

EFRAG Diskussion zu Ertragsteuern insbesondere zu Latenten Steuern

Großer Wurf oder Flickwerk? (Teil 2) – Fortsetzung von KoR 2012 S. 451

V. Einleitung zu Teil 2

Im ersten Teil des Beitrags wurden die vorgeschlagenen Neuregelungen durch das *Discussion Paper „Improving the Financial Reporting of Income Tax“* (im Folgenden kurz DP) seitens der EFRAG aufgezeigt. In diesem Zusammenhang wurden neben den Informationsbedürfnissen der Abschlussadressaten („user needs“) die konkreten Änderungsvorschläge der EFRAG benannt. Im nachfolgenden zweiten Teil wird zunächst eine Analyse der eingegangenen *comment letters* vorgenommen, welche die Auffassungen der Kommentierenden möglichst objektiviert darzustellen versucht. Hieran anknüpfend erfolgt eine kritische Auseinandersetzung mit und Würdigung der vorgeschlagenen Änderungen. In diesem Zusammenhang werden gezielt solche Schwachstellen und Inkonsistenzen herausgearbeitet, die für die unternehmerische Bilanzierungspraxis von besonderer Bedeutung sein könnten.

VI. Auswertung des DP „Improving the Financial Reporting of Income Tax“

1. Analyse der eingegangenen comment letters

a) Allgemein

Mit Ablauf des 29.06.2012 endete die Kommentierungsfrist hinsichtlich des DP „*Improving the Financial Reporting of Income Tax*“. Insgesamt gingen bis zu diesem Zeitpunkt 19 *comment letters* bei der EFRAG ein. Zehn weitere wurden verspätet eingereicht¹³⁹. Die Mehrheit der 29 veröffentlichten Stellungnahmen stammt von nationalen Standardsetzern sowie internationalen Wirtschaftsprüfungsbzw. Beratungsgesellschaften¹⁴⁰. Etwaige Kommentierungen seitens der Abschlussersteller sind demgegenüber nur in geringem Umfang, solche von Seiten der Abschlussadressaten hingegen überhaupt nicht in den veröffentlichten *comment letters* enthalten. Gleichfalls kann beobachtet werden, dass einige Kommentierungen in keiner Weise¹⁴¹ auf die aufgeworfenen Fragestellungen der EFRAG eingehen bzw. diese nur äußerst rudimentär beantworten¹⁴².

Nachfolgend soll daher eine Analyse¹⁴³ der veröffentlichten Stellungnahmen vorgenommen werden, um so einen strukturierten Erkenntnisfortschritt zu ermöglichen. Zunächst soll hierbei auf die seitens der EFRAG propagierten „user needs“ Bezug genommen werden. Anschließend werden die jeweiligen Auffassungen der Kommentierenden hinsichtlich der geplanten punktuellen Korrekturen des IAS 12 bzw. der konzeptionellen Neuausrichtung der steuerlichen Finanzberichterstattung näher beleuchtet.

b) „User needs“

Hinsichtlich der propagierten „user needs“ lässt sich zunächst erkennen, dass kein *comment letter* (aus der Perspektive) eines Abschlussadressaten eingegangen ist. Dieser Umstand überrascht, da das DP zur Beantwortung der zentralen Fragestellung, ob punk-

tuelle Korrekturen am bestehenden Standard vorgenommen oder stattdessen ein vollständiger Konzeptwechsel verfolgt werden sollte, die Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten in den Mittelpunkt der Betrachtung rückt. Dies ist umso verwunderlicher, als noch im April 2012 mehr als die Hälfte der Teilnehmer an einer EFRAG-Veranstaltung zu diesem DP aus den Reihen der „user“ stammten (13 der insgesamt 25 Teilnehmer)¹⁴⁴.

Die detaillierte Auswertung der eingegangenen *comment letters* hinsichtlich der Akzeptanz der propagierten „user needs“¹⁴⁵ lässt hierbei eine höchst unterschiedliche Auffassung der Kommentierenden erkennen. So messen einige Verfasser der aufgeworfenen Fragestellung nach den Informationsbedürfnissen der Abschlussadressaten offensichtlich keine allzu große Bedeutung bei und verzichten daher auf eine entsprechende Stellungnahme¹⁴⁶. Andere hingegen lehnen die vorgetragenen „user needs“ kategorisch ab. So lässt sich z.B. dem *comment letter* der DZ Bank folgende Aussage entnehmen: „*The traditional shareholder does not appear to have any such demands*“¹⁴⁷.

Gleichwohl stimmen einige der Kommentierenden den aufgeführten Bedürfnissen der Abschlussadressaten – teilweise nahezu uneingeschränkt – zu¹⁴⁸. So heißt es u.a. von Seiten des *Dutch Accounting Standards Board (DASB)*: „*We agree on the seven categories of tax information that are likely to be relevant to investors and creditors. We have no further suggestion to make*“¹⁴⁹. Darüber hinaus halten einige die Orientierung an den Bedürfnissen der Abschlussadressaten zwar grundsätzlich für sinnvoll, fordern gleichzeitig allerdings weitergehende Untersuchungen, um die seitens der EFRAG aufgeführten „user needs“ bestätigen bzw. widerlegen zu können¹⁵⁰. Im Rah-

139 Die comment letters sind abrufbar unter: <http://www.efrag.org/Front/p177-2-272/Proactive-Financial-Reporting-for-Corporate-Income-Taxes.aspx> (Abruf: 07.10.2012).

140 So stammen 17 der 29 veröffentlichten comment letters von den genannten Institutionen.

141 Vgl. u.a. Deloitte, CL 2, S. 1 f.; PwC, CL 11, S. 1 ff.

142 Vgl. u.a. United Utilities, CL 6, S. 1 f.; Thames Water, CL 8, S. 1 f. (dieser wurde zwischenzeitlich wieder von der Homepage der EFRAG entfernt).

143 Laut veröffentlichtem Feedback Report (Stand: September 2012) ist die Analyse der comment letters seitens der EFRAG derzeit noch nicht abgeschlossen. Dieser ist abrufbar unter: http://www.efrag.org/files/EFrag%20public%20letters/Outreach%20events%20on%20proactive%20projects%202012/Consolidated_Feedback_Income_Taxes.pdf (Abruf: 09.09.2012).

144 Die Ergebnisse dieser Veranstaltung sind abrufbar unter: http://www.efrag.org/files/EFrag%20public%20letters/Outreach%20events%20on%20proactive%20projects%202012/Feedback_statement_Outreach_event_Amsterdam_17042012.pdf (Abruf: 04.08.2012).

145 Vgl. DP, Part 1, Q1.3: „Do you agree with the identified users' information needs in Chapter 1 Part 1?“

146 Vgl. u.a. VW, CL 7, S. 3; United Utilities, CL 6, S. 1 f.

147 Vgl. DZ Bank, CL 4, S. 3. An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass die DZ Bank in ihrer Eigenschaft als Bilanzierende Stellung nimmt.

148 Vgl. u.a. SAICA, CL 9, S. 3; DASB, CL 13, S. 3; ACCA, CL 10, S. 3; KSR, CL 20, S. 3.

149 Vgl. DASB, CL 13, S. 3.

150 Vgl. u.a. ICAEW, CL 1, S. 4; KPMG, CL 5, S. 3; AcSB CNC, CL 18, S. 2; EY, CL 21, S. 5.

AUTOREN

Prof. Dr. Peter Lorson hat die Professur für Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock inne.

WP/StB Prof. Dr. Winfried Melcher ist Partner bei KPMG AG WPG in Berlin und Honorarprofessor für Wirtschaftsprüfung an der Universität Rostock.

WP M.Sc. Dominik Gleichmann ist Assistant Manager bei KPMG AG WPG in Stuttgart und Absolvent der Universität Mannheim (Mannheim Business School).

Keywords

Diskontierung

Latente Steuern

Unsichere Steuerpositionen

men dieser differenzierenden Betrachtungsweise wird es ebenfalls als kritisch erachtet, ob den „user needs“ durch die – zumindest in Teilen – vorgeschlagene Ausweitung der Anhangangaben entsprochen werden sollte oder ob den Bedürfnissen nicht durch eine verbesserte Anwendung der bestehenden Angabepflichten des IAS 12 deutlicher Rechnung getragen wird¹⁵¹.

Im Ergebnis lässt sich somit eine erhebliche Bandbreite an unterschiedlichen Auffassungen innerhalb der veröffentlichten Stellungnahmen beobachten.

c) Unsichere Steuerpositionen

Die Auswertung der eingegangenen *comment letters* hinsichtlich der Bilanzierung unsicherer Steuerpositionen („*uncertain tax positions*“) lässt ein ähnliches Bild erkennen. In Übereinstimmung mit der Fragestellung des DP ist hierbei eine weitergehende Unterscheidung hinsichtlich (i) des Ansatzes bzw. der Bewertung von unsicheren Steuerpositionen sowie (ii) den entsprechenden Anhangangaben vorzunehmen¹⁵².

Ad (i): Im Hinblick auf Ansatz und Bewertung unsicherer Steuerpositionen lassen sich höchst unterschiedliche Auffassungen erkennen. Einige der Kommentierenden befürworten die vorgeschlagenen Neuregelungen in diesem Bereich und sprechen sich – unter Annahme des Vorliegens der entsprechenden Ansatzvoraussetzungen – für eine generelle Zulässigkeit beider Bewertungsmethoden aus, d.h. nach ihrer Auffassung sollte die Bewertung unsicherer Steuerpositionen sowohl auf Basis der Erwartungswertmethode als auch in Höhe des wahrscheinlichsten Werts vorgenommen werden dürfen¹⁵³.

Demgegenüber vertritt z.B. die *Association of Chartered Certified Accountants* (ACCA) die Auffassung, dass die Bewertung einer individuellen unsicheren Steuerposition – analog den Vorgaben des IAS 37 – in Abhängigkeit der vorliegenden Unsicherheit(en) erfolgen sollte. Konkret bedeutet dies, dass bei Vorliegen einer Vielzahl an Unsicherheiten eine Bewertung der unsicheren Steuerposition auf Basis des Erwartungswerts vorgenommen werden sollte. Handelt es sich demgegenüber nur um eine einzelne Unsicherheit, ist der Bewertung in Höhe des wahrscheinlichsten Werts der Vorzug zu geben¹⁵⁴. Eine ähnlich differenzierende Sichtweise vertritt BP, die in diesem Zusammenhang zudem die Frage nach der „*unit of account*“¹⁵⁵ aufgreift. Nach deren Auffassung ist eine Unterscheidung dahingehend vorzunehmen, ob es sich im Fall der „*unit of account*“ um die (individuelle) unsichere Steuerposition handelt oder ob die gesamte Verpflichtung gegenüber den Steuerbehörden hierunter zu subsumieren ist. Im erstgenannten Fall wird die Anwendung der Erwartungswertmethode bevorzugt, da hier eine Bewertung in Höhe des wahrscheinlichsten Werts – insbesondere bei einer Vielzahl einzelner Steuerpositionen – zu einer entsprechenden Über- bzw. Unterbewertung im Vergleich zur tatsächlichen Steuerzahlung

führen könnte. Ist der Gegenstand der Bewertung hingegen die vollständige Verpflichtung gegenüber den Steuerbehörden, kann sich eine Bewertung in Höhe des wahrscheinlichsten Werts als vorzugswürdig erweisen¹⁵⁶.

Die überwiegende Mehrheit der Kommentierenden betrachtet die vorgeschlagenen Neuregelungen in diesem Bereich allerdings eher kritisch¹⁵⁷. Unklar erscheint insbesondere, ob unsichere Steuerpositionen überhaupt der Definition einer Schuld i.S.d. *Framework* gerecht werden. Konkret stellt sich die Frage, inwieweit die Voraussetzung des wahrscheinlich künftigen Ressourcenabflusses als erfüllt anzusehen ist¹⁵⁸. Des Weiteren wird eine potenzielle Neuregelung auch deshalb abgelehnt, weil unsichere Steuerpositionen bereits gegenwärtig unter den Anwendungsbereich des IAS 37 subsumiert werden können, da diese entweder den Charakter einer Rückstellung¹⁵⁹ oder einer Eventualverbindlichkeit aufweisen¹⁶⁰. Lassen die *comment letters* insoweit bereits Kritik an einem möglichen Ansatz unsicherer Steuerpositionen erkennen, setzt sich diese auch im Hinblick auf die Bewertung, d.h. die potenzielle Einführung der Erwartungswertmethode, fort¹⁶¹. Einerseits wird argumentiert, dass die Erwartungswertmethode grundsätzlich nur für große heterogene Verpflichtungen – und damit eben nicht für unsichere Steuerpositionen – geeignet sei. Andererseits wird die Erwartungswertmethode mit der Begründung abgelehnt, dass diese einen zusätzlichen Arbeitsaufwand verursache, der unter Kosten/Nutzen-Gesichtspunkten abgelehnt werden müsse¹⁶².

Ad (ii): Hinsichtlich einer potenziellen Änderung der Anhangangaben lässt sich ebenfalls eine Vielfalt an Meinungen innerhalb der veröffentlichten Stellungnahmen beobachten. Einige befürworten die Einführung entsprechender Anhangangaben vor dem Hintergrund, dass IAS 12 derzeit keine expliziten Angabepflichten hinsichtlich unsicherer Steuerpositionen beinhaltet¹⁶³. Allerdings sollten die erforderlichen Angaben hierbei eher verbaler Natur¹⁶⁴ sein und innerhalb des Anhangs erfolgen. Eine Berichterstattung im La-

151 Vgl. BP, CL 14, S. 4.

152 Vgl. DP, Part 1, Q1.8 (a) sowie (b).

153 Vgl. DZ Bank, CL 4, S. 6 f.

154 Vgl. ACCA, CL 10, S. 5.

155 Vgl. hierzu ebenfalls EY, CL 21, S. 9.

156 Vgl. BP, CL 14, S. 6.

157 Vgl. u.a. KPMG, CL 5, S. 6; Baker Tilly, CL 15, S. 4; Astra Zeneca, CL 16, S. 5; AASB, CL 19, S. 2 f.

158 Vgl. u.a. KPMG, CL 5, S. 6; VW, CL 7, S. 5.

159 Gleichwohl schließen andere eine Ansatzmöglichkeit mit der Begründung aus, dass das Kriterium der gegenwärtigen Verpflichtung („*present obligation*“) im Fall unsicherer Steuerpositionen i.d.R. nicht erfüllt werde, vgl. ACTEO-AFEP-MEDEF, CL 17, S. 6.

160 Laut Baker Tilly wäre in diesem Zusammenhang ein eindeutiger Verweis des IAS 12 auf den IAS 37 als hilfreich anzusehen, vgl. Baker Tilly, CL 15, S. 4.

161 Vgl. u.a. ICAEW, CL 1, S. 6; DASB, CL 13, S. 4; Astra Zeneca, CL 16, S. 5.

162 Vgl. VW, CL 7, S. 5 f.

163 Vgl. u.a. DZ Bank, CL 4, S. 6 f.; NRS, CL 12, S. 5; KSR, CL 20, S. 3; EY, CL 21, S. 9 f.

164 Vgl. BP, CL 14, S. 6.

gebericht („*management commentary*“) wird mehrheitlich abgelehnt¹⁶⁵.

Gleichwohl existieren ebenfalls kritische Ansichten hinsichtlich der vorgeschlagenen Neuregelung. Als problematisch gilt in diesem Zusammenhang, dass unsichere Steuerpositionen unter konzeptionellen Gesichtspunkten nur schwer von Eventualforderungen bzw. -verbindlichkeiten i.S.d. IAS 37 abgegrenzt werden können¹⁶⁶. Einige Kommentierende stellen ohnehin in Frage, ob die Unternehmen überhaupt aussagekräftige steuerliche Informationen – vorbehaltlich einer etwaigen „Schutzklausel“ analog derjenigen des IAS 37.92¹⁶⁷ – aus Angst vor möglichen Konsequenzen veröffentlichen würden¹⁶⁸. Darüber hinaus wird auch in diesem Bereich die Frage nach der „*unit of account*“ aufgeworfen, d.h., ob sich die erforderlichen Angaben auf die einzelne Steuerposition oder das gesamte steuerliche Risiko, welchem das Unternehmen ausgesetzt ist, beziehen sollten¹⁶⁹.

Im Ergebnis macht die Auswertung der *comment letters* deutlich, dass grundsätzlich Einigkeit dahingehend besteht, dass unsichere Steuerpositionen innerhalb der IFRS-Rechnungslegung derzeit nur unzureichend geregelt sind. Hinsichtlich konkreter Lösungsalternativen bestehen allerdings – sowohl hinsichtlich Ansatz, Bewertung als auch Anhangangaben – weitreichende Meinungsverschiedenheiten.

d) Diskontierung

Die Auswertung der *comment letters* hinsichtlich der vorgeschlagenen Diskontierung latenter Steuerzahlungen lässt auf den ersten Blick ein eher gemischtes Bild erkennen. Eine detailliertere Analyse ermöglicht jedoch eine weitergehende Kategorisierung:

Einerseits wird eine potenzielle Diskontierung latenter Steuerzahlungen kategorisch abgelehnt¹⁷⁰. Ursächlich hierfür sind zunächst konzeptionelle Gesichtspunkte, da die Diskontierung latenter Steuern im Fall bereits diskontierter Vermögenswerte bzw. Schulden zu einem nicht sachgerechten Ergebnis führen würde¹⁷¹. Des Weiteren werden in diesem Zusammenhang ebenfalls Komplexitätsbedenken geäußert, da die vorgeschlagene Neuregelung eine exakte Bestimmung des Umkehrzeitpunkts sämtlicher (temporärer) Differenzen erfordert und es hierfür einer aufwendigen, nicht zuletzt subjektiven, Einschätzung bedarf¹⁷². Schließlich werden die Vorschläge auch vor dem Hintergrund der bestehenden Konvergenzbestrebungen mit US-GAAP – hiernach ist eine entsprechende Diskontierung latenter Steuern strikt untersagt – abgelehnt¹⁷³.

Andererseits wird eine Diskontierung latenter Steuerzahlungen befürwortet¹⁷⁴. Die Befürworter stützen sich hierbei insbesondere auf die Überbewertung latenter Steuerposten, sollten sich die zugrunde liegenden (temporären) Differenzen nicht innerhalb eines vorhersehbaren Zeitraums – in verstärktem Maße hiervon betroffen wären demnach quasi-permanente Differenzen – wieder umkehren¹⁷⁵. Ferner werden auch konzeptionelle Gründe für eine mögliche Diskontierung aufgeführt, da die übrigen IFRS-Regelungen – zumindest in den Fällen, in denen der damit einhergehende Zinseffekt als wesentlich einzustufen ist – eine entsprechende Diskontierung vorsehen¹⁷⁶. Auch unter ökonomischen Gesichtspunkten wird eine Diskontierung gefordert, da nur so der Zeitwert des Geldes („*time value of money*“) korrekt widerspiegelt wird¹⁷⁷. Ein möglicher Lösungsansatz hinsichtlich der aufgezeigten „Diskontierungsproblematik“ wird auch in der Einführung einer optionalen Diskontierung – analog den derzeitigen Regelungen nach UK-GAAP – gesehen¹⁷⁸.

Die Mehrheit der Kommentierenden nimmt eine – mehr oder weniger ausgeprägte – Abwägung der im DP vorgetragenen Argumente vor und spricht sich im Ergebnis gegen eine Diskontierung latenter Steuern aus¹⁷⁹. Als Vorteile einer möglichen Diskontierung werden – übereinstimmend mit den Äußerungen der Befürworter – die Vermeidung einer potenziellen Überbewertung¹⁸⁰ latenter Steuerposten, die konzeptionelle Übereinstimmung¹⁸¹ mit den übrigen IFRS-Regelungen sowie die Berücksichtigung des „*time value of money*“¹⁸² identifiziert. Im Ergebnis können die genannten Vorteile die aus einer Diskontierung resultierenden Nachteile nicht aufwiegen. Besonders häufig werden in diesem Zusammenhang die mit der Analyse der Fälligkeit bzw. der Bestimmung des Umkehrzeitpunkts einhergehende Komplexität aufgeführt¹⁸³. Des Weiteren werden – bezugnehmend auf die seitens der EFRAG erbetenen Erfahrungsberichte¹⁸⁴ – Studien aufgeführt, welche die mit einer Diskontierung latenter Steuern einhergehenden Probleme aufzeigen¹⁸⁵.

Abschließend bleibt festzuhalten, dass die Meinungsvielfalt im Bereich der Diskontierung latenter Steuerzahlungen weit weniger groß ist, als dies im Fall der „*user needs*“ oder der „*uncertain tax positions*“ beobachtet werden konnte. Die überwiegende Mehrheit der Kommentierenden lehnt eine mögliche Diskontierung unter Kosten/Nutzen-Gesichtspunkten klar ab.

e) Steuerüberleitungsrechnung

Hinsichtlich der vorgeschlagenen Änderungen im Bereich der steuerlichen Überleitungsrechnung lässt sich zunächst keine eindeutige Präferenz der Kommentierenden erkennen. Erst die detaillierte Analyse der veröffentlichten Stellungnahmen ermöglicht ein weitergehendes Verständnis:

Eine Vielzahl der Kommentierenden befürwortet die vorgeschlagenen Neuregelungen in diesem Bereich¹⁸⁶. Manche erachten die Steuerüberleitungsrechnung ohnehin als eine der nützlichsten Angaben innerhalb der IFRS-Rechnungslegung¹⁸⁷. Aus Sicht der Befürworter erweist sich die Einführung eines standardisierten Überleitungsschemas – hier durch die Vorgabe der Hauptposten („*main positions*“) – als sachgerecht, um so eine Vergleichbarkeit zwischen den Abschlüssen verschiedener Unternehmen herstellen zu können¹⁸⁸. Über den

165 Vgl. u.a. NRS, CL 12, S. 5; EY, CL 21, S. 9 f.

166 Vgl. u.a. ICAEW, CL 1, S. 6; ACCA, CL 10, S. 5; Baker Tilly, CL 15, S. 4.

167 Vgl. u.a. ACCA, CL 10, S. 5; NRS, CL 12, S. 5.

168 Vgl. SAICA, CL 9, S. 5.

169 Vgl. ebenda.

170 Vgl. u.a. VW, CL 7, S. 4 f.; BP, CL 14, S. 5; AASB, CL 19, S. 2.

171 Vgl. u.a. VW, CL 7, S. 4 f.; BP, CL 14, S. 5.

172 Vgl. u.a. BP, CL 14, S. 5; AASB, CL 19, S. 2.

173 Vgl. VW, CL 7, S. 4 f.

174 Vgl. u.a. United Utilities, CL 6, S. 1; Thames Water, CL 8, S. 1 f.; KSR, CL 20, S. 2 f.

175 Vgl. u.a. United Utilities, CL 6, S. 1; Thames Water, CL 8, S. 1 f.

176 Vgl. u.a. United Utilities, CL 6, S. 1; NRS, CL 12, S. 5.

177 Vgl. KSR, CL 20, S. 2 f.

178 Vgl. Thames Water, CL 8, S. 1 f.

179 Vgl. stellvertretend für viele ICAEW, CL 1, S. 5; KPMG, CL 5, S. 4 f.; SAICA, CL 9, S. 5; DASB, CL 13, S. 4 sowie EY, CL 21, S. 8.

180 Vgl. u.a. ICAEW, CL 1, S. 5; Baker Tilly, CL 15, S. 3.

181 Vgl. u.a. DZ Bank, CL 4, S. 5 f.; SAICA, CL 9, S. 5; ACCA, CL 10, S. 4.

182 Vgl. DASB, CL 13, S. 4.

183 Vgl. stellvertretend für viele KPMG, CL 5, S. 4 f.; ACCA, CL 10, S. 4; Astra Zeneca, CL 16, S. 4 sowie ACTEIO-AFEP-MEDEF, CL 17, S. 5 f.

184 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.50.

185 Vgl. hierzu den entsprechenden Hinweis seitens EY, CL 21, S. 8.

186 Vgl. stellvertretend für viele DZ Bank, CL 4, S. 3 f.; Astra Zeneca, CL 17, S. 4; AcSB CNC, CL 18, S. 4 f. sowie KSR, CL 20, S. 2 f.

187 Vgl. BP, CL 14, S. 4 f.

188 Vgl. u.a. DZ Bank, CL 4, S. 3 f.; NRS, CL 12, S. 4; Astra Zeneca, CL 16, S. 4; EY, CL 21, S. 7.

seitens des DP vorgeschlagenen Umfang hinaus wird sogar befürwortet, weitergehende Posten zu berücksichtigen, wie eine separate Kategorie für Fremdwährungseffekte, sollte der anzuwendende Steuersatz dem inländischen Steuersatz des Mutterunternehmens entsprechen¹⁸⁹. Ein separater Effekt sollte nach Auffassung des *Accounting Standards Board* (AcSB) auch in den Fällen gezeigt werden, in denen als anzuwendender Steuersatz der geografisch gewichtete Steuersatz für Zwecke der steuerlichen Überleitungsrechnung herangezogen wird¹⁹⁰. Vereinzelt wird auch ein Überleitungsposten gefordert, welcher strukturelle Veränderungen des Unternehmens zum Gegenstand hat¹⁹¹. Beachtet werden sollte im Zuge der standardisierten Steuerüberleitung allerdings, dass der (Residual-)Posten „*other items*“ einen gewissen Umfang nicht überschreitet¹⁹².

Die Gegner einer standardisierten Überleitungsrechnung kritisieren insbesondere die vorgeschlagene Einführung des (pauschalen) Schwellenwerts von 5%¹⁹³. Zwar wird es grundsätzlich begrüßt, nur wesentliche Elemente innerhalb der Steuerüberleitungsrechnung auszuweisen, allerdings wird die Einführung einer quantitativen Grenze für die Wesentlichkeit eindeutig abgelehnt¹⁹⁴. Des Weiteren wird in diesem Zusammenhang in Frage gestellt, ob sich für Zwecke der steuerlichen Finanzberichterstattung – gerade aufgrund der Vielzahl an Faktoren, welche zu einem Auseinanderfallen von Vorsteuerergebnis und zu versteuerndem Einkommen führen – eine Standardisierung überhaupt als sinnvoll erweist¹⁹⁵. Hieran anknüpfend wird der Vorschlag geäußert, anstelle eines standardisierten Überleitungsschemas nur den entsprechenden Rahmen – u.a. durch die Vorgabe von Anfangs- und Endpunkt – vorzuschreiben, um so die werttreibenden Faktoren des Steuersatzes nachvollziehbar darstellen zu können¹⁹⁶. Darüber hinaus wird auch die vorgeschlagene Aufteilung in laufende und latente Steuern im Zuge der Steuerüberleitung abgelehnt¹⁹⁷. Grund hierfür ist insbesondere, dass eine derartige Aufteilung bereits aus den bestehenden Angaben des IAS 12 abgeleitet werden kann und sich eine Ausweitung der Anhangangaben insoweit als überflüssig erweist¹⁹⁸. Ohnehin lehnen einige der Kommentierenden die vorgeschlagenen Neuregelungen mit der Begründung ab, dass die derzeitigen Regelungen des IAS 12 bereits ausreichend seien¹⁹⁹ und insoweit die geforderten Informationen durch eine verbesserte Anwendung des existierenden Standards bereitgestellt werden könnten²⁰⁰.

Im Ergebnis spricht sich die Mehrheit der Kommentierenden für die vorgeschlagenen Neuregelungen im Bereich der steuerlichen Überleitungsrechnung aus. Insbesondere dem *comment letter* des AcSB, welchem nach eigenen Angaben eine Befragung der „*user*“ zugrunde liegt, ist zu entnehmen, dass die vorgeschlagenen Änderungen auf breite Zustimmung stoßen. Erwähnenswert erscheint in diesem Zusammenhang ebenfalls, dass auch die Abschlussersteller, welche sich für gewöhnlich gegen eine Ausweitung von Anhangangaben aussprechen, die Änderungsvorschläge befürworten.

f) Anhangangaben

Die nachfolgende Auswertung der Stellungnahmen geht der Frage nach, ob (i) innerhalb des Anhangs eine Überleitung zwischen laufendem Steueraufwand und tatsächlichen Steuerzahlungen erfolgen sollte und ob (ii) eine Erweiterung von Anhangangaben sinnvoll erscheint, um künftige Steuerzahlungen („*future tax cash flows*“) besser prognostizieren zu können²⁰¹.

Ad (i): Die Auswertung der *comment letters* hinsichtlich der (erst-) genannten Thematik liefert folgendes Ergebnis: Einige wenige Kommentierende befürworten eine derartige Überleitung²⁰². Nach

Auffassung von Baker Tilly z.B. sollte hierbei sowohl eine Überleitung zwischen den gezahlten Steuern der Berichtsperiode und der entsprechenden Steuerschuld der Vergleichsperiode als auch eine entsprechende Erklärung zwischen dem laufenden Steueraufwand des Berichtszeitraums und der betreffenden Steuerschuld zum Ende der Berichtsperiode erfolgen²⁰³. Hierbei sei angemerkt, dass solche Angaben in der Praxis bereits sporadisch verbreitet sind²⁰⁴.

Gleichwohl wird eine derartige Überleitung seitens der Mehrheit der Kommentierenden abgelehnt²⁰⁵. Die vorgetragene Gründe hierfür sind vielschichtiger Natur: Einerseits werden Komplexitätsgründe angeführt, da insbesondere im Fall international agierender Unternehmen – und der damit einhergehenden Vielzahl an Steuerschuldern – eine derart detaillierte Überleitung erforderlich wäre, dass die Verständlichkeit des Abschlusses massiv beeinträchtigt würde²⁰⁶. Andererseits ist das Auseinanderfallen von Steueraufwand und tatsächlicher Steuerzahlung als sachlogische Konsequenz des „*accrual accounting*“ anzusehen²⁰⁷. Schließlich bleibt unklar, ob eine solche Überleitung wirklich den Bedürfnissen der Adressaten entspricht²⁰⁸. Besonders erwähnenswert erscheint an dieser Stelle der *comment letter* des AcSB, welches eigenen Angaben zufolge eine „*user*“-Befragung mit folgendem Ergebnis durchgeführt hat: „*The users we consulted did not indicate any difficulties in respect of this issue*“²⁰⁹. Auch die Volkswagen AG führt aus, dass bislang keinerlei Fragen oder Anmerkungen seitens der Abschlussadressaten hinsichtlich der genannten Thematik aufgetreten seien²¹⁰.

Schließlich lassen einige Stellungnahmen ein differenzierendes Meinungsbild erkennen. Danach werden weitergehende Angaben in diesem Bereich zwar grundsätzlich befürwortet, zugleich aber auf die damit einhergehenden Einschränkungen aufmerksam gemacht²¹¹. Hierbei gilt es zunächst zu beachten, dass der erfasste Steueraufwand teils auf überschlägigen Berechnungen zum Geschäftsjahresende basiert, wohingegen die tatsächlichen Steuerzahlungen auf (späteren) detaillierten Ermittlungen im Zuge der Erstellung der Steuererklärung beruhen. Des Weiteren können in den unterjährig geleisteten Steuerzahlungen ggf. Zahlungen für Vorjahresperioden enthalten sein. Schließlich muss in diesem Zusammenhang ebenfalls berücksichtigt werden, dass die Steuerzahlungen

189 Vgl. Astra Zeneca, CL 16, S. 4.

190 Vgl. AcSB CNC, CL 18, S. 4 f.

191 Vgl. EY, CL 21, S. 7.

192 Vgl. ACCA, CL 10, S. 4.

193 Vgl. u.a. ICAEW, CL 1, S. 4 f.; ACTEO-AFEP-MEDEF, CL 17, S. 5; AASB, CL 19, S. 2.

194 Vgl. ICAEW, CL 1, S. 4 f.

195 Vgl. ebenda.

196 Vgl. u.a. SAICA, CL 9, S. 4; ACTEO-AFEP-MEDEF, CL 17, S. 5.

197 Vgl. u.a. SAICA, CL 9, S. 4; VW, CL 7, S. 3 f.

198 Vgl. VW, CL 7, S. 3 f.

199 Vgl. ebenda.

200 Vgl. DASB, CL 13, S. 1 f.

201 Nicht thematisiert werden soll in diesem Zusammenhang die Frage nach Angaben hinsichtlich der geplanten Steuerstrategie sowie von erweiterten Angaben im Hinblick auf noch ungenutzte steuerliche Verlustvorträge, vgl. DP, Part 1, Q1.4 bzw. Q1.5.

202 Vgl. u.a. NRS, CL 12, S. 2; Baker Tilly, CL 15, S. 2; ACTEO-AFEP-MEDEF, CL 17, S. 3; KSR, CL 20, S. 1.

203 Vgl. Baker Tilly, CL 15, S. 2.

204 Vgl. ACTEO-AFEP-MEDEF, CL 17, S. 3.

205 Vgl. stellvertretend für viele DZ Bank, CL 4, S. 1 f.; KPMG, CL 5, S. 2; VW, CL 7, S. 2 f.; DASB, CL 13, S. 1 f. sowie BP, CL 14, S. 3.

206 Vgl. DZ Bank, CL 4, S. 1 f.

207 Vgl. u.a. KPMG, CL 5, S. 2; Astra Zeneca, CL 16, S. 2.

208 Vgl. KPMG, CL 5, S. 2.

209 AcSB CNC, CL 18, S. 4.

210 Vgl. VW, CL 7, S. 2.

211 Vgl. u.a. ICAEW, CL 1, S. 3; ACCA, CL 10, S. 3.

oftmals in Form von Vorauszahlungen geleistet werden, wobei etwaige Über- oder Unterzahlungen erst in der darauffolgenden Berichtsperiode ausgeglichen werden²¹². Trotz der genannten Restriktionen ließe sich eine derartige Überleitung leicht erstellen, wobei diese nach Auffassung der ACCA nicht nur die laufenden Steuern, sondern ebenfalls die latenten Steuern – mithin soll eine Überleitung der gesamten Steuerbelastung erfolgen – beinhalten sollte²¹³.

Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass einer Überleitung zwischen laufendem Steueraufwand und tatsächlichen Steuerzahlungen seitens der überwiegenden Mehrheit der Kommentierenden – insbesondere mit Verweis auf das *accrual accounting* – ablehnend begegnet wird. Nur eine Mindermeinung spricht sich für die Einführung einer derartigen Überleitung aus.

Ad (ii): Auch die Auswertung der *comment letters* hinsichtlich erweiterter Anhangangaben zur Prognose künftiger Steuerzahlungen lässt ein gemischtes Bild erkennen. Einerseits wird die Einführung entsprechender Anhangangaben kategorisch abgelehnt²¹⁴. Ursächlich hierfür ist insbesondere der Umstand, dass eine solche Prognose eine exakte Aufschlüsselung der Fälligkeiten bzw. Umkehrzeitpunkte sämtlicher latenter Steuerposten erforderlich machen würde. Hiergegen sprechen insbesondere Kosten/Nutzen-Gesichtspunkte²¹⁵. Gleichfalls wird in diesem Zusammenhang aufgeführt, dass Abschlüsse aufgrund ihres historischen Charakters nicht dazu geeignet seien, künftige Cash-flows verlässlich prognostizieren zu können²¹⁶.

Andererseits gibt es auch Befürworter der vorgeschlagenen Neuregelung²¹⁷. So sollten nach Auffassung des *South African Institute of Chartered Accountants* (SAICA) für die Prognose künftiger Cash-flows zumindest Informationen über den erwarteten Umkehrzeitpunkt ungenutzter steuerlicher Verlustvorträge bereitgestellt werden²¹⁸. Noch weitergehend äußern sich in diesem Zusammenhang Baker Tilly, die sogar eine Fälligkeitsanalyse für sämtliche wesentliche latente Steueransprüche und -schulden als nützlich erachten²¹⁹. Nach Ansicht des polnischen *Komitet Standardów Rachunkowosci* (KSR) lässt sich eine solche Verpflichtung ohnehin aus IAS 1 ableiten²²⁰. Dort heißt es: „Die Zielsetzung eines Abschlusses ist es, Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und die Cash-flows eines Unternehmens bereitzustellen [...]“²²¹.

Gleichwohl lassen sich auch differenzierende Meinungen beobachten²²². Laut dem *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW) erscheinen weiterführende Angaben über künftige steuerliche Cash-flows zwar grundsätzlich wünschenswert, gleichwohl sollten diese nicht zu einer Verminderung der Verlässlichkeit des Abschlusses führen. In der Folge werden daher Informationen verbaler Art („*narrative disclosures*“) bzw. qualitative Informationen als sinnvoll erachtet²²³. Ein pragmatischer Lösungsansatz wird ebenfalls in der Möglichkeit gesehen, anstelle ausführlicher Anhangangaben lediglich eine Einschätzung künftiger Effektivsteuerquoten vorzunehmen und hierbei die wesentlichen Annahmen bzw. Faktoren, die einer solchen Einschätzung zugrunde gelegen haben, anzugeben²²⁴.

Zusammenfassend lassen sich folgende Positionen beobachten: Die überwiegende Mehrheit der Kommentierenden lehnt eine Erweiterung von Anhangangaben zur Bestimmung künftiger steuerlicher Cash-flows kategorisch ab. Einige wenige erachten derartige Angaben – obgleich nur in qualitativer Form – als sinnvoll. Nur ein Bruchteil der *comment letters* spricht sich hingegen für quantitative Angaben aus. Erwähnenswert scheint in diesem Zusammenhang, dass selbst die Kommentierenden, die sich auf eine gezielte Beant-

wortung einzelner Fragen konzentrierten, diese Thematik aufgegriffen haben²²⁵.

g) Konzeptwechsel

Die Auswertung der Stellungnahmen hinsichtlich eines potenziellen Konzeptwechsels macht deutlich, dass sich die überwiegende Mehrheit der Kommentierenden gegen die Einführung eines neuen Konzepts zur Berücksichtigung von Ertragsteuern im IFRS-Abschluss ausspricht²²⁶. Die geäußerte Kritik hinsichtlich der vorgeschlagenen Konzepte stellt sich dabei wie folgt dar:

- *Temporary difference approach*: Aufgrund der Ablehnung eines potenziellen Konzeptwechsels erfährt der *temporary difference approach* naturgemäß den größten Zuspruch. Begründet wird dieser vielfach mit dem vorhandenen Verständnis sowohl auf Seiten der Abschlussersteller als auch der Adressaten²²⁷. Gleichwohl wird in diesem Zusammenhang die Bildung latenter Steuern auf quasi-permanente Differenzen kritisiert²²⁸.
- *Flow-through approach*: Zwar wird dieses Konzept unter Vereinfachungsgesichtspunkten begrüßt, allerdings überwiegen die kritischen Aspekte, welche sich im Wesentlichen auf drei Kernpunkte reduzieren lassen. Zunächst wird die unzutreffende Abbildung der ökonomischen bzw. fiskalischen Auswirkungen von Geschäftsvorfällen kritisiert, da aufgrund der fehlenden Allokation der *timing differences* auf die jeweiligen Perioden der zeitliche Anfall der Steuerbelastung nicht adäquat dargestellt wird²²⁹. Des Weiteren richtet sich die Kritik gegen die – trotz des unterbleibenden Ansatzes latenter Steuern – vorzunehmenden Anhangangaben, was im Ergebnis zu einer erhöhten Komplexität führt und einer verbesserten Verständlichkeit dieser Thematik zuwider läuft²³⁰. Schließlich wird das Konzept vor dem Hintergrund stark schwankender Effektivsteuerquoten kritisiert, welche aus der alleinigen Berücksichtigung der laufenden Steuern resultieren²³¹.
- *Partial tax allocation approach*: Auch in diesem Fall überwiegen die geäußerten Kritikpunkte. Diese betreffen überwiegend den konzeptspezifischen Arbeitsaufwand, da sämtliche *timing differences* dahingehend kategorisiert werden müssen („*scheduling*“), wann und in welchem Umfang hieraus (steuerliche) Cash-flows resultieren²³². Hieran anknüpfend werden insbesondere die mit einer solchen Vorgehensweise einhergehenden subjektiven Schätzunsicherheiten bzw. Ermessensspielräume kritisiert²³³.

212 Vgl. EY, CL 21, S. 3 f.

213 Vgl. ACCA, CL 10, S. 3.

214 Vgl. stellvertretend für viele DZ Bank, CL 4, S. 4; KPMG, CL 5, S. 4; NRS, CL 12, S. 4; DASB, CL 13, S. 1 f.; BP, CL 14, S. 5 sowie AcSB CNC, CL 18, S. 3 f.

215 Vgl. u.a. DZ Bank, CL 4, S. 4; KPMG, CL 5, S. 4.

216 Vgl. u.a. United Utilities, CL 6, S. 2; VW, CL 7, S. 4; Thames Water, CL 8, S. 2.

217 Vgl. u.a. SAICA, CL 9, S. 4; Baker Tilly, CL 15, S. 3.

218 Vgl. SAICA, CL 9, S. 4.

219 Vgl. Baker Tilly, CL 15, S. 3.

220 Vgl. KSR, CL 20, S. 2.

221 IAS 1.9.

222 Vgl. u.a. ICAEW, CL 1, S. 5; ACCA, CL 10, S. 4; EY, CL 21, S. 7 f.

223 Vgl. u.a. ICAEW, CL 1, S. 5; Astra Zeneca, CL 16, S. 4; EY, CL 21, S. 7 f.

224 Vgl. u.a. ACCA, CL 10, S. 4; ACTEO-AFEP-MEDEF, CL 17, S. 5.

225 Vgl. Thames Water, CL 8, S. 2.

226 Vgl. stellvertretend für viele VW, CL 7, S. 6; DASB, CL 13, S. 1; EY, CL 21, S. 11; Siemens, CL 22, S. 7; BT, CL 23, S. 1 f. sowie SAP, CL 25, S. 9.

227 Vgl. SAICA, CL 9, S. 7.

228 Vgl. DZ-Bank, CL 4, S. 7 f.

229 Vgl. u.a. ACTEO-AFEP-MEDEF, CL 17, S. 7 f.; AASB, CL 19, S. 3; SAP, CL 25, S. 10; Mazars, CL 26, S. 9.

230 Vgl. u.a. DZ Bank, CL 4, S. 8; BP, CL 14, S. 7 f.

231 Vgl. u.a. EY, CL 21, S. 11; Astra Zeneca, CL 16, S. 6.

232 Vgl. u.a. SAP, CL 25, S. 10; AASB, CL 19, S. 4.

233 Vgl. u.a. Baker Tilly, CL 15, S. 5 f.; ACTEO-AFEP-MEDEF, CL 17, S. 8; SAP, CL 25, S. 10.

Interessant erscheint in diesem Zusammenhang ebenfalls der Verweis auf entsprechende Erfahrungswerte innerhalb des Vereinigten Königreichs; dort erfolgte eine Anwendung des Konzepts im Zeitraum von 1979 bis 2002, ehe dieses aus pragmatischen Gründen wieder abgeschafft wurde²³⁴.

- *Valuation adjustment approach*: Die Ablehnung basiert insbesondere auf zwei Gründen: Einerseits ist diese der Komplexität des Konzepts bzw. dem hieraus resultierenden Arbeitsaufwand geschuldet, da für sämtliche Vermögenswerte bzw. Schulden die zugehörigen Steuereffekte („*tax-postings*“) buchhalterisch (gesondert) nachgehalten werden müssen²³⁵. Andererseits ist die Ablehnung auf die begrenzte Bereitstellung entscheidungsnützlicher Informationen zurückzuführen, da im Ergebnis lediglich eine Verrechnung latenter Steuern mit den jeweils zugrunde liegenden Vermögenswerten bzw. Schulden erfolgt und darüber hinaus eine Messung der Leistungsfähigkeit eines Unternehmens vor und nach Steuern stark beeinträchtigt wird²³⁶.
- *Accruals approach*: Der *accruals approach* wird insbesondere aufgrund der Unvereinbarkeit mit dem *Framework* – dieses sieht vom Grundsatz her einen „*asset-liability-approach*“ vor – abgelehnt²³⁷. Darüber hinaus wird kritisiert, dass solche steuerlichen Effekte unberücksichtigt bleiben, die sich nicht unmittelbar auf den Gewinn bzw. Verlust eines Unternehmens auswirken. Konkret genannt werden in diesem Zusammenhang Effekte aus der Kaufpreisallokation im Zuge eines Unternehmenszusammenschlusses („*business combination*“)²³⁸. Gleichwohl wird dem *accruals approach* – sollte es zu einem entsprechenden Konzeptwechsel kommen – das größte Potenzial beigemessen²³⁹. Als Grund wird auch hier das vorhandene Verständnis seitens der Abschlussersteller bzw. Adressaten aufgeführt²⁴⁰.

Neben der aufgezeigten Kritik bzw. geäußerten Ablehnung hinsichtlich eines potenziellen Konzeptwechsels lassen sich ebenfalls differenzierende Meinungen innerhalb der *comment letters* beobachten²⁴¹. So äußert sich u.a. das ICAEW dahingehend, dass eine Entscheidung für eines der genannten Konzepte zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht möglich sei, da erst weitere Überlegungen mit Blick auf den genauen Verwendungszweck der Informationen angestellt werden müssten. Erst im Anschluss hieran könnten die einzelnen Konzepte gegeneinander abgewogen werden²⁴². Eine ähnliche Sichtweise ist auch der Stellungnahme seitens KPMG zu entnehmen: „*There was not enough detailed information to make a thorough review of the different approaches. [...] Only after this [here: more research] it would be possible for us to decide, which approach has the most merits and should be further developed*“²⁴³.

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass die deutliche Mehrheit der Kommentierenden einen Konzeptwechsel kategorisch ablehnt. Einige wenige machen ihre Entscheidung vom Ausgang weiterer Forschungsarbeiten auf diesem Gebiet abhängig. Einzig das *Belgian Accounting Standards Board* (BASB) befürwortet einen Konzeptwechsel vom *temporary approach* zum *accruals approach*²⁴⁴.

2. Kritische Würdigung der von der EFRAG vorgeschlagenen Änderungen

Grundsätzlich erscheint es sachgerecht, hinsichtlich der Beantwortung der zentralen Fragestellung, ob der bestehende IAS 12 punktuell überarbeitet oder doch ein vollständiger Konzeptwechsel vollzogen werden sollte, die Bedürfnisse der Abschlussadressaten („*user needs*“) in den Mittelpunkt der Betrachtung zu stellen. Nur auf Grundlage einer solchen Vorgehensweise kann die Finanz-

berichterstattung zu Ertragsteuern ihrer primären Zielsetzung, der Bereitstellung entscheidungsnützlicher Informationen, gerecht werden. Gleichwohl bedarf es – gerade aufgrund der ohnehin komplexen Rechnungslegungsvorschriften in diesem Bereich – einer gezielten bzw. methodischen Bestimmung entscheidungsrelevanter Informationen. Eine bloße Ausweitung der Regelungsdichte im Bereich der steuerlichen Finanzberichterstattung, ohne eine Steigerung der Entscheidungsnützlichkeit des Abschlusses zu erreichen, erscheint nicht nur in höchstem Maße fragwürdig, sondern ist gleichfalls unter Kosten/Nutzen-Gesichtspunkten zwingend abzulehnen.

Gerade hinsichtlich der methodischen Vorgehensweise zur Bestimmung der „*user needs*“ lässt das DP erhebliche Mängel erkennen. So ist in Bezug auf die von der EFRAG propagierten „*user needs*“ zu konstatieren, dass diese eher auf oberflächlichen Erkenntnissen denn auf wissenschaftlich haltbaren bzw. fundierten Untersuchungen beruhen. Das DP beruft sich in diesem Zusammenhang sowohl auf die an die EFRAG herangetragenen Ansichten als auch auf Studien seitens PwC²⁴⁵. Es erscheint daher keineswegs verwunderlich, dass selbst PwC laut veröffentlichtem *comment letter* keine eindeutige Stellung hinsichtlich der aufgeführten „*user needs*“ bezieht²⁴⁶.

Ohne Zweifel generieren die aufgeführten „*user needs*“ bzw. die hieraus abgeleiteten Vorschläge seitens der EFRAG ein Mehr an Daten in Verbindung mit einer höheren Komplexität. Ob die vorgeschlagenen Neuregelungen jedoch dazu beitragen, den Informationsnutzen im Hinblick auf die Berichterstattung über Ertragsteuern zu steigern, bleibt fraglich. Leider kann auch den veröffentlichten Stellungnahmen nicht entnommen werden, ob die seitens der EFRAG aufgeführten „*user needs*“ tatsächlich die Bedürfnisse der Abschlussadressaten widerspiegeln. Ursächlich hierfür ist nicht nur die erhebliche Bandbreite an unterschiedlichen Auffassungen innerhalb der veröffentlichten *comment letters*, sondern insbesondere der Umstand, dass kein „*user comment letter*“ existiert. Einzig das AcSB gibt an, eine Konsultation von Adressaten durchgeführt zu haben, die sich eher ablehnend hinsichtlich der aufgeführten Bedürfnisse äußern²⁴⁷. Vor diesem Hintergrund müssen die seitens der EFRAG propagierten „*user needs*“ kritisch hinterfragt und nicht als gegeben hingenommen werden.

Im Ergebnis bedarf es daher weitergehender Untersuchungen in diesem Bereich, um die Bedürfnisse der Abschlussadressaten verlässlich bestimmen zu können. Erst auf einer solchen Grundlage können weitergehende Überlegungen dahingehend angestellt werden, ob eine punktuelle Überarbeitung des bestehenden IAS 12

234 Vgl. EY, CL 21, S. 11.

235 Vgl. u.a. DZ Bank, CL 4, S. 9 f.; SAP, CL 25, S. 10.

236 Vgl. u.a. AASB, CL 19, S. 4; EY, CL 21, S. 12.

237 Vgl. AASB, CL 19, S. 4.

238 Vgl. SAP, CL 25, S. 10.

239 Vgl. u.a. Baker Tilly, CL 15, S. 5 f.; Astra Zeneca, CL 16, S. 6 f.; EY, CL 21, S. 12; SAP, CL 25, S. 10.

240 Vgl. BP, CL 14, S. 7 f.

241 Vgl. stellvertretend hierfür ICAEW, CL 1, S. 6 f.; KPMG, CL 5, S. 7; ACCA, CL 10, S. 5 f.; Mazars, CL 26, S. 9 f. sowie ANC, CL 28, S. 9.

242 Vgl. ICAEW, CL 1, S. 6.

243 Vgl. KPMG, CL 5, S. 7.

244 Vgl. BASB, CL 24, S. 2. Darüber hinaus sprechen sich auch Deloitte und PwC für einen Konzeptwechsel aus, indes unterbleibt ein konkreter Bezug auf die einzelnen Fragestellungen des DP, vgl. Deloitte, CL 2, S. 1 bzw. PwC, CL 11, S. 1.

245 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.7.

246 So unterbleibt eine Beantwortung der aufgeworfenen Fragestellung Q1.3, vgl. PwC, CL 11, S. 1 ff.

247 Vgl. AcSB CNC, CL 18, S. 4.

ausreicht, um den identifizierten „user needs“ gerecht zu werden, oder ob stattdessen ein vollständiger Konzeptwechsel angestrebt werden sollte. Indes sind keine zu hohen Erwartungen an die Untersuchungen zu „user needs“ zu stellen. Denn diese müssten in einen objektiven Informationsbedarf über alle Adressaten hinweg münden. Die übliche Methodik der Befragung von Adressaten²⁴⁸ wird hingegen von Wünschen verzerrt und kann somit nur einen subjektiven Informationsbedarf zu Tage fördern. Resümierend werden „user needs“ in Bezug auf die Finanzberichterstattung im Grunde regelmäßig auch dann letztlich nur normativ postuliert und nicht empirisch fundiert, wenn sie durch Befragungen untermauert werden²⁴⁹. Zudem bleibt fraglich, wie die Adressatenbedürfnisse unter Kosten/Nutzen-Gesichtspunkten objektiv(iert) bewertet und gegen etwaige berechnete Geheimhaltungsinteressen der Ersteller abgewogen werden können.

Hinsichtlich der Bilanzierung unsicherer Steuerpositionen lassen sich im Wesentlichen zwei Problembereiche identifizieren: Einerseits erscheint es fraglich, ob weiterführende Informationen im Hinblick auf unsichere Steuerpositionen überhaupt dazu geeignet sind, zu einem verbesserten Verständnis künftiger steuerlicher Cash-flows beizutragen. Insoweit sind die Vorschläge der EFRAG, zunächst weitergehende Untersuchungen auf diesem Gebiet vorzunehmen, zu begrüßen.

Andererseits sind ebenfalls Überlegungen dahingehend anzustellen, inwieweit unsichere Steuerpositionen überhaupt unter das bestehende *Framework* bzw. die derzeitigen IFRS-Regelungen subsumiert werden können. Fragwürdig erscheint an dieser Stelle insbesondere, ob unsichere Steuerpositionen der geforderten Definition einer Schuld i.S.d. *Framework* gerecht werden bzw. inwieweit von einem wahrscheinlich künftigen Nutzenabfluss ausgegangen werden kann. Die sich hieran anschließende Frage nach der Bewertung unsicherer Steuerpositionen würde sich insoweit als obsolet erweisen. Ohnehin scheinen Überlegungen angebracht, weshalb unsichere Steuerpositionen nicht in den Anwendungsbereich des IAS 37 fallen sollten, wenngleich die Bildung einer Rückstellung aufgrund der fehlenden gegenwärtigen Verpflichtung („*present obligation*“) wohl eher ausscheiden dürfte. Gleichwohl könnte es sich um eine Eventualverbindlichkeit handeln. Umstritten wäre in diesem Zusammenhang dann wohl allerdings die potenzielle Inanspruchnahme der „Schutzklausel“ des IAS 37.92. Leider lässt das DP entsprechende Ausführungen hinsichtlich der aufgezeigten Problematik vermissen.

Festzuhalten bleibt an dieser Stelle, dass der Mangel an klaren und eindeutigen Regelungen hinsichtlich der bilanziellen Behandlung unsicherer Steuerpositionen zu unterschiedlichen Auslegungen innerhalb der Praxis führt. Dies spiegelt sich ebenfalls in den weitreichenden Meinungsverschiedenheiten innerhalb der veröffentlichten *comment letters* wider. Eine eindeutige Klarstellung – unter Berücksichtigung des Ausgangs weitergehender Untersuchungen – erscheint daher in jedem Fall sachgerecht.

Hinsichtlich einer möglichen Diskontierung latenter Steuerzahlungen bedürfen die Änderungsvorschläge seitens der EFRAG einer zwingenden Ablehnung. Zwar sprechen im Ergebnis einige Argumente für eine Diskontierung latenter Steuerzahlungen, gleichwohl existieren gewichtigere Argumente gegen eine derartige Vorgehensweise²⁵⁰. Orientiert man sich im Zuge der vorzunehmenden Abwägung an dem zentralen Anliegen des DP – die Prognostizierbarkeit künftiger steuerlicher Cash-flows zu verbessern – erscheint

die vorgeschlagene Diskontierung in jedem Fall nicht sachgerecht. Grund hierfür ist insbesondere der Umstand, dass nicht diskontierte latente Steueransprüche bzw. -schulden künftige steuerliche Cash-flows weitaus zutreffender abbilden, als dies hinsichtlich diskontierter Beträge der Fall ist.

Darüber hinaus würde eine mögliche Diskontierung latenter Steuerzahlungen eine detaillierte Analyse der Fälligkeiten bzw. Umkehrzeitpunkte sämtlicher temporärer Differenzen erforderlich machen, was im Ergebnis einen unverhältnismäßig hohen Arbeitsaufwand zur Folge hätte. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass einige Posten bereits einer faktischen Diskontierung unterliegen haben und diese – nicht zuletzt zur Vermeidung einer „doppelten“ Diskontierung – gesondert zu behandeln wären. Gleichfalls hat auch die Auswertung der *comment letters* ergeben, dass eine Diskontierung latenter Steuerzahlungen vor dem Hintergrund von Kosten/Nutzen-Aspekten mehrheitlich abgelehnt wird. Diese Beobachtung deckt sich ebenfalls mit den Ergebnissen vergangener Studien, die sich dieser Thematik angenommen haben²⁵¹.

Die Änderungsvorschläge des DP hinsichtlich der steuerlichen Überleitungsrechnung erscheinen unter dem Aspekt der Vergleichbarkeit von Abschlüssen zunächst begrüßenswert. Fraglich bleibt in diesem Zusammenhang allerdings, ob die vorgeschlagene Standardisierung in Form einzelner Hauptkategorien – insbesondere vor dem Hintergrund weltweit unterschiedlicher Steuerjurisdiktionen – im Ergebnis zu einer erhöhten Transparenz bzw. verbesserten Vergleichbarkeit von Abschlüssen führen kann. Ungeachtet dessen erscheint eine Standardisierung vor dem Hintergrund des Transparenziels geboten.

Des Weiteren lassen die Ausführungen des DP leider nicht erkennen, für welche Zwecke die steuerliche Überleitungsrechnung seitens der „user“ herangezogen wird bzw. welche Informationen aus deren Sicht bereitgestellt werden sollten. Einzig dem *comment letter* des kanadischen AcSB können in diesem Punkt vereinzelt Hinweise entnommen werden, die jedoch keineswegs einer Verallgemeinerung zugänglich sind²⁵². Gleichwohl hat die Auswertung der *comment letters* gezeigt, dass sinnvolle Änderungen im Bereich der steuerlichen Überleitungsrechnung – selbst von Seiten der Abschlusssteller – auf breite Zustimmung stoßen.

Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass zunächst gezielte Untersuchungen dahingehend vorgenommen werden sollten, welche Anforderungen die „user“ an die steuerliche Überleitungsrechnung stellen. Erst im Anschluss hieran können gezielte Informationen – so etwa mit Blick auf die Prognostizierbarkeit steuerlicher Cash-flows – seitens der Steuerüberleitungsrechnung bereitgestellt werden.

Einer kritischen Würdigung des DP bedarf es ebenfalls im Hinblick auf die vorgeschlagene Erweiterung von Anhangangaben zur Be-

248 Vgl. hierzu Göbel/Kormaier, KoR 2007 S. 519-532; Kajüter/Schoberth/Zapp/Lübbig, KoR 2008 S. 589-601 sowie DRSC/Haller/Eierle/Beiersdorf, Ergebnisse der Befragung deutscher mittelständischer Unternehmen zum Entwurf eines internationalen Standards zur Bilanzierung von Small and Medium-sized Entities, abrufbar unter: http://www.standardsetter.de/drsc/docs/sme_befragung_final_280907.pdf (Abruf: 15.08.2012).

249 Vgl. Ballwieser, IFRS-Rechnungslegung, 2. Aufl. 2009, S. 16.

250 Wir verweisen hierzu auf die empirische Auswertung der *comment letters* (Gliederungspunkt IV.1.d)).

251 Vgl. EY, CL 21, S. 8.

252 So fordern diese u.a. eine klare und bedeutsame Beschreibung der Überleitungs-posten sowie die Anwendung des geographisch gewichteten Steuersatzes im Falle international agierender Unternehmen.

„Unklar bleibt, ob eine etwaige Überleitung zwischen laufendem Steueraufwand und tatsächlichen Steuerzahlungen wirklich dazu beitragen kann, den Bedürfnissen der Abschlussadressaten gerecht zu werden.“

stimmung (künftiger) steuerlicher Cash-flows. Auch in diesem Punkt vermögen die Änderungsvorschläge der EFRAG nicht vollumfänglich zu überzeugen. So ist hinsichtlich des Auseinanderfallens von laufendem Steueraufwand und tatsächlichen Steuerzahlungen zunächst zu konstatieren, dass es sich hierbei um eine sachlogische Konsequenz des *accrual accounting* handelt und sich die steuerliche Finanzberichterstattung insoweit nicht von anderen Themengebieten – exemplarisch genannt seien an dieser Stelle die Regelungen zur Umsatzrealisierung („*revenue recognition*“) – unterscheidet.

Unklar bleibt darüber hinaus, ob eine etwaige Überleitung zwischen laufendem Steueraufwand und tatsächlichen Steuerzahlungen wirklich dazu beitragen kann, den Bedürfnissen der Abschlussadressaten gerecht zu werden. Die Auswertung der entsprechenden *comment letters* – insbesondere diejenigen seitens des AcSB sowie der Volkswagen AG – lässt hieran zumindest ernsthafte Zweifel aufkommen²⁵³. Im Ergebnis sollten daher zunächst weitergehende Untersuchungen zu den „*user needs*“ vorgenommen werden. Nur falls Gründe gefunden werden können, die auch unter Kosten/Nutzen-Gesichtspunkten zu überzeugen vermögen, sollte eine entsprechende Überleitung erstellt werden müssen. Gleiches gilt insoweit auch im Hinblick auf die vorgeschlagene Erweiterung von Anhangangaben zur Bestimmung künftiger Steuerzahlungen.

Außerdem sollte in diesem Zusammenhang ebenfalls beachtet werden, dass aktuelle steuerliche Cash-flows nur dann für die Prognose künftiger Steuer-Cash-flows herangezogen werden können, wenn sie um unterjährig geleistete Steuerzahlungen bereinigt wurden, bei denen es sich um „Effekte“ aus vorangegangenen Berichtsperioden handelt. Diese betreffen i.d.R. etwaige Erstattungen bzw. Nachzahlungen aufgrund unzutreffend festgesetzter Steuervorauszahlungen, die teils auf Planungsrechnungen der Unternehmen beruhen und ggf. aus Betriebsprüfungen resultieren.

Hinsichtlich der alternativen *approaches* zur finanziellen Berichterstattung von Ertragsteuern lässt sich feststellen, dass deren Auswahl unzureichend begründet²⁵⁴ ist und im Ergebnis keines der vorgeschlagenen Konzepte uneingeschränkt zu überzeugen vermag, da jedes mit Vor- und Nachteilen behaftet ist²⁵⁵. Es ist daher wenig verwunderlich, dass sich die überwiegende Mehrheit der veröffentlichten *comment letters* klar gegen einen entsprechenden Konzeptwechsel ausspricht. Ohnehin ist zu kritisieren, dass das DP – teils mangels ausreichend detaillierter Informationen, teils aufgrund subjektiver Ausführungen – keine geeignete Entscheidungsgrundlage für einen potenziellen Konzeptwechsel darstellt. So erwecken insbesondere die Ausführungen im Hinblick auf den *accruals approach* den Eindruck, als handle es sich hierbei um den Versuch – nicht zuletzt wohl aufgrund massiver Einflussnahme des britischen *Accounting Standards Boards* (ASB) – das *timing concept* durch die Hintertür wieder einführen zu wollen. Schenkt man dem DP allerdings insoweit Glauben, als die Prognose steuerlicher Cash-flows das zentrale Bedürfnis der Abschlussadressaten begründet, müsste dem *partial tax allocation approach* der Vorrang gegenüber dem *accruals approach* eingeräumt werden, da hier die Effekte aufgrund von

timing differences nur in dem Ausmaß berücksichtigt werden, in dem diese erwartungsgemäß zu künftigen Steuer-Cash-flows führen.

Im Ergebnis bleibt daher zu konstatieren, dass es auch in diesem Fall grundlegender Untersuchungen bedarf, um die tragenden Prinzipien der einzelnen Konzepte – auch unter Berücksichtigung deren spezifischer Vor- und Nachteile – bestimmen zu können. Bevor allerdings solche Untersuchungen eingeleitet werden, gilt es – wie bereits mehrfach angedeutet – zunächst einen Konsens bezüglich der „*user needs*“ herzustellen. Erst vor diesem Hintergrund können die einzelnen Konzepte gegeneinander abgewogen werden, um eine Entscheidung dahingehend treffen zu können, welches der potenziellen Konzepte den „*user needs*“ am ehesten gerecht wird. Gleichwohl stellt sich auch in diesem Zusammenhang die Frage nach dem mit einem solchen Konzeptwechsel einhergehenden Kosten/Nutzen-Verhältnis.

VII. Zusammenfassung und Ausblick

1. Grundsätzlich ist die Initiative der EFRAG zu begrüßen, die bestehenden Regelungen hinsichtlich der finanziellen Berichterstattung von Ertragsteuern einer grundlegenden Überprüfung zu unterziehen.
2. Gleichwohl können die vorgeschlagenen Neuregelungen der EFRAG in Form des DP im Ergebnis nicht überzeugen. Dies zeigt auch die Auswertung der veröffentlichten *comment letters*.
3. Zunächst bedarf es einer grundlegenden Untersuchung der „*user needs*“, um gesicherte Erkenntnisse darüber zu erhalten, welche Informationen die Abschlussadressaten im Hinblick auf die steuerliche Finanzberichterstattung für entscheidungsnützlich erachten.
4. Erst auf Basis eines fundierten Verständnisses der „*user needs*“ kann eine Beantwortung der zentralen Fragestellung des DP – punktuelle Überarbeitung oder grundlegender Konzeptwechsel – erfolgen.
5. Im Ergebnis bleibt im Lichte der Stellungnahmen zu konstatieren, dass sich die bestehenden Regelungen des IAS 12 im Hinblick auf die Finanzberichterstattung über Ertragsteuern – und zwar sowohl unter Informationsgesichtspunkten als auch unter Kosten/Nutzen-Aspekten – derzeit als ausreichend erweisen.
6. Die vorliegende Gesamtuntersuchung verdeutlicht, dass
 - a) der EFRAG der große Wurf nicht gelungen ist und dass die Berichterstattung über Ertragsteuern weiterhin für eine nicht absehbare Zeit zu den Sorgenkindern der IFRS-Rechnungslegung zählen wird und
 - b) eine Finanzberichterstattung unter dem Primat der Entscheidungsnützlichkeit ohne fundierte Kenntnis der tatsächlich berechtigten Informationsbedürfnisse der Adressaten immer angreifbar bleibt und diesbezüglich erheblicher Forschungsbedarf besteht.

253 Vgl. AcSB CNC, CL 18, S. 4 sowie VW, CL 7, S. 2.

254 Offenkundig existieren noch weitere Alternativen, vgl. *Accounting Historians Journal*, No. 2 1998 S. 81-111.

255 Wir verweisen hierzu auf die empirische Auswertung der *comment letters* (Gliederungspunkt IV.1.g)).