

Rechnungswesen

Latente Steuern im nationalen und internationalen Jahresabschluss: Konzeptionelle Grundlagen und synoptischer Vergleich

von Prof. Dr. Karlheinz Küting, Dipl.-Kfm. Christian Zwirner, Dipl.-Kfm. Michael Reuter, alle Institut für Wirtschaftsprüfung, Universität des Saarlandes, Saarbrücken*

Vor dem Ausweis des Jahresergebnisses eines Unternehmens oder eines Konzerns wird in der Erfolgsrechnung das Ergebnis vor Steuern um den Steueraufwand oder mögliche Steuererstattungsbeträge korrigiert, woraus sich das Ergebnis nach Steuern ergibt. Weiter berichtigt um Minderheitenanteile bildet das Konzernergebnis schließlich die Ausgangsgröße vieler bilanzanalytischer und ebenso kapitalmarktrelevanter Kennzahlen, z. B. der nach IFRS¹ und US-GAAP geforderten earnings per share Angaben, die durch die Berücksichtigung latenter Steuern in der Erfolgsrechnung tangiert werden.²

Hierbei ist zu berücksichtigen, dass mit Blick auf die Erfolgsermittlung nach HGB, IFRS oder US-GAAP der in der Handelsbilanz ausgewiesene Ertragsteueraufwand ursprünglich nur aus dem zu versteuernden Einkommen respektive aus der Steuerbilanz abgeleitet wird. Regelmäßig wird es auf Grund unterschiedlicher Ansatz- und Bewertungsvorschriften und einer vielfach damit verbundenen unterschiedlichen Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen zu Differenzen zwischen den Erfolgsgrößen in den beiden genannten Rechenwerken kommen. Demzufolge muss der nach der Steuerbilanz ermittelte Ertragsteueraufwand nicht notwendigerweise mit dem ausgewiesenen Jahreserfolg der Handelsbilanz korrespondieren.³

Der Versuch, die Ertragsteuerbelastung eines Unternehmens mit Hilfe eines Blicks in seine handelsrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) festzustellen, schlägt somit regelmäßig fehl; es würden – bei unverändertem Steuersatz – in manchen Jahren viel zu hohe, in anderen Jahren viel zu niedrige Steuerquoten ausgewiesen.

Die vorliegenden Ausführungen stellen nunmehr dar, wie dem Themenbereich der latenten Steuerabgrenzung sowohl in der nationalen als auch in der internationalen Rechnungslegung begegnet wird.

1. Theoretisches Grundkonzept

Mit Hilfe eines (latenten) Steuerabgrenzungspostens soll eine Kongruenz zwischen dem tatsächlichen, aus der steuerrechtlichen Erfolgsgröße abgeleiteten Ertragsteueraufwand des Geschäftsjahres (und früherer Geschäftsjahre) und einem dem handelsrechtlichen Erfolg entsprechenden fiktiven Steueraufwand hergestellt

werden, um einen möglichst genauen Einblick in die Steuerbelastung des Unternehmens oder des Konzerns zu ermöglichen.⁴ Diesen Zusammenhang verdeutlicht vereinfacht Abbildung 1:

Eine vollständige Kongruenz zwischen Handelserfolg und Steuerausweis kann und soll jedoch nicht erreicht werden.⁵ Diese Tatsache liegt darin begründet, dass das Instrument der latenten Steuern einen Ausgleich solcher Differenzen zwischen dem handelsbilanziellen (reporting income) und dem steuerlichen Gewinn (tax income) ausschließt, die zwar in einer Periode entstehen, aber in den Folgeperioden nicht mehr kompensiert werden (sog. permanente Differenzen).

Wird bei der Abgrenzung latenter Steuern nur auf solche Differenzen abgestellt, die sowohl erfolgswirksam entstanden sind als auch erfolgswirksam aufgelöst werden,⁶ handelt es sich um die *GuV-orientierte Sichtweise (timing Konzept)*, bei der eine eindeutige Fokussierung auf die temporären Differenzen erfolgt. Eine Abgrenzung latenter Steuern auf quasi-permanente Differenzen wird im Zusammenhang mit der typischen HGB- bzw. GuV-orientierten Abgrenzungsmethodik in der Literatur bisher weitgehend abgelehnt.

Neben der Betrachtung der Gewinn- und Verlustrechnung kann jedoch auch ein Vergleich der nach handelsrechtlichen Vorschriften aufgestellten Bilanz mit der Steuerbilanz erfolgen (*bilanz-orientierte Sichtweise bzw. temporary Konzept*).⁷ Hierbei wird es regelmäßig zu Differenzen bei einzelnen Bilanzpositionen kommen, so dass auf den Unterschied zwischen dem handelsrechtlichen Wertansatz (reporting base) und dem steuerrechtlichen Wertansatz (tax base) einzelner Vermögenswerte und Schulden abzustellen ist. Auf Differenzen, die sich im Zeitablauf wieder ausgleichen, sind latente Steuern zu bilden,⁸ um einen richtigen Ausweis der Vermögenslage in der Bilanz zu erreichen.⁹ Steht im Rahmen der GuV-orientierten Betrachtung der richtige Erfolgsausweis im Vordergrund, sollen nach der bilanzorientierten Sichtweise dagegen Steuererstattungsansprüche und -verpflichtungen zum Bilanzstichtag richtig ausgewiesen werden. Im Zuge der Steuerabgrenzung nach dem temporary Konzept spielt es keine Rolle, ob die betrachteten Differenzen erfolgswirksam entstanden sind und aufgelöst werden. Lediglich auf permanente Differenzen sind auch nach dieser Betrachtungsweise keine Steuerlatenzen zu bilden, wohl aber auf quasi-permanente Unterschiede.¹⁰

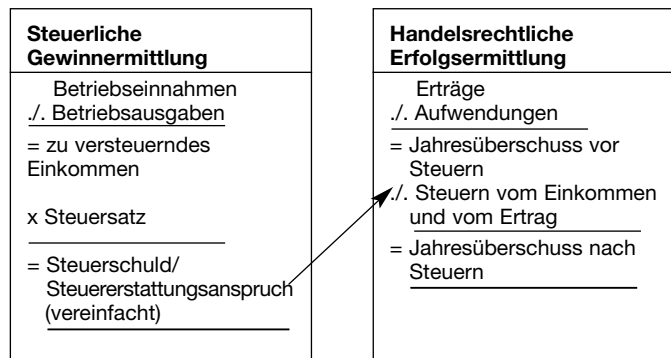


Abbildung 1: Zusammenhang zwischen zu versteuerndem Einkommen und dem handelsrechtlichen Steuerausweis

* Der vorliegende Beitrag stellt eine theoretische Ergänzung des Beitrags Küting/Zwirner, WPg 2003, S. 301 ff. dar. Die Verfasser danken Frau Dipl.-Kffr. Julia Busch für ihre Unterstützung bei der Aufarbeitung des umfassenden Stoffes sowie ihre stete Diskussionsbereitschaft und die wiederholte kritische Durchsicht des Manuskripts.

1 Die Begriffe IAS und IFRS werden im Folgenden synonym verwendet.
 2 Vgl. Küting/Weber, Die Bilanzanalyse, 6. Aufl., Stuttgart 2001, S. 23 ff.
 3 Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 18. Aufl., Landsberg/Lech 2001, S. 374.
 4 Vgl. ADS, 6. Aufl., § 306 Tz. 8, § 274 Tz. 11; Baumann; in: HdR, 4. Aufl., § 274 Tz. 4; Berger/Fischer; in: Beck Bil.-Komm., 5. Aufl., § 306 Tz. 2.
 5 Vgl. Dusemond/Kessler, Rechnungslegung kompakt, 2. Aufl., München/Wien 2001, S. 27.
 6 Vgl. Hayn/Waldersee, IAS/US-GAAP/HGB im Vergleich, 3. Aufl., Stuttgart 2002, S. 241.
 7 Vgl. Wendlandt/Vogler, KoR 2001, S. 244 f.; Heurung, BB 2000, S. 1340 ff.; Arians, StuB 2000, S. 292, m. w. N.
 8 Vgl. WP-Handbuch 2000, Bd. I, N Tz. 924.
 9 Vgl. Fischer, BBK 2002, S. 887.
 10 Vgl. Schildbach, WPg 1998, S. 944 f.

Nach beiden dargestellten Konzepten sind nicht alle Differenzen zwischen dem tatsächlichen und dem fiktiven Ertragsteueraufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung respektive den handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen von Vermögenswerten und Schulden in der Bilanz im Rahmen der Abgrenzung latenter Steuern berücksichtigungsfähig. Der Ansatz latenter Steuern hängt vom Charakter der zu Grunde liegenden Differenz ab. Allgemein werden drei Arten von Erfolgsdifferenzen unterschieden:¹¹

- temporäre Differenzen (timing differences),
- quasi-permanente Differenzen (temporary differences) und
- permanente Differenzen.

Temporäre Differenzen entstehen, wenn Aufwendungen und Erträge infolge abweichender handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlungsvorschriften zu unterschiedlichen Zeitpunkten in Handels- und Steuerbilanz erfasst werden. Es handelt sich um Ergebnisunterschiede, „die sich in einem absehbaren Zeitraum wieder umkehren“¹². Zeitliche Abweichungen führen damit lediglich zu unterschiedlichen Periodenerfolgen, nicht jedoch zu einem abweichenden Totalerfolg. Typische Beispiele hierfür sind:

- unterschiedliche Abschreibungsmethoden oder
- verschiedene Nutzungsdauern in Steuer- und Handelsbilanz,
- der Ansatz steuerlich nicht zulässiger Rückstellungen in der Handelsbilanz,
- eine Bewertung zur Wertuntergrenze nach § 255 Abs. 2 HGB im Rahmen der Herstellungskosten oder
- eine nach der percentage of completion method vorgezogene Gewinnrealisierung im nach internationalen Vorschriften aufgestellten Konzernabschluss.

Als *quasi-permanent* werden Differenzen bezeichnet, deren Umkehrung nicht in einem überschaubaren Zeitrahmen, sondern nach sehr langer Zeit, gewöhnlich erst bei Veräußerung eines Vermögenswertes oder der Liquidation des Unternehmens, erfolgt.¹³ Zu den quasi-permanenten Differenzen zählen z. B. allein handelsrechtlich zulässige Abschreibungen auf nicht abnutzbare Anlagegegenstände wie Beteiligungen oder ein unterschiedlicher Wertansatz eines Grundstücks in Steuer- und Handelsbilanz.¹⁴

Permanente Differenzen bezeichnen Unterschiede zwischen handels- und steuerrechtlichem Ergebnis bzw. Vermögensausweis, die sich nicht ausgleichen. Sie entstehen z. B. dadurch, dass bestimmte Aufwendungen steuerrechtlich nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden, wie etwa verdeckte Gewinnausschüttungen nach § 8 Abs. 3 KStG, steuerlich nicht anerkannte Goodwillabschreibungen oder nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 EStG. Auch steuerfreie Erträge stellen permanente Differenzen dar.¹⁵

Neben dieser grundsätzlichen Unterscheidung sollen nachfolgend kurz die einzelnen Ebenen, auf denen Differenzen zwischen Steuer- und Handelsbilanz bzw. zu versteuerndem Einkommen und handelsrechtlichem Erfolg entstehen, betrachtet werden.

Neben den bereits im Einzelabschluss zu berücksichtigenden primären Differenzen sind auf Ebene des Konzernabschlusses zusätzlich zur Abgrenzung latenter Steuern auf Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede zwischen der HB I und der HB II¹⁶ auch sekundäre latente Steuern auf Grund von Konsolidierungsmaßnahmen zu beachten.¹⁷ Zur Abgrenzung der latenten Steuern ist in jedem Fall auf den Vergleich des handelsrechtlichen Konzernabschlusses (reporting base/reporting income) mit der Steuerbilanz (tax base) respektive der steuerlichen Gewinnermittlung (tax income) abzustellen.

Da permanenten Differenzen im Rahmen der Abgrenzung latenter Steuern keine weitere Beachtung zu schenken ist, verbleiben als Grundlagen der Steuerabgrenzung die temporären sowie die quasi-permanenten Differenzen. Das temporary differences Konzept sieht eine weiter reichende Abgrenzung vor als das timing differences Konzept. Hauptursache hierfür ist, dass im Rahmen

des temporary differences Konzepts alle nicht permanenten Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz berücksichtigt werden. Das temporary differences Konzept umfasst folglich die Abgrenzung latenter Steuern nach dem timing differences Konzept.

Hinsichtlich der Berechnung der Steuerabgrenzungsbeträge unterscheidet man grundsätzlich zwei verschiedene Methoden:¹⁸ die deferred method (Abgrenzungsmethode) und die liability method (Verbindlichkeitenmethode).¹⁹

Die deferred method verfolgt das Ziel, den Steueraufwand der Periode sachgerecht auszuweisen, so dass der „zum Zeitpunkt des Entstehens der in die Berechnung der latenten Steuern einbezogenen Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede“²⁰ geltende Steuersatz verwendet wird. Im Gegensatz dazu sind nach der liability method Steuerlatenzen mit dem voraussichtlich zum Zeitpunkt ihrer Umkehrung gültigen Steuersatz zu bewerten, weil bei dieser Abgrenzungsmethodik weniger der Ausweis eines periodengerechten Steueraufwands in der Gewinn- und Verlustrechnung als vielmehr ein zum Bilanzstichtag zutreffender Ausweis der Vermögenswerte und Schulden erreicht werden soll. Versucht man, diese Berechnungsmethoden den Konzepten zur Ermittlung latenter Steuern zuzuordnen, ist dem temporary Konzept ausschließlich die liability method zuzurechnen, während bei Anwendung des timing Konzepts grundsätzlich die beiden genannten Berechnungsmethoden denkbar sind.

Während bei Anwendung der deferred method grundsätzlich keine Anpassung bilanzierter Steuerlatenzen bei einer nachträglichen Änderung des Steuersatzes erfolgt, muss diese nach der liability method rückwirkend bei den in der Vergangenheit gebildeten Beträgen vorgenommen werden.

In Abhängigkeit von den angewandten Rechnungslegungsnormen schreiben die zu beachtenden Vorschriften regelmäßig eine der beiden Methoden zur Ermittlung der Steuerlatenz vor, wobei die weiteren Ausführungen zeigen werden, dass in erster Linie die liability method Anwendung findet.

Nachfolgend werden die Vorschriften dargestellt, die bei der Abgrenzung latenter Steuern im Jahresabschluss zu beachten sind. Die Ausführungen konzentrieren sich auf einen Vergleich der Regelungen nach HGB, IFRS und US-GAAP. Im Anschluss wird DRS 10 dargestellt. Abschließend werden die Normen der vier betrachteten Regelungskreise anhand ausgewählter Kriterien synoptisch einander gegenübergestellt.

2. Ansatz und Bewertung latenter Steuern nach HGB

2.1 Rechtsgrundlagen, Ansatz und Ermittlung

Für den Einzelabschluss ist die Abgrenzung latenter Steuern in § 274 HGB geregelt, der explizit zwischen aktiven und passiven Steuerlatenzen unterscheidet. Permanente und nach der bisher h. M. auch quasi-permanente Abweichungen dürfen bei der Bemessung der Steuerabgrenzung nicht berücksichtigt werden, da als Grundvoraussetzung für den Ansatz eines Steuerabgrenzungsspostens das Vorliegen temporärer Differenzen gilt.

Weiterhin ist bei der Steuerabgrenzung darauf zu achten, ob aktive oder passive latente Steuern vorliegen. Wenn der nach steuer-

11 Vgl. Busse von Colbe/Ordelheide, Konzernabschlüsse, 6. Aufl., Wiesbaden 1993, S. 36 f.

12 Müller, Die Bilanzierung latenter Steuern nach US-GAAP, IAS und HGB; in: Küting/Weber (Hrsg.), Wertorientierte Konzernführung, Stuttgart 2000, S. 186.

13 Vgl. Loitz/Rössel, DB 2002, S. 648; Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 6. Aufl., Düsseldorf 2002, S. 481.

14 Vgl. ADS, a. a. O., § 274 Tz. 16.

15 Vgl. Gruber/Kühnberger, DB 2001, S. 1738 f., m. w. N.

16 Vgl. Baumann; in: HdR Konzern, 2. Aufl., § 306 Tz. 11, m. w. N.; Baetge/Kirsch/Thiele, Konzernbilanzen, 6. Aufl., Düsseldorf 2002, S. 491 ff.

17 Vgl. Küting/Weber, Der Konzernabschluss, 7. Aufl., Stuttgart 2001, S. 372 ff., m. w. N.

18 Vgl. Pellens, Internationale Rechnungslegung, 4. Aufl., Stuttgart 2001, S. 258 f.

19 Vgl. ADS, a. a. O., § 274 Tz. 14, m. w. N.; Rogler, BFuP 2001, S. 420.

20 Müller, a. a. O., S. 187.

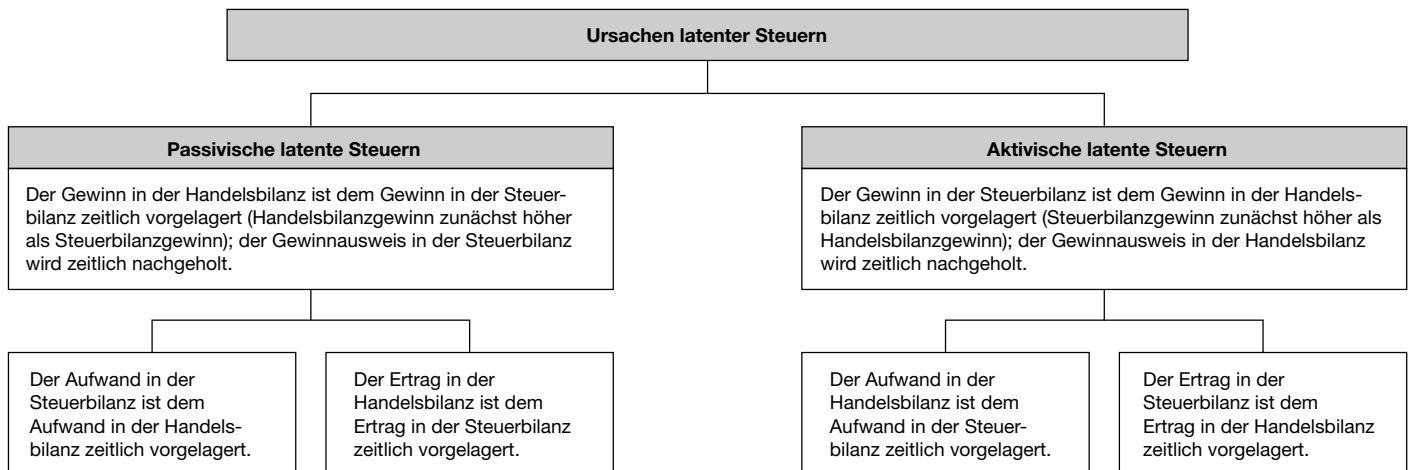


Abbildung 2: Ursachen latenter Steuern

rechtlichen Vorschriften ermittelte Erfolg (zunächst) niedriger ist als der Erfolg laut Handelsbilanz, muss gem. § 274 Abs. 1 HGB eine Rückstellung für passive latente Steuern gebildet werden; es besteht eine Passivierungspflicht. Liegt dagegen (zunächst) der steuerrechtliche Erfolg über dem der Handelsbilanz, hat der Bilanzierende ein Wahlrecht zum Ansatz eines aktiven Steuerabgrenzungspostens. Dieser ist im Falle seiner Bildung mit einer Ausschüttungssperre verbunden.²¹

Latente Steuern sind dadurch charakterisiert, dass bestimmte Geschäftsvorfälle in der Handels- und Steuerbilanz in unterschiedlichen Abrechnungszeiträumen berücksichtigt werden und sich über mehrere Perioden hinweg in gleicher Höhe auswirken, d. h., dass sich die Differenzen wieder kompensieren und demnach in der Totalperiode keine Abweichungen mehr vorhanden sind. Nach HGB folgt die Abgrenzung latenter Steuern der GuV-orientierten Betrachtungsweise (timing differences Konzept).

Abbildung 2 stellt die zwei Hauptgruppen möglicher Ursachen aus einzelgesellschaftlicher Sicht dar, die zu Abweichungen zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerrechtlichen Erfolg führen.

Obwohl Handels- und Steuerbilanz durch den Grundsatz der Maßgeblichkeit miteinander verknüpft sind, ergeben sich nicht selten erhebliche Differenzen zwischen beiden Rechenwerken.²² Diese beruhen zum einen darauf, dass Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte in der Handelsbilanz zu einer Aktivierungspflicht bzw. einem Passivierungsverbot in der Steuerbilanz führen. Zum anderen bestehen bei Bilanzansatz- und Bewertungsvorgängen in der Handelsbilanz grundsätzlich weniger restriktive Vorschriften und größere Ermessensspielräume als in der Steuerbilanz.

Bei der Abgrenzung latenter Steuern im Konzernabschluss wird nach § 306 HGB nicht zwischen aktiven und passiven latenten Steuern unterschieden.²³ Der Ansatz latenter Steuern im handelsrechtlichen Konzernabschluss folgt dem im Einzelabschluss anzuwendenden timing differences Konzept.²⁴ Anders als nach dem Aktivierungswahlrecht des § 274 Abs. 2 HGB für den Einzelabschluss ist der Ansatz aktiver latenter Steuern auf die aus der Konsolidierung resultierenden Unterschiede nach § 306 HGB verpflichtend. Ebenso wie im Einzelabschluss besteht für passive latente Steuern ein Passivierungsgebot.

Die handelsrechtlichen Vorschriften schreiben kein bestimmtes Verfahren zur Ermittlung latenter Steuern vor. Folglich kann eine Berechnung entweder nach der Einzeldifferenzen- oder der Gesamtdifferenzenbetrachtung erfolgen. Bei der Einzeldifferenzenbetrachtung wird die Steuerabgrenzung für jeden einzelnen Geschäftsvorfall des abzuschließenden Geschäftsjahres, bei dem eine temporäre Differenz aufgetreten ist, über die Betrachtungsperioden errechnet und aufsummiert.²⁵ Bemessungsgrundlage für die

Steuerabgrenzung nach der Gesamtdifferenzenbetrachtung ist indes der Saldo aller zeitlichen Ergebnisunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz.²⁶ Maßgebend ist der kumulierte Saldo des Geschäftsjahres und aller noch in Betracht kommenden frühe-

21 Vgl. § 274 Abs. 2 HGB. Vielfach wird in der Literatur darauf hingewiesen, dass es sich bei aktiven latenten Steuern um eine sog. Bilanzierungshilfe handelt; vgl. Kußmaul, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., München/Wien 2003, S. 30 f.

22 Vgl. Rabeneck/Reichert, DSrR 2002, S. 1366 ff.

23 Vgl. ADS, a. a. O., § 306 Tz. 6 ff.

24 Baetge/Kirsch/Thiele, a. a. O. (Fn. 16), S. 481, m. w. N.

25 Vgl. ADS, a. a. O., § 274 Tz. 19.

26 Vgl. Gröner/Marten/Schmid, WPg 1997, S. 481.

BEREITS IN 11. AUFLAGE

Bilanzanalyse

Möglichkeiten und Grenzen externer Unternehmensbeurteilung mit Übungsaufgaben und Lösungsvorschlägen

Von Professor Dr. EBERHARD SCHULT

11., neu bearbeitete Auflage 2003, XVIII, 363 Seiten, 14,4 x 21 cm, kartoniert, mit Abbildungen, mit CD-ROM, € (D) 28,60/sfr. 47,-. ISBN 3 503 07091 5

Systemvoraussetzungen: ab Microsoft Excel 97, Ausführung von Makros aktiviert.

▼ Dieses Buch stellt die Möglichkeiten, aber auch die Grenzen der Bilanzanalyse systematisch und kritisch dar. Basis der Überlegungen ist das allgemeine Ziel der Bilanzanalyse: die Prognose der Unternehmensentwicklung. Zielbezogen werden die Methoden der Bilanzanalyse ausgewählt und diskutiert.

▼ Die neu bearbeitete 11. Auflage behält das bewährte Konzept bei und liefert dem Leser neben grundsätzlichen Überlegungen einen umfangreichen Übungsteil mit Lösungsvorschlägen. Neu aufgenommen wurden Überlegungen zum Rating und neue Kennzahlen. Die zusätzlich beigelegte CD-ROM ermöglicht computergestützte Einsichten in die Verfahren der Bilanzanalyse.

ESV

ERICH SCHMIDT VERLAG

Postf. 304240 • 10724 Berlin Fax 030/25 00 85-870

www.ESV.info E-Mail: ESV@ESVmedien.de

ren Geschäftsjahre. Den einzelnen Ursachen für das Abweichen der beiden genannten Erfolgsgrößen ist keine weitere Beachtung zu schenken. Wohl aber muss eine Unterscheidung der Abweichungsgründe im Rahmen der Bestimmung der Art der Differenzen (temporär, quasi-permanent, permanent) erfolgen. Bei einer GuV-orientierten Betrachtungsweise ist eine Gesamtdifferenzenbetrachtung zulässig und sachgerecht.²⁷

2.2 Bewertung und Ausweis

Um die Höhe des Steuerabgrenzungspostens berechnen zu können, muss die Bemessungsgrundlage mit dem maßgeblichen Steuersatz multipliziert werden. Gemäß der Auslegung der Regelungen in § 274 HGB wäre dabei auf die in der Zukunft geltenden Steuersätze abzustellen, d. h. die Steuersätze, die zum Zeitpunkt der Umkehrung der temporären Ergebnisdifferenzen Gültigkeit haben.²⁸ Für die Anwendung der liability method spricht die Tatsache, dass nach § 274 HGB i. V. m. § 306 HGB für zukünftig zu erwartende Steuerzahlungen eine Rückstellung anzusetzen und diese mit dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag zu bewerten ist. Da eine solche Schätzung jedoch in der Praxis Schwierigkeiten bereitet, werden grundsätzlich die am Bilanzstichtag gültigen Steuersätze zu Grunde gelegt, sofern nicht bereits Steuersatzänderungen beschlossen und bekannt sind.²⁹ Die GuV-orientierte Betrachtungsweise nach HGB legt zudem die Bemessung der Steuerlatenzen mit dem aktuellen Steuersatz nahe, da nur so eine (annähernde) Kongruenz zwischen handelsrechtlichem Ergebnis vor Steuern und dem ausgewiesenen Steueraufwand erreicht werden kann. In Deutschland ist die Bewertungsmethode für latente Steuern jedoch grundsätzlich nicht festgelegt.

Nicht zuletzt auf Grund der im Bereich der HGB-Regelungen zur Anwendung gelangenden GuV-orientierten Abgrenzungskonzeption verbietet sich eine Abzinsung der bilanzierten Steuerabgrenzungsposten.

Besondere Schwierigkeiten bei der Ermittlung des zutreffenden Steuersatzes ergeben sich aus dem Körperschaftsteuerrecht, sofern die effektive Steuerbelastung vom Ausschüttungsverhalten und von der Zusammensetzung des verwendbaren Eigenkapitals abhängt.³⁰ Deshalb ist in der Praxis vereinfachend die Anwendung von Durchschnittssätzen nach HGB zulässig. Ungeklärt bleibt im Gesetz auch die Frage, aus welcher Unternehmenssicht der Steuersatz im Konzernabschluss zu ermitteln ist. In der Praxis wird hier zunehmend auf einen Konzern-Durchschnittssatz abgestellt.

Im HGB finden sich keine verbindlichen Regelungen zur Durchführung eines periodischen Werthaltigkeitstests von aktivierten Steuerlatenzen. Bei der Bewertung und regelmäßigen Überprüfung des Steuerabgrenzungspostens ist allerdings das Vorsichtsprinzip zu beachten.

Bezüglich des Ausweises latenter Steuern in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung gibt es im HGB keine expliziten Vorschriften.³¹ Der Bilanzausweis ergibt sich aus dem in § 274 HGB genannten Charakter der Steuerlatenz. Passive latente Steuern sind in der Bilanz regulär als eigene Position unter den Rückstellungen oder zusammen mit den Steuerrückstellungen unter Angabe des Betrags im Anhang oder eines Davon-Vermerks auszuweisen. Sofern vom Wahlrecht der Aktivierung latenter Steuern Gebrauch gemacht wird,³² sind diese in der Bilanz als gesonderter Posten auszuweisen und im Anhang zu erläutern.³³ Der Ausweis im Konzernabschluss richtet sich nach den gleichen Grundsätzen, wobei gem. § 306 Satz 3 HGB die aus dem Einzelabschluss übernommenen latenten Steuern mit solchen nach § 306 HGB zusammengefasst werden dürfen. In der Erfolgsrechnung sind die Steuerlatenzen entweder einzeln oder gemeinsam mit dem effektiven Ertragsteueraufwand in der Position 'Steuern vom Einkommen und vom Ertrag' auszuweisen.³⁴

3. Ansatz und Bewertung latenter Steuern nach IFRS

3.1 Rechtsgrundlagen, Ansatz und Ermittlung

Die Regelungen des IAS 12 (revised 2000) bestimmen die Abgrenzung latenter Steuern nach IFRS. Gemäß IAS 12.15 sind grundsätzlich für alle temporären Differenzen latente Steuern anzusetzen; dabei unterscheiden die IFRS nicht zwischen primären und sekundären latenten Steuern, so dass die Regeln des IAS 12 grundsätzlich auf alle Arten latenter Steuern anzuwenden sind. Diese umfassen hierbei – dem temporary Konzept folgend – alle unterschiedlichen Wertansätze zwischen handelsrechtlichem Konzernabschluss (reporting base) und der Steuerbilanz (tax base), die keine permanenten Differenzen sind. Es besteht ein Ansatzgebot sowohl für aktive als auch für passive latente Steuern, die mittels Einzeldifferenzenbetrachtung zu ermitteln sind. Der Vergleich zwischen reporting base und tax base ist hierbei positionsbezogen vorzunehmen.

3.2 Bewertung und Ausweis

Die latenten Steuerabgrenzungsposten sind nach IFRS gem. der liability method zu bewerten. Dazu bestimmt IAS 12.47 f. explizit, dass der Bewertung der Steuerlatenzen dann die aktuellen Steuersätze zu Grunde zu legen sind, wenn keine hinreichend sicheren und zuverlässigen Informationen über den zukünftigen Steuersatz vorliegen. Damit soll subjektiven Einflüssen bei der Bestimmung des zukünftigen Steuersatzes möglichst entgegengewirkt werden. Nach der ursprünglichen Bewertung zu berücksichtigende Steuersatzänderungen müssen erfolgswirksam erfasst werden. Eine Ausnahme hiervon bilden nach IAS 12.61 erfolgsneutral im Eigenkapital erfasste Unterschiede aus temporary differences.³⁵ „In diesem Fall erfolgt die Anpassung [...] durch Erhöhung oder Verminderung der Neubewertungsrücklage“³⁶ erfolgsneutral im Eigenkapital. Nach IAS 12.48 ist ein neuer Steuersatz dann anzuwenden, „wenn der Bundesrat einem Gesetz seine Zustimmung erteilt hat“³⁷ oder dieses höchstwahrscheinlich beschlossen wird. Hinsichtlich der Frage nach der Abzinsung aktivierter Steuererstattungsansprüche respektive Steuerverbindlichkeiten existiert mit IAS 12.53 ein ausdrückliches Abzinsungsverbot.

Die Realisation der aktivierten Steuererstattungsansprüche muss nach IAS 12.24 zumindest probable (wahrscheinlich) sein.³⁸ Es muss die Wahrscheinlichkeit gegeben sein, „dass die mit den aktiven latenten Steuern verbundenen Vorteile realisiert, d. h. mit steuerpflichtigen zukünftigen Gewinnen verrechnet werden können“³⁹. Das Kriterium der Wahrscheinlichkeit nach IFRS wird dabei mit 75-80 Prozent beziffert.⁴⁰ Die aktivierten Beträge sind außerplanmäßig wertüberichtig, wenn die Werthaltigkeit der aktivierten Steueransprüche infrage gestellt respektive deren Realisation nicht mehr als probable erachtet wird.

Der Ausweis latenter Steuern in der Bilanz hat nach IFRS grundsätzlich als non-current asset oder non-current liability zu erfolgen. Wenn dem Steuersubjekt ein einklagbares Recht zur Aufrechnung von Steuerforderungen und -verbindlichkeiten zusteht und die als latent bilanzierten Ertragsteuern der Zuständigkeit der

27 Vgl. Herzig/Dempfle, DB 2002, S. 1.

28 Vgl. ADS, a. a. O., § 274 Tz. 23.

29 Vgl. Eitzen/Helms, BB 2002, S. 824.

30 Vgl. ADS, a. a. O., § 274 Tz. 23. Durch den Übergang zum Halbeinkünfteverfahren verliert dieses Problem an Bedeutung.

31 Vgl. Ernsting/Schröder, IStR 1997, S. 187 f.; Rogler, BFuP 2001, S. 419 f.

32 Vgl. ADS, a. a. O., § 274 Tz. 50.

33 Vgl. § 274 Abs. 2 Satz 2 HGB.

34 Vgl. Förchle; in: Beck Bil.-Komm., 5. Aufl., § 275 Tz. 244 ff.

35 Vgl. Heurung/Kurtz, BB 2000, S. 1777 f.

36 Klein, DStR 2001, S. 1453.

37 Klein, DStR 2001, S. 1453.

38 Vgl. Fischer, BBK 2002, S. 888; Coenenberg/Hille, DB 1997, S. 541 f.

39 Müller, a. a. O., S. 189.

40 Vgl. Loitzl/Rössel, DB 2002, S. 648.

gleichen Steuerbehörde unterliegen, kann gem. IAS 12.74 ein saldiertes Ausweis der Beträge vorgenommen werden. Ergänzt werden die von den IFRS geforderten Angaben durch eine Überleitungsrechnung vom erwarteten zum tatsächlich ausgewiesenen – aus effektiven und latenten Steuern bestehenden – Steueraufwand. Unter Beachtung der in IAS 12 kodifizierten Vorschriften hat somit ein getrennter Ausweis von effektiven und latenten Steuern sowohl in der Bilanz als auch in der Gewinn- und Verlustrechnung – zumindest jedoch im Anhang – zu erfolgen.

4. Ansatz und Bewertung latenter Steuern nach US-GAAP

4.1 Rechtsgrundlagen, Ansatz und Ermittlung

Die Abgrenzung latenter Steuern nach US-GAAP regelt SFAS 109, der nicht zwischen primären und sekundären Steuern unterscheidet. Nach SFAS 109.8 sind grundsätzlich für alle temporären Differenzen latente Steuern anzusetzen. Somit werden auch hier alle nicht permanenten unterschiedlichen Wertansätze zwischen dem Konzernabschluss und der Steuerbilanz erfasst. Ebenso wie nach den IFRS besteht nach US-GAAP für aktive und passive latente Steuern ein Ansatzgebot.

4.2 Bewertung und Ausweis

SFAS 109 folgt dem temporary Konzept, so dass damit ebenfalls die liability method zur Anwendung kommt; folglich sind die Vorschriften der US-GAAP bezüglich der Bewertung latenter Steuern weitgehend identisch mit denen der IFRS. Gleich den Regelungen der IFRS werden auch nach SFAS 109 latente Steuern in der Gewinn- und Verlustrechnung dann erfolgswirksam erfasst, wenn der ihrer Abgrenzung zu Grunde liegende Sachverhalt erfolgswirksam behandelt wurde. Anderenfalls sind die latenten Steuern erfolgsneutral zu erfassen. Steuersatzänderungen im Zusammenhang mit der Berechnung latenter Steuern sind nach US-GAAP ab dem Zeitpunkt zu berücksichtigen, zu dem die Änderung verabschiedet (enacted) wurde. Hierbei gilt ein Gesetz in den USA dann als verabschiedet, „wenn es vom Präsidenten unterzeichnet wurde“⁴¹.

Auf eine Besonderheit der US-amerikanischen Vorschriften wird jedoch an dieser Stelle hingewiesen. Mit Blick auf die Realisation des Steuervorteils gilt nämlich ein Wahrscheinlichkeitskriterium von 50 Prozent (more likely than not).⁴² Nach SFAS 109.17 hat eine Korrektur der aktiven Steuerlatenz mit einem entsprechenden Sicherheitsabschlag (valuation allowance), der zwischen 0 Prozent und 100 Prozent liegen kann, zu erfolgen, sofern die zu erwartende Steuerentlastung in Zukunft nicht mit einer Wahrscheinlichkeit von größer als 50 Prozent in voller Höhe eintritt. Die Korrektur der aktivierten Steuerlatenzen ist jedoch stets vor einer eventuellen Saldierung mit den passiven latenten Steuern vorzunehmen. Die sich auf Grund von angepassten Wahrscheinlichkeitsschätzungen ergebenden Wertabweichungen sind ergebniswirksam zu berücksichtigen. Unterschiede zur Bilanzierung nach IFRS können sich dadurch ergeben, dass mit dem Begriff probable aus IAS 12 eine engere Abgrenzung der zukünftig auftretenden Steuervorteile vorgenommen wird als mit dem US-GAAP-Kriterium more likely than not.

Die entsprechenden US-GAAP-Vorschriften erlauben bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen einen saldierten Ausweis latenter Steuern. Anders als nach den IFRS-Normen sind die Steuerlatenzen in der Bilanz als kurzfristig (current) und langfristig (non-current) auszuweisen, wobei sich die Fristigkeit an der des den zeitlichen Unterschied auslösenden Bilanzpostens orientiert. Generell werden aktive latente Steuern als deferred tax assets ausgewiesen, passive latente Steuern als deferred tax liabilities. Zusätzlich schreibt SFAS 109.47 eine Überleitungsrechnung vom erwarteten zum tatsächlich ausgewiesenen Steueraufwand vor. Die latenten Steuerpositionen sind nach US-GAAP gesondert von den effektiven Steuerzahlungen zu publizieren.

5. Ansatz und Bewertung latenter Steuern nach DRS 10

5.1 Rechtsgrundlagen, Ansatz und Ermittlung

Der zuerst als E-DRS 12 vorgelegte Deutsche Rechnungslegungsstandard zur Behandlung latenter Steuern im Konzernabschluss wurde – in vom Entwurf abgewandelter Form – als DRS 10 am 13. 3. 2002 im Bundesanzeiger bekannt gemacht.⁴³ Da der Standard zu den Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Konzernrechnungslegung zu zählen ist,⁴⁴ werden die Unternehmen, die ihre Konzernabschlüsse auch in Zukunft nach HGB erstellen, die Vorschriften des DRS 10 berücksichtigen müssen; zudem scheint eine Ausstrahlung der Regelungen auf den Einzelabschluss vorgezeichnet.⁴⁵ DRS 10 enthält Konkretisierungen und auch von der bisher h. M. in Bezug auf die HGB-Vorschriften abweichende Neuregelungen. Der Standard ist erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2002 beginnen. Gemäß den Regelungen im DRS 10 sind zukünftig latente Steuern – in Übereinstimmung mit den bereits dargestellten internationalen Normen – mittels Einzeldifferenzenbetrachtung auf alle temporären Unterschiede abzugrenzen, sofern diese erfolgswirksam entstanden sind. Der Standard regelt explizit, dass auch auf quasi-permanente Differenzen latente Steuern abzugrenzen sind. Somit folgen die Regelungen des DRS 10 der bilanzorientierten Sichtweise.⁴⁶

Zukünftig werden sich HGB-Bilanzierer u. a. auch mit Fragen der Abgrenzung von Steuerlatenzen auf Verlustvorträge auseinandersetzen haben, denn der Standard fordert eine Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge,⁴⁷ sofern der mit diesen verbundene Steuervorteil hinreichend wahrscheinlich ist.⁴⁸ Latente Steuern sind ebenso auf zeitliche Differenzen anzusetzen, die im Rahmen der Kapitalkonsolidierung entstehen. Einen Ansatz latenter Steuern auf einen positiven oder negativen Goodwill aus der Kapitalkonsolidierung verbietet der Standard indes explizit.

Wie bereits in § 306 HGB fixiert, besteht auch nach DRS 10 ein Ansatzgebot für aktive und passive latente Steuern.

5.2 Bewertung und Ausweis

Die Bewertung bilanzierter Steuerlatenzen hat gem. DRS 10.20 nach der liability method zu erfolgen. Die Verwendung eines konzerneinheitlichen (Durchschnitts-)Steuersatzes ist untersagt, die Berücksichtigung von Gesetzesänderungen – und somit eine Adjustierung von in der Vergangenheit angesetzten Steuerlatenzen – hat nach DRS 10.25 zu dem Zeitpunkt zu erfolgen, „sobald die maßgebliche Körperschaft die Änderung verabschiedet hat“. Auch hier bringt der Standard eine Konkretisierung mit Blick auf die nicht explizit geregelte Bewertung von Steuerlatenzen nach den HGB-Vorschriften. Eine Abzinsung latenter Steueransprüche schließt er explizit aus, eine Werthaltigkeitsprüfung aktivierter latenter Steuern zum Abschlussstichtag hat zwingend zu erfolgen.⁴⁹ Neben dem Ausweis latenter Steuern in der Bilanz⁵⁰ sind die in der Gewinn- und Verlustrechnung verbuchten Beträge dort oder im Anhang gesondert anzugeben und entsprechend ihrer Verursachung zu unterscheiden. Neben detaillierten und umfangreichen Anhangangaben⁵¹ fordert DRS 10.42 explizit eine Überleitungs-

41 Eitzen/Helms, BB 2002, S. 824.

42 Vgl. Gröner/Marten/Schmid, WPg 1997, S. 484.

43 Vgl. Gräbsch, StuB 2002, S. 743 ff.

44 Vgl. Küting/Dürr/Zwirner, BC 2002, S. 198.

45 Vgl. Eitzen/Helms, BB 2002, S. 823; vgl. Berger/Fischer, a. a. O., § 274 Tz. 19.

46 Vgl. hinsichtlich des Ansatzes hier DRS 10.4 ff.

47 Vgl. DRS 10.11; kritisch dazu IDW-Stellungnahme: E-DRS 12 „Latente Steuern im Konzernabschluss“, WPg 2001, S. 1087.

48 Dies ist auch nach den internationalen Vorschriften Pflicht, nach in der Vergangenheit h. M. war ein Ansatz handelsrechtlich jedoch nicht zulässig (so auch noch Hoyos/Fischer; in: Beck Bil.-Komm., 4. Aufl., § 274 Tz. 66, 89, § 306 Tz. 54, 68; ADS, a. a. O., § 306 Tz. 41 ff.; a. A. mittlerweile Berger/Fischer; a. a. O., § 274 Tz. 18 f.).

49 Vgl. DRS 10.27 ff.

50 Vgl. DRS 10.36 f.

51 Vgl. DRS 10.39; Gräbsch, StuB 2002, S. 749.

		HGB	US-GAAP	IFRS	DRS
Primäre Zielsetzung		richtiger Erfolgsausweis bzw. Ausweis eines periodengerechten Steueraufwands stehen im Vordergrund	richtiger Ausweis der Vermögenswerte und Schulden in der Bilanz		
Rechtsgrundlagen		§ 274 HGB, § 306 HGB	SFAS 109	IAS 12 (revised 2000)	DRS 10
Arten latenter Steuern		Unterscheidung zwischen primären und sekundären latenten Steuern; entsprechende Anwendung der vorgenannten Vorschriften	Keine Unterscheidung zwischen primären und sekundären latenten Steuern; die Vorschriften sind auf alle Arten latenter Steuern anzuwenden (die Regelungen des DRS 10 gelten primär aber nur für den Konzernabschluss; ggf. Ausstrahlungswirkung auf die einzelgesellschaftliche Rechnungslegung)		
Ansatz		<ul style="list-style-type: none"> • Aktivierungswahlrecht im Einzelabschluss • Aktivierungsgebot im Konzernabschluss • grundsätzliche Passivierungsgebot 	Ansatzgebot für aktive und passive latente Steuern		
Ermittlung	zu betrachtende Differenzen	i. d. R. nur zeitliche Differenzen (timing differences)	temporäre Differenzen, d. h. zeitliche und quasi-permanente Differenzen (temporary differences)		
	Abgrenzungskonzept	GuV-orientiert	bilanzorientiert		
	Einzel- vs. Gesamtdifferenzen	Gesamtdifferenzenbetrachtung zulässig	Einzeldifferenzenbetrachtung gefordert		
Bewertung	Methode	deferred method und liability method möglich, da keine eindeutige Regelung	liability method		
	Steuersatz	vereinfacht mit Konzerndurchschnittssteuersatz	Durchschnittssteuersätze grundsätzlich unzulässig		
	Abzinsung	verboten (vgl. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 252 Abs. 1 HGB)	explizit verboten		
	Werthaltigkeitsprüfung aktivierter Steueransprüche	keine explizite Regelung, Vorsichtsprinzip ist jedoch zu beachten	Werthaltigkeitsprüfung gefordert („more likely than not“)	Werthaltigkeitsprüfung gefordert („probable“)	Werthaltigkeitsprüfung („hinreichend wahrscheinlich“)
	Differenzen	Einzel- oder Gesamtdifferenz wird bewertet	Einzeldifferenzen werden bewertet		
	nicht bilanzierte latente Steueransprüche	keine gesetzliche Regelung	periodische Überprüfung ist geboten, bei erstmaligem Erfüllen der Ansatzvoraussetzungen sind Steuerlatenzen zu bilanzieren		bei erstmaligem Erfüllen der Ansatzvoraussetzungen sind Steuerlatenzen ggf. nachzuaktivieren
	Berücksichtigung von Steuersatzänderungen	auf Grund der GuV-orientierten Betrachtungsweise werden grundsätzlich die am Bilanzstichtag gültigen Steuersätze zu Grunde gelegt, sofern nicht bereits Steuersatzänderungen beschlossen und bekannt sind	geänderte Steuersätze sind ab dem Zeitpunkt zu berücksichtigen, zu dem die Änderung verabschiedet (enacted) wurde	Anwendung geänderter Steuersätze, wenn der Bundesrat einem Gesetz seine Zustimmung erteilt hat oder dieses höchstwahrscheinlich beschlossen wird	Gesetzesänderungen – und somit eine Adjustierung in der Vergangenheit angesetzter Steuerlatenzen – hat zu erfolgen, sobald die maßgebliche Körperschaft die Änderung verabschiedet hat
Ausweis	Bilanz	<ul style="list-style-type: none"> • keine expliziten Vorschriften: infrage kommen für aktive latente Steuern der Rechnungsabgrenzungsposten bzw. Ausweis als Bilanzierungshilfe, für passive latente Steuern die Steuerrückstellungen • Saldierungsmöglichkeit unter bestimmten Voraussetzungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Unterscheidung zwischen kurzfristigen (current) und langfristigen (non-current) Steuerlatenzen • Saldierungsmöglichkeit unter bestimmten Voraussetzungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Ausweis grundsätzlich als non-current-asset oder non-current liability • Saldierungsmöglichkeit unter bestimmten Voraussetzungen 	<ul style="list-style-type: none"> • gesonderter Ausweis aktiver latenter Steuern als Vermögenswert, Ausweis passiver latenter Steuern als gesonderte Rückstellung • Saldierungsmöglichkeit unter bestimmten Voraussetzungen
	Erfolgsrechnung	als Teil der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag (Abgrenzung von den effektiven Steuern direkt in der Gewinn- und Verlustrechnung oder wahlweise im Anhang)			
Verlustvorträge	Ansatz/Bewertung aktiver Steuerlatenzen	nach bisher h. M. kein Ansatz (keine timing differences)	Ansatz verpflichtend unter Werthaltigkeitsprüfung (ggf. Sicher-	Ansatz verpflichtend, soweit zukünftige Verrechnungsmög-	Ansatz verpflichtend, wenn der Eintritt des Steuervorteils mit hinrei-

			heitsabschlag/valuation allowance)	lichkeiten gegeben sind	chender Wahrscheinlichkeit gesichert ist
Ausgewählte Besonderheiten der Konzernrechnungslegung	Kapitalkonsolidierung	Grundsätzlich keine Berücksichtigung latenter Steuern auf stille Reserven und stille Lasten, da die Aufdeckung erfolgsneutral, die Auflösung indes erfolgswirksam erfolgt	Ansatz latenter Steuern (nicht auf den Goodwill)		
	Schuldenkonsolidierung und Zwischenergebniseliminierung	<ul style="list-style-type: none"> • Ansatz latenter Steuern (Ausnahme: Zwischenergebnisse im nicht abnutzbaren Anlagevermögen) • Bewertung erfolgt i. d. R. mit konzern einheitlichem Steuersatz 	<ul style="list-style-type: none"> • Ansatz latenter Steuern • regelmäßig bewertet mit dem Steuersatz des liefernden Unternehmens 	<ul style="list-style-type: none"> • Ansatz latenter Steuern • regelmäßig bewertet mit dem Steuersatz des empfangenden Unternehmens 	<ul style="list-style-type: none"> • Ansatz latenter Steuern • regelmäßig bewertet mit dem Steuersatz des liefernden Unternehmens
	Gewinnausschüttungen von Tochterunternehmen	kein Ansatz latenter Steuern			
	Währungsumrechnung Tochterunternehmen	keine Abgrenzung latenter Steuern	latente Steuern werden abgegrenzt		
Angabepflichten	Überleitungsrechnung	Überleitung von erwartetem zu tatsächlichem Steueraufwand ist nicht vorgesehen	Überleitung von erwartetem zu tatsächlichem Steueraufwand ist verpflichtend		Überleitungsrechnung vom erwarteten zum tatsächlichen Steueraufwand oder Steuersatz
	Anhang	geringe (Alternativ-)Angaben	detaillierte Angaben		sehr detaillierte Angaben

Abbildung 3: Synopse – Latente Steuern nach HGB, IFRS, US-GAAP und DRS

rechnung vom erwarteten zum ausgewiesenen Steueraufwand oder Steuersatz. Die Auflösung der bilanzierten Beträge orientiert sich an der der Steuerabgrenzung zu Grunde liegenden Tatsache und der Erfolgswirksamkeit ihrer Bildung. Demnach sind nach DRS 10.29 Ansatz und Auflösung latenter Steuern erfolgswirksam zu behandeln, „soweit der ihnen zugrunde liegende Sachverhalt in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst worden ist“. Wurde der Sachverhalt direkt im Eigenkapital berücksichtigt, so sind Ansatz und Auflösung der latenten Steuerbeträge gem. DRS 10.30 ebenso erfolgsneutral zu verrechnen.

6. Vergleichende Gegenüberstellung (Synopse)

Die vorstehenden Ausführungen haben verdeutlicht, dass sich mit Blick auf die Abgrenzung latenter Steuern eine Vielzahl von Problemen ergeben kann, die es – sowohl von theoretischer als auch von praktischer Seite aus – zu lösen gilt. Trotz der Unterschiede in den geltenden Vorschriften kann in den Regeln des DRS 10 eine Annäherung der vier betrachteten Regelungskreise hinsichtlich latenter Steuern gesehen werden.

Abbildung 3 stellt die gewonnenen Erkenntnisse zur theoretischen Behandlung latenter Steuern im Konzernabschluss einander gegenüber. Neben den zuvor ausführlich behandelten Unterschieden hinsichtlich der Bilanzierung und Bewertung latenter Steuern nach HGB, IFRS, US-GAAP und DRS werden weitere ausgewählte Unterscheidungsmerkmale angegeben.

7. Fazit

Der Abgrenzung latenter Steuern im Jahresabschluss liegt in allen betrachteten Regelungskreisen das Ziel zu Grunde, einen besseren Einblick in die Steuerbelastung des Unternehmens zu ermöglichen. Hierbei bedarf es eines umfassenden internen Controllings und einer zuverlässigen steuerlichen Prognoserechnung. So sind

zum Zeitpunkt der unterschiedlichen Behandlung einzelner Sachverhalte in Steuer- und Handelsbilanz die jeweiligen Auswirkungen heute sowie in der Zukunft zu bewerten und bei Vorliegen der entsprechenden Ansatzvoraussetzungen bilanziell abzubilden. Auch wenn die Normen zur Abgrenzung latenter Steuern vielfach schwerfällig und wenig praxisfreundlich erscheinen, zeigt eine Gegenüberstellung, dass sich die einzelnen Regelungen einander annähern und somit eine einheitliche und vergleichende Behandlung dieses Themenkomplexes in den Jahresabschlüssen zu verzeichnen ist.

Neben der theoretischen Diskussion der einzelnen Regelungen wird der Thematik latenter Steuern auch in der Bilanzierungspraxis zunehmend Beachtung geschenkt. So zeigt ein Blick in die Jahresabschlüsse einzelner Konzerne, dass die aktiven latenten Steuern in manchen Fällen sogar das bilanzielle Eigenkapital übersteigen. Auch ein Blick in die Erfolgsrechnungen unterstützt diese Erkenntnis. So ist das ausgewiesene Jahresergebnis nicht selten auf eine ertragswirksame Verbuchung latenter Steuern zurückzuführen.

Die Vorschriften in den einzelnen Regelungskreisen und die zunehmende Internationalisierung der Rechnungslegung⁵² werden in Zukunft die Thematik latenter Steuern in den Jahresabschlüssen aufwerten. Bereits heute geben 90 Prozent der Unternehmen bei der Umstellung ihrer Rechnungslegung auf internationale Normen an, dass ein wesentlicher Unterschied in der Behandlung latenter Steuern zu sehen ist.⁵³ Schließlich dürften auch weitere steuerliche Neuregelungen und immer größer werdende Unterschiede zwischen der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Rechnungslegung zur vermehrten Berücksichtigung latenter Steuern im Jahresabschluss führen.

52 Vgl. Küting/Zwirner, StuB 2002, S. 785 ff.

53 Vgl. Dürr/Zwirner, BuW 2002, S. 487.