

Jonas Max Bense

Steuerlatenzen in der deutschen Bilanzierungspraxis

Eine empirisch-qualitative Analyse



Nomos



Die Reihe „Schriften zum Steuer-, Rechnungs- und
Prüfungswesen“

wird herausgegeben von
Prof. Dr. rer. pol. Franz Jürgen Marx
Prof. Dr. rer. pol. Christoph Löffler, LL.M.

Band 15

Jonas Max Bense

Steuerlatenzen in der deutschen Bilanzierungspraxis

Eine empirisch-qualitative Analyse



Nomos





Onlineversion
Nomos eLibrary

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

Zugl.: Bremen, Universität, Diss., 2022

ISBN 978-3-8487-7558-3 (Print)

ISBN 978-3-7489-3533-9 (ePDF)

1. Auflage 2023

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2023. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung der Universität Bremen und wurde vom Fachbereich Wirtschaftswissenschaft im Sommer 2022 als Dissertation angenommen.

Bei der Anfertigung der Arbeit bin ich in vielfältiger Weise unterstützt worden. Zuvorderst danke ich meinem akademischen Lehrer, Herrn Prof. Dr. Franz Jürgen Marx, der die Arbeit zum einen begleitet, gefördert und bereichert hat, mir zum anderen aber weitreichende Gestaltungsspielräume gewährte, sodass ich mich als wissenschaftlicher Mitarbeiter in meiner Dissertation sowie meinen weiteren Veröffentlichungen frei entfalten konnte. Herrn Prof. Dr. Patrick Velte von der Leuphana Universität Lüneburg danke ich herzlich für die Übernahme des Zweitgutachtens und den fachlichen Austausch. Ein besonderer Dank gebührt Frau Ina Kronenberger, die meine Arbeit durch ein umsichtiges und äußerst kompetentes Lektorat sowie nicht zuletzt durch unzählige Gespräche unterstützt hat. Ferner danke ich meinem Freund Nils Rosenbohm für die beratende Durchsicht der Einleitung.

Die Entstehungszeit der Dissertation überschneidet sich größtenteils mit der Anfang 2020 einsetzenden Corona-Pandemie, sodass die Arbeit in weiten Teilen an meinem heimischen Schreibtisch entstanden ist. Die Pandemie war für mich, wie sicherlich für die allermeisten Menschen, eine „Grenzsituation“. Umso dankbarer bin ich, dass ich mit meiner Freundin, Linh Tran, in dieser Zeit einen ganz wunderbaren Menschen an meiner Seite hatte. Ihr moralischer Beitrag zu dieser Arbeit hat einen unschätzbaren Wert für mich. Mit großer Dankbarkeit blicke ich zudem auf meinen bisherigen Lebens- und Bildungsweg, den mir meine Eltern und Großeltern gebnet haben.

Berlin, im November 2022

Jonas Max Bense

Geleitwort

Die Bilanzierung latenter Steuern stellt seit langem eines der kompliziertesten Abbildungsprobleme der externen Rechnungslegung dar. Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten, und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Jahren voraussichtlich abbauen, so ist nach § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuer in der Bilanz anzusetzen. Resultiert aus diesem Vergleich insgesamt eine Steuerentlastung, kann nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB eine aktive Steuerlatenz in der Bilanz angesetzt werden, wobei die Ausübung des Wahlrechts dem Stetigkeitsgebot unterliegt. Ein Vereinfachungseffekt wird dadurch nicht erreicht, denn für die dem Ausweis vorangehende Frage der Bilanzierbarkeit muss die Realisierbarkeit künftiger Steuerentlastungen bzw. -belastungen beurteilt werden. Das Konzept zur Bilanzierung latenter Steuern soll die Aussagekraft des handelsrechtlichen Jahresabschlusses erhöhen und die Vergleichbarkeit mit IFRS-Abschlüssen verbessern. In der Praxis zeigt sich aber die besondere Komplexität bei vielen Einzelfragen, zahlreiche Möglichkeiten materieller und formeller Bilanzpolitik sowie eine hohe Fehlerhäufigkeit.

Der Begriff „latente Steuern“ suggeriert, dass es in Zukunft zu sichtbaren, tatsächlichen effektiven Steuern kommt und die Latenzen abgebaut werden. Allerdings bleiben die Auswirkungen auf die tatsächlichen Steuerzahlungen späterer Jahre für die Abschlussadressaten regelmäßig verschlossen. Eine Effektivberechnung findet nicht statt. Die Bewertungsdifferenzen werden weder posten- noch vorgangswise weiterverfolgt, sondern zu jedem Stichtag neu ermittelt. Hinzu kommt, dass die Majorität latenter Steuern wiederkehrende Vorgänge betrifft, sodass eine Latenz von der anderen abgelöst wird. Die IFRS verpflichten zur Steuerabgrenzung, wobei nicht zwischen Einzel- und Konzernabschluss unterschieden wird. Grundsätzlich unterliegen sowohl aktive als auch passive temporäre Differenzen dort der Abgrenzungspflicht. Große Relevanz haben auch aktive latente Steuern für einen steuerlichen Verlustvortrag (oder Zinsvortrag), wenn es wahrscheinlich ist, dass zukünftiges zu versteuerndes Einkommen zur Kompensation zur Verfügung steht. Im Unterschied zu § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB enthält IAS 12.34 keine zeitliche Limitation. Die Entscheidungsnützlichkeit latenter Steuern ist im Schrifttum stark umstritten. Vorliegende

Wertrelevanzstudien sind nur für das jeweilige Rechnungslegungsrecht interpretierbar und zeigen ein gemischtes Bild. Die quantitative empirische Forschung stößt bei der Auseinandersetzung mit dem Konzept latenter Steuern erkennbar an ihre Grenzen.

Vor diesem Hintergrund setzt sich die Dissertation von Herrn Bense mit Steuerlatenzen sowohl analytisch-konzeptionell als auch qualitativ-empirisch auseinander. Im Anschluss an eine umfassende Aufbereitung des Bilanzierungskonzepts wird die komplexe Koordinationsleistung im Erstellungs- und Prüfungsprozess fokussiert. Ziel der Arbeit ist es zu ergründen, inwiefern Anwendungsprobleme bei der Bilanzierung latenter Steuern nach §§ 274, 306 HGB sowie IAS 12 bestehen (deskriptiv-analytische Zielsetzung). Daneben besteht eine normative Zielsetzung, die auf die Fortentwicklung der handelsrechtlichen Regelungen ausgerichtet ist und einen Gestaltungsvorschlag erarbeiten soll.

Die Dissertation grenzt sich insbesondere durch die qualitativ-empirische Untersuchung von vorliegenden Arbeiten zur Bilanzierung latenter Steuern ab, die auf normative sowie empirisch-quantitative Untersuchungen beschränkt sind. Im Zentrum der Untersuchung steht die durchgeführte Befragungsstudie, die tiefe Einblicke in die Bilanzierungspraxis latenter Steuern in Deutschland gibt. Experteninterviews sind in der qualitativen Sozialforschung inzwischen fest verankert und zeichnen sich einerseits durch die Besonderheit der Zielgruppe und andererseits durch die Möglichkeit aus, die Realität noch genauer zu erfassen und abzubilden. Für die vorliegende Forschungsfrage, die Abbildungsprobleme bei der Bilanzierung latenter Steuern zu erfassen, eignet sich die Methode ganz besonders. Zu Recht wählt Herr Bense leitfadengestützte, nichtstandardisierte Interviews als Methode aus, die offen ist für überraschende und unerwartete Ergebnisse und dennoch theoriegeleitet vorgeht. Die Expertenwahl berücksichtigt die Segmentierung der Wirtschaftsprüfungspraxis, die nach den vier großen Prüfungsgesellschaften die nächsten Zehn sowie kleinere und mittlere Prüfungsgesellschaften umfasst.

Die Untersuchung von Jonas Max Bense deckt erhebliche Schnittstellenprobleme bei der Bilanzierung latenter Steuern auf, eine Kooperation zwischen Rechnungswesen- und Steuerabteilung findet derzeit überwiegend nicht statt. Die Komplexität der Abbildung latenter Steuern zeigt sich auch in Anwendungsproblemen der EDV-Unterstützung, die sich in sogenannten Tax-Tools, rechnungswesenbezogenen Lösungen oder tradierten Excellösungen zeigt. Besondere Herausforderungen hat das Tax Accounting durch die unterschiedlichen zeitlichen Fenster, in denen handelsrechtliche und steuerliche Abschlüsse erstellt werden müssen. Da steuerliche

Anpassungen auch noch Jahre später erfolgen können, wäre ein fortlaufendes Monitoring erforderlich. Eine weitere besondere Herausforderung stellt sich bei Großunternehmen in der Verarbeitung einer kaum noch überschaubaren Anzahl temporärer Differenzen. Im Umgang mit der Granularität von Latenzen offenbaren sich deutliche Unterschiede. Mit der Frage nach der Werthaltigkeit latenter Steueransprüche wird ein weiterer wesentlicher Problembereich treffend herausgearbeitet. Ein ernüchterndes Bild zeigt auch der von den Experten eingeschätzte Umgang der Bilanzadressaten mit latenten Steuern. Schließlich wird das Diskontierungsverbot aus Expertensicht dargestellt. Abgerundet wird die Untersuchung mit gehaltvollen Vorschlägen zur Reform der handelsrechtlichen Steuerabgrenzung, die die in Theorie und Empirie gewonnenen Erkenntnisse konsequent zusammenführen.

Es ist zu hoffen, dass die Arbeit eine breite Rezeption in Wissenschaft und Praxis findet.

Bremen, im November 2022

Prof. Dr. Franz Jürgen Marx

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	7
A Einleitung	23
1 Problemstellung	23
2 Forschungsstand	29
3 Einordnung der Untersuchung und Zielsetzung	37
4 Gang der Untersuchung	42
5 Begriffsexplikation und -abgrenzung	48
B Theoretische Grundlagen	50
1 Ökonomische Theorie der Steuerabgrenzung	50
1.1 Vorbemerkungen	50
1.2 Zielsetzung der Bilanzierung latenter Steuern	50
1.3 Abgrenzungskonzepte	54
1.3.1 Differenzarten	54
1.3.1.1 Typologie der Differenzen in Abhängigkeit von der Umkehr	54
1.3.1.2 Typologie der Differenzen in Abhängigkeit von der Entstehungsursache	56
1.3.2 Timing-Konzept	58
1.3.3 Temporary-Konzept	59
1.4 Abgrenzungsmethoden	61
1.4.1 Vorbemerkungen	61
1.4.2 Deferred-Methode	62
1.4.3 Liability-Methode	62
1.5 Zwischenfazit	65
1.6 Weitere Grundsatzfragen der Steuerabgrenzung	66
1.6.1 Erfassungsgranularität	66
1.6.2 Latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge und der Werthaltigkeitsnachweis	70
1.6.3 Latente Steuern in der Bilanzpolitik	74
1.6.3.1 Vorbemerkungen	74

1.6.3.2	Latente Steuern als Instrument der Bilanzpolitik aus theoretischer Sicht	74
1.6.3.3	Latente Steuern als Instrument der Bilanzpolitik aus empirischer Sicht	76
1.6.4	Latente Steuern in der Bilanzanalyse	83
1.6.4.1	Vorbemerkungen	83
1.6.4.2	Empfehlungen zum bilanzanalytischen Umgang mit latenten Steuern	84
1.6.4.3	Die Wertrelevanz latenter Steuern	88
1.6.5	Die Diskontierung von Steuerlatenzen	100
1.6.5.1	Vorbemerkungen	100
1.6.5.2	Argumente für und gegen eine Diskontierung	101
1.6.5.3	Die Ermittlung eines geeigneten Diskontierungszinssatzes	105
1.6.5.4	Schlussfolgerungen	107
2	Die Rechtsrealität latenter Steuern	108
2.1	Latente Steuern in der handelsrechtlichen Rechnungslegung	108
2.1.1	Historische Entwicklung der Bilanzierung latenter Steuern im Handelsrecht	108
2.1.1.1	Vorbemerkungen	108
2.1.1.2	Das BiRiLiG und die Einführung der §§ 274, 306 HGB	109
2.1.1.3	Die Internationalisierung der Rechnungslegung als Vorgeschichte des BilMoG	114
2.1.1.4	Das BilMoG und die Novellierung der §§ 274, 306 HGB	119
2.1.1.5	Die praktischen Implikationen der Neuordnung der §§ 274, 306 HGB durch das BilMoG	127
2.1.1.6	Die Fortentwicklung der handelsrechtlichen Steuerabgrenzung nach dem BilMoG	133
2.1.2	Die Bilanzierung latenter Steuern nach § 274 HGB	134
2.1.2.1	Vorbemerkungen	134
2.1.2.2	Ansatz	135
2.1.2.2.1	Konzeptionelle Grundlagen und die allgemeinen Ansatzvorschriften	135
2.1.2.2.2	Ansatz aktiver latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge und die Werthaltigkeitsprüfung	138
2.1.2.2.3	Ansatz aktiver latenter Steuern auf weitere vortragsfähige Sachverhalte	148

2.1.2.3	Bewertung	152
2.1.2.4	Ausweis	154
2.1.2.5	Anhangangaben	157
2.1.2.6	Einzelfragen	165
2.1.2.6.1	Die Bilanzierung passiver latenter Steuern als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten	165
2.1.2.6.2	Besonderheiten der Bilanzierung latenter Steuern bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern	182
2.1.2.6.3	Erfolgsneutral entstandene Differenzen	193
2.1.2.6.4	Latente Steuern und die Ausschüttungssperre des § 268 Abs. 8 HGB	195
2.1.2.6.5	Latente Steuern bei Organschaften	201
2.1.3	Die Bilanzierung latenter Steuern nach § 306 HGB	216
2.1.3.1	Vorbemerkungen	216
2.1.3.2	Latente Steuern aus den Einzelabschlüssen (1. Entstehungsebene)	219
2.1.3.3	Latente Steuern aus konsolidierungsvorbereitenden Maßnahmen (2. Entstehungsebene)	222
2.1.3.4	Latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen (3. Entstehungsebene)	227
2.1.3.4.1	Latente Steuern aus der Kapitalkonsolidierung	227
2.1.3.4.2	Latente Steuern aus der Schuldenkonsolidierung	240
2.1.3.4.3	Latente Steuern aus der Zwischenergebniseliminierung	248
2.1.3.4.4	Latente Steuern aus der Aufwands- und Ertragskonsolidierung	252
2.1.3.5	Latente Steuern im Zusammenhang mit der Quotenkonsolidierung	253
2.1.3.6	Latente Steuern im Zusammenhang mit der Equity-Methode	254
2.1.3.7	Bewertung	259
2.1.3.8	Ausweis	262

2.1.3.9 Konzernanhangangaben	265
2.2 Latente Steuern in der IFRS-Rechnungslegung	267
2.2.1 Vorbemerkungen	267
2.2.2 Der Begriff des Steuerwerts (sog. tax base)	268
2.2.3 Generelle Ansatzpflicht	271
2.2.4 Bilanzierungsverbote	274
2.2.4.1 Latente Steuern auf Goodwilldifferenzen	274
2.2.4.2 Latente Steuern auf Outside Basis Differences	278
2.2.4.3 Erfolgsneutraler Erstanatz	279
2.2.5 Saldierung und Ausweis	284
2.2.6 Anhangangaben	287
2.2.7 Steuerliche Überleitungsrechnung	290
C Empirische Untersuchung	295
1 Forschungsdesign	295
1.1 Erhebungsmethode	295
1.1.1 „Das“ Experteninterview als Erhebungsmethode der Wahl	295
1.1.2 Expertenidentifikation	298
1.1.3 Expertenauswahl (sog. Sampling)	301
1.1.4 Interviewleitfaden	307
1.1.5 Pretest	314
1.1.6 Gesprächssituation und -rollen	315
1.1.7 Datenschutz und Forschungsethik	320
1.2 Transkription und Auswertung	321
1.2.1 Transkription	321
1.2.2 Auswertung	325
1.2.2.1 Vorbemerkungen	325
1.2.2.2 Initiierende Textarbeit (Phase 1)	327
1.2.2.3 Entwickeln von thematischen Hauptkategorien (Phase 2)	328
1.2.2.4 Codieren des gesamten Materials mit den Hauptkategorien (Phase 3)	331
1.2.2.5 Zusammenstellen aller mit der gleichen Kategorie codierten Textstellen (Phase 4)	332
1.2.2.6 Induktives Bestimmen von Subkategorien am Material (Phase 5)	333
1.2.2.7 Codieren des kompletten Materials mit dem ausdifferenzierten Kategoriensystem (Phase 6)	335

1.2.2.8 Einfache und komplexe Analysen und Visualisierungen (Phase 7)	335
1.3 Gütekriterien	338
2 Forschungsergebnisse	346
2.1 Organisatorische und ablaufbezogene Aspekte	346
2.1.1 Große und kapitalmarktorientierte Unternehmen	346
2.1.1.1 Konzernebene	346
2.1.1.2 Einzelgesellschaftsebene	378
2.1.2 Mittelständische Unternehmen	384
2.1.3 Organisation in der Abschlussprüfung	392
2.1.4 Kategorienbezogenes Fazit	395
2.2 EDV-Unterstützung	400
2.2.1 Vorbemerkungen	400
2.2.2 Excel (1. Stufe)	401
2.2.2.1 Verbreitung	401
2.2.2.2 Funktionalität	402
2.2.2.3 Anwendungsprobleme	403
2.2.3 Rechnungswesenbezogene Lösungen (2. Stufe)	407
2.2.4 Steuerprogramme (3. Stufe)	409
2.2.4.1 Verbreitung	409
2.2.4.2 Funktionalität	411
2.2.4.3 Anwendungsprobleme	421
2.2.5 Kategorienbezogenes Fazit	425
2.3 Differenzermittlung auf Basis von vorläufigen Steuerbilanzen	429
2.3.1 Vorbemerkungen	429
2.3.2 Hoher Druck auf Steuerberechnung im Aufstellungszeitpunkt	430
2.3.3 Perspektive der Abschlussprüfung	435
2.3.4 Einzelfallabhängige True-ups in gewissen Bereichen	438
2.3.5 Brückenfunktion der HGB-Werte	443
2.3.6 BP-Auswirkungen	447
2.3.7 Kategorienbezogenes Fazit	450
2.4 Granularität der Differenzermittlung	455
2.4.1 Bilanzpostenbezogene Ermittlung	455
2.4.2 Hohe Granularität in einzelnen Bereichen	458
2.4.3 Ermittlung sekundärer latenter Steuern	460
2.4.4 Zuordnungsproblematik im Kontext von IAS 12	460
2.4.5 Kategorienbezogenes Fazit	462
2.5 Objektivierung der Werthaltigkeitseinschätzung	465
2.5.1 Vorbemerkungen	465

2.5.2 Planungsbedingungen	466
2.5.3 Planungszeitraum	469
2.5.4 Konsistenzprüfung	473
2.5.5 Plausibilitätsprüfung	477
2.5.6 Planungstreu	479
2.5.7 Scheduling	481
2.5.8 Einflüsse der Corona-Pandemie	484
2.5.9 Kategorienbezogenes Fazit	486
2.6 Umgang der Bilanzadressaten und -adressatinnen mit latenten Steuern	495
2.6.1 Vorbemerkungen	495
2.6.2 Analysten und Analytinnen	495
2.6.3 Kreditinstitute	498
2.6.4 Interne Bilanzadressaten und -adressatinnen	499
2.6.5 Kategorienbezogenes Fazit	501
2.7 Diskontierungsverbot	502
2.7.1 Vorbemerkungen	502
2.7.2 Erhebliche Ermittlungsschwierigkeiten	502
2.7.3 Zusätzlicher Ermessensspielraum	504
2.7.4 Mangelnder Informationsmehrwert	505
2.7.5 Surrogate in Anbetracht der Nichtdiskontierung	506
2.7.6 Kategorienbezogenes Fazit	507
2.8 Handelsrechtliche Szenarien de lege ferenda	509
2.8.1 Vorbemerkungen	509
2.8.2 Aktivierungswahlrecht	509
2.8.3 Aktivierungsgebot	513
2.8.4 Aktivierungsverbot	515
2.8.5 Kategorienbezogenes Fazit	516
D Vorschlag zur Reformierung der handelsrechtlichen Steuerabgrenzung	518
1 Vorbemerkungen	518
2 Grundlegung	518
3 Handelsrechtlicher Einzelabschluss	524
4 Handelsrechtlicher Konzernabschluss	535

E Schlussbetrachtung	542
1 Beantwortung der Forschungsfragen	542
1.1 Deskriptiv-analytisches Forschungsziel	542
1.2 Ethisch-normatives Forschungsziel	551
2 Ausblick	552
3 Limitationen und Reflexionen	557
4 Weiterer Forschungsbedarf	564
Literaturverzeichnis	569

Die Transkripte sowie der Anhang sind im Bereich „Service zum Buch“ online einsehbar unter:
<https://www.nomos-shop.de/nomos/titel/110635/>

Abbildungsverzeichnis

Abb. A-1: Gang der Untersuchung	47
Abb. B-1: Systematisierung der Umstellungseffekte bei Anwendung der Liability-Methode	64
Abb. B-2: Abgrenzungsziele, -konzepte und -methoden	66
Abb. B-3: Das Verhältnis der Erfassungsgranularität zu Abgrenzungskonzepten, -methoden und Bilanzausweis	67
Abb. B-4: Systematisierung der verzerrenden Wirkungen der Nichtdiskontierung von Steuerlatenzen	102
Abb. B-5: Prüfschema zum Ansatz latenter Steueransprüche	140
Abb. B-6: Entstehungsebenen latenter Steuern im handelsrechtlichen Konzernabschluss	219
Abb. C-1: Wahl der Erhebungsmethode	298
Abb. C-2: Segmentbezogene Expertenauswahl	304
Abb. C-3: Ablaufmodell der inhaltlich strukturierenden Inhaltsanalyse nach Kuckartz	326
Abb. C-4: Hauptverantwortung bei der Steuerabteilung	353
Abb. C-5: Hauptverantwortung beim Rechnungswesen	353
Abb. C-6: Erweiterung des Ablaufmodells um die Unternehmensleitung	355
Abb. C-7: Hauptverantwortung bei Steuerabteilung – dreistufiges Fehlermodell	371

Abbildungsverzeichnis

Abb. C-8: Drei Ausbaustufen der EDV-Unterstützung im Bereich Tax Accounting	401
Abb. C-9: Prozessmodell des Tax Accountings unter Verwendung eines Tax-Tools	416
Abb. C-10: Schichtweise Differenzermittlung zwecks Steuerabgrenzung im IFRS-Abschluss	446
Abb. C-11: Rückwirkung des Tax Accountings auf die steuerliche Bilanzierung	452
Abb. C-12: Diskurstheoretisches Modell der Werthaltigkeitsprüfung latenter Steuern	493

Tabellenverzeichnis

Tab. B-1:	Berücksichtigung unterschiedlicher Differenzarten nach dem Timing-Konzept	59
Tab. B-2:	Berücksichtigung unterschiedlicher Differenzarten nach dem Temporary-Konzept	61
Tab. B-3:	Kompatibilität von Erfassungsgranularität und Bilanzausweis	69
Tab. B-4:	Übersichtsartige Zusammenfassung empirisch-statistischer Untersuchungen der Wertrelevanz latenter Steuern in den IFRS-Abschlüssen deutscher Unternehmen	98
Tab. B-5:	Entstehungsverlauf des BilMoG	120
Tab. B-6:	Gegenüberstellung des Wortlauts des § 274 HGB vor und nach dem BilMoG	125
Tab. B-7:	Rechtsentwicklung des § 274 HGB im Zuge der BilMoG-Reform	127
Tab. B-8:	Meinungsspiegel zur Bilanzierung latenter Steuern nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB	169
Tab. B-9:	Schema zur Bemessung der Ausschüttungs- und Abführungssperre des § 268 Abs. 8 HGB	197
Tab. B-10:	Konstellationen von Differenzentstehung und Steuerwirkung anhand von organschaftlichen Zeitfenstern	209
Tab. B-11:	Veränderung des Geschäfts- oder Firmenwerts durch die konsolidierungsbedingte Aufdeckung stiller Reserven und Lasten sowie die Bildung dazugehöriger Steuerlatenzen	231

Tabellenverzeichnis

Tab. C-1:	Beispielhafte Kategoriendefinition (erste Hauptkategorie)	331
Tab. C-2:	Vorzüge und Schwachstellen der drei Ausbaustufen der EDV-Unterstützung im Bereich Tax Accounting	427

A Einleitung

„Jeder Gran dieses Steins, jedes mineralische Aufblitzen in diesem in Nacht gehüllten Berg ist eine Welt für sich. Der Kampf gegen Gipfel vermag ein Menschenherz auszufüllen. Wir müssen uns Sisyphos als einen glücklichen Menschen vorstellen.“¹

1 Problemstellung

Die Bilanzierung latenter Steuern beruht auf einer janusköpfigen Zielsetzung: Latente Steueraufwendungen und -erträge sollen einerseits den laufenden Steueraufwand bzw. -ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung ergänzen und sicherstellen, dass das Vorsteuerergebnis und der Gesamtsteueraufwand bzw. -ertrag in einem „stimmigen Verhältnis“ zueinander stehen. Andererseits soll die bilanzielle Erfassung von latenten Steuerforderungen und -schulden eine vollständige Abbildung der Vermögenslage in der Bilanz gewährleisten.² Passive latente Steuern verkörpern aus Sicht der Handelsbilanz mutmaßliche künftige steuerliche Mehrbelastungen, während aktive latente Steuern künftige steuerliche Entlastungen indizieren – wohlgemerkt nicht garantieren. Steuerlatenzen werden an sich im Zeitverlauf umkehrenden Differenzen zwischen den steuer- und handelsbilanziellen³ Wertansätzen bemessen. Neben der Abgrenzung latenter Steuern auf diese sog. temporären Differenzen ist es – abhängig vom jeweiligen Regelwerk – zulässig oder sogar geboten, aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge sowie weitere vortragsfähige Sachverhalte (z. B. Zinsvorträge) zu bilden.

Die rechtlichen Grundlagen der handelsrechtlichen Abgrenzung latenter Steuern wurden in § 274 HGB kodifiziert. Zusätzlich zu § 274 HGB ist für die Steuerabgrenzung im handelsrechtlichen Konzernabschluss § 306 HGB einschlägig. Von großer praktischer Relevanz sind zudem die inhalt-

1 Camus (1965/2022), S. 145.

2 Vgl. grundlegend zur Zielsetzung der Bilanzierung latenter Steuern *Kapitel B_1.2* sowie kritisch hierzu mit Bezug zu *Shillers* Ansatz der „Narrative Economics“ *Kapitel D_2*.

3 Vgl. zur Verwendung des Begriffs „Handelsbilanz“ in dieser Arbeit *Kapitel A_5*.

lichen Bestimmungen des DRS 18, die sich originär auf den handelsrechtlichen Konzernabschluss beziehen und – man mag es gutheißen oder nicht⁴ – auf den handelsrechtlichen Einzelabschluss de facto ausstrahlen. In der internationalen Rechnungslegung wird die Bilanzierung latenter Steuern in IAS 12 („Income Taxes“) geregelt, der zugleich die bilanzielle Abbildung laufender Steuern abdeckt.

Es lassen sich zahlreiche Indizien dafür finden, dass die Abgrenzung latenter Steuern aus Sicht der deutschen Bilanzierungspraxis eine ganz besondere Herausforderung darstellt. Das Fachschrifttum stellt unisono fest, dass die Erfassung latenter Steuern ein höchst anspruchsvolles und komplexes Bilanzierungsfeld ist.⁵ Die DPR sah sich mehrfach dazu veranlasst, ausgewählte Aspekte der Steuerabgrenzung als Prüfungsschwerpunkte etwaigen Enforcement-Prüfungen zugrunde zu legen,⁶ was eindeutig für eine hohe Fehleranfälligkeit in diesem Bereich spricht. Noch dazu hat die DPR die Bilanzierung latenter Steuern mehrfach als eine der häufigsten Fehlerursachen in geprüften Abschlüssen benannt.⁷ Mit Blick auf diese häufigen Fehlerfeststellungen konstatieren *Meyer/Ruberg*: „Die Bilanzierungspraxis konnte den komplexen Anforderungen des IAS 12 in vielen Fällen nicht gerecht werden.“⁸ Die empirische Analyse von *Spengel/Evers/Meier* enthält ebenfalls Hinweise auf Bilanzierungsfehler bzw. auf eine

4 Vgl. hierzu kritisch *Bense*, StuB 2020a, S. 427.

5 Vgl. allgemein *Hartmann* (2011), S. 1; *Ollinger* (2015), S. 1, 363, 366; *Kütting/Seel*, DB 2009, S. 923, 925; *Langenbacher/Blaum* in *FS Kütting* (2009), S. 28; *Meyer et al.* (2010), S. 35; *Loitz*, DB 2008a, S. 250; *Müller/Reinke/Scheid*, DStR 2020, S. 402; *Eggert*, Stbg 2011, S. 321; *Braun* (2015), S. 1; *Kütting/Zwirner*, WPg 2003, S. 311. Ferner wurde die Einschätzung, es handele sich um eine „komplexe“ Thematik bezüglich verschiedener Teilaspekte der Bilanzierung latenter Steuern (insbesondere der Werthaltigkeitsbeurteilung, Outside Basis Differences, Goodwillbilanzierung und der Steuerabgrenzung bei Personengesellschaften) getroffen. Vgl. *Simlacher*, DStR 2016, S. 1487; *Loitz/Rössel*, DB 2002, S. 1053; *Meyer/Ruberg*, DStR 2010a, S. 1538; *Vitale/Briese/Steinbach*, BB 2015, S. 427; *Loitz*, WPg 2008, S. 1110; *Dahlke*, BB 2015, S. 939; *Wendbolt/Wesemann*, DB 2009, Beilage 05, S. 70; *Prystawik*, DB 2010, S. 345.

6 Vgl. *DPR* (2019), <https://www.frep.info/pruefverfahren/pruefungsschwerpunkte.php>, S. 1; *DPR* (2014), <https://www.frep.info/pruefverfahren/pruefungsschwerpunkte.php>, S. 1; *DPR* (2006), <https://www.frep.info/pruefverfahren/pruefungsschwerpunkte.php>, S. 1.

7 Vgl. *DPR* (2010), <https://www.frep.info/presse/taetigkeitsberichte.php>, S. 6; *DPR* (2018), <https://www.frep.info/presse/taetigkeitsberichte.php>, S. 7; *DPR* (2020), <https://www.frep.info/presse/taetigkeitsberichte.php>, S. 12.

8 *Meyer/Ruberg*, DStR 2010a, S. 1538 f.

fehlerhafte Anhangberichterstattung bezüglich Steuerlatenzen.⁹ Mit der ESMA nahm jüngst eine hochrangige europäische Regulierungsbehörde dezidiert zu strittigen Fragen der Bilanzierung (aktiver) latenter Steuern nach IAS 12 Stellung¹⁰ – ein weiterer Hinweis darauf, dass es im Zusammenhang mit der Steuerabgrenzung regelmäßig zu Problemen, Diskussionen und Kontroversen kommt.

Bemerkenswert ist darüber hinaus das Plädoyer, das der sog. Bilanzpapst¹¹ *Kütting* im Rahmen einer Expertenanhörung des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestags anlässlich der bevorstehenden BilMoG-Reform im Jahr 2008 hielt. Darin behauptete *Kütting*, der weitaus größte Teil der Unternehmen wäre mit der damals vorgesehen Ausweitung der Steuerabgrenzung (in Form der Einführung einer Aktivierungspflicht in § 274 HGB) überfordert. Dabei bezieht *Kütting* die in Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung Zuständigen ausdrücklich ein.¹² Die potentielle Überforderung der deutschen Bilanzierungspraxis ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass das Tax Accounting in Deutschland eine vergleichsweise junge, wenig ausgeprägte Disziplin ist und seit langem als „Spezialistenthema“ gilt. Diesbezüglich deutete *Loitz* in der Vergangenheit an, es drohe aufgrund der gestiegenen Bedeutung des Tax Accountings ein Fachkräftemangel und es komme nun darauf an, dass Universitäten, Fachhochschulen, Prüfungsgesellschaften und Unternehmen Begeisterung für die Thematik wecken. Andernfalls könne man den wachsenden Anforderungen nicht gerecht werden.¹³

Ursächlich für den angesprochenen Bedeutungszuwachs des Tax Accountings in Deutschland sind mehrere Faktoren: Nachdem latente Steuern im Anschluss an die Einführung der §§ 274, 306 HGB im Zuge des BiRiLiG von 1985 im Handelsrecht zunächst ein Schattendasein fristeten, wurde die Steuerabgrenzung mit dem Übergang vom Timing- auf das umfangreichere Temporary-Konzept mit dem BilMoG von 2009 auf eine breitere konzeptionelle Basis gestellt. Parallel dazu kam es zu einer fortschreitenden Ablösung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz in Form von Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Diese Entwicklung gipfelte in der Abschaffung der formellen und der

9 Vgl. *Spengel/Evers/Meier*, DB 2015, S. 8.

10 Vgl. ESMA (2019), <https://www.esma.europa.eu/document/considerations-recognition-deferred-tax-assets-arising-carry-forward-unused-tax-losses>.

11 So die Bezeichnung *Küttings* durch *Kußmaul*, DStR 2014, S. 1.

12 Vgl. *Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages*, Protokoll der 122. Sitzung am 17.12.2008, S. 13.

13 Vgl. *Loitz*, WPg 2012, S. 257 und weiterführend *Vitale/Loose*, BB 2014, S. 2905.

umgekehrten Maßgeblichkeit im Zuge des BilMoG. Infolgedessen traten häufiger Differenzen zwischen handels- und steuerbilanziellen Wertansätzen auf und es ergaben sich vermehrt Anlässe zur Abgrenzung latenter Steuern in HGB-Bilanzen.¹⁴ Angesichts dieser Entwicklungen heißt es bei *Herzig*: „Das Tax Accounting beinhaltet eine Herausforderung, der sich Praxis und Wissenschaft stellen müssen.“¹⁵ Ein weiterer historischer Grund für den Bedeutungszuwachs des Tax Accountings in Deutschland ist in der zunehmenden Anwendung der IFRS vor allem durch kapitalmarktorientierte Unternehmen zu sehen.¹⁶ Die sog. IAS-Verordnung verpflichtete Gesellschaften, deren Wertpapiere in einem EU-Mitgliedsstaat zum Handel an einem organisierten Kapitalmarkt zugelassen sind, für Geschäftsjahre ab dem 01.01.2005 zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS.¹⁷ Latenten Steuern kommen in den IFRS eine – im Vergleich zum Handelsrecht – große Bedeutung zu, was unter anderem auf folgende Gründe zurückzuführen ist: Zwischen IFRS- und Steuerbilanz besteht keine Verbindung im Sinne eines Maßgeblichkeitsprinzips. Im Unterschied zu § 274 HGB enthält IAS 12 eine grundsätzliche Aktivierungspflicht für latente Steueransprüche. Ferner dekretiert IAS 12 umfangreiche Anhangabepflichten zu laufenden und latenten Steuern, die es im deutschen Handelsrecht in diesem Ausmaß nicht ansatzweise gibt.¹⁸ Vonseiten des Schrifttums heißt es hierzu, dass die Ermittlung latenter Steuern nach IAS 12 für Unternehmen, die bis dato nach HGB bilanziert haben, einen kritischen Punkt in der Umstellung auf die IFRS-Rechnungslegung ausmachen würde.¹⁹

Der so weit beschrittene Gedankengang lässt sich zu folgendem Gesamtbild verdichten: Die Bilanzierung latenter Steuern wird in der Bilanzierungspraxis als „komplex“ empfunden. Das Plädoyer des angesehenen Bilanzierungsexperten *Kütting* gegen die Ausweitung der Steuerabgrenzung lässt darauf schließen, dass viele Unternehmen – zuständige beratende und prüfende Instanzen eingeschlossen – erhebliche Probleme im Zusammenhang mit der Steuerabgrenzung haben und möglicherweise partiell damit überfordert sind. Zugleich haben zuständige Institutionen der Re-

14 Die Ablösung der Steuer- von der Handelsbilanz und die rückläufige Verbreitung von Einheitsbilanzen infolge des BilMoG lassen sich auch empirisch fassen. Vgl. die Studie von *Ertel/Rosnitschek/Schanz*, DStR 2017, S. 2068 ff.

15 *Herzig*, DStR 2010, S. 1908.

16 Vgl. *Meyer et al.* (2010), S. 33 ff.

17 Siehe *Verordnung (EG) Nr. 1606/2002*, ABl. EG 2002, Nr. L 243, S. 3 (Artikel 4).

18 Vgl. *Kapitel B_2.2.6*.

19 Vgl. *PwC* (2009), S. 3; *Langenbucher*, BB 2005, S. 23 ff.

gulation diese Problematik wahrgenommen, sodass dem Tax Accounting von dieser Seite eine erhöhte Aufmerksamkeit zukommt. Das Tax Accounting ist in Deutschland eine vergleichsweise junge Disziplin und nicht „tief verwurzelt“. Die skizzierten Entwicklungen im Handels- und Steuerbilanzrecht einerseits sowie die Internationalisierung der Rechnungslegung andererseits haben in den letzten Jahrzehnten jedoch für eine zunehmende Relevanz gesorgt. Gleichzeitig gibt es Anzeichen dafür, dass es an Expertise im Zusammenhang mit der Bilanzierung von latenten Steuern mangelt.

In scharfem Kontrast zu diesem Gesamteindruck steht, dass das Fachschrifttum die Bilanzierung latenter Steuern jüngst eher stiefmütterlich behandelt. Nach der Einführung der §§ 274, 306 HGB durch das BiRiLiG im Jahr 1985 kam es aufgrund von zahlreichen Anwendungsfragen zu ausgiebigen Diskussionen. Noch im Jahr 1996 konstatierten *Adler/Düring/Schmaltz*: „Die Grundsätze der in § 274 [HGB] geregelten Steuerabgrenzung sind in Deutschland – wie das umfangreiche Schrifttum zeigt – auch derzeit noch umstritten.“²⁰ Auch die bereits angesprochene Reformierung der §§ 274, 306 HGB im Zuge des BilMoG sorgte für eine Fülle an Literaturbeiträgen sowie zahlreiche wissenschaftliche Ausarbeitungen in Gestalt von Dissertationen, die sich allesamt um eine Einordnung und Auslegung der novellierten Vorschriften bemühten.²¹ Aus der jüngeren Vergangenheit gibt es hingegen nur vereinzelte, punktuelle Beiträge, die sich der Bilanzierung latenter Steuern annehmen: *Kirsch* eruiert in einem Aufsatz mögliche Auswirkungen der Corona-Pandemie sowie der vom Gesetzgeber beschlossenen steuerlichen Hilfsmaßnahmen auf die Steuerabgrenzung in HGB- sowie IFRS-Abschlüssen.²² Im Kontext der internationalen Rechnungslegung drängten sich durch die Einführung des IFRS

20 *Adler/Düring/Schmaltz* (1997), § 274 HGB, Rn. 10.

21 Vgl. für viele *Herzig/Vossel*, BB 2009, S. 1178; *Kütting/Seel*, DB 2009, S. 922, 925; *Maier/Weil*, DB 2009, S. 2729; *Prinz/Ruberg*, DK 2009, S. 343; *Loitz*, DB 2009, S. 913; *Risse* in *FS Herzig* (2010), S. 651; *Wendholt/Wesemann*, DB 2009, Beilage 05, S. 65; *Kühne/Melcher/Wesemann*, WPg 2009a, S. 1006; *Coenenberg/Burkhardt* in *Fink/Schultze/Winkeljohann* (2010), S. 87; *Langenbacher/Blaum* in *FS Küting* (2009), S. 44; *Kessler/Leinen/Paulus*, KoR 2010, S. 49; *Loitz*, DB 2010, S. 2177; *Herzig*, DStR 2010, S. 1905; *Karrenbrock*, BB 2011, S. 683. Entsprechende Dissertationen werden hier nicht zitiert. Es sei auf die nachfolgende Aufarbeitung des Forschungsstands verwiesen.

22 Vgl. *Kirsch*, DStZ 2021, S. 217 ff. Auswirkungen der Corona-Pandemie auf die Bilanzierung (aktiver) latenter Steuern wurden zudem in einzelnen übersichtartigen Beiträgen jeweils sehr kurz angesprochen. Vgl. *Richter*, IRZ 2020, S. 232; *Wulf*, DStZ 2020, S. 485; *Berger*, BB 2020, S. 879; *Rimmelpacher/Kliem*, WPg 2020, S. 384.

16 „Leases“, der spätestens für Geschäftsjahre, die ab dem 01.01.2019 beginnen, umzusetzen war, spezielle Anwendungsfragen mit Bezug zur Abgrenzung latenter Steuern auf, was sich ebenfalls in einzelnen knappen Beiträgen niederschlug.²³ Auf die jüngste Novellierung des DRS 18 folgten vereinzelte Wortmeldungen im Schrifttum – von einer regen Diskussion ganz zu schweigen.²⁴ Bei den zitierten, aktuellen Beiträgen handelt es sich offensichtlich um situative, durch besondere Ereignisse veranlasste Stellungnahmen. Ganzheitliche, umfassende Betrachtungen der Steuerabgrenzung gab es in der jüngeren Vergangenheit – soweit ersichtlich – nicht. Man könnte so weit gehen und sagen: Um die Abgrenzung latenter Steuern ist – zumindest in der theoretischen Auseinandersetzung – weitgehend Ruhe eingekehrt.

Gewiss ist die gegenwärtige Austrocknung des Diskurses im Wesentlichen darauf zurückzuführen, dass die Rechtsgrundlagen der Steuerabgrenzung nach HGB und IFRS relativ konstant sind. Die gesetzlichen Grundlagen der handelsrechtlichen Steuerabgrenzung sind seit der Neuordnung durch das BilMoG praktisch unverändert. Freilich kann diese Konstanz des rechtlichen Rahmens kein Argument dafür sein, das entsprechende Forschungsfeld – sofern wissenschaftlich relevante Wissenslücken fortbestehen – brachliegen zu lassen und erst wieder aufzugreifen, sobald es legislatorische Neuerungen gibt. Vielmehr bietet die Konstanz der rechtlichen Grundlagen eine günstige Gelegenheit, um zu untersuchen, inwiefern der deutschen Bilanzierungspraxis die Implementierung von „Tax-Accounting-Strukturen“ etwas über eine Dekade nach dem BilMoG gelungen ist und in welchen Bereichen Umsetzungsprobleme fortbestehen. Dieses Erkenntnisinteresse drückt sich in der folgenden deskriptiv-analytischen Forschungsfrage aus:

Welche Umsetzungsprobleme ergeben sich im Rahmen der Bilanzierung und Prüfung latenter Steuern in HGB- und IFRS-Abschlüssen deutscher Unternehmen?

Die so formulierte Forschungsfrage ist bewusst relativ offengehalten, weil das Forschungsvorhaben als explorativ zu begreifen ist. Es fehlt weitgehend an einschlägigen Voruntersuchungen, die sich tatsächlich – das heißt nicht aus einer rein theoretischen Perspektive, sondern in Form von empi-

23 Vgl. *Ruberg*, PiR 2019, S. 143 ff.; *Nolte*, WPg 2019, S. 399 ff.; *Busch/Zwirner*, IRZ 2019, S. 407 ff.; *Burkhardt-Böck*, IRZ 2020, S. 179 ff.; *Ruberg*, PiR 2021, S. 243 ff.

24 Vgl. *Müller/Reinke/Scheid*, DStR 2021, S. 1721 ff.; *Fink/Keller*, StuB 2021, S. 537 ff.; *Gebrs/Wörmann*, WPg 2021, S. 1128 ff.

rischen Untersuchungen – auf die Bilanzierungspraxis einlassen und somit – bildlich gesprochen – „ins Feld gehen“. Dass die Frage nach den spezifischen Umsetzungsproblemen des Tax Accountings vonseiten der Forschung nicht oder nur schemenhaft beantwortet wurde, lässt sich nach der hier vertretenen Auffassung auf die im Folgenden skizzierte, gegenwärtig herrschende Dichotomie der Bilanzforschung zurückführen. Einschlägige Forschungsvorhaben, welche die Bilanzierung latenter Steuern behandelt haben, lassen sich recht eindeutig entweder dem sog. normativen Paradigma oder dem empirisch-statistischen Paradigma zuordnen. Aufgrund der Verhaftung in diesen „Forschungstraditionen“ bleiben äußerst relevante Forschungsfragen – nicht nur auf dem Gebiet des Tax Accountings – insoweit unbeantwortet. Die nachfolgende Aufarbeitung des Forschungsstands, die entlang der beiden genannten Paradigmen verläuft, soll die These substantiieren, dass die Bilanzforschung die Frage nach den konkreten, in praxi bestehenden Umsetzungsproblemen der Steuerabgrenzung bislang nicht ausreichend gewürdigt hat und insofern eine Forschungslücke vorliegt. Die im Anschluss an die Darstellung des Forschungsstands erläuterte Wahl einer Forschungsmethodik ergibt sich in Abgrenzung zu den bereits durchgeführten Forschungsprojekten praktisch zwanglos aus dem Wesen der aufgeworfenen Forschungsfrage.

2 Forschungsstand

Die Wissenschaftstheorie hat bis dato höchst unterschiedliche, in Teilen widersprüchliche Theorien hervorgebracht, mit deren Hilfe sich wissenschaftliche Entwicklung – um nicht zu sagen „Fortschritt“ – modellieren lässt. Gemäß der sog. Akkumulationstheorie häuft Wissenschaft fortlaufend neues Wissen an, sodass im Sinne dieser Theorie tatsächlich von einem Erkenntnisfortschritt im Zeitverlauf zu sprechen ist.²⁵ Insbesondere die Wissenschaftskonzeptionen des sog. Postempirismus der zweiten Hälfte des 20. Jahrhunderts (*Lakatos, Feyerabend, Kuhn*) werden als entschiedene Abkehr von der wissenschaftshistorischen Akkumulationstheorie verstanden.²⁶ *Kuhn* prägte den Begriff des Paradigmas sowie des Paradigmenwechsels, mit dem ausgedrückt wird, dass sich im Zuge von wissenschaftlichen Revolutionen die vorherrschenden Grundannahmen sowie die Ausrichtung einer Einzelwissenschaft radikal ändern können und mit

25 Vgl. *Spinner*, Soziale Welt 1969, S. 330.

26 Vgl. *Carrier* (2017), S. 146 ff.; *Herzog* (2012), S. 70.

dem bisherigen Paradigma gebrochen wird. Mithin sei nicht von einer kontinuierlichen Akkumulation von Wissen durch den Wissenschaftsbetrieb auszugehen.²⁷

Glaubt man der einschlägigen Literatur, dann durchläuft die Bilanzforschung im deutschen Sprachraum derzeit einen solchen Paradigmenwechsel.²⁸ Gegenwärtig koexistieren traditionell in Deutschland tief verwurzelte Forschungsansätze, die Bilanzforschung (sowie die Betriebswirtschaftslehre insgesamt) primär als angewandte Wissenschaft begreifen und zumeist recht holzschnittartig als „normativ“ klassifiziert werden,²⁹ sowie empirisch-positivistische Forschungsansätze, welche ausgehend von der sog. empirical revolution Ende der 1960er Jahre in den USA auch in Deutschland Fuß gefasst haben.³⁰ Angesichts der zunehmenden Prädominanz positivistischer Forschungsansätze rückt die traditionelle normative Spielart der Bilanzforschung zunehmend in den Hintergrund.³¹ In welchem Stadium eines möglichen Paradigmenwechsels sich die deutsche Bilanzforschung derzeit befindet, lässt sich nur schwerlich intersubjektiv feststellen, schließlich hängt die Identifikation eines vorherrschenden Paradigmas wesentlich davon ab, wie man die relevante „Forschungslandschaft“ definiert und abgrenzt.³² Unbestritten ist aber, dass zunehmend ein Primat empirisch-positivistischer Bilanzforschung in unterschiedlichen Belangen greifbar wird.³³

Der paradigmatische Unterschied zwischen normativer und empirisch-positivistischer Bilanzforschung manifestiert sich in gänzlich unterschiedlichen Forschungsfragen, um deren Beantwortung sich die beiden Paradig-

27 Vgl. weiterführend *Kubn* (1969), S. 104 ff.

28 So explizit unter Verwendung des Begriffs „Paradigmenwechsel“ *Ernstberger/Werner*, WPg 2015, S. 383; *Füllbier/Weller*, JGPS 2008, S. 361; *Kußmaul et al.*, DB 2017, S. 1340. Vgl. weiterführend auch *Schildbach*, DStR 2017, S. 1547 ff.; *Schneider/Bareis/Siegel*, DStR 2013, S. 1145 ff.

29 Vgl. zu den historischen Ursprüngen heterogener normativer Strömungen innerhalb der Bilanzforschung in Deutschland *Mattessich*, ABFH 1992, S. 182 ff.; *Schneider* (2001), S. 196 ff.

30 Vgl. ausführlich zu den differenten wissenschaftstheoretischen und -historischen Bezügen der beiden Paradigmen *Bense*, DStR 2021, S. 52 ff.

31 Vgl. zur Entstehung empirisch-positivistischer Rechnungslegungsforschung in den USA aus gänzlich unterschiedlichen Perspektiven *Jeanjean/Ramirez*, AiE 2009, S. 107 ff.; *Hopwood*, AR 2007, S. 1365; *Watts/Zimmerman*, AR 1990, S. 132 ff.; *Tinker/Merino/Neimark*, AOS 1982, S. 167 ff.

32 Regelmäßig wird der Paradigmenwechsel von normativer zu empirisch-positivistischer Bilanzforschung an den Anteilen der Veröffentlichungen in „renommierten“, wissenschaftlichen Zeitschriften festgemacht. Vgl. mit Bezug zur US-Rechnungslegungsforschung *Ernstberger/Werner*, WPg 2015, S. 383 f.

33 Vgl. für viele *Küting et al.*, DB 2013, S. 2097.

men bemühen. Laut einer vielzitierten Definition von *Jensen* zielt normative Forschung grundsätzlich auf die Beantwortung von Fragen danach ab, was getan werden sollte („what ought to be done“³⁴). Ausfluss normativer Bilanzforschung sind dementsprechend in erster Linie Handlungsempfehlungen. Adressat dieser Handlungsempfehlungen kann zum einen der Gesetzgeber im Sinne einer „ideellen Person“ im Hinblick auf die Rechtsentwicklung sein, dann wird üblicherweise von einem „objektiven“ Standpunkt argumentiert und es bietet sich an, von „ethisch-normativer“³⁵ Bilanzforschung zu sprechen.³⁶ Zum anderen ist es im Rahmen normativer Bilanzforschung verbreitet, einzelnen Akteuren bzw. Akteurinnen – insbesondere den bilanzierenden Unternehmen – Handlungsempfehlungen im Kontext von Bilanzierungsentscheidungen auszusprechen, was sich grob als „praktisch-normative“ Bilanzforschung bezeichnen lässt.³⁷ Positiver Bilanzforschung geht es hingegen primär darum, auf der Basis einer theoriegeleiteten Hypothesenbildung die mikro- und makroökonomischen Wirkungen von Rechnungslegungsinformationen zu beschreiben und zu erklären („explain existing phenomena“³⁸).³⁹ Dabei kommen (grundsätzlich) unterschiedliche Methoden infrage. Im Mittelpunkt steht jedoch zumeist die Anwendung ökonometrischer Verfahren auf Basis von

34 *Jensen in Stanford University* (1976), S. 11. Die strikte, maßgeblich durch *Jensen* geprägte Differenzierung zwischen „normative questions“ und „positive questions“, auf die im Folgenden Bezug genommen wird, geriet speziell in der methodologischen Diskussion um die US-Bilanzforschung in den 1980er Jahren zunehmend in die Kritik. Die zugegebenermaßen grobe Differenzierung dient hier dennoch als Orientierungspunkt. Vgl. weiterführend *Christenson*, AR 1983, S. 3 ff.; *Sterling*, Abacus 1990, S. 106.

35 Vgl. grundlegend zur Unterscheidung zwischen „ethisch-normativ“ und „praktisch-normativ“ *Wöhe* (2016), S. 11; *Mattessich*, ABFH 1992, S. 187.

36 Ethisch-normative Forschungsansätze innerhalb der Bilanzforschung sowie der Betriebswirtschaftslehre insgesamt formierten sich erstmals in den 1910er Jahren. Als Protagonisten gelten *Schär* und *Nicklisch*, die die bis dato als private „Profitlehre“ verdächtige und als Privatwirtschaftslehre bezeichnete spätere Betriebswirtschaftslehre stärker auf das „Gemeinwohl“ ausrichten wollten. *Schneider* hält die Erstarkung ethisch-normativer Ansätze in dieser Zeit für den kausalen Faktor für die Umfirmierung der „Privatwirtschaftslehre“ in „Betriebswirtschaftslehre“. Vgl. *Schneider* (2001), S. 199 f. Speziell *Nicklisch* setzte sich später ausgehend vom ethisch-normativen Ansatz dafür ein, Betriebswirtschaftslehre und Kernpunkte der nationalsozialistischen Ideologie wie das Führerprinzip miteinander zu verbinden. Vgl. *Küpper in Matiaske/Weber* (2018), S. 51.

37 In dieser Tradition stehen bspw. die Forschungsfelder der Bilanzpolitik sowie der Bilanzanalyse.

38 *Jensen in Stanford University* (1976), S. 11.

39 Vgl. *Coenenberg/Haller/Schultze* (2021), S. 1399.

Archivdaten. Zum Einsatz kommen zuvorderst Regressionsanalysen, mit deren Hilfe Korrelationen zwischen abhängigen Variablen (zumeist Kapitalmarktdaten) und unabhängigen Variablen (zumeist Rechnungslegungsgrößen) hergestellt werden.⁴⁰

Die skizzierte Dichotomie der Bilanzforschung eignet sich als gedanklicher Ausgangspunkt der Aufarbeitung des Forschungsstands, weil die bis dato vorliegenden Forschungsprojekte⁴¹ mit Bezug zur Bilanzierung latenter Steuern jeweils recht eindeutig einem der beiden Lager zurechenbar sind.

Die normative wissenschaftliche Auseinandersetzung mit der Bilanzierung latenter Steuern nach deutschem Handelsrecht verlief im Wesentlichen in zwei „Wellen“. Bezugspunkt der ersten normativen Ausarbeitungen war die Einführung der §§ 274, 306 HGB im Zuge des BiRiLiG 1985. Bereits vor der Verabschiedung des Gesetzes auf dem Rechtsstand des zweiten BiRiLiG-Vorentwurfs lotete *Hennig* aus, wie der handelsrechtliche Gesetzgeber die Steuerabgrenzung, welche Ausfluss des Art. 43 Abs. 1 Nr. 11 der 4. EG-Richtlinie 78/660/EWG von 1978 war, in deutsches Recht transformieren sollte. *Hennig* legte ihrer Untersuchung anerkannte Funktionen des handelsrechtlichen Jahresabschlusses zugrunde und entwickelte auf dieser Basis eine „theoretische Idealkonzeption“⁴² im Sinne einer funktionsadäquaten Umsetzungsempfehlung an den Gesetzgeber. Einen vergleichbaren Beitrag leistete zeitgleich *Hille*.⁴³ Nach der Verabschiedung des BiRiLiG widmete sich *Wenzel* im Wesentlichen der Auslegung des neugeschaffenen § 274 HGB mit Blick auf den handelsrechtlichen Einzelabschluss.⁴⁴ Weiterhin lässt sich die vielzitierte Untersuchung von *Karrenbrock* aus dem Jahr 1991 der „ersten Welle“ der normativen Forschungsprojekte mit Bezug zur Steuerabgrenzung zuordnen. Zwar operierte *Karrenbrock* auf dem im Vergleich zu den Voruntersuchungen unveränderten Rechtsstand der §§ 274, 306 HGB, die gesetzliche Implementierung der Umkehrmaßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG 1990 gab der Steuerab-

40 Vgl. *Ballwieser* in *FS Krawitz* (2010), S. 547.

41 In die nachfolgende Wiedergabe werden vornehmlich Forschungsprojekte im Sinne von Dissertationen einbezogen. Zum Ende der Darstellung des Forschungsstands wird jedoch zusätzlich auf zwei Studien Bezug genommen, die von der Prüfungsgesellschaft *PwC* durchgeführt wurden, weil diese Studien eine besondere inhaltliche Nähe zu dieser Arbeit aufweisen.

42 *Hennig* (1982), S. 14.

43 *Hille* (1982), *passim*.

44 Vgl. *Wenzel* (1987), *passim*.

grenzung jedoch neue Impulse.⁴⁵ *Karrenbrock* erarbeitete zunächst ein an den Funktionen des Jahresabschlusses ausgerichtetes „Soll-Objekt“ der Bilanzierung latenter Steuern,⁴⁶ um dies im Anschluss mit der Bilanzierung latenter Steuern *de lege lata* (dem „Ist-Objekt“) abzugleichen.⁴⁷ Die Untersuchung mündete in diversen kritischen Befunden. *Karrenbrock* hob bspw. hervor, dass die bilanzielle Erfassung aktiver latenter Steuern mit dem Realisationsgrundsatz (§ 252 Abs. 1 Satz 4 HGB) breche und – wenn überhaupt – nur mit der tendenziell nachrangigen Informationsfunktion des Jahresabschlusses begründet werden könne. Deswegen schlug *Karrenbrock* vor, die Berichterstattung über latente Steueransprüche *de lege ferenda* aus den Rechenwerken (Bilanz und GuV) zu entfernen und stattdessen entsprechende Anhangangabepflichten vorzusehen.⁴⁸

Mitte und Ende der Neunzigerjahre flachte die wissenschaftliche Auseinandersetzung mit der handelsrechtlichen Steuerabgrenzung in Form von Forschungsprojekten unter dem normativen Paradigma merklich ab. Neuerliche Impulse und eine „zweite Welle“ ergaben sich erst wieder aus der im Zuge des BilMoG vollzogenen Novellierung der §§ 274, 306 HGB im Jahr 2009. So zielte die Arbeit von *Siegel* aus 2011 auf die Interpretation des modifizierten § 274 HGB sowie der damit verbundenen Vorschriften (§ 268 Abs. 8 HGB und § 285 Nr. 29 HGB) mithilfe juristischer bzw. hermeneutischer Auslegungsmethoden ab.⁴⁹ *Bruchhauser* und *Ollinger* verfolgten in später veröffentlichten Untersuchungen einen vergleichbaren, letztlich rechtsdogmatischen Ansatz.⁵⁰ Unter zusätzlicher Einbeziehung des § 306 HGB nahm *Steinbach* eine in dieser Hinsicht umfangreichere Rechtsanalyse der novellierten handelsrechtlichen Vorschriften vor. Ausgehend von einschlägigen Funktionen des Jahresabschlusses hat *Steinbach* die inhaltlichen Bestimmungen der §§ 274, 306 HGB dargelegt und kritisch durchleuchtet.⁵¹ *Steinbach* konstatierte, dass die gesetzlichen Vorschriften in zentralen Punkten nicht mit den Jahresabschlussfunktionen kompatibel seien, und unterbreitete angesichts dieser Feststellung einen Reformvorschlag.⁵² Kern dieses Reformvorschlags war die Einführung eines Aktivie-

45 Vgl. *WoBauFG*, BGBl. I 1989, S. 2408.

46 Vgl. *Karrenbrock* (1991), S. 69 ff.

47 Vgl. *Karrenbrock* (1991), S. 171 ff.

48 Vgl. *Karrenbrock* (1991), S. 367.

49 Vgl. *Siegel* (2011), S. 3, 7 ff.

50 Vgl. *Bruchhauser* (2013), passim; *Ollinger* (2015), passim.

51 Vgl. *Steinbach* (2012), S. 11 ff.

52 Vgl. *Steinbach* (2012), S. 389.

rungsverbots für Aktivlatenzen im Einzel- sowie im Konzernabschluss.⁵³ Eine weitere Ausarbeitung, die der „zweiten Welle“ der normativen Auseinandersetzung mit der handelsrechtlichen Steuerabgrenzung zuzurechnen ist, stammt von *Braun*. Dieser bezog sich dezidiert auf die Bilanzierung latenter Steuern im Zusammenhang mit Organschaften. Erklärtes Ziel der Arbeit war es, das Steuerabgrenzungskonzept des § 274 HGB für Organschaften fruchtbar zu machen und ein praktisch umsetzbares Konzept der organschaftlichen Steuerabgrenzung zu entwickeln.⁵⁴

Parallel zur normativen, in zwei Wellen verlaufenden Auseinandersetzung des Schrifttums mit der handelsrechtlichen Steuerabgrenzung wurden diverse wissenschaftliche Arbeiten mit normativem Einschlag im Kontext der internationalen Rechnungslegungsvorschriften verfasst. Der ganzheitlichen Interpretation und kritischen Würdigung des IAS 12 widmeten sich bspw. *Lienau*⁵⁵ und *Elprana*⁵⁶. Darüber hinaus führte *Burkhardt* eine rechtsvergleichende Analyse durch, in der die Ansatz- und Bewertungsvorschriften bezüglich latenter Steuern nach IFRS und US-GAAP gegenübergestellt wurden. Dabei kam *Burkhardt* zu dem Ergebnis, dass die Steuerabgrenzung nach den beiden Regelwerken in konzeptioneller Hinsicht identisch sei, sich jedoch Abweichungen in Einzelfragen zeigen würden.⁵⁷ Die Untersuchung von *Linzbach* fokussierte die Bemessung latenter Steuern nach IAS 12 infolge von Unternehmenszusammenschlüssen mit dem Ziel einer konsequenten Umsetzung des Temporary-Konzepts sowie der Liability-Methode.⁵⁸

Ferner liegen bis dato wissenschaftliche Arbeiten mit normativem Charakter vor, die die Steuerabgrenzung unter Einbezug von HGB und IFRS in spezielle Bilanzierungsfelder ausbreiten. Zielsetzung der Abhandlung von *Hartmann* war „... die Entwicklung einer geschlossenen und ganzheitlichen Abbildungskonzeption für latente Steuern bei Personengesellschaften.“⁵⁹ Einen regelwerkübergreifenden Ansatz verfolgte auch *Ernst*, der die Abgrenzung latenter Steuern im Kontext von Verschmelzungen behandelte.⁶⁰

53 Vgl. *Steinbach* (2012), S. 390, 396.

54 Vgl. *Braun* (2015), S. 5.

55 Vgl. *Lienau* (2006), passim.

56 Vgl. *Elprana* (2007), passim.

57 Vgl. *Burkhardt* (2008), S. 303 ff.

58 Vgl. ausführlich zur Zielsetzung ihrer Arbeit *Linzbach* (2009), S. 5–7.

59 *Hartmann* (2011), S. 6.

60 Vgl. *Ernst* (2008), passim.

Neben diesen im weitesten Sinne als normativ zu bezeichnenden Arbeiten weist das Schrifttum diverse dem empirisch-positivistischen Forschungslager zurechenbare Untersuchungen mit Bezug zur Steuerabgrenzung auf.⁶¹

Weber untersuchte in einer grundlegenden Studie aus dem Jahr 2003 die Bedeutung latenter Steuern in der Bilanzierungspraxis kapitalmarktorientierter deutscher Unternehmen mithilfe von Methoden der deskriptiven Statistik. Im Zuge dessen stellte *Weber* eine (überraschende) Heterogenität der Berichterstattung in den einbezogenen HGB-, IFRS- und US-GAAP-Konzernabschlüssen der Geschäftsjahre 1998 bzw. 1997/1998 fest.⁶²

In einer kumulativen Dissertation bestehend aus drei Einzelstudien setzte sich *Chludek* mit der Kapitalmarktrelevanz – insbesondere der sog. Cash Flow Relevance und der Value Relevance – latenter Steuerposten in IFRS-Konzernabschlüssen deutscher Unternehmen unter Anwendung von Regressionsanalysen auseinander.⁶³ Ein wesentliches Ergebnis dieser dreigliedrigen Untersuchung war die generelle Kapitalmarktirrelevanz latenter Steuern im ausgegebenen Untersuchungsfeld.⁶⁴ An die Untersuchung der Kapitalmarktrelevanz von *Chludek* knüpften später *Breitkreuz* sowie *Meyer* an. Beide schlussfolgerten aus ihren Untersuchungen, dass latente Steuern in den einbezogenen IFRS-Konzernabschlüssen deutscher Unternehmen zumindest partiell bzw. tendenziell wertrelevant seien.⁶⁵

Eine jüngere empirisch-statistische Studie von *Dreher* bezog sich auf die Entscheidungsnützlichkeit von aktiven latenten Steuern auf steuerliche Verlustvorträge in IFRS-Konzernabschlüssen deutscher Unternehmen. *Dreher* stellte fest, dass die Bilanzierung aktiver latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge bzw. die Nichtbilanzierung dieser Steuerlatenzen aufgrund von mangelnder Werthaltigkeit erstaunlicherweise nicht mit der künftigen Unternehmensperformance korreliere, was *Dreher* auf die ausgeprägten Ermessensspielräume seitens der Bilanzierenden zurückführte.⁶⁶

Angesichts des nach wie vor bestehenden Aktivierungswahlrechts (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB) sowie des Saldierungswahlrechts (§ 274 Abs. 1 Satz 3 HGB) zielte die empirische Studie von *Hilser* auf die Identifikation der Ein-

61 Die Resultate dieser empirischen Studien werden hier nicht vertiefend diskutiert, sondern nur genannt. Eine ausgiebige Diskussion der durchgeführten Studien der Kapitalmarktrelevanz erfolgt an späterer Stelle. Vgl. *Kapitel B_1.6.4.3*.

62 Vgl. *Weber* (2003), S. 151.

63 Vgl. *Chludek* (2011), S. 31 ff.

64 Vgl. *Chludek* (2011), S. 61.

65 Vgl. *Breitkreuz* (2012), S. 246; *Meyer* (2013), S. 285.

66 Vgl. *Dreher* (2019), S. 204 f.

flussfaktoren der Wahlrechtsausübungen ab. Im Rahmen dessen ergründete *Hilser* statistische Zusammenhänge zwischen den Wahlrechtsentscheidungen und der Unternehmensgröße, einschlägigen Bilanzkennzahlen sowie der geografischen Lage des betreffenden Unternehmens.⁶⁷

Bezüglich des Forschungsstands muss außerdem eine von der Prüfungsgesellschaft *PwC* durchgeführte Studie mit dem Titel „Deferred Tax Management“ aus dem Jahr 2005 erwähnt werden. Diese basierte auf Befragungen von DAX-30-Unternehmen.⁶⁸ Obwohl es sich hierbei nicht um eine dezidiert wissenschaftliche Ausarbeitung handelt, kann die Studie in gewisser Hinsicht als Voruntersuchung zu dieser Arbeit betrachtet werden, weil sie die besonderen organisatorischen Herausforderungen gewürdigt hat, welche mit dem Aufkommen des Tax Accountings in Deutschland verbunden waren bzw. sind. So wurde in der Studie bspw. eruiert, welche Unternehmensschnittstellen die befragten Personen im Zusammenhang mit der Ermittlung latenter Steuern als problematisch empfinden und welche Kommunikationsmittel die verantwortlichen Bereiche bevorzugt verwenden.⁶⁹ An diese Studie schloss die Folgestudie „Tax Accounting Management“ aus dem Jahr 2009 an, die ebenfalls auf Umfragen beruhte, wobei die Zahl der befragten Unternehmen auf 94 ausgeweitet wurde.⁷⁰ Erneut wurden bestimmte Problembereiche thematisiert, bspw. welche Unternehmensschnittstellen als heikel empfunden werden. Interessanterweise wurde – im Gegensatz zur Studie aus 2005, in der die Zusammenarbeit mit dem Konzernrechnungswesen als problematischer Bereich identifiziert wurde – nun überwiegend die Kooperation der übrigen Bereiche mit der Unternehmensplanung als dominante Schnittstellenproblematik genannt.⁷¹ Trotz dieser empirischen Befunde verbleiben Fragen hinsichtlich der Hintergründe dieser Ergebnisse. So wurde im Rahmen der zitierten Studien nicht erhellt, weshalb die teilnehmenden Personen die jeweilige Unternehmensschnittstelle als kritischen Punkt einstufen und worin etwaige Kooperationsprobleme bestehen. Unter Bezugnahme auf die damals aktuellen Reformbestrebungen im Zusammenhang mit dem BilMoG wurden die befragten Personen ferner darum gebeten, eine Einschätzung abzugeben, welche Bereiche der Bilanzierung latenter Steuern nach der Verabschiedung des BilMoG mit Schwierigkeiten verbunden sein

67 Vgl. *Hilser* (2016), S. 203 ff.

68 Vgl. *PwC* (2005), passim.

69 Vgl. *PwC* (2005), S. 14.

70 Vgl. *PwC* (2009), S. 10.

71 Vgl. *PwC* (2009), S. 14 bzw. *PwC* (2005), S. 15.

werden. Hierbei ergab sich, dass die Berücksichtigung latenter Steuern im Rahmen der außerbilanziellen Ausschüttungssperre (§ 268 Abs. 8 HGB) die Teilnehmenden am stärksten umtrieb.⁷² Abermals wurden jedoch die Hintergründe dieser Problemeinschätzung nicht transparent gemacht. Einfach gesagt: Es wurde nur festgestellt, dass etwas als besonders diffizil empfunden wird. Die Fragen nach dem „Warum?“ und dem „Was genau?“ blieben ungeklärt. Es wird – mit *Oswald* gesprochen – nicht ersichtlich, was sich hinter den „dürren Zahlen“⁷³ verbirgt.

Die Oberflächlichkeit der besagten Ergebnisse ist indes nicht auf ein fachliches Defizit im Zuge der Erstellung der beiden *PwC*-Studien zurückzuführen. Vielmehr verbleibt der Eindruck, dass die Oberflächlichkeit und das Fehlen tiefergehender Interpretationsansätze der angewandten Erhebungsmethodik (Umfragen mittels Fragebögen) geschuldet sind. Mögliche Anwendungsprobleme des Tax Accountings lassen sich sicherlich durch empirisch-quantitative Erhebungen beim Namen nennen. Eine tiefergehende, gewissermaßen hermeneutische Analyse von einschlägigen Problematiken auf Basis von quantitativen Daten erscheint hingegen schwierig, weil es den Aussagen stets an einem einbettenden Kontext mangelt, der im Rahmen der Interpretation berücksichtigt werden könnte. Unter Berufung auf die Hermeneutik könnte man sogar so weit gehen und sagen, eine tatsächliche, um Sinnverstehen bemühte Interpretation ist anhand von „dürren Zahlen“⁷⁴ bzw. einzelnen angekreuzten Antwortfeldern gar nicht oder nur sehr eingeschränkt möglich. Diese Erkenntnis ist im Hinblick auf die im Nachfolgenden dargestellte Auswahl einer Forschungsmethodik für dieses Dissertationsprojekt überaus wegweisend.

3 Einordnung der Untersuchung und Zielsetzung

Die Aufarbeitung des Forschungsstands verdeutlicht, dass eine wissenschaftliche Auseinandersetzung mit den Anwendungsproblemen der Steuerabgrenzung bei deutschen Unternehmen noch aussteht. Dies erklärt sich dadurch, dass die bisherigen Forschungsprojekte sehr stark in einem der beiden genannten „Forschungslager“ verhaftet sind und keines der beiden Paradigmen, jedenfalls wenn es in Reinform praktiziert wird, imstande ist,

72 Vgl. *PwC* (2009), S. 32.

73 *Oswald* in *Friebertshäuser/Langer/Prengel* (2013), S. 196.

74 *Oswald* in *Friebertshäuser/Langer/Prengel* (2013), S. 196.

die umrissene Forschungsfrage nach den systematischen Anwendungsproblemen der Steuerabgrenzung zu beantworten.

Der aufgeworfenen Frage nach den konkreten Umsetzungsproblemen der Steuerabgrenzung lässt sich nicht mithilfe der Konstruktion eines Soll-Objekts unter Zugrundelegung anerkannter Bilanzfunktionen im Stile der normativen Bilanzforschung („vom Schreibtisch aus“) beikommen. Vielmehr impliziert die Fragestellung a priori ein empirisches Vorgehen. Zwar wurde die Bilanzierung latenter Steuern (wie aufgezeigt) mehrfach in Dissertationsprojekten empirisch-statistischen Untersuchungen unterzogen, jedoch bezieht sich keine dieser Untersuchungen dezidiert auf die unternehmensseitigen Schwierigkeiten. Die zitierten Studien aus dem Hause *PwC* thematisieren sehr wohl einzelne Problembereiche des Tax Accountings. Den Studien gelingt es aber nicht, die Problemfelder über die bloße Benennung hinaus umfassend zu analysieren, weil die angewandte empirisch-quantitative Erhebungsmethodik einer tiefergehenden Interpretation im Wege steht.

Um eine profunde Problemanalyse zu ermöglichen, bedarf es stattdessen einer Methodik, mit der der Forschende im Sinne von „Feldforschung“ auf die Bilanzierungspraxis zugeht und in Dialog tritt. Nach der hier vertretenen Auffassung lässt sich ein solches Forschungsvorhaben am ehesten durch die Verwendung von Methoden der empirisch-qualitativen Sozialforschung bewerkstelligen. Es erscheint aussichtsreich, auf ausgewählte Expertinnen und Experten der Bilanzierung und Prüfung latenter Steuern zuzugehen und mithilfe von vertiefendem Nachfragen einen Einblick in die Schwierigkeiten und „die Komplexität“ des Phänomens zu gewinnen.

Zu diesem Zweck werden im Rahmen des vorliegenden Dissertationsprojekts leitfadengestützte Experteninterviews (insgesamt 16) geführt.⁷⁵ Als Experten und Expertinnen werden Mitarbeitende von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften herangezogen, weil davon auszugehen ist, dass dieser Expertenkreis über einen großen Erfahrungsschatz und systematisches Wissen hinsichtlich der Umsetzungsprobleme der Steuerabgrenzung sowie möglicher Bilanzierungsfehler verfügt. Alternativ oder zusätzlich hätte es sich angeboten, auf einzelne bilanzierende Unternehmen zuzugehen. Die Expertenauswahl beschränkt sich jedoch bewusst auf Experten und Expertinnen aus der Wirtschaftsprüfung, weil bei Angehörigen der bilanzierenden Unternehmen eine eingeschränkte, einzelfallbezogene Sicht auf das Tax Accounting zu erwarten ist, sodass die erhobenen Aussagen sich

75 Das methodische Vorgehen wird hier bewusst nur umrissen und erst im Methodenteil dieser Arbeit ausführlich dargelegt. Vgl. *Kapitel C_1*.

möglicherweise ausschließlich auf die Situation und spezifischen Problematiken bei dem jeweiligen Unternehmen bzw. in der jeweiligen Branche beziehen würden. Vor diesem Hintergrund wäre sogar eine systematische Verzerrung des erhobenen Datenmaterials zu befürchten. Dahingegen können Experten und Expertinnen aus der Wirtschaftsprüfung auf einen idealerweise langfristig gewachsenen und in unterschiedlichen Unternehmenskontexten und Branchen erworbenen Erfahrungsschatz rekurren und diesen in die Expertengespräche einbringen.⁷⁶

Anders als die zitierten und diskutierten Studien der Prüfungsgesellschaft *PwC*, die sich auf Befragungen von kapitalmarktorientierten Unternehmen stützen, wird im vorliegenden Dissertationsprojekt eine ganzheitliche Perspektive eingenommen. Das heißt, es sollen neben den spezifischen Problemen von großen, kapitalmarktorientierten Unternehmen auch die besonderen Bedingungen von mittelständischen Unternehmen Berücksichtigung finden. Dass in die Untersuchung die Belange kapitalmarktorientierter sowie mittelständischer Unternehmen einfließen, wird dadurch sichergestellt, dass eine gezielte Expertenauswahl (sog. *purposive sampling*) erfolgt. Zwecks Vorbereitung der Expertenauswahl wird der Markt für Abschlussprüfungsleistungen in drei Segmente aufgeteilt: *die großen Vier, die nächsten Zehn und kleine und mittlere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften*. Durch eine weitgehend gleichverteilte Rekrutierung von Expertinnen und Experten aus den drei Segmenten soll verhindert werden, dass das erhobene Datenmaterial thematisch und inhaltlich einseitig ausfällt, was den beabsichtigten ganzheitlichen Ansatz konterkarieren würde.

Im Vorfeld der Erhebung wird ein Leitfaden entwickelt, der gewisse „Pflichtfragen“ enthält, die in den Gesprächen obligatorisch sein sollen. Über den Interviewleitfaden hinaus werden Nach- und Zwischenfragen gestellt. Situativen Impulsen durch Nach- und Zwischenfragen in den Gesprächen nachzugehen, entspricht dem explorativen Erkenntnisinteresse dieser Arbeit.

Die Expertengespräche werden wegen der im Untersuchungszeitraum ablaufenden Corona-Pandemie mittels eines digitalen Videokonferenzprogramms geführt. Auf Basis von Audioaufzeichnungen werden die Interviews im Anschluss transkribiert. Schließlich erfolgt die Auswertung des erhobenen Datenmaterials mithilfe der sog. inhaltlich strukturierenden qualitativen Inhaltsanalyse nach *Kuckartz* – einer weit verbreiteten und

76 Vgl. weiterführend zur Expertenidentifikation und -auswahl im Rahmen dieser Arbeit *Kapitel C_1.1.2* und *Kapitel C_1.1.3*.

anerkannten Grundform der qualitativen Inhaltsanalyse.⁷⁷ Während des gesamten Auswertungsprozesses – speziell zur Codierung – sowie bereits zum Zwecke der Transkription wird das geläufige Programm „MAXQDA 2020“ eingesetzt.

Das im Vorangegangenen beschriebene weitgehende Fehlen von empirisch-qualitativen Forschungsprojekten betrifft – nach der hier vertretenen Auffassung – nicht nur das Forschungsfeld des Tax Accountings, sondern die Bilanzforschung in ihrer Gesamtheit, möglicherweise sogar die Betriebswirtschaftslehre als solche. So heißt es im Nachwort des Methodenlehrbuchs von *Kuckartz*, qualitative Inhaltsanalysen würden sich in ganz unterschiedlichen Kontexten einer zunehmenden Beliebtheit erfreuen, woraufhin *Kuckartz* beispielhaft die Erziehungswissenschaft, die Soziologie, die Politikwissenschaft, die Psychologie, die Ethnologie, Sozialarbeit/Sozialpädagogik sowie die Gesundheitsforschung als zunehmend bedeutende Anwendungsfelder qualitativer Forschung aufzählt.⁷⁸ Bezeichnenderweise fehlen die Betriebswirtschaftslehre und die Wirtschaftswissenschaften insgesamt in dieser betont extensiven Aufzählung. Die zögerliche Anwendung der Methoden empirisch-qualitativer Sozialforschung in wirtschaftswissenschaftlichen Kontexten ist möglicherweise darauf zurückzuführen, dass die Wirtschaftswissenschaften zwar als Teil der Sozialwissenschaften aufgefasst werden, man sich jedoch von wirtschaftswissenschaftlicher Seite historisch gesehen um eine weitgehende Verselbständigung und Abgrenzung gegenüber den übrigen Sozialwissenschaften bemüht hat.⁷⁹ Teilt man darüber hinaus *Julmi*s kritische Auffassung, dass in der Betriebswirtschaftslehre in methodologischer Hinsicht jüngst eine „einseitige Orientierung an den Naturwissenschaften“⁸⁰ stattfindet, dann wird nachvollziehbar, weshalb die auf Sinnverstehen ausgerichteten und damit eher geisteswissenschaftlichen Methoden der empirisch-qualitativen Sozialforschung in betriebswirtschaftlichen Kontexten bislang eine Nebenrolle spielen.

Die mangelnde Ausbreitung empirisch-qualitativer Ansätze in der Bilanzforschung und der Betriebswirtschaftslehre allgemein ist für das vorliegende Projekt ein erschwerender Faktor, zugleich aber auch eine große

77 Vgl. *Schreier* (2014), S. 5.

78 Vgl. *Kuckartz* (2018), S. 223.

79 Vgl. *Wöhe* (2008), S. 9 sowie die Kritik an einer „sozial- und verhaltenswissenschaftlichen“ Öffnung der Betriebswirtschaftslehre *Schneider* (1987), S. 188 ff.

80 *Julmi*, BFuP 2020, S. 652.

Chance.⁸¹ Dass die Bilanzforschung das Tax Accounting – wie dargelegt – noch nicht aus einem empirisch-qualitativen Blickwinkel betrachtet hat, eröffnet der Untersuchung einen großen Freiraum. Dem Forschenden wird es dadurch ermöglicht, den Stand der Forschung um bedeutende Aspekte zu erweitern. Das an den Tag gelegte Erkenntnisinteresse ist weitgehend explorativ. Neben den inhaltlichen, fachlichen Erkenntnissen, die in Aussicht stehen, bietet sich dem Forschenden die Gelegenheit, methodische Impulse zu setzen und einen Beitrag zur Erschließung der Methoden der empirisch-qualitativen Sozialforschung für die Bilanzforschung zu leisten. Das weitgehende Fehlen von einschlägigen Vorstudien ist allerdings auch eine Herausforderung, weil es dem Forschenden somit nicht möglich ist, sich in methodischen Fragen an vergleichbaren Vorarbeiten zu orientieren. Zudem sind einschlägige Methodenhandbücher und -lehrbücher ganz überwiegend nicht auf betriebswirtschaftliche Zusammenhänge ausgerichtet. Diese stehen zumeist – explizit oder zumindest implizit – in einem soziologischen, psychologischen oder politikwissenschaftlichen Kontext und nehmen auf dementsprechende Sachverhalte und Anwendungsbeispiele Bezug. Dies steht der Erhebung von Daten mittels Experteninterviews und der Auswertung anhand einer qualitativen Inhaltsanalyse in einem bilanzrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Anwendungsfeld nicht grundsätzlich entgegen. Es erschwert jedoch stellenweise den Zugang des Forschenden zu der jeweiligen Methodik. Darüber hinaus braucht es an gewissen Stellen bewusste Anpassungen der Methodik, um diese für das bilanzrechtliche bzw. betriebswirtschaftliche Forschungsfeld nutzbar zu machen und dem Grundsatz der Gegenstandsangemessenheit Rechnung zu tragen.⁸² Diese Anpassung sowie das methodische Vorgehen im Allgemeinen transparent darzulegen, ist das zentrale Anliegen des Methodenteils dieser Arbeit.⁸³

81 Hier sollte freilich nicht der Eindruck entstehen, in der Bilanzforschung würden bislang überhaupt keine Ausarbeitungen mit empirisch-qualitativem Charakter vorliegen. Vereinzelt lassen sich Arbeiten finden. Zu erwähnen ist bspw. die empirische Arbeit von *Islami*, die den Einsatz von Datenanalyse-Techniken in der Wirtschaftsprüfungspraxis mittels Experteninterviews und anschließender Inhaltsanalyse untersucht. Vgl. *Islami* (2020), passim. Eine ähnliche Methodik verwendet *Schröder* in ihrer Untersuchung des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes aus einer Arbeitnehmerperspektive. Vgl. *Schröder* (2020), passim.

82 Vgl. ausführlich zum Forschungsgrundsatz der Gegenstandsangemessenheit *Strübing et al.*, ZfS 2018, S. 86 ff.

83 Vgl. Kapitel C_1.

Wenn sich im Zuge der nachfolgenden empirischen Untersuchung mit hinreichender Sicherheit bestätigen lässt, dass erhebliche Schwierigkeiten im Rahmen der Bilanzierung und Prüfung latenter Steuern bestehen oder sich gar der bereits zitierte Verdacht von *Küting* erhärtet, die Bilanzierenden seien mit der Umsetzung der entsprechenden Rechtsnormen überfordert, dann stellt sich die logische Anschlussfrage, welche Gestaltungsempfehlungen dem Gesetzgeber im Hinblick auf die Weiterentwicklung der §§ 274, 306 HGB anzuraten sind. Ergänzend zu der empirischen Zielsetzung widmet sich die vorliegende Arbeit demnach einem normativen – genauer gesagt einem ethisch-normativen – Untersuchungsziel. Dies drückt sich in einer zweiten Forschungsfrage aus:

Welche Empfehlungen lassen sich aufgrund der festgestellten Anwendungsprobleme dem handelsrechtlichen Gesetzgeber im Hinblick auf eine mögliche Weiterentwicklung der §§ 274, 306 HGB unterbreiten?

Ausdrücklich sei an dieser Stelle betont, dass die von *Küting* geäußerte Vermutung, die deutsche Bilanzierungspraxis sei mit der Abgrenzung latenter Steuern bzw. mit ihrer Ausweitung überfordert, nicht als Ausgangsthese dieser Arbeit verwendet wird. Qualitative Forschungsprojekte brauchen, insbesondere wenn sie – wie die vorliegende Arbeit – als weitgehend explorativ zu klassifizieren sind, nicht zwangsweise eine dezidierte Hypothese.⁸⁴ Zum einen möchte sich das Forschungsprojekt eine gewisse Grundoffenheit – frei von Hypothesen – bewahren, zum anderen erscheint es ohnehin fragwürdig, wie eine etwaige Überforderung operationalisiert, sicher festgestellt und noch dazu intersubjektiv dargelegt werden kann.

4 Gang der Untersuchung

Die vorgelegte Untersuchung gliedert sich in fünf Kapitel. Das hier weitgehend abgeschlossene Kapitel A umfasst die aufgeworfene Problemstellung, eine Aufarbeitung des Forschungsstands entlang der besagten Dichotomie der Bilanzforschung, die Einordnung der Untersuchung, den hier wiedergegebenen Gang der Untersuchung sowie im Weiteren eine kurze Begriffsexplikation und -abgrenzung.

Anliegen des zweiten Kapitels (Kapitel B) ist es, der empirischen Untersuchung eine Grundlage zu bereiten. Zu diesem Zweck wird zunächst

84 So ausdrücklich mit Bezug zur qualitativen Inhaltsanalyse *Kuckartz* (2018), S. 46.

die „ökonomische Theorie der Steuerabgrenzung“ dargestellt. Der Schwerpunkt liegt dabei auf den jurisdiktionsübergreifend anerkannten Abgrenzungszielen, Abgrenzungskonzepten und Abgrenzungsmethoden, die jeweils durch eine bilanzorientierte sowie eine GuV-orientierte Perspektive auf die Steuerabgrenzung vorgeprägt sind. Zusätzlich zu dieser konzeptionellen Basis wird auf weitere Grundsatzfragen eingegangen – darunter die Frage der Erfassungsgranularität, die Bilanzierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge sowie die Werthaltigkeitsproblematik, latente Steuern in der Bilanzpolitik und Bilanzanalyse sowie die (mögliche) Diskontierung latenter Steuern. Die genannten Aspekte, die im Rahmen des ersten Abschnitts von Kapitel B betrachtet werden, sind insofern als „ökonomische Theorie der Steuerabgrenzung“ zu bezeichnen, als sie losgelöst von der konkreten Ausgestaltung der Abgrenzung latenter Steuern in einem konkreten Regelwerk – seien es die hier fokussierten Regelwerke (HGB und IFRS) oder andere GAAP – existieren. Dementsprechend erscheint es sinnvoll, diese ökonomischen Fragen zunächst losgelöst von der rechtlichen Ausgestaltung der Bilanzierung latenter Steuern zu analysieren und in diesem Sinne „vor die Klammer“ zu ziehen.

Erst im nächsten Schritt (zweiter Abschnitt von Kapitel B) wendet sich die Untersuchung der konkreten „Rechtsrealität“ zu. Die durchgeführte Untersuchung ist auf die Steuerabgrenzung in der deutschen Bilanzierungs- und Prüfungspraxis ausgerichtet. Das HGB sowie die IFRS stellen die aus deutscher Sicht relevantesten Regelwerke im Bereich der Rechnungslegung dar.⁸⁵ In die Analyse der „Rechtsrealität“ wird folgerichtig die Bilanzierung latenter Steuern nach den Vorgaben des HGB sowie der IFRS einbezogen.

Zunächst wird ein kurzer Überblick über die historische Entwicklung der Steuerabgrenzung im deutschen Handelsrecht gegeben. Anknüpfend an diesen historischen Abriss wird die gegenwärtige Rechtslage der Bilanzierung latenter Steuern nach § 274 HGB aufgezeigt. Die Untersuchung widmet sich dem Ansatz, der Bewertung und dem Ausweis von Steuerlatenzen nach § 274 HGB sowie den dazugehörigen Anhangangabepflichten (§ 285 Nr. 29, 30 HGB). Überdies werden relevante Einzelfragen der Steuerabgrenzung nach § 274 HGB sowie der damit in Verbindung stehenden Regelungen behandelt – namentlich die Bilanzierung passiver latenter Steuern als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB bei Bilanzierenden außerhalb des subjektiven Anwendungsbereichs des § 274 HGB, die Steuerabgrenzung bei Personengesell-

85 Vgl. in diesem Sinne auch *Schildbach/Feldhoff* (2018), S. V.

schaften, latente Steuern auf erfolgsneutral entstandene Differenzen, die Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB und final die Steuerabgrenzung in Organkreisen. Im Anschluss wird auf Besonderheiten der Abgrenzung latenter Steuern im Konzernabschluss nach § 306 HGB eingegangen. Der Schwerpunkt liegt hierbei auf den konzernspezifischen Konsolidierungsmethoden und ihren Folgewirkungen für die Steuerabgrenzung. Die Bilanzierung latenter Steuern in IFRS-Abschlüssen bildet den Schlussstein der dargestellten Rechtsrealität. Um Redundanzen zu vermeiden, erfolgt die Darstellung der Steuerabgrenzung nach IAS 12 im Sinne einer Gegenüberstellung. Das heißt, es werden lediglich die wesentlichen Unterschiede zur HGB-Rechnungslegung herausgearbeitet (u. a. der Begriff des Steuerwerts, das durchgehende Ansatzgebot und die umfangreichere Anhangberichterstattung inkl. der steuerlichen Überleitungsrechnung). Dieses gegenüberstellende Vorgehen erscheint legitim oder im Hinblick auf die Vermeidung von Wiederholungen sogar geboten, da die Steuerabgrenzung sowohl in HGB- als auch in IFRS-Abschlüssen auf dem bilanzorientierten Temporary-Konzept sowie der Liability-Methode basiert und sich auch in Einzelfragen weitreichende Parallelen zeigen.

Das soeben zusammengefasste Kapitel B, das mit „Theoretische Grundlagen“ überschrieben ist, ist kein Selbstzweck. Die Rechtsauslegung der §§ 274, 306 HGB und IAS 12 wurde im Schrifttum bereits sehr umfassend vorgenommen.⁸⁶ Die Exegese der ökonomischen und rechtlichen Grundlagen wird deshalb an gewissen Stellen bewusst etwas verknüpft. Der theoretische Grundlagenteil ist jedoch keineswegs nutzloses „Vorgeplänkel“. Vielmehr hat dieser im Rahmen des Forschungsvorhabens mehrere wichtige Funktionen:

Der Grundlagenteil dient als Bezugspunkt der nachfolgenden Kapitel. Die Fragen des Interviewleitfadens, der den geführten Experteninterviews zugrunde liegt, wurden weitgehend unter Bezugnahme auf einzelne Themenfelder konzipiert, die bereits im Grundlagenteil diskutiert wurden. Diesen Vorgang veranschaulicht „Pfeil 1“ in der Abb. A-1. Zweitens hat der Grundlagenteil eine wichtige Explikationsfunktion. Es ist die grundlegende Einsicht der (philosophischen) Hermeneutik, dass die Interpretation von Texten maßgeblich vom Vorverständnis der interpretierenden Person abhängt.⁸⁷ In den Geistes- und Sozialwis-

86 Hier sei auf den oben ausführlich aufgearbeiteten Stand der Forschung verwiesen. Vgl. *Kapitel A_2*.

87 Vgl. zum sog. hermeneutischen Zirkel *Gadamer* (1993), S. 57 ff. sowie die weiterführende Erläuterung bei *Tietz* (2020), S. 48 ff.

senschaften gibt es anders als in naturwissenschaftlichen Untersuchungen keinen „souveränen Abstand“⁸⁸ zwischen Forschungssubjekt und -objekt. Die forschende Person steht zwangsweise im „Lebensstrom der Überlieferung“⁸⁹. Selbstredend wird auch die empirische Analyse im Rahmen dieser Arbeit auf Basis eines spezifischen Vorverständnisses (der Bilanzierung latenter Steuern) durchgeführt. Der Grundlagenteil dieser Arbeit wurde bewusst bereits vor der Durchführung der Experteninterviews erstellt und nachträglich nur noch unwesentlich verändert. Er dient der bestmöglichen Explikation des Vorwissens der forschenden Person. Der lesenden Person wird es durch die Rezeption des Grundlagenteils ermöglicht, den Standpunkt des Forschenden in den Experteninterviews und auch die anschließende Interpretation des erhobenen Datenmaterials besser nachzuvollziehen.

Mit dieser zweiten Funktion des Grundlagenteils ist eine „interne Funktion“ eng verbunden. Die Aufarbeitung der „ökonomischen Theorie der Steuerabgrenzung“ sowie der „Rechtsrealität der Bilanzierung latenter Steuern“ dient dem Forschenden als Vorbereitungsmaßnahme im Hinblick auf die Expertengespräche.⁹⁰ Um den Ausführungen der interviewten Personen folgen und eine fachliche „Konversation auf Augenhöhe“ führen zu können, sind umfangreiche Kenntnisse der ökonomischen und rechtlichen Grundlagen der Steuerabgrenzung (sowie angrenzender Bilanzierungsfelder) unverzichtbar, zumal beabsichtigt ist, dass der Forschende Impulse im Sinne von adäquaten Nach- und Zwischenfragen in die Gesprächssituation einbringt.

Auch im Rahmen des finalen Vorschlags zur Reformierung der Steuerabgrenzung nach HGB (ethisch-normative Zielsetzung) wird auf theoretische Argumente zurückgegriffen, welche bereits im Grundlagenteil Form angenommen haben. Der „Pfeil 2“ in der Abb. A-1 versinnbildlicht diesen Bezug.

Kapitel C widmet sich der empirischen Analyse, die dem deskriptiv-analytischen Forschungsziel – der Ergründung von praktischen Umsetzungsproblemen der Steuerabgrenzung in HGB- und IFRS-Abschlüssen deutscher Unternehmen – Rechnung trägt. Dieses Kapitel gliedert sich in zwei

88 *Gadamer* (1996), S. 36.

89 *Gadamer* (1996), S. 36.

90 Hier sei auf *Oswald* verwiesen, der betont, es sei ein übliches Missverständnis, zu unterstellen, dass Forschende in empirisch-qualitativen Projekten vor der Datenerhebung möglichst wenig über das Forschungsgebiet wissen sollten. Stattdessen sei eine „breite theoretische Bildung“ der forschenden Person erstrebenswert. Vgl. *Oswald in Friebertshäuser/Langer/Prengel* (2013), S. 198.

Blöcke. Zuerst wird das Forschungsdesign bewusst ausführlich dargelegt, um die Transparenz der Untersuchung zu gewährleisten. Die angewandte Erhebungsmethodik wird in ihren Teilschritten expliziert – unter anderem die Expertenidentifikation, die Expertenauswahl (sog. Sampling) und die Entwicklung des Interviewleitfadens. Ferner werden die befolgten Transkriptionsregeln offengelegt. Zudem wird ausführlich die angewandte Auswertungsmethode – die qualitative inhaltlich strukturierende Inhaltsanalyse nach *Kuckartz* – entlang ihrer sieben Phasen dargestellt. Zudem gilt es, die vereinzelt projektspezifischen Adaptionen der Auswertungsmethode transparent zu machen. Zuletzt wird im Rahmen des Forschungsdesigns geprüft, inwiefern die Untersuchung insgesamt einschlägigen Gütekriterien, die regelmäßig an empirisch-qualitative Forschungsprojekte angelegt werden, standhält. Dem Anhang dieser Arbeit sind weitere Materialien – darunter die fertigen Interviewtranskripte⁹¹ – zu entnehmen, die die Nachvollziehbarkeit der empirischen Analyse fördern sollen.

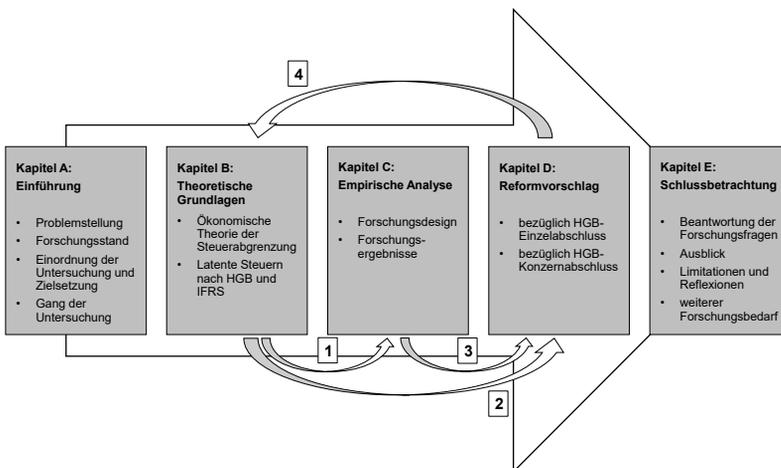
Zweitens enthält Kapitel C die Ergebnisse der empirischen Analyse. Die in der Methodenliteratur weitgehend anerkannte, inhaltlich strukturierende Inhaltsanalyse nach *Kuckartz* ist darauf ausgerichtet, die wesentlichen, inhaltlichen Kernpunkte aus dem Datenmaterial „zu filtern“. Die Darstellung der Forschungsergebnisse verläuft entlang der Hauptkategorien und Subkategorien, welche im Einklang mit dem Ablaufschema der inhaltlich strukturierenden Inhaltsanalyse zuvor entwickelt werden. Kategorienweise wird eine Brücke zur Forschungsfrage geschlagen. Das heißt, es wird jeweils beleuchtet, inwiefern die unter der Kategorie zusammengetragenen Erkenntnisse zur Beantwortung der Forschungsfrage beitragen. In die Ergebnisdarstellung werden aussagekräftige Zitate aus den Experteninterviews, Einzelfallanalysen und graphische Darstellungen eingebracht.

In Kapitel D wird dem ethisch-normativen Forschungsziel dieser Arbeit entsprochen. Der Forschende empfiehlt dem handelsrechtlichen Gesetzgeber eine umfassende Reform der Steuerabgrenzung. Die §§ 274, 306 HGB stehen in wechselseitigen Beziehungen zu anderen Normen, sodass ihre Reform Folgewirkungen für angrenzende Bereiche der Bilanzierung bzw. der Berichterstattung allgemein hätte. Man denke an die Rückstellungsbilanzierung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, die Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB sowie die Anhangberichterstattung nach §§ 284, 285 HGB. Im Sinne einer ganzheitlichen Betrachtung gilt es, diese Folgewirkungen der beabsichtigten Reform proaktiv zu würdigen. Fernerhin ist es zwingend notwendig, die Gestaltungsgrenzen des handelsrechtlichen Ge-

91 Vgl. *Anhang, Kapitel D*.

setzgebers zu bedenken. Namentlich ist die Konformität des Gestaltungsvorschlags mit der EU-Bilanzrichtlinie aus 2013 zu prüfen.⁹² Diese setzt dem handelsrechtlichen Gesetzgeber in Bezug auf eine Weiterentwicklung der §§ 274, 306 HGB – zumindest partiell – Grenzen. Kapitel D zielt mithin darauf ab, die in Kapitel B wiedergegebene „Rechtsrealität“ der Bilanzierung latenter Steuern zu verändern. Dieser „Rückbezug“ auf die rechtliche Ebene wird in Abb. A-1 durch „Pfeil 4“ veranschaulicht. Im Zuge des Kapitels D wird auf Argumente aus dem theoretischen Grundlagenteil (Kapitel B) sowie auf die Erkenntnisse der empirischen Analyse (Kapitel C) zurückgegriffen. Hierfür stehen „Pfeil 2 und 3“ innerhalb der besagten Abbildung.

Abb. A-1: Gang der Untersuchung



Quelle: Eigene Darstellung.

Das Schlusskapitel E fasst die wesentlichen Erkenntnisse der Arbeit zusammen. Die Forschungsfragen der Arbeit werden erneut aufgegriffen und final stringent beantwortet. Anknüpfend an die Forschungsergebnisse wird ein Ausblick auf potentielle, realistischerweise zu erwartende Entwicklungen des Tax Accountings in Deutschland gegeben. Außerdem werden im Schlusskapitel ausgewählte Limitationen des Forschungsprojekts reflektiert. Final soll der über diese Untersuchung hinaus bestehende For-

⁹² Gemeint ist hier *Richtlinie 2013/34/EU*, ABl. EU 2013, Nr. L 182, S. 19 ff.

schungsbedarf konturiert werden. Dabei wird erneut auf die gegenwärtige Dichotomie der Bilanzforschung Bezug genommen, die der Untersuchung als Ausgangspunkt zugrunde liegt – so schließt sich der Kreis.

Literatur, Gesetzesänderungen sowie Änderungen nationaler und internationaler Standards wurden in dieser Arbeit bis zum 31.12.2021 berücksichtigt. Die einzige Ausnahme hiervon bildet die Studie von *Flagmeier*, die erst nach diesem Stichtag abgedruckt wurde, aber schon zuvor als Online-Veröffentlichung zur Verfügung stand.⁹³

5 Begriffsexplikation und -abgrenzung

Wenngleich der Untersuchungsfokus dieser Arbeit auf der Abgrenzung latenter Steuern liegt, ist es wegen der inhaltlichen Nähe und der bestehenden Wechselwirkungen stellenweise notwendig auf die Bilanzierung laufender Steuern einzugehen. Es ist üblich, die beiden „benachbarten“ Disziplinen unter dem Begriff „Tax Accounting“ zusammenzufassen. Diesem geläufigen Begriffsverständnis schließt sich diese Untersuchung an. Im Umkehrschluss gilt, dass die eigentliche steuerliche Rechnungslegung – sprich die Bilanzierung für steuerliche Zwecke – nicht durch den Begriff „Tax Accounting“ abgedeckt wird.

Die Ausdrücke „Steuerabgrenzung“, „die Bilanzierung latenter Steuern“ und „die Abgrenzung latenter Steuern“ werden in dieser Arbeit synonym verwendet. Mit dieser pragmatischen Begriffsverwendung wird von einer in Teilen des Schrifttums kursierenden, strengeren Lesart abgewichen, die besagt, dass mit dem Übergang vom Timing- zum Temporary-Konzept im Zuge des BilMoG in §§ 274, 306 HGB fortan keine „Steuerabgrenzung“ im eigentlichen Sinne bezweckt werde. Der Begriff der Steuerabgrenzung sei eng mit dem GuV-orientierten Timing-Konzept verbunden, sodass seither weder in Bezug auf das Handelsbilanzrecht noch auf die internationale Rechnungslegung von einer Steuerabgrenzung zu sprechen sei.⁹⁴

Der Begriff „Handelsbilanz“ wird im Folgenden zunächst in einem weiteren Sinne und dann in einem engeren Sinne gebraucht. In der Analyse der ökonomischen Theorie der Bilanzierung latenter Steuern, welche der konkreten Rechtsrealität in Kapitel B vorangestellt wird, steht der Ausdruck im Sinne eines abstrakten Oberbegriffs bzw. im Sinne eines „Platzhalters“ für HGB-Bilanzen, IFRS-Bilanzen und Bilanzen nach ande-

93 Vgl. *Flagmeier*, EAR 2022, S. 495 ff.

94 Vgl. in diesem Sinne *Karrenbrock*, WPg 2008, S. 329.

ren Rechnungslegungsstandards. Erst im weiteren Verlauf – beginnend mit *Kapitel B_2* – wird das Begriffsverständnis insofern verengt, als dass der Begriff „Handelsbilanz“ ausschließlich für Bilanzen steht, die nach deutschem Handelsrecht (§§ 242 ff. HGB) aufgestellt werden.

B Theoretische Grundlagen

„Ein Sadist hielt diverse Wissenschaftler gefangen und ließ sie über Tage hungern. Eines Morgens warf er ihnen Sardinendosen ohne Öffner in ihre Zellen. Die Techniker versuchten mit mechanischen, die Chemiker mit chemischen Mitteln die Dosen zu öffnen. Die Wirtschaftswissenschaftler setzten die Prämisse, die Dosen seien bereits offen, und fingen an zu essen.“⁹⁵

1 Ökonomische Theorie der Steuerabgrenzung

1.1 Vorbemerkungen

Die Steuerabgrenzung verfügt über eine „autonome“, ökonomische Theorie in Gestalt von Abgrenzungszielen, -konzepten und -methoden. Autonom sind diese theoretischen Grundlagen der Steuerabgrenzung insofern, als sie losgelöst von den einschlägigen Regelwerken – etwa HGB oder IFRS – existieren. Die konkreten gesetzlichen Ausformungen, die Gesetzgeber und Standardsetter für die Abgrenzung latenter Steuern vorgesehen haben, rekurrieren auf diese ökonomischen Grundlagen. Hier sollen zunächst die wesentlichen Eckpunkte dieser ökonomischen, losgelöst von einem konkreten Regelwerk geltenden Theorie betrachtet werden. Zusätzlich enthält dieser erste Abschnitt Ausführungen zu weiteren übergeordneten Grundsatzfragen der Steuerabgrenzung, die ebenfalls besser losgelöst von den konkreten Regelwerken betrachtet werden sollten (Erfassungsgranularität, Latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge, Fragen der Werthaltigkeit, latente Steuern in der Bilanzpolitik sowie Bilanzanalyse und die mögliche Diskontierung).

1.2 Zielsetzung der Bilanzierung latenter Steuern

Der Ausweis aktiver und passiver latenter Steuern in der Handelsbilanz sowie eines dazugehörigen latenten Steuerertrags respektive -aufwands in

⁹⁵ *Schildbach*, DSStR 2017, S. 1547.

der GuV wird als Ausfluss der Informationsfunktion der Rechnungslegung verstanden.⁹⁶ Die Bilanzierung latenter Steuern soll die Aussagekraft von Jahresabschlüssen stärken – und zwar in zweifacher Hinsicht.

Mit Blick auf die GuV sollen latente Steueraufwendungen respektive -erträge die konsistente Darstellung der Ertragslage gewährleisten. Sie treten neben die laufenden Steueraufwendungen und -erträge, welche sich nach der steuerlichen Gewinnermittlung richten. Weichen das handels- und das steuerbilanzielle Ergebnis voneinander ab, so steht der in der Handelsbilanz ausgewiesene laufende Steueraufwand bzw. -ertrag in keinem unmittelbar nachvollziehbaren Verhältnis zum handelsrechtlichen Vorsteuerergebnis.⁹⁷ Die Buchung von latenten Steuererträgen und -aufwendungen sind – vereinfacht gesagt – „Korrekturbuchungen“, die dafür sorgen sollen, dass sich in der GuV in Summe der Steueraufwand ergibt, der ausgewiesen werden würde, sofern das handelsrechtliche Vorsteuerergebnis Grundlage der Steuerbemessung wäre („let the tax follow the income“⁹⁸).

Die so beschriebene, weitgehend anerkannte GuV-orientierte Zielsetzung wird im Schrifttum bis zum heutigen Tag leider viel zu unkritisch zur Rechtfertigung, praktisch als „Narrativ“, der Steuerabgrenzung herangezogen. Im Ergebnis ist *Marx* zuzustimmen, der hierzu kritisch zu Bedenken gibt, dass die Jahresabschlussadressaten und -adressatinnen im Regelfall ohnehin nicht erwarten würden, dass der in der GuV ausgewiesene laufende Steueraufwand bzw. -ertrag mit dem Vorsteuerergebnis korrespondiert. Den Adressaten und Adressatinnen sei sehr wohl bewusst, dass sich der laufende Steueraufwand und -ertrag aus der steuerlichen Gewinnermittlung speist, sodass bei diesen überhaupt keine Verwunderung darüber entstehen würde, dass regelmäßig abweichende Steuerlastquoten in der GuV zustande kommen.⁹⁹

Zusätzlich zu der GuV-orientierten Zielsetzung der Steuerabgrenzung kann eine bilanzorientierte Perspektive auf das Anliegen der Steuerabgren-

96 Vgl. *Müssig/Breitkreuz*, *StuW* 2012, S. 71; *Eberhartinger/Pott/Siegel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, August 2021 (100. EL), § 274 HGB, Rn. 2; *Mock* in *Hachmeister et al.* (2020), § 274 HGB, Rn. 3; *Loitz*, *DB* 2008a, S. 249; *Herzig/Vossel*, *BB* 2009, S. 1174; *Hafner*, *BFuP* 1986, S. 375; *Meyer* (2013), S. 34.

97 Vgl. *Eberhartinger/Pott/Siegel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, August 2021 (100. EL), Rn. 2; *Reiner* in *Schmidt/Ebke* (2020), § 274 HGB, Rn. 2; *Burkhardt* (2008), S. 12; *Wotschofsky/Heller*, *IStr* 2002, S. 819; *Groll*, *DB* 1994, S. 488.

98 *Drake*, *AR* 1962, S. 677.

99 Vgl. *Marx* (1998), S. 180 und ähnlich auch *Schildbach*, *BB* 1995, S. 2640.

zung eingenommen werden.¹⁰⁰ Aus sich umkehrenden Differenzen zwischen Steuer- und Handelsbilanz ergeben sich aus handelsrechtlicher Sicht latente Steuerverpflichtungen oder -entlastungen. Es wird angenommen, dass die Darstellung der Vermögenslage unvollständig bliebe, sofern diese Verpflichtungen und Entlastungen in der Bilanz keine Berücksichtigung fänden.¹⁰¹ In diesem Sinne würde durch das Außerachtlassen aktiver latenter Steuern (passiver latenter Steuern) das Reinvermögen des Bilanzierenden zu niedrig (zu hoch) ausgewiesen.

Durch die Mechanismen der Doppik kann den beiden Anliegen (GuV-orientierte und bilanzorientierte Zielsetzung) grundsätzlich uno actu entsprochen werden.¹⁰² Über den Perspektiven schwebt jedoch der „Urkonflikt“ der dynamischen und statischen Bilanztheorie. Die im Folgenden diskutierten, konkurrierenden Abgrenzungskonzepte und -methoden, die jeweils dynamisch bzw. statisch geprägt sind, führen zu materiellen Unterschieden bei der Steuerabgrenzung.¹⁰³

Im Sinne der GuV-orientierten Perspektive treten abzugsfähige Differenzen (aktive latente Steuern) auf, insofern...

- Erträge in der Steuerbilanz früher¹⁰⁴ als in der Handelsbilanz verbucht oder
- Aufwendungen in der Handelsbilanz früher als in der Steuerbilanz erfasst werden.

Zu versteuernde Differenzen (passive latente Steuern) kommen hingegen zustande, wenn...

100 Vgl. *Grottel/Larenz* in *Grottel et al.* (2020), § 274 HGB, Rn. 4; *Meyer* (2013), S. 35; *Hartmann* (2011), S. 13; *Hintze*, DB 1990, S. 848.

101 Vgl. *Küting/Weber* (2018), S. 249; *Pöschke*, NZG 2013, S. 647.

102 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach* (2021), § 274 HGB, Rn. 15.

103 So auch *Moxter*, der zur Illustration der Aktualität des Streits zwischen statischer und dynamischer Bilanztheorie die Bilanzierung von Steuerlatenzen heranzieht. Vgl. *Moxter* in *FS Ballwieser* (2014), S. 511 und weiterführend *Velte/Endert*, WPg 2014, S. 722 f.; *Breitkreuz* (2012), S. 25–28. Statischer und dynamischer Bilanztheorie wird stellenweise abgesprochen, dem „wissenschaftlichen“ Theoriebegriff gerecht zu werden. Regelmäßig wird deshalb auch von „Bilanzauffassungen“ gesprochen. Vgl. dazu *Tanski* in *FS Freidank* (2018), S. 20–23; *Ballwieser* in *Wagner* (1993), S. 109 f. Den folgenden Ausführungen liegt ein weites Verständnis des Theoriebegriffs zugrunde, sodass die Bezeichnung „Bilanztheorie“ beibehalten wird.

104 Mit dem Ausdruck „früher“ wird hier „in einem früheren Geschäftsjahr“ umschrieben.

- Erträge in der Handelsbilanz früher als in der Steuerbilanz abgebildet oder
- Aufwendungen in der Steuerbilanz früher als in der Handelsbilanz verbucht werden.¹⁰⁵

Im Sinne der bilanzorientierten Perspektive lassen sich die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz in zwei Konstellationen mit jeweils vier möglichen Ausprägungen einteilen: Abzugsfähige Differenzen (und somit aktive latente Steuern) entstehen, wenn das steuerbilanzielle Nettovermögen das handelsbilanzielle Nettovermögen übersteigt. Dazu kommt es, wenn...

- ein Aktivposten nur in der Steuerbilanz und nicht in der Handelsbilanz angesetzt wird,
- ein Passivposten nur in der Handelsbilanz und nicht in der Steuerbilanz angesetzt wird,
- ein Aktivposten in der Handelsbilanz niedriger bewertet wird als der korrespondierende Aktivposten in der Steuerbilanz oder
- ein Passivposten in der Handelsbilanz höher bewertet wird als der korrespondierende Passivposten in der Steuerbilanz.

Spiegelbildlich treten zu versteuernde Differenzen (und somit passive latente Steuern) auf, wenn das handelsbilanzielle Nettovermögen höher ausfällt als das steuerbilanzielle Nettovermögen. Dies ist der Fall, wenn...

- ein Aktivposten nur in der Handelsbilanz und nicht in der Steuerbilanz angesetzt wird,
- ein Passivposten nur in der Steuerbilanz und nicht in der Handelsbilanz angesetzt wird,
- ein Aktivposten in der Handelsbilanz höher bewertet wird als der korrespondierende Aktivposten in der Steuerbilanz oder
- ein Passivposten in der Handelsbilanz niedriger bewertet wird als der korrespondierende Passivposten in der Steuerbilanz.¹⁰⁶

105 Beide Aufzählungen sind angelehnt an *Meyer* (2013), S. 40.

106 Beide Aufzählungen sind angelehnt an *Baetge/Kirsch/Thiele* (2021b), S. 501.

1.3 Abgrenzungskonzepte

1.3.1 Differenzarten

1.3.1.1 Typologie der Differenzen in Abhängigkeit von der Umkehr

Steuerlatenzen resultieren aus der abweichenden Behandlung eines Sachverhalts in der handels- und steuerbilanziellen „Sphäre“. Weil die beiden Abgrenzungskonzepte (Temporary- und Timing-Konzept) den Ansatz von latenten Steuern nur für bestimmte Differenzarten vorsehen, ist es notwendig, festzustellen, welche Art von Differenz im konkreten Fall vorliegt.¹⁰⁷ Diesbezüglich ist es üblich, zwischen permanenten, quasi-permanenten und zeitlich begrenzten Differenzen (im Folgenden vereinfacht als „zeitliche Differenzen“ bezeichnet) zu unterscheiden.

Bei zeitlichen Abweichungen von Handels- und Steuerbilanz ist die Umkehr der Differenz zeitlich bestimmbar. Der Ausgleich geht – unter der Prämisse der Achtung handels- und steuerrechtlicher Vorschriften – gewissermaßen „automatisch“¹⁰⁸ vonstatten. Typische Anwendungsbeispiele für zeitliche Differenzen sind Bewertungsunterschiede zwischen abnutzbaren Vermögensgegenständen und Wirtschaftsgütern aufgrund von Differenzen im Abschreibungsverlauf oder Ansatz- und Bewertungsdifferenzen bei Rückstellungen.¹⁰⁹

Auch bei quasi-permanenten Differenzen ist der Ausgleich der Abweichungen gewiss. Der Zeitpunkt (oder Zeitraum) des Ausgleichs ist allerdings nicht absehbar, da die Umkehr „nicht automatisch“¹¹⁰ erfolgt. Vielmehr hängt die Umkehr von Dispositionen der Geschäftsleitung¹¹¹ oder dem Auftreten neuer Ereignisse¹¹² ab. In vielen Fällen ist davon auszugehen, dass die umkehrende Wirkung mit der nicht absehbaren Unternehmensauflösung zusammenfällt und somit im Regelfall erst in ferner, unbestimmter Zukunft eintritt.¹¹³ Das Paradebeispiel für quasi-permanente Differenzen sind Abweichungen, die aufgrund von steuerlich nicht

107 Vgl. *Pellens et al.* (2017), S. 251.

108 *Eberhartinger/Pott/Siegel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, August 2021 (100. EL), § 274 HGB, Rn. 27; *Henckel/Meyer*, DStR 2015, S. 2459; *Pellens et al.* (2017), S. 251.

109 Vgl. hierzu das Rechenbeispiel bei *Karrenbrock* (1991), S. 89 f.

110 *Karrenbrock*, BB 2013, S. 238.

111 Vgl. *Winnefeld* (2015), Kapitel D, Rn. 1373.

112 Vgl. *Pellens et al.* (2017), S. 252.

113 So *Schildbach*, WPg 1998, S. 944; *Petersen/Zwirner/Zimny*, DB 2015, S. 1613.

anerkannten, außerplanmäßigen Abschreibungen im nicht abnutzbaren Anlagevermögen – insbesondere in Grundstücken – auftreten.¹¹⁴

Als permanente Differenzen¹¹⁵ werden Abweichungen zwischen steuer- und handelsbilanzieller Sphäre bezeichnet, bei denen a priori feststeht, dass sie steuerlich nie zu einer Entlastung oder Belastung führen werden.¹¹⁶ Permanente Differenzen entstehen insbesondere aus steuerlich nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben und steuerfreien Erträgen.¹¹⁷

Im Schrifttum ist es üblich, lediglich zwischen zeitlichen, quasi-permanenten und permanenten Differenzen zu unterscheiden. Eine weitere, vierte Differenzart lässt sich in den sog. „revolvierenden Differenzen“ („recurring differences“) erblicken. Diese revolvierenden Differenzen können durch die alljährliche Wiederholung von Geschäftsvorfällen auftreten, da infolgedessen Differenzen ggf. immer wieder aufzulösen und erneut zu bilden sind. Folglich verfestigt sich ein „eiserner Bestand“¹¹⁸ an zeitlichen Differenzen, der lediglich geringen oder im Extremfall gar keinen Schwankungen unterliegt.¹¹⁹ Revolvierende Differenzen können sich insbesondere im Falle der unterschiedlichen Abzinsung von Pensionsverpflichtungen, Abschreibungsunterschieden bei Vorräten sowie laufend angeschafften oder hergestellten Sachanlagen und bei der Bemessung von Garantierückstellungen einstellen.¹²⁰ Wenngleich das Phänomen der „recurring differences“ im Schrifttum wenig Beachtung findet, lassen sich empirische Hinweise darauf finden, dass ein beträchtlicher Teil der in

114 Dieses Beispiel führen an: *Velte/Wulf*, DStZ 2013, S. 152; *Adler/Düring/Schmaltz* (1997), § 274 HGB, Rn. 16; *Karrenbrock* in *Schulze-Osterloh/Henrichs/Wüstemann*, November 2021 (79. EL), I/18, Rn. 7; *Bertram* in *Bertram/Kessler/Müller* (2021), § 274 HGB, Rn. 16; *Loitz*, DB 2008a, S. 252.

115 Der Begriff der „permanenten Differenz“ stößt in Teilen des Schrifttums auf Kritik. Gleichwohl wird der Begriff im Folgenden aus Vereinfachungsgründen beibehalten. Es sei weiterführend verwiesen auf *Steinbach* (2012), S. 54.

116 Vgl. *Briese* in *Böcking et al.*, November 2021 (66. EL), B 235, Rn. 58.

117 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz* (1997), § 274 HGB, Rn. 16; *Ballwieser* in *FS Krawitz* (2010), S. 543.

118 *Adler/Düring/Schmaltz* (1997), § 274 HGB, Rn. 18.

119 Vgl. *Reiner* in *Schmidt/Ebke* (2020), § 274 HGB, Rn. 19; *Hafner*, BFuP 1986, S. 376 f. Das Phänomen der recurring differences wurde im US-amerikanischen Schrifttum erstmals in den 1950er Jahren diskutiert. Der Internal Revenue Code von 1954 erlaubte die Anwendung degressiver Abschreibungsmethoden. *Davidson* zeigte in Anbetracht dessen die Entstehung von wiederkehrenden Differenzen im Anlagevermögen auf. Vgl. *Davidson*, AR 1958, S. 173 f. und dazu auch *Schultz/Johnson*, AHJ 1998, S. 85.

120 Vgl. *Spanheimer/Simlacher* in *Küting/Weber*, September 2021 (33. EL), § 274 HGB, Rn. 18.

der Praxis auftretenden Steuerlatenzen auf revolvingierenden Differenzen beruht.¹²¹ *Chludek* betrachtet die Dominanz der revolvingierenden Differenzen vor dem Hintergrund der damit verbundenen zeitlichen Aufschiebung der Liquiditätswirkung von latenten Steuerposten kritisch und fasst dies als Ursache dafür auf, dass Steuerlatenzen aufseiten der Bilanzadressaten und -adressatinnen offenbar wenig beachtet werden.¹²²

1.3.1.2 Typologie der Differenzen in Abhängigkeit von der Entstehungsursache

Zusätzlich zu der zuvor angesprochenen Unterscheidung von Differenzen in Abhängigkeit von der Umkehr kann eine weitere Typologie eingeführt werden, die auf die Entstehungsursache von Differenzen abstellt. In Abhängigkeit von der Entstehungsursache lässt sich zwischen erfolgswirksam und erfolgsneutral entstandenen Differenzen unterscheiden.

Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz entstehen im Regelfall aus erfolgswirksamen Buchungsunterschieden. Abweichend vom Regelfall treten Sachverhalte insbesondere im Zusammenhang mit Unternehmensakquisitionen und Umstrukturierungen auf, in denen Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz erfolgsneutral – das heißt, ohne dass durch die Differenzentstehung die Ertragslage berührt wird – zustande kommen.¹²³ Dass die Bildung der Steuerlatenz in diesen Fällen ebenfalls erfolgsneutral ablaufen muss, wird damit begründet, dass sich kein ungewollter Ergebniseffekt einstellen dürfe.¹²⁴

Dass die Entstehung von Differenzen auf erfolgsneutralen Ursachen beruht und somit im Entstehungszeitpunkt keine Steuer Mehrbelastung oder Steuerentlastung vorliegt, sagt nichts darüber aus, ob aus dem Abbau der Differenz nicht doch eine Entlastung oder Belastung folgt. Fallen die handels- und steuerbilanziellen Wertansätze eines abnutzbaren Vermögensgegenstands bzw. Wirtschaftsguts aufgrund von erfolgsneutralen Buchungen auseinander, so kann das unterschiedliche Abschreibungspotential – ebenso wie bei erfolgswirksam entstandenen Differenzen – aus handelsbilanz-

121 Vgl. *Chludek*, JIAR 2011, S. 1.

122 Vgl. weiterführend *Chludek*, JIAR 2011, S. 23 f. sowie hierzu *Kapitel B_1.6.4.3*.

123 Vgl. *Reiner* in *Schmidt/Ebke* (2020), § 274 HGB, Rn. 24.

124 Vgl. *Wendholt/Wesemann*, DB 2009, Beilage 05, S. 72; *Reiner* in *Schmidt/Ebke* (2020), § 274 HGB, Rn. 24.

zieller Sicht für eine künftige Steuer Mehrbelastung bzw. -entlastung sorgen.¹²⁵

Regelwerkübergreifend hat sich der Grundsatz etabliert, dass die Bildung (der Abbau) latenter Steuern der erfolgswirksamen oder erfolgsneutralen Entstehung (dem erfolgswirksamen oder erfolgsneutralen Abbau) der Differenz zu folgen hat (DRS 18.51, IAS 12.61A).¹²⁶ Dementsprechend gilt, dass erfolgswirksam entstandene Differenzen eine erfolgswirksame Verbuchung der dazugehörigen Steuerlatenz induzieren, während bei erfolgsneutral entstandenen Differenzen auch die bilanzielle Erfassung der Steuerlatenz erfolgsneutral (direkt über das Eigenkapital) zu erfolgen hat.¹²⁷ Die zugehörige Steuerlatenz teilt demnach das Schicksal des zugrunde liegenden Sachverhalts. Das gilt nicht nur im Hinblick auf die Entstehung der Steuerlatenz, sondern auch für den Abbau der Latenz. Das nachfolgende Beispiel soll diese „Korrespondenzregel“, die regelwerkübergreifend anerkannt ist, veranschaulichen.

Ein geläufiges Beispiel für das Auftreten erfolgsneutral entstandener Abweichungen sind Diskrepanzen, die im Rahmen der Kapitalkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode¹²⁸ entstehen. Im Zuge der Erstkonsolidierung sind stille Reserven und Lasten erfolgsneutral aufzudecken. Auch die Belegung der daraus entstehenden abzugsfähigen oder noch zu versteuernden Differenzen mit latenten Steuern ist folglich erfolgsneutral vorzunehmen.¹²⁹ In Folgejahren werden die aufgedeckten stillen Reserven

125 So merkt *Steinbach* an, aus Sicht der Abschlussadressaten und -adressatinnen mache es keinen Unterschied, ob die künftige Steuer Mehrbelastung oder -minderbelastung aus einer erfolgsneutral oder erfolgswirksam erfassten Differenz resultieren würde. Vgl. *Steinbach* (2012), S. 57.

126 Vgl. *Kütting*, DB 2009, S. 2056; *Kröner/Benzel* in *Kessler/Kröner/Köhler* (2018), § 12, Rn. 52; *Kütting/Weber* (2018), S. 253; *Petersen/Bansbach/Dornbach* (2019), S. 347 f.; *Freidank/Velte*, StB 2012, S. 35; *Wohlgemuth* (2007), S. 167.

127 *Coenenberg/Haller/Schultze* sprechen von einer „Generalregel“. Siehe *Coenenberg/Haller/Schultze* (2021), S. 533.

128 Die Neubewertungsmethode ist nach beiden hier fokussierten Regelwerken für die Erstkonsolidierung vorgeschrieben (§ 301 Abs. 1 Satz 2 HGB bzw. IFRS 3.18). Hiervon ausgenommen sind lediglich Altfälle, für die im HGB-Konzernabschluss die Buchwertmethode fortgeführt werden darf. Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (2021b), S. 186.

129 Vgl. *Störk/Deubert* in *Grottel et al.* (2020), § 301 HGB, Rn. 95; *Busse von Colbe et al.* (2010), S. 299. Sowohl die Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten als auch die Steuerabgrenzung werden regelmäßig gegen das Eigenkapital (insb. eine Neubewertungsrücklage) oder gegen den Geschäfts- oder Firmenwert gebucht. Vgl. *Briese* in *Böcking et al.*, November 2021 (66. EL), B 235, Rn. 96 und die beispielhafte Veranschaulichung bei *Kütting/Weber* (2018), S. 423.

jedoch GuV-wirksam abgeschrieben, sodass auch die daran gekoppelten latenten Steuern (im Einklang mit der beschriebenen Korrespondenzregel) pro rata temporis erfolgswirksam aufzulösen sind.¹³⁰

1.3.2 Timing-Konzept

Die im Folgenden dargestellten Abgrenzungskonzepte gehen auf die beiden Anliegen der latenten Steuerabgrenzung zurück. So folgt das Timing-Konzept der GuV-orientierten Zielsetzung der Steuerabgrenzung, während das Temporary-Konzept der bilanzorientierten Zielsetzung zuzuordnen ist.¹³¹ Im Kern beziehen sich Temporary- und Timing-Konzept auf die Frage, welche der genannten Differenzarten in die Steuerabgrenzung einzubeziehen sind.

Das Timing-Konzept unterscheidet zwischen zeitlich unbegrenzten und zeitlich begrenzten Ergebnisdifferenzen („timing differences“), wobei lediglich Letztere in die Steuerabgrenzung nach dem Timing-Konzept eingehen.¹³² Entscheidendes Merkmal für die Berücksichtigung ist demnach, ob von einer „automatischen“, in zeitlicher Hinsicht absehbaren Umkehr der Ergebnisdifferenz auszugehen ist.¹³³ Quasi-permanente und permanente Differenzen gelten i. S. d. Timing-Konzepts als zeitlich unbegrenzt.

Erfolgsneutral entstandene Differenzen finden nach dem Timing-Konzept keinen Eingang in die Steuerabgrenzung.¹³⁴ Dies ergibt sich aus der Fokussierung des Konzepts auf die GuV bzw. auf Ergebnisdifferenzen. Erfolgsneutral entstandene Differenzen schlagen sich im Moment ihrer Entstehung nur in der Bilanz nieder. Da die GuV im Entstehungszeitpunkt unberührt bleibt, entziehen sich erfolgsneutral entstandene Differenzen dem Augenmerk des Timing-Konzepts. Dass sich erfolgsneutral entstandene

130 Vgl. *Coenenberg/Haller/Schultze* (2021), S. 806 f. und die beispielhafte Veranschaulichung bei *Kütting/Weber* (2018), S. 426.

131 Vgl. *Briese in Böcking et al.*, November 2021 (66. EL), B 235, Rn. 1 f.; *Busse von Colbe in FS Krawitz* (2010), S. 565; *Kütting/Weber* (2018), S. 250 f.; *Maier/Weil*, DB 2009, S. 2730; *Heurung/Kurtz*, BB 2000, S. 1775; *Ertel/Rosnitschek/Schanz*, DStR 2018, S. 42.

132 Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (2021a), S. 552; *Ballwieser in FS Krawitz* (2010), S. 544; *Kütting/Zwirner*, BB 2005, S. 1554; *Sauter/Heurung/Fischer*, BB 2001, S. 1784; *Coenenberg/Hille*, DB 1997, S. 537.

133 Vgl. *Weber* (2003), S. 27; *Weißberger/Behrendt*, BB 2006, S. 931; *Wiedmann* (2003), § 274 HGB, Rn. 1.

134 Vgl. *Kühne/Melcher/Wesemann*, WPg 2009a, S. 1009; *Reiner in Schmidt/Ebke* (2020), § 274 HGB, Rn. 10; *Ruhnke/Simons* (2012), S. 411.

ne Differenzen später erfolgswirksam umkehren mögen, ändert an der Unbeachtlichkeit dieses Differenztyps für das Timing-Konzept nichts.¹³⁵

Tab. B-1: Berücksichtigung unterschiedlicher Differenzarten nach dem Timing-Konzept

	zeitlich begrenzt	quasi-permanent	permanent
erfolgswirksam	✓	✗	✗
erfolgsneutral	✗	✗	✗

Quelle: Eigene Darstellung.

1.3.3 Temporary-Konzept

Dem Temporary-Konzept liegt eine bilanzorientierte Betrachtungsweise zugrunde, sodass das Konzept nicht – wie das Timing-Konzept – auf Ergebnisdifferenzen, sondern auf Bilanzdifferenzen abstellt.¹³⁶ In die Steuerabgrenzung nach dem Temporary-Konzept fließen temporäre Ansatz- und Bewertungsdifferenzen („temporary differences“) ein.¹³⁷ „Temporär“ ist in diesem Zusammenhang als „vorübergehend“ oder „nicht dauerhaft[]“¹³⁸ zu verstehen. Für das Vorliegen einer temporären Differenz reicht es aus, dass sich die Differenz in der Zukunft „irgendwann“ steuerwirksam umkehrt.

135 Vgl. *Küting/Gattung*, StuB 2005, S. 242 f.

136 Vgl. *Ernst* (2008), S. 27; *Berga/Lorson/Melcher*, DStR 2012, S. 2551; *Küting/Seel*, DB 2009, S. 922; *Herzig/Vossel*, BB 2009, S. 1175 f.; *Ballwieser* in *FS Krawitz* (2010), S. 543.

137 Vgl. *Karrenbrock* in *FS Krawitz* (2010), S. 634.

138 So die Formulierung von *Grottel/Larenz* in *Grottel et al.* (2020), § 274 HGB, Rn. 5.

Daraus folgt, dass zusätzlich zu den zeitlichen Differenzen auch quasi-permanente Differenzen unter die „temporary differences“ fallen und gemäß Temporary-Konzept zu Steuerlatenzen führen. Schließlich steht bei quasi-permanenten Differenzen fest, dass sie ausgeglichen werden. Dass die Umkehr erst in der unbestimmten Zukunft eintritt, ist für das Temporary-Konzept irrelevant. Der Bildung latenter Steuern auf quasi-permanente Differenzen wird im Schrifttum mit Kritik begegnet. *Schildbach* moniert zu Recht, dass bei latenten Steuern auf quasi-permanente Differenzen die jeweilige Belastungs- respektive Entlastungswirkung oftmals erst im Falle der Auflösung des Unternehmens und damit zu „Sankt Nimmerlein“¹³⁹ eintritt. Es sei deshalb mit dem Informationsanspruch der Bilanzierung latenter Steuern nicht vereinbar, dass diese Steuerlatenzen mit ihrem Nennwert ausgewiesen werden. Abhilfe könnte (theoretisch) eine Diskontierung dieser latenten Steueransprüche und -verpflichtungen schaffen. Dem steht im Wege, dass der Umkehrzeitpunkt oder -zeitraum bei quasi-permanenten Differenzen per definitionem nicht feststeht, sodass ein adäquater Diskontierungszeitraum generell nicht ermittelt werden kann.¹⁴⁰ Lediglich permanente Differenzen führen nach dem Temporary-Konzept nicht zur Abgrenzung latenter Steuern.¹⁴¹

Das Temporary-Konzept ist im Gegensatz zum Timing-Konzept, das auf eine GuV-orientierte Perspektive abstellt, bilanzorientiert. Es sieht einen Vergleich der steuer- und handelsbilanziellen Wertansätze vor. Konsequenterweise umfasst die Steuerabgrenzung nach dem Temporary-Konzept auch erfolgsneutral entstandene Differenzen.¹⁴² Aufgrund der Berücksichtigung von quasi-permanenten Differenzen und erfolgsneutral entstandenen Differenzen ist das Temporary-Konzept das – im Vergleich zum Timing-Konzept – umfassendere Abgrenzungskonzept.

139 *Schildbach*, WPg 1998, S. 944.

140 Vgl. *Schildbach*, WPg 1998, S. 944.

141 Vgl. *Reiner* in *Schmidt/Ebke* (2020), § 274 HGB, Rn. 20; *Kütting/Zwirner*, BB 2005, S. 1554.

142 Vgl. *Briese* in *Böcking et al.*, November 2021 (66. EL), B 235, Rn. 96; *Kirsch/Hoffmann/Siegel*, DStR 2012, S. 1293; *Bertram* in *Bertram/Kessler/Müller* (2021), § 274 HGB, Rn. 17; *Hilser* (2016), S. 5; *Kütting/Weber* (2018), S. 252; *Harms/Marx* (2020), S. 377; *Ernst/Fink* in *Prinz/Kanzler* (2021), Rn. 2520.

Tab. B-2: Berücksichtigung unterschiedlicher Differenzarten nach dem Temporary-Konzept

	zeitlich begrenzt	quasi-permanent	permanent
erfolgswirksam	✓	✓	✗
erfolgsneutral	✓	✓	✗

Quelle: Eigene Darstellung.

1.4 Abgrenzungsmethoden

1.4.1 Vorbemerkungen

Vom jeweiligen Abgrenzungskonzept hängt – wie dargestellt – ab, welche Differenzarten in die Steuerabgrenzung einzubeziehen sind. Bei den ermittelten Differenzen handelt es sich selbstredend (noch) nicht um die latenten Steueransprüche bzw. -verpflichtungen. Vielmehr sind die Differenzen, die eine Entlastung bzw. Mehrbelastung indizieren, mit einem Ertragsteuersatz zu bewerten. Erst aus der Multiplikation von Differenz und Ertragsteuersatz ergibt sich die Steuerlatenz. Die Abgrenzungsmethoden beziehen sich im Kern auf die Frage, welcher Ertragsteuersatz bzw. welche Ertragsteuersätze zu diesem Zweck heranzuziehen sind. Der beschriebene Dualismus aus GuV-orientierter und bilanzorientierter Perspektive setzt sich auf Ebene der Abgrenzungsmethoden fort (Deferred-Methode vs. Liability-Methode). Die sog. Net-of-Tax-Methode wird in der Literatur häufig als dritte mögliche Abgrenzungsmethode aufgeführt. Aufgrund ihrer mangelnden praktischen Relevanz wird die Net-of-Tax-Methode im Folgenden jedoch ausgeklammert.¹⁴³

143 Es sei verwiesen auf *Eberhartinger/Pott/Siegel* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, August 2021 (100. EL), § 274 HGB, Rn. 21; *Ballwieser* in *FS Krawitz* (2010), S. 542; *Coenenberg/Hille*, DB 1997, S. 537.

1.4.2 Deferred-Methode

Die Deferred-Methode soll die konsistente Darstellung der Ertragslage i. S. d. der GuV-orientierten Zielsetzung der Steuerabgrenzung gewährleisten.¹⁴⁴ Idealtypisch soll der Bilanzleser bzw. die Bilanzleserin eine handelsrechtliche GuV vorfinden, in der der Steueraufwand exakt dem Vorsteuerergebnis multipliziert mit dem unternehmensindividuellen Ertragsteuersatz entspricht.

Zur Bewertung der zu versteuernden oder abzugsfähigen Differenzen wird nach der Deferred-Methode somit der Steuersatz herangezogen, der im Zeitpunkt der Bildung der Differenz gilt.¹⁴⁵ Ergeben sich in künftigen Geschäftsjahren Steuersatzänderungen, so bleiben die bereits gebildeten latenten Steueransprüche und -verpflichtungen in unveränderter Höhe bestehen. Es erfolgt keine nachträgliche Auf- oder Abstockung latenter Steuerposten, weil hieraus Verzerrungen in Bezug auf die optimale Steuerlastquote in der GuV folgen würden.¹⁴⁶ Steuersatzänderungen wirken sich im Falle der Anwendung der Deferred-Methode also lediglich ex nunc („von nun an“) aus.

1.4.3 Liability-Methode

Die Liability-Methode fokussiert die zutreffende Abbildung der Vermögenslage.¹⁴⁷ Die Bewertung von Steuerlatenzen hat sich gemäß der Liability-Methode an den Steuersätzen zu orientieren, die im Zeitpunkt der Auflösung der Differenz (voraussichtlich) gelten werden.¹⁴⁸ Im Gegensatz zur Deferred-Methode sind nach der Liability-Methode in der Vergangenheit gebildete Steuerlatenzen an Steuersatzänderungen anzupassen. Es erfolgt eine (erfolgswirksame) Auf- bzw. Abstockung der gesamten Steuerla-

144 Vgl. *Lienau* (2006), S. 35 f.; *Coenenberg/Hille*, DB 1997, S. 537; *Rabeneck/Reichert*, DStR 2002a, S. 1368; *Grottel/Larenz* in *Grottel et al.* (2020), § 274 HGB, Rn. 60.

145 Vgl. *Hope/Briggs*, ABR 1982, S. 88; *Ernst* (2008), S. 33; *Coenenberg/Haller/Schultze* (2021), S. 512 f.; *Busse von Colbe et al.* (2010), S. 48; *Weber* (2003), S. 30; *Breitkreuz* (2012), S. 51; *Ballwieser* in *FS Krawitz* (2010), S. 542.

146 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz* (1997), § 274 HGB, Rn. 14.

147 Vgl. *Grottel/Larenz* in *Grottel et al.* (2020), § 274 HGB, Rn. 60; *Siegel* (2011), S. 50; *Dahlke/von Eitzen*, DB 2003, S. 2237.

148 Vgl. *Böcking/Gros/Wallek* in *Ebenroth et al.* (2020), § 274 HGB, Rn. 7; *Baetge/Kirsch/Thiele* (2021a), S. 565; *Selchert*, DStR 1994, S. 35.