

Inhaltsverzeichnis

1	Grundlegung	1
1.1	Einführende und grundlegende Beschreibung der Problemstellung	1
1.2	Forschungslücke und Gang der Untersuchung	18
1.3	Untersuchungsprämissen	20
2	Potenzieller Stellenwert latenter Steuern für die Analyse von Handels- und Steuerbilanzposten	33
2.1	Potenzieller Nutzen der Analyse latenter Steuern bei optimaler Informationsbereitstellung dem Grunde nach	33
2.1.1	Latente Steuern als Instrument zur Schätzung der Entwicklung von Unternehmenswert und Marktkapitalisierung	33
2.1.2	Indikatorwirkungen latenter Steuern	44
2.1.2.1	Latente Steuern als Indikator von Bilanzpolitik und Steuerbilanzpolitik im Jahres- bzw. Konzernabschluss	44
2.1.2.2	Latente Steuern als Indikator stiller Reserven und stiller Lasten	52
2.1.3	Aussagegehalt latenter Steuern auf Verlustvorträge sowie der Valuation Allowance nach US-amerikanischem Vorbild	56
2.1.4	Latente Steuern als Mittel der Anwendung bilanzpolitischer Maßnahmen	65

2.1.5	Zusammenfassung des potenziellen Aussagegehalts latenter Steuern bei optimaler Informationsbereitstellung	70
2.2	Identifikation der Entstehungsursachen latenter Steuern im handelsrechtlichen Jahresabschluss	72
2.2.1	Strategische Vorgehensweise und Identifikation und Ausschluss nicht durch Latenzierung betroffener Bilanzposten	72
2.2.2	Zwingend auftretende Differenzen aufgrund steuerrechtlicher Sonderregelungen	77
2.2.2.1	Steuerrechtliche Ansatzverbote bzw. -gebote sowie Berücksichtigungsverbote	77
2.2.2.2	Steuerrechtliche Bewertungsvorbehalte bei Erstansatz und Folgebewertung	85
2.2.2.2.1	Steuerliche Bewertungsvorbehalte der Aktivseite	85
2.2.2.2.2	Steuerliche Bewertungsvorbehalte der Passivseite	96
2.2.3	Optionale Differenzen aufgrund handelsrechtlicher Wahlrechte	102
2.2.4	Optionale Differenzen aufgrund steuerrechtlicher Wahlrechte	113
2.2.5	Optionale Differenzen aufgrund „dualer Wahlrechte“ von Handels- und Steuerrecht	122
2.2.6	Die Qualität des Steuerrechts als Referenzsystem für Zwecke der Bilanzanalyse anhand latenter Steuern	129
2.2.6.1	Art und Ausprägung von Differenzen zwischen Handels- und Steuerrecht	129
2.2.6.2	Grad der Standardisiertheit des Steuerrechts gegenüber dem Handelsrecht	130
2.2.6.3	Grad des Progressivismus im Steuerrecht und Hinweise auf steuer- wie handelsrechtliche stille Reserven und Lasten	133
2.2.6.4	Tabellarische Zusammenfassung bisher gewonnener Erkenntnisse	137

2.3	Analysepotenzial von Buchwertdifferenzen in den Bilanzlinien bei optimaler Informationsbereitstellung	161
2.3.1	Aussagekraft der Einheitsbilanz bzw. des Fehlens von Bilanzierungsunterschieden	161
2.3.2	Genereller Aussagegehalt von Differenzen bzw. latenten Steuern pro Bilanzlinie und dessen Relativierung durch Anhangkommentierung	165
2.3.2.1	Aussagegehalt der Bilanzlinien der Aktivseite	165
2.3.2.1.1	Aussagegehalt der Bilanzlinien des Anlagevermögens	165
2.3.2.1.2	Aussagegehalt der Bilanzlinien des Umlaufvermögens	177
2.3.2.2	Aussagegehalt der Bilanzlinien der Passivseite	185
2.3.2.3	Studienergebnisse zum Aussagegehalt latenter Steuern pro Bilanzlinie	191
2.3.3	Das Erkennen und Analysieren von Handelsbilanzpolitik anhand von Differenzanalysen	193
2.3.4	Das Erkennen und Analysieren von Steuerbilanzpolitik anhand von Differenzanalysen	199
2.3.5	Möglichkeiten bilanzpolitischer Handels bei der Beschränkung von Angaben zu latenten Steuern auf deren Gesamtbetrag	203
2.3.6	Tabellarische Zusammenfassung zusätzlicher Nutzen der Analyse von Bilanzierungsunterschieden handelsrechtlicher Jahresabschlussposten bei optimaler Informationsbereitstellung	205
2.4	Zwischenfazit des potenziellen Stellenwerts latenter Steuern für die Analyse von Handels- und Steuerbilanzposten	232
2.4.1	Der potenzielle Aussagegehalt latenter Steuern bei der Analyse handelsrechtlicher Jahresabschlüsse	232
2.4.2	Tabellarische Zusammenfassung notwendiger Angaben und Analysemöglichkeiten/Erkenntnismöglichkeiten pro Bilanzlinie	238

3 Latente Steuern als Bestandteil des handelsrechtlichen Jahresabschlusses	243
3.1 Zweck der Rechnungslegung im handelsrechtlichen Jahresabschluss	243
3.2 Auslegungsrelevante Ausprägungen der Rechenschaftsfunktion des Jahresabschlusses	248
3.2.1 Reichweite der Generalnorm bzw. des „true and fair view“	248
3.2.2 Den Rechenschaftszweck fördernde Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	256
3.3 Auslegungsrelevante Ausprägungen der Kapitalerhaltungsfunktion des Jahresabschlusses zur Subsumierung latenter Steuern als Bilanzposten nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB	261
3.3.1 Wertansätze von Vermögensgegenständen und Schulden begründende Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	261
3.3.2 Aktive latente Steuern als Vermögensgegenstände	265
3.3.3 Latente Steuern als Rechnungsabgrenzungsposten	271
3.3.4 Passive latente Steuern als Verbindlichkeitsrückstellung	280
3.3.4.1 Exkurs: Historische Entwicklung des de lege artis verursachten faktischen Bilanzierungswahlrechts passiver Latenzen	280
3.3.4.2 Ansatzkriterien der Objektivierung und der Vorsicht	294
3.3.4.3 Wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit als Maßstab periodengerechter Abgrenzung	302
3.3.4.4 Selbstständige Bewertbarkeit als darüber hinausgehendes, notwendiges Ansatzkriterium	311
3.3.5 Exkurs: Können (passive) latente Steuern als schwebendes Geschäft interpretiert werden?	313
3.3.6 Tabellarische Zusammenfassung: Erkenntnisse von bei der Prüfung der Erfüllung der Ansatzkriterien der Bilanzposten § 247 Abs. 1 Satz 1 HGB erkannten Eigenschaften latenter Steuern	315

3.4	Sonderposten eigener Art – Tatbestandsmerkmale, Geltungsbereich und einschlägige Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	319
3.4.1	Negativabgrenzung der Eigenschaften latenter Steuern anhand von Tatbestandsmerkmalen der Bilanzbestandteile nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB und Benennung der diese ausschließenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	319
3.4.2	Positivabgrenzung der Eigenschaften latenter Steuern als Sonderposten eigener Art und einschlägige Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	321
3.4.2.1	Willensäußerungen des Gesetzgebers	321
3.4.2.2	Weite des Geltungsbereichs von § 274 HGB	327
3.4.2.3	Minderung des auskehrbaren Ergebnisses als gesetzgeberische de lege lata – Ungereimtheit und deren Konsequenz auf Bilanzierungs- und Auslegungsfragen	330
3.4.2.4	De lege ferenda: Die im Sinne des Rechenschaftszwecks optimierte Gesetzgebung zur Steuerlatenzierung – Vorteile und Anforderungen	336
3.4.3	Tabellarische Zusammenfassung: Auslegung des aktiven und passiven Sonderpostens eigener Art bzw. latenter Steuern anhand der einschlägigen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung de lege lata und de lege ferenda (im Sinne eines dominanten Rechenschaftszwecks)	340
3.5	Zusammenfassung und Reformüberlegungen zum Bilanzansatz latenter Steuern als Posten i. S. v. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB	341
3.5.1	Zusammenfassung zum und Erkenntnisse aus dem Bilanzansatz latenter Steuern	341
3.5.2	Tabellarische Zusammenfassung der Reformüberlegungen latenten Steuern als Bilanzbestandteil	343

4	Quantität und Qualität der Datenbasis de lege lata, de lege artis und de lege ferenda	345
4.1	Klassifikationen des die Qualität der Datengrundlage der Bilanzanalyse beeinflussenden Fehlverhaltens des Gesetzgebers sowie beteiligter Gremien	345
4.1.1	Kategorisierung unmittelbaren und mittelbaren Fehlverhaltens in Gesetzgebungs- und Gesetzesanwendungsprozessen	345
4.1.2	Verwendung von IAS 12 als Auslegungshilfe von „de lege artis – Ungereimtheiten“	360
4.2	Bilanzierung nach § 274 HGB	365
4.2.1	Auswirkungen von Wahl und Ausgestaltung der Abgrenzungs- bzw. Ermittlungskonzeption auf die Steuerlatenzierung	365
4.2.2	Ermittlung und Bewertung latenter Steuern aus Differenzvergleich und aus Verlustvorträgen (und vergleichbaren Steuervorteilen)	377
4.2.2.1	Bedeutung der Einzeldifferenzbetrachtung bei der Ermittlung latenter Steuern	377
4.2.2.2	Bewertung latenter Steuern zum unternehmensindividuellen Steuersatz	382
4.2.2.3	Ansatz latenter Steuern auf Verlustvorträge und vergleichbare Steuervorteile	385
4.2.2.4	Bilanzielle Konsequenzen steuerjurisdiktionsbezogener und unternehmensbezogener Auslegungen bei der Aggregation aktiver und passiver Latenzen	400
4.2.2.4.1	Varianten der Aufrechnungslage	400
4.2.2.4.2	Analyse der Auswirkungen der Anwendungen von DRS 18.40 sowie der handelsrechtlichen Aufrechnungslage	407
4.2.2.4.3	Analoge Aufrechenbarkeit latenter Steuern aus quasi-permanenten Differenzen und Verlustvorträgen mit solchen aus temporären Differenzen	414

4.2.2.5	Sammlung identifizierter Ungereimtheiten und Darstellung daraus abgeleiteter Reformüberlegungen zu Ermittlung und Bewertung latenter Steuern	415
4.2.2.5.1	Sammlung identifizierter Ungereimtheiten der Steuerlatenzierung in Bezug auf Ermittlung und Bewertung	415
4.2.2.5.2	Reformüberlegungen zu Ermittlung und Bewertung latenter Steuern	417
4.2.3	Notwendigkeit der Diskontierung latenter Steuern	418
4.2.4	Prüfung der Werthaltigkeit latenter Steuern	426
4.2.4.1	Stellenwert und Auslegung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs zur Objektivierung der Werthaltigkeit latenter Steuern	426
4.2.4.2	Systematisch notwendige Abweichungen der Prämissen der Wahrscheinlichkeitsermittlung in Abhängigkeit von Latenzursache und Gewinnsituation	435
4.2.4.3	Methode bzw. Prozess der Werthaltigkeitsprüfung latenter Steuern	439
4.2.4.4	Anforderungen an die steuerliche Planungsrechnung in Abhängigkeit der antizipierten Gewinnsituation	445
4.2.4.5	Besonderheiten bei der Beurteilung der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern aus Verlustvorträgen und vergleichbaren Steuervorteilen	452
4.2.4.6	Sammlung identifizierter Ungereimtheiten und Darstellung daraus abgeleiteter Reformüberlegungen zur Werthaltigkeitsprüfung latenter Steuern	459

4.2.4.6.1	Sammlung identifizierter Ungereimtheiten der Steuerlatenzierung in Bezug auf Werthaltigkeit	459
4.2.4.6.2	Reformüberlegungen zur Werthaltigkeit latenter Steuern	461
4.2.5	Ansatz und Ausweis in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung	462
4.2.5.1	Gesamtdifferenzbetrachtung beim Ansatz: Das Aktivierungswahlrecht	462
4.2.5.2	Gesamtdifferenzbetrachtung beim Ausweis: Das Saldierungswahlrecht	471
4.2.5.3	Gesamtdifferenzbetrachtung bei Ansatz und Ausweis latenter Steuern in der Gewinn- und Verlustrechnung sowie im Eigenkapital	479
4.2.5.4	Faktische Wahlrechte als Ergänzung gesetzlicher Wahlrechte beim Sonderfall erfolgsneutral und erfolgswirksam entstandener Differenzen und unterschiedlicher Überhangrichtungen pro Latenzart	488
4.2.5.4.1	Beispiel A: Saldierung erfolgsneutraler und erfolgswirksamer Differenzen – passiver Überhang	488
4.2.5.4.2	Beispiel B: Saldierung erfolgsneutraler und erfolgswirksamer Differenzen – aktiver Überhang	493
4.2.5.4.3	Ergebnisse und Erkenntnisse aus der Auswertung der Beispiele A und B	498
4.2.5.5	Sammlung identifizierter Ungereimtheiten und Darstellung daraus abgeleiteter Reformüberlegungen zu Ansatz und Ausweis latenter Steuern	500

4.2.5.5.1	Sammlung identifizierter Ungereimtheiten der Steuerlatenzierung in Bezug auf Ansatz und Ausweis	500
4.2.5.5.2	Reformüberlegungen zu Ansatz und Ausweis latenter Steuern	503
4.2.6	Aussagegehalt und Notwendigkeit einer steuerlichen Überleitungsrechnung	504
4.2.6.1	Aussagegehalt und Notwendigkeit	504
4.2.6.2	Aussagegehalt der Posten der Überleitungsrechnung	510
4.2.6.3	Sammlung identifizierter Ungereimtheiten und Darstellung daraus abgeleiteter Reformüberlegungen zur Überleitungsrechnung	527
4.2.6.3.1	Sammlung identifizierter Ungereimtheiten der Steuerlatenzierung in Bezug auf die Überleitungsrechnung	527
4.2.6.3.2	Reformüberlegungen zur Überleitungsrechnung	528
4.2.6.3.3	Vorschlag notwendiger Angaben einer Überleitungsrechnung im Rahmen von Reformüberlegungen	529
4.2.7	Tabellarische Zusammenfassung der Reformüberlegungen zur Bilanzierung latenter Steuern nach § 274 HGB	531
4.3	Kommentierungspflichten und Kommentierungserleichterung im Anhang	553
4.3.1	Aufgaben und Qualitäten des Anhangs als Jahresabschlusskomponente	553
4.3.2	Unmittelbar die Kommentierung latenter Steuern betreffende Vorschriften	555
4.3.2.1	Persönliche Kommentierungsverpflichtungen latenter Steuern	555

4.3.2.2	Sachlicher Anwendungsbereich und Kommentierungsumfang von § 285 Nr. 29 HGB	564
4.3.2.3	Steuerschuld und Steuersalden – der Kommentierungsumfang i. S. v. § 285 Nr. 30 HGB	576
4.3.3	Mittelbar die Kommentierung latenter Steuern betreffende Vorschriften	582
4.3.4	Mindestumfang der Anhangkommentierung und Bezugnahme auf identifizierte und durch Kommentierungen im Anhang behebbar Ungereimtheiten der Bilanzierung latenter Steuern	588
4.3.5	Zwischenfazit zur Qualität der Anhangkommentierung de lege lata und Reformüberlegungen de lege ferenda	589
4.3.6	Sammlung identifizierter Ungereimtheiten, Zwischenfazit und daraus abgeleitete Reformüberlegungen zur Kommentierung latenter Steuern	599
4.3.6.1	Sammlung der Ungereimtheiten der Kommentierung latenter Steuern	599
4.3.6.2	Reformüberlegungen zur Kommentierung latenter Steuern	602
4.3.6.3	Vorschlag eines Latenzspiegels	603
4.3.6.4	Vorschlag einer tabellarischen Darstellung – Unterteilung des „Latenzspiegels“ nach temporären und quasi-permanenten Differenzen sowie nach deren Fristigkeiten	604
4.3.6.5	Vorschlag eines Latenzspiegels – Verlustvorträge und vergleichbare steuerliche Vorteile	605
4.3.7	Tabellarische Zusammenfassung der Reformüberlegungen zur Kommentierung latenter Steuern	606
4.4	Exkurs: Diskussionsstand zur Konkurrenz von § 249 und § 274 HGB	611

5	Stellungnahme zum Ausmaß originär durch Ermittlung latenter Steuern hervorgerufenen Ermittlungsaufwand	621
6	Zusammenfassung gewonnener Erkenntnisse in Text und These	629
6.1	Reformüberlegungen hinsichtlich einer in Einklang mit Informationsbedürfnissen der Jahresabschlussinteressenten sowie Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung stehenden de lege ferenda-Gesetzgebung	629
6.2	Tabellarische Zusammenfassung der Reformüberlegungen	634
	Rechtsprechungsverzeichnis	645
	Verwaltungsanweisungen	649
	Rechtsquellenverzeichnis	651
	Bundesrats- und Bundestagsdrucksachen	655
	Rechnungslegung der Standardsetzer und Berufsständische Verlautbarungen	657
	Sonstige Quellen	661
	Literaturverzeichnis	665