

# Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Grundlegung</b>	1
1.1	Einführende und grundlegende Beschreibung der Problemstellung	1
1.2	Forschungslücke und Gang der Untersuchung	18
1.3	Untersuchungsprämissen	20
<b>2</b>	<b>Potenzieller Stellenwert latenter Steuern für die Analyse von Handels- und Steuerbilanzposten</b>	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 bilanzpolitischen 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

---

<b>3 Latente Steuern als Bestandteil des handelsrechtlichen Jahresabschlusses</b> .....	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 <i>de lege lata</i> – Ungereimtheit und deren Konsequenz auf Bilanzierungs- und Auslegungsfragen .....	330
3.4.2.4	<i>De lege ferenda</i> : 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 <i>de lege lata</i> und <i>de lege ferenda</i> (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

<b>4 Quantität und Qualität der Datenbasis <i>de lege lata, de lege artis und de lege ferenda</i> .....</b>	<b>345</b>
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 „ <i>de lege artis</i> – 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 behebbare Ungereimtheiten der Bilanzierung latenter Steuern	588
4.3.5	Zwischenfazit zur Qualität der Anhangkommentierung <i>de lege lata</i> und Reformüberlegungen <i>de lege ferenda</i>	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

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