

Anhang

A Interviewleitfaden	7
B Einwilligungserklärung	9
C Abschrift der Lünendonk-Liste 2020 (bezogen auf das Untersuchungsjahr 2019)	12
D Interviewtranskripte	13
1 KMP_1	13
2 KMP_2	28
3 KMP_3	37
4 KMP_4	48
5 KMP_5	58
6 N10_1	69
7 N10_2	86
8 N10_3	100
9 N10_4	118
10 N10_5	128
11 B4_1	140
12 B4_2	154
13 B4_3	170
14 B4_4	192
15 B4_5	212
16 B4_6	223
E Kategoriensystem in der Übersicht	242
F Kategoriendefinitionen	244
1 Hauptkategorien (1. Katogenebene)	244

Anhang

2 Subkategorien (2. Kategorienebene)	248
3 Subsubkategorien (3. Kategorienebene)	261

A Interviewleitfaden

Vorfrage – Der Hintergrund des Experten bzw. der Expertin: „Könnten Sie eingangs Ihre Gesellschaft sowie den von Ihnen betreuten Mandantenkreis grob skizzieren? Welche Aufgaben fallen in Ihren persönlichen Tätigkeitsbereich und seit wann befassen Sie sich schon im Speziellen mit der Bilanzierung latenter Steuern?“

Interviewfrage 1 – Organisatorische und ablaufbezogene Aspekte: „Können Sie zunächst berichten, welche Abteilungen aufseiten Ihrer Mandantschaft regelmäßig in die Bilanzierung latenter Steuern eingebunden sind?“

Interviewfrage 2 – EDV-Unterstützung: „Welche EDV-Anwendungen unterstützen die Ermittlung latenter Steuern bei Ihrer Mandantschaft?“

Interviewfrage 3 – Differenzermittlung auf Basis von vorläufigen Steuerbilanzen: „Wie wird in der Bilanzierungspraxis mit der Problematik umgegangen, dass im Zeitpunkt der Erfassung latenter Steuern im Regelfall keine endgültigen Steuerbilanzwerte vorliegen, und wie oft und in welchem Ausmaß kommt es dazu, dass die finale Steuerbilanz, die mit der Steuererklärung abgegeben wird, von der vorläufigen Steuerbilanz abweicht?“

Interviewfrage 4 – Granularität der Differenzermittlung: „Wie genau bzw. granular werden die temporären Differenzen, die der Bilanzierung latenter Steuern zugrunde liegen, üblicherweise ermittelt?“

Interviewfrage 5 – Objektivierung der Werthaltigkeitseinschätzung: „Mit welchen Maßnahmen und Handlungen kann der Abschlussprüfer bzw. die Abschlussprüferin dem bestehenden Objektivierungsdefizit hinsichtlich der Werthaltigkeitsbeurteilung aktiver latenter Steuern begegnen?“

Interviewfrage 6 – Umgang der Bilanzadressaten und -adressatinnen mit latenten Steuern: „Wie nehmen die jeweiligen Bilanzadressaten und -adressatinnen aktive und passive latente Steuern auf?“

Interviewfrage 7 – Diskontierungsverbot: „Wie schätzen Sie die Chancen und Risiken einer möglichen Diskontierung im Hinblick auf den Informationsgehalt latenter Steuern ein?“

Interviewfrage 8 – Handelsrechtliche Szenarien de lege ferenda: „Welche Effekte würden sich Ihrer Auffassung nach ergeben, wenn man ein generelles Aktivierungsgebot in § 274 HGB einführen würde? Welche Konsequenzen hätte wiederum die Einführung eines Aktivierungsverbots?“

Schlussfrage – Abschließende Anmerkungen: „Möchten Sie abschließend weitere aus Ihrer Sicht relevante Problembereiche der Abgrenzung latenter Steuern nennen, die im bisherigen Interviewverlauf nicht zur Sprache gekommen sind?“

B Einwilligungserklärung

<p style="text-align: center;">Einwilligungserklärung zur Erhebung und Verarbeitung personenbezogener Daten für Forschungszwecke</p> <p style="text-align: center;"><i>Gegenstand des Forschungsprojekts und Grundlage der Einwilligungserklärung</i></p> <p><i>Forschungsprojekt:</i> Latente Steuern in den Konzernbilanzen deutscher Unternehmen</p> <p><i>Beschreibung des Forschungsprojekts:</i> Im Rahmen des Forschungsprojekts werden bestehende Probleme der Umsetzung der §§ 274, 306 HGB und IAS 12 sowie mögliche Szenarien de lege ferenda diskutiert.</p> <p><i>Durchführende Institution:</i> Universität Bremen, Fachbereich 7, Lehrstuhl für Betriebliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung</p> <p><i>Projektleitung:</i> Herr Jonas Max Bense</p> <p><i>Interviewerin / Interviewer:</i> Herr Jonas Max Bense</p> <p><i>Interviewdatum:</i> xx.xx.xxxx</p> <p><i>Art der personenbezogenen Daten des Betroffenen/der interviewten Person</i> Persönliche Angaben, nämlich: Name, E-Mail, Telefonnummer Aufnahmen, nämlich: <input type="checkbox"/> Videoaufzeichnungen <input type="checkbox"/> Fotos <input checked="" type="checkbox"/> Tonaufnahmen <input type="checkbox"/> andere:</p>
<p>Einwilligungserklärung und Information über die Erhebung personenbezogener Daten</p> <p><i>Einwilligungserklärung</i> Hiermit willige ich ein, dass die im Rahmen des unter A. beschriebenen Forschungsprojekts erhobenen personenbezogenen Daten meiner Person, in Form von Originalaufnahmen des Interviews und des dazugehörigen Transkripts, durch Herrn Jonas Max Bense für die Zwecke des Forschungsprojekts gemäß Ziff. 2 anonymisiert verarbeitet werden dürfen. Sofern ich besondere Kategorien von personenbezogenen Daten angebe bzw. angegeben habe, sind diese von der Einwilligungserklärung umfasst. Ihre Einwilligung ist freiwillig. Sie können die Einwilligung ablehnen, ohne dass Ihnen dadurch irgendwelche Nachteile entstehen. Ihre Einwilligung können Sie jederzeit gegenüber Herrn Jonas Max Bense widerrufen, mit der Folge, dass die Verarbeitung Ihrer personenbezogenen Daten, nach Maßgabe Ihrer Widerrufserklärung, durch diesen für die Zukunft unzulässig wird. Dies berührt die Rechtmäßigkeit der aufgrund der Einwilligung bis zum Widerruf erfolgten Verarbeitung jedoch nicht. Relevante Definitionen der verwendeten datenschutzrechtlichen Begriffe sind in der Anlage Begriffsbestimmungen enthalten.</p> <p><i>Zweck der Datenverarbeitung / Ziel des Projekts</i> Anhand der Auswertung der Experteninterviews sollen tiefgreifende Erkenntnisse hinsichtlich der Steuerabgrenzung in praxi gewonnen und in der schriftlichen Ausarbeitung dargestellt werden.</p> <p><i>Kontakt Daten der Datenschutzbeauftragten</i> Petra Banik Universität Bremen – Referat 06 Bibliothekstrasse 1–3 28359 Bremen, Deutschland pbanik@uni-bremen.de</p>

B Einwilligungserklärung

Rechtsgrundlage

Jonas Max Bense verarbeitet die von Ihnen erhobenen personenbezogenen Daten auf Basis Ihrer Einwilligung gemäß Art. 6 Abs. 1 S. 1 lit. a DSGVO. Sofern besondere Kategorien personenbezogener Daten betroffen sind, verarbeitet Jonas Max Bense die von Ihnen erhobenen personenbezogenen Daten auf Basis Ihrer Einwilligung gemäß Art. 9 Abs. 2 lit. a DSGVO.

Dauer, für die die personenbezogenen Daten gespeichert werden

36 Monate nach Durchführung des Interviews

Ihre Rechte

Im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben haben Sie gegenüber Jonas Max Bense grundsätzlich Anspruch auf:

Bestätigung, ob Sie betreffende personenbezogene Daten durch Jonas Max Bense verarbeitet werden,

Auskunft über diese Daten und die Umstände der Verarbeitung,

Berichtigung, soweit diese Daten unrichtig sind,

Löschung, soweit für die Verarbeitung keine Rechtfertigung und keine Pflicht zur Aufbewahrung (mehr) besteht,

Einschränkung der Verarbeitung in besonderen gesetzlich bestimmten Fällen und

Übermittlung Ihrer personenbezogenen Daten – soweit Sie diese bereitgestellt haben – an Sie oder einen Dritten in einem strukturierten, gängigen und maschinenlesbaren Format.

Darüber hinaus haben Sie das Recht, Ihre Einwilligung jederzeit gegenüber Jonas Max Bense zu widerrufen, mit der Folge, dass die Verarbeitung Ihrer personenbezogenen Daten, nach Maßgabe Ihrer Widerrufserklärung, durch diese für die Zukunft unzulässig wird. Dies berührt die Rechtmäßigkeit der aufgrund der Einwilligung bis zum Widerruf erfolgten Verarbeitung jedoch nicht. Schließlich möchten wir Sie auf Ihr Beschwerderecht bei der Landesbeauftragten für Datenschutz der Freien Hansestadt Bremen hinweisen.

Keine automatisierte Entscheidungsfindung (inklusive Profiling)

Eine Verarbeitung Ihrer personenbezogenen Daten zum Zweck einer automatisierten Entscheidungsfindung (einschließlich Profiling) gemäß Art. 22 Abs. 1 und Abs. 4 DSGVO findet nicht statt.

Vorname, Nachname in Druckschrift

Ort und Datum

Unterschrift

Anlage: Begriffsbestimmung

„Personenbezogene Daten“ sind gemäß Art. 4 Nr. 1 DSGVO alle Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person (im Folgenden „betroffene Person“) beziehen. Als identifizierbar wird eine natürliche Person angesehen, die direkt oder indirekt, insbesondere mittels Zuordnung zu einer Kennung wie einem Namen, zu einer Kennnummer, zu Standortdaten, zu einer Online-Kennung oder zu einem oder mehreren besonderen Merkmalen identifiziert werden kann, die Ausdruck der physischen, physiologischen, genetischen, psychischen, wirtschaftlichen, kulturellen oder sozialen Identität dieser natürlichen Person sind. Das kann z.B. die Angabe sein, wo eine Person versichert ist, wohnt oder wie viel Geld er oder sie verdient. Auf die Nennung des Namens kommt es dabei nicht an. Es genügt, dass man herausfinden kann, um welche Person es sich handelt.

„Besondere Kategorien“ personenbezogener Daten sind gemäß Art. 9 Abs. 1 DSGVO Daten, aus denen die ethnische Herkunft, politische Meinungen, religiöse oder weltanschauliche Überzeugungen oder die Gewerkschaftszugehörigkeit hervorgehen, sowie die Verarbeitung von genetischen Daten, biometrischen Daten zur eindeutigen Identifizierung einer natürlichen Person, Gesundheitsdaten oder Daten zum Sexualleben oder der sexuellen Orientierung einer natürlichen Person.

„Gesundheitsdaten“ sind gemäß Art. 4 Nr. 15 DSGVO personenbezogene Daten, die sich auf die körperliche oder geistige Gesundheit einer natürlichen Person, einschließlich der Erbringung von

Gesundheitsdienstleistungen, beziehen und aus denen Informationen über deren Gesundheitszustand hervorgehen.

„*Verarbeitung*“ ist gemäß Art. 4 Nr. 2 DSGVO jeder mit oder ohne Hilfe automatisierter Verfahren ausgeführten Vorgang oder jede solche Vorgangsreihe im Zusammenhang mit personenbezogenen Daten wie das Erheben, das Erfassen, die Organisation, das Ordnen, die Speicherung, die Anpassung oder Veränderung, das Auslesen, das Abfragen, die Verwendung, die Offenlegung durch Übermittlung, Verbreitung oder eine andere Form der Bereitstellung, den Abgleich oder die Verknüpfung, die Einschränkung, das Löschen oder die Vernichtung.

C Abschrift der Lünendonk-Liste 2020 (bezogen auf das Untersuchungsjahr 2019)

Nr.	Unternehmen	Umsatz in Deutschland in Mio. €
1	PwC GmbH	2.303,4
2	Ernst & Young Gruppe	2.113,0
3	KPMG AG	1.920,0
4	Deloitte GmbH	1.708,0
5	Rödl & Partner GmbH	264,0
6	BDO AG	262,1
7	Ebner Stolz PartG mbB	252,8
8	Baker Tilly GmbH & Co. KG	165,0
9	Mazars GmbH & Co. KG	158,0
10	Warth & Klein Grant Thornton AG	136,6
11	RSM GmbH	77,9
12	PKF Fasselt Schlage Partnerschaft mbB	58,8
13	Dornbach GmbH	56,0
14	ETL AG	53,7

Quelle: FARR Wirtschaftsprüfung GmbH (2020), https://www.farr-wp.de/de/newsletter/newsletter_archiv/oktober_2020/13_wer_sind_die_25_f%C3%BChrenden_wp_gesellschaften_in_deutschland_1%C3%BCnendonk_liste_2020_/index_ger.html (unter Anpassungen entnommen).

D Interviewtranskripte

1 KMP_1

- 1 [0:00:00.0] **I:** So, jetzt läuft die Aufzeichnung. (B: Okay.) Herr B., ich würde Sie zunächst einmal bitten, die Gesellschaft, bei der Sie tätig sind, kurz vorzustellen, Ihren Mandantenkreis grob zu skizzieren, welche Mandanten betreuen Sie, und Ihre eigenen Aufgaben kurz zu nennen und dann auch zu sagen, wie lange Sie sich schon mit latenten Steuern beschäftigen. Das wäre meine erste Frage.
- 2 [0:00:29.7] **B:** Ja, dann würde ich sagen, mein Name ist B. Ich bin Geschäftsführer bei der X-Gesellschaft. Ich bin Leiter der Steuerabteilung, bin aber auch Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Momentan habe ich meinen Schwerpunkt auch auf Steuerberatung, aber nebenbei habe ich natürlich auch noch ein paar Aufträge in der Prüfungsabteilung, die ich abwickle. Die X-Gesellschaft ist eine mittelständische Kanzlei im X-Ort. Wir haben hauptsächlich HGB-Abschlüsse, die wir betreuen – Einzel- und Konzernabschlüsse. Wir haben aber auch Erstellungsmandate im Bereich IFRS. Das mache ich zum Beispiel auch, dass wir dort auch einen IFRS-Konzernabschluss erstellen für einen milliarden großen Konzern. Also habe ich auch in dem Bereich entsprechende Erfahrungen sammeln können. Und eigentlich kann man sagen, gut man hatte latente Steuern zwar auch als Student an der Uni, aber so richtig beruflich beschäftige ich mich damit seit meinem Steuerberaterexamen. Das habe ich in 2004 abgelegt. Also würde ich sagen, 16 Jahre – die Zeit vergeht immer ziemlich schnell – bewege ich mich auch in diesem Umfeld.
- 3 [0:01:42.9] **I:** Okay, gut. Dann kommen wir zur ersten eigentlichen Interviewfrage. Das war zunächst eine Art Einstiegsfrage. Die erste eigentliche Frage bezieht sich auf die Abteilungscoordination bezüglich latenter Steuern. Latente Steuern sind – wie Sie auch schon in Ihrer Biographie angedeutet haben – ein Schnittstellenthema zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung und im Schrifttum wird dazu oft gesagt, dass unterschiedliche Abteilungen aufseiten der bilanzierenden Unternehmen in die Erstellung latenter Steuern involviert sind – oft die Rechnungswesenabteilung, die Steuerabteilung, Controlling, Unternehmensplanung usw. Deshalb wollte ich Sie zu-

nächst fragen, ob Sie berichten können, welche Abteilungen aufseiten Ihrer Mandanten in die Bilanzierung latenter Steuern involviert sind und auch aufseiten der Prüfer – bei Ihnen – involviert sind.

- 4 [0:02:42.8] **B:** Das ist eine gute Frage, die ich, wenn ich an meinen Background denke, gut beantworten kann aus der persönlichen Erfahrung. Ich habe lange Jahre auch für eine große Big-Four-Gesellschaft gearbeitet – die Y-Gesellschaft und die Z-Gesellschaft – und dort hatte man natürlich auch sehr große Berührungspunkte mit latenten Steuern. Das war auch damals noch die Zeit 2004 und 2005, in der man auch noch sehr viel mit US-GAAP-Abschlüssen zu tun hatte, weil die amerikanischen Muttergesellschaften natürlich auch von ihren deutschen Tochtergesellschaften wissen wollten, welche latenten Steuern es dort gibt, und diese dann auch entsprechend im Konzernabschluss, der dann auch an der amerikanischen Börse veröffentlicht wird, berücksichtigt werden. In diesen Konzernstrukturen habe ich Erfahrungen gesammelt. Ich habe für eine große Steuerberatungsgesellschaft gearbeitet und auf der Gegenseite waren natürlich dann auch verschiedene Abteilungen involviert. Da war dann einmal die reine Steuerabteilung involviert, dann gibt es manchmal auch nur einen Experten, der nur latente Steuern macht, und einen Experten, der nur die Konzernabschlüsse sich anguckt, also war das sehr vielfältig – viele unterschiedliche Schnittstellen. Und bei der Y-Gesellschaft war es so, dass man immer bei solchen Themen – für latente Steuern – einen External Review hatte. Es gab dort Partner, die sich nur mit latenten Steuern auseinandergesetzt haben, und wir waren zwar dann die zuständigen Wirtschaftsprüfer, haben auch die Abschlüsse unterschrieben, aber bei diesen börsennotierten Abschlüssen war es immer erforderlich, dass ein Review erfolgt durch einen Partner mit seinem Team, der sich im Bereich latente Steuern spezialisiert hat. Das zeigt wohl auch, dass dieses Themengebiet sehr komplex ist, sehr fehleranfällig, sehr im Wandel ist und dass auch bei einer großen Gesellschaft drei, vier Schnittstellen tätig sein müssen, damit man gewährleisten kann, dass die latenten Steuerangaben richtig sind. Danach war ich im Mittelstand, bin ich in den – ohne eingebildet zu sein – gehobenen Mittelstand gewechselt und dann habe ich auf der anderen Seite Mandanten gehabt, die immer noch IFRS-Abschlüsse gemacht haben und dort war es dann häufig so, dass vieles in einer Hand war und die auch sehr viel Hilfe brauchten und dass dieses Thema – latente Steuern im Mittelstand, auch im gehobenen Mittelstand – zu vielen Problemen führte in der Komplexität der Anwendung und dass die Erwartungshaltung an den Wirtschaftsprüfer

war, dass man unterstützend tätig wird bei diesen Themenbereichen. Natürlich muss man dabei aufpassen wegen der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers, aber da war die klare Erwartungshaltung – selbst im gehobenen Mittelstand – ist dieses Themengebiet so komplex, dass viele Mandanten das nicht mehr alleine abdecken konnten.

- 5 [0:05:35.1] **I:** Okay. Noch eine kurze Nachfrage zu dem Partner, von dem Sie gesprochen haben, bei diesem Peer-Review-Verfahren: Da meinen Sie jetzt einen Partner einer anderen Prüfungsgesellschaft oder jemanden aus dem Unternehmen? Wen meinen Sie speziell?
- 6 [0:05:48.8] **B:** Das war in dem Unternehmen selber, also bei der Y-Gesellschaft gab es eine Abteilung, die sich mit latenten Steuern beschäftigt hat. Die heißt dann Compliance. Das war eine interne Qualitätskontrolle, die dort eingeführt wurde. Ohne diese interne Qualitätskontrolle konnte ich damals als Wirtschaftsprüfer keinen Bericht versenden. (I: Ach so, okay.) Das war einfach so, weil latente Steuern sind auch sehr gerne Prüfungsgegenstand der DPR und von anderen Institutionen und deshalb wollte man in dem Bereich keine Flanke haben und hat deshalb, was bei meiner X-Gesellschaft nicht möglich ist aufgrund unserer Struktur, so eine interne Kontrollebene eingeführt.
- 7 [0:06:44.0] **I:** Okay, gut. Eine sehr ausführliche, sehr gute Antwort. Kommen wir jetzt zum nächsten Thema. Das schließt da so ein bisschen an, nämlich die potentielle EDV-Unterstützung. Können Sie vielleicht noch einmal weiter ausführen, inwiefern denn speziell zur Differenzermittlung, aber auch zur Ermittlung der latenten Steuern insgesamt, EDV-Programme eingesetzt werden? Da können Sie, denke ich, wieder differenzieren zwischen einerseits großen Konzernen, kapitalmarktorientierten Unternehmen und dem Mittelstand, vielleicht kann man da wieder differenzieren.
- 8 [0:07:17.7] **B:** Ja, das muss man auch. Das ist aus meiner Sicht sehr wichtig. Ich fange beim Mittelstand an. Das ist die Welt, in der man wirklich sehr viel in Excel abbildet, also wirklich diese Differenzrechnung macht mit Excel, mit Formeln, die man manuell pflegt und nachhält. Und in diesen größeren Strukturen/ Wir betreuen ja auch ein Mandat, da haben wir 50 Tochtergesellschaften und da ist dann EDV-seitig auch eine Lösung hinterlegt, dass die im Konsolidierungsprogramm eine steuerliche Welt, eine steuerliche Bilanzierung hinterlegen, sodass diese Daten auch abgegriffen werden können von der Konzernmutter, wenn dieser Konzernabschluss erstellt wird. Und natürlich, Excel ist fehleranfällig und da gibt es viele manuelle Sachen. Und das zeigt auch, dass man dort eingreifen muss, weil natürlich

systemseitig ist es bei größeren Unternehmen nicht anders möglich. Sie müssen eine Konsolidierungssoftware haben, ab einer gewissen Größe. Ich würde sagen, so mit 16, 17 Konzernuntergesellschaften dann müssen Sie schon mit so einer Konsolidierungssoftware – meiner Erfahrung nach – arbeiten, damit Sie das auch alles richtig darstellen können.

- 9 [0:08:35.6] **I:** Ich denke, eine Schwierigkeit bei solchen Excel-Lösungen, aber möglicherweise auch bei den komplett EDV-gestützten Anwendungen wird sein, dass es auch viele Bilanzierungsverbote gibt bei latenten Steuern. Es gibt viele Durchbrechungen des Temporary-Konzepts und es wird in dem Sinne nicht rein angewandt. Ich denke zum Beispiel an den Goodwill und das Bilanzierungsverbot (B: Ja.), sodass man da dann wieder darauf achten muss und dann nachpflegen muss, oder? Davon gehe ich aus.
- 10 [0:09:03.0] **B:** Ja, ich kann Ihnen aus der Praxis – und deshalb finde ich, es ist auch ein ganz spannendes Thema, was Sie machen – an dieser Stelle versichern, dass dieses Thema sehr komplex ist und viele Leute überfordert, auch wegen dieser Verbote. Das ist/ Latente Steuern können sich viele Menschen, eigentlich obwohl sie sehr gute Rechnungslegungskennnisse haben, ist das immer für viele Menschen in der Praxis die Kürveranstaltung, weil sie das inhaltlich nicht so nachvollziehen können, und deshalb ist es so, dass wir bei solchen Strukturen in mittelständischen Konzernen bereitstehen und an der Seite der Mandanten stehen, damit sie überhaupt diese Lösung abdecken können, denn dies, was Sie ansprechen, mit Goodwill und so bei vielen in den Kopf zu bringen, das fällt sehr schwer. Beim gehobenen Mittelstand ist auch die Erwartungshaltung an den Wirtschaftsprüfer, dass er dabei unterstützend hilft.
- 11 [0:10:09.3] **I:** Gut, dann kommen wir nun/ Gehen wir nun noch einmal ein bisschen spezieller auf die Differenzermittlung zwischen Steuer- und Handelsbilanz ein. Mir ist aufgefallen, dass in Lehrbuchbeispielen oft naiv unterstellt wird, dass man auf der einen Seite eine Steuerbilanz hätte und auf der anderen Seite eine Handelsbilanz, und die könnte man dann abgleichen, dann hätte man schon die Differenz und dann könnte man die latenten Steuern darauf ansetzen. Es sei gewissermaßen etwas Mechanisches. Nun ist es aber so, dass im Moment der Bilanzierung latenter Steuern die fertige Steuerbilanz des betreffenden Jahres noch überhaupt nicht feststeht im Regelfall, sondern die wird dann erst sehr viel später aufgestellt, sodass man dann, wenn man diese Differenzermittlung für das Jahr zum Beispiel 2019 vornehmen möchte,

auf der Basis einer geplanten Steuerbilanz verfahren muss. (B: Ja.) Wie schätzen Sie die Güte dieser Prognosen ein, die man dann im Prinzip eingehen muss?

- 12 [0:11:24.9] **B:** Das ist eine schwierige Frage. Sie müssen sich vorstellen, wenn ich der Wirtschaftsprüfer bin und ich unterschreibe diesen Abschluss, dann muss ich in diesem Moment auch gewährleisten, dass die latenten Steuern frei sind von wesentlichen Fehlern, und wenn ich zum Beispiel an so eine Bilanzposition wie die Pensionsrückstellung, wo ich auch bei unseren Mandaten Millionenunterschiede habe, dann ist es auch meine Aufgabe – zwar gebe ich auch bei diesen Mandaten, wie Sie sagen, die Steuererklärung später ab – im Moment der Aufstellung des Jahresabschlusses – also erst einmal natürlich der Mandant – sicherzustellen, dass ich dort keine Millionendifferenzen haben. Das heißt eigentlich auch, dass ich als Wirtschaftsprüfer ein Gefühl haben muss, dass ich dort keine wesentlichen Fehler habe. Das heißt auch – bei so wesentlichen Bilanzpositionen wie Pensionsrückstellungen – muss ich auch ein Gutachten haben mit dem Steuerbilanzwert. Weil die Differenzen sind so groß, dass ich irgendwann auch ein Problem kriege mit meiner Wesentlichkeit, dass ich irgendwann einen falschen Abschluss unterschreibe, was ich als Wirtschaftsprüfer vermeiden möchte. Es gibt dieses Time Lag ganz klar, aber ich muss ein triftiges Gefühl dafür entwickeln, dass ich die wesentlichen Positionen im Griff habe. Bei einer internen Kontrolle oder bei einer externen Kontrolle kann ich keinem erklären, die Steuererklärung haben wir halt später aufgestellt, das war erst einmal nur eine Schätzung. Nein, die Erwartungshaltung ist ganz klar, dass diese Werte so ermittelt sind, dass es keine wesentlichen Fehler gibt.
- 13 [0:13:13.0] **I:** Genau, aber ich schätze, dass man – so stelle ich mir das vor – steuerbilanzpolitische Maßnahmen wie Wahlrechte, die man ausübt, Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen und Ähnliches erst ganz zum Ende der Aufstellung der Steuerbilanz richtig festzurrt, und da frage ich mich oft, wie will man das dann im Moment der Bilanzierung latenter Steuern schon absehen, wie die entsprechenden Steuerbilanzwerte aussehen werden. Das ist ein großes Ungewissheitsmoment.
- 14 [0:13:45.5] **B:** Ja. Es ist wirklich so. Gerade bei größeren Prüfungsgesellschaften kommt irgendwann noch einmal die normale Steuerabteilung, die dann die Steuererklärung macht. Zwar hat die Abteilung, die latente Steuern prüft, das schon durchgewunken, aber dann kommt die normale Steuerabteilung, die hat – nehme ich einmal Ihre Punkte

- auf – noch eine Gestaltungsidee und sagt dann, jetzt machen wir eine Sonderabschreibung oder so. Das kann ich natürlich nicht planen, aber dann habe ich als Wirtschaftsprüfer immer ein Riesenproblem, weil es dann droht, dass mir jemand sagt, da hast du eine falsche Bilanz. Deshalb müssen Sie in der Praxis schon darauf achten, so koordiniert wie möglich und zeitgenau zu ermitteln, dass Sie nicht diese wesentlichen Themen haben. Aber die gibt es natürlich, weil irgendwann ein Steuerrechtler dann noch eine Gestaltungsidee hat, die über meine Wesentlichkeit geht. Das ist für mich als Wirtschaftsprüfer – sage ich einmal ganz offen – ein Stresstest. Weil bei einer Qualitätskontrolle – nehme ich Ihren Punkt – kommt dann jemand und sagt: „Zeigen Sie mir einmal die finalen Steuererklärungen.“ Die sind dann vielleicht ganz anders als die Planbilanz und dann kommt die Frage an mich als Wirtschaftsprüfer: „Warum haben Sie die Handelsbilanz nicht angepasst, die Bilanzierung?“ Das ist ein Stresstest für den Wirtschaftsprüfer.
- 15 [0:15:13.4] **I:** Das denke ich. Das erschließt sich. Was auch noch ein großer Ungewissheitspunkt ist, sind die Außenprüfungen – die steuerlichen Außenprüfungen. Ich schätze, wenn sich an den tatsächlichen Steuern etwas verändert, dann drehen sich natürlich auch die latenten Steuern dementsprechend mit. Das ist dann auch etwas, was man laufend einpflegen muss, wenn die steuerlichen Außenprüfungen unterjährig ablaufen, oder?
- 16 [0:15:38.0] **B:** Ja und deshalb weisen wir dann auch darauf hin, in Berichten zum Beispiel oder in unserer Berichtsdokumentation, dass solche steuerlichen Außenprüfungen laufen, dass diese auch noch nicht beendet sind und dass die Ergebnisse von diesen steuerlichen Außenprüfungen noch nicht berücksichtigt sind. Das ist aber auch vonseiten der herrschenden Meinung in meinem Berufsstand okay, wenn man diese Ungewissheit hat. Gerade jetzt in Zeiten von Corona ziehen sich Außenprüfungen sehr lange hin. Diese Unsicherheit/ Man hört natürlich noch einmal nach, man fragt noch einmal nach und man weiß meistens, wenn man selbst Steuerberater ist, wo die Betriebsprüfung steht, aber ich denke, es ist akzeptiert, dass man die Ergebnisse einer Außenprüfung erst dann einarbeitet, wenn der Bericht da ist, und dann kommen ja die Steuerbescheide darauf aufbauend.
- 17 [0:16:36.6] **I:** Okay gut, dann kommen wir zum nächsten Punkt. Wir sprechen nun über etwas, das habe ich als Erfassungsgranularität bezeichnet. Dabei geht es darum, wie ermittelt man latente Steuern, also wie feinkörnig. (B: Ach so, okay.) Was im Schrifttum so diskutiert wird, ist, eine Einzeldifferenzbetrachtung oder eine Gesamtdifferenzbe-

trachtung zu machen. Das heißt: Ermittelt man jede einzelne Differenz und schreibt diese bspw. in einen Differenzspiegel oder macht man Vereinfachungen? Arbeitet man bspw. bilanzpostenbezogen oder kontenbezogen, das gibt es wohl auch? Damit könnte man dann Kompromisse eingehen. Oder macht man eine Gesamtdifferenzbetrachtung, das heißt, sieht man nur eine Gesamtabweichung? Wobei das etwas Veraltetes wäre, das nach dem Timing-Konzept noch möglich war. (B: Ja.) Wie wird denn bei Ihnen in den Abschlüssen – da können Sie oder müssen Sie nach HGB- und IFRS-Abschlüssen möglicherweise differenzieren – verfahren? Auf welcher Ebene werden die Differenzen ermittelt?

18 [0:17:51.6] **B:** Ich würde schon sagen, wir sind recht feingliedrig unterwegs. Wir versuchen wirklich, auf einzelnen Posten zu ermitteln, auch auf Ebene der einzelnen Gesellschaften. Auch bei Reporting-Packages/ Auch wenn wir eine Tochtergesellschaft im Ausland haben, dann könnte man vielleicht manchmal sagen, wenn man grob unterwegs ist: „Na ja gut, bei gewissen Gesellschaften machen wir es nicht, weil es nicht wesentlich ist oder weil wir natürlich auch nicht das peruanische Steuerrecht kennen.“ In meiner ganzen Praxiserfahrung/ Natürlich muss man sagen, bei Fragen der Verlustvorträge, da wird dann die Feingliedrigkeit doch so ein bisschen vernachlässigt und man macht eher so einen pauschalen Ansatz. Natürlich hat man eine Planungsrechnung, die das legitimiert, die auch geprüft wird, aber das ist so ein Bereich – vielleicht kommen wir dann gleich noch einmal dazu in den weiteren Fragen von Ihnen -, wo man/ Da muss ich schon sagen, das ist schon ein bisschen die Kristallkugel, aber grundsätzlich würde ich schon sagen, wir sind eher feingranular unterwegs und erwarten das auch von den Konzerngesellschaften, die berichten zum Beispiel in der IFRS-Welt, dass die uns ganz klar eine Steuerbilanz beifügen in den Reporting-Packages. Zum Beispiel ist das dann eine Lasche „Steuerbilanz“. Dann guckt man: Okay, da sind nicht so steuerliche Themen, vernachlässigen wir. Das macht man natürlich schon so. Als Wirtschaftsprüfer muss man natürlich die Wesentlichkeit immer berücksichtigen.

19 [0:19:38.7] **I:** Okay. Ja, da haben Sie im Prinzip schon ein großes Thema vorweggenommen, was ich jetzt als Nächstes mit Ihnen ansprechen möchte, nämlich das Thema der Werthaltigkeitsprüfung. Wie Sie besser als ich wissen, sind latente Steueransprüche nichts wert, wenn man in Zukunft keinen ausreichenden steuerlichen Gewinn erzielt. Dann sind sie wertlos und gewissermaßen auszubuchen bzw. nicht

anzusetzen von vornherein. Und ich denke auch, dass das zwischen den Bilanzierenden und dem Abschlussprüfer möglicherweise ein Konfliktfeld sein wird. Im Schrifttum geht man davon aus, dass das, was die Bilanzierenden sagen/ Das würde im Prinzip immer stimmen. Es ist ganz schwer zu objektivieren. Mit welchen Maßnahmen, denken Sie, versuchen die Abschlussprüfer oder versuchen Sie diese Werthaltigkeitsprüfung, diese Prognoserechnung zu objektivieren?

- 20 [0:20:43.4] **B:** Indem ich ganz messerscharf mir die Planungsrechnung angucke. Ich sage einmal, der Planungszeitraum ist fünf Jahre. Dieser wird auch erwartet, wenn ich meine berufsständischen Verlautbarungen angucke, dass ich mir eine Planungsrechnung über fünf Jahre geben muss. Diese Planungsrechnung wird manchmal dann auch noch von einem gesonderten Kollegen, der keine Ahnung von Steuern hat, erst einmal durchgeguckt, ob diese Planungsrechnung überhaupt plausibel ist, ob die Annahmen hinterlegt sind, ob diese Planungsrechnung auch mathematisch nachvollziehbar ist. Das ist im Mittelstand manchmal schon ein Problem, weil die kein komplexes Planungstool verwenden. Also ich versuche erst einmal überhaupt das Grundgerüst zu verstehen, um zu sagen: „Okay, Ich akzeptiere die Planung.“ Wenn ich ein Mandat schon lange kenne, habe ich natürlich auch ein gewisses Störgefühl und kann mir denken, dass das zu positiv ist. Die erste Kontrolle, die ich für mich einfach habe, ist: „Ist die Planungsrechnung valide?“ Und das ist erst einmal theoretisch, aber jetzt ist das Problem, das wir haben, auch mit der Corona-Situation. Wie sollen wir jetzt in die Planung gucken? Und natürlich/ Stellen Sie sich das bitte so vor, die Mandanten greifen sehr gerne in diese „Trickkiste Verlustvortrag“ – Aktivierung irgendeiner Zahl. Das ist wirklich/ Das kann ich Ihnen aus meiner Praxis bestätigen. Wenn am Ende irgendwo Ergebnis fehlte im Konzern, dann wird sehr gerne diese Buchung gemacht. Wir aktivieren irgendwas, auch erst einmal so pauschal. Dann sind wir nicht mehr feingliedrig unterwegs. Die Mandanten wollen einfach ihr Ergebnis halten. Die suchen solche Buchungen und werden diese, wenn sie eine gewisse Größe haben, von sich aus thematisieren. Dann geht es aber hier ganz knallhart in der Praxis darum, ist die Planungsrechnung valide, sind die Annahmen plausibel, akzeptiere ich das Geschäftsmodell. Es ist aber auch/ Deshalb ist das mit so großer Unsicherheit verbunden, weil man natürlich so eine Kristallkugel hat. Und fünf Jahre vor auszuplanen ist in manchen Branchen schon sehr, sehr schwierig. Weil gerade die Unternehmen, die gerade ins IFRS-Segment gewechselt

- sind, sind ja auch wachsende Unternehmen und da ist es für einen Abschlussprüfer sehr schwer zu sagen: „Das passt schon irgendwie alles.“
- 21 [0:23:19.7] **I:** Das glaube ich. Und Sie würden auch sagen – das wäre jetzt von mir noch eine Folgefrage gewesen -, dass das jetzt in der Corona-Situation und vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Situation gerade noch schwieriger ist, solche Prognosen anzustellen, und dass die Diskussionen deshalb noch intensiver sind mit Ihren Mandanten?
- 22 [0:23:37.5] **B:** Ja, es war vorher so ein bisschen die Planungswelt, wir machen nur eine Planung und diese eine Planungsrechnung legen wir dann zugrunde. Jetzt gehen die Mandanten dazu über, dass die uns zwei Planungsrechnungen vorlegen – eine Best Case und eine Worst Case. Wir kriegen immer mehr Planungsmodule vorgelegt und wir müssen uns dann irgendwie entscheiden oder wir nehmen einen Mittelwert. Den Best Case akzeptiere ich nicht, den Worst Case aber auch nicht. Ich nehme dann einen Mittelwert. Die Mittelwertplanung ergibt mir ein Ergebnis von „soundso“ und deshalb nehmen wir das als Grundlage. Dann muss man natürlich auch immer aufpassen – auch gerade bei den IFRS-Abschlüssen -, was man dann im Anhang schreibt, was man den latenten Steuern zugrunde gelegt hat, welches Planungsmodell halt auch. Das ist die berechnete Frage des Aktionärs auch, dass der aus dem IFRS-Abschluss schon eine Idee hat, wie die latenten Steuern ermittelt wurden. Die IFRS versuchen ja wirklich durch sehr viele Angaben es einem Bilanzkundigen zu ermöglichen, dass er sehr viel versteht über die latenten Steuern. Das ist eigentlich ein sehr gutes Anliegen, was in der Praxis aber sehr schwierig ist, gerade in kleineren Strukturen. Ich finde, wenn man die IFRS-Notes versteht und liest, erfährt man auch sehr viel über das Unternehmen in der Zukunft. Da steht viel zwischen den Zeilen.
- 23 [0:25:23.4] **I:** Ja. Gut, dann kommen wir jetzt noch einmal zu einem ganz anderen Thema. Nämlich/ Sie sind natürlich vor allem mit den Bilanzierenden beschäftigt, aber ich denke, Sie haben einen umfassenden Blick möglicherweise auch darüber, wie Bilanzanalysten – diejenigen, die die Information empfangen – mit latenten Steuern umgehen. Können Sie etwas aus Ihrer Erfahrung oder Ihrem Kenntnisstand wiedergeben, wie latente Steuern aus Sicht der Bilanzanalysten oftmals oder tendenziell beurteilt werden?
- 24 [0:26:05.2] **B:** Genau. Die Bilanzanalysten treffe ich vor allem auf Hauptversammlungen. Ich nehme einmal ein Beispiel. Wenn wir Hauptversammlungen haben von unseren börsennotierten Gesellschaften, sind natürlich auch Aktionärsvertreter oder auch – wie Sie sagen

- Analysten dabei, die die Abschlüsse analysiert haben. Diese haben schon ein gutes Gefühl dafür, wo man Bilanzpolitik machen kann. Das ist allen bekannt, dass latente Steuern ein Themengebiet ist, wo man sehr viel Bilanzpolitik hat. Sie können sich eigentlich darauf einstellen, dass ab einer gewissen Größe und Struktur und auch Aktionärsstruktur diese Fragen kommen werden, wenn sie in den latenten Steuern etwas aktivieren, was sie in den Vorjahren nicht gemacht haben. Deshalb sind da schon sehr detaillierte Fragen, gerade wenn Sie hohe Unterschiede dort eingebucht haben. Gerade die Ergebnisse/ Als Analyst weiß man ja eigentlich auch, was war das Ergebnis/ Die Prognoserechnung steht im Vorjahresabschluss. Es ist ganz klar thematisiert, was wir erreichen wollen. Und dann wird den Vorständen ganz klar gesagt: „Ihr habt zwar das Ziel X erreicht, aber ihr habt in den latenten Steuern irgendetwas gedreht.“ Diese Fragen kommen ganz konkret auch an die Vorstände bei den Gesellschaften, bei denen wir auf den Hauptversammlungen sind, weil wir natürlich als Wirtschaftsprüfer vertreten müssen, warum wir diese Abschlüsse unterschrieben haben.
- 25 [0:27:32.5] **I:** Gut. Können Sie da vielleicht noch etwas zu Kreditinstituten sagen, wie die mit latenten Steuern umgehen? Haben Sie da irgendwelche Kenntnisse?
- 26 [0:27:41.2] **B:** Also die aktiven latenten Steuern, die sind für die – das ist nicht polemisch – Luftbuchungen. Das sind keine/ Ich kann Ihnen aus meiner Erfahrung, die subjektiv natürlich ist, bestätigen, Sie kriegen keinen Kredit neu. Die aktiven latenten Steuern – zum Beispiel auf Verlustvorräte – werden herausgerechnet. Das ist für die – nicht nur für die, aber ich sage das jetzt etwas platt – kein Vermögensgegenstand. Diese Positionen werden sofort eliminiert in den Bankengesprächen. Das ist für die/
- 27 [0:28:21.5] **I:** Gilt das für HGB-Abschlüsse und IFRS-Abschlüsse? Würden Sie da jetzt gar keinen Unterschied machen?
- 28 [0:28:30.9] **B:** Ich würde sagen, bei beiden Welten ist es so, dass dort kein Unterschied gemacht wird. Natürlich sagt man vielleicht, bei IFRS ist es ein bisschen valider – vielleicht die Ermittlung oder so. Ich kann aber schon in beiden Welten sagen/ Es kommt natürlich auch immer darauf an, mit welchem Abschluss man zum Kreditinstitut geht. Der Konzernabschluss wird natürlich immer eingefordert, weil der mehr die Informationsfunktion erfüllt. Wenn Sie einen HGB-Einzelabschluss haben und dort auch in den latenten Steuern etwas machen – zum Beispiel Entwicklungskosten oder so, dass die dann steuerlich korrigiert werden -, dann werden diese Sachen regelmäßig herausgerechnet, ob-

wohl das auch eigentlich fraglich ist. Sind das wirklich Luftbuchungen oder ist da nicht auch ein kreditwürdiges Potential? Als Berater möchte ich meinem Mandanten helfen und sage dann manchmal auch: „Das können Sie nicht einfach so eliminieren.“ Ich habe auch einmal an der Uni gesagt, so eine Steuergutschrift, die man erhält, das ist doch irgendwie ein Vermögensgegenstand – ein Vorteil -, den man auch hat. Und mit zukünftigen Ergebnissen nimmt man den dann mit, weil man dann keine Steuern zahlt. Das einfach so pauschal zu streichen ist vielleicht aus Sicht der Bank verständlich, aber nicht dem wirtschaftlichen Gehalt – dem True and Fair View – gegeben.

- 29 [0:30:01.8] **I:** Ich denke, das hat mit einer gewissen Stigmatisierung zu tun, dass man es sich einfach macht und Suchkosten sparen möchte. Mit latenten Steuern – mit aktiven latenten Steuern in der Vergangenheit nachweislich negative Erfahrungen gemacht hat und diese deshalb auch einfach als bilanzpolitisches Instrument gelten. Da gibt es so ein gewisses Stigma. Das führt zu pauschalen Eliminierungen. Man macht es sich einfach. (B: Ja.) Und wie ist der Umgang mit passiven latenten Steuern? Haben Sie da schon Eindrücke sammeln können? Aktive latente Steuern haben wir jetzt im Prinzip beantwortet. Passive latente Steuern – wie sieht es da aus?
- 30 [0:30:42.7] **B:** Die werden eher – natürlich aus Sicht des vorsichtigen Bankers – dann doch weiter fortgeführt oder betrachtet, weil das die Schuld der Zukunft ist und diese natürlich auch bei einer Planungsrechnung/ Wenn Sie jetzt einer Bank eine Planungsrechnung vorlegen, natürlich haben Sie dann auch die Ist-Steuer, die kommen wird – muss man auch nicht vergessen. Aber das ist natürlich auch bei einer Validierung einer Planungsrechnung so, dass die Bank wissen möchte, was ist vielleicht noch an anderen Themen darin. Gibt es da nicht auch noch andere Steuerimplikationen, die man bei einer Kreditvergabe berücksichtigen muss?
- 31 [0:31:28.2] **I:** Ich denke, das ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass passive latente Steuern durchaus Nähe zu den Rückstellungen aufweisen. Das Verhältnis ist ja immer noch nicht so richtig geklärt. (B: Genau.) Gut, dann haben wir im Prinzip die analytischen Fragen abgeschlossen. Ich möchte jetzt mit Ihnen über ein paar Szenarien und Gestaltungsempfehlungen sprechen, die man dem Gesetzgeber oder dem Standardsetter, wenn wir über IFRS sprechen, unterbreiten könnte. Und da wollte ich mit Ihnen erst einmal über das Thema der Diskontierung sprechen. Sie wissen, man diskontiert latente Steuern nicht, weder in HGB- noch in IFRS-Abschlüssen. Das ist aber immer wieder in

der Diskussion im Fachschrifttum, weil sich ja nach gegenwärtigem Rechtsstand durchaus Verzerrungen der Vermögenslage ergeben können, dadurch dass man latente Steuern pauschal zum Nennwert ausweist. Wenn der Umkehreffekt erst sehr viel später eintritt, dann ist die latente Steuer – der latente Steueranspruch – sehr viel weniger wert, als wenn es sich in naher Zukunft schon umkehrt. Das ist einfach so und deshalb entstehen durch die Nichtdiskontierung Verzerrungen des Reinvermögens oder sie können zumindest entstehen. Wie schätzen Sie denn die Chancen und Risiken einer möglichen Diskontierung ein?

- 32 [0:33:06.5] **B:** Ich glaube, die Chancen sind/ In der Praxis ist das, glaube ich, schon schwieriger, das so umzusetzen. Es ist natürlich auch so eine Frage. Können wir denn immer auch genau sagen, wann dieser Steuereffekt eintritt? Kann ich das Jahr bestimmen? Bis zu welchem Jahr muss ich jetzt abzinsen? Kann ich das wirklich so genau? Es gibt Fälle, wo ich das sicherlich genau feststellen kann, bis wann dieser Steuereffekt eintritt. Natürlich gibt es auch Sachen wie Abschreibungen – regelmäßige Effekte. Aber ich denke, es gibt natürlich auch andere Positionen, wo man nicht verlässlich sagen kann, wann kommt dieses Ereignis. Ab wann wird dieses Ereignis eintreffen und welche Abzinsung nehmen wir dann vor? Ich kann mir schon Fälle vorstellen, wo das möglich ist – auch verlässlich schätzbar -, ohne dass es wieder komplex ist. In Fällen, in denen es wieder so subjektiv wird/ Wann trifft dieses Ereignis ein? Dass es dann immer für mich sehr schwer wird, das nachzuvollziehen, zu prüfen. Und ob das dann auch wirklich valide ist? Das stelle ich mir manchmal in der Praxis schwer vor. Ich kann mir als Praktiker vorstellen, dass das in der Praxis – lassen Sie es mich so sagen – nur für Teilbereiche umsetzbar ist.
- 33 [0:34:35.4] **I:** Zum Beispiel für die quasi-permanenten Differenzen ist es ja so, da können Sie eigentlich gar keinen Umkehrzeitpunkt bestimmen. Bei den quasi-permanenten/ Die sind per definitionem unbestimmt zeitlich und deshalb wäre es da auch ganz schwer, einen Diskontierungszeitraum zu bestimmen. Gut. Also da sehen Sie/
- 34 [0:34:52.0] **B:** Genau! (I: Entschuldigung.) Ich wollte auch nur sagen/ Das sind dann auch manchmal diese Positionen, wo Sie auch sehr große Werte dahinterstehen haben, zum Beispiel – ich sage einmal – ein Gebäude oder so. Meine Erfahrung ist, dass dort, wo sie so unbestimmbar werden, da sind manchmal auch so große Wertunterschiede, sodass dieses dazu führen wird, dass es nicht zu einer verlässlichen Bilanzierung kommt, zum – ich hatte es schon gesagt – True and Fair View, dass es schwer umsetzbar ist.

- 35 [0:35:32.6] **I:** Also, Sie meinen, dass die Entobjektivierung dadurch noch steigen würde – bei den latenten Steuern aufgrund der Diskontierung. (B: Ja.) Das ist auch mein Eindruck. Außerdem wäre dann ja immer noch die Frage, welchen Diskontierungszinsfuß verwendet man. Nimmt man den von den Rückstellungen bspw.? Übernimmt man den? Und solche Folgefragen würden sich ja auch noch stellen. Das sind dann auch noch einmal brisante Fragen.
- 36 [0:36:02.4] **B:** Ja, genau. Steuerlich diskontieren wir da ja immer noch ganz anders als handelsrechtlich. Wir haben jetzt natürlich die Diskussion mit den sechs Prozent im Steuerrecht – auch beim Bundesverfassungsgericht. Das macht es alles auch nicht einfacher und planbarer. Bei den IFRS/ Durchsicht der Aktionär das überhaupt noch, was dann da passiert und welchen Zinssatz und welches Jahr? Das sind vielleicht hehre Ansprüche, aber in der Praxis bin ich da nicht so optimistisch.
- 37 [0:36:40.8] **I:** Gut, eine sehr gute Antwort. Dann kommen wir zur letzten eigentlichen Frage. Es geht mir jetzt darum, dass wir uns auf das Handelsrecht beschränken – auf das deutsche Handelsrecht. Und wie Sie wissen, besteht im Einzelabschluss ein Aktivierungswahlrecht, insofern ein Aktivüberhang an latenten Steuern vorliegt. In § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB ist das normiert. Das Aktivierungswahlrecht steht – das haben Sie sicher auch schon mitbekommen – in der Kritik schon seit Jahren, eigentlich schon seit der Einführung 1985. Das sei mehr eine Zwischenlösung. Es wird immer wieder angeregt, sich von dieser Zwischenlösung zu verabschieden. Und da möchte ich mit Ihnen so zwei Szenarien de lege ferenda diskutieren. Erstens, dass man im Einzelabschluss ein generelles Aktivierungsgebot einführen würde und dementsprechend alle latente Steuern ansetzen müsste – auch im Konzern. Im Konzern haben Sie ja sowieso eine Aktivierung für die sekundären latenten Steuern. Und das zweite Szenario, das wir jetzt gleich besprechen wollen, ist, dass man ein Aktivierungsverbot einführt und dass dann auch auf den Konzernabschluss durchzieht. Das wären die beiden Szenarien, die wir besprechen wollen. Was halten Sie von den beiden Ideen? Erstens Aktivierungsgebot und zweitens dann Aktivierungsverbot.
- 38 [0:38:12.9] **B:** Fange ich mit dem Verbot an: Ich finde, wenn ich einen Mandanten habe, der vielleicht einen Verlustvortrag hat und dann halt überhaupt keine latenten Steuern bildet/ Also ich denke schon, dass es für den Bilanzleser auch eine interessante Indikation ist, dass es dort ein gewisses Potential gibt, dass man auch an Verlusten decken

kann, dass es zur besseren Klarstellung der Bilanz führt, wenn solche Positionen aufgedeckt werden und offenbart werden. Natürlich gibt es da immer eine Unsicherheit bei, aber ich würde sagen, im HGB ist das auch eine philosophische Frage – des HGB, der vorsichtigen Bilanzierung auch, von der wir uns lösen, weil wir uns langsam den internationalen Standards angeglichen haben. Für die „Urhandelsrechtler“ ist das sicherlich – und daher kommt wahrscheinlich auch dieses Aktivierungsverbot – also fiktive Größen zu aktivieren, ist kritisch gesehen. Ich habe natürlich auch ein bisschen den internationalen Background und ich habe auch gesehen, dass das die Aussagekraft der Zahlen schon erhöht, wenn diese Positionen – auch wenn es Phantasie manchmal bedarf – bilanziert werden. Es ist natürlich aber auch so, bei den mittelgroßen gibt es dann eine Kontrollinstanz, die durch den Wirtschaftsprüfer ausgeübt wird. Da gibt es so eine Kontrollinstanz, die dann doch auch sicherstellt, dass dort keine fiktiven Größen aktiviert werden. Von daher bin ich da schon etwas offener, weiter diesen Weg zu gehen, dass man nicht sagt, bei aktiven latenten Steuern ist überhaupt kein Potential und das ist alles zu unsicher. Nein, ich denke, das ist nicht dem True and Fair View entsprechend, dass man da gar nichts macht.

39 [0:40:04.2] **I:** Okay, das war jetzt das erste Szenario – das Aktivierungsverbot. Dann kommen wir zum Aktivierungsgebot. Was würde dann passieren, wenn man das jetzt in § 274 einführen würde.

40 [0:40:15.1] **B:** Ich glaube, dass es schwieriger/ Ich wäre schon dafür, dass es so ein bisschen Klarheit schafft. So ein Wahlrecht führt ja immer dazu, dass man sich es überlegt. Dann steht das vielleicht auch gar nicht so deutlich im Anhang drin. Natürlich steht drin, dass man keine latenten Steuern hat, aber man sieht nicht die Beweggründe, warum man keine latenten Steuern gebildet hat und deshalb/ Wahlrechte führen natürlich immer so dazu, der eine übt es aus und der andere übt es nicht aus. Wenn ich jetzt klar feststelle, ihr müsst es auslegen, dann ist es für die Gruppe der Bilanzen, die Sie untersuchen und analysieren/ Wenn man viele Wahlrechte hat, kann man nicht mehr so gut vergleichen. Das ist dann natürlich immer die Sicht der Person, von der aus man sich Bilanzen anguckt. Und ich denke, für Bilanzleser – die Externen – ist es schon wichtiger, wenn es Klarheit gibt und nicht mehr so viele Welten von Wahlrechten. Ich bin eigentlich auch für die Klarheit der Bilanzierung und fühle mich auch verpflichtet, dass Leute, wenn sie eine Bilanz sehen, damit auch etwas anfangen können, und auch, dass eine gewisse Vergleichbarkeit zwischen den Unternehmen

- herrscht, um auch subjektiv Entscheidungen zu treffen, deshalb bin ich schon dafür, nicht zu viele Wahlrechte in der Bilanzierung zu haben.
- 41 [0:41:45.5] **I:** Das Wahlrecht war ja auch eine Entlastungsmaßnahme. Dass man gesagt hat/ Im Zuge des BilMoG wollte man ja auch zwischenzeitlich ein Aktivierungsgebot einführen. Aber dann hat man gemerkt, dann müssten möglicherweise auch Unternehmen, die die latenten Steuern sowieso nicht aktivieren wollen, die sich gewissermaßen den Aufwand sparen wollen, müssten auch vollständig alle die aktiven latenten Steuern ermitteln. Mit dem Aktivierungswahlrecht entlastet man die Unternehmen noch ein wenig, dadurch dass man sozusagen prognostiziert, wir haben sowieso einen Aktivüberhang und wir wollen dieses Wahlrecht nicht ausüben. Ich denke, das ist dieser Grundgedanke, der hinter dem Aktivierungswahlrecht steht.
- 42 [0:42:29.7] **B:** Ja, unbestritten. Sie haben das ja auch besser drauf als ich, wenn Sie diese Entwicklung verfolgen. Handelsrechtlich diese Überleitungsrechnung einzuführen wie bei den IFRS – das war ein Riesenaufschrei. Dass viele Unternehmen gesagt haben: „Das können wir gar nicht darstellen.“ Auch mein Punkt vom Anfang/ Ab einer gewissen Größe können sie latente Steuern nicht darstellen, weil sie einfach das Know-how nicht haben, und das Know-how – muss ich aus meiner Praxiserfahrung sagen – wird auch eher weniger durch die demographische Entwicklung, sodass man immer mehr übergeht zu Standardlösungen, versucht durch Standardlösungen latente Steuern zu bestimmen. Das war ein Aufschrei, als es hieß, wir machen jetzt diese Überleitungsrechnung. Das war auch ein Uraufschrei in meiner Branche, dass viele gesagt haben: „Oh Gott, ich war so froh, dass ich HGB-Abschlüsse habe und nicht diese Überleitungsrechnung, die ab einer gewissen Struktur ja auch sehr komplex ist.“ Zwar habe ich jetzt argumentiert, vielleicht für Bilanzleser ist es nicht so gut, wenn wir viele Wahlrechte haben, aber für die Unternehmen ist das unbestritten eine Erleichterung gewesen und das wird auch immer noch so sein.
- 43 [0:43:42.6] **I:** Okay, gut Herr B. Dann kommen wir nun zum Ende des Interviews. Ich würde Sie jetzt noch einmal fragen, ob Sie noch irgendein Themengebiet von sich selbst aus ansprechen möchten, ob wir noch irgendetwas zu den latenten Steuern vergessen haben, was Sie besonders beschäftigt, was Sie als besonders komplex empfinden in dem Zusammenhang.
- 44 [0:44:04.4] **B:** Ja, da fällt mir spontan/ Was uns natürlich sehr beschäftigt momentan, sind die Pensionsrückstellungen: die Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz, auch die unterschiedliche

Bilanzierung nach IFRS, diese großen Unterschiede, die es dabei gibt, auch natürlich die latenten Steuern, die daraus resultieren. Und natürlich auch immer mehr in der Phase der Krise, in der wir uns befinden, dass wir Pensionsrückstellungen versuchen zu übertragen, dass die rauskommen aus der Bilanz, weil sie gerade für Umstrukturierungen äußerst schädlich sind und weil wir bei Umstrukturierungen steuerlich auch das Thema haben, dass die übertragen werden zum Verkehrswert. Und der Verkehrswert ist dann auf einmal auch der handelsbilanzielle Wert oder der Wert laut HGB-Gutachten. Latente Steuern haben auch große Auswirkungen auf die Gestaltung von Umstrukturierungen, weil dort auch Informationen ermittelt werden, die dann bei solchen Prozessen eine große Rolle spielen. Es ist nicht nur so einfach, dass sie da eine Randgröße haben der Bilanzierung, was ich gerne hier vermitteln möchte, sondern dass dieses Thema auch sehr wichtig ist, wenn sie Unternehmen umstrukturieren oder auch Indikationen haben, wenn sie eine Bilanz lesen, was da für Themen versteckt sind, wenn sie sich die latenten Steuerangaben einmal angucken.

2 *KMP_2*

- 1 [0:00:00.0] **I:** So, Frau B. Die Aufzeichnung läuft jetzt und dann können wir auch in das Interview starten. (B: Gerne.) Wie gesagt, im Fokus unseres Gesprächs liegen die latenten Steuern, aber zunächst wollte ich noch einmal auf Ihren persönlichen Hintergrund zu sprechen kommen. Sie können ja einmal schildern, für welche Gesellschaft Sie tätig sind, den von Ihnen betreuten Mandantenkreis skizzieren. Welche Aufgaben fallen in Ihren persönlichen Tätigkeitsbereich und wie lange beschäftigen Sie sich schon mit latenten Steuern? Das wären meine ersten Fragen.
- 2 [0:00:38.5] **B:** Mein Name ist B. Ich bin bei der X-Gesellschaft im X-Ort tätig als Partnerin, bin Partnerin formell des Wirtschaftsprüfungsbereichs, bin Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin und betreue eigentlich überwiegend mittelständische Unternehmensverbände, die inhabergeführt sind. Das Besondere ist vielleicht dabei, dass die durch Konzernverbände prüfungspflichtig sind, deswegen muss man auch Wirtschaftsprüfer sein. Durch dieses Mittelständische brauchen Sie auch einen gewissen Steuerberatungsfokus, weil sie inhabergeführt sind und die Inhaber auch persönlich beraten werden möchten. Daraus hat sich eigentlich hergeleitet – auch für mich – der Schwerpunkt latente Steu-

ern, weil ich eben im Wirtschaftsprüfungsbereich auch sehr steuerlastig bin. Das Thema latente Steuern betrifft mich näher ungefähr seit 20 Jahren. Ich bin aber tätig im Bereich der Wirtschaftsprüfung seit ungefähr 25 Jahren.

- 3 [0:01:52.5] **I:** Gut, eine gute Einführung. Dann würde ich zur ersten eigentlichen Themenfrage kommen. Da geht es mir ein wenig um die Abteilungscoordination aufseiten der Bilanzierenden. Latente Steuern sind eine Schnittstellenthematik, die an der Grenze von handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung stattfindet. Das heißt, man muss beides kennen, um es zu begreifen. Im Schrifttum heißt es dazu, dass oftmals aufseiten der Unternehmen unterschiedliche Abteilungen in die Erfassung involviert sind – also das Rechnungswesen, die Steuerabteilung, oftmals wird da auch Unternehmensplanung und Controlling genannt. Können Sie zunächst einmal berichten, welche Abteilungen und Stellen aufseiten Ihrer Mandanten in die Bilanzierung latenter Steuern involviert sind?
- 4 [0:02:42.8] **B:** Ja, das kann ich gerne darstellen. Ich tue mich ein bisschen schwer mit dem Wort „Abteilung“, weil bei Mittelständlern hängt das natürlich oft mit Personen zusammen, aber ich versuche einmal diese Personen herunterzubrechen auf Abteilungen. Man kann einmal sagen, die Grundlagen bilden die Ausgangsdaten, die in der Regel aus der Steuerabteilung kommen. Dort sind es dann die Mitarbeiter, die bei den Mandanten für die Steuerveranlagung tätig sind, die die Ausgangsdaten erst einmal zusammenstellen, die wir als Wirtschaftsprüfer als Erstes anfordern, um die Grundlagendaten zu haben. Darauf aufbauend ist es dann so, dass diese Grundlagendaten bei unseren Mandanten in das Rechnungslegungsteam gespielt werden. Dort gibt es auch jemanden, der darauf spezialisiert ist, weil – wie Sie schon geschildert haben – im Rechnungslegungsteam gibt es nur wenige, die sich wirklich mit latenten Steuern auskennen. Die Person, die dort dann Kontaktperson ist, geht dann auch wiederum in die Abteilung, die für die Unternehmensplanung zuständig ist und stimmt das mit den Planungen ab bzw. auch dann wieder mit den Controllingdaten. Wenn das dann von dieser Person fertiggestellt ist, dann bekommen wir das zur Prüfung.
- 5 [0:04:15.9] **I:** Okay. Ja, dann kommen wir zu einem Thema, das damit eng zusammenhängt, nämlich die EDV-Lösungen, die in diesem Prozess genutzt werden. Welche EDV-Lösungen werden denn in die Bilanzierung latenter Steuern eingebunden?

- 6 [0:04:34.4] **B:** Da muss ich wiederum sagen, weil es ja überwiegend mittelständische Unternehmen sind, die ich prüfe, ist es überwiegend über Excel. Die Berechnung erfolgt über Excel. Die Grundlagensysteme sind aber natürlich andere Systeme. Das ist dann im Endeffekt DATEV oder wo die Steuerdaten herkommen, das sind dann andere Steuersysteme.
- 7 [0:05:04.6] **I:** Kommen wir/ Ich stelle noch einmal eine Nachfrage dazu. Können Sie da bei der Mandantengröße noch differenzieren? Haben Sie einen differenzierten Einblick, was die EDV-Unterstützung angeht? Ist das, was Sie geschildert haben, der ganz überwiegende Fall?
- 8 [0:05:30.2] **B:** Also, das ist der überwiegende Fall, den ich jetzt kenne. Bei Kleineren, wo ich wirklich sagen würde, dass es ein ganz kleiner Konzernabschluss ist – also wo ich sagen würde, Umsatzgröße reicht gerade zum Reißen der Grenzen -, wird alles eigentlich auf Excel gemacht. Da ist es natürlich so, dass die zum Teil gar nicht selber die Steuererklärungen machen, sondern dass die Steuererklärung ein Steuerberater macht und dass die Daten von dem Fremdsteuerberater kommen. Bei den größeren Mittelständlern erfolgen schon die Steuererklärungen im Hause, von eigenen Mitarbeitern.
- 9 [0:06:08.2] **I:** Wie schätzen Sie bei den Excel-Lösungen die Fehleranfälligkeit ein?
- 10 [0:06:17.7] **B:** Die Fehleranfälligkeit ist, wie es bei Excel üblich ist, groß. Aber da gibt es natürlich sehr starke Verprobungsmöglichkeiten und da legen wir als Wirtschaftsprüfer sehr viel Wert darauf, dass man im Endeffekt schon verprobte, abgestimmte Unterlagen hat. Und da muss ich sagen, die Systeme haben sich bei meinen Mandanten bewährt und sind nicht neu aufgebaut worden, sodass die Fehleranfälligkeit durch die Systematik und durch einen gegebenen Rahmen gering sind, und durch die Mitarbeiter, wo ich jetzt Glück habe, dass die schon seit mehreren Jahren da sind und auch sehr erfahren sind.
- 11 [0:06:58.8] **I:** Okay. Dann kommen wir auf die Differenzermittlung zwischen Handels- und Steuerbilanz zu sprechen. Es ist ja so, dass man in dem Moment, in dem man die Bilanzierung latenter Steuern abschließen möchte, für das Jahr – wir sprechen einmal von einem Abschluss auf den 31.12.2019 – noch keine fertigen, endgültigen Steuerbilanzwerte hat. Das hat ja damit zu tun, dass die Steuererklärung regelmäßig erst sehr viel später abgegeben wird, sodass man auf Basis von vorläufigen Daten verfahren muss. Das impliziert gewisse Schätzungen, die man für die Steuerbilanzwerte eingehen muss. Wie schätzen Sie die Güte dieser Schätzverfahren ein und auf welche Behelfsmöglichkeiten greift man in diesem Zusammenhang zurück?

- 12 [0:07:49.3] **B:** Also das hängt, glaube ich, jetzt wieder/ Ich muss da immer auf den Mittelstand pochen. Sie sprechen jetzt erst einmal den Einzelabschluss an. Das, was ich eben gesagt habe, war überwiegend der Konzernabschluss, aber Sie sprechen die Einzelabschlussebene an. Bei der Einzelabschlussebene ist es so, dass auch die Steuerberechnungen schon durch uns geprüft werden. Das heißt, wenn wir als Prüfer – unabhängig von den latenten Steuern – die normale Steuerberechnung prüfen, gibt uns der Mandant eigentlich schon die Steuerbilanzen und wir überprüfen die Plausibilität der Steuerbilanz. Dadurch ist das in dem Schritt schon von uns geprüft worden und es sind nicht mehr reine Schätzungen. Da legen die Mandanten bei uns auch sehr viel Wert darauf, weil sie wollen, dass der Steueraufwand nicht ganz daneben liegt, den ihre Mitarbeiter berechnet haben, von daher ist die Aussagekraft der vorläufigen Steuerbilanzwerte bei uns schon relativ hoch. Wenn man im Rahmen der Prüfung ist, dann sieht man natürlich auch das Vorsichtsprinzip und wird immer in die Richtung eine Verlässlichkeit einfordern. So will ich mich einmal ausdrücken. Es wird aber dazu kommen, dass man bei der Anfertigung der Steuererklärung den einen oder anderen Sachverhalt sich näher anschaut und zu einem anderen Ergebnis kommt. Aber ich sehe das Schätzrisiko nicht so hoch. Das sind nicht Riesenwerte, weil das kann man später auch den Banken nicht darlegen. Man muss sich ja immer daran orientieren, dass diese Unterlagen zu den Banken gehen und dass die natürlich damit auch verlässlich sein müssen. Und wenn im nächsten Jahr so hohe Differenzen auftreten, weil man mit starken Schätzwerten gearbeitet hat, dann nagt das an der Glaubwürdigkeit der Zahlen und das kann sich eigentlich heute keiner erlauben.
- 13 [0:10:01.0] **I:** Ein großer Unsicherheitsfaktor, der dazu auch noch auftritt, sind – denke ich – steuerliche Außenprüfungen. Wenn sich etwas an den tatsächlichen Steuern ändert, dann verändern sich möglicherweise auch die latenten Steuern. Das ist auch etwas, das man jahresweise immer wieder einpflegen muss, nehme ich an.
- 14 [0:10:19.0] **B:** Das stimmt. Das ist auch immer sehr aufwendig. Das ist deswegen sehr aufwendig, weil sich bei großen Unternehmen diese Betriebsprüfungen extrem lange hinziehen. Sie über mehrere Jahre dauern und das Thema ist eigentlich/ Das größte Thema ist eigentlich, wenn die Betriebsprüfung läuft und Sie schon Teilinformationen haben, aber Sie noch nicht den Betriebsprüfungsbericht haben. Das ist dieser Schwebezustand, der schwierig ist. Wenn Sie davor sind, dann haben Sie keine neueren Erkenntnisse, weil die Betriebsprüfung nicht

- läuft. Wenn Sie danach sind, dann haben Sie zumindest vorläufige Prüfungsfeststellungen, die Sie auswerten können, was auch aufwendig ist. Aber der Schwebezustand/ Das ist das Thema/ Da muss ich sagen, da wird größtenteils bei schwierigen Fragestellungen auch unsere Steuerabteilung dann eingebunden, sodass wir uns dann im Hause vernetzen, um die Information zu bekommen.
- 15 [0:11:16.0] **I:** Okay. Dann kommen wir zu einer Thematik, die bezieht sich im Prinzip auch erst einmal auf den Einzelabschluss, nämlich noch einmal speziell auf die Erfassung der Differenzen, nämlich auf die Frage: Wie granular erfasst man überhaupt? Da gibt es im Schrifttum zwei Extrempole, die da diskutiert werden, einmal die Gesamtdifferenzbetrachtung – das scheint eher ein veraltetes Konzept zu sein, dass man eine Differenz ermittelt zwischen Steuer- und Handelsbilanz – und die Einzeldifferenzbetrachtung, dass man also jede einzelne Differenz zwischen Steuer- und Handelsbilanz auflistet. Wie verfahren denn da Ihre Mandanten? Wie granular werden die Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz ermittelt? Gibt es da bspw. Zwischenlösungen, also auf Bilanzpostenebene und Ähnliches?
- 16 [0:12:05.2] **B:** Ja, wie Sie das gesagt haben. Wir machen das auf Bilanzpostenebene. Wir als Prüfer bekommen das auf Bilanzpostenebene heruntergebrochen. Wenn dieser Bilanzposten von besonderer Bedeutung ist – ich denke an Anteile an verbundenen Unternehmen oder größere Positionen, nicht im Konzernabschluss sondern im Einzelabschluss natürlich -, dann brechen wir es auf die einzelnen Vermögensgegenstände in der Bilanzposition herunter. Aber im Grundsatz ist es die Bilanzposition/ Da muss man aber auch noch einmal unterscheiden zwischen dem Wirtschaftsprüfungsansatz und dem Steuerberatungsansatz. Wenn wir einen Auftrag bekommen, latente Steuern zu ermitteln – nicht zu prüfen sondern zu ermitteln -, dann gehen wir weitaus niedriger in die Ebenen herein, als wenn wir prüfen, weil beim Prüfen müssen wir ja unsere Wesentlichkeitsgrenzen und unsere Prüfungsschwerpunkte, die wir vorher festgelegt haben, behandeln, um dem risikoorientierten Prüfungsansatz gerecht zu werden.
- 17 [0:13:18.7] **I:** Gut. Und wie läuft die Ermittlung dann auf Konzernebene ab? Also die Differenzen, die dann noch einmal gerade durch die Vereinheitlichung, aber auch durch die Konsolidierungsschritte entstehen/ Wie werden die ermittelt? Und auf welcher Ebene/ Wie granular verfährt man da?
- 18 [0:13:38.5] **B:** Da muss man unterscheiden/ Da wird im Endeffekt auch pro Bilanzposition das gemacht. Da gibt es aber bei der Herlei-

tung unterschiedliche Ebenen. Das ist ganz anders als auf der Einzelabschlussenebene. Da haben Die drei verschiedene Ebenen. Da macht man es dann noch einmal pro Konsolidierungsmethode – pro Kapitalkonsolidierungsmethode, pro Zwischenergebniseliminierung. Da macht man es noch einmal pro Konsolidierungsart – Schuldenkonsolidierung, Equity-Methode usw.

- 19 [0:14:19.5] **I:** Ach so, okay. Ja, kommen wir zum nächsten Thema, das immer wieder brisant diskutiert wird, nämlich die Werthaltigkeitsprüfung in Bezug auf aktive latente Steuern. Wie Sie wissen, latente Steueransprüche verlieren ihren Wert, wenn nicht mehr von ausreichendem steuerpflichtigen Gewinn in Zukunft ausgegangen werden kann. Da wird immer wieder diskutiert, dass es Objektivierungsdefizite gibt und dass gewissermaßen – wenn man das so polemisch sagen will – das, was der Bilanzierende vorlegt, immer stimmen würde, dass das gewissermaßen rein subjektiv wäre. Welche Maßnahmen gibt es aus Sicht des Abschlussprüfers, um diesem Objektivierungsdefizit zu begegnen und diese Werthaltigkeitsprüfung zu objektivieren?
- 20 [0:15:14.9] **B:** Ich muss erst einmal sagen, dass ich keine große praktische Erfahrung damit habe, weil ich – Gott sei Dank – eigentlich überwiegend nur Mandanten betreue, die von dem Aktivierungswahlrecht im Einzelabschluss nicht Gebrauch machen, weil ihre wirtschaftliche Lage so gut ist, dass sie das eher als negativ ansehen würden, wenn sie davon Gebrauch machen würden. Auf Konzernabschlussenebene komme ich ja teilweise in die Pflicht, latente Steuern zu aktivieren. Und da habe ich auch bisher nur die Erfahrung gemacht, dass es nur gemacht wird, wenn es muss, aber nicht – da wollen Sie ja so ein bisschen hin – unbedingt, um die Bilanz zu verschönern. Das ist jetzt eine rein subjektive Erfahrung. Wenn Sie mich jetzt fragen würden, wenn ich in die Situation kommen würde, wie ich dann vorgehen würde. Dann haben Sie ja immer das Thema, dass Sie sich Planungsrechnungen vorlegen lassen müssen. Wenn Sie auf aktive latente Steuern gehen, dann wollen Sie ja insbesondere, vermute ich in Ihrem Fall, auf die Aktivierung aufgrund von Verlustvorträgen hinaus. Ist doch richtig, oder?
- 21 [0:16:24.9] **I:** Ja allgemein, aber da stellt sich das Thema natürlich noch einmal in besonderer Weise. Ja.
- 22 [0:16:30.6] **B:** Genau. Wenn Sie Differenzbeträge bei den Bilanzansätzen haben, wo Sie aktive latente Steuern haben, dann wissen Sie ja eigentlich in der Regel, dass es sich relativ kurzfristig umkehrt. So will ich mich einmal ausdrücken. Wenn man jetzt an das Thema der Verlustvorträge herangeht: Inwieweit kann man die im Endeffekt durch

zukünftige Gewinne oder ausnutzen? Dann würde ich persönlich immer nicht nur auf die Planung abstellen, die man mir als Wirtschaftsprüfer für den Zweck der Ermittlung der latenten Steuern oder der Prüfung der latenten Steuern zur Verfügung stellt, sondern ich würde mir auch darlegen lassen, welche Planungsrechnungen den Banken dargelegt worden sind und welche alternativen Planungsrechnungen es im Hause noch gibt für andere Zwecke, um abzugleichen, ob wirklich einheitliche Planungen vorliegen. Das wäre der erste Aspekt. Und dann würde ich mich natürlich auch noch verstärkt – weil man diese Daten als Abschlussprüfer in der Regel vom Mutterunternehmen bekommt – mit den Geschäftsführern des jeweiligen Tochterunternehmens in Verbindung setzen, um überhaupt ein Gefühl für die Plausibilität der Planung zu bekommen.

23 [0:17:42.8] **I:** Gut. Die siebte Frage, die wir jetzt besprechen, bezieht sich/ Da richte ich mich an Sie als Sachverständige – weniger als als Wirtschaftsprüferin. Es soll um den Umgang der Bilanzanalysten – im Prinzip diejenigen, die die Information, die latenten Steuern aufnehmen – gehen. Haben Sie einen Einblick, wie Bilanzanalysten – ich spreche natürlich auch von Kreditinstituten – mit latenten Steuern, die sie in Bilanzen vorfinden, umgehen? Eventuell können Sie da auch noch einmal nach HGB-Abschlüssen und – falls Sie da Erfahrungen haben – nach IFRS-Abschlüssen differenzieren.

24 [0:18:21.0] **B:** Okay. Also da muss ich – das habe ich vorweg nicht gesagt – sagen, dass ich lediglich HGB-Abschlüsse prüfe. Ich würde vielleicht die Adressaten noch einmal abstufen. Ich habe die Erfahrungen gemacht, dass Geschäftsführer, Vorstände mit latenten Steuern wenig anfangen können. Ich habe die Erfahrung gemacht, dass bei Bilanzbesprechungen, auch bei Aufsichtsratssitzungen – ich betreue auch Aktiengesellschaften – die Aufsichtsratsmitglieder latente Steuern eigentlich nicht einschätzen können, weil es so komplex ist. Als Wirtschaftsprüfer muss man es jedes Mal wieder erklären, was dahinter steht, weil es immer wieder vergessen wird und dem auch nicht so viel Bedeutung beigemessen wird. Bei Banken habe ich ähnliche Erfahrungen gemacht. Die sehen das dann eigentlich eher wie auch eine Steuerrückstellung. Die sehen nicht unbedingt den Unterschied. Und man kann auch sagen, aktive latente Steuern werden auch bei Banken nicht gut wahrgenommen. Es stellt sich immer die Frage gerade bei einem Wahlrecht – wie auch bei anderen Wahlrechten: Warum macht das Unternehmen das? Wir sind ja verpflichtet, im Prüfungsbericht auf Wahlrechte hinzuweisen. Soweit aktive latente Steuern auf Wahlrech-

- ten beruhen, müssen wir im Prüfungsbericht darauf hinweisen und dann stellt sich sofort die Frage: Warum musste jemand/ Oder warum hat jemand ein Aktivierungswahlrecht ausgeübt?
- 25 [0:20:07.9] **I:** Das hatten Sie jetzt eben schon im Prinzip angesprochen, dass man das aufseiten der Bilanzierenden auch schon weiß und dann auch im Prinzip von diesem Aktivierungswahlrecht abgeschreckt ist. Dadurch dass man weiß, es wird nicht gut wahrgenommen, verliert es natürlich auch an Attraktivität.
- 26 [0:20:24.1] **B:** Genau. Der Schaden ist höher als der positive Effekt.
- 27 [0:20:29.3] **I:** Okay. Gut, dann kommen wir jetzt noch einmal zu zwei Szenarien, die sich auf die Rechtsgestaltung beziehen. Wir beschränken uns auf das Handelsrecht, wobei Sie angesprochen haben, dass Sie ohnehin in dem Bereich tätig sind. Sie wissen ja, im Einzelabschluss besteht ein Aktivierungswahlrecht, wenn ein Aktivüberhang an latenten Steuern vorliegt. Das Wahlrecht steht immer wieder in der Kritik. Das ist so eine Zwischenlösung, wie Sie auch schon andeuten. Jetzt wollen wir uns einmal zwei Szenarien vorstellen und die gemeinsam ausloten. Einerseits wollen wir uns vorstellen, dass ein Aktivierungsgebot eingeführt wird. Das wurde ja sogar schon im Rahmen des BilMoG beabsichtigt, das einzuführen. Andererseits könnte man ein generelles Aktivierungsverbot einführen und die §§ 274, 306 streichen und dann wieder passive latente Steuern als Rückstellungen bilanzieren würde. Das sind die beiden Szenarien – einmal, dass man noch weiter auf die latenten Steuern zugeht und ein Aktivierungsgebot einführt, und einmal ein generelles Ansatzverbot und dann wieder die Rückstellungsbilanzierung nach § 249 HGB. Können Sie dazu etwas sagen? Was wären die Konsequenzen aus einem Aktivierungsgebot? Fangen wir vielleicht damit an.
- 28 [0:21:50.1] **B:** Ein Aktivierungsgebot würde aus meiner Sicht das Thema, was Sie vorher angesprochen haben, der Bewertung oder der Einbeziehung von Planungen weiter in den Fokus geben und würde damit auch mehr Planungsunsicherheiten mit in die Bilanzierung hereinnehmen. Das würde ich einfach nicht werten wollen, weil man sagen muss, dass man bei der Bewertung von Finanzanlagen, wo es um die Werthaltigkeit geht, auch Planungen einbezieht. Da plant man ja auch: Wie hoch sind die zukünftigen Liquiditätszuflüsse aus der Beteiligung, wenn man einen Ertragswert ansetzt? Da geht man auch in die Planung. Wenn man das noch weiter festzurren würde, kann ich das nachvollziehen. Das zweite Szenario, zu sagen, aktive latente Steuern dürfen nicht aktiviert werden. Da würde man ja, wenn man sich die

- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sich vor Augen führt, dem Vorsichtsprinzip Vorrang geben vor der Generalnorm, dass die Bilanz die VFE-Lage ordnungsgemäß darlegen muss. Da würde ich mich sehr schwer mit tun. Das würde ich persönlich sogar annähernd ablehnen. Das kommt vielleicht auch aus meiner Erfahrung, weil ich gemerkt habe, dass sich viele Geschäftsführer gerade im Handelsbereich mit unseren GoB und mit diesem Vorsichtsprinzip, was es ja im Handelsrecht stärker gibt als im internationalen Bereich, sehr schwertun. Ich glaube, im internationalen Vergleich ist das kein Fortschritt.
- 29 [0:24:10.3] **I:** Sie würden das, wenn man von der Aktivierung ganz absehen würde, als übervorsichtig verstehen?
- 30 [0:24:18.7] **B:** Ja, weil es gibt ja/ Also ich bin jetzt nicht mehr bei den Verlusten. Ich bin jetzt nicht mehr bei der Aktivierung der latenten Steuern auf Verlustvorträge, sondern ich bin jetzt bei der Aktivierung latenter Steuern aufgrund von Differenzen in den Steuerbilanzwerten und Handelsbilanzwerten, wo man wirklich eindeutig sagen kann, dass sich das umkehren wird.
- 31 [0:24:47.1] **I:** Okay. Gut, Frau B. Dann sind wir im Prinzip schon am Ende des Interviews angelangt. Möchten Sie jetzt noch etwas von Ihrer Seite einbringen, was für Sie bei latenten Steuern problematisch ist? Haben wir etwas Spezielles vergessen, was Sie jetzt gerne ansprechen möchten?
- 32 [0:25:04.9] **B:** Nein, habe ich eigentlich nicht. Diese Komplexität haben Sie eigentlich genau dargestellt, dass man Personen braucht, die wohl eine Affinität für Steuern haben, aber im Wirtschaftsprüfungsbereich zu Hause sind. Ich glaube, das haben Sie am Anfang schon ausgesprochen. Ich glaube, das ist das Thema. Das, was wir in den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ganz gut abbilden können, ist sehr viel schwieriger für unsere Mandanten. Weil, da jemanden zu finden, der von Konzernrechnungslegung Ahnung hat/ Ich bin jetzt beim Mittelstand nicht bei großen Gesellschaften. Im mittelständischen Bereich jemanden zu finden, der Konzernrechnungslegung kann und der bei den Konsolidierungsmethoden dann noch die latenten Steuern ausrechnen kann, weil er so viel Steuerwissen hat, das ist schon sehr schwierig. Das ist schon eine gewisse Zumutung für den Mittelstand, sodass man deswegen schon allein Berater einbeziehen muss.
- 33 [0:26:05.0] **I:** Sie sind nicht in dem Bereich tätig, aber haben Sie den Einblick, dass das bei großen, kapitalmarktorientierten Unternehmen besser läuft oder dass da mehr Know-how vorhanden ist? Haben Sie so den Eindruck?

- 34 [0:26:16.3] **B:** Ja, so wird mir das von meinen Kollegen zugetragen. Das kann ich selber nicht beurteilen, aber so wird es mir zugetragen. Es gibt natürlich auch – das darf man auch nicht vergessen – wirklich Gesellschaften, die gerade sowohl im Einzelabschluss als auch auf Konzernabschlussenebene die Größenkriterien überschreiten und dann in die Pflicht kommen, geprüft zu werden, wo es dann auch schon Schwierigkeiten gibt, die latenten Steuern auf Einzelabschlussenebene zu ermitteln.

3 KMP_3

- 1 [0:00:00.0] **I:** Dann würde ich jetzt in das Interview starten. Wir sprechen, wie gesagt, über latente Steuern, aber zunächst würde ich gern etwas über Sie erfahren und über Ihren Hintergrund. Vielleicht können Sie sich einmal kurz vorstellen und Ihre Gesellschaft vorstellen? Dann den Mandantenkreis nennen, den Sie betreuen. Vielleicht können Sie sagen, was Ihre Aufgaben sind und wie lange Sie sich schon mit latenten Steuern im Speziellen beschäftigen? Das würde mich interessieren.
- 2 [0:00:23.5] **B:** Ich fange an bei der Gesellschaft, bei der ich gerade tätig bin. Was heißt „gerade“? Eigentlich schon seit 2012. Die X-Gesellschaft ist eine große mittelständische Kanzlei, die natürlich nicht so groß ist wie eine Big-Four-Gesellschaft, aber doch im X-Gebiet eine von den größeren mittelständischen Kanzleien, die auch im Prüfungsbereich kapitalmarktorientierte Unternehmen betreut. Ich bin verantwortlich für den Bereich internationale Rechnungslegung, Beratung und Betreuung kapitalmarktorientierter Unternehmen. Alles, was mit IFRS zu tun hat – sei es Konzernabschlussprüfung, sei es Beratung in bestimmten IFRS-Fragen mit Kapitalmarktorientierung -, landet in der Regel bei mir. Mein Team und ich bearbeiten dann eben diese Themen. Nichtsdestotrotz habe ich aber auch mehrere Konzernabschlüsse, die nach HGB erstellt werden, und da ist das Thema latente Steuern natürlich auch sehr relevant. Der Fokus liegt allerdings bei mir auf IFRS. Ich bin seit 2012 Wirtschaftsprüferin und vor meiner Zeit bei der X-Gesellschaft war ich acht Jahre lang bei der Y-Gesellschaft. Ich habe dort die Berufsexamen absolviert – Steuerberater, Wirtschaftsprüfer – und in den ersten drei Jahren meiner Assistententätigkeit berufsbegleitend promoviert. Während meiner Zeit bei der Y-Gesellschaft hatte ich auch Berührungspunkte mit latenten Steuern, allerdings ist es bei den Big-Four-Gesellschaften eben so, dass dort bei der Prüfung von latenten

Steuern immer ein eigener Bereich miteinbezogen wird. Haben Sie ein bisschen Erfahrung mit Big-Four-Gesellschaften?

- 3 [0:02:32.5] **I:** Ja, ein bisschen. Also was Sie ansprechen möchten, ist mir schon bekannt, dass es neben dem regulären Prüfer eben noch eine Abteilung gibt, die auf die Steuern – latente Steuern inbegriffen – im Speziellen schaut.
- 4 [0:02:46.3] **B:** Genau, genau. Da ist es in der Regel so – gerade bei den großen Mandaten -, dass man für die Themen laufende Steuerberechnung und latente Steuerberechnung oder latente Steuerprüfung ein eigenes Expertenteam aus dem Tax-Bereich mit involviert. Da war ich selber nicht Teammitglied, aber ich war quasi immer der Ansprechpartner aus der Prüfung für die steuerlichen Themen. Ich habe also auch während dieser Prüfungszeit mit dem Thema relativ viel zu tun gehabt. Allerdings war ich nicht die, die sie im Detail ausgerechnet hat. Spätestens mit der Unterzeichnung der Abschlüsse war ich verantwortlich für die Themenbereiche und Tätigkeiten, die andere für das Unternehmen vornehmen. Das zum Hintergrund. Bei der X-Gesellschaft ist das so, dass oftmals auch Steuerexperten in die Berechnung einbezogen werden, allerdings liegt der Fokus der Prüfung von latenten Steuern schon eher beim Prüfungsleiter oder beim verantwortlichen Wirtschaftsprüfer. Ich sehe mich, auch wenn ich Steuerberaterin bin, eher als Wirtschaftsprüferin, IFRS-Expertin weniger als Steuerberaterin. Deswegen sage ich manchmal „Steuerexperten“, damit meine ich die Kollegen, die sich ausschließlich auf Steuerberatung konzentrieren.
- 5 [0:04:24.3] **I:** Gut, ein sehr guter Einstieg. Die latenten Steuern gelten als eine Schnittstellenthematik. Das heißt, man muss um latente Steuern zu verstehen, eigentlich steuerrechtliche Normen kennen als auch die handelsrechtlichen Normen/IFRS-Normen. Sie gelten als Schnittstellenthematik und daraus folgt, dass auf der Seite der Unternehmen oftmals unterschiedliche Abteilungen in die Bilanzierung latenter Steuern involviert sind (B: Ja.) – in erster Linie das Rechnungswesen und die Steuerabteilung, aber auch die Unternehmensplanung, möglicherweise das Controlling. Können Sie wiedergeben, wie das aufseiten Ihrer Mandanten ist? Welche Abteilungen dort involviert sind und wie der Ablauf ist?
- 6 [0:05:12.6] **B:** (...) Bei mittelständischen Unternehmen mit HGB-Konzernabschluss ist es meistens so, dass der Leiter Rechnungswesen verantwortlich für die latente Steuerberechnung – oder die Ermittlung der latenten Steuern im Unternehmen – zeichnet, weil der Leiter Rechnungswesen häufig auch die Funktion des Leiters der Steuerabteilung

innehat. Da ist es sehr verschmolzen. Bei den größeren Unternehmen – gerade bei den kapitalmarktorientierten – ist es eigentlich schon so getrennt, dass es eine Steuerabteilung und eine Rechnungslegungsabteilung gibt und dass die in diesem Sinne sehr eng zusammenarbeiten müssen, wobei es bei mir in der Praxis meistens so ist, die Steuerabteilung konzentriert sich wirklich nur auf die steuerbilanziellen Werte, hat ein eigenes System. Oft ist das DATEV oder ein anderes System. Der Bereich Rechnungslegung arbeitet aber mit SAP, Navision oder wie auch immer. Es gibt keine direkte Schnittstelle zwischen den Systemen, in denen die Steuerbilanzwerte ermittelt werden und die Steuererklärungen hochgeladen werden, und dem Rechnungslegungssystem. Da ist es dann meistens so: Es gibt Excel-Übersichten oder es werden Daten über Schnittstellen transferiert, um dann wirklich diesen Bilanzvergleich machen zu können – die Steuerbilanzwerte den HGB-Werten gegenüberzustellen und dann im zweiten Schritt auch noch den IFRS-Werten. Ich bin gerade am Überlegen, ob mir ein System einfällt, das wirklich alle drei Rechnungslegungsarten kombiniert. Ehrlich gesagt, kann ich mich nicht daran erinnern, dass ich das jemals schon hatte, dass ich mit einem System gearbeitet habe, in dem steuerbilanziell, handelsrechtlich und nach IFRS alles abgewickelt wird. Das ist schwierig. Bei manchen Unternehmen ist es auch tatsächlich so, dass die Ermittlung der Steuerbilanzen, der Steuererklärungen usw. ausgelagert ist. Das heißt, wir treten dann mit den Steuerberatern in Kontakt, die uns eben dann die steuerlichen Daten zur Verfügung stellen müssen – zum einen die Steuerbilanzwerte, zum anderen die Fortschreibung von Verlustvorträgen, auf die dann ggf. aktive latente Steuern zu bilanzieren wären.

- 7 [0:08:17.6] **I:** Gut. Damit haben Sie eigentlich schon meine zweite Frage etwas vorweggenommen – nämlich die Frage nach der EDV-Unterstützung, die vorhanden ist. Würden Sie da zwischen mittelständischen Unternehmen und kapitalmarktorientierten Unternehmen unterscheiden, je nachdem, welche Unterstützung vorhanden ist? Gibt es da unterschiedliche Möglichkeiten?
- 8 [0:08:41.8] **B:** (...) Von der Größe her kann ich nicht differenzieren. (...) Es ist nicht so, dass man sagen kann, dass mit zunehmender Größe des Unternehmens oder auch mit Kapitalmarktorientierung quasi die Vorgehensweise eine andere ist als bei klassischen, mittelständischen HGB-Konzernen.
- 9 [0:09:24.7] **I:** Ich möchte noch einmal auf die Differenzermittlung zu sprechen kommen. Es ist ja so, dass es in Lehrbuchbeispielen oft so

dargestellt wird, es würde eine Handelsbilanz und eine Steuerbilanz geben und die könnte man dann gegenüberstellen und hätte dann eine Differenz, auf die man die latente Steuern ansetzen könnte. Nun ist es aber so: Die latenten Steuern müssen zu einem Zeitpunkt bereits bilanziert werden, in dem die fertige Steuerbilanz noch gar nicht existiert, sondern es wird auf Basis von vorläufigen Werten verfahren. (B: Ja.) Wie hoch schätzen Sie diese True-up-Effekte, diese Änderungseffekte ein, die dadurch eintreten, dass letztlich noch eine fertige Steuerbilanz erstellt wird? Gibt es da dann große Abweichungen, sodass sich die latenten Steuern auch noch einmal verändern?

- 10 [0:10:27.6] **B:** Mhm. Das ist mir eigentlich nicht so aufgefallen. Klar, in der Regel schauen die Unternehmen schon darauf, dass zum Abschluss oder spätestens zum Abschluss der Abschlussprüfung – Konzernabschlussprüfung oder Jahresabschlussprüfung – die Steuerbilanzwerte relativ final sind. Und wenn sie die Steuererklärungen oder die Bilanzbuchhaltung ausgelagert haben, dann kümmern sie sich eigentlich schon darum, dass sie von ihren Steuerberatern zeitnah Feedback bekommen oder zumindest vorläufige Steuerbilanzwerte. Natürlich kann es sein, dass es im Rahmen der Erstellung der Steuererklärungen, die oftmals nachgelagert sind zum Prüfungszeitpunkt, noch Änderungen gibt, sei es durch Hinzurechnungen, Kürzungen oder wie auch immer. Es ist aber eigentlich eher weniger der Fall oder wenn, dann kann man das aus Sicht der Abschlussprüfung als nicht wesentlich beurteilen. Gerade weil bei kapitalmarktorientierten Unternehmen ist eigentlich auch die Ermittlung der Steuerbilanzwerte bis zum Ende des Prüfungszeitraums/ Kapitalmarktorientierte Unternehmen müssen immer innerhalb von vier Monaten veröffentlichen. Das heißt, spätestens Anfang, Mitte März bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr müssen eigentlich die Steuerbilanzwerte halbwegs final sein. Eigentlich habe ich bisher die Erfahrung gemacht, dass die Werte schon sehr zuverlässig sind.
- 11 [0:12:09.0] **I:** Gut. Meine Überlegung war dadurch getrieben, dass ich mir vorgestellt habe, dass steuerbilanzpolitische Maßnahmen erst mit der fertigen Steuererklärung sich wirklich herauskristalisieren und man die deshalb vorzeitig noch nicht die einbeziehen könnte. Aber Sie sehen die Effekte nicht so groß?
- 12 [0:12:32.2] **B:** Das würde ich nicht als wesentliches Problem sehen.
- 13 [0:12:41.3] **I:** Okay. Dann sprechen wir über das nächste Thema. Da geht es mir um die Granularität der Erfassung. In welcher Granularität erfasst man überhaupt die Differenzen? Im Schrifttum gibt es zwei

Extrempole, die in der Diskussion sind. Das ist auf der einen Seite die Gesamtdifferenzbetrachtung und auf der anderen Seite die Einzeldifferenzbetrachtung. Die Gesamtdifferenzbetrachtung ist ein etwas veraltetes Konzept, das so nicht mehr praktikabel ist. Das bedeutet, dass man lediglich eine Differenz zwischen Steuer- und Handelsbilanz ermittelt und darauf eine latente Steuer bildet. Einzeldifferenzbetrachtung impliziert hingegen, dass man jede einzelne Differenz auflistet und darauf jeweils die latente Steuer bildet. (B: Ja.) Ich habe den Eindruck, dass in der Praxis Zwischenlösungen vorherrschen zwischen diesen Polen, bspw. dass man auf Bilanzpostenebene oder auf Kontenebene verfährt. Wie wird da aufseiten Ihrer Mandanten verfahren? Auf welcher Ebene werden die Differenzen ermittelt? Wie granular geht man vor?

- 14 [0:13:53.1] **B:** Eigentlich auf Kontenebene. Wir sprechen von Kontennachweisen – die Summen- und Saldenlisten. Auf dieser Ebene werden eigentlich die latenten Steuern berücksichtigt. Sie haben schon recht. Es kommt immer darauf an, wie detailliert der Kontenrahmen ist und welcher Kontenrahmen nach Handelsrecht und nach Steuerrecht verwendet wird. In der Regel immer das handelsrechtliche Gliederungsschema und wenn sich zum Beispiel Forderungen noch weiter untergliedern lassen – in ausländische Forderungen, inländische Forderungen oder sonstige Vermögensgegenstände/ Wenn es noch tiefere Untergliederungen gibt, dann auch vielleicht noch eine Ebene weiter darunter. Also das handelsrechtliche Gliederungsschema auf alle Fälle und eventuell sogar noch eine Gliederungsebene tiefer.
- 15 [0:14:58.5] **I:** Also eine Einzeldifferenzbetrachtung führt man in dem Sinne nicht durch auf Ebene des Einzelabschlusses?
- 16 [0:15:06.1] **B:** Nein, nein. Wenn Sie jetzt zum Beispiel auf das Sachanlagevermögen abstellen, dann wird das Konto Anlagen, Maschinen oder sonstige Anlagen insgesamt betrachtet, unabhängig davon, ob bei einem Teil der Anlagen die Nutzungsdauer kürzer ist und beim anderen Teil der Anlagen länger als aus steuerbilanzieller Sicht. Das wird auf Kontenebene dann zusammengefasst, weil anders ist das in der Praxis nicht machbar. Das ist nicht realisierbar. (I: Die Zahl der Differenzen ist einfach zu groß, um eine Einzeldifferenzbetrachtung durchzuführen?) Genau. Ja.
- 17 [0:16:08.8] **I:** Gut. Mir geht es im nächsten Punkt darum, mit Ihnen über die Werthaltigkeitsbeurteilung bei aktiven latenten Steuern zu sprechen. Das ist auch immer wieder ein brisantes Thema im Schrifttum, das immer wieder diskutiert wird. (B: Ja.) Im Zuge der BilMoG-Diskussion wurde in dem Zusammenhang immer wieder diskutiert,

dass man diese Werthaltigkeitsbeurteilung schwerlich objektivieren kann, dass das im Prinzip ein Blick in die Glaskugel ist und dass der Abschlussprüfer eben dann Anhaltspunkte dafür suchen muss, ob diese Planung objektiv ist. Mit welchen Maßnahmen wird denn diese Prognoserechnung objektiviert? Welche Maßnahmen ergreift der Abschlussprüfer? Wie geht man da vor?

- 18 [0:16:55.4] **B:** Also, die Basis für die Beurteilung der Werthaltigkeit ist die steuerliche Planungsrechnung. Der Mandant muss oder hat in der Regel eine Steuerplanung über fünf Jahre zur Verfügung oder er hat eine Unternehmensplanung über fünf Jahre, aus der man dann, falls es wesentliche Hinzurechnungen und Kürzungen zwischen handelsrechtlicher und steuerlicher Planung gibt, relativ einfach oder zügig eine Steuerplanung machen kann. Oftmals ist die allgemeine handelsrechtliche Unternehmensplanung, die der Mandant braucht, um seine Prognosen für den Lagebericht oder auch den Nachweis für die Going-Concern-Aspekte benötigt/ Die wird dann oftmals herangezogen. Natürlich müssen die Annahmen, die dort bezüglich Wachstum usw. enthalten sind, kritisch hinterfragt werden. Das ist ein ganz wichtiger Bestandteil in der Praxis, dass man sich kritisch mit dieser Planung auseinandersetzt, mit dem Mandanten die Entwicklungen durchspricht, sich Nachweise bringen lässt, warum er von einem Umsatzwachstum von fünf Prozent pro Jahr – oder wie auch immer – ausgeht, was es da für konkrete Strategien gibt, ob die zum Teil schon eingeleitet wurden, ob der Auftragsbestand sich erhöht hat oder neue Kunden gewonnen wurden. Man kann es nie komplett objektivierbar machen. Es ist immer eine gewisse Ermessensentscheidung dabei, aber man kann sich sehr viel über objektive Nachweise darlegen lassen. Was auch wichtig ist, gerade wenn man das Mandat schon länger betreut, dass man immer den Abgleich macht. Wie zuverlässig war denn die Planung in den Vorjahren? Wenn ich den historischen Vergleich mache und die Planung wurde so umgesetzt, wie sie geplant wurde – die ganzen Parameter, die ganzen Zielsetzungen/ Oder gab es immer extreme Diskrepanzen zwischen Soll und Ist – also zwischen Planung und den tatsächlichen Entwicklungen? Das kann es natürlich auch geben – gerade jetzt in 2020. Diejenigen, die im Januar oder Februar geplant haben, werden mit Sicherheit viele Abweichungen haben zum Jahresende. Häufig lassen sich diese Abweichungen dann auch plausibel erklären und dadurch gewinnt man schon eine gewisse Prüfungssicherheit. Man verwendet diese Planungen oftmals nicht nur für die Beurteilung der Werthaltigkeit von latenten Steuern, sondern gerade

auf IFRS-Abschlussebene kommen dann hinzu Werthaltigkeitstests von immateriellen Vermögenswerten, von Goodwills, von anderen Assets nach IAS 36 oder auch für die Prognosen im Lagebericht braucht man eine Planung. Da muss man eben immer prüfen und abgleichen, ob die Planungen – für alle Gründe, die ich gerade angesprochen habe – in sich und untereinander abgeleitet wurden.

- 19 [0:20:45.2] **I:** Frau B., ich sehe die Sonne scheint so herein. Das ist eigentlich eine schöne Sache, aber ich fahre kurz die Jalousie herunter. Es blendet. Kleinen Moment. Dann würde ich jetzt zu der nächsten Frage kommen – nämlich/ Ich weiß natürlich, Sie sind aufseiten der Erstellung und Prüfung latenter Steuern angesiedelt, aber ich möchte Sie noch einmal als allgemeine Sachverständige hinzuziehen. Mir geht es darum, wie diese Informationen der latenten Steuern aufgegriffen wird aufseiten der Bilanzleser – im Speziellen der Bilanzanalysten. Haben Sie einen Eindruck, wie die Bilanzleser mit latenten Steuern umgehen und wie die aufgenommen werden?
- 20 [0:22:02.6] **B:** Mhm. Es ist noch immer ein bisschen ein rotes Tuch. Dem regulären Leser des Geschäftsberichts ist vielleicht nicht ganz klar, was sich hinter latenten Steuern wirklich verbirgt. Bei Analysten oder bei Fachleuten kann man das voraussetzen. Die wissen aber auch, dass es gerade im Hinblick auf die aktiven latenten Steuern sehr ermessensbehaftet sein kann. Nachdem wir im HGB ein Wahlrecht für aktive latente Steuern im Einzelabschluss haben, werden die oftmals ignoriert oder herausgerechnet. Wenn das positive Ergebnis nur aus der Aktivierung latenter Steuern zustande kommt, dann wird das eher vernachlässigt oder man stellt gleich auf EBIT oder EBITDA ab, die gar nicht von den latenten Steuern tangiert werden.
- 21 [0:23:08.6] **I:** Okay. Ich möchte mit Ihnen noch einmal ein paar mögliche Optionen der Rechtsgestaltung besprechen, die sich einerseits – was die erste Frage angeht – übergreifend an latenten Steuern orientieren und sich im zweiten Schritt an den handelsrechtlichen Gesetzgeber richten. Es gibt regelwerkübergreifend ein Diskontierungsverbot für latente Steuern. Das gibt es sowohl in den IFRS als auch im HGB. Auch in den anderen Regelwerken, die ich kenne, ist das so. Es ist aber immer wieder in der theoretischen Diskussion, ob man nicht eine Diskontierungslösung einführen sollte – was die Vorteile wären und mögliche Nachteile. Wie schätzen Sie das aus Ihrer praktischen Perspektive ein? Welche Konsequenzen würden sich ergeben? Welche Chancen und Risiken gibt es im Hinblick auf die Informationsqualität latenter Steuern, wenn man eine Diskontierung einführen würde?

- 22 [0:24:09.7] **B:** Das Diskontierungsverbot besteht nach IFRS vor allem deswegen, weil es nicht praktikabel durchführbar ist, weil man nicht genau weiß, wann sich die temporären Differenzen umdrehen werden. Gerade bei quasi-permanenten Differenzen ist der Zeitraum nicht hinreichend bekannt, um eine sinnvolle Diskontierung durchführen zu können. (I: Ja.) Das Gleiche gilt eigentlich auch für HGB, deswegen sagt man, dass die Aussagekraft der passiven latenten Steuern über die Diskontierung leidet und man deswegen auf die Diskontierung verzichtet, was ich – ehrlich gesagt – richtig finde und nachvollziehen kann. Es widerspricht sich mit den grundlegenden Rechnungslegungsgrundsätzen, dass langfristige Verbindlichkeiten zu diskontieren sind, aber im Hinblick auf den Informationsgehalt und den Aussagegehalt (...) kann man sich ein besseres Bild von dieser Position machen, wenn man Diskontierungseffekte vernachlässigt. Gerade bei passiven latenten Steuern ist der Ermessensspielraum weniger groß als bei aktiven latenten Steuern, weil ich mir keine Gedanken über die Werthaltigkeit an sich machen muss. Wenn ich da jetzt durch weitere Ermessensentscheidungen im Hinblick auf die Diskontierung/ Zum Beispiel: Welche Laufzeit nehme ich? Welchen Zinssatz nehme ich? Wann muss ich Laufzeit und Zinssatz bei der Diskontierung eventuell anpassen? Wenn jetzt noch so ein Strauß an Ermessensentscheidungen hereinkommt, dann ist diese Größe eigentlich nicht mehr nachvollziehbar. Es ist nicht nur praktikabler, auf die Diskontierung zu verzichten, sondern auch, was den Informationsgehalt betrifft, aus meiner Sicht zuverlässiger.
- 23 [0:26:22.4] **I:** Das ist auch so die herrschende Meinung. Das ist auch nachvollziehbar. Nur es ist natürlich schon so – wenn Sie sich vorstellen, ein Unternehmen hat starke Passivüberhänge oder Aktivüberhänge -, dass das Reinvermögen, wenn die Entlastung oder Belastung weit in der Zukunft liegt, in gewisser Weise schon verzerrt ist. Das ist schon eine Tatsache, die für eine Diskontierung spricht, wobei Ihre Argumente möglicherweise überwiegen. (B: Genau. Ja.) Gut, dann besprechen wir jetzt noch zwei Szenarien, die sich allein auf das Handelsrecht beziehen. Wir reden nicht mehr über IFRS. Sie hatten es schon angesprochen, dass in § 274 HGB immer noch ein Aktivierungswahlrecht besteht. Das gilt für den Einzelabschluss. Das heißt, wenn ein Überhang an aktiven latenten Steuern vorliegt, dann hat man ein Ansatzwahlrecht. Das Ganze ist schon 1985 im HGB so etabliert worden und wurde dann im Zuge des BilMoG nicht geändert, obwohl es Bestrebungen gab. Das Ganze ist aus meiner Sicht eine Zwischenlösung. Man konnte sich nicht zu einem Aktivierungsgebot, wie es nach

IFRS besteht, durchringen, wollte es aber auch nicht ausschließen. So ist es eine Art Zwischenlösung. Wir wollen uns jetzt einmal zwei Szenarien vorstellen, nämlich dass man auf der einen Seite ein Aktivierungsgebot einführt in das HGB oder dass man sich alternativ von den latenten Steuern löst und die latenten Steuern wieder aus dem HGB streicht – also 274 und 306 HGB. Man würde ja dann wieder auf die Bilanzierung latenter Steuern nach 249 HGB – jedenfalls was die Verpflichtung angeht, also im Rückstellungsbereich – zurückfallen. Diese beiden Szenarien wollen wir jetzt ausloten und mögliche Konsequenzen. Was glauben Sie denn aus Ihrer praktischen Sicht, was hätte ein Aktivierungsgebot für Konsequenzen?

- 24 [0:28:16.1] **B:** (...) Ein Aktivierungsgebot würde für viele Unternehmen zusätzlichen Aufwand bedeuten, weil es ganz häufig in der Praxis derzeit so ist, wenn jemand nicht latente Steuern bilanzieren muss, weil er nur nach HGB Rechnung legen muss, dann bestehen zum Beispiel Verlustvorträge und dann sagt man: „Okay, aufgrund der Verlustvorträge hätte ich eventuell soundso viele aktive latente Steuern. Ich habe vielleicht noch die einen oder anderen passiven latenten Steuern, aber meine aktiven latenten Steuern überwiegen auf alle Fälle meine passivischen. Ich mache mir gar nicht die Arbeit, die passivischen latente Steuern überhaupt zu ermitteln, sondern gehe grundsätzlich davon aus, dass ich einen Aktivüberhang habe, und diesen Aktivüberhang setze ich nicht an, was ich ja auch nicht muss.“ Das ist häufig so die Argumentation – der Gedankengang. Wenn jetzt natürlich aktive latente Steuern ermittelt werden müssen, dann stellt sich die Frage/ Dann bleibt eigentlich nichts anderes übrig, als wie nach den IFRS vorzugehen, dass immer ein Bilanzvergleich getätigt werden muss, um überhaupt auf diese latenten Steuern zu kommen. Ob man dann noch saldiert oder das Ganze brutto ausweist, ist eine andere Frage. Aber man wird beim Aktivierungsgebot nicht darum herumkommen die latenten Steuern im Detail sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite zu ermitteln.
- 25 [0:29:59.4] **I:** Das schirmt gewissermaßen das Aktivierungswahlrecht gerade noch ab, weil die Aktivüberhänge – meines Wissens – überwiegen. Das ist der Regelfall, dass Aktivüberhänge vorliegen.
- 26 [0:30:09.8] **B:** Oft, nicht immer, aber oft. Wenn jemand keine aktiven latenten Steuern hat, der ermittelt dann in der Regel schon die passivischen. (...) Wie gesagt, wenn jemand davon ausgeht, der Überhang aktiver latenter Steuern besteht, dann existiert häufig kaum eine Do-

kumentation im Hinblick auf die Ermittlung von passiven latenten Steuern.

- 27 [0:30:42.9] **I:** Aber ist das nicht dann ein großes Problem, wenn es dann – ich weiß nicht, wie oft das vorkommt – in einen Passivüberhang kippt im Folgejahr, dass man dann einmalig hohen Aufwand hat, um die Dokumentation gewissermaßen nachzuholen. Ist das eine Gefahr aus Ihrer Sicht?
- 28 [0:30:58.7] **B:** Na ja. Wenn dann die Annahme besteht, in diesem Jahr könnte es grenzwertig werden, oder es besteht ein Passivüberhang, dann wird auf Basis des jeweiligen aktuellen Abschlusses die Ermittlung vorgenommen. Gerade als Abschlussprüfer muss man sich erst einmal davon überzeugen, dass wirklich ein Aktivüberhang besteht. Wenn es noch nicht ohne Weiteres ersichtlich ist – sei es aus werthaltigen Verlustvorträgen oder werthaltigen aktiven latenten Steuern in Verbindung mit Pensionsgutachten oder wie auch immer –, dann muss man als Prüfer trotzdem die Ermittlung durchführen. Man übernimmt quasi die Aufgaben des Abschlusserstellers, um für sich als Prüfungsnachweis darlegen zu können, dass tatsächlich – wie der Mandant davon ausgeht – ein Aktivüberhang besteht, der nicht angesetzt werden müsste.
- 29 [0:31:57.0] **I:** Das zweite Entwicklungsszenario, was ich vorgeschlagen hätte, womit man sich aus dieser Zwischenlösung verabschieden oder lösen könnte, wäre, dass man von den latenten Steuern ganz Abstand nimmt und die latenten Steuerverpflichtungen im Rückstellungsbe-
reich ausweist. Wie schätzen Sie das ein?
- 30 [0:32:14.7] **B:** Na gut. (...) Man hat dann grundsätzlich das Problem, dass die Steuerquote verzerrt ist, dass der steuerliche Aufwand eben nicht zum handelsrechtlichen Ergebnis passt. (...) Eigentlich ist dann das Bilanzbild schon unvollständig, weil letztlich aktive und passive latente Steuern die Kriterien von Vermögenswerten und Schulden erfüllen. Die Rückstellung wird ja erst dann bilanziert, wenn relativ sicher ist, dass diese Steuerbelastung eintreten wird. Wir haben dann zwei Probleme eigentlich bei dem grundsätzlichen Verbot von der Aktivierung bzw. der Passivierung. Die Rückstellung deckt nicht die aktiven latenten Steuern ab. Die zukünftigen Steuererstattungsansprüche könnte man höchstens über Saldierungen mit berücksichtigen, aber es würde insgesamt kein zutreffendes Bilanzbild wiedergeben. Abgesehen vom Verrechnungsverbot kommt das auch nicht infrage. Dann bei der Rückstellung/ Die Rückstellung bilde ich ja eigentlich erst dann, wenn ich ziemlich sicher damit rechnen kann. Dann ist die Frage,

inwieweit man das bei den latenten Steuern – gerade bei den quasi-permanenten Differenzen – immer weiß. Man kann es in gewisser Weise auffangen, aber man hat dann nicht das Problem der aktiven latenten Steuern gelöst. In der Position an sich würde das zusammenlaufen mit anderen sonstigen Rückstellungen oder Steuerrückstellungen. Ich bin der Ansicht, dass der Informationsgehalt für einen fachkundigen Leser, Bilanzadressaten darunter leiden würde.

- 31 [0:34:59.2] **I:** Okay. Ja Frau B. Dann sind wir am Ende des Interviews angelangt. Ich stelle zum Ende immer die Schlussfrage, ob Sie noch etwas hinzufügen wollen, ob Ihnen etwas zu den latenten Steuern als besonders problematisch vorkommt, was Sie noch erwähnen möchten. Was beschäftigt Sie besonders? Das können Sie jetzt noch einmal wiedergeben.
- 32 [0:35:17.3] **B:** Eigentlich haben wir oder Sie alle wesentlichen Punkte adressiert, die in der Praxis immer wieder für Diskussionen sorgen – auch zu Diskussionen zwischen den Abschlussprüfern und den Mandanten vor allem. Ich denke, dass man mit den momentanen Regelungen eigentlich ganz gut leben kann – insbesondere im HGB. Diejenigen, die unbedingt latente Steuern aktivieren möchten, die können dies tun. Für alle anderen, kleineren Unternehmen ist dieses Wahlrecht mit Sicherheit vorteilhaft, aber es schränkt natürlich den Bilanzvergleich ein bisschen ein. Das ist aber nicht nur ein Problem von latenten Steuern, sondern von Wahlrechten allgemein. Es schränkt die Vergleichbarkeit der Abschlüsse untereinander ein. Die Informationen, die man sich über Anhangangaben hinzuholt, kompensieren das Defizit vielleicht wieder ein bisschen, aber es ist nicht so, dass man das auf einen Blick sofort vergleichen kann, wenn jeder das Wahlrecht unterschiedlich ausübt. (I: Wobei die Anhangangaben im HGB ja sehr eingeschränkt sind.) Ja, genau. Für kleine und mittelgroße Unternehmen gibt es auch noch Erleichterungen, bzw. für die sind die Vorschriften gar nicht relevant. Bei den größeren Unternehmen wird es ein bisschen besser. Ich denke, dass die Akzeptanz der Ermittlung von latenten Steuern eigentlich in der HGB-Rechnungslegung in den letzten Jahren angekommen ist. Wenn ich zurückdenke, vor acht, zehn Jahren waren latente Steuern einfach/ Keiner wusste, was darunter zu verstehen ist. Die Regelungen waren unklar. Es gab auch wenig Literatur, nicht so viel Literatur dazu. In der Praxis hatte sich das auch nicht so etabliert. Da ist die Situation jetzt ganz anders. Die Komplexität der Ermittlung besteht nach wie vor, aber das Themengebiet latente Steuern wird von den Unternehmen weitläufig akzeptiert und die kümmern sich

dann auch relativ schnell um ihre Schwachstellen. Wenn es, zum Beispiel, schwierig ist, die Steuerbilanzwerte rechtzeitig zu bekommen, dann wird das im Prozess schon rechtzeitig eingepflegt, dass diese Werte rechtzeitig verfügbar sind. Es werden Berechnungstools oder Excel-Tools aufgesetzt, um relativ zügig und zuverlässig die latenten Steuern ermitteln zu können. Da ist – denke ich – in der Praxis ein Fortschritt feststellbar.

4 KMP_4

- 1 [0:00:00.0] **I:** So, die Aufzeichnung läuft jetzt. Wie ich Sie ja auch schon informiert hatte, sprechen wir heute über latente Steuern. Ich habe das Thema ein bisschen untergliedert in einzelne Fragen, in einzelne Teilbereiche und die würden wir jetzt nacheinander durchsprechen. Sie sagten bereits, Sie fühlen sich nicht ganz als Expertin auf allen Gebieten des Themas. Aber wie gesagt, wenn Sie sich in manchen Themen nicht so sicher fühlen, dann können Sie einfach sagen: „Dazu kann ich weniger sagen.“ Sie sagen einfach nur das, was Sie wissen. (B: Okay.) Gut. Also, bevor wir uns aber den latenten Steuern zuwenden, würde ich gerne noch einmal kurz auf Sie zu sprechen kommen und auf Ihren Hintergrund und den kennenlernen. Was ist denn Ihre Aufgabe? Für welche Gesellschaft sind Sie tätig und inwiefern haben Sie auch Kontakt mit latenten Steuern? Inwiefern beschäftigen Sie sich damit?
- 2 [0:00:48.8] **B:** Okay. Ich bin Steuerberaterin und Wirtschaftsprüferin bei der X-Gesellschaft. Mein Steckenpferd ist eigentlich die Umsatzsteuer, also etwas völlig anderes als latente Steuern. Ich habe natürlich aber auch ganz normale Unternehmen in der Betreuung und habe da einen Fokus auf Konzerngesellschaften. Das kommt ein bisschen/ Aus der Umsatzsteuer habe ich diese Mandate, weil das oft der Einstieg in so ein Mandat ist. Ich bin in einigen Gesellschaften dabei, bei der Steuerberechnung zum Jahresabschluss zu unterstützen. Da habe ich insbesondere ein großes Mandat, was börsennotiert ist und einen IFRS-Abschluss macht. Dadurch bin ich da im Fokus mit befasst. Wir haben aber auch ein paar US-Unternehmen, wo wir nicht den Konzern betreuen, sondern sozusagen von der Vertriebsgesellschaft aus die Zahlen zur Verfügung stellen müssen, das Package. Das ist das eine oder das andere. Da ist IFRS oder US-GAAP dann dabei, wobei wir dann den leichteren Part haben.

- 3 [0:01:59.8] **I:** Okay, gut. So weit zu Ihrem Hintergrund. Dann würde ich zur ersten eigentlichen Frage kommen. Latente Steuern sind so eine Art Schnittstellenthematik. Sie finden im Prinzip auf der Grenze von handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung satt. Man muss beides so ein bisschen kennen, um die latenten Steuern einschätzen zu können – nach meinem Verständnis. Was das Ganze mit sich bringt, ist, dass aufseiten der Unternehmen oftmals unterschiedliche Abteilungen oder Stellen – es kommt darauf an, wie groß das Unternehmen ist, da kommt es auf das Wording an – involviert sind in die Steuerberechnung und die Erfassung der latenten Steuern. Vielleicht können Sie einmal schildern, wie der Ablauf ist aufseiten Ihrer Mandanten und welche Stellen, Bereiche, Abteilungen da involviert sind?
- 4 [0:02:48.9] **B:** Das ist hauptsächlich tatsächlich die Buchhaltung. Die wenigsten Mandanten, mit denen ich zu tun habe, weil ich ja im Erstellungsbereich bin, haben eine Steuerabteilung im klassischen Sinne, deshalb sind wir die ausgelagerte Steuerabteilung, also das fällt weg. Im Prinzip ist der Hauptansprechpartner an der Stelle der Steuerberater, weil das Wissen um Tax-Values oder irgendwas ist im Unternehmen grundsätzlich/ Die führen das vielleicht weiter, aber nur nach Vorgaben. Die Ermittlung und Aufstellung usw. – das liegt extern bei den Mandanten, wo wir dabei sind. Das ist halt die Buchhaltung.
- 5 [0:03:34.4] **I:** Und dann ist im Prinzip der Leiter Rechnungswesen oder Leiterin Rechnungswesen auch Leiter Steuern? Das ist dann so angehängt – so eine Steuerabteilung. Die ist nicht so emanzipiert.
- 6 [0:03:45.6] **B:** Genau. Man verfolgt/ In dem Unternehmen, wo ich tätig bin, ist es sogar so, man hat es aufgeteilt. Man hat ein Shared Service Center bei der Holding für die Landesgesellschaften – Shared Service Center Buchhaltung – und jede Landesgesellschaft kümmert sich selber um die eigenen Steuern. Das ist auch bei US-GAAP-geführten oder USA-geführten Unternehmen, die ich kenne, so, dass jedes Land das Reporting zur Holding macht und sich der einzelne Buchhalter um die Steuern kümmert im Zweifel im Rückgriff auf die Steuerberater vor Ort. So machen wir es auch als Shared Service Center für die EMEA-Länder – also Europa – bei den Mandanten, dass wir das halt koordinieren mit dem Ausland. (I: Was sagten Sie gerade „EMEA-Länder“?) Genau, EMEA. Das ist Europa/ Die Abkürzung müsste ich einmal googeln.
- 7 [0:04:43.4] **I:** Gut, den Begriff kannte ich nur nicht. Alles klar. Gut, dann kommen wir im Prinzip zum nächsten Thema, das damit eng zusammenhängt. Nämlich möchte ich noch einmal über diese Diffe-

renzermittlung und über die EDV-Unterstützung sprechen, die diesbezüglich schon vorhanden ist, was die Ermittlung der latenten Steuern angeht. Auf welche EDV-Programme im weitesten Sinne greift man denn bei Ihnen zurück – bei Ihren Mandanten? Was ist da schon so vorhanden?

- 8 [0:05:09.3] **B:** Excel. Da, wo wir unterstützen, ist es Excel. Ja. (I: Wie bewerten Sie das so? Wie ist die Anwendbarkeit? Wie sehen Sie das?) Es ist fehleranfällig und man hat relativ viel doppelte Arbeit, weil man natürlich immer wieder alles neu eingeben muss und man hat halt keine Anknüpfung an das Buchführungssystem. Das ist halt schade. Bei den Mandanten, die wir betreuen, ist das leider per Excel und es gibt keine Schnittstelle zur Buchhaltung. Man fügt es letztendlich per Copy-and-Paste ein oder von mir aus zieht man sich auch einmal die Daten, aber auf der Basis muss man immer aufsetzen. Excel hat den Nachteil, dass man immer wieder neue Versionen erstellen muss, und einfach nicht schön durchgängig dokumentieren kann, aber es ist das einfachste Instrument, das einem zur Verfügung steht.
- 9 [0:06:05.0] **I:** Ja, denke ich auch. Es gibt ja schon Kompaktlösungen für das Tax Accounting. Da gibt es verschiedene Anbieter für. Das kommt auch ein bisschen aus dem Dunstkreis der Big Four, was ich da so gehört habe. Aber das ist – denke ich – auch eine hohe Investition, oder? Da schrecken Ihre Mandanten vor zurück oder/
- 10 [0:06:23.4] **B:** Wir haben das bei einem Mandanten, wo wir die latenten Steuern nicht berechnen, wo wir aber Steuerberatung machen, wo wir auch die Steuererklärungen erstellen, wo wir das so ein bisschen begleitet haben. Da gibt es Lösungen im Zusammenhang mit der DATEV. Ich komme gerade nicht auf das Produkt, auf den Namen. Wenn Sie es sagen, fällt es mir wahrscheinlich ein. Dieses Versprechen, was man gibt, dass alles viel einfacher wird/ Diese Programme sind halt auch nur so gut wie die Daten, die man reinpackt. Natürlich, wenn ich eine SAP-Verknüpfung habe und wirklich auch steuerbilanziell über SAP buche, dann funktioniert so etwas sicherlich. Aber die Datenpflege/ Man muss wirklich sich am Riemen reißen und es auch so machen, dass das System auch die Chance hat, die Daten richtig herauszugeben. Da bin ich mir gar nicht sicher, was SAP anbietet, was die Big Four anbieten. Das muss ja alles schnittstellenbasiert sein. Der Arbeitsaufwand, das einzurichten, ist wirklich immens und bei dem Mandanten haben wir es jetzt seit zwei oder drei Jahren und es läuft immer noch nicht vernünftig und fehlerfrei. Man hat noch viel Nacharbeit. Es muss schon eine gewisse Größe da sein. Für große kapitalmarktorientierte Unter-

nehmen macht das sicherlich Sinn. Für viele Mittelständler macht das keinen Sinn.

- 11 [0:07:39.9] **I:** Ja, das ist auch so mein Eindruck. Gut. Sehr gute Antworten so weit. Wir kommen dann zum nächsten Bereich. Was man sich ja immer vor Augen führen muss für die latenten Steuern und das fällt aus meiner Sicht/ In Lehrbuchbeispielen kommt das etwas kurz, dass man eine Differenzermittlung macht und die Handelsbilanz, wenn wir über den handelsrechtlichen Abschluss sprechen, oder IFRS-Bilanz den Steuerwerten, Steuerbilanzwerten gegenüberstellt. Nun ist es aber so, dass zum Zeitpunkt, in dem die latenten Steuern ermittelt werden müssen, die Steuerbilanzwerte/Steuerwerte noch gar nicht ultimativ vorliegen, sondern das sind ja eigentlich vorläufige Werte, wenn man es genau nimmt. Das kommt oft ein bisschen zu kurz. Und da wollte ich Sie einmal fragen, inwiefern schätzt man denn diese Steuerbilanzwerte und wie behilft man sich da? (B: Inwiefern meinen Sie, dass das vorläufige Werte sind?) Also, wenn wir uns vorstellen, nehmen wir einmal an, der Abschluss muss in den ersten drei Monaten fertig sein des Jahres. Dann haben Sie ja die Steuerbilanz, wenn wir zum Beispiel auf 2020 zurückblicken, noch gar nicht fertig aufgestellt.
- 12 [0:08:48.9] **B:** Doch, die Steuerbilanz ist auch/ Das mag ein bisschen geschätzt sein, aber nicht in wesentlichen Punkten. Die Mandanten, mit denen wir zusammenarbeiten – das ist jetzt auch egal, ob wir über latente Steuern oder Steuerberechnung allgemein reden -, wollen die Steuerberechnung so gut haben, dass es keine wesentlichen Abweichungen im finalen Jahresergebnis zwischen Steuerzahlung und Steuerrückstellung mehr gibt. Darum ist auch die Steuerbilanz im Rahmen der Steuerberechnung – also im Rahmen des Jahresabschlusses erfolgt die Steuerberechnung – schon sehr genau an der Stelle. Also im Prinzip baut man darauf dann die Jahressteuererklärung auf, aber auch nur noch einmal mit den finalen Zahlen. Das Einzige, was sich im Nachgang ändern kann, das sind natürlich Betriebsprüfungen, die einfließen. Aber ansonsten meine ich, dass wesentliche Abweichungen nicht mehr bestehen sollten, es sei denn, man hat große Fehler im Jahresabschluss, aber dann hat man einen Fehler im Jahresabschluss.
- 13 [0:09:54.8] **I:** Ja. Das habe ich mehrfach gehört, dass der Druck auf diejenigen, die die Steuern berechnen, recht groß ist, dass das schon so passen muss. Wie kann ich mir das erklären? Warum ist das so wichtig? Ich meine, valide Zahlen zu haben, ist immer schön. Aber warum ist der Druck so groß? Können Sie sich das erklären?

- 14 [0:10:12.8] **B:** Zum einen muss man ja einen richtigen Jahresabschluss aufstellen und auch in den IFRS muss ich das richtig aufweisen. Das heißt, auch Steuern – gerade Steuern und latente Steuern – können schon einmal wesentlich sein für den Betrachter, wobei die wirtschaftliche Aussage – da gebe ich Ihnen recht – minimal ist. Eigentlich kommt es mehr auf das EBIT an, dennoch möchte das Unternehmen wissen, wie viel Liquidität muss ich denn für die Steuern zurückstellen. Ein gut organisiertes Unternehmen macht eine Steuerplanungsrechnung und versucht, die Steuerquote gering zu halten, wenn denn dafür Zeit ist, sich darum zu kümmern. Das ist wichtig, dass die Steuerrückstellungen – genauso wie alle anderen Rückstellungen – möglichst genau sind.
- 15 [0:11:01.1] **I:** Gut. So weit, so gut. Dann würde ich noch einmal gerne etwas genauer auf diese Differenzermittlung schauen und da gibt es im Schrifttum, wobei das auch so ein bisschen unscharf ist aus meiner Sicht, zwei Konzepte, die oft gegenübergestellt werden – einmal eine Gesamtdifferenzbetrachtung und einmal eine Einzeldifferenzbetrachtung. Das sind schwierige Stichwörter, aber die fallen immer wieder in dem Zusammenhang. Die Idee ist im Prinzip bei einer Einzeldifferenzbetrachtung, dass man wirklich jede Differenz zwischen Handelsbilanz/IFRS-Bilanz und Steuerbilanz ermittelt, während man bei einer Gesamtdifferenzbetrachtung eine Globaldifferenz ermitteln würde. Das Ganze ist ein bisschen veraltet und ist ein bisschen tradiert aus der Zeit des Timing-Konzepts. Aber jedenfalls, dass man aggregiert, das ist die Idee so einer Gesamtdifferenzbetrachtung. Da würde ich Sie einmal gerne fragen, wie hoch denn diese Aggregationsebenen, was die Ermittlung angeht, bei Ihren Mandanten sind. Geht man wirklich so feinkörnig vor, dass man einzelne Differenzen ermittelt zwischen den Bilanzen oder wie wird da vorgegangen?
- 16 [0:12:03.3] **B:** Man hat die Dokumentation zu den einzelnen Differenzen. Man macht vielleicht die Gegenüberstellung aggregiert, weiß aber, was dahintersteckt. Also man macht es auf Einzelwertbasis.
- 17 [0:12:17.9] **I:** Okay, also man kann dann zum Beispiel zurückverfolgen: Das ist eine Differenz, die ist entstanden aus einem Abschreibungsunterschied bei dem Gut XY. Das könnte man machen?
- 18 [0:12:29.2] **B:** Ja, weil ansonsten macht die ganze Arbeit wenig Sinn, weil man muss die Steuerbilanz ja eh sauber machen. Man hat die Daten eh.
- 19 [0:12:45.8] **I:** Gut. Dann kommen wir zu dem nächsten Thema, das – denke ich – aus dem Themenbereich der latenten Steuern das kontroverseste Thema ist, nämlich die Werthaltigkeitsbeurteilung bei aktiven

latentem Steuern. Das heißt, latente Steueransprüche sind ja – salopp gesagt – nichts wert, wenn es in Zukunft keinen ausreichenden steuerpflichtigen Gewinn gibt, mit dem man dieses Potential verwerten kann gewissermaßen. Da wurde oft in der Diskussion um das BilMoG gesagt – als man sich dann auch dafür geöffnet hat -, das sei so schwer zu objektivieren. Diese Werthaltigkeitsprognosen, diese steuerlichen Planungsrechnungen, die man anstellen muss, die die Unternehmen aufstellen müssen, seien so schwer zu objektivieren und seien letztlich subjektiv. Mich würde sehr interessieren, wie die Abschlussprüfer vorgehen, um diese Prognoserechnung, diese Werthaltigkeitsbeurteilung zu objektivieren. Wie geht man da vor, um das zu prüfen?

- 20 [0:13:42.5] **B:** Man hat ja regelmäßig Unternehmensplanzahlen und auf der Basis/ Gut, jetzt habe ich natürlich auch Unternehmen, die eh Going-Concern-Probleme haben und die eh Going-Concern-Prognosen haben. Dann hat man halt sehr gute Zahlen, um darauf eine Prüfung zu machen. Wenn man diese ganzen Notwendigkeiten nicht hat, wobei bei IFRS habe ich auch andere Zahlen. Gerade bei IFRS habe ich ja Impairment-Bewertungen und brauche dafür die Unternehmensdaten und auch die Planzahlen, von daher muss das konsistent sein zu den Steuerplanzahlen. Bei BilMoG habe ich das, glaube ich, noch weniger, weil ich gar nicht so viele Vermögensgegenstände habe, wo ich das machen muss, aber gerade bei IFRS im Konzern habe ich das und das wird abgestimmt, ob die Steuerplanungsrechnungen darauf aufsetzen. Der Rest wird fortgeführt aus der Vergangenheit und aus bekannten Werten.
- 21 [0:14:50.9] **I:** Erschwerender Faktor ist dann natürlich eigentlich, dass diese Zahlen, die aus anderen Tests kommen – Sie sprechen bspw. Impairment-Tests an -, eigentlich keine steuerlichen Zahlen sind.
- 22 [0:15:01.3] **B:** Na gut, aber ich kann auf das EBIT aufsetzen. Ich gehe ja schon/ Das mache ich auch in der Tax-Rate-Reconciliation. Ich habe schon ein EBIT und kann dann wieder/ Ich weiß ja, welche Differenzen ich aus der Gegenüberstellung habe. Ich kann das umwandeln in eine Mehr-Weniger-Rechnung und kann dann schon sagen, ich komme vom EBIT auf mein steuerliches EBIT und kann das nachvollziehen. Ich denke schon, dass das nicht völlig von der Hand zu weisen ist. (I: Nein, nicht vollkommen.) Wenn die EBIT-Daten stimmen, das bisschen Steueranpassung kriegt man dann auch noch hin.
- 23 [0:15:43.5] **I:** Okay. Würden Sie denn sagen, dass diese Werthaltigkeitsbeurteilung auch für Diskussionen sorgt zwischen Ihnen und den Mandanten? Haben Sie da Erfahrungen?

- 24 [0:15:53.9] **B:** Ja gut, ich prüfe ja nicht. Also in dem Bereich prüfe ich nicht, aber es ist ein großer Diskussionspunkt. Nicht einmal die tatsächlichen Differenzen, aber die Verlustvorträge. Das ist ein großes Thema, wenn ich Gesellschaften mit Verlustvorträgen habe. Die zu aktivieren, da braucht es schon eine gute Datenbasis, eine sehr plausible Datenbasis. Je schlechter das Unternehmen steht, und das ist halt bei meinen Unternehmen der Fall, wo ich Going-Concern-Themen habe, da ist die Aktivierung latenter Steuern eigentlich nicht möglich.
- 25 [0:16:31.3] **I:** Gut. So weit, so gut. Ich weiß, Sie sind aufseiten der Prüfung bzw. der Erstellung zu verorten. Ich möchte Sie aber noch einmal als allgemeine Sachverständige heranziehen. Sie hatten das eben auch schon ein bisschen durchscheinen lassen, wenn ich Sie richtig verstanden habe. Es soll nämlich um den Umgang der Bilanzanalysten und derjenigen, die auf der Empfängerseite zu verorten sind, gehen. Mich würde interessieren, ob Sie Eindrücke haben davon, wie diejenigen, die sich für Abschlüsse interessieren – also die Bilanzleser -, mit latenten Steuern umgehen. Interessiert die das überhaupt? Wie nehmen die das auf? Haben Sie da Eindrücke?
- 26 [0:17:09.3] **B:** (...) Da kann ich nicht viel zu sagen, ehrlich gesagt. Ich würde sagen, es interessiert eher weniger. Es interessiert eher/ Ich glaube, das Vorsteuerergebnis ist wichtiger.
- 27 [0:17:31.5] **I:** Okay, gut. Ich würde jetzt gerne mit Ihnen ein bisschen gewissermaßen in die Zukunft blicken, was mögliche Rechtsgestaltungen angeht, und ein paar Punkte aus dem Schrifttum aufgreifen, die immer wieder diskutiert werden – nämlich erstens das Diskontierungsverbot. Das besteht – wie Sie wissen – im HGB, besteht auch in den IFRS. Auch in sonstigen Rechnungslegungssystemen, die es sonst so gibt, gibt es ein Diskontierungsverbot für latente Steuern. Es ist aber immer wieder in der Diskussion, eine Diskontierungslösung einzuführen, um die Aussagekraft von latenten Steuern zu erhöhen. Wie schätzen Sie das ein? Welche Probleme würden da auftreten und welche Chancen würden sich bei einer Diskontierungslösung bieten?
- 28 [0:18:20.0] **B:** Da bin ich, ehrlich gesagt, nicht im Thema. Ich muss einmal gerade darüber nachdenken. (...) Es ist halt eine zusätzliche Variable drin. Klar, ich müsste noch mehr einschätzen, wann wirklich mein Ergebnis wie aussieht. Gut, wenn ich die Steuerplanungsrechnung habe, ist das kein großes Thema mehr. Ich gucke ja eh nur auf fünf Jahre. Das ist auch kein wahnsinnig langer Zeitraum.
- 29 [0:18:55.6] **I:** Machen Sie das auch in IFRS-Abschlüssen auf fünf Jahre oder meinen Sie jetzt den HGB-Abschluss?

- 30 [0:19:01.0] **B:** Grundsätzlich wäre das ja nicht notwendig. Ich habe aber in der Prüfung mit Big Four-Unternehmen zu tun und die bestehen darauf, das über fünf Jahre zu machen zum Teil, jedenfalls so lange – maximal so lange –, wie man wirklich davon ausgehen kann, dass die Planungsrechnung überblickbar ist. Da gebe ich Ihnen schon recht. Da schließt sich der Kreis wieder letztendlich. Passen die fünf Jahre, auch wenn es in den IFRS nicht so vorgeschrieben ist, aber ein viel längerer Planungszeitraum ist nicht realistisch. (...) Es kommt auf den Zins an. Also wenn die Zinsen nahe null sind, dann ergibt sich da auch kein großer Effekt. (I: Also gegenwärtig ist das zu verschmerzen. Sagen wir es einmal so.) Genau. Ehrlich gesagt, ich habe mir da noch nicht Gedanken darüber gemacht. Da habe ich wahrscheinlich mit zu wenigen Unternehmen zu tun, um da die Reaktion auch in der Hauptversammlung oder so abzusehen. Ich weiß es ehrlich gesagt nicht, ob das wirklich so ein Thema ist.
- 31 [0:20:16.5] **I:** Gut, dann blicken wir zuletzt noch einmal ein bisschen in das Handelsrecht. Sie wissen ja, im Handelsrecht besteht in 274 HGB ein Aktivierungswahlrecht, insofern ein Überhang an aktiven latenten Steuern besteht, und da gibt es immer wieder Reformüberlegungen, ein Aktivierungsgebot einzuführen in das HGB. Da hat auch das DRSC wieder zu angeregt, da sollte man einmal darüber sprechen. Wie schätzen Sie das ein, wenn man ein Aktivierungsgebot einführen würde? Wie würde das aufseiten Ihrer Mandanten ankommen und welche Reaktionen würde es geben? Was würde das auslösen?
- 32 [0:20:49.0] **B:** (...) Es würde erst einmal zu Mehrarbeit führen. Ich bin halt viel im Mittelstand unterwegs. Weil man nicht IFRS bilanziert, blendet man das schnell einmal aus – das latente Steuerthema –, wenn man über den Daumen eh nur einen aktiven latenten Steuerüberhang bilanzieren müsste. Da glaube ich, dass das zu viel Mehrarbeit auf Beraterseite führen würde. Wenn ich im Mittelstand unterwegs bin und bin nicht börsennotiert – weil wenn ich börsennotiert bin, bin ich eh im IFRS-Bereich unterwegs –, dann ist der HGB-Abschluss vielleicht nicht ganz so wichtig. Ich glaube, für den einzelnen Gesellschafter wird das keinen Mehrwert bringen. Er hat daraus keinen Ertrag, den er ausschütten kann.
- 33 [0:21:51.7] **I:** Hat der vielleicht die Information schon anderweitig, wenn wir uns jetzt inhabergeführte Unternehmen vorstellen? Hat der nicht die Information? Kann der sich nicht die Information, darüber ob man latente Steueransprüche hat, anderweitig einholen? Das ist die Frage.

- 34 [0:22:04.0] **B:** Ja, was sind denn latente Steueransprüche? Es ist eine zukünftige Forderung, die ich habe. Die ist noch nicht realisiert. Das widerspricht also eigentlich dem Realisationsprinzip, was wir sonst haben im deutschen HGB, wo der Deutsche an sich darauf getrimmt ist. (I: Ja.) Vom True and Fair View ist das vielleicht richtiger, weil ich ja alles mittlerweile bewerte. Aber was handfest dahintersteckt? Erst einmal ja nichts. Erst einmal kann ich mit dem latenten Steueranspruch nicht viel anfangen, es sei denn, ich bin konsequent hinterher, das auch wirklich zu realisieren. Die Frage muss man sich dann halt auch stellen. Es kann ja nicht anders ausfallen als in den IFRS und nur dann macht es Sinn, wenn ich es auch wirklich aktivieren kann, für den Bilanzleser. Ich kann mir dann sagen: Okay, das kriege ich in den nächsten Jahren raus. Das macht Sinn, wenn ich vielleicht ein Unternehmen kaufen möchte. Dafür ist es interessant vielleicht. Ich habe mich damit nicht auseinandergesetzt – muss ich ehrlich sagen -, was Bilanzpolitik an der Stelle angeht.
- 35 [0:23:16.5] **I:** Ja, da sind wir im Prinzip schon ein bisschen bei meiner zweiten Reformüberlegung, nämlich dass man eigentlich die latenten Steuern aus dem HGB nehmen könnte und die latenten Steuerverpflichtungen wieder in den Rückstellungsbereich eingliedert, so wie es ja auch einmal in der Vergangenheit war. So würde sich der Kreis schließen. Sie sprechen das Realisationsprinzip schon an. Die Ausschüttungssperre läuft ja dann noch hinterher, wenn man aktiviert. Das ist, denke ich, auch eine Perspektive.
- 36 [0:23:40.9] **B:** Ja gut, dann drehen wir es halt wieder zurück. Das wäre dann ja so. Also, ich weiß nicht – dafür bin ich vielleicht auch zu steuerlich unterwegs und befasse mich damit nicht so sehr -, ob das für den handelsrechtlichen Jahresabschluss nach HGB für den Bilanzleser wirklich einen Vorteil bringt. Ich glaube, auch für Banken/ Ich glaube, eine Bank würde bei der Kreditvergabe nicht auf die aktiven latenten Steueransprüche setzen. (I: Das pfeifen die Spatzen von den Dächern. Das ist offensichtlich so.) Von daher, das ist jetzt nur/ Wie gesagt, ich habe mich wirklich nicht damit so auseinandergesetzt, aber ich kann mir nicht vorstellen, dass man damit wirklich einen Blumentopf gewinnen kann.
- 37 [0:24:26.3] **I:** Glaube ich auch. Dann muss man auch noch sehen: Nach meinem Verständnis sind ja die Banken auch noch die ganz großen Adressaten der handelsrechtlichen Abschlüsse. Das sind ja die zentralen Adressaten, oder? Sehen Sie das auch so?

- 38 [0:24:38.1] **B:** Ja, Banken und Investoren. Genau. Wobei, wenn wir über, wer ist der Adressat eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses/ Das sind die Gesellschafter, wenn wir über Personengesellschaften reden, da insbesondere. Die meisten Mittelständler wollen kein Geld aus dem Unternehmen herausnehmen, deshalb setzen die sicherlich nicht so sehr auf den Jahresabschluss, sondern auf die laufenden Zahlen auch. Wichtig sind die Banken und die Investoren an der Stelle, wo es um Käufe geht, um Unternehmensverkäufe geht, aber da bin ich eh in der Due Diligence und schaue mir das sowieso anders an.
- 39 [0:25:30.5] **I:** Dann sind das möglicherweise nicht die Jahresabschlüsse, die da überhaupt maßgeblich sind. Genau. Vor dem Hintergrund, dass dann die – wie Sie vollkommen richtig sagen – Kreditinstitute die latenten Steuern ausschmeißen – so ist jedenfalls mein Eindruck – ist die Frage, macht das überhaupt so Sinn. Das ist auch ein Anstoß meiner Reformüberlegung für meine Arbeit. Gut. Dann sind wir eigentlich schon am Ende angelangt. Ich stelle zum Ende immer die Frage, ob Sie noch etwas hinzufügen möchten – irgendetwas, was Ihnen ganz problematisch aus dem Bereich vorkommt, was wir nicht angesprochen haben, irgendetwas, was Ihnen noch auf dem Herzen liegt.
- 40 [0:26:04.9] **B:** Problematisch ist wirklich die Aussagekraft der Zahlen am Tagesende, wenn wir auf die IFRS schauen, auf den Konzern schauen. Was steckt eigentlich hinter der Aussage und auch den Notes-Angaben zu den latenten Steuern? Was stimmt davon eigentlich am Ende des Tages? Was ich erlebe, es ist viel ((B bewegt den Daumen vor der Kamera hin und her)), auch bei einer Tax-Rate-Reconciliation, die ja gemacht werden muss für die Notes-Angaben. Ich weiß nicht, ob Sie das auch mit in der Arbeit haben. Das ist wahnsinnig, was man da machen muss. Da ist auch viel „Other“, also hohe Positionen, wo man alles reinpackt, weil man es einfach nicht mehr nachvollziehen kann. Wenn man nicht sehr gute Konsolidierungssysteme hat, die sehr, sehr differenziert vorgehen, dann ist das einfach kaum machbar. Mit Excel kommt man da/ Es ist einfach ein Riesenarbeitsaufwand und für die Frage, wer braucht es eigentlich.
- 41 [0:27:04.8] **I:** Also Sie haben schon den Eindruck, dass – was die latenten Steuern angeht oder die Steuern insgesamt, wenn wir die Überleitungsrechnung noch miteinbeziehen – sehr grob vorgegangen wird und das vor dem Hintergrund auch die Aussagekraft zu hinterfragen ist, ja?
- 42 [0:27:17.4] **B:** Ja.

5 KMP_5

- 1 [0:00:00.0] **I:** Wie Sie wissen, sprechen wir heute über latente Steuern. Zunächst würde ich aber, um Ihre Aussagen auch einordnen zu können, etwas über Sie erfahren wollen. Vielleicht können Sie sich ja einmal vorstellen, Ihren Tätigkeitsbereich schildern und sagen, inwiefern Sie auch mit latenten Steuern zu tun haben.
- 2 [0:00:15.6] **B:** Ja. Mein Name ist B. Ich bin Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, bin Partner und Gesellschafter einer mittelständischen WP-Gesellschaft und habe vorher zehn Jahre bei der Y-Gesellschaft gearbeitet. Ich habe sowohl bei der Big Four als auch hier Anknüpfungspunkte mit latenten Steuern und zwar aktuell in den letzten Jahren sowohl bei kleinen insbesondere GmbHs und GmbH & Co. KGs, aber auch bei größeren Gesellschaften jeweils im Bereich der HGB-Abschlüsse, aber auch bei der Erstellung von IFRS-Abschlüssen im Einzel- und Konzernbereich – nur Erstellung, keine Prüfung von IFRS-Konzernabschlüssen, handelsrechtlich sowohl Erstellung als auch Prüfung, also Einzelabschlüsse und Konzernabschlüsse.
- 3 [0:01:12.6] **I:** Ja, gut. So weit zu Ihrem Hintergrund. Dann würde ich vielleicht einmal mit der ersten Frage anfangen. Latente Steuern sind ja eine Art Schnittstellenthematik, die finden gewissermaßen auf der Grenze zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung statt und man muss beides ein bisschen kennen und verstehen, um auch die latenten Steuern daraus zu verstehen. Es ist etwas, was an der Schnittstelle stattfindet. Was damit einhergeht, ist, dass aufseiten der Unternehmen oftmals unterschiedliche Abteilungen – bei kleinen Unternehmen könnte man vielleicht von Stellen sprechen, also einzelne Bereiche – in die Bilanzierung latenter Steuern involviert sind, in diese Differenzermittlung. Können Sie vielleicht einmal schildern, wie der Ablauf ist bei Ihren Mandanten? Wie wird das Ganze koordiniert zwischen diesen Abteilungen? Wie ist da der Ablauf?
- 4 [0:01:58.3] **B:** Also bei den „Großmandanten“ versuchen die Big Four immer ihre Berechnungstools zu verkaufen. Bei unseren Gesellschaften ist es meistens so: Entweder ist der Mandant so groß, dass er das selbst macht, und dann wird das nur in Teilbereichen quasi von den Steuerkollegen gemacht, ansonsten wird das zumeist von den Konsolidierungsteams erledigt oder von den Kollegen, die sozusagen den Einzelabschluss erstellen. Bei uns ist es so – soweit wir das machen -, machen das bei uns die Kollegen, die arbeiten ja sowieso übergreifend. Also wenn Sie über Schnittstelle sprechen, die Kollegen sind ja bei

uns sowieso im steuerlichen als auch im handelsrechtlichen Bereich tätig. Folglich bearbeiten die beides gleichzeitig. Die weitaus überwiegenden Mandanten, da arbeiten wir mit DATEV. In DATEV kann man verschiedene Abschlusszwecke einrichten – Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS. Man hat drei Abschlusszwecke nebeneinander. Dann wird mit Nebenrechnungen, meist mit Tools – was heißt Tools, letztendlich sind das Excel-Tools -, die nach der bilanzorientierten Methode die Differenzen ausrechnen, gucken, was dabei herauskommt, gucken, ob man saldieren kann, gucken, ob die werthaltig sind oder nicht werthaltig sind. Und das war es dann und dann wird eben eingebucht.

- 5 [0:04:13.6] **I:** Und wie ist das bei den Unternehmen selbst? Mit welchen Stellen/ Wer sind dann da Ihre Ansprechpartner für latente Steuern? Ist das eher das Rechnungswesen oder gibt es dann schon Steuerabteilungen? Oder welche Größe hat das dann?
- 6 [0:04:24.6] **B:** Ja, da gibt es Steuerabteilungen. Ich sage einmal so: Wenn man über die größeren Gruppen geht, macht das meistens das Konzernrechnungswesen. Die Steuerabteilungen sind meistens so spezialisiert auf andere Bereiche. Im Bereich latente Steuern halten die sich einmal außen vor. Das heißt zumeist Controlling-Abteilung – soweit es um die Planung geht -, Konsolidierungsdepartment – wenn es um die Konsolidierung geht – und manchmal, wenn es kleinere Konzerne sind, dann ist es eben der- oder diejenige Person, die sowieso für das Konzernrechnungswesen verantwortlich ist.
- 7 [0:05:10.3] **I:** Okay, gut. Damit haben Sie im Prinzip schon ein bisschen eine Frage vorweggenommen, die ich als Nächstes stellen wollte – nämlich die Frage nach der EDV-Unterstützung. Also, da wird bei Ihnen noch viel – aufseiten Ihrer Mandanten würde mich jetzt speziell interessieren – mit Excel gearbeitet? Oder gibt es da auch schon so Kompaktlösungen, die es ja auch schon geben soll? Sie hatten das angesprochen. Die werden von den Großen vor allen Dingen entwickelt – so in dem Dunstkreis.
- 8 [0:05:33.4] **B:** Ja, die werden von den Großen entwickelt. Die versuchen die dann zu verkaufen. Es gibt einzelne Unternehmen, die haben das auch tatsächlich gekauft. Diese Lösungen funktionieren aber auch nur, wenn sie entsprechend gepflegt werden. Solange die latenten Steuern jährlich immer dieselben Fälle sind – zum Beispiel Unterschiede in den Rückstellungen, Unterschiede im Anlagevermögen, steuerliche Verlustvorträge und was einem da sonst noch so einfällt, oder latente Steuern auf Währungseffekte, die sich erfolgsneutral abspielen/ Wir versuchen das immer zu vermeiden, dass Geld für diese Tools ausgegeben wird,

- weil aus meiner Sicht ist das eine Marketingangelegenheit von den Big Four. Die versuchen einmal Geld bei der Initialisierung zu verdienen, dann versuchen sie, Geld bei der Pflege zu verdienen und dann versuchen sie, weiter Geld zu verdienen, weil die Konzerne nicht in der Lage sind, die Sachen zu betreuen und zu buchen. Die meisten Fälle/ Nahezu alle Fälle, die wir kennen, basieren auf Excel-Lösungen, die dann irgendwie angeflanscht sind an das Rechnungswesen.
- 9 [0:07:19.8] **I:** Ah ja. Okay, gut. Sind diese großen Toollösungen, die angeboten werden, große Investitionen? Sind die – auf Deutsch gesagt – teuer?
- 10 [0:07:28.9] **B:** Ich kenne das jetzt nur von zweien. Das ist schon 20.000, 25.000 mit Einrichtung und Pflege. Das sind keine 3.000 € oder so.
- 11 [0:07:40.9] **I:** Und das Ganze geht dann auch noch weiter, meinen Sie? Das muss dann noch gepflegt werden, damit das überhaupt richtig funktioniert. Ja?
- 12 [0:07:45.9] **B:** Ja natürlich, weil Sie wollen daraus für den IFRS-Abschluss die Tax-Rate-Reconciliation haben und das muss irgendwie alles gepflegt werden. Ohne detaillierte Pflege sind die tollsten Programme nichts wert, wenn die Datenbasis nicht vernünftig ist.
- 13 [0:08:03.1] **I:** Gut. Ja, ich würde dann noch einmal etwas genauer auf diese Differenzermittlung schauen. Es ist ja so, dass man sich immer vorstellen muss – und in Lehrbuchbeispielen kommt das aus meiner Sicht immer etwas zu kurz -, dass man zwar Handelsbilanz und Steuerbilanz abgleichen möchte und Differenzen ermitteln will, man aber die fertige Steuerbilanz zum Zeitpunkt, in dem man die latenten Steuern erfassen möchte, noch gar nicht vorliegen hat, sondern das passiert am Jahresanfang – stellen wir uns einmal so vor -, aber die fertige Steuerbilanz, die dann mit der Steuererklärung abgegeben wird, kommt dann erst möglicherweise ein halbes Jahr oder ein Jahr später – sagen wir einmal. Mich würde interessieren, wie genau diese „vorläufige Steuerbilanz“ – nenne ich sie einmal – schon ist und wie groß die Änderungen sind.
- 14 [0:08:47.2] **B:** Die Frage ist schwer zu beantworten, weil die vom Einzelfall abhängt. Sie haben recht, wenn man natürlich die Jahresabschlüsse und Konzernabschlüsse direkt am Anfang des Jahres machen muss, dass es dann natürlich eine bestimmte Form der Steuerrückstellungsberechnung oder -forderungsberechnung gibt und dass es natürlich ein gewisses Maß an Steuerbilanz gibt. Wie fest die dann ist, hängt wirklich vom Einzelfall ab. Wenn das einzelne Gesellschaften sind, wo nicht so viele Posten sind, wo man das am Anfang schon wirklich

- gut berechnen kann, dann mag das noch gehen, aber ansonsten ist das eben partiell vorläufig und dann werden eben die latenten Steuern notwendigerweise mit vorläufigen Zahlen berechnet. Wenn die Steuerbilanz dann später anders ist, dann rollt sich das sozusagen ins nächste Jahr. Das lässt sich gar nicht anders machen.
- 15 [0:09:40.2] **I:** Natürlich können Sie das nicht anders machen, nur das ist natürlich auch schon so eine Problematik im Hinblick auf die Aussagekraft von latenten Steuern, wenn sich nachträglich noch einmal etwas ändert. Ich denke gerade an Steuerbilanzgestaltung oder Wahlrechte, die man dann anders ausübt, die dann auch ursächlich sein können für latente Steuern, aber das läuft dann eben/
- 16 [0:09:57.6] **B:** Ja, da haben Sie recht. Aber wenn ich das einmal sagen darf, wir betreuen relativ viele Unternehmen im Bereich erneuerbare Energien, wo es einfach so ist, dass da Anlagevermögen ist und Anlagevermögen ist unterschiedlich auch steuerlich wegen Sonder-AfA, unterschiedlichen Abschreibungsmethoden, geänderten Nutzungsdauern usw. Das wird tatsächlich alles am Anfang des Jahres zementiert. Da fummelt ja keiner danach noch irgendwie am Anlagevermögen herum. Aber was natürlich sein kann, ist – insbesondere wenn es ausländische Gesellschaften gibt und da hat man vorläufige Abschlüsse oder da ist der steuerliche Abschluss vorläufig und die Verlustvorträge ändern sich bspw./ Das ist/ Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge, Berechnung derselben, Werthaltigkeit usw. – das ist mit Sicherheit immer ein Thema, wo die Aussagekraft nicht bei 100 Prozent liegt. Aber ich sage einmal so, die Sachen, die auf eine harte Bilanz aufsetzen, wo es auch schon direkt am Anfang des Jahres vernünftige Buchungen gibt – ich sage einmal Anlagevermögen, Rückstellungsbereich, insbesondere diese beiden Bereiche – sollte das doch relativ genau sein. Da würde ich sagen, ist die Aussagefähigkeit auch gegeben.
- 17 [0:11:11.0] **I:** Gut, alles klar. Dann kommen wir zum nächsten Punkt, noch einmal bezüglich dieser Differenzermittlung. Es ist so, im Schrifttum geistern zwei Begriffe herum. Das ist einmal die Einzeldifferenzbetrachtung und die Gesamtdifferenzbetrachtung. Die Gesamtdifferenzbetrachtung ist ein bisschen etwas Tradiertes aus der Zeit, als das Timing-Konzept noch bestand. Es geht im Grunde darum, dass diese Differenzbetrachtungen sich darin unterscheiden, dass nach der Einzeldifferenzbetrachtung jede einzelne Differenz zu erfassen ist zwischen Handels- und Steuerbilanz, während nach der Gesamtdifferenzbetrachtung eine Aggregation stattfindet. Das heißt, man hat nicht die einzelne Differenz, sondern bildet die latente Steuer auf eine Globaldifferenz.

Dann gibt es noch verschiedene Zwischenstufen, bspw. verfährt man auf Bilanzpostenebene oder nach Aktiv- und Passivseite. Wie granular werden die latenten Steuern bei Ihren Mandanten erfasst? Wie feingliedrig geht man da vor?

- 18 [0:12:12.6] **B:** (...) Soweit sie/ Ich würde einmal sagen, grundsätzlich einzeln, mindestens aber bilanzpostenmäßig, also keine Manscherei, weil sonst lassen sich die latenten Steuern auch gar nicht fortentwickeln. Ich habe zum Beispiel einen Mandanten, wo die im Konzern verkauft haben. Dann werden natürlich im Konzern die Zwischengewinne herausgenommen. Es entstehen latente Steuern. Wenn da Anlagevermögen dabei ist, dann entwickeln sich die latenten Steuern über die Laufzeit der Abschreibung und der unterschiedlichen Abschreibung nicht mehr nur in einem Jahr, sondern im Zweifel über fünf, sechs, acht, zehn Jahre. Da muss das dann natürlich schon auf Einzelpostenebene gemacht werden. Ich hätte gesagt, nach meiner Erfahrung mindestens Einzelpostenebene, wenn nicht genauer. Wir haben zum Beispiel/ Bei diesen größeren Fällen ist es so, wenn so Verkäufe sind, dann wird nicht auf die einzelne Maschine oder das einzelne Regal etwas gemacht, sondern da wird gesagt, da ist ein Standortverkauf und da wird nach Anlagegruppen aufgeteilt, weil man sonst im Konzern nicht mehr weiterkommt. Die Einzelposten werden immer dann gemacht, wenn man in der Anlagenbuchhaltung auch einzelne Wirtschaftsgüter hat und dann drei verschiedene Anlagenbuchhaltungen nach HGB, Steuerbilanz und IFRS hat, dann kann man natürlich fein die Differenzen ausrechnen. Bei allen anderen Punkten ist es vielleicht ein bisschen schwieriger. Dann würde man es auf den Bereich einer bestimmten Rückstellung machen, wenn die sich aus Teilrückstellungen zusammensetzt. Aber per se keine Manscherei, weil sonst glaube ich/ Das ist jedenfalls nicht mein Kenntnisstand.
- 19 [0:14:02.1] **I:** Gut, ja. So weit, so gut. Sie hatten jetzt einen – ich würde sagen – besonders heiklen Punkt schon angesprochen. Das ist das Thema Werthaltigkeit – also die Werthaltigkeitsbeurteilung bei aktiven latenten Steuern. Das ist ja auch immer wieder in der Diskussion und im Zuge dieser BilMoG-Diskussion wurde immer wieder gesagt, das könnte man ganz schwer objektivieren – diese Werthaltigkeitsbeurteilung, diese Prognoserechnung. Da würde mich interessieren, auch wenn Sie eher auf der Erstellungsseite zu verorten sind, wie Abschlussprüfer versuchen, diese Prognoserechnungen zu substantiieren und zu objektivieren. Es ist klar, wenn man nicht über ausreichend steuerpflichtigen

Gewinn verfügt, dann sind die latenten Steueransprüche – auf Deutsch gesagt – nichts wert.

- 20 [0:14:46.7] **B:** Ja. Da muss ich das relativ/ Die meisten Fällen, die wir so kennen, da wird gesagt zum Beispiel, es würden aktive Verlustvorträge entstehen und wenn der Mandant relativ konservativ in seiner Bilanzierung ist und man ihn fragt, gehen Sie davon aus, dass sich das innerhalb der nächsten fünf Jahre mit Planungsrechnung amortisiert und er im Zweifel keine vernünftige Planungsrechnung hat, dann wird gar nicht erst gebucht. Da werden die latenten Steuern auf Verlustvorträge gar nicht erst gebucht. Bei anderen Gesellschaften ist es so, wenn da eine Konzernplanung hinterliegt, dann baut die auf Einzelplanungen auf und solange das Einzelgesellschaften sind, die man relativ genau planen kann, dann kann man natürlich auch sehen, wie sich die Verlustvorträge entwickeln. Wenn man zum Beispiel eine Projektgesellschaft hat, die handelsrechtlich eine bestimmte Form von Abschreibung auf das Anlagevermögen hat und steuerlich sind Sonder-AfAs gelaufen, dann führt das natürlich anfänglich zu Verlust. Das heißt, man hat auf der einen Seite eine passive Latenz aus dem Unterschied im Anlagevermögen und auf der anderen Seite hat man einen steuerlichen Verlustvortrag, der sich irgendwie auf der Aktivseite widerspiegeln würde. Da kann man das schon relativ genau ermitteln, weil man ja weiß, wann sich das automatisch umkehrt. Also, das hängt tatsächlich vom Einzelfall ab. Wo wir erstellen und keine Planung dabei ist, gehen wir immer in die Richtung, dass keine aktiven Verlustvorträge gebildet werden, es sei denn, man hätte jetzt einen Mandanten, dem es so schlecht geht, dass der das unbedingt haben will, aber solche Fälle haben wir tatsächlich momentan nicht. Da wäre es dann eben schwierig. Dann würde ich persönlich darauf dringen, diese aktiven Verlustvorträge nicht zu bilden, zumal dem Mandanten nützt es ja auch nichts. Er hat eine Ausschüttungssperre. Er hat ewig diese Anhangsthematiken und immer die Diskussion, ist das nun wert- haltig oder nicht, und mit den Banken hat er auch eine Diskussion.
- 21 [0:16:53.8] **I:** Klar. Gilt das – dieses pauschale Absehen von der Aktivierung – sowohl für HGB- als auch IFRS-Abschlüsse? Also kann man das auch für IFRS-Abschlüsse erwarten, obwohl eine Ansatzpflicht besteht, dass man dann von der Aktivierung absieht?
- 22 [0:17:07.1] **B:** Nein nein, ich sage einmal so, es wird schon angesetzt und bei den meisten Fällen, die wir haben, lässt sich das auch relativ genau ermitteln und begründen. Nur für den Fall – das ist ein theoretischer Fall, das ist kein praktischer Fall von uns -, wo man Verlustvor-

träge hat und es würden sich aktive latente Steuern ergeben und die Gesellschaft ist an sich in schwierigem Fahrwasser – das muss ja nicht unbedingt Corona sein, das kann ja alles andere auch sein -, dann ergibt sich daraus schon Diskussionspotential, aber die Fälle haben wir momentan so nicht.

- 23 [0:17:46.3] **I:** Gut, ja. Der nächste Bereich ist/ Wenn man die latenten Steuern – und da wollen wir letztlich darauf hinaus auch in meinen letzten Fragen – beurteilen will, was bringen die latenten Steuern überhaupt, dann ist eine Frage ganz wichtig, nämlich wie nehmen überhaupt die Adressaten von Abschlüssen – seien es jetzt HGB- oder IFRS-Abschlüsse – es überhaupt auf. Sie hatten das Thema eben schon angesprochen. Haben Sie einen Eindruck, wie die Bilanzanalysten, Bilanzadressaten mit latenten Steuern umgehen? Nehmen die das auf und inwiefern nehmen die das wahr?
- 24 [0:18:19.1] **B:** (...) Da kann ich keine gesicherte Position abgeben. Ich weiß nur, dass bestimmte Formen von latenten Steuern – selbst im Berufsstand schon – Outside Basis Differences usw. zum Teil so schwer zu ermitteln sind, dass die, auch wenn sie Pflicht sind, eher versucht werden zu vernachlässigen oder wegzuzugargumentieren. Ich glaube, dass die fremden Dritten aktive latente Steuern nicht besonders wertschätzen, insbesondere wenn sie vorsichtig geprägt sind. Bei passiven latenten Steuern – denke ich einmal -, wenn man weiß, woher die kommen, nämlich zum Beispiel aus Anlagevermögensdifferenzen oder so, da ist das, glaube ich, nicht so. Da werden die gesehen und auch verstanden und nicht unbedingt negativ gesehen. Aber wenn da 300.000 € aktive latente Steuern auf Verlustvorträge stehen und ein Banker den Abschluss würdigen soll und der sachverständig ist, was die meisten tatsächlich inzwischen sind, (I: Nimmt er das raus.) dann sieht er das wahrscheinlich eher mit einem Fragezeichen.
- 25 [0:19:30.9] **I:** Und aus Sicht der Gesellschafter? Wie, glauben Sie, nehmen die/
- 26 [0:19:35.9] **B:** Aus Sicht der Gesellschafter/ Die Gesellschafter – das hängt tatsächlich auch ein bisschen davon ab. Die mittelständischen Gesellschafter – für die ist das Quallenfett. Die denken, was ist das für ein Kram, warum ist das hier so kompliziert. Soweit Zwischengewinne im Konzernabschluss irgendwie zu verhindern sind, verhindern die die, um allein schon die ganze Fortentwicklung und die Latenzen zu vermeiden. Also für die ist das irgendwie/ Das führt bei denen nicht dazu, dass die irgendwie einen neueren Erkenntniswert haben, sondern

- die sagen, es muss eben gemacht werden. Aber dass die das besonders toll finden, ist nicht meine Wahrnehmung.
- 27 [0:20:17.4] **I:** Ich stelle mich einmal ein bisschen dumm. Die könnten sich ja sagen, da habe ich eine steuerliche Entlastung. Es ist doch toll, dass ich das hier sehen kann. Aber dazu kommt es nicht, meinen Sie? Also, es ist durchaus/ Es könnte ja eine Information bieten. Mein Gedanke ist ein bisschen dadurch veranlasst: Ich glaube, dass die Gesellschafter – gerade bei inhabergeführten Unternehmen – diese Information der steuerlichen Entlastung möglicherweise aus anderen Quellen erfahren könnten. Vielleicht ist das/
- 28 [0:20:43.9] **B:** Die wissen das ja. Die sehen die Steuerberechnung. Die haben vielleicht einen engen Draht zum Steuerberater oder sie haben eine eigene Steuerabteilung. Also, ich glaube nicht, aber das ist – wie gesagt – partiell auch Vermutung/ (I: Klar.) Die merken die steuerliche Entlastung, wenn die im Thema sind, schon vorher woanders. Dann brauchen sie nicht auf latente Steuern zu warten. Das haben die alles vorher schon im Griff, weil die vorher entscheiden müssen, ob sie eine Sonder-AfA machen, weil sie vorher das Thema Nutzungsdauern analysieren müssen, vorher müssen sie überlegen, ob ihre Gesellschaften Verluste machen, wie sie die wegstreichen. Das Problem taucht bei denen zumeist schon vorher auf.
- 29 [0:21:20.6] **I:** Ja, okay. Gut. Dann würde ich jetzt gerne, weil das auch in meiner Arbeit am Ende stehen soll, ein bisschen mit Ihnen über die Rechtsgestaltung sprechen, also über mögliche Wege, wie man die Rechtslage fortentwickeln könnte. Anfangen würde ich dabei gerne einmal mit dem Diskontierungsverbot. Das besteht ja nach HGB und auch in den IFRS. Es besteht auch in den sonstigen GAAP, die ich kenne, von denen ich gehört habe, ein Diskontierungsverbot. Es ist aber immer wieder in der Diskussion, dass man doch darüber nachdenken sollte, wie man denn latente Steuern diskontieren könnte. Das wird im Schrifttum immer wieder angeregt. Wie sehen Sie das? Wie sehen Sie Chancen und Risiken einer möglichen Diskontierung?
- 30 [0:22:01.9] **B:** Da müssen Sie mich eben abholen. Was diskontieren? (I: Die latenten Steuern an sich.) Also quasi, dass man die alle mit dem Barwert ansetzt? Auf der Passivseite und auf der Aktivseite? (I: Genau. Also, das ist jetzt noch/) Da kann ich nichts zu sagen, weil da bin ich nicht firm. Das, was ich sagen könnte, wenn denn das diskontiert werden sollte, halte ich das für einen erheblichen Arbeitsaufwand. Aber im Prinzip/ Nein, bin ich nicht aussagefähig. Ich kann Ihnen leider nicht dienlich sein für Ihre Arbeit, weil ich die Diskussion nicht kenne.

- 31 [0:22:43.7] **I:** Okay, gut. Dann kommen wir vielleicht zum nächsten Schritt. Im Handelsrecht besteht seit jeher ein Aktivierungswahlrecht in 274 HGB. Das ist auch schon seit längerer Zeit umstritten und auch das DRSC hat jetzt wieder dazu angeregt, man sollte doch einmal irgendwie darüber sprechen, ob man nicht auf ein Aktivierungsgebot übergreifen sollte im Handelsrecht. Es wäre im BilMoG beinahe dazu gekommen, letztlich ist nichts daraus geworden, aber auf Ebene des Regierungsentwurfs war das auch noch enthalten. Mich würde interessieren, was denn die Folgen der Einführung eines Aktivierungsgebots wären. Wie schätzen Sie das ein? Was wären die Folgen und wie würden Sie das beurteilen?
- 32 [0:23:28.1] **B:** Die Folgen wären erst einmal technischer Natur. Im Wege der Erstellung sagen wir ja: „Okay, da wären aktive latente Steuern. Da sind passive latente Steuern. Ist ein Überhang oder ist kein Überhang?“ In den allermeisten Fällen setzen wir keine aktiven latenten Steuern an – zu deutlich über 90 Prozent. Wenn es diese Verpflichtung gäbe, dann würden die halt eingebucht werden, würden in den Anhängen der Gesellschaft oder in den Notes beschrieben. Ich sag einmal, HGB-mäßig würden die in den Anhängen beschrieben werden. Das war Blödsinn. Bei IFRS werden die gebucht. Im Handelsrecht würde man die in den Notes, im Anhang beschreiben und das wäre es dann gewesen. Die Ausschüttungssperre gibt es, richtig? (I: Immer noch. In dem Szenario würde ich sagen, ja.) Man muss wahrscheinlich etwas zur Bewertung sagen. Das muss man so auch. Ich weiß gar nicht, ob die Auswirkungen so besonders groß sind. Die Bank würde sie herausstreichen in ihren Covenant-Regelungen, weil sie davon ausgehen, dass das mit dem Vorsichtsprinzip oder mit dem Gläubigerschutz nicht so richtig hinkommt. Also, wenn man den Gedanken mit hereinnimmt, dann ist das im Zweifel so, aber mehr fällt mir an sich nicht ein.
- 33 [0:24:45.0] **I:** Ist es denn teilweise so, wenn Sie jetzt davon sprechen, man kalkuliert gerade so, ob man nach gegenwärtiger Rechtslage einen Aktivierungsüberhang hat/ Macht man das auch ein bisschen, ohne dass wir von Mauschelei reden, überschlägig? Dass man schon weiß, man hat ganz große abzugsfähige Differenzen bspw. bei den Rückstellungen und dann weiß man schon überschlägig, man hat einen Aktivüberhang.
- 34 [0:25:13.4] **B:** Nee, nee. Das wird schon ordentlich berechnet, zumindest die Fälle, die wir hier haben. Es wird ordentlich berechnet und wenn man einen Aktivüberhang hat, dann wird eben entschieden, es wird gebucht oder es wird nicht gebucht – in den allermeisten Fällen

nicht. (I: Aber der wird schon noch einwandfrei festgestellt?) Ja, ja. Klar. Wenn das gesetzlich festgelegt wird oder würde, der Aufwand wäre nicht besonders groß, für uns jedenfalls nicht – nicht bei den bestehenden Fällen. Also ich glaube, man kann nicht damit argumentieren, dass man sagt, der Arbeitsaufwand wäre so die Hölle. Das glaube ich nicht. Ich würde vielleicht eher tatsächlich einmal vom Gläubigerschutzgedanken her kommen, aber, ob der zielführend ist, weiß ich auch nicht, weil letztendlich das Aktivum würde dann ja auch nur bestehen, wenn es in irgendeiner Art werthaltig ist.

- 35 [0:26:06.1] **I:** Gut. Ein zweites Szenario, das auch noch reizvoll ist in gewisser Weise, ist, dass man die latenten Steuern wieder aus dem HGB nimmt und die passiven latenten Steuern, die latenten Steuerverpflichtungen in den Rückstellungsbereich eingliedert. Das wäre, denke ich, auch noch eine Möglichkeit, dass man das Ganze wieder schließt, 274 HGB und 306 streicht und dann wieder im Rückstellungsbereich – wie man das auch schon in der Vergangenheit einmal getan hat – das unterbringt.
- 36 [0:26:36.0] **B:** Dann hat man das Problem, dass man quasi ermitteln muss, ist denn das eine tatsächliche Rückstellung oder ist sie das nicht. Es gab einmal bei kleinen Kapitalgesellschaften oder kleinen GmbH & Co. KGs eine leidige Fachdiskussion, wann denn nun Rückstellungen gebildet werden müssen oder nicht. Da kann ich nur sagen – rein aus der Praxis -, entweder latente Steuern komplett, dann zwei gesonderte Posten. Dann weiß jeder, wo er was findet. Dann braucht er aber auch nicht zu suchen unter den sonstigen Rückstellungen. Dann muss auch nicht diskutiert werden, ob das nun Rückstellungscharakter hat – ja oder nein -, sondern dann könnte man einfach sauber bilden. Dann würde sich alle Welt daran halten. Dann gäb es eine einheitliche Richtlinie. Das spricht übrigens auch dafür, aktive latente Steuern zu buchen, weil man dann weiß, man rechnet alles aus: Da sind die aktiven, da sind die passiven. Das spricht auch dafür, dies nicht zu saldieren, sondern vielleicht im Anhang saldieren oder wenn man in der Bilanz saldiert, im Anhang aufreißen, wäre beides denkbar. Dann hat man ein klares Rechenmodell, keine Unterschiede mehr – egal bei welcher Gesellschaftsform, sowohl im Konzern als auch bei einer mittelgroßen, großen Kapitalgesellschaft oder bei einer kleinen. Deswegen/ Wenn Sie mich so fragen, das wieder in die Rückstellung integrieren, ich wüsste gar nicht, was da der große Vorteil wäre.

- 37 [0:28:04.8] **I:** Na ja gut, also man würde dann mit dem Realisationsprinzip nicht mehr brechen mit den aktiven latenten Steuern. Die Ausschüttungssperre würde dann entfallen.
- 38 [0:28:11.7] **B:** (...) Ja, das ist wahr, aber solche Themen hat man bei der Währungsumrechnung – 256a HGB – auch. Man geht sozusagen auch über die Anschaffungskosten hinaus im Zweifel im HGB. Da gibt es ja noch mehrere Punkte, die dieses/ Weiß ich nicht. Also gut, muss die Fachwelt entscheiden. Ich meine nur die reine Praxis/ Bei der reinen Praxis wäre es am schönsten, wenn man etwas errechnet, und dann würde man sagen: „Okay, kann man aktivseitig buchen, passivseitig buchen.“ Dann muss man sich nur noch über die Werthaltigkeit unterhalten und vielleicht im Anhang etwas dazu schreiben, wie man ermittelt hat, was für Steuersätze, wie sich das in der GuV ermittelt hat und wie hoch die Ausschüttungssperre ist.
- 39 [0:29:03.5] **I:** Ja. Sie hatten diese leidige Diskussion schon angesprochen. Sie hatten die auch zu Recht leidig genannt, weil die sich auch zog und auch mit ungewissem Ausgang blieb. Die Berufsstände haben sich dann geäußert – IDW und Bundessteuerberaterkammer. Woran hält man sich – es interessiert mich sehr – denn in der Praxis bei den kleinen Gesellschaften?
- 40 [0:29:24.0] **B:** Also, bei den kleinen Gesellschaften werden die latenten Steuern – da haben wir uns bei den Fällen entschieden mit den Mandanten zusammen -, dass wir das in den sonstigen Rückstellungen berücksichtigen und die aktiven latenten Steuern nicht buchen. Bei den Konzernen – extra Ausweis. Extra Ausweis passive latente Steuern, aktive latente Steuern, wenn die aktiven latenten Steuern gebucht werden. Das ist so und ich habe einfach auch tatsächlich ein fachliches Problem, immer zu überlegen, ist denn das eine Rückstellung oder ist das keine. Das würde man vereinfachen können, wenn man sich einfach für eine Vorgehensweise entscheidet.
- 41 [0:30:09.1] **I:** Richtig. Diese Positionen, die da vertreten werden, haben auch alle ihre Gründe und haben auch alle ihren Hintergrund. Ich kann auch allen Positionen, die da vertreten werden, etwas abgewinnen, aber/ Das ist eine interessante Diskussion, die auch mit ungewissem Ausgang geblieben ist.
- 42 [0:30:26.4] **B:** Ja, leider ist das so. Ich habe sie ehrlich gesagt zum Schluss gar nicht mehr so richtig verfolgt, also ich habe das gar nicht so präsent. Sie sind da natürlich tiefer drin. Aber/ (I: Gut.) Ich hätte es lieber klar. Klar, gesonderte Posten. Alles klar, damit jeder weiß, wo es herkommt.

- 43 [0:30:45.2] **I:** Gut. Ja, Herr B. Dann sind wir am Ende angelegt. (B: Sehr schön.) Ich stelle zum Schluss immer die Frage, ob Sie noch etwas hinzufügen möchten, irgendetwas, was Ihnen bei den latenten Steuern problematisch erscheint, was Ihnen besondere Probleme bereitet, was Ihnen sonst noch auf dem Herzen liegt.
- 44 [0:30:59.8] **B:** Ja, Outside Basis Differences – einmal streichen.
- 45 [0:31:04.0] **I:** Okay, ja. Im IFRS-Abschluss, meinen Sie, streichen? Im HGB-Abschluss gibt es ja ein Ansatzverbot.
- 46 [0:31:11.6] **B:** Ich weiß gar nicht, ob die da gestrichen sind oder so. Ich finde immer nur, dass es gedanklich doch sehr schwierig ist, wenn sie gerade Anteile an Personengesellschaften haben. Das versuchen wir immer zu vermeiden, dass die auftauchen. Da bin ich auch fachlich nicht total sattelfest. Ich finde das extrem kompliziert.
- 47 [0:31:30.4] **I:** In mehrstöckigen Konzernen, denke ich, ist das auch/
- 48 [0:31:33.4] **B:** In mehrstöckigen auch ist es wirklich extrem kompliziert und wenn sie dann steuerlich noch Ergänzungsbilanzen haben und sie nicht wissen, wie die Anteile an Personengesellschaften sich insgesamt fortentwickeln, dann kriegen sie einen Föhn.
- 49 [0:31:45.9] **I:** Ja, das glaube ich, wobei es im HGB wirklich ein Ansatzverbot gibt. Das ist auch, glaube ich, strikt.
- 50 [0:31:51.9] **B:** Ist das so? Ich weiß gar nicht. Ich kann mich gar nicht entsinnen, dass ich jemals eine gebildet hätte. Bei GmbHs ist es, glaube ich, eh sowieso nicht so schlimm. Solange das alles unter 8b fällt, ist der Steuereffekt relativ klein.
- 51 [0:32:07.8] **I:** Richtig, genau.

6 N10_1

- 1 [0:00:00.0] **I:** So, jetzt läuft die Aufnahme. Wir wollen über latente Steuern sprechen und zuerst würde ich aber gern noch etwas über Sie erfahren und über Ihren persönlichen Hintergrund. Ich würde Sie erst einmal bitten, Ihre Gesellschaft, für die Sie tätig sind, zu beschreiben, dann den von Ihnen betreuten Mandantenkreis zu skizzieren, dann können Sie ja noch etwas zu Ihrem eigenen Tätigkeitsfeld sagen und inwiefern Sie Berührungspunkte mit latenten Steuern haben.
- 2 [0:00:31.3] **B:** Ja, ich bin Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Von Haus aus bezeichne ich mich immer als Steuerliebhaber. Wenn Sie eine Frage haben zur Steuer, dann rufen Sie mich nachts um Drei an, dann helfe ich Ihnen sehr, sehr gerne. Wenn Sie eine Frage haben und

es betrifft das Wirtschaftsprüfungswesen, dann warten Sie bis morgens früh um Acht und dann helfe ich Ihnen auch gerne, aber dann würde ich gerne ausschlafen. Das zeigt also schon, wo ich hintendere. Ich habe die Wirtschaftsprüfung immer gerne gemacht und auch genossen, wollte sie auch nicht aufgeben. Das war einer der Gründe für mich zu sagen, wenn ich mich im Schrifttum irgendwo tummele, schau dir doch einmal besonders das Bilanzsteuerrecht an und da insbesondere auch die Schnittstelle Handelsbilanz zur Steuerbilanz. Ich kümmerge mich bei uns vornehmlich um sämtliche Themen der latenten Steuern. Wenn ich sage „bei uns“, dann rede ich hier über die X-Gesellschaft. Da bin ich Partner, bin als Geschäftsführer unter anderem zuständig für den Standort am X-Ort. Meine Mandantschaft ist kunterbunt, angefangen von Lieschen Müller bis hin zur großen, börsennotierten Aktiengesellschaft, wo wir natürlich, wenn wir über latente Steuern sprechen, dann sowohl über HGB als auch über IFRS – sprich IAS 12 – sprechen. Da bin ich derjenige, der im Rahmen der Konzernpackages immer diese Themen auch prüft, auch was die Auslandstochtergesellschaften angeht. Konzernabschlussprüfer ist dort eine der Big-Four-Gesellschaften. Als mittelständische Wirtschaftsprüfungsgesellschaft hat man natürlich immer den Anspruch, dass eine der großen einem nicht erzählt, was man angeblich alles falsch gemacht hat, insoweit ist das immer ganz spannend. Ich bin auch noch Hochschuldozent im letzten Semester – Wirtschaftsprüfung. Wenn ich damit anfangen, merke ich recht schnell, dass die Leute da nicht so wahnsinnig viel Lust darauf haben. Im Steuerberaterexamen ist die Erfahrung ähnlich. Auch da haben viele Leute keine Lust auf das Thema latente Steuern. Sie schieben das weg. Entweder man hasst sie oder man liebt sie. Das ist so der Spruch meines damaligen Professors. Scheinbar liebe ich sie. Ob ich sie richtig umsetze, weiß ich nicht. In der Praxis wird – glaube ich – an manchen Stellen ganz viel falsch gemacht, irgendwie wird es dann halt gemacht. Es ist ein Buch mit sieben Siegeln. Aber ich denke, wenn Sie sich damit beschäftigen, wissen Sie im Moment sowieso viel mehr als ich. Ich bin gespannt, was Sie heute alles so fragen wollen.

- 3 [0:03:19.9] **I:** Genau, also kommen wir dann vielleicht zur ersten eigentlichen Interviewfrage und da geht es mir um das Thema der Abteilungscoordination. Sie haben das Stichwort schon angesprochen. Latente Steuern sind eine Schnittstellenthematik. Man braucht einen Überblick über handelsrechtliche und steuerrechtliche Rechnungslegung, wenn man latente Steuern verstehen will. Im Schrifttum heißt es immer wieder, dass aufseiten der Bilanzierenden unterschiedliche Ab-

teilungen in die Bilanzierung latenter Steuern eingebunden sind, insbesondere die Steuerabteilung, das Rechnungswesen, aber auch Controlling und Unternehmensplanung. Können Sie zunächst berichten, welche Abteilungen aufseiten Ihrer Mandanten in die Bilanzierung latenter Steuern involviert sind, und dann aber auch aufseiten Ihrer Gesellschaft?

- 4 [0:04:04.6] **B:** Also, ich glaube, Sie haben immer diesen Idealtypus „Ich bin ein DAX-30-Unternehmen.“ in den Lehrbüchern. Das mag da durchaus so sein. Das kenne ich vom Hörensagen. Ich habe selber nie ein DAX-30-Unternehmen an der Stelle beraten, also diesbezüglich beraten. Wo man einfach sagt, ich habe die Stabsstelle Handelsrecht und die kümmert sich dann nur zum Teil um das Thema, ansonsten kommt die Steuerabteilung. Das ist, wenn sie mittelständische Unternehmer betreuen, ganz anders nach meiner Wahrnehmung. Selbst große, börsennotierte Gesellschaften, die nach wie vor eine mittelständische Prägung haben/ Bei denen ist es ganz oft so, dass sie da die Rechnungswesenabteilung haben, wo sie auch eine Steuerabteilung irgendwo integriert haben. Und das kommt alles mehr oder weniger aus dieser einen Abteilung. Alle arbeiten mit irgendeinem System – sei es ein ERP-System, SAP, was auch immer es da geben mag. Sie werden es natürlich immer vorfinden, dass Sie eine HGB-Bilanz haben. Das müssen Sie ja allein schon qua Gesetz. Sie haben auch irgendwie eine Konsolidierung. Entweder Sie buchen führend in der IFRS-Welt bei den börsennotierten Gesellschaften und setzen darauf nachher das HGB um oder sie buchen führend HGB und dann kommt irgendwie die IFRS-Welt hinten daran. Das kommt so ein bisschen darauf an, wie groß das Mandat ist. Sie haben es nicht und das ist der große Unterschied bei den ganz großen Unternehmen, dass Sie eine glasklare Steuerbilanz vorfinden, wo sie einfach auf Knopfdruck theoretisch sagen könnten, rein dem Grunde nach habe ich eine Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz. Das könnte ein Kandidat für eine latente Steuer sein. Das haben sie nach meiner Wahrnehmung so gut wie nirgendwo. (I: Auf das Thema kommen wir gleich auch noch zu sprechen.) Bei uns ist das so – ich weiß nicht, ob Ihre Frage darauf abzielt -, jeder Steuerberater, jede Steuerberaterin hat das im Rahmen ihrer Steuerberaterausbildung natürlich einmal gelernt, dass es das gibt. Die Steuerfachangestellten – um einmal unten anzufangen – lernen das nicht. Die wissen vielleicht, dass es das gibt, weil sie das Bilanzgliederungsschema einmal gelesen haben, aber die können damit nichts anfangen. Viele Steuerberater – und das ist jetzt einmal unab-

hängig von meiner Gesellschaft, weil ich auch bei vielen Gesellschaften tätig war – wissen zwar, dass es das gibt. Aber wenn es dann um das Thema geht latente Steuerabgrenzung bei Personengesellschaften zum Beispiel, dann sind auch da ganz viele meiner Berufskollegen raus, weil sie sich hauptsächlich um Corporate-Tax-Themen kümmern – also das Recht der Kapitalgesellschaft. Und da hat man es natürlich nicht mit Personengesellschaften zu tun, es sei denn, man hat da irgendwo Tochtergesellschaften, aber dann wird relativ schnell um Hilfe gerufen nach Kollegen, die sich an dieser Stelle auskennen.

- 5 [0:07:13.7] **I:** Gut, eine sehr gute Antwort. Kommen wir dann einmal auf das nächste Thema zu sprechen, nämlich auf EDV-Unterstützung. Welche Systeme unterstützen bei der Bilanzierung latenter Steuern? Was findet man da so vor aufseiten der bilanzierenden Unternehmen?
- 6 [0:07:30.0] **B:** Also in der Tat habe ich es bisher noch nie gesehen, dass dort ein System im Einsatz ist, das das automatisch ausgespuckt hat – gar nicht. Ich habe ein SAP-System, wo ich vielleicht eine Steuerbilanz habe. Die ist hoffentlich vollständig. Und dann wird tatsächlich im Nachhinein ganz viel mit Excel gearbeitet. Ich habe es selber noch nicht gesehen, selbst im IDL-System/ Doch, da schon. Da wird konsolidiert und dann wird die latente Steuer aus der Kapitalkonsolidierung – zum Beispiel – dann systemseitig gleich mitverarbeitet, das natürlich dann schon. Aber wenn wir jetzt einmal über die HB I, HB II sprechen. Dass wir dort eine automatische Latenzierung haben, kenne ich so nicht. Ich weiß, dass es das gibt, habe ich in der Praxis so nicht vorgefunden und das selbst bei großen mittelständischen Unternehmen.
- 7 [0:08:24.4] **I:** Die Fragestellungen sind vielleicht zu diffizil. Wenn Sie Personengesellschaften schon ansprechen oder Organschaften, dann ist das vielleicht, um so eine automatische, mechanische Differenzermittlung zu machen, zu vielschichtig. Möglicherweise. Das ist so ein Gedanke.
- 8 [0:08:39.8] **B:** Ja, das kann durchaus sein. Also, das fängt alleine schon bei dem Thema bei Personengesellschaften an: Wie gehe ich mit der Abgrenzung der Latenz auf die Beteiligung um? Also, das brauche ich nicht erzählen. Es ist kein Wirtschaftsgut aus der Steuerbilanzsicht. Da fängt es halt schon an. Wer macht tatsächlich die Spiegelbildmethode in Reinkultur? Ich kenne führende Autoren im Bereich der Personengesellschaft, im Bereich des Personengesellschaftsrechts, die wissen, dass es das gibt, die erzählen Ihnen das auch alle, aber ich weiß sogar von denen, dass sie das in ihrer eigenen Praxis gar nicht umsetzen. Das führt natürlich zu großen Problemen. Ich habe den Fall

jetzt übernommen in einem großen Fall. Im Übrigen ist das all die Jahre durch eine Big-Four-Gesellschaft testiert worden und man hat es sich offensichtlich nicht angeguckt oder auch doch angeguckt und einfach nicht verstanden. Da ist die Spiegelbildmethode immer falsch dargestellt worden und demzufolge war auch die latente Steuer immer falsch an dieser Stelle. Das ist natürlich auch eines der Probleme, mit dem man zu tun hat in der Praxis.

- 9 [0:09:47.4] **I:** Dann kommen wir jetzt zu einem Thema, das sie schon angeschnitten haben, nämlich die eigentliche Differenzermittlung. Wie Sie schon angedeutet haben, ist es in Lehrbuchbeispielen oft so, dass angedeutet wird, ich habe hier die Handelsbilanz und auf der anderen Seite habe ich die Steuerbilanz. Die halte ich jetzt aneinander und so mache ich eine Differenzermittlung. Das ist in gewisser Weise eine naive Sicht, weil ja zum Zeitpunkt, in dem die latenten Steuern erfasst werden, üblicherweise noch keine fertige Steuerbilanz vorliegt und auf Basis von geplanten Steuerbilanzen verfahren wird. Wie ist diesbezüglich das Verfahren? Welche Prognoseverfahren wenden Sie an, um solche steuerlichen Planbilanzen zu erstellen, und wie schätzen Sie die Güte dieser Verfahren ein?
- 10 [0:10:38.6] **B:** Ich würde Ihnen insofern widersprechen. Da sind Sie mir zu sehr typisiert von einem DAX-30-Unternehmen unterwegs. In dem Zeitpunkt, wo sie die latente Steuer bilanzieren müssen, haben sie natürlich eine Handelsbilanz – meinewegen zum 31.12.2020 – und sie haben dann auch natürlich eine Steuerbilanz zum 31.12.2020. Das haben sie schon. Da reden wir schon über eine Planbilanz. Das sollte schon vorhanden sein, wenn man dort seine Hausaufgaben richtig macht. Ich gebe Ihnen recht, wenn wir darüber reden: Kehrt sich die Bilanz um und führt das zu einem Steuereffekt? Da reden wir natürlich über eine Planung und das Thema Planung ist an und für sich ein ganz schwieriges Thema – unabhängig davon, dass wir uns zum 31.12.2020 natürlich alle fragen, wie gehen wir mit dem Thema Corona um. Das ist natürlich ein ganz spezielles Problem. Aber generell, das Thema Planung führt immer zu Problemen. Wenn wir uns überlegen, früher im Lagebericht waren die Unternehmen berichtspflichtig: Was passiert im nächsten und im übernächsten Jahr? Ich bin ja schon froh, wenn ich ein Unternehmen finde, das mir halbwegs plausible und auch prüfbare Angaben macht für das nächste Jahr. Wenn ich dann noch erwarte, dass ich einen vollständigen Finanzplan habe, um festzustellen, ob ich dann irgendwann einmal meine Zins- und EBITDA-Vorträge, die ja auch für die latenten Steuern berücksichtigt werden müssen/ Das ist

Theorie und dann kriegen sie auch eine Planungsrechnung. Allerdings ist die Frage, ob das tatsächlich mit dem Prädikat „wertvoll“ zu versehen ist. Was ja auch letzten Endes in der Praxis oder in der Literatur dazu führt/ Ich glaube, ich habe das selber einmal so geschrieben, dass sie eigentlich ein implizites Wahlrecht haben, indem sie faktisch eine Milchmädchenrechnung aufmachen und der Prüfer ihnen das um die Ohren wirft und sagt: „Das ist alles Quatsch. Das kann ich nicht ansetzen.“ Zum Bilanzstichtag kriegen sie im Regelfall immer eine Steuerbilanz. Die muss es auch geben, weil sonst kriegen sie auch ihre Steuerrückstellung gar nicht sauber gerechnet. Da ist es zum Beispiel so, viele meiner Kollegen fangen dann noch, an mit irgendwelchen „Sechzig-Zwei-Abweichungen“ um die Ecke zu kommen, malen dann trotzdem für den Mandanten eine E-Bilanz und manche schaffen es auch, von einer Steuerbilanz und auch noch von einer „Sechzig-Zwei-Abweichung“ zu sprechen. Da frage ich mich immer/ Die haben es nicht begriffen, dass das etwas völlig anderes ist und dass es nicht beides gleich da sein kann. Aber es gibt im Regelfall immer mindestens eines. Und wenn ich eine „Sechzig-Zwei-Abweichungstapete“ habe, dann kann ich daraus auch ohne Weiteres eine Steuerbilanz bauen. Die „Sechzig-Zwei-Abweichungstapete“ brauche ich gar nicht, weil ich eh eine E-Bilanz machen muss. Also gehört die für mich sowieso schon in die Schublade, aber die habe ich definitiv.

- 11 [0:13:33.4] **I:** Nur sind das ja dann immer noch vorläufige Zahlen. Sie wissen das besser als ich. Aber steuerbilanzpolitische Maßnahmen, die können ja dann noch folgen, wenn dann die fertige Steuerbilanz für die Steuererklärung aufgestellt wird – mit Implikationen für die latenten Steuern, oder? Da kann es doch immer noch Änderungen geben?
- 12 [0:13:56.8] **B:** Ja, also das ist richtig, klar. Wenn Sie die Steuerrückstellung berechnen zum Zeitpunkt X, dann kann es natürlich sein, dass Sie in dem Zeitpunkt Y, in dem Sie die Steuererklärung tatsächlich final ausfertigen, sagen: „Ich habe hier vielleicht noch einmal ein steuerliches Ansatz- oder Bewertungswahlrecht. Das übe ich jetzt vielleicht noch einmal anders aus.“ Und in dem Fall führt das dann natürlich zu einer latenten Steuer. Das ist richtig. Aus Sicht des Bilanzprüfers ist es aber so: Wenn Sie zum 31.12. die Handelsbilanz haben und daraus/ Der Mandant muss Ihnen ja die Steuerbilanz vorgeben. Der Mandant muss ja auch die Steuerrückstellung selber berechnen. Das ist ja in der Tat so. Dann müssen Sie unterstellen, dass es das ist, was der Mandant auch eigentlich will. Wenn er sich dann nachher doch umentscheidet,

dann ist das basierend auf den Angaben, die Sie zum Zeitpunkt X gehabt haben, auch richtig. Da kann Ihnen auch niemand nachher sagen: „Sie haben da die latente Steuer vergessen, weil der Mandant hat sich jetzt dann doch irgendwie anders entschieden.“ Das ist nicht der Fall.

- 13 [0:15:00.5] **I:** Okay, gut. Kommen wir einmal zum nächsten Themengebiet. Ich finde, den latenten Steuern ist ein Spannungsfeld inhärent zwischen einerseits einer möglichst genauen Erfassung der Differenzen und Vereinfachungsmotiven. So wie das in der Bilanzierung ganz allgemein ist, würde ich sagen. Und es gibt ja da die Extremformen, die diskutiert werden – Einzeldifferenzbetrachtung und Gesamtdifferenzbetrachtung. Da geht es im Prinzip bei diesen Bezeichnungen immer darum, auf welcher Ebene ermittelt man die Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz – einerseits ermittelt man eine Gesamtdifferenz, wobei das so ein bisschen tradiert ist aus der Zeit, in der man noch nach dem Timing-Konzept verfahren hat, oder ermittelt man wirklich alle einzelnen Differenzen. Wie wird da in der Praxis verfahren? Es gibt ja dann auch noch mögliche Kompromisse. Auf Bilanzpostenebene wird oft als guter Kompromiss dargestellt. Auf welcher Ebene wird denn da ermittelt?
- 14 [0:16:05.1] **B:** Also, ich würde sagen, differenziert/ Führend ist wahrscheinlich – so sehe ich es ganz oft in der Praxis – das Thema der Bilanzpostenmethode, dass ich sage, ich habe das Anlagevermögen Handelsbilanz und das vergleiche ich mit dem Anlagevermögen Steuerbilanz – und zwar Sachanlagevermögen. Da guckt man sich nicht mehr an: Wie ist das Grundstück in der Handelsbilanz bilanziert und das Grundstück in der Steuerbilanz? Das macht man im Regelfall nicht, sondern man geht auf den gesamten Wert und vergleicht den miteinander. Bei den Rückstellungen würde ich das schon anders sehen. Bei den Rückstellungen würde man schon ins Detail einsteigen. Bei den Pensionsrückstellungen ist es klar, da hat man ja den gesamten Bilanzposten. Bei den sonstigen Rückstellungen würde man – denke ich – ins Detail weiter einsteigen und sagen: „Die ATZ-Rückstellung ist hier soundso oder die Jubiläumsrückstellung ist hier soundso.“ Das sind so die Klassiker. Die Drohverlustrückstellung würde ich ja auch dort ausweisen. Also, da würde man schon etwas tiefer einsteigen. Im Anlagevermögen/ Man würde natürlich einen Unterschied machen bei den immateriellen Vermögenswerten, wo man natürlich auch die klassischen Kandidaten für eine latente Steuer vorfindet – bei den selbsterstellten Immaterial-

- len. Aber generell versucht man schon sich das Leben einfacher zu machen.
- 15 [0:17:33.6] **I:** Und da würden Sie jetzt auch nicht differenzieren zwischen HGB- und IFRS-Abschlüssen, dass man da im IFRS-Abschluss noch granularer arbeitet?
- 16 [0:17:41.9] **B:** Nee, das glaube ich nicht. Man würde vielleicht/ Also, man hat ja so die typischen Kandidaten. Wenn ich jetzt überlege, wie bewerte ich mein Vorratsvermögen nach HGB. LIFO ist da ja durchaus zulässig – habe so einen Kandidaten, der das auch anwendet. Steuerlich wird es akzeptiert, nach IFRS eben nicht. Dann guckt man sich das natürlich schon an im Vorratsvermögen. Wie bewerte ich meine unfertigen Leistungen? Aber dass man da noch tiefer einsteigt/ Zumindest im gehobenen Mittelstand, der wirklich IFRS-rechnungslegungspflichtig ist, was nicht allzu oft vorkommt jedenfalls in meiner Praxis, tut man das nicht. Nein.
- 17 [0:18:32.9] **I:** Gut, dann kommen wir zur nächsten Thematik. Ein großer Diskussionspunkt ist ja noch die Werthaltigkeitsprüfung von aktiven latenten Steuern. Das ist seit Jahren ein Diskussionspunkt. (B: Ja.) Und im Schrifttum wird es sehr kritisch gesehen, was die Werthaltigkeitsprüfung und Möglichkeiten der Objektivierung der Werthaltigkeitsprüfung angeht. Letztendlich entsteht so ein bisschen der Eindruck, das, was die Bilanzierenden da vorlegen, stimmt immer, könnte man böswillig sagen. Ist das so und mit welchen Maßnahmen versucht der Abschlussprüfer diese Werthaltigkeitsprüfung, diese Prognoserechnungen, die da aufgestellt werden, zu objektivieren?
- 18 [0:19:18.3] **B:** Das ist ja ein ganz allgemeines Problem, einmal unabhängig von den latenten Steuern. Wie verplausibilisiere ich das, was der Mandant mir vorlegt, im Hinblick auf die Ausrichtung auf die Zukunft? Wenn Sie jetzt mit einem Unternehmensbewerter das Problem ansprechen, er muss jetzt den Beteiligungsbuchwert überprüfen – IDW RS HFA 10. Dann muss ich natürlich überlegen. Habe ich eine Planrechnung und sind die Zahlen, die ich darin habe, irgendwie richtig? „Richtig“ ist wahrscheinlich das falsche Wort, sondern sind diese Planzahlen plausibel. Ich habe selber einmal einen Kandidaten gehabt. Da hatte ich sogar einen Zinsvortrag, was im Mittelstand jetzt auch nicht so oft vorkommt, muss man dazusagen, und natürlich Verlustvorträge. Die beiden haben auch noch Interdependenzen, das eine beeinflusst das andere. Da habe ich dann eine Planrechnung vorgefunden über fünf Jahre, basierend auf den Ist-Zahlen der letzten drei Jahre, wobei man die Ist-Zahlen des letzten Jahres/ Die hat man erst einmal

fortgeschrieben und hat geschaut, wie ändert sich denn vielleicht die Zukunft. Das ist immer Glaskugel-Gucken und das ist immer nur ein Verplausibilisieren und Einschalten des gesunden Menschenverstandes. Das ist generell so bei jeder Prüfung. Das sage ich auch meinen jungen Assistenten. Vergesst erst einmal, was ihr da im IDW und Sonstiges lest. Das ist natürlich alles wichtig. Und wenn ihr das nicht beachtet, dann kriegen wir nachher alle Probleme, aber schaltet in erster Linie einmal eure Birne ein. Das ist ganz wichtig. Und wenn der Mandant mir an der Stelle sagt: „Ich habe zwar immer Verluste gemacht, aber in den nächsten fünf Jahren mache ich die Megagewinne.“ Dann muss er das schon irgendwie plausibel machen. Und wenn er sagt: „Die Verluste sind entstanden, weil ich habe fünf Jahre an einem Krebsmittel geforscht und ich bin kurz davor, dass das zugelassen wird. Danach verdiene ich mich dumm und dusselig.“ Dann ist das für mich vielleicht plausibel – jetzt einmal stark vereinfacht. Mit diesem Thema müssen Sie natürlich umgehen und entscheidend ist dann, habe ich eine Planrechnung, die das auch wirklich sauber abbildet. Und wenn ich weiß, der hat einen Zinsvortrag und einen EBITDA-Vortrag hat der im Regelfall dann auch und der hat auch noch einen Verlustvortrag, dann muss der mir auch eine Planrechnung schicken, die diese Interdependenzen berücksichtigt. Wenn sie das nicht tut, dann kann man die eigentlich schon in die Tonne werfen oder ich müsste mir dann selber eine basteln. Aber diese Themen haben Sie normalerweise im gehobenen Mittelstand nicht. Die haben Verlustvorträge. Die haben in der Regel keine Zinsvorträge, das gibt es schon einmal und das muss man dann gesondert betrachten. Aber ich gebe Ihnen recht. Das ist halt immer kritisch, weshalb ja auch die Aktivierung der latenten Steuern durchaus kritisch gesehen wird. Man sagt ja – unter uns -, wenn jemand im kleinen Mittelstand – also wirklich im Kleinstmittelstand eine Baubude – wirklich aktive latente Steuern ausweist, dann weiß man, die haben Verlustvorträge und die müssen sich irgendwie retten. Aus Sicht einer Bank – ich weiß nicht, ob Sie mit Banken sprechen -, die haben eine ganz eigene Sicht. Die würden das für ihr Rating mit Sicherheit herausrechnen. (I: Darauf kommen wir gleich auch noch zu sprechen.) Zum Teil wird das als Bilanzierungshilfe wahrgenommen. Die alte Bilanzierungshilfe, die wir nicht mehr haben. Das ist auch gut so. Der Grund, weshalb sie nicht mehr da ist, ist auch richtig, denn das ist einfach eine Luftnummer. Ich würde nicht jede aktive latente Steuer als Luftnummer bezeichnen, sofern man denn tatsächlich auch eine plausible Planrechnung hinterlegt.

- 19 [0:23:02.4] **I:** Würden Sie auch sagen, dass die Beurteilung der Werthaltigkeit für Konflikte sorgt zwischen Abschlussprüfer und Bilanzierenden?
- 20 [0:23:10.7] **B:** Absolut. Das ist so. Was ist die Erwartungshaltung des Mandanten? Wenn er das bilanzieren will, dann gibt der Ihnen eine Planrechnung, die im Zweifel auch das herauskommen lässt, was er gerne hätte. Dieses Thema haben wir ja immer. Wir gehen in erster Linie natürlich erst einmal davon aus, auf der anderen Seite haben wir einen redlichen Mandanten. Das muss nicht immer so sein, aber das unterstellen wir erst einmal und im Rahmen unserer Risikoeinschätzung – was ist das für ein Mandant, was muss ich von dessen Zahlen halten – kommen wir nachher zu unserem eigenen Ergebnis. Nicht jeder Mandant ist in der Lage, eine Planrechnung aufzustellen, die über fünf Jahre geht. Das können nicht alle. Ich weiß das von großen Unternehmen, die im DAX sind. Die kennen die Technik. Die wissen alle, wie das geht. Aber auch für die ist das Glaskugel-Gucken. Und dann gibt es natürlich die Mandanten, die da sehr interessen geleitet sind und vielleicht unbedingt diese latente Steuer auf die Verlustvorträge aktiviert haben wollen, weil sonst die Bilanz nicht so schön aussieht, weil die sonst vielleicht Angst haben, dass die Bank denen auf die Tapete geht. Da ist es ganz klar, dass das zu Streitfällen führt. Die größten Streitigkeiten haben Sie auch ganz oft bei dem Thema, wie bewerte ich Beteiligungen. Muss ich da etwas abwerten? Ja oder nein? Da kriegen Sie horrenden Streitigkeiten mit ihren Mandanten.
- 21 [0:24:52.5] **I:** Haben Sie schon mitbekommen, dass sich die Diskussionen um die Werthaltigkeitsthematik während der Corona-Zeiten intensiviert haben? Merken Sie das?
- 22 [0:25:01.7] **B:** Nee, das hat aber einfach einen zeitlichen Aspekt. Wir haben den Großteil unserer Prüfungen im März, April für das Jahr 2019 abgeschlossen. Da waren wir alle so weit, dass wir einen oder zwei Sätze im Lagebericht hatten. Je länger wir dann geprüft haben/ Wenn wir dann schon in den Mai hineingegangen sind, waren wir alle noch ein Stück weit schlauer, was das Thema Corona mit der Wirtschaft gemacht hat, dann wurden da vielleicht zwei, drei, vier Sätze mehr geschrieben, aber im März wusste noch kein Mensch etwas. Da sind Sie glücklich, wenn Sie überhaupt im Lagebericht dazu etwas vorfinden konnten und die Berichtssaison, die fängt ja jetzt an. Wir sind in der Situation, dass wir ganz überwiegend nur Mandate haben mit kalendergleichem Wirtschaftsjahr und die Mandate mit abweichendem Wirtschaftsjahr, die wir haben, laufen glücklicherweise so gut, da reden

wir nicht über aktive latente Steuern auf Verlustvorträge und das trotz Corona, aber mit Sicherheit wird das ein Thema werden. Das glaube ich schon.

- 23 [0:26:00.9] **I:** Okay, dann kommen wir zu einem Thema, das Sie im Prinzip schon angeschnitten haben, nämlich der Umgang der Bilanzanalysten mit latenten Steuern. Was haben Sie für einen Eindruck – da können Sie vielleicht zwischen Aktionären und Fremdkapitalgebern, die Sie schon angesprochen haben, differenzieren -, wie gehen die Bilanzanalysten mit latenten Steuern um?
- 24 [0:26:23.4] **B:** Schwierige Frage. Da müssen Sie die Bilanzanalysten fragen. Wenn ich jetzt selber mir eine anschauen sollte im Rahmen eines M&A-Prozesses, dann würde ich mir ganz genau anschauen, wo die herkommen. Sind das Verlustvorträge? Und ich würde meinen Mandanten darauf hinweisen, du hast hier zukünftig wahrscheinlich Abschreibungspotential auf die aktivierten latenten Steuern, weil vielleicht das Ergebnis nicht kommen wird, wie auch immer. Von Banken kenne ich es immer nur so, dass man das sehr kritisch sieht, insbesondere im Kleinst- und Kleinmittelstand. Man muss sich genau anschauen, was das für latente Steuern sind. Anhangangabepflichtig sind ja nur die großen Gesellschaften. Die Mittelgroßen müssen so gut wie gar nichts sagen, bei den Kleinen sowieso nicht. Im Konzern haben Sie nach dem HGB immer öfter das Thema, ob die Leute überhaupt bereit sind, eine steuerliche Überleitungsrechnung beizufügen, also den DRS 18 an dieser Stelle überhaupt in Reinkultur umzusetzen. (I: Das wird auch gestrichen, meines Wissens.) Genau, der soll auch gestrichen werden. Ich weiß nicht, ob Sie in der Praxis einmal das zweifelhafte Vergnügen hatten, eine solche Überleitungsrechnung zu erstellen. (I: Zum Glück nicht, nein.) Das ist wie eine Cashflow-Rechnung. Sie wissen, was reinkommt, Sie wissen, was herauskommt, und das dazwischen müssen Sie irgendwie erklären. Ohne mich jetzt aus dem Fenster zu lehnen, ich behaupte einmal, dass ganz viele Überleitungsrechnungen einfach grottenfalsch sind. Das glaube ich, weil es in der Praxis zum Teil nicht mehr greifbar ist. Und wenn Sie dann noch mit Auslandsgesellschaften zu tun haben, haben Sie es im Mittelstand – und auch selbst wenn Sie eine Börsennotierung haben – zum Teil schwer, dass die Auslandstöchter so ticken, wie Sie das eigentlich gerne hätten, um Ihnen alle nötigen Informationen zu liefern. Im Zweifel haben Sie gar nicht die Kenntnisse des jeweiligen Bilanzrechts – des lokalen Bilanzrechts oder des lokalen Steuerrechts -, um dann im Wege einer Selbstversicherung zu prüfen: Ist das denn richtig oder ist das nicht

- richtig? Insbesondere, wenn die Auslandsgesellschaften eben nicht geprüft sind von einer WP-Gesellschaft. Das ist durchaus schwierig, die richtigen Schlüsse daraus zu ziehen, und ich glaube, das ist auch der Grund, warum man das Thema jetzt einfach gestrichen hat.
- 25 [0:28:44.3] **I:** Ich denke auch. Was für die latenten Steuern dann eben naheliegt durch den mangelnden Einblick/ Die handelsrechtlichen Anhangangaben sind sehr beschränkt. Da kommen Sie überwiegend mit qualitativen Angaben raus und dann liegt es auch nahe, pauschal zu eliminieren. Ich weiß nicht, ob der Analyst sich dann noch eine eigene Meinung bilden kann auf Basis der Informationen, die er bekommt.
- 26 [0:29:12.8] **B:** Man muss halt schauen, welche Informationen man hat. Wenn ich im M&A-Prozess bin und ich will so eine Bude kaufen, die das bilanziert, dann gibt es im Regelfall einen Datenraum, wo nicht nur die Bilanz darin ist, sondern da wird vielleicht auch eine Planungsrechnung hinterlegt sein. Ich würde natürlich einfach danach fragen. Und wenn ich die nicht kriege, dann muss man sich daraus seinen Teil selber denken. Dann haben Sie natürlich mehr Informationen. Das ist klar. Wenn Sie nur die nackte Bilanz/ Vielleicht haben Sie Glück und Sie haben noch einen Geschäftsbericht, wo dann noch einmal Prosa dazu erläutert wird. Aber ich kenne wenige Vorstände im Mittelstand, bei einer mittelständischen AG, oder nehmen wir einmal die typische GmbH & Co. KG, wo der Gesellschafter Freude daran hat, über die latenten Steuern in seiner Bilanz zu berichten. Das kenne ich nicht, gibt es nicht.
- 27 [0:30:08.5] **I:** Gut, nun kommen zwei abschließende Fragen und da geht es jetzt ein bisschen darum, Rechtsgestaltungen und Gestaltungsempfehlungen an den Gesetzgeber bzw. auch den Standardsetter vorzubereiten und sich gewisse Szenarien vorzustellen. Wie Sie wissen, gibt es ein Diskontierungsverbot für latente Steuern sowohl im HGB als auch in den IFRS. Das ist auch mittlerweile international verbreitet in unterschiedlichen Jurisdiktionen. Wie schätzen Sie die Chancen und Risiken einer möglichen Diskontierungslösung ein und was wären die Konsequenzen aufseiten der Bilanzierenden?
- 28 [0:30:54.3] **B:** Also, wenn wir über das Thema Diskontierung sprechen, dann haben wir zwei Problemfelder. Zum einen: Was ist der Diskontierungszeitraum? Das kann man vielleicht darüber lösen, indem ich sage, ich habe eine Planrechnung. Auf der anderen Seite wenn ich über aktive latente Steuern spreche: Diskontiere ich die? Wenn ich passive habe, dann will ich in dieser Höhe zumindest einmal die aktiven latenten Steuern. Das ist ein Thema und dann sind wir nämlich genau

wieder bei dem Thema der Güte der Planrechnung. Und das andere ist eben das Thema des Zinses. Welchen Zins setze ich denn da überhaupt an? Ich habe dann von Jahr zu Jahr einen Effekt in den latenten Steuern aufgrund einer originären Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz und zusätzlich habe ich noch einen Effekt, der kommt aus der Diskontierung. Da frage ich mich, wo ist der Mehrwert hier an der Stelle für den Bilanzleser? Persönlich halte ich da nichts von. Das Thema, warum – ich habe das die Tage noch einmal bei einem namhaften IFRS-Menschen gehört, wo wir im Seminar waren – weise ich latente Steuern nach IAS 12 – oder ich glaube IAS 1 ist es – immer nur als langfristig aus/ Es gibt ja auch durchaus kurzfristige. Das erschließt sich mir zum Beispiel nicht. Das könnte man durchaus ändern. Und dann: Es ist ja schön, dass ich das hier einmal aufgezeichnet sagen darf. Ich weiß nicht, ob Sie meine Aufsätze gelesen haben. Ich stehe so ein wenig auf dem Kriegsfuß mit dem IDW, die an und für sich für mich auch völlig falsch in ihrem HFA 18 – oder HFA 7 ist es, glaube ich, mittlerweile – darstellen, wie die latente Steuer bei den Personengesellschaften ausfällt. Sie fragen mich ja nach einem Vorschlag. Ich kann bis heute nicht nachvollziehen, warum ich bei der Latenzierung das Sonderbetriebsvermögen bei Personengesellschaften nicht berücksichtigen soll. Es gibt einen Aufsatz, den habe ich damals auch zitiert, von X. Der hat das auch einmal durchdekliniert für das SBV I, SBV II. Ich glaube sogar noch für das Positive und das Negative. Das erschließt sich mir schlicht und ergreifend nicht. (I: Mir auch nicht, kann ich Ihnen sagen.) Vor dem Hintergrund/ Es ist absolut unstrittig, dass ich bei dem Thema, wie ermittele ich die Gewerbesteuer bei einer Personengesellschaft, dass ich da die Effekte aus dem SBV berücksichtige. Also § 7 Satz 1 GewStG ist da ganz klar. Das hinterfragt auch keiner. Das wird völlig ignoriert an dieser Stelle. Aber wenn ich dann um die latente Steuern hinkomme, dann wird gesagt: „Nach dem bilanzorientierten Konzept ist das ja nicht richtig, weil ich vergleiche ja hier Handelsbilanz und Steuerbilanz und in der Steuerbilanz ist das ja nicht drin, deswegen kann das nicht berücksichtigt werden.“ So durfte ich das damals nicht reinschreiben, aber wenn Sie mich so fragen würden, und das können Sie auch gerne aufzeichnen. Ich halte das für völligen Schwachsinn. Ich halte das für Quatsch und dann wird das Ganze ja kolportiert. Wenn ich dann aber hingehe und sage, jetzt muss ich die Steuerabgrenzung auf die Beteiligungsbuchwerte – also bei der Personengesellschaft als Tochtergesellschaft – berücksichtigen, dann soll ich es wiederum berücksichtigen, weil dann muss ich die

Spiegelbildmethode anwenden. Da frage ich mich auch: Wo steht das im HGB?

- 29 [0:34:36.4] **I:** Das Ganze ist aus meiner Sicht eine verkürzte zivilrechtliche Perspektive gewesen, dass man sagt, man hat da jetzt keinen Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut, die man abgleichen kann. Aus meiner Sicht ist das nicht verständlich. Aus meiner Sicht geht es auch aus § 274 HGB gar nicht hervor, dass Sie die Wirtschaftsgüter bzw. den Vermögensgegenstand bei einer Gesellschaft haben müssen.
- 30 [0:35:02.5] **B:** Ja, genau. Für Ihre Argumentation spricht ja dann auch das Thema, wie mache ich das denn im Organkreis. Wenn es das Thema Organschaft anbelangt, dann ist man sich plötzlich wieder einig, dass man die Wertdifferenzen aus der Organgesellschaft für steuerliche Zwecke – also für latente steuerliche Zwecke – oben in der Organträgergesellschaft bilanziert. Das ergibt sich auch nicht aus dem Gesetz. Also das wäre etwas, wenn Sie mich fragen, was soll ich da ändern, wo man sagen müsste, das sollte man doch bitte einmal regeln. Das hat natürlich der Gesetzgeber nicht gesehen. Ich glaube auch nicht, dass bei diesem Gesetz das BMF groß beteiligt war, sonst hätte man vielleicht an dem Thema weitergearbeitet. Das Schrifttum hat es ja irgendwie aufgenommen. Das würde ich doch tatsächlich als Verbesserung aufnehmen und auch hier wieder den Menschenverstand einschalten – bei aller Dogmatik und bei aller Verliebtheit ins Bilanzrecht. Was soll das dem Bilanzleser denn tatsächlich bringen? Und vielleicht muss man an dieser Stelle auch einfach einmal skalieren. Wenn ich einen mittelständischen Unternehmer habe, der eine One-Man-Show macht, dem gehört das alles. Tolle Bilanz. Den interessiert doch gar nicht, was da für latente Steuern sind. Die Bank interessiert das ja. Ich habe es auch noch nie erlebt, dass ein etwaiger Lieferant gesagt hat: „Den beliebere ich nicht, weil der hat mir zu viele aktive latente Steuern bilanziert.“ Die Bank weiß damit selber umzugehen. Also vielleicht könnte man das tatsächlich einmal skalieren und die Angaben dort auf ein Minimum herunterstampfen. Man hat immer das Gefühl, man hat die große deutsche AG vor Augen und versucht das bis in das kleinste Klein hineinzudrücken. Und das macht aus meiner Sicht keinen Sinn. Alle wollen irgendwie Bürokratie abbauen und mit dem Thema hat man sicherlich viel Bürokratie geschaffen, was dann aber auch dazu führt, dass das stiefmütterlich behandelt wird und mit Sicherheit ganz oft ganz falsch dargestellt wird in den Bilanzen. Ich glaube, das ist nicht alles richtig, was da bilanziert wird.

- 31 [0:37:38.1] **I:** Kommen wir dann noch einmal zur letzten Frage, die dann im Prinzip auch noch einmal sehr gut daran anknüpft. Sie wissen, im HGB-Einzelabschluss gibt es ein Aktivierungswahlrecht für den Fall, dass ein Aktivüberhang an latenten Steuern vorliegt. Das Aktivierungswahlrecht ist seit seiner Schaffung 1985 in der Kritik als Zwischenlösung. Das ist auch aus meiner Sicht halbgar, ein Aktivierungswahlrecht zu schaffen. Jetzt wollen wir noch einmal die beiden Szenarien, die man da eingehen könnte – einmal ein Aktivierungsgebot in das HGB einzuführen, und auf der anderen Seite aber ein Aktivierungsverbot einzuführen, was ja beides von Teilen des Schrifttums gefordert wird –, durchgehen und was da wohl die Konsequenzen wären. Also, wir haben auf der einen Seite ein Aktivierungsgebot für latente Steuern im Einzelabschluss, was ja dann im Konzern an das generelle Ansatzgebot anschließen würde, oder ein Aktivierungsverbot einführen, was dann auch den Konzernabschluss einschließt. Wie sehen Sie die beiden Szenarien? Welche Konsequenzen würden sich ergeben?
- 32 [0:38:47.0] **B:** Sie haben es in der Praxis ganz oft, dass Sie, ohne wirklich groß zu rechnen, auf einen Blick sehen, dass Sie einen Aktivüberhang haben. Das führt dann dazu, dass Sie in der Praxis bei mittelständischen Unternehmen – also bei mittelgroßen Gesellschaften – eigentlich nichts mehr machen. Sie gucken auf die Bilanz und sehen, da habe ich Pensionsrückstellungen in Millionenhöhe. Da wissen Sie eigentlich schon sofort – wenn das jetzt nicht irgendwie ein ganz merkwürdiger Verlauf der Pensionsrückstellungen ist, weil irgendwie nur Rentner darin sind –, dass Sie da eigentlich eine riesige aktive latente Steuer darin haben. Und wenn er dann – warum auch immer – ein paar Hunderttausend Euro selbsterstellte Immaterielle hat, dann wissen Sie sofort – passive habe ich einmal gelernt –, aber ich habe einen Aktivüberhang und dann wird schon aufgehört. Dann wird auch nicht mehr groß gerechnet. Das würde natürlich dazu führen, wenn ich ein Aktivierungsgebot habe, dass ich dann rechnen muss. Das wird zu erheblichem Mehraufwand in den Gesellschaften führen – zum einen auf Ebene der jeweiligen die Bilanz aufstellenden Gesellschaft, zum anderen auch auf Ebene der die Gesellschaft dann prüfenden Wirtschaftsprüfer. Ich glaube, dass viele Berater ihre Mitarbeiter schulen müssten, weil die Berater könnten das selber gar nicht mehr alles/ Jetzt im Erstellungsbereich habe ich den ganz normalen Steuerberater vor Augen, der nicht prüft und im Regelfall mit diesem Aktivüberhang konfrontiert ist und halt sagt: „Okay, das ist immer ein Aktivüberhang. Ich mache da halt nichts. Ich schreibe vielleicht noch in den Anhang rein, wir

haben einen Aktivüberhang.“ Das wird auf jeden Fall zu einem Mehraufwand führen. Ob deswegen die Bilanzen schöner werden oder ob deswegen man schlauer ist/ Wenn ich mir vorstelle, ich habe da so einen Patriarchen vor Augen, ein relativ vermöglicher Mensch. Der hat einen Baustoffhandel. Wenn der das jetzt machen müsste, der würde mich für bekloppt halten und der würde auch schimpfen auf den Gesetzgeber. Dann müsste ich mir irgendeine Strategie überlegen, dass er das dann macht, dass er das dann da hineinschreibt. Aber der wird meines Erachtens völlig zu Recht fragen: „Und was soll das jetzt? Was hat das jetzt gebracht?“ Weiß ich nicht.

33 [0:40:56.6] **I:** Ich denke, das, was Sie anführen, ist ja auch das maßgebende Argument dafür gewesen, dass man das Aktivierungswahlrecht im Zuge des BilMoG aufrechterhalten hat. Es gab ja Reformbestrebungen, dass man ein Aktivierungsgebot einführt, und hat das dann wieder gekippt – ich glaube – genau vor dem Hintergrund, den Sie eben geschildert haben, dass man so ein überschlägiges Verfahren haben möchte und weiß, letztlich wird sowieso wenig aktiviert und so entsteht eben eine bürokratische Entlastung. Ich glaube, das war auch der Grund, warum sich das Aktivierungswahlrecht gehalten hat.

34 [0:41:29.0] **B:** Man muss immer die Kirche im Dorf lassen. Wenn ich mir überlege, wie ich die Umsatzrealisierung nach IFRS 15 darstellen muss/ So wirklich verstehen tut das kein Mensch. Ich habe einen Freund, der arbeitet bei einem großen DAX-30-Unternehmen und sagte, die wussten erst einmal gar nicht, was sie damit tun müssen. Die beschäftigen eine ganze Stabsabteilung von Menschen, die sich da nur mit beschäftigen. Ist die Welt deswegen jetzt besser geworden? Ist die Welt deswegen weniger kriminell geworden, wenn wir jetzt einmal an den ein oder anderen Bilanzskandal von vor ein paar wenigen Monaten denken, nur weil man den IFRS 15 eingeführt hat? Und vielleicht nach IAS 12 noch mehr Angaben zu latenten Steuern gemacht hat? Da würde ich einmal drei Fragezeichen machen. Das Thema zur Arbeitsbeschaffungsmaßnahme werden zu lassen, da würde ich gerne vor warnen wollen. Man kann das sicherlich alles dogmatisch herleiten, warum es latente Steuern gibt. Das hat ja schon irgendwie auch Sinn. Ich muss mich halt immer nur fragen: „Wird die Welt deswegen besser?“ Und das wird sie – glaube ich – in vielen Fällen nicht.

35 [0:42:36.1] **I:** Da sind wir jetzt im Prinzip gedanklich beim Aktivierungsverbot als mögliche Perspektive. Das stelle ich einmal so in den Raum.

- 36 [0:42:46.3] **B:** Ja, aber dann ist die Frage, was mache ich dann mit den passiven latenten Steuern? Dann müsste ich aber auch sagen, in der Höhe, wo ich passive habe, muss ich dann aber auch bitte aktive darstellen dürfen, sonst würden Sie den Unternehmer ja zu schlecht darstellen. Dann müssten wir ein „Aktivierungsüberhangsverbot“ schaffen. Damit wäre ich dann wohl auch einverstanden, aber dann muss ich trotzdem rechnen.
- 37 [0:43:10.7] **I:** Genau. Wenn ich die Aktivierung ausschließe, dann hätte ich immer noch die Frage, was mit den passiven latenten Steuern passiert, und darf ich dann die aktiven entgegenstellen. Wenn ich jetzt § 274 HGB streichen würde im Einzelabschluss, dann würde ja diese Frage, die sowieso im Schrifttum vor zehn Jahren kursierte, inwiefern muss ich latente Steuern nach § 249 bilden, ganz akut werden dadurch.
- 38 [0:43:38.3] **B:** Und das auch zu Recht. Absolut zu Recht. Wo man einfach sagt/ Bei der kleinen Gesellschaft/ Nehmen wir den kleinen Kaufmann, der jetzt nicht in § 264 ff. verankert wäre, der beschäftigt sich dann plötzlich mit dem Thema wieder. Da ist in gewisser Weise etwas dran, aber man muss die Kirche irgendwie im Dorf lassen.
- 39 [0:44:05.7] **I:** Gut, dann kommen wir zur Schlussfrage. Wir haben einige Diskussionsschwerpunkte der latenten Steuern abgeklappert. Gibt es von Ihrer Seite weitere Problembereiche, die Sie sehen? Etwas Besonderes, was Sie ansprechen möchten.
- 40 [0:44:35.1] **B:** Das von mir geliebte Treuhandmodell ist noch nicht geklärt und ansonsten ist ja schon vieles besprochen worden. Ich möchte einfach nur eindringlich davor warnen – wenn ich jetzt an die Anhangangaben nach IAS 12, also an die Notes denke/ Das ist immer ein riesiges Bohei. Einer meiner Mandanten – börsennotiert – muss einen Quartalsabschluss aufstellen, aber nur ganz reduziert. Er muss gar nicht so wahnsinnig viel sagen. Er muss aber ein paar Anhangangaben melden und damit er diese melden kann, ist es prozessual so, dass wir eigentlich den gesamten Prozess durchlaufen müssen, damit wir überhaupt in der Lage sind, diese Anhangangaben zu liefern. Ich habe jedes Jahr oder jedes Quartal das Problem, dass die Töchter das alles nicht verstehen. Sie müssen die irgendwie einfangen. Wir haben Schulungen gemacht. Die verstehen es nicht. Die Töchter werden im Ausland nicht geprüft. Vielleicht kann man es darüber irgendwie erklären. Aber es ist halt ein Riesenaufwand und den Bilanzleser interessiert das vermutlich nicht. Der guckt am Ende des Tages, wie war das EBITDA zum Halbjahr, wie ist der Ausblick. Ob der jetzt wirklich die kleinste Kleinigkeit – die latente Steuer – daraus zieht, ich weiß es nicht. In der

Presse/ Selbst wenn man das Handelsblatt liest, dann liest man, wie toll das Ergebnis von Mercedes war zum Quartal. Da lesen sie nichts von latenten Steuern. Jetzt kann man sich die Frage stellen: Ist die Welt deswegen besser geworden? Ich weiß es nicht, aber das ist jetzt eine philosophische Frage.

7 *N10_2*

- 1 [0:00:00.0] **I:** Gut Frau B., dann würde ich in das Interview hineinstarten. Ich beginne immer erst mit einer Einstiegsfrage, die bezieht sich weniger auf die Bilanzierung latenter Steuern, sondern auf Ihren Hintergrund. Ich würde nämlich zunächst gern erfahren, für welche Gesellschaft Sie tätig sind. Dann können Sie ja einmal den von Ihnen betreuten Mandantenkreis nennen und was Ihr Tätigkeitsfeld dabei ist. Mich würde auch noch einmal interessieren, wie lange Sie schon mit latenten Steuern beschäftigt sind.
- 2 [0:00:34.0] **B:** Gut, dann starte ich einmal los. Fangen wir mit der letzten Frage zuerst an. Mein Name ist B. Ich bin Partnerin bei der X-Gesellschaft am X-Ort. Ich bin seit diesem Jahr bei der X-Gesellschaft und war davor seit 2007 bei der Y-Gesellschaft, auch dort in der prüfungsnahen Beratung. Und ich habe bereits in meiner Diplomarbeit ein Thema gehabt und habe über die steuerliche Überleitungsrechnung geschrieben. Also wie Sie sehen, beschäftige ich mich – die Diplomarbeit habe ich 2003 geschrieben – seit 2003 mit dem Thema latente Steuern. Der Fokus begann eigentlich in 2007 bei der Y-Gesellschaft. Ich schwanke jetzt, weil ich bei der X-Gesellschaft noch nicht so lange bin, aber ich glaube, das sollte kein Problem sein. (I: Das ist kein Problem. Sie können Ihre Erfahrungen beiderseitig einbringen.) Und da war es so, dass ich von Anfang an das Thema der fachlichen Beratung aus der prozessualen Sicht betreut habe. Zum einen, das war einer meiner Schwerpunkte. Das heißt, ich habe Mandanten unterstützt, ihren Prozess zu optimieren, und gleichzeitig habe ich bei der Entwicklung eines webbasierten Tools zur Ermittlung mitgewirkt und bin auch heute aktuell an einem Tool entsprechend mit dran. Gleichzeitig habe ich im fachlichen Bereich nicht ganz so viel gearbeitet, dass ich so viele fachliche Stellungnahmen betreut habe. Ich habe mehr unsere Kollegen bei den großen Mandanten, die sich im DAX-30-Umfeld ergeben haben, im Rahmen der Prüfung auf Konzernebene vor allem unterstützt. Dann wollten Sie wissen, welchen Mandantenkreis ich be-

treue. Bei der Y-Gesellschaft war es hauptsächlich das DAX-30-Umfeld. Hier bei der X-Gesellschaft ist mein Fokus bei den kapitalmarktorientierten PIE-Unternehmen. Da betreue ich jetzt momentan drei Stück oder vier. Dieses Umfeld ist eher IFRS-lastig als HGB. Ich bin aber zentrale Ansprechpartnerin für die ganzen Kollegen, die auf kleineren Mandaten unterwegs sind – im Mittelstandsumfeld.

- 3 [0:03:52.7] **I:** Gut, so weit zu Ihrem Hintergrund. Ich würde dann einsteigen in die erste eigentliche Frage für heute, nämlich die Thematik der Abteilungscoordination. Latente Steuern sind angesiedelt an der Schnittstelle zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung. Das heißt, man muss im Prinzip – aus meiner Sicht – einen Überblick haben über handelsrechtliche Normen und steuerrechtliche Normen, damit man latente Steuern versteht. „Handelsrechtlich“ schließt jetzt auch internationale Vorschriften ein, aber man braucht einen Überblick über beides. Es heißt immer wieder im Schrifttum, dass unterschiedliche Abteilungen aufseiten der Unternehmen – speziell das Rechnungswesen, aber auch die Steuerabteilung, Unternehmensplanung und Controlling werden auch noch genannt – in die Erstellung oder Bilanzierung latenter Steuern involviert sind. Können Sie aus Ihrem Mandantenkreis vielleicht berichten, welche Abteilungen da zum Tragen kommen bei der Erfassung latenter Steuern?
- 4 [0:04:51.8] **B:** Ja also, da ist es immer so/ Es heißt eben Tax Accounting. Rechnungswesen, und zwar die lokale Einheit, ist involviert, wenn ich jetzt erst einmal auf die Einzelgesellschaftsebene gehe, und natürlich die Ertragsteuerabteilung, also Personen, die sich um die Ertragsteuern kümmern. Weil je nachdem, wie groß das Unternehmen ist, hat man ja mehrere unterschiedliche Steuerabteilungen und die einen machen nur Ertragsteuern und die anderen machen nur VAT – also Umsatzsteuer. Aus dem Accounting ist es der klassische – ich sage jetzt einmal – Buchhalter, der dann für den Abschluss verantwortlich ist und das Reporting-Package befüllen muss. Auf Konzernebene guckt man, ist es dann die Konzernsteuerabteilung, die involviert ist, einschließlich des Konzernrechnungswesens, die dann für die ganzen Konsolidierungs- und Konzernsachverhalte verantwortlich ist. Wenn es rein um die Koordination geht, sind beide Abteilungen immer involviert – auf Einzelgesellschafts- und Konzernebene. Wenn Sie mich nach der Verantwortung fragen wollen, müsste ich natürlich etwas anderes sagen.
- 5 [0:06:07.6] **I:** Die Verantwortung liegt eher beim Rechnungswesen, weil es ein Rechnungswesen-Thema ist?

- 6 [0:06:12.6] **B:** Nein, eben nicht. Ich kriege immer mehr mit, der Trend geht zur Steuerabteilung. Das ist meine Erfahrung, was ich so mitbekomme. Es ist ein schwieriges Umfeld, aber die Verantwortung liegt in der Regel bei der Steuerabteilung. Weil die Verantwortung/ Es kann nur einer die Verantwortung tragen, auch wenn er die Information von anderen bekommt. Es kann nur einen geben.
- 7 [0:06:42.3] **I:** Mein Gedanke war jetzt eher, dass es ja letztlich, auch wenn es ein steuerlich induziertes Thema ist, doch in der Handelsbilanz zu verorten ist und deshalb dachte ich, die Verantwortung wird aufseiten des Rechnungswesens gesehen. Aber das ist eben nicht so, sagen Sie?
- 8 [0:07:00.0] **B:** Nee, vor allen Dingen im Handelsrecht. Wenn es da geht, wir brauchen eine steuerliche Planungsrechnung verpflichtend von fünf Jahren. Die Steuerabteilung ist im Handelsrecht noch mehr eingebunden, weil sie ja noch mehr das Verständnis für eine Handelsbilanz hat, als ein „Steuer Mensch“ ein Verständnis hat für eine IFRS-Bilanz. Gerade im HGB-Bereich ist noch einmal mehr die Steuerabteilung an Bord.
- 9 [0:07:24.9] **I:** Ich habe auch schon mehrfach gehört, dass das so ein Trend sei, der sich abzeichnet, dass das immer weiter – das Thema der latenten Steuern – in die Steuerabteilung gerutscht sei.
- 10 [0:07:32.1] **B:** Ja, genau.
- 11 [0:07:35.5] **I:** Okay, gut. Dann kommen wir zu dem Thema, das Sie eben schon angeschnitten haben, nämlich die EDV-Unterstützung. Welche EDV-Unterstützung nutzen Ihre Mandanten? Was haben Sie da für Erfahrungen? Was kennen Sie aus der Praxis?
- 12 [0:07:51.6] **B:** Also „EDV-Unterstützung“, ich kenne eher den Begriff, dass man sagt „Toolunterstützung“. EDV ist schon etwas, das programmiert ist. Ich habe eine breite Spannbreite. Wir haben zum einen bei kleineren Unternehmen Excel. Excel wird immer entweder als Teilschritt oder als vorgelagerter Schritt genommen. Wenn es rein um das Thema der Berechnung der tatsächlichen Steuern für Reportingzwecke verwendet wird, verzichtet die Steuerabteilung, die sehr granular unterwegs ist, ungerne auf ihre historischen Excel-Sheets und verwendet Excel und macht im Notfall Copy and Paste und verwendet diese Zahlen noch einmal im Reporting-Tool. Angefangen von LucaNet, ob in SAP direkt ein eigenes Package gemacht worden ist, wir haben von der Amana das Global Tax Center, wir haben Longview. Da gibt es sehr viele Toolanbieter am Markt – Stotax -, je nachdem, wie groß die halt sind. Es gibt genügend und es hängt ein bisschen davon ab, wie groß

- das Unternehmen ist, ob die ein Investment tätigen, um ein Tool zu implementieren.
- 13 [0:09:06.3] **I:** Okay. Aber bei mittelständischen Unternehmen würden Sie erst einmal von Excel-Lösungen ausgehen?
- 14 [0:09:12.0] **B:** Ja genau, Excel-Lösungen und vielleicht, wenn sie wirklich sehr klein sind, solche Programme wie DATEV oder Stotax, die so etwas dann anbieten. Dann nutzen die vielleicht diese Plattform.
- 15 [0:09:25.0] **I:** Die Frage ist immer, wie fehleranfällig sind diese Excel-Gegenüberstellungen von Handels- und Steuerbilanz?
- 16 [0:09:30.3] **B:** Ja, weil irgendwie müssen die Zahlen da hereinkommen. Zum Teil hat man natürlich dann Infolog als System, die dann sehr gut mit BPs arbeiten, sodass man die Steuerbilanz dort herausziehen kann einschließlich der BP-Anpassungen. Gleichzeitig brauche ich für die latenten Steuern noch die Handelsbilanz. Es ist nicht so einfach. Es sind Schnittstellenthemen einfach, deshalb bietet es sich an, ein System aus einer Hand zu haben, wo man alles in einem pflegt und automatisch dort die Werte implementieren – oder hochladen – kann, zum Beispiel.
- 17 [0:10:08.5] **I:** Gut, dann kommen wir jetzt noch einmal etwas genauer auf die Differenzermittlung zu sprechen. In Lehrbuchbeispielen zu latenten Steuern wird oft so getan, als könnte man die fertige Steuerbilanz der Handelsbilanz gegenüberstellen, dann eine Differenzermittlung gewissermaßen stattfinden lassen und hätte dann eine Differenz, auf die man dann eine latente Steuer ansetzen könnte. Nun ist es aber so, dass zum Zeitpunkt, in dem die latenten Steuern erfasst werden müssen – relativ früh im Jahr – noch keine fertige Steuerbilanz vorliegt, sondern es liegt – wie soll man das nennen – eine geplante Bilanz oder eine Prognosebilanz vor, die aber Schätzungen braucht, damit man Steuerbilanzwerte – oder auch „Steuerwerte“, müsste man in Bezug auf IFRS sagen – hat. Das ist eine Thematik, die trifft auch auf die Steuerrückstellung als solche zu, dass man da eben eine Schätzung braucht, aber dennoch ist das Thema bei latenten Steuern – denke ich – schon noch etwas zugespitzt. Wie sehen Sie die Qualität dieser Schätzungen? Auf welche Behelfsmöglichkeiten greift man zurück, um diese Schätzung von Steuerbilanzwerten durchzuführen?
- 18 [0:11:22.9] **B:** Aus meiner Erfahrung heraus kann ich sagen, dass Sie mittlerweile kaum noch Abweichungen haben zwischen den Werten zur Jahresabschlusserstellung und den eingereichten Steuererklärungen. Diesen True-up gibt es natürlich, aber die Abweichungen werden immer geringer, weil da einfach die Awareness da ist. Man muss immer

differenzieren, was für Gesellschaften haben denn wirklich Abweichungen. Das spielt sich, wenn dann, oben auf den obersten Gesellschaften – bei Organschaften dann beim Organträger – irgendwie ab, aber alle anderen einfachen Gesellschaften – das sind ja 80, 90 Prozent der Gesellschaften in Unternehmen – sind einfache Gesellschaften. Da stehen alle Werte zum Jahresabschluss. Da sehe ich das Problem mittlerweile überhaupt nicht mehr, dass diese True-up-Effekte aufgrund der Abweichung zwischen Jahresabschlussstichtag und Steuererklärung noch so vehement vorhanden sind. Das sehe ich eigentlich gar nicht so, weil diese Zahlen, die ich brauche für meine Hinzurechnungen und Kürzungen usw., sind alle im System abrufbar. Das ist immer eine Frage des genauen Buchens vorher. Aber wenn ich mich rein auf deutsche Unternehmen beziehe, da kann ich nur sagen – für ausländische kann ich es nicht beurteilen, weil ich in den Steuerklärungsprozess nicht involviert bin – für die Steuerbilanzen und handelsrechtlichen Bilanzen/ Da gibt es für mich grundsätzlich keine wesentlichen Abweichungen, sodass da auch Planbilanzen oder so etwas/ Das kenne ich gar nicht. Man leitet ganz normal eine Steuerbilanz/ Die wird hergeleitet, indem ich die Abweichungen zwischen HB, StB einfach entsprechend eintrage, und habe somit automatisch meine Steuerbilanz. Dieser GuV-orientierte Ansatz, der in der Historie galt, den gibt es heute in der Steuerabteilung gar nicht mehr so sehr. Die können bilanziell denken, was ihnen früher schwergefallen ist, weil es für sie keine Bilanz gab. Aus meiner Praxiserfahrung kann ich nur sagen, dass sehr, sehr gute Steuerbilanzwerte zum Jahresabschlusszeitpunkt schon vorliegen.

19 [0:13:36.1] **I:** Ach so, okay. Die Überlegung war dadurch veranlasst, dass ich mir dachte, dass steuerbilanzpolitische Maßnahmen sehr viel später im Jahr wirklich festgezurr werden, und die haben ja dann oft Auswirkungen auf die latenten Steuern. Aber das sehen Sie eher nicht so?

20 [0:13:51.1] **B:** Also, steuerbilanzpolitische Sachverhalte, wo spielen die sich denn dann ab? Und wenn, dann wird dafür eine Steuerrisikorückstellung gebildet, die dann wiederum/ Wenn es sich um einen temporären Sachverhalt handeln würde, also wenn wir auf die Bilanz gehen, dann müsste man ja korrespondierend auf diese Steuerrisikorückstellung entsprechend die latente Steuer bilden, somit habe ich ja keinen Effekt. Wenn der Bilanzwert zu niedrig ist und ich sage, ich will doch mehr abschreiben, dann muss ich ja den gegenläufigen Effekt zeigen bei der Steuerrisikorückstellung. Dann sprechen Sie aber mit

Unternehmen, ob sie eine Steuerrisikorückstellung bilden. Von daher sehe ich das – jetzt so ad hoc gesprochen – nicht so.

- 21 [0:14:41.6] **I:** Gut, dann kommen wir auf die Granularität der Erfassung zu sprechen. Es ist ja so, den latenten Steuern ist schon eine Art Spannungsfeld inhärent zwischen einerseits der möglichst granularen Einzelerfassung von Differenzen und andererseits aber auch Vereinfachungsmotiven, die zu etwas führen, was man Gesamtdifferenzbetrachtung nennt. So wie ich Sie eben verstanden habe, sagten Sie schon vollkommen zu Recht, das sei tradiert aus der Zeit, in der man noch das Timing-Konzept verwendet hat, dass man eine Globalabweichung hat zwischen Handels- und Steuerbilanz. Andererseits habe ich den Eindruck, dass eine Erfassung der einzelnen Differenzen – also jeder einzelnen Differenz zwischen Handels- und Steuerbilanz – natürlich unheimlich aufwendig wäre. Das ist natürlich klar. Dann gibt es immer wieder so Kompromisslösungen, die genannt werden. Das heißt, man verfährt möglicherweise auf Kontenebene oder auf Bilanzpostenebene. Wie wird denn da aufseiten Ihrer Mandanten verfahren?
- 22 [0:15:39.4] **B:** Da würde ich das wieder in Abhängigkeit davon machen, welches Mandantenumfeld ich denn hier anspreche. Zum einen gehe ich im DAX-Umfeld/ Da gibt es nur einen kompletten Bilanzvergleich, der durchgeführt wird. Das heißt, ich habe eine komplette Handelsbilanz. Ich habe meine Abweichungen und erhalte dadurch eine komplette Steuerbilanz. Die Bilanzstruktur – fokussiere ich mich auf die latenten Steuern nach HGB, dann nehme ich die 266er-Struktur natürlich. Bin ich in einem internationalen Konzern unterwegs, dann sehe ich zu, dass ich von vornherein eine aggregierte Version nehme. So wie wir es halt kennen und dann wird es meistens auch auf die IFRS-Struktur umgemappt. (I: Die Steuerbilanz meinen Sie?) Ja, die Steuerbilanz, denn sonst habe ich ja ganz viele Bilanzaufblähungen. Von daher gesehen, ist das/ Auf der Ebene Handelsbilanz – handelsrechtliche latente Steuern – ist das, glaube ich, recht einfach. Bei den IFRS, wenn es große Unternehmen sind, auch da gibt es eine komplette Bilanz. Man einigt sich, auf welche Ebene, Positionsebene man geht. Man geht auf keinen Fall auf Kontenebene. Das ist viel zu granular. Man guckt eventuell Sachverhalte an. Wenn da Wertpapiere sind, dann wieder aufgrund der Unterteilung in OCI und GuV. Dann unterteilt man das ggf. noch. Da versucht man, das KISS-Prinzip – keep it short and simple -, also die Granularität nicht zu tief gehen zu lassen. Was ich im kleineren Mittelstand oder auch selbst im PIE-Umfeld mitbekommen habe – ich sehe das sehr kritisch als Prüfer -, dass man nur Differenzen

- einfach ermittelt. Und dann stelle ich die Frage: „Wie sieht es aus im Zusammenhang mit dem Thema Vollständigkeit? Wie stellen Sie sicher, dass alle Differenzen erfasst worden sind?“ Das sehe ich doch – da bin ich jetzt erstaunt – im PIE-Umfeld auch und im kleineren Mittelstand auch vermehrt, dass die temporären Differenzen nur aufgezeigt werden, und nie eine komplette Bilanz.
- 23 [0:18:06.4] **I:** Okay. Also, das ist dann im Prinzip eine Auflistung von Differenzen, keine eigentliche Gegenüberstellung? So meinen Sie das?
- 24 [0:18:14.2] **B:** Ja, genau. Kein kompletter Bilanzvergleich, so wie es vorgeschrieben ist, sondern nur eine Gegenüberstellung von einzelnen Bilanzpositionen, wo es Abweichungen gibt.
- 25 [0:18:24.8] **I:** Und dann fallen da auch bestimmte Bilanzpositionen raus und da wissen Sie dann als Prüfer nicht, wie da die Sachlage ist? Und da fragt man sich dann: Was ist mit denen, die nicht aufgeführt sind?
- 26 [0:18:33.4] **B:** Ja, das Thema Vollständigkeit. Wie wurde sichergestellt, dass der HGB-Wert/ Passt der überein? Wenn ich die Bilanzsumme habe und die stimmt überein, ist die Wahrscheinlichkeit, dass dieser Wert auch tatsächlich stimmt, bei 99 Prozent und so weiß ich es nicht. Und dann wird ganz am Schluss sehr oft noch irgendetwas gebucht. In der Steuerabteilung ist einer der häufigsten Fehler, dass die steuerliche Überleitungsrechnung nicht aufgeht, weil im Handelsrecht – oder im Accounting – noch etwas gebucht worden ist, und es wurden die korrespondierenden latenten Steuern vergessen. Das fällt dann erst im Rahmen der steuerlichen Überleitungsrechnung auf.
- 27 [0:19:15.6] **I:** Das, was wir geschildert haben, bezieht sich aus meiner Sicht eher auf den Einzelabschluss. Wie sieht die Differenzermittlung aus bei den Konsolidierungsmaßnahmen? Macht man das dann pro Maßnahme?
- 28 [0:19:29.6] **B:** Ja, das erfolgt in der Regel – so ist meine Erfahrung – pro Maßnahme. Es wird geguckt – Zwischenergebniseliminierung – und dann wird direkt darauf die in der Regel eine aktive latente Steuer gebildet.
- 29 [0:19:47.0] **I:** Und das macht eine Konsolidierungssoftware dann automatisch?
- 30 [0:19:53.2] **B:** Das geht zum Teil automatisch, wenn der Steuersatz richtig hinterlegt worden ist. Oder wenn man es wieder in Excel macht, dann muss das manuell gemacht werden.
- 31 [0:20:08.2] **I:** Gut, dann kommen wir zum nächsten Themengebiet, was auch ein großer Diskussionspunkt im Schrifttum ist aber sicher auch in der Praxis, nämlich die Werthaltigkeitsprüfung. Gerade auch

jetzt in Corona-Zeiten ist es sicherlich noch brisanter, das Thema. Da gibt es eine große Diskussion darum, wie kann man überhaupt diese Prognoserechnung, die ja letztlich die Werthaltigkeitsprüfung ist, objektivieren. Welche Waffen sind da dem Abschlussprüfer überhaupt gegeben, um das zu objektivieren? Welche Maßnahmen sehen Sie da und können Sie vielleicht diese Diskussion, die zwischen Abschlussprüfer und Mandanten stattfindet, einmal schildern?

- 32 [0:20:52.2] **B:** Naja, als Erstes fängt es damit an: Was reicht der mir für eine Planung ein? Wenn ich im HGB-Umfeld bin, brauche ich nach DRS 18 oder E-DRÄS 11 eine fünfjährige Steuerplanungsrechnung. Welches Unternehmen hat eine Steuerplanungsrechnung? Als Erstes stelle ich mir diese Frage. Das ist schon schwierig. Dann habe ich Planungsrechnungen nach HGB oder IFRS. Dann ist es für mich als Abschlussprüfer dahingehend immer sehr einfach. Wenn ich die latenten Steuern prüfe, dann gehe ich zu meinen Kollegen, die im Rahmen von Impairment-Tests unterwegs sind, und sage: „Schaut euch einmal die Planung an. Ist das dieselbe Planung, die ihr auch habt?“ Und dann sagen die: „Ja.“ oder „Nein.“ Und das sollte auf jeden Fall schon einmal die gleiche Planung sein. Das ist für mich ein Objektivierungskriterium. Meine Prüferkollegen müssen das bestätigen, dass die Planung auch wirklich in Ordnung ist und dass die Zahlen übereinstimmen. Ich gucke mir die Planungstreue natürlich auch an. Soll-Ist-Abweichungen, Einmaleffekte und Sondereffekte werden natürlich mit berücksichtigt. Wenn ich eine „History of Losses“ habe, ist für mich/ Da hatte ich heute mit einem Mandanten gerade das Gespräch. Und der hat sonst aus dem Bilanzvergleich einen Passivüberhang und dann sage ich: „History of Losses – da gibt es keine aktiven latenten Steuern auf die steuerlichen Verlustvorträge.“ Wenn man das Ganze aber bereinigt um Sondereffekte und dann aus der Verlusthistorie auf einmal keine Verlusthistorie mehr wird, dann kann man wieder über das Thema Werthaltigkeit sprechen. Mir bringt die Planungsrechnung dahingehend halt nichts. Ich weiß nicht, ob das jetzt so in die richtige Richtung geht, die Sie als Antwort erwarten.
- 33 [0:22:43.1] **I:** Nein, das Thema ist schwer, also es ist schwer, darauf eine Antwort zu geben.
- 34 [0:22:47.4] **B:** Was für mich eines der wichtigsten Themen ist, ist wirklich das Thema der Planungstreue. Das ist das A und O. Wenn die Planungstreue nicht gegeben ist – positiv wie negativ -, dann muss der Mandant das begründen und dann muss man eben gucken: Liegen objektive Kriterien vor, die dazu führen, dass man die Planung eventu-

- ell um diese Sondereffekte bereinigen müsste aus der Vergangenheit? Wichtig ist für mich als Abschlussprüfer, wenn ich mich mit latenten Steuern befasse, dass ich mich immer mit meinem Prüfersteam im Austausch befinde. Man ist manchmal auf so einer Sonderlocke als Steuerprüfer. Das ist das notwendige Übel und das Beste kommt zum Schluss. Das sind – das sage ich immer wieder – die latenten Steuern. Da hat man die wenigste Zeit, aber da ist meistens Musik drin. Also ich hatte schon einmal einen Mandanten, da haben wir eine Milliarde an aktiven latenten Steuern abgeschrieben. Das ist schon eine Hausnummer.
- 35 [0:23:52.9] **I:** Und das sorgt dann auch für Diskussionen? Würden Sie sagen, dass das so ein Ringen ist zwischen Ihnen und den Mandanten?
- 36 [0:23:58.1] **B:** Teilweise schon. Ja klar, logisch. Ich habe aber auch andere Mandanten, die sagen: „Nee, das machen wir gar nicht. Wir nutzen das Wahlrecht überhaupt nicht aus.“ Wenn es um Beteiligungsgesellschaften oder so geht, dann sagen sie: „Nee, das bringt nichts.“ Die Erfahrung habe ich auch gemacht. Diskussionen gibt es eher – wie gesagt –, wenn eine Verlusthistorie vorliegt und man meint, man plant doch so positiv.
- 37 [0:24:42.8] **I:** Und ich denke, dass das Thema in Corona-Zeiten verschärft ist.
- 38 **B:** Ja, es ist verschärft, weil diese Planungsunsicherheit ist ganz einfach gegeben. Wir haben den Vorteil, bei den IFRS gibt es keine Planungszeiträume, die vorgeschrieben sind. Es ist anders als im Handelsrecht. Da ist das – aus meiner Sicht nicht nachvollziehbar – so streng vorgegeben.
- 39 [0:25:03.9] **I:** Sie sehen das eher als Vorteil, wenn man gar keine starre Grenze hätte, dass man zum Beispiel auf eine Dreijahresfrist zurückgehen könnte?
- 40 [0:25:12.6] **B:** Ja genau, das würde ich/ Man muss sich einfach das Geschäftsmodell angucken. Bin ich – ich sage jetzt einmal – im Energiesektor und habe Atomkraftwerke? Dann habe ich einen anderen Planungshorizont, als wenn ich in der Musikbranche tätig bin. Ich übertreibe jetzt einmal, aber das ist einfach so. Das muss man schon ganzheitlich betrachten. Wer plant denn handelsrechtlich – vor allem steuerrechtlich – mit einem Zeitraum von fünf Jahren? Wenn man eine Studie macht, dann weiß ich, was da herauskommt. Das sind unter zehn Prozent der Unternehmen, die das machen.
- 41 [0:25:51.4] **I:** Und Sie meinen, mit der Fünfjahresgrenze – ich habe mich auch mit der Fünfjahresgrenze ausgiebig beschäftigt – entsteht so eine Erwartungshaltung, dass man auch wirklich bis zu den fünf Jahren

- schauen kann. Man könnte ja auch sagen vonseiten des Abschlussprüfers: „Diese fünf Jahre gestehe ich dem Unternehmen überhaupt nicht ein. Ich schaue mir nur die nächsten zwei Jahre an.“ Meinen Sie durch diese Fünfjahresgrenze lassen sich das die Unternehmen nicht nehmen?
- 42 [0:26:16.0] **B:** Was meinen Sie mit „lassen sich das die Unternehmen nicht nehmen“?
- 43 [0:26:20.6] **I:** Sie könnten ja jetzt sagen: „Nein, das ist mir viel zu ungewiss, dieses Geschäftsmodell, und ich schaue mit diesem Unternehmen mit diesem HGB-Abschluss nur über die nächsten drei oder zwei Jahre.“
- 44 [0:26:29.0] **B:** Ja, aber es ist ja verpflichtend vorgeschrieben. Es muss eine Fünfjahresplanung/ Da steht ja nicht „kann“, sondern „muss“. So habe ich das jetzt in Erinnerung. Von daher habe ich das Glück, dass ich nicht so sehr viel im HGB-Umfeld tätig war bislang. Das bekomme ich gerade mit, weil ich jetzt eher etwas mit HGB zu tun habe. Die Unternehmen empfinden das nicht als praxisnah, diese Fünfjahresplanung abzugeben.
- 45 [0:27:10.5] **I:** Gut, dann kommen wir jetzt noch einmal auf ein anderes Thema, nämlich den Umgang aufseiten der Bilanzanalysten. Ich weiß, Sie sind aufseiten der Bilanzierung zu verorten, aber ich ziehe Sie nun einmal als Sachverständige heran. Da ist meine Frage, ob Sie einen Einblick haben, wie die Bilanzanalysten – das mag jetzt von den Fremdkapital- oder Eigenkapitalgebern kommen – im Rahmen der Aufstellung von Strukturbilanzen mit latenten Steuern umgehen. Vielleicht können Sie da auch differenzieren nach HGB- und IFRS-Abschlüssen, eventuell auch nach aktiven und passiven latenten Steuern. Was haben Sie da für einen Eindruck?
- 46 [0:27:56.0] **B:** Da bin ich ehrlich gesagt in der Praxis gar nicht so drin. Ich kann nur aus der Historie, weil wir eine große Bank betreut hatten und wir da den Vorstand unterstützt hatten bei potentiellen Fragen, die von Bilanzanalysten kommen könnten hinsichtlich des Themas der latenten Steuern, ein bisschen etwas aus der Erfahrung sagen, ansonsten kann ich da gar nicht so viel Input geben zu der Frage, wenn ich ehrlich bin. Ich kenne es auch im Rahmen der Unternehmensbewertung, was es für eine Rolle spielt. Aber für den klassischen Bilanzanalysten ist mir das noch gar nicht so dahergekommen aus der Vergangenheit. Da ging es eben um das Thema der aktiven latenten Steuern – Werthaltigkeit. Das habe ich nie so mitgenommen, dass das so mega im Fokus eigentlich war. Auch wenn es ein Bilanzposten ist, dann muss er sich schon extrem hervorheben, dass da auch das Thema

der/ Wenn, dann auch aktive latente Steuern. Um passive geht es gar nicht, wenn, dann geht es um die aktiven eher, über die da gesprochen wird. Ehrlich gesagt, bin ich da nicht drin, um Ihnen eine qualifizierte Antwort zu geben.

47 [0:29:01.8] **I:** Macht ja auch nichts. Dann kommen wir auf das nächste Thema zu sprechen. Was immer wieder diskutiert wird, ist das Thema der Diskontierung. Es gibt ein generelles Diskontierungsverbot für latente Steuern sowohl im HGB als auch in den IFRS. Auch die Rechnungslegungsvorschriften anderer Nationen sind auf dem Stand, meines Wissens. Das ist eine durchgehende Regelung. Nun ist es aber so, das ist ja ganz trivial: Wenn Sie einen latenten Steueranspruch ausweisen aus einer temporären Differenz und Sie haben den Umkehrereffekt bspw. erst in fünf oder zehn Jahren, dann ist dieser Anspruch aus heutiger Sicht, wenn man diskontieren würde, sehr viel weniger wert. Das heißt, der Zeitwert des Geldes spielt eine Rolle. Man macht es aber nicht aus verschiedenen Gründen. Ich denke schon, dass es dadurch verzerrende Wirkungen gibt in den latenten Steuern, dadurch dass man sie pauschal zum Nennwert ansetzt. Wie schätzen Sie aus Ihrer praktischen Sicht die Chancen und Risiken einer möglichen Diskontierungslösung ein? Was wären da die Konsequenzen?

48 [0:30:23.0] **B:** Wenn man die Meinung abholen würde von den Leuten, die Chance ist natürlich, gerade wenn es um das Thema IFRS geht – Fair Value, Informationsfunktion für den Abschlussadressaten. Auf der Aktivseite habe ich natürlich meinen Steuervorteil. Dann bekomme ich/ Da wird schnell subsumiert, wir haben vielleicht ein Steuerguthaben eventuell, das da kommt. Ich sehe die Chance oder die Schwierigkeit eher, dass das zu einer Fehlinterpretation führt, weil da kann man ziemlich viel hereininterpretieren in so einen Vermögensvorteil. Ja, ich kann das abdiskontieren. Aber wenn ich vom Finanzamt Geld erwarte, bekomme ich null Komma fünf Prozent Zins. Müsste ich diesen Zins dann nehmen bei den Aktiven? Und bei den passiven latenten Steuern muss ich dann den ganz normalen Diskontierungszinssatz/ (I: Eine spannende Frage. Das wäre eine Folgefrage. Genau, da haben Sie vollkommen recht.) Ich habe nie die Gunst gehabt, da so zu philosophieren, aber ich halte es für schwierig. Chancen und Schwierigkeiten? Was ist der Nutzen und der Mehrwert daraus? Ich sehe die Chance, einen Barwert darzustellen von den Steuern. Aber ist das im Steuerumfeld dasselbe, wie wenn ich mich um die sonstigen Assets kümmere, wenn es um tangible oder intangible Assets geht oder um die Rückstel-

lungen? Ich sehe das schwierig bei Steuern. Steuern sind einfach ein Sonderthema.

- 49 [0:32:13.7] **I:** Okay. Dann wäre auch noch zu klären, wie wollen Sie überhaupt eine Diskontierung bei quasi-permanenten Differenzen vornehmen, bei denen man ja den Umkehrzeitpunkt gar nicht kennt. Das wären Folgefragen. Und ich schmeiße noch einmal ein paar Argumente herein, nämlich die Frage: Kann man überhaupt zuverlässig ermitteln, wann die Umkehreffekte eintreten? Die können sich auch verschieben. Die können sich aus der weiten Ferne in die nahe Zukunft verschieben. Das wären eben noch weitere Argumente. Gut, das war das Thema der Diskontierung. Das ist eines der Themen der potentiellen Rechtsgestaltung, das ich mit Ihnen diskutieren möchte. Und im nächsten Schritt beschränken wir uns einmal auf das Handelsrecht und zwei mögliche Szenarien, die man dem Gesetzgeber unterbreiten könnte. Sie wissen, im handelsrechtlichen Einzelabschluss gibt es ein Aktivierungswahlrecht, sofern ein Überhang an Aktivlatenzen vorliegt. Ich denke, zu Recht steht die Regelung auch immer wieder in der Kritik, weil sie Freiheiten und Ermessensspielräume ermöglicht aufseiten der Bilanzierenden. Das Aktivierungswahlrecht ist eine Zwischenlösung. Man konnte sich nicht so richtig im Gesetzgebungsprozess zum BilMoG zu einem Aktivierungsgebot durchringen. Das ist immer wieder als Zwischenlösung kritisiert worden. Zu Recht, denke ich. Wir wollen jetzt zwei Entwicklungsszenarien miteinander durchsprechen. Einerseits, dass man diesen Schritt auf die latenten Steuern zugeht und ein Aktivierungsgebot formuliert in § 274 HGB, oder dass man sich von den latenten Steuern löst, § 274 und 306 streicht und dann wieder auf die Rückstellungsbilanzierung zurückfällt. Das war der Stand vor 1985 vor der Einführung durch das BiRiLiG, dass man die latenten Steuern – die latenten Steuerverpflichtungen primär natürlich – nach § 249 HGB bilanziert. Was wären die Konsequenzen und wie schätzen Sie das ein? Vielleicht fangen wir an mit dem Aktivierungsgebot.
- 50 [0:34:34.7] **B:** Also, bei dem Aktivierungsgebot wird es einen Aufschrei in der Praxis geben. Durch die Einführung damals habe ich oft mitgenommen, dass – das war zu meiner Zeit bei der Y-Gesellschaft im DAX-Umfeld usw. – die Unternehmen gesagt haben: „Handelsrecht – interessiert uns alles nicht. Wir haben eh einen Aktivüberhang.“ Dann ist das Thema aus Prozesssicht: Sehr oft führen neue Standardeinführungen – nicht nur im Steuerumfeld, sondern generell im Accounting-Umfeld – zu Prozessänderungen und der Mandant ist avers, da irgendetwas anzupassen, wenn das nicht zu einem Wertschöpfungsbeitrag

führt. Deshalb ist das Thema/ Wenn es zu einer Pflicht werden würde, dann würde es für den Mandanten einen immensen Mehraufwand bedeuten, weil er das Thema der Werthaltigkeit usw. mit einbringen muss und momentan DRS 18, E-DRÄS 11 so stringent sind mit der Vorgabe. Da kann man nicht einmal eine Analogie verwenden zu den Internationalen. Das heißt, aus Prozesssicht komme ich jetzt an und sage: Ich halte nicht viel davon. Was hat das für Konsequenzen für den Mandanten selber – jetzt gerade in der Krisensituation? Es ist ein Vermögenswert, der in der Bilanz steht. Wenn ich verpflichtet bin – unter Berücksichtigung der Werthaltigkeitsaspekte, habe ich ja/ In Corona-Zeiten würde ich sagen, dann bleibt es dabei. Aktive in der Höhe der Passiva und dann ist es gut. Dann würde ich da auch nichts daran ändern. Geht es dem Unternehmen gut, baue ich da einen Puffer auf, müsste man also die bilanzpolitischen Aspekte eher betreuen. Aus Bilanzeffekt/ Wenn ich also eine Verpflichtung einführen würde, würde das im nächsten Schritt einfach nur heißen, dass der Mandant selber sagt: „Ich sehe keine Werthaltigkeit.“ Und dann bleibt es so wie vorher auch – rein auf HGB bezogen. Für alle Unternehmen, die HGB und IFRS machen, kommen wir dann in ein Problem, wenn Sie einen Aktivüberhang nach IFRS ansetzen und nach HGB aber nicht. (I: Ja.) Dieser Mehrwert, dieser Wertschöpfungsbeitrag – der muss immer gegeben sein bei den Unternehmen und viele sehen bei Steuern sowieso schon keinen Mehrwert. Von daher sage ich: Aktivierungsgebot würde prozessual viel Aufwand mit sich bringen, auf die Kennzahlen, glaube ich, am Schluss gar nicht einmal so viele Auswirkungen haben für die Unternehmen, die nicht nach IFRS oder US-GAAP bilanzieren.

- 51 [0:37:34.9] I: Ein Mechanismus, der sich, glaube ich, im Zuge der BilMoG-Reform durchgesetzt hat, ist – Sie sprechen das Prozessuale an – nämlich, dass viele Unternehmen ihre Differenzen in den HGB-Abschlüssen gar nicht so klar ermitteln, sondern überschlägig verfahren. Man weiß, durch das rigide Steuerbilanzrecht hat man üblicherweise Aktivüberhänge, wenn man größere Rückstellungssachverhalte hat. Dann ermittelt man die Differenzen gar nicht so genau. Man weiß, man hat einen Aktivüberhang und dann lässt man es fallen und erspart sich so den Aufwand. Das ist ja ein Mechanismus dieses Aktivierungswahlrechts. (B: Genau.) Gut, und dann kommen wir noch einmal zum zweiten Szenario, dass man 274 HGB und 306 HGB streicht und dann wieder auf Basis einer Rückstellungsbilanzierung verfährt.

- 52 [0:38:36.0] **B:** Gute Frage. Ich glaube, im Endeffekt aus prozessualer Sicht wären die Unternehmen alle happy. Aus Bilanzpolitik/ Weiß ich nicht, gute Frage.
- 53 [0:39:20.5] **I:** Ich kann Ihnen ja vielleicht ein paar Argumente dazu nennen. Ein großes Argument wäre natürlich, dass man die Thematik der Ausschüttungssperre nicht mehr hätte. Wenn man keine aktiven latenten Steuern mehr hätte, könnte man das dort streichen. Die Aktivierung latenter Steuern bricht grundsätzlich mit dem Realisationsgrundsatz. Es gibt keinen Transaktionsvorgang, mit dem der Ertrag objektiviert wird, sodass dann auch der Bruch mit dem Realisationsgrundsatz beseitigt wäre und damit das Bilanzrecht – das deutsche Bilanzrecht – stimmiger wäre. Das ist erst einmal die These.
- 54 [0:40:02.3] **B:** Ja, das ist spannend. Das ist für mich jetzt/ Ehrlich gesagt, habe ich mich mit dem Thema noch gar nicht so auseinandergesetzt, weil für mich, ehrlich gesagt, das Handelsrecht gar nicht im Fokus war, von daher kann ich da gar nicht so schlaue Antworten geben.
- 55 [0:40:19.4] **I:** Alles gut, gar kein Problem. Gut Frau B. Dann haben wir damit die Fragen abgeschlossen. Ich würde Sie nun noch zum Schluss fragen wollen, ob Sie noch etwas hinzufügen wollen, besondere Probleme, die Sie aus Ihrer Erfahrung zu latenten Steuern noch vortragen können. Gibt es noch etwas, was wir vergessen haben? Wo sehen Sie noch besondere Probleme?
- 56 [0:40:42.7] **B:** Was ich so aus der Praxis sehe – wie gesagt, ich bin der Praxis-Mensch, Prozess-Mensch -, ist das Thema mit den Outside Basis Differences. Ich weiß nicht, inwiefern Sie da Expertise haben. Das hinzukriegen/ Die Komplexität, die sich in dieser Anhangangabe nach IFRS befindet, führt jedes Mal wieder zu Herausforderungen und Diskussionen mit Mandanten. Man einigt sich schon auf vereinfachte Verfahren, weil man sagt, man berücksichtigt den Kaskadeneffekt nicht. Das ist definitiv, was immer wieder aufpoppt und der Mandant dann sagt: „Das ist für mich eh unwesentlich.“ Und der Mandant nach wie vor nicht versteht, was bedeutet die Anhangangabe, wenn ich die temporären Differenzen, für die ich keine passiven latenten Steuern gebildet habe, angeben muss. Das ist für mich noch so ein Thema, das aus meiner Sicht in der Praxis definitiv ein Problembereich ist.
- 57 [0:41:48.4] **I:** Ja und da gibt es auch immer wieder Rückausnahmen – also manche Fälle, in denen man die latenten Steuern auf Outside Basis Differences doch ansetzt. Ich bin absolut kein Experte in dem Thema. Dieses Bilanzierungsverbot, das es im HGB gibt, ist auch nach IFRS durchlöchert.

8 N10_3

- 1 [0:00:00.0] **I:** So Herr B., die Aufnahme läuft. Wir sprechen über latente Steuern, die stehen heute im Fokus, aber zunächst würde ich gerne etwas über Ihre Person erfahren. Sie können ja einmal die Gesellschaft, für die Sie tätig sind, beschreiben, vielleicht einmal Ihre Mandanten beschreiben. Was ist das für ein Mandantenkreis? Dann können Sie vielleicht noch nennen, was Ihre Aufgaben sind – beruflich – und dann auch noch auf die latenten Steuern zu sprechen kommen und sagen, wie lange Sie sich schon mit latenten Steuern beschäftigen.
- 2 [0:00:37.6] **B:** Also die Gesellschaft, für die ich tätig bin, ist die X-Gesellschaft – eine der zehn größten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Deutschland. Mandanten, die wir betreuen im Geschäftsbereich Audit and Assurance, sind von gelisteten kapitalmarktorientierten Unternehmen, die nach IFRS bilanzieren, bis zu großen, privat geführten Konzernen, die nach HGB bilanzieren. Da ist eigentlich so weit alles drin. Ich bin Leiter des Geschäftsbereichs Audit and Assurance mit Schwerpunkt für die kapitalmarktorientierten Unternehmen, nicht nur für den Standort am X-Ort, sondern deutschlandweit. Mit latenten Steuern hatte ich schon sehr lange zu tun. Bei uns in der Firma haben wir so ein kleines Tool gebastelt, um latente Steuern nach HGB und nach IFRS zu berechnen, auch mit Blick auf die Anhangangaben. Also, was die praktische Umsetzung angeht, sind durchaus Erfahrungswerte da.
- 3 [0:02:58.0] **I:** Gut. Ja, so weit dann erst einmal zu Ihrem Hintergrund. Dann würde ich mit der ersten Frage beginnen. Latente Steuern sind ja ein bisschen eine Schnittstellenthematik. Man versteht latente Steuern eigentlich nur, wenn man einen Überblick hat über handelsrechtliche und steuerrechtliche Rechnungslegung – nach meinem Verständnis. Daraus ergibt sich, dass aufseiten der Unternehmen oftmals unterschiedliche Abteilungen in die Bilanzierung latenter Steuern involviert sind. Können Sie einmal schildern, welche Abteilungen das auf der Seite Ihrer Mandanten sind? Das ist möglicherweise die Steuerabteilung, das Rechnungswesen, aber auch die Unternehmensplanung.
- 4 [0:03:42.0] **B:** Ja, das ist durchaus unterschiedlich. Wenn Sie die reine Rechnungslegung – die Verbuchung – betrachten, dann sind immer die Rechnungslegungsabteilungen diejenigen, die latente Steuern buchen. Was diese Abteilungen aber typischerweise nicht wissen, sind die Informationen, die man braucht, um die richtigen Steuerwerte abzuleiten. Das Dilemma ist jetzt meistens, dass die Steuerabteilungen daran

interessiert sind, die echten Steuern zu beurteilen, zu vermeiden, zu gestalten, und damit natürlich einen Beitrag im Unternehmen leisten. Auf der anderen Seite sind sie damit beschäftigt, Betriebsprüfungen und sonstige, nach hinten gelagerte Verfahren zu betreuen. Nur dieser IFRS- oder HGB-Abschluss, der genau in der Mitte relevant ist für die Rechnungslegungsabteilungen, wird im einen oder anderen Fall eher als lästige Pflicht empfunden. Der zweite Punkt, der wichtig ist bei dieser Zusammenarbeit Accounting und Tax, ist natürlich immer: Wie komme ich an die Werte heran? Wenn Sie jetzt den ganz normalen handelsrechtlichen Abschluss nehmen und den normalen Abschlussprozess vor Augen haben, dann sind die dazu passenden Steuererklärungen im Regelfall noch längst nicht fertig. Das heißt, Sie brauchen immer einen Mechanismus, einen Weg, wie komme ich eigentlich auf der Grundlage dieser handelsrechtlichen oder IFRS-Werte an die Basis dran, von denen ich dann methodisch logisch die Steuerwerte ableite. Das kommt eigentlich flächendeckend in der Praxis so vor, dass man eben nicht etwas verwenden kann, was einfach da ist, sondern dass man diese Ableitung nach logischen Kriterien vorgeben muss. Das ist dann immer dieses Thema: In welcher Struktur gehe ich da vor? Und da sehen wir in der Praxis durchaus Unterschiede. Also bei Unternehmen, die dieses Thema primär den Steuerabteilungen auf das Auge drücken, und wenn wir jetzt eine deutsche Gesellschaft als Beispiel nehmen, dann ist eigentlich die Gliederungsstruktur des HGB das, was diese Gegenüberstellung zwischen handelsrechtlichen Werten und den Steuerwerten strukturiert und treibt. Die spätere Umgliederung nach IFRS ist dann etwas, womit die steuerlichen Kollegen dann weniger zu tun haben. Das wäre nachher eine Folgearbeit, die im Accounting-Bereich stattfindet, wenn man im Einzelabschluss zum Konzernabschluss die Brücke schlagen möchte. So gesehen, gibt es da kein Richtig oder Falsch. Es hängt auch davon ab, wie die Struktur und die Kenntnisstände in den jeweiligen Abteilungen sind, wer da gerade führend ist oder nicht. Das Thema, das wir hier auf Unternehmensseite haben, spiegelt sich in gewisser Weise auch auf die Prüfungsgesellschaften, was aber mehr ein Thema der Auslastung ist. Wenn Sie sich vorstellen, Sie haben im Bereich der Prüfung meistens einen relativ großen Peak. Wenn Sie wenige Leute haben, aber trotzdem prüfen müssen, dann stellt sich eben die Frage: Kann man nicht die Kollegen von der Steuerabteilung dazu nutzen, diese Themenfelder zu bearbeiten, weil die dann vielleicht den Peak nicht so haben und dann vielleicht eher helfen können? Auch da sehen wir in der Praxis für beide Wege Beispiele,

sodass es auch da kein Richtig oder Falsch gibt. Nur, was man vermeiden sollte, ist, dass man jedes Jahr irgendetwas anderes macht, immer wieder wechselt. Man muss sich schon für eine Methodik entscheiden und die auch konsequent durchhalten. Diese Abteilungen sind im Zusammenwirken durchaus unterschiedlich unterwegs. Bei größeren internationalen Gruppen sehen Sie es häufiger, dass es für bestimmte Regionen – also jurisdiktionsübergreifend – sogenannte Hubs gibt, in denen man diese Arbeiten zusammenfasst, dass man in Singapur einen gewissen Teil für den ostasiatischen Raum zentral abdeckt oder bestimmte Gegenden in den USA, aber das wäre der nächste Schritt, das nächste Element bei wirklich großen Konzernen.

- 5 [0:07:04.4] **I:** Eine sehr gute Antwort. Dann kommen wir auf ein Thema, das damit eng verbunden ist, zu sprechen, was Sie jetzt auch schon angesprochen haben in Ihrer Rede zu Ihrem Hintergrund – nämlich die Thematik der EDV-Unterstützung. Wie sieht es in der Praxis bei den Bilanzierenden aus? Da können Sie möglicherweise wieder staffeln nach Unternehmen unterschiedlicher Größe. Welche EDV-Lösungen gibt es schon und welche EDV-Unterstützung wird herangezogen zur Ermittlung der latenten Steuern oder der Differenzen?
- 6 [0:07:40.8] **B:** Also, wenn wir unten im Intervall anfangen, dann würden wir sagen, es sind durchaus noch Excel-Lösungen. Man kann auch sagen „Zu-Fuß-Rechnen“. Die dann halt von der Struktur anfällig sind, je nachdem, wie diszipliniert die Anwender damit umgehen. Stellen Sie sich einmal vor, da passt etwas nicht ins Schema rein, dann führt man einmal dort eine neue Zelle ein. Wer hat was, wann gemacht? Nichts ist dokumentiert. Also das kann Eigenleben entwickeln. Aber das findet man durchaus noch häufiger, teilweise auch in vorkonfigurierten Excel-Lösungen. Das nächste Thema sind dann eigentlich Pakete, die sich gesondert um latente Steuern kümmern, die aber die echten Steuern noch nicht unbedingt zwingend einbeziehen. Da finden Sie Lösungen vor, die sich an Konsolidierungstools anlehnen, wo man zum Beispiel verschiedene Datenarten, wie HGB- oder IFRS-Daten, halten kann und in einer anderen Datenart dann die Tax-Daten aufbereitet und dann durch Abweichungen vorkonfigurierter Konten zu den temporären Differenzen kommt, ggf. Eingabefelder für steuerliche Verlustvorträge, Verfallsfristen, Tax Credits usw. vorsieht und dann über Steuersatzmultiplikation solche Logiken hinterlegt, die im Regelfall schon datenbankgestützt sind. Die dritte Ausbaustufe sind dann mehr oder weniger komplette Programme, die dann neben der eigentlichen latenten Steuerberechnung aber auch die zugrunde liegende Kalkulation der

tatsächlichen Steuer mit übernehmen, sodass man dann verschiedene Optionen hat, Jurisdiktion für Jurisdiktion einzuspielen und genau durchzutakten. Das endet dann nachher bei solchen wirklich komplexen Programmen in einer Situation, wo Sie auch die verschiedenen Konzernbesteuerungskonzepte finden – Organschaft in Deutschland, Integration in Frankreich oder in den USA diese Consolidated Tax Returns -, wo Sie dann den Konzernsteuerstrukturen folgend Zusammenfassungen generieren können. Also, Sie sehen diese Tools eigentlich von Excel „zu Fuß“ bis zum hochintegrierten Tool in der Praxis. Alles kommt vor. Bei den großen internationalen Konzernen werden wir im Regelfall immer die letzte Ausprägung finden, weil der Prozess wird einmal definiert und dann regelmäßig abgespielt. Was nicht genau auf Ihre Frage zielt, aber auch für die Frage interessant ist, ist die Thematik, wenn sich manche Unternehmen ganz oder in Teilen dieser Aufgabe entziehen und das outsourcen. Sie sagen: „Uns ist der Aufwand, dieses System selbst vorzuhalten, zu groß und stattdessen möchten wir das auf einen Dienstleister, der diese Tools hat, auslagern.“ Das würde ein interner Experte sein im Erstellungsprozess oder auch aus Sicht der jeweiligen Prüfer, die das nachher prüfen müssen, muss man sich dann auch mit diesen Strukturen auseinandersetzen. Also das wäre noch eine Spielwiese, die da auch eine Rolle spielen kann.

- 7 [0:10:20.6] **I:** Ja. Wie nennt sich das dann – Shared Service Center?
- 8 [0:10:28.0] **B:** Nein, Shared Service Center ist eine Struktur normalerweise im Unternehmen oder im Konzern selber, wo man interne Prozesse bündelt und zentriert. Die Auslagerung und dieses Outsourcing ist eher etwas anderes, dass man das wirklich in eine Dienstleistungssituation überführt, dass zum Beispiel eine Prüfungsgesellschaft, die gerade nicht prüft – man darf ja nicht beides machen -, bei der Erstellung der latenten Steuern mitwirkt im Rahmen einer Dienstleistung für den Konzern.
- 9 [0:10:53.4] **I:** Gut. Ich denke, eine Problematik bei den Excel-Lösungen wird das Thema der Vollständigkeit sein? Auch da muss man immer wieder nachkontrollieren. Das stelle ich mir schwierig vor.
- 10 [0:11:06.0] **B:** Das weniger. Die Ermittlung der temporären Differenzen erfolgt immer nach dem gleichen Schema. Sie haben eine bestimmte Gliederungsstruktur, dann müssen Sie zwei Positionen vergleichen, je nachdem, in welchem GAAP Sie sind, entweder IFRS zu Steuerwerten oder HGB zu Steuerwerten. Da finden wir in der Praxis teilweise auch Überleitungen, wo man sowohl HGB als auch IFRS eingibt, ganz einfach weil HGB und IFRS von der Steuerabteilung gemacht wird und

die Brücke IFRS zu HGB von der Accounting-Abteilung. Am langen Ende ist immer das gleiche Prinzip: Sie vergleichen zwei Werte, die Sie gegenüberstellen, und dann müssen Sie diese Werte klassifizieren. Sind das permanente Differenzen? Sind das erfolgsneutrale Differenzen? Sind das ergebniswirksame Differenzen? Diese drei Schubladen müssen Sie dann mit dem jeweiligen Steuersatz multiplizieren und damit haben Sie die Matrix aufgespannt, die so ein Erfassungstool – egal wie es technisch ausgestaltet ist – mindestens beinhalten muss, um nachher die Werte, die man braucht, auch für die Anhangangaben ausrechnen zu können. Die zweite Variante, die Sie abfragen müssen, sind die steuerlichen Verlustvorträge, Tax Credits und solche Sachen. Da ist es so, dass es durchaus verschiedene Jurisdiktionen gibt, die im Hinblick auf die Verfallsfähigkeit und Verfallsfristen von Verlustvorträgen Unterschiede machen. Ob es überhaupt ein Thema ist? Ob es gestaffelt ist? Ob Sie es kombinieren müssen mit einer Mindestbesteuerung oder eben auch nicht? Ob die Steuerarten wechselseitig in irgendeinem Zusammenhang stehen? Wenn Sie zu viele Ertragsteuerarten haben – nehmen wir so ein Land wie Brasilien als Beispiel/ Wenn Sie über zehn Ertragsteuerarten haben, irgendwann müssen Sie in der Praxis vereinfachen und sagen: „Das ist jetzt die Ertragsteuer und für die rechnen wir. Das ist dann eben genau genug.“ So gesehen: Das praktisch Machbare entfernt sich dann ein bisschen von dem theoretisch eigentlich perfekt Richtigen, aber auch das ist in der Praxis üblich. Dann haben Sie eigentlich die Struktur, um den kleinsten gemeinsamen Nenner – also die Datenfelder – zu bestimmen, und wenn Sie das einmal haben, dann würden die einzelnen Programme – das kann von Excel bis zur schicken integrierten Lösung gehen/ Dann müssen Sie einfach die Daten wieder so kombinieren, dass die Anhangangaben und die Buchungssätze herauskommen, aber das ist etwas, wo der Komfort für Anwender unterschiedlich ist. Daten hereinladen, Daten herausladen. Das sind die technischen Verknüpfungen, je nachdem, in welcher Anwendung man unterwegs ist.

- 11 [0:13:19.4] **I:** Gut. Die vierte Frage bezieht sich dann auf eine Thematik, die Sie schon dezidiert angesprochen haben, nämlich dass zum Zeitpunkt der Berechnung der latenten Steuern die fertige Steuerbilanz im Regelfall noch nicht vorliegt. Das Ganze muss relativ früh im Jahr fertig werden und dann hat man ja längere Pflichten, was die Abgabe der Steuererklärung angeht, sodass man ein zeitliches Delta hat. Wie schätzen Sie dadurch gewisse Verzerrungen ein und wie groß sind die True-up-Effekte, dass sich letztlich doch noch etwas in der Steuererklä-

rung ändert, dass es dann doch noch Änderungen gibt, sodass die – im Prinzip vorläufigen – latenten Steuern gar nicht mehr dazu passen. Wie groß sind diese Effekte?

- 12 [0:14:10.0] **B:** Ich glaube nicht, dass diese Effekte in der Praxis so diese Riesenrolle spielen. Warum? Wenn man ein bisschen von den latenten Steuern abgeht und einmal den gesamten Ertragsteuerbereich betrachtet, dann haben wir seit Anfang 2019 mit Einführung der Interpretation IFRIC 23 über Tax Uncertainties natürlich ein viel größeres Thema, wo Unsicherheiten berücksichtigt und eingeschätzt werden müssen. Das ist eigentlich so, dass man sagt/ Nehmen Sie zum Beispiel ein Transferpreisproblem. Sie haben zwei Gesellschaften im Konzern. Eine Jurisdiktion sagt: „Der Aufschlag war zu gering. Ich muss die Steuern erhöhen.“ Der andere sollte dementsprechend reduzieren, damit man nicht zu einer Doppelerfassung von Steuern kommt. Da muss man natürlich auch einschätzen können, wie wirkt das auf den gesamten Konzern. Kriegt man es wirklich hin, dass man diese Doppelbesteuerung verhindert? Ja? Nein? Wie schätzt man die eigene Position aufgrund der Dokumentation ein, was die Steuerbehörden angeht? Welche Taktik spielt man vor dem Hintergrund bestehender Verzinsungsregeln? Das heißt, da sind Unsicherheiten drin, die um ein Vielfaches größer sind, als die Unschärfe zwischen den echten Steuerwerten in der endgültigen Steuererklärung und den vorläufig rein methodisch abgeleiteten Steuerwerten. Der zweite Punkt ist der: Bei den IFRS ist es ja so, dass nach IAS 8 etwaige Fehler im Regelfall retrospektiv korrigiert werden. Das heißt, man korrigiert den Fehler da, wo er eigentlich entstanden ist. Das müsste dazu führen, dass Sie in allen IFRS-Konzernabschlüssen Fehlerkorrekturen für latente Steuern finden. Wenn dieser Effekt wesentlich wäre in der Praxis, dann müssten Sie eigentlich immer Steuern permanent korrigieren. Das finden Sie aber nicht, sondern stattdessen werden solche Sachen im Rahmen der jährlichen Fortschreibung mit erfasst und das ist eigentlich nur deswegen möglich, weil es einfach eine belastbare Schätzung war vom Vorjahr. Und wenn diese belastbare Schätzung gut genug war, dann war es kein Fehler und deswegen wird dieser Catch-Up in laufender Rechnung gemacht. Ich denke, das Thema mit den Tax Uncertainties IFRIC 23 oder – wenn Sie in den US-Bereich gehen – ASC 740, wo man die Wahrscheinlichkeit ein bisschen anders berechnet, was vom Grundsatz her das Gleiche ist/ Da sind viel stärkere Schwankungen, viel stärkere Ausschläge möglich als in diesen reinen Tax-Werten.

- 13 [0:16:26.1] **I:** Okay. Gut, dann kommen wir auf ein weiteres Thema zu sprechen, nämlich auf die Granularität der Erfassung der Differenzen. Da geistern im Schrifttum immer zwei Extrempole herum. Das ist einmal die Gesamtdifferenzbetrachtung, wobei das, glaube ich, ein Konzept ist, das veraltet ist, das man so nicht mehr machen kann, das nach dem Timing-Konzept üblich war. Und dann gibt es die sogenannte Einzeldifferenzbetrachtung. Das impliziert, dass man jede einzelne Differenz erfasst und darauf die einzelne latente Steuer bildet. Ich denke aber, dass in der Praxis – das ist so mein Eindruck – Vereinfachungen und Zwischenlösungen stattfinden, dass man bspw. auf Bilanzpostenebene verfährt oder auf Kontenebene. Wie wird da Ihrer Einschätzung nach in der Praxis verfahren bei den Bilanzierenden? Welche Zwischenlösungen gibt es da? Oder führt man wirklich eine Einzeldifferenzbetrachtung durch – in dem Sinne, dass man jede einzelne Differenz erfasst?
- 14 [0:17:23.7] **B:** Wenn ich mit der letzten Frage anfangen: Nein, jede Einzeldifferenz wird man niemals komplett erfassen, wenn das die gesamte Grundgesamtheit betrifft. Aber es gibt durchaus einzelne Bereiche, wo man auf Einzeldifferenzen schauen muss, wenn es wesentliche Effekte hat. Dieser Bereich der Outside Basis Differences, wo Sie das IFRS-Nettoreinvermögen im Konzern mit dem steuerlichen Buchwert vergleichen, um zu gucken: Was könnte da herauskommen? Das ist natürlich ein Beispiel für eine Einzeldifferenzenbetrachtung. Aber die Masse der Fälle, dass man das nach Bilanzposten strukturiert/ Da werden Sie auch Fälle finden, wo Sie Bilanzposten nach Abweichungswahrscheinlichkeiten aufteilen, dass Sie bspw. sagen, das, was nach HGB Grundstücke und Gebäude ist, was aber nach IFRS wäre Investment Property nach IAS 40 versus Property, Plant and Equipment nach IAS 16. Dass man diese Position so aufteilt und sagt, wenn man nach IAS 40 die Zeitwertmethode hat, in der Tax Base aber auf Anschaffungskosten – auf fortgeführten Anschaffungskosten – bleibt, dann würde man in der Zeile immer etwas finden müssen, was aber nicht zwingend ist bei dem Teil, der nach Property, Plant and Equipment klassifiziert ist. Also Sie finden dann Zwischenschritte, die größer sind als die Einzeldifferenz, aber kleiner als ein Posten. Das kommt auch schon einmal häufiger vor. Die Gesamtdifferenzbetrachtung, was die Erhebung der Differenzen angeht, ist eigentlich tot. Gesamtdifferenzbetrachtung spielt allenfalls im HGB-Bereich dann eine Rolle, wenn man sagt: Was muss ich eigentlich nachher mit den einzelnen erhobenen Differenzen machen? Kann ich die in einen Topf tun? Nur, wenn ich eine

Gesamtdifferenz und einen Aktivüberhang habe, dann hängt es von den Rechnungslegungsnormen ab, ob ich auf diesen Gesamtüberhang aktive latente Steuern rechne oder nicht, weil passiv und aktiv wird da unterschiedlich behandelt. Aber das wäre in der Verarbeitungskette der Informationen ganz am Ende ein Thema. Der Aufbau ist eigentlich immer eine abgeschwächte Einzeldifferenzkalkulation, die dem Ganzen zugrunde liegt – das sowohl nach IFRS als auch nach HGB.

- 15 [0:19:18.7] **I:** Ich denke, was Sie angesprochen haben, ist diese überschlägige Vereinfachung, die das Aktivierungswahlrecht mit sich bringt, dass man kalkuliert, hat man einen Aktivüberhang insgesamt, und dann möchte man möglicherweise das Aktivierungswahlrecht gar nicht ausüben. Das ist die Vereinfachung, an die Sie gerade gedacht haben?
- 16 [0:19:34.9] **B:** An die hatte ich gerade gedacht, wobei Sie natürlich auch nicht so weit gehen können, dass Sie sagen: „Weil ich das vorhabe und weil ich das Recht, dieses Wahlrecht so auszuüben, besitze nach HGB, verzichte ich auf die Erhebung von Unterschieden.“ Dann würden Sie ja nie in die Möglichkeit kommen zu überprüfen, wie lange hält das noch. Irgendwann, wenn das vielleicht umschwenkt, müssen Sie die Daten haben. Oder Sie müssen für Zwecke der Anhangangabe gleichwohl Differenzen ermitteln, auch wenn Sie nachher die Aktivierung gar nicht vornehmen.
- 17 [0:20:05.4] **I:** Ja, es ist – denke ich – gefährlich. Wenn es dann in einen Passivüberhang umschlägt, dann haben Sie erheblichen Einmalaufwand. (B: Genau.) Gut. So weit zur Erfassungsgranularität. Jetzt sprechen wir über ein besonders heikles Thema, das immer wieder eine Rolle spielt im Schrifttum, aber auch in der Praxis – das Thema der Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern und Möglichkeiten der Objektivierung der Werthaltigkeitsprüfung. Da wurde im Zuge der Diskussion um das BilMoG, aber auch schon vorher oft kritisiert, dass man diese Werthaltigkeitsprüfung nicht objektivieren kann. Welchen Eindruck haben Sie/ Welche Maßnahmen gibt es für den Abschlussprüfer, um diese Werthaltigkeitsbeurteilung, die der Bilanzierende anstellen muss, zu objektivieren? Und diese Objektivierungsdefizite, was den Blick in die Zukunft angeht, zu vermeiden?
- 18 [0:21:08.2] **B:** Also, ich sage einmal so, dass es so schlimm ist, dass man das nicht machen könnte, da würde ich ganz klar sagen: Nein. Stellen Sie sich die Passagen IAS 12.34 bis.37 vor, die eigentlich genau den Pfad aufzeigen, den man für diese Überprüfung anwenden muss. Sie müssen eigentlich in die sogenannte Glaskugel schauen und

sagen: Werden voraussichtlich in der Zukunft ausreichende steuerliche Gewinne entstehen, die diesen Ansatz rechtfertigen? Es gibt natürlich verschiedene Einflugschneisen, die man nutzen kann, um diesen Nachweis zu erfüllen. Der einfachste ist, ob man ausreichende – von der Passivseite her kommende – zu versteuernde temporäre Differenzen hat, die zu passiven latenten Steuern führen, die ihrerseits wertbegründend wirken für einen aktiven latenten Steuerüberhang. Das wäre der einfachste Fall, der auch als erstes Kriterium immer genannt wird. Damit die Geschichte weitergeht, nehmen wir jetzt einmal an, wir hätten nicht genug von diesem Nachweis und hätten noch einen Aktivüberhang, den wir weiter werthaltig unterstützen müssen. Dann kommt es auf die Frage an: Haben wir eine wirklich belastbare Planung, die gut genug ist, um diese künftigen Ergebnisse abzuschätzen? Da würden Sie zum Beispiel Kriterien überprüfen können: Ergebnisse der Vergangenheit – haben die etwas zu tun mit dem Ergebnisniveau in der Planung? Oder gab es in der Vergangenheit besondere einmalige Ereignisse, die diese Verluste erklären können, die in der Zukunft nachweislich nicht mehr entstehen? Oder Sie haben die Möglichkeit/ Was steckt in der Planung drin? Stehen da Gestaltungsmaßnahmen drin? Und wenn ja, sind die wirklich in der Kontrolle des Unternehmens, das bilanziert? Eine Gestaltungsmaßnahme, wo Sie einen fremden Dritten für brauchen, den Sie noch gar nicht kennen, da würden Sie direkt einen Strich durch machen und sagen: „Das ist nicht belastbar genug. Das geht einfach nicht.“ Sodass Sie durchaus diese Planung durchsprechen und verifizieren, um zu sagen: „Ist die belastbar genug?“ Sie haben auch Schnittstellen. Wenn sie an andere Themenbereiche denken wie den Impairment-Test nach IAS 36, auch da wird eine Planung zugrunde gelegt. Oder wenn Sie an den Lagebericht an Prognosen denken – an Key Performance Indicators -, auch da werden Prognosen zugrunde gelegt. Was Wirtschaftsprüfer typischerweise tun, ist, dass sie diese Planungen miteinander vergleichen und sagen: „Auch wenn es vielleicht unterschiedliche Abteilungen im Unternehmen sind, sprechen die Planungen denn eine Sprache? Haben sie den gleichen Planungshorizont? Sind sie in den Annahmen konsistent?“ Und wenn Sie da schon zu großen Unterschieden kommen, wird sich das auch auf die latente Steuer auswirken. Dann würden Sie sagen, dann ist die nicht belastbar genug. Wir machen ein paar Abschläge, um einen eventuell noch verbleibenden Rest aktivieren zu können. Diese Kriterien, die sind schon da. Es gibt bestimmte Sonderschleifen. Mit einer Verlusthistorie wird typischerweise so gerechnet, dass man die letzten drei Jahre

kumuliert nimmt und sagt: Ist man immer noch im Minus? Wenn ja, ist man in einer Verlusthistorie drin. Verlusthistorie heißt aber nicht, dass man definitiv nichts aktivieren darf. Auch dann kommt es auf die Beurteilung an, ob es möglich wäre, aufgrund einer Planung oder steuergestalterischen Maßnahme etwas zu aktivieren. Da hat sich jetzt jüngst in diesem Jahr die ESMA – die europäische Börsenaufsicht – zu geäußert mit einem gesonderten Papier und hat eigentlich ihre Vorstellungen über die Kriterien, die es zu überprüfen gilt, um Convincing Evidence – also den positiven Nachweis – führen zu können, oder aber negative Argumente, die dagegen sprechen, einmal ganz explizit aufgeführt. Dieses Papier ist auch in der Diskussion mit den verschiedenen nationalen Regulatoren entstanden. Das wäre auch ein Kriterienkatalog, den sowohl Unternehmen als auch Prüfer anwenden, um diese künftigen Gewinne abschätzen und belastbar dokumentieren zu können. (I: Aber das sind dann eher Anhaltspunkte. So verstehe ich das.) Ja, es sind Anhaltspunkte, aber in der Praxis werden diese Anhaltspunkte auch abgeprüft – abgeprüft an Marktdaten, abgeprüft an der Planungstreue der Vergangenheit, abgeprüft an Gesamtaussagen zum wirtschaftlichen Umfeld. Was in der Vergangenheit gut war, muss jetzt nicht im Covid-Umfeld je nach Branche immer noch gut genug sein. Es bleibt natürlich eine Ermessensentscheidung. Da ist sehr viel Judgement drin, wenn Sie solche Werthaltigkeitspotentiale beurteilen müssen. Da sind noch zwei Aspekte, die im Regelfall auch immer eine Rolle spielen. Der IAS 12 hat ja das Verbot einer Abzinsung (...) in sich, deswegen würde die rein formelle Anwendung von IAS 12 in den Fällen dazu führen, dass – wenn wir positive Aussichten haben, die gefühlt über Gebühr gut im Abschluss ihren Niederschlag finden – man deswegen eine Situation vorfindet, dass die Planungen für latente Steuern etwas abgekürzt werden, was man faktisch verstehen kann als Korrektiv zu diesem Abzinsungsverbot. Man würde also entsprechend einen Impairment-Test – ich sage einmal „richtigrechnen“ mit längeren Laufzeiten und würde dann sagen, der Wert kommt heraus. Jetzt wird der latente Steuerwert auf Verlustvorträge zu hoch sein. Da gibt es noch verschiedene Ausprägungen in der Praxis, die sich mit diesem Gedanken – „Ich möchte nicht zu viel aktivieren.“ – umtreiben. Das heißt, es ist gar nicht das Ziel, dass man alles aktiviert, was geht, sondern dass man das Ganze etwas vorsichtiger steuert. Für den Leser von Finanzberichten ist natürlich eine erstmalige Aktivierung von latenten Steuern nach einer Krise, nach einer Verlusthistorie immer das Zeichen, jetzt geht es aufwärts. Wenn Sie sich gar nicht wirklich sicher sind, dass

- es so ist, dann sollte man gerade dann mit der Aktivierung sehr, sehr vorsichtig sein.
- 19 [0:26:22.6] **I:** Würden Sie denn sagen, dass das immer wieder zu Diskussionen führt zwischen Abschlussprüfer und Unternehmen?
- 20 [0:26:30.6] **B:** Das ist ein Dauerbrenner. Immer.
- 21 [0:26:35.7] **I:** Okay. Auf das Thema Diskontierung kommen wir gleich noch zu sprechen. Ich möchte aber zunächst noch eine Perspektive mit Ihnen einnehmen, die Sie jetzt auch schon angesprochen haben, nämlich die der Adressaten, der Bilanzanalysten im Speziellen. Ich weiß, Sie sind kein Bilanzanalyst. Sie stehen nicht auf der Seite der Verwendung der Information, trotzdem möchte ich Sie als allgemeiner Sachverständiger noch einmal zu dem Thema der Aufnahme der latenten Steuern befragen. Haben Sie einen Einblick, wie Bilanzanalysten – ich schließe jetzt weder Eigenkapital- noch Fremdkapitalgeber aus – mit den latenten Steuern umgehen, die sie in den Bilanzen vorfinden. Welche Reaktionen gibt es darauf?
- 22 [0:27:15.2] **B:** Also, latente Steuern sind oft so ein gefühltes Wirrwarr, das man eigentlich nicht wirklich versteht. Es gibt Teile, die sehr interessant sind, zum Beispiel die steuerliche Überleitungsrechnung im Anhang bei IFRS-Abschlüssen, wo man sagen kann: Gibt es einen Rückschluss auf die Qualität der Steuerabteilung? Machen die das Spiel der Steueroptimierung im Konzern gut oder schlecht? Wie nutzt man Steuersatzdifferenzen? Da kommen durchaus interessante Erkenntnisse heraus, die auch Analysten dann gut gebrauchen können. Wenn Sie sich das Temporary-Konzept einfach einmal vor Augen halten, was da sowohl nach HGB wie auch nach IFRS hintersteht, dann kann man durchaus die Frage stellen: Kann man mit dieser Art der Information überhaupt irgendetwas anfangen? Wer würde denn hingehen und für ein Unternehmen, das dauerhaft weiter am Markt tätig sein will, unterstellen, dass man am Abschlussstichtag alle Vermögenswerte und Schulden verkauft und die IFRS- oder HGB-Werte als fiktive Verkaufspreise unterstellt und für diesen fiktiven Verkauf sagt: „Was wären denn dann die Steuerkonsequenzen, die ich dann hätte?“ Das ist ja das Konzept, was hinter latenten Steuern steht, um eigentlich innerhalb der Eigenkapitalposition alle anderen Werte als Vorsteuerwerte definieren zu können und dann die Eigenkapitalkorrektur, die dafür fällig wäre, darzustellen. Das ist aber eine totale Fiktion. Diese künstlichen Steuereffekte, die eigentlich mit den echten Entscheidungssituationen so ziemlich gar nichts zu tun haben, sind eigentlich das, wo man sich fragt: Was sagt einem das überhaupt? Stellen Sie sich vor, wenn Sie

im Konzernabschluss Corporate-Wrapper-Strukturen abbilden müssen, wo Sie auf einen Vermögenswert abstellen müssen, um die temporären Differenzen zu ermitteln, obwohl jeder normale Mensch – oder das Unternehmen – eigentlich immer die Rechtsform selber – also den rechtlichen Mantel – verkaufen würde, wenn es steuerliche Vorteile gibt. Da unterstellen sie ein irreales Verhalten und sagen, das ist auch noch richtig. Diese Anomalien im Bereich der latenten Steuern machen es schwer, Analysten wirklich eine Basis zu geben, es sei denn Sie wollen einmal ganz von latenten Steuern abstrahieren und gucken auch in der GuV auf andere Bereiche, die oben drüber stehen, und dann stellt sich die Frage: Das wäre ja schon informationstechnisch der Totalschaden, dass man sagt: „Latente Steuern stören im Abschluss und helfen nicht.“ Die Diskussion hatten wir auch einmal als 274 in das HGB eingeführt wurde, wo sich viele gewehrt haben und gesagt haben: „Lasst uns doch warten, bis es so weit ist. Was wollen wir mit diesem Was-wäre-wenn?“ Aber im internationalen Bereich ist der Zug längst abgefahren. Da gehören latente Steuern zum Standard dazu.

23 [0:29:55.9] **I:** Ja. Schön, dass Sie das ansprechen. Diese Diskussion ist – denke ich – auch bei mir präsent. Ja, so weit dazu. Jetzt kommen wir noch einmal zu dem Diskontierungsverbot, das ja regelwerkübergreifend besteht – nach IFRS und auch nach HGB. In den UK-GAAP gab es das einmal meines Wissens. Das ist mittlerweile auch abgeschafft. Also das gilt regelwerkübergreifend – das Diskontierungsverbot. Es ist aber immer wieder in der Diskussion und ich habe auch einen neueren Beitrag gefunden aus dem internationalen Schrifttum, wo die These aufgestellt wird: Wenn man eine Diskontierung einführen würde, dann könnte man die Informationsqualität der latenten Steuern verbessern. Das wurde da so vertreten. Also es ist immer wieder in der Diskussion dieses Thema, auch wenn es in den Regelwerken feststeht. Wie schätzen Sie denn mögliche Chancen, aber auch – im Hinblick auf die Informationsqualität – mögliche Risiken einer Diskontierungslösung ein? Sehen Sie das als lohnenswerte Option aus Sicht des Gesetzgebers?

24 [0:30:53.1] **B:** Ich glaube nicht, dass es eine lohnenswerte Option wäre. Es würde zwar methodisch eine bessere Antwort geben, aber diese Antworten finden Unternehmen auch ohne Standardänderungen jetzt schon, indem sie den Planungshorizont und andere Hilfsmittel nutzen, um zu einer belastbaren und vertretbaren Basis zu kommen. Das IASB hat ja selbst bei der Entwicklung des IAS 12 gesagt, man möchte dieses Scheduling – das heißt, in welchem Zeitraum fällt welches Ergebnis an – möchte man vermeiden, weil man sagt, das ist vom Kosten-Nutzen –

von der Balance – zu viel des Guten. Das brauchen wir nicht. Wenn ich jetzt also in der Praxis sehe, Unternehmen kommen damit klar und finden Lösungen, die belastbar, die kommunikativ auch umsetzbar sind. Warum sollte man jetzt einen Mehraufwand erzwingen, ohne dass man ein verbessertes Ergebnis herausbekommt? Man hat vielleicht noch eine Überleitung. Man hat Zinseffekte. Man kann vergleichen, wer rechnet mit welchem Zins. Man kann sich alles Mögliche vorstellen. Nur die Frage wäre wirklich: Wer versteht das noch? Und wer kann daraus eine zusätzliche Aussage ableiten? Es wäre auch interessant zu sehen, was kommt da heraus? Ich sage einmal so: Konzernabschlüsse nach IFRS, die regelmäßig erstellt werden, sollen eigentlich so eine Grundversorgung von Informationen enthalten, die für alle wichtig sind und die für alle Nutzer eigentlich auch verständlich sind. Und je komplexer so etwas wird/ Ich vergleiche das immer mit einer Fremdsprache, wo man irgendwann vergisst, Grammatik oder Vokabeln zu lernen, weil man sagt, man braucht es nicht mehr. Das kommt so selten vor. Das Gleiche gilt für Rechnungslegungsnormen. Wenn sie nicht mehr verstanden werden, sterben sie irgendwann aus oder werden nicht richtig angewandt, und deshalb denke ich hier, weniger ist mehr.

25 [0:32:38.5] **I:** Na ja, ich sehe die Problematik schon, dass, wenn man starke Aktivüberhänge oder starke Passivüberhänge hat, das Reinvermögen verzerrt ist. Das denke ich schon, dass das durch die Nichtdiskontierung stattfindet. Die Frage ist eben, wie Sie das eben angedeutet haben: Wird das Ganze wieder geglättet, dadurch dass man in die Zukunft schaut und dann bspw. Risikoabschläge macht?

26 [0:33:00.9] **B:** Das sind so Reaktionen, die als Surrogat für einen Aktivüberhang greifen. Wenn Sie aber an das Thema Mismatch denken, dann könnten die passiven latenten Steuern, die gar nicht so im Vordergrund stehen, das größere Problem aus meiner Sicht/ Stellen Sie sich ein Verlustunternehmen vor. Man hat zwar einen Verlustvortrag, aber man hat, zum Beispiel aus einer Kaufpreisallokation, sehr hohe passive latente Steuern. Dann müssen Sie sogar aktive latente Steuern zunächst einmal aktivieren, um über das Netting die passiven latenten Steuern zu eliminieren, weil Sie wissen, das Unternehmen hat grottige Zukunftsperspektiven und wird nur Verluste machen. Das wird niemals die passiven latenten Steuern zahlen. Also so gesehen: Wenn Sie da nicht Verlustvorträge oder aktive latente Steuern entgegenrechnen können, würden Sie allein durch die Passivierungsverpflichtung ein sehr, sehr falsches Bild zeichnen, das nur durch aktive latente Steuern repariert werden könnte. Das kommt durchaus häufiger vor.

- 27 [0:33:54.1] **I:** Ja, das ist auch eine Verzerrung, die eine Rolle spielt. Ich denke, was Sie ansprechen und mit dem Beispiel der Sprache andeuten wollten, ist ja, dass die Gefahr besteht, dass dadurch die latenten Steuern weiter entobjektiviert werden, dass es dadurch noch schätzungsintensiver wird: Wann kehren sich die Differenzen um und welchen Diskontierungszeitraum soll man dann zugrunde legen? Also das ist die Gefahr, die Sie sehen? (B: Richtig.) Und die Frage, welchen Zinsfuß man zugrunde legt, wäre ja auch noch eine spannende Frage.
- 28 [0:34:30.9] **B:** Ja, am langen Ende würden Sie ja, wenn Sie richtig rechnen wollen, in die jeweilige Jurisdiktion reinschauen. Welcher Zinssatz gilt da? Müssten dann die Fristen berechnen. Ab wann gilt der und bis wann gilt der? Weil das die realen Auswirkungen sind, dann haben Sie erst die Cashflows, die Sie verteilen. und die müssten Sie dann noch einmal mit einem risikoadäquaten Zinssatz/ Man kann das, wenn man das genau rechnen will, beliebig komplex machen.
- 29 [0:34:58.2] **I:** Gut. Was die Diskontierung angeht, sind Sie also nicht optimistisch, weder dass es das noch geben wird, noch sehen Sie das als gute Option.
- 30 [0:35:07.7] **B:** Ich sehe die Option als/ Ich sage einmal so. Die Nichtdiskontierung wird oft als Problem gesehen, aber man hat in der Praxis schon Problemlösungen dafür gefunden, somit ist das Thema eigentlich schon durch.
- 31 [0:35:19.3] **I:** Gut. Ja, dann beschränken wir uns nun noch einmal auf zwei Szenarien, was das Handelsrecht angeht. Sie wissen ja, es gibt weiterhin ein Aktivierungswahlrecht für den Fall, dass ein Aktivüberhang an latenten Steuern im Einzelabschluss besteht. Das Ganze wird immer wieder kritisiert. Es gibt auch immer wieder Gedanken – das wurde jetzt auch wieder vom DRSC angestoßen: Sollte man nicht doch ein Aktivierungsgebot einführen? Ich denke, die Kritik ist berechtigt. Das Aktivierungswahlrecht ist eine Zwischenlösung, auf die man sich wieder im Zuge des BilMoG geeinigt hat. Jetzt wollen wir zwei Szenarien ausloten, die ich Ihnen nun vorschlagen will – nämlich erstens, dass man ein Aktivierungsgebot einführt im Handelsrecht. Dann hätte man ja ein generelles Ansatzgebot im Handelsrecht, wenn man den Konzernabschluss einbezieht. Die zweite Alternative ist eine, die Sie eigentlich auch schon angesprochen haben – nämlich, dass man die latenten Steuern weglässt. Wir stellen uns das so vor, dass 274 und 306 HGB ganz gestrichen wird und die Konsequenz daraus wäre ja dann wieder, dass wir uns darüber Gedanken machen müssten, inwiefern man latente Steuerverpflichtungen nach 249 HGB bilanziert. Darauf

würden wir ja dann zurückfallen. Das sind die beiden Szenarien, die ich jetzt mit Ihnen besprechen würde und da möchte ich Sie einmal bitten, mögliche Effekte aus der Praxis widerzuspiegeln. Also einmal die Auswirkungen eines Aktivierungsgebots, damit würde ich einmal anfangen.

- 32 [0:36:53.6] **B:** Also, wenn ich ein Aktivierungsgebot habe, und wirklich im Handelsrecht bleibe? Also nicht nach IFRS. (I: Genau. Wir beschränken uns auf das Handelsrecht.) Dann muss ich mir zunächst einmal bei der Beurteilung dieser Situation überlegen, wozu brauche ich einen handelsrechtlichen Einzelabschluss. Anders als einen Konzernabschluss nach HGB oder IFRS brauche ich den Einzelabschluss ja auch für materiell-rechtliche Konsequenzen wie Ausschüttungen. Wenn ich dann etwas aktiviere und ausschütten könnte/ Also werden wir jetzt einmal ganz ketzerisch und sagen: Aktive latente Steuern sind die Hoffnung, die Sie bilanzieren, und die Hoffnung, die Sie künftig realisieren müssen, wollen Sie jetzt aber schon ausschütten. Das ist ein bisschen zu viel des Guten und deswegen haben wir das Thema Ausschüttungssperre. Also würde ein Aktivierungsgebot zwangsläufig zu einer weiteren Verkomplizierung führen, dass man die ganzen Ausschüttungsbeschränkungsregelungen regelmäßig mit auf dem Radar haben muss. Das Wahlrecht würde ich schon als ein Mittel sehen, um zu sagen, wenn man es nicht in Anspruch nimmt, dann ist das, was da ist nach dem Maßstab für Ausschüttungsregeln, das, was man auch verwenden kann. Was die Prognose über Ausschüttungsfähigkeit angeht, ist es eher ein Vorteil, wenn man das Gebot nicht einführt, als ein Nachteil. (I: Das spricht ja dann fast schon wieder für ein Verbot.) Nein, das spricht meines Erachtens für ein Wahlrecht. Das Wahlrecht ist insofern eigentlich/ Sie haben gesagt, es ist eine Zwischenlösung, aber „Zwischenlösung“ hat für mich auch immer so etwas wie ein Kompromiss – ein Kompromiss zwischen zwei Positionen. Kompromisse sind nicht immer das Schlechteste. Wenn ich passive latente Steuern habe, von denen ich aus Sicht des Unternehmens ausgehe, dass ich Sie niemals zahlen werde, dann würde ich gerne insofern aktive latente Steuern bilanzieren, sodass ich diese Fehlinformation ausschalten kann. Das kann ich erreichen mit einem Aktivierungswahlrecht. Das kann ich erreichen mit einem Aktivierungsgebot. Da sind die beiden Alternativen gleich gut. Wenn ich hingehe und sage, ich habe ein Aktivierungswahlrecht oder ein Aktivierungsgebot, dann würde ich in beiden Fällen nur das aktivieren dürfen, was am langen Ende der Werthaltigkeit standhält. Wenn ich jetzt ein Aktivierungsgebot hätte, aber/ Sagen

wir einmal ein Wert von 100 wäre das maximal Mögliche. Ich kann aber nur einen Wert von 50 tatsächlich aktivieren aufgrund der Nachteile, die verfügbar sind. Dann würde ich eigentlich eine gemischt gute Botschaft vermitteln. Ich würde sagen: „Ich hätte das Potential von 100. Ich kann aber nur 50 aktivieren, weil ich bestimmte Probleme habe.“ Die gleiche Antwort kann ich viel eleganter geben, wenn ich ein Wahlrecht habe. Ich sage: „Ich habe einen Aktivüberhang, aber in Ausübung des Wahlrechts habe ich nichts angesetzt.“ Ich glaube, die realen Lebensumstände bei den Unternehmen sind so vielfältig und so unterschiedlich, dass man mit diesem Wahlrecht durchaus eine ganze Menge machen kann. Sie haben recht, dass es eine Zwischenlösung ist. Ich würde sagen, Zwischenlösungen – als Kompromiss verstanden – garantieren eine gewisse Flexibilität und ermöglichen auch, richtige Antworten zu finden, die im jeweiligen Kontext ganz gut sind. Vor zehn, zwanzig Jahren war ich auch eher ein Freund von puristischen Antworten: „Das ist besser und so machen wir das jetzt.“ Je älter man wird/ Manchmal sind diese Kompromisslösungen die Einfacheren und Belastbareren im Zeitablauf.

- 33 [0:40:03.4] **I:** Also ich hatte schon den Eindruck, dass es auch als eine Art Kompromiss in der BilMoG-Entwicklung wieder zustande gekommen ist. Man wollte ja eigentlich auf das Aktivierungsgebot gehen. Das stand ja sogar im Referentenentwurf und im Regierungsentwurf noch drin und hat das dann wieder zurückgefahren auf den Stand vor dem BilMoG. Ich glaube schon, dass es damals eine Kompromisslösung war. Ob die nun schlecht ist, sei dahingestellt. Aus der Gesetzentwicklung verstehe ich es schon so, dass es ein Kompromiss ist.
- 34 [0:40:36.5] **B:** Sie können sich auch ein anderes Beispiel überlegen – die aktivierten Entwicklungskosten. Da haben wir nach Full-IFRS ein sogenanntes Aktivierungsgebot in 38.57. Wir haben in den SME-IFRS – was ja eigentlich die gleiche Logik ist – ein Aktivierungsverbot und wir haben nach HGB ein Wahlrecht, sodass das HGB genau zwischen den beiden Ausprägungen von IFRS steht. Das ist ein bisschen die Accounting-Kultur, die dahintersteht. Was ist denn gefühlt richtig oder gefühlt falsch? Im deutschen Bilanzierungshintergrund ist es immer noch so, dass Sachen wie Goodwill-Aktivierung, aktive latente Steuern oder Entwicklungskosten das Geschmäckle hat: Hat das Unternehmen das wirklich nötig? Geht es denen wirklich so schlecht, dass man das aktivieren muss? Das schwingt immer noch mit. Das ist kein hartes GAAP. Das ist keine technisch saubere Argumentation, aber wenn man sich anschaut, wofür man Abschlüsse macht, wer die Abschlüsse liest

- nicht nur Analysten, sondern auch normale Anteilseigner oder andere Interessierte am Unternehmen/ Wenn man dann vor einem Kreis diskutiert, wo solche Gedanken immer noch im Kopf stecken und mitspielen, dann braucht man auch für die eine Antwort und dann bin ich auch dabei, dass dieses Wahlrecht gar nicht so die schlechteste Antwort war auf so ein gemischtes Publikum.
- 35 [0:41:53.0] **I:** Okay. Gut, dann kommen wir zum zweiten Szenario, das wir noch besprechen wollen – nämlich das Aktivierungsverbot. Dass man 274 und 306 HGB streicht und dann wieder auf die Rückstellungsbilanzierung zurückfällt, wie sehen Sie das?
- 36 [0:42:10.3] **B:** Das sehe ich kritisch. Ich glaube, der Weg zurück geht nicht mehr, weil die reine 249er-Lösung eine einseitige wäre.
- 37 [0:42:19.7] **I:** Ja, da müsste man sich fragen, inwiefern darf ich jetzt aktive latente Steuern entgegenstellen und das schmälern. Das wäre noch eine ganz wichtige Frage.
- 38 [0:42:28.2] **B:** Das wäre aber nur die Frage eines Saldierungsbereiches und ich würde sagen: Wenn ich in einer Gesamtbetrachtungswelt nicht zu einer Rückstellung komme, sondern zu einem Aktivüberhang, dann kann ich solche Positionen in dieser Variante überhaupt nicht mehr abbilden. Das wäre sicherlich ein erheblicher Informationsverlust. Stellen Sie sich Verlustvorträge vor, die Sie im Rahmen eines Unternehmenserwerbs, wenn Sie die erhalten, auch mitbezahlen, weil Sie die übernehmen und für sich nutzen können. Stellen Sie sich Tax-Credit-Strukturen, die nur zu aktiven Überhängen führen können, nie zu passiven. Das sind alles Elemente, die, wenn man passive latente Steuern ausklammert für einen Moment, die in der Rückstellung erfasst wären, komplett unberücksichtigt blieben im Abschluss, weil man dann im Anwendungsbereich des 249 verhaftet wäre und da nicht mehr ausbrechen kann. Das heißt, wir würden aus einem Gesamtbild eine Teilmenge herauschneiden und sagen: „Die ist es jetzt, aber die bitte ganz genau.“ Dann können die Saldierungselemente, die im Rückstellungsbereich eine Rolle spielen, eigentlich nur dann zum Tragen kommen, wenn ich genug zum Saldieren habe, ansonsten eben nicht mehr. Das ist das Dilemma, das ich da sehe.
- 39 [0:43:45.1] **I:** Also, Sie meinen, da würde etwas ausgeblendet werden, was es eigentlich für ein umfangreiches Bild braucht?
- 40 [0:43:52.8] **B:** Genau. Das wäre für mich ein Puzzle, wo die Hälfte der Teile fehlt.
- 41 [0:43:57.2] **I:** Gut Herr B. Dann haben wir die beiden Szenarien abgeklopft. Ich stelle zum Abschluss immer die Schlussfrage, ob Sie noch

etwas hinzufügen wollen. Vielleicht einen besonderen Problembereich bei den latenten Steuern, den Sie aus Ihrer Praxis kennen? Haben wir etwas vergessen, das Sie noch ansprechen möchten?

- 42 [0:44:50.6] **B:** Was Sie noch nicht angesprochen haben, ist, nach HGB würde man sagen, „306-Bereich“ oder man könnte allgemein nach IFRS oder HGB sagen „Konsolidierungsthemen“. Die Standardbeispiele sind eigentlich immer die, dass man sagt, ich habe ein Unternehmen und das macht etwas. Im Konzern haben Sie aber verschiedene rechtliche Einheiten, die in verschiedenen Jurisdiktionen ansässig sind. Die Frage ist jetzt: Was ist mit der latenten Steuer? Steuersatz des Empfängers? Steuersatz des Lieferanten? Da haben wir in den unterschiedlichen GAAPs durchaus unterschiedliche Antworten darauf. Denkt man in der konzeptionellen Lösung eher im Timing-Konzept? Oder denkt man im Temporary-Konzept? Das ist eigentlich eine Sache, wo es in der Praxis sehr holzschnittartig zugeht und wo die Zuordnung von solchen latenten Steuern öfter einmal danebengeht. Oder stellen Sie sich vor, wenn Sie ein assoziiertes Unternehmen und eine Equity-Beteiligung haben. Was hat Vorfahrt? Die Korrektur des Equity-Buchwerts des Lieferanten oder der Vermögenswert, der ausgewiesen wird auf Empfängerseite? Je nachdem, wofür Sie sich entscheiden, haben Sie unterschiedliche Steuereffekte. Das ist ein Punkt, wo man durch solche Transaktionsrichtungen und die einbezogenen Jurisdiktionen eine ganze Menge steuern kann, in dem was nachher herauskommt. In kaum einem Geschäftsbericht wird das so transparent dargestellt, dass man erkennen kann, welche Themen damit verbunden sind. Und vielleicht die letzte Anmerkung: Wir haben zwar das Temporary-Konzept, aber, was ich sehr häufig feststelle, ist, dass – sei es vom Standardsetter, sei es in Schulungsunterlagen oder sonst wie auch immer – man ein Beispiel nimmt, das aus dem Timing-Konzept kommt, um damit das Temporary-Konzept zu erklären. Das verwirrt die Leute eher, als dass es hilft. (I: Was meinen Sie ganz konkret?) Also zum Beispiel unterschiedliche Abschreibungen von einer Maschine, das ist so ein Standardbeispiel. Die steuerlichen Nutzungsdauern sind kürzer als die IFRS-Nutzungsdauern oder HGB-Nutzungsdauern. Dann baut sich die Differenz auf, baut sich später wieder ab. Alles ist gut. Eigentlich ist das ein typisches Beispiel für das Timing-Konzept. Das Temporary-Konzept kann man eigentlich nur dann erklären, wenn man unterschiedliche Bewertungsmethoden macht, zum Beispiel Neubewertungsmethode bei immateriellen, wo ich wirklich über die Verteilungsunterschiede einer ansonsten einheitlichen Bemessungsgrundlage hinausgehe und

Bemessungsgrundlagenunterschiede in den Rechnungslegungswerken zulasse. Das muss meines Erachtens rein, um das Temporary-Konzept zu erklären, sonst kann keiner den Unterschied zwischen diesen beiden Denkmustern identifizieren und kann aus dieser Eselsbrücke keine Erkenntnisse oder Hilfsmaßnahmen ableiten, um Abschlüsse zu analysieren.

- 43 [0:47:35.9] **I:** Zu der Thematik der konsolidierungsbedingten latenten Steuern wollte ich noch sagen, dass die Auswahl des Steuersatzes vor dem Hintergrund vernachlässigt wird, dass man möglicherweise mit Konzerndurchschnittssteuersätzen arbeitet und die heranzieht, sodass es möglicherweise gar nicht relevant ist, auf welchen Steuersatz man abstellt, oder? Ist das nicht dann so eine Ausweichmöglichkeit?
- 44 [0:48:00.6] **B:** Nicht immer, weil der Durchschnittssteuersatz wird meistens für die Steuerüberleitungsrechnung herangezogen im Anhang und der wird dann jedes Jahr neu berechnet anhand von Gewichtungsgrößen. Das heißt, der gibt, was die einzelne Transaktion angeht, überhaupt keinen Rückschluss darüber, wie man tatsächlich gespielt hat, um ein bestimmtes Resultat zu erreichen. Und wenn man auf die jeweilige Jurisdiktion guckt: Ein Vermögenswert kann zu einem Zeitpunkt immer nur in der einen oder in der anderen sein, aber nicht in beiden gleichzeitig. Das heißt, man muss die Frage entscheiden: Gehe ich auf den Lieferantenhorizont oder gehe ich auf den Empfängerhorizont? Das Temporary-Konzept ist halt sehr, weil es bilanzbezogen ist, auf den Empfängerhorizont abgestellt, sodass dann eigentlich das, was man eliminieren würde – nämlich die tatsächliche, echte Steuerkonsequenz aus dem Abschluss des Lieferanten/ Beim Timing-Konzept würde man genau das eliminieren, beim Temporary-Konzept aber die Perspektive wechselt und auf den Empfängerhorizont geht. Und dieser Unterschied kommt in den seltensten Fällen über.

9 N10_4

- 1 [0:00:00.0] **I:** So Herr B., die Aufnahme läuft jetzt. Bevor wir über das eigentliche Forschungsthema sprechen – nämlich über die latenten Steuern -, möchte ich zunächst noch etwas über Sie erfahren. Sie können sich vielleicht einmal kurz vorstellen, beschreiben für welche Gesellschaft Sie tätig sind, was Ihr Mandantenkreis ist, den Sie betreuen, was in Ihren persönlichen Tätigkeitsbereich fällt und wie lange Sie

sich schon mit latenten Steuern im Speziellen beschäftigen. Das würde mich als Erstes interessieren.

- 2 [0:00:34.3] **B:** Okay, gut. Ich bin als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater bei der X-Gesellschaft am X-Standort tätig. Ich habe im Oktober 2004 mein Studium abgeschlossen. Ich habe in Münster Betriebswirtschaftslehre studiert mit den Schwerpunkten Wirtschaftsprüfung, Steuern, bin danach bei der Y-Gesellschaft eingestiegen, habe da acht-einhalb Jahre gearbeitet, meine Berufsexamina abgelegt und bin im Anschluss daran seit siebeneinhalb Jahren bei der X-Gesellschaft tätig. Berührungspunkte mit latenten Steuern – das ging im Studium im Prinzip los, da eher theoretischer Natur. In der Praxis – ehrlich gesagt – ist das mehr ein Konzernthema. Auf Einzelabschlussbene hat man wenig mit latenten Steuern bis nie zu tun. Verstärkt, seitdem ich bei der X-Gesellschaft bin, weil ich auch sehr große Konzernabschlüsse prüfe. Wir betreuen ein sehr großes Immobilienunternehmen, das deutschlandweit tätig ist. Der Konzernabschluss, der da aufgestellt wird, und auch die verschiedenen Teilkonzernabschlüsse, die dazugehören, beinhalten schon immer auch latente Steuern. Aber gut, das ist jetzt ein Bereich – dieses Immobilienunternehmen. Das ist ein HGB-Konzernabschluss. Dann haben wir noch einen IFRS-Konzernabschluss eher aus dem Industriebereich und aus dem Bereich erneuerbare Energien – auch ein größerer Konzern, wo auch latente Steuern teilweise ein Thema sind. (I: Also Sie sind übergreifend tätig? HGB und IFRS haben Sie sowohl als auch in Ihrem/) Ja, der Fokus liegt schon auf HGB. Wir sind eine mittelständische Gesellschaft. Wir haben nicht viele Mandanten, die nach IFRS bilanzieren bzw. bilanzieren müssen. Da würde ich mich auf gar keinen Fall als Experten ansehen, weil die IFRS so eine Dynamik haben an Veränderungen. Um da permanent am Ball zu bleiben, muss man einfach mehrere Mandanten betreuen in meinen Augen. Mein Hauptfokus liegt auf HGB.
- 3 [0:03:18.2] **I:** Das merke ich auch immer wieder. Die Änderungsrate – auch was die Interpretationen angeht – ist schon sehr vielfältig bei den IFRS. (B: Ja.) Da fällt es mir auch schwer, Schritt zu halten. Gut. Dann steigen wir mit der ersten eigentlichen Frage in das Thema ein. Latente Steuern sind eine Art Schnittstellenthematik. Sie finden an der Schnittstelle von steuerrechtlicher und handelsrechtlicher Rechnungslegung statt. Sie entstehen üblicherweise – Verlustvorträge ausgeschlossen – aus Differenzen zwischen Steuer- und Handelsbilanz/IFRS-Bilanz. Da das Ganze eine Schnittstellenthematik ist, findet es aufseiten der Unternehmen oftmals statt, dass unterschiedliche Abteilungen einbezo-

gen werden müssen in die Ermittlung latenter Steuern. Können Sie zunächst einmal berichten, welche Abteilungen aufseiten Ihrer Mandanten involviert sind und wie der Prozess dabei ist? Vielleicht müssen Sie da auch differenzieren. Vielleicht ist es ein heterogenes Bild.

- 4 [0:04:25.7] **B:** Ja. Also, was man erwarten würde, dass die Steuerabteilung standardmäßig stark involviert ist, kann ich nicht bestätigen. Bei diesem größeren Konzern, von dem ich gerade sprach – das ist wirklich schon ein großer Konzern –, meldet die Steuerabteilung aber auch nur die steuerlichen Verlustvorträge, die eben für die Aktivierung von latenten Steuern zugrunde gelegt werden. Die übrigen Differenzen bildet das Konzernrechnungswesen dann schon selber ab – ihre Prozesse bzw. die Konsolidierungsbuchungen, die dann laufen, von HB I bis zum Konzernabschluss, dass darauf die latenten Steuern berücksichtigt werden. Aber dass man auf die Steuerabteilung zurückgreift und guckt, was man für nicht abziehbare Betriebsausgaben hat oder was auch immer für Unterschiede da sein können, das ist ehrlich gesagt nicht der Fall. Bei dem einen Unternehmen hat man es zumindest für die Verlustvorträge, dass man auf die Steuerabteilung zugeht – bei den übrigen noch nicht einmal das, ehrlich gesagt.
- 5 [0:05:58.5] **I:** Die Frage ist dann immer, wenn man das so einseitig aufhängt – das gibt es, wie Sie schon angesprochen haben, auch in der Steuerabteilung konzentriert –, ob denn eine Rechnungswesenabteilung so steuerliche Einblicke hat oder ob es nicht auch an Kompetenz fehlt möglicherweise.
- 6 [0:06:19.5] **B:** Die Konzernrechnungswesenleiter haben schon einen guten Überblick, aber das sind jetzt keine Steuerberater, die sind nicht in erster Linie steuerlich tätig. Das würde ich tatsächlich auch bezweifeln wollen, dass da immer alles im Fokus ist.
- 7 [0:06:44.4] **I:** Okay, so weit zur ersten Thematik. Ein Themenbereich, der damit eng zusammenhängt, ist die EDV-Unterstützung, die man bei den Unternehmen zur Differenzermittlung hat. Auch da gibt es – glaube ich – ein recht heterogenes Bild noch. Es wird immer wieder davon gesprochen, dass auch Excel-Lösungen immer noch zur Gegenüberstellung von Steuer- und Handelsbilanz verwendet werden. Können Sie das aus Ihrer Sicht widerspiegeln, welche EDV-Unterstützung Ihre Mandanten haben, worüber sie verfügen?
- 8 [0:07:12.1] **B:** Die Konsolidierungssoftware, auf die meine Mandanten zurückgreifen, ist mittlerweile überall LucaNet. Allerdings, um da Differenzen fortzuschreiben oder zu berücksichtigen, bin ich der Meinung, man greift immer noch auf Excel-Lösungen tatsächlich zurück.

- 9 [0:07:37.6] **I:** Also, was Sie sagen mit der Konsolidierungssoftware, das wäre ja dann etwas Konzernspezifisches. Das wären erst die sekundären latenten Steuern, die man damit berücksichtigen könnte, nicht die auf Ebene des Einzelabschlusses.
- 10 [0:07:55.6] **B:** Ja, aber – wie gesagt – auf Ebene des Einzelabschlusses wird auch häufig relativ wenig an latenten Steuern berücksichtigt.
- 11 [0:08:04.3] **I:** Ja. Das ist vielleicht eine Thematik, auf die wir gleich noch zu sprechen kommen – über die Hintergründe. Nun möchte ich noch ein anderes Thema mit Ihnen ansprechen und noch einmal auf die Differenzermittlung im Detail schauen. Es ist so, dass in Lehrbuchbeispielen üblicherweise so getan wird, es würde auf der einen Seite die Handelsbilanz geben und auf der anderen Seite die Steuerbilanz. Dann könnte man die gegenüberstellen und eine Differenz ermitteln. Das ist ja auch im Grundsatz so. Nur ist es so, dass die Ermittlung der latenten Steuern schon sehr früh im Jahr stattfinden muss und abgeschlossen sein muss, während die fertige Steuerbilanz immer noch auf sich warten lässt. Die kommt ja dann möglicherweise erst ein halbes Jahr oder ein Jahr später. Wie groß schätzen Sie diese True-up-Effekte ein, dass sich etwas ändert? Wie groß sind diese Änderungen nachdem man die latenten Steuern schon erfasst hat?
- 12 [0:08:59.2] **B:** Die schätze ich ehrlich gesagt relativ gering ein, weil den Unternehmen zum einen schon daran gelegen ist, dass man möglichst wenige Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz hat. Man legt dann – soweit ich das beurteilen kann – die HB I zugrunde und stellt die Konzernwerte dieser Handelsbilanz im Einzelabschluss gegenüber. Gut, geringfügige Unterschiede mögen bestehen zwischen Steuerbilanz und Handelsbilanz, aber ich würde da keine großen Effekte sehen, die sich im Nachhinein noch ergeben.
- 13 [0:09:44.8] **I:** Ich dachte, vielleicht durch steuergestalterische Ideen, die sich dann erst später so wirklich herauskristallisieren, würde sich etwas an der Steuerbilanz ändern. Das kann passieren. Oder sehen Sie das eher nicht so, dass man die Steuerbilanz, die man letztlich abgibt, noch einmal verändert?
- 14 [0:10:08.9] **B:** Das ist mir nicht so bewusst. Nein.
- 15 [0:10:11.8] **I:** Okay, gut. Dann schauen wir auf das nächste Thema – nämlich auf die Granularität der Erfassung der Differenzen. Im Schrifttum geistern zwei Extrempole herum – nämlich die Gesamtdifferenzbetrachtung und die Einzeldifferenzbetrachtung. Gesamtdifferenzbetrachtung impliziert, dass man eine Differenz zwischen Handels- und Steuerbilanz ermittelt und darauf eine latente Steuer bildet. Das

- ist aber eher ein veraltetes Konzept. Demgegenüber gibt es noch die Einzeldifferenzbetrachtung – auch Einzeldifferenzenbetrachtung -, die impliziert, dass man jede einzelne Differenz zwischen Handels- und Steuerbilanz ermittelt. Ich habe so den Eindruck, dass in der Praxis Kompromisslösungen stattfinden. Das heißt, es wird bspw. auf Bilanzpostenebene ermittelt oder auf Ebene der Konten. Auf welcher Ebene werden denn bei Ihren Mandanten die latenten Steuern ermittelt?
- 16 [0:11:12.7] **B:** Da bin ich der Meinung, das ist schon sehr detailliert. Wenn ich diesen Immobilienkonzern nehme, der hat sehr viele Projekte hier und da. Jedes Projekt wird in einer eigenen Gesellschaft abgebildet. Diese Projekte stellen aus Konzernsicht Vorratsvermögen dar und da wird schon – sei es allgemeine Verwaltungskosten und Fremdkapitalzinsen, was auch immer von der HB I zur Konzernbilanz für dieses Projekt passiert – gegenübergestellt. Auf Projektebene schon sehr detailliert dann. Also da würde ich nicht denken/ Eine Gesamtbeurteilung schon einmal gar nicht und auch nicht einmal bilanzpostenbezogen, sondern das ist schon sehr, sehr detailliert. Selbst wenn man in einer Gesellschaft, die man konsolidiert, fünf Projekte hat, dann werden diese fünf Projekte auch alle separat gewürdigt und betrachtet und dieser Differenzenbetrachtung zugrunde gelegt.
- 17 [0:12:29.1] **I:** Gibt es dann Bereiche in der Bilanz, wo man sagen würde, da würde man gröber vorgehen, und manche, da wäre man feingliedriger? Würden Sie da irgendwie differenzieren?
- 18 [0:12:37.5] **B:** (...) Ich überlege gerade. (...) Dass man das irgendwo zusammen/ Das wüsste ich gar nicht. Zumindest immer auf die einzelne Gesellschaft stellt man ab – gar nicht auf den Bilanzposten, sondern auf die einzelne Gesellschaft, welche Anpassungsbuchungen oder Konsolidierungsbuchungen dort passieren. Bei jeder dieser Konsolidierungsbuchungen wird eben dann auch die latente Steuer berücksichtigt.
- 19 [0:13:15.2] **I:** Ja, das ist ja dann wieder die Ebene der konsolidierungsbedingten latenten Steuern. Ich meine auch noch einmal spezifisch auf Ebene des Einzelabschlusses. Da würde man jetzt wirklich jeden Geschäftsvorfall darstellen, der Differenzen auslöst?
- 20 [0:13:30.8] **B:** Auf dieser vorgelagerten Ebene – das hatte ich ja eingangs schon angemerkt – werden meines Erachtens in der Praxis nicht viele Differenzen berücksichtigt.
- 21 [0:13:47.3] **I:** Wodurch ist das/ Vielleicht nehmen wir das dann schon vorweg. Warum werden da so wenige Differenzen berücksichtigt? Reden Sie da jetzt vom HGB-Abschluss und der Eigenschaft des Aktivierungswahlrechts – von den Folgen?

- 22 [0:14:04.1] **B:** Ja genau, weil es dann vielleicht daran scheitert, dass die Steuerabteilung stärker eingebunden ist, dass im Konzernrechnungsweisen nur das Wissen über den handelsrechtlichen Einzelabschluss ist und gar nicht weiter bis zur Steuerbilanz zurückgegangen wird, sondern man das als Grundlage nimmt und das dem Konzern gegenüberstellt und darauf die Anpassungen berücksichtigt.
- 23 [0:14:35.1] **I:** Meine Idee war – wenn Sie sagen, es gibt auf dem Einzelabschluss gar nicht so viele Differenzen -, dass man die gar nicht ermittelt wegen des Aktivierungswahlrechts, weil man weiß, man hat sowieso einen Aktivüberhang und man möchte aktive latente Steuern nicht aktivieren und erspart sich Arbeit. Meinen Sie das so?
- 24 [0:14:50.2] **B:** (...) Ich glaube, man macht sich die Arbeit erst gar nicht.
- 25 [0:15:00.5] **I:** Genau. Das meine ich. Okay. Dann sprechen wir über ein besonders heikles Thema – nämlich über die Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern. Wie Sie wissen, sind latente Steueransprüche nichts wert, wenn es in Zukunft kein ausreichendes steuerliches Ergebnis gibt, mit dem man diese latenten Steueransprüche verwerten kann oder mit dem man sie dann nutzbar macht. Es gibt immer wieder große Diskussion darum, inwiefern man denn diese Werthaltigkeitsbeurteilung objektivieren kann aus Sicht des Prüfers. Im Zuge der BilMoG-Reform wurde gesagt, die Abschlussprüfer würden auf verlorenem Posten stehen und es sei ganz schwer zu objektivieren, was diese Prognoserechnung, was diese Werthaltigkeitsbeurteilung angeht. Welche Maßnahmen werden denn da ergriffen, um diese Werthaltigkeitsbeurteilung zu objektivieren und zu diskutieren mit Ihren Mandanten?
- 26 [0:15:58.3] **B:** Also, das betrifft in meinen Augen in erster Linie die latenten Steuern auf Verlustvorträge. Da gibt es schon detaillierte Planungsprozesse, dass immer bis zum Geschäftsjahresende man für jede Einheit – also jede zu konsolidierende Einheit – eine detaillierte Dreijahresplanung auf jeden Fall hat und die dann auch noch auf fünf Jahre verfolgt und anhand dieser Planungsrechnung die Werthaltigkeit der einzelnen aktivierten latenten Steuern auf Verlustvorträge beurteilt. In unserem speziellen Fall mit Projektgeschäft ist es regelmäßig so, dass man im Zeitpunkt der Projektrealisierung erst den Erfolg hat und bis dahin alles, was man nicht aktivieren kann, führt dann erst einmal zu Verlusten und in aller Regel – so ist zumindest im Moment der Immobilienmarkt – ist es so, dass ich da auch positive Projekterfolge erziele und dann da hinkomme, dass ich die aktivieren kann – die Verlustvorträge oder die aktiven latenten Steuern auf die Verlustvorträge. Dem liegt schon tatsächlich auch ein Planungsprozess zugrunde.

- Das sind jetzt nicht nur Projektgesellschaften – auch Bauunternehmen -, die dann anders operativ tätig sind. Wo dann schon geguckt wird, womit rechne ich in den nächsten Jahren an Erfolg und kann ich eine Aktivierung vornehmen oder nicht?
- 27 [0:17:43.5] **I:** Wie prüfen Sie das? Können Sie das noch ein bisschen weiter ausführen? Das ist dann mehr so ein Blick in die Kristallkugel. Was könnte passieren? Können Sie dazu noch Weiteres sagen? Ich kann mir das noch schwer vorstellen. Überlegt man sich, ist das realistisch? Ist das eher eine Bauchentscheidung?
- 28 [0:18:05.7] **B:** Zum einen kann man sich ja auch die Vergangenheit angucken, inwieweit hat da die Planung gepasst oder nicht, damit man schon einmal einen gewissen Eindruck über den Planungsprozess bekommt. Hat das Unternehmen das Ganze im Griff oder rechnet man sich immer schön? Aber klar, das ist schon in Teilen auch schwierig. Das ist Kristallkugel. Da kann man eher nur gucken, wie wurde es in der Vergangenheit gemacht? Hat das gepasst? Kann man darauf vertrauen, wie das angestellt wird, oder eben nicht?
- 29 [0:18:50.0] **I:** Mhm. Und wenn die Planungstreue schlecht ist, dann würde man Abschläge vornehmen oder was würde einem das dann noch konkret sagen, wenn die Planung in den letzten Jahren schlecht war und nicht zu dem Ergebnis passte? Dann wäre man extra vorsichtig oder was wären die Konsequenzen?
- 30 [0:19:02.8] **B:** Dann müsste man zumindest noch einmal in das Gespräch gehen und das noch einmal tiefer hinterfragen, wie man dahin kommt, so positiv zu kalkulieren.
- 31 [0:19:17.8] **I:** Würden Sie denn sagen, dass das oft für Diskussionen sorgt zwischen Ihnen und den Mandanten, dass es Unstimmigkeiten gibt?
- 32 [0:19:27.7] **B:** Vor dem Hintergrund latente Steuern ehrlich gesagt nicht. Eher die Werthaltigkeit von Intercompany-Forderungen oder Anteilsbesitzen, die ist schon auf Einzelabschlussebene vorgelagert. Das ist schon Thema. Ja.
- 33 [0:19:46.9] **I:** Gut, so viel zu der Werthaltigkeitsprüfung. Ich weiß, Sie sind als Wirtschaftsprüfer aufseiten der Prüfung oder aufseiten der Erstellung angesiedelt. Ich möchte Sie aber noch einmal als allgemeiner Sachverständiger zu dem Thema der latenten Steuern befragen – insbesondere dazu, wie die latenten Steuern aufseiten der Adressaten aufgenommen werden, von den Bilanzanalysten im Speziellen. Haben Sie ein Bild, wie die Informationsadressaten auf die latenten Steuern reagieren?

- 34 [0:20:21.9] **B:** Es fällt mir schwer, dazu etwas zu sagen. Ich habe aber den Eindruck, dass für die Unternehmen immer das Vorsteuerergebnis relevant ist – dann eben auch vor latenten Steuern -, weil auf Adressatenebene – meinerwegen bei Banken – dieses Thema dann auch wieder ausgeblendet wird. Insofern habe ich nicht den Eindruck, dass die Adressaten so tief in den latenten Steuern drinstecken oder dass es sie überhaupt interessiert.
- 35 [0:20:58.6] **I:** Also, Sie sprechen jetzt davon, die Banken würden es dann gar nicht beachten. Ist das der Eindruck, den Sie haben?
- 36 [0:21:07.9] **B:** Das ist mein Eindruck – genau -, dass für Analysen latente Steuern – oder überhaupt Steuern – außen vor gelassen werden, sondern dass eher auf das operative Ergebnis vor Steuern abgestellt wird, aber nicht auf die Steuerkomponente und auch nicht auf die latente Steuerkomponente.
- 37 [0:21:27.1] **I:** Was man immer wieder mitbekommt, dass die aus den Strukturbilanzen – also aus den zur Bilanzanalyse angefertigten Bilanzen – immer wieder herausgerechnet werden. Das hört man immer wieder.
- 38 [0:21:39.8] **B:** Man stellt ja oder die Banken stellen ja auf die operative Geschäftstätigkeit ab und alles, was drumherum läuft – sei es auch Abschreibung von Firmenwerten oder solche Geschichten -, werden alle da korrigiert, so auch Steuern oder latente Steuern.
- 39 [0:22:00.4] **I:** Gut. Dann schauen wir jetzt noch ein bisschen in die Zukunft. Ich möchte mit Ihnen mögliche Gestaltungsmaßnahmen des Gesetzgebers bzw. des Standardsetters ausloten und zunächst auf ein Themengebiet eingehen, was das Handelsrecht und die IFRS betrifft, und dann noch einmal zwei Szenarien zum Handelsrecht besprechen. Sie wissen, dass latente Steuern nicht zu diskontieren sind. Es gibt ein generelles Diskontierungsverbot nach HGB und nach IFRS. Nun ist es aber immer wieder in der Diskussion, ob man nicht eine Diskontierungslösung einführen sollte. Das ist seit Jahren in der Diskussion und wird immer wieder angesprochen. Wie schätzen Sie denn Chancen und Risiken einer möglichen Diskontierungslösung im Hinblick auf die Informationsqualität latenter Steuern ein? Was wären die Konsequenzen aus Ihrer praktischen Sicht.
- 40 [0:22:57.6] **B:** Aus meiner praktischen Sicht würde ich denken, dass eine Diskontierung bei dem derzeitigen Zinsniveau vermutlich gar keine große Auswirkung haben dürfte. (...) Die Komplexität der latenten Steuern, die ohnehin schon gegeben ist, würde um einiges erhöht. Dass es zur Transparenz beitragen würde, wage ich zu bezweifeln. Wenn wir

sowieso gerade schon festgestellt haben, die Adressaten rechnen es häufig wieder heraus oder die interessiert das vielleicht gar nicht so, weiß ich nicht, ob das/ Wobei ich mich damit auch nicht auseinandergesetzt habe – mit der Diskontierung latenter Steuern.

- 41 [0:24:02.9] **I:** Sie meinen, zusätzlicher Aufwand und höhere Komplexität, davon gehen Sie aus. (B: Ja.) Gut, wir wollen noch zwei Szenarien besprechen, die sich ausschließlich auf das Handelsrecht beziehen. Sie wissen, im Handelsrecht gibt es ein Aktivierungswahlrecht auf Ebene des Einzelabschlusses, was dann ja auch in den HGB-Konzernabschluss ausstrahlt. Das gibt es schon seit 35 Jahren, ist damals durch das Bilanzrichtliniengesetz eingeführt worden, sollte dann ja auch überholt werden im Zuge des BilMoG. Daraus ist aber nichts geworden. Es gab Bestrebungen, ein Aktivierungsgebot einzuführen. Und wir wollen zwei Szenarien gemeinsam diskutieren – nämlich einerseits, dass man ein Aktivierungsgebot einführt. Das heißt, man geht auf die latenten Steuern zu und dann hätte man ja ein durchgehendes Ansatzgebot – Einzelabschluss und Konzernabschluss übergreifend. Die zweite Möglichkeit aus dieser Zwischenlösung – denn ich verstehe das Aktivierungswahlrecht schon als Kompromisslösung, wie es zustande gekommen ist – wäre, dass man die latenten Steuern aus dem HGB streicht und dann wieder auf die Rückstellungsbilanzierung zurückfällt. So war es ja auch vor dem BiRiLiG 1985, dass man latente Steuerverpflichtungen als Rückstellungen bilanziert hat. Die beiden Szenarien wollen wir einmal gemeinsam diskutieren. Was wären denn aus Ihrer Sicht die Konsequenzen aus einem Aktivierungsgebot, wenn man das jetzt einführen würde?
- 42 [0:25:35.1] **B:** Ein Aktivierungsgebot würde ja dann schon auf Einzelabschlussebene/ Sie sind jetzt nicht im Konzern? Im Einzelabschluss genauso? (I: Genau.) Das würde ja schon auf Einzelabschlussebene dann dazu führen, dass man dieses Thema latente Steuern regelmäßig auch hat. (...) Wo ich mich dann schwertue/ Das birgt ja eine gewisse Komplexität. Die großen Unternehmen, die vielleicht auch Konzernstrukturen haben, sind in der Lage, dieser Komplexität gerecht zu werden, aber es gibt viele kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften, wo dann eine Person in der Buchhaltung sitzt. Da würde ich mich schwertun, denen das aufzubürden – dieses Konzept. Ich weiß nicht, ob die dem gerecht werden könnten. Insofern tue ich mich schwer damit, mir das vorzustellen, dass wir bei allen Gesellschaften auch latente Steuern im Einzelabschluss abbilden müssten.

- 43 [0:27:02.5] **I:** Sie hatten jetzt schon mehrfach das Stichwort Komplexität angesprochen. Was macht denn – das ist vielleicht eine sehr offene Frage – die Komplexität aus bei den latenten Steuern? Ich versuche dahinter zu kommen. Was ist denn das, was es so komplex macht? Wo ist diese Überforderung dieser einen Person in der Buchhaltung? Was ist es genau?
- 44 [0:27:19.0] **B:** Diese eine Person in der Buchhaltung hat vermutlich auch nicht/ Da ist dann wahrscheinlich noch ein Steuerberater im Hintergrund tätig, der die Steuerbilanz aufstellt und im Hintergrund etwas macht. Klar, wenn die Kommunikation zwischen dieser einen Person und dem Steuerberater vernünftig läuft, dann ist das alles machbar, aber diese Person, die vielleicht den Einzelabschluss bucht, wird nicht im tiefsten Steuerrecht auch noch drinstecken und dem auch noch gerecht werden können. Von daher weiß ich nicht, ob das dann möglich ist.
- 45 [0:28:02.3] **I:** Also ist es wirklich das theoretische Wissen, was die latenten Steuern angeht? Das macht es so kompliziert?
- 46 [0:28:10.7] **B:** Ich glaube schon. Das theoretische Wissen um latente Steuern, aber eben auch, dass man auch auf die Steuerbilanz abstellen müsste und eben auch genau im Blick haben muss: Welche Unterschiede habe ich jetzt zwischen meiner Handels- und meiner Steuerbilanz?
- 47 [0:28:27.3] **I:** Also, da wären wir im Prinzip wieder bei der Problematik, dass das Rechnungswesen nicht so den steuerlichen Einblick hätte. (B: Ja.) Okay. Dann sprechen wir noch einmal über das zweite Szenario, dass man die latenten Steuern streicht aus dem HGB und sich wieder mit dieser Rückstellungslösung begnügt. Wie sehen Sie das?
- 48 [0:28:48.8] **B:** (...) Diese Rückstellungslösung, die sieht dann vor? Das ist irgendwie vor meiner Zeit.
- 49 [0:28:55.6] **I:** Ich habe das bewusst im Vagen gelassen. Das wäre noch zu klären, inwiefern wären latente Steuerverpflichtungen in der jetzigen Form, wie wir sie kennen und unter den passiven latenten Steuern ausweisen, Rückstellungen. Das ist sowieso eine Frage, die hat sich auch nach dem BilMoG noch einmal so gestellt. Ich weiß nicht, ob Sie in der Diskussion drin sind. Weil ja dann die Frage war, inwiefern müssen Unternehmen außerhalb des subjektiven Anwendungsbereichs des § 274 HGB Rückstellungen für latente Steuern bilden. Die Frage ist vollkommen berechtigt. Da wäre dann also der Umfang zu klären, inwiefern müssen latente Steuern überhaupt als Steuerverpflichtung ausgewiesen werden, inwiefern erfüllen sie sozusagen den Tatbestand der Rückstellung.

- 50 [0:29:40.7] **B:** Meines Erachtens gibt es nur wenige Fälle, in denen dann passive latente Steuern auf Einzelabschlussenebene überhaupt ein Thema sein könnten und dann eben auch über eine Rückstellung ein Thema sein könnten. (I: Aufgrund der Dominanz der Aktivüberhänge? Das meinen Sie?) Aufgrund der Dominanz der Aktivüberhänge, denke ich. (...) Ich weiß gar nicht so richtig, was ich Ihnen da so sagen soll.
- 51 [0:30:20.2] **I:** Okay, gut. Ja Herr B., wir sind am Ende angelangt. Ich stelle zum Ende des Interviews immer die Schlussfrage, ob Sie noch etwas ergänzen möchten. Haben Sie noch weitere Anregungen zu den latenten Steuern? Haben wir etwas vergessen, was Ihnen auf dem Herzen brennt?
- 52 [0:30:40.3] **B:** Wir haben gar nicht über die steuerliche Überleitungsrechnung gesprochen. Da ist man gerade aber dabei, die wieder herauszunehmen. (I: Aus dem DRS 18. Genau.) Vielleicht die kapitalmarkt-orientierten Unternehmen mögen das machen, aber ansonsten wurde das auf breiter Ebene nie gemacht und dann wurde unsererseits immer ein Verstoß in den Prüfungsbericht geschrieben. Das scheint man jetzt gekippt zu haben.

10 N10_5

- 1 [0:00:00.0] **I:** Einen kleinen Moment noch. So jetzt haben wir es. Gut. Ja, Herr B. Folgendes – wir wollen über latente Steuern sprechen, im Speziellen über die Probleme der Bilanzierung latenter Steuern. Meine Studie ist regelwerkübergreifend angelegt. Das heißt, ich beziehe mich sowohl auf HGB- und IFRS-Abschlüsse. Ich betrachte das Thema latente Steuern an sich, könnte man sagen. Zunächst würde ich aber gerne noch einmal etwas über Sie erfahren, um Ihre Aussagen einordnen zu können. Vielleicht können Sie sich einmal kurz vorstellen, Ihren Tätigkeitsbereich skizzieren und mich würde auch interessieren, wie lange Sie sich schon mit latenten Steuern beschäftigen.
- 2 [0:00:39.9] **B:** Also, ich beschäftige mich, glaube ich, schon seit zwanzig Jahren damit. Hintergrund war damals, ich habe bei der X-Gesellschaft angefangen. Das ist eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft im X-Ort. Das war damals ungefähr so die zehntgrößte in Deutschland. Damals hatte mich einer der Partner gebeten – der wollte einen Kommentar zu den IFRS auflegen -, den Part der latenten Steuern zu übernehmen, was ich dann auch gemacht habe. Das war Zufall, dass ich dazu gekommen bin.

- 3 [0:02:05.0] **I:** Und beschäftigen sich aber auch in Ihrer praktischen Tätigkeit damit? Haben Sie auch Erfahrungen damit?
- 4 [0:02:10.9] **B:** Ja, schon. Es ist nicht so, dass ich ständig damit zu tun habe, aber klar, wir prüfen auch ein paar IFRS-Abschlüsse und da haben wir natürlich auch immer Fragestellungen dazu. Das ist so. Ja.
- 5 [0:02:24.3] **I:** Ja. Beschäftigen Sie sich auch mit HGB-Abschlüssen oder sind Ihr Schwerpunkt auch wirklich in der Praxis die IFRS-Abschlüsse?
- 6 [0:02:29.7] **B:** Schwerpunkt ist IFRS. HGB-Konzerne haben wir ganz wenige und meistens haben wir da auch nicht viel mit latenten Steuern.
- 7 [0:02:39.4] **I:** Ja, das ist so die Regel. Gut, so weit zu Ihnen. Dann würde ich mit der ersten eigentlichen Frage in das Interview starten. Latente Steuern sind eine Art Schnittstellenthematik, kann man sagen. Sie finden an der Grenze von handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung statt und man muss beides kennen, um die latenten Steuern auch zu verstehen. Das heißt, sie entstehen ja aus dem Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz grundsätzlich und deshalb muss man einen Einblick in beide Bilanzen haben – ein Verständnis für beide Bilanzen –, um die latenten Steuern zu verstehen. Daraus ergibt sich, dass aufseiten der Unternehmen oftmals unterschiedliche Abteilungen in die Bilanzierung latenter Steuern involviert sind. Können Sie vielleicht einmal beschreiben, welche Abteilungen das aufseiten Ihrer Mandanten sind und wie da der Ablauf ist üblicherweise?
- 8 [0:03:29.5] **B:** Also, das ist im Wesentlichen natürlich auf der einen Seite die Steuerabteilung, die eingebunden ist, und auf der anderen Seite die Konsolidierungsabteilung, die dann die Konsolidierung macht und hinterher auch die latenten Steuern bucht. Meistens sind es dann auch noch die für die Einzelabschlüsse zuständigen Buchhalter, die eingebunden werden, weil/ Das ist eine schwierige Gemengelage, weil die Steuerabteilungen kennen sich in der Regel nicht mit den IFRS-Vorschriften aus und verstehen auch oftmals gar nicht, was dort zu tun ist. Die kommen ganz häufig von einer GuV-Denke her. (I: Das ist in den IFRS ja ein bisschen diverser, was die Gesamtergebnisrechnung angeht.) Ja. Richtig, genau. Aber das ist ja nicht das Konzept, das eigentlich nach IFRS verfolgt wird. Das ist ja ein Bilanzansatz, der dort, im Grunde genommen, zugrunde liegt. Das ist das eine. Zeitlich macht es das auch schwierig, weil zum Zeitpunkt der Konzernabschlusserstellung liegen die Steuerbilanzen oftmals gar nicht vor, sondern es gibt dann halt eine steuerliche Überleitungsrechnung und das haben die meisten Steuerabteilungen einfach nicht auf dem Schirm. Ich rede

jetzt/ Ich weiß nicht, wie es bei DAX-Unternehmen ist. Da ist es, glaube ich, deutlich professioneller, aber ich sage einmal bei mittelständischen Unternehmen, von denen gehe ich aus. Ich habe lange Zeit ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen geprüft, das damals im M-DAX war. Selbst da war das nur rudimentär in den Ansätzen drin. Die Konsolidierungsabteilungen kennen sich in der Regel schon ganz gut mit dem IAS 12 aus, aber die haben natürlich keine Ahnung von den Steuern, deswegen sind sie natürlich auf den Input der Steuerabteilung angewiesen. Oftmals ist es ja so, dass man nicht anfängt, die latenten Steuern erst auf Konzernabschlussenebene zu bilden, sondern das passiert, im Grunde genommen, in den Konsolidierungspackages und die werden von den lokalen Buchhaltern ausgefüllt, die die Einzelabschlüsse buchen. Die ziehen die ganzen Salden dann halt herüber in die Konsolidierungspackages und müssen dort bestimmte Anpassungen vornehmen, unter anderem auch die latenten Steuern. Da war der Kenntnisstand – so nach meinen Erfahrungen – meistens noch schlechter. Also, das ist ein großes Problem in der Praxis meines Erachtens. Vor allen Dingen, wenn man hinterher alles konsolidiert, und was dann noch einmal on top kommt, das betrifft die Überleitungsrechnung, weil in der Praxis geht man häufig hin und macht auf Basis des Konsolidierungspackages schon so eine Überleitungsrechnung. Die muss natürlich hinterher für Konzernzwecke noch einmal konsolidiert werden. Das ist nicht zu unterschätzen. Also, da scheitern viele, weil das Wissen auch gar nicht vorhanden ist, was dort genau in diesen Positionen alles enthalten ist.

- 9 [0:07:05.2] **I:** Also die steuerlichen Überleitungsrechnungen müssen dann zusammengefügt werden zu einer Konzernüberleitungsrechnung gewissermaßen?
- 10 [0:07:09.8] **B:** Genau, aber die dürfen halt nicht nur aufaddiert werden, sondern die müssen auch richtig konsolidiert werden. Gerade was diese Konsolidierungsbuchungen anbelangt, da scheitert es ganz häufig an dem Wissen und dann kommt oftmals nicht das heraus, was/ Also, es ist kein automatischer Prozess, sondern man muss sich schon tief reindenken, wenn man zum richtigen Ergebnis kommen will.
- 11 [0:07:32.4] **I:** Ja. Würden Sie denn jetzt sagen/ Wie findet denn das bei den latenten Steuern statt? Ist das eher Kooperation von Steuerabteilung und Rechnungswesenabteilung oder liegt dann doch eher die Verantwortung bei einer Abteilung konzentriert? Oder kann man das so nicht einordnen?

- 12 [0:07:49.6] **B:** Also, die Gesamtverantwortung liegt natürlich bei der Konsolidierungsabteilung, weil die ja für den IFRS-Abschluss verantwortlich ist, aber ich habe in der Praxis auch häufig die Erfahrung gemacht, dass sich die Steuerabteilungen ungern reinreden lassen. Die sehen das oftmals als ihre Domäne mit ihrem Herrschaftswissen an und insofern gibt es schon eine gewisse Rivalität – würde ich sagen – unter den Abteilungen.
- 13 [0:08:22.4] **I:** Okay, gut. Aber Sie würden nicht davon ausgehen – das hat man jetzt schon ab und zu gehört -, dass ein Trend in Richtung Steuerabteilung zu erkennen ist, was die latenten Steuern und das Tax Accounting angeht? Würden Sie das so sagen oder eher nicht?
- 14 [0:08:35.3] **B:** Das kommt auf das Unternehmen darauf an. Ich kenne Unternehmen, da ist das so. Da haben sich sozusagen die Steuerabteilungen, die eignen sich mehr und mehr das IFRS-Wissen an, also nach IAS 12. Die müssen sich natürlich wiederum die ganzen IFRS-Sachverhalte von der Konsolidierungsabteilung oder von der IFRS-Abteilung erklären lassen, damit sie das zutreffend steuerlich auch einordnen können.
- 15 [0:09:05.5] **I:** Ja, okay. Sehr gute Antwort. Dann kommen wir zu dem nächsten Thema, was damit eng zusammenhängt. Ich möchte noch einmal über die EDV-Unterstützung sprechen, die jetzt schon im Zusammenhang mit latenten Steuern, mit dem Tax Accounting allgemein vorliegt. Da gab es einmal so den Zwischenstand, das sei sehr heterogen, sehr unterschiedliche Lösungen, die einfließen. Können Sie vielleicht einmal beschreiben, welche EDV-Programme die Ermittlung von latenten Steuern unterstützen?
- 16 [0:09:34.0] **B:** Also, die meisten, die ich so in der Praxis habe, machen es immer noch mit Excel. Das ist dann irgendwie etwas Selbstgestricktes. Ansonsten – nein, ich habe eigentlich keine Mandanten, die dort ein bestimmtes Tool verwenden, was sie gekauft haben.
- 17 [0:09:54.0] **I:** Das gibt es ja auch. Können Sie sich das erklären, warum die Unternehmen von diesen Tools noch ein bisschen Abstand halten? Ist das so eine große Investition? Wie erklären Sie sich das?
- 18 [0:10:05.2] **B:** Ja. Also, zum einen werden sicherlich die Kosten gescheut. Also, ich habe das auch immer schon einmal vorgeschlagen. Das hat man dann irgendwie nie gemacht. Das hing aber dann oftmals damit zusammen, dass die Mitarbeiter, die es durchführen müssten – das sind ja dann Leute in der Steuerabteilung -, die waren dann oftmals nicht so EDV-affin und haben gesagt: „Bevor wir uns in ein neues Tool eindenken müssen, was sozusagen gar nicht für uns originär da ist,

sondern für eine ganz andere Abteilung, dann lassen wir es lieber.“ Das habe ich auch schon häufig gehört.

- 19 [0:10:41.5] **I:** Mhm, okay. So weit, so gut. Sie hatten schon eine besondere Problematik angesprochen, die im Zusammenhang mit der Differenzermittlung auftritt. Nämlich ist es ja so, die latenten Steuern sind relativ früh im Jahr zu erfassen – sagen wir einmal, so jetzt im Frühjahr. Die fertige Steuerbilanz, also die endgültige Steuerbilanz liegt ja bis dato noch nicht vor. Das heißt, es kann sich dann bis zur Abgabe der Steuererklärung – sagen wir einmal – ein halbes Jahr oder ein Jahr noch hinziehen bis dann die Steuererklärung und die finale Steuerbilanz damit abgegeben wird. Mich würde einmal interessieren, wie groß diese Änderungseffekte, diese True-ups sind, die dann eben nach der Erfassung der latenten Steuern noch auftreten, dadurch dass man dann noch eine finale Steuerbilanz aufstellt. Wie groß schätzen Sie diese Änderungseffekte ein und wie behilft man sich da möglicherweise, um möglichst feine, möglichst genaue Steuerbilanzwerte oder Steuerwerte zu haben?
- 20 [0:11:38.9] **B:** Also, das, was immer gemacht wird, dafür sind die Bilanzbuchhalter für die Einzelabschlüsse zuständig, die ermitteln die temporären Differenzen zwischen dem IFRS-Ledger und den HGB-Werten. Damit hat man dann natürlich schon den einen Teil der Differenz abgefrühstückt und dann kommen da oben darauf, im Grunde genommen, nur noch die Abweichungen zwischen HGB- und Steuerbilanz. Das sind meistens gar nicht mehr so viele, zumindest wie ich das aus der Praxis kenne. Es gibt natürlich schon immer noch einmal Verwerfungen durch Betriebsprüfungen, die ja dann noch einmal deutlich nachgelagert sind. Aber dann kann es sein, der Betriebsprüfung fällt wieder irgendetwas auf und die erkennen – weiß ich nicht – irgendeine Vorratsbewertung meinerwegen nicht an – irgendwelche Abschreibungen – und das wird dann für vier Jahre noch einmal korrigiert nach hinten heraus. So etwas wirkt sich dann natürlich auch noch einmal auf die latenten Steuern im IFRS-Konzernabschluss aus. Also, das ist ganz/ Ich kann da keinen Prozentwert nennen oder so. (I: Nein, das können Sie nicht. Das ist klar.) Aber selbst aus solchen Sachverhalten können sich Jahre später noch einmal Änderungen ergeben.
- 21 [0:13:10.6] **I:** Die Betriebsprüfungen gucken ja auch dementsprechend weit zurück. (B: Genau, richtig.) Können Sie mir das gerade noch einmal erklären, wie Sie das meinten mit dem IFRS- und HGB-Denken? Man stellt erst einmal Differenzen, wenn man die Latenzen im

- IFRS-Abschluss haben will, zwischen IFRS-Bilanz und HGB-Bilanz fest. Habe ich das richtig verstanden? Im ersten Schritt?
- 22 [0:13:30.3] **B:** Genau. Also, das habe ich/ Bei einigen meiner Mandanten ist das so. Die haben – weiß ich nicht, sagen wir einmal – dreißig Tochterunternehmen, die sie dort konsolidieren und dann wird praktisch die/ Jeder Buchhalter, der so ein Unternehmen bilanziert, der stellt hinterher ein IFRS-Ledger auf und guckt dann, welche Differenzen es für die Wertansätze zwischen HGB und IFRS gibt. Darauf bucht er in seinem IFRS-Ledger automatisch latente Steuern – im Grunde genommen -, was ja auch erst einmal nicht so falsch ist, weil es gibt so ein paar Ausnahmen – das ist klar -, aber auf Ebene von so einer Tochtergesellschaft, wenn es da Abweichungen gibt, dann werden in der Regel auch latente Steuern darauf abgegrenzt.
- 23 [0:14:20.9] **I:** Also, dann fungiert die HGB-Bilanz gewissermaßen ein bisschen als Brücke, an der man sich schon einmal festhält.
- 24 [0:14:25.5] **B:** Genau, richtig. Ich sage einmal, die Maßgeblichkeit ist zwar aufgegeben worden, aber es gibt ja immer noch so eine eingeschränkte Maßgeblichkeit der Steuerbilanz zur Handelsbilanz. Letztendlich sind es dann gar nicht mehr so viele Umbewertungen, die dort stattfinden. Es hängt immer davon ab, was das Unternehmen macht, wenn die immer groß Entwicklungskosten aktivieren oder so. Also, es hängt auch ein bisschen an der Branche, in der sie tätig sind. Dann kann es natürlich auch schon einmal große Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz geben.
- 25 [0:15:06.6] **I:** Ja, okay. So weit, so gut. Dann möchte ich noch mit Ihnen über etwas sprechen, was, denke ich, schon in Ihrem Beitrag auch thematisiert wird, nämlich das Thema der Betrachtungsgranularität. Also, wie granular betrachtet man die Differenzen überhaupt? Da gibt es zwei Extremformen, die im Schrifttum so umhergeistern, die ein bisschen abstrakt sind aus meiner Sicht. Einmal die Einzeldifferenzbetrachtung – das ist eine Extremform. Das heißt, man erfasst jede einzelne Differenz und bildet darauf eine Latenz. Der andere Extrempol ist die sog. Gesamtdifferenzbetrachtung. Die Gesamtdifferenzbetrachtung impliziert, dass man eine Globalabweichung hat zwischen IFRS- und Handelsbilanz zur Steuerbilanz. Das ist, glaube ich, so ein bisschen ein tradiertes Konzept aus der Zeit des Timing-Konzepts, meines Wissens. Es ist so nicht praktikabel. Da würde mich einmal interessieren, wie granular denn die latenten Steuern und die Differenzen zwischen den Bilanzen bei Ihren Mandanten ermittelt werden? Wie granular geht man da vor?

- 26 [0:16:10.5] **B:** Also, man geht schon relativ tief herein und das muss man letztendlich auch, ansonsten wird man die Angaben in den Notes nicht hinbekommen. IAS 12 sieht ja eine Menge von Angaben vor und es gibt auch Angaben zu den Latenzen, auf welche Bilanzpositionen die entfallen. Letztendlich bekommt man das nur vernünftig hin, wenn man wirklich jede Differenz sich einzeln anschaut.
- 27 [0:16:40.2] **I:** Das sind dann auch quantitative Angaben und dann muss man eben so auffächern. (B: Genau, richtig.) Also würden Sie auch wirklich sagen, dass man jede einzelne Differenz oder man hat in gewissen Bereichen einen Spielraum, wo man zusammenfassen kann?
- 28 [0:16:56.4] **B:** (...) Ja, es gibt sicherlich Dinge, wo man es zusammenfassen kann. Wenn ich an IFRS 16 denke – an Leasing –, da würde ich jetzt/ Das machen auch viele, dass die sagen, wir haben auf der einen Seite das Right-of-Use Asset, da grenze ich jetzt eine Steuer ab, und auf der anderen Seite habe ich die Leasingverbindlichkeit, da grenze ich es auch ab. Also, da würde ich immer dazu raten, so etwas saldiert zu betrachten. Das Gleiche haben wir zum Beispiel auch beim IFRS 15, wenn es um Aktiv- und Passivposten geht, die sozusagen sachlich zusammengehören. Für solche/ Die wird man ja ohnehin später wieder saldieren, auch nach IAS 12. Das kann man dann, glaube ich, schon von vornherein machen.
- 29 [0:17:54.2] **I:** Müsste man ja sogar. Streng genommen muss man das so machen. (B: Ja. Genau, richtig.) Ja gut, so weit dazu. Dann kommen wir zum – ich würde sagen – heikelsten Thema, was die latenten Steuern angeht, nämlich die Werthaltigkeitsdiskussion, das Thema Werthaltigkeit. Wie Sie wissen, sind latente Steueransprüche nichts wert, wenn es kein ausreichendes künftiges steuerliches Ergebnis gibt, mit dem man dann die – Verlustvorträge üblicherweise – die latenten Steueransprüche gewissermaßen nutzbar macht. Da würde mich jetzt interessieren, mit welchen Maßnahmen man versucht diese Werthaltigkeitsbeurteilung, diese Prognoserechnungen, die aufgestellt werden, aus Sicht des Abschlussprüfers zu objektivieren, wie man da vorgeht, wie man diese Werthaltigkeitsprognosen, die einem vorgelegt werden, versucht zu objektivieren und zu prüfen.
- 30 [0:18:45.9] **B:** Ja. Erst einmal guckt man natürlich, ob entsprechende passive Latenzen da sind. Die kann man, wenn die sich ungefähr in gleichen Zeiträumen wieder auflösen wie die aktiven, dann sagt der Standard ja auch schon, dass man das dann sozusagen als Werthaltigkeitsindikator heranziehen kann. Ansonsten lassen wir uns eine Steuerplanung vorlegen, insbesondere immer dann, wenn aktive latente Steu-

ern auf steuerliche Verlustvorträge abgegrenzt werden. Da handhaben wir das auch relativ strikt. Wir achten schon darauf, dass zum einen nicht zu viele Jahre nach vorne heraus geplant werden – nicht, dass das so eine Hockey-Stick-Planung hinterher wird. Zum anderen achten wir natürlich auch auf die Planungstreue, was die Vergangenheit anbelangt. Da setzen wir ähnliche Maßstäbe wie für die Goodwill-Impairment-Tests nach IAS 36.

- 31 [0:19:59.7] **I:** Mhm. Gibt es bei IFRS-Abschlüssen einen Mindestzeitraum, von dem man ausgeht? Wie entsteht dieser Aushandlungsprozess mit den Mandanten, auf welchen Zeitraum man sich festlegt? Können Sie das noch einmal ein bisschen genauer beschreiben? (B: Für die Planungsprämissen, oder?) Nein, für den Planungszeitraum – vor allen Dingen würde mich interessieren – bei den IFRS-Abschlüssen, weil da ist man ja grundsätzlich nicht auf einen Zeitraum festgelegt.
- 32 [0:20:25.3] **B:** Ja, genau. Richtig. Also wir empfehlen immer einen Detailplanungszeitraum von drei bis fünf Jahren – maximal fünf Jahre. Drei Jahre finde ich eigentlich ganz angemessen. Das kann man immer noch ganz gut überschauen. Gut, im Augenblick anlässlich Covid-19 ist es natürlich unglaublich schwierig, aber ich meine, wenn nicht so eine Sondersituation, dann kriegt man das eigentlich ganz gut hin. Was dann sehr schwierig ist, ist, wenn die steuerlichen Verlustvorträge so hoch sind, dass man noch etliche Jahre braucht, wenn man das Ergebnis so fortschreiben würde – das steuerliche -, um die dann abzubauen.
- 33 [0:21:12.6] **I:** Genau, da greift dann auch die Mindestbesteuerung, die kann noch im Wege stehen, und Ähnliches.
- 34 [0:21:16.4] **B:** Richtig, genau. Mhm, ja. Das ist so, haben wir aber in der Praxis zum Glück nicht so gehabt. Meistens bewegen wir die Mandanten dann, einen Teil der aktiven latenten Steuern nicht anzusetzen.
- 35 [0:21:32.7] **I:** Mhm. Sie hatten das Thema Fristenkongruenz auch schon anklingen lassen, was die aktiven latenten Steuern und die passiven latenten Steuern angeht. Man zieht ja die passiven latenten Steuern grundsätzlich als Werthaltigkeitsindikator heran. Da achtet man aber auch, würden Sie sagen, auf die Fristenkongruenz, also dass man da nicht sehr kurzlebige aktive latente Steuern mit sehr langfristigen passiven latenten Steuern saldiert? Wie geht man vor, um eine Fristenkongruenz zu erreichen?
- 36 [0:22:02.0] **B:** Ja, ist auch schwierig, weil diese Betrachtung in der Regel von den Mandanten nicht vorgenommen wird, zumindest nicht so nach Jahren gestaffelt. Wir gehen dann die wesentlichen langfristigen Positionen durch für uns und schätzen das so einigermaßen ab. Das ist

- aber ganz selten der Fall, dass wir das so richtig ausrechnen. Unsere Mandanten machen das nicht und wir machen es auch nicht, sondern wir machen so eine überschlägige Abschätzung, ob das einigermaßen passt.
- 37 [0:22:41.3] **I:** Mhm, okay. Gut. Würden Sie denn jetzt sagen, dass das oft für Diskussionen sorgt zwischen Abschlussprüfer und Mandanten – das Thema Werthaltigkeit. Sie hatten das jetzt eher/ In Normalzeiten weniger, aber schon?
- 38 [0:22:55.1] **B:** Ja. Immer dann, wenn wir auf eine Abschreibung drängen, dann führt es natürlich zu Diskussionen. Das ist klar. Wenn man das einmal durchgesetzt hat, dann lassen die Mandanten meistens mit sich reden in den Folgejahren, weil dann ist das irgendwie durch das Thema für die und die haben es dann schon einmal gemacht und sehen, dass alles gar nicht so schlimm war letztendlich. Aber wenn das zum allerersten Mal diskutiert wird, dann ist das in der Regel immer ein Krampf.
- 39 [0:23:25.8] **I:** Okay, gut. Mich würde noch einmal das Thema Planungstreue interessieren. Also, man schaut auch in die Vergangenheit – schaut jetzt: Passte die Planung in den letzten Jahren? Passte Soll und Ist da zusammen? Was würde einem das dann/ Wie würde man dann reagieren, wenn man eine schlechte Planungstreue erkennt in der Vergangenheit? Dann wäre man noch kritischer im Hinblick auf die Gegenwart oder was hätte das für Auswirkungen?
- 40 [0:23:46.4] **B:** Genau, dann schlagen wir immer vor, dass man Risikoabschläge einbaut in die Planung, um dieses Risiko einer fehlerhaften Planung entsprechend abzupuffern.
- 41 [0:24:01.3] **I:** Ah ja, gut. Eine sehr gute Antwort dazu. Jetzt würde ich gerne noch einmal die Perspektive wechseln mit Ihnen. Ich weiß natürlich, Sie sind aufseiten der Prüfung zu verorten, aber mich interessiert – denn für eine Gesamtbeurteilung der latenten Steuern braucht man ja auch diese Perspektive – die Perspektive der Bilanzanalysten und derjenigen, die diese Information in Form von latenten Steuern aufnehmen und erhalten. Mich würde interessieren, ob Sie ein Bild davon haben, wie Bilanzanalysten – Bilanzadressaten im Allgemeinen – mit latenten Steuern umgehen? Haben Sie schon einmal etwas gehört? Haben Sie da eine Kenntnis?
- 42 [0:24:35.2] **B:** Nee, das weiß ich nicht. (Haben Sie auch nicht/ Bitte?) Ich war immer erstaunt, der IAS 12 hat ja relativ viele Anhangangaben, also es werden viele Informationen zu latenten Steuern geliefert. Das hat mich persönlich eigentlich immer überrascht, weil immer dann,

wenn ich mit Analysten gesprochen habe – auch im Rahmen von Transaktionen -, wenn es darum ging, dass Finanzierungen neu gemacht werden mussten oder dass Unternehmen an die Börse gebracht wurden, dann spielten/ Also, ich wurde nie auf latente Steuern angesprochen. Das Steuerthema war da nie existent, deshalb hat mich das eigentlich immer überrascht, dass es dieser Fülle an Informationen im Abschluss bedarf.

- 43 [0:25:26.7] **I:** Also würden Sie auch sagen, das ist teilweise ein bisschen viel und das nimmt vielleicht in dem Ausmaß niemand zur Kenntnis, was gerade im IFRS-Anhang steht?
- 44 [0:25:32.9] **B:** Richtig, genau. Ja, viele Leute verstehen es auch ehrlich gesagt nicht. Die versierten Analysten werden es sicherlich verstehen, aber ich habe auch mit ganz vielen Leuten schon gesprochen, die haben es überhaupt nicht verstanden.
- 45 [0:25:53.3] **I:** Also, letztlich scheint man dann doch eher auf Vorsteuerergebnisse abzustellen? Also das scheint so zu sein.
- 46 [0:25:59.7] **B:** Ja. Richtig, genau. (I: Gut.) Vor allen Dingen vor dem Hintergrund, dass bei Unternehmensübernahmen kommt es ja häufig dazu, dass steuerliche Verlustvorträge wegfallen. Es gibt ja inzwischen diese Verschonungsregeln im Einkommensteuergesetz, wonach man die auch retten kann, aber trotzdem hat man durch die Gesetzesverschärfungen ein hohes Risiko, dass steuerliche Verlustvorträge dann untergehen, sodass sie natürlich dann auch keinen ökonomischen Wert für den Erwerber mehr haben.
- 47 [0:26:39.1] **I:** Mhm, gut. Guter Punkt. Jetzt möchte ich mit Ihnen noch einmal etwas in die Zukunft schauen, wie man das Recht gestalten könnte. In meiner Arbeit soll dann auch am Ende ein Rechtsgestaltungsvorschlag unterbreitet werden. Da würde ich gerne über ein Thema mit Ihnen sprechen, nämlich über das Diskontierungsverbot, über das bestehende Diskontierungsverbot. Das besteht ja in den IFRS, besteht auch im HGB, ist auch in den anderen GAAP, die in unserem Raum relevant sind, besteht das Diskontierungsverbot. Es ist aber immer wieder in der Diskussion, weil natürlich auch klar ist, wenn man jetzt aktive und passive latente Steuern hat und die sind nicht fristenkongruent oder es gibt ein starkes Ungleichgewicht, dann gibt es ja durch die Nichtdiskontierung schon eine Verzerrung des Reinvermögens. Das ist schon so. (B: Ja.) Unter dem Gesichtspunkt hat man auch immer wieder dafür argumentiert, man sollte doch eine Diskontierungslösung irgendwie einführen oder sollte darüber diskutieren, wie man das machen könnte. Wie schätzen Sie denn die Chancen und

- Risiken einer möglichen Diskontierung ein? Sehen Sie das als praktikabel an?
- 48 [0:27:48.1] **B:** Ich sehe es überhaupt nicht als praktikabel an, insbesondere weil es bestimmte Bilanzpositionen gibt, da könnte man überhaupt gar keine Einschätzung dazu treffen. Nehmen Sie einfach das Beispiel, Sie haben ein Grundstück oder ein Gebäude, was nach IFRS anders bilanziert wird als nach Steuerrecht. Das kann sein, dass diese temporäre Differenz sich/ Wenn das Grundstück oder Gebäude nach fünf Jahren verkauft wird, löst es sich natürlich auf. Es kann natürlich auch sein, dass es noch 100 Jahre zum Unternehmen gehören wird. Womit oder über welche Jahre wollen Sie jetzt abzinsen? Wollen Sie sagen, dann nehme ich einmal 20 oder 30 oder 70? Das hätte natürlich einen Rieseneffekt. Insofern halte ich das für überhaupt nicht praktikabel. Ich sehe das, dass das natürlich – gerade auch aus Unternehmensbewertungssicht – zu Verzerrungen führt. Das ist richtig, aber ich sehe eigentlich keine Möglichkeit, das angemessen zu lösen.
- 49 [0:29:02.7] **I:** Mhm. Ja, das Argument hört man immer wieder. Das ist auch auf jeden Fall einschlägig das Argument mit den quasi-permanenten Differenzen. Gerade wie man die diskontieren soll – die latenten Steuern, die darauf beruhen -, das ist eben ein großes Rätsel. Da haben Sie vollkommen recht.
- 50 [0:29:17.7] **B:** Ja, vor allen Dingen führt es auch nicht gerade dazu, dass die Abschlüsse vergleichbarer werden. Wenn das eine Unternehmen eine temporäre Differenz über fünf Jahre abdiskontiert und ein anderes diese Art von Differenz über 30 Jahre, dann kann man beide Bilanzpositionen nicht miteinander vergleichen. Dann müsste man, um das transparent zu machen, wieder etwas im Anhang dazu schreiben, was allerdings den Anhang sicherlich nicht lesbarer macht.
- 51 [0:29:53.5] **I:** Gut, jetzt sprechen wir noch einmal, auch wenn das nicht ganz Ihr Fokus ist, abschließend über das Handelsrecht ganz kurz. Nämlich besteht ja in 274 HGB ein Aktivierungswahlrecht seit der Einführung in das HGB. Es wird aber immer wieder dazu angeregt, das doch zu überdenken und ein Aktivierungsgebot einzuführen. Das wurde auch letztens wieder vom DRSC so empfohlen, man sollte einmal darüber diskutieren, ob das nicht lohnenswert wäre, ein Aktivierungsgebot einzuführen. Was, denken Sie, wären die Folgen, wenn man ein solches Aktivierungsgebot in 274 HGB einführen würde? Wie schätzen Sie das ein?
- 52 [0:30:32.9] **B:** (...) Mhm, ich glaube, so viel würde sich wahrscheinlich gar nicht tun mit Ausnahme der aktiven latenten Steuern auf steuerli-

che Verlustvorträge. Das wäre sicherlich ein großes Thema, insofern solche Verlustvorträge bestehen. Was die anderen Bilanzpositionen anbelangt/ Na ja, doch. Das stimmt schon. Natürlich auch Unternehmen, die Pensionen haben, wären alle davon betroffen. Rückstellungsbereich und dergleichen – das sind ja so die Klassiker. Man müsste die Leute alle schulen in den Bilanzierungsabteilungen, damit die das vernünftig hinbekommen. Das ist natürlich das eine, weil viele in der Praxis nichts damit zu tun haben, und ich glaube, vom Aufwand her wäre es überschaubar, weil es geht ja hier nur um die Einzelabschlüsse. Das heißt, man guckt singular auf ein Unternehmen. Das ist dann immer einfacher, als wenn man auf einen ganzen Konzern guckt. Im Konzern hat man es ja ohnehin schon als Gebot. Also, ich halte es jetzt nicht für so dramatisch. Ich weiß allerdings aus der Praxis, dass viele Unternehmer nicht dafür sind, weil/ Alle die, die eher konservativ bilanzieren, und das sind halt ganz viele in gut situierten Familienunternehmen, die würden so etwas nicht goutieren.

- 53 [0:32:17.3] **I:** Die Frage ist auch, ob die diese Information in Form von aktiven latenten Steuern überhaupt wirklich honorieren, ob sie die wirklich brauchen. (B: Nein, bräuchten sie nicht.) Wieso? Was meinen Sie, wo hätten die die Informationen her?
- 54 [0:32:31.8] **B:** Ich glaube, diese Informationen spielen für diese Art von Unternehmer keine große Rolle, weil die meisten ohnehin in Vorsteuerergebnissen denken oder auf Basis von EBIT-Kennzahlen oder dergleichen.
- 55 [0:32:48.2] **I:** Oder haben die mittelständischen Unternehmer vielleicht diese Information schon anderweitig zur Verfügung? Ist das vielleicht auch/
- 56 [0:32:56.6] **B:** Manche sicherlich, aber in allen meinen Diskussionen, die ich so hatte, spielten/ Klar, die Steuerlast spielte natürlich immer eine Rolle, aber latente Steuern wurden eigentlich immer als unnötig angesehen – zumindest dann, wenn sie zunächst erst einmal zu keinem Cash-Abfluss geführt haben.
- 57 [0:33:17.3] **I:** Okay, gut. Dann abschließend noch mein zweites Szenario: Was man auch einführen könnte in das Handelsrecht, was den Einzelabschluss angeht, ist, dass man die latenten Steuern wieder aus dem HGB nimmt und wieder eine Art Rückstellungsbilanzierung, eine Rückstellungslösung einführt. Das Ganze ist ja/ Ein Argument dafür ist ja, dass die Aktivierung von latenten Steuern grundsätzlich mit dem Realisationsprinzip bricht und wir dann auch noch diese Ausschüttungssperre brauchen. Also systematisch stimmig wäre es doch

- eigentlich wieder, die latenten Steuern in den Rückstellungsbereich einzugliedern. Das ist so meine Idee. Dann ist die Frage, was passiert mit den aktiven latenten Steuern. Dürfen die dann diese Rückstellung mindern? Aber das wäre das zweite Szenario, was man sich noch vorstellen könnte.
- 58 [0:33:58.6] **B:** Ist das nicht auch so? Passive latente Steuern werden doch unter den Rückstellungen ausgewiesen, oder?
- 59 [0:34:05.5] **I:** Nein, die haben einen eigenen Sonderposten im Handelsgesetzbuch.
- 60 [0:34:08.1] **B:** Ach so, okay. Ja, kann man sicherlich machen. Denkbar ist es, glaube ich. Ich sehe kein Problem darin, das so zu machen.
- 61 [0:34:26.1] **I:** Okay. Wenig Leidenschaft dafür? (**B:** Ja, genau.) Gut, sehr schön. Dann sind wir am Ende des Interviews angelangt. Ich stelle zum Schluss immer die Frage, ob Sie noch etwas hinzufügen möchten, irgendetwas, was Ihnen bei den latenten Steuern noch besonders problematisch vorkommt, was erwähnenswert ist, was Ihnen noch auf dem Herzen liegt.
- 62 [0:34:43.1] **B:** Eigentlich nicht.
- 63 [0:34:44.7] **I:** Irgendetwas, was besonders problematisch ist, haben Sie nicht mehr im Sinn? Irgendetwas, worüber wir nicht gesprochen haben?
- 64 [0:34:50.0] **B:** (...) Nein, fällt mir eigentlich nicht ein.

11 *B4_1*

- 1 [0:00:00.0] **I:** So. Herr B., die Interviewaufzeichnung läuft jetzt. Wir werden die latenten Steuern in acht Themenkomplexen besprechen. So habe ich es ein bisschen untergliedert. Das ist mein Interviewleitfaden. Zunächst wollte ich aber noch einmal auf Sie zu sprechen kommen. Vielleicht könnten Sie kurz Ihre Gesellschaft, für die Sie tätig sind, beschreiben – den von Ihnen betreuten Mandantenkreis, Ihren persönlichen Tätigkeitsbereich – und auch einmal ausführen, wie lange Sie schon mit der Bilanzierung latenter Steuern befasst sind.
- 2 [0:00:41.1] **B:** Ja, genau. Ich bin bei der X-Gesellschaft tätig als Partner in der Steuerabteilung. Die X-Gesellschaft ist bekannt – um die X-Mitarbeitenden in Deutschland. Ich bin hier am X-Ort tätig in einer „Abteilung“. Das ist vielleicht das falsche Wort – eine etwas größere Truppe in der X-Gesellschaft mit über 130 Personen. Ich beschäftige mich mit Entwicklungen, Implementierungen von IT-Lösungen im

Steuerbereich, und das ist ein Aufgabenbereich, den habe ich/ Ich bin jetzt ungefähr seit sechs Jahren bei der X-Gesellschaft und habe das als Partner auch schon bei anderen Big Four ausgeführt. Der eigentliche Hintergrund – weil ich bin von Beruf Wirtschaftsprüfer, Steuerberater -, warum ich zu diesem Thema gekommen bin, hängt mit latenten Steuern zusammen, weil die Bilanzierung latenter Steuern das erste größere Thema war, das neben dem einfachen Nutzen von Steuererklärungssoftware IT-gestützt umgesetzt wurde. Das begann so Anfang der Nullerjahre und seitdem bin ich auch mit diesem Thema beschäftigt – latente Steuern -, als viele Unternehmen auf IFRS umgestellt haben. Damals im alten HGB hatte die Bilanzierung latenter Steuern eher so ein Schattendasein gefristet. Mit der zunehmenden Anwendung von IFRS in Konzernabschlüssen hat die Bilanzierung latenter Steuern ein anderes Gewicht bekommen, was dann dazu geführt hat, dass gerade die Big Four angefangen haben, dieses Thema mit Expertenteams zu besetzen, zum einen um in der Prüfung entsprechende Unterstützung für die Prüfer zu haben, und zum anderen, weil es natürlich damals ein hochinteressantes Beratungsfeld war. Man hat gesehen, dass es nur IT-gestützt wirklich Sinn macht, dieses Thema zu bearbeiten. Und man hat natürlich dann angefangen nach Steuerexperten zu suchen, weil es ist nun einmal ein steuerlich induziertes Accounting-Thema. Das ist der Hintergrund, warum ich mich damit beschäftige. Das Thema hat mich dann auch bis heute weiter verfolgt.

- 3 [0:03:58.5] **I:** Gut, eine schöne Antwort. Dann haben Sie im Prinzip schon eine ganz gute Vorlage für die zweite Frage gegeben – die erste eigentliche Themenfrage dann. Wie Sie schon ansprechen und das spiegelt sich ja auch in Ihrer Biographie, sind latente Steuern eine Schnittstellenthematik an der Schnittstelle von handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung. (B: Ja.) Und daraus ergibt sich, dass in den Prozess aufseiten der Bilanzierenden oftmals unterschiedliche Abteilungen involviert sind – also das Rechnungswesen, die Steuerabteilung. Unternehmensplanung und Controlling wird auch oftmals noch genannt im Schrifttum. Können Sie zunächst noch einmal berichten – und da bietet es sich möglicherweise an, nach mittelständischen Unternehmen und vielleicht Konzernen oder kapitalmarktorientierten Gesellschaften zu differenzieren -, welche Abteilungen in die Abfertigung latenter Steuern involviert sind aufseiten der Bilanzierenden?
- 4 [0:04:59.3] **B:** Angefangen hat das als Bilanzierungsthema und wurde traditionell vom Rechnungswesen abgedeckt. Die Steuerabteilungen haben allenfalls zugeliefert eine Steuerbilanz, die ich ja für die Ermitt-

lung der temporären Differenz benötige. Zum Teil wurden – da gab es keinen Unterschied zwischen Mittelstand und großen Unternehmen – aber auch die Steuerbilanzwerte letztendlich vom Rechnungswesen mit ermittelt, ggf. mithilfe der Steuerabteilung. Es war also zunächst ein Rechnungswesen-Thema. Das hat sich gewandelt in den letzten Jahren. Heutzutage ist das Thema in der Steuerabteilung angesiedelt. Es gibt sicherlich noch ein paar, die auch das im Rechnungswesen haben. Hintergrund dafür ist, dass man nicht nur die Differenz betrachtet – betrachten muss – sondern auch die Steuerquote. Für die Steuerquote braucht man aber eine komplette Steuerberechnung. Das inkludiert die Steuerbilanz, aber auch die außerbilanziellen Hinzurechnungen und Kürzungen und andere Themen. Und auch das Thema Steuerplanung, was ja letztendlich auf die Bewertung aktiver latenter Steuern wirkt – aktive latente Steuern aus Verlustvorträgen und abzugsfähigen temporären Differenzen -, ist dann immer stärker in die Steuerabteilung gerutscht. Es ist nicht immer vollständig so. Insbesondere bei Konzernen, die keine dezidierte Steuerabteilung in einzelnen Ländern haben, kann es durchaus sein, dass sie das immer lokal noch beim Rechnungswesen angesiedelt haben. Dann ggf. auch unterstützt durch externe Berater. Das ist eine häufige Konstellation. Sie müssen sich vorstellen: Eine typische Steuerabteilung ist nicht so aufgebaut, dass sie in jedem Land eine Untersteuerabteilung haben für ihre Tochtergesellschaften, sondern da gibt es dann vor Ort einen Controller oder jemanden aus dem Rechnungswesen, der Steuern mitmacht, ggf. unter Einbezug externer Berater. Sie haben nicht diese Stringenz, die ich im ersten Schritt versucht habe, Ihnen deutlich zu machen, sondern sobald es in einem Konzern dann auch an die Auslandstöchter geht, läuft das durchaus immer noch unterschiedlich. (I: Gut.) Insgesamt lässt sich sagen, dass für das Konzernsteuerreporting, dort wo es im Endeffekt zusammenläuft, um den Konzern abzubilden, die Steuerabteilung heutzutage eine maßgebende Rolle spielt.

- 5 [0:07:52.5] **I:** Gut, dann kommen wir einmal ein bisschen auf Ihr Spezialgebiet – so wie ich Sie in der Einführung verstanden habe – nämlich die EDV-Unterstützung. Da lohnt es sich wieder/ Da bietet es sich wieder an, nach Mittelstand und kapitalmarktorientierten Unternehmen zu differenzieren. Welche EDV-Programme werden denn zur Unterstützung bei der Bilanzierung latenter Steuern herangezogen?
- 6 [0:08:22.6] **B:** Die Umstellung auf IFRS war letztendlich der wesentliche Treiber für mehr Einsatz von IT in der Steuerabteilung, insbesondere im Bereich des Tax Reportings im Konzern. Sie können heute

davon ausgehen, dass die meisten mit deutschem Headquarter versehenen Konzerne – die großen sowieso – eine entsprechende IT-gestützte Lösung – das heißt eine Standardlösung – einsetzen. Da gibt es meines Erachtens keinen mehr, der nicht so etwas einsetzt. Im Mittelstand ist es noch ein bisschen differenzierter. Da gibt es sicherlich den einen oder anderen, der solche IT-Lösungen noch nicht bzw. Excel einsetzt. Excel-Lösungen gehören nicht zu den vorgenannten Standardlösungen. Das gibt es sicher auch noch, aber Tendenz, würde ich schon sagen/ Im Bereich Tax Reporting wird IT in Form einer Standardlösung eingesetzt.

- 7 [0:09:44.1] **I:** Okay, gut. Dann kommen wir jetzt auf ein Thema zu sprechen, das Sie jetzt auch schon – jedenfalls implizit – angesprochen haben, nämlich die Differenzermittlung. Da ist es oft so/ In den Lehrbuchbeispielen ist es so, dass gewissermaßen konstruiert wird: Es gibt auf der einen Seite die Steuerbilanz und auf der anderen Seite die Handelsbilanz. Und dann könnte man einfach so eine Differenz ermitteln. Es ist ja aber de facto so, dass die Bilanzierung latenter Steuern schon vorher – recht früh im Jahr – abgeschlossen werden muss, während die fertigen Steuerbilanzwerte zum 31.12. noch gar nicht ultimativ feststehen. Dann braucht es ja gewissermaßen eine steuerliche Planbilanz. Man braucht Planwerte. Wie schätzen Sie die Güte dieser Planverfahren, dieser Schätzungen, die es da braucht, ein? Und wie wird verfahren, was diese Problematik angeht?
- 8 [0:10:44.4] **B:** Da müssen Sie differenzieren. Der Ausdruck Steuerplanbilanz ist hier meines Erachtens nicht zutreffend, sondern es geht um eine Steuerbilanz zu diesem Zeitpunkt – zum Abschlusszeitpunkt – mit ggf. geschätzten Werten. Das ist etwas anderes als eine Planbilanz. Eine Planbilanz ist eine Bilanz, die einen zukünftigen Zustand abbildet. Und das ist dort nicht der Fall, sondern sie versuchen den Zustand zum Bilanzstichtag abzubilden, zum Beispiel wenn das Wirtschaftsjahr gleich Kalenderjahr und Konzernstichtag bzw. Bilanzstichtag der 31.12. ist, die Steuerbilanz zu diesem Zeitpunkt. Und das machen Sie natürlich, soweit Sie einen HGB-Bilanzierer haben, also einen Konzern, der nach HGB einen Konzernabschluss aufstellt – so etwas gibt es ja durchaus noch, natürlich ausgehend von der HGB-Bilanz nach den Grundsätzen des Maßgeblichkeitsprinzips, wobei viele Abweichungen zu berücksichtigen sind, sodass man eigentlich anders als früher auch schon eine richtige Steuerbilanz haben muss, um die temporären Differenzen überhaupt abbilden zu können. Das ist das eine Thema. Das zweite Thema, das Sie nicht erwähnt haben, das aber in der Praxis gerade in

der IFRS-Umstellung immer ein großes Thema war und auch immer laufend beachtet werden muss: Wenn Sie einen IFRS- oder US-GAAP-Abschluss haben, so gelten für diesen andere Gliederungsprinzipien. Das heißt, die Abbildung der Sachverhalte erfolgt in einem IFRS-Abschluss anders als in einer Steuerbilanz, die ja aus dem HGB-Schema abgeleitet ist. Das ist insbesondere bei Financial Instruments ein großes Thema. Das heißt, Sie haben erst einmal ein Zuordnungsproblem. Sie haben einen IFRS-Wert und jetzt müssen Sie entscheiden im Rahmen eines Bilanzgliederungsschemas, auf dem Sie die temporäre Differenz entsprechend ermitteln wollen, wie ordnen Sie den Steuerwert eigentlich zu. Ansonsten haben Sie nämlich sehr viele gegenläufige Differenzen, wenn Sie das falsch machen. Um ein Beispiel zu nennen: Wenn Sie einen IFRS 9- oder IAS 39-Sachverhalt irgendwo in der entsprechenden IFRS-Bilanzposition abbilden und die Bewertung dort auch abbilden, kann das sein, dass er nach HGB und dann in der Steuerbilanz einer ganz anderen Position zuzuordnen ist. Dann haben Sie auf einmal zwei gegenläufige Differenzen, obwohl eigentlich gar kein Bewertungsunterschied besteht. Und eigentlich würden Sie sich ja für die Berechnung der latenten Steuern Bewertungsunterschiede anschauen und nicht Unterschiede im Ausweis. Ein weiteres Beispiel ist Leasing. Wir haben ja auch den neuen Leasingstandard, der bei unterschiedlichen Ausweisformen zu hohen Differenzen führen kann, die im Prinzip gar nicht bestehen. Das müssen Sie mit berücksichtigen. Es ist eine große Problematik mit den datenzuliefernden Systemen – das Hauptbuch oder das Konsolidierungssystem oder was auch immer die Daten liefert. Für den Bearbeiter, der die Differenz letztlich abbilden soll, muss der Ausweis des Sachverhalts so transparent sein, dass er die Steuerwerte richtig zuordnen kann. Das heißt, Sie haben ein Mapping-Problem – der Steuerwerte auf die richtige IFRS-Struktur. Ein drittes Thema, das Sie haben, wenn es um das Tax Reporting zum Bilanzstichtag geht, ist prozessualer Natur. Die Steuerbilanz, die der Berechnung latenter Steuern zum Bilanzstichtag zugrunde gelegt wurde, kann sich später noch ändern. Die HGB- oder IFRS-Bilanz wird aufgestellt, sie wird testiert und sie wird dann nicht mehr geändert. Nur noch im Rahmen – zum Beispiel – eines IAS 8 kann es Restatements in den Folgejahren geben, aber grundsätzlich steht die Bilanz fest. Das ist in der Steuerbilanz eben nicht der Fall, denn Sie haben nachfolgende Prozesse, die auf diese alte Steuerbilanz wirken. Da ist die Steuererklärung, wo aus den geschätzten Werten genauere ermittelte Werte werden, und dann natürlich die Betriebsprüfung die Jahre spä-

ter erst kommt und auch wiederum auf diese Steuerbilanz wirkt. Das heißt, Sie haben in jedem Jahresabschlussprozess das Problem, nicht nur die aktuellen Steuerwerte – IAS 12 spricht ja von Steuerwerten und nicht von Steuerbilanzwerten – richtig zu schätzen und richtig zuzuordnen – zu mappen. Sie müssen auch die Prior Year Adjustments aus dem Steuerklärungsprozess berücksichtigen. Das wirkt nicht auf die temporäre Differenz im laufenden Jahr – der Bilanzunterschied bleibt gleich auf den geschätzten Werten -, aber auf die Aufteilung laufender latenter Steueraufwand und vorjahreslatenter Steueraufwand und natürlich auf die entsprechenden Notes. Und damit sind wir beim vierten Thema. Das größte – und das ist eigentlich auch der wesentliche Technologietreiber gewesen – Problem ist der Gesamtzusammenhang der steuerlichen Notes-Angaben zu den latenten Steuern. Es sind nicht nur die latenten Steuern, über die in den Notes zu berichten ist, sondern auch die tatsächlichen Steuern. Sehr viele Angaben in IAS 12 beruhen auf steuerlichen Sachverhalten, die in der Berechnung der tatsächlichen Steuern zum Bilanzstichtag abgebildet werden. Das ist ein in sich geschlossenes System und das verbindende Glied ist die Tax Rate Reconciliation. Und die ist mathematisch komplex zu ermitteln. Die einzelnen Effekte, die auf diese Tax Rate Reconciliation wirken, müssen im Konzern nach einheitlichen Vorgaben ermittelt werden. Um dann eine Tax Rate Reconciliation zu haben, die immer abstimmbare sowie überleitbar ist und keine prüferischen Lücken aufweist, sind viele den Weg gegangen, das dann auch mit automatisierten Tax-Reporting-Tools zu machen.

- 9 [0:18:04.0] **I:** Eine gute Antwort, vielen Dank. Dann kommen wir einmal auf das nächste Thema zu sprechen, das auch sehr interessant ist, nämlich die Frage nach der Granularität bei den temporären Differenzen. Es gibt ja die beiden Extrempole, die im Schrifttum umhergeistern. Das ist auf der einen Seite die Gesamtdifferenzbetrachtung, wobei das eher ein tradiertes Konzept ist, das noch aus der Zeit des Timing-Konzepts stammt, und auf der anderen Seite die Einzeldifferenzbetrachtung, also dass man wirklich – ich denke, in Form eines Differenzenspiegels – jede einzelne Differenz aufzeichnet. Und dann gibt es Zwischenlösungen. In der Literatur werden oft bilanzpostenbezogene Betrachtungen genannt, die in der Praxis verbreitet seien. Können Sie einmal widerspiegeln, auf welchen Ebenen die temporären Differenzen – möglicherweise differenzierend nach HGB- und IFRS-Abschlüssen – ermittelt werden?

- 10 [0:19:09.5] **B:** Also, sagen wir es einmal so: Sie haben je nachdem, welche Granularität Sie betrachten, ein Saldierungsthema. Nach HGB ist die Berichtspflicht ja nicht ganz so ausufernd wie nach IFRS. Aber nach IFRS werden Sie in jedem Konzernabschluss dieser Welt finden, dass die ihren Berichtspflichten über temporäre Differenzen oder über latente Steuern aus temporären Differenzen und Verlustvorträgen dahingehend Genüge tun, dass sie das auf einem bestimmten, feststehenden Schema machen, was auch einfach der Natur der Sache geschuldet ist, nämlich der Problematik, dass Sie zu jeder Differenz auch immer den Vorjahreswert angeben müssen. Gerade in einem Konzern haben Sie natürlich die Notwendigkeit, die Differenzen, die aus unterschiedlichen Gründen resultieren können – das Steuerrecht ist ja national vollkommen unterschiedlich –, in einem bestimmten Schema dann auch zusammenzufassen. Das können Sie in einem Konzern ja sonst gar nicht machen, weil in welchem Land auch immer die Gründe für das Entstehen einer temporären Differenz ja vollkommen unterschiedlich sind. Sie müssen einen Konzernabschluss veröffentlichen und deshalb gibt es einfach diese Notwendigkeit. Die ist aus der Praxis heraus geboren. Das heißt, Sie werden meines Erachtens keinen einzigen Konzernabschluss finden, der einfach einzelne Sachverhalte auflistet und dann die Vorjahresbeträge dazu. Das ist einfach unrealistisch. (I: Aufgrund der schieren Menge der Differenzen auch?) Das ist die Menge der Differenzen und die unterschiedlichen Ursachen. Sie müssen sich ja vorstellen, Sie haben zwar einen einheitlichen Standard – HGB oder IFRS auf der Accounting-Seite –, aber auf der Steuerseite haben Sie das nicht. Da haben Sie in Deutschland sehr viele Regelungen, was die Bewertung von Rückstellungen anbetrifft. Manches, was in das Anlagevermögen gehört, und bei Financial Instruments, aber in anderen Ländern haben Sie vollkommen andere steuerliche Regeln. Da müssen Sie ja irgendein Schema finden, nach dem Sie das Ganze zusammenfassen können im Konzern. Das ist ja das Problem.
- 11 [0:21:49.4] **I:** Sie haben einen ganz wichtigen Punkt zu Anfang angesprochen, nämlich dass das mit der Saldierungsfrage unmittelbar zusammenhängt. Wenn man IAS 12 ganz streng auslegt, müsste man eigentlich jede einzelne Differenz ermitteln, weil man prüfen muss, ob diese Voraussetzungen – ich glaube, es ist IAS 12.74/ Diese Voraussetzung also eigentlich prüfen müsste, um dann herauszufinden, ob man ein Saldierungsgebot hat oder ein -verbot hat. Ganz streng genommen, müsste man doch jede einzelne Differenz ermitteln, oder? Sehe ich das richtig?

12 [0:22:22.9] **B:** Richtig. Ja. Zu IAS 12.74 gibt es unterschiedliche Interpretationen. Da werde ich jetzt vertiefend nicht darauf eingehen. Man kann sich auf den Standpunkt stellen, dass Sie für jede Differenz ermitteln müssten, ob sie saldierungsfähig ist – nicht die Differenz -, ob sie zu saldierungsfähigen latenten Steuern führt. Das gibt es eigentlich so nicht mehr das Konzept. Wenn Sie temporäre Differenzen ermittelt haben, dann die Bewertung gemacht haben – Steuersatz und die anderen Bewertungsfragen geklärt haben -, dürfen Sie die daraus resultierende latente Steuer nach Maßgabe des IAS 12.74 verrechnen. Allerdings muss man auch sagen, wenn man den IAS 12.74 genau liest, gibt es schon die Möglichkeit einer intertemporalen Verrechnung. Das sieht der IAS 12.74 durchaus auch in seinem Wortlaut vor, nämlich dann, wenn zum Beispiel Verluste, die durch die Umkehrung abzugsfähiger temporärer Differenzen entstehen, dann noch verrechnet werden können. Von daher, selbst bei enger Interpretation des IAS 12.74 haben Sie durchaus einen weiten Spielraum der intertemporalen Verrechnung, sodass es in der Praxis häufig gar nicht so sehr immer darauf ankommt, wann sich eine temporäre Differenz wirklich umkehrt, weil das ist ja das Problem, dass sich eine temporäre Differenz – eine bestimmte, die sich auf einen Bilanzposten bezieht – zu einem bestimmten Zeitpunkt umkehrt und Sie andere Differenzen auch in dem Bilanzposten haben mit umgekehrtem Vorzeichen, die sich zu anderen Zeitpunkten umkehren. Da stellt der Standard auf die steuerliche Verrechnungsfähigkeit ab und dann haben Sie das Problem schon nicht mehr, rein praktisch. Streng genommen haben Sie da schon natürlich irgendwo eine Saldierung, über die Sie im Zweifel nicht gesondert berichten. Das ist dann so. Es gibt aber auch keine Vorschrift, die sagt, dass Sie über die Saldierung gesondert berichten müssen. Von daher/ Rein praktisch ist das, selbst wenn man eine enge Auslegung annimmt oder auch wenn man genau den Wortlaut liest, gar nicht so ein großes Problem. Es ist dann ein Problem, wenn Sie spezifische Verlustverrechnungsmethoden haben, wenn Sie – und das ist eher ein Problem – unterschiedliche Steuerarten haben mit unterschiedlichen Verlustverrechnungen, wie z. B bei der Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer in Deutschland. Da haben Sie durchaus ein Thema. Das sind so Dinge, die man da betrachten muss. Oder wenn Sie die USA anschauen, die haben in den State Taxes ganz andere Differenzen als in der Körperschaftsteuer. Auch da muss man darauf achten. In der Praxis wird der Einzelfall angeguckt und wenn es da größere Punkte gibt, dann unterbindet man auch die Verrechnung. Klar, Sie sind in einem gewissen Ausmaß

- auf Schätzungen angewiesen, aber man trägt dem in der Praxis schon Rechnung.
- 13 [0:26:22.2] **I:** Wir springen jetzt in den HGB-Abschluss. Aber was da noch interessant ist, ist diese Frage der Saldierung und der Ermittlungsgranularität im Zusammenhang mit der Ausschüttungssperre. Es ist ja de facto so, dass immer nur der Aktivüberhang ausschüttungsgesperrt ist. (B: Ja.) Die Grundüberlegung ist ja eigentlich auf verschiedenen Ebenen bei latenten Steuern, dass die Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern durch das Vorhandensein von passiven latenten Steuern garantiert werden kann. (B: Ja, genau.) Dadurch/ Wenn man jetzt aber so ein ganz grobes Schema anwendet, ist immer so ein bisschen meine Befürchtung, dass man dann gewissermaßen etwas summiert, was gar nicht – allein von der Fristigkeit nicht – übereinstimmt und dass es deshalb dann auch Probleme gibt in Bezug auf die Ausschüttungssperre.
- 14 [0:27:15.3] **B:** Im HGB ist das aber kein großes Problem. (I: Das sehen Sie nicht so?) In IFRS haben Sie das Problem, dass Sie eine Masse an Differenzen einfach durch die große Anzahl von Bewertungsunterschieden haben und dass Sie diese Problematik mit dem Mapping haben, das Sie häufig nicht zu 100 Prozent gelöst bekommen, aber das hat nichts mit der Ausschüttungssperre zu tun. Bei HGB ist das ein ganz anderer Fall, denn nach HGB ermitteln Sie aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips schon die Differenzen ausgehend von einem HGB-Abschluss. Das Schema ist das gleiche. Das heißt, Sie haben also nicht das Zuordnungsproblem und Sie ermitteln sie sachverhaltsbezogen. Das heißt, derjenige, der die Steuerbilanz aufstellt, kann Ihnen ganz genau nachweisen, wie löst sich das nach HGB auf, wie löst sich das nach der Steuerbilanz auf – auch im zeitlichen Ablauf. Der hat dieses Problem eigentlich gar nicht, denn der Bilanzierer hat tatsächlich die Ermittlungstiefe, die er braucht, um so etwas machen zu können.
- 15 [0:28:34.0] **I:** Sachverhaltsbezogen heißt dann in Bezug auf die Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts zum Beispiel.
- 16 [0:28:40.6] **B:** Zum Beispiel! Aber es sind ja auch sehr viele Abweichungen, die nicht aus der Wahlrechtsausübung kommen, sondern sich schlicht und ergreifend aus zwingenden gesetzlichen Vorschriften ergeben – gerade im Rückstellungsbereich.
- 17 [0:28:52.3] **I:** Und da findet dann auch diese Summierung Ihrer Ansicht nach nicht statt? Diese saldierte Ermittlung nenne ich es einmal.
- 18 [0:28:59.5] **B:** Da hat man im Hintergrund eben die Einzeldifferenzen und man kann das dann auch für alle anderen Zwecke entsprechend würdigen. Das ist kein Problem.

- 19 [0:29:13.7] **I:** Okay, gut. Dann kommen wir jetzt auf das Stichwort Werthaltigkeit – das ist auch schon einmal gefallen – zu sprechen, nämlich auf die Werthaltigkeitsprüfung und mögliche Objektivierungsansätze. Das Thema wird in der Literatur sehr kritisch gesehen. Da wird oft sinngemäß gesagt, das, was das bilanzierende Unternehmen da vorträgt als Prognoserechnung, stimmt im Prinzip immer und der Abschlussprüfer würde im Prinzip so ein bisschen hilflos dastehen und hätte im Prinzip keine Mittel der Objektivierung. Jedenfalls ist es das, was – plakativ formuliert – oft so gesagt wurde. Welche Maßnahmen gibt es denn aus Sicht des Abschlussprüfers, um diese Werthaltigkeitsprüfung – diese steuerlichen Prognosen, die aufgestellt werden – zu objektivieren? Welche sehen Sie da?
- 20 [0:30:01.8] **B:** Zum einen ist es/ Ich beziehe mich da auf die ESMA-Stellungnahme, die die ESMA herausgegeben hat letztes Jahr zu den Berichtspflichten, insbesondere bei wesentlichen steuerlichen Verlustvorträgen, und eine Guidance gegeben hat, wie zu berichten ist. Da hat die ESMA auch sehr deutlich gemacht, nach welchen Kriterien vorzugehen ist, wenn es um die Prüfung geht. Vieles sind natürlich eher Konsistenzprüfungen – Konsistenz im Sinne von Ableitbarkeit oder Übereinstimmung mit anderen Schätzungen, die man im Jahresabschluss macht. Die Werthaltigkeit latenter Steuern ist ja nicht die einzige Schätzung, die man vornimmt – Impairments und dergleichen sind ja auch abzuschätzen. Das sind alles geschätzte Werte. Da haben Sie auch Themen wie: Wie hat sich in der Vergangenheit das Verhältnis von Prognose – Sie brauchen ja für die Werthaltigkeitsprüfung eine Prognoserechnung – zu den tatsächlich realisierten Beträgen verhalten? Wie sind die einschlägigen steuerlichen Regelungen? Was ist da überhaupt möglich an Verlustverrechnung? Welche Beschränkungen bestehen denn nach den jeweiligen gesetzlichen Vorschriften? Diesen Ermessensspielraum, den Sie bei Schätzungen letztendlich immer haben, so einzugrenzen, dass wir sagen: „Okay, jetzt muss man dann einfach auch sagen, da sind alle Einflussfaktoren auf die Bewertung aktiver latenter Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen konsistent und zutreffend in der Schätzung berücksichtigt.“ Das ganze Umfeld des Unternehmens ist richtig berücksichtigt. Das Ganze ist konsistent mit anderen Schätzungen. Der Prüfer hat keine anderen oder besseren Informationen dazu und wir haben auch in der Vergangenheit keine wesentlichen Abweichungen zu den Planungen gehabt, dann ist das natürlich eher valide, als wenn Sie ein Unternehmen haben mit einem schwierigeren wirtschaftlichen Umfeld, die Daten für die Bewertung der aktiven la-

tenten Steuern passen nicht zu anderen Bewertungsgegenständen, die man in der Rechnungslegung betrachten muss. Sie haben einschlägige steuerliche Regelungen, die es eventuell nicht erlauben, die Verluste tatsächlich zu nutzen. Sie können schon als Prüfer – ausgehend von dem, was in der Vergangenheit war, wie das Umfeld sich jetzt darstellt, wie die Prognosen insgesamt für die Zukunft im Unternehmen betrachtet werden – ableiten, ob die Bewertung angemessen ist. Das können Sie schon machen. Dass eine gewisse Unsicherheit verbleibt, das ist der Natur der Sache geschuldet. In der ESMA-Stellungnahme ist das sehr schön ausgeführt.

- 21 [0:33:34.9] **I:** Würden Sie sagen, dass das oft zu Diskussionen führt zwischen Abschlussprüfer und Bilanzierenden?
- 22 [0:33:35.0] **B:** Immer. Ja klar. (I: Immer?) Das ist klar. Zumindest, wenn es sich um wesentliche Beträge handelt – und Sie können jetzt im Zuge von Corona davon ausgehen, dass die Anzahl der wesentlichen Verlustvorträge durchaus zunehmen wird -, wird das immer eine Diskussion sein. Sie müssen als Prüfer ja die Key Audit Matters festlegen, über die Sie dann auch berichten müssen. Und wenn da wesentliche Verluste anstehen, wird es sicher ein Punkt sein, der zu den Prüfungsschwerpunkten gehört und damit natürlich zu Diskussionen führen muss – ganz einfach.
- 23 [0:34:19.0] **I:** Gut, dann haben wir das so weit erst einmal abgeschlossen. Ich will jetzt/ Ich weiß, Sie sind kein Bilanzanalyst. Sie haben eigentlich eine andere Perspektive, aber ich möchte Sie jetzt noch einmal als Sachverständiger zurate ziehen zum Umgang der Bilanzanalysten mit latenten Steuern. Welchen Eindruck haben Sie da? Wie gehen Fremdkapitalgeber, Eigenkapitalgeber mit diesen Informationen, die sie in Form von latenten Steuern bekommen, um? Haben Sie da einen Eindruck?
- 24 [0:34:43.8] **B:** Man hat auch schon einmal Analystenschulungen gemacht. Es ist natürlich ein Thema, das Analysten eher fremd ist. Das ist klar. Steuern gelten als schwierig. Auch Analysten tun sich vielleicht etwas schwerer damit. Ich kann jetzt keine Fälle explizit dazu nennen, wo das zu größeren Aufgriffen geführt hat. Es ist natürlich so, die gucken: „Sind da irgendwo Informationen darin, die Risiken induzieren?“ Das wäre jetzt mein Ansatz als Analyst. Da gibt es ja auch IFRIC 23, der die Bilanzierung von unsicheren Steuerpositionen regelt und eine entsprechende Berichtspflicht auslöst. Darauf kann man natürlich rekurren. Analysten werden sicher auf die Verlustvorträge schauen, was da aktiviert wurde und was nicht aktiviert wurde. Viel mehr kann ich

dazu nicht sagen. Früher hat man gesagt, die Steuerquote sollte auch betrachtet werden. Manche haben gesagt, das ist ein schönes Lenkungs-instrument. Das ist eine zwiespältige Geschichte. Es wird ja auch in der Literatur diskutiert, inwieweit die Konzernsteuerquote überhaupt aus-sagekräftig ist für die Leistung einer Steuerabteilung oder wie günstig die steuerlich aufgestellt sind. Da sind die Bestimmungsgründe doch so unterschiedlich, dass man nicht so viel aus der Steuerquote ablesen kann. Aber wenn Sie natürlich viel in Niedrigsteuergebieten tätig sind, sehen Sie das. Das ist klar.

- 25 [0:36:37.2] **I:** Gut, dann wollen wir jetzt auf ein paar mögliche Entwick-lungsszenarien, was das Recht angeht, eingehen. Was in der Literatur immer wieder aufgegriffen wird, ist das Thema der Diskontierung von latenten Steuern. Sie wissen, das machen wir weder nach HGB noch nach IFRS. Nach UK-GAAP gab es einmal ein Wahlrecht. Auch das ist mittlerweile abgeschafft, sodass wir durchgehend ein Diskontie-rungsverbot haben – regelwerkübergreifend. Wie schätzen Sie denn die Chancen und Risiken einer möglichen Diskontierungslösung ein?
- 26 [0:37:16.0] **B:** Die Chancen gleich null, die Risiken/ Weiß nicht, ob es ein Risiko ist. Die Diskussion ist schon längst entschieden. Daran hängt meines Erachtens auch die Richtigkeit der Bilanzierung nicht. Es sind einfach praktische Notwendigkeiten, die dagegen sprechen. Ich würde zu den häufig bei der Ermittlung latenter Steuern – z. B. aus steuerli-chen Verlustvorträgen – erforderlichen Schätzungen noch einmal eine weitere Schätzunsicherheit hinzufügen. Ich kann keinen großen Sinn darin entdecken, dass man da eine Diskontierung vornimmt. Logischer wäre es. Das ist schon klar, aber letztendlich sind es die praktischen Probleme, die Umsetzungsfähigkeit, wo ich sage: Das werde ich nicht mehr erleben.
- 27 [0:38:07.1] **I:** Ja. Worauf spielen Sie da an? Zum Beispiel auf die Ermitt-lung der Fristigkeit? Das wäre der große Punkt. (B: Genau, genau.) Okay, also sehen Sie das nicht als lohnenswerte Perspektive an. Gut, dann kommen wir jetzt noch zur letzten Frage für heute. Nämlich, im handelsrechtlichen Einzelabschluss haben wir ein Wahlrecht, insofern ein Aktivüberhang an latenten Steueransprüchen besteht. Das wird – seit 1985, seit der Einführung – im Prinzip als Zwischenlösung oftmals kritisiert. Und wir wollen nun einmal die Szenarien gedanklich durch-gehen, dass wir einerseits ein Aktivierungsgebot in § 274 HGB einfüh-ren oder andererseits ein Aktivierungsverbot einführen. Das heißt, wir streichen § 274 HGB, wir streichen auch § 306 HGB und dann fallen wir wieder zurück auf die Rückstellungsbilanzierung nach § 249 HGB.

Diese beiden Szenarien wollen wir ausloten. Einmal den entschiedenen Schritt pro latente Steuern, ein Aktivierungsgebot in § 274 HGB einführen, oder das Ganze abschaffen. Was wären die Konsequenzen und was wäre das Positive, was Sie daran jeweils sehen?

- 28 [0:39:38.7] **B:** Sagen wir einmal so. Es gab ja/ Diese Diskussion, als man im Rahmen vom BilMoG das geändert hat im HGB, ging ja zunächst dahin, dass man ein Aktivierungsgebot einbaut. (I: Zunächst, ja.) Der Hintergrund dafür war, man wollte natürlich auch im HGB so weit den IFRS entgegenkommen, dass man in diesem Bereich auch nicht mehr so viele Unterschiede hat. Das ist der eine Grund, warum man das machen wollte. Der andere, der auch dafür spricht, warum es eigentlich sinnvoll wäre, ist der: Sie haben mehr Transparenz im Jahresabschluss. Und wenn man den gesamten Bereich Bilanzierung latenter Steuern nicht isoliert betrachtet, sondern die Bilanzierung von Ertragsteuern insgesamt, wozu auch die tatsächlichen Steuern gehören, gehört zu einem in sich geschlossenen, konsistenten System auch die Aktivierung – also ein Aktivierungsgebot für aktive latente Steuern – natürlich mit den Einschränkungen, wie wir sie zum Beispiel in IAS 12 haben. Die müssen dann natürlich auch realisierbar sein – also im Rahmen der Bewertung zu überprüfen -, ob sie nicht abzuschreiben sind. Das wäre ein in sich konsistentes System gewesen. Auch wenn man die gesamten anderen Berichtspflichten zu Ertragsteuern anschaut, wäre es in sich konsistent gewesen. Man hat aber die Durchbrechung gemacht – sicher Lobbyarbeit. Was letztlich entscheidend war, ist vielleicht gar nicht so wichtig. Insgesamt ist das System der Bilanzierung von Ertragsteuern nicht so stringent und konsistent, wie es in IAS 12 ist. Es gibt keine Überleitungsrechnung, über die zu berichten ist. Der Versuch ist gescheitert, das über den DRSC zu machen. (I: Das wird jetzt auch gestrichen in DRS 18.) Ja, da haben dann die Abschlussprüfer immer darauf hinweisen müssen, dass man diesen nicht anwendet, wenn der Bilanzierende diese Angabe nicht macht, und diejenigen, die das Gesetz gelesen haben, haben gesagt: „Es steht ja auch nicht im Gesetz.“ So einfach ist es, es ist gesetzlich nicht vorgeschrieben. Diese Befugnis hatte der Standardsetter gar nicht und dementsprechend hat es auch keinen Sinn gemacht, das weiter zu verfolgen. Aber es ist natürlich eine logische Lücke. Da muss man sich ganz klar sein. Es ist kein in sich konsistentes System mehr, erleichtert aber natürlich den kleineren und mittleren Unternehmen, die noch einen HGB-Konzernabschluss machen, die Arbeit. Da sind ja auch Bilanzierungskosten mit verbunden.

- 29 [0:42:48.6] **I:** Ich denke, eine Intuition, der man da gefolgt ist, ist, dass man sowieso davon ausgeht, es liegen Aktivüberhänge vor – bspw. aufgrund der steuerrechtlichen Rückstellungsbilanzierung -, sodass man im Prinzip schon erahnen kann, überschlägig liegt ein Aktivüberhang vor und mit der Aktivierung möchte man nichts zu tun haben und dann lässt man den Griffel fallen.
- 30 [0:43:11.9] **B:** Genau, das ist im Prinzip so ein bisschen der Punkt – Hintergrund Kosten der Bilanzierung. Vielleicht hat der ein oder andere auch ein bisschen etwas gegen zu viel Transparenz gehabt. Es gibt durchaus natürlich auch andere Fälle. So ist das nicht. Es gibt Unternehmen, die regelmäßig durchaus Passivüberhänge haben, auch nach HGB. Aber beim Großteil ist das so.
- 31 [0:43:37.7] **I:** Jetzt haben wir im Prinzip das eine Szenario, gehen wir einmal über auf das andere Szenario – § 274 und § 306 HGB streichen und dann wieder die Rückstellungsbilanzierung für passive latente Steuern. Wie schätzen Sie das ein?
- 32 [0:43:53.9] **B:** Ja, also man kommt da auf das Konzept zurück, wie es einmal im ADS stand – Adler, Düring, Schmaltz. Die haben die aktiven latenten Steuern immer nur als Bilanzierungshilfe gesehen. Im Prinzip sieht man es wahrscheinlich bilanzrechtlich heute noch so und die passiven latenten Steuern hat man eigentlich immer als eine Schuldposition, Verbindlichkeitsposition gesehen. Und das würde eben tatsächlich dazu führen, dass man nur passive latente Steuern bilanziert und nicht mehr die Möglichkeit hat, aktive latente Steuern zu bilanzieren und zu zeigen. Ob das eine Verbesserung ist, sei dahingestellt. Die einen sagen, die Bilanzierung aktiver latenter Steuern ist mit großer Unsicherheit behaftet, deswegen hat man ja auch eine Ausschüttungssperre darauf, weil man da nicht so richtig darauf vertraut, dass sich das auch realisieren lässt. Das ist so eine gewisse Spielmasse, für Bilanzkosmetik geeignet. Andererseits kann man natürlich sagen, durch die Aktivierung latenter Steuern – wenn ich entsprechende Berichtspflichten im Anhang auch hätte – kann ich viel mehr Transparenz hereinbringen in den Konzernen, die Sie ansonsten nicht hätten. Das ist ein zweischneidiges Schwert. Man kann das so verargumentieren, dann fällt man im Prinzip auf das ganz alte Konzept zurück, obwohl es § 274 und § 306 schon länger gibt, schon vor BilMoG in einem anderen Wortlaut mit dem Timing-Konzept. Aber ob das aus Transparenzgesichtspunkten und aus Anlegersicht eine bessere Berichterstattung bedeutet, würde ich anzweifeln wollen.

- 33 [0:45:49.3] **I:** Gut, Herr B. Dann hätten wir im Prinzip die Pflichtfragen absolviert. Meine Schlussfrage wäre jetzt noch, ob Sie noch etwas hinzufügen möchten. Sehen Sie besondere Probleme mit latenten Steuern in bestimmten Bereichen? Irgendetwas, das Sie noch hinzufügen möchten?
- 34 [0:46:08.2] **B:** Nein, eigentlich nicht. Was man sagen muss, ist, dass die ganze Diskussion um latente Steuern, Tax Reporting usw. einen Modernisierungsschub in den Konzernsteuerabteilungen mit ausgelöst hat. Sie haben natürlich heute noch einmal andere Möglichkeiten, IT-gestützte Lösungen zu verwenden, um zum Beispiel steuerliche Compliance sicherzustellen, und das wird ja auch immer bedeutsamer. Wenn Sie schauen, die Anforderungen an steuerliche Berichtspflichten steigen ja ständig – Country-by-Country Reporting, BEPS, MDR (Mandatory Disclosure Regime). Das wird immer weiter ausgeweitet, insbesondere für grenzüberschreitende Sachverhalte und das wird immer stärker in der Tendenz zu IT-gestützten Lösungen in den Steuerabteilungen führen. Auch eine größere Sensibilität für steuerliche Daten ist damit ausgelöst. Man sieht, das war ein An Schub in diese Richtung und das ist auch meines Erachtens so nicht verkehrt, wenn man diesen zunehmenden regulatorischen Anforderungen Genüge tun will. Und da waren eben die latenten Steuern der Auslöser. Das muss man ganz deutlich sagen.

12 B4_2

- 1 [0:00:00.0] **I:** Gut, wir sprechen jetzt über latente Steuern und ich habe das Ganze in acht Themenkomplexe untergliedert. Aber zunächst würde ich gerne noch einmal auf Ihren Hintergrund zu sprechen kommen und würde Sie bitten, sich vielleicht einmal vorzustellen, Ihre Gesellschaft zu nennen. Was ist der von Ihnen betreute Mandantenkreis? Was ist Ihr Tätigkeitsbereich und wie lange beschäftigen Sie sich schon mit latenten Steuern? Das ist erst einmal meine erste Frage.
- 2 [0:00:46.3] **B:** Gut. Mein Name ist B. Ich habe direkt nach meinem Jurastudium bei der X-Gesellschaft angefangen und bin seit 2008 Partner und leite bei uns den Bereich „Audit and Accounting related Tax Services“. Das heißt, das ist die Truppe, die im Endeffekt als Spezialisten im Rahmen der Jahresabschlussprüfung eingebunden wird zur Prüfung der laufenden und latenten Steuern nach HGB, IFRS und US-GAAP. Ich mache das eigentlich seit 2002, also eine sehr lange Zeit

- schon als Mitarbeiter, Manager. Ich bin verantwortlich für diverse DAX-Mandate, die unsere Company prüft, und habe eine Bank geprüft – also zehn Jahre lang die Tax-Positionen verantwortet – und eine Vielzahl mittlerer Unternehmen – ich sage immer „kapitalmarktorientierter Mittelstand“ -, die veröffentlichen Anhänge mit allem Drum und Dran. Ich mache das eigentlich zwölf Monate im Jahr. Ich bin eng vernetzt mit der Grundsatzabteilung. Ich bin die Schnittstelle zwischen Audit und Tax, bin auch eingebunden in die Grundsatzabteilung für die Audit-Fragen. Ich bin eigentlich Tax-Partner, aber ausschließlich im Rahmen der Audits tätig. Natürlich habe ich auch Conversions gemacht, auch beratend mit anderen Kollegen unterwegs gewesen bei Umstellungen von US-GAAP in IFRS, von IFRS nach US-GAAP, Purchase Price Allocation, IFRS 3-Themen, IFRS 5-Themen. Also überall, wo Tax auch eine Rolle spielt, bin ich involviert.
- 3 [0:02:47.6] **I:** Gut. So weit zu Ihrem Hintergrund. Sie spiegeln das schon ganz gut wider, dass latente Steuern eine Schnittstellenthematik sind. Das heißt, sie finden an der Grenze von handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung statt. Man muss beides kennen, über beides einen Überblick haben, um latente Steuern zu beherrschen. So kommt es, dass oft aufseiten der Bilanzierenden unterschiedliche Abteilungen in die Erstellung latenter Steuern involviert sind. Können Sie das einmal widerspiegeln, wie der Ablauf ist und welche unterschiedlichen Abteilungen aufseiten Ihrer Mandanten in die Bilanzierung latenter Steuern einbezogen werden?
- 4 [0:03:24.4] **B:** Da gibt es zwei Modelle. Es gibt die Hälfte, da hat die Steuerabteilung ein kleines Reportingteam, die dann für den Konzernabschluss für diese Fragen verantwortlich sind, und die Steuerabteilung hat auch die Gesamtverantwortung für die Steuerzahlen im Anhang. Das ist so ungefähr die eine Hälfte. Das hat Vor- und Nachteile. Dann gibt es den Klassiker, den Sie angesprochen haben. Die Steuerabteilung macht die laufenden, die tatsächlichen Steuern und liefert dann zu und ein Team im Accounting macht die latenten Steuern, die Auslandsthemen und den Anhang. Das sind die zwei/ Beide Methoden haben Vor- und Nachteile. Wenn die Steuerabteilung alles macht, dann kommt es sehr darauf an, wie die besetzt ist, ob da auch wirklich ein Team ist, das „Accounting-nah“ ist. Dieses Reporten für den Anhang ist ein bisschen weg von der Welt des Steuermenschen, aber es hat auch einen Vorteil, weil es aus einer Hand ist. Der Leiter Steuern ist also auch für den Anhang verantwortlich bis in die letzte Zahl. Das macht es dann einfacher, weil es dann nicht dieses Finger-Pointing zwischen Ab-

teilungen gibt: „Der hat dies nicht geliefert, der hat das nicht.“ Wenn wir die Schnittstelle haben, ist oft der Vorteil, dass wir im Accounting Leute haben, die sehr nah an der Wirtschaftsprüfung sind, Erfahrung haben und auch wissen, was wir an Dokumentation und Unterlagen brauchen, das ganz anders leben und natürlich viel mehr vernetzt sind in die anderen Accounting-Themen, als es die Steuerabteilung ist. Aber es ist eine Schnittstelle und Schnittstellen haben immer Risiken, dass Informationen verloren gehen. Man braucht für die Beurteilung der latenten Steuern das Wissen aus der laufenden Steuer. Wenn es Schnittstellen sind, kommt es immer sehr darauf an, wie gut die Menschen miteinander kommunizieren und wie gut sie sich leiden können. Das ist in der Praxis das Thema. Ich habe beides und es kommt immer sehr auf die einzelnen Menschen an, wie gut die Schnittstellenkommunikation funktioniert. Die Lehre ist – das wissen wir alle – „Reden ist das A und O“. Das klappt halt nicht immer. Ich würde sagen, bei mir ist es aufgeteilt – fifty-fifty. Auch bei den Großen gibt es das so: Tax und Accounting und es gibt aber auch einige, wo die Steuerabteilung die Gesamtverantwortung bis in den Anhang hat und auch nach oben so reportet, also auch für die Anhangszahlen beim CFO geradesteht und nicht eine andere Abteilung für den Anhang geradesteht. Wie gesagt, die Accounting-Leute sind mehr in den Accounting-Themen, tun sich leichter mit den anderen IFRS-Standards und den Wirkungen. Das fällt den Steuerabteilungsleuten schwerer, aber es geht auch viel verloren. Wir brauchen den steuerlichen Verlustvortrag genau. Wir brauchen die Informationen. Ist das steuerfrei? Wie wurde die Umstrukturierung behandelt? Das weiß das Accounting dann wiederum nicht. Wenn die Informationen nicht sauber fließen, dann fallen Sachen in die Schnittstelle und kommen nicht an, wo sie ankommen sollen.

- 5 [0:06:37.6] **I:** Okay. (...) Eine sehr gute Antwort. So weit dazu. Eine Thematik, die damit eng verbunden ist, ist sicherlich die EDV-Unterstützung. Können Sie einmal widerspiegeln, was aufseiten Ihrer Mandanten schon vorliegt an EDV-Unterstützung?
- 6 [0:07:05.9] **B:** Gut. Es gibt bestimmte Anbieter, die sehr gute Reporting-Tools anbieten. Ich würde sagen, die Großen haben alle für ihre Bedürfnisse angepasste Reporting-Tools, die aber auch unterschiedlich eingesetzt werden. Es ist nach wie vor so, dass – auch bei den Großen – die Steuerabteilung trotzdem in ihrer Excel-Welt rechnet und das dann in das Tool eingibt. Die arbeiten nicht zwingend mit dem Tool als Berechnungsgrundlage für die Steuererklärung, sondern da haben sie wieder ein anderes System. Aber es wird bei den Großen

schon in großen Systemen gearbeitet – auch weltweit, sofern weltweit das gleiche Buchhaltungssystem zugrunde liegt. Das ist auch nicht der Fall, dass überall einheitlich SAP – oder was auch immer – verwendet wird. Dann haben wir immer Probleme mit den Vorsystemen. Ja, und die Mittleren haben kleinere EDV-Lösungen, die auch webbasiert sind, wo Daten auch wirklich aus den Bilanzen eingespielt werden. Besonderheiten werden da nicht abgebildet. Die muss man nach wie vor händisch machen. Das ist halt auch ein Kosten-Thema. Ob man den Mini oder den Porsche von den Tools kauft, es sind einige 100.000 Euro dazwischen an Investitionen. Die anderen arbeiten auch nach wie vor mit selbst gestrickten Excel-Packages und fummeln ihren Konzern in Excel zusammen. Das ist aus der Prüfersicht der Worst Case. Excel ist super, zum Prüfen weniger schön.

- 7 [0:09:02.7] **I:** Okay. Können Sie mir erklären, wie funktioniert so ein Tool der – sagen wir einmal – höchsten Stufen. Wie funktioniert das genau?
- 8 [0:09:12.0] **B:** Da hat man ein Package. Das ist integriert. Das ist in der Regel webbasiert und ist angeschlossen an die Buchhaltung, sodass die IFRS-Daten nach einem Konten-Mapping automatisch hereingehen. Die Steuerwerte müssen natürlich manuell eingegeben werden, weil die kommen selten aus Systemen fertig herausgeplöpft. Dann macht man die Angaben „permanent“ und „temporär“, gibt Steuersätze ein und dann rechnet das durch. Für das Vorjahr hat man True-up-Spalten, um die BP-Anpassungen einzugeben. Alles, was es so gibt, wird aus diesen Daten generiert. Da gibt man eine laufende Steuerberechnung ein und die Überleitungsrechnung ist dann ein Abfallprodukt aus der latenten und laufenden Steuerberechnung. Das ist vollautomatisiert. Da muss man gar nichts machen. Und dann gibt es die ganzen Auswertungen für den Anhang – also vor Saldierung, pro Bilanzposition, die Saldierungsbuchungen, für die laufende Steuer die Cashflow-Abstimmung. Die Verlustvorträge werden dort eingegeben. Die Werthaltigkeit wird abgebildet, wobei das dann oft im Konzern noch manuell nachgearbeitet wird. Also eigentlich liefern diese Full Packages alle Informationen für den Anhang, die ich brauche von jeder einzelnen Gesellschaft. Im Konzern werden diese Reports zusammengeführt und ich kriege dann einen Riesenreport, wo dann alle einzeln drin sind, und ich kann es dann verdichten für den Anhang. Im Optimalfall kommt die Konsolidierung dann noch rein als einzelnes Package und geht dann automatisch in die Reports für den Anhang, wobei dort oft noch – auch bei den Großen – manuell gearbeitet wird und die

Late Adjustments – und was am Ende noch passiert – wird manuell eingebucht. Da wird quasi die laufende Steuer eingegeben und dann die Entscheidungen für die latenten Steuern – Steuersatz, temporär und permanent – und viel mehr macht man nicht, weil dann rechnet das. Das ist dann Mathematik. Sonderthemen – einen IFRS 5 bildet kein Tool ab. Und wenn ich Discontinued Operations habe, dann muss ich manuell eingreifen, weil das kann kein Tool, dass es automatisch weiß, das wird jetzt alles in Assets Held for Sale umgegliedert und dann bucht es das aus dem Tool heraus. Aber die normalen Buchungsanweisungen ploppen unten heraus und dann sollte im Optimalfall auch so gebucht werden, wie gerechnet wurde. Und dann gibt es alle Varianten dazwischen bis zum Excel. (I: Das ist auch so mein Eindruck, dass es da eine große Bandbreite von Lösungen gibt.) Ja, das hat auch etwas mit Kosten zu tun. Das ist natürlich dann schon teuer – so eine Einführung. Da wird gespart und dann gibt es halt abgespeckte Versionen. Das ist immer noch besser als Excel, vor allem wenn man die Masse hat. Es kommt darauf an: Habe ich 50 Töchter? Habe ich 400 Töchter? 400 Töchter in Excel abbilden ist dann schon mutig, weil da unheimlich viele manuelle Schritte erforderlich sind, man wahnsinnige Manpower braucht, um das in Excel dann zusammenzufahren. Es ist fehleranfällig. (I: Ja.) Klar, die Vorteile von Excel/ Ich liebe Excel zum schnellen Verproben von irgendetwas, um irgendwelche Berechnungen zu analysieren, um zu diskutieren über irgendetwas, aber als Reportingsystem ist es halt fehleranfällig. Dann sind da harte Zahlen aus dem Vorjahr drin, dann stimmt die Formel nicht mehr. Es wird unübersichtlich. (...) Es ist ein gutes Arbeitsmittel, aber es ist dauerhaft für das Reporting aus Prüfersicht fehleranfällig und riskant. Wir müssen ja dann auch jedes Mal die Formeln prüfen – eigentlich. Und wenn ein Tool IT-mäßig dicht und rund ist – da kann nichts geändert werden, da gibt es ein Update einmal im Jahr -, dann habe ich Sicherheit, dass das Ergebnis vor Steuern auch das ist, was in der Bilanz steht. Dann habe ich die Sicherheit, dass x mal y dann auch z ist. Es wird einmal geprüft, dass das mathematisch richtig rechnet und dann kann ich mich darauf verlassen. Bei Excel weiß man nie, wer plötzlich einmal hart den Steuersatz angepasst hat oder was auch immer getan hat.

- 9 [0:13:46.5] I: Gut, Sie haben schon eine Thematik angesprochen, nämlich die True-up-Effekte. Es wird in den Lehrbuchbeispielen oft suggeriert, man hätte eine fertige Handelsbilanz vorliegen und dann eine fertige Steuerbilanz. Die könnte man einfach aneinanderhalten und

eine Differenz ermitteln. (B: Das macht man auch.) Ja, das macht man auch. Nun ist es erst einmal so, dass im Zeitpunkt, in dem man die latenten Steuern bilanzieren muss, die fertige Steuerbilanz noch gar nicht vorliegt. (B: Ja, „fertig“. Es liegt natürlich schon eine vor, aber die endgültige liegt in der Regel erst einige Monate später bei Abgabe der Steuererklärung erst vor.) Meine Frage ist eben, wie groß diese True-up-Effekte sind und welche Behelfsmöglichkeiten es zur Schätzung der Werte gibt. Wie hilft man sich da?

- 10 [0:14:54.0] **B:** Die dürfen nicht sehr groß sein, weil sonst haben wir als Abschlussprüfer ein Problem, weil wir ja auch die laufende Steuer im Januar prüfen und freigeben und stempeln, deswegen darf die Rückstellungsberechnung nie wesentlich von der Steuererklärung abweichen. Sie weicht ab wegen Genauigkeiten. Das fängt bei den Rückstellungen mit Interpolieren/ Deshalb sind alle kapitalmarktorientierten Unternehmen schon sehr angehalten und auch dahin erzogen, dass die Januar-Berechnung schon ziemlich genau ist. Das ist nicht nur so ein: „Ich nehme das Vorjahr und korrigiere ein paar gewerbsteuerliche Hinzurechnungen und Kürzungen.“ Sondern die Steuerbilanz wird schon weiterentwickelt mit ein paar kleineren Unschärfen und manchmal entscheidet man sich im Rahmen der Steuererklärung etwas doch vorsichtiger oder aggressiver zu machen. Aber das ist dann ein Shift zwischen Current und Deferred Tax. Das ist dann nicht ganz so schlimm, aber es ist schon so, dass wir den Abgleich machen jedes Jahr – Abgabe der Steuererklärung zur Berechnung im Januar – und gehen diesen Unterschieden extrem nach. Natürlich gibt es einmal Abweichungen, aber die müssen dann schon sehr gut erklärt sein. Das muss schon eine ziemlich gute Landung sein, die wir im Januar in diesen wenigen Arbeitstagen produzieren. Umso größer, umso wichtiger und so höher sie in den unterschiedlichen Bereichen gelistet sind, umso genauer muss die Punktlandung sein. Also bei den DAX-Mandaten kann man davon ausgehen, dass das – bis auf ein paar kritische Themen, ob ich irgendwelche Strafen ganz abziehe oder nicht, dann kommen wir sofort in das Thema, dass die als BP-Rückstellungen zurückgestellt werden – schon eine ziemliche Punktlandung sein muss. Die Abweichungen sind wirklich Feinheiten, weil da wird noch einmal ganz genau geschaut/ Aber es darf nicht viel sein und das ist es in der Regel auch nicht und wenn, dann gibt es eine klare Erklärung dazu, dass man aufgrund eines Urteils – ob irgendwelcher neuer Sachen – sich noch einmal anders entschieden hat in der Steuererklärung das anders zu erklären, als man es im Abschluss gemacht hat, aber dann

gibt es dafür einen Grund. Das andere ist dann feineres Rechnen. Natürlich wird im Januar nicht jede Rückstellung interpoliert. Es wird auch mit den Zinsen etwas pauschal gemacht, aber es ist sonst schon sehr genau von den wesentlichen Themen und die Steuerbilanz wird entsprechend fortgerollt. Es sind oft bei den Kleineren Steuerberater involviert, die die Rückstellungsberechnung rechnen und die arbeiten dann mit DATEV. Auch die haben das Interesse, dass die Rückstellung, die eingebucht wird, nicht zu sehr abweicht von der Erklärung, die sie vier Monate später machen, weil dann ist der Mandant auch nicht begeistert, wenn da eine ganz andere Zahl herauskommt. Deswegen ist das relativ überschaubar. Es gibt die True-ups. Klar, es kommt die BP und das ist auch alles einmal wieder anders, aber es hält sich in Grenzen. Und wenn es das nicht ist, dann haben wir auch ein Thema und dann wird das auch gestresst. Das muss dann besser werden.

- 11 [0:18:04.2] **I:** Das habe ich schon mehrfach gehört, dass diese Effekte gar nicht so groß sind. Das habe ich mir ein bisschen anders vorgestellt aus der theoretischen Sicht. Meine Idee war, dass steuerbilanzpolitische Maßnahmen erst zum Ende – mit der Fertigstellung der Steuererklärung – richtig festgezurrert werden und richtig absehbar werden.
- 12 [0:18:26.6] **B:** Ja, aber das muss schon vorher sein. Der Druck auf das Testat und dass die Zahlen nicht wesentlich falsch sein dürfen, die wir im Januar produzieren, ist hoch. Wir diskutieren eigentlich schon jetzt im November, Dezember diese bilanzpolitischen Entscheidungen. Die werden jetzt eigentlich schon diskutiert. Natürlich gibt es dann noch einmal einen Feinschliff und es kann auch vorkommen, dass aufgrund anderer Umstände man sich noch einmal anders entscheidet, aber das sind Ausnahmefälle. Das sind wirklich Ausnahmefälle. Das Einzige, wo es einmal größer werden kann, ist, wenn eine Betriebsprüfung abgeschlossen ist und es da die eine oder andere Überraschung gab. Ansonsten hält sich das/ Ich meine, es muss geprüft werden, aber es ist überschaubar.
- 13 [0:19:13.9] **I:** Ja. So weit, so gut. Eine Frage, die mich interessiert, und das ist dann der nächste Punkt, ist die Granularität der Erfassung der Differenzen. Da gibt es im Schrifttum zwei Extrempole, die diskutiert werden, die ich so ein bisschen diffus finde – auf der einen Seite die Einzeldifferenzbetrachtung und die Gesamtdifferenzbetrachtung. Das sind – glaube ich – theoretische Ansätze, die so in Reinform beide nicht praktiziert werden. Also, dass man jede einzelne Differenz erfasst, erscheint unrealistisch – meiner Meinung nach. (B: Ja. Das ist auch nicht praktikabel.) Aber auch dass man eine Gesamtdifferenz betrach-

tet, erscheint aus meiner Sicht auch nicht realistisch und ist auch mit dem Temporary-Konzept nicht vereinbar.

- 14 [0:20:00.1] **B:** Wir schauen uns schon/ Es kommt auf die Positionen an, wenn wir in das Mapping gehen. Wir fassen schon einige Bilanzpositionen zusammen. Man muss zum Beispiel immer den Goodwill isoliert haben, weil dort kann es steuerliche Themen geben. Wir suchen natürlich bei den Positionen, wo wir steuerfreie Elemente darin haben können oder wo man auch in die bilanziellen permanenten Abweichungen geraten kann. Die Daten sollten natürlich sauber sein – Plan Assets im Bereich der Pensionen. Die Sachen brauchen wir sehr detailliert, weil da könnten Aktien darin sein, die dann nicht voll zu latenzieren wären. Ansonsten fassen wir schon vieles zusammen. Die Pensionsrückstellung ist immer natürlich isoliert. Bei Rückstellungen und Verbindlichkeiten haben wir in der Regel zusammengefasste Positionen, weil mir das dann egal ist, ob die Urlaubsrückstellung zur Verbindlichkeit wird. Die Zahlen sind in IFRS halt anders. Da wird viel zusammengefasst. Wir haben am Ende, wenn man in die Anhänge schaut, nicht sehr viele Bilanzpositionen in der Veröffentlichung. Die Dateien davor sind etwas genauer und dann fasst man noch einmal zusammen für den Anhang. Aber Ich würde sagen, die Oberpositionen, die wir aus den Bilanzbildern kennen, haben wir auch im Reporting und je nach Branche – da muss man ja auch unterscheiden: Versicherung, Bank, Corporates, das Bilanzbild sieht ja auch ein bisschen anders aus – werden bestimmte Positionen im Reporting-Package für die latenten Steuern detaillierter gemacht, weil dort einfach steuerfreie Elemente typischerweise drin sind. Da ziehen wir die Positionen auseinander und ansonsten: Ich meine, was soll ich bei den Vorräten oder bei den normalen Maschinen groß trennen? Das ist dann eine Position. Da habe ich steuerliche Regeln und wenn ich eine Abweichung habe, dann wird die latenziert. Da muss ich das nicht auf die einzelnen Sachverhalte herunter positionieren. Es ist so ein Mischweg daher. Die Einzelbetrachtung ist schön. Die ist aber in der Praxis nicht/ Das kann auch gar kein Tool. Ich weiß nicht, wie viele Zeilen wir dann hätten. Dann würden wir nie fertig werden. Sondern wir arbeiten mit den Oberbilanzpositionen und suchen für bestimmte/ Bei den Immateriellen ist der Goodwill immer extra, weil da muss man immer nachfragen, ob es auch einen steuerlichen Goodwill gibt. Auch im Ausland kann das durchaus möglich sein. Der ist immer getrennt. Dann werden die Immateriellen immer zusammengefasst. Grundstücke, Gebäude, diese ganzen Sachen – das sind unterschiedliche AfAs oder irgendetwas. Das

spielt sonst/ Das ist Mathematik. Die kann ich auch zusammenfassen. So gehen wir vor. Es ist eher die Bilanzoberposition mit den Hauptunterpositionen und dann guckt man, wo brauchen wir detaillierte Informationen, weil hier sonst Fehler passieren könnten.

- 15 [0:23:03.2] **I:** Okay, gut. Dann wollen wir noch ein besonders heikles Thema besprechen, nämlich die Werthaltigkeitsprüfung, die auch immer wieder in der Diskussion ist sowohl im Schrifttum als – denke ich – auch in der Praxis. Da wurde immer wieder auch kritisch im Zuge der BilMoG-Reform angemerkt, dass die Werthaltigkeitsprüfung, diese Prognoserechnung, die die Unternehmen anstellen müssen, kaum zu objektivieren sei. Was würden Sie denn sagen, welche Maßnahmen gibt es, damit der Abschlussprüfer diese Prognoserechnung objektivieren kann?
- 16 [0:23:45.2] **B:** Ja, gut. Es ist ja nicht irgendeine Prognoserechnung. Grundlage ist die Unternehmensplanung, die auch für die Impairment-Tests, die Goodwills und den Going-Concern zugrunde liegt. Die wird entsprechend von den Wirtschaftsprüfern gechallenged. Je knapper und enger es wird, desto mehr wird das natürlich geprüft. Natürlich ist das eine andere Prüfung von den Szenarien und die gehen in die ewige Rente. Das können wir alles bei den latenten Steuern natürlich nicht machen, aber es ist ja nicht irgendeine steuerliche Prognoserechnung, die irgendwo vom Himmel fällt, sondern Ausgangspunkt ist die vom Aufsichtsrat und Vorstand abgesegnete Unternehmensplanung und die hat jedes Unternehmen – natürlich in unterschiedlicher Qualität. Das ist ein Thema des Planungsprozesses. Umso größer und komplexer diese Unternehmen werden/ Ganze Abteilungen sitzen ja am Planungsprozess. Natürlich ist das eine Planung und da ist immer ein Estimate und ein Management Judgement darin. Es ist auch klar, dass eine Planung hinten heraus immer viel besser wird, als sie vielleicht für die nächsten zwei Jahre ist. Das ist der Planung innewohnend, weil wer will schon planen, dass er die nächsten Jahre keine guten Ergebnisse macht? Aber die wird ja gechallenged. Da ist man in meiner Position in ganz engem Austausch mit den Audit-Kollegen und auch mit dem Partner. Wie ist denn das alles? Wie sieht der Markt aus? Wie planen die? Was ist die Planungstreue der Vergangenheit? Daran kann man sehr viel objektivieren. Wir haben Unternehmen, die in den letzten zehn Jahren ziemlich genau – man kann jetzt manche Katastrophen nicht planen – eine sehr hohe Planungstreue haben, die ihre Zahlen also sehr, sehr gut im Griff haben. Und wenn die für drei oder vier Jahre planen und ihr Prozess nach wie vor die Stabilität aufweist, finde

ich schon, dass man Kriterien herausziehen kann. Es bleibt immer eine Planung. Das ist vollkommen klar und keiner hat im Januar Covid geplant. Dass irgendwann die Bänder überall stillstehen und wir in den Lockdown gehen, hat im Januar auch keiner erwartet. So etwas kann man schlecht planen. Aber wenn man seine operativen Geschäfte, seine Kunden, seine Risiken, das interne Kontrollsystem für die Projekte – ob da Gewinne oder Verluste herauskommen – im Griff hat, dann hat so eine Planung schon Hand und Fuß – im Rahmen einer Planung immer mit Schätzannahmen, aber die kann man würdigen. Die liegen dann ja offen. Die kann man dann einwerten. Es kommt immer auf die Vorsteuer/ Also wie gut ist der Prozess beim Mandanten für die Planung? Das ist in den letzten Jahren deutlich besser geworden, weil es überall mehr Thema wurde. Vor zehn Jahren gab es eine dreijährige, irgendwie hingerotzte Planung, aber das ist heute auch durch die ganzen Berichterstattungen, dass man auch nach den Segmenten berichtet, dass man das auch veröffentlicht. Das hat schon eine andere Qualität bekommen in den Unternehmen. Es bleibt immer eine Planung. Es bleibt immer eine Unsicherheit darin, aber das ist so. Man kann sich dem annähern, dass man das zugrunde legen kann für eine Bilanzierung eines Assets in der Bilanz. Natürlich ist das immer zu challengen. Das Estimate ist zu prüfen, zu diskutieren unter den Voraussetzungen, aber es ist schon machbar. Es hat nicht bei jedem Kunden die gleiche Qualität und das muss man berücksichtigen, ob das ausreicht, einen Asset zu bilanzieren oder nicht. Bei Unternehmen, die in der reinen HGB-Welt unterwegs sind, hat der Planungsprozess sicherlich ein anderes Niveau als bei einem DAX-Unternehmen, wo ganze Truppen damit beschäftigt sind, Forecasts zu machen. Die machen alle drei Monate Forecasts und die Planung wird aktualisiert. Das ist natürlich schon/ Das macht ein HGB-Konzern im Zweifel nicht.

- 17 [0:27:48.8] **I:** Ich habe mehrfach gehört, dass es auch üblich ist, unterschiedliche Planungsrechnungen, die es in Bezug auf die Bilanzierung – bspw. des Goodwill – gibt, miteinander abzustimmen.
- 18 [0:27:58.0] **B:** Unterschiedliche kann es meines Erachtens nicht geben. Es gibt immer eine Unternehmensplanung und dann werden die daraus für verschiedene Bereiche zugrunde gelegt. Die Planung für den Impairment-Test kann nicht abweichen von einer anderen Planung, weil es gibt nur eine. Nur sie haben einen anderen Fokus und mit ihnen wird anders umgegangen, aber Ausgangspunkt muss immer die gleiche Planung sein. So prüfen wir zumindest. Verschiedene Planungen akzeptieren wir nicht. Es kommen unterschiedliche Ergebnisse

heraus, weil die Steuerplanung um die permanenten Differenzen korrigiert wird und wir gedanklich dann weiter bis zum zvE gehen oder sonst etwas machen. Ausgangspunkt muss/ Das ist ganz wichtig. Es muss immer klargestellt sein, dass wir für alle Planungen von den gleichen Zahlen loslaufen. Also „unterschiedlich“. Da würde ich eine Inkonsistenz der Daten haben und da wären wir dann schon sehr vorsichtig.

- 19 [0:28:58.0] **I:** Meine nächste Frage bezieht sich dann auf die Perspektive der Bilanzanalysten. Ich weiß, Sie sind auf der Erstellerseite, aufseiten der Prüfung zu verorten. Trotzdem möchte ich Sie als allgemeine Sachverständige hinzuziehen und Sie fragen, welchen Eindruck Sie davon haben, wie die Bilanzanalysten – das heißt die Verwerter der Information der latenten Steuern – mit diesem Thema umgehen. Haben Sie da einen Eindruck?
- 20 [0:29:21.3] **B:** Ehrlich gesagt, muss ich sagen, ich habe das Gefühl, dass das keiner richtig versteht. Gut, im HGB steht ja nicht viel drin. Das BilMoG ist für mich schiefgegangen in jeder Beziehung – die Regelungen. Die Informationen, die in den Konzernanhängen drin stehen, sind/ Ich habe nicht das Gefühl, dass damit sehr zielführend umgegangen wird. Sagen wir es einmal so.
- 21 [0:30:03.5] **I:** Also mangelndes Verständnis. (B: Ja.) Gut, dann sprechen wir lieber über das nächste Thema. Was immer wieder im Schrifttum diskutiert wird, ist das Diskontierungsverbot, das besteht ja regelwerkübergreifend – nach HGB und nach IFRS. Auch in anderen Jurisdiktionen ist das vorherrschend – meines Wissens nach. Aber es ist immer wieder in der theoretischen Diskussion, ob es nicht sinnvoll wäre zu diskontieren. Die Frage ist, welche Risiken gehen damit einher, wenn man diskontieren würde, und welche Chancen. Wie schätzen Sie die Diskontierung von latenten Steuern ein?
- 22 [0:30:48.9] **B:** Ich kenne die Diskussion, aber ich muss ehrlich sagen, da bin ich nie tief eingestiegen. Ich finde es schon schwierig, dass wir durch die ungeschickten Regeln im BilMoG die BP-Rückstellung auf- und abzinsen müssen. Das ist vollkommener Unsinn. Vor allem kommen wir in die Diskussion – bei den latenten Steuern – mit lang- und kurzfristig, was wir in den IFRS nicht haben. Da sind alle langfristig. Wir wissen, dass die Pensionen eigentlich immer da sind. Die verändern sich, aber wir haben immer einen Grundsockel. Wann dreht sich was wie herum? Über wie viele Jahre zinse ich auf und ab? Ich habe tausend Fässer, die ich aufmache. Nehme ich pauschal fünf Jahre? Zehn Jahre? Die Pensionen habe ich wahrscheinlich bis zu meiner

Liquidation drin. Wie gehe ich damit um? Ich muss irgendein Jahr festsetzen. Im BilMoG retten wir uns, dass wir sagen, der BP-Zyklus ist fünf Jahre und dann tun wir das jedes Jahr fünf Jahre auf- und abzinsen, aber auch nicht sachverhaltsbezogen, weil das sind wahnsinnige Papierflyer, die produziert werden. Ich frage mich ganz ehrlich aus der Praxis heraus/ Ich verstehe die Diskussionen. Aber in der Praxis, was ist der Mehrwert? Die BP-Rückstellung ist schon eine Schätzung aus dem Bauchgefühl eines Leiters Steuern. Jetzt fange ich an, so etwas auf- und abzuzinsen und generiere ja aktuell enorme Effekte. Wenn ich die sechs Prozent aus der AO nehme und den Bundesbankzinssatz oder in den IFRS die noch niedrigeren – alles nahe null -, generiere ich Effekte im Zinsertrag und Zinsaufwand, wo ich mich frage, was geben die uns als Leser für eine Aussage. Ich tue mich da schon schwer, die Steuern auf- und abzuzinsen. Ich wüsste jetzt auch nicht, was mache ich denn mit den Pensionen. Zinse ich die auf 30 Jahre auf und ab oder gehe ich in die ewige Rente damit? Dann habe ich welche, das sind die Kurzläufer, die drehen sich immer in den nächsten ein oder zwei Jahren um, aber es kommen immer wieder neue dazu. Es ist so ein Sockelbetrag, der dann stehen bleibt – Urlaubsrückstellungen. Alles, was bis März wieder weg ist, kommt dann ja wieder neu dazu. Ist das dann nur ein Jahr? Wird das dann nicht auf- und abgezinst? Ich wüsste in der Praxis gar nicht, wie das gehen soll. Um da jetzt pauschal zu sagen, ich nehme einfach drei Jahre oder fünf Jahre, weiß ich nicht, ob das die Aussage in der Bilanz oder in der GuV besser macht. Die klare Ansage, dass wir jetzt wissen, das Zeug ist einfach nicht abgezinst/ Dann ist es wenigstens vergleichbar in den ganzen Berichten, weil es würde jeder wieder anders machen. Der eine wählt vier Jahre, der andere wählt zwei Jahre. Der schreibt das in seinen Anhang herein. Wie soll der Analyst das ausrechnen, dass dieses noch vergleichbar bleibt? Ich verstehe diese reine theoretische Diskussion, also wenn man sich den Sachen wissenschaftlich nähert. Für die Praxis finde ich es/ Ich bin froh, dass es so geregelt ist, wie es geregelt ist, weil ich mir nicht vorstellen kann, wie wir das umsetzen sollen.

- 23 [0:34:50.3] I: Ja. Ich denke schon, dass das Anliegen – Sie sprechen die Differenz von Theorie und Praxis schon an/ Meine Perspektive ist schon/ Stellen wir uns einmal vor, da ist ein Unternehmen, das hat nur passive latente Steuern, nur noch zu versteuernde Differenzen. (B: Vollkommen unwahrscheinlich.) Das ist unwahrscheinlich, aber machen wir das einmal so in der Theorie. Der Umkehrereffekt tritt in zehn Jahren ein und jetzt weise ich die zum Nennwert, zum heutigen Wert aus/

- 24 [0:35:15.7] **B:** Das ist richtig, aber Sie wissen das alles nicht. Ich kenne alle Lehrbücher, ich kenne alle Beispiele. Die sind wirklich nett. Die haben nur nichts mit der Realität zu tun. Ich weiß, man muss die Beispiele vereinfachen. Ich halte auch Schulungen und Vorträge. Ich weiß das, aber ich habe kein Unternehmen, das hat eine DTL aus einem Sachverhalt, wo ich weiß, das dreht sich in zehn Jahren um. In zwanzigjähriger Berufserfahrung habe ich einmal so isolierte Immobilienklitschen. Da ist eine Immobilie drin. Da kann ich das vielleicht sagen. Jeder operative deutsche Organkreis hat mehr als einen Sachverhalt. Selbst die kleinste Organtochter hat mehrere Bilanzpositionen mit DTA und DTL, die dann oben zu der AG hochgeschleust werden. Da geht es schon los. Wir haben das Scheduling gar nicht. Wir haben so viele Sachverhalte, da wäre es ein zusätzliches Estimate. Wann dreht sich das um? Gehen Sie bitte an die Banken, wo wir die Wertberichtigungen auf der Aktivseite haben – die EWBs. Wann tritt die ein? Dieses Jahr? Nächstes Jahr? Übernächstes Jahr? Das weiß der liebe Gott. Deswegen ist das in der Praxis definitiv nicht machbar.
- 25 [0:37:38.0] **I:** Also vielleicht ein Kompromiss, den man da geht und der ist der ganzen Sache inhärent. Man diskontiert die aktiven latenten Steuern nicht. Man diskontiert die passiven latenten Steuern nicht. Das ist dann gewissermaßen so eine Kompromisslösung. Vielleicht hat man sich darauf so geeinigt. Vielleicht ist das dem Diskontierungsverbot, auch wenn es nicht ausgesprochen wird, inhärent und so hebt sich das auf – hoffentlich.
- 26 [0:37:57.0] **B:** Davon geht man insofern aus, weil das ist die Natur der temporären Differenz – oder der bilanzierten DTAs und DTLs -, dass sie sich über die Periode umdrehen. Das ist Sinn und Zweck. Das Problem ist nur das genaue Wissen, wann sich welche umdreht. Das ist Kaffeleserei im Großteil, außer man hat zwei Maschinen und kann die AfA durchrechnen. Ich habe nur keine Unternehmen in der Praxis, die nur zwei Maschinen haben in der Bilanz und das ist immer das Problem. Ich verstehe das in der Theorie und ihr einzelnes Beispiel ist, wenn man das durchrechnet, natürlich richtig.
- 27 [0:38:57.6] **I:** Ich verstehe Ihr Argument und ich bin grundsätzlich auf Ihrer Seite. Ich wollte da nur Ihnen Kontra geben.
- 28 [0:39:05.8] **B:** Das ist ja auch vollkommen in Ordnung. Ich kenne auch die Beispiele. Ich sage auch nicht, dass das falsch ist. Ich halte es nicht für zielführend. Sagen wir es einmal so.
- 29 [0:39:19.3] **I:** Gut. Dann kommen wir zur nächsten Frage. Sie hatten schon die BilMoG-Reform angesprochen und dass die aus Ihrer Sicht

so verunglückt ist. So habe ich Sie zumindest verstanden. (B: Ja.) Wir haben ja immer noch ein Aktivierungswahlrecht in § 274 HGB. (B: Leider. Ja.) Bei einem Aktivüberhang besteht also ein Ansatzwahlrecht. Das Ganze ist so eine gewisse Kompromisslösung gewesen. Man ist von einem Aktivierungswahlrecht ausgegangen. Das war der Rechtsstand davor und hat sich dann angestrengt, ein Aktivierungsgebot einzuführen. Das war ja auch noch im Referenten- und Regierungsentwurf enthalten und hat das dann wieder zurückgefahren aus verschiedenen Gründen. Nun wollen wir einmal zwei Szenarien besprechen, was die Rechtsgestaltung angeht, was man de lege ferenda machen könnte aus Sicht des Gesetzgebers. Das erste Szenario wäre, dass man sich wirklich entschließt und ein Aktivierungsgebot einführt in § 274 HGB. Dann hätte man ja ein generelles Ansatzgebot, wenn man über den Einzelabschluss und den Konzernabschluss denkt. Mein zweites Szenario wäre nun aber, dass man die Aktivierung latenter Steuern ganz abschafft, 274 und 306 HGB streicht und dann wieder latente Steuerverpflichtungen als Rückstellungen bilanziert. Das wäre das zweite Szenario. Ich denke, wir sind uns einig, dass wir gerade so eine Zwischenlösung haben, und wir überlegen uns jetzt die beiden Schritten – einmal gehen wir auf die latenten Steuern zu. Die zweite Alternative wäre, wir wenden uns von den latenten Steuern ganz ab. Was wären die Konsequenzen daraus? Vielleicht fangen wir mit dem Aktivierungsgebot an.

- 30 [0:40:56.2] **B:** Das wäre natürlich das Ziel, das man wollte mit BilMoG. Wenn man ins Ausland schaut, haben wir zwischen Local-GAAP und IFRS in vielen Ländern kaum noch Unterschiede, weil diese Angleichung wirklich stattfand. Das ist in Deutschland ja so glorreich gescheitert – nicht nur bei den latenten Steuern -, weil man sich von unseren Grundgeboten des HGB nur sehr schwer trennen mag und kann. Es ist alles sehr historisch gewachsen. Bei den latenten Steuern hätte man wenigstens wirklich einmal – würde man in die Richtung der internationalen Vergleichbarkeit kommen/ Natürlich hat man dann mehr Diskussionen über die Werthaltigkeit. Das ist sehr anstrengend für die HGB-Menschen, die das aus den IFRS noch nicht kennen, aber dann hätte man eine Challenge. Man kann es ja auf diese dusseligen fünf Jahre begrenzt lassen. Damit kann man leben. Dieses Wahlrecht macht es alles kompliziert. Das fängt bei den Umstrukturierungen an. Dann verschmilzt man: Der oben hat Wahlrecht, der unten nicht. Wohin jetzt mit den DTAs? Es sind tausend Probleme, die im HGB entstehen nur wegen diesem Wahlrecht. Deswegen finde ich/ Das wäre zumindest/ Dann hätten wir auch einen Gleichklang zwischen 306 und 274,

weil da oben haben wir ja das Ansatzgebot für die Konsolidierungen, was ja dann vollkommen abstrus ist, dass ich unten das Wahlrecht ausübe und oben bilde ich die. Die Zahlen im Konzernabschluss sagen null aus. (I: Absolut.) Wenn wir etwas ändern, dann wären auch die Abschlüsse untereinander vergleichbar, deswegen wäre ich dafür. Jetzt kann man die HGB-Konzernabschlüsse, was die latenten Steuern betrifft, in die Tonne treten. Der eine macht es so, der andere so. Was soll ich denn da vergleichen? Dann kommen im Anhang diese drei komischen Sätze, irgendwelche qualitativen Angaben: „Kommen im Wesentlichen aus Pensionen und Verlusten.“ Super. Die Aussagekraft ist nichts wert. Die andere Frage ist: Brauchen wir diese latenten Steuern? Also wollen wir sie haben? Das alte „Modell Rückstellung“ finde ich natürlich schon schwierig – nur passive und nicht die aktiven. Das verzerrt das Ganze natürlich auch. Das ist dann typisch der vorsichtige Kaufmann, der lieber seine Passivseite erhöht und ja nichts anderes. Das ist, glaube ich, aus der Zeit gefallen. Im internationalen Vergleich wäre Deutschland wirklich so der Letzte auf der Welt. Wenn ich mir unser europäisches Land anschau – die ganzen Benelux-Länder -, überall die Angleichung. Wir haben ja kaum noch Unterschiede zwischen Local-GAAP und IFRS. In Deutschland würden wir das dann wieder machen. Ich bin kein Freund davon, nur diese Passiven zu zeigen und die DTA nicht. Da mache ich zu lange US-GAAP und IFRS, dass ich dafür irgendwie noch Verständnis aufbringen kann. Dieser vorsichtige Kaufmann sozusagen – das ist schon richtig, aber es ist – finde ich – nicht mehr zeitgemäß im internationalen Vergleich. Wenn ich mir die Local-GAAPs anschau, da sind kaum Unterschiede noch zwischen IFRS und GAAP. Es sind ein paar generelle Unterschiede, aber es ist nicht mehr wie in Deutschland. Wir haben mit Abstand die meisten Unterschiede zwischen Local-GAAP und IFRS. Das liegt aber an der Welt, in der wir sind. Zurück würde ich nicht mehr gehen. Ich wäre eher dafür, wenn es eine vernünftige Angleichung des 274 und 306 gäbe. Das heißt im Endeffekt die vergleichbaren Regeln, wie wir sie im IAS 12 haben.

- 31 [0:44:59.0] I: Und das heißt auch Aktivierungsgebot. (B: Ja.) Gut. Was im Zuge des BilMoG passiert ist, ist, dass der Gesetzgeber irrig angenommen hat, mit einem Aktivierungsgebot würde sich am Aufwand nichts verändern, weil die Unternehmen würden sowieso schon alle latenten Steuern ermitteln oder alle Differenzen ermitteln. Das war ein Irrglaube und darauf wurde der Gesetzgeber erst in der Entwicklung des BilMoG aufmerksam, dass eben dadurch der Aufwand erheb-

lich ansteigen würde für die Unternehmen, die eigentlich nichts mit latenten Steuern zu tun haben wollen, die irgendwie überschlägig Aktivüberhänge ermitteln und dann sagen: „Wir wollen das Aktivierungswahlrecht sowieso nicht wahrnehmen und wir lassen es jetzt.“ Diesen Mechanismus wollte man schützen und deshalb ist man wieder auf das Aktivierungswahlrecht zurückgefallen.

- 32 [0:45:52.1] **B:** Richtig, aber die Frage ist halt: Ist das ein Wunschkonzert? Entweder gehe ich vorwärts in der Zeit und sage: „Ich habe dieses Konstrukt.“ Die Diskussion, ob es sinnvoll oder nicht sinnvoll ist, latente Steuern überhaupt zu haben, haben wir vor zwanzig Jahren geführt, wo wir uns mit den IFRS- und den US-GAAP-Sachen beschäftigt haben, weil das zu uns herüberschwappte. Das ist nicht verkehrt. Was will ich mit meinem Abschluss sagen? Ich will den/ Das sind zukünftige Steuerzahlungen oder -erstattungen. In den anderen Werten schaut man sich das auch an. Und warum sollen dann die Steuern immer nur auf der Rückschau laufendes Jahr und auf der Vergangenheit basieren? Was ist die Aussage? Natürlich ist das alles aufwendig mit diesen latenten Steuern. Das ist vollkommen unbestritten, aber auch andere Bilanzpositionen sind aufwendig. Dieses „Ich will nicht.“ ist für mich kein Konzept. Dem kann ich nicht folgen. Ich finde, wir sind in der Zeit, wo man sich löst peu à peu im HGB von diesen ganz strikten Punkten, die wir in der Vergangenheit haben. Und bei den Steuern – um Gottes Willen – nur nicht in die Zukunft gucken und nur die Passiven zu nehmen, weil die zahle ich, aber was ich erstattet kriege/ Die Aussagen finde ich dann auch nicht richtig in diesen Abschlüssen. Wir haben im HGB nicht die Fair Values, aber wir haben trotzdem Unterschiede und die führen, wenn ich weiter abschreibe oder veräußere, zu steuerlichen Konsequenzen als DTL oder als DTA. Das ist nicht Harakiri. Harakiri ist wirklich für den HGB-Menschen vielleicht der Verlustvortrag. Dem muss er sich dann stellen. Wir haben die Unterschiede und die Current Tax zahlen sie auch oder kriegen sie erstattet. Aber abbilden nicht? Da tue ich mich echt schwer. Das liegt aber daran, dass ich seit zwanzig Jahren latente Steuern mache. Vor zwanzig Jahren habe ich mich gefragt: Was ist das eigentlich? Komische latente Steuern. Als der neue Markt war, die ersten Börsengänge und IFRS mir plötzlich auf den Tisch kamen. Da habe ich angefangen, mich damit zu beschäftigen, deswegen ist für mich diese „BilMoG-Krücke“ harte Kost. Im Endeffekt bin ich sehr enttäuscht gewesen, was am Ende herauskam, weil es in der Praxis viele Probleme mit sich bringt im Einzelfall. Diese vielen Möglichkeiten, das Wahlrecht/ Man kann es auf den unterschiedlichen

Ebenen unterschiedlich ausüben. Da wirst du verrückt. Das hat keine Aussagekraft mehr. (I: Das Saldierungswahlrecht ist natürlich noch etwas anderes, aber das tut natürlich auch noch sein Übriges.) Ja, aber das ganze Konglomerat dadurch zusammen wird/ Die Aussagekraft ist für mich einfach null. Das Wahlrecht ist etwas Deutsches, kann man auch sehr schwer in den Diskussionen mit dem Ausland klarmachen, weil die dann auch HGB machen müssen. Dann diskutiert man mit den Amerikanern deutsches BilMoG und die müssen das in dem Package nach deutschem BilMoG liefern. Dann komme ich immer: Nein, Wahlrecht. Das wird nicht angesetzt. Dann denken die immer: „Die sind bekloppt, die Deutschen.“

- 33 [0:50:02.0] **I:** Okay, gut Frau B. Wir sind am Ende des Interviews angelangt. Ich stelle zum Ende noch die Schlussfrage, ob Sie noch etwas hinzufügen möchten – etwas, das Sie aus Ihrer praktischen Sicht als besonders problematisch empfinden. Haben wir irgendetwas total vergessen, was Ihnen noch auf dem Herzen liegt?
- 34 [0:50:21.4] **B:** Sie haben schon die Themen. Das schwierigste Thema ist die DTA, ist natürlich die Werthaltigkeit, weil es natürlich auch um große Summen geht. Das zweite schwierige Thema ist IFRIC 23, aber das ist nicht ihr Thema. Das ist Current Tax. Das sind die zwei großen Themen, die schwierig sind – in der HGB-Welt nicht so wegen des Wahlrechts. In den anderen Welten sind das die Knackpunkte in der Bilanz. Das sind die größten Zahlen und da spielt die Musik.

13 B4_3

- 1 [0:00:00.0] **I:** Gut, die Aufzeichnung läuft jetzt. Dann starten wir mit der ersten Frage in das Interview. Wir sprechen über latente Steuern, wie gesagt. Zunächst würde ich aber gerne noch etwas über Sie erfahren und Ihren Hintergrund. Sie können sich ja einmal vorstellen, die Gesellschaft, für die Sie tätig sind, einmal vorstellen. Welchen Mandantenkreis betreuen Sie? Was ist Ihr Tätigkeitsbereich? Und wie lange beschäftigen Sie sich schon insbesondere mit latenten Steuern? Das ist die erste Frage.
- 2 [0:00:32.0] **B:** Mein Name ist B. Ich bin seit dreizehn Jahren bei der X-Gesellschaft tätig im Bereich Steuern, überwiegend tätig in dem Bereich der Prüfung von tatsächlichen und latenten Steuern in Jahresabschlüssen nach HGB bzw. Einzelabschlüssen, Konzernabschlüssen nach IFRS – insbesondere für das Thema latente Steuern oder Steuerbericht-

erstattung im Allgemeinen zuständig. Latente Steuern im Speziellen ist ein größeres Themengebiet daraus, allerdings auch die tatsächlichen Steuern, die entsprechend prüfungstechnisch betreut werden. Daneben habe ich noch ein Aufgabengebiet in der beratungsnahen Erstellung von Steuern, wo wir beauftragt werden, für Mandanten das Tax Reporting zu organisieren, also die Ermittlung der Steuerrückstellung, die Ermittlung der latenten Steuern, die Verbilanzierung entsprechend, die Anhangangaben und Lageberichtsangaben, die soweit nötig sind. Daneben auch noch ein bisschen klassisches Steuerberatungsgeschäft – Umstrukturierung, Investmentsteuerrecht, Außensteuerrecht. Das sind Themen, mit denen ich mich beratungstechnisch beschäftige, was mit latenten Steuern nichts zu tun hat – im Regelfall auch klassische Steuerberatung. Man muss ein bisschen in der Übung bleiben und nicht nur latente Steuern machen. Ich bin selber Steuerberater und Wirtschaftsprüfer – vor zehn Jahren den Steuerberater gemacht, vor sieben Jahren den Wirtschaftsprüfer gemacht. Ich unterschreibe auch Abschlüsse, wo ich dann regulär eine Jahresabschlussprüfung mache. Das ist quasi noch ein weiterer Tätigkeitsbereich von mir, wo ich mich mit der Erlösrealisierung von Umsätzen bzw. der Werthaltigkeit von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen beschäftige, wo ich also die klassische Wirtschaftsprüfung anbiete – allerdings bei sehr kleinen Gesellschaften, die im Regelfall auch steuerlich sehr geprägt sind. Da habe ich jedes Jahr ein, zwei, drei Mandate, die ich in Summe prüfe, die aber meistens sehr stark steuerlich geprägt sind, weil es zum Beispiel Organträger sind, wo die Gewinn- und Verlustrechnung bzw. die Bilanz maßgeblich durch ertragsteuerliche Größen geprägt sind. Die anderen Posten prüfe ich sozusagen dann mit bzw. durch Prüfungsassistenten lasse ich sie abprüfen. Das wäre ungefähr mein Tätigkeitskreis, den ich in der Firma wahrnehme.

- 3 [0:03:03.6] I: Schön, so weit zur Ihrer Person. Dann steigen wir in das Thema ein. Es geht mir zunächst darum, dass latente Steuern eine Schnittstellenthematik sind, die an der Grenze von handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung stattfinden. Das heißt, man muss einen Überblick über beides haben, um latente Steuern zu verstehen. Daraus ergibt sich – aus dieser Schnittstellensituation –, dass aufseiten der Bilanzierenden oftmals unterschiedliche Abteilungen und unterschiedliche Stellen in die Bilanzierung latenter Steuern involviert sind. Können Sie einmal wiedergeben, welche Abteilungen – oder auch Stabsstellen – aufseiten Ihrer Mandanten einbezogen werden und einmal den Ablauf darstellen?

- 4 [0:03:47.8] **B:** Grundsätzlich ergibt sich da ein sehr heterogenes Bild, was man allerdings in zwei große Gruppen durchaus teilen kann. Sie sagen schon „Schnittstellenthematik“. Latente Steuern nur aus der Accounting-Brille zu betrachten, wäre zu kurz. Latente Steuern aber nur aus der Steuer-Brille einer Steuerabteilung, einer Steuerfunktion zu betrachten, wäre im Regelfall auch zu kurz. Aus diesem inhaltlichen Dilemma ergibt sich die organisatorische Herausforderung, dass viele Unternehmen entweder die latenten Steuern in das Konzernrechnungswesen verlagern oder in das Rechnungswesen allgemein und dort die latenten Steuern technisch ermitteln – sei es mit einer Programmlösung oder sei es auch mit Excel – und sich die entsprechende notwendige Information aus der Steuerfunktion – das kann der Steuerberater extern sein, das kann aber auch die Steuerabteilung im Haus sein – holt, was die Steuerbilanzwerte oder Steuerwerte sind, die den bilanzierten Größen gegenüberzustellen sind. Das ist die eine Seite. Die andere Seite ist, was man auch häufig sieht, dass die Steuerabteilung die latenten Steuern übernimmt und hier – ich komme schon ein wenig in die Bewertung herein – oft Accounting-Kenntnisse fehlen, gerade wenn man in die Richtung internationale Rechnungslegung guckt. Im Regelfall ist eine Steuerabteilung nicht darauf ausgelegt, das so weit zu beherrschen, dass sie auch die IFRS-Bilanzierung nachvollziehen kann, um sie den richtigen Steuerwerten gegenüberzustellen. Beide Ansätze haben ein Stück weit ein Dilemma. In manchen Häusern ist die Funktion Steuer- und Rechnungswesen ein wenig gemischt, dass Sie Leute haben, die halbwegs einen steuerlichen Hintergrund im Rechnungswesen haben, gleichzeitig aber auch Rechnungswesen-Aufgaben übernehmen und dann die latenten Steuern auch machen. Was das Beste oder Schlechteste ist? Das kann ich gar nicht so sagen. Das ist höchst heterogen und kommt auf die Verhältnisse an. Die Schnittstellenthematik ist bei allen Unternehmen virulent – ein Stück weit auch bei uns in der Firma direkt -, dass auch der Prüfer die Kenntnisse haben muss, um latente Steuern zu ermitteln. Das können Kollegen von der regulären Abschlussprüfung machen, wo meist – wenn das Examen Jahre zurückliegt oder nie in Angriff genommen wurde – steuerrechtliche Kenntnisse fehlen. Auf der anderen Seite: Wenn das Kollegen aus dem reinen Steuerbereich bei meiner Gesellschaft machen, dann fehlen oft Bilanzierungs- und internationale Rechnungslegungskenntnisse, um ein vollumfängliches Bild eines ermittelten Soll-Objekts für die Prüfung zu erzeugen. Es fehlen einfach die Kenntnisse dafür. Von

daher – Sie sprechen genau das heiÙe Thema der latenten Steuerbilanzierung gleich am Anfang an, wie man es organisatorisch aufhängt.

- 5 [0:06:33.2] **I:** Okay, eine sehr gute Antwort. Jetzt kommen wir zu einem Thema, das Sie auch im Prinzip schon angeschnitten haben, nämlich die EDV-Unterstützung. Da hatte ich Sie so verstanden, dass das Bild auch durchaus heterogen ist – unterschiedliche Lösungen. Können Sie das einmal konturieren, welche EDV-Unterstützung bei Ihren Mandanten schon vorliegt?
- 6 [0:06:58.9] **B:** Ganz genau. Angefangen – die Standardvariante ist eine selbstgebaute Excel-Datei, wo entsprechend die Werte händisch im Regelfall eingegeben werden, sowohl die Handelsbilanz/IFRS-Bilanz und dann die steuerlichen Werte. Das wird entsprechend durch eine Verformelung in Excel erzeugt, was prozessual schwierig ist, wenn Formeln herausgeschossen werden – sage ich einmal untechnisch – durch Eingabefehler, wenn verkehrte Werte eingetragen werden und keine Validierung stattfindet. Das ist vom prozessualen Gedanken her betrachtet natürlich ziemlich problematisch. Es wird eingesetzt häufig allerdings bei mittelständischen, bei kleinen Gesellschaften, wo auch die Komplexität der Bilanzierung überschaubar ist, sodass man einem Fehler relativ zügig hinterherkommen kann. Nichtsdestotrotz keinerlei Prozesssicherheit findet statt. Excel hat den Vorteil, dass man schnell etwas ändern, schnell etwas eintragen kann. Das heißt auch auf der Gegenseite, wenn man das kann, kann man aber auch in dem Tempo Fehler einbauen, ohne dass man es merken könnte. Das sind sozusagen die mittelständischen Lösungen. Daneben gibt es toolbasierte Anbieter, die teilweise aus den ERP-Systemen kommen, die eine latente Steuerermittlung technischer Art anbieten im jeweiligen ERP-System, dass aus einer SAP-Umgebung heraus ein Formularbogen erzeugt wird oder der Formularbogen ist schon im System vorhanden. Mit einer automatischen Schnittstelle aus dem SAP-Hauptbuch werden die IFRS-/Handelsbilanzwerte übernommen. Teilweise werden auch Steuerbilanzwerte entsprechend dort aufgeführt in diesen ERP-Systemen, in diesen Buchhaltungssystemen, sodass das technisch prozessual gut abgebildet ist. Dann haben Sie natürlich das Problem, diese SAP-Systeme – diese ERP-Systeme allgemein gesprochen – sind wenig für steuerliche Belange ausgelegt. Das heißt, die gehen relativ holzschnittartig vor, was die Ermittlung der latenten Steuern angeht. Der Steuerbilanzwert wird mehr oder weniger nur kalt importiert. Man hat keinerlei Möglichkeiten hinterherzugehen. Was ist der Gegenstand dieses Steuerbilanzwertes? Was sind da ggf. für Besonderheiten drin? Darauf sind diese

Mischsysteme nicht ausgelegt. Die sind einfach nur für reine Informationszwecke ausgelegt – für eine konsistente Verarbeitung. Aber wie die Daten hereingekommen sind aus dem Steuerbereich, das ist mehr oder weniger eine Blackbox. Daneben gibt es dann noch Programme, die nur für das Tax Reporting ausgelegt sind. Das sind Systeme von verschiedenen Anbietern, die sehr stark skaliert sind. Was die Großkunden angeht, werden überwiegend Programme angenommen, die aus dem Dunstkreis der Big Four kommen. Tax-Reporting-Programme, die allerdings nicht nur eine Tax-Reporting-Funktion haben, sondern die auch Funktionen haben, die in der regulären Steuerabteilung notwendig sind, wie zum Beispiel die Kommunikation, die Schnittstellen mit der Betriebsprüfung, Betriebsprüfungssimulation, Verrechnungspreissimulation – exemplarisch nur genannt. Also auch solche Fälle, die mit den latenten Steuern kaum oder wenig zu tun haben, sind dort technisch aufgehängt. Das hat natürlich den enormen Vorteil, neben der prozessualen Sicherheit, die Sie haben, können Sie Sachverhalte besser nachvollziehen, weil die entsprechend hinterlegt sind in den weiteren Funktionalitäten dieser Tax-Reporting-Systeme, um einen Sachverhalt vollumfänglich nachverfolgen zu können, auch über mehrere Jahre hinweg. Das ist das Spektrum von Excel bis sozusagen High-End-Produkten, die die ganze Steuerfunktion eines Unternehmens abbilden können.

- 7 [0:10:43.4] **I:** Wie kriegt man bei diesen High-End-Produkten die Steuerbilanz- und Handelsbilanzwerte herein? Wie funktioniert das? Die kann man importieren?
- 8 [0:10:50.6] **B:** Die werden über Schnittstellen entsprechend aus SAP – ich sage einmal SAP als der Standardanbieter für ERP-Systeme in Deutschland – importiert über fest definierte Schnittstellen, die auch sehr gut, sehr stabil funktionieren, was entsprechend auch von uns, wenn wir im Rahmen der Abschlussprüfung unterwegs sind, nachkontrolliert wird. Die Steuerbilanz wird originär darin geführt, aus der wird letztlich auch die Anlage 60 Abs. 2 EStDV – also die Überleitung von der Handelsbilanz auf die Steuerbilanz nach Einkommensteuereinführungsvorordnung – aus diesem System erzeugt und entsprechend der Steuererklärung beige packt und als E-Bilanz-Taxonomie den Finanzbehörden zur Verfügung gestellt. Das ist sozusagen die Steuerbilanz, die einer Veranlagung zugeführt wird. Daneben haben die Mandanten mindestens noch eine weitere Steuerbilanz – Richtung etwaiger Steuerbilanzrisiken oder Risiken allgemein, wo man sagt: „Wir beurteilen unsere Steuerbilanz so, wie es vermutlich in der Betriebsprüfung

herauskommen wird.“ „Steuerbilanz at risk“ heißt das in so einem gemischten neudeutschen Wort. So nenne ich es zumindest in den Schulungen. Daneben gibt es noch weitere Steuerbilanzen, die dann gewisse Szenarien unterstellen für Betriebsprüfung, für Veranlagung etc. Von daher ist da meistens in der Praxis mehr als nur „die“ Steuerbilanz zu suchen, sondern sie haben die eben in verschiedenen Varianten, die im Regelfall aber nur punktuell für gewisse Themen abweicht.

- 9 [0:12:20.8] **I:** Aber welche legt man dann zugrunde? Bildet man dann so etwas wie einen Mittelwert, wenn ich unterschiedliche Steuerbilanzwerte/Steuerwerte habe?
- 10 [0:12:32.3] **B:** Also, wir nehmen die, die einer voraussichtlichen Veranlagung unterliegen wird, die wirklich deklariert werden soll im Rahmen der Steuererklärung. Die kommt ja meistens ein halbes Jahr bis ein Jahr später – die Steuerklärung. Die Steuerbilanz unterstellen wir im Regelfall für die latente Steuerermittlung. Wenn daneben noch Betriebsprüfungsrisiken bilanziert werden, dann gibt es noch eine weitere latente Steuerermittlung, wo dem „Steuerbilanzwert Veranlagung“ der „Steuerbilanzwert at risk“ gegenübergestellt wird, um den temporären Differenzen, die aus dieser Risikobeurteilung entstanden sind, entsprechend auch noch latente Steuern gegenüberzustellen, die einen kompensatorische Effekt haben, weil aktive latente Steuern entstehen, die durch die Steuerrisikorückstellung konterkariert wird. So ist es am Ende des Tages ja auch, weil wenn man über Steuerbilanzabweichungen im Rahmen der Betriebsprüfung diskutiert, hat man meistens in den BP-Folgezeiträumen Umkehreffekte, die können dann auch schon in der Vergangenheit liegen, aber die können teilweise noch in der Zukunft liegen, sodass Sie aktive latente Steuern auf Risikopositionen bilden. Am Ende des Tages holt die Finanzverwaltung nur die Zinsen ab. Die Zinsen nach § 233a AO holt sie ab, weil alles durch die spätere Umkehr wieder zurückfließt zum Steuerpflichtigen. Das ist der Wesenszug dieser aktiven latenten Steuern at risk – also zweigleisig, einmal latente Steuern regulär, was in die Veranlagung kommt, plus latente Steuern at risk. Beides zusammen ist dann die gesamte latente Steuerposition.
- 11 [0:14:10.6] **I:** Gut. Ja, dann sprechen wir noch einmal etwas genauer über die Differenzermittlung. Es ist ja dann so – so habe ich Sie jetzt auch verstanden – es gibt eine vorläufige Steuerbilanz – oder vorläufige Steuerbilanzen sollte man vielleicht eher sagen – und dann gibt es letztlich die Steuerbilanz, die man der Erklärung beifügt. Das kann sich ja dann noch – Sie sprachen von einem halben Jahr oder auch einem

Jahr – verzögern, was die Steuererklärung angeht. Die latenten Steuern, die in den Abschluss kommen, müssen aber schon sehr viel früher feststehen. (B: Genau.) Wie hoch oder wie groß sind denn aus Ihrer Erfahrung diese True-up-Effekte, dass sich doch noch etwas ändert, dass bspw. noch eine steuerbilanzpolitische Idee an den Werten etwas verändert? Oder sehen Sie die Güte dieser – nennen wir sie einmal – geschätzten Bilanz oder vorläufigen Bilanz sehr hoch? Wie schätzen Sie das ein?

- 12 [0:15:09.6] **B:** Ich würde noch einmal einen Schritt zurückgehen, um den Prozess noch einmal zu beleuchten. Wenn Sie eine Rückstellungsberechnung vornehmen im Rahmen der Jahresabschlussstätigkeiten, dann haben Sie grundsätzlich das Vorsichtsprinzip bei Schätzunsicherheiten. So ist zumindest die gängige Kommentierung des Vorsichtsprinzips. Wenn man Schätzunsicherheiten hat, soll man sich tendenziell für die pessimistischere Variante entschließen. Das heißt, wenn in der Steuerrückstellungsberechnung eine Steuerbilanz erzeugt wird und Überlegungen angestellt werden dergestalt, dass man sagt, eine gewisse handelsbilanzielle Anpassung oder handelsbilanzielle Geschäftsvorfälle, die aufgelaufen sind, die entsprechend bilanziert werden/ Wie gehen wir steuerlich mit denen um? Beispiel Einzelwertberichtigung auf Forderungen – im Jahresabschluss wird oft gesagt, die Einzelwertberichtigung einer Forderung wird in der Steuerbilanz häufig nicht mitgemacht, weil man nicht genau weiß, ob die Wertminderung wirklich dauerhaft ist. Aus der reinen Theorie heraus können Sie sagen, abschreiben kann man in der Handelsbilanz auch nur, wenn es dauerhaft ist voraussichtlich. Das ist doch genau gleich, aber Sie haben das Problem in der Betriebsprüfung, Sie müssen dann jahrelang den Sachverhalt aufbereitet halten, dass Sie der Betriebsprüfung sagen können: „Am 31.12.2008 war die voraussichtlich dauerhaft – die Wertminderung.“ Ich gehe jetzt einmal sehr weit in die Vergangenheit zurück, weil es auch wirklich praxisrelevant ist. Dann müssen Sie quasi zehn Jahre oder noch länger aufbewahren, dass zu dem Zeitpunkt die Informationen vorlagen, dass es voraussichtlich dauerhaft sein wird, ohne jetzt wirklich zu dem Zeitpunkt zu wissen, ob es wirklich dauerhaft ist. Man geht nur für Handelsbilanz- und Steuerbilanzzwecke davon aus. Dann haben Sie noch das Wahlrecht, ob Sie überhaupt abschreiben wollen, und da wird dann häufig gesagt: „Weil wir es nicht so genau festlegen können, gehen wir die Wertberichtigung steuerbilanziell nicht mit und haben entsprechend ein steuerliches Mehrvermögen.“ Damit bilanzieren Sie auch die tatsächlichen Steuern und die

latentem Steuern unter dieser Prämisse. Wenn Sie die Steuererklärung haben, dann kommen Sie auf diesen besagten True-up, dass häufig dann Monate dazwischenliegen und teilweise werden die Wertberichtigungen wieder aufgelöst – handelsbilanziell im neuen Geschäftsjahr. Aber steuerbilanziell hat man immer die Rückschlagswirkung, dass man sagen muss: „Was war in der Steuerbilanz? Welche Informationsmenge muss ich unterstellen, wenn ich ein halbes Jahr später die Wertberichtigung wieder auflöse? Die hat nie stattgefunden. Dann würde ich sie natürlich auch niemals in die Steuererklärung hereinnehmen, weil ich weiß zu dem Zeitpunkt, wir haben sie ein halbes Jahre später aufgelöst, also packe ich sie nicht in die Steuererklärung rein.“ Sollte sich die Wertberichtigung aber als wahrheitsgemäß erweisen und die Forderung fällt wirklich aus – zum Beispiel wird Insolvenz angemeldet durch den Kunden -, dann würde man sagen, im Jahresabschluss hat man diese Wertberichtigung nicht mitgemacht, in der Steuererklärung würde man diese Einzelwertberichtigung doch mitmachen. Das wäre der klassische True-up und der typische Anwendungsfall, wie so ein Arbeitsprozess funktioniert. Um jetzt auch abschätzen zu können, wieviel dabei herauskommt: Das ist sehr heterogen. Das kann mehr sein, wenn Sie viele Forderungen und Wertberichtigungen haben, oder im Rückstellungsbereich genauso. Da ist die Argumentation genau das Gleiche. Wenn bessere Informationen dazukommen, dass man die Rückstellung wieder auflöst, würde man die steuerbilanziell in der Erklärung nie mitmachen. Wenn man aber die später wirklich verbraucht, dann würde man die in der Steuerbilanz eher mitmachen im Rahmen der Erklärung. Von den Prozentsätzen in Relation: Vielleicht zehn Prozent hätte ich gesagt, um eine Zahl zu nennen, was die True-up-Effekte wären – fünf bis zehn Prozent. Die Sachen sind überschaubar. Es können allerdings auch einmal größere Sachverhalte vorliegen, aber ich würde sagen, fünf bis zehn Prozent wäre der True-up zwischen Rückstellungsberechnung und Steuererklärung. Daneben haben wir weitere True-up-Effekte in Richtung Betriebsprüfung, wenn die irgendwann anfangen. Da kommen dann Rückfragen der Betriebsprüfung, Feststellungen der Betriebsprüfung, die nach der Steuererklärung kommen. Die Sache ist ziemlich kompliziert. Wenn Betriebsprüfungen fertig werden, dann haben Sie gewisse Rückschlageffekte in ihrem Nachbetriebsprüfungszeitraum und dann geben Sie entsprechend noch einmal neue Steuererklärungen ab. Dann haben Sie noch einmal True-up-Effekte, die unterschiedlich sind – zehn bis fünfzehn Prozent hätte ich gesagt -, die die latenten Steuern dann noch einmal bewegen können.

Wir arbeiten bei latenten Steuern nicht nur zeitlich gesehen auf dem Stecknadelkopf. Einmal erstellt man die Steuerbilanz und dann bleibt sie bis in alle Ewigkeit so. Das ist ein Trugschluss. Die Steuerbilanz ist ein lebendes Objekt, die sehr weit in der Vergangenheit noch änderbar ist und bei der die Änderungen noch sehr weit in die Zukunft ausstrahlen können. Ich hoffe, das erklärt diese etwas weitergehende Antwort auf Ihre Frage.

- 13 [0:19:54.9] **I:** Ja. „Lebendes Objekt“ ist ein ganz guter Begriff. Das ist – glaube ich – eine ganz gute Metapher. Jetzt sprechen wir noch einmal über die Granularität der Erfassung der Differenzen. Im Schrifttum geistern ja zwei Extrempole herum – nämlich einmal die Gesamtdifferenzbetrachtung, dass man eine Differenz zwischen Handelsbilanz/IFRS-Bilanz und Steuerbilanz bilden könnte und darauf eine Latenz bildet oder dass man wirklich jede einzelne Differenz in einem Differenzspiegel – oder wie man es nennen soll – festhält. Das ist das Spannungsfeld, in dem man sich bewegt. Dann gibt es viele Kompromisslösungen, die dazwischenliegen – Kontenebene, Bilanzpostenebene und ähnliches. Können Sie einmal widerspiegeln, wie verfahren wird in der Praxis? Eine Einzeldifferenzbetrachtung erscheint wohl eher unrealistisch.
- 14 [0:20:53.0] **B:** (...) Auch da müssen wir wieder differenzieren – HGB, IFRS und die jeweiligen Größenordnungen. Nicht aus der Theorie heraus, sondern nur in der praktischen Umsetzung ist das relevant. Die Theorie hatten Sie ja schon sehr schön zusammengefasst. Die Überlegungen in der Literatur haben Sie sehr schön zusammengefasst. Häufig findet man in kleineren Unternehmen, dass die entsprechend die Gliederungsschemata in der Granularität wählen, wie es die Handelsbilanz vorgibt. Man stellt dem Anlagevermögen der Handelsbilanz das Anlagevermögen in der steuerbilanziellen Bewertung gegenüber und bildet hier seine Differenz. Am Ende des Tages kann man das natürlich auch in die Gesamtdifferenz überführen, indem man alle steuerlichen Mehr-/Mindervermögen zusammenaddiert und entscheidet, das sind meine latenten Steuern. Da würde man natürlich vorab schon eine gewisse Saldierung durchführen. Zumindest wenn man Anhänger ist der Theorie, es muss eine Einzeldifferenzbetrachtung gemacht werden/ Man würde da schon eine Saldierung vornehmen. Was man häufig vorfindet, dass/ Es wird auf Einzeldifferenzen gebildet aus dem Gliederungsschema der Handelsbilanz heraus und dann werden die am Ende des Tages zusammengeführt zu einer Großdifferenz, wo das steuerliche Mehr-/Mindervermögen in einer Zahl zusammengetragen wird und

dementsprechend ein Mehr- oder Mindervermögen herauskommt, das mit dem Steuersatz multipliziert wird und man sagt, das ist meine latente Steuer. Das ist das, was bei kleineren und mittleren Verhältnissen relevant ist. Bei größeren Verhältnissen bzw. wenn die Unternehmen eingebunden sind in Konzernstrukturen, haben Sie häufig ein Gliederungsschema, das der Konzern vorgibt, um seine Konzernbilanz zu erzeugen. Nach IFRS oder HGB wäre erst einmal egal. Dann orientiert sich die Ermittlung der latenten Steuern auch an diesen Gliederungsschemata, was das Konzernrechnungswesen vorgibt an Gliederung für die Vermögen und Schulden. Das heißt in meinem Beispiel, dass man nicht auf das Anlagevermögen schaut, sondern der Konzern gibt vor: „Gliedere das Anlagevermögen einmal in zehn, fünfzehn Posten auf.“ Dann würde man nach gewissen Gruppierungen – ich will nicht weiter ins Detail gehen – das Anlagevermögen in fünfzehn Positionen aufspalten. Dann würde man in der latenten Steuerermittlung im Regelfall diese fünfzehn Differenzen auch bilden und den steuerbilanziellen Wert jeweils in dieser Abgrenzungsebene erzeugen. Das ist, was man bei größeren Häusern findet bzw. bei Häusern, die in Konzerne eingebunden sind. Was ich noch nie gesehen habe, was technisch verunmöglich wäre, ist, dass man jetzt ganz stringent den Ansatz der IFRS anwenden würde, also eine Einzeldifferenzenbetrachtung machen würde und den einzelnen Vermögenswert oder die Schuld ihrem Steuerwert gegenüberstellt. Man müsste sich theoretisch dann jeden Kreditvertrag, jeden Liefervertrag, jedes Maschinenbauteil – da ist die Frage, wo fängt eine Maschine an und wo hört sie auf -, quasi jedes einzelne Bewertungsobjekt nach IFRS nehmen und seinen Steuerwert ermitteln. Das habe ich in der Tiefe noch nie gesehen. Das wäre aber – glaube ich -, was der IFRS-Bilanzierung zugrunde liegen würde – eine Einzeldifferenzenbetrachtung wirklich stringent, wo man auf den einzelnen Geschäftsvorfall, der in der Bilanz abgebildet wird, abstellen müsste, was die Granularität dann sprengen würde, weil sie müssten dann tief in die Nebenbücher reingucken, wo diese Informationen sind. Die Informationen des Hauptbuches – da ist die Flughöhe schon viel zu hoch, da ist es viel zu hoch aggregiert. Wie gesagt, Einzeldifferenzen habe ich noch nie gesehen. Der Standardfall ist, man orientiert sich entweder am HGB-Schema oder am Konzernschema, was der Konzern vorgibt, für die Granulierung der Differenzenbildung.

- 15 [0:24:42.8] I: Mhm. Unter uns gesagt, was IAS 12 angeht, der ist aus meiner Sicht ein bisschen inkonsistent. Ich habe es auch nicht ganz verstanden mit IAS 12.74 und der Saldierung. Einerseits geht daraus

hervor, dass es eigentlich ein Saldierungsverbot gibt. Unter gewissen Umständen – es gibt ja Kriterien, die genannt werden – muss man wiederum saldieren. Da geht es ja dann um die Fristigkeit, aber auch das mit den verschiedenen Behörden. Ist das eine Behörde, gegenüber der man den Anspruch und die Verpflichtung hat, sodass man das aufrechnen kann? Auf den ersten Blick habe ich gedacht, wenn man IAS 12 betrachtet, muss man eigentlich eine Einzeldifferenzbetrachtung machen. Das war mein erster Eindruck, aber dann steht ja wiederum darin, dass man eine detaillierte Aufzeichnung – dieses Scheduling – gar nicht möchte. Da ist IAS 12 ein bisschen inkonsistent, ob man wirklich eine Einzeldifferenzbetrachtung, wenn man es ganz streng nimmt, vornehmen müsste oder nicht. Das habe ich nie so ganz/ Es gibt auch – glaube ich – unterschiedliche Positionen dazu.

- 16 [0:25:46.4] **B:** Ja genau. Es gibt unterschiedliche Positionen dazu, aber – wie gesagt – in der Praxis finden Sie keine Einzeldifferenzen, weil wenn man Einzeldifferenzen wirklich betrachten würde, dann müsste man – nach meinem Dafürhalten – auf den einzelnen Vermögenswert und auf die einzelne Schuld abstellen. Man dürfte die Bilanzpostengliederung oder irgendeine andere Granulierung der Darstellung gar nicht wählen, sondern man muss auf den einzelnen Geschäftsvorfall gucken. So in der Granulierung wurde es mir nie vorgelegt. Ich habe es auch dementsprechend nie vertreten. Auch die Enforcement-Verfahren, die laufen/ Ich kenne es aus der Bankaufsicht – oder aus dem Aufsichtsrecht für Banken und Versicherungen. Das wird vom aufsichtsgebenden Institut oder der aufsichtsgebenden Behörde auch nicht so stark verlangt. Denen reicht im Regelfall immer eine Ermittlung auf Basis eines aggregierten Schemas. Eine Einzeldifferenzbetrachtung ist etwas, was ich noch nie gesehen habe, was wahrscheinlich irgendwo in der Theorie schwebt. Zu der Saldierung noch kurz – Sie hatten es eben angesprochen. In der Tat, die Saldierung ist ein wenig seltsam ausgeführt nach IFRS. Man kann sagen, ein Saldierungsverbot – allerdings ein Saldierungsgebot, wenn die Voraussetzungen vorliegen, die Sie skizziert haben. Das wird auch in der Praxis unterschiedlich gehandhabt. Meistens wird auch mit Vereinfachungen gearbeitet. Was sich insbesondere herausfordernd stellt, ist die zeitliche Struktur, wann sich die latenten Steuern umdrehen werden. Ich habe den IAS 12 jetzt nicht ganz genau vor Augen, aber es steht ja drin: Wenn die latenten Steuern oder die tatsächlichen Steuern, die daraus kommen, aufgerechnet werden können, also sind Sie im deutschen Abgabenrecht – § 226 AO und der verweist auf § 387 BGB, womit entsprechend Schuldverhältnisse

zum Erlöschen gebracht werden können. Da brauchen Sie eine gewisse zeitliche Reihung sozusagen, um nach BGB eine Aufrechnungslage zu haben. Aber wie gesagt, meistens wird für IFRS-Zwecke sehr stark mit Vereinfachungen gearbeitet, weil in Deutschland gibt es – wie Sie wissen – die gespaltene Ertragsbesteuerung – einmal Körperschaftsteuer, einmal Gewerbesteuer. Wenn man es bis zum Ende durchdenken würde, müsste man sogar sagen, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer wären miteinander nicht saldierungsfähig, weil man kann nicht der Finanzbehörde sagen: „Geh einmal auf Kommune XY zu und rechne mit der Gewerbesteuer auf.“ Das geht faktisch nicht. Sie werden immer mit Vereinfachungen arbeiten müssen. Dass man eine Saldierung anbietet als Gesetzgeber oder Standardsetzer, ist aber schon sinnvoll, weil je nachdem, welche Flughöhe Sie der Granulierung der Differenzen zugrunde legen, pumpen Sie unglaublich stark die latenten Steuern auf. Ich habe das noch nie mathematisch bestimmt, aber ich glaube, es würde fast gegen unendlich weglaufen, je feingliedriger Sie die latenten Steuern auf Geschäftsvorfallenebene darstellen würden. Aber wie gesagt, das ist eine unbewiesene These. Da habe ich keinen formalen Grenzwertsatz gebildet.

- 17 [0:29:04.3] **I:** Eine schöne Antwort. So weit, so gut. Jetzt kommen wir zu einem Thema, das immer wieder in der Diskussion ist im Schrifttum, aber auch Sie in der Praxis beschäftigt – nämlich die Werthaltigkeitseinschätzung, die Werthaltigkeitsbeurteilung von latenten Steuern. (B: Ja.) Wie Sie wissen, sind latente Steueransprüche nichts wert, insofern kein ausreichender steuerlicher Gewinn in Zukunft vorliegt, um diese Vorteile abzuschöpfen. Im Zuge der BilMoG-Diskussion wurde immer so davor gewarnt, das könnte man nicht objektivieren und die Abschlussprüfer würden ein bisschen auf verlorenem Posten stehen. Das würde gewissermaßen immer stimmen, was die Unternehmen vorlegen würden, sage ich einmal etwas ketzerisch, provokant. Aber welche Objektivierungsmaßnahmen gibt es denn aus Ihrer Sicht und wie versuchen Sie diese Prognoserechnungen zu objektivieren? Was gibt es da für – sage ich einmal – „Werkzeuge“?
- 18 [0:29:56.4] **B:** (...) Letzten Endes ist das ein sehr starker/ Man muss an das Unternehmen und seine Geschäftspolitik glauben. Das ist es nach den ganzen Jahren, in denen ich mich mit dem Thema beschäftige und auch in der Historie betrachtet habe, wo meine Mandanten gewisse Höhen und Tiefen durchmachen. Es brechen Geschäftsmodelle zusammen, dann ergeben sich neue Geschäftschancen bzw. der allgemeine Konjunkturzyklus, der sowieso die Zahlen ausrichtet in die eine wie

die andere Richtung – die Ertragsgrößen. Von daher, am Ende des Tages haben Sie ein enormes Maß an Unsicherheit – letzten Endes an Ermessen -, was Sie dem Management eines Unternehmens an die Hand geben, um entsprechend die Werthaltigkeit darzulegen – wie in allen Bilanzgrößen, die auf prognostischen Größen basieren, sei es Going-Concern-Prämisse der Bewertung oder wenn Sie Tochtergesellschaften bewerten müssen, die im Finanzanlagevermögen gehalten werden des Unternehmens, und Sie entsprechend die Werthaltigkeit des Beteiligungsbuchwerts nachweisen müssen. Am Ende des Tages, was sind unsere Werkzeuge, um da heranzugehen? Neben einer Analyse des Geschäftsumfeldes, der Konjunktursensitivität, des Wettbewerbsdrucks – um einmal Beispiele zu nennen – analysieren wir das Wettbewerbsumfeld, um zu sehen, wie es in seinem Marktumfeld positioniert ist und ob es ein Geschäftsmodell hat, was eher nachhaltig ist oder ob es auf Produkten und Dienstleistungen basiert, die einen kurzen Lebenszyklus haben und bald wieder obsolet werden würden. Vor dem allgemeinen Hintergrund würden wir uns den Rahmen stecken, um dann im nächsten Schritt zu gucken, wie hat das Unternehmen eigentlich die Annahmen gesetzt, auf welche Arbeitsweise haben sie die Annahmen gesetzt, die sie ihrer Bewertung zugrunde gelegt haben – Umsatzwachstum, Marktdurchdringung, Cost-of-Sales-Entwicklung, wo die Herstellungskosten prognostiziert werden. Was sind die Einflussgrößen, die das Unternehmen prognostiziert hat? Wie ist es da vorgegangen? Haben wir eine Inkonsistenz zu dem Bild, was wir als Prüfer gewonnen haben im Rahmen unserer Wettbewerbsanalyse unseres Prüfungsmandanten? Wenn es Diskrepanzen gibt, dann werden die entsprechend diskutiert. Um Ihnen ein Beispiel zu geben: Wenn ein Unternehmen sagt, sie wollen jedes Jahr um fünf Prozent wachsen, aber der gesamte Markt stagniert, dann können sie, wenn sie Glück haben, nur die allgemeine Inflation überwälzen in diesem Markt, sodass sie ein Umsatzerlöswachstum von maximal ein bis zwei Prozent haben. Das Inflationsumfeld ist momentan eher gering, aber ich sage einmal zwei Prozent, was die EZB zumindest plant zu erreichen. Das wäre ein langfristiger Inflationswert. Dann können sie froh sein, wenn sie den erreichen. Wenn dieser Weg versperrt ist, weil wir prüfungstechnisch dageengehalten haben, ist häufig zu beobachten, dass die Unternehmen argumentieren: „Wir senken dann eben unsere Kosten.“ Die Unternehmen sind aber auf den Faktormärkten auch begrenzt. Die Banken sind nicht bereit, die Kredite günstiger zu geben. Die Arbeitnehmer sind nicht gewillt, günstiger zu arbeiten. Es lassen sich auch nicht immer Wertschöpfungsanteile

zu Subunternehmern auslagern. Das heißt, da wird analysiert werden, wie der Kostenblock des Unternehmens gestaltet ist und wie variabel er sich gestalten lässt und ob es Anbieter gibt auf der Vorstufe der Wertschöpfungskette, dass man sagen kann, hier können gewisse Wertschöpfungsanteile des Produktes oder der Dienstleistung am Markt günstiger eingekauft werden, sodass man den Wettbewerbsdruck auf die vorgelagerten Wertschöpfungsstufen auslagern kann. Das ist im Regelfall bei den Unternehmen schwierig – höchstens bei ganz früheren Wertschöpfungsstufen, die entsprechend auslagerungsfähig sind. Aber wenn es in Richtung Endprodukt geht oder Enddienstleistung geht, sind die Unternehmen oft gehalten, diese Kernkompetenzen bei sich zu behalten, nicht dass der eigene Zulieferer irgendwann Wettbewerber wird. Man lässt sie an das „Kern-Know-how“ nicht heran. Das heißt für uns im Rahmen der Werthaltigkeitsanalyse, neben der Erlösanalyse machen wir auch eine Kostenanalyse und analysieren, wie stark variabel sind die Kosten und wie realistisch sind die Prämissen, die für die weitere Kostenentwicklung unterstellt sind, was ein wesentlicher Block ist. Bzw. die Finanzierungsstruktur des Unternehmens – wenn sie sich über Bankdarlehen sehr stark refinanzieren müssen, dann haben sie das Problem, dass sie im Regelfall die Bank nicht beeinflussen können, wenn die hohe Zinsen nimmt. Wenn es im Konzernkontext ist, haben sie dann das Problem, dass die Konzernschwestergesellschaft, die die Finanzierung der deutschen Unternehmen übernimmt, ggf. die Zinsen senken könnte, ggf. aber nicht immer bereit ist. Da diffundiert es aber in Richtung Konzernstrategie und Verrechnungspreise. Da würden wir dann auch als Prüfer in Richtung Konzernprüfer gehen und entsprechend gucken, wo auf der Welt der Konzern seine Gewinne anfallen lässt, und das entsprechend dann auch im Rahmen einer Werthaltigkeitsanalyse für deutsche latente Steuern zugrunde legen. Sie merken, es ist ein vielschichtiges Thema. Es sind viele Akteure im Spiel. Am Ende aller Diskussion – ich hatte schon viele Diskussionen in den ganzen Jahren, in denen mich das Thema beschäftigt hat – bleibt immer ein gewisser Kern über, der sich schwer objektivieren lässt, wo man dann wieder auf sein Bauchgefühl reduziert wird nach aller Rationalität, wo man sagen kann: Glaubt man jetzt an die Geschichte oder glaubt man nicht an die Geschichte? Wie gesagt, der Teil sollte möglichst gering sein, aber er wird sich aus meiner Erfahrung nicht auf null reduzieren lassen, sondern zu 20 oder 30 Prozent/ Das ist jetzt keine objektivierbare Größe, wo man sagen muss: Schafft es das Unternehmen oder schafft es das nicht? Und dann ist man für die

Werthaltigkeitsanalyse ganz gut dabei. (...) Ich überlege gerade noch, was der Gesetzgeber dem vorschreibt. Der Gesetzgeber kennt diese Problematik, dass ein diskretionärer Spielraum dem Mandanten gegeben ist bzw. dem Bilanzierer gegeben wird. Mit den fünf Jahren hat der Gesetzgeber zumindest eine Objektivierungsgrenze eingezogen, die wir leider im internationalen Kontext nicht haben, dass man zumindest sagt, der diskretionäre Spielraum – „ich plane für zehn Jahre“ – nach HGB für die Werthaltigkeitsanalyse versperrt ist, woraus nach meinem Dafürhalten ein gewisses Misstrauen des Gesetzgebers gegenüber der Werthaltigkeit von latenten Steuern spricht und dem Umstand, dass Sie die Ausschüttungssperre haben, weil Sie die gesellschaftsrechtliche Entnahmefähigkeit bzw. Schüttungsfähigkeit von Gewinnen immer noch am handelsrechtlichen Jahresabschluss festmachen. Ein weiteres großes Misstrauensvotum des Gesetzgebers ist die Ausschüttungssperre, sodass die Taschen zwar gläsern aber verschlossen sind. Wie gesagt, da merken Sie schon das Misstrauen des Gesetzgebers. Ein gewisser Kernbereich an diskretionärem Spielraum vom Management bleibt, den wir im Rahmen der Abschlussprüfung versuchen zu dezimieren, aber letzten Endes nicht auf null reduzieren können.

19 [0:37:06.1] **I:** Das ist interessant, was Sie da sagen zu der Fünfjahresgrenze. Ich habe dazu schon widersprüchliche Signale bekommen. Ich habe gehört, dass Einzelne sagen, das mit der Fünfjahresgrenze sei gar nicht so objektivierend und sei gar nicht so gelungen, weil man möglicherweise auf Zeiträume zurückgehen möchte – aus der Prüfersicht -, die noch kürzer sind, aber mit dieser Fünfjahresgrenze ein Anspruch bei den Bilanzierenden entsteht. Da wurde ja auch überlegt, ob man nicht eine flexible Grenze haben sollte, ob man es überhaupt normieren sollte. Da habe ich schon Unterschiedliches zu gehört, dass man möglicherweise auch auf drei Jahre gehen möchte und mit der Fünfjahresgrenze entsteht so eine gewisse Erwartungshaltung aufseiten der Mandanten – glaube ich.

20 [0:37:49.1] **B:** Ja. Ganz genau. Nach IFRS gibt es keine konkrete Vorgabe. Da würden theoretisch zwölf Monate reichen oder vielleicht auch null Monate. Das hatte ich zwar noch nie, dass man nicht planen kann, aber zwölf Monate auf jeden Fall, aber auch theoretisch 20 Jahre. Nach HGB genau fünf Jahre – und da sprechen Sie genau das Dilemma an, wenn ein Unternehmen aufgrund seines „dynamischen Umfelds“ – sage ich einmal abstrahierend – nicht fünf Jahre wasserdicht planen kann oder vernünftige Prämissen setzen kann für die Planung, dass sie aber gehalten sind, im Zweifelsfall das Lineal anzusetzen und

fortzuschreiben den Trend der ersten Jahre auf die fehlenden bis zu fünf Jahre. (I: Das steht ja auch im DRS 18.) Ja genau, im Zweifelsfall das dritte Jahr zweimal zu kopieren als viertes und fünftes Jahr, was uns auch häufig vorgelegt wird, wo wir dann sagen müssen, im Zweifelsfall muss man es so machen, um diesem gesetzlichen Appell entsprechend nachzukommen. Auf der anderen Seite ist die Begierde deutlich größer, dass man den Planungszeitraum verlängert, wo wir zumindest bei Verlustvorträgen die klare Regelung haben, es nicht zu dürfen, aber häufig haben Sie auch latente Steuern aus temporären Abweichungen, die sich langfristig umdrehen. Denken Sie an Pensionsrückstellungen – die Abweichungen 249 zu 6a EStG. Da haben Sie enorme latente Steuern aktiver Art, die sich im Regelfall im großen Stil erst nach fünf Jahren umdrehen werden. Die Frage: Wie gestalten Sie da eine Werthaltigkeitsanalyse? Wenn Sie nach fünf Jahren abschneiden müssten, würden Sie nach meinem Dafürhalten 80 Prozent der latenten Steuern für wertlos erklären müssen, obwohl es die meisten Unternehmen nach den fünf Jahren wahrscheinlich noch gibt. Das ist das Dilemma, was man hat. Der internationale Gesetzgeber bzw. Verordnungsgeber flüchtet sich – „flüchten“ ist vielleicht ein hartes Wort – oder er vermeidet diese Diskussion und gibt das quasi in das Spannungsfeld Management zu Wirtschaftsprüfer zurück, wie lange man im internationalen Kontext arbeiten kann. Da wird jetzt nicht holzschnittartig etwas vorgegeben. Das hat Vor- und Nachteile. Der HGB-Gesetzgeber hat im Rahmen seines Misstrauens gegenüber den latenten Steuern genau die fünf Jahre genommen, um eine gewisse Marktvergleichbarkeit zu erreichen. Ich glaube, aus der Argumentation kommt das, dass man sich als Adressat sicher sein kann, über fünf Jahre gehen die nicht hinaus und es sind genau fünf Jahre. In der Praxis ist es enorm schwierig, eine adäquate Lösung zu finden. (I: Das ist auch schon ein sehr langer Zeitraum – die fünf Jahre – in gewissen Branchen, denke ich.) Ja, in gewissen Branchen schon, aber im Regelfall können die Unternehmen schon fünf Jahre planen – das Gros der deutschen Volkswirtschaft oder die Branchen, die ich betreue. Da haben sie wenige Unternehmen – in Richtung Start-up-Unternehmen habe ich jetzt gedacht -, wo wirklich fünf Jahre ein langer Zeitraum sind. Wenn Sie eine Hotelkette, einen Supermarkt, eine Fluglinie oder eine Bank – gut die Bank lassen wir außen vor, die ist aufsichtsrechtlich gezwungen, 20 Jahre zu planen/ Am Beispiel einer Supermarktkette: Wenn die überlegt, einen Supermarkt zu eröffnen oder nicht, dann werden die nicht nur auf zwölf Monate gucken, ob sie einen Mietvertrag für

35.000 € abschließen für ein Ladenlokal, sondern die werden gucken, den Supermarkt mindestens 20 Jahre betreiben zu können. Fünf Jahre sind für das Gros unserer Industrie, unserer Wertschöpfungskette – industriell- oder dienstleistungsgeprägt – auf jeden Fall planbar. Wenn sie in Richtung aufsichtsrechtliche Institute gucken – wie Banken und Versicherungen -, die müssen nachweisen, dass sie sich zehn, fünfzehn, zwanzig Jahre am Markt halten können, und müssen sogar ein sogenanntes Testament auch noch vorhalten, wie sie sich quasi aus dem Markt wieder entfernen würden im Zweifelsfall. Von daher ist der Gesetzgeber auf andere Art – der europäische wie der deutsche Gesetzgeber – unterwegs, um die Unternehmen zu fesseln und sehr lange Planungen anstellen zu müssen. (I: Gut.) Von daher sind fünf Jahre – glaube ich – schon realistisch.

- 21 [0:41:33.8] **I:** Okay. Ich weiß, Sie sind eher aufseiten der Erstellung und der Prüfung tätig, was die latenten Steuern angeht. Ich ziehe Sie jetzt aber noch einmal als allgemeiner Sachverständiger heran, was nämlich den Umgang von Bilanzanalysten angeht mit den latenten Steuern. Haben Sie da einen Eindruck, wie Kreditinstitute damit umgehen – auch sonstige Bilanzanalysten, Eigenkapitalgeber? Mich interessiert die Frage, wie wird das aufgenommen.
- 22 [0:42:01.9] **B:** Was mir ehemalige Kollegen berichten, die im Kreditscoring – also quasi in den Vergabeprozess eines Kredits – eingebunden sind, wo bei bilanzierenden Bankkunden auch immer eine Bilanzanalyse ansteht, würden entsprechend Wahlrechte alle wieder neutralisiert werden. Neben der Herstellungskostenobergrenze und anderen Wahlrechten, die das Handelsrecht bereithält, würden auch die aktiven latenten Steuern, sofern das Wahlrecht genutzt wurde in der Bilanzierung, wieder neutralisiert werden, um Bilanzkennziffern oder bilanzbasierte Kennziffern abzuleiten ohne diese Wahlrechte. So habe ich das verstanden, ohne diesen Prozess wirklich einmal begleitet zu haben. Auf jeden Fall werden die latenten Steuern im Rahmen der gesamten Bilanzanalyse wieder neutralisiert wie die anderen Wahlrechte, die das Unternehmen recht positiv dastehen lassen – entweder auf so ein Mittelszenario oder sie werden komplett eliminiert und auf null zurückgesetzt.
- 23 [0:43:15.9] **I:** Ja. Die Frage ist dann eben – das übersteigt dann vielleicht Ihren Einblick -, ob das für die passiven latenten Steuern auch gilt, also ob man die auch eliminiert, wenn die denn auftreten. Das weiß ich nicht. Da ist das Bild etwas gespalten. Der eine sagt so, der andere so.

- 24 [0:43:26.3] **B:** Nach meinem Dafürhalten nicht. Ich kenne es aus einer anderen Branche, weil ich relativ viel mit Banken zu tun habe und entsprechend auch mit dem Bankaufsichtsrecht zu tun habe. Da haben Sie die CRR-Richtlinie. Ich weiß nicht, ob Sie davon schon einmal gehört haben – die Richtlinie für sparmittelannehmende Kreditinstitute. Das gilt für die Sparkasse oder Volksbank aus dem genossenschaftlichen bzw. öffentlich-rechtlichen Bankenbereich. Wenn die entsprechend Spargelder entgegennehmen wollen – also ein Girokonto Ihnen anbieten wollen –, dann müssen Sie sich einer gewissen Regulierung unterwerfen und in dieser Regulierung kommen auch latente Steuern vor. Aus dem Eigenkapital, was eine Bank vorhält, werden die aktiven latenten Steuern gestrichen. Das sagt die CRR-Richtlinie. Die passiven latenten Steuern bleiben allerdings bestehen. Dann hat man sehr viele Diskussionen in Richtung Saldierung, dass man eine entsprechende Verrechnung vornehmen darf, wo die Aufsicht kritisch ist – in diesem Fall ist das die Bundesbank und die EZB – und kritisch hinterfragen, ob denn wirklich eine Saldierung möglich wäre. Die würden idealerweise das Eigenkapital streichen, das durch aktive latente Steuern gestützt wird, gleichzeitig geben sie Ihnen aber nicht das Eigenkapital wieder, was die passiven latenten Steuern geschluckt haben, sodass dort eine sehr negative oder pessimistische Sicht eingenommen wird, was aber aus der Regulierung heraus und dem Regulierungscharakter verständlich wird. (I: Das ist – denke ich – der Nähe zum Rückstellungsbegriff geschuldet.) Ja, ganz genau. Es ist dem Schuldbegriff geschuldet, dass passive latente Steuern technisch eine eigenkapitalverzerrende Größe sind und auch dieser Charakter beibehalten werden soll, weil man sagt, das Finanzamt greift, wenn sich die Geschäfte realisieren, auf die passiven latenten Steuern zurück. Die werden bei Realisierung Steuerrückstellungen. So muss man es dann betrachten. Aus der Brille betrachtet, macht es dann auch Sinn, die passiven latenten Steuern drin zu lassen, dass dieser eigenkapitalverzerrende Posten bleibt, aber gleichzeitig dieser wackelige Posten – aktive latente Steuern, die Eigenkapital auch schaffen können – zu eliminieren. Am Ende des Tages gibt Ihnen das Finanzamt das Cash, was in den aktiven latenten Steuern gespeichert ist, nicht wieder, sondern es diffundiert in steuerliche Verlustvorträge, die mit Löschung der Gesellschaft untergehen werden. Von daher ist es auch nachvollziehbar, dass diese Aufsicht sehr harsch vorgeht und die aktiven herausstreicht und die passiven drin lässt.
- 25 [0:45:56.8] **I:** Okay, so weit zu den analytischen Fragen. Wir wollen jetzt noch einmal auf zwei normative Fragen zu sprechen kommen, ab-

schließend. Wir schauen in die Zukunft. Was könnte man aus Sicht des Gesetzgebers, aber auch aus Sicht des Standardsetters unternehmen? Ein Thema, was immer wieder diskutiert wird, ist die Diskontierung. Sie wissen, nach HGB und IFRS diskontiert man nicht. Das ist auch Status quo in allen anderen Regelwerken, die relevant sind. Ich habe jedenfalls keine gegenteiligen Informationen. Es wird aber immer wieder diskutiert und es ist ja auch klar, wenn man einen starken Überhang an passiven oder aktiven latenten Steuern hat, und man weist sie zum Nennwert aus und das Ganze dreht sich erst in zehn Jahren um – dann habe ich erst den Steuereffekt -, dann verzerrt das das Reinvermögen. Das ist erst einmal evident. Vor dem Hintergrund gibt es immer wieder Überlegungen, eine Diskontierungslösung einzuführen, habe ich auch neulich wieder gefunden. Das gibt es immer wieder im Schrifttum. Die ist nicht totzukriegen, die Meinung. (B: Ja.) Wie schätzen Sie Chancen und Risiken im Hinblick auf die Informationsqualität latenter Steuern aus Ihrer praktischen Sicht ein? Was wären die Konsequenzen daraus?

- 26 [0:47:04.4] **B:** Aus Analytensicht in einer idealen Welt wäre das sicherlich von Vorteil, weil wir Zahlungsströme, die in der Zukunft laufen, bei positivem Zinssatz einen anderen Tageswert haben als den jeweiligen Wert an sich. Von daher macht es aus der Investitionssicht durchaus Sinn, diesen avisierten Zahlungsstrom, der im Bilanzposten schlummert, entsprechend zu diskontieren. Praktisch gesehen, geben Sie dem Unternehmen aber sehr viel diskretionären Spielraum in die Hand. Die Schätzung der Zinssätze – gut, das lässt sich sehr stark objektivieren durch Marktgrößen, die Sie haben, oder Zinsstrukturkurven nehmen. Dann haben Sie noch die Risikoaufschläge, die Sie noch haben mit diesem diskretionären Spielraum, aber das wird häufig durch solche CAPM-Modelle geschätzt, um von einer idealisierten CAPM-Modellwelt die Zinsaufschläge für ein jeweiliges Unternehmen abzuleiten. Wo Sie einen diskretionären Spielraum am Ende allerdings haben für das Management, ist der Zeitraum der Umkehr der latenten Steuern, weil wenn Sie nach Einzeldifferenzen gucken würden, dann könnten Sie sagen, wann realisiert sich der Geschäftsvorfall voraussichtlich. Das würde schon gehen. Da Sie aber stärker aggregieren in der Ermittlung der latenten Steuern, werden Sie immer ein Sammelsurium von Geschäftsvorfällen in einer Differenz haben, wo Sie schätzen müssten, auf welcher Zeitstaffelung kommen diese Geschäftsvorfälle sozusagen. Diese zeitliche Struktur müssten Sie dann auch der Diskontierung zuführen. Zusammenfassendes Urteil von meiner Seite wäre: Theoretisch wäre das durchaus sinnvoll, das zu machen. Sie haben aber Er-

mittlungsschwierigkeiten auf der einen Seite – Transaktionskosten oder Informationskosten auf der einen Seite, die entstehen. Auf der anderen Seite haben Sie Agency-Costs – so kenne ich es aus dem Studium noch -, dass Sie dem Unternehmen Gestaltungsmöglichkeiten an die Hand geben, sich in der einen oder anderen Darstellungsweise schönzurechnen – sich schönzurechnen im weitestgehenden Sinne. Da müsste der Standardsetzer jetzt abwägen, ob diese Informationen so wertvoll sind, die da generiert werden, um die Transaktionskosten der Erstellung bzw. die Kosten des diskretionären Spielraums aufzuwiegen. Letztendlich sind das volkswirtschaftliche Kosten, die Sie abwägen müssen, ob das dem Adressaten reicht, seine Risikoprämie herunterzufahren, weil Sie jetzt genau wissen, wann die latenten Steuern kommen, um dann eben die Kosten zu rechtfertigen auf der anderen Seite, die Sie haben. Das ist ein gewisser volkswirtschaftlicher Trade-off. Ich kann nicht ganz genau entscheiden, ob wir auf der einen oder anderen Seite liegen.

27 [0:49:37.0] **I:** Okay. Ich glaube aber, die Gegenüberstellung war sehr zutreffend. Nun blicken wir noch einmal in das Handelsrecht. Wir beschränken uns auf das Handelsrecht. Das Aktivierungswahlrecht gibt es nun schon seit dem BiRiLiG, seit 35 Jahren. Es ist auch schon direkt nach dem Zustandekommen umstritten gewesen. Es sollte ja dann im Zuge des BilMoG überholt werden. Da war die große Revolution angekündigt. Es ist nichts geworden. Man ist auf dem Aktivierungswahlrecht hängen geblieben, hat sich da wieder eingefunden. Das Ganze ist aber aus meiner Sicht schon eine Zwischenlösung. Man hat sich nicht getraut, ein Aktivierungsgebot einzuführen – aus welchen Gründen auch immer, da werden wir gleich darauf zu sprechen kommen. Ein Aktivierungsverbot wollte man auch nicht. Aus dieser Zwischenlösung wollen wir uns zwei Szenarien überlegen – nämlich einmal, dass man ein Aktivierungsgebot einführt, und was dann die Konsequenzen wären. Und das zweite Szenario wäre, dass man das mit den latenten Steuern lässt zukünftig und §§ 274 und 306 HGB streicht und wieder auf die Rückstellungsbilanzierung zurückkommt. Das sind die beiden Szenarien und da wollen wir über die praktischen Konsequenzen sprechen. Was wären die Effekte, wenn man ein Aktivierungsgebot einführen würde aus Ihrer Sicht? Fangen wir damit an.

28 [0:51:10.1] **B:** Es würde vor allem für die mittelständischen Unternehmen einen sehr hohen Ermittlungsaufwand bedeuten, diese latenten Steuern zu erzeugen. Auf jeden Fall sind es enorme Kosten oder höhere Kosten – „enorm“ will ich gar nicht sagen -, die damit erzeugt werden würden, wo man sich überlegen muss, wer ist der Adressaten-

kreis dieser mittelständischen Abschlüsse – im Regelfall die Bank, die das Unternehmen schon Jahrzehnte oft kennt. Bei dem beschriebenen Kreditscoring würden die aktiven latenten Steuern eh wieder abgebucht werden. Die Gesellschafter würden es an die Hand kriegen, die auf einen Entnahmestrom erpicht sind ihrer Beteiligung und dann feststellen müssen: „Die latenten Steuern, die bilanziert werden mussten, kann ich gar nicht entnehmen.“ Das Informationsinteresse wäre – ich vermute einmal – überschaubar für mittelständische Unternehmer. Wenn Sie sich größere Verhältnisse angucken, die noch nicht IFRS-technisch unterwegs sind, dann dürfen die nicht kapitalmarktorientiert sein. Das heißt, da haben Sie eine ähnliche Konstellation nur ein bisschen höher skaliert, dass Sie einen festen Gesellschafterkreis haben, einen festen Finanzierungskreis haben – im Konzern bzw. durch Hausbankkonzepte. Weil sobald Sie diesen Kreis verlassen und Sie sprechen einen anonymen Kapitalmarkt an, sind Sie ja bekanntlich immer nach IFRS verpflichtet. Für den HGB-Bilanzierer ist der Adressatenkreis des Jahresabschlusses oder des Konzernabschlusses im Regelfall eine fester gefügte Gemeinschaft, wo maximal eine Publikumspersonengesellschaft denkbar wäre oder eine Publikums-GmbH denkbar wäre. Sobald Sie einen organisierten Kapitalmarkt in Anspruch nehmen, sind Sie aus dem HGB raus. Von daher sind die latenten Steuern als Pflichtansatz/ Ja, es ist eine schöne Information. Das ist richtig, aber ich glaube nicht, dass die Adressaten bereit sind, maßgebliche Rendite aufzugeben, die die Erstellung fressen würde. Aber wie gesagt, das ist meine These. Das kann ich Ihnen nicht beweisen.

- 29 [0:53:14.3] **I:** Ja, ich frage Sie ja nach Ihrer Einschätzung. Es ist vollkommen richtig, dass Sie Ihre Sichtweise einbringen. Und dann sind wir aber gedanklich fast dabei: Brauchen wir die latenten Steuern im HGB überhaupt? (B: Das ist in der Tat die Frage.) Also, vielleicht streichen wir das dann und wissen die kapitalmarktorientierten Unternehmen bilanzieren sowieso nach IFRS. Die lassen wir halt machen und sparen uns das im HGB mit den latenten Steuern. Vielleicht?
- 30 [0:53:39.6] **B:** In der Tat. Das wäre eine Meinung, der ich ein wenig zuneige, dass man die latenten Steuern als Rückstellung wieder betrachtet nach 249, die es ja auch noch gibt, wenn Sie ganz kleine Verhältnisse haben, wo Sie entsprechend 274 HGB nicht zwingend anwenden müssen – also unter mittelgroßen Kapitalgesellschaften –, dass Sie eine Rückstellung für latente Steuern bilden müssen. Das würde in der Tat nach meinem Dafürhalten vollkommen ausreichen, um dem Genüge zu tun.

- 31 [0:54:17.5] **I:** Entschuldigung. Die Frage ist nur, was macht man, wenn man eine Rückstellung bilanziert, mit den aktiven latenten Steuern. Das wäre aus meiner Sicht gedanklich die Gretchenfragen. Darf ich die entgegenstellen? Darf ich gar nichts machen mit denen?
- 32 [0:54:32.4] **B:** Man würde den Überhang nur zeigen. Rein technisch gesehen, würden Sie den Überhang nur zeigen. So ist es momentan zumindest geregelt. Das ist jetzt keine gesetzliche Regelung sondern letzten Endes nur eine Meinung des Hauptfachausschusses des IDW, kundgetan in einem Standard, der gar nicht für latente Steuern zuständig ist, sondern einen ganz anderen Regelungskreis hat, aber das en passant mitregelt und eine Ausstrahlwirkung hat. Faktisch gesehen, wäre es nur der Passivüberhang, den Sie dann bilden würden. Wenn daraus ein Überhang entsteht – quasi-permanente Differenzen wieder herausgenommen –, dann müssten Sie diese als Rückstellung darstellen. Und dann stellt sich auch die Frage, ob die dann diskontiert werden müssen, weil Rückstellungen müssen ja generell diskontiert werden. Das kann man auch diskutieren. Aber das wäre nur ein Passivüberhang an latenten Steuern. Da sind die dann in einer Gesamtdifferenzbetrachtung. Ich habe jetzt aber auch seit ein paar Jahren schon nicht mehr reingeguckt in den Standard.
- 33 [0:55:37.9] **I:** Ja, also die Frage wäre dann/ Man hätte dann aber kaum/ Dann müsste man fast das volle Programm mitmachen.
- 34 [0:55:43.9] **B:** Ja genau. Aber im Regelfall sind es Exoten. Es sind wenige Unternehmen, die das betrifft, die wirklich in Passivüberhänge reinlaufen. Das ist nicht die breite/ Wenn Sie ein Aktivierungswahlrecht haben, gucken die Unternehmen nur nach: „Habe ich einen Überhang?“ Der ergibt sich im absoluten Regelfall und dann lassen Sie die Ermittlung auch sein.
- 35 [0:56:13.2] **I:** Sodass sich im Rückstellungsbereich wahrscheinlich nicht viel abspielen würde? Das ist Ihre These.
- 36 [0:56:18.6] **B:** Ja, ganz genau. Ich habe einige Mandate, die da auch reinfallen und regelmäßig für Überraschungen sorgen, wenn ich dieses Thema präsentiere. Letzten Endes ist die Ermittlung schneller. Es betrifft wesentlich weniger Leute und man kann den Entstehungsbereich der latenten Steuern auch eingrenzen, was die Gründe dafür sind – Umstrukturierungen zumeist –, die zum Entstehen dieser passiven latenten Steuern im Überhang führen, die dann für eine Rückstellung reichen. Ich muss ein bisschen auf die Zeit gucken, weil ich noch einen Anstusstermin habe.

- 37 [0:56:47.6] **I:** Wir haben es auch. Ich will Sie nicht weiter belasten. Schön, dass Sie sich die Zeit genommen haben. Ich stelle zum Schluss immer die Schlussfrage, ob Sie noch etwa hinzufügen möchten. Gibt es noch etwas, das Sie als wichtig empfinden, was wir vergessen haben? Ich denke, wir haben viele Punkte diskutiert.
- 38 [0:56:59.9] **B:** Genau. Nein.

14 B4_4

- 1 [0:00:00.0] **I:** Bevor wir in das eigentliche Interview starten, möchte ich zunächst etwas über Ihren persönlichen Hintergrund erfahren. Vielleicht können Sie zunächst sagen, für welche Gesellschaft Sie tätig sind und wie lange Sie sich schon mit latenten Steuern beschäftigen?
- 2 [0:00:02.0] **B:** Ich bin seit 2005 bei der X-Gesellschaft, bin seit 2015 Partner bei der X-Gesellschaft, von der Ausbildung her Jurist – Zulassung zum Rechtsanwalt 2005, Steuerberater 2009. Wie es sich für einen guten Juristen gehört, bin ich ein großer Freund der Buchhaltung. Das kommt daher, dass ich – meine Eltern waren beide Steuerberater – zu Hause schon mitgearbeitet habe. Das Thema latente Steuern hat früher keine Rolle gespielt. In der Kanzlei meiner Eltern wurden immer Einheitsbilanzen erstellt, wo die Handelsbilanz so aussah wie die Steuerbilanz, sodass das nie ein Thema war. Fairerweise muss man sagen, wenn ich meinen Eltern davon erzähle, verstehen sie bis heute nicht, was ich in dem Bereich mache, weil sie es einfach nicht kennen. Ich würde sagen, wenn ich heute meine Arbeitszeit anschau, teilt sich die etwa fünfzig zu fünfzig auf zwischen normaler laufender steuerlicher Beratung von Mandanten – Erstellung von Steuererklärungen, Betreuung von Betriebsprüfungen, Gestaltungsberatung etc. – und die anderen 50 Prozent sind entweder für die Mandanten Steuerkalkulationen vornehmen – also die Ermittlung laufender und latenter Steuern für den Jahresabschluss. Das ist aber eher der kleinere Teil. Der größere Teil ist, mit unseren Wirtschaftsprüferkollegen herauszugehen und eben in den Jahresabschlüssen unserer Prüfmandate die laufenden und latenten Steuern anzuschauen. Ich habe da auch alles „von bis“, was Rechnungslegungsstandards angeht. Was ich die letzten elf Jahre ab 2009 gemacht habe, ist HGB, IFRS, US-GAAP, UK-GAAP und ein Jahr auch Japan-GAAP. Schwerpunkt ist natürlich HGB und IFRS. Mandanten sind wirklich alles von DAX-Konzernen, SIX-Konzernen – also der Schweizer Aktienindex praktisch. Ein Unternehmen – da habe ich mehrere

Jahre nach US-GAAP geprüft. Bis dann eben runter zu kleinen und mittleren Gesellschaften, wo es dann eine HGB-Prüfung ist oder eine Prüfung, weil die als Teil eines globalen Konzerns irgendwo hereinlaufen. Vielleicht ergänzend noch: Was ich seit 2013 oder 2014 mache, ist, dass ich intern bei uns Schulungen zu dem Bereich gebe – zum Tax Accounting nach IAS 12 – und jüngere Kollegen unterrichte und sie vorbereite auf das, was bei uns so schön „Busy Season“ heißt – also auf die Tätigkeit im Rahmen der Jahresabschlussprüfung.

- 3 [0:03:29.0] **I:** Ja, ein sehr breites Tätigkeitsgebiet haben Sie dann und viele Berührungspunkte mit den latenten Steuern. Meine Einstiegsfrage soll sich auf die Abteilungskoordination bei Ihren Mandanten beziehen. Latente Steuern sind etwas, was man eigentlich nur verstehen kann, wenn man einen Überblick über handelsrechtliche und steuerrechtliche Rechnungslegung hat. Sie entstehen aus dem Auseinanderfallen der steuerlichen und handelsrechtlichen Wertansätze. So kommt es, dass aufseiten der Unternehmen oftmals unterschiedliche Abteilungen und Stellen in die Bilanzierung latenter Steuern involviert sind – bspw. eine Steuerabteilung, eine Rechnungswesenabteilung, Unternehmensplanung und Controlling möglicherweise in gewissen Fragen. Können Sie einmal beschreiben, wie der Ablauf aufseiten Ihrer Mandanten ist und welche Stellen und Abteilungen in diesen Prozess involviert sind?
- 4 [0:04:22.1] **B:** Also, im Bereich der latenten Steuern sind es typischerweise die beiden von Ihnen genannten – Accounting und Tax -, die praktisch zusammenarbeiten müssen. Üblicherweise funktioniert das ganz gut. Der Standard ist bei den Mandanten, dass es ein Tax-Reporting-Package gibt, das zu befüllen ist. Dieses Tax-Reporting-Package wird bei den meisten Mandanten automatisch schon in dem Sinne vorbefüllt, dass sie die handelsrechtlichen oder IFRS-Werte reinlesen und dann einfach nur noch die Spalte Steuerbilanzwerte eintragen muss und dann die Klassifizierung vornehmen muss – permanente oder temporäre Differenzen -, einen Steuersatz eintragen muss, diese üblichen Dinge. Im Standardfall und auf Einzelgesellschaftsebene betrachtet, funktioniert das aufgrund der Automatisierung relativ gut. Es gibt dann natürlich immer Punkte, wo eben eine Abstimmung stattfinden muss zwischen Accounting und Tax, um nachzuvollziehen, was ist das für eine Differenz, die sich rechnerisch ergibt. Was ist der Hintergrund? Ist das etwas/ Gerade wenn man im Bereich Beteiligungen oder im Bereich sonstiges Finanzanlagevermögen, Darlehen etc. ist, sind das Sachverhalte, die aus steuerlicher Sicht zu einer permanenten Differenz

führen, oder sind das Sachverhalte, die doch als temporäre Differenz anzusehen sind? Ich würde sagen, in 95 Prozent oder 98 Prozent der Fälle funktioniert die Abstimmung sehr gut. Schwieriger wird es häufiger in dem Bereich, wo IAS 12 Sonderregelungen vorsieht, zum Beispiel wenn die latenten Steuern nicht durch die GuV laufen, sondern durch das OCI oder das Eigenkapital. In den Fällen kann es ab und zu knirschen. Ich habe ein Mandat – ein größeres Mandat -, die haben das Wirtschaftsjahresende zum 30.09. Da sind wir jetzt schon durch mit der Jahresabschlussprüfung. Da war das einer der Knackpunkte, dass eine Kapitalerhöhungsmaßnahme stattgefunden hat, bei der die Kosten für die Kapitalbeschaffung nach den Regelungen der IFRS in das Eigenkapital gebucht werden und man aber steuerlich gesagt hat, der Aufwand ist ohne Zweifel abzugsfähig, aber in der laufenden Steuerberechnung einfach durch die GuV gelaufen ist, weil niemand miteinander gesprochen hat und der Steuerabteilung niemand gesagt, dass nach IFRS die Kosten gegen das Eigenkapital gebucht werden. Von daher war das eines der Findings, die wir hatten, wo wir gesagt haben: „Dieser steuerliche Benefit, den ihr in der laufenden Steuerberechnung habt, den müsst ihr aus der GuV umgliedern in das Eigenkapital.“ Das sind so kleine Stellschrauben, wo man merkt/ In dem Fall war es sogar spannenderweise so, dass die Accounting-Abteilung ein Accounting-Memo erstellt hat, wie ist mit den ganzen Kosten im Rahmen der Kapitalerhöhung umzugehen. In diesem Accounting-Memo war über eine dreiviertel Seite auch ein Absatz dazu, wie mit den Steuereffekten umzugehen ist. Es fand dann nur keine Abstimmung zwischen Accounting und Tax statt. Die Tax-Abteilung kannte das Memo nicht und die Accounting-Abteilung hat nicht nachgefragt: „Wie viel steuerlichen Vorteil zieht ihr denn aus den Kosten, die entstanden sind? Welchen Betrag müssen wir umbuchen?“ Das ist so etwas, das kann immer wieder vorkommen. Das kommt auch bei größeren Konzernen vor, aber üblicherweise, wenn Sie ein Unternehmen haben, das gesunde Prozesse hat, bei dem die Prozesse normalerweise funktionieren, sollte das nicht das große Thema sein. Wie gesagt, üblicherweise gibt es Probleme nur, wenn es wirklich Spezialthemen sind, die jemand, der in der Steuer sitzt und eben Tax Accounting mitmacht, nicht unmittelbar auf dem Schirm haben muss wie im Fall der Kapitalerhöhung. Wo wir auch häufiger Probleme sehen, ist bei jungen Unternehmen – also bei Start-ups -, wenn die Prozesse noch nicht so eingeschwungen sind und die Abteilungen etwas nebeneinanderher agieren. Da wird im Accounting noch einmal eine Nachbuchung vorgenommen und Tax wird nicht

darüber informiert, dann passt aber das Ergebnis, das unsere Prüferkollegen vorgelegt bekommen, nicht mehr zu dem Ergebnis, das in der Steuerberechnung ist. Da sind eigentlich so die zwei Stellschrauben, wo ich sagen würde, dass es für den Bereich Tax Accounting hapert, aber ansonsten habe ich in meiner täglichen Praxis nicht den Eindruck, dass es größere Probleme geben würde.

- 5 [0:09:16.1] **I:** Gut, dann kommen wir zur nächsten Thematik, die damit eng zusammenhängt, die Sie auch schon angeschnitten haben – nämlich die EDV-Unterstützung. Es gibt Hinweise in der Literatur, dass auch immer noch mit Excel-Lösungen gearbeitet wird. Vielleicht können Sie das einmal von der Seite Ihrer Mandanten spiegeln, welche EDV-Unterstützung speziell zur Differenzermittlung schon vorliegt. Sie haben das schon im Prinzip mit dieser Package-Lösung – so haben Sie es, glaube ich, genannt – angesprochen. Vielleicht können Sie das noch einmal wiedergeben?
- 6 [0:09:53.3] **B:** Auch da würde ich sagen, es gibt alles „von bis“. Klar ist, je größer ein Konzern ist, ist es in der Regel auch so, dass auch die technische Unterstützung besser ist. Wenn Sie einen kapitalmarkt-orientierten Konzern nehmen, die haben ein Tax-Reporting-Package, das digital ist, das systembasiert ist, wo im System erfasst wird und genau protokolliert wird, wer hat wann etwas erfasst und wann wurde das freigegeben, sodass man auch dieses Vier-Augen-Prinzip immer nachvollziehen kann. Wenn Sie jetzt kleinere Unternehmen nehmen – Start-ups nehmen –, die behelfen sich in der Regel immer gerne mit einer Excel-Lösung, aber selbst in der Excel-Lösung gibt es wieder viele Abstufungen. Es gibt Excel-Lösungen, wo Sie jede Zelle frei befüllen können, auch die Zellen, in der der Ersteller des Packages Formeln vorgesehen hat, wo Sie einfach die Formel überschreiben können, und es gibt highly-sophisticated Excel-Lösungen, wo vieles gesperrt ist, wo einfach über die Erfassung in der Zelle A1 in B3 irgendetwas gerechnet wird und was da gerechnet wird, kann man nicht mehr manuell anpassen, weil es einfach fix ist, wo dann auch/ Die Feuerprobe jeden Tax Reportings ist für mich die steuerliche Überleitungsrechnung – die Tax Rate Reconciliation –, weil wenn die aufgeht, weiß man, dass alles passt. Wenn unter der Position „Sonstiges“ ein riesiger Betrag steht, weiß man auch, da wurde geplackt, damit einfach die Überleitungsrechnung aufgeht. Da gibt es wirklich – wie gesagt – alles von einem Excel, in dem Sie wirklich alles noch ändern können manuell, bis zu der technischen Lösung. Wir als X-Gesellschaft bieten auch ein Tool an, mit dem man das machen kann. Das haben natürlich weniger

die Mandanten im Einsatz, die wir prüfen, weil das unabhängigkeitstechnisch ein gewisses Problem ist. Aber Mandanten, bei denen wir beratend tätig sind, nutzen das gerne oder nutzen – was weiß ich – von Wettbewerbern Tools. Man sieht wirklich viel. Wenn man/ Ich muss einmal überlegen. Wie viele Prüfungsmandate betreue ich so im Jahr? Irgendetwas zwischen 30 und 40. Da sieht man relativ viel.

- 7 [0:12:26.7] **I:** Okay. Können Sie mir vielleicht noch einmal schildern, wie so ein Tool – diese höchste Ausbaustufe – funktioniert? Also, da werden dann die handelsbilanziellen bzw. IFRS-Wertansätze eingespielt. Daneben trägt man dann die Steuerbilanzwerte – oder ich würde eher sagen „Steuerwerte“ – ein. So funktioniert das im Grundsatz?
- 8 [0:12:55.1] **B:** Also, wenn wir uns so ein Tax-Reporting-Package hernehmen gedanklich, das in so einer digitalen Tool-Lösung ist, umfasst das die Ermittlung der laufenden und der latenten Steuern und bestenfalls auch noch gleich die Informationen, die für die Anhangangaben erforderlich sind. So ist eigentlich das Tool auch immer aufgebaut, dass Sie eine Erfassungsmaske haben, in der Sie die Stammdaten erfassen: Was sind die Steuersätze für laufende und latente Steuern? Gibt es einen Unterschied? Gibt es eine Steuersatzänderung, die zukünftig wirkt, sodass es zu einer Veränderung der Sätze kommt, damit das Tool auch gleich automatisch den Effekt aus der Steuersatzänderung auf die latenten Steuern rechnen kann? Sie erfassen: Ist das eine Standalone-Gesellschaft oder ist das eine Personengesellschaft, wo das körperschaftsteuerliche Ergebnis zum Gesellschafter hochgeht? Oder ist es eine Organshaft, wo das körperschaftsteuerliche und das gewerbesteuerliche Ergebnis zum Organträger hochgeht? Und dann haben Sie üblicherweise im ersten Schritt einen Bilanzvergleich, wo Sie erst noch einmal die Erfassung der Daten aus dem Vorjahr haben, also wo aus dem Vorjahr Handels- und Steuerbilanz aus dem System des Vorjahrs übernommen werden und Sie dann noch Anpassungen vornehmen können – dieser sog. True-up. Wo es darum geht, man rechnet jetzt ja meistens in diesem/ Wenn Geschäftsjahr gleich Kalenderjahr ist, ist das ja jetzt gerade so die Phase – diese und nächste Woche -, in der die Jahresabschlüsse erstellt werden. Das heißt, man nimmt eine vorläufige Steuerberechnung vor. Die muss im Zweifel nicht immer zur nachher eingereichten Steuererklärung passen. Also gibt es nachher einen sog. True-up, weil man bspw. gesagt hat: In der Steuerkalkulation wurde eine Drohverlustrückstellung übersehen. In der Steuererklärung wird die dann steuerlich zutreffend gewürdigt als temporäre Differenz. Also muss man das im True-up erfassen und muss sagen, eigentlich war

in den Vorjahreswerten noch eine Drohverlustrückstellung enthalten, die zu einer zusätzlichen temporären Differenz führte. Das ist sozusagen der erste Reiter, den man befüllt. Dass man noch einmal schaut, stimmten die Vorjahreswerte? Der nächste Reiter sind dann die Werte des laufenden Jahres und da ist es typischerweise so, dass die Handels- oder IFRS-Werte importiert werden automatisch aus dem System des Mandanten, die Steuerbilanzwerte dann befüllt werden und dann eine Klassifizierung vorgenommen wird. Handelt es sich, wenn eine Differenz besteht, um eine Differenz, die permanent oder temporär ist? Und dann wird üblicherweise noch erfasst, wie ist die Differenz entstanden? Gerade dieses Thema, das ich vorhin angesprochen habe – ist das etwas, das GuV-wirksam ist oder gegen OCI läuft? Das wird üblicherweise auf dem Reiter noch erfasst. Das sind aber sozusagen manuelle Erfassungen, die der Bearbeiter vornehmen muss. Darauf basierend gibt es üblicherweise zwei weitere Reiter, in denen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer laufend errechnet wird. Dann gibt es meistens noch eine/ Jetzt muss ich gerade überlegen. An zu befüllenden Dateien gibt es üblicherweise noch ein Weiteres, das sich mit der Frage auseinandersetzt, sind die latenten Steuern werthaltig – sowohl die latenten Steuern auf Verlustvorträge als auch die auf temporären Differenzen. Was man da üblicherweise sieht, dass – auch wenn nach IAS 12 der Ansatz einer aktiven latenten Steuern nur in der Höhe vorgenommen wird, in der die latente Steuer als werthaltig angesehen wird, während man nach US-GAAP einen zweistufigen Schritt hat/ Man setzt erst einmal das volle DTA an und bucht dann eine Valuation Allowance dagegen. Die Tools sehen üblicherweise immer diesen Valuation-Allowance-Ansatz vor. Das Tool rechnet automatisch auf die volle Differenz erst einmal eine latente Steuern aus und dann hat man ein Blatt oder ein Tab, auf dem man dann eine Wertberichtigung einbuchen kann. Warum ist das so? Das ist auch wieder für Anhangangaben. Im Anhang muss ich mich dazu äußern, auf wie viele Verlustvorträge oder temporäre Differenzen ich kein DTA angesetzt habe mangels Werthaltigkeitsaussicht. Um diese Anhangangabe gleich mit abzugreifen, wird in den Tools immer mit Wertberichtigungen gearbeitet. Das ist/ Wenn man nach der hohen Lehre von IAS 12 herangeht, würde man sagen: „Kompletter Schwachsinn“. Aber es dient einem Zweck und da de facto eh nur der Nettobetrag gebucht wird, ist es insoweit – sagen wir einmal – egal. Das ist eine reine Ermittlungsfrage. Das sind so die üblichen Erfassungstabs, die Sie in den Systemen haben, und dann haben Sie eben Auswertungstabs, in denen üblicherweise gezeigt wird, aus welchen Positionen habe ich

die latenten Steuern – das ist ja auch wichtig für die Anhangangabe -, in denen gezeigt wird, wie verändern sich die temporären Differenzen. Was war der Stand Vorjahr? Was ändert sich durch True-up? Was ändert sich GuV-wirksam? Was ändert sich OCI-wirksam? Was ändert sich durch Steuersatzänderungen? Was ist Endbestand des laufenden Jahres? Sie haben die Tax Rate Reconciliation also die steuerliche Überleitungsrechnung: IFRS-Ergebnis vor Steuern mal statutarischem Steuersatz gleich erwarteter Steueraufwand. Was ist der gebuchte? Und dann die Überleitung des Differenzbetrages. Alle diese Auswertungen haben Sie normalerweise da schon automatisch mit drin und sehr häufig dann auch noch eine Auswertung, die Ihnen sagt: „Das ist der Bestand an laufenden und latenten Steuern, wie er im Moment bei dir gebucht ist, liebe Gesellschaft. Das ist das, was gebucht sein sollte. Was ist die Differenz?“ Sodass automatisch eine Buchungsanweisung aus dem System kommt und da gibt es auch üblicherweise/ Standardmäßig sehen wir immer noch, dass dieser Buchungsbeleg entweder digital oder ausgedruckt wird und dann eine händische Buchung durch jemanden im Accounting stattfindet. Es gibt aber auch da schon Mandanten, bei denen die Systeme so austariert sind, dass das System eine Buchungsanweisung an SAP – oder was auch immer genutzt wird – geben kann und damit eine automatische Buchung erfolgt und einfach nachher nur noch einmal abgeglichen wird. Entspricht jetzt der gebuchte Stand dem, was das Tax-Reporting-Tool errechnet hat?

- 9 [0:19:18.9] **I:** Schön. Ja, Sie hatten ein Thema schon angesprochen – nämlich die True-ups. Das ist auch ein interessantes Thema, weil man sich ja immer vor Augen führen muss – und das fällt in der Theorie aus meiner Sicht oft unter den Tisch -, dass im Moment, wenn die latenten Steuern erfasst werden müssen, die endgültige Steuerbilanz noch lange nicht vorliegt, sondern das kann sich ja noch ein halbes Jahr oder ein Jahr hinziehen. Wie groß sind denn diese True-up-Effekte? Wie groß schätzen Sie diese Ungenauigkeiten ein, denn das ist ja schon eine Ungenauigkeit, die dann an der Qualität der latenten Steuern und an der Genauigkeit/ Dem einen Abbruch tut.
- 10 [0:20:06.5] **B:** Das lässt sich so allgemein schwer beantworten. Was ich sagen würde, ist, es hängt sehr, sehr stark davon ab, wie der Mandant unterjährig bucht. Wenn Sie einen Mandanten haben, der unterjährig HGB bucht, und dann, weil er Teil eines Konzerns ist, nachher eine Anpassungsbuchung vornimmt, um auf seine IFRS- oder US-GAAP-Zahlen zu kommen, dann hat der ja schon ein sehr solides HGB-Gerüst gebucht. Da es ja nach deutschem Steuerrecht immer noch in gewissem

Sinne dieses Maßgeblichkeitsprinzip gibt, dass erst einmal die Steuerbilanz der Handelsbilanz entspricht, solange es keine Sondervorschriften gibt, haben Sie schon einmal gut etwas stehen. Dann haben Sie eben temporäre Differenzen, die rühren her aus Abweichungen zwischen – bleiben wir beim einfachen Fall – IFRS zu HGB. Die wirft Ihnen das System dann mehr oder minder schon automatisch aus. Sehr häufig sehen diese Tax-Reporting-Tools nämlich auch vor, dass Sie wirklich zwei Rechnungslegungsstandards darin abbilden können, sodass Sie wirklich sehen können, was sind meine Differenzen, die aus IFRS und HGB herrühren, und was sind meine Differenzen HGB und Steuerbilanz. Das heißt, da ist die Anzahl der True-ups eher beschränkt, würde ich sagen. Es gibt die immer wieder. Man stellt bei der Steuererklärung noch einmal etwas fest, aber das sind eigentlich nie die richtigen Knallerthemen, es sei denn, es ist wirklich ein Fehler passiert. Es kann ja auch sein/ Da die HGB-Zahlen meistens auch nicht immer direkt zeitgleich mit dem IFRS- oder US-GAAP-Abschluss geprüft werden, kann es ja auch da sein, dass meine Wirtschaftsprüferkollegen feststellen: „Mensch, ihr habt in HGB noch etwas falsch gebucht.“ Sodass daraus noch eine Anpassung vorkommen kann, was noch nicht einmal eine steuerliche Konsequenz sein muss, sondern einfach nur, wenn es jetzt keine Abweichung HGB und Steuerbilanz gibt/ Es gibt halt noch einmal eine Anpassung im HGB, die führt dann automatisch zu einer Anpassung in der Steuerbilanz und damit zu einer Differenz, die man bisher noch nicht gesehen hatte. In den Fällen würde ich aber sagen, halten sich die True-ups eher in Grenzen. Schwierig oder größer werden die True-ups immer dann, wenn das leitende Buchführungssystem eben nicht HGB ist, sondern IFRS oder US-GAAP oder UK-GAAP oder was auch immer. Wenn unterjährig nicht mit einer HGB-Logik gebucht wird, sondern am Jahresende eine Anpassung auf HGB stattfindet, weil die findet üblicherweise nicht in den ersten zwei Januarwochen statt, sondern eher erst im Februar oder März, eh dann der handelsrechtliche Jahresabschluss geprüft wird. Da habe ich Fälle in der Praxis, wo wirklich dieser True-up in Millionenhöhe ist, weil wenn es dann/ Da spielen dann auch Verrechnungspreise eine Rolle. Wenn es gewisse Regelungen gibt, die sagen, auf HGB-Basis sollst du eine Marge haben von x Prozent. Die Buchung findet dann natürlich erst im Februar oder März statt. Das heißt, das sehen wir am Jahresende noch gar nicht, wenn wir die US-GAAP-Zahlen haben, und dann haben wir natürlich immer einen True-up. Das sind aber in dem Sinne typischerweise auch temporäre Differenzen. Das heißt,

wir haben einfach nur eine Verschiebung zwischen laufendem und latentem Steueraufwand und zwischen DTA und Steuerforderung oder DTL und Steuerrückstellung. Inhaltlich vom Gesamtsteueraufwand des Unternehmens hat es auch keine Bedeutung. Es ist eine Frage in der Bilanz, ob die Bilanz sauber zugeordnet war und – wenn man jetzt, was ja üblicherweise nicht gezeigt wird, den Steueraufwand in der GuV gesplittet darstellen würde –, welche Position man da zeigt. Das ist eigentlich das, was ich Ihnen dazu sagen kann. Ansonsten würde ich sagen, wenn Sie ansonsten größere True-ups haben, spricht sehr viel dafür, dass es wirklich ein Fehler war, wo man sich noch einmal Gedanken machen muss, ist der Vorjahresabschluss zutreffend oder muss der noch einmal korrigiert werden. (I: Gut. Auf eine/) Entschuldigung. Noch ein ergänzender Punkt: Was bei True-ups auch immer noch hereinspielen kann, ist, wenn Sie zwischen Jahresabschlusserstellung und Steuererklärungserstellung auch noch einen Abschluss einer Betriebsprüfung haben. Aus Betriebsprüfungen kommen ja üblicherweise auch True-ups, aber das sind dann Sondersachverhalte. Für den Standardfall, glaube ich, kann man das, was ich davor gesagt habe, so gelten lassen.

11 [0:24:54.9] **I:** Ja, Betriebsprüfungen ist, denke ich, noch ein wichtiger Punkt. Nun möchte ich noch auf etwas mit Ihnen zu sprechen kommen, was ich Erfassungsgranularität nenne. Das ist ein etwas sperriger Begriff. Es geht mir im Kern darum, dass im Schrifttum zwei Extremformen der Betrachtung von latenten Steuern oder der Differenzen herumgeistern – nämlich einmal eine Einzeldifferenzbetrachtung und eine Gesamtdifferenzbetrachtung. Im Kern geht es dabei um die Frage, erfasst man jede einzelne Differenz zwischen Handelsbilanz/IFRS-Bilanz und Steuerbilanz oder ermittelt nur eine Globalabweichung, auf die man eine latente Steuer bildet. Das wäre so eine Gesamtdifferenzbetrachtung, wobei das beides eher theoretische Konzepte sind. Können Sie vielleicht einmal widerspiegeln, auf welchen Ebenen die Differenzen ermittelt werden? Es gibt ja da bspw. Vereinfachungsmöglichkeiten, dass man auf Bilanzpostenebene verfährt oder auf Kontenebene. Vielleicht können Sie das einmal wiedergeben, wie granular denn die latenten Steuern oder die Differenzen überhaupt dokumentiert und erfasst werden?

12 [0:26:09.8] **B:** Wenn Sie ein typisches Tax-Reporting-Package nehmen, würde ich sagen, ist eigentlich Standard, dass auf Bilanzposten/ Also an der Bilanzgliederung orientiert und nicht nur Sachanlagevermögen und Umlaufvermögen, sondern dann natürlich schon heruntergebrochen – Grundstücke und Gebäude, technische Anlagen und Maschi-

nen. Schon etwas granularer, aber nicht auf Einzel/ Es wird in dem Reporting-Tool an sich oder in dem Reporting-Package an sich schon zusammengefasst. Was weiß ich – dann gibt es eine Position „sonstige Rückstellungen“. Da sind dann Jubiläumsrückstellungen, Altersteilzeitrückstellungen, Drohverlustrückstellungen – alles Mögliche. Das steht dann in einer Zeile. Es ist aber auch nicht erforderlich, eine Ermittlung noch granularer vorzunehmen, in dem Sinne, als Sie es für nichts brauchen. Für die Anhangangabe, aus welchen Positionen latente Steuern herrühren, stellen Sie ja auch üblicherweise auf Bilanzpositionen ab. Ganz grob geclustert – wenn wir jetzt auf die Passivseite gehen – Pensionsrückstellungen, sonstige Rückstellungen, langfristige und kurzfristige Verbindlichkeiten ist – wenn man die Passivseite nimmt – typischerweise das, was in den Anhangangaben auftaucht als Quellen für latente Steuern. Es ist natürlich trotzdem klar: Um die latenten Steuern zutreffend ermitteln zu können, muss ich wissen, aus welchen Positionen kommen die Differenzen. Also brauche ich doch wieder einen Rückstellungsspiegel, der mir meine sonstigen Rückstellungen aufgliedert, um zu sagen: „In meinen zehn Millionen sonstige Rückstellungen ist eine Drohverlustrückstellung mit 500.000 drin, ist eine Urlaubsrückstellung mit 280.000 drin, die mit 220 Arbeitstagen statt mit 250 Arbeitstagen gerechnet ist.“ Also de facto müssen Sie es bei der Ermittlung über ergänzende Arbeitspapiere doch wieder runterdröseln auf die Einzelsachverhalte. Es wird nur etwas aggregierter im Tax-Reporting-Package abgebildet. Wie wollen Sie einen Steuerbilanzwert – einen zutreffenden Steuerbilanzwert ermitteln -, wenn Sie nicht auf den einzelnen Sachverhalt heruntergehen? (I: Also letztlich hat man dann doch einen Einblick in die einzelnen Sachverhalte?) Ja. Ich tue mich momentan auch schwer, wie ich/ Anders formuliert: Ich hatte fairerweise von der Diskussion in der Literatur, die Sie ansprachen, noch gar nicht so viel mitgenommen, weil ich mir gar nicht vorstellen kann, wie soll ich denn eine globale Differenz ermitteln. Ich muss doch immer erst einmal wissen, was sind meine Tax Bases. Und damit ich meine Tax Bases kenne, muss ich verstehen, was sind die handelsrechtlich gebuchten Positionen. Dann muss ich die eben einzeln durchdeklinieren und muss sagen: „Bei der Altersteilzeitrückstellung erwarte ich eine Abweichung. Jubiläumsrückstellung erwarte ich eine Abweichung. Rückbauverpflichtung erwarte ich eine Abweichung.“ Und wenn ich das nicht vornehme, komme ich ja gar nicht dazu, eine zutreffende temporäre Differenz zu ermitteln, deshalb tue ich mich gerade – das ist vielleicht aber auch dem Praktiker-Dasein geschuldet

- etwas schwer mir vorzustellen, wie ich da global mich dem Thema annähern sollte.
- 13 [0:29:36.2] **I:** Nein, das ist ein veraltetes Konzept, was auch tot ist, was auch nicht mehr praktiziert wird. Was da gemacht wurde, ist – in der Vergangenheit glaube ich schon, das ist das, was so widergespiegelt wird –, dass man sich die Differenz im Jahresergebnis angeschaut hat zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz oder GuV und steuerlicher Gewinnermittlung und/
- 14 [0:29:56.4] **B:** Also Sie meinen de facto das alte Timing-Konzept, das vor BilMoG galt und jetzt noch für die kleinen Kapitalgesellschaften gilt, wenn keine latenten Steuern nach 274 abgegrenzt werden, sondern nach 249 eine Rückstellung für latente Steuern gebildet wird?
- 15 [0:30:11.9] **I:** Ja, das ist ja Ansichtssache, aber im Grundsatz haben Sie recht. Also das hat man wohl gemacht und dann müssen Sie diesen Betrag aber noch, wenn Sie dem entsprechen wollen – bspw. dem Temporary-Konzept –, bereinigen, weil da ja auch noch die permanenten Differenzen enthalten sind. (B: Genau.) Das heißt, das wäre nicht ohne Weiteres zu machen mit der Globalabweichung. Da haben Sie recht. Gut, dann kommen wir zur nächsten Thematik. Sie hatten auch schon den Problembereich der Werthaltigkeitsbeurteilung angeschnitten. Latente Steueransprüche haben nur einen Wert, insofern in Zukunft ausreichend steuerpflichtige Gewinne vorliegen, mit denen dann diese latenten Steueransprüche verwertet werden können, mit denen sie dann nutzbar gemacht werden. Im Schrifttum heißt es dazu, dass es so schwer zu objektivieren sei – diese Prognoserechnung, diese Werthaltigkeitsbeurteilung. Ich frage mich aus Sicht der Prüfer, welche Maßnahmen zieht man heran, um eine Objektivierung dieser Prognoserechnung zu erreichen. Vielleicht können Sie einmal diese Diskussion zwischen Abschlussprüfern und Mandanten wiedergeben?
- 16 [0:31:30.1] **B:** Im ersten Schritt unterschreibe ich es voll und ganz, was Sie gerade gesagt haben, dass die Objektivierbarkeit im Bereich der Werthaltigkeitsbetrachtung ein schwieriges Terrain ist, einfach vor dem Hintergrund, weil es Schätzungen sind. Relativ simpel gesprochen, und das hat uns ja das vergangene Jahr mit Corona vor Augen geführt – wenn sie im Jahresabschluss 2019, der im Januar stattgefunden hat, bspw. bei Reisekonzernen sich Werthaltigkeitsprognosen für die aktiven latenten Steuern angeschaut hätten, wären da sicherlich für das Jahr 2020 ganz andere Ergebnisse erwartet worden, als tatsächlich in 2020 erzielt wurden. Das ist nur ein Beispiel. Was de facto stattfinden muss/ Nein, ich gehe noch einmal einen Schritt zurück. Eine weitere

Komplexität haben Sie darin, dass Sie/ Es ändert sich allmählich ein bisschen. Sie haben aber immer noch sehr häufig Leiter Steuern, denen das Thema aktive latente Steuern etwas suspekt ist, weil sie sagen: „Ich habe nur das, was ich habe, und das ist entweder eine Steuerforderung oder eine Steuerverbindlichkeit. Was da zukünftig einmal kommen kann – ich verstehe, dass ich da etwas abbilden soll, aber ich bin eher zurückhaltend. Ich bin eher vorsichtig, was das Thema angeht, mit welchen Ergebnissen rechne ich.“ Und dann haben sie früher gerne auch gehört: „Die Kollegen aus der Unternehmensplanung oder aus dem Accounting, für die ist die Zukunft immer Gold und strahlend und alles toll, aber in den letzten Jahren hatten wir auch immer wieder einmal einen Dämpfer drin und das berücksichtigen die nicht so, wie ich es als Leiter Steuern, der ich hier eine Verantwortung habe für die aktiven latenten Steuern, für angemessen halte.“ Sodass sie häufig Ansätze sehen wie: „Okay, ich habe ein Budget, einen Forecast, der aus der Unternehmensplanung kommt. Für Zwecke der Werthaltigkeit der latenten Steuern entscheide ich als Leiter der Steuerabteilung, ich kürze den pauschal um 20 Prozent, weil irgendwo wird immer einmal ein Bömbchen explodieren im Business, was die Kollegen nicht einplanen.“ Wichtig ist da aus Sicht des Prüfers im ersten Schritt, dass man eine einheitliche Meinung des Mandanten bekommt, die man dann als Prüfer würdigt. Dazu gehört zum Beispiel, diese Forecasts – diese Budgets – werden ja nicht nur für die Frage der Werthaltigkeit der aktiven latenten Steuern benötigt, sondern die Prüferkollegen nutzen das bspw. bei der Frage: Ist auf einen Goodwill ein Impairment vorzunehmen? Ist auf eine Business Line ein Impairment vorzunehmen? Muss man allgemein Sach- oder Umlaufvermögen wertberichtigen? Für alle diese Dinge ist das genauso entscheidend und für diese Dinge bekommen die Kollegen auch eine Planungsrechnung vorgelegt. Und dann kann es eben nicht sein, dass wir in der Prüfungsdokumentation eine Planung haben, bspw. für das Impairment-Testing, die sagt, über die nächsten fünf Jahre wird ein Ergebnis von 100 erzielt, und dann für die Werthaltigkeit der Steuerberechnung eine Planungsrechnung vorgelegt bekommen, wo dann gesagt wird: „Gut, Basiswert waren auch 100. Wir machen aber einen 20-Prozent-Cut und nehmen nur 80.“ Dann würden wir als Prüfer de facto sagen: „Okay, für das Impairment glauben wir an 100. Für das DTA glauben wir an 80.“ Von daher ist es erst einmal wichtig, dass wir mit unseren Prüferkollegen im Rahmen der Prüfung sprechen und sagen: „Wir haben für die Werthaltigkeit der DTA eine Planungsrechnung vorgelegt bekommen. Deckt die sich mit

den Unterlagen, die ihr für andere Zwecke – Impairment-Testing etc. – bekommen habt?“

- 17 [0:35:41.8] **I:** Die Frage ist dann immer, oder eine Komplexität, die da hereinspielt, ist, dass bei den Impairment-Tests, wenn Sie die schon ansprechen, die natürlich auf Cash Generating Units abstellen, sodass die Frage ist: Ist der Bezugspunkt dieser Prognoserechnungen identisch, sodass man die wirklich aneinanderhalten kann? Oder ist das/
- 18 [0:35:58.6] **B:** Genau, das eine ist der Bezugspunkt und das andere ist, dass für die Werthaltigkeit der DTA noch die steuerlichen Anpassungen vorzunehmen sind. Mir bringt eine steuerliche Planungsrechnung, die IFRS-Ergebnisse prognostiziert, nichts, weil ich brauche ja das zukünftige zu versteuernde Einkommen. Das heißt, ich muss auch da weiter gehen, aber ich muss verproben mit den Prüferkollegen: Ist der Datenpool – die Datenbasis -, auf der die beiden Werke aufbauen, identisch oder ist da schon in die eine oder andere Richtung eine Verfälschung drin? Das ist das eine große Thema. Das andere Thema/ Man muss hergehen und sagen, sind die Annahmen plausibel. Man soll diese ganzen Planungsrechnungen immer mit einer Perspektive nach vorne sich anschauen, aber man muss natürlich auch immer ein bisschen einen Blick nach hinten haben. Wenn ich einen Mandanten habe/ US-GAAP ist ja ganz knallhart, was eine Verlusthistorie angeht – Cumulative Loss History Over the Last Three Years. Natürlich muss ich sagen/ Wenn mir ein Mandant seit vielen Jahren erzählt, aber im nächsten Jahr wird das Ergebnis definitiv positiv sein, dann muss ich umso kritischer hinterfragen, ist denn das wirklich zu erwarten. Diese ganzen Überlegungen müssen mit einfließen. Genauso wie wir jetzt im Jahresabschluss 20 selbstverständlich viele Diskussionen über die Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern haben werden, weil bei vielen Mandanten das Jahr 20 ein grauseliges Geschäftsjahr war. Da muss man auch wieder abstufen. Wie viel von dem Effekt ist eigentlich ein Corona-Effekt? Wie viel ist ein Effekt, dass das Unternehmen vielleicht schon vorher nicht optimal aufgestellt war und das jetzt nur durch Corona noch deutlich offener wurde, dass das Unternehmen nicht perfekt für den Markt aufgestellt ist? Und dann die nächste Frage: Wie viel Corona-Effekt erwarten wir eigentlich noch für 2021 zumindest? Ich habe Mandanten, mit denen wir jetzt darüber sprechen, die sagen: „Wir waren davor schon nicht optimal aufgestellt. Wir haben einen starken Hit eingesteckt in 2020. Wir erwarten weiterhin einen Hit für 2021 und wir werden, um zukünftig wettbewerbsfähig zu sein, noch weitere Restrukturierungsmaßnahmen vornehmen müssen, die

unabhängig von Corona auch für 2022 noch kein gutes Bild abgeben, sodass wir vermutlich erst ab 23 mit Erträgen rechnen, also mit einem positiven Jahresergebnis rechnen.“ Und dann muss man das auf der Basis durchdeklinieren und wird im Jahresabschluss 20 einen ordentlichen Schwung an Wertberichtigungen auf DTAs sehen. Das sind Dinge (...), die – wie Sie vorhin gesagt haben – schwer zu objektivieren sind, wo man eben/ Was man im ersten Schritt immer braucht, ist ein Standpunkt, ein Memo, eine Erläuterung des Mandanten. Dass der Mandant einfach sagt: „Ich weiß auch nicht, aber ich denke einmal so und so. Lieber Prüfer, guck einmal, was du für realistisch hältst.“ So kann es nicht funktionieren, sondern im ersten Schritt brauchen Sie ein ausformuliertes Memo oder einen durchdokumentierten Standpunkt des Mandanten, aus dem sich ableiten lässt, was hält der Mandant an Bestand für werthaltig. Dann muss ich als Prüfer hergehen gemeinsam mit den Prüferkollegen, aus dem was sie für das Gesamtbusiness an Einschätzungen haben, wie es sich entwickelt, dann die steuerlich erforderlichen Anpassungen darüber legen und dann sagen: „Okay. Ich halte jetzt aus steuerlicher Sicht eine Planungsrechnung in der und der Höhe für valide und als einer Werthaltigkeitsbetrachtung zugrunde zu legen.“ (I: Gut.) Vielleicht ein ergänzender Satz noch: Dann kommt natürlich noch das Thema dazu, was für einen Planungshorizont nehmen Sie? Das ist die nächste schwer zu objektivierende Thematik. In der Praxis haben Sie üblicherweise, auch wenn IFRS das nirgendwo vorsieht, einen Fünfjahreszeitraum und das ist auch immer das, wo ich sagen würde, da kann ich gut mit leben. Alles, was darüber hinausgeht, würde ich immer sagen, da gibt es wirklich nur Einzelfälle, wo ich das wirklich für valide halte. Auch wieder aus der Sicht 20 gesehen, die meisten tun sich ja schon schwer zu sagen, wie ihr Ergebnis 21 wird. Was will mir jemand sagen, wie sein Ergebnis 28 oder 29 wird?

- 19 [0:40:43.3] **I:** Ja, absolut. Gut, eine sehr ausführliche, sehr gute Antwort. Ich weiß natürlich, Sie sind aufseiten der Erstellung und Prüfung zu verorten, aber ich möchte Sie noch einmal als allgemeiner Sachverständiger – so würde ich das sagen – heranziehen zum Umgang der Bilanzanalysten mit latenten Steuern. Möglicherweise haben Sie einen Einblick oder Kenntnis davon, wie die latenten Steuern – das ist ja dann auch noch eine wichtige Folgefrage – aufseiten der Bilanzanalysten, aufseiten der Adressaten aufgenommen werden? Können Sie dazu etwas sagen? Haben Sie dazu einen Eindruck?
- 20 [0:41:17.2] **B:** (...) Ich würde sagen, dass insbesondere die Anhangangaben, die man zu den latenten Steuern macht, schon eine gewisse

Bedeutung für die Bilanzanalysten hatten. Es gab ein geflügeltes Wort nach BilMoG nach der Umstellung im HGB der Bilanzierung latenter Steuern mit dem Aktivierungswahlrecht, wenn es einen Aktivüberhang gibt, dass gesagt wurde, ein Unternehmen, das von dem Wahlrecht Gebrauch macht und aktive latente Steuern zeigt, muss es ja wohl nötig haben, die Aktivseite aufzupumpen, sodass immer die Aussage war, wenn du deine Bilanz aus irgendwelchen Gründen für die Finanzierung bei der Bank brauchst, zeige am besten keinen Aktivüberhang und mach von dem Aktivierungswahlrecht keinen Gebrauch. Das ist so ein Thema, das damals hochkam. Ob das wirklich so ist? De facto glaube ich eher, dass die Banken bei der Finanzierung einfach für die Frage, wie sieht das Bilanzbild aus, im Zweifel das DTA händisch wieder herausgerechnet haben, um zu schauen, wie sieht das Eigenkapital ohne das DTA aus. (I: Also Sie bezweifeln, dass es den Unternehmen sozusagen übel genommen wird.) Ja. Ich glaube/ (I: Ich glaube auch. Wenn so eine Bilanzanalyse computergestützt abläuft, der Computer nimmt es einem nicht übel.) Definitiv. Ansonsten finde ich, dass insbesondere die Anhangangaben den Analysten, wenn der Mandant sich Mühe gibt beim Anhang/ Es gibt ja – nun gehen wir wieder auf IAS über – in IAS 12.81 eine gewisse Vorgabe, was alles an Information als Anhangangabe gemacht werden soll. Das kann man aber auch ausführlich machen und man kann es sehr verknappt machen. Ich persönlich bin der Auffassung, je mehr Informationen man da liefert, umso hilfreicher ist das für den Bilanzleser und umso mehr können auch die Bilanzanalysten daraus ziehen. Ein typisches Beispiel ist/ Da kommen wir wieder zu dem Thema, das wir gerade zuvor besprochen haben mit der Werthaltigkeit. Je mehr Informationen enthalten sind, warum aktive latente Steuern nicht angesetzt werden, desto mehr gibt das dem Bilanzleser auch ein Bild für andere Bereiche. Wenn im Lagebericht des Mandanten die Lage super rosig geschildert wird, dann aber gleichzeitig in den Anhangangaben zu den latenten Steuern steht, dass auf 80 Prozent der möglicherweise anzusetzenden aktiven latenten Steuern kein Ansatz erfolgte, weil man sie nicht für werthaltig erachtet, hat man da auch ein gewisses widersprüchliches Bild drin. Genauso spannend ist es für den Bilanzleser, auch zu verstehen, aus welchen Positionen kommen eigentlich die latenten Steuern. Genauso wie es für einen Bilanzleser interessant ist – das hat nichts unmittelbar mit latenten Steuern zu tun -, eine steuerliche Überleitungsrechnung zu sehen und zu verstehen, warum ist eigentlich der effektive Steuersatz der Gesellschaft ein ganz anderer als der, den man statutarisch erwarten

würde. Vor dem Hintergrund glaube ich, dass das für Bilanzanalysten immer mehr an Bedeutung gewinnt, auch als Berichtender vollumfänglich Informationen zu geben. Ich glaube nur, es ist noch nicht bei jedem Ersteller angekommen. Also wenn ich teilweise sehe, was wir für Diskussionen führen, wo wir sagen: „Ihr habt hier dieses Jahr einen Sondersachverhalt oder ein besonderes Thema. Ihr stellt etwas sehr verknappt dar. Das kennen wir von anderen Mandanten eigentlich nicht so, dass das so verknappt dargestellt wird. Wollt ihr nicht noch einmal ein oder zwei Sätze oder eine weitere Tabelle spendieren?“ Da stößt man sehr häufig in Gesprächen mit Mandanten auf eine Erwartungshaltung: „In den Anhangangaben zu Steuern wollen wir eigentlich so wenig wie möglich machen, weil Steuern ist so ein Thema, das möchte man nicht so gerne so breittreten.“ Ich glaube aber doch wahrzunehmen im Markt, dass da auch ein Wechsel oder ein Wandel im Bewusstsein der Mandanten stattfindet und man doch lieber etwas mehr Informationen präsentiert.

- 21 [0:45:46.4] **I:** Gut, damit haben wir die analytischen Fragen soweit abgeschlossen. Jetzt kommen zum Abschluss noch zwei Fragen, die sich ein bisschen auf das Normative beziehen. In meiner Arbeit wird es letztlich auch darum gehen, die Rechtslage fortzuentwickeln vor allem mit Blick auf das Handelsrecht. Da möchte ich mit Ihnen noch zwei Punkte ansprechen, was die Rechtsgestaltung angeht. Die erste Frage bezieht sich dabei auf das existierende Diskontierungsverbot. Das gibt es ja nach HGB und nach IFRS. Ich glaube, in den UK-GAAP gab es einmal so eine Diskontierungsoption, aber mittlerweile auch nicht mehr. Die ist abgeschafft meines Wissens. Ich wollte Sie fragen, wie Sie Chancen und Risiken einer möglichen Diskontierungslösung einschätzen? Denn es ist ja schon so, dass wenn man keine Diskontierung vornimmt – so wie es aktuell geschieht -, dass dadurch das Reinvermögen – angenommen, es stehen sich aktive und passive latente Steuern nicht in derselben Höhe gegenüber – verzerrt ist durch die Nichtdiskontierung. Wie schätzen Sie mögliche Verbesserungen im Hinblick auf die Informationsqualität ein?
- 22 [0:46:54.1] **B:** (...) Ich überlege gerade. (...) Ich persönlich glaube, dass wir das Diskontierungsverbot dauerhaft weiterhin sehen werden, einfach vor dem Hintergrund weil das für den Bereich der latenten Steuern einen doch erheblichen weiteren Arbeitsaufwand bedeuten würde, weil man dann ja wirklich für die latenten Steuern in toto, um eine Diskontierung vornehmen zu können, eine Planungsrechnung ad infinitum vorlegen muss, um zu sagen, ich erwarte, dass ich/ Was weiß ich

– es gibt irgendwelche Bewertungsunterschiede im Grundvermögen bei einem Grundstück, dann müsste ich ja jetzt schon als Mandant eine Planung vorlegen und sagen, üblicherweise dreht sich die ja nur um, wenn ich das Grundstück irgendwann verkaufe. Dann müsste ich jetzt sagen, ich gehe davon aus, ich habe eine Veräußerung in 2029 oder ich habe eine in 2035 oder wann auch immer. Das heißt, zum einen kommen da Unsicherheiten rein. Ich habe einen deutlichen Mehraufwand, weil ich wirklich Jahresscheiben bilden muss, wann ich glaube, wann sich die temporären Differenzen umkehren. Das geht deutlich über das, wo heute schon viele Mandanten ächzen, wenn sie eine Planungsrechnung erstellen müssen und nur einen Fünfjahreszeitraum abgrenzen müssen. Eine relativ verlässliche Planungsrechnung zu ermitteln und das wirklich für alle temporären Differenzen, um dann zutreffend abzuzinsen – ich glaube, dass der Aufwand, der da entsteht, und alle technischen Lösungen – alle Vereinfachungen, die die fortschreitende Digitalisierung mit sich bringt, komplett außen vor gelassen -, es muss immer noch eine Entscheidung getroffen, wann werden sich die Differenzen umkehren. Ich glaube, dass der Mehraufwand, der dadurch oder dafür erforderlich wäre, nicht gedeckt wird durch die bessere Erkenntnislage, die ein Bilanzleser daraus gewinnt.

23 [0:49:13.3] **I:** Gut. So weit dazu. Ich möchte jetzt noch einmal mit Ihnen in das Handelsrecht gucken. Wir hatten es eben schon angesprochen, dass in § 274 HGB im Prinzip seit Jahr und Tag ein Aktivierungswahlrecht besteht im Falle eines Aktivüberhangs. Das Aktivierungswahlrecht ist aber – das haben Sie auch schon vernommen – immer wieder in der Kritik gewesen. Es wurde gesagt, man würde den Unternehmen ein zu großes Ermessen geben. Die Vergleichbarkeit der Abschlüsse ist eingeschränkt, deshalb ist das Aktivierungswahlrecht immer wieder in der Kritik. Auch vom DRSC wurde jetzt wieder angeregt, darüber zu diskutieren, wie es denn wäre, wenn man jetzt ein Aktivierungsgebot einführt. Wie schätzen Sie das ein? Was würde passieren, wenn man diesen Schritt geht, und halten Sie eine solche Maßnahme vonseiten des Gesetzgebers für ratsam?

24 [0:50:06.4] **B:** (...) In dem Bereich muss ich sagen, ich persönlich würde das eher begrüßen, weil ich gerade diesen Punkt der Vergleichbarkeit/ Ich meine, wenn Sie sich die internationalen Rechnungslegungsstandards anschauen, da gibt es dieses Wahlrecht nicht. Sie haben das nicht in IAS 12, Sie haben das nicht in ASC 740. Überall haben Sie eine Verpflichtung, auch ein DTA anzusetzen. Das Schizophrene an der aktuellen deutschen handelsrechtlichen Regelung ist ja, dass Sie ein Ak-

tivierungswahlrecht haben. Das heißt, Sie brauchen nicht anzusetzen, aber um zum Aktivierungswahlrecht zu kommen, müssen Sie die latenten Steuern eh ermitteln, um festzustellen, habe ich überhaupt einen Aktivierungsüberhang, und Sie müssen eine Anhangsangabe machen und sagen – trotz Aktivierungswahlrecht –, aus welchen Positionen stammt denn mein Aktivierungsüberhang. (I: Aber das sind qualitative Angaben. Das ist/) Ja. Klar kann man sagen, im Vergleich HGB zur Steuerbilanz ist die Erwartungshaltung grundsätzlich, dass eher ein DTA als ein DTL herauskommt, einfach von der fiskalischen Ausrichtung einer Steuerbilanz her. Das ist schon klar, aber de facto sehe ich unmittelbar nicht einen erheblichen Mehraufwand, der daraus entstehen würde. Es bleibt dabei, meines Erachtens ist diese Regelung in 274 mit dem Aktivierungswahlrecht schlicht und ergreifend daraus getriggert, dass man – als man das BilMoG umgesetzt hat – diesen Schritt der Internationalisierung der Rechnungslegung in dem Sinne halbherzig gemacht, als man gesagt hat, wir gehen weg vom Timing-Konzept, das wirklich schizophren war, auf ein Temporary-Konzept, wie es international anerkannt ist, aber ich gehe nicht den letzten Schritt mit, wie er international ist, weil ich immer noch den vorsichtigen, ordentlichen, sorgfältigen deutschen Kaufmann habe, der sich auch nicht zu reich rechnen will. Aktive latente Steuern ist so etwas, da wollen wir den Leuten nicht zu viel zumuten. Ich hatte ja auch vorhin einmal gesagt, dieses Schlagwort, das es 2009, 2010, 2011 gab, nach dem Motto: Wenn ein Bilanzsteller vom Aktivierungswahlrecht Gebrauch macht, dann scheint er es ja nötig zu haben, aktive latente Steuern zu zeigen und sein Eigenkapital zu pimpen. Ich glaube einfach, dass es definitiv nicht unratsam wäre – lassen Sie es mich negativ abgrenzen. Es gibt für mich keinen validen Grund, warum man nicht zu einer Aktivierungspflicht oder einem Aktivierungsgebot kommen sollte. Ich kann mit dem Status quo aus Berater- und Prüfersicht auch gut leben. Ich sehe nur nicht, wo die hohe Mehrarbeit herkommen sollte, wenn man zu einem Aktivierungsgebot käme. Vor dem Hintergrund und dem, was für den Bilanzleser wirklich interessant ist, ist natürlich schon, welche zukünftigen erwartbaren Vorteile stecken in dem Unternehmen. Da gehören eben auch künftige Steuererstattung oder Steuereinsparungen mit dazu und deswegen – denke ich – gibt es keinen Grund, warum man nicht auf ein Aktivierungsgebot überschwenken sollte. Wenn ich – politisch gedacht – einen Satz noch ergänzen darf, viel wichtiger wäre es, glaube ich, von dieser leidigen Diskussion mit der Rückstellung für latente Steuern nach 249 bei kleinen Unternehmen wegzukommen,

sondern wenn, dann die Regelung auch einheitlich auf alle Unternehmen anzuwenden.

- 25 [0:54:09.3] **I:** Ja, absolut. Ich denke, die Auswirkung, dass da immer noch diese Rückstellung herumgeistert, wird ja sein, dass ein Wildwuchs unterschiedlicher Lösungen besteht. Natürlich gibt es eine gewisse Standardisierung, dadurch dass sich das IDW geäußert hat oder auch die Bundessteuerberaterkammer, aber diese Meinungen sind ja sehr unterschiedlich und der Einzugsbereich ist ja auch begrenzt. Also ich weiß gar nicht, wie das kleine Kapitalgesellschaften machen, die gar nicht prüfungspflichtig sind. Ich glaube, bei denen wird das immer unterschiedlich laufen, ob die eine Rückstellung bilden oder nicht – ein Wildwuchs. (B: Genau.) Was aus meiner Sicht aber attraktiv wäre, ist, dass man die latenten Steuern aus dem HGB nimmt – insgesamt, für alle Unternehmen – und wieder eine Lösung im Rückstellungsbereich möglicherweise herbeiführt. Es ist schon so, dass aktive latente Steuern mit dem Realisationsprinzip brechen, deshalb gibt es ja auch die Ausschüttungssperre in dem Zusammenhang. Also aus meiner Sicht wäre es schon denkbar, dass man das wieder in das Rückstellungskonzept für alle Unternehmen eingliedert. Die Frage ist dann eben nur: Darf man dann aktive latente Steuern entgegenrechnen dieser Rückstellung? Darf man sie nicht entgegenstellen? Die Folgefrage wäre dann noch: Was ist mit der Diskontierung? Aber da sind Sie dann eher abgeneigt, wenn Sie eher zum Aktivierungsgebot tendieren.
- 26 [0:55:32.6] **B:** Meines Erachtens hat man im HGB mit dem BilMoG einen relativ starken – nicht vollständigen, aber doch einen relativ starken – Schritt Richtung dessen, was nach IFRS True and Fair View/Praktisch – ich will schon mit einer gewissen Vorsicht weiterhin aber doch zeigen, wie viel Wert steckt insgesamt in dem Unternehmen. Davon würde ich natürlich wieder etwas wegnehmen, wenn ich eine Rolle rückwärts machen würde und von 274 in den Bereich 249 zurückgehen würde. Letztlich ist das eine Entscheidung des Gesetzgebers, was er machen will. Ich persönlich könnte auch damit leben, solange das/ Was meines Erachtens Grundvoraussetzung ist, ist, dass – auch wenn wir in den Rückstellungsbereich gehen – wir weiterhin beim Temporary-Konzept bleiben und nicht wieder auf das Timing-Konzept zurückgehen. Was dann auch ganz klar ist/ Ich meine, was bei Rückstellungen generell gilt, ist die Gegenrechnung zukünftiger Vorteile. Da würde ich sagen, ich hätte definitiv ein falsches Bilanzbild, wenn ich nur meine zukünftigen steuerlichen Belastungen im Sinne eines DTLs zeigen würde, ohne zu zeigen, dass ich gegenläufige steuerliche

Vorteile habe. Gerade im Vergleich HGB und Steuerbilanz ist es ja – wie gerade vorhin gesagt – so, dass Sie eher zu einem DTA als zum einem DTL kommen. Die Fälle, die zu einem DTL führen, sind wirklich überschaubar. Das sind bei Personengesellschaften negative Ergänzungsbilanzen und das sind ein, zwei, drei andere Dinge – degressive AfA usw., die auch steuerlich nur sehr eingeschränkt möglich ist, jetzt mit dem Corona-Hilfsmaßnahmen-Paket natürlich wieder einmal für zwei Jahre einführt. Aber dem Grundsatz nach sind die Fälle, wo Sie zu einem DTL kommen im Vergleich HGB zur Steuerbilanz, so verschwindend gering, dass Sie definitiv ein falsches Bild hätten, wenn Sie dieses DTL zeigen müssten ohne DTA, das aus anderen Rückstellungen kommt, weil der Mandant noch eine Drohverlustrückstellung hat oder eine Jubiläumsrückstellung. Wenn Sie dieses DTA nicht gegenrechnen würden, hätten Sie definitiv ein falsches Bilanzbild.

- 27 [0:57:47.8] **I:** Gut, ja. Wir sind dann mit den Interviewfragen insoweit am Ende. Ich stelle zum Schluss immer die Frage, ob Sie noch etwas hinzufügen möchten, ob wir etwas vergessen haben, was Ihnen auf dem Herzen liegt, was die latenten Steuern angeht. Gibt es da noch irgendetwas, was Sie noch loswerden möchten?
- 28 [0:58:04.7] **B:** Nein, ich glaube, wir haben eigentlich über alles vollumfassend gesprochen. Vielleicht klarstellend nur noch eine Anmerkung. Falls das vorhin nicht klar durchgekommen sein sollte. Bei dieser Frage Einzeldifferenz versus Globaldifferenz: Ja, üblicherweise erfolgt das auf Bilanzpostenebene, aber implizit haben Sie damit auch eine Einzeldifferenzenbetrachtung, weil wie wollen Sie die Bilanzpositionendifferenz richtig ermitteln, wenn Sie die zugrunde liegenden Sachverhalte nicht kennen? Für mich ist das eher eine Frage, habe ich ein Tax-Reporting-Package zur Ermittlung der latenten Steuern, das, wenn man es ausdrückt, 20 Seiten ist, weil ich jeden einzelnen Sachverhalt habe? Oder habe ich im Tax-Reporting-Package irgendetwas, was auf eine oder zwei Seiten geht, weil ich nur die Bilanzpositionen und habe daneben ergänzende Arbeitspapiere, die mir dann aber sagen, wo kommen denn die Differenzen her in der jeweiligen Position? Ich bleibe bei der Kernaussage, ich kann eigentlich global und selbst auf der Bilanzposition ist es für mich im ersten Schritt eine globale Ermittlung, wenn ich nur die Bilanzposition habe, weil da zig Unterthemen darunter sind/
- 29 [1:01:02.2] **I:** Also was sehr holzschnittartig wäre, ist, dass man einen Steuerwert für die einzelne Bilanzposition schätzt. Das wäre ein ganz holzschnittartiges Verfahren.

30 [1:01:15.5] **B:** Und das wird nicht funktionieren und deswegen wollte ich das noch einmal klarstellen, dass – selbst wenn ich auf einer Bilanzpostenebene agiere – ich trotzdem nicht einfach schaue, ich habe jetzt für Grundstücke und Gebäude einen HGB-Wert von einer Million und dann sage, ich habe für die Steuerbilanz auch eine Million oder ich habe 1,2 oder ich habe 1,5 Million. Ich kann ja den Steuerbilanzwert nur dann ermitteln, wenn ich – und daraus resultiert die Differenz – weiß, wo soll die Differenz denn herkommen. Dann sind das nachträgliche Anschaffungskosten und solche Dinge, die ich vielleicht handelsbilanziell nicht mehr aktiviert habe. Ich muss gedanklich es doch immer auf den Einzelsachverhalt herunterbrechen, aggregiere das dann nur in der Bilanz in der Ermittlung, aber ich habe zugrunde liegend immer noch ein Arbeitspapier, das mir sagt: „Das war ein Finding aus der BP, wo etwas nachaktiviert wurde. Das war etwas, das durch den Mandanten selber nachaktiviert wurde. Hier wurden noch einmal Baumaßnahmen vorgenommen, die handelsrechtlich in den Aufwand gegangen sind, steuerlich aber nachaktiviert wurden.“ Wenn ich diese Einzelnachvollziehbarkeit nicht habe, komme ich nie zu einem zutreffenden Steuerwert und damit auch nie zu einer zutreffenden temporären Differenz.

15 B4_5

- 1 [0:00:00.0] **I:** Vielleicht kommen wir dann erst noch einmal auf Ihre Person zu sprechen. Mich würde nämlich noch einmal interessieren, was genau Ihr Tätigkeitsbereich ist, für welche Gesellschaft Sie tätig sind und wie lange Sie sich schon mit latenten Steuern beschäftigen.
- 2 [0:00:24.0] **B:** Genau. Fangen wir erst einmal an. Ich bin bei der X-Gesellschaft in der Grundsatzabteilung IFRS, bei der X-Gesellschaft seit drei Jahren, davor drei, vier Jahre bei der Y-Gesellschaft in der Grundsatzabteilung. Die Schwerpunkte sind fast alles außer Finanzinstrumente, wobei ich schon auch Schwerpunkte habe in den letzten Jahren bei latenten Steuern oder bei Business Combinations. Das sind so Hauptbereiche. Mit latenten Steuern natürlich schon auch während meiner Dissertationszeit dann – das war natürlich auch Teil unserer Vorlesung schon damals, also jedenfalls im Bereich internationale Konzernrechnungslegung. Also würde ich sagen – jetzt muss ich einmal rechnen -, 15 Jahre. Gut, im Studium auch, aber – wie das halt so ist – als Student macht man das alles eher oberflächlich und guckt erst später so ein bisschen genauer rein. Das ist vielleicht so der Hintergrund.

Was wir machen, ist natürlich als IFRS-Grundsatzabteilung, wir sehen nicht, wie das so in der Praxis passiert. Erst irgendwann, wenn es dann kritisch wird und einer weiß nicht mehr weiter oder es gibt Zweifelsfälle, ob er das wirklich richtig gemacht hat, wenn man Glück hat oder jemand, der sich an alle Regeln hält, der wird uns dann konsultieren und einmal nachfragen. Das heißt natürlich nicht, dass man alles sieht, was wirklich so läuft. Ich denke, in manchen Fällen – auch gerade bei Financial Statement Reviews –, die vor der Freigabe noch einmal bei uns in einen Review-Prozess müssen, wo wir noch einmal kritisch durchschauen, so ähnlich wie ein Regulierer das macht – quasi ein Desktop-Review –, da fallen natürlich bestimmte Problembereiche auch immer öfters einmal auf. Da kommen wir wahrscheinlich dann noch zu. Das sind so typische Probleme oft auch bei Verlusthistorien. Das taucht dann auf.

- 3 [0:02:50.0] **I:** Gut, ja. Ich werde dann, auch wenn Sie vielleicht nicht in die praktische Umsetzung im Detail Einblick haben, erst einmal die Fragen so stellen. Und wenn Sie dann zu einzelnen Themen wenig oder nichts sagen, können Sie das ruhig sagen, dann gehen wir zum nächsten Thema über. Das ist überhaupt kein Problem. Mich würde erst einmal interessieren, was so den Ablauf aufseiten der Mandanten, aufseiten der Bilanzierenden angeht. Latente Steuern sind schon eine Art Schnittstellenthematik. Sie finden an der Grenze von handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung statt und man muss beides kennen, um die latenten Steuern zu verstehen. Haben Sie ein Bild, wie aufseiten der Bilanzierenden die Koordination der unterschiedlichen Abteilungen aussieht, wie das abläuft?
- 4 [0:03:35.4] **B:** Das ist für mich schwierig zu sagen, weil ich sehe es ja gar nicht. Das müsste tatsächlich noch einmal jemand, der in der Prüfung vor Ort ist, sagen. Ich weiß natürlich, die großen haben teilweise recht gute Steuerabteilungen. Inwiefern die dann tatsächlich mit dem Accounting kommunizieren, weiß ich nicht. Das müssten wir tatsächlich einmal einen Praktiker fragen. Mir fällt von unseren Steuerleuten (...) jemand ein, aber das ist eher auch so ein Theoretiker. Ich glaube, der weiß das auch nicht unbedingt in der Praxis, aber ich muss einmal gucken. Vielleicht kann ich Ihnen am Ende den Namen sagen. Vielleicht ist der noch einmal ganz interessant. Der macht auf alle Fälle auch Sachen für die Prüfung. Letztens hat er ein Gutachten geschrieben und das musste bei uns noch einmal durch die Qualitätssicherung. Der ist auf alle Fälle in die Praxis mit involviert, wobei ich kann es nicht genau sagen, wie die das tatsächlich in der Praxis organisieren. Ich kann mir

nur manchmal vorstellen, dass es an der Schnittstelle hakt. (I: Okay.) Das kann ich mir schon vorstellen. Wenn ich mir es manchmal so angucke, bin ich mir nicht sicher, ob alle da immer so miteinander reden. (I: Sie meinen vor allen Dingen Accounting und Tax in dem Sinne? Ja?) Genau. Dass diese zwei Funktionen doch erstaunlich getrennt sind, obwohl es dann bei genau so einem Thema nicht so sinnvoll ist – vielleicht bei zwei, drei Fällen. Bei anderen Fällen ist es ja auch/ Nehmen wir diese fünf bis zehn Prozent, wo es tatsächlich schwieriger wird.

- 5 [0:05:25.8] **I:** Gut. Dann kommen wir zu dem nächsten Thema, was damit schon eng zusammenhängt, nämlich die Verfügbarkeit von EDV-Unterstützung. Es gibt ja gewisse Programme, Tools und Kompaktlösungen für das Tax Accounting. Haben Sie den Eindruck, dass das auch aufseiten Ihrer Mandanten angewendet wird? Welche Lösungen herrschen da so vor und welchen Eindruck haben Sie da?
- 6 [0:05:55.7] **B:** Das kenne ich auch noch ganz gut aus meiner Zeit bei der Y-Gesellschaft. Die Kollegen von Amana sind da sehr aktiv. Ich glaube schon, dass die großen Mandanten das verwenden. Ich weiß das von vielen großen, die dieses Global Tax Center, zum Beispiel, von Amana einsetzen. Andere Lösungen habe ich noch nicht selbst erlebt, aber ich weiß von einigen, die tatsächlich diese Amana-Lösung einsetzen und das auch unabhängig davon, ob die X-Gesellschaft Prüfer ist oder nicht. Ich glaube, dass unsere Berater teilweise mithilfe Amana-Lösungen zu implementieren. Das passiert schon. Dass das nicht alle machen/ Ich weiß nicht, wie viele das machen, aber das kommt tatsächlich zum Einsatz – also auch bei sehr großen Mandaten, wo das tatsächlich zum Einsatz kommt.
- 7 [0:07:05.2] **I:** Haben Sie vielleicht eine Einschätzung, was die Zuverlässigkeit dieser Programme angeht – dieser Tool-Lösungen?
- 8 [0:07:11.7] **B:** Das kann ich nicht sagen. Ich glaube, das funktioniert relativ gut. Die Frage ist, ab wann die Standardfälle aufhören. Bis es dann bei uns auf dem Tisch landet, kann es natürlich sein, dass die nachher noch etwas buchen, nachdem sie schon von Amana die Buchungssätze importiert haben. Das wird typischerweise so/ Weiß ich gar nicht, ob das den normalen Prüfern auffällt oder ob das vorher schon glattgezogen wird. Ich denke, für die Standardfälle wird das alles funktionieren und dann ist es wahrscheinlich ein User-Problem, wenn das nicht richtig gemappt ist oder – keine Ahnung – irgendein Sonderfall auftritt.

- 9 [0:07:59.9] **I:** Okay. So weit, so gut. Ich würde dann noch einmal auf diese Differenzermittlung im Detail schauen. Nämlich ist es ja so, dass im Zeitpunkt, in dem man die latenten Steuern bilanzieren muss, liegt üblicherweise noch keine fertige, endgültige Steuerbilanz vor, sondern die latenten Steuern müssen ja Anfang des Jahres – sagen wir einmal ganz grob – ermittelt werden und die Steuerbilanz kommt dann möglicherweise ein halbes Jahr oder ein Jahr später – wie auch immer. Das heißt, die Steuerbilanzwerte/Steuerwerte, die man da hat, sind ja vorläufig. Wie groß schätzen Sie denn diese Änderungseffekte ein, diese True-ups, die da noch eintreten? Haben Sie damit üblicherweise zu tun oder eher weniger?
- 10 [0:08:44.2] **B:** Nee. Ich stelle mir tatsächlich auch die Fragen, wie das in der Praxis überhaupt gemacht wird und funktioniert. Vor allem/ Wir haben jetzt zum Beispiel einen Mandanten, der wird, glaube ich, nächste Woche irgendwann mit seinem IFRS-Konzernabschluss herauskommen. Da frage ich mich natürlich schon, ob der die steuerlichen Buchwerte zum 31.12., die ja doch zeitlich sehr lange hinterherhinken/ Ich kann nur mutmaßen, dass sehr, sehr eng an den HGB-Accounts agiert wird, ohne vielleicht noch einmal Korrekturen vorzunehmen. Oder wenn ich außerbilanziell da noch etwas mache, sondern dass man da sehr eng an den HGB-Accounts ist. Wie viel da noch einmal korrigiert wird, wenn steuerlich noch einmal ein Buchwert korrigiert wird/ Ich überlege gerade, ob das (...)/ Ich sage Ihnen nachher einmal einen Namen von einem aus Tax, der dort in der Grundsatzabteilung ist, der aber auch sehr viel latente Steuern macht und vielleicht weiß der/ Der ist dann direkt bei Tax und nicht bei IFRS, aber der kennt die Thematik und kennt sich auch mit latenten Steuern gut aus. Dem kann ich einmal eine Mail schicken, ob der einen weiß, der auf diese Praxisfragen noch einmal etwas antworten kann, weil typischerweise die Prüfer vor Ort jemanden von Tax mit dazunehmen für die latenten Steuern. Das ist oft so und die gucken dann tatsächlich vor Ort herein. Die sehen dann wahrscheinlich das auch besser, was die überhaupt für Zahlen zugrunde legen. Ich frage mich tatsächlich auch öfters, wie man das überhaupt richtig machen will. (I: Absolut.) Das machen wir nachher einmal, weil der ist vielleicht, was die Dinge direkt vor Ort betrifft, natürlich besser.
- 11 [0:11:13.8] **I:** Okay, gut. Jetzt blicken wir noch einmal auf diese Differenzermittlung und mich würde interessieren, wie feinkörnig man eigentlich die Differenzen zwischen Handelsbilanz, IFRS-Bilanz und Steuerbilanz ermittelt. Das heißt, da gibt es ja verschiedene Lösungen,

die da diskutiert werden. Einmal so eine Einzeldifferenzbetrachtung – das würde ja darauf hinauslaufen, man erfasst wirklich jede einzelne Differenz zwischen Handels- und Steuerbilanz. Da wird immer wieder diskutiert, man würde auf Bilanzpostenebene vorgehen. Früher gab es auch einmal ein Konzept, das nannte sich Gesamtdifferenzbetrachtung. Das ist, glaube ich, ein bisschen obsolet, seit man sich vom Timing-Konzept abgewendet hat. Mich würde die Frage interessieren, wie feinkörnig man die Differenzen zwischen den Bilanzen überhaupt ermittelt.

- 12 [0:12:04.3] **B:** Also, ich hoffe – und das ist Vorgabe von meiner Seite aus an alle -, dass sie die tatsächlich auf Einzelpostenebene ermitteln. Das kann ich ja auch nur als Grundsatzabteilung immer allen sagen. Wenn die anfangen, irgendetwas zusammenzuwerfen, dann kann ich das als Grundsatzabteilung für nicht so gut erachten. Ob die das dann tatsächlich machen/ Ich habe schon tatsächlich auch den Eindruck, sie machen es etwas gröber. Ich persönlich als IFRS-Abteilung sehe die HGB-Bilanz dazwischen gar nicht. Mir ist die theoretisch egal. Die gibt es für mich als IFRS-Grundsatzabteilung nicht. Ich möchte natürlich, dass die meinen IFRS-Buchwert dem steuerlichen Buchwert von diesem einen Vermögenswert oder dieser Schuld gegenüberstellen und dann ganz genau angucken und dann erst in der Summe über allem nachher etwas Richtiges herauskommt. Das wäre immer meine Vorgabe als Grundsatzabteilung. Also dann muss man in der Praxis gucken, wie sie es machen. Ich glaube, die machen es nicht so granular.
- 13 [0:13:30.9] **I:** Okay, gut. Dann wollte ich mit Ihnen noch über die Werthaltigkeitsbeurteilung – das ist denke ich etwas, was in Ihrem Fachbereich öfter einmal eine Rolle spielt – sprechen. Es ist ja so, dass man gerade im Zuge der BilMoG-Diskussion um latente Steuern und die Reform hat man Stimmen gehört, dass gesagt wurde, man könnte diese Prognoserechnungen, mit denen man ja die Werthaltigkeit beurteilen muss, so schwer objektivieren. Das sei im Prinzip sehr subjektiv, diese Prognoserechnung aufzustellen. Das ist natürlich bei allen Angelegenheiten so, wenn man in die Zukunft schaut, aber das wurde da eben öfters betont. Mich würde interessieren, mit welchen Maßnahmen Abschlussprüfer diese Prognoserechnung objektivieren, wie man da vorgeht bei der Prüfung.
- 14 [0:14:19.9] **B:** Okay, das ist natürlich wieder eine Prüfungsfrage und keine IFRS-Frage. Ich kann das auch nur von der Grundsatzabteilungssicht aus sehen, dass wir natürlich da erst einmal kein Hindernis sehen, weil das in der Tat immer nötig ist, etwas zu schätzen, und man sich

dementsprechend nähern muss. Ich kann nur so viel sagen, wie wir das in Reviews betrachten. Dann kann man nur hier auf Konsistenz achten. Es gibt genug Unternehmensplanungen, ob das jetzt für den Impairment-Test oder andere Planungen sind. Das muss schon Hand in Hand gehen. Das ist, glaube ich, auch etwas, was man vermehrt feststellt, dass auch die Enforcer im IFRS-Bereich natürlich sagen: „Eure Planungsgrundlagen und -prämissen müssen innerhalb logisch und konsistent sein.“ Das kann nicht sein, dass im Lagebericht das eine steht. Beim Impairment-Test schaffe ich es, fünf oder sechs Perioden sehr detailliert in meinen Modellen zu rechnen und steuerlich sage ich jetzt aber, ich kann entweder nur zwei oder vielleicht zehn oder so. Das ist, glaube ich, etwas, da müssen die Prüfer sehr stark auf Konsistenz achten und das ist natürlich das, was wir denen in den Reviews anraten. Das ist natürlich aus meiner Sicht auch ein ganz heikler Bereich in der Prüfung, nicht unbedingt nur bei den latenten Steuern. Da braucht man etwas, was man als „Professional Scepticism“ bezeichnen würde, dass man wirklich auch einmal kritisch guckt, ist das denn plausibel oder logisch. Ich würde sagen, normalerweise müssten die Unternehmen eine gewisse Steuerplanung haben. Oftmals scheitert es natürlich, wenn man später bei der Aktivierung ist, daran, überhaupt zu verstehen, dass man erst einmal seine passiven Latenzen auch angucken muss, dass das noch einmal eine andere Quelle wäre, wo man drauf achtet. Aber wenn man jetzt rein auf die Prognose schaut, dass man wirklich guckt, dass die Rechenwerte passen und dass das zusammengehört. Das ist sicherlich etwas, was auch die ESMA, die letztes Jahr auch ein Paper veröffentlicht hat zu dem Thema, immer wieder als wichtig ansieht. Vor allem auch das, was hier in Deutschland, seitdem Berger „Der Betrieb“ irgendwann 2005 oder 2006 – um den Dreh – einmal fünf Jahre in den Raum geschmissen hat, und seitdem gibt es tatsächlich immer noch welche, die sagen, dann höre ich blind nach fünf Jahren auf. Das ist natürlich auch nicht die fachliche Meinung, wo man dahintersteht. Dass es praktisch natürlich schwieriger wird, so eine Wahrscheinlichkeit einzuschätzen je länger man hinausgeht, das ist schon klar, aber – keine Ahnung – bei einer Leasingobjektgesellschaft, die auf zwanzig Jahre angelegt ist, kann ich es schon auch zwanzig Jahre ziemlich genau durchplanen. Bei anderen – Start-ups und Ähnlichem – würde es mich schon wundern, wenn die über drei Jahre hinauskommen. Wie gesagt, eigentlich müssten das auch die Prüfungsstandards alles hergeben und die berufsrechtlichen Standards. Wir fragen dann in den Reviews tatsächlich auch einmal nach, obwohl

- der Prüfungsansatz selbst nicht unser Metier ist, sondern rein die IFRS. Das ist sicherlich ein heikles Thema und das Wichtigste ist erst einmal Konsistenz, dass eine gewisse Plausibilität überhaupt da ist, weil es sicherlich daran oft schon scheitert. Es muss noch nicht einmal sein, dass man perfekt die steuerliche Planungsrechnung nachvollziehen kann – das dürfte schwierig sein in kurzer Zeit -, aber dass das zusammenpasst.
- 15 [0:19:07.8] **I:** Ja. Konsistenz ist so ein Stichwort. Die Frage ist dann immer/ Ich sage einmal ganz ketzerisch, wenn jetzt alle Prognose – Impairment-Tests eingeschlossen, Lagebericht, was Sie ansprechen – zu optimistisch sind, dann bin ich durch die Prüfung der Konsistenz noch nicht weiter.
- 16 [0:19:26.1] **B:** Genau. Das kann natürlich sein, wenn dieser Fehler sich durchzieht und dieser extreme Optimismus, dann/ Es steht natürlich auch drin überall – in IAS 36 -, dass man natürlich auch externe Quellen bevorzugt bei so etwas mit heranziehen sollte. Das ist aber dann eine prüferische Frage. Also, ich persönlich wundere mich schon, dass dann vielleicht auch einige zu sehr die Auskünfte des Managements nehmen, ohne die kritisch zu hinterfragen. Das ist tatsächlich auch dieser „Professional Scepticism“, würde ich sagen.
- 17 [0:20:17.7] **I:** Externe Quellen? Was könnte das aus Ihrer Sicht sein? Haben Sie da eine konkrete Vorstellung?
- 18 [0:20:22.9] **B:** Also jetzt für die Unternehmensplanung Analystenreports und solche Geschichten. Manchmal, wenn ich mir Umsätze angucke oder solche Planungen bei Impairment-Tests, die dann eher bei mir landen als eine steuerliche Planungsrechnung, dann wundert man sich schon, wenn man einfach einmal die aktuelle Presse durchguckt, woher die ihr Wissen haben. Aber das ist sicherlich etwas, das muss man challengen und hinterfragen. Wenn die Kollegen in der Prüfung tatsächlich alles gemacht haben und sie können es nicht entkräften, dann ist es so halt. Das Wichtige ist, dass man sich damit auseinandersetzt, aber ich glaube, da/ Das ist sicherlich der heikelste Punkt an der Stelle. Wenn alle Planungen verkehrt sind – zu gut und so -, dann wird sich das vermutlich auch irgendwann korrigieren.
- 19 [0:21:33.2] **I:** Ja. Mich würde noch interessieren/ Ich weiß, Sie sind eher auf der IFRS-Seite angesiedelt. Ich möchte Sie als allgemeiner Sachverständiger befragen, ob Sie ein Bild davon haben, wie Bilanzanalysten mit latenten Steuern umgehen. Mich interessiert die Frage, wie nehmen diejenigen, an die sich diese Informationen in Form von latenten Steuern richten, das auf. Nehmen die das überhaupt wahr? Akzeptieren die das als solches? Die Frage treibt mich um.

- 20 [0:22:06.1] **B:** Ja. Also, ich habe in der Tat in letzter Zeit wenig darüber gehört an der Stelle. Es ist, glaube ich, einmal kurz aufgeflackert, als in den USA dieser Tax & Jobs Act verabschiedet wurde, da war das ein bisschen mehr im Fokus, was das bei den Unternehmen ausmacht. (I: Die Steuersatzänderung in dem Zusammenhang?) Ja, genau. Also, bei so etwas schaut man schon ein bisschen drauf. Ich glaube, auch die Deutsche Bank hatte da einen relativ großen Betrag drin gehabt. Das wird dann schon wahrgenommen. Ich glaube, so im normalen täglichen Doing, wenn die sehen, dass die Steuersätze und dass das so ungefähr hinhaut/ Ich will nicht ausschließen, dass tatsächlich, wenn in der Überleitungsrechnung ein großer Ausschlag ist oder so, einer überlegt, was das sein könnte, und vielleicht auch etwas korrigiert. Aber ich glaube, das größere Thema ist tatsächlich so etwas wie bei einer größeren Steuersatzänderung oder so, wo das schon einschlägt. Ich glaube, das ist sicherlich nicht der größte Posten. Im Zweifelsfall basteln die sich auch ihr Modell und dann basteln die sich wieder Umsätze, dann machen die 30 Prozent runter und dann haben die wieder ihre Zahlungsstromreihe. Die ziehen das ja in ihre Excel-Sheets rein. Wenn jetzt nichts Außergewöhnliches drin ist, würde ich sagen, ist es nicht so gewaltig. Wenn es tatsächlich eine Fehlerkorrektur gibt, guckt man auch darauf. Wenn man feststellt, da hat jemand fünf Jahre lang ständig seine Verlustvorträge aktiviert, obwohl er es nicht hätte dürfen, dann fällt das natürlich erst ex post meistens den Analysten auf. Das wäre jetzt einmal meine Einschätzung. Ich kenne aus dem Automative-Bereich halt jemanden, der da auch ein bisschen macht.
- 21 [0:24:33.4] **I:** Gut. Jetzt wollen wir uns noch einmal mehrere Optionen angucken, was die Rechtsgestaltung angeht. Dazu will ich Ihnen jetzt noch einmal einige Fragen stellen, was mögliche Perspektive angeht, wie man das Recht – sei es IFRS oder das Handelsrecht – verändern könnte. Viele Fragen stellen sich ja übergreifend – so auch meine erste Frage. Nämlich soll es um das Diskontierungsverbot gehen. Sie wissen, nach IFRS besteht ein Diskontierungsverbot, nach HGB auch. Nach allen GAAP, die mir bekannt sind, von denen ich gehört habe, ist das so der Fall, dass man nicht diskontiert, sondern zum Nennwert ausweist. Da wollte ich Sie fragen, wie Sie eine mögliche Diskontierungslösung, die Einführung einer Diskontierung einschätzen – die Chancen im Hinblick auf die Informationsqualität. Oder halten Sie das eher für schwierig?
- 22 [0:25:19.9] **B:** Hinsichtlich der Informationsqualität habe ich da eine ganz persönliche Meinung. Wenn man latente Steuern im Abschluss

haben möchte – oder macht -, führt dieses Diskontierungsverbot zu solchen Inkonsistenzen. Das merkt man immer dann wieder, wenn man Unternehmenserwerbe oder Ähnliches hat. Die latenten Steuern sind undiskontiert. Überall sonst kommen die Fair Values herein und dann passt das nicht mehr schön zusammen. Rein von der Logik her wüsste ich nicht, warum man jetzt sagt, da ist es jetzt besonders schwierig, eine Art Zahlungsreihe aufzustellen und das zu diskontieren. Es kommt eigentlich immer – es ist jetzt, glaube ich, schon etwas länger her, dass es das letzte Mal diskutiert wurde – dieses Argument, es ist so schwierig alles und so. Man kann diese Zeitpunkte nicht schätzen, aber bei anderen schwierigen Sachen mache ich es auch. Rein von der theoretischen Seite sehe ich nicht so das Riesenproblem und man hätte vielleicht die eine oder andere Inkonsistenz bei den Wertansätzen weg. Jetzt momentan, wo die Zinsen eigentlich überall auf fast Null sind, ist es auch egal, aber irgendwann ändert sich das – vielleicht. Es ist vielleicht nicht mehr ganz zeitgemäß. Die Chance, dass sich das jetzt ändert oder kurzfristig ändert, sehe ich eher als gering. Momentan haben auch die Standardsetter so viele große Themen, die sie vor sich herschieben. Dass man jetzt sagt, man greift in so einen Bestandsstandard ein, das würde einige Jahre dauern. Also, wenn ich mir die Agenda angucke vom IASB, wird sich so schnell daran nichts ändern. Das ist so meine Einschätzung.

23 [0:27:34.2] **I:** Okay, gut. So weit zum Diskontierungsverbot. Jetzt schauen wir noch einmal von Ihrem Standpunkt der IFRS einmal in das Handelsrecht. Da müssen Sie sich jetzt auf das Handelsrecht einlassen. Da besteht ja seit Jahr und Tag dieses viel diskutierte Aktivierungswahlrecht. Das DRSC hat jetzt auch wieder angeregt, dass man darüber diskutieren sollte, nicht doch ein Aktivierungsgebot einzuführen. Dazu wäre es ja beinahe im Rahmen des BilMoG gekommen, ist es dann aber letztlich nicht. Wie schätzen Sie denn die Auswirkungen der Einführung eines Aktivierungsgebots ein? Halten Sie das insgesamt für lohnenswert aus Sicht des Gesetzgebers?

24 [0:28:13.2] **B:** Ob es sich lohnt/ Also, ich weiß ja auch nicht, ob eine Aktivierung dann am Ende ausschüttungsgesperrt ist, sodass man sich dann fragen würde, ob es sich überhaupt für irgendjemanden lohnt. Dann sieht der HGB-Abschluss etwas besser aus – oder auch nicht. Irgendwann kann das ja auch wieder nach hinten losgehen. Ich bin da relativ leidenschaftslos. Wahlrechte sind prinzipiell aus meiner Sicht nicht unbedingt so erstrebenswert, weil man sich schon eigentlich für irgendetwas entscheiden sollte. Und wenn man jetzt dazu kommt, dass

es ein Vermögenswert in den IFRS oder ein Vermögensgegenstand nach HGB tatsächlich ist, dann würde ich auch sagen, dann sollte man es eben auch aktivieren, dann ist der Rest eine Bewertungsfrage. Klar, dann muss auch der HGBler irgendwie einschätzen, was ist das wert und wie hoch setze ich das an. Man muss es dann auch immer überprüfen. Das ist sicherlich mehr Arbeit, die man oder manche vielleicht nicht unbedingt haben wollen – schwer zu prüfen und alles. Da spricht praktisch ein bisschen etwas dagegen. Rein von der Theorie her würde ich sagen, wenn es die Definition eines Vermögensgegenstands erfüllt, dann würde ich kein Wahlrecht sehen an der Stelle, sondern dann sollte es halt aktiviert werden. Das mit dieser Ausschüttungssperre finde ich dann auch schwieriger, wenn man sagt, es ist ein Vermögensgegenstand und das dann ausschüttungszusperren. Aber gut, die Ausschüttungsproblematik ist wieder ein bisschen etwas anderes. Das könnte man auch anders lösen.

- 25 [0:33:16.7] **I:** Ich möchte zum Schluss noch die Frage stellen, ob Sie noch etwas hinzufügen wollen zu den latenten Steuern, ob Sie noch etwas loswerden wollen. Irgendetwas, was besonders drängend ist, was Ihnen besonders auffällt aus Ihrer Perspektive.
- 26 [0:33:28.6] **B:** Ja, es gibt tatsächlich Diskussionen im Bereich bei den Outside Basis Differences. Da gibt es teilweise noch so ein paar Diskussionen, was durchaus vielleicht etwas ist, wo man noch einmal nachgehen kann. Gerade bei mehrstufigen Konzernen wird das relativ verzwickelt manchmal. Was auch noch einmal interessant war – das hat das IC jetzt geklärt -, war das mit der Ausschüttung und dem 58a gewesen. Das war sicherlich auch noch einmal ganz interessant. Die Diskussion ist, glaube ich, aus der IFRS-Sicht ganz gut geführt. Was auch noch einmal ganz spannend ist – auch tatsächlich eine Frage, wie es in der Praxis gemacht wird -, ist dieses ganze Thema in Deutschland beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften, die aber ihre Abschlagsteuern auf Lizenzentgelte oder -veräußerungen zahlen müssen, was eigentlich schon ewig im 49 Einkommensteuergesetz drin steht, was aber offenbar jetzt erst so langsam verfolgt wird. (I: Und das hat dann auch Auswirkungen auf die latenten Steuern?) Das hat Auswirkungen hauptsächlich/ Doch. Da muss man gucken, ob das auf die tatsächlichen oder auf die latenten dann Auswirkungen hat. Ich habe das hauptsächlich aus einer IFRIC-23-Brille dann tatsächlich gehabt, wobei jetzt muss ich einmal gerade überlegen. Wenn die dann natürlich schon fällig sind, habe ich da natürlich keine Differenz mehr. Das ist tatsächlich ein ganz heikles Thema. Stimmt, aber latent sind die dann nicht mehr an der

Stelle. Das sind, glaube ich/ Bei den Latenzen taucht da noch einmal etwas Komisches auf? (...) Was vielleicht auch interessant ist noch – das müssten Sie aber auch einen Praktiker fragen -, ich habe auch den Eindruck öfters, dass sehr pauschal mit den Steuersätzen und den Bemessungsgrundlagen tatsächlich umgegangen wird, gerade was die Differenzierung Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer anbelangt. Das ist tatsächlich etwas, wo ich den Eindruck habe, dass das ein bisschen alles pauschal gemacht wird.

- 27 [0:36:32.0] **I:** Den Eindruck habe ich auch. Ja. Also, wenn wir gerade noch einmal über die Planungsrechnung sprechen, dann müssen Sie ja eigentlich, weil Sie ja unterschiedliche Verlustvorträge bspw. haben – Sie dürfen ja gewerbesteuerlich keine Verluste zurücktragen, deshalb schieben Sie unterschiedliche Verluste vor sich her -, müssen Sie ja im Prinzip, wenn Sie es ganz granular machen wollen, zwei unterschiedliche – wenn wir von einer Kapitalgesellschaft ausgehen – Planungsrechnungen aufstellen. Das ist vielleicht so ein Fall, auf den das zutrifft.
- 28 [0:36:59.5] **B:** Genau. Also, ich habe das Gefühl, das wird nicht so gemacht, und ich frage mich immer, wie die das richtig machen. Ich müsste ja schon auch Korrekturen/ Wenn ich an die Zinsen denke oder Ähnliches, dann müsste ich hier ja auch aufpassen, ob die gewerbesteuerlich nicht hinzugerechnet werden müssten. Das ist sicher interessant. Ich weiß nicht, wie die das in der Praxis machen. Klar, in den großen Konzernabschlüssen geht das vielleicht auch unter, weil alle sagen, das ist nicht wesentlich, wenn die da ein bisschen verkehrt liegen, und bei großen Unternehmen sind diese Grenzen zur Wesentlichkeit im mehrstelligen Millionenbetrag. Dann sagt einer, die paar Zinsen sind nicht entscheidend. Ich bin mir nicht sicher, ob das so richtig schön gemacht wird, weil es wird dann auch schnell kompliziert. Wenn man so darüber nachdenkt, selbst wenn man sich einfache Fälle bastelt, wird das schon kompliziert und ich bin mir nicht sicher, ob das in der Praxis tatsächlich so schön gemacht wird, wie man es könnte.
- 29 [0:38:13.1] **I:** Gut. Nun gibt es ja auch – in Deutschland sind wird da noch verwöhnt, was das angeht – Staaten, da gibt es unterschiedliche Ertragsteuerarten. Da ist es noch ein bisschen bunter. Da mag es dann noch komplexer werden.

16 B4_6

- 1 [0:00:00.0] **I:** Gut, ja. Die Aufzeichnung läuft jetzt. Ich hatte Sie schon unterrichtet, dass wir heute über latente Steuern sprechen möchten. Ich untersuche ein bisschen die Anwendungsprobleme der Abgrenzung latenter Steuern. Das Ganze lässt sich nicht ganz trennen vom Tax Accounting allgemein – also auch die laufenden Steuern einbezogen -, aber mein Schwerpunkt liegt auf den latenten Steuern. Bevor wir in das Thema starten, würde ich Sie einmal bitten, sich vorzustellen. Vielleicht können Sie einmal Ihren Tätigkeitsbereich skizzieren, die Gesellschaft nennen, für die Sie tätig sind. Das wäre erst einmal meine erste Frage.
- 2 [0:00:38.1] **B:** Gerne. Mein Name ist B. Ich bin als Steuerberater und Senior Manager bei der X-Gesellschaft mit Schwerpunkt latente Steuern – also Tax Accounting und Tax Reporting nennen wir das eher – tätig. Ich betreue hier in der Regel börsennotierte oder kapitalmarkt-orientierte Unternehmen sowohl aus beratender Sicht, vor allem aber auch prüfender Sicht. Das heißt, ich werde als Steuerspezialist bei Jahres- und Konzernabschlussprüfungen eingesetzt und wir begleiten zum Beispiel Mandanten bei einer IFRS-Konvertierung von HGB, aber auch bei fachlichen Fragestellungen im Bereich Tax Accounting. Darüber hinaus bin ich im Bereich der Kontroll- und Systemprüfungen auch im Bereich Tax Accounting, Tax Reporting unterwegs. Wenn dann noch freie Zeit bleibt, dann bin ich auch noch tätig im Bereich der internen Kontrollsysteme, Tax-CMS im Bereich der Steuerfunktion.
- 3 [0:01:37.5] **I:** Gut. Seit wann gehen Sie der Tätigkeit jetzt schon nach? Wie lang beschäftigen Sie sich schon mit latenten Steuern im Speziellen?
- 4 [0:01:43.7] **B:** Ich bin jetzt in meinem siebten Jahr bei der X-Gesellschaft, also sechseinhalb Jahre ungefähr.
- 5 [0:01:47.9] **I:** Gut. Ja, so weit zu Ihrem Hintergrund, damit ich die Aussagen auch ein bisschen einordnen kann. (B: Natürlich, klar.) Mir geht es erst einmal darum, dass latente Steuern – und das Tax Accounting allgemein – eine Art Schnittstellendisziplin sind. Das heißt, sie findet an der Grenze von handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung statt. Handelsrechtliche Rechnungslegung schließt jetzt IFRS ein. Das ist jetzt so ein übergeordneter Begriff. Man muss im Prinzip beide Seiten kennen – beide Welten kennen -, um auch die latenten Steuern, die aus Abweichungen resultieren, zu verstehen. Was damit einhergeht, ist, dass aufseiten der Mandanten, aufseiten der

Unternehmen unterschiedliche Abteilungen in das Tax Accounting, in die Bilanzierung latenter Steuern involviert sind. Können Sie vielleicht einmal schildern, mit welchen Abteilungen Sie da zu tun haben, welche Abteilungen in das Tax Accounting involviert sind bei Ihren Mandanten?

- 6 [0:02:41.7] **B:** Da muss ich eine etwas andere Sicht einnehmen. In der Regel bei den Mandanten, die ich betreue, wird das Tax Accounting/ Entweder gibt es eine dezidierte Abteilung Tax Accounting – bei sehr großen Unternehmen, DAX-Niveau ungefähr -, oder es ist in der Steuerfunktion angesiedelt. Die IFRS-Werte kommen natürlich in der Regel aus der Accounting-Abteilung oder sonstigen rechnungslegungs-nahen Abteilungen. Man braucht häufig noch „Datenlieferanten“ – so würde ich es einmal bezeichnen -, zum Beispiel für Plandaten, wenn es um das Thema Werthaltigkeitsermittlung geht, aus dem Controlling bspw., dass man das IFRS-Budget braucht. Aber die Verantwortung ist in der Regel bei der Steuerfunktion angesiedelt. Die Steuerfunktion sammelt die Daten bei anderen Abteilungen, anderen Funktionen ein. Die anderen sind aber eher nicht daran beteiligt.
- 7 [0:03:52.6] **I:** Mhm. Okay. Wenn man das Ganze dann in der Steuerabteilung ansiedelt, dann ist es oftmals ein Problem – jedenfalls habe ich das schon einmal so gehört -, dass dann nicht so der Einblick in die IFRS-Bilanzen besteht und nicht so das Verständnis. Würden Sie das auch so teilen – diese Einschätzung?
- 8 [0:04:08.2] **B:** Genau. Das würde ich ebenso teilen. Häufig sind nur die Zahlenwerte bekannt in der Steuerfunktion, aber nicht, was inhaltlich dahintersteckt. Wenn man zum Beispiel einmal an IFRS 16 denkt, das ist für viele in der Steuerfunktion doch sehr abstrakt, weil einfach das IFRS-Wissen fehlt an der Stelle. Was ist ein Right-of-Use Asset usw.? Das sind dann doch eher Accounting-Themen und die Steuerfunktion muss so etwas natürlich wissen, um eine korrekte Latenzierung vornehmen zu können. Häufig fehlen die Informationen, gerade wenn es neue Standards sind oder es Änderungen gibt. Da stimme ich zu. Ja.
- 9 [0:04:47.2] **I:** Gut. Würden Sie denn auch sagen, dass es Konflikte zwischen den Abteilungen gibt oder sehen Sie das eher nicht so? Ist das eher eine reibungslose Kooperation? Sie hatten dieses Einholen von Daten beschrieben. Sehen Sie da auch Konflikte zwischen den Abteilungen?
- 10 [0:05:02.5] **B:** Konflikte eher nicht. Konflikte gibt es häufig, wenn Nachsteuergrößen als KPIs verwendet werden, dann gibt es durchaus schon einmal seitens der Unternehmensleitung und der Steuerfunktion

- gewisse Konflikte, wenn es darum geht, ob man wirklich DTAs bildet oder doch vielleicht auflöst oder Ähnliches. Aber Konflikte zwischen den Abteilungen – würde ich sagen – sind eher selten.
- 11 [0:05:32.6] **I:** Gut. Gibt es sonst noch irgendwelche Probleme, die Sie, was das Organisatorische angeht, anführen können? Fällt Ihnen noch etwas ein? Irgendwelche Besonderheiten, was den organisatorischen Aufbau angeht?
- 12 [0:05:46.0] **B:** Es ist häufig ein Problem mit der Datenmenge, wenn man kein entsprechendes Tool im Einsatz hat. Insbesondere wenn bei sehr großen Unternehmen noch Excel-Lösungen oder eigene sonstige Tabellenlösungen verwendet werden, stellt häufig die Komplexität der Daten ein Problem dar, insbesondere wenn die Steuerbilanzwerte separat noch einmal gepflegt werden. Das heißt, dass man verschiedene Systeme hat. Man hat Systembrüche. Das ist häufig in der Praxis ein großes Problem. Wenn man etwas tiefer geht, sind es häufig Mapping-Themen. Die Granularität der Line Items ist häufig abweichend. Damit tut sich jemand in der Steuerfunktion, der vielleicht eher einen klassischen Steuerberatungshintergrund hat, sehr schwer, zu entscheiden, ob das eine Intercompany-Forderung nach IFRS ist oder nicht – die Abgrenzung Provision und Liability – und dann die entsprechenden Steuerbilanzwerte zuzumappen, die häufig noch einer HGB-Taxonomie entsprechen. Das ist häufig noch so eine praktische Herausforderung neben den fachlichen Anforderungen. Das sieht man häufig, wenn die Steuerfunktion nicht so gut ausgebildet ist in IAS 12, dann gibt es durchaus auch fachliche Schwierigkeiten bei Spezialthemen, wie zum Beispiel der OBD-Ermittlung oder Sonstigem. Das sieht man in der Praxis auch häufig, sodass wir dann entsprechend hinzugezogen werden.
- 13 [0:07:18.0] **I:** Mhm. Sehr gut. Sie haben im Prinzip schon ein bisschen übergeleitet zum nächsten Thema, nämlich die EDV-Unterstützung. Sie hatten jetzt schon verschiedene Lösungen angesprochen. Vielleicht können Sie einmal darstellen, welche EDV-Unterstützung es in dem Bereich Tax Accounting bezüglich latenter Steuern gibt. Was liegt schon so vor bei Ihren Mandanten?
- 14 [0:07:39.6] **B:** Es ist eher eine heterogene Landschaft. Viele sind tatsächlich immer noch in Excel unterwegs. Das können entweder durch Berater aufgestellte Excel-Tabellen sein oder selbstgebastelte Excel-Lösungen, die über die Zeit entwickelt wurden. Je größer das Unternehmen ist und je stärker kapitalmarktorientiert, umso häufiger werden spezialisierte Tools eingesetzt. Das ist, glaube ich, so ein Trend. Ich denke,

die Quote im DAX müsste bei 60, 70, 80 Prozent liegen, ohne dass ich jetzt wirklich eine repräsentative Übersicht hätte, aber die Mehrheit setzt dort sicherlich spezialisierte Tools ein. Bei den Tools kann man noch einmal unterscheiden. Steuerfunktionzentriert – ein Tool, was bei der Steuerfunktion selber aufgehängt ist. Marktbeispiele wären hier GTC von Amana, DefTax von der fwsb, U2 als Anbieter. Das sind vielleicht die marktgängigsten. Daneben gibt es hin und wieder einmal noch eigene Tools, die im Accounting angesiedelt sind. Das sind dann meistens in das Reporting-Tool integrierte Abfragen von den Gesellschaften. Der dritte Bereich wären sehr finance-nahe Lösungen, die in SAP selber integriert sind. Die sind aber derzeit noch nicht weit verbreitet, weil die Komplexität einfach sehr hoch ist. Das heißt, man bleibt hier praktisch komplett in der Konsolidierungslösung bzw. in der Accounting- oder Reporting-Lösung. Das wäre dann weg von der Steuerzentrierung, mehr in Richtung Finance-Zentrierung. Das heißt, man möchte eigentlich wenig der Steuerfunktion im technologischen Bereich überlassen. Das sind vielleicht die drei großen Trends oder die drei großen Möglichkeiten. Der Trend geht sicherlich hin zum Tool und eher auch zum finance-zentrierten Tool bei sehr großen Unternehmen. Bei mittleren bis mittelgroßen Unternehmen geht der Trend eher zum spezialisierten Tax-Tool – also steuerfunktionzentriert.

- 15 [0:09:51.7] **I:** Ja. Können Sie das vielleicht noch einmal für mich darstellen – diese Unterscheidung zwischen dem zweiten und dem dritten Punkt? Sie hatten einmal die Steuerlösung, die in der Steuerfunktion angesiedelt ist, und dann diese Differenzierung zwischen Variante zwei und drei habe ich nicht ganz nachvollziehen können.
- 16 [0:10:07.0] **B:** Okay. Mit Steuerzentrierung meine ich, die Tools sind häufig originär in der Steuerfunktion aufgehängt. Sie werden durch die Steuerfunktion befüllt und gewartet. Man erhält letztendlich ein Ergebnis, was dann an Finance überreicht wird. Das ist das Klassische – GTC von Amana, DefTax der fwsb bspw.. Die zweite Variante ist – das geht mittlerweile in SAP selber -, dass das Tax Reporting direkt im Konsolidierungstool integriert ist. Das heißt, es werden hier durch die Steuerfunktion in der Regel nur die Tax Bases eingefügt in das Konsolidierungstool oder in das Reporting-Tool – und noch gewisse Stammdaten und sonstige Angaben, die man für die Notes bspw. benötigt. Das wäre dann sehr finance-nah. Hier ist dann die Steuerfunktion mehr in einer Datenlieferantenfunktion oder mehr in dem Bereich Zulieferer für Finance. Wir haben das bei der ersten Variante praktisch komplett

- in der Steuerfunktion aufgehangen. Das sind so die zwei Trends, die ich da sehe. Excel ist eher in der Steuerfunktion aufgehangen.
- 17 [0:11:20.2] **I:** Mhm, ich verstehe. Sie hatten aber schon angesprochen, dass diese Excel-Lösungen – gerade bei mittelständischen Unternehmen – fortbestehen. Das ist auch schon lange so, dass man das so diagnostiziert, dass Excel immer noch eine große Rolle spielt. Woran machen Sie das fest, wenn es wirklich so eine Bandbreite an Anbietern gibt? Sind das so große Investitionen oder warum kommt das nicht so richtig in Gang?
- 18 [0:11:48.7] **B:** Ich glaube, das hat mehrere Dimensionen. Das Nächste sind tatsächlich die Kosten, die Sie ansprechen. Mittlerweile ist ein dezidiertes Tax-Tool nicht mehr so teuer, wie es vielleicht vor fünf oder zehn Jahren war. Das heißt, dieses Argument ist nicht mehr so schlagkräftig mittlerweile. Häufig sind es Kapazitätsgründe. Das heißt, die Steuerfunktion hat häufig nicht die Kapazitäten für so eine Tool-Implementierung. Der dritte Punkt ist im Bereich Change Management. Häufig möchte man es auch nicht, wenn man ein Excel-Tool schon die letzten Jahre verwendet hat. Man hat sich daran gewöhnt. In aller Regel müssen die anderen Länder oder die anderen Tochtergesellschaften zuliefern. Das heißt, man scheut es hier, den Prozess umzustellen, der zwangsweise umgestellt werden muss, wenn man ein neues Tool einstellt. Es gibt Schulungsaufwand in den jeweiligen Ländern. Man scheut ein bisschen aus einer Prozesssicht heraus die Umstellung. Ich habe aber bisher noch keinen Leiter Steuern oder Leiter Tax Accounting erlebt, der hundertprozentig mit einer Excel-Lösung zufrieden war. Meistens überwiegen einfach die Vorbehalte gegenüber einer neuen Lösung, aber mittel- bis langfristig ist mein Eindruck, dass, wenn sie die Wahl hätten, eigentlich alle auf eine spezialisierte Lösung gehen wollen. Das ist so mein Eindruck.
- 19 [0:13:06.1] **I:** Wie beurteilen Sie die Fehleranfälligkeit dieser Tool-Lösungen? Das sehen Sie schon positiv, dass dort eine geringe Fehlerwahrscheinlichkeit besteht in dem Zusammenhang?
- 20 [0:13:21.6] **B:** Das kommt auf die Art des Fehlers an. Rechenfehler, Verformelungsfehler und so etwas ist sicherlich deutlich geringer. Fachliche Fehler sind etwas geringer durch gewisse Hilfsdialoge, die in das Programm integriert sind. Durch fest vorgegebene Rechenlogiken nimmt das ein bisschen ab, aber der wesentliche Vorteil ist aus meiner Sicht, dass man Versionskonflikte vermeidet, wie es einfach bei Excel-Lösungen gar nicht anders geht. Ein Beispiel – Italien muss die latenten Steuern noch einmal neu berechnen, schickt eine neue Ex-

- cel-Version. In der Steuerabteilung vertut man sich und spielt die alte Version in das Konsolidierungstool ein. Ein ganz klassischer Fehler, der nach wie vor doch relativ häufig vorkommt. Man kriegt verschiedenste Versionen aus den Ländern. Das sind in der Praxis nicht nur zwei, drei Versionen, sondern je nach Komplexität in dem Land können es auch mehr Versionen werden. Das heißt, wenn man 20, 30 Länder bekommt, dann kann man sich die Anzahl an Dateiversionen, die man hat, relativ schnell ausrechnen. Das kann man alles durch eine Tool-Lösung, indem man dort einen neuen Stand einrichtet, beheben. Das ist in der Praxis eines der häufigsten Probleme neben klassischen Excel-Problematiken wie: „Es funktioniert nicht. Ich habe mir die Verformelung zerschossen. Falsche Zahl eingetragen. Vorzeichenfehler.“
- 21 [0:14:45.3] **I:** Ja. Sie hatten das Beispiel Italien genannt. Also derjenige, der für Italien zuständig ist, hat auch Zugriff auf dieses Tool und kann dann direkt einspeisen?
- 22 [0:14:56.7] **B:** Korrekt. Also, das kommt ein bisschen darauf an, wie der Prozess ausgestaltet ist – der Tax-Accounting- oder Tax-Reporting-Prozess. In der Regel sind das Cloud-Lösungen oder webbasierte Lösungen. Das heißt, man gibt den jeweiligen Ländern den Zugriff darauf. Je nach Komplexität gibt es häufig einen automatischen Upload der IFRS-Zahlen. Das heißt, der lokale Steuerverantwortliche – im weitesten Sinne – muss die Tax Bases eintragen, Stammdaten ggf. aktualisieren und dann noch Angaben machen zu Betriebsprüfungen usw., die man für die Notes-Angaben braucht. Das wird dann – wie in der HB II muss man sich das vorstellen – in einer Spaltenlogik nebeneinandergeschoben. Der Konzernverantwortliche für Tax Accounting hat dann eben die Länderübersicht.
- 23 [0:15:44.6] **I:** Ja, sehr gut. Sie sind wirklich ein Experte auf dem Gebiet. Schön, dass wir so ausführlich darüber sprechen konnten. Dann möchte ich nun noch einmal etwas genauer auf die Differenzermittlung eingehen, nachdem wir das Technische besprochen haben. Es ist so, dass es in Lehrbuchbeispielen zu den latenten Steuern oft heißt, man hätte auf der einen Seite eine Steuerbilanz und auf der anderen Seite eine Handelsbilanz. Die kann man dann aneinanderhalten und eine Differenz ermitteln. Das ist natürlich auch im Grundsatz so. Nur muss man sich immer wieder vor Augen führen, dass die latenten Steuern relativ früh im Jahr erfasst sein müssen und in dem Zeitpunkt noch keine fertige, endgültige Steuerbilanz vorliegt, sodass man in gewisser Weise auf Basis von vorläufigen Werten verfahren muss. Die können sich, wenn die fertige Steuererklärung und die fertige Steuerbilanz abgege-

ben wird, noch verändern. Wie groß schätzen Sie diese Änderungen ein? Würden Sie sagen, dass Änderungen üblich sind? Wie behilft man sich, damit diese Änderungen möglicherweise nicht zu groß ausfallen?

- 24 [0:16:51.3] **B:** Erst einmal – sehr gut erkannt. Genau so ist es in der Praxis. Wir nennen das True-up, der dann gefahren wird. Das ist ein übliches Verfahren. Eine quantitative Analyse, wie hoch diese True-ups sind, habe ich noch nicht gemacht. Sie sind eher gering – würde ich sagen – und konzentrieren sich auf ein paar Posten. Da gibt es nicht so einen klaren Trend. Das hängt immer vom Geschäftsumfeld des jeweiligen Unternehmens ab, auch davon, wie präzise das Unternehmen in der Lage ist, die Steuerbilanzwerte zu ermitteln. Im Bereich Pensionsrückstellungen sieht man häufig Schätzverfahren für die Steuerbilanz, weil da die Zeit einfach nicht reicht. Das ist vielleicht etwas, was viele gemeinsam haben, wenn man eben komplexe Deckungsvermögen hat. Gerade der Split zwischen OCI und P&L wird häufig in der Praxis mittels verschiedener Schätzverfahren ermittelt. Das ist vielleicht so eine Gemeinsamkeit. Grundsätzlich sind die Unternehmen bestrebt, möglichst schon im ersten Schritt die Steuerbilanzwerte genau zu ermitteln. Aus zwei Gründen – zum einen werden sich die Abschlussprüfer den True-up ansehen. Das ist durchaus ein Gradmesser für die Qualität einer Steuerfunktion. Der zweite Punkt ist, dass man aus einem Effizienzgedanken heraus natürlich später bei Einreichung der Steuererklärung nicht noch einmal komplett ein zweites Mal die Steuerbilanzwerte ermittelt. Das heißt, häufig gibt es bei den Unternehmen Werte, wo man bewusst Schätzverfahren einsetzt. Das klärt dann auch Ihre erste Frage. Die können ganz verschieden sein, aber die sind in der Regel mit dem Abschlussprüfer abgestimmt und beziehen sich auf bestimmte Posten, während andere Posten schon im ersten Rutsch – sozusagen im Tax Reporting schon – präzise und komplett ermittelt werden.
- 25 [0:18:44.6] **I:** Mhm. Welche Posten wären das so, die schon sehr präzise sind und sich nicht mehr verändern? Das Anlagevermögen bspw.?
- 26 [0:18:50.6] **B:** Genau. Meistens ist es das Anlagevermögen, insbesondere immaterielle und Immobilien, wo sich nicht viel ändert, oder auch gewisse Firmenwerte bspw., wo man immer eine lineare Abschreibung steuerlich hat. Die werden nur einmal eingegeben in die Tools. Das heißt, die berechnen sich automatisch. Die werden sehr präzise ermittelt. Was zudem meistens noch sehr präzise ermittelt wird – das ist vielleicht für die latente Steuerberechnung nicht so relevant -, sind die außerbilanziellen Korrekturen. Da werden häufig Kontenanalysen

schon gemacht – gewerbsteuerliche Hinzurechnungen und Ähnliches. Die werden auch in der Regel sehr präzise schon ermittelt. Überall, wo es eine sehr hohe Komplexität auch aufseiten vom Accounting gibt, werden häufig Schätzverfahren eingesetzt. Wie gesagt, im Bereich der Pensionsrückstellungen, der Deckungsvermögen machen die meistens mehr oder weniger aufwendige Schätzverfahren.

- 27 [0:19:46.6] **I:** Gut, so weit dazu. Jetzt möchte ich noch einmal mit Ihnen etwas genauer auf die Differenzermittlung schauen. Mich interessiert nämlich noch die Frage, wie feinkörnig – wie granular – man eigentlich die Differenzen zwischen IFRS-Bilanz, Handelsbilanz und Steuerbilanz ermittelt. Da geistern im Schrifttum – ich weiß nicht, ob Sie das kennen – die beiden Extrempole herum. Einmal die Gesamtdifferenzbetrachtung – das ist eher ein theoretisches Konzept, dass man eine Globalabweichung ermitteln würde zwischen den Bilanzen. Das ist ein bisschen tradiert. Das stammt, glaube ich, auch aus der Zeit des Timing-Konzepts und ist so nicht praktikabel. Auf der anderen Seite gibt es die sog. Einzeldifferenzbetrachtung, die impliziert, dass man jede einzelne Differenz zwischen den Bilanzen – zwischen Steuer- und Handelsbilanz – ermittelt und darauf dann die Latenzen jeweils bildet. Mich würde interessieren, wie feinkörnig geht man da in der Praxis vor.
- 28 [0:20:39.6] **B:** Die meisten nehmen mindestens die Granularität, die sie für die Bilanzpostendarstellung nach IAS 12.81 veröffentlichen müssen. Das ist meistens die höchste Ebene, also, sagen wir, „der Mindeststandard“ für die Ermittlung der Differenzen – mindestens auf Postenebene bei Forderungen, Rückstellungen usw. Die meisten gehen aber noch ein bis zwei Ebenen tiefer. Sie gehen nicht auf Kontenebene. Das sieht man eher selten, weil man auch in der Steuerbilanz in der Regel keine Kontenebene hat. Ein Unterschied wäre es, wenn ein Tax Ledger eingesetzt wird. Das gibt es durchaus. Dann werden die auch auf Kontenebene schon ermittelt. Die meisten sind eher auf Line-Item-Ebene unterwegs.
- 29 [0:21:27.2] **I:** Mhm, gut. Aber man hätte jetzt, wenn man bspw. auf Bilanzpostenebene ermittelt, schon noch die Möglichkeit, den einzelnen Sachverhalt einzusehen, der dahintersteht. Ich kann das trotzdem noch, wenn ich bspw. beim immateriellen Vermögen eine bilanzpostenbezogene Differenz bilde, zurückverfolgen und den einzelnen immateriellen Vermögensgegenstand sehen?
- 30 [0:21:51.0] **B:** Das kommt darauf an, wie die Ermittlung erfolgt. In einer idealen Welt sollte das so sein. Praktischerweise gibt es häufig

nicht so viele Sachverhalte pro Bilanzposten. Das hängt ein bisschen von der Größe des Unternehmens ab. Die Tools haben häufig technische Hilfsmittel. Man kann sog. Sachverhalte anlegen. So heißt das bspw. bei GTC Amana. Das bedeutet, man kann, auch wenn man vielleicht auf Postenebene unterwegs ist, verschiedene Sachverhalte zum Beispiel für einen Firmenwert anlegen und kann dann darüber sicherstellen, dass man den einzelnen Sachverhalt dokumentiert hat. Diese Sachverhalte werden dann aufsummiert und auf Postenebene zur Latenzierung gebracht.

- 31 [0:22:34.6] **I:** Mhm, okay. Sie hatten noch ein Thema angesprochen, das mich auch sehr interessiert, nämlich dieses Mapping-Problem. Das betrifft bei der Differenzermittlung, bei dem Abgleich der Bilanzen nach meinem Verständnis vor allen Dingen den Abgleich Steuerbilanz, IFRS-Bilanz. Weniger betrifft das Fälle, in denen man in der HGB-Bilanz Differenzen ermittelt, weil da verfährt man ja noch auf Basis von ähnlichen Gliederungsschemata, was Handelsbilanz und Steuerbilanz angeht. Ist das dann etwas, was die IFRS-Bilanz betrifft und die latenten Steuern für Zwecke der IFRS-Bilanz? Oder?
- 32 [0:23:15.4] **B:** Also, als Berater würde ich sagen, das Mapping ist kein Problem, wenn das Tool oder der Prozess richtig aufgesetzt ist. Häufig ist das ein Gradmesser für die Qualität der vorherigen Beratung, wenn das Mapping nicht stimmt. Also, das ist in der Praxis kein großes Problem. Man muss es anfänglich, wenn man ein Tool aufsetzt oder eine Excel-Lösung das erste Mal ermittelt, einmal machen. Häufig ist es in der Praxis eine Herausforderung, wenn es Anpassungen im Mapping gibt, dass man das nachzieht, aber das „Erstmapping“ ist aus meiner Sicht eigentlich kein großes Problem.
- 33 [0:23:56.1] **I:** Mhm, okay. Dann kommen wir vielleicht noch zu einem besonders heiklen Punkt. Ich glaube, das ist so der Diskussionsschwerpunkt bei den latenten Steuern – das Thema Werthaltigkeit der aktiven latenten Steuern. Im Zuge der BilMoG-Diskussion, als man das Ganze auch ausweiten wollte im Handelsrecht, wurde oft kritisch gesagt: „Was die Unternehmen vorlegen würden an Werthaltigkeitsnachweisen, an Prognoserechnungen, das würde im Prinzip immer stimmen.“ Ich sage das einmal etwas plakativ. Das sei aus Sicht des Abschlussprüfers ganz schwer zu objektivieren und der würde im Prinzip oft auf verlorenem Posten stehen. Können Sie vielleicht einmal schildern, wie man versucht, diese Prognoserechnungen, die einem vonseiten der Unternehmen vorgelegt werden, zu objektivieren? Welche Prüfungsschritte geht man da?

- 34 [0:25:01.6] **B:** Hier, würde ich sagen, ist das nicht der letzte Stand. Das ist aus meiner Sicht sehr gut nachprüfbar und unterscheidet sich nicht von Fällen, in denen man im Rahmen von Impairments nach IFRS prüft. Das sind Accounting Estimates, die getroffen werden durch das Management, und die kann man mit genau der gleichen Methodologie prüfen. Was ich häufig in der Praxis erlebe, ist die Herausforderung oder Frage vielmehr, wie nahe muss ich für steuerliche Zwecke – oder für eine steuerliche Planungsrechnung – an der allgemeinen Konzernplanung sein. Jedes Unternehmen muss ja schon, sofern es einen IFRS-Abschluss macht, für Impairmentzwecke bspw. gewisse Planungsprämissen treffen, die dann in verschiedenen Standards Eingang finden. Da sieht man in der Literatur durchaus unterschiedliche Auffassungen – auch nach Ländern unterschiedliche Auffassungen -, wie nah ich mit der Steuerplanung an diesen allgemeinen Planungsprämissen dran sein darf oder muss. Insofern ist das aus einer Prüfersicht heraus nicht schwieriger, als wenn ich ein Impairment würdige, was der Mandant durchführt oder nicht durchführen soll. Auch da muss ich gewisse Planungsprämissen treffen, die ich dann entsprechend würdige. Praktisch ist es ein bisschen schwierig an der Stelle. Natürlich gibt es der Standard nicht insoweit her. Man kann es schlichtweg nicht objektivieren. Es gibt unterschiedliche Auffassungen am Markt – auch bei unseren Mitbewerbern. Durch die ESMA-Stellungnahmen von 2019 ist das Thema natürlich ein bisschen entschärft worden, wo die ESMA ja gesagt hat, man kann sich ein Stück weit von den allgemeinen Planungsprämissen entfernen. Das ist in der Praxis aus zwei Sichtweisen interessant, weil es zum einen nahelegt, dass man sich vorher daran hätte orientieren müssen, und zum Zweiten, dass die Diskussion, die vorher in der Literatur durchaus geführt wurde – „ich muss möglichst nahe dran sein“ -, durch die ESMA als Regulator ein Stück weit entschärft wurde.
- 35 [0:27:18.6] **I:** Mhm. Das wusste ich gar nicht. Das habe ich gar nicht so vernommen, dass das so ein Schlüsselpunkt war dieser ESMA-Stellungnahme – die Frage, wie nah oder wie weit weg ist man von den übrigen Planungszahlen. Zu nah dran sein, darf man nicht. Man darf die nicht einfach übernehmen nach meinem Verständnis, weil das sind ja dann/ Wenn ich mir ein Goodwill-Impairment angucke, ist das erst einmal eine andere Einheit, auf die man abstellt, nämlich auf die Cash Generating Unit. Das muss ja nicht unbedingt das Besteuerungsobjekt sein.
- 36 [0:27:46.1] **B:** Genau. Sie haben vollkommen recht. Es geht hier auch mehr um das Thema der Inputdaten. Für meine Steuerplanung muss

ich eine Ergebnisschätzung zugrunde legen und in der Praxis ist eigentlich häufig das Problem: Welche Daten sind sozusagen meine erste Ebene? Wo fange ich an? Die steuerliche Modifikation, die ich durchführen muss, da ist eigentlich bei allen das Verständnis gleich. Das ist relativ einfach zu ermitteln. Die Frage ist eben: Wo setze ich auf? Es war eben die Frage: Muss ich wirklich entsprechende IFRS-Planzahlen, die in der Gesamtplanung des Unternehmens verwendet werden, auch anwenden für steuerliche Zwecke? Oder darf ich zum Beispiel sagen, die sind mir ein bisschen zu offensiv geschätzt? Ich nehme noch einmal einen pauschalen Risikoabschlag von zehn oder 20 Prozent, was man durchaus in der Praxis sieht. Da hat sich die ESMA insofern positioniert, als dass sie sagt, zusätzliche Risikoberücksichtigungen sind durchaus denkbar. Damit war das für uns – auch aus Prüfersicht – eine Hilfestellung, weil wir bisher in der Regel die Meinung vertreten haben, man müsste möglichst nahe an der Unternehmensplanung sein, was aus meiner Sicht auch sinnvoll ist, weil wenn ich diese grundlegende Planung, aus der auch die Impairments zum Beispiel abgeleitet werden/ Ich habe ja eine grundlegende Planung, die dann für den jeweiligen Standard nur modifiziert wird. Wenn ich für steuerliche Zwecke ein zweites Gleis aufmache, kann man natürlich fragen, ob ich damit nicht die Gesamtunternehmensplanung negiere. Insofern war bis zur ESMA-Stellungnahme durchaus unsere Ansicht, dass man möglichst nahe dort dran bleiben sollte und insbesondere solche pauschalen Risikoabschläge nach unserer Auffassung höchstens in Ausnahmefällen vertretbar waren. Durch die Stellungnahme der ESMA und auch durch gewisse Literaturstellen – gerade aus dem angelsächsischen Bereich – denke ich, dass es durchaus auch vertretbar ist, dass man diese Unternehmensplanung mit einer gewissen Begründung noch einmal für steuerliche Zwecke anpasst.

- 37 [0:29:50.8] I: Okay, gut. Was mich dann noch interessieren würde, wie man so einen Zeitraum bestimmt, für den man in die Zukunft guckt. Nach HGB haben wir einen festgelegten Zeitraum auf fünf Jahre, zumindest was die steuerlichen Verlustvorträge angeht. Ich bin da immer ein bisschen skeptisch, weil man aus dem 274 HGB nicht ablesen kann, dass wirklich fünf Jahre maßgeblich sind. Das wird aber oft in der Praxis so unterstellt, dass man die Planung auf fünf Jahre anzustellen hat. Nach IFRS gibt es keinen festen Zeitraum und mich würde einmal interessieren, wie der Aushandlungsprozess ist zwischen Abschlussprüfern und Mandanten, wie man sich auf einen Zeitraum einigt.

- 38 [0:30:37.4] **B:** Also man einigt sich häufig nicht, sondern häufig sind die Limitierung die Planperioden. Viele Unternehmen machen gar keine Fünfjahresplanung. Das heißt, für das vierte und fünfte Jahr liegt häufig gar keine IFRS-Planung vor, wenn das Unternehmen nur eine Dreijahresplanung hat, und insofern unterstellen diese Unternehmen häufig dann auch für steuerliche Zwecke nur einen Dreijahreszeitraum. Also, das hat häufig eher praktische Gründe. Man sieht hin und wieder auch die HGB-Nähe. Das ist vielleicht der zweite Block an Unternehmen, die dann auf fünf Jahre gehen. Das finde ich ein bisschen kritisch, wenn die Gesamtunternehmensplanung nur drei Jahre ist. Meistens wird das dritte Jahr einfach fortgeschrieben im vierten und fünften Jahr, ggf. noch verzinst, aber auch das sieht man häufig nicht. Meistens wird es relativ stumpf nur fortgeschrieben. Häufig sind es praktische Erwägungen, die das dann begründen.
- 39 [0:31:33.3] **I:** Schön. Mich würde noch interessieren aus ganz aktuellem Anlass: Würden Sie sagen, dass die Corona-Entwicklungen schon gewirkt haben? Das Ganze ist – denke ich – schon schwieriger geworden, einfach weil es größere Volumen an latenten Steuern und steuerlichen Verlustvorträge, jetzt gibt. Aber hat sich diese Diskussion ein bisschen verändert durch Corona? Vielleicht können Sie das aus der aktuellen Prüfungssaison auch schon so wiedergeben.
- 40 [0:32:00.8] **B:** Für steuerliche Zwecke eher weniger. Das hat natürlich in die IFRS-Planzahlen hereingespielt. Das kommt aber sehr stark auf die Branche an. Manche Branchen leiden eben sehr stark unter der aktuellen Corona-Situation. Bei anderen wiederum sieht man in den Planzahlen kaum eine Veränderung. Also, es ist sehr stark branchenabhängig. Bei den Mandanten, die ich betreue, ist der Effekt teilweise sogar positiv.
- 41 [0:32:28.4] **I:** Okay. Aber Sie sehen schon eine Diskussion, die da auch stattfindet? Würden Sie sagen, dass das ein kontroverses Thema ist in der Abschlussprüfung?
- 42 [0:32:38.8] **B:** In der Regel nicht, weil der Standard eben keine klare Vorgabe gibt. Als Abschlussprüfer – und das ist auch wieder meine persönliche Meinung – kann ich den Mandanten nur zwingen etwas umzusetzen, wenn es explizit im Standard geregelt ist. Ansonsten muss ich dem Mandanten darlegen, dass sein Ansatz nicht vertretbar ist, und da tut man sich entsprechend schwer.
- 43 [0:33:00.7] **I:** Das ist auch mein Eindruck, dass es im Prinzip darum geht: Der Mandant stellt gewissermaßen eine These auf mit seiner

- Planungsrechnung und es geht dann darum, die abzuklopfen, zu plausibilisieren oder zu falsifizieren. So ist mein Eindruck, so läuft das ab.
- 44 [0:33:16.6] **B:** Genau, so ist es. Der Mandant stellt den Konzernabschluss auf und wird dann durch den Abschlussprüfer eben geprüft. In gewissen Bereichen, wo der Standard nicht hundertprozentig regelt, hat man dann als Bilanzierender auch gewisse Ermessensspielräume und kann die entsprechend ausüben. Hier ist man als Abschlussprüfer in der Pflicht, zu schauen, ob das vertretbar ist – das Vorgehen des Mandanten. In der Praxis sieht man da aber nicht so viele Kontroversen. Bei diesen pauschalen Risikoabschlägen hatten wir auch diverse Diskussionen, aber durch die ESMA-Stellungnahme hat sich das ein Stück weit entspannt. Das heißt, auch als Abschlussprüfer hat man hier eine gewisse Guidance bekommen. Das hat in der Praxis eine deutlich höhere Relevanz als vielleicht in der Literatur – diese Stellungnahme. Insofern sind das häufig nicht die brennendsten Themen. Das Thema Werthaltigkeit ist insgesamt immer ein Thema, aber meistens wird es schon nicht durch den Steuerspezialisten wie mich, sondern durch den unterzeichnenden Wirtschaftsprüfer im Rahmen der Gesamtplanung gewürdigt und die steuerliche Planung hängt eher da dran. Aber natürlich, die Gesamtplanung ist ein Riesendiskussionsthema eigentlich bei jedem Mandat, aber das wird dann in der Regel durch die „IFRS-Wirtschaftsprüfer“ – so will ich es formulieren – entschieden und evaluiert mit dem Mandanten.
- 45 [0:34:41.8] **I:** Mhm, schön. Mich würde jetzt noch ein Detailspekt interessieren. Nämlich ist es ja so/ Ich denke, das geht auch aus der ESMA-Stellungnahme hervor. Ich habe die nicht ganz genau im Blick, aber es ist ja gelebte Praxis und auch im IAS 12 steht das drin, dass man für einen Teil der aktiven latenten Steuern die Werthaltigkeit schon belegen kann, dadurch dass man passive latente Steuern hat, die dann gewissermaßen gegenläufig sind. Das ist so eine Kalkulation. Da würde mich interessieren, ob man auch darauf achtet, dass die wirklich fristig übereinstimmen, also dass diese Umkehreffekte sich auch wirklich voraussichtlich ausgleichen und in denselben Zeiträumen umkehren. Oder macht man das eher holzschnittartig und sagt, das passt schon so?
- 46 [0:35:22.9] **B:** Zunächst zwei Anmerkungen: Zunächst die Anmerkung, sie können nicht durch DTLs im Wert begründet werden, sondern sie müssen – nach meiner Auffassung. Wenn man den IAS 12 entsprechend liest, gibt es eine gewisse Reihenfolge, wie die DTAs insgesamt im Wert begründet werden. Das Erste ist zunächst, dass wenn es zu versteuernde temporäre Differenzen gibt, diese schon ausreichen, die

- entsprechenden DTAs im Wert zu begründen. Das heißt, wenn man in einer Saldologik denkt, muss ich letztendlich nur noch meinen DTA-Überhang im Wert begründen. Aus meiner Auffassung stellt sich gar nicht die Frage, ob DTLs dazu verwendet werden können oder nicht, sondern es ist schlichtweg eine Pflicht. Die Diskussion hat man dann häufig tatsächlich, ob, wenn ein DTL-Überhang besteht und es gibt Verlustvorträge und das Unternehmen befindet sich in einer Verlustsituation, ich trotzdem bis zur Höhe der DTLs aktivieren darf oder sogar muss. Da ist unsere Auffassung, bis zur Höhe der DTLs – also bis man eine Nettoposition von null hat – ist es verpflichtend, zu aktivieren. Das vielleicht noch einmal zum DTL-Überhang. (...) Ansonsten/ Eine klare Antwort/ Wie wäre Ihre Einschätzung? Dann antworte ich darauf.
- 47 [0:36:54.0] **I:** Mein Eindruck ist, das macht man nicht. Ich sage einmal, mein subjektiver Eindruck – und ich habe das auch schon gehört – ist, dass man das eigentlich nicht macht. Also, ich habe auch schon einmal in der Literatur vernommen, dass man Korridore bildet. Man schaut sich die DTA und DTL an und sagt, das sind lange und kurze, oder man macht Zeitintervalle, aber ich habe den Eindruck, dass das nicht stattfindet.
- 48 [0:37:14.8] **B:** Ihr Eindruck ist richtig, deshalb auch meine erste Frage, wie Sie das sehen. Es gibt Mandanten, die machen das rudimentär – so möchte ich es einmal formulieren. Es gibt Mandanten, die lehnen das kategorisch ab, weil es eben nicht im Standard zu finden ist – das Scheduling. Wir haben die Auffassung oder ich persönlich habe auch die Auffassung, tendenziell muss man es nicht machen, weil es eben nicht im Standard geregelt ist, aber das ist wirklich sehr heterogen. Ich würde dem Mandanten empfehlen, es nicht zu machen, weil man sonst immer die Problematik hat, wo ziehe ich die Grenze, was ist noch vertretbar im Scheduling und was nicht. Man kann es nicht bei größeren Konzernen wirklich fristgenau berechnen. Das funktioniert nicht. Das ist praktisch unmöglich und insofern ist es aus meiner Sicht besser zu argumentieren, man macht gar keines, anstatt dass man irgendwo aufhört, indem man sagt, ich klammere zum Beispiel Pensionsrückstellungen aus, weil das ist ja so langfristig, oder ein Cashflow-Hedge kehrt sich schon nach ein oder zwei Jahren um, den betrachte ich. Das hat für mich immer eine größere Unschärfe, als wenn man dogmatisch sagt, lieber gar kein Scheduling und ich folge dem Standard.
- 49 [0:38:29.6] **I:** Richtig, also wie man die quasi-permanenten Differenzen dort einordnen will, wie man das in so eine Logik einfügen will, das ist fraglich. Da haben Sie vollkommen recht.

- 50 [0:38:38.7] **B:** Genau. Insofern bin ich bei der Frage/ Das fragen mich häufig tatsächlich auch die Mandanten, wie damit umzugehen ist, aber eine klare Antwort kann ich da nicht geben. Das wäre wirklich schön, wenn das noch einmal ein Stück weit genauer geregelt ist. Ich würde sagen, die, die es machen, machen es wirklich sehr rudimentär. Also so ein feines Scheduling habe ich in der Praxis noch nicht gesehen.
- 51 [0:39:00.1] **I:** Gut. Da sind wir im Prinzip bei einer Frage, die sich daran anschließt, weil die auch mit demselben Problem im Prinzip verbunden ist. Es besteht sowohl nach HGB als auch nach IFRS ein Diskontierungsverbot. Meines Wissens gab es einmal nach UK-GAAP so eine Diskontierungsoption. Ich glaube, die ist auch abgeschafft. Es gilt regelwerkübergreifend, dass man nicht diskontieren darf. Nun ist die Frage – das wird auch fortlaufend im Schrifttum angesprochen, habe ich neulich wieder gelesen und es ist auch schon seit langer Zeit in der Diskussion –, ob man nicht so eine Diskontierungslösung einführen sollte. Das ist natürlich vor dem Hintergrund, dass man so ein Scheduling scheut und nicht vorliegen hat – obligatorisch jedenfalls –, schwierig umzusetzen. Sehe ich das richtig?
- 52 [0:39:48.8] **B:** Ja, richtig. Das würde ich auch genauso sehen. In der Praxis hätte man wahrscheinlich extreme Ermittlungsschwierigkeiten.
- 53 [0:39:57.5] **I:** Ich finde aber schon, wenn wir das werten, die Diskontierungslösung wäre natürlich rein logisch schon wünschenswert, wenn man es ganz korrekt machen würde. Andere Bilanzposten diskontiert man auch. Warum macht man das da nicht? Ich habe den Eindruck, auf der Basis von den Nennwerten, wie das jetzt überall erfolgt, ist das ein bisschen halbgar, auch wenn ich diese Ermittlungsprobleme natürlich sehe.
- 54 [0:40:26.5] **B:** (...) Das kann durchaus sein. Man kann auch diskutieren, ob man nicht einfach die DTAs, die übrig bleiben, mit einem gemischten Zinssatz entsprechend diskontiert, damit könnte man die Ermittlungsproblematik umgehen. Da habe ich ehrlich gesagt keine Meinung dazu. Wahrscheinlich – es werden relativ viele Annahmen getroffen bei den latenten Steuern – würden sie das Bild nicht besser darstellen, als es derzeit ist. Klar, aus einer akademischen Sicht heraus sind das valide Argumente, die kann man auch mitgehen. Als Praktiker würde ich sagen, der Ermittlungsaufwand ist praktisch gigantisch. Der Zinssatz, der später verwendet wird, verfälscht das Bild eher, als wenn man komplett sagt, ich verzichte darauf, weil dann weiß jeder, dass ich gar keinen Zins angewendet habe.

- 55 [0:41:16.2] **I:** So weit zur Diskontierung. Dann würde ich gerne mit Ihnen noch einmal die Perspektive wechseln. Sie sind eher aufseiten der Prüfung und Beratung anzusiedeln, aber ich würde gerne mit Ihnen die Position der Bilanzanalysten einnehmen, auch wenn Sie damit nicht wirklich betraut sind. Mich würde interessieren, ob Sie einen Eindruck haben, eine Resonanz davon mitbekommen haben, wie Bilanzanalysten – Bilanzadressaten allgemein – mit latenten Steuern umgehen. Was vernehmen Sie da so?
- 56 [0:41:46.5] **B:** Also, latente Steuern vernehme ich eher weniger. Das, was für viele Analysten interessant ist, ist die Effective Tax Rate. Das ist in der Regel eine der zentralen oder vielleicht die zentrale KPI für Analysten und durchaus auch eine Cash-Tax-Position, je nachdem, wie das Unternehmen aufgestellt ist. Latente Steuern wären mir eher weniger bewusst – ggf. noch separat die auf Verlustvorträge, weil sie vermeintlich für die Analysten einen Indikator für eine gewisse Ertragslage geben könnten. Aber als relevante Analystengröße habe ich die Bilanzposten der latenten Steuern eher weniger erlebt.
- 57 [0:42:29.8] **I:** Sie können auch nicht sagen/ Vielleicht haben Sie einmal mit Gesellschaftern darüber gesprochen oder aus Bankensicht, Kreditinstitute.
- 58 [0:42:39.1] **B:** Kreditinstitute nicht. Gesellschafter auch eher weniger, dadurch dass ich im Wesentlichen im börsennotierten Bereich unterwegs bin. Das heißt, man hat da relativ viele Gesellschafter. Von daher ist es eher die Analystensicht, die ich mitbekomme, oder auch interne. Häufig sind gewisse Steuerkennzahlen auch KPIs für die Steuerfunktion selber. Hier ist es aber in erster Linie wirklich die Effective Tax Rate, die bei den meisten Unternehmen am stärksten im Fokus steht. Die Bilanzposten werden mehr als Spiegelbild dazu betrachtet, aber ich habe noch keinerlei Versuche vernommen – das könnte man als Indiz verstehen -, dass man versucht Bilanzposten im Bereich der latenten Steuern möglichst hoch, möglichst niedrig oder Sonstiges auszuweisen. Da gibt es in der Regel keine Bestrebungen, wohingegen bei der Steuerquote an sich schon. Die versucht man durch gewisse Strukturierungen so zu beeinflussen, dass sie in dem Korridor bleibt oder kommt, den man sich entsprechend vorgestellt hat.
- 59 [0:43:45.6] **I:** Das deckt sich auch mit meinem Eindruck. Also latente Steuern gelten immer so als bilanzpolitisches Mittel. Ich habe eher den Eindruck, dass die latenten Steuern, was das angeht, ein bisschen verbrannt sind. Man weiß, da ist Spielraum auch vorhanden, sodass

- man von Unternehmensseite auch weiß, der Braten wird sowieso schon gerochen – sage ich einmal auf Deutsch.
- 60 [0:44:06.2] **B:** Ja, genau. Es hat, finde ich, in der Bilanz kaum eine Aussagekraft. Es sind sehr hohe Beträge in aller Regel, aber die GuV-Sicht ist für die Analysten und damit auch für das Management häufig viel relevanter als die Bilanz.
- 61 [0:44:23.5] **I:** Okay, gut. So weit dazu. Dann schauen wir zum Abschluss noch einmal auf das Handelsrecht. Sie haben sicherlich den Fokus auf den IFRS. Das ist mir klar, aber ich möchte noch einmal kurz auf das Aktivierungswahlrecht im Handelsrecht zu sprechen kommen. Das besteht in 274 HGB seit Jahr und Tag. Es ist aber immer wieder in der Kritik. Ich denke, auch zu Recht, weil es eine Art Zwischenlösung ist nach meinem Verständnis. Aber das Aktivierungswahlrecht hat sich letztendlich im BilMoG gehalten und wurde so fortgeführt. Wie sehen Sie das Aktivierungswahlrecht? Würden Sie möglicherweise eher auf ein Aktivierungswahlrecht übergehen wollen? Was spricht auch möglicherweise dafür, handelsrechtlich von den latenten Steuern ganz Abstand zu nehmen? Vielleicht können Sie das einmal kommentieren?
- 62 [0:45:06.6] **B:** Eigentlich fast alle Mandanten, die ich betreue, machen von dem Aktivierungswahlrecht keinen Gebrauch. Das sieht man in einem HGB-Konzernabschluss oder in einem HGB-Jahresabschluss äußerst selten, dass jemand wirklich etwas aktiviert. Häufig – gerade im Bereich von größeren kapitalmarktorientierten Unternehmen – hat der HGB-Abschluss nur noch die Bedeutung einer Ausschüttungsbeurteilungsfunktion. Dieser Bilanzadressatenkreis ist häufig sehr eingeschränkt. Insofern würde ich nicht sagen, dass sich, wenn man die Ausschüttungsverbote nach HGB noch dazunimmt, groß etwas durch ein Aktivierungsgebot ändern würde an der Stelle. Aus meiner Sicht kann das durchaus so bleiben, wie es jetzt ist. Es reduziert den Ermittlungsaufwand etwas aufseiten der Bilanzierenden und der HGB-Abschluss – zumindest bei den Mandanten, die ich betreue – verliert eigentlich an Bedeutung. Das heißt, auch hier – wäre meine persönliche Meinung – muss es kein Aktivierungsgebot sein. Das würde wahrscheinlich dem Bilanzleser kein besseres oder schlechteres Bild geben, weil die sowieso auf die IFRS-Zahlen schauen.
- 63 [0:46:12.9] **I:** Sie hatten schon von einem verringerten Ermittlungsaufwand durch das Aktivierungswahlrecht gesprochen. Wie kann ich mir das vorstellen? Warum entbindet das von gewissen Pflichten? Warum ist das eine Arbeitserleichterung? Man hat oft schon in dem Kontext gehört, man würde auch in den HGB-Abschlüssen etwas überschlüssig

die latenten Steuern ermitteln und würde dann schon erkennen, man hat bspw. einen großen Bodensatz bei den Rückstellungen und weiß dann, man hat im Prinzip einen Aktivüberhang. Ist das so auch der Fall?

- 64 [0:46:48.4] **B:** Korrekt. Genau, richtig. Das wird in der Praxis häufig so gemacht. Ja.
- 65 [0:46:52.2] **I:** Aber dann muss man auch eigentlich sichergehen, dass man schon wirklich eine große Bandbreite von latenten Steuern erfasst hat, dass man sich nicht vertut, dass man nicht einen großen Passivposten noch übersieht – also eine große Menge an passiven latenten Steuern. Oder?
- 66 [0:47:09.8] **B:** Korrekt. Für die grundlegende Ermittlung ist erst einmal egal, ob ich vom Aktivierungswahlrecht Gebrauch mache oder nicht. Was natürlich dann ein bisschen einfacher ist, ich muss nicht zwangsweise den Steuersatz präzise ermitteln und ich muss nicht die allerletzte Differenz herausuchen, sondern das kann man – wie Sie schon gesagt haben – eher überschlagsmäßig machen, vor allem auch unter einer Wesentlichkeitsberücksichtigung. Das wird in aller Regel auch von den Abschlussprüfern entsprechend akzeptiert. Man muss natürlich aufpassen mit den Anhangangaben, die man trotzdem präzise ermitteln muss. Insgesamt ist der Effizienzgewinn nicht so groß, aber in aller Regel ist der Druck aufseiten des Bilanzierenden schon sehr groß, dass jede Erleichterung gerne genommen wird.
- 67 [0:47:54.4] **I:** Sehr gut. Herr B., dann sind wir eigentlich am Ende des Gesprächs angelangt. Ich würde Sie noch einmal abschließend – rückblickend auf unser Gespräch – fragen, ob Sie noch etwas hinzufügen möchten, was Ihnen in den Sinn kommt. Ich kann Ihnen vielleicht noch eine Frage stellen, die mich beschäftigt. Warum gelten die latenten Steuern als so komplex, wenn man das rückblickend beschreiben will? Warum heißt es immer wieder, das ist ein komplexes Thema? Können Sie das vielleicht aus Ihrer Sicht beschreiben? Was unterscheidet es von anderen Bilanzposten?
- 68 [0:48:26.9] **B:** Wahrscheinlich, weil im Accounting häufig das steuerliche Know-how fehlt und man hier eine gewisse Accounting-Affinität haben muss, damit man das Konzept versteht. Vielleicht ist es einfach eine Scheu vor beidem. Ich empfinde sie nicht als zu komplex. Was sicherlich in der Anwendung sehr kompliziert ist, sind die Notes-Angaben nach IAS 12. Die sind in der Praxis – gerade die OBD – sehr schwierig zu ermitteln und wahrscheinlich verstehen die meisten Bilanzleser die Angaben sowieso nicht. Das ist durchaus ein Thema, da

kann ich mitgehen, aber das Konzept der latenten Steuern finde ich nach wie vor überzeugend. Es ist konsistent mit anderen Bilanzposten und von daher ist die Komplexität, glaube ich, nicht so wahnsinnig groß. Zumindest bei den Unternehmen, die ich betreue, hat man diesen Eindruck nicht so. Gerade im angelsächsischen Bereich ist das auch üblich. Das ist vielleicht durch das BilMoG gekommen für die ganzen HGB-Bilanzierer, die waren etwas erschrocken davon, aber auf internationaler Ebene ist das nicht so komplex. Eher komplex ist es, die Tax Base zu ermitteln, aber die Problematik hat eigentlich jeder, der eine Steuererklärung aufstellen muss.

- 69 [0:49:52.0] **I:** Mhm, gut. Das Thema Tax Base vielleicht noch zum Schluss. In IAS 12 heißt es ja „Steuerwert“ auf Deutsch übersetzt und das ist etwas anderes – erst einmal theoretisch gesprochen – als ein Steuerbilanzwert. Macht man da in der Praxis wirklich einen Unterschied oder lässt man dann doch „fünf gerade sein“ und nimmt den Steuerbilanzwert?
- 70 [0:50:14.9] **B:** Na ja. Ich sage einmal, es ist in der Regel der Steuerbilanzwert. Ich weiß, in der Literatur werden alle Sonderfälle durchdekliniert. Die wenigsten Mandanten haben so viele Sonderfälle, sondern die meisten haben Pensionsrückstellungen usw. Also, in der Praxis ist es häufig nur der Steuerbilanzwert. Das wird dann ein bisschen komplizierter, wenn man Sonderfälle hat. Insbesondere im internationalen Bereich, wenn verschiedene Länder beteiligt sind, wenn man Währungskursdifferenzen hat, dann wird es sicherlich komplexer, aber für den deutschen Bilanzierer ist es in der Regel der Steuerbilanzwert. „Fünf gerade sein lassen“ kann man nicht aus Abschlussprüfersicht und das machen auch die wenigsten Unternehmen dort. Was die meisten machen, sind ggf. Schätzverfahren, die auch ihre Berechtigung haben aus meiner Sicht. Wie gesagt, in der Praxis ist es häufig tatsächlich einfach der Steuerbilanzwert.

E Kategoriensystem in der Übersicht

Hauptkategorien	Subkategorien	„Subsubkategorien“
Organisatorische und ablaufbezogene Aspekte	Große und kapitalmarktorientierte Unternehmen	Konzernebene Einzelgesellschaftsebene
	Mittelständische Unternehmen	
	Organisation in der Abschlussprüfung	
EDV-Unterstützung	Excel (1. Stufe)	Verbreitung
		Funktionalität
		Anwendungsprobleme
	Rechnungswesenbezogene Lösungen (2. Stufe)	
	Steuerprogramme (3. Stufe)	Verbreitung
		Funktionalität
Anwendungsprobleme		
Differenzermittlung auf Basis von vorläufigen Steuerbilanzen	Hoher Druck auf Steuerberechnung im Aufstellungszeitpunkt	
	Perspektive der Abschlussprüfung	
	Einzelfallabhängige True-ups in gewissen Bereichen	
	Brückenfunktion der HGB-Werte	
	BP-Auswirkungen	
Granularität der Differenzermittlung	Bilanzpostenbezogene Ermittlung	
	Hohe Granularität in einzelnen Bereichen	
	Ermittlung sekundärer latenter Steuern	
	Zuordnungsproblematik im Kontext von IAS 12	

Objektivierung der Werthaltigkeitseinschätzung	Planungsbedingungen	
	Planungszeitraum	
	Konsistenzprüfung	
	Plausibilitätsprüfung	
	Planungstreue	
	Scheduling	
	Einflüsse der Corona-Pandemie	
Umgang der Bilanzadressaten und -adressatinnen mit latenten Steuern	Analysten und Analytinnen	
	Kreditinstitute	
	Interne Bilanzadressaten und -adressatinnen	
Diskontierungsverbot	Erhebliche Ermittlungsschwierigkeiten	
	Zusätzlicher Ermessensspielraum	
	Mangelnder Informationsmehrwert	
	Surrogate in Anbetracht der Nichtdiskontierung	
Handelsrechtliche Szenarien de lege ferenda	Aktivierungswahlrecht	
	Aktivierungsgebot	
	Aktivierungsverbot	

F Kategoriendefinitionen

1 Hauptkategorien (1. Kategorienebene)

Hauptkategorie	Erläuterung	Ankerbeispiel
Organisatorische und ablaufbezogene Aspekte	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen Aspekte der Koordination, der Zuständigkeit sowie des Ablaufs bezüglich latenter Steuern sowie des Tax Accountings allgemein aufseiten der bilanzierenden Unternehmen angesprochen werden. Der Code wird überdies verwendet, sofern organisatorische Gesichtspunkte aufseiten der beratenden bzw. prüfenden Gesellschaften beleuchtet werden.</p> <p>Die Kategorie wurde deduktiv aus dem Interviewleitfaden abgeleitet. Die codierten Segmente entsprechen mithin überwiegend (aber nicht nur) den Antworten auf die Interviewfrage 1.</p>	<p>„Angefangen hat das als Bilanzierungsthema und wurde traditionell vom Rechnungswesen abgedeckt. Die Steuerabteilungen haben allenfalls zuge liefert eine Steuerbilanz, die ich ja für die Ermittlung der temporären Differenz benötige. Zum Teil wurden – da gab es keinen Unterschied zwischen Mittelstand und großen Unternehmen – aber auch die Steuerbilanzwerte letztendlich vom Rechnungswesen mit ermittelt, ggf. mithilfe der Steuerabteilung. Es war also zunächst ein Rechnungswesen-Thema. Das hat sich gewandelt in den letzten Jahren. Heutzutage ist das Thema in der Steuerabteilung angesiedelt.“ (B4_1, Abs. 30)</p>
EDV-Unterstützung	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen Aspekte im Zusammenhang mit EDV-Programmen, die zur Bilanzierung latenter Steuern sowie im Tax Accounting allgemein unterstützend verwendet werden, zur Sprache kommen. Eine Codierung wird vorgenommen, sofern die Aussagen die Funktionalität, mögliche Anwendungsprobleme und -fehler oder aber Fragen der Anschaffung sowie Implementierung der Programme betreffen.</p> <p>Die Kategorie wurde deduktiv aus dem Interviewleitfaden abgeleitet. Die codierten Segmente entsprechen mithin überwiegend (aber nicht nur) den</p>	<p>„Da muss ich wiederum sagen, weil es ja überwiegend mittelständische Unternehmen sind, die ich prüfe, ist es überwiegend über Excel. Die Berechnung erfolgt über Excel. Die Grundlagensysteme sind aber natürlich andere Systeme. Das ist dann im Endeffekt DATEV oder wo die Steuerdaten herkommen, das sind dann andere Steuersysteme.“ (KMP_2, Abs. 6)</p>

1 Hauptkategorien (1. Kategorienebene)

	Antworten auf die Interviewfrage 2.	
Differenzermittlung auf Basis von vorläufigen Steuerbilanzen	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen die Herausforderung thematisiert wird, dass im Moment der Ermittlung latenter Steuern in der Regel vorläufige Steuerbilanzen vorliegen und nachträgliche Änderungen dieser Steuerbilanzen Implikationen für die Abgrenzung latenter Steuern und die Bilanzierung laufender Steuern haben können. Die Kategorie wurde deduktiv aus dem Interviewleitfaden abgeleitet. Die codierten Segmente entsprechen mithin überwiegend (aber nicht nur) den Antworten auf die Interviewfrage 3.	„Natürlich kann es sein, dass es im Rahmen der Erstellung der Steuererklärungen, die oftmals nachgelagert sind zum Prüfungszeitpunkt, noch Änderungen gibt, sei es durch Hinzurechnungen, Kürzungen oder wie auch immer. Es ist aber eigentlich eher weniger der Fall oder wenn, dann kann man das aus Sicht der Abschlussprüfung als nicht wesentlich beurteilen. Gerade weil bei kapitalmarkt-orientierten Unternehmen ist eigentlich auch die Ermittlung der Steuerbilanzwerte bis zum Ende des Prüfungszeitraums/ Kapitalmarktorientierte Unternehmen müssen immer innerhalb von vier Monaten veröffentlichen. Das heißt, spätestens Anfang, Mitte März bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr müssen eigentlich die Steuerbilanzwerte halbwegs final sein. Eigentlich habe ich bisher die Erfahrung gemacht, dass die Werte schon sehr zuverlässig sind.“ (KMP_3, Abs. 10)
Granularität der Differenzermittlung	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen die Fragen behandelt werden, wie granular die temporären Differenzen zwischen IFRS-Bilanz bzw. Handelsbilanz und Steuerbilanz in praxi ermittelt werden und inwiefern regelmäßig Aggregationen erfolgen. Die Kategorie wurde deduktiv aus dem Interviewleitfaden abgeleitet. Die codierten Segmente entsprechen mithin überwiegend (aber nicht nur) den Antworten auf die Interviewfrage 4.	„Wenn ich mit der letzten Frage anfangen: Nein, jede Einzeldifferenz wird man niemals komplett erfassen, wenn das die gesamte Grundgesamtheit betrifft. Aber es gibt durchaus einzelne Bereiche, wo man auf Einzeldifferenzen schauen muss, wenn es wesentliche Effekte hat. Dieser Bereich der Outside Basis Differences, wo Sie das IFRS-Nettoreinvermögen im Konzern mit dem steuerlichen Buchwert vergleichen, um zu gucken: Was könnte da herauskommen? Das ist natürlich ein Beispiel für eine Einzeldifferenzenbetrachtung.“ (N10_3, Abs. 14)
Objektivierung der Werthaltigkeitseinschätzung	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen	„Neben einer Analyse des Geschäftsumfeldes, der Kon-

	<p>die Problematik der objektivierenden Prüfung von steuerlichen Prognoserechnungen, die zwecks Beurteilung der Werthaltigkeit latenter Steueransprüche aufgestellt werden, zur Sprache kommt. Unter diese Kategorie fallen bspw. einzelne Prüfungshandlungen, welche von Abschlussprüfern in diesem Kontext ergriffen werden. Es werden außerdem Textstellen codiert, in denen sich die Diskussion zwischen Abschlussprüfer und Mandanten in puncto Werthaltigkeitsbeurteilung widerspiegelt. Die Kategorie wurde deduktiv aus dem Interviewleitfaden abgeleitet. Die codierten Segmente entsprechen mithin überwiegend (aber nicht nur) den Antworten auf die Interviewfrage 5.</p>	<p>junktursensitivität, des Wettbewerbsdrucks – um einmal Beispiele zu nennen – analysieren wir das Wettbewerbsumfeld, um zu sehen, wie es in seinem Marktumfeld positioniert ist und ob es ein Geschäftsmodell hat, was eher nachhaltig ist oder ob es auf Produkten und Dienstleistungen basiert, die einen kurzen Lebenszyklus haben und bald wieder obsolet werden würden. Vor dem allgemeinen Hintergrund würden wir uns den Rahmen stecken, um dann im nächsten Schritt zu gucken, wie hat das Unternehmen eigentlich die Annahmen gesetzt, auf welche Arbeitsweise haben sie die Annahmen gesetzt, die sie ihrer Bewertung zugrunde gelegt haben – Umsatzwachstum, Marktdurchdringung, Cost-of-Sales-Entwicklung, wo die Herstellungskosten prognostiziert werden.“ (B4_3, Abs. 18)</p>
<p>Umgang der Bilanzadressaten und -adressatinnen mit latenten Steuern</p>	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen etwas darüber ausgesagt wird, wie Bilanzadressaten und -adressatinnen latente Steuern aufnehmen. Dabei kann es sich um Aussagen handeln, die sich auf Gesellschafter, Kreditinstitute, sonstige Analysten und Analytinnen sowie andere Adressaten und Adressatinnen beziehen. Die Kategorie wurde deduktiv aus dem Interviewleitfaden abgeleitet. Die codierten Segmente entsprechen mithin überwiegend (aber nicht nur) den Antworten auf die Interviewfrage 6.</p>	<p>„Es ist noch immer ein bisschen ein rotes Tuch. Dem regulären Leser des Geschäftsberichts ist vielleicht nicht ganz klar, was sich hinter latenten Steuern wirklich verbirgt. Bei Analysten oder bei Fachleuten kann man das voraussetzen. Die wissen aber auch, dass es gerade im Hinblick auf die aktiven latenten Steuern sehr ermessensbehaftet sein kann. Nachdem wir im HGB ein Wahlrecht für aktive latente Steuern im Einzelabschluss haben, werden die oftmals ignoriert oder herausgerechnet. Wenn das positive Ergebnis nur aus der Aktivierung latenter Steuern zustande kommt, dann wird das eher vernachlässigt oder man stellt gleich auf EBIT oder EBITDA ab, die gar nicht von den latenten Steuern tangiert werden.“ (KMP_3, Abs. 20)</p>

1 Hauptkategorien (1. Kategorienebene)

<p>Diskontierungsverbot</p>	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, die das regelwerkübergreifend bestehende Diskontierungsverbot zum Gegenstand haben. Aussagen zur Wirkung des Diskontierungsverbots, Kritik und Zuspruch am gegenwärtigen Rechtsstand sowie Einschätzungen hinsichtlich der möglichen Einführung einer Diskontierung werden mit diesem Code versehen. Die Kategorie wurde deduktiv aus dem Interviewleitfaden abgeleitet. Die codierten Segmente entsprechen mithin überwiegend (aber nicht nur) den Antworten auf die Interviewfrage 7.</p>	<p>„Ich glaube nicht, dass es eine lohnenswerte Option wäre. Es würde zwar methodisch eine bessere Antwort geben, aber diese Antworten finden Unternehmen auch ohne Standardänderungen jetzt schon, indem sie den Planungshorizont und andere Hilfsmittel nutzen, um zu einer belastbaren und vertretbaren Basis zu kommen.“ (N10_3, Abs. 24)</p>
<p>Handelsrechtliche Szenarien de lege ferenda</p>	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen mögliche Szenarien der Fortentwicklung der handelsrechtlichen Steuerabgrenzung – insbesondere eine Abkehr vom Aktivierungswahlrecht des § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB – diskutiert werden. Die Kritik an der gegenwärtigen Rechtslage, von der mögliche Reformüberlegungen ausgehen, sowie der Zuspruch, der die Beibehaltung der Rechtslage begründet, werden ebenfalls codiert. Die Kategorie wurde deduktiv aus dem Interviewleitfaden abgeleitet. Die codierten Segmente entsprechen mithin überwiegend (aber nicht nur) den Antworten auf die Interviewfrage 8.</p>	<p>„Das sieht man in einem HGB-Konzernabschluss oder in einem HGB-Jahresabschluss äußerst selten, dass jemand wirklich etwas aktiviert. Häufig – gerade im Bereich von größeren kapitalmarktorientierten Unternehmen – hat der HGB-Abschluss nur noch die Bedeutung einer Ausschüttungsbemessungsfunktion. Dieser Bilanzadressatenkreis ist häufig sehr eingeschränkt. Insofern würde ich nicht sagen, dass sich, wenn man die Ausschüttungsverbote nach HGB noch dazu nimmt, groß etwas durch ein Aktivierungsgebot ändern würde an der Stelle.“ (B4_6, Abs. 62)</p>

2 Subkategorien (2. Kategorienebene)

Subkategorien zur Hauptkategorie „Organisatorische und ablaufbezogene Aspekte“:

Subkategorie	Erläuterung	Ankerbeispiel
Große und kapitalmarktorientierte Unternehmen	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen organisatorische und ablaufbezogene Aspekte im Bereich des Tax Accountings bei großen und kapitalmarktorientierten Unternehmen fokussiert werden.</p> <p>Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p> <p>Hinsichtlich dieser Kategorie gilt es, eine möglichst trennscharfe Abgrenzung gegenüber der nachfolgenden Kategorie „Mittelständische Unternehmen“ sicherzustellen und somit einen regelgeleiteten Codierprozess zu gewährleisten. Zu diesem Zweck wird hier eine dreistufige Regel entworfen, die eine gesteuerte Differenzierung ermöglichen soll:</p> <p>In erster Instanz ist auf den Wortlaut abzustellen. Wenn sich die Aussage explizit auf große und kapitalmarktorientierte Unternehmen bzw. mittelständische Unternehmen bezieht oder der Bezug ohne Weiteres aus dem Kontext ersichtlich ist, dann ist eine Codierung dementsprechend vorzunehmen.</p> <p>Ist es nicht möglich – wie beschrieben – auf den jeweiligen Wortlaut abzustellen, so wird in zweiter Instanz berücksichtigt, wer die Aussage getätigt hat. Einschlägige Aussagen, die von befragten Personen aus dem Segment „B4“ ausgehen, werden dem Code „Große und kapitalmarktorientierte Unternehmen“ zugewiesen. Demgegenüber werden entsprechende Beiträge von Teilnehmenden aus dem Segment „KMP“ dem Code „Mittel-</p>	<p>„Entweder gibt es eine dezidierte Abteilung Tax Accounting – bei sehr großen Unternehmen, DAX-Niveau ungefähr –, oder es ist in der Steuerfunktion angesiedelt. Die IFRS-Werte kommen natürlich in der Regel aus der Accounting-Abteilung oder sonstigen rechnungslegungsnahen Abteilungen. Man braucht häufig noch »Datenlieferanten« – so würde ich es einmal bezeichnen –, zum Beispiel für Plandaten, wenn es um das Thema Werthaltigkeitsermittlung geht, aus dem Controlling bspw., dass man das IFRS-Budget braucht. Aber die Verantwortung ist in der Regel bei der Steuerfunktion angesiedelt. Die Steuerfunktion sammelt die Daten bei anderen Abteilungen, anderen Funktionen ein. Die anderen sind aber eher nicht daran beteiligt.“</p> <p>(B4_6, Abs. 6)</p>

	<p>ständische Unternehmen“ zugeordnet.</p> <p>In dritter Instanz wird auf den Inhalt des Gesagten abgestellt. Werden ausdifferenzierte Strukturen – insbesondere das Vorhandensein einer emanzipierten Steuerabteilung neben dem Rechnungswesen – beschrieben, dann wird die Aussage mit dem Code „Große und kapitalmarkt-orientierte Unternehmen“ versehen. Ist hingegen von verschmolzenen, organisatorisch wenig ausdifferenzierten Strukturen – insbesondere von einer Bündelung steuerlicher und rechnungslegungsbezogener Aufgaben in einer Abteilung – die Rede, dann wird die Aussage der Kategorie „Mittelständische Unternehmen“ zugeordnet.</p>	
<p>Mittelständische Unternehmen</p>	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen organisatorische und ablaufbezogene Aspekte im Bereich des Tax Accountings bei mittelständischen Unternehmen dargestellt werden.</p> <p>Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p> <p>Die regelgeleitete Abgrenzung dieser Kategorie gegenüber der vorangegangenen Kategorie „Große und kapitalmarkt-orientierte Unternehmen“ wurde bereits an entsprechender Stelle aufgezeigt (siehe oben).</p>	<p>„Bei mittelständischen Unternehmen mit HGB-Konzernabschluss ist es meistens so, dass der Leiter Rechnungswesen verantwortlich für die latente Steuerberechnung – oder die Ermittlung der latenten Steuern im Unternehmen – zeichnet, weil der Leiter Rechnungswesen häufig auch die Funktion des Leiters der Steuerabteilung innehat. Da ist es sehr verschmolzen.“ (KMP_3, Abs. 6)</p>
<p>Organisation in der Abschlussprüfung</p>	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen spezifische organisatorische und ablaufbezogene Aspekte aufseiten der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften – das heißt nicht aufseiten der bilanzierenden Unternehmen – angesprochen werden.</p> <p>Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	<p>„Die Schnittstellenthematik ist bei allen Unternehmen virulent – ein Stück weit auch bei uns in der Firma direkt –, dass auch der Prüfer die Kenntnisse haben muss, um latente Steuern zu ermitteln. Das können Kollegen von der regulären Abschlussprüfung machen, wo meist – wenn das Examen Jahre zurückliegt oder nie in Angriff genommen wurde – steuerrechtliche Kenntnisse fehlen. Auf der anderen Seite: Wenn das Kol-</p>

	legen aus dem reinen Steuerbereich bei meiner Gesellschaft machen, dann fehlen oft Bilanzierungs- und internationale Rechnungslegungskennnisse, um ein vollumfängliches Bild eines ermittelten Soll-Objekts für die Prüfung zu erzeugen. Es fehlen einfach die Kenntnisse dafür.“ (B4_3, Abs. 4)
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Subkategorien zur Hauptkategorie „EDV-Unterstützung“:

Subkategorie	Erläuterung	Ankerbeispiel
Excel (1. Stufe)	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen die Verbreitung, die Funktionalität sowie die Anwendungsprobleme von Excel-Tabellenkalkulationen im Zusammenhang mit der Bilanzierung latenter Steuern behandelt werden. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.	„Ja, das muss man auch. Das ist aus meiner Sicht sehr wichtig. Ich fange beim Mittelstand an. Das ist die Welt, in der man wirklich sehr viel in Excel abbildet, also wirklich diese Differenzenrechnung macht mit Excel, mit Formeln, die man manuell pflegt und nachhält.“ (KMP_1, Abs. 8)
Rechnungswesenbezogene Lösungen (2. Stufe)	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen EDV-Anwendungen zur Unterstützung der Bilanzierung latenter Steuern beleuchtet werden, die in das Buchführungssystem bzw. das jeweilige Konsolidierungsprogramm integriert sind. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.	„Das nächste Thema sind dann eigentlich Pakete, die sich gesondert um latente Steuern kümmern, die aber die echten Steuern noch nicht unbedingt zwingend einbeziehen. Da finden Sie Lösungen vor, die sich an Konsolidierungstools anlehnen, wo man zum Beispiel verschiedene Datenarten, wie HGB- oder IFRS-Daten, halten kann und in einer anderen Datenart dann die Tax-Daten aufbereitet und dann durch Abweichungen vorkonfigurierter Konten zu den temporären Differenzen kommt, ggf. Eingabefelder für steuerliche Verlustvorträge, Verfallsfristen, Tax Credits usw. vorsieht und dann über Steuersatzmultiplikation solche Logiken hinterlegt, die im Regelfall schon datenbankgestützt sind.“ (N10_3, Abs. 6)

Steuerprogramme (3. Stufe)	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen die Verbreitung, die Funktionalität sowie die Anwendungsprobleme von speziellen Steuerprogrammen diskutiert werden, die im Zusammenhang mit der Bilanzierung latenter Steuern eingesetzt werden und ggf. weitere Funktionalitäten aus dem steuerlichen Bereich abdecken (Berechnung der tatsächlichen Steuern, Anhangangaben inklusive der steuerlichen Überleitungsrechnung, Erstellung von E-Bilanzen, Erfassung und Verfolgung von Betriebsprüfungen usw.) Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	<p>„Da hat man ein Package. Das ist integriert. Das ist in der Regel webbasiert und ist angeschlossen an die Buchhaltung, sodass die IFRS-Daten nach einem Konten-Mapping automatisch hereingehen. Die Steuerwerte müssen natürlich manuell eingegeben werden, weil die kommen selten aus Systemen fertig herausgeplott.“ (B4_2, Abs. 8)</p>
----------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Subkategorien zur Hauptkategorie „Differenzermittlung auf Basis von vorläufigen Steuerbilanzen“:

Subkategorie	Erläuterung	Ankerbeispiel
Hoher Druck auf Steuerberechnung im Aufstellungszeitpunkt	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen zum Ausdruck kommt, dass hohe Ansprüche an die Güte der Steuerberechnung gestellt werden, die im Aufstellungszeitpunkt der Ermittlung von tatsächlichen und latenten Steuern zugrunde gelegt wird. Ebenfalls codiert werden dementsprechende Aussagen, wonach aufgrund des hohen Drucks auf die Steuerberechnung regelmäßig nur kleine Abweichungen zwischen der vorläufigen Steuerbilanz und der Steuerbilanz, auf die die tatsächliche Veranlagung später aufbaut, entstehen. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	<p>„Ja, aber das muss schon vorher sein. Der Druck auf das Testat und dass die Zahlen nicht wesentlich falsch sein dürfen, die wir im Januar produzieren, ist hoch. Wir diskutieren eigentlich schon jetzt im November, Dezember diese bilanzpolitischen Entscheidungen. Die werden jetzt eigentlich schon diskutiert. Natürlich gibt es dann noch einmal einen Feinschliff und es kann auch vorkommen, dass aufgrund anderer Umstände man sich noch einmal anders entscheidet, aber das sind Ausnahmefälle.“ (B4_2, Abs. 12)</p>
Perspektive der Abschlussprüfung	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen Besonderheiten der Rolle des Abschlussprüfers oder der Ab-</p>	<p>„Zwar hat die Abteilung, die latente Steuern prüft, das schon durchgewunken, aber dann kommt die normale Steu-</p>

	<p>schlussprüferin aufgrund der Vorläufigkeit steuerlicher Werte thematisiert werden. Codierungen mit dieser Kategorie werden hingegen nicht vorgenommen, sofern der jeweilige Textabschnitt schon mit der Subkategorie „Hoher Druck auf Steuerberechnung im Aufstellungszeitpunkt“ versehen wurde. Unter dieser Kategorie soll nicht dargestellt werden, dass der Abschlussprüfer zum Druck auf die vorläufige Steuerberechnung beiträgt. Vielmehr werden diesem Code Segmente zugeordnet, die die Rolle des Abschlussprüfers im Kontext der Vorläufigkeit steuerlicher Werte als solche widerspiegeln. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	<p>erabteilung, die hat – nehme ich einmal Ihre Punkte auf – noch eine Gestaltungsidee und sagt dann, jetzt machen wir eine Sonderabschreibung oder so. Das kann ich natürlich nicht planen, aber dann habe ich als Wirtschaftsprüfer immer ein Riesenproblem, weil es dann droht, dass mir jemand sagt, da hast du eine falsche Bilanz. Deshalb müssen Sie in der Praxis schon darauf achten, so koordiniert wie möglich und zeitgenau zu ermitteln, dass Sie nicht diese wesentlichen Themen haben.“ (KMP_1, Abs. 14)</p>
<p>Einzelfallabhängige True-ups in gewissen Bereichen</p>	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen zum Ausdruck kommt, in welchen Bilanzierungsfeldern Änderungen zwischen der vorläufigen Steuerbilanz und der endgültigen, abgeschlossenen Steuerbilanz mit Auswirkungen für die Steuerabgrenzung tendenziell häufiger vorkommen. Im Gegenzug werden auch Aussagen erfasst, die Hinweise darauf enthalten, in welchen Bilanzierungsfeldern gar keine oder nur geringfügige Änderungseffekte zu erwarten sind. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	<p>„Sie sind eher gering – würde ich sagen – und konzentrieren sich auf ein paar Posten. Da gibt es nicht so einen klaren Trend. Das hängt immer vom Geschäftsumfeld des jeweiligen Unternehmens ab, auch davon, wie präzise das Unternehmen in der Lage ist, die Steuerbilanzwerte zu ermitteln. Im Bereich Pensionsrückstellungen sieht man häufig Schätzverfahren für die Steuerbilanz, weil da die Zeit einfach nicht reicht. Das ist vielleicht etwas, was viele gemeinsam haben, wenn man eben komplexe Deckungsvermögen hat.“ (B4_6, Abs. 24)</p>
<p>Brückenfunktion der HGB-Werte</p>	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen angesprochen wird, dass zwecks Ermittlung latenter Steuern nach IAS 12 zunächst Differenzen zwischen vorliegenden HGB- und IFRS-Werten ermittelt und im nächsten Schritt weitere Differen-</p>	<p>„Also, das, was immer gemacht wird, dafür sind die Bilanzbuchhalter für die Einzelabschlüsse zuständig, die ermitteln die temporären Differenzen zwischen dem IFRS-Ledger und den HGB-Werten. Damit hat man dann natürlich schon den einen Teil der Differenz abgefrühstückt und dann</p>

2 Subkategorien (2. Kategorienebene)

	zen zwischen HGB- und Steuerwerten eruiert werden. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.	kommen da oben darauf, im Grunde genommen, nur noch die Abweichungen zwischen HGB- und Steuerbilanz. Das sind meistens gar nicht mehr so viele, zumindest wie ich das aus der Praxis kenne.“ (N10_5, Abs. 20)
BP-Auswirkungen	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen mögliche Veränderungen der Steuerbilanzwerte bzw. Steuerwerte infolge von BP-Anpassungen mit Folgen für die Steuerabgrenzung erläutert werden. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.	„Es gibt natürlich schon immer noch einmal Verwerfungen durch Betriebsprüfungen, die ja dann noch einmal deutlich nachgelagert sind. Aber dann kann es sein, der Betriebsprüfung fällt wieder irgendetwas auf und die erkennen – weiß ich nicht – irgendeine Vorratsbewertung meinenwegen nicht an – irgendwelche Abschreibungen – und das wird dann für vier Jahre noch einmal korrigiert nach hinten heraus. So etwas wirkt sich dann natürlich auch noch einmal auf die latenten Steuern im IFRS-Konzernabschluss aus.“ (N10_5, Abs. 20)

Subkategorien zur Hauptkategorie „Granularität der Differenzermittlung“:

Subkategorie	Erläuterung	Ankerbeispiel
Bilanzpostenbezogene Ermittlung	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen ausgedrückt wird, dass die Differenzermittlung zwischen Handels- und Steuerbilanz bzw. zwischen IFRS- und Steuerbilanz aggregiert auf Ebene der Bilanzposten oder auf einer vergleichbaren Aggregationssebene erfolgt. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.	„Führend ist wahrscheinlich – so sehe ich es ganz oft in der Praxis – das Thema der Bilanzpostenmethode, dass ich sage, ich habe das Anlagevermögen Handelsbilanz und das vergleiche ich mit dem Anlagevermögen Steuerbilanz – und zwar Sachanlagevermögen. Da guckt man sich nicht mehr an: Wie ist das Grundstück in der Handelsbilanz bilanziert und das Grundstück in der Steuerbilanz? Das macht man im Regelfall nicht, sondern man geht auf den gesamten Wert und vergleicht den miteinander.“ (N10_1, Abs. 14)
Hohe Granularität in einzelnen Bereichen	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen dargelegt wird, dass einzel-	„Man muss zum Beispiel immer den Goodwill isoliert haben, weil dort kann es steuer-

	<p>ne Bilanzposten zum Zwecke der Differenzermittlung (über die bilanzpostenbezogene Ermittlung hinaus) weiter aufgespalten werden. Ferner sollen Textsegmente dieser Kategorie zugeordnet werden, insofern diese Informationen darüber enthalten, welche Bilanzposten dies betrifft und weshalb es dieser tieferen Untergliederung bedarf. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	<p>liche Themen geben. Wir suchen natürlich bei den Positionen, wo wir steuerfreie Elemente darin haben können oder wo man auch in die bilanziellen permanenten Abweichungen geraten kann. Die Daten sollten natürlich sauber sein – Plan Assets im Bereich der Pensionen. Die Sachen brauchen wir sehr detailliert, weil da könnten Aktien darin sein, die dann nicht voll zu latenzieren wären.“ (B4_2, Abs. 14)</p>
<p>Ermittlung sekundärer latenter Steuern</p>	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen behandelt wird, wie und vor allem wie granular konzernspezifische, sekundäre latente Steuern ermittelt werden. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	<p>„Ja, das erfolgt in der Regel – so ist meine Erfahrung – pro Maßnahme. Es wird geguckt – Zwischenergebniseliminierung – und dann wird direkt darauf die in der Regel eine aktive latente Steuer gebildet.“ (N10_2, Abs. 28)</p>
<p>Zuordnungsproblematik im Kontext von IAS 12</p>	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen die Problematik behandelt wird, dass es eine planvolle Zuordnung von Steuerwerten zu den entsprechenden IFRS-Werten braucht, weil Steuerbilanz und IFRS-Bilanz unterschiedlich gegliedert sind. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	<p>„Das zweite Thema, das Sie nicht erwähnt haben, das aber in der Praxis gerade in der IFRS-Umstellung immer ein großes Thema war und auch immer laufend beachtet werden muss: Wenn Sie einen IFRS- oder US-GAAP-Abschluss haben, so gelten für diesen andere Gliederungsprinzipien. Das heißt, die Abbildung der Sachverhalte erfolgt in einem IFRS-Abschluss anders als in einer Steuerbilanz, die ja aus dem HGB-Schema abgeleitet ist. Das ist insbesondere bei Financial Instruments ein großes Thema. Das heißt, Sie haben erst einmal ein Zuordnungsproblem.“ (B4_1, Abs. 8)</p>

Subkategorien zur Hauptkategorie „Objektivierung der Werthaltigkeitseinschätzung“:

Subkategorie	Erläuterung	Ankerbeispiel
Planungsbedingungen	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen	„Nicht jeder Mandant ist in der Lage, eine Planrechnung

2 Subkategorien (2. Kategorienebene)

	<p>ausgesagt wird, dass Unternehmen – insbesondere abhängig von Unternehmensgröße und -form – qualitativ unterschiedliche Planungskapazitäten und -prozesse haben und dementsprechend eine heterogene Güte der Planung zu erwarten ist. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	<p>aufzustellen, die über fünf Jahre geht. Das können nicht alle. Ich weiß das von großen Unternehmen, die im DAX sind. Die kennen die Technik. Die wissen alle, wie das geht. Aber auch für die ist das Glaskugel-Gucken.“ (N10_1, Abs. 20)</p>
Planungszeitraum	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen deutlich wird, auf welchen Zeitraum steuerliche Planungsrechnungen, die hinsichtlich der Werthaltigkeitsprüfung latenter Steueransprüche aufgestellt werden, angelegt werden. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	<p>„Vielleicht ein ergänzender Satz noch: Dann kommt natürlich noch das Thema dazu, was für einen Planungshorizont nehmen Sie? Das ist die nächste schwer zu objektivierende Thematik. In der Praxis haben Sie üblicherweise, auch wenn IFRS das nirgendwo vorsieht, einen Fünfjahreszeitraum und das ist auch immer das, wo ich sagen würde, da kann ich gut mit leben. Alles, was darüber hinausgeht, würde ich immer sagen, da gibt es wirklich nur Einzelfälle, wo ich das wirklich für valide halte.“ (B4_4, Abs. 18)</p>
Konsistenzprüfung	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen beschrieben wird, dass im Rahmen der Prüfung von steuerlichen Planungsrechnungen ein Vergleich mit vorliegenden Planungsrechnungen aus anderen Bilanzierungsfeldern vorgenommen wird. Ferner werden mit der Kategorie Textsegmente ausgestattet, die beleuchten, welche Probleme bei dieser Prüfung auf Konsistenz auftreten. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	<p>„Sodass Sie durchaus diese Planung durchsprechen und verifizieren, um zu sagen: »Ist die belastbar genug?« Sie haben auch Schnittstellen. Wenn sie an andere Themenbereiche denken wie den Impairment-Test nach IAS 36, auch da wird eine Planung zugrunde gelegt. Oder wenn Sie an den Lagebericht an Prognosen denken – an Key Performance Indicators –, auch da werden Prognosen zugrunde gelegt. Was Wirtschaftsprüfer typischerweise tun, ist, dass sie diese Planungen miteinander vergleichen und sagen: »Auch wenn es vielleicht unterschiedliche Abteilungen im Unternehmen sind, sprechen die Planungen denn eine Sprache? Haben sie den gleichen Pla-</p>

		nungshorizont? Sind sie in den Annahmen konsistent?« (N10_3, Abs. 18)
Plausibilitätsprüfung	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen Prüfungshandlungen erläutert werden, auf die im Zuge der Prüfung von steuerlichen Planungsrechnungen zurückgegriffen wird, um die vorgelegte Planungsrechnung auf Plausibilität zu prüfen, ggf. partiell zu widerlegen oder sogar gänzlich zu verwerfen. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.	„Natürlich müssen die Annahmen, die dort bezüglich Wachstum usw. enthalten sind, kritisch hinterfragt werden. Das ist ein ganz wichtiger Bestandteil in der Praxis, dass man sich kritisch mit dieser Planung auseinandersetzt, mit dem Mandanten die Entwicklungen durchspricht, sich Nachweise bringen lässt, warum er von einem Umsatzwachstum von fünf Prozent pro Jahr – oder wie auch immer – ausgeht, was es da für konkrete Strategien gibt, ob die zum Teil schon eingeleitet wurden, ob der Auftragsbestand sich erhöht hat oder neue Kunden gewonnen wurden. Man kann es nie komplett objektivierbar machen. Es ist immer eine gewisse Ermessensentscheidung dabei, aber man kann sich sehr viel über objektive Nachweise darlegen lassen.“ (KMP_3, Abs. 18)
Planungstreue	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen zum Ausdruck kommt, dass die Planungstreue der Vergangenheit in der Prüfung von steuerlichen Planungsrechnungen Berücksichtigung findet. Außerdem werden Textabschnitte codiert, die verdeutlichen, welche konkreten Konsequenzen eine hohe Planungstreue bzw. eine geringe Planungstreue für die Beurteilung von Planungsrechnungen hat. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.	„Zum einen kann man sich ja auch die Vergangenheit angucken, inwieweit hat da die Planung gepasst oder nicht, damit man schon einmal einen gewissen Eindruck über den Planungsprozess bekommt. Hat das Unternehmen das Ganze im Griff oder rechnet man sich immer schön? Aber klar, das ist schon in Teilen auch schwierig. Das ist Kristallkugel. Da kann man eher nur gucken, wie wurde es in der Vergangenheit gemacht? Hat das gepasst? Kann man darauf vertrauen, wie das angestellt wird, oder eben nicht?“ (N10_4, Abs. 28)
Scheduling	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen zur Sprache kommt, ob und inwieweit Unternehmen die	„Es gibt Mandanten, die machen das rudimentär – so möchte ich es einmal formulieren. Es gibt Mandanten, die

2 Subkategorien (2. Kategorienebene)

	<p>Fristigkeit von aktiven latenten Steuern sowie von korrespondierenden, als Werthaltigkeitsindikator herangezogenen Passivlatenzen abschätzen und im Rahmen der Werthaltigkeitsbeurteilung berücksichtigen.</p> <p>Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	<p>lehnen das kategorisch ab, weil es eben nicht im Standard zu finden ist – das Scheduling. Wir haben die Auffassung oder ich persönlich habe auch die Auffassung, tendenziell muss man es nicht machen, weil es eben nicht im Standard geregelt ist, aber das ist wirklich sehr heterogen. Ich würde dem Mandanten empfehlen, es nicht zu machen, weil man sonst immer die Problematik hat, wo ziehe ich die Grenze, was ist noch vertretbar im Scheduling und was nicht.“</p> <p>(B4_6, Abs. 48)</p>
Einflüsse der Corona-Pandemie	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen Auswirkungen der Corona-Pandemie auf die Aufstellung sowie Prüfung von steuerlichen Planungsrechnungen zwecks Werthaltigkeitsbeurteilung hat. Neben erschwerenden Faktoren der Corona-Pandemie sollen auch Textstellen erfasst werden, die generelle Änderungen des Planungsprozesses zum Gegenstand haben. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	<p>„Ja, es war vorher so ein bisschen die Planungswelt, wir machen nur eine Planung und diese eine Planungsrechnung legen wir dann zugrunde. Jetzt gehen die Mandanten dazu über, dass die uns zwei Planungsrechnungen vorlegen – eine Best Case und eine Worst Case. Wir kriegen immer mehr Planungsmodule vorgelegt und wir müssen uns dann irgendwie entscheiden oder wir nehmen einen Mittelwert.“</p> <p>(KMP_1, Abs. 22)</p>

Subkategorien zur Hauptkategorie „Umgang der Bilanzadressaten und -adressatinnen mit latenten Steuern“:

Subkategorie	Erläuterung	Ankerbeispiel
Analysten und Analytinnen	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen beschrieben wird, wie allgemeine Analysten und Analytinnen (Aktienanalysten und -analytinnen, Aktionärsvertretung usw.) latente Steuern sowie andere Berichtsinhalte des Tax Accountings wahrnehmen und in ihrem jeweiligen Analyseprozess behandeln. Aussagen, die explizit den Umgang mit latenten Steuern aus Sicht von Bankanalysten und -analytinnen ausgehend von Kre-</p>	<p>„Die Bilanzanalysten treffe ich vor allem auf Hauptversammlungen. Ich nehme einmal ein Beispiel. Wenn wir Hauptversammlungen haben von unseren börsennotierten Gesellschaften, sind natürlich auch Aktionärsvertreter oder auch – wie Sie sagen – Analysten dabei, die die Abschlüsse analysiert haben. Diese haben schon ein gutes Gefühl dafür, wo man Bilanzpolitik machen kann. Das ist allen bekannt, dass latente Steuern ein The-</p>

	<p>ditinstituten zum Thema haben, werden nicht dieser Kategorie zugeordnet. Diese Aussagen werden unter der nachfolgenden Subkategorie („Kreditinstitute“) erfasst. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	<p>mengebiet ist, wo man sehr viel Bilanzpolitik hat.“ (KMP_1, Abs. 24)</p>
Kreditinstitute	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, die Schilderungen bezüglich der Thematik enthalten, wie Kreditinstitute latente Steuern sowie andere Berichtsinhalte des Tax Accountings wahrnehmen und in ihrem jeweiligen Analyseprozess behandeln. Textpassagen werden nur dann mit dieser Kategorie versehen, sofern explizit aus der Textstelle oder eindeutig aus dem Kontext hervorgeht, dass sie sich auf die Perspektive von Kreditinstituten bezieht. Ist hingegen allgemein von Analysten bzw. Analytinnen die Rede, dann werden die Aussagen unter der vorangegangenen Subkategorie („Analysten und Analytinnen“) erfasst. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	<p>„Die Bank würde sie herausstreichen in ihren Covenant-Regelungen, weil sie davon ausgehen, dass das mit dem Vorsichtsprinzip oder mit dem Gläubigerschutz nicht so richtig hinkommt.“ (KMP_5, Abs. 32)</p>
Interne Bilanzadressaten und -adressatinnen	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen ausgedrückt wird, wie interne Adressaten und Adressatinnen latente Steuern sowie andere Berichtsinhalte des Tax Accountings aufnehmen. Als interne Bilanzadressaten werden hier insbesondere Geschäftsführer und Geschäftsführerinnen, der Vorstand sowie der Aufsichtsrat verstanden. Im Kontext mittelständischer Unternehmen können auch Gesellschafter und Gesellschafterinnen als interne Bilanzadressaten angesehen werden, weil die Rolle der Geschäftsführung/Vorstand mit der Gesellschafterrolle bei in-</p>	<p>„Die mittelständischen Gesellschafter – für die ist das Qualen fett. Die denken, was ist das für ein Kram, warum ist das hier so kompliziert. Soweit Zwischengewinne im Konzernabschluss irgendwie zu verhindern sind, verhindern die die, um allein schon die ganze Fortentwicklung und die Latenzen zu vermeiden.“ (KMP_5, Abs. 26)</p>

	<p>habergeführten Unternehmen häufig zusammenfällt. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

Subkategorien zur Hauptkategorie „Diskontierungsverbot“:

Subkategorie	Erläuterung	Ankerbeispiel
Erhebliche Ermittlungsschwierigkeiten	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen geäußert wird, dass die mögliche Diskontierung latenter Steuern Ermittlungsschwierigkeiten aufseiten der Bilanzierenden hervorrufen würde. Ferner sollen Textabschnitte codiert werden, in denen konkret benannt wird, worin diese Ermittlungsschwierigkeiten bestehen würden. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	<p>„Das ist richtig, aber Sie wissen das alles nicht. Ich kenne alle Lehrbücher, ich kenne alle Beispiele. Die sind wirklich nett. Die haben nur nichts mit der Realität zu tun. Ich weiß, man muss die Beispiele vereinfachen. Ich halte auch Schulungen und Vorträge. Ich weiß das, aber ich habe kein Unternehmen, das hat eine DTL aus einem Sachverhalt, wo ich weiß, das dreht sich in zehn Jahren um. In zwanzigjähriger Berufserfahrung habe ich einmal so isolierte Immobilienkitschen. Da ist eine Immobilie drin. Da kann ich das vielleicht sagen.“ (B4_2, Abs. 24)</p>
Zusätzlicher Ermessensspielraum	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen vorausgesagt wird, dass durch die Einführung einer Diskontierungslösung – neben den Ermittlungsschwierigkeiten – Ermessensspielräume aufseiten der bilanzierenden Unternehmen entstehen würden. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	<p>„Auf der anderen Seite haben Sie Agency-Costs – so kenne ich es aus dem Studium noch –, dass Sie dem Unternehmen Gestaltungsmöglichkeiten an die Hand geben, sich in der einen oder anderen Darstellungsweise schönzurechnen – sich schönzurechnen im weitestgehenden Sinne.“ (B4_3, Abs. 26)</p>
Mangelnder Informationsmehrwert	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen der Informationsmehrwert einer möglichen Diskontierung von latenten Steuern bezweifelt wird. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	<p>„Ja, vor allen Dingen führt es auch nicht gerade dazu, dass die Abschlüsse vergleichbarer werden. Wenn das eine Unternehmen eine temporäre Differenz über fünf Jahre abdiskontiert und ein anderes diese Art von Differenz über 30 Jahre, dann kann man beide Bilanzpositionen nicht miteinander vergleichen. Dann müsste man, um das transparent zu</p>

		machen, wieder etwas im Anhang dazu schreiben, was allerdings den Anhang sicherlich nicht lesbarer macht.“ (N10_5, Abs. 50)
Surrogate in Anbetracht der Nichtdiskontierung	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen ausgedrückt wird, dass es in der Bilanzierungspraxis de lege lata Mechanismen gibt, mit denen die Verzerrungen, die aus der gegenwärtigen Nichtdiskontierung latenter Steuern entstehen, beseitigt oder zumindest gelindert werden. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.	„Der IAS 12 hat ja das Verbot einer Abzinsung (...) in sich, deswegen würde die rein formelle Anwendung von IAS 12 in den Fällen dazu führen, dass – wenn wir positive Aussichten haben, die gefühlt über Gebühr gut im Abschluss ihren Niederschlag finden – man deswegen eine Situation vorfindet, dass die Planungen für latente Steuern etwas abgekürzt werden, was man faktisch verstehen kann als Korrektiv zu diesem Abzinsungsverbot.“ (N10_3, Abs. 18)

Subkategorien zur Hauptkategorie „Handelsrechtliche Szenarien de lege ferenda“:

Subkategorie	Erläuterung	Ankerbeispiel
Aktivierungswahlrecht	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen die Wirkungen des in § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB verankerten Aktivierungswahlrechts in der Bilanzierungspraxis beschrieben werden. Dabei kann es sich um begünstigende wie auch um problematische Wirkungen aus unterschiedlichen Perspektiven handeln (Unternehmenssicht, Adressatenperspektive, Perspektive der Prüfenden). Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.	„Ich denke, dass man mit den momentanen Regelungen eigentlich ganz gut leben kann – insbesondere im HGB. Diejenigen, die unbedingt latente Steuern aktivieren möchten, die können dies tun. Für alle anderen, kleineren Unternehmen ist dieses Wahlrecht mit Sicherheit vorteilhaft, aber es schränkt natürlich den Bilanzvergleich ein bisschen ein. Das ist aber nicht nur ein Problem von latenten Steuern, sondern von Wahlrechten allgemein. Es schränkt die Vergleichbarkeit der Abschlüsse untereinander ein. Die Informationen, die man sich über Anhangangaben hinzuholt, kompensieren das Defizit vielleicht wieder ein bisschen, aber es ist nicht so, dass man das auf einen Blick sofort vergleichen kann,

3 Subsubkategorien (3. Kategorienebene)

		wenn jeder das Wahlrecht unterschiedlich ausübt.“ (KMP_3, Abs. 32)
Aktivierungsgebot	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen mögliche Wirkungen der Einführung eines Aktivierungsgebots in § 274 HGB unter Berücksichtigung unterschiedlicher Perspektiven erörtert werden (Unternehmenssicht, Adressatenperspektive, Perspektive der Prüfenden). Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.	„Ein Aktivierungsgebot würde aus meiner Sicht das Thema, was Sie vorher angesprochen haben, der Bewertung oder der Einbeziehung von Planungen weiter in den Fokus geben und würde damit auch mehr Planungsunsicherheiten mit in die Bilanzierung hereinnehmen.“ (KMP_2, Abs. 28)
Aktivierungsverbot	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen mögliche Wirkungen der Einführung eines Aktivierungsverbots in § 274 HGB unter Berücksichtigung unterschiedlicher Perspektiven erörtert werden (Unternehmenssicht, Adressatenperspektive, Perspektive der Prüfenden). Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.	„In der Tat. Das wäre eine Meinung, der ich ein wenig zuneige, dass man die latenten Steuern als Rückstellung wieder betrachtet nach 249, die es ja auch noch gibt, wenn Sie ganz kleine Verhältnisse haben, wo Sie entsprechend 274 HGB nicht zwingend anwenden müssen – also unter mittelgroßen Kapitalgesellschaften –, dass Sie eine Rückstellung für latente Steuern bilden müssen. Das würde in der Tat nach meinem Dafürhalten vollkommen ausreichen, um dem Genüge zu tun.“ (B4_3, Abs. 30)

3 Subsubkategorien (3. Kategorienebene)

Subkategorien zur Subkategorie „Große und kapitalmarktorientierte Unternehmen“ der Hauptkategorie „Organisatorische und ablaufbezogene Aspekte“:

Subsubkategorie	Erläuterung	Ankerbeispiel
Konzernebene	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen die Zuständigkeit, die Organisation sowie etwaige Problematiken bezüglich der Bilanzierung latenter Steuern sowie des Tax Accountings allgemein auf	„Ich kriege immer mehr mit, der Trend geht zur Steuerabteilung. Das ist meine Erfahrung, was ich so mitbekomme. Es ist ein schwieriges Umfeld, aber die Verantwortung liegt in der Regel bei der Steuerabteilung. Weil die Verantwortung/ Es kann nur einer die Verantwor-

	Konzernebene geschildert werden. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.	tung tragen, auch wenn er die Information von anderen bekommt. Es kann nur einen geben.“ (N10_2, Abs. 6)
Einzelgesellschaftsebene	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen die Zuständigkeit, die Organisation sowie etwaige Problematiken bezüglich der Bilanzierung latenter Steuern sowie des Tax Accountings allgemein auf Ebene der einzelnen Konzerngesellschaften geschildert werden. Neben Aspekten, die auf „einfache“ inländische Konzerngesellschaften zutreffen, werden auch Besonderheiten mit diesem Code versehen, welche ausländische Konzerngesellschaften betreffen. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.	„Oftmals ist es ja so, dass man nicht anfängt, die latenten Steuern erst auf Konzernabschlusssebene zu bilden, sondern das passiert, im Grunde genommen, in den Konsolidierungspackages und die werden von den lokalen Buchhaltern ausgefüllt, die die Einzelabschlüsse buchen. Die ziehen die ganzen Salden dann halt herüber in die Konsolidierungspackages und müssen dort bestimmte Anpassungen vornehmen, unter anderem auch die latenten Steuern. Da war der Kenntnisstand – so nach meinen Erfahrungen – meistens noch schlechter. Also, das ist ein großes Problem in der Praxis meines Erachtens.“ (N10_5, Abs. 8)

Subkategorien zur Subkategorie „Excel (1. Stufe)“ der Hauptkategorie „EDV-Unterstützung“:

Subsubkategorie	Erläuterung	Ankerbeispiel
Verbreitung	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen die Verbreitung von Excel-Anwendungen zur Unterstützung der Bilanzierung latenter Steuern angesprochen wird. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.	„Ja, das muss man auch. Das ist aus meiner Sicht sehr wichtig. Ich fange beim Mittelstand an. Das ist die Welt, in der man wirklich sehr viel in Excel abbildet, also wirklich diese Differenzenrechnung macht mit Excel, mit Formeln, die man manuell pflegt und nachhält.“ (KMP_1, Abs. 8)
Funktionalität	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen verdeutlicht wird, auf welche Weise Excel-Anwendungen im Rahmen der Bilanzierung latenter Steuern – speziell zur Differenzermittlung – eingesetzt werden und welche Vor-	„Die Berechnung erfolgt über Excel. Die Grundlagensysteme sind aber natürlich andere Systeme. Das ist dann im Endeffekt DATEV oder wo die Steuerdaten herkommen, das sind dann andere Steuersysteme.“ (KMP_2, Abs. 6)

3 Subsubkategorien (3. Kategorienebene)

	teile Excel-Anwendungen be-reithalten. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewon-nen.	
Anwendungsprobleme	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen Anwendungsprobleme und Schwierigkeiten hinsichtlich des Einsatzes von Excel-An-wendungen im Kontext der Bi-lanzierung latenter Steuern ge-schildert werden. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewon-nen.	„Das wird entsprechend durch eine Verformelung in Excel er-zeugt, was prozessual schwie-rig ist, wenn Formeln heraus-geschossen werden – sage ich einmal untechnisch – durch Eingabefehler, wenn verkehrte Werte eingetragen werden und keine Validierung stattfindet. Das ist vom prozessualen Ge-danken her betrachtet natür-lich ziemlich problematisch.“ (B4_3, Abs. 6)

Subkategorien zur Subkategorie „Steuerprogramme (3. Stufe)“ der Hauptkatego-rie „EDV-Unterstützung“:

Subsubkategorie	Erläuterung	Ankerbeispiel
Verbreitung	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen die Verbreitung von Steuerpro-grammen angesprochen wird, die die Bilanzierung latenter Steuern sowie weitere Deklara-tions- und Erklärungspflichten unterstützen sollen. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewon-nen.	„Sie können heute davon aus-gehen, dass die meisten mit deutschem Headquarter verse-henen Konzerne – die großen sowieso – eine entsprechende IT-gestützte Lösung – das heißt eine Standardlösung – ein-setzen. Da gibt es meines Erach-tens keinen mehr, der nicht so etwas einsetzt.“ (B4_1, Abs. 6)
Funktionalität	Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen verdeutlicht wird, auf welche Weise Steuerprogramme die Bilanzierung latenter Steuern sowie die Erfüllung verbunde-ner Berichterstattungspflichten unterstützen und welche vor-teilhaften Eigenschaften diese Steuerprogramme aufweisen. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewon-nen.	„Also, wenn wir uns so ein Tax-Reporting-Package herneh-men gedanklich, das in so einer digitalen Tool-Lösung ist, um-fasst das die Ermittlung der laufenden und der latenten Steuern und bestenfalls auch noch gleich die Informationen, die für die Anhangangaben er-forderlich sind. So ist eigent-lich das Tool auch immer aufgebaut, dass Sie eine Erfas-sungsmaske haben, in der Sie die Stammdaten erfassen: Was sind die Steuersätze für laufen-de und latente Steuern? Gibt es einen Unterschied? Gibt es eine Steuersatzänderung, die

F Kategoriendefinitionen

		<p>zukünftig wirkt, sodass es zu einer Veränderung der Sätze kommt, damit das Tool auch gleich automatisch den Effekt aus der Steuersatzänderung auf die latenten Steuern rechnen kann?“ (B4_4, Abs. 8)</p>
Anwendungsprobleme	<p>Mit dieser Kategorie werden Textpassagen codiert, in denen Anwendungsprobleme und Schwierigkeiten hinsichtlich des Einsatzes besagter Steuerprogramme geschildert werden. Die Kategorie wurde induktiv aus dem Datenmaterial gewonnen.</p>	<p>„Der Arbeitsaufwand, das einzurichten, ist wirklich immens und bei dem Mandanten haben wir es jetzt seit zwei oder drei Jahren und es läuft immer noch nicht vernünftig und fehlerfrei. Man hat noch viel Nacharbeit. Es muss schon eine gewisse Größe da sein. Für große kapitalmarktorientierte Unternehmen macht das sicherlich Sinn. Für viele Mittelständler macht das keinen Sinn.“ (KMP_4, Abs. 10)</p>