

Bernd von Eitzen
Jürgen Dahlke

Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS

Latente Steuern
im Einzel- und Konzernabschluss,
Steuerrisiken,
Zwischenberichterstattung

eBook

SCHÄFFER
POESCHEL



Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,
vielen Dank, dass Sie dieses E-Book erworben haben. Damit Sie
das Produkt optimal nutzen können, möchten wir Sie gerne auf
folgende Navigationsmöglichkeiten hinweisen:

Die Verlinkungen im Text ermöglichen Ihnen eine schnelle und
komfortable Handhabung des E-Books. Um eine gewünschte
Textstelle aufzurufen, stehen Ihnen im Inhaltsverzeichnis und
im Register als Link gekennzeichnete Kapitelüberschriften bzw.
Seitenangaben zur Verfügung.

Zudem können Sie über das Adobe-Digital-Editions-Menü
»Inhaltsverzeichnis« die verlinkten Überschriften direkt
ansteuern.

Erfolgreiches Arbeiten wünscht Ihnen
der Schäffer-Poeschel Verlag

Bernd von Eitzen/Jürgen Dahlke

Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS

**Latente Steuern im Einzel- und Konzernabschluss,
Steuerrisiken, Zwischenberichterstattung**

2008
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über < <http://dnb.d-nb.de> > abrufbar.

e-book ISBN 978-3-7992-6185-2

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2010 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
info@schaeffer-poeschel.de

Einbandgestaltung: Willy Löffelhardt
Satz: Johanna Boy, Brennbach

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Verlagsgruppe Handelsblätt

Vorwort

Die Bilanzierung von Steuern im Konzernabschluss nach International Financial Reporting Standards (IFRS) spielt im bisherigen Schrifttum lediglich eine untergeordnete Rolle. Lediglich die Bilanzierung von latenten Steuern wird im Schrifttum vermehrt aufgegriffen. Die Verfasser versuchen mit diesem Buch einen Beitrag zur Schließung dieser Lücke zu leisten. Dabei legen die Verfasser besonderen Wert auf das Aufzeigen von in der Praxis häufig auftretenden Bilanzierungsproblemen im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Steuern im Konzernabschluss und stellen mögliche Lösungsansätze dar.

In Kapitel 1 wird die zunehmend an Bedeutung gewinnende Kennzahl der Konzernsteuerquote dargestellt. Es wird verdeutlicht, dass nicht nur die laufenden Steuern, sondern auch die latenten Steuern einen erheblichen Einfluss auf die Höhe, die Zusammensetzung sowie auf die Gestaltung der zukünftigen Werttreiber der Konzernsteuerquote haben können.

Die konzeptionellen Grundlagen der Bilanzierung von latenten Steuern (IAS 12) werden in Kapitel 2 u.a. anhand von Beispielen erläutert. Des Weiteren werden die angekündigten Änderungen des IAS 12 durch das short term convergence project dargestellt. In den folgenden Kapiteln werden die zukünftigen Änderungen an entsprechender Stelle aufgegriffen, um dem Leser die bilanziellen Auswirkungen zu verdeutlichen.

Daran anschließend haben wir in Kapitel 3 u.a. anhand von Beispielen die Bilanzierung und den Ausweis von latenten Steuern analysiert. Dabei stellen die Verfasser drei Grundsätze der Bilanzierung von latenten Steuern auf, die bei ihrer Beachtung bei schwierig zu beurteilenden Sachverhalten grundsätzlich zu einer richtigen Lösung führen.

Einen Schwerpunkt des Werkes stellt die Bilanzierung von Steuern im Konzernabschluss dar. Ausführlich wird in Kapitel 4 die Auswirkung der Konsolidierungsmaßnahmen auf die Bilanzierung von latenten Steuern erläutert. Da gerade für den Erstanwender im Rahmen der Umstellung der Rechnungslegung auf die IFRS die vollständige Erfassung der Anhangangaben im Rahmen der Bilanzierung von latenten Steuern mit erheblichen fachlichen und praktischen Herausforderungen verbunden ist, werden mithilfe von Beispielen die Pflichtangaben des IAS 12 ausführlich erläutert. Gleichzeitig wird dem Leser ein Musteranhang an die Hand gegeben.

Kapitel 5 widmet sich Spezialproblemen der Bilanzierung latenter Steuern. Dabei werden die Voraussetzungen der Aktivierung von aktiven latenten Steuern auf steuerliche Verlustvorträge diskutiert sowie die Bewertung der steuerlichen Verlustvorträge an Hand von Teilsteuersätzen erläutert und exemplarisch errechnet. Daran anschließend werden Besonderheiten der Bilanzierung von latenten Steuern bei Personengesellschaften erläutert. So wird zum einen dargestellt, wie u.U. Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen bei der Ermittlung von latenten Steuern zu berücksichtigen sind, zum anderen wird anhand von Beispielen die latente Steuer- und Goodwillbilanzierung im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses (IFRS 3) mit einer Personengesellschaft analysiert.

In der Praxis wirft besonders die Darstellung der steuerlichen Überleitungsrechnung (Tax Reconciliation) als Verprobungsinstrument erhebliche Schwierigkeiten auf, da sie dem deutschen Bilanzpraktiker in der gewünschten Form gemäß IAS 12 fremd ist. Neben der Darstellung von Wesen und Formen der steuerlichen Überleitungsrechnung und der anzuwendenden Steuersätze im Rahmen der Aufstellung erläutern die Verfasser in Kapitel 6 die wichtigsten Überleitungspositionen. In diesem Zusammenhang wird beispielhaft eine umfassende steuerliche Überleitungsrechnung dargestellt.

Im Schrifttum fehlen bislang umfassende Beiträge zur Bilanzierung von laufenden Steuern nach IFRS bzw. IAS 12. Die Verfasser möchten in Kapitel 7 daher einen Beitrag dazu leisten, diese Lücke zu schließen. Ebenso wird in diesem Zusammenhang zum einen die Frage diskutiert, wie steuerliche Risiken bilanziell abzubilden sind, zum anderen, welche bilanziellen Auswirkungen sich bei einer Fehlbilanzierung von Steuerpositionen ergeben können.

Das Financial Accounting Standards Board (FASB) hat im Juni 2006 nach langer und kontroverser Diskussion die FASB Interpretation No. 48 »Accounting for uncertainty in income taxes« (FIN 48) verabschiedet. Die Interpretation regelt die Bilanzierung unsicherer Steuervorteile in Abschlüssen nach US-GAAP. In Kapitel 8 wird neben einer Darstellung des Regelungsinhaltes von FIN 48 ein Vergleich mit der Bilanzierung nach den IFRS vorgenommen und analysiert, inwiefern die Regeln auf einen IFRS-Abschluss übertragen werden können.

Ziel des Kapitels 9 ist es, die Grundzüge der Ermittlung von Steuerpositionen in Quartals- und Halbjahresabschlüssen und die sich hieraus ergebenden Anforderungen an die Steuerplanung darzustellen.

Kapitel 10 stellt die wesentlichen Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf die Bilanzierung von latenten Steuern dar. In diesem Zusammenhang wird auf die Auswirkungen der Steuersatzänderungen, der neu eingeführten Zinsschranke sowie der Neueinführung des § 8c KStG eingegangen.

Das vorliegende Buch soll dem Leser einen grundlegenden Einblick in die Bilanzierung von Steuerpositionen nach den IFRS vermitteln. Das Werk erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit der Darstellung aller in der Praxis auftretenden Herausforderungen im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS. Vielmehr stellen die vorgenannten Kapitel aus der subjektiven Sicht der Autoren, aus ihrer praktischen Tätigkeit bzw. Erfahrung als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater einen repräsentativen Querschnitt der für den IFRS-Anwender am häufigsten auftretenden Fragestellungen.

Unser Dank für die Mithilfe bei der Erstellung dieses Buches gilt Herrn Holger von Kalckreuth, der als Studierender im Fachbereich Wirtschaftswissenschaften sowie als Assistent an der Hochschule Niederrhein tätig ist.

Mein persönlicher Dank gilt meiner Frau Dr. Patrizia von Eitzen für ihre Ermunterungen, dieses Buch zu schreiben.

Hamburg/Groß-Umstadt, im Januar 2008

von Eitzen/Dahlke

Die Autoren

Prof. Dr. Bernd von Eitzen,

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater lehrt an der Hochschule Niederrhein auf dem Gebiet des Steuerrechts sowie der Wirtschaftsprüfung. Vor seiner Lehrtätigkeit war er rund zehn Jahre insbesondere bei der KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft AG auf den vorgenannten Gebieten tätig. In dieser Zeit spezialisierte er sich u. a. auf die Abbildung von Steuerpositionen im Konzernabschluss nach IFRS.

Jürgen Dahlke,

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, ist Partner der KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft AG in Frankfurt am Main. Innerhalb des Geschäftsbereichs Tax hat er sich in den Service Line Tax Management Services (TMS) auf IT- und prozessbezogene Steuerberatung spezialisiert.

Die Autoren haben gemeinsam zahlreiche mittelständische und DAX-Unternehmen auf dem Gebiet der Bilanzierung der laufenden und latenten Steuern nach IFRS/US-GAAP beraten, geprüft und bei der Implementierung von Steuerreportingsystemen unterstützt.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Die Autoren	VII
Abkürzungsverzeichnis	XV
1 Einfluss der Bilanzierung von Steuern auf die Konzernsteuerquote	1
Literaturhinweise	2
1.1 Definition der Konzernsteuerquote und die Rolle der Steuerabteilung	3
1.2 Aussagefähigkeit der Konzernsteuerquote	4
1.3 Formen der Konzernsteuerquote	4
1.4 Konzernsteuerquoten der Dax-Unternehmen	6
1.5 Bedeutung latenter Steuern für die Konzernsteuerquote	7
1.5.1 Kompensatorische Effekte latenter Steuern	7
1.5.2 Reagibilität latenter Steuern	8
1.6 Einflussfaktoren auf die Konzernsteuerquote	8
1.7 Zusammenfassung	10
2 Konzeptionelle Grundlagen nach IAS 12	13
Literaturhinweise	14
2.1 Ziel und Zwecksetzung der Bilanzierung latenter Steuern	14
2.2 Begriffsabgrenzung und Aufbau des IAS 12	15
2.3 Anwendungsbereich des IAS 12	16
2.4 Das Temporary-Konzept	18
2.5 Der Steuerwert (tax base)	19
2.6 Methoden der Abgrenzung latenter Steuern	20
2.6.1 Deferred-Methode	20
2.6.2 Liability-Methode	20
2.6.3 Net-of-tax-Methode	21
2.7 Vorgehensweise bei Regelungslücken	21
2.8 Short term convergence project	22
2.8.1 Hintergrund	22
2.8.2 Geplante Änderungen des IAS 12	23
3 Bilanzierung und Ausweis latenter Steuern im Einzelabschluss	25
Literaturhinweise	26
3.1 Ansatz latenter Steuern	26
3.1.1 Aktivistische Steuerabgrenzung	27
3.1.2 Passivische Steuerabgrenzung	28
3.1.3 Permanente Differenzen	28
3.1.4 Aktivierungs- und Passivierungsverbote	29
3.2 Grundsätze der Bilanzierung latenter Steuern	32
3.2.1 Vollständigkeit	32

3.2.2	Keine bilanzielle Abbildung steuerlicher Fiktionen	32
3.2.3	»Let the tax follow the income«	32
3.2.3.1	Erfolgswirksame Erfassung.	33
3.2.3.2	Erfolgsneutrale Erfassung.	33
3.2.3.3	Mischformen	35
3.3	Bewertung latenter Steuern	36
3.3.1	Anzuwendender Steuersatz.	36
3.3.2	Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes.	37
3.3.3	Bewertung bei Vorhandensein unterschiedlicher Steuersätze.	38
3.3.4	Steuersatzänderungen.	38
3.3.5	Die Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern	39
3.3.5.1	Quellen für ausreichend zu versteuerndes Einkommen.	40
3.3.5.2	Bilanzielle Abbildung der Neubewertung	40
3.3.6	Abzinsung latenter Steuerpositionen	40
3.3.7	Wechsel des Steuerstatus	41
3.4	Ausweis latenter Steuern.	41
3.4.1	Ausweis und Saldierung latenter Steuern in der Bilanz	41
3.4.2	Ausweis latenter Steuern in der GuV	42
3.4.3	Erfolgsneutraler Ausweis latenter Steuern	43
4	Latente Steuern in der Konzernbilanz	45
	Literaturhinweise	46
4.1	Konsolidierungsmaßnahmen	47
4.1.1	Kapitalkonsolidierung	48
4.1.1.1	Erstkonsolidierung/inside basis differences.	48
4.1.1.2	Folgekonsolidierung/outside basis differences.	49
4.1.2	Schuldenkonsolidierung	52
4.1.2.1	Unechte Aufrechnungsdifferenzen	52
4.1.2.2	Echte Aufrechnungsdifferenzen	52
4.1.3	Aufwands- und Ertragskonsolidierung.	53
4.1.4	Beteiligungsertragseliminierung.	53
4.1.4.1	Ergebnisübernahmen aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages	54
4.1.4.2	Ergebnisübernahmen ohne Ergebnisabführungsvertrag.	54
4.1.5	Zwischenerfolgseliminierung.	55
4.1.6	Währungsumrechnung	56
4.1.6.1	Währungsumrechnung bei autonomen (nicht integrierten) Teileinheiten	57
4.1.6.2	Währungsumrechnung bei integrierten Teileinheiten	58
4.2	Equity-Methode.	58
4.2.1	Erstbewertung	58
4.2.2	Folgebewertung	58

4.3	Offenlegungspflichten (Notes)	59
4.3.1	Angaben zu den Steuerpositionen.	59
4.3.2	Zusätzliche Angaben nach IAS 12 Ziff. 82 bis IAS 12 Ziff. 88	65
4.3.3	Beispiel eines Musteranhangs	66
5	Latente Steuern in Sonderfällen	75
	Literaturhinweise	76
5.1	Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvträge	76
5.1.1	Ansatzvoraussetzungen.	76
5.1.2	Bewertungsgrundsätze	77
5.1.2.1	Anzuwendender Steuersatz	77
5.1.2.2	Prüfung des Ansatzes aktiver latenter Steuern	78
5.1.2.3	Das Wahrscheinlichkeitskriterium.	79
5.1.2.4	Positive und negative Indizien	79
5.1.2.5	Prognosezeitraum zur Verlustverrechnung	82
5.1.3	Bilanzierung steuerlicher Verlustvträge im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen.	82
5.1.4	Ausweis nach dem short term convergence project.	84
5.1.5	Anwendungsprobleme	85
5.1.5.1	Quantitative und qualitative Feststellung von steuerlichen Verlusten.	85
5.1.5.2	Organisatorische Anforderungen.	86
5.1.5.3	Das Entscheidungsproblem	86
5.1.6	Zusammenfassung	87
5.2	Besonderheiten der Bilanzierung latenter Steuern bei Personengesellschaften	88
5.2.1	Anzuwendender Steuersatz.	88
5.2.2	Ergänzungsbilanz	89
5.2.3	Sonderbilanzen.	90
5.2.3.1	Sonderbetriebsvermögen stammt aus dem Vermögen eines nichtkonsolidierten Gesellschafters	90
5.2.3.2	Sonderbetriebsvermögen im Konzern	90
5.2.4	Latente Steuern und Erstkonsolidierung	91
5.2.4.1	Grundsätzliche Vorgehensweise	91
5.2.4.2	Goodwill nach IFRS 3 höher als Goodwill in Steuerbilanz	92
5.2.4.3	Goodwill nach IFRS 3 niedriger als Goodwill in Steuerbilanz	95
5.2.4.4	Negativer Unterschiedsbetrag.	97
5.3	Organschaft	97
5.3.1	Bilanzierung latenter Steuern bei Organschaften	97
5.3.2	Eintritt in die Organschaft	97
5.3.3	Ausscheiden aus dem Organkreis	98
5.4	Zusammenfassung	98

6 Tax Reconciliation	101
Literaturhinweise	102
6.1 Konzeptionelle Grundlagen	102
6.1.1 Wesen der Überleitungsrechnung	102
6.1.2 Formen der Überleitungsrechnung	103
6.1.3 Notwendige Bestandteile der Überleitungsrechnung	103
6.2 Anzuwendender Steuersatz bei der Überleitungsrechnung	105
6.2.1 Zu berücksichtigende Steuersätze	105
6.2.2 Berücksichtigung von Steuerarten im anzuwendenden Steuersatz des Mutterunternehmens	105
6.2.3 Anzuwendender Steuersatz bei Mutterpersonen- gesellschaften nach HGB/DRS 10	106
6.2.4 Anzuwendender Steuersatz bei Mutterpersonen- gesellschaften nach IAS 12	107
6.3 Überleitungspositionen der Tax Reconciliation	107
6.3.1 Ursachen der steuerlichen Überleitungspositionen	107
6.3.2 Steuersatzabweichungen	107
6.3.2.1 Auswirkungen von Steuersatzänderungen	107
6.3.2.2 Foreign tax rate differential	109
6.3.2.3 Latente Steuerbelastung aus § 8b Abs. 5 KStG, § 7 GewStG	110
6.3.3 Steuereffekte aus Abweichungen in der steuerlichen Bemessungsgrundlage	111
6.3.3.1 Abschreibung eines steuerlich nicht abziehbaren Goodwill	111
6.3.3.2 Steuerfreie Beteiligungs- und Veräußerungserträge	112
6.3.3.3 Nicht abzugsfähige Aufwendungen	115
6.3.3.4 Sonstige steuerfreie Erträge	115
6.4 Nichtansatz, nachträglicher Ansatz, Veränderung der Wertberichtigung	116
6.5 Aperiodische Effekte	116
6.6 Sonstiges	117
6.7 Zusammenfassung	117
7 Bilanzierung tatsächlicher Steuern	119
Literaturhinweise	120
7.1 Bilanzierung tatsächlicher Ertragsteuern nach HGB	120
7.2 Bilanzierung tatsächlicher Ertragsteuern nach IAS 12	122
7.3 Rückstellungen für Steuerrisiken	124
7.3.1 Bilanzierung und Bewertung nach den IFRS	124
7.3.2 Auswirkungen auf die Bilanzierung latenter Steuern nach IAS 12	126
7.3.3 Angaben zu steuerlichen Eventualschulden/-forderungen gemäß IAS 12	129
7.3.4 Bilanzierung von Steuerrisiken steuerlicher Eventual- schulden nach IFRS 3	129

7.3.5	Vergleich zur Bilanzierung nach HGB	130
7.3.6	Auswirkungen des ED 37	131
7.4	Auswirkungen von Fehlern bei der Bilanzierung von Steuerpositionen	131
7.4.1	Fehler bei der Bilanzierung der Steuerposition und Wertaufhellung	131
7.4.2	Auswirkungen auf die Bilanzierung der Steuerpositionen nach IFRS	133
7.4.3	Vergleich zur Bilanzierung nach HGB	134
7.5	Erfolgsneutrale Buchungen tatsächlicher Steuern	135
7.6	Auswirkungen vom Kalenderjahr abweichender Wirtschaftsjahre	136
7.6.1	Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen nach dem Bilanzstichtag	136
7.6.2	Vergleich zur Bilanzierung nach HGB	137
7.7	Darstellung im Anhang	137
7.8	Zusammenfassung	138
8	Bilanzierung von Steuerrisiken nach US-GAAP	141
	Literaturhinweise	142
8.1	Bilanzierungspraxis vor FIN 48	142
8.2	Anwendungsbereich der FIN 48	143
8.2.1	Sachlicher Anwendungsbereich	143
8.2.2	Persönlicher Anwendungsbereich	143
8.2.3	Zeitlicher Anwendungsbereich	143
8.3	Kritische Analyse der Regelungen der FIN 48	144
8.3.1	Definition von »tax position« und »tax benefit«	144
8.3.2	Die Regelungen zum Ansatz eines »tax benefit«	145
8.3.3	Die Regelungen zur Bewertung des »tax benefit«	146
8.3.3.1	Das Bewertungsmodell der FIN 48	146
8.3.3.2	Einbezug von Verhandlungssituationen	147
8.3.4	Auswirkungen der Änderung von entscheidungsrelevanten Ansatz- und Bewertungsfaktoren	150
8.3.5	Darstellung der Steuerrisiken im Jahresabschluss nach US-GAAP	151
8.3.5.1	Ausweis in Bilanz und GuV	151
8.3.5.2	Ausweis der Zinsen, Bußgelder und Strafzahlungen	152
8.3.5.3	Folgewirkungen bei temporären Steuerrisiken	153
8.3.5.4	Anhangangaben	154
8.4	Vergleich zur Bilanzierung nach IAS 12	155
8.4.1	Vergleich von Ansatz und Bewertung	155
8.4.2	Vergleich der Darstellung von Steuerrisiken im Jahresabschluss	157
8.5	Hinweise zur Umsetzung von FIN 48	157
8.6	Zusammenfassung	160

9 Ausweis und Ermittlung der Steuerpositionen im Zwischenabschluss nach IAS 34	161
Literaturhinweise	162
9.1 Gesetzliche Grundlagen	162
9.2 Darstellung der Steuerpositionen im Zwischenabschluss nach IAS 34	163
9.3 Berechnung des Steueraufwandes im Zwischenabschluss nach IAS 34	164
9.3.1 Grundsätzliches zur Berechnungssystematik	164
9.3.2 Erläuterungen zum Vorsteuerergebnis	164
9.3.3 Erläuterungen zur »effective income tax rate«	164
9.3.4 Erläuterungen zur »estimated income tax rate«	167
9.3.5 Erläuterungen zur »average income tax rate«	171
9.3.6 Verteilung des Steueraufwandes auf die Zwischenberichtsperioden	172
9.3.7 Ermittlung der Steuerpositionen in der Bilanz des Zwischenabschlusses	174
9.3.8 Besonderheiten in Konzernzwischenabschlüssen	174
9.3.9 Gegenüberstellung der Alternativen	179
10 Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008	181
10.1 Zeitlicher Anwendungsbereich	182
10.2 Steuersatzänderungseffekte	182
10.3 Einführung der Zinsschranke	183
10.4 Übergang vom Halbeinkünfte- auf ein Teileinkünfteverfahren	186
10.5 Verlustabzug bei Körperschaften	187
Stichwortverzeichnis	189

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Auffassung
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
ADS	Adler/Düring/Schmaltz
AG	Aktiengesellschaft
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AO	Abgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
bzw.	beziehungsweise
CAD	kanadische Dollar
CGT	capital gain tax
d.h.	das heißt
DAX	Deutscher Aktien Index
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DRS	Deutsche Rechnungslegungs Standards
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V
DStR	Deutsches Steuerrecht
DTA	Deferred Tax Asset
DTL	Deferred Tax Liability
EAV	Ergebnisabführungsvertrag
ED	exposure draft
EK	Eigenkapital
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTH	Einkommensteuer-Handbuch
ETR	effective tax rate
f, ff	folgende, fortfolgende
FASB	Financial Accounting Standards Board
FIN	Financial Accounting Series
FN	Fachnachrichten
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
h	Hebesatz
h. M.	herrschende Meinung
HB	Handelsbilanz

HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.H.v.	i.H.v.
i.S.	im Sinne
i.S.d.	im Sinne des/der
i.R.d.	im Rahmen des/der
i.V.m.	in Verbindung mit
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
InvZulG	Investitions-Zulagen-Gesetz
KPMG	Klynveld, Peat, Marwick und Goerdeler
KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften- und Co.-Richtlinie-Gesetz
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KS	Konzernsteuersatz
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
m	Messbetrag
Mio.	Millionen
n.F.	neue Fassung
No.	Nummer
p.a.	per annum
POC	percentage of completion (Anteil der Fertigstellung)
PWC	Price Waterhouse Coopers
QS	Quellensteuer
RIC	Rechnungslegungs Interpretations Committee
Rn.	Randnummer
RS	Stellungnahmen zur Rechnungslegung
RWE	Rheinisch-Westfälisches Elektrizitätswerk
s.	siehe
SBV	Sonderbetriebsvermögen
SEC	US-amerikanische Wertpapieraufsichtsbehörde Securities and Exchange
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
SFAS	Statements of Financial Accounting Standards
SIC	Standing Interpretations Committee

sog.	so genannte/n/r
Solz	Solidaritätszuschlag
Tab.	Tabelle
Tz.	Textziffer
u.A.	unsere Auffassung
u.a.	unter anderem
u.E	unseres Erachtens
u.U.	unter Umständen
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
vgl.	vergleiche
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
WPH	Wirtschaftsprüfer Handbuch
z.B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer

1 Einfluss der Bilanzierung von Steuern auf die Konzernsteuerquote

Literaturhinweise

Baetge/Lienau, Die Analyse der Steuerbelastung mit Hilfe der Konzernsteuerquote im Rahmen der Analyse der Erfolgslage, in: *Unternehmungen, Versicherungen und Rechnungswesen: Festschrift für Dieter Rückle*, Hrsg. v. *Siegel/Klein/Schneider/Schwintowski*, Wiesbaden 2005; *Herzig*, Gestaltung der Konzernsteuerquote – eine neue Herausforderung für die Steuerberatung, *WPg-Sonderheft*, 2003, S. 80 ff.; *Herzig/Dempfle*, Konzernsteuerquote, betriebliche Steuerpolitik und Steuerwettbewerb, *DB* 2002, S. 1 ff.; *Herzig/Zimmermann*, Steuercontrolling – Überflüssige Begriffsverbindung oder sinnvolle Innovation?, *DB* 1998, S. 1141 ff.; *Kuhn/Röthlisberger/Niggli*, Management der effektiven Konzernsteuerbelastung, *Der Schweizer Treuhänder* 2003, S. 636 ff.; *Kütting/Zwirner*, Latente Steuern in der Unternehmenspraxis: Bedeutung für Bilanzpolitik und Unternehmensanalyse: Grundlagen sowie empirischer Befund in 300 Konzernabschlüssen von in Deutschland börsennotierten Unternehmen, *WPg*, 2003, S. 301 ff.; *Kütting/Zwirner*, Zunehmende Bedeutung und Informationsfunktion latenter Steuern in der Unternehmenspraxis, *BB* 2005, S. 1553 ff.; *Spengel*, Einflussfaktoren und Möglichkeiten zur Optimierung der Konzernsteuerquote – Ein internationaler Vergleich, in: *Werner Brandt/Arnold Picot* (Hrsg.), *Unternehmenserfolg im internationalen Wettbewerb: Strategie – Steuerung – Struktur*, Tagungsband des 58. Deutschen Betriebswirtschaftler-Tags 2004, Stuttgart 2005, S. 175 ff.; *Spengel*, Konzernsteuerquoten im internationalen Vergleich – Bestimmungsfaktoren und Implikationen für die Steuerpolitik, in: *Andreas Oestreicher* (Hrsg.), *Internationale Steuerplanung*, Herne/Berlin 2005, S. 89 ff.; *Spengel/Wiegand*, Deutschland ist ein Hochsteuerland für Unternehmen, *DB* 2005, S. 516 ff.; *Zielke*, Internationale Steuerplanung zur Optimierung der Konzernsteuerquote, *DB* 2006, S. 2585 ff.; *Zimmermann*, *Steuercontrolling – Beziehungen zwischen Steuern und Controlling*, 1. Aufl., Wiesbaden, 1997.

Die Konzernsteuerquote (effective tax rate, ETR) hat in den letzten Jahren zunehmend an Bedeutung gewonnen (s. *Herzig/Dempfle*, *DB* 2002, S. 1 ff.). Insbesondere Unternehmen, die ihre Konzernrechnungslegung auf die International Financial Reporting Standards (IFRS) umstellen, sehen sich immer öfter mit Fragen zur Konzernsteuerquote konfrontiert. Auch aus Sicht potenzieller Kapitalgeber haben die Steuerpositionen an Bedeutung gewonnen. So werden Steuern zunehmend als Kosten verstanden, die durch geschicktes Gestalten in ihrer Höhe beeinflusst werden können. Die Pflichtangaben zu den Steuerpositionen im Anhang eines IFRS-Abschlusses geben über die Erläuterung der Steuerpositionen hinaus häufig weitere, nicht zu unterschätzende Hinweise auf die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens. Zudem vergleichen Analysten zunehmend die realisierten Konzernsteuerquoten von Unternehmen, was den Druck auf das Management erhöht, die Konzernsteuerquote durch eine strategische Steuerpolitik gezielt zu gestalten. Dieser Druck wird vom Management das Unternehmen an die Steuerabteilung weitergegeben.

Tatsächlich wird das Steuercontrolling aber in vielen Unternehmen überwiegend noch auf der Grundlage der absoluten Höhe der tatsächlichen Steuern und nur selten anhand der einzelnen Bestandteile der Konzernsteuerquote betrieben.

1.1 Definition der Konzernsteuerquote und die Rolle der Steuerabteilung

Gemäß IAS 12 Ziff. 86 entspricht die Konzernsteuerquote dem Verhältnis von tatsächlichen sowie latenten Steueraufwand bzw. -ertrag des Konzerns zum Jahresüberschuss vor Ertragsteuern.

$$\text{Konzernsteuerquote} = \frac{\text{tatsächlicher Steueraufwand} + \text{latenter Steueraufwand des Konzerns}}{\text{Jahresüberschuss des Konzerns vor Steuern}} \times 100$$

Durch den Einbezug latenter Steuern in die Konzernsteuerquote wird bei zunehmendem Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz die Voraussetzung dafür geschaffen, dass Steueraufwand und IFRS-Ergebnis vor Ertragsteuern in eine Relation gesetzt werden können, die zu bilanzanalytisch aussagekräftigen Größen führen.

In der Praxis sehen sich die Steuerabteilungen von Konzernen besonderen Herausforderungen hinsichtlich der Informationsbeschaffung ausgesetzt, wenn sie für die Höhe der Konzernsteuerquote verantwortlich gemacht werden und über ihre Bestimmungsgründe gegenüber der Unternehmensleitung Rechenschaft ablegen müssen. Regelmäßig haben (Konzern-) Steuerabteilungen nur eine lokal begrenzte Zuständigkeit und Verantwortlichkeit für die Berechnung der tatsächlichen und der latenten Steuern. Die Konzernsteuerquote in internationalen Konzernen wird aber regelmäßig durch die steuerlichen Verhältnisse von Konzernunternehmen wesentlich beeinflusst, die in die Zuständigkeit von eigenständigen und eigenverantwortlichen (ausländischen) Steuerabteilungen oder steuerlichen Sachbearbeitern fallen. Zudem wirken sich betriebswirtschaftliche Faktoren des Unternehmens und rechtliche Umstände, die von der (Konzern-) Steuerabteilung nicht gesteuert werden können, oftmals erheblich auf die Konzernsteuerquote aus. So hängt der Einfluss der Treiber der Konzernsteuerquote insbesondere von der absoluten Höhe des IFRS-Ergebnisses vor Ertragsteuern ab. Auch werden einzelne wesentliche steuererhöhende oder steuermindernde Geschäftsvorfälle nicht von der Steuerabteilung ausgelöst, sondern beruhen auf Entscheidungen der Unternehmensleitung, die nach Maßgabe anderer unternehmenspolitischer Zielvorgaben getroffen werden. Steht die Steuerung der Konzernsteuerquote in der Zielhierarchie des Unternehmens nicht auf der obersten Stufe, werden Zielkonflikte ggf. nicht zugunsten des Zieles »Optimierung der Konzernsteuerquote« entschieden. Aus Sicht der (Konzern-) Steuerabteilung ist es daher von zentraler Bedeutung, einerseits geeignete Instrumente zur Beschaffung der notwendigen Informationen zu implementieren und steuerliche Berichtsprozesse zu optimieren, andererseits die Implikationen unternehmenspolitischer Zielsetzungen auf die Konzernsteuerquote frühzeitig zu ermitteln, zu analysieren, in eine adäquate Berichtsform zu überführen und den Entscheidern rechtzeitig zur Kenntnis zu bringen. Hierzu bedarf es der Einrichtung eines konzernweit ausgerichteten steuerlichen Frühwarnsystems, welches bereits bei der Unternehmensplanung ansetzt und unabhängig von einer nur lokalen Zuständigkeit der (Konzern-) Steuerabteilung konzernweite Berichtswege und -verfahren definiert.