

# EFRAG Diskussion zu Ertragsteuern insbesondere zu Latenten Steuern

## Großer Wurf oder Flickwerk? (Teil 1)

### I. Einleitung

Vor dem Hintergrund der gemeinsamen Anstrengungen des *International Accounting Standards Board* (IASB) und des US-amerikanischen *Financial Accounting Standards Board* (FASB), die finanzielle Berichterstattung auf internationaler Ebene vergleichbarer zu machen („*short-term convergence project*“), hatte das IASB in 2009 mit ED/2009/2 „*Income Tax*“<sup>1</sup> den Entwurf eines neuen Standards zur Abbildung von Ertragsteuern veröffentlicht<sup>2</sup>. Dieser hatte neben der Beseitigung von Unklarheiten in der praktischen Anwendung des IAS 12 auch die Annäherung an den US-amerikanischen Standard SFAS 109 „*Accounting for Income Taxes*“ zum Ziel<sup>3</sup>. Nicht zuletzt aufgrund der massiven öffentlichen Kritik<sup>4</sup> an den Inhalten des Entwurfs sah sich das IASB allerdings genötigt, den Entwurf wieder zurückzunehmen. Stattdessen sollten vorerst punktuelle Korrekturen mittels sog. „*Amendments*“ durchgeführt und das Income Tax-Projekt ggf. zu einem späteren Zeitpunkt wieder aufgenommen werden<sup>5</sup>.

Diese zeitliche Unterbrechung hat die *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG), die im Auftrag der EU-Kommission Beratungsfunktionen hinsichtlich der Verbesserung der IFRS sowie der Empfehlung der Annahme der IFRS durch die EU ausübt, zum Anlass genommen, im Jahre 2010 das Projekt „*Financial Reporting for Corporate Income Taxes*“ ins Leben zu rufen<sup>6</sup>. In diesem Kontext will die EFRAG auf die – sowohl von Seiten der Ersteller als auch Adressaten – geäußerte Kritik hinsichtlich der finanziellen Berichterstattung von Ertragsteuern reagieren. Im Fokus der Kritik steht insbesondere die Frage nach der Entscheidungsnützlichkeit („*decision usefulness*“) der durch IAS 12 bereitgestellten Informationen. So wird von Seiten der Abschlussadressaten insbesondere das Bedürfnis geäußert, weitergehende Informationen darüber zu erhalten, welche Auswirkungen Ertragsteuern auf die Cash-flows eines Unternehmens haben. Demgegenüber beklagen sich viele Abschlussersteller sowohl über die bereits ohnehin umfangreichen Angabepflichten als auch die Komplexität der Rechnungslegungsvorschriften. Einige stellen gar das zugrunde liegende Konzept des IAS 12 in Frage und sehen in der Vielzahl der vorhandenen Ausnahmen<sup>7</sup> ein Indiz für dessen Unzulänglichkeit<sup>8</sup>.

Das im Dezember 2011 veröffentlichte *Discussion Paper „Improving the Financial Reporting of Income Tax“* (im Folgenden kurz DP)<sup>9</sup> stellt das vorläufige Ergebnis der nunmehr zwei Jahre andauernden Beratungsphase der EFRAG dar. Erklärtes Ziel des DP ist es, die Diskussion über die finanzielle Berichterstattung von Ertragsteuern weiter voranzutreiben, um Hinweise darüber zu erhalten, ob der bestehende IAS 12 punktuell überarbeitet werden könnte oder stattdessen doch ein vollständiger Konzeptwechsel verfolgt werden sollte. Bei der Beantwortung dieser Frage rückt das DP die Bedürfnisse der Abschlussadressaten („*user needs*“) in den Mittelpunkt der Betrachtung<sup>10</sup>.

In einem ersten Teil<sup>11</sup> widmet sich das DP möglichen punktuellen Korrekturen und konzentriert sich in diesem Zusammenhang auf vier Themenbereiche: Zunächst wird eine Bilanzierung von unsicheren Steuerpositionen („*uncertain tax positions*“)<sup>12</sup> sowie eine damit einhergehende Ermittlungsmethode vorgeschlagen<sup>13</sup>. Darüber hinaus ist aufgrund konzeptioneller Überlegungen angedacht, künftig eine Diskontierung<sup>14</sup> latenter Steuerzahlungen vorzunehmen, was bislang auf internationaler Ebene mit Verweis auf die Komplexität und erforderliche Mehrarbeit abgelehnt wurde<sup>15</sup>. Des Weiteren umfassen die Vorschläge der EFRAG ein standardisiertes Schema zur Steuerüberleitung („*tax rate reconciliation*“), um den vielfältigen Ausgestaltungen der Praxis entgegenzuwirken und somit den Informationsgehalt erhöhen zu können<sup>16</sup>. Schließlich sieht das DP eine Ausweitung der steuerlichen Anhangangaben vor, um die Prognostizierbarkeit künftiger steuerlicher Cash-flows zu erleichtern<sup>17</sup>.

Der zweite Teil<sup>18</sup> des DP befasst sich demgegenüber mit grundlegenden Konzepten zur Abbildung von Ertragsteuern innerhalb der Finanzberichterstattung, auch unter Nennung der jeweiligen Vorzüge und Schwächen. Namentlich handelt es sich hierbei um folgende Ansätze:

- *temporary difference approach*;
- *flow-through approach*;
- *partial tax allocation approach*;

- 1 Der Standardentwurf ist abrufbar unter: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Income-Taxes/ED-march-09/Documents/EDIncomeTaxesStandard.pdf> (Abruf: 27.05.2012).
- 2 Vgl. hierzu ausführlich Beyhs/Fuchs, WPg 2009 S. 636-643.
- 3 Vgl. ED/2009/2.IN2.
- 4 Vgl. hierzu das seitens der IASCF und des FASB verfasste Arbeitspapier, welches die Auswertung der eingegangenen comment letters zum Gegenstand hatte, abrufbar unter: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Income-Taxes/Meeting-Summaries-and-Observer-Notes/Documents/InTax1009jb12obs.pdf> (Abruf: 08.09.2012).
- 5 Vgl. Melcher, DB 2012 Heft 7 S. M1.
- 6 Das Projekt ist abrufbar unter: <http://www.efrag.org/Front/p177-2-272/Proactive-Financial-Reporting-for-Corporate-Income-Taxes.aspx> (Abruf: 27.05.2012).
- 7 Beispielhaft sei hier die sog. „initial recognition exception“ des IAS 12.15 (a) genannt. Danach ist auf den erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts keine latente Steuerschuld zu berücksichtigen; vgl. P. Küting, DB 2009 S. 2058.
- 8 Vgl. DP, Executive Summary, S. 5.
- 9 Das DP ist abrufbar unter: [http://www.efrag.org/files/ProjectDocuments/Proactive%20-%20Income%20Taxes/120127\\_Income\\_tax\\_DP\\_final.pdf](http://www.efrag.org/files/ProjectDocuments/Proactive%20-%20Income%20Taxes/120127_Income_tax_DP_final.pdf) (Abruf: 27.05.2012).
- 10 Vgl. DP, Executive Summary, S. 5.
- 11 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.1 ff.
- 12 Als unsichere Steuerpositionen sind u.a. Transferpreisgestaltungen oder anderweitige steuerliche Gestaltungen anzusehen, die seitens der Steuerbehörden ggf. nicht anerkannt werden (Stichwort: Betriebsprüfungsrisiken); vgl. hierzu auch Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung nach Internationalen Standards, 7. Teillieferung 2011, Abschnitt 20 Ertragsteuern (IAS 12) Tz. 15 f.
- 13 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.51 ff.
- 14 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.44 ff.
- 15 Vgl. hierzu stellvertretend Müssig/Breitkreuz, StuW 2012 S. 80.
- 16 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.21 ff.
- 17 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.35 ff.
- 18 Vgl. DP, Part 2, Tz. 1.1 ff.

## 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).

Diskontierung

Latente Steuern

Unsichere Steuerpositionen

- *valuation adjustment approach*;
- *accruals approach*.

Der vorliegende Beitrag geht zunächst auf die von der EFRAG propagierten „user needs“ ein, da diese die Ausgangsbasis<sup>19</sup> der vorgeschlagenen Änderungen durch das DP darstellen<sup>20</sup>. Anschließend werden Änderungsvorschläge der EFRAG aufgeführt, wobei eine Unterscheidung nach punktuellen Überarbeitungsmöglichkeiten und grundlegenden Konzepten zur finanziellen Berichterstattung von Ertragsteuern vorgenommen wird. Schließlich erfolgt im zweiten Teil des Beitrags eine Analyse der eingegangenen *comment letters*, die in eine kritische Würdigung der vorgeschlagenen Änderungen mündet. Der Beitrag schließt mit einer Zusammenfassung und einem kurzen Ausblick.

## II. Stärkere Orientierung der steuerlichen Berichterstattung an den „user needs“

### 1. Allgemeine Anforderungen der Abschlussadressaten

Als Ausgangspunkt nachfolgender Überlegungen gilt es zunächst darzustellen, weshalb sich die finanzielle Berichterstattung von Ertragsteuern überhaupt als derart komplex erweist. Laut EFRAG ist dies vornehmlich in der unterschiedlichen Zielsetzung von Finanzberichterstattung und Steuerrecht begründet<sup>21</sup>. Ziel der Finanzberichterstattung ist es, den Abschlussadressaten entscheidungsnützliche Informationen<sup>22</sup> zur Verfügung zu stellen, um auf dieser Basis eine geeignete Ressourcenallokation vornehmen zu können. Demgegenüber ist das Steuerrecht vorwiegend darauf ausgerichtet, verschiedene staatliche Ziele – wie z.B. die Erzielung von Einnahmen oder die Förderung sozialer bzw. wirtschaftspolitischer Zwecke – sicherzustellen<sup>23</sup>. Diese unterschiedlichen Zielsetzungen führen schlussendlich dazu, dass Umfang und Zeitpunkt, in denen Geschäftsvorfälle unter diesen beiden Regimen berücksichtigt werden, auseinanderfallen können. Hinzu kommt, dass Unternehmen ihre Geschäftstätigkeit oftmals in mehreren Steuerjurisdiktionen ausüben und sich daher die Divergenzen zwischen steuerlichen Vorschriften und Finanzberichterstattung von Jurisdiktion zu Jurisdiktion unterscheiden können. Schließlich gilt es in diesem Zusammenhang ebenfalls zu berücksichtigen, dass das Management dem Anreiz ausgesetzt ist, eine Minimierung (des Barwerts) von Steuerzahlungen anzustreben, um so die Cash-flows an die *shareholders* zu maximieren<sup>24</sup>.

Wegen dieser Herausforderungen wird die finanzielle Berichterstattung von Ertragsteuern in Gesamtergebnisrechnung und Anhang seitens der Adressaten oftmals als zu komplex, unvollständig und zu wenig standardisiert kritisiert<sup>25</sup>. Die Abschlussadressaten empfinden insbesondere die bereitgestellten Informationen im Bereich der latenten Steuern als eine Art „black box“, die es schwierig macht, künftige steuerliche Cash-flows präzise vorherzusagen zu kön-

nen<sup>26</sup>. Weiterhin machen nicht wenige Adressaten geltend, dass es hilfreich wäre, die steuerliche Strategie eines Unternehmens zu kennen und über klare Informationen zu verfügen, weshalb der ausgewiesene Steueraufwand der Berichtsperiode nicht dem Produkt aus Vorsteuerergebnis und anzuwendendem Steuersatz entspricht<sup>27</sup>.

Auf Basis der an die EFRAG herangetragenen Ansichten sowie anhand weiterer Studien seitens PwC<sup>28</sup> hat die EFRAG sieben Kategorien<sup>29</sup> steuerlicher Informationen identifiziert, die für Investoren und Gläubiger gleichermaßen Relevanz besitzen sollen:

- Weitergehende Informationen hinsichtlich der geplanten Steuerstrategie;
- Erweiterte Erläuterung potenzieller steuerlicher Risiken;
- Verbessertes Verständnis über die tatsächlich geleisteten Steuerzahlungen;
- Verdeutlichung des Auseinanderfallens von Steueraufwand und -zahlung;
- Vereinheitlichung der steuerlichen Überleitungsrechnung;
- Verbesserter Einblick in die Effektivsteuerbelastung;
- Erhöhung der Aussagekraft über vorhandene Verlustvorträge.

Diese „user needs“ sollen im Folgenden weiter analysiert werden.

### 2. Die vorgetragenen sieben „user needs“ im Überblick

#### a) Weitergehende Informationen hinsichtlich der geplanten Steuerstrategie

Grundsätzlich sind Informationen hinsichtlich der geplanten Steuerstrategie wünschenswert, um andere steuerliche Angaben in

19 Vgl. DP, Executive Summary, S. 5. Dieses enthält folgenden Wortlaut: „In determining whether IAS 12 can be significantly improved, the DP focuses on user needs [...]“.

20 Vgl. DP, Executive Summary, S. 5. Demgegenüber stellt Ruberg in seinem Beitrag die möglichen Konzepte zur finanziellen Berichterstattung von Ertragsteuern – allen voran den temporary difference approach sowie den accruals approach – in den Mittelpunkt seiner Betrachtungen. Den „user needs“ kommt hingegen nur eine untergeordnete Bedeutung zu, vgl. Ruberg, Ubg 2011 S. 248.

21 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.2.

22 Vgl. hierzu ebenfalls Coenenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 22. Aufl. 2012, S. 23 f.

23 Vgl. hierzu ebenfalls Scheffler, Besteuerung von Unternehmen Band II, 6. Aufl. 2010, S. 1 ff.

24 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.2.

25 Seitens der Analysten wird daher oftmals auf den Cash-flow vor Steuern abgestellt, vgl. hierzu CFA Institute, Comment Letter zu ED/2009/2, S. 5, abrufbar unter: <http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Income+Tax/ED+march+09/Comment+Letters/Comment+Letters.htm> (Abruf: 29.05.2012).

26 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.3.

27 Vgl. PwC, Tax Transparency Framework, S. 15 ff., abrufbar unter: <http://www.pwc.be/en/publications/total-tax-framework-pwc-08.pdf> (Abruf: 29.05.2012).

28 Vgl. stellvertretend PwC, Tax transparency: Communicating the tax companies pay, abrufbar unter: [http://www.pwc.dk/da\\_DK/dk/dialog/taxtransparency.pdf](http://www.pwc.dk/da_DK/dk/dialog/taxtransparency.pdf) (Abruf: 29.05.2012).

29 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.7. Die einzelnen Kategorien werden im nachfolgenden Abschnitt noch detailliert behandelt.

„Derzeit stellt IAS 12 weder explizite Vorschriften für die Bilanzierung unsicherer Steuerpositionen zur Verfügung, noch enthält der Standard spezifische Anforderungen hinsichtlich etwaiger Anhangangaben.“

einen Gesamtkontext stellen zu können<sup>30</sup>. Die Abschlussadressaten erhoffen sich in diesem Zusammenhang einen verbesserten Einblick in die Festlegung der Steuerstrategie seitens der Unternehmensleitung sowie des Risikomanagements in wichtigen Bereichen wie der Steuerplanung und der Verrechnungspreisbildung<sup>31</sup>. Darüber hinaus fordern die Adressaten weitergehende Informationen über etwaige Auswirkungen, die Steuern auf die Geschäftsentwicklung eines Unternehmens<sup>32</sup> haben können. In diesem Zusammenhang wirft das DP die Frage auf, ob derartige Informationen im Anhang oder innerhalb des Lageberichts („*management commentary*“) dargestellt werden sollten<sup>33</sup>.

**b) Erweiterte Erläuterung potenzieller steuerlicher Risiken**

Die zunehmende internationale Ausrichtung der Geschäftstätigkeit vieler Unternehmen führt auch dazu, dass unternehmerische Entscheidungen, Tätigkeiten und Transaktionen mit Unsicherheiten behaftet sind, die mitunter Geschäftsrisiken verstärken können. Solche Unsicherheiten treten dabei ebenfalls im Bereich des Steuerrechts auf, da es sich als unsicher erweisen kann, wie die einschlägigen Vorschriften anzuwenden oder auszulegen sind. Je ungewöhnlicher sich solche Transaktionen erweisen, desto größer ist das hiermit verbundene Risiko. So werden einmalige nicht wiederkehrende Transaktionen, wie z.B. der Erwerb oder die Veräußerung eines Unternehmens(-teils) oder wesentliche Umstrukturierungen für gewöhnlich mit größeren steuerlichen Risiken behaftet sein als der tägliche Verkauf von Gütern und Dienstleistungen<sup>34</sup>. Aus diesem Grunde wünschen die Abschlussadressaten eine eindeutige Aufklärung über wesentliche steuerliche Risiken, denen das Unternehmen ausgesetzt ist<sup>35</sup>.

Derzeit stellt IAS 12 weder explizite Vorschriften für die Bilanzierung unsicherer Steuerpositionen zur Verfügung, noch enthält der Standard spezifische Anforderungen hinsichtlich etwaiger Anhangangaben<sup>36</sup>. Der Standard führt in diesem Zusammenhang lediglich aus, dass Ertragsteuerschulden bzw. -ansprüche mit dem Betrag zu bewerten sind, in dessen Höhe eine Zahlung bzw. eine Erstattung zu erwarten ist, und zwar unter Anwendung von Steuersätzen und -vorschriften, die am Abschlussstichtag gelten oder in Kürze gelten werden<sup>37</sup>. Grundsätzlich kann hieraus zwar geschlossen werden, dass die erfassten Steuerbeträge auf Schätzungen beruhen, genauere Hinweise darauf, wie unsichere Steueransprüche bzw. -schulden anzusetzen bzw. zu bewerten sind, lassen sich hieraus indes nicht ableiten<sup>38</sup>.

Des Weiteren bleibt wiederum die Frage offen, ob solche Anforderungen als Teil des Abschlusses oder an anderer Stelle der Finanzberichterstattung – namentlich im Lagebericht („*management commentary*“) – offengelegt werden sollten. Die EFRAG sieht in der Aufteilung der Offenlegungspflichten eine Lösungsalternative. Danach würde z.B. der Anhang Angaben zu sämtlichen Posten enthalten, für die eine Schuld im Sinne der IFRS-Vorschriften anzusetzen ist, und im Lagebericht würden alle Unsicherheiten im Hinblick auf Ertragsteuern aufgeführt, für die kein Schuldposten auszuweisen ist (u.a. Unwägbarkeiten aus Vertragsverhandlungen)<sup>39</sup>.

**c) Verbessertes Verständnis über die tatsächlich geleisteten Steuerzahlungen**

Die Abschlussadressaten – allen voran Investoren und Analysten – sind insbesondere daran interessiert, die künftigen Zahlungsströme eines Unternehmens prognostizieren zu können. Hierzu bedarf es der Kenntnis über die tatsächlich geleisteten bzw. noch zu leistenden Steuerzahlungen. Weil aber gemäß dem geltenden IAS 12 zukunftsgerichtete steuerliche Informationen – wie z.B. prognostizierte Steuer-Cash-flows sowie effektive Steuerquoten – nicht offenzulegen sind und nur in sehr begrenztem Umfang auf den späteren Umkehrzeitpunkt der temporären Differenzen sowie den hieraus resultierenden Steuerzahlungen geschlossen werden kann, werden die durch IAS 12 bereitgestellten Daten vielfach von den Adressaten vernachlässigt<sup>40</sup>. Die Investoren führen an, dass gerade solche Informationen von großem Interesse wären, da diese die Höhe der tatsächlich geleisteten Steuerzahlungen beeinflussen<sup>41</sup>. Gleichwohl weist das DP an dieser Stelle darauf hin, dass sich die derzeitigen Pflichtangaben innerhalb des Anhangs nach IAS 12 ohnehin auf Ertragsteuern beschränken<sup>42</sup>.

**d) Verdeutlichung des Auseinanderfallens von Steueraufwand und -zahlung**

Eine Thematik, die sich insbesondere für steuerlich nicht versierte Abschlussadressaten als nur schwer verständlich erweist und daher oft zu Missverständnissen führt, ist das Verhältnis zwischen dem in der GuV ausgewiesenen (laufenden) Steueraufwand und den laut Kapitalflussrechnung geleisteten Steuerzahlungen<sup>43</sup>. Dieser Aspekt gerät daher zunehmend in den Fokus der Abschlussadressaten<sup>44</sup>.

30 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.8.

31 Vgl. PwC, a.a.O. (Fn. 27), S. 9.

32 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.8. So sind einige Unternehmen mitunter von der steuerlichen Behandlung ihrer Produkte abhängig. Beispielsweise wurde im März 2011 durch die Finanzministerkonferenz eine Bund/Länder-Arbeitsgruppe mit dem Ziel eingesetzt, eine Neukonzeption bei der Besteuerung von Investmentvermögen zu erarbeiten. Am 24.02.2012 wurde ein entsprechender Berichtsentwurf veröffentlicht, der einen grundlegenden Systemwechsel bei der Investmentbesteuerung vorsieht und insoweit mit erheblichen Nachteilen für die Investoren einhergeht; abrufbar unter: <http://www.der-betrieb.de/content/pdf/0,469318> (Abruf: 05.08.2012).

33 Vgl. DP, Part 1, Q1.4. Eine solche Unterscheidung erweist sich insbesondere unter prüferischen Gesichtspunkten als problematisch. Während die Anhangangaben im Fall einer gesetzlichen Abschlussprüfung von der Prüfungspflicht des § 316 f. HGB erfasst würden, hätten Informationen im Geschäftsbericht hingegen lediglich den Charakter von „[...] zusätzlichen Informationen, die von Unternehmen zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden“ (IDW PS 202). Gemäß IDW PS 202, Tz. 6 ff. wäre das kritische Lesen solcher Informationen als ausreichend anzusehen bzw. die Ergreifung von Maßnahmen nur bei wesentlichen Unstimmigkeiten als notwendig einzustufen.

34 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.10.

35 Vgl. PwC, a.a.O. (Fn. 27), S. 20.

36 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.11.

37 Vgl. IAS 12.46.

38 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.11.

39 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.12.

40 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.13.

41 Vgl. PwC, Investor view: Improving income tax disclosures, S. 2, abrufbar unter: <http://www.pwc.com/gx/en/corporate-reporting/investor-views/investor-view-insight-from-the-investor-community.jhtml> (Abruf: 29.05.2012).

42 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.13.

43 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.15.

44 Vgl. PwC, a.a.O. (Fn. 41), S. 2.

„Die EFRAG sieht in einer Art Überleitungsrechnung eine unkomplizierte und einfach umzusetzende Möglichkeit, das Auseinanderfallen des laufenden Steueraufwands und der geleisteten Steuerzahlungen zu erklären.“

Grundsätzlich sollen die laufenden Ertragsteuern laut GuV den Betrag widerspiegeln, der den Steuerbehörden aufgrund der im laufenden Geschäftsjahr verwirklichten steuerlich relevanten Sachverhalte geschuldet wird. Aus vereinfachter Sicht ließe sich der laufende Steueraufwand folglich dadurch berechnen, indem das zu versteuernde Einkommen im Zeitpunkt der Abschlusserstellung festgelegt und hierauf basierend die Steuerschuld berechnet würde<sup>45</sup>. Diese Betrachtung greift allerdings aus verschiedensten Gründen zu kurz: Zunächst vernachlässigt sie die unterschiedlichen Aufstellungsfristen für den Finanzbericht und die Steuererklärung. Weil die einkommensteuerliche Frist meist (deutlich) länger ist, sind Ertragsteuern in der Finanzberichterstattung nicht nur vor der Steuerfestsetzung (Steuerbescheid), sondern sogar vor Abschluss der Steuererklärung zu erfassen. Zudem ist der Steueraufwand phasenkonkret auszuweisen, obgleich die Steuerzahlung zumeist in der auf den Erklärungszeitraum folgenden Periode erfolgt. Zu einer Ausnahme von diesem Prinzip kommt es, wenn unterjährig Vorauszahlungen an die Steuerbehörden entrichtet werden. Das Ausmaß der Periodenkongruenz von Steueraufwand und Steuerzahlungen richtet sich nach der Güte der steuerlichen Planungsrechnungen, auf denen diese Vorauszahlungen beruhen. Da Divergenzen von steuerlichen Planungsrechnungen und Steuererklärungen regelmäßig vorkommen, ist der in der GuV erfasste Steueraufwand auch dadurch verzerrt, dass die Ertragsteuern des laufenden Geschäftsjahres auch Anpassungen für vorangegangene Geschäftsjahre enthalten können. Aus den genannten Gründen wird der laufende Steueraufwand daher i.d.R. nicht mit der ermittelten Steuerschuld bzw. der hieraus resultierenden späteren Steuerzahlung korrespondieren<sup>46</sup>.

Neben diesen periodischen Verschiebungen („*inter-period tax allocation*“) ist ein weiterer Grund für das Auseinanderfallen von Steueraufwand und Steuerzahlungen in der Tatsache begründet, dass Steueraufwendungen unter gewissen Umständen in unterschiedlichen Posten der GuV zu erfassen sind („*intra-period tax allocation*“)<sup>47</sup>, so dass der ausgewiesene Steueraufwand nicht dem steuerlichen Aufwand auf sämtliche Erträge des Unternehmens entspricht. Dieser Fall tritt z.B. bei der Trennung aufgegebener und fortgeführter Geschäftsbereiche i.S.d. IFRS 5 auf<sup>48</sup>. Dabei wird in der GuV ein Steueraufwand nur für das Ergebnis der fortgeführten Geschäftsbereiche gezeigt. Aufgegebene Geschäftsbereiche hingegen werden unter Berücksichtigung ihrer jeweiligen steuerlichen Effekte („*net of tax*“)<sup>49</sup> ausgewiesen<sup>50</sup>. Um schließlich die gesamte Steuerbelastung des Unternehmens ermitteln zu können, müssten diese Effekte dem laufenden Steueraufwand hinzugerechnet werden. Oftmals werden nach Auffassung der EFRAG die steuerlichen Effekte allerdings überhaupt nicht offengelegt und falls doch, wird keine weitergehende Unterscheidung zwischen laufenden und latenten Steuerbeträgen vorgenommen<sup>51</sup>. Die EFRAG sieht daher in einer Art Überleitungsrechnung eine unkomplizierte und einfach umzusetzende Möglichkeit, das Auseinanderfallen des laufenden Steueraufwands und der geleisteten Steuerzahlungen zu erklären<sup>52</sup>.

#### e) Vereinheitlichung der steuerlichen Überleitungsrechnung

Die steuerliche Überleitungsrechnung stellt bereits seit Langem eine Anforderung des IAS 12 dar<sup>53</sup>. Dabei haben die Unternehmen eine

Überleitung des erwarteten Steueraufwands – als Produkt aus dem anzuwendenden Steuersatz und dem Vorsteuerergebnis – auf den tatsächlich in der GuV ausgewiesenen Steueraufwand – als Summe aus effektiven und latenten Steuern – vorzunehmen<sup>54</sup>. An dieser Steuerüberleitung kritisieren die Abschlussadressaten den zu hohen Komplexitätsgrad sowie die Vielzahl der Varianten, die sich in der Praxis herausgebildet haben<sup>55</sup>. Sie sind an einfacheren und verständlicheren sowie standardisierten Anhangangaben interessiert<sup>56</sup>.

Einige der Abschlussadressaten vertreten daher die Auffassung, dass die Überleitung des tatsächlichen auf den erwarteten Steueraufwand nützlichere Informationen bereitstellen würde, wenn die folgenden Punkte berücksichtigt würden:

- Die Überleitung sollte transparent ausgestaltet und die entsprechenden Anhangangaben leicht verständlich sein, wobei an dieser Stelle auf komplexe oder technische Erklärungen verzichtet werden sollte.
- Als anzuwendender Steuersatz sollte insbesondere im Fall global agierender Unternehmen ein geografisch – mit den jeweiligen Vorsteuerergebnissen – gewichteter Steuersatz herangezogen werden.
- Die Aufschlüsselung der einzelnen Überleitungsposten sollte angemessen sein und eine aussagekräftige Beschreibung beinhalten<sup>57</sup>.

#### f) Verbesserter Einblick in die Effektivsteuerbelastung

Investoren und Analysten messen der Angabe einer effektiven Steuerquote große Relevanz bei<sup>58</sup>. Analysten nutzen zur Prognose künftiger Ergebnisse und/oder Cash-flows Bewertungsmodelle, in welche die effektive Steuerquote als Bewertungsparameter eingeht<sup>59</sup>. Des Weiteren können Entwicklungen in der Effektivsteuerbelastung von Unternehmen zu Vergleichszwecken verwendet werden, um deren operative Leistungsfähigkeit besser einschätzen zu können. Aus diesem Grunde besteht der Wunsch nach einer vollständigen und transparenten Offenlegung der einzelnen Komponenten der effektiven Steuerquote. Im Ergebnis sind die Abschlussadressaten an

45 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.16.

46 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.16.

47 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.17.

48 Vgl. hierzu ausführlich Wolff/Robinson, in: Bohl et al. (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch, 3. Aufl. 2009, § 28, Tz. 81-105.

49 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.17. Dieser enthält folgenden Wortlaut: „Items reported separately below continuing operations, such as discontinued operations, are reported net of their respective tax effects“.

50 Vgl. IFRS 5.33.

51 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.17. Gleichwohl beachte IFRS 5.33 (b) (ii) i.V.m. IAS 12.81 (h).

52 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.18.

53 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.18 sowie ausführlich hierzu Dahlke/v. Eitzen, DB 2003 S. 2237-2243.

54 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.19.

55 Das DP führt in diesem Zusammenhang exemplarisch die Steuerüberleitungen von BP, Ericsson, BHP Billiton sowie Siemens auf. Gleichzeitig stellt das DP die jeweiligen Überleitungsrechnungen entsprechend dem vorgeschlagenen Gliederungsschema dar, vgl. DP, Appendix to Part 1, S. 27-35.

56 Vgl. PwC, a.a.O. (Fn. 41), S. 1.

57 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.20.

58 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.21.

59 Vgl. CFA Institute, a.a.O. (Fn. 25), S. 5.

einer nachvollziehbaren und nachhaltigen Steuerquote interessiert, um künftige Cash-flows besser schätzen zu können, auch wenn einige Faktoren – wie z.B. Veränderungen der Geschäftstätigkeit oder der Steuergesetzgebung – diese Prognostizierbarkeit einschränken mögen<sup>60</sup>.

**g) Erhöhung der Aussagekraft über vorhandene Verlustvorträge**

Nicht zuletzt fordern die Abschlussadressaten ebenfalls detaillierte Angaben hinsichtlich bestimmter latenter Steuerforderungen, wie z.B. noch ungenutzter steuerlicher Verlustvorträge sowie noch bestehender Steuergutschriften<sup>61</sup>. Die gegenwärtigen Anforderungen des IAS 12.81 sind eher allgemeiner Natur, da die Unternehmen nur ungern Informationen über diesen sensiblen Themenbereich preisgeben wollen. Gleichwohl lässt sich beobachten, dass die Abschlussadressaten weitergehende Informationen, wie z.B. eine geografische Aufgliederung oder eine Darstellung des zeitlichen Verfalls<sup>62</sup> von steuerlichen Verlustvorträgen, befürworten.

**h) Zusammenfassung zu „user needs“**

Die vorstehende Darstellung der „user needs“ verdeutlicht die aus Sicht der EFRAG bestehende Kluft zwischen den durch IAS 12 bereitgestellten Informationen und denen, die nötig wären, um den propagierten Bedürfnissen der Abschlussadressaten gerecht zu werden. Das DP betont in diesem Zusammenhang, dass es – anders als im Fall des ED/2009/2, bei dem der primäre Fokus auf den Konvergenzbestrebungen zu US-GAAP lag – vorliegend insbesondere darum gehe, die Entscheidungsnützlichkeit der bereitgestellten Informationen zu erhöhen<sup>63</sup>. Im nachfolgenden Abschn. III. wird auf die zweigeteilten Schlussfolgerungen der EFRAG aus der vorstehenden Analyse eingegangen, wonach entweder eine konservative Therapie oder ein Umdenken erforderlich ist. Die konservative Therapie besteht in punktuellen Überarbeitungen von IAS 12

- durch Änderungen der Ansatz- und/oder Bewertungsvorschriften,
- durch geänderte Ausweissvorschriften bzw. Anhangangaben oder gar
- durch die vollumfängliche Neufassung von Ansatz, Bewertung, Ausweis und Anhangangaben<sup>64</sup>.

Eine Therapiealternative enthält der zweite Teil des EFRAG-Papiers. Er beinhaltet eine Fundamentalanalyse alternativer Konzepte zur finanziellen Berichterstattung von Ertragsteuern.

**III. Änderungsvorschläge der EFRAG**

**1. Punktuelle Überarbeitung des derzeit gültigen IAS 12**

**a) Änderungen hinsichtlich Ansatz und Bewertung von Steuerposten**

**aa) Bilanzierung von unsicheren Steuerpositionen**

Im Juni 2006 hat das FASB mit FIN 48 „Accounting for Uncertainty in Income Taxes“<sup>65</sup> einen rund 50 Seiten umfassenden Hinweis veröffentlicht, um der in der Bilanzierungspraxis höchst unterschiedlichen Behandlung von unsicheren Steuerpositionen zu begegnen. Danach sieht FIN 48 einen Ansatz von unsicheren Steuerpositionen in den Fällen vor, in denen von einer Eintrittswahrscheinlichkeit von mehr als 50% („more likely than not“) auszugehen ist<sup>66</sup>. Die Bewertung der anzusetzenden unsicheren Steuerpositionen richtet sich dann in einem zweiten Schritt nach dem wahrscheinlichsten Wert, wobei diese Einschätzung auf Basis der Annahme zu erfolgen hat, dass die Steuerbehörden die entsprechenden Sachverhalte

überprüfen und über eine vollständige Kenntnis aller relevanten Informationen verfügen<sup>67</sup>.

Demgegenüber enthalten die IFRS derzeit keine spezifischen Regelungen hinsichtlich der bilanziellen Abbildung unsicherer Steuerpositionen. Gleichwohl hatte sich das IASB dieser Thematik mit ED/2009/2 bereits angenommen. Das IASB schlug in diesem Zusammenhang vor, sowohl die laufenden als auch die latenten (unsicheren) Steuerpositionen mit ihrem Erwartungswert („probability-weighted average of all possible outcomes“), d.h. dem wahrscheinlichkeitsgewichteten Betrag sämtlicher Wertalternativen, zu bewerten und hierbei – analog den Regelungen des FIN 48 – eine Untersuchung durch die Steuerbehörden sowie deren Kenntnis sämtlicher Informationen zu unterstellen<sup>68</sup>.

Laut einem seitens der *International Accounting Standards Committee Foundation* (IASCF) und des FASB verfassten Arbeitspapier, welches die Auswertung der eingegangenen Stellungnahmen zum Gegenstand hatte, erhielt die Frage zu den unsicheren Steuerpositionen die meisten Antworten<sup>69</sup>. Die überwiegende Mehrheit der Antwortenden – allen voran die Abschlussersteller – sprachen sich gegen die vorgeschlagenen Änderungen aus<sup>70</sup>. Ihre Ablehnung begründeten viele Abschlussersteller damit, dass die Erwartungswertmethode zu einer signifikanten Erhöhung der Arbeitsbelastung führt und die derart ermittelten Steuerpositionen ohnehin nur eine Scheingenauigkeit aufweisen<sup>71</sup>. Des Weiteren wurde ebenfalls die mangelnde Übereinstimmung mit den einschlägigen Vorschriften nach US-GAAP kritisiert<sup>72</sup>. Andere wiederum sahen in dem – im Gegensatz zu FIN 48 – fehlenden Schwellenwert die Gefahr, dass Schulden zum Ansatz gebracht werden, die nicht der geforderten Definition des *Framework* entsprechen<sup>73</sup>.

Demgegenüber wirft die EFRAG die Frage auf, ob es sich im Fall unsicherer Steuerpositionen wirklich um eigenständige Schulden handelt, welche die im *Framework* kodifizierte Definition einer Schuld zu erfüllen haben, oder ob nicht die gesamte Verpflichtung gegenüber den Steuerbehörden als derjenige Posten anzusehen ist, welcher den kodifizierten Kriterien gerecht werden sollte. Entsprechend dieser Sichtweise werden die unsicheren Steuerpositionen nunmehr als Bewertungsparameter aufgefasst<sup>74</sup>. Darüber hinaus ist

60 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.22.  
 61 Vgl. DP, Part 1, Tz. 1.24.  
 62 Diese Thematik ist insbesondere vor dem Hintergrund der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH (u.a. RS C-446/03 „Marks & Spencer“ sowie C-414/06 „Lidl Belgium“) sowie der Folgerechtsprechung des BFH (I R 100/09 sowie I R 107/09) zu den sog. „finalen Verlusten“ von besonderer Bedeutung. Danach sind Verluste ausländischer Betriebsstätten bzw. Tochterunternehmen nur unter bestimmten Voraussetzungen beim (Mutter-)Unternehmen steuerlich abzugsfähig.  
 63 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.41 f.  
 64 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.3.  
 65 Dieser wurde zwischenzeitlich in das ASC Topic 740-10-30-7 übernommen, abrufbar unter: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175820931560&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs> (Abruf: 15.08.2012).  
 66 Vgl. FIN 48, Tz. 6.  
 67 Vgl. FIN 48, Tz. 8. Das Entdeckungsrisiko wird daher implizit mit 100% angesetzt.  
 68 Vgl. ED/2009/2, Tz. 26 sowie weiterführend hierzu Herzig/Heim/Vossel, DB 2009 S. 2613 ff. und Benzel/Linzbach, KoR 2009 S. 400 ff. ED/2009/2 wurde aufgrund vielfacher Kritik im Oktober 2009 wieder zurückgezogen, zeigt aber die damaligen Einschätzungen des IASB zu diesem Thema.  
 69 Vgl. IASCF/FASB, a.a.O. (Fn. 4), S. 14.  
 70 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.53.  
 71 Vgl. hierzu stellvertretend AstraZeneca PLC, comment letter zu ED/2009/2, S. 6, abrufbar unter: <http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Income+Taxes/ED+March+09/Comment+Letters/Comment+Letters.htm> (Abruf: 27.05.2012).  
 72 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.54.  
 73 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.56.  
 74 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.57.

„Die verpflichtende Einführung einer Diskontierung könnte dazu führen, dass sich einige der in IAS 12 implementierten Ausnahmeregelungen als überflüssig erweisen würden.“

im Hinblick auf die an der Komplexität der Erwartungswertmethode geäußerte Kritik festzustellen, dass die Unternehmen – unabhängig vom angewendeten Ansatz – ohnehin Wahrscheinlichkeitsüberlegungen anzustellen haben. So ist etwa bei der Erstellung der Steuererklärung oftmals eine Einschätzung des Managements dahingehend erforderlich, ob erhebliche Unsicherheiten hinsichtlich künftiger Zahlungen oder etwaiger Strafen bestehen. Der in einigen Fällen entstehende Mehraufwand beschränkt sich daher einzig auf die Berechnung des gewichteten Durchschnitts der ohnehin bereits ermittelten Wahrscheinlichkeiten bzw. möglichen Ereignisse<sup>75</sup>.

Schlussendlich wird jedoch – entsprechend dem Charakter bzw. der Zielsetzung des DP folgend – keine abschließende Wertung vorgenommen. Stattdessen wird die Frage aufgeworfen, ob IAS 12 überhaupt um die Thematik unsicherer Steuerpositionen erweitert werden sollte, und falls ja, ob die Bewertung solcher Positionen auf Basis der Erwartungswertmethode oder in Höhe des wahrscheinlichsten Werts – mit entsprechend geringerem Ermittlungsaufwand – erfolgen sollte. Ergänzend hierzu wird ebenfalls eine Einschätzung dahingehend erbeten, ob die Wahrscheinlichkeit einer möglichen Überprüfung durch die Steuerbehörden unterstellt werden sollte<sup>76</sup>.

#### bb) Diskontierung latenter Steuerzahlungen

Die wohl grundlegendste Änderung betrifft die vorgeschlagene Diskontierung latenter Steuerzahlungen. Um den Informationsbedürfnissen der Abschlussadressaten gerecht zu werden, sollten Jahres- und Konzernabschlüsse auch über die ökonomische Belastung von Steuern berichten. Diese wird jedoch gegenüber einer nominalen Betrachtung umso geringer, je später die betreffenden Steuerzahlungen fällig werden. Indes unterscheiden sich die Diskontierungs- und die nominelle Variante nicht in Bezug auf den periodenbezogenen Steuereffekt innerhalb der Gesamtergebnisrechnung, sondern nur in Bezug auf die Veränderung des Bilanzpostens (z.B. passive latente Steuern), weil der Effekt aus der Diskontierung im Zinsergebnis zu erfassen ist<sup>77</sup>. Entsprechend den derzeitigen Regelungen des IAS 12<sup>78</sup> sowie einer langen Tradition unter US-GAAP ist eine solche Diskontierung latenter Steuerzahlungen allerdings ausdrücklich untersagt<sup>79</sup>.

Eine etwaige Diskontierung latenter Steuerzahlungen ist bereits seit Jahrzehnten Gegenstand kontroverser Diskussionen<sup>80</sup>. Die Befürworter einer solchen Abzinsung vertreten hierbei die Auffassung, das kodifizierte Diskontierungsverbot des IAS 12 führt zu Inkonsistenzen innerhalb des IFRS-Bewertungsregimes, welches normalerweise in den Fällen eine Diskontierung von Schulden fordert, in denen der hieraus resultierende Effekt als wesentlich einzustufen ist<sup>81</sup>. Des Weiteren muss in diesem Zusammenhang beachtet werden, dass sich einige der temporären Differenzen, wie z.B. solche aus der Neubewertung von Maschinen oder Immobilien, nur über einen sehr langen Zeitraum umkehren. Die unterbleibende Diskontierung der hiermit verbundenen latenten Steueransprüche bzw. -schulden führt im Ergebnis zu einer Verzerrung der Vermögenslage<sup>82</sup>.

Zudem gilt es in diesem Zusammenhang auf den Themenkomplex der Unternehmenszusammenschlüsse („business combinations“) so-

wie die hiermit einhergehenden Auswirkungen auf die Ertragslage hinzuweisen. So entstehen im Zuge der Kaufpreisallokation vielfach latente Steuerschulden, da die erworbenen Vermögenswerte zuvor in Übereinstimmung mit den meist strengeren steuerlichen Regelungen bilanziert und abgeschrieben werden. Die Berücksichtigung solcher nicht diskontierten latenten Steuerschulden führt allerdings zu einer Überbewertung der ökonomischen Belastung und in der Folge zu einem überhöhten Ausweis der sich aus dem Unternehmenszusammenschluss ergebenden Residualgröße Geschäfts- oder Firmenwert<sup>83</sup>. Da dieser in späteren Berichtsperioden – dem „impairment only approach“ folgend – keiner planmäßigen Abschreibung unterliegt, resultiert hieraus ein potenzielles Wertminderungsrisiko, und die künftige Ertragslage wird insoweit verzerrt dargestellt<sup>84</sup>.

Darüber hinaus könnte die verpflichtende Einführung einer Diskontierung mitunter dazu führen, dass sich einige der in IAS 12 implementierten Ausnahmeregelungen als überflüssig erweisen würden<sup>85</sup>. So existieren derzeit u.a. Ausnahmeregelungen, die eine Überbewertung von latenten Steuerschulden – resultierend aus dem unbestimmten Umkehrzeitpunkt der zu versteuernden temporären Differenzen – verhindern sollen<sup>86</sup>. Namentlich handelt es sich hierbei um latente Steuern aus Investitionen in Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen, bei denen es wahrscheinlich ist, dass sich die temporären Differenzen in absehbarer Zeit nicht umkehren werden und der zeitliche Verlauf der Auflösung aktiv gesteuert werden kann (sog. „outside basis differences“)<sup>87</sup>.

Das Hauptargument gegen eine etwaige Diskontierung latenter Steuerzahlungen ist wohl in den hiermit einhergehenden Komplexitätsanforderungen zu sehen<sup>88</sup>. Diese haben zunächst zur Folge, dass solche latenten Steuerposten, die bereits faktisch diskontiert<sup>89</sup> wurden, von denen zu trennen sind, die bislang keiner (faktischen)

75 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.58.

76 Vgl. DP, Part 1, Q1.8 (b).

77 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.44.

78 In IAS 12.53 heißt es: „Latente Steueransprüche und latente Steuerschulden sind nicht abzuzinsen“.

79 Hiervon unberührt bleibt die ohnehin bereits bestehende faktische Diskontierung latenter Steuerposten. In diesem Fall beziehen sich die latenten Steuern auf zu diskontierende Bilanzposten (u.a. Rückstellungen), vgl. hierzu auch Ruberg, Ubg 2012 S. 248.

80 Vgl. hierzu u.a. Nurnberg, Accounting Review 1972 S. 655 ff; Collins/Rickard/Selby, Journal of Business Finance and Accounting 1990 S. 757 ff; Wolk/Tearny, Journal of Business Finance and Accounting 1980 S. 119 ff. sowie Rayburn, Accounting Horizons 1987 S. 43 ff.

81 Vgl. hierzu auch Haaker/Freiberg, PiR 2010 S. 229 f.

82 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.45.

83 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.46.

84 Vgl. hierzu auch Burkard/Grüne, IRZ 2011 S. 51.

85 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.47.

86 Vgl. IAS 12.15 i.V.m. IAS 12.39 sowie Klein, DStR 2011 S. 1453 f.

87 Vgl. hierzu ausführlich Loitz, WPg 2008 S. 1110 ff. sowie Melcher/Skowronek, KoR 2011 S. 108 ff.

88 Vgl. hierzu auch Coenenberg/Blaum/Burkhardt, in: Baetge et al. (Hrsg.), Rechnungslegung nach IFRS, 2. Aufl. 2002, 17. Ergänzungslieferung 2012, IAS 12, Tz. 106.

89 Das DP nennt in diesem Zusammenhang die Bildung einer Rückstellung – hierbei könnte es sich u.a. um eine langfristige Rückstellung zur Beseitigung von Umweltlasten handeln – welche in Übereinstimmung mit IAS 37 passiviert wurde, vgl. DP, Part 1, Tz. 2.48.

Abzinsung unterlegen haben. Anschließend macht eine potenzielle Diskontierung eine Aufstellung – zumindest der originär zu diskontierenden Posten – notwendig, anhand der sich die zeitliche Umkehr der temporären Differenzen bzw. der zeitliche Verlauf der Verlustnutzung ableiten lässt. Grundsätzlich gilt diese Vorgehensweise zwar für sämtliche sonstige zu diskontierende Vermögenswerte und Schulden. Was eine generelle Diskontierung latenter Steuern aber vergleichsweise schwieriger macht, ist deren breiter Anwendungsbereich, der sowohl eine frühzeitige Ermittlung sämtlicher latenter Steuern als auch damit einhergehend eine Kenntnis der entsprechenden „tax base“ erfordert<sup>90</sup>.

Angesichts der erheblichen Bedeutung dieser Thematik erscheint daher eine weitergehende Analyse dieser Frage notwendig zu sein, wobei diese gleichfalls die praktischen Auswirkungen – sowohl für Abschlussersteller als auch Adressaten – umfassen sollte. Des Weiteren sollte im Zuge dieser Überlegungen auch die Frage nach dem anzuwendenden Diskontierungssatz sowie des Ausweises der hieraus resultierenden Effekte („unwinding of the discount“) aufgegriffen werden<sup>91</sup>. Schließlich sollten ebenfalls Erfahrungswerte solcher Jurisdiktionen einbezogen werden, in denen eine Diskontierung latenter Steuern als zulässig erachtet wird<sup>92</sup>.

## b) Geänderte Ausweisvorschriften sowie Erweiterung von Anhangangaben

### aa) Standardisierung der steuerlichen Überleitungsrechnung

Die primäre Zielsetzung der durch IAS 12 bereitgestellten Anhangangaben – und insoweit auch der steuerlichen Überleitungsrechnung – ist darin zu sehen, den Adressaten ein verbessertes Verständnis zwischen dem Vorsteuerergebnis und den zugehörigen steuerlichen Effekten der bilanziell ausgewiesenen Vermögenswerte und Schulden zu verschaffen<sup>93</sup>. Die bislang auf diesem Gebiet durchgeführten Forschungsarbeiten machen jedoch deutlich, dass die derzeitigen Angaben des IAS 12 weder ausreichen, um Rückschlüsse auf das zu versteuernde Einkommen noch auf die geleisteten Steuerzahlungen ziehen zu können. Obwohl die Bereitstellung von weiteren Angaben – über die derzeit nach IAS 12 geforderten hinaus – wahrscheinlich von gewisser Relevanz für die Abschlussadressaten sein dürfte, verursachen diese gleichermaßen Kosten für die Abschlussersteller. In einem solchen Kontext besagt das *Framework*, dass Informationen nur dann erforderlich sein sollten, wenn die Vorteile einer solchen Berichterstattung deren (indirekten und direkten) Kosten überwiegen<sup>94</sup>.

Vor diesem Hintergrund geht die EFRAG zunächst der Frage nach, weshalb die steuerliche Überleitungsrechnung überhaupt einer Überarbeitung bedarf, und bezieht sich hierbei insbesondere auf die konsolidierte Rechnungslegung. In diesem Zusammenhang gilt es zu beachten, dass die IFRS und die Steuergesetze teils sehr unterschiedliche Regelungen dafür bereithalten, ob und wie eine zusammenfassende Darstellung der entsprechenden Unternehmen zu erfolgen hat<sup>95</sup>. So werden für IFRS-Zwecke zunächst sämtliche Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapitalposten, Erträge und Aufwendungen der in den Konsolidierungskreis einzubeziehenden Unternehmen durch Addition zusammengefasst und anschließend sämtliche konzerninternen Salden, Geschäftsvorfälle, Erträge und Aufwendungen konsolidiert bzw. eliminiert<sup>96</sup>. Demgegenüber sehen die Vorschriften diverser Steuerjurisdiktionen – so auch in Deutschland – vielmals keine Konsolidierung vor. Stattdessen ist hierzulande – gerade aufgrund eines fehlenden Konzernbesteuerungsregimes<sup>97</sup> – das Rechtsinstitut der steuerlichen Organschaft vor-

zufinden<sup>98</sup>. Im Ergebnis führt dieser systematische Unterschied zwischen IFRS-Rechnungslegung und Steuerrecht dazu, dass Vorsteuerergebnis und zu versteuerndes Einkommen auseinanderfallen und daher nur bedingt miteinander verglichen werden können. Da die Abschlussadressaten die Ursache solcher Unterschiede nicht ohne Weiteres ermitteln können, erscheinen daher punktuelle Änderungen der steuerlichen Überleitungsrechnung sachgerecht, die zu einer verbesserten Verständlichkeit beitragen sollen<sup>99</sup>.

Neben diesen, aus den aufgezeigten Systemunterschieden resultierenden Änderungsvorschlägen, wird im unterschiedlichen Detaillierungsgrad der Steuerüberleitung sowie in der uneinheitlichen Bezeichnung der einzelnen Elemente weiterer Verbesserungsbedarf vermutet<sup>100</sup>. Um die damit einhergehenden Verständnisprobleme zu beseitigen, könnte es sich daher als vorteilhaft erweisen, eine Standardisierung durch die Gruppierung ähnlicher Elemente vorzunehmen sowie eine einheitliche Bezeichnung für die wesentlichsten Gruppen festzulegen<sup>101</sup>. Es wird in diesem Zusammenhang die Bildung der folgenden sieben Hauptkategorien vorgeschlagen:

- **Steuerfreie Einnahmen** („income that is exempt from taxation“): Eine Vielzahl der globalen Steuersysteme nimmt bestimmte Einnahmen vom zu versteuernden Einkommen aus, wobei sich hierbei eine große Vielfalt zwischen den einzelnen Steuersystemen beobachten lässt. Sachverhalte, die häufig nicht in die steuerlichen Bemessungsgrundlagen einbezogen werden, sind dabei Zinseinnahmen aus Tochtergesellschaften oder außerhalb der Steuerjurisdiktion erzieltetes Einkommen. Daneben werden oftmals solche Einnahmen von der Besteuerung ausgenommen, die systemseitig gefördert werden sollen<sup>102</sup>.
- **Steuerlich nicht abzugsfähige Ausgaben** („non-deductible expenses in determining taxable profit or loss“): Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens gewähren nationale Steuersysteme i.d.R. einen steuerlichen Abzug von Ausgaben, die geleistet werden, um Einkommen zu erwirtschaften. Oftmals ist dieser steuerliche Abzug allerdings beschränkt oder nur unter gewissen Voraussetzungen möglich<sup>103</sup>. Einige Steuersysteme verwehren gar bestimmte Abzüge, obwohl die entsprechenden Ausgaben betrieblich veranlasst sind<sup>104</sup>.
- **Steuerliche Verlustvorträge** („effect of tax losses“): Nach IAS 12.34 ist ein latenter Steueranspruch für noch ungenutzte steuerliche Verlustvorträge insoweit zu berücksichtigen, als es wahrscheinlich ist, dass künftig ausreichend zu versteuerndes Einkommen zur Verfügung stehen wird<sup>105</sup>. In allen anderen Fällen darf ein

90 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.49.

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

92 Die einschlägige Regelung i.S.d. UK-GAAP – namentlich FRS 19.42 – enthält hierzu folgende Formulierung: „Reporting entities are permitted but not required to discount deferred tax assets and liabilities to reflect the time value of money“.

93 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.4.

94 Vgl. F.44.

95 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.22.

96 Vgl. IAS 27.18 i.V.m. IAS 27.20.

97 Vgl. hierzu ausführlich Herzig, DStR 2010 Beihefter zu Nr. 30 S. 61-67.

98 Vgl. Loitz/Klevermann, DB 2009 S. 409-418.

99 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.22.

100 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.23.

101 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.24.

102 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.25.

103 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.26.

104 Im Fall des deutschen Steuerrechts sei hierzu exemplarisch auf das kodifizierte Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 5 EStG verwiesen.

105 Vgl. hierzu ausführlich Lienau/Erdmann/Zülch, DStR 2007 S. 1094 ff. sowie Küting/Zwirner, WPg 2007 S. 555 ff.

*„Es lässt sich festhalten, dass sich die Bilanzierung von Ertragsteuern unter dem derzeitigen Konzept des IAS 12 bereits als durchaus komplex erweist und dennoch nicht sämtliche Themenstellungen Berücksichtigung finden, die erforderlich wären, um eine exakte Ermittlung der „Steuerrückstellung“ vornehmen zu können.“*

solches „tax asset“ nicht angesetzt werden. Laut Auffassung des DP sollten daher die folgenden – mit einem Verlustvortrag in Verbindung stehenden Effekte – gesondert in der Überleitungsrechnung dargestellt werden:

- Laufende Verluste, für die kein latenter Steueranspruch erfasst wurde;
  - Ausbuchung (Erfassung) zuvor (nicht) erfasster Verlustvorträge;
  - Nutzung zuvor nicht erfasster steuerlicher Verlustvorträge<sup>106</sup>.
- **Ausländische Steuersätze** („effect of foreign tax rates“): Ausgangspunkt für die Erstellung der steuerlichen Überleitungsrechnung ist die Bestimmung desjenigen Steuersatzes, welcher die Informationsinteressen der Abschlussadressaten am geeignetsten widerspiegelt<sup>107</sup>. In Übereinstimmung mit den derzeitigen Vorgaben des IAS 12.85 dürfte dies häufig der inländische Steuersatz des Landes sein, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat. Dieser Steuersatz sollte auch dann Anwendung finden, wenn das Unternehmen in verschiedenen Steuerjurisdiktionen tätig ist. In diesem Fall würde der Effekt aus der Anwendung unterschiedlicher Steuersätze als eigenständiges Element der Überleitungsrechnung aufgeführt. Gleichwohl könnte es sich in einem solchen Fall als sinnvoller erweisen, separate Überleitungsrechnungen auf Basis unterschiedlicher Steuersätze zu erstellen und diese anschließend zu einer einzigen Überleitungsrechnung zusammenzufassen<sup>108</sup>.
- **Steuersatzänderungen** („effect of change in income tax rate“): Steuersatzänderungen, die sich auf die Realisierung bzw. Erfüllung künftiger latenter Steueransprüche und -schulden auswirken, sollen demnach als Bestandteil der Steueraufwendungen und in dem Zeitraum ausgewiesen werden, in dem die Änderungen verabschiedet wurden. Des Weiteren muss in diesem Zusammenhang beachtet werden, dass die Überleitungsrechnung einen gesonderten Posten für die sich aus der verabschiedeten Steuersatzänderung ergebenden Effekte enthalten sollte<sup>109</sup>.
- **Anpassungen aufgrund von Vorjahren** („adjustment to current tax of prior years“): Darüber hinaus sollten ertragsteuerliche Anpassungen, die zwar in der laufenden Berichtsperiode vorgenommen wurden, sich allerdings auf vorangegangene Berichtsperioden beziehen, gesondert in der Überleitungsrechnung dargestellt werden<sup>110</sup>.
- **Sonstige Posten** („other items“): In dieser Kategorie sollten nur diejenigen Elemente enthalten sein, die sich keiner der zuvor genannten Kategorien zuordnen lassen<sup>111</sup>.

Die weitere Gliederungstiefe innerhalb der einzelnen Hauptkategorien könnte zudem von den hierin enthaltenen Elementen abhängig gemacht werden. Die EFRAG schlägt in diesem Zusammenhang die Einführung eines Schwellenwerts von 5%<sup>112</sup> vor, oberhalb dessen die einzelnen Elemente der Hauptkategorien gesondert angegeben werden müssen. Demgegenüber können solche Posten, die sich auf einen Betrag kleiner oder gleich 5% des Schwellenwerts belaufen,

innerhalb der jeweiligen Hauptkategorien zusammengefasst dargestellt werden<sup>113</sup>.

Tab. 1<sup>114</sup> fasst die vorgeschlagene Gliederung der steuerlichen Überleitungsrechnung zusammen.

Vorsteuerergebnis	
Steueraufwand (berechnet mit x%)	
<b>Effekte aus laufenden Steuern</b>	
(-)	Steuerfreie Einnahmen
(+)	Nicht abzugsfähige Ausgaben
(+/-)	Anpassungen aufgrund von Vorjahren
<b>Effekte aus latenten Steuern</b>	
(+/-)	Steuerliche Verlustvorträge
(+/-)	Ausländische Steuersätze
(+/-)	Steuersatzänderungen
(+/-)	Sonstige Posten
Steueraufwand	

**Tab. 1: Schema der steuerlichen Überleitungsrechnung**

**bb) Erweiterte Angaben zur Bestimmung künftiger Steuerzahlungen**

Die Prognose künftiger steuerlicher Cash-flows wurde seitens der EFRAG als eines der wesentlichen Hauptanliegen der Abschlussadressaten identifiziert. Es stellt sich daher die Frage, inwieweit die Prognostizierbarkeit solcher Cash-flows durch die potenzielle Erweiterung von Anhangangaben gesteigert werden könnte. Einleitend hierzu gilt es daher verschiedene Kritikpunkte aufzugreifen, die von Seiten der Abschlussersteller bzw. Adressaten hinsichtlich der bestehenden Regelungen des IAS 12 geäußert werden<sup>115</sup>.

Grundsätzlich lassen sich aus den in Übereinstimmung mit IAS 12 erfassten Beträgen zwar Informationen über künftige steuerliche Cash-flows ableiten, allerdings erweist sich dieses Bild als unvollständig, da hieraus nur solche künftigen steuerlichen Cash-flows ersichtlich werden, die auf vergangenen Geschäftsvorfällen beruhen und sich unterschiedlich auf Buchwert und steuerliche Basis der entsprechenden Vermögenswerte und Schulden ausgewirkt haben<sup>116</sup>. Ursächlich

106 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.27 f.  
 107 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.29.  
 108 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.29.  
 109 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.30.  
 110 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.31.  
 111 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.32.  
 112 Dieser errechnet sich aus der Multiplikation von Vorsteuerergebnis und lokalem Steuersatz, vgl. DP, Part 1, Tz. 2.34.  
 113 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.34.  
 114 In Anlehnung an DP, Part 1, Tz. 2.33.  
 115 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.36 ff.  
 116 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.38.

*„Grundsätzlich ist sämtlichen Konzepten zur finanziellen Berichterstattung von Ertragsteuern gemein, dass aus dem zu versteuernden Einkommen der Periode sowohl ein laufender Steueraufwand als auch eine entsprechende Steuerschuld – unter Berücksichtigung etwaiger unterjähriger Vorauszahlungen – ermittelt wird.“*

hierfür ist das tragende Prinzip des IAS 12, welches grundsätzlich von einer steuerneutralen Buchwertrealisation ausgeht<sup>117</sup>. Darüber hinaus existieren kaum Informationen hinsichtlich des zeitlichen Anfalls bzw. Verlaufs künftiger Steuer-Cash-flows. So müssen die Abschlussadressaten oftmals – basierend auf vergangenen Finanzinformationen – eigene Annahmen treffen, um künftige steuerliche Cash-flows prognostizieren zu können. Hierbei sind sie zunehmend auch auf die Verfügbarkeit einer nachhaltigen effektiven Steuerquote angewiesen<sup>118</sup>.

Demgegenüber kritisieren die Abschlussersteller an IAS 12, dass dieser – nicht zuletzt aufgrund der „mechanischen“ Vorgehensweise – zu einer Erfassung von latenten Steuerschulden führt, die weder in absehbarer Zukunft erfüllt werden noch mit entsprechenden Auszahlungen verbunden sind<sup>119</sup>. Gleichwohl bezieht sich die Kritik seitens der Ersteller weniger auf die künftigen steuerlichen Cash-flows als vielmehr auf die Komplexität des Standards sowie den Umstand, dass dieser bestimmte Themenstellungen<sup>120</sup> nur unzureichend behandelt. Einige äußern gar die Auffassung, dass ein prinzipienbasierter Ansatz normalerweise sowohl der Komplexität als auch den unterschiedlichen Anforderungsprofilen der vielfältigen Steuerjurisdiktionen besser gerecht werden müsste<sup>121</sup>.

Schlussendlich lässt sich festhalten, dass sich die Bilanzierung von Ertragsteuern unter dem derzeitigen Konzept des IAS 12 bereits als durchaus komplex erweist und dennoch nicht sämtliche Themenstellungen Berücksichtigung finden, die erforderlich wären, um eine exakte Ermittlung der „Steuerrückstellung“<sup>122</sup> vornehmen zu können. Gleichwohl ist einschränkend zu konstatieren, dass die steuerlichen Vorschriften i.d.R. selbst einen hohen Komplexitätsgrad aufweisen und folglich nur schwer ein Konzept in Bezug auf latente Steuern vorstellbar ist, welches sich nicht mit der Komplexität der weltweiten Steuerjurisdiktionen zu arrangieren hätte<sup>123</sup>. Aus diesem Grund sollen im Zuge der Konsultation weitere Vorschläge eingeholt werden, um Hinweise auf aussagekräftigere Anhangangaben zur Prognose steuerlicher Cash-flows zu erhalten<sup>124</sup>.

## 2. Grundlegende Konzepte zur finanziellen Berichterstattung von Ertragsteuern

Der zweite Teil des DP ergänzt Teil 1 um eine Diskussion potenzieller Konzepte zur finanziellen Berichterstattung von Ertragsteuern. Hierdurch sollen die Leser in ihrer Einschätzung unterstützt werden, ob die Entwicklung eines neuen Standards – basierend auf geänderten Prinzipien gegenüber denen des IAS 12 – in Betracht gezogen werden sollte, und wenn ja, welches der genannten Konzepte sich aus deren Sicht als am vielversprechendsten erweist. Auch das derzeit dem IAS 12 zugrunde liegende Temporary-Konzept wird hierbei in die entsprechenden Ausführungen mit einbezogen<sup>125</sup>.

Grundsätzlich ist sämtlichen Konzepten gemein, dass aus dem zu versteuernden Einkommen der Periode sowohl ein laufender Steueraufwand als auch eine entsprechende Steuerschuld – unter Berücksichtigung etwaiger unterjähriger Vorauszahlungen – ermittelt wird. Des Weiteren stimmen die vorgeschlagenen Konzepte dahingehend überein, dass solche Geschäftsvorfälle, die keine steuerlichen Auswirkungen zur Folge haben, nicht in den laufenden Steueraufwendungen/-erträgen erfasst werden. Hierbei handelt es sich insbesondere um steuerfreie Einnahmen sowie steuerlich nicht abziehbare Ausgaben<sup>126</sup>. Deutliche Unterschiede existieren demgegenüber im Hinblick auf solche Aufwendungen und Erträge, die zwar grundsätzlich der Besteuerung zu unterwerfen sind, dies allerdings nicht in der Periode, in der sie im IFRS-Abschluss Berücksichtigung finden<sup>127</sup>. Solche Differenzen werden im Allgemeinen als „*timing differences*“ bezeichnet<sup>128</sup>.

Obwohl die aufgeführten Konzepte grundsätzlich gleichberechtigt gegeneinander abgewogen werden – dies erfolgt unter Nennung entsprechender Gemeinsamkeiten und Unterschiede – lässt sich zwischen den Zeilen doch eine gewisse Präferenz<sup>129</sup> für den *accruals approach* erkennen<sup>130</sup>. Gleichwohl wird in der potenziellen Kombination einzelner Konzepte ebenfalls eine weitere Möglichkeit für künftige Regelungen gesehen<sup>131</sup>. Die nachfolgenden Ausführungen fassen die Grundgedanken der vorgeschlagenen Konzepte konzis zusammen:

- **„Temporary difference approach“:** Es wird für die Steuerabgrenzung auf (temporäre) Differenzen zwischen den Buchwerten von Vermögenswerten bzw. Schulden und deren steuerlicher Basis abgestellt. Danach hat die Erfassung einer latenten Steuerschuld i.d.R. in den Fällen zu erfolgen, in denen der Buchwert eines Vermögenswerts (einer Schuld) größer (geringer) ist als dessen (deren) steuerliche Basis. Umgekehrt entsteht ein latenter Steueranspruch, falls der Buchwert des Vermögenswerts (der

117 Gem. IAS 12.10 haben Unternehmen – mit wenigen festgelegten Ausnahmen – immer dann einen latenten Steueranspruch bzw. eine latente Steuerschuld zu bilanzieren, wenn die Realisierung oder Erfüllung des Buchwerts eines Vermögenswerts bzw. einer Schuld zu künftig niedrigeren bzw. höheren Steuerzahlungen führen würde, als dies der Fall wäre, wenn eine solche Realisierung oder Erfüllung keine steuerlichen Konsequenzen hätte.

118 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.38.

119 Vgl. DP, Part 1, Tz. 2.39.

120 Laut DP handelt es sich hierbei meist um komplexe steuerliche Angelegenheiten, die nur für bestimmte Steuerjurisdiktionen einschlägig seien. Was hierunter genau zu verstehen ist, lässt dass DP indes offen, vgl. DP, Part 1, Tz. 2.39.

121 Vgl. ebenda.

122 Das DP verwendet unzutreffender Weise den Begriff „tax provision“, vgl. DP, Part 1, Tz. 2.40.

123 Vgl. ebenda.

124 Vgl. DP, Part 1, Q1.6.

125 Vgl. DP, Part 2, Tz. 1.1.

126 Vgl. DP, Part 2, Tz. 1.2.

127 Beispielfähig wird hier der Verkauf eines wesentlichen Vermögenswerts genannt, bei dem der Veräußerungserlös im Zuge der Finanzberichterstattung bereits mit Kontrollübergang – steuerrechtlich hingegen erst mit der zivilrechtlichen Wirksamkeit des Verkaufs – erfasst wird, vgl. DP, Part 2, Tz. 1.5.

128 Vgl. DP, Part 2, Tz. 1.3.

129 So auch Ruberg, Ubg 2012 S. 250.

130 Vgl. DP, Part 2, Tz. 2.1 ff.

131 Vgl. DP, Part 2, Tz. 1.9.

„Obwohl die aufgeführten Konzepte grundsätzlich gleichberechtigt gegeneinander abgewogen werden – dies erfolgt unter Nennung entsprechender Gemeinsamkeiten und Unterschiede – lässt sich zwischen den Zeilen doch eine gewisse Präferenz für den accruals approach erkennen.“

Sachverhalt	Konzept	
	temporary difference approach	accruals approach
(Erst-)Ansatz steuerlich nicht abziehbarer Vermögenswerte	Keine latenten Steuereffekte (Ausnahmeregelung)	Keine latenten Steuereffekte (Keine timing differences)
Unternehmenszusammenschlüsse: Vermögenswerte und Schulden	Latente Steuereffekte (Keine Ausnahmeregelung)	Keine latenten Steuereffekte (Keine timing differences)
Unternehmenszusammenschlüsse: Goodwill	Keine latenten Steuereffekte (Ausnahmeregelung)	Keine latenten Steuereffekte (Keine timing differences)
Währungsumrechnung	Latente Steuereffekte (Erfolgswirksam/-neutral)	Latente Steuereffekte (Erfolgswirksam/-neutral)
Zwischenergebniseliminierung	Latente Steuereffekte (Steuersatz des Käufers)	Latente Steuereffekte (Steuersatz des Verkäufers)
Outside basis differences	Keine latenten Steuereffekte (Ausnahmeregelung)	Keine latenten Steuereffekte (Keine timing differences)
Veränderung der Steuerbasis	Latente Steuereffekte (Keine Ausnahmeregelung)	Keine latenten Steuereffekte (Keine timing differences)

Tab. 2: Sachverhaltsbezogener Vergleich von temporary difference approach und accruals approach

und latente Steueraufwendungen/-erträge gleichermaßen erfasst werden. Der accruals approach unterscheidet sich vom temporary difference approach jedoch dergestalt, dass bestimmte temporäre Differenzen – wie z.B. solche aus der (erfolgsneutralen) Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen<sup>136</sup> – keine timing differences i.S.d. accruals approach darstellen und folglich keine latenten Steuereffekte zu berücksichtigen sind<sup>137</sup>. Aufgrund der eingangs erwähnten Präferenz seitens der EFRAG hinsichtlich des accruals approach stellt

- Schuld) die entsprechende steuerliche Basis unterschreitet (übersteigt)<sup>132</sup>.
- „Flow-through approach“ (auch als „current taxes payable approach“ bezeichnet): In diesem Fall wird eine steuerliche Abgrenzung grundsätzlich abgelehnt. Der innerhalb einer Berichtsperiode ausgewiesene Steueraufwand/-ertrag entspricht somit einzig der Steuer, die aus dem zu versteuernden Einkommen der Periode resultiert. Ein Ausweis latenter Steuern findet demnach nicht statt<sup>133</sup>.
- „Partial tax allocation approach“: Hierbei werden die Effekte aufgrund von zeitlichen Unterschieden („timing differences“) nur in dem Ausmaß berücksichtigt, indem erwartet wird, dass diese zu künftigen steuerlichen Cash-flows führen. Bei der Beurteilung des Umfangs der zu erwartenden Cash-flows gilt es ebenfalls den Effekt aus zukünftigen zeitlichen Unterschieden zu berücksichtigen<sup>134</sup>.
- „Valuation adjustment approach“ (auch als „net of tax approach“ bezeichnet): Diesem Konzept liegt der Gedanke zugrunde, dass den Auswirkungen der timing differences besser Rechnung getragen würde, wenn eine direkte Anpassung der Vermögenswerte und Schulden in Höhe der entsprechenden steuerlichen Effekte („net of tax“-Bewertung) vorgenommen wird. Der Ausweis gesonderter Posten für latente Steueransprüche bzw. -schulden würde demnach entfallen<sup>135</sup>.
- „Accruals approach“: Diesem Konzept folgend spiegelt der ausgewiesene Steueraufwand/-ertrag den steuerlichen Effekt sämtlicher Geschäftsvorfälle und Ereignisse der Berichtsperiode wider. Infolgedessen ist keine formalistische Unterscheidung dahingehend vorzunehmen, ob es sich bei den erfassten Beträgen um solche der laufenden Steuerveranlagung handelt oder ob diese künftige Veranlagungszeiträume betreffen, da laufende

Tab. 2<sup>138</sup> die wesentlichen Abweichungen vom derzeitigen temporary difference approach dar.

#### IV. Zusammenfassung zu Teil 1

Die Zielsetzung des ersten Teils des vorliegenden Beitrags besteht in der Darstellung der Neuregelungen im Bereich der finanziellen Berichterstattung von Ertragsteuern, die durch das Discussion Paper „Improving the Financial Reporting of Income Tax“ seitens der EFRAG vorgeschlagen werden. Einleitend wurden die von Seiten der EFRAG propagierten Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten („user needs“) aufgezeigt, da diese die Ausgangsbasis der vorgeschlagenen Änderungen durch das Discussion Paper bilden (sollten). Anschließend wurden die entsprechenden Änderungsvorschläge detailliert aufgeführt, wobei eine weitergehende Unterscheidung nach punktuellen Überarbeitungsmöglichkeiten des bestehenden Standards und grundlegenden Konzepten zur finanziellen Berichterstattung von Ertragsteuern vorgenommen wurde. Die Ausführungen machen deutlich, dass die vorgeschlagenen Neuerungen weitreichende Änderungen in der Bilanzierungspraxis nach sich ziehen können. In Teil 2 des Beitrags erfolgt eine Analyse der eingegangenen comment letters, die in eine kritische Würdigung der vorgeschlagenen Änderungen mündet.

132 Vgl. DP, Part 2, Tz. 1.8 u. 2.1 ff. sowie weiterführend Schulz-Danso, in: Bohl et al. (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch, 3. Aufl. 2009, § 25, Tz. 47-59.  
 133 Vgl. DP, Part 2, Tz. 1.8 u. 3.1 ff. sowie weiterführend Colley/Rue/Valencia/Volkan, Journal of Business & Economics Research 2012 S. 149-156.  
 134 Vgl. DP, Part 2, Tz. 1.8 u. 4.1 ff. sowie weiterführend Schwartz, management international review 1980 S. 74-82.  
 135 Vgl. DP, Part 2, Tz. 1.8 u. 5.1 ff. sowie ausführlich hierzu FRS 19, abrufbar unter: <http://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-19-Deferred-Tax/FRS-19-Deferred-Tax.aspx> (Abruf: 08.09.2012).  
 136 Vgl. hierzu ausführlich Senger/Brune/Diersch, in: Bohl et al. (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch, 3. Aufl. 2009, § 34, Tz. 1 ff.  
 137 Vgl. DP, Part 2, Tz. 1.8 u. 6.1 ff.  
 138 In Anlehnung an DP, Part 2, Appendix to Chapter 6.