

Ertragsteuern in der Zwischenberichterstattung nach IFRS

Darstellung von Konzepten und Methoden der Ertragsteuerbilanzierung

Bearbeitet von
Jörg Herrfurth

1. Auflage 2014. Taschenbuch. 120 S. Paperback
ISBN 978 3 95485 065 5
Format (B x L): 15,5 x 22 cm

[Wirtschaft > Unternehmensfinanzen > Internationales Rechnungswesen](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Leseprobe

Textprobe:

Kapitel 5, Ertragsteuern in der Rechnungslegung nach US-GAAP:

5.1, Ertragsteuern in Jahres- und Konzernabschlüssen:

Die US-Kapitalmärkte gelten wegen der Kapitalbeschaffung zu günstigen Konditionen, ihrer Größe, der hochentwickelten Aktienkultur und ihrer guten Organisation auch für deutsche Unternehmen als attraktiver Handelsplatz. Allerdings haben die strengen Bestimmungen der amerikanischen Börsenaufsichtsbehörde (SEC) und insbesondere die Regelungen des Sarbanes-Oxley Act of 2002 deren Anziehungskraft deutlich schwinden lassen, so dass derzeit noch 28 deutsche Gesellschaften in den USA gelistet sind. An deutschen Börsen hat die Bilanzierung nach den US-GAAP zu Gunsten der IFRS-Rechnungslegung erheblich nachgelassen.

Die GAAP sind ein unbestimmter Rechtsbegriff, der ein historisch gewachsenes System von Rechnungslegungsvorschriften, Interpretationen, sonstiger Literatur und den Praktiken der Industrie mit unterschiedlichem Verbindlichkeitsgrad beinhaltet. Im Unterschied zu den weitestgehend akademisch-institutionell entwickelten IFRS-Vorschriften entstehen die US-GAAP 'hauptsächlich aus der praktischen Anwendung der Rechnungslegung'. Die US-GAAP finden Beachtung bei der Auslegung und Weiterentwicklung von IAS/IFRS mangels deren Historie und Regelungsdichte.

Im SFAS 109 Accounting for Income Taxes werden – ähnlich dem IAS 12 - die wesentlichen Grundsätze der Bilanzierung von tatsächlichen und latenten Ertragsteuern geregelt. Danach kommt die bilanzorientierte Liability-Methode zur Anwendung und die Abgrenzung latenter Steuern erfolgt nach dem Temporary-Konzept. Permanente Differenzen sind gem. SFAS 109.14 nicht durch latente Steuern zu erfassen. Insoweit steht der möglichst korrekte Vermögensausweis im Vordergrund. Generell ist auf alle temporary differences eine Steuerabgrenzung vorzunehmen, Ausnahmen ergeben sich aus SFAS 109.31ff. Für Verlustvorträge und noch nicht genutzte Steuergutschriften sind stets aktive latente Steuern zu bilden, jedoch ist im zweiten Schritt ggf. ein Sicherheitsabschlag (valuation allowances) zu bilden. (SFAS 109.21 u. 41) Die Unsicherheit beim Ansatz und bei der Bewertung von Steuerpositionen (z.B. wegen den in einer Betriebsprüfung noch zu klärenden Sachverhalten) ist durch eine Überprüfung gem. FIN 48 zu beurteilen. Hierbei handelt es sich um eine rein fachlich determinierte Wahrscheinlichkeitsbeurteilung (more-likely-than-not-Kriterium).

Die Bewertung der Steuerabgrenzung erfolgt mit dem künftigen Steuersatz der Periode der Umkehr der Differenzen. (SFAS 109.18) Die Auswirkungen von Veränderungen der Steuersätze sind erst mit deren Inkrafttreten zu erfassen. (SFAS 109.27) Effekte aus der Umbewertung latenter Steueransprüche und -schulden sind erfolgswirksam zu erfassen, auch wenn diese zuvor erfolgsneutral abgegrenzt wurden. (SFAS 109.27 u. 36) Wurde ein Posten bzw. dessen Veränderung im Eigenkapital erfasst, sind auch die darauf entfallenden latenten Steuern in dieser

oder den Folgeperioden erfolgsneutral im other comprehensive income (OCI) oder den retained earnings zu buchen. (SFAS 109.36) Der Steueraufwand oder -ertrag eines Geschäftsjahres ist in der GuV den Kategorien continuing operations, discontinued operations oder extraordinary items zuzuordnen. (SFAS 109.35) Eine Diskontierung latenter Steuern ist grundsätzlich nicht vorgesehen. (ABP 10.6; SFAS 109.5b u. 199).

Hinsichtlich der latenten Steuerposten ist eine Fristigkeitsunterscheidung vorzunehmen. Die Zuordnung zu lang- oder kurzfristigen Vermögenswerten und Schulden erfolgt nach dem erwarteten Umkehrzeitpunkt. (SFAS 109.41) Handelt es sich um Steueransprüche und -schulden ggü. dem gleichen Fiskus und aus der gleichen Steuerart, sind diese nach den Fristigkeitsgruppen zu saldieren. (SFAS 109.42) Bezüglich des Anhanges verlangen die US-GAAP neben zahlreichen anderen Angabepflichten gem. SFAS 109.43ff. insbesondere die Aufstellung einer ausführlichen Überleitungsrechnung vom erwarteten zum tatsächlich ausgewiesenen Steueraufwand (SFAS 109.47).

5.2, Konvergenzprojekt IFRS/US-GAAP:

Grundsätzlich lässt sich feststellen, dass sich die Vorschriften zur Bilanzierung der Ertragsteuern im Regelwerk der US-GAAP den IFRS nahezu gleichen. In den Regelungen von IAS 12 und SFAS 109 wird nach dem gleichen Grundkonzept und denselben Methoden vorgegangen. Der SFAS 109 bzw. FIN 48 ist in manchen Punkten etwas detaillierter bzw. genauer als der IAS 12, so z.B. bei der Beurteilung der Werthaltigkeit der einzelnen Steuerabgrenzung. Andererseits führen diverse starre Regelungen (bspw. die späte Anwendung geänderter Steuersätze oder die erfolgswirksame Fortführung ursprünglich erfolgsneutral gebildeter latenter Steuern) eher zu Ungenauigkeiten bzw. verzögerter zeitlicher Aktualität.

Die Globalisierung des Kapitalmarktes bringt die Umsetzung des Wunsches nach einheitlichen international anzuwendenden Rechnungslegungsstandards schrittweise voran. Die Annäherung der zwei bedeutenden Regelwerke (IFRS und US-GAAP) hat deutlich an Geschwindigkeit gewonnen. IASB und FASB arbeiten an verschiedenen Konvergenzprojekten, deren Ergebnisse regelmäßig Niederschlag in aktualisierten Standards/Opinions/Interpretations findet. So werden von der Phase B des Financial Statement Presentation Projects (vormals: Performance Reporting Project) weitreichende Konsequenzen für die Rechnungslegungspraxis erwartet. Mit der Strukturierung von Rechnungslegungsinformationen an Hand der Kriterien operating, investing und financing soll sich eine erhöhte Entscheidungs-nützlichkeit aus der Darstellung der Abschlussinformationen ergeben.

Seit September 2002 arbeiten IASB und FASB zielgerichtet an der Konvergenz der beiden Rechnungslegungswerke. Im Memorandum of Understanding vom 26.02.2006 wurde eine Roadmap 2006-2008 vereinbart. Deren Bestandteil ist das joint short-term convergence project zur Thematik Income Taxes. Die Frage der Annäherung der Normen zur Bilanzierung von Ertragsteuern war bereits seit September 2002 auf der Agenda und soll bis 2009 in einen endgültigen Standard münden. Derzeit liegt ein Project Update des IASB vom September 2007 vor, der eine Veröffentlichung des Exposure Draft des angestrebten gemeinsamen Standards für Jahresbeginn 2008 vorsieht. Die dort zur Entscheidungsfindung bzw. Umsetzung von IASB und

FASB angelisteten Punkte sind recht umfassend.

Neben mehreren Definitionsklärungen (tax base, tax credit, probable vs. more likely than not), diverser Streichungen von Ausnahmeregelungen zum Ansatz temporärer Differenzen in der Steuerabgrenzung (beim Erstansatz von Vermögenswerten und Schulden), dem Zeitpunkt der Anwendung geänderter Steuersätze (stets substantively enacted) soll es auch zu einigen grundlegenden Änderungen im IAS 12 kommen. So wird in dem Änderungsentwurf für die Bewertung der allowance approach des SFAS 109, d.h. die Methodik eines (Un-)Sicherheitsabschlages übernommen und damit von der bisherigen Netto-Methode des IAS 12 zur Brutto-Methode gewechselt. Der Bilanzausweis der Steuerabgrenzungspositionen wird - dem Fristigkeitskonzept des überarbeiteten IAS 1 folgend - in current und non-current aufgeteilt vorgenommen, wobei dies in Abhängigkeit vom steuerlich relevanten Bilanzposten erfolgt. Für die Überleitungsrechnung ist zwingend (bisher nicht vorgeschrieben, aber in der Praxis üblich) der Steuersatz des Mutterunternehmens zu verwenden. Bei unterschiedlichen Steuersätzen für Ausschüttung und Thesaurierung ist für die Bewertung ein Steuersatz zu verwenden, der die bisherige und voraussichtliche Ausschüttungspraxis zu Grunde legt.

Bei der Berücksichtigung von Betriebsprüfungsrisiken werden die vom FASB in FIN 48 dargelegten Grundsätze vom IASB nicht geteilt. Hier soll an den überarbeiteten IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets angeknüpft werden. Dieser sieht im ersten Schritt einen Ansatz unabhängig von der Wahrscheinlichkeit vor, dem erst im zweiten Schritt eine Bewertung folgt. Das FIN 48-Verfahren der kumulierten Wahrscheinlichkeiten ist hierbei vom IASB-Erwartungswertverfahren abweichend geblieben. Die erwartete Vorschrift zur Abzinsung der bilanziellen Steuerpositionen ist nicht Gegenstand geworden.