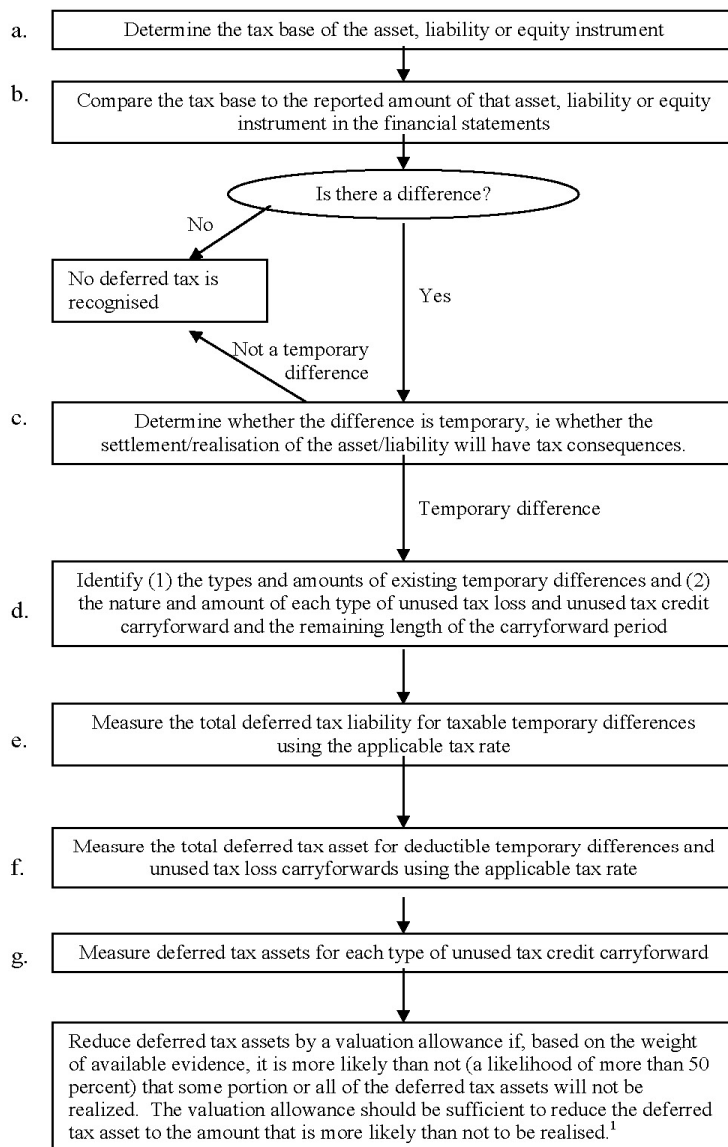
FASB Statements of Financial Accounting Concepts

- CON 6 Elements of Financial Statements, a replacement of FASB Concepts Statement No. 3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No. 2)
- CON 7 Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements

Anhang II: Berechnung aktiver und passiver latenter Steuern
 (Quelle: im Internet: IASB [Information for Observers II, Juli 2005])

Annual Computation of Deferred Tax Liabilities and Assets

Deferred taxes shall be determined separately for each tax-paying component (an individual entity or group of entities that is consolidated for tax purposes) in each tax jurisdiction. That determination includes the following procedures:



Anhang III: IASB Work Plan

(Quelle: im Internet: IASB [Work plan, 2008])

IASB Work Plan – Projected timetable as at 30 June 2008

The timetable shows the current best estimate of document publication dates. The effective date of amendments and new standards is usually 6-18 months after publication date, although in setting an effective date the Board considers all relevant factors. In appropriate circumstances, early adoption of new standards will be allowed.

Documents currently open to comment can be viewed on the Open to Comment page:

<http://www.iasb.org/Open+to+Comment>

ACTIVE AGENDA	Last document issued	Estimated publication date					Estimated issuance of final document
		2008 Q3	2008 Q4	2009 H1	2009 H2	2010	
New standards and major projects							
Common control transactions							TBD
Consolidation ^{1,2}			ED		IFRS		
Emissions trading schemes ²					ED	IFRS	
Fair value measurement guidance ¹	DP			ED		IFRS	
Financial statement presentation ^{1,2}		DP				ED	2011
Government grants ³							TBD
IFRS for private entities	ED			IFRS			
Income taxes ^{1,2}			ED			IFRS	
Insurance contracts	DP				ED		2011
Leases ^{1,2}			DP			ED	2011
Liabilities ⁴	ED					IFRS	
Management commentary	DP		ED		CG		
Post-employment benefits (including pensions) ¹	DP				ED		2011
Revenue recognition ^{1,2}		DP			ED		2011

Amendments to standards

Annual improvements		ED		IFRS			
Earnings per share – short-term convergence (IAS 33) ²		ED			IFRS		
Financial instruments: eligible hedged items (IAS 39)	ED	IFRS					
First-time adoption of IFRSs (IFRS 1): additional exemptions		ED			IFRS		
Joint ventures	ED			IFRS			
Non-current assets held for sale and discontinued operations (IFRS 5) ²		ED		IFRS			
Related party disclosures (IAS 24)	ED		IFRS				
Share-based payment: group cash-settled share-based payment transactions (IFRS 2 and IFRIC 11)	ED			IFRS			

ACTIVE AGENDA

Conceptual Framework	Last document issued	Estimated publication date					Estimated issuance of final document
		2008 Q3	2008 Q4	2009 H1	2009 H2	2010	
Phase A: Objective and qualitative characteristics	ED			Final chapter			
Phase B: Elements and recognition					DP	ED	2011
Phase C: Measurement				DP		ED	2011
Phase D: Reporting entity	DP				ED		TBD
Phase E: Presentation and disclosure							
Phase F: Purpose and status							
Phase G: Application to not-for-profit entities							
Phase H: Remaining issues							

RESEARCH AGENDA	Last document issued	Estimated publication date					Estimated issuance of final document
		2008 Q3	2008 Q4	2009 H1	2009 H2	2010	
Derecognition ^{1,2}							TBD
Extractive activities			DP				TBD
Financial instruments (replacement of existing standards) ^{1,2}	DP						TBD
Intangible assets ⁶							TBD
Liabilities and equity ^{1,7}	DP				ED		2011

Abbreviations used in the IASB Work Plan:
CG Completed guidance
DP Discussion Paper
ED Exposure Draft
IFRS International Financial Reporting Standard
TBD To be determined

Notes:

1. This project is part of the Memorandum of Understanding that sets out the milestones that the FASB and the IASB have agreed to achieve in order to demonstrate standard-setting convergence.
2. Project is being conducted as a joint project with the FASB.
3. Work on this project has been suspended.
4. The project on Liabilities deals with proposed amendments to IAS 37.
5. The IASB and the FASB will amend sections of their conceptual frameworks as they complete individual phases of the project.
6. In December 2007 the IASB decided not to add this project to its active agenda.
7. Project is being conducted as a 'modified joint' project with the FASB.

Anhang IV: FASB Technical Plan

(Quelle: im Internet: FASB [Technical Plan, 2008])

FASB TECHNICAL PLAN—as of July 1, 2008

HIGHLIGHTS SECOND QUARTER 2008

Final Documents Issued

1. Statement No. 162, *The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles*.
2. Statement No. 163, *Accounting for Financial Guarantee Insurance Contracts*.
3. Final FSP FAS 142-3, *Determination of the Useful Life of Intangible Assets*.
4. Final FSP EITF 03-6-1, *Determining Whether Instruments Granted in Share-Based Payment Transactions Are Participating Securities*.
5. Final FSP APB 14-1, *Accounting for Convertible Debt Instruments That May Be Settled in Cash upon Conversion (Including Partial Cash Settlement)*.
6. Final FSP SOP 90-7-1, *An Amendment of AICPA Statement of Position 90-7*.
7. Final FSP SOP 94-3-1 and AAG HCO-1, *Omnibus Changes to Consolidation and Equity Method Guidance for Not-for-Profit Organizations*.

Exposure Documents Issued

8. Proposed FSP ARB 43-a, *Amendment of the Inventory Provisions of Chapter 4 of ARB No. 43*. The comment period ended June 16, 2008.
9. Proposed FSP FAS 133-b and FIN 45-c, *Disclosures about Credit Derivatives and Certain Guarantees: An Amendment of FASB Statement No. 133 and FASB Interpretation No. 45*. The comment period ended June 30, 2008.
10. Proposed Statement, *Disclosure of Certain Loss Contingencies*. The comment period ends August 8, 2008.
11. Proposed Statement, *Accounting for Hedging Activities*. The comment period ends August 15, 2008.
12. Proposed Concepts Statement, *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information*. The comment period ends September 29, 2008.
13. Preliminary Views, *Conceptual Framework—The Reporting Entity*. The comment period ends September 29, 2008.

Agenda Decisions to Add Projects

14. *FAS 142 and FAS 144—Accounting for Defensive Intangible Assets*. The project was added to the Board's agenda and subsequently transferred to the EITF. The EITF will consider subsequent accounting of acquired intangible assets that the acquirer intends not to use or to use in a way other than the asset's highest and best use.

15. *Technical Corrections to FASB Statements*. The project is a standing project added to the Board's agenda to address technical corrections to the accounting literature on an annual basis, starting with technical corrections to FASB Statement No. 141 (revised 2007), *Business Combinations*.

Agenda Decisions to Remove Projects

16. *Definition of a Public Company (Phase 2)*. Phase 2 of the Board's project to consider the definition of a public company was removed from the Board's agenda because of cost-benefit considerations. The project was originally added to the agenda based on a recommendation from the AICPA healthcare expert panel. The first phase of the project resulted in the issuance of FSP FAS 126-1, *Applicability of Certain Disclosure and Interim Reporting Requirements for Obligors for Conduit Debt Securities*. The goal of phase 2 of the project was to create a single definition of a public company to be used throughout GAAP.

17. *FAS 144—Measuring Assets Held for Sale*. The Board's project to consider whether assets held for sale should be measured at fair value instead of fair value less cost to sell, as currently required under FASB Statement No. 144, *Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*, was removed from the agenda. That decision was based on the results of staff analysis and the IASB's decision to remove a similar project from its agenda.

18. *Insurance Risk Transfer*. The project was removed from the Board's agenda because the Board plans to consider at a future date whether to address insurance accounting in a joint project with the IASB.

19. *Accounting for Certain Nonfinancial Liabilities—Recognition and Measurement (Phase 2)*. The second phase of the project on the accounting for certain nonfinancial liabilities was removed from the Board's agenda because the Board plans to consider at a future date whether to address that accounting in a joint project with the IASB.

20. *Whether Options (Including Embedded Conversion Options) Are Indexed to both an Entity's Own Stock and Currency Exchange Rates*. Proposed Statement 133 Implementation Issue No. C21, "Whether Options (Including Embedded Conversion Options) Are Indexed to both an Entity's Own Stock and Currency Exchange Rates," will not be issued as final and was removed from the Board's agenda because that issue was resolved by the consensus in EITF Issue No. 07-5, "Determining Whether an Instrument (or Embedded Feature) Is Indexed to an Entity's Own Stock."

EMERGING ISSUES TASK FORCE (EITF)

21. At its meeting on June 12, 2008, the EITF reached consensus on the following Issues, which were ratified by the Board:

EITF Issue No. 07-5, "Determining Whether an Instrument (or Embedded Feature) Is Indexed to an Entity's Own Stock"

EITF Issue No. 08-3, "Accounting by Lessees for Maintenance Deposits"

EITF Issue No. 08-4, "Transition Guidance for Conforming Changes to Issue No. 98-5."

22. The Board also ratified a consensus-for-exposure on EITF Issue No. 08-5, "Issuer's Accounting for Liabilities Measured at Fair Value with a Third-Party Credit Enhancement," and approved the issuance of a draft abstract for a public comment period that will end on August 4, 2008.

Board Projects as of July 1, 2008

	2008		2009		
	3Q	4Q	1Q	2Q	2H
JOINT FASB/IASB PROJECTS					
Conceptual Framework Project:					
Objectives and Qualitative Characteristics (Phase A)	C			F	
Elements and Recognition (Phase B)					PV
Measurement (Phase C)				PV	
Reporting Entity (Phase D)	C				E
Presentation and Disclosure, Including Financial Reporting Boundaries (Phase E)					
Framework Purpose and Status in GAAP Hierarchy (Phase F)					
Applicability to the Not-for-Profit Sector (Phase G)					
Entire Framework (Phase H)					
Standards Projects:					
Earnings per Share	E				F
FAS 144—Reporting Discontinued Operations	E		F		
Financial Statement Presentation	PV				
Revenue Recognition	PV				E
Liabilities and Equity	R				E
Income Taxes		E			
Leases		PV			
Emissions Trading Schemes					E
Research Projects:					
Financial Instruments	C				
Accounting for Insurance Contracts					
Consolidations: Policy and Procedures					

Codes: C – Comment Deadline E – Exposure Document F – Final Document PV – Preliminary Views R – Roundtable

	2008		2009		
	3Q	4Q	1Q	2Q	2H
FASB PROJECTS					
ARB 43—Accounting for Trading Inventory	F				
FAS 117—Not-for-Profit Endowments and UPMIFA	F				
FAS 133 and FIN 45—Disclosures about Credit Derivatives	F				
FAS 157—Measurement of Liabilities	F				
Postretirement Benefit Obligations Including Pensions (Phase 2) FAS 132(R)—Disclosures about Plan Assets	F				
Reconsideration of Interpretation 46(R)	E	R,F			
Statement 140 Implementation—Transfers of Financial Assets	E	R,F			
Technical Corrections to FASB Statements	E	F			
Contingency Disclosures	C	R,F			
Statement 133 Hedging	C	F			
Mergers and Acquisitions by a Not-for-Profit Organization:					
Mergers and Acquisitions		F			
Goodwill and Other Intangible Assets Acquired in a Merger or Acquisition		F			
Fair Value Option (Phase 2)					
FAS 2—IPR&D Acquired in an Asset Acquisition					
Loan Loss Disclosures					
OTHER ACTIVITIES					
XBRL Codification					

Codes: C – Comment Deadline E – Exposure Document F – Final Document R – Roundtable

VERZEICHNIS DER GESETZE, VERORDNUNGEN UND STANDARDS

ALLGEMEIN:

ESTG I.D.F. 2002: Einkommensteuergesetz vom 19.10.2002, in: BGBl. I S.4210, ber. BGBl. I 2003, S. 179, zuletzt geändert durch das Gesetz zur Förderung von Jugendfreiwilligendiensten vom 16.05.2008, in: BGBl. I, S. 842.

HGB I.D.F. 1987: Handelsgesetzbuch vom 10.05.1897, in: RGBL. 1897, S. 219-436, zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung des Investmentgesetzes und zur Anpassung anderer Vorschriften (Investmentänderungsgesetz) vom 21.12.2007, in: BGBl. I, S. 3089.

IFRS:

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 1 (IAS 1) (2007): Presentation of Financial Statements (revised 2007), London 2007.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 8 (IAS 8) (2005): Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (revised 2005), London 2005.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 10 (IAS 10) (2005): Events after the Balance Sheet Date (revised 2005), London 2005.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 12 (IAS 12) (2001): Income Taxes (revised 2001), London 2001.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 16 (IAS 16) (2005): Property, Plant and Equipment (revised 2005), London 2005.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 21 (IAS 21) (2005): The Effects of changes in Foreign Exchange Rates (revised 2005), London 2005.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 27 (IAS 27) (2008): Consolidated and Separate Financial Statements (revised 2008), London 2008.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 27 (IAS 27) (2005): Consolidated and Separate Financial Statements (revised 2005), London 2005.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 28 (IAS 28) (2005): Investments in Associates (revised 2005), London 2005.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 31 (IAS 31) (2005): Interests in Joint Ventures (revised 2005), London 2005.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 32 (IAS 32) (2005): Financial Instruments: Presentation (revised 2005), London 2005.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 34 (IAS 34) (2000): Interim Financial Reporting (2000), London 2002.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 37 (IAS 37) (1998): Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (1998), London 1998.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 38 (IAS 38) (2004): Intangible Assets (2004), London 2004.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 39 (IAS 39) (2005): Financial Instruments: Recognition and Measurement (revised 2005), London 2005.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETATION 21 (SIC 21) (1999): INCOME TAXES—RECOVERY OF REVALUED NON-DEPRECIABLE ASSETS (1999), LONDON 1999.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETATION 25 (SIC 25) (1999): Income Taxes—Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders (1999), London 1999.

US-GAAP:

ACCOUNTING PRINCIPLE BOARD OPINION NO. 2 (APB 2) (1962): Accounting for the "Investment Credit" (1962), Norwalk Connecticut 1962.

ACCOUNTING PRINCIPLE BOARD OPINION NO. 4 (APB 4) (1964): Accounting for the "Investment Credit" (1964), Norwalk Connecticut 1964.

ACCOUNTING PRINCIPLE BOARD OPINION NO. 10 (APB 10) (1966): Omnibus Opinion—1966 Consolidated Financial Statements Poolings of Interest—Restatement of Financial Statements Tax Allocation Accounts—Discounting Offsetting Securities Against Taxes Payable Convertible Debt and Debt Issued with Stock Warrants Liquidation Preference of Preferred Stock Installment Method of Accounting (1966), Norwalk Connecticut 1966.

ACCOUNTING PRINCIPLE BOARD OPINION NO. 18 (APB 18) (1971): The Equity Method of Accounting for Investments in Common Stock (1971), Norwalk Connecticut 1971.

ACCOUNTING PRINCIPLE BOARD OPINION NO. 23 (ABP 23) (1972): Accounting for Income Taxes—Special Areas (1972), Norwalk Connecticut 1972.

ACCOUNTING PRINCIPLE BOARD OPINION NO. 28 (APB 28) (1973): Interim Financial Reporting (1973), Norwalk Connecticut 1973.

EMERGING ISSUES TASK FORCE NO. 98-11(EITF 98-11) (2001): Accounting for Acquired Temporary Differences in Certain Transactions That Are Not Accounted for as Business Combination (2001), Norwalk Connecticut 2001.

EMERGING ISSUES TASK FORCE NO. 95-10 (EITF 95-10) (1995): Accounting for Tax Credits Related to Dividend Payments in Accordance with FASB Statement No. 109 (1995), Norwalk Connecticut 1995.

EMERGING ISSUES TASK FORCE NO. 95-20 (EITF 95-20) (1995): Measurement in the Consolidated Financial Statements of a Parent of the Tax Effects Related to the Operations of a Foreign Subsidiary That Receives Tax Credits Related to Dividend Payments (1995), Norwalk Connecticut 1995.

EMERGING ISSUES TASK FORCE NO. 93-7 (EITF 93-7) (1993): Uncertainties Related to Income Taxes in a Purchase Business Combination (1993), Norwalk Connecticut 1993.

FASB INTERPRETATION NO. 18 (FIN 18) (1977) : Accounting for Income Taxes in Interim Periods an interpretation of APB Opinion No. 28 (1977), Norwalk Connecticut 1977.

FASB INTERPRETATION NO. 48 (FIN 48)(2006): Accounting for Uncertainty in Income Taxes an interpretation of FASB Statement No.109 (2006), Norwalk Connecticut 1977.

STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING CONCEPT NO. 1. (SFAC 1) (1978): Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises (1978), Norwalk Connecticut 1978.

STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING CONCEPT NO. 6 (SFAC 6) (1985): Elements of Financial Statements (1985), Norwalk Connecticut 1985.

STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING CONCEPT NO. 7 (SFAC 7) (2000): Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements (2000), Norwalk Connecticut 2000.

STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS NO. 5 (SFAS 5) (1975): Accounting for Contingencies (1975), Norwalk Connecticut 1975.

STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS NO. 52 (SFAS 52) (1982): Foreign Currency Translation (1982), Norwalk Connecticut 1982.

STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS NO. 94 (SFAS 94) (1987) Consolidation of All Majority-Owned Subsidiaries an amendment of ARB No. 51, with related amendments of APB Opinion No. 18 and ARB No. 43, Chapter 12 (1987), Norwalk Connecticut 1987.

STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS NO. 96 (SFAS 96) (1987): Accounting for Income Taxes (1987) Norwalk Connecticut 1987.

STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS NO. 109 (SFAS 109) (1992): Accounting for Income Taxes (1992), Norwalk Connecticut 1992.

STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS NO. 115 (SFAS 113) (1993): Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities, Norwalk Connecticut 1993.

STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS NO. 130 (SFAS 130) (1997): Reporting Comprehensive Income (1997), Norwalk Connecticut 1997.

STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS NO. 141 (SFAS 141) (2007): Business Combinations (revised 2007), Norwalk Connecticut 2007.

STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS NO. 157 (SFAS 157) (2006): Fair Value Measurements (2006), Norwalk Connecticut 2006.

VERZEICHNIS DER INTERNETQUELLEN

- AICPA [Uncertain Tax Positions, 2006]: Practice Guide on Accounting for Uncertain tax positions under FIN 48, November 29, 2006,
URL:<http://thecaq.aicpa.org/NR/rdonlyres/8D2A444D-D158-4D5A-9F87-D8ED12A8A221/0/FIN48final.pdf>; Stand: 04.10.2008
- Cox [SEC Speech, 2007]: SEC Speech: Chairman's Address to the SEC Roundtable on International Financial Reporting Standards,
URL:<http://www.sec.gov/news/speech/2007/spch030607cc.htm>.; Stand: 04.10.2008.
- Deutsche Bank [Geschäftsbericht, 2001]: Geschäftsbericht 2001,
URL:http://www.deutsche-bank.de/ir/de/download/D_Results_01_orig.pdf.; Stand: 04.10.2008.
- Deutsche Bank [Geschäftsbericht, 2004]: Geschäftsbericht 2006,
URL:<http://geschaeftsbericht.deutsche-bank.de/2004/gb/serviceseiten/willkommen.php>; Stand: 04.10.2008.
- FASB [CL #5 FIN 48, 2005] : Harvey, J.R. - Comment letter No. 5 zu FIN 48,
URL :<http://www.fasb.org/ocl/fasb-getletters.php?project=1215-001>;
Stand: 04.10.2008.
- FASB [CL #57, 2005]: Mindthegaap LLC - Letter of Comment No. 57, Project Business Combinations,
URL:<http://www.fasb.org/ocl/fasb-getletters.php?project=1204-001>;
Stand: 04.10.2008.
- FASB [CL #107 FIN 48, 2005] Ernst & Young LLP - Comment letter No. 107 zu FIN 48,
URL :<http://www.fasb.org/ocl/fasb-getletters.php?project=1215-001>;
Stand: 04.10.2008.
- FASB [FASB, 2008]: Homepage des FASB
URL:<http://www.fasb.org/>; Stand: 04.10.2008.
- FASB [Minutes, Dezember 2007]: Minutes of the December 4, 2007 Board Meeting: Sweep Issues – Income Taxes,
URL:http://www.fasb.org/board_meeting_minutes/12-05-07_stc_it.pdf; Stand: 04.10.2008.
- FASB [Minutes, Januar 2007]: Minutes of the January 31, 2007 Board Meeting – Issues Related to Business Combinations,
URL:http://www.fasb.org/board_meeting_minutes/01-31-07_stc_it.pdf;
Stand: 04.10.2008.
- FASB [MoU, 2006]: Memorandum of Understanding, 27. Februar 2006.
URL: http://www.fasb.org/intl/mou_02-27-06.pdf; Stand: 04.10.2008.
- FASB [MoU, 2008]: Memeorandum of Understanding, September 2008.

- URL: http://www.fasb.org/intl/MOU_09-11-08.pdf; Stand: 04.10.2008.
- FASB [Minutes, Oktober 2005]: Minutes of the 24.October 2005 Joint Board Meeting – Uncertain Tax Positions, Timing and Sequence of Due Process Documents and Distributed vs. Undistributed Rate,
URL:http://www.fasb.org/board_meeting_minutes/10-24-05_stc_it.pdf;
Stand: 04.10.2008.
- FASB [Minutes, April 2005]: Minutes of the April 21, 2005 Joint Board Meeting – Intraproduct Allocation,
URL:http://www.fasb.org/board_meeting_minutes/04-21-05_stc_it.pdf;
Stand: 04.10.2008.
- FASB [Minutes, Januar 2005]: Minutes of the January 19, 2005 Board Meeting – Issues Related to the Recognition and Measurement of Deferred Taxes,
URL:http://www.fasb.org/board_meeting_minutes/01-19-05_stc_it.pdf;
Stand: 04.10.2008.
- FASB [Minutes, Dezember 2004]: Minutes of the December 15, 2004 Board Meeting – Intercompany Transfers and Foreign Currency,
URL:http://www.fasb.org/board_meeting_minutes/12-15-04_stc_it.pdf;
Stand: 04.10.2008.
- FASB [Minutes, April 2004]: Minutes of the April 22, 2004 Joint Board Meeting - Acquired Temporary Differences in Asset Acquisition (EITF Issue 98-11),
URL:http://www.fasb.org/board_meeting_minutes/04-22-04_convergence_it.pdf;
Stand: 04.10.2008.
- FASB [Norwalk Agreement, 2002]: Memorandum of Understanding, 22. September 2002,
URL:<http://www.fasb.org/news/memorandum.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- FASB [Project Updates, 2008]: Project Updates - Income Tax Project,
URL:http://www.fasb.org/project/shortterm_intl_convergence_income_tax.shtml;
Stand: 04.10.2008.
- FASB [Technical Plan, 2008]: FASB Technical plan – as of July 1, 2008,
URL:http://www.fasb.org/project/tech_plan.pdf; Stand: 04.10.2008.
- FASB/IASB, [Board Meeting Handout - Oktober 2004]: Board Meeting Handout – Short term convergence: Income Taxes – Foreign Subsidiary Exceptions v. 20. Oktober 2004;
URL:http://www.fasb.org/board_handouts/10-20-04.pdf; Stand: 04.10.2008.
- FASB [Board Meeting Handout – Dezember 2004]: Board Meeting Handout, Short term convergence: Income Taxes, Intercompany Transfers and Foreign Currency v. 15.Dezember, 2005;
URL:http://www.fasb.org/board_handouts/12-15-04.pdf; Stand: 04.10.2008.
- IASB [CL#30 Deloitte ED IAS 37, 2005]: Deloitte Touche Tohmatsu International, Comment Letter zu ED-IAS 37 v. 27.10.2005,

- URL :<http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Liabilities/Exposure+DRAFT+of+Proposed+Amendments+to+IAS+37+Provisions+Contingent+Liabilities+and+Contingent+Ass/Comment+Letters/Comment+Letters.htm>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [CL#50 KPMG ED IAS 37, 2005]: KPMG International, Comment Letter zu ED- IAS 37 v. 28.10.2005,
URL :<http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Liabilities/Exposure+DRAFT+of+Proposed+Amendments+to+IAS+37+Provisions+Contingent+Liabilities+and+Contingent+Ass/Comment+Letters/Comment+Letters.htm>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [CL#51EY ED IAS 37, 2005] : Ernst & Young Global Ltd., Comment Letter zu ED- IAS 37 v. 28.10.2005,
URL :<http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Liabilities/Exposure+DRAFT+of+Proposed+Amendments+to+IAS+37+Provisions+Contingent+Liabilities+and+Contingent+Ass/Comment+Letters/Comment+Letters.htm>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Income Taxes, 2008]: Current Projects - Income Taxes.
URL:<http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Income+Taxes/Income+Taxes.htm>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [IASB, 2008]: Homepage des IASB
URL:<http://www.iasb.org/>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [[Information for Observers, Juli 2008]: Information for Observers, Income taxes – Sweep Issues, v. 22 Juli 2008;
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/45542538-B617-4C0B-89C1-792D6106585D/0/InTax0807b05obs.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Project Update, 2008]: Short-term convergence: income taxes – project update,
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/14896D09-E9A6-433F-980D-D3EF9B858967/0/IncometaxesApril08.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Work plan, 2008]: IASB Work Plan – Projected timetable as at 30 June 2008,
URL:http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/B56A263F-F007-41AB-B483-F6EF18D9C29F/0/Work_Plan_300608.pdf; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers I, Juli 2007]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes - Investment tax credits, special deductions and expected rates, v. 19 Juli 2007;
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/A12F148B-69F8-471B-BEB8-3A2C944DC4A8/0/InTax0707b08aobs.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers II, Juli 2007]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes – The use of the undistributed or distributed rate, v. 19.Juli 2007;
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/1CFEF9DD-541D-461D-A139-4D8E2FC69F7E/0/InTax0707b08bobs.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB, [Information for Observers, April 2007]: Information for Observers, Short-term convergence income taxes – Goodwill, and assets and liabilities with a tax base that differs from initial carrying amount, v. 17.April 2007;

URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/B25DB651-1DB8-4B9E-B1B7-AB968A787161/0/InTax0704b03obs.pdf>; Stand: 04.10.2008.

IASB [Information for Observers, Januar 2007]: Information for Observers, Short-term convergence income taxes – Investment allowances, v. 24.Januar 2007.;
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/CD7DE551-726E-4FD2-B493-8D03CF825523/0/InTax0701b06obs.pdf>; Stand: 04.10.2008.

IASB [Information for Observers - BC, October 2006]: Information for Observers, Business Combinations II, Non-controlling interests and goodwill v. 17.Oktober 2006;
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/92BAF80B-85E5-4AC3-96DC-DDCC668770DE/0/BC0610ob02f.pdf>; Stand: 04.10.2008.

IASB [Information for Observers I, Februar 2006]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes – cost benefit analysis, 21.Februar 2006;
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/6AB1C43E-4CF5-44FD-8FE5-E80F416AD931/0/0602ob02a.pdf>; Stand: 04.10.2008.

IASB [Information for Observers II, Februar 2006]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes – transitional arrangements, 21.Februar 2006;
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/F64EDDE8-2F44-4F2E-89CA-0F3FAF0FB50F/0/0602ob02b.pdf>; Stand: 04.10.2008.

IASB [Information for Observers III, Februar 2006]: Information for Observers, Short term convergence: income taxes – cost benefit and transition – detailed analysis, 21.Februar 2006.
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/F4F4EDA0-A9AF-4C11-A45A-042FE7CC9F87/0/0602ob02c.pdf>; Stand: 04.10.2008.

IASB [Information for Observers IV, Feburar 2006]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes – FASB redeliberations on uncertain tax positions, v. 21.Februar 2006.
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/F9D20C0F-0538-462E-86D8-65EFA65081C6/0/0602ob02d.pdf>; Stand: 04.10.2008.

IASB [Information for Observers, Dezember 2005]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes – sweep issues, v. 14.Dezember 2005.
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/E530E374-9EC7-4179-8769-C834B07C548B/0/0512ob05.pdf>; Stand: 04.10.2008.

IASB/FASB [Information for Observers-Financial Statements Presentation, Oktober 2006]: Information for Observers, Financial Statement Presentation: Presenting Information about the Short and Long term Nature of Assets and Liabilities v. 24.Oktober 2006;
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/8AB126FC-46BC-4F59-BCC1-C71A64512906/0/inancingSectionandInvestingCategoryAgendaPaper06b1006.pdf>; Stand: 04.10.2008.

- IASB/FASB [Information for Observers I, Oktober 2005]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes – uncertain tax positions, v. 24.Oktober 2005.
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/E50D9D84-FE1C-4AB9-ADE2-D2CC17070C56/0/0510job04a.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB/FASB [Information for Observers II, Oktober 2005]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes – distributed vs. undistributed rate, v. 24.Oktober 2005.
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/63F5EC94-D535-4267-BEDB-F78B1B7A87D1/0/0510job04c.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers I, September 2005]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes – uncertain tax positions, v. 21.September 2005.
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/3A10129C-CEE8-4BAE-B619-13EF9274E5B3/0/0509ob09a.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers II, September 2005]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes – special deductions, v. 21.September 2005.
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/AA7C82AA-2852-45BD-8F97-8BE38791F831/0/0509ob09b.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers I, Juli 2005]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes – cover note, v. 21.Juli 2005.
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/665BB091-5F8E-4C0D-A371-2C9B3BE8D4A0/0/0507ob08.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers II, Juli 2005]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes – guidance on tax bases, v. 21.Juli 2005.
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/E7BB07BC-3056-4BD8-9E0E-D660D84ED687/0/0507ob08a.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers III, Juli 2005]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes – special deductions, v. 21.Juli 2005.
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/3DC3A857-06D8-4DA5-8D69-51FB43FF35E3/0/0507ob08b.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers I, Juni 2005]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes – disclosures, v. 23.Juni 2005.
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/9C423FD4-FC9D-421B-B18A-E5013183BBEB/0/0506ob11a.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers II, Juni 2005]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes – uncertain tax positions, v. 23.Juni 2005.
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/3BD7AE25-AB9E-4926-B14B-03CA39E90AED/0/0506ob11b.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers III, Juni 2005]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes – recognition of deferred tax assets, v. 23.Juni 2005.
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/5B28D9B9-30B5-444C-B20A-4091D1B7F121/0/0506ob11c.pdf>; Stand: 04.10.2008.

- IASB [Information for Observers I, April 2005]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes, v. 19.April 2005.
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/83DC1B0A-FFB6-427D-BB5A-D6E54A70B4C3/0/0405ob06.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers II, April 2005]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes, v. 21.April 2005
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/173F2C67-E0B4-4686-904F-4E33D7FCDCC2/0/0405obj03.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers III, April 2005]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes, v. 21.April 2005
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/4822EB86-9D6D-478B-AA3C-E9AA296DAA3D/0/0405obj03b.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers I, März 2005]: Information for Observers, Convergence: income taxes – Guidance included in SFAS 109 that is different or not included in IAS 12, v. 15.März 2005
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/778371EE-3C4C-4558-90A1-ABB39ABBA92A/0/0305ob06a.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers II, März 2005]: Information for Observers, Convergence: income taxes – Distributed versus Undistributed Rates, v. 15.März 2005
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/3BBC0494-86A1-456C-8FD6-A581C3216D2D/0/0305ob06b.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers I, Februar 2005]: Information for Observers, Convergence: income taxes – enacted and substantively enacted rates; uncertain tax positions, v. 17.März 2005
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/C2579582-26B8-404A-877A-4CC7207C4A94/0/0502ob10.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB/FASB [Information for Observers, Oktober 2004]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes – Foreign Subsidiary Exceptions, v. 20.Oktober 2004.
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/81D3F91C-A0B6-420A-961C-FD3AC28BC2EB/0/IncometaxesOct04Agendapaper8.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers, Oktober 2004]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes, v. 18.Oktober 2004.
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/5B1E3821-A2EB-49F0-B5F0-59048512B493/0/Oct04observernotesIncomeTaxes.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers I, September 2004]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes, v. 21.September 2004.
URL:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/D5DBA22A-FF6D-4846-8BB9-39F1C90F2414/0/observernotesedsessionIAS12Sept04.pdf>; Stand: 04.10.2008.

- IASB [Information for Observers II, September 2004]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes, v. 23. September 2004.
URL: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/8A61421D-75A6-42F6-A773-46563AC61797/0/Sept04observernotesIAS12incometaxes.pdf>;
Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers, Juni 2004]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes, v. 21. Juni 2004.
URL: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/99F2E30E-8CAC-484A-BEFC-D8474506FC9F/0/ShorttermConvincometaxesJune2004.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB/FASB [Information for Observers, April 2004]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes, v. 22. April 2004.
URL: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/9445FEEB-8431-4A3A-BE80-8C4639668F1F/0/April04observernotesincometaxes.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers, März 2004]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes, v. 18. März 2004.
URL: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/9C3C0A6A-C60F-4F47-9EF0-A6831435EDEE/0/ObserverNotesIAS12Taxes.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB/FASB [Information for Observers, Oktober 2003]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes, v. 23. Oktober 2003.
URL: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/CDBA7347-F9F5-4A10-A130-04D708E64A2F/0/obconvergenceincometaxesjointmeetingOct03.pdf>;
Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers, Juli 2003]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes, v. 22. Juli 2003.
URL: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/9088FE93-EA06-41FE-A009-F69DF7CE48AF/0/ShorttermconvergenceIncometaxesJuly2003.pdf>;
Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers, Juni 2003]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes, v. 16. Juni 2003.
URL: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/48F50BEE-CC3B-422A-95C8-1838062809FF/0/0306ob12.pdf>; Stand: 04.10.2008.
- IASB [Information for Observers, April 2003]: Information for Observers, Short-term convergence: income taxes, v. 11. April 2003.
URL: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/A710F049-C644-4145-BE79-60273E01F96C/0/observernotesshorttermconvergenceincometaxesApril2003.pdf>;
Stand: 04.10.2008.
- SEC [Release 2008-184, 2008]: SEC Release 2008-184.
URL: <http://www.sec.gov/news/press/2008/2008-184.htm>; Stand: 04.10.2008.
- SEC [Release No. 33-8879, 2007]: Final Rule, Release No. 33-8879.
URL: <http://www.sec.gov/rules/final/2007/33-8879.pdf>; Stand: 04.10.2008.

SEC [Release 2002-154, 2000]: SEC Release 2002-154, 2000
URL:<http://www.sec.gov/news/press/2002-154.htm>; Stand: 04.10.2008.

LITERATURVERZEICHNIS

- ADLER, H./DÜRING, W./SCHMALTZ, K. (Hrsg.) [§ 274, 1995ff.]: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6.Aufl. in mehreren Teilbänden, bearbeitet von FORSTER, K.-H./GOERDELER, R./ LANFERMANN, J./MÜLLER, H.-P./SIEPE, G./STOLBERG, K., Teilbd. 1 bis 6, Stuttgart 1995ff.
- ALVAREZ, M./WOTSCHOFSKY, S. [Unterjährige Publizität, 2000]: Unterjährige Publizität gemäß IAS 34, in: StuB 2000, S. 653-660.
- ALVAREZ, M./WOTSCHOFSKY, S. [Zwischenberichtspublizität, 2000]: Bedeutung der Zwischenberichtspublizität, in: DStR 2000, S.1789-1796.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION [American Accounting Association, 1952]: Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements: Accounting Principles and Taxable Income, Supplementary Statement No. 4, in: AR 1952, Vol. 27, S.427-430.
- AMIR, E./SOUGIANNIS, T. [Carryforwards, 1999]: Analysts' Interpretation and Investors' Valuation of Tax Carryforwards, in: Contemporary Accounting Research, Vol.16, No.1 (1999), S.1-13.
- ANDREJEWSKI, K.C./MIELKE, O.[Non-financial liabilities, 2005]: Bilanzierung von „Non-Financial Liabilities nach ED IAS 37, in: Der Konzern 2005, S.581-591.
- ANTONGINI, W.G./CHUNG, K.-H. [Deferred tax accounting, 1992]: Deferred tax accounting for tax carryforwards, in: The CPA Journal 1992, Vol. 62, S.58-65.
- ARBEITSKREIS „EXTERNE UNTERNEHMENSRECHNUNG“ DER SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT - DEUTSCHE GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT E.V. [Aufstellung von Konzernabschlüssen, 1989]: Empfehlungen des Arbeitskreises „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbach Gesellschaft – Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., hrsg. von BUSSE VON COLBE, W./ MÜLLER, E./REINHARD, H., ZfbF-Sonderheft 21/1989, 2.Aufl., Düsseldorf 1989
- ARIANS, G. [Handelsrechtliche Steuerabgrenzung, 2000]: Das Konzept der handelsrechtlichen Steuerabgrenzung im Überblick – Unter besonderer Berücksichtigung der International Accounting Standards, in: StuB 2000, S.290-297.
- AUER, K.V. [Harmonisierte Rechnungslegungsstandards, 1997]: International harmonisierte Rechnungslegungsstandards aus der Sicht der Aktionäre, Wiesbaden 1997.
- BAETGE, J./BEERMANN, T. [Neubewertung des Sachanlagevermögens,1999]: Die Neubewertung des Sachanlagevermögens nach International Accounting Standards (IAS), in: StuB 1999, S.341-348.
- BAETGE, J./BRUNS, C./KLARHOLZ, T. [IAS 28, 2005]: IAS 28 - Anteile an assoziierten Unternehmen, in: BAETGE, J. u.a. (Hrsg.) (2002ff.): Rechnungslegung nach IFRS, Stuttgart, Loseblattsammlung, Stand: August 2008.

- BAETGE, J./BRUNS, C./ROLVERING, A. [IAS 34, 2008]: IAS 34 – Zwischenberichterstattung, in: BAETGE, J. u.a. (Hrsg.) (2002 ff.): Rechnungslegung nach IFRS, Stuttgart, Loseblattsammlung, Stand: August 2008.
- BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./WOLLMERT, P./BRÜGGEMANN, P. [IFRS Grundlagen, 2007]: Kapitel II: Grundlagen der IFRS-Rechnungslegung, in: BAETGE, J. u.a. (Hrsg.) (2002ff.): Rechnungslegung nach IFRS, Stuttgart, Loseblattsammlung, Stand: August 2008.
- BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./THIELE, S. [Bilanzen, 2005]: Bilanzen, 8.Aufl., Düsseldorf 2005.
- BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./THIELE, S. [Konzernbilanzen, 2004]: Konzernbilanzen, 7.Aufl., Düsseldorf 2004.
- BAETGE, J./LIENAU, A.[Fair Value, 2005]: Fair Value auf der Passivseite der Bilanz?, in: Fair Value - Bewertung in Rechnungswesen, Controlling und Finanzwirtschaft, hrsg. v. BIEG, H./HEYD, R., München 2005, S.309-331.
- BALLWIESER, W [Jahresabschlussverbesserungen, 1982]: Zur Begründbarkeit informationsorientierter Jahresabschlussverbesserungen, in: ZfbF 1982, S.772-793.
- BALLWIESER, W. [Theorie der Rechnungslegung, 1993]: Die Entwicklung der Theorie der Rechnungslegung in den USA, in: WAGNER, Franz W. (Hrsg.): Ökonomische Analyse des Bilanzrechts, Düsseldorf/Frankfurt a.M. 1993.
- BALLWIESER, W./KURZ, G.[Ertragsteuern, 2008]: Ertragsteuern, in: BALLWIESER et al. (Hrsg.) (2008): Wiley-Kommentar zur internationalen Rechnungslegung nach IFRS 2008, Abschnitt 15, 4.Aufl., Weinheim 2008.
- BARTSCH, R./CASABONA, P. [Income tax accounting, 1992]: Understanding the new requirements for income tax accounting, in: The Practical Accountant, Vol 25, Iss.7 (1992), S.22-38.
- BARZ, K./ECKES, B./WEIGEL, W. [IAS, 1999]: IAS für Banken, Frankfurt a.M., 1999.
- BAUMANN, K.H./SPANHEIMER, J.[§ 274, 2002ff]: § 274 HGB, in: KÜTING, K., WEBER, C.-P. (Hrsg.) (2002ff.): Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, Loseblattsammlung, Stand: November 2006.
- BEAMS, F.A./ANTHONY, J.H./CLEMENT, R.P./LOWENSOHN, S.H. [Advanced Accounting, 2006]: Advanced Accounting, 9.Aufl.; Upper Saddle River 2006.
- BEECHY, T.H. [Income Taxes, 1983]: Accounting for Corporate Income Taxes: Conceptual Considerations and Empirical Analysis – A Research Study, Toronto 1983.
- BEHN, B.K./EATON, T.V./WILLIAMS, J.R. [Deferred Tax Allowance Account, 1998], The Determinants of the Deferred Tax Allowance Account under SFAS 109, in: Accounting Horizons, Vol.12, No.1 (1998), S.63-78.

- BEINE, F. [Bedeutung von Steuersatzänderungen,1995]: Bedeutung von Steuersatzänderungen für die Bildung latenter Steuern im Einzel- und Konzernabschluss, in: DStR 1995, S.542-547.
- BELLAVITE-HÖVERMANN, Y./PRAHL, R. [Bankbilanzierung, 1997]: Bankbilanzierung nach IAS, Stuttgart 1997.
- BERENS, W./MERTES, M./STRAUCH, J. [Unternehmensakquisitionen, 2005]: Unternehmensakquisitionen in: BERENS, W./BRAUNER, H.U./STRAUCH, J. (Hrsg.) (2005): Due Diligence bei Unternehmensakquisitionen, 4.Aufl., Stuttgart 2005, S.25-74.
- BERESFORD, D./BEST, L./CRAIG, P.W./WEBER, J.[Accounting for Income Taxes, 1983]: Accounting for Income Taxes: A Review of Alternatives, in: FASB (Hrsg.) (1983): Research Report, Stamford, CT 1983.
- BERGER, A. [Ermessensspielraum, 2006]: Was der DPR aufgefallen ist: Ermessensspielraum und die Bilanzierung von latenten Steuern auf Verlustvorträge, in: DB 2006, S.2473-2475.
- BERGER, A./HAUCK, A./PRINZ, U.[Steuerliche Verlustvorträge, 2007]: Bilanzierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge nach IAS 12 – Streitiger Prognosezeitraum zur Verlustverrechnung, in: DB 2007, S.412-415.
- BERGMEISTER, K./KUPSCH, P. [Latente Steuern, 1991]: Latente Steuern im Jahresabschluss von Wohnungsunternehmen, Düsseldorf 1991.
- BERNSTEIN, L. [Financial Statement Analysis 1998]: Financial Statement Analysis: Theory, Application and Interpretation, 6.Aufl., Homewood, Boston 1993.
- BEVIS, D./PERRY, R. [Accounting for Income Taxes, 1969]: Accounting for Income Taxes – An Interpretation of APB Opinion No. 11, New York 1969.
- BIELSTEIN, M.M./TROTT, E.W. [New approach, 1992]: The new approach to Accounting for Income Taxes, in: Management Accounting 1992, Vol. 74, Iss.2, S.43-47.
- BLACK, H.A. [Interperiod Allocation, 1966]: Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes, New York 1966.
- BOHAN, M.[Accounting, 1979]:Accounting Developments, in: Journal of Accounting, Auditing and Finance 1979, Vol. 3, S.76-82.
- BÖMELBURG, P. [Latente Steuern im Konzernabschluss, 1992]: Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung für latente Steuern im Konzernabschluss unter besonderer Berücksichtigung von Rechnungslegungsaspekten, München 1992.
- BÖSSER, J./PILHOFER, J.[Steuerliche Verlustvorträge, 2008]: Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge - Relevanz der US-amerikanischen „Rules-based“-Rechnungslegung für die „Principles-based“-IFRS Rechnungslegung?, in: KoR 2008, S.296-303.

- BOTOSAN, C.A. [Accounting for Liabilities, 2005]: Accounting for Liabilities: Conceptual Issues, Standard Setting and Evidence from Academic Research, in: Accounting Horizons 2005, Vol.19, Issue 3, S.159-186.
- BREMER J.G. [Latente Ertragsteuern,1984]: Zur Diskussion über latente Ertragssteuern bei gespaltenen Steuersatz, in: DB 1984, S.2417-2420.
- BRIDTS, C. [Zwischenberichtspublizität, 1990]: Zwischenberichtspublizität, Augsburg 1990.
- BRÜCKS, M./DUHR, A. [Contingencies, 2006]: Bilanzierung von Contingent Assets und Contingent Liabilities: Beispielhafte Würdigung der aktuellen Überlegungen von IASB und FASB, in: KoR 2006, S.243-251.
- BRUNE, W./SENGER, T. [Währungsumrechnung, 2006]: § 32 Währungsumrechnung, in: BOHL, W./RIESE, J./SCHLÜTER, J. (Hrsg.) (2006): Beck'sches IFRS Handbuch, Kommentierung der IAS/IFRS, 2.Aufl., München 2006.
- BRUNE, W./SENGER, T. [Aktuelle Entwicklungen, 2006]: § 37 Aktuelle Entwicklungen, in: BOHL, W./RIESE, J./SCHLÜTER, J. (Hrsg.) (2006): Beck'sches IFRS Handbuch, Kommentierung der IAS/IFRS, 2.Aufl., München 2006.
- BURTON, J.C. [Financial Reporting, 1982]: Statements in Quotes: The SEC and Financial Reporting: The Sand in the Oyster, in: JoA 1982, Vol 153, No.6, S.34-48.
- BUSSE VON COLBE, W. [Umrechnung der Jahresabschlüsse, 1972]: Zur Umrechnung der Jahresabschlüsse ausländischer Konzernunternehmen für die Aufstellung von Konzernabschlüssen bei Wechselkursänderungen, in: The Finnish Journal of Business Economics 1972, Vol. 21, No.4, S.306-333.
- BUSSE VON COLBE, W. [Bilanzierung des Firmenwertes, 2001]: Ist die Bilanzierung des Firmenwerts nach dem Nonamortization –Impairment-Ansatz des SFAS-Entwurfs von 2001 mit §292a HGB vereinbar?, in: DB 2001, S.877-879.
- BUSSE VON COLBE, W./ORDELHEIDE, D./GEBHARDT, G./PELLENS, B. [Konzernabschlüsse, 2006]: Konzernabschlüsse – Rechnungslegung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen sowie nach Vorschriften des HGB und der IAS/IFRS, 8.Aufl., Wiesbaden 2006
- CAIRNS, D. [Applying IAS, 2002]: Applying International Accounting Standards, 3.Aufl., London u.a. 2002.
- COENENBERG, A.G. [Jahresabschluss, 2005]: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse - Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche und internationale Grundsätze – HGB, IAS/IFRS, US-GAAP und DRS, 20.Aufl., Landsberg/Lech 2005.
- COENENBERG, A.G./BRIDTS, C. [Ertragsteuern in der Zwischenberichterstattung, 1991]: Die Verrechnung von Ertragsteuern in der Zwischenberichterstattung deutscher börsennotierter Unternehmen, in: RÜCKLE, D. (Hrsg.) (1991): Aktuelle Fragen der

- Finanzwirtschaft und der Unternehmensbesteuerung; Festschrift für Erich Loitlsberger zum 70.Geburtstag, Wien 1991, S.119-144.
- COENENBERG, A.G./FEDERSPIELER, C. [Zwischenberichtspublizität,1999]: Internationale Zwischenberichtspublizität, in: ENGELHARD, J./OECHSLER, W.A. (Hrsg.) (1999): Internationales Management, Klaus Macharzina zum 60. Geburtstag, Wiesbaden 1999, S.385ff.
- COENENBERG, A.G. /HILLE, K. [Latente Steuern, 1979], Latente Steuern im Einzel- und Konzernabschluss, in: DBW 1979, S.601-621.
- COENENBERG, A.G./HILLE, K. [Steuerabgrenzung, 1987]: Latente Steuern, in: von WYSOCKI, K. v./SCHULZE-OSTERLOH, J. (Hrsg.) (1987): Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen, 2.Aufl., Köln 1994, 1.Bd. Abt. I/13.
- COENENBERG A.G./HILLE, K. [Richtlinie IAS 12, 1997]: Latente Steuern nach der neu gefassten Richtlinie IAS 12, in: DB 1997, S.537-544.
- COENENBERG, A.G./HILLE, K. [IAS 12, 2002]: IAS 12 - Ertragsteuern, in: BAETGE, J. u.a. [Hrsg.] (2002ff.): Rechnungslegung nach IFRS, Stuttgart, Loseblattsammlung, Stand: August 2008.
- COENENBERG, A.G./SCHULTZE, W. [Unternehmensbewertung, 2002]: Unternehmensbewertung: Konzeptionen und Perspektiven, in: DBW 2002, S.597-611.
- COENENBERG, A.G./SCHULTZE, W. [Funktionale Währungsumrechnung, 2006]: Funktionale Währungsumrechnung nach DRS, IFRS und US-GAAP, in: WiSt, 2006, S.646-651.
- COTTING, R. [Latente Ertragsteuern, 2000]: Rechnungslegung von latenten Ertragsteuern im Konzernabschluss nach einem True-and-Fair-View, Freiburg im Uechtland (Schweiz) 2000.
- DAHLKE, J. [Bilanzierung tatsächlicher Steuern, 2006]: Vergleich der Bilanzierung tatsächlicher Steuern nach HGB und nach IAS 12, in: KoR 2006, S.579-589.
- DAHLKE, J. [Steuerpositionen im Zwischenabschluss, 2007]: Steuerpositionen im Zwischenabschluss nach IAS 34 – Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008, in: BB 2007, S.1831-1838.
- DAHLKE, J. [Steuerrisiken, 2008]: Mehr Transparenz bei der Bilanzierung von Steuerrisiken, in: KoR 2008, S.311-322.
- DEBUS, C. [Latente Steuern, 2003]: Latente Steuern, in CASTAN, E. u.a. (Hrsg.) (1995ff): Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Abschnitt C 440, München, Loseblattsammlung, Stand: Mai 2008.
- DELLER, D. [Dirty Surplus Accounting, 2002]: Auswirkungen von Dirty Surplus Accounting auf Investitionspolitik und Unternehmenskennzahlen, Köln 2002.

- DELOITTE (Hrsg.) [Heds Up, 2005]: Heds Up, July 19, 2005; Vol.12, Issue 6.
- DJANANI, Ch./BRÄHLER, G. [Umwandlungssteuerrecht, 2005]: Umwandlungssteuerrecht, 3.Aufl., Wiesbaden 2005.
- DYCKMANN, T.R./DAVIS, C.J./DUKES, R.E. [Intermediate Accounting, 2001]: Intermediate Accounting, 5.Aufl., Boston, Massachusetts u.a. 2001.
- EBELING, R.[Einheitsfiktion, 1995]: Die Einheitsfiktion als Grundlage der Konzernrechnungslegung: Aussagegehalt und Ansätze zur Weiterentwicklung des Konzernabschlusses nach deutschen GoB unter Berücksichtigung konsolidierungstechnischer Fragen, Stuttgart 1995.
- EBELING, R.M. [§304, 2002ff.], in: BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./THIELE, S. (Hrsg.) (2002ff.): Bilanzrecht, Bonn/Berlin, Loseblattsammlung, Stand: August 2008.
- EBERHARTINGER, E.[§ 274 HGB, 2002ff.]: § 306 HGB, in: BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./THIELE,S. (Hrsg.) (2002ff.): Bilanzrecht, Bonn/Berlin, Loseblattsammlung, Stand: August 2008.
- EBERHARTINGER, E.[§ 306 HGB, 2002ff.]: § 306 HGB, in: BAETGE, J./KIRSCH, H.-J./THIELE,S. (Hrsg.) (2002ff.): Bilanzrecht, Bonn/Berlin, Loseblattsammlung, Stand: August 2008.
- EILERS, S. [Steuerliche Strukturierungen, 2002]: Steuerliche Strukturierungen der Transaktionen, in: PICOT, G./BERGMANN, H. (Hrsg.) (2002): Handbuch Mergers & Acquisitions, 2.Aufl., Stuttgart 2002.
- EILERS, S./RÖDDING, A. [Unternehmenskauf, 2004]: Teil V.III und Teil V.II, in: Picot, G.(Hrsg.) (2004), Unternehmenskauf und Restrukturierung, München 2004.
- EISELE, W./MÜHLBERGER, M. [Latente Steuern, 2004]: Latente Steuern bei der Kapitalkonsolidierung nach IFRS, HGB, und DRS, in: DÖRING, U./KUßMAUL, H. (Hrsg.) (2004): Spezialisierung und Internationalisierung. Entwicklungstendenzen der deutschen Betriebswirtschaftslehre; Festschrift für Prof. Dr. Dr. h.c. Günter Wöhe, München 2004, S.401-426.
- EITZEN, B. v./HELMS, S. [Verlustvorträge, 2002]: Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge nach US-GAAP – Anwendungsbesonderheiten für deutsche Unternehmen, in: BB 2002 S.823-828.
- EITZEN, B. v./DAHLKE, J./KROMER, C. [Auswirkungen des IFRS 3, 2005]: Auswirkungen des IFRS 3 auf die Bilanzierung latenter Steuern aus Unternehmenszusammenschlüssen, in: DB 2005, S.509-513.
- EITZEN, B. v./DAHLKE, J. [Steuerpositionen, 2008]: Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS – Latente Steuern im Einzel- und Konzernabschluss, Steuerrisiken, Zwischenberichterstattung, Stuttgart 2008.

- ELSER, T. [Asset Deal vs Share Deal, 2002]: Asset Deal versus Share Deal – Steuerlicher Vorteilhaftigkeitsvergleich und Preiswirkungen, in: DStR 2002, S.1827-1832.
- EPSTEIN, B./Jermakowicz, E.K. [Wiley IFRS, 2008]: Wiley IFRS 2008 – Interpretation and Application of International Accounting Standards and Financial Reporting Standards, Hoboken 2008
- EPSTEIN, B.J./NACH, R./BRAGG, S.M. [GAAP, 2007]: Wiley GAAP 2008, Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles, New York 2007.
- ERCHINGER, H./MELCHER, W. [Konvergenz, 2007]: Stand der Konvergenz zwischen US-GAAP und IFRS: Anerkennung der IFRS durch die SEC, in: KoR 2007, S.245-254.
- ERCHINGER, H./MELCHER, W. [Konvergenz Update, 2008]: Stand der Konvergenz zwischen US-GAAP und IFRS: Die Bilanzierung von Joint Ventures, in: KoR 2008, S.164-178.
- ERNST & YOUNG (Hrsg.) [FAS 109, 2007]: Financial Reporting Developments – Accounting for Income Taxes, o.O. 2007.
- ERNST & YOUNG (Hrsg.) [International GAAP, 2007]: International GAAP 2008, Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards, Chichester 2007.
- Ernst & Young (Hrsg.) [Quarterly Financial Reporting, 2007]: Quarterly Financial Reporting – A guide for Financial Officers, o.O. 2007.
- ERNST & YOUNG (Hrsg.) [Towards Convergence, 2007]: Towards Convergence - a Survey of IFRS - US GAAP Differences, o.O. 2007.
- ERNSTING, I. [Quartalsabschluss, 2000]: Behandlung von Ertragsteuern im Quartalsabschluss nach US-GAAP, in: DB, 2000, S.2537-2541.
- ERNSTING, I. [Steuerabgrenzung, 2001]: Auswirkungen des Steuersenkungsgesetzes auf die Steuerabgrenzung in Konzernabschlüssen nach US-GAAP und IFRS, in WPg 2001, S.11-22.
- ERNSTING, I./LOITZ, R. [Bilanzierung latenter Steuern, 2004]: Zur Bilanzierung latenter Steuern bei Personengesellschaften nach IAS 12, in: DB 2004, S.1053-1060.
- ERNSTING, I./SCHRÖDER, M. [Latente Steuern, 1997]: Die Behandlung latenter Steuern nach HGB und IAS vor dem Hintergrund des Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetzes, in: IStR 1997, S.184-190 und S.212-221.
- FEDERMANN, R. [Bilanzierung, 2001]: Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 11.Aufl., Berlin 2001.
- FEDERSPIELER, C. [Zwischenberichtspublizität, 1999]: Zwischenberichtspublizität in Europa, Frankfurt a.M.u.a. 1999.

- FINDLAY, M.C./WILLIAMS, E.E. [Discounting, 1985]: Opportunity Cost, Discounting, and Deferred Tax Liabilities: a Final Note, in: Journal of Business Finance & Accounting, Summer 1985, Vol. 12, S.183-184.
- FLADT, G./FEIGE, P. [Business Combinations, 2003]: Der Exposure Draft 3 „Business Combinations“ des IASB – Konvergenz mit den US-GAAP?, in: WPg 2003, S. 249-262.
- FÖRSCHLE, G./HOFFMANN, K. [Latente Steuern nach IAS 12., 1998]: Latente Steuern nach IAS 12 unter Berücksichtigung des deutschen KSt-Systems, DB 1998, S.2125-2129.
- FÖRSCHLE, G./KRONER, M. [International Accounting Standards, 1996]: International Accounting Standards: Offene Fragen zur künftigen Steuerabgrenzung – Ein Beitrag zur Novellierung von IAS 12, in: DB 1996, S.1633-1639.
- FÖRSCHLE, G./HOLLAND, T./KRONER, M. [Internationale Rechnungslegung, 2003]: Internationale Rechnungslegung: IAS und HGB – Geplante Änderungen des IASB und Anhang-Checkliste, 6.Aufl., Heidelberg 2003.
- FÖRSTER, G. [Verlustverrechnung, 2004]: Verlustverrechnung im Beteiligungskonzern, in: WPg 2004, S.1258-1270.
- FRANK, M.M./REGO, S.O. [Valuation Allowance to Manage Earnings, 2006]: Do Managers Use the Valuation Allowance Account to Manage Earnings around Certain Earnings Targets?, in: The Journal of American Taxation Association, Vol. 28, Iss.1, S.43-65.
- FREISLEBEN, N./LEIBFRIED, P. [Unvergleichbarkeit, 2004]: Warum IAS/IFRS-Abschlüsse nicht (miteinander) vergleichbar sind – Fehlende Detailregelungen, Auswirkungen von US-GAAP und Mangel an Kontrolle, in: KoR, Jg. 4 (2004), Heft 3, S.101-109.
- FRÖHLICH, C. [Bilanzierung von Beteiligungen, 2001]: Bilanzierung von Beteiligungen an assoziierten Unternehmen. Die Equity Methode nach HGB und IAS, Wien 2001.
- FRÖHLICH, C. [Latente Steuern im Konzernabschluss, 2005]: Auswirkungen der Gruppenbesteuerung auf latente Steuern im Konzernabschluss, in: RWZ 2005, S.69-74.
- GASSEN, J./DAVARCIOGLU, T./FISCHKIN, M./KÜTING, U. [IFRS Währungsumrechnung, 2007]: Währungsumrechnung nach IFRS im Rahmen des Konzernabschlusses, in: KoR 2007, S.171-180.
- GEDLICKA, W. [Steuerabgrenzung im Einzelabschluss, 2000]: Steuerabgrenzung im Einzelabschluss nach nationalen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften, Wien 2000.
- GRAHAM, W.J. [Income Taxes, 1959]: Allocation of Income Taxes, in: JoA 1959, Vol. 107, Issue 1, S.57-67.

- GRÖNER, S./MARTEN, K.-U./SCHMID, S. [Latente Steuern im Vergleich, 1997]: Latente Steuern im internationalen Vergleich. Analyse der Bilanzierungsvorschriften in der BRD, Großbritannien, den USA und nach IAS 12 (revised), in: WPg 1997, S.479-488.
- HAAG, S./Rotz, A.v.[IAS 12, 1998]: IAS 12 Ertragsteuern, in: Der Schweizer Treuhänder 1998, S.759-806.
- HAAR, A. [Latente Steuern, 1981]: Die Berücksichtigung latenter Steuern in den Jahresabschlüssen internationaler Konzerne, Bamberg 1981.
- HACHMEISTER, D. [Neuregelungen nach IFRS 3, 2008]: Neuregelung der Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen nach IFRS 3, 2008, in: IRZ 2008, S.115-122.
- HALLER, A. [Externe Rechnungslegung, 1994]: Die Grundlagen der externen Rechnungslegung in den USA: Unter besonderer Berücksichtigung der rechtlichen, institutionellen und theoretischen Rahmenbedingungen, 4.Aufl., Stuttgart 1994.
- HAUCK, A./MICHEL, U. [US-Bilanzierung latenter Steuern, 1992]: Neue Vorschriften zur Bilanzierung latenter Steuern in den USA. Statement of Financial Accounting Standards No. 109, in: WPg 1992, S.451-455.
- HAYN, S./GRAF WALDERSEE, G. [IFRS/US-GAAP/HGB im Vergleich, 2006]: IFRS/US-GAAP/HGB im Vergleich. Synoptische Darstellung für den Einzel- und Konzernabschluss, 6.Aufl., Stuttgart 2006.
- HAYN, S. [Rückstellungsregeln, 1998]: Die neuen Rückstellungsregeln des IASC im Vergleich zu den korrespondierenden Regeln der US-GAAP (Teil I und II), DStR 1998, S.1729-1732 und S.1765-1772.
- HEBESTREIT, G./DÖRGES, C. [Rückstellungen, 2006]: §13. Rückstellungen, in: BOHL, W./RIESE, J./SCHLÜTER, J. (Hrsg.), Beck'sches IFRS Handbuch, Kommentierung der IAS/IFRS, 2.Aufl., München 2006.
- HEIDEMANN, C. [Kaufpreisallokation, 2005]: Die Kaufpreisallokation bei einem Unternehmenszusammenschluss, Düsseldorf 2005.
- HELBLING, C. [Steuerschulden, 1988]: Steuerschulden und Steuerrückstellungen, in: Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 52, 3.Aufl., Bern/Stuttgart 1988.
- HENDLER, M./ZÜLCH, H. [Unternehmenszusammenschlüsse nach IFRS 3, 2008]: Unternehmenszusammenschlüsse und Änderung von Beteiligungsverhältnissen bei Tochterunternehmen – die neuen Regelungen des IFRS 3 und IAS 27, in: WPg 2008, S.484-493.
- HENNIG, B. [Latente Steuern, 1982]: Bilanzierung latenter Steuern, Bochum 1982.

- HENNING, M./ARCADY, A./SIGLER, M.A. [Income Taxes, 1992]: New Accounting Statement for Income Taxes has Broad Implications for Practitioners, in: The Journal of Taxation, Vol. 77, Iss.3 (1992), S.142-149.
- HERZIG, N./Dempfle, U. [Konzernsteuerquote, 2002]: Konzernsteuerquote, betriebliche Steuerpolitik und Steuerwettbewerb, in: DB 2002, S.1-8.
- HERZIG, N./GELLRICH, K. [Ungewisse Verbindlichkeiten, 2006]: Geplante Änderungen von IAS 37 zur Passivierung ungewisser Verbindlichkeiten – Ausstrahlung auf die steuerliche Gewinnermittlung, in: WPg 2006, S.505-515.
- HERZIG, N./WAGNER, T. [Verlustberücksichtigung, 2003]: Einschränkung der Verlustberücksichtigung bei Kapitalgesellschaften, in: DStR 2003, S. 225-233.
- HEURUNG, R. [Latente Steuerabgrenzung, 2000]: Latente Steuerabgrenzung im Konzernabschluss im Vergleich zwischen HGB, IAS und US-GAAP, in: Universität Gesamthochschule Siegen (Hrsg.) (2000): Siegener Betriebswirtschaftliche Beiträge. Rechnungswesen und Controlling (R&C) Nr. 30, Siegen 2000.
- HEURUNG, R. [Temporary Differences, 2000]: Steuerabgrenzung nach dem Temporary Differences Konzept im befreienden Konzernabschluss, in: BB 2000, 1340-1347.
- HEURUNG, R. [Latente Steuern im Konzernabschluss, 2000]: Latente Steuern im Konzernabschluss im Vergleich zwischen HGB, IAS und US-GAAP, in: Die AG 2000, S.538-553.
- HEURUNG, R./KURZ, G. [Temporary Differences Konzept, 2000]: Latente Steuern nach dem Temporary Differences Konzept: Ausgewählte Problembereiche, in: BB 2000, S.1775-1780.
- HEUSER, P.J./THEILE, C./PAWELZIK, K.U. [IFRS Handbuch, 2007]: IAS/IFRS-Handbuch, Einzel- und Konzernabschluss nach IAS/IFRS, 3.Auflage, Köln 2007.
- HILLE, K. [Latente Steuern, 1982]: Latente Steuern im Einzel- und Konzernabschluss, Frankfurt am Main, 1982.
- HINTZE, S. [Latente Steuern, 1990]: Zur Bilanzierung latenter Steuern im Konzernabschluss, in: DB 1990, 43.Jg., S.845-850.
- HOFFMANN, W.D. [Dividendenvereinnahmung, 2000]: Von der phasengleichen Dividendenvereinnahmung zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger steuerlicher Bilanzierung, in: DStR 2000, S.1809-1816.
- HOFFMANN, W.D. [§ 26, 2008]: § 26 Steuer vom Einkommen, in: LÜDENBACH, N./HOFFMANN, W.-D. (Hrsg.) (2008): Haufe IFRS-Kommentar, 6.Aufl., Freiburg i.Br. 2008
- HOLLMANN, S. [Reporting Performance, 2002]: Reporting Performance – Analyse des Ausweises der Erträge und Aufwendungen in einem Abschluss nach den Rechnungslegungsvorschriften des IASB, Düsseldorf 2002

- HOLZER, P./ERNST, C. [Comprehensive Income, 1999]: (Other) Comprehensive Income und Non-Ownership Movements in Equity – Erfassung und Ausweis des Jahresergebnisses und des Eigenkapitals nach US-GAAP und IAS, in: WPg 1999, S.353-370.
- HOMMEL, M./BENKEL, M./WICH, S. [Unabwägbarkeiten, 2004]: IFRS 3 Business Combinations: Neue Unwägbarkeiten im Jahresabschluss, in: BB 2004, S.1267-1273.
- HOMMEL, M./WICH, S. [Rückstellungsbilanzierung, 2007]: Neues zur Entwicklung der Rückstellungsbilanzierung nach IFRS, in: WPg, Heft 12, 2007, S.509-516.
- HOYLE, J./SCHAEFER, T./DOUPNIK, T. [Advanced Accounting, 2007]: Advanced Accounting, 8. Aufl., Boston 2007.
- HOYOS, M./FISCHER, N. [§ 274, 2005]: § 274 Steuerabgrenzung, in: BERGER, A./ELLROTT, H./FÖRSCHLE, G./HOYOS, M./WINKELJOHANN, N. (Hrsg.) (2005): Beck'scher Bilanzkommentar, 6.Aufl., München 2006.
- IASB (Hrsg.) [Insight April/May, 2005]: Insight – The newsletter of the international accounting standards board April/May 2005, London 2005.
- IASB (Hrsg.) [Update July, 2007]: IASB Update - Board decisions on international financial reporting standards July 2007, London 2007.
- IASB (Hrsg.) [Update April, 2007]: IASB Update - Board decisions on international financial reporting standards April 2007, London 2007.
- IASB (Hrsg.) [Update March, 2007]: IASB Update - Board decisions on international financial reporting standards March 2007, London 2007.
- IASB (Hrsg.) [Update January, 2007]: IASB Update - Board decisions on international financial reporting standards January 2007, London 2007.
- IASB (Hrsg.) [Update October, 2006]: IASB Update - Board decisions on international financial reporting standards October 2006, London 2006.
- IASB (Hrsg.) [Update July, 2006]: IASB Update - Board decisions on international financial reporting standards July 2006, London 2006.
- IASB (Hrsg.) [Update February, 2006]: IASB Update - Board decisions on international financial reporting standards February 2006, London 2006.
- IASB (Hrsg.) [Update December, 2005]: IASB Update - Board decisions on international financial reporting standards December 2005, London 2005.
- IASB (Hrsg.) [Update September, 2005]: IASB Update - Board decisions on international financial reporting standards September 2005, London 2005.
- IASB (Hrsg.) [Update July, 2005]: IASB Update - Board decisions on international financial reporting standards July 2005, London 2005.

- IASB (Hrsg.) [Update June, 2005]: IASB Update June - Board decisions on international financial reporting standards 2005, London 2005.
- IASB (Hrsg.) [Update April, 2005]: IASB Update - Board decisions on international financial reporting standards April 2005, London 2005.
- IASB (Hrsg.) [Update October, 2004]: IASB Update - Board decisions on international financial reporting standards October 2004, London 2004.
- IASB (Hrsg.) [Update June, 2004]: IASB Update - Board decisions on international financial reporting standards June 2004, London 2004.
- IASB (Hrsg.) [Update July, 2003]: IASB - Board decisions on international financial reporting standards Update July 2003, London 2003.
- IASB (Hrsg.) [Update April, 2003]: IASB Update - Board decisions on international financial reporting standards April 2003, London 2003.
- IASC (Hrsg.) [IAS 12, 1979]: Internationaler Rechnungslegungsgrundsatz Nr. 12 (IAS 12): Die bilanzielle Behandlung von Ertragsteuern, in WPg 1979, S.668-673.
- IASC (Hrsg.) [Background Paper, 1994]: Income Taxes, Background Paper zu E 49, London 1994.
- IASCF/ERNST & YOUNG (Hrsg.) [Comparison, 2005]: IFRS / US-GAAP Comparison, London 2005.
- IDW (Hrsg.) [IDW, 1999]: IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Anwendung von IAS (IDW RS HFA 2), WPg 1999, S.591-601.
- JOHNS, R.S. [Allocation, 1958]: Allocation of Income Taxes, in: JoA 1958, Vol. 106, Issue 3, S.41-50.
- JONES, J.P./CAMPBELL, W.M. [Effects of Uncertain Tax Positions, 2007]: Financial-Reporting Effects of Uncertain Tax Positions, in: The CPA Journal 2007, Vol. 77, Issue 3, S.38-41.
- KAGERMANN, H./KÜTING, K./WIRTH, J. [IAS, 2002]: IAS Konzernabschlüsse mit SAP, Stuttgart 2002.
- KAMINSKI, B. [Gewinnansprüche, 2001]: Anmerkungen zum Berücksichtigungszeitpunkt von „Gewinnansprüchen“ aus Tochtergesellschaften in Handel- und Steuerbilanz, in: FREIDANK, C.-C. (Hrsg.) (2001): Die deutsche Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung im Umbruch. Festschrift zum 70. Geburtstag von Wilhelm Theodor Strobel, S.91-121,
- KARRENBROCK, H. [Latente Steuern, 1991]: Latente Steuern in Bilanz und Anhang, Düsseldorf 1991.

- KARRENBROCK, H. [Latente Steuern, 2007]: Latente Steuern, Abt. IIIa/1, in: WYSOCKI, K. v./SCHULZE-OSTERLOH, J. (Hrsg.) (1984ff.): Handbuch des Jahresabschlusses, (HdJ), Köln, Loseblattsammlung, Stand: August 2008.
- KEITZ, I.v./DÖRNER, D./WOLLMERT, P./OSER, P. [Rückstellungen, 2003]: IAS 37 – Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualverbindlichkeiten, in: BAETGE, J. u.a. (Hrsg.) (2002ff.): Rechnungslegung nach IFRS, Stuttgart, Loseblattsammlung, Stand: August 2008.
- KIESO, D./WEYGANDT, J. [Intermediate Accounting, 1998]: Intermediate Accounting, 9.Aufl., New York u.a. 1998.
- KIESO, D.E./WEYGANDT, J.J./WARFIELD, T.D [Intermediate Accounting, 2007]: Intermediate Accounting, 12.Aufl., New York u.a. 2007.
- KILGERT, T./GROßMANN, P. [Zwischenbericht, 1990]: Der Zwischenbericht – Eine neuartige Form der Rechnungslegung für börsennotierte Unternehmen, in: WPg 1990, S.189-197.
- KIRSCH, H. [Latente Steuern bei Personengesellschaften, 2002]: Abgrenzung latenter Steuern bei Personengesellschaften in Deutschland nach IAS 12, in: DStR 2002, S.1875-1880.
- KIRSCH, H. [Latente Ertragsteuern, 2003]: Latente Ertragsteuern im Jahresabschluss deutscher Personengesellschaften nach IAS 12 und DRS 10, in: DStZ 2003, S.331-337.
- KIRSCH, H. [Temporäre Differenzen, 2003]: Temporäre Differenzen bei Personengesellschaften nach IAS 12 und DRS 10, in: StuB 2003, S.1116-1123.
- KLEIN, O. [Latente Steuern, 2001]: Die Bilanzierung latenter Steuern nach HGB, IAS und US-GAAP im Vergleich, in: DStR 2001, S.1450-1456.
- KNEIP, C./MEYNKÖHN, M. [Due Dilligence, 2005]: Abschn. C.I., in: KNEIP, Ch./JÄNISCH, Ch. (Hrsg), Tax due dilligence. Steuerrisiken und Steuergestaltungen beim Unternehmenskauf, München 2005.
- KPMG (Hrsg.) [IFRS, 2004]: IFRS aktuell, Stuttgart 2004.
- KPMG DEUTSCHE TREUHAND GESELLSCHAFT (Hrsg.) [US-GAAP Rechnungslegung, 2007]: US-GAAP – Rechnungslegung nach US-amerikanischen Grundsätzen – Grundlagen der US-GAAP und SEC-Vorschriften, 4.Aufl., Düsseldorf 2007.
- KPMG INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING GROUP (Hrsg.) [Insights, 2005]: Insights into IFRS – KPMG’s practical guide to International Financial Reporting Standards, 3. Aufl., Bath 2005
- KPMG INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING GROUP (Hrsg.) [Insights, 2007]: Insights into IFRS – KPMG’s practical guide to International Financial Reporting Standards, 4. Aufl., Suffolk 2007

- KPMG PEAT MARWICK [Income Taxes, 1992]: Accounting for Income Taxes – An Analysis of FASB Statement 109, o.O., 1992.
- KRAMER, J.L./POPE, T.R. [Corporations, 1998]: Prentice Hall's Federal Taxation 1998. Corporations, Partnerships, Estate, and Trusts, Upper Saddle River 1998.
- KROLAK, T. [Geschäfts- oder Firmenwert, 2001]: Die bilanzielle Behandlung eines aus der Kapitalkonsolidierung resultierenden Geschäfts- oder Firmenwert nach HGB; U.S. GAAP und IAS, Düsseldorf 2001.
- KROSCHER, J. [Federal Income Tax, 2000]: Die Federal Income Tax der Vereinigten Staaten von Amerika, Düsseldorf 2000.
- KUHLEWIND, A. [Bilanzrechtstheorie, 1997]: Grundlagen einer Bilanzrechtstheorie in den USA, Frankfurt, u.a. 1997.
- KUHLEWIND, A. [Ergebnisrechnung, 2000]: Die amerikanische Ergebnisrechnung: Ausweis des Unternehmenserfolgs im Abschluss nach US-GAAP, in: BALLWIESER, W. (Hrsg.) (2000): US-amerikanische Rechnungslegung, 4.Aufl., Stuttgart 2000.
- KUHN, S. [Finanzinstrumente, 2005]: Finanzinstrumente: Fair Value Option in IAS 39 überarbeitet, in: DB 2005, S.1341-1348.
- KÜHNE, M. / SCHWEEN, C. [Rückstellungsbilanzierung, 2006]: Konzeptionelle Basis der Rückstellungsbilanzierung: Verbesserung durch Bilanzierung von "Stand ready"-Verpflichtungen? KoR 2006, S.171-178;
- KUNOWSKI/POPP [Steuersenkungsgesetz, 2000]: Auswirkungen des Steuersenkungsgesetzes auf die Unternehmensbewertung, in: StuB 2000, S.1017.
- KUPSCH, P./EDER, D. [Steuerabgrenzung, 1988]: Anmerkungen zu Grundsatzfragen der Steuerabgrenzung, in: WPg 1988, S.521-528.
- KÜTING, K./GATTUNG, A. [Abgrenzung latenter Steuern, 2005]: Abgrenzung latenter Steuern auf Timing und Temporary Differences - Grundlagen der Abgrenzung bilanzierungs- oder bewertungsbedingter Differenzen nach HGB sowie DRS 10 und IAS 12, in: StuB 2005, S. 241-248.
- KÜTING, K./KEBLER, M./GATTUNG, A. [GuV, 2005]: Die Gewinn- und Verlustrechnung nach HGB und IFRS, in: KoR 2005, S.15-22.
- KÜTING, K./WEBER C.P. [Konzernabschluss, 2008]: Der Konzernabschluss, 11.Aufl., Stuttgart 2008.
- KÜTING, K./WEBER, C.-P./WIRTH, J. [Goodwillbilanzierung, 2001]: Die neue Goodwillbilanzierung nach SFAS 142, in: KoR 2001, S.185-198.
- KÜTING, K./WEBER, C.P./WIRTH, J. [Goodwillbilanzierung, 2008]: Die Goodwillbilanzierung im finalisierten Business Combinations Project Phase II, in: KoR 2008, S.139-152.

- KÜTING, K./WIRTH, J. [Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen, 2003]: Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen vollzukunftskonsolidierender Unternehmen nach IAS/IFRS, in: KoR 2003, S.376-387.
- KÜTING, K./WIRTH, J.[Kapitalkonsolidierung, 2003]: Latente Steuern und Kapitalkonsolidierung nach IAS/IFRS, in: BB 2003, S.623-629.
- KÜTING, K./WIRTH, J. [Unternehmenszusammenschlüsse, 2004]: Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen nach IFRS 3, in: KoR 2004, S.167-177.
- KÜTING, K./ZWIRNER, C. [Indikationsfunktion, 2005]: Zunehmende Bedeutung und Indikationsfunktion latenter Steuern in der Unternehmenspraxis, in: BB 2005, S.1553-1562.
- KÜTING, K./ZWIRNER, C. [Abgrenzung latenter Steuern, 2007]: Abgrenzung latenter Steuern nach IFRS n der Bilanzierungspraxis in Deutschland: Dominanz der steuerlichen Verlustvorträge, in: WPg 2007, S.555-562.
- KÜTING, K./ZWIRNER, C. [Unternehmenspraxis, 2003]: Latente Steuern in der Unternehmenspraxis: Bedeutung für Bilanzpolitik und Unternehmensanalyse, in: WPg 2003, S.301-316.
- LANG, B. [Mantelkauf, 2005]: Aktuelle Entwicklungen beim Mantelkauf. Anteilseignerwechsel und Betriebsvermögenszuführung im Fokus, in: Neue Wirtschaftsbriefe 2005, S.111-120.
- LE COUTRE, W. [Bilanztheorien, 1957], Bilanztheorien, in: SEISCHAB/SCHWANTAG (Hrsg.) (1957): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3.Aufl., Band 1, Stuttgart 1957, Sp. 1153-1177.
- LEE, B.B. [True deferred taxes, 1998]: Better Approximation of True Deferred Taxes, in: American Business Review 1998, Vol. 26, No.1, S.74-85.
- LIENAU, A. [Latente Steuern IFRS, 2005]: Bilanzierung latenter Steuern im Konzernabschluss nach IFRS, Düsseldorf 2005.
- LIENAU, A. [Steuerabgrenzung bei der Währungsumrechnung nach IFRS, 2008]: Die Bilanzierung latenter Steuern bei der Währungsumrechnung nach IFRS, in: PiR 2008, S.7-15.
- LOITZ, R. [Umstellung, 2003]: Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung bei der Umstellung auf IAS/IFRS, in: KoR 2003, S.516-522.
- LOITZ, R. [Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung, 2004]: Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung – Unterschiede zwischen IAS/IFRS und US-GAAP, in: WPg 2004, S.1177-1194.
- LOITZ, R. [Quartalsberichterstattung I, 2006]: Quartalsberichterstattung für Ertragsteuern nach IFRS (Teil I), in: DStR 2006, S.388-392.

- LOITZ, R. [Quartalsberichterstattung II, 2006]: Quartalsberichterstattung für Ertragsteuern nach IFRS (Teil II), in: DStR 2006, S.439-443.
- LOITZ, R. [Steuerliche Verluste nach IFRS, 2007]: Bilanzierung latenter Steueransprüche für Vorträge noch nicht genutzter steuerlicher Verluste nach IFRS, in: WPg 2007, S.778-787.
- LOITZ, R./RÖSSEL, C. [Diskontierung, 2002]: Die Diskontierung von latenten Steuern, in: DB 2002, S.645-651.
- LORENSEN, L. [Temporal Principle of Translation, 1972]: The Temporal Principle of Translation, in: JoA 1972, Vol. 134, No. 10, S.48-54.
- LÖW, E./BLASCHKE, S. [Financial Instruments, 2005]: Verabschiedung des Amendment zu IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement – The Fair Value Option, in: BB 2005, S.1727-1736.
- LÜDENBACH, N. [§ 33, 2008]: § 33, Anteile an assoziierten Unternehmen, in: LÜDENBACH, N./HOFFMANN, W.-D. (Hrsg.) (2008): Haufe IFRS-Kommentar, 6.Aufl., Freiburg i.Br. 2008
- LÜDENBACH, N. [§ 27, 2008]: § 27 Währungsumrechnung, in: Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D. (Hrsg.) (2008): Haufe IFRS-Kommentar, 6.Aufl., Freiburg i. Br. 2008
- LÜDENBACH, N./HOFFMANN, W.D. [Mindestgliederungsschema, 2004]: Verbindliches Mindestgliederungsschema für die IFRS Bilanz, S.91, in: KoR 2004, S.89-94.
- LUECKE, R.W./MEETING, D.T. [Income, 1998]: How Companies Report Income, in: JoA 1998, S.45-52.
- LÜHRMANN, V. [Latente Steuern, 1997]: Latente Steuern im Konzernabschluss, Düsseldorf 1997.
- MARTEN, K.-U./WEISER, F./KÖHLER, A. [Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge, 2003]: Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge: zunehmende Tendenz zur Aktivierung, in: BB 2003, S.2335-2341.
- MEISEL, P./PEJIC, P [Goodwill, 2000]: Goodwill durch Sanierungsrückstellung? – Beurteilung nach HGB, US-GAAP und IAS, in: WPg 2000, S. 1055-1066.
- MILLER, P.B./REDDING, R.J./BAHNSON, P.R. [The FASB, 1998]: The FASB. The People, the Process, and the Politics, 4.Aufl., Boston 1998.
- MOONITZ, M. [Income Taxes ,1957]: Income Taxes in Financial Statements, in: AR 1957, Vol. 32, S.175-183.
- MUJKANOVIC, R. [Fair Value, 2002]: Fair Value Financial Statement nach International Accounting Standards, Stuttgart 2002.

- MÜNSTERMANN, H. [Kongruenzprinzip, 1964]: Kongruenzprinzip und Vergleichbarkeitsgrundsatz im Rahmen der dynamischen Bilanzlehre, in: BFuP 1964, S.426-438.
- MUNTER, P./RATCLIFFE, T.A. [FASB Arithmetic, 1996]: FASB Arithmetic $109 + 115 = ?$, in: The CPA Journal 1996, Vol.66, S.48-50.
- NEUMANN, P. [Steuerabgrenzung, 1992]: Die Steuerabgrenzung im handelsrechtlichen Jahresabschluss. Ein Beitrag zu der systematischen Erfassung, Bewertung und dem Ausweis latenter Steuern in Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang, Frankfurt am Main 1992.
- NIEHUS, R.J. [Steueraufwand, 1974]: Verrechnung des Steueraufwandes in der Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz?, in: WPg 1974, S.28-32.
- NIEHUS, R.J./THYLL, A. [Konzernabschluss, 2000]: Konzernabschluss nach US-GAAP, 2.Aufl., Stuttgart 2000.
- NIKOLAI, L.A./BAZLEY, J. [Accounting, 2003]: Intermediate Accounting, 6.Aufl., Mason, Ohio 2003.
- NOBES, C./NORTON, J. [Accounting and Tax Treatments of Goodwill, 1996]: International Variations in the Accounting and Tax Treatment of Goodwill and Implications for Research, in: Journal of International Accounting, Auditing & Taxation 1996, Vol. 5, S. 179-196.
- NURNBERG, H. [Cash Movements, 1971]: Cash Movements Analysis for the Accounting for Corporate Income Taxes, East Lansing, MI 1971.
- NURNBERG, H. [Discounting, 1972]: Discounting Deferred Tax Liabilities, in: The Accounting Review 1972, Vol.47, S.655-665.
- NURNBERG, H. [Interperiod Tax Allocation, 1987]: Changes in Tax rates under the Deferred and Liability Methods of Interperiod Tax Allocation, in: Accounting Horizons, Vol.1, No.2 (1987), S.59-68.
- OECHSLE, E./MÜLLER, K./HOLZWARTH, J. [IAS 21, 2006]: IAS 21 – Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse, in: BAETGE, J. u.a. (Hrsg.) (2002ff.): Rechnungslegung nach IFRS, Stuttgart, Loseblattsammlung, Stand: August 2008.
- ORDELHEIDE, D.[Erstkonsolidierung, 1986]: Anschaffungskostenprinzip im Rahmen der Erstkonsolidierung gem. § 301 HGB, in: DB 1986, 493-499.
- PACTER, P. [Business Combinations, 2007]: Accounting for Business Combinations, in: CARMICHAEL, D. R./WHITTINGTON, O.R./GRAHAM, L. (Hrsg.): Accountants Handbook, Volume I, 11.Aufl., New York u.a. 2007, Abschnitt 12.
- PAEVEY, D.E./NURNBERG, H. [FASB 109, 1993]: FASB 109: Auditing Considerations of Deferred Tax Assets, in: JoA (1993), Vol. 175, No. 5, S.77-81.

- PARKS, J. [Income Tax Accounting, 1988]: A Guide to FASB's Overhaul of Income Tax Accounting, in: JoA, Vol. 165, No.4 (1988), S.24-34.
- PAWELZIK, K.U. [Latente Steuern auf Goodwill differenzen, 2006]: Latente Steuern auf Goodwill differenzen bei der Konsolidierung von Personengesellschaften nach IFRS, in: KoR 2006, S.13-19.
- PELLENS, B./BONSE, A./SCHREMPER, R. [Gespaltene Körperschaftsteuersätze, 1998]: Auswirkungen gespaltener Körperschaftsteuersätze im Konzernabschluss nach HGB, IAS und US-GAAP, in: WPg 1998, S.903.
- PELLENS, B./ FÜLBIER, R.U./GASSEN, J. [Internationale Rechnungslegung, 2008]: Internationale Rechnungslegung. IFRS/IAS mit Beispielen und Fallstudie, 7.Aufl., Stuttgart 2008
- PERRY, R.E. [Income Tax Allocation, 1966]: Comprehensive Income Tax Allocation, in: JoA, Vol. 121, No. 2 (1966), S. 23-32.
- PETREE, T.R./GREGORY, G.J./VITRAY, R.J. [Evaluating Deferred Tax Assets, 1995]: Evaluating Deferred Tax Assets, in: JoA 1995, Vol. 179, No.3, S.71-77.
- POWELL, W. [Income Tax, 1959]: Accounting Principles and Income-Tax Allocation , in: New York Certified Public Accountant 1959, S.21-31.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS (Hrsg.) [IAS 12, 1998]: International Accounting Standards, Applying IAS 12 (Income Taxes) in: Practice, o.O., December 1998.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [Reporting Manual, 1999]: Accounting and Reporting Manual 1999, ARM 5790.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS (HRSG.) [IFRS Manual, 2006]: The IFRS Manual of Accounting – The comprehensive guide to International Financial Reporting Standards – 2007.
- QIN, S. [Excess, 2005]: Bilanzierung des Excess nach IFRS 3, Düsseldorf 2005.
- RABENECK, J./REICHERT, G. [Latente Steuern, 2002]: Latente Steuern im Einzelabschluss (Teil I und II), in: DStR 2002, S.1366f-1372 (Teil I) und 1409-1416 (Teil II).
- RICHTER, M. [Goodwill, 2004]: Die Bewertung des Goodwill nach SFAS No.141 und SFAS No. 142, Düsseldorf 2004.
- ROHATSCHKE, R. [Bilanzierung latenter Steuern, 2000]: Bilanzierung latenter Steuern im Einzel- und Konzernabschluss, Wien 2000.
- ROLVERING, A. [Zwischenberichterstattung, 2002]: Zwischenberichterstattung börsennotierter Kapitalgesellschaften – Eine empirische Untersuchung zur Qualität der Unternehmenspublizität, Herne/Berlin 2002.

- ROSENFELD, P. [SFAS 96, 1990]: The Fatal Flaw of FASB Statement No. 96, in: Accounting Horizons 1990, Vol. 4, S.98-100.
- RUHNKE, K. [Rechnungslegung, 2005]: Rechnungslegung nach IFRS und HGB. Lehrbuch zur Theorie und Praxis der Unternehmenspublizität mit Beispielen und Übungen, Stuttgart 2005.
- RUHNKE, K./KLUGE, C., [Gemeinschaftsunternehmen, 1996]: Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss nach International Accounting Standards und HGB, in: RIW 1996, S.577-584.
- RUHNKE, K./SCHMIDT, M./SEIDEL, T. [Erfolgswirksamkeit, 2005]: Ergebnisneutrale und ergebniswirksame Auflösung zuvor ergebnisneutral gebildeter latenter Steuern nach IFRS?, in: KoR 2005, S.82-88.
- SAUTER, D. [House of GAAP, 1991]: Remodeling the House of GAAP, in: JoA 1991, Vol.171, No.1, S.30-37.
- SCHÄFFELER, U. [Latente Steuern nach US-GAAP, 2000]: Latente Steuern nach US-GAAP für deutsche Unternehmen, Frankfurt am Main 2000.
- SCHEFFLER, W. [Steuerbilanzpolitik, 2003]: Strategien der Steuerbilanzpolitik: Vorteile einer Gewinnvorverlagerung, in: BB 2003, S.1719-1725.
- SCHILDBACH, T. [Konzernabschluss, 1998]: Der Konzernabschluss nach HGB, IAS und US-GAAP, 5.Aufl., München 1998.
- SCHILDBACH, T. [Permanente Differenzen, 1998]: Latente Steuern auf permanente Differenzen und andere Kuriositäten – Ein Blick in das gelobte Land jenseits der Maßgeblichkeit, in: WPg 1998, S.939-947.
- SCHILDBACH, T. [Kongruenz, 1999]: Externe Rechnungslegung und Kongruenz – Ursache für die Unterlegenheit deutscher verglichen mit angelsächsischer Bilanzierung?, in: WPg 1999, S.1813ff.
- SCHILDBACH, T. [Externe Rechnungslegung, 1999]: Externe Rechnungslegung und Kongruenz. Ursache für die Unterlegenheit deutscher verglichen mit angelsächsischer Bilanzierung? in DB 1999, S. 1813-1820.
- SCHILDBACH, T. [US-GAAP, 2000]: US-GAAP: Amerikanische Rechnungslegung und ihre Grundlagen, München 2000.
- SCHILL, P.E. [Umrechnung von Abschlüssen, 2003]: Umrechnung von Abschlüssen ausländischer Konzerneinheiten, Zürich u.a. 2003.
- SCHMALENBACH, E. [Dynamische Bilanzen, 1953]: Dynamische Bilanzen, 11.Aufl, Köln 1953.
- SCHMIDBAUER, R. [Bilanzierung latenter Steuern, 2001]: Die Bilanzierung latenter Steuern nach HGB unter Berücksichtigung von E-DRS 12 sowie nach IAS auf Basis der Änderungen der Steuergesetze, in: DB 2001, S.1569-1576.

- SCHMIDT, M. [Latente Steuern, 2000]: Latente Steuern nach den US-GAAP in deutschen Konzernabschlüssen: Wesentliche Konsequenzen einer Steuerabgrenzung gemäß SFAS 109 statt nach § 247 und § 306 HGB, in: Ballwieser, W. (Hrsg.) (2000): US-amerikanische Rechnungslegung. Grundlagen und Vergleiche mit dem deutschen Recht, Stuttgart 2000, S.241-281.
- SCHMIDT, M. [IAS 39, 2005]: Neue Amendments zu IAS 39 im Juni 2005: Die revidierte Fair Value Option, in: KoR 2005, S.269-275.
- SCHNEELOCH, T. [Probleme der Steuerabgrenzung, 1986]: Probleme der Steuerabgrenzung in Einzelabschluss, in: WPg1986, S.517-528.
- SCHROEDER, R.G./CLARK, M.W./CATHEY, J.M. [Accounting Theory, 2005]: Financial Accounting Theory and Analysis, 8.Aufl., New York 2005.
- SCHRUFF, W. [Assoziierte Unternehmen, 2001]: Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss nach dem E-DRS 8, S. 89f., in: BB 2001, S.87-91.
- SCHULTZ, S.M./Johnson, R.T. (1998): Income Tax Allocation: The Continuing Controversy in Historical Perspective, in: Accounting Historians Journal, December 1998, Vol. 25, S.81-111.
- SCHULZ-DANSO, M. [Ertragsteuern, 2006]: § 25. Laufende und latente Ertragssteuern, in: BOHL, W./RIESE, J./SCHLÜTER, J. (Hrsg.) (2006): Beck'sches IFRS Handbuch, Kommentierung der IAS/IFRS, 2.Aufl., München 2006.
- SCHWEDLER, K. [Business Combinations Phase II, 2008]: Business Combinations Phase II: Die neuen Vorschriften zur Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen, in: KoR 2008, S.125-138.
- SEIBT [Unternehmenskauf, 2000]: Unternehmenskauf und -verkauf nach dem Steuersenkungsgesetz, in: DStR 2000, S.2061-2076.
- SEICHT, G. [Entwicklung Bilanztheorien, 1970]: Die kapitaltheoretische Bilanz und die Entwicklung der Bilanztheorien, Berlin 1970.
- SENGER, T./BRUNE, W./ELPRANA, K. [Vollkonsolidierung, 2006]: § 33. Vollkonsolidierung, in: BOHL, W./RIESE, J./SCHLÜTER, J. (Hrsg.) (2006): Beck'sches IFRS Handbuch, Kommentierung der IAS/IFRS, 2.Aufl., München 2006.
- SIEGEL, T. [Latente Steuern, 1987]: Latente Steuern: Konzeptionsprobleme und Anwendungsfragen zur Bilanzierung nach § 274 HGB, in: ALBACH, H./FORSTER, K.H. (Hrsg.) (1987): Beiträge zum Bilanzrichtlinien Gesetz, Wiesbaden 1987, S.137-174.
- SIMPSON, E.R. [Comparative Analysis, 1999]: Comparative Analysis of IAS 12 (Revised), Income Taxes, and U.S. GAAP including, FASB Statement No. 109 Accounting for Income Taxes, in: FASB (Hrsg.) (1999): The IASC-U.S.

- Comparison Project: A Report on the Similarities and Differences between IASC Standards and U.S. GAAP, 2. Aufl., Norwalk 1999, S.143-159.
- SIMPSON, E.R. [Income Taxes, 2007]: Accounting for Income Taxes, in: CARMICHAEL, D. R./WHITTINGTON, O.R./GRAHAM, L. (Hrsg.): Accountants Handbook, Volume I, 11.Aufl., New York u.a. 2007, Abschnitt 24.
- STEPP, J.O./PETZING, L.N. [Income Taxes, 1991]: Accounting for Income Taxes – One more Time, in: Financial Executive 1991, Vol. 7, No. 5, S.12-18.
- STEPP, J.O./PETZING, L.N. [Guide to FAS 109, 1993]: Price Waterhouse Guide to FAS 109: Accounting for Income Taxes, New York, 1993.
- STICKNEY, C.P. [Current Issues, 1979]: Current Issues in the Measurement and Disclosure of Corporate Income Taxes, in: The Accounting Review 1979, Vol. 54, S.421-433.
- STICKNEY, C.P. [Corporate Income Taxes, 1979]: Current Issues in the Measurement and Disclosure of Corporate Income Taxes, in: The Accounting Review, Vol.54 (1979), S.421-433.
- STREIM, H. [Gewinnermittlungsregeln, 1998]: Internationalisierung von Gewinnermittlungsregeln zum Zwecke der Informationsvermittlung: Zur Konzeptionslosigkeit der Fortentwicklung der Rechnungslegung, in: Meffert, H. (Hrsg.) (1998): Unternehmensrechnung und –besteuerung: Grundfragen und Entwicklungen: Festschrift für Dietrich Börner zum 65.Geburtstag, Wiesbaden 1998, S.323-343.
- STREIM, H./BIEKER, M./ESSER, M. [Entscheidungsnützliche Informationen, 2003]: Vermittlung entscheidungsnützlicher Informationen durch Fair Values - Sackgasse oder Licht am Horizont, in: BFuP 2003, S.457-479.
- TREIBER, K. [Zwischenberichterstattung, 1991]: Die Zwischenberichterstattung von börsennotierten Aktiengesellschaften, in: WPg 1991, S.600-605.
- VISVANATHAN, G. [Deferred Tax Valuation, 1998]: Deferred Tax Valuation Allowances and Earnings management, in: Financial Statement Analysis, Vol.3; Iss..4 (1998), S.6-15.
- WAGENHOFER, A. [Internationale Rechnungslegung, 2005]: Internationale Rechnungslegungsstandards – IAS/IFRS. Grundkonzepte, Bilanzierung, Bewertung, Angaben und Analyse, 5.Aufl., Frankfurt am Main 2005.
- WALTER, A. [Ertragsteuern für Banken, 2005]: Tatsächliche und latente Ertragsteuern, in: Löw, E. (Hrsg.) (2005): Rechnungslegung für Banken nach IAS - Praxisorientierte Einzeldarstellungen, 2.Aufl., Wiesbaden 2005, S.843-875.
- WATRIN, C./STROHM, C./STRUFFERT, R. [Entwicklungen, 2004]: Aktuelle Entwicklungen der Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen nach IFRS, in: WPg 2004, S.1450-1461.

- WENDLANDT, K./VOGLER, G. [Latente Steuern, 2001]: Latente Steuern nach E-DRS 12 im Vergleich mit IAS, US-GAAP und bisheriger Bilanzierung nach HGB sowie Kritik an E-DRS 12, in: KoR 2001, S.244-254.
- WIEGAND, K. [Latente Steuern, 1990]: Bilanzierung latenter Steuern im Einzel und Konzernabschluss, Mannheim 1990.
- WIENKEN, R. [Latente Steuern nach US-GAAP, 2003]: Latente Steuern in Unternehmenszusammenschlüsse nach US-GAAP, Frankfurt am Main 2003.
- WIRTH, J. [Firmenwertbilanzierung, 2005]: Firmenwertbilanzierung nach IFRS, Stuttgart 2005.
- WOLLMERT, P. [Latente Steuern, 1995]: Gegenwärtige und künftige Behandlung latenter Steuern im IASC-Abschluss, in: DÖRNER, D./WOLLMERT, P. (Hrsg.) (1995): IASC-Rechnungslegung – Beiträge zu aktuellen Themen, Düsseldorf 1995, S. 83-98.
- WOTSCHOFSKY, S./HELLER, S. [Latente Steuern, 2002]: Latente Steuern im Konzernabschluss, in: IStR 2002, S.819-824.
- WÜSTERMANN, J. [US-GAAP, 1996]: Modell für das deutsche Bilanzrecht?, in: WPg 1996, S.421-431.
- ZELGER H. [Purchase Price Allocation, 2005]: Purchase Price Allocation nach IFRS und US-GAAP, in: BALLWIESER, W./BEYER, S./ZELGER, H., (Hrsg.) (2005): Unternehmenskauf nach IFRS und US-GAAP. Purchase Price Allocation, Goodwill und Impairment Test, Stuttgart 2005, S.91-140
- ZÜLCH, H.[GuV, 2005]: Die Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS, Herne 2005.
- ZÜLCH, H./LIENAU, A. [Fair Value Bilanzierung, 2004]: Die Bedeutung der Steuerabgrenzung für die Fair Value Bilanzierung nicht finanzieller Vermögenswerte nach den Rechnungslegungsvorschriften des IASB, in: WPg 2004, S.565-576.
- ZWIRNER, C./BUSCH, J./REUTER, M. [Bedeutung von Verlusten, 2003]: Abbildung und Bedeutung von Verlusten im Jahresabschluss – Empirische Ergebnisse zur Wesentlichkeit von Verlustvorträgen in deutschen Konzernabschlüssen, in: DStR 2003, S.1042-1049.