

Rödl & Partner (Hrsg.)

Tax Accounting

Herausforderungen,
Gestaltungsmöglichkeiten und Potenziale
bei Familienunternehmen

eBook

**SCHÄFFER
POESCHEL**

SCHÄFFER

POESCHEL

Rödl & Partner GbR
Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer (Hrsg.)

Tax Accounting

**Herausforderungen, Gestaltungsmöglichkeiten und Potenziale
bei Familienunternehmen**

2014
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bearbeiterübersicht

Beuermann: 2.4

Borchmann: 3.3; 4.8

Brunnhübner: 2.1 - 2.3

Grube: 6

Fehlauer: 1

Ferdinand: 2.1 - 2.3

Landgraf: 3.2

Möller-Gosoge: 2.4

Radevic: 3.1; 4.1 - 4.5

Sodenkamp: 6

Völkel: 4.6; 4.7

Vohl: 5

Weber: 3.3; 4.8

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

E-Book ISBN 978-3-7992-6930-8

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2014 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
info@schaeffer-poeschel.de

Einbandgestaltung: Willy Löffelhardt/Melanie Frasch
Satz: primustype Hurler GmbH, Notzingen

September 2014

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

Herausgeber

Rödl & Partner – Unternehmer beraten Unternehmer

Rödl & Partner ist an 94 eigenen Standorten in 43 Ländern vertreten. Die integrierte Beratungs- und Prüfungsgesellschaft für Recht, Steuern, Unternehmensberatung und Wirtschaftsprüfung verdankt ihren Erfolg über dreitausend unternehmerisch denkenden Mitarbeitern. Im engen Schulterschluss mit ihren Mandanten erarbeiten sie Informationen für fundierte – häufig grenzüberschreitende – Entscheidungen aus den Bereichen Wirtschaft, Steuern, Recht und IT und setzen sie gemeinsam mit ihnen um.

Autoren

Dipl.-Kffr. (FH) **Meike Beuermann**, Steuerberaterin, Associate Partner, leitet den Bereich laufende Steuerdeklaration bei Rödl & Partner in Hamburg. Schwerpunkt ihrer Tätigkeit ist die steuerrechtliche Beratung für Publikums- und Spezial-Investmentvermögen und mittelständische Unternehmen. Darüber hinaus ist sie im Fachbereich Bilanzsteuerrecht als Dozentin und freie Mitarbeiterin in der Ausbildung angehender Steuerberater, Bilanzbuchhalter und Steuerfachangestellter tätig.

Dr. **Peter Bömelburg** ist als Geschäftsführender Partner in den Bereichen Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung bei Rödl & Partner tätig. Ferner ist er für die Beratung von Rödl & Partner in Asien verantwortlich. Er hat langjährige Prüfungs- und Beratungserfahrung bei internationalen Unternehmensgruppen deutschen Ursprungs und in der Steuerung von internationalen Prüfungsmandaten. Ein Schwerpunkt seiner Tätigkeit ist die umfassende Beratung und Begleitung international tätiger Familienunternehmen.

Dipl.-Kfm. (Univ.) **Andreas Brunnhübner**, Steuerberater, Senior Associate, Rödl & Partner Nürnberg. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind das Internationale Steuerrecht, Steuerplanungen und -gestaltungen sowie Tax Accounting. Er ist Lehrbeauftragter an der Technischen Hochschule Nürnberg Georg-Simon-Ohm für Umwandlungssteuerrecht.

Dipl.-Vw. **Felix Fehlauer**, Steuerberater, Associate Partner, Rödl & Partner Berlin, arbeitet in den Bereichen Wirtschaftsprüfung und laufende Steuerberatung und betreut dort überwiegend mittelständische Unternehmen aus den Bereichen Handel und Industrie sowie öffentlich assoziierte Unternehmen, ist Mitglied im Arbeitskreis Tax Accounting und der Arbeitsgruppe IT Audit bei Rödl & Partner.

Dipl.-Kfm. **Michael Ferdinand**, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Partner, Rödl & Partner Köln, ist langjährig tätig in der Prüfung sowie der betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Beratung von mittelständischen Unternehmen. Er ist Autor und Referent zu verschiedenen Themen der Prüfung und Beratung.

Ulrike Grube ist Rechtsanwältin, Partnerin und Leiterin des Bereichs Prävention & Verteidigung bei Rödl & Partner in Nürnberg und tätig in der Beratung von mittelständischen, international tätigen Unternehmen in steuer- und wirtschaftsstrafrechtlichen Fragestellungen und Compliance sowie Selbstanzeigenberatung. Dazu ist sie Mitautorin verschiedener Werke im Themenbereich Steuerfahndung und Steuerstrafrecht sowie Mitautorin eines Kommentars zum Kapitalmarktstrafrecht. Als Referentin beim TÜV Rheinland referiert sie zu Themen im Rahmen des Kurses zum Compliance-Officer und bei diversen Inhouse-Veranstaltungen.

Dipl.-Kfm. **Christian Landgraf** ist Wirtschaftsprüfer und Certified Public Accountant (US) und leitet als Partner den Bereich Accounting Advisory Services bei Rödl & Partner am Stammsitz in Nürnberg. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen neben der Prüfung von nach IFRS und US-GAAP aufgestellten Abschlüssen vor allem in der bilanziellen Beratung börsennotierter und international tätiger mittelständischer Unternehmen sowie der internationalen Facharbeit. Er ist Referent und Dozent zu Themen der internationalen Rechnungslegung sowie Autor zahlreicher Fachpublikationen. Herr Landgraf ist u.a. Mitglied der Arbeitsgruppe Immaterielle Vermögensgegenstände des DRSC sowie des ZIA-Ausschusses Bilanzierung und Bewertung (Zentraler Immobilien Ausschuss e.V.).

Dipl.-Kffr. Dr. **Dagmar Möller-Gosoge**, Steuerberaterin, leitet als Partner den Bereich Gestaltende Steuerberatung und Internationales Steuerrecht bei Rödl & Partner am Standort München. Hier liegen ihre Schwerpunkte in der Beratung weltweit tätiger Unternehmensgruppen im Bereich der Steuerstrukturberatung, in der Leitung nationaler und internationaler Tax-Due-Diligence-Projekte, in der steuerlichen Strukturierung von Unternehmenskäufen und -verkäufen und bei Unternehmensumstrukturierungen. Sie ist weiterhin als Autorin eines Kommentars zum Umwandlungssteuerrecht, zahlreicher Aufsätze in Fachzeitschriften sowie als Referentin bei Vortragsveranstaltungen und Privatdozentin an der IUBH Duales Studium München tätig.

Dipl.-Bw. (FH) **Darko Radevic**, Steuerberater, ist als Senior Associate im Bereich der steuerlichen Beratung bei Rödl & Partner in Stuttgart tätig. Zu seiner Tätigkeit zählen die steuerliche Beratung und Betreuung von national wie international tätigen Unternehmen. In den letzten Jahren beschäftigte er sich zunehmend mit Fragen zum Tax Accounting und zur Umsetzung der E-Bilanz.

Matthias Sodenkamp, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Associate Partner bei Rödl & Partner in Eschborn, betreut die Tätigkeitsgebiete Vereinssteuerrecht, Umwandlungssteuerrecht, steuerliche DD-Prüfungen und Begleitung von Betriebsprüfungen.

Dipl.-Bw. (FH) **Monika Völkel**, Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin, Partner, Rödl & Partner Plauen. Ihre Tätigkeitsbereiche sind BPO sowie die Beratung im Bereich IT-gestützte Geschäftsprozesse. Sie ist Mitglied im Fachkreis Steuern und im Fachkreis Wirtschaftsprüfung sowie im Arbeitskreis IT-Audit/papierlose Prüfung.

Dipl.-Kfm. **Olaf Vohl**, CISA (Certified Information Systems Auditor), Rödl & Partner Stuttgart. Seine Schwerpunkttätigkeiten sind internes Berichtswesen, Prüfung interner Kontrollsysteme, Projektmanagement und Coaching.

Dipl.-Kfm. Dr. **Hans R. Weggenmann** leitet als Steuerberater bei Rödl & Partner den Geschäftsbereich Corporate and Tax Law. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind die steuerliche Beratung im M&A-Bereich, internationale Gestaltungsberatungen und die Besteuerung von Personengesellschaften. Dr. Weggenmann ist u.a. Mitglied der International Fiscal Association und aufgrund zahlreicher Vorträge auf Fachkongressen ausgewiesener Experte auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts. Er ist Privatdozent an der Universität Bayreuth und regelmäßig zu Gastvorlesungen an den Universitäten in Leipzig, Tübingen und Erlangen-Nürnberg eingeladen.

Vorwort

Im Zuge von BilMoG und E-Bilanz sehen sich neben kapitalmarktorientierten Unternehmen vermehrt auch Familienunternehmen vor die Aufgabe gestellt, eine integrierte Steuerbuchführung, auch Tax Accounting genannt, einzuführen. Gründe hierfür sind die in der Praxis zunehmende Emanzipation der Steuerbilanz von der Handelsbilanz sowie die gestiegenen Anforderungen im Zusammenhang mit der Bilanzierung von latenten Steuern nach BilMoG. Daneben erfordern auch die Internationalisierung des deutschen Mittelstands und der Einsatz internationaler Rechnungslegungsstandards Anpassungen und Lösungen im Rechnungswesen, die nur mit modernen ERP-Systemen und Software-Tools umsetzbar sein werden. In der Praxis zeigt sich, dass die Entwicklung hin zu einer integrierten, softwaregestützten Steuerbuchführung nicht mehr aufzuhalten ist.

Nur durch die Einführung eines effizienten Tax Accounting wird es gelingen, die Einflussfaktoren der steuerlichen Prozesse im Unternehmen zu identifizieren und durch eine international ausgerichtete Steuerstrategie und Steuerbilanzpolitik bestmöglich zu steuern. Für diese Zwecke können die gesetzlich zulässigen Spielräume zur Minimierung der (Konzern-)Steuerquote genutzt werden, um in Verbindung mit der gezielten Ausübung von Ansatz- und Bewertungswahlrechten zu einem optimalen Ergebnis zu gelangen. Auch rückt aufgrund der umfangreichen Berichts- und Dokumentationsanforderungen nach HGB, IFRS und US-GAAP sowie steigender Komplexität zunehmend auch die Sicherstellung der Tax Compliance in den Fokus. Dies erfordert weitgehend standardisierte Systeme und Prozesse.

Die Implementierung der notwendigen Prozesse stellt insbesondere mittelständische Unternehmen vor große Herausforderungen. Hier sind Steuerberater und Wirtschaftsprüfer gefragt, die Unternehmen bei der Umsetzung geeigneter Maßnahmen beratend zu unterstützen. Nur wer rechtzeitig die richtigen Strukturen im Unternehmen schafft, wird von den Vorteilen eines funktionierenden Tax Accounting profitieren können.

Ziel dieses Buches ist, international tätigen Familienunternehmen eine praxisorientierte Hilfestellung und somit ein wertvolles Instrument für die Implementierung eines erfolgreichen Tax-Accounting-Systems an die Hand zu geben. Das Werk soll v.a. Unternehmer sowie die verantwortlichen Führungskräfte in den Unternehmen detailliert zu allen Fragestellungen informieren und zeigt verschiedene praxiserprobte Umsetzungsmöglichkeiten auf. Ergänzend wird anhand von ausführlichen Praxisbeispielen erklärt, wie die Optimierung der Konzernsteuerquote, die sachgerechte Ermittlung und bilanzielle Abbildung der laufenden und latenten Steuern inklusive der notwendigen Angaben im Anhang nach HGB und IFRS gelingen kann. In einem eigenen Kapitel werden die Grundlagen sowie die Erstellung und Übermittlung der E-Bilanz an die Finanzverwaltung praxisnah dargestellt.

Wir bedanken uns herzlich bei unserer Kollegin Frau Steuerberaterin Melanie Erhard für die Durchsicht des Manuskriptes und die wertvollen Anregungen. Ein großes Dankeschön gebührt ebenfalls Herrn Thomas Borchmann und Herrn Christian Weber von der fwsb GmbH, Eschborn, für die Abbildung der Praxisfälle und der Darstellung der E-Bilanz mit der Software-Lösung *DefTax*[®].

Anregungen und Kritik zu diesem Buch nehmen wir dankbar entgegen (E-Mail: peter.boemelburg@roedl.com sowie alle Autoren).

Inhaltsverzeichnis

Herausgeber und Autoren	V
Vorwort	IX
Abkürzungsverzeichnis	XVII
1 Tax Accounting – Einführung	1
1.1 Begriffsabgrenzung	1
1.2 Hintergründe, Ziele und Bedeutung	3
1.3 Einflussfaktor E-Bilanz	7
2 Tax Accounting und Unternehmensbesteuerung	11
2.1 Allgemeines	11
2.2 Auswirkungen auf die Konzernsteuerquote	12
2.2.1 Definition und Funktion der Konzernsteuerquote	13
2.2.2 Analyse der Einflussfaktoren auf die Konzernsteuerquote	15
2.2.2.1 Tatsächlicher Steueraufwand	19
2.2.2.2 Latenter Steueraufwand	24
2.2.2.3 Konzernergebnis vor Steuern	29
2.2.2.4 Zwischenfazit zur Analyse der Einflussfaktoren auf die Steuerquote	30
2.2.3 Auswirkung des Tax Accounting auf die Ermittlung	
der Konzernsteuerquote	31
2.2.3.1 Steuercontrolling	32
2.2.3.2 Eigenständige Steuerbilanzpolitik	33
2.2.4 Optimierung durch internationale Steuerstrategie	33
2.2.4.1 Steueroptimierung durch Verrechnungspreise	35
2.2.4.2 Steueroptimierende Unternehmensfinanzierung	35
2.2.4.3 Grenzüberschreitende Umstrukturierungen	36
2.2.4.4 Funktions-, Risiko- und Vermögensverlagerungen	44
2.2.4.5 Sitzverlagerung	46
2.3 Praxisfall	48
2.3.1 Deutsches Mittelstandsmodell	51
2.3.2 Umwandlung durch Formwechsel	52
2.3.3 Begründung Organschaft durch Ergebnisabführungsvertrag	54
2.3.4 Besteuerungsfolgen nach Umsetzung des Mittelstandsmodells	55
2.4 Eigenständige Steuerbilanzpolitik und Gestaltungsmöglichkeiten	56
2.4.1 Möglichkeiten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik	57
2.4.2 Steueroptimierung durch Abkopplung der Handels- von der	
Steuerbilanz	60
2.4.3 Herausforderungen für das Tax Accounting	62
2.4.4 Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik	64
2.4.4.1 Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter	
Anlagegüter	65
2.4.4.2 Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung	67
2.4.4.3 Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur	
Förderung kleinerer und mittlerer Betriebe	70

2.4.5	Grenzen der Steuerbilanzpolitik durch neuere Verlautbarungen der Finanzverwaltung	75
2.4.5.1	Steuerbilanzpolitik aus Sicht des BMF	75
2.4.5.2	Stetigkeitsgebot	76
2.4.5.3	Willkürverbot und Verbot des Gestaltungsmissbrauchs	77
2.4.5.4	Gesetzliche Neuregelung der steuerlichen Behandlung der Übernahme von Verpflichtungen	78
2.4.6	Implikationen des Gesellschaftsrechts/Gesellschaftsvertrages	80
2.4.7	Auswirkungen auf Ausschüttungsbemessung, Tantieme-Berechnung	81
2.4.8	Praxiserfahrungen/Praxisfall	84
3	Tax Reporting	87
3.1	Bilanzierung tatsächlicher Steuern	87
3.1.1	HGB.	87
3.1.1.1	Ansatz	87
3.1.1.2	Bewertung	88
3.1.1.3	Ausweis	88
3.1.2	IFRS.	89
3.1.2.1	Ansatz	89
3.1.2.2	Bewertung	91
3.1.2.3	Ausweis	91
3.2	Bilanzierung latenter Steuern.	93
3.2.1	Einführung.	93
3.2.2	Theoretisches Konzept latenter Steuern	94
3.2.2.1	Grundidee der Steuerlatenzierung	94
3.2.2.2	Konzepte zur Abgrenzung latenter Steuern	95
3.2.2.3	Ursachen latenter Steuern	96
3.2.3	HGB.	98
3.2.3.1	Entwicklungen im Handelsrecht.	98
3.2.3.2	Ansatz und Ausweis im Jahresabschluss.	99
3.2.3.3	Ansatz und Ausweis im Konzernabschluss	103
3.2.3.4	Bewertung latenter Steuern	108
3.2.3.5	Anhangangaben	109
3.2.4	IFRS.	110
3.2.4.1	Überblick über IFRS-Regelwerk	110
3.2.4.2	Ansatz und Ausweis im Einzelabschluss.	111
3.2.4.3	Ansatz und Ausweis im Konzernabschluss	113
3.2.4.4	Bewertung latenter Steuern	115
3.2.4.5	Anhangangaben	116
3.2.5	Besonderheiten des Steuerrechts	118
3.2.5.1	Steuerliche Verlustvorträge	118
3.2.5.2	Zinsvorträge	121
3.2.5.3	Steuerbefreiungen nach § 8b KStG	122
3.2.5.4	Ertragsteuerliche Organschaft	123
3.2.5.5	Personengesellschaften	126

3.3	Praxisfall: Steuerliche Wahlrechtsausübung – Abbildung mit der Standardsoftware <i>DefTax</i> [®]	128
3.3.1	Einführung <i>DefTax</i> [®] – Softwarelösung für Konzernsteuern	128
3.3.1.1	Modul Tatsächliche (Ertrag-)Steuern	128
3.3.1.2	Modul Latente (Ertrag-)Steuern	132
3.3.1.3	Modul Umsatzsteuererklärung	133
3.3.1.4	Modul E-Bilanz	134
3.3.1.5	Modul Betriebsprüfung	135
3.3.1.6	Modul Verdichtung/Konsolidierung	135
3.3.2	Abbildung der Ausgangsdaten – Initialisierung	136
3.3.3	Steuerberechnung für das laufende Geschäftsjahr 2014	142
3.3.4	Steuerberechnung für das laufende Geschäftsjahr 2014 mit Bildung einer 6b-Rücklage	149
4	Grundlagen der E-Bilanz	157
4.1	Allgemeines	157
4.2	Rechtliche Grundlagen und Ziele der gesetzlichen Regelungen	158
4.2.1	Rechtliche Grundlagen	158
4.2.1.1	§ 5b EStG und seine Entstehung	158
4.2.1.2	Umsetzung der Rechtsgrundlage	160
4.2.2	Ziele der gesetzlichen Regelung	161
4.2.3	Zeitlicher Anwendungsbereich	163
4.2.3.1	Allgemeine Anwendungsregelungen	163
4.2.3.2	Nichtbeanstandungsregelung	163
4.2.3.3	Übergangsregelung	164
4.2.4	Sanktionen bei Verstößen gegen § 5b EStG	165
4.3	Persönlicher Anwendungsbereich	165
4.3.1	Allgemeines	165
4.3.2	Bilanzierende Unternehmen	166
4.3.2.1	Bilanzierende Unternehmen nach § 4 Abs. 1 EStG	166
4.3.2.2	Bilanzierende Unternehmen nach § 5 EStG	166
4.3.2.3	Bilanzierende Unternehmen nach § 5a EStG	167
4.3.2.4	Unternehmen mit Betriebsstätten	167
4.3.2.5	Steuerbefreite Körperschaften	167
4.3.2.6	Juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Betrieben gewerblicher Art	168
4.3.3	Bagatellregelungen	168
4.3.4	Anschlussgeprüfte Unternehmen	168
4.3.5	Ausnahmen von der elektronischen Übermittlung	169
4.4	Sachlicher Anwendungsbereich	169
4.4.1	Allgemeines	169
4.4.2	Inhalt der E-Bilanz	170
4.4.3	Form der E-Bilanz	173
4.5	Betrachtung der Übertragungsvarianten	174
4.5.1	Handelsbilanz mit Überleitungsrechnung	175
4.5.2	Steuerbilanz	176

4.5.2.1	Kontenplanmethode	177
4.5.2.2	Buchungskreisermethode	178
4.5.2.3	Ledger-Methode	179
4.6	Strategien zur Umsetzung	179
4.6.1	Maximalstrategie	180
4.6.2	Minimalstrategie	180
4.6.3	Neutralstrategie	180
4.6.4	Wahl der optimalen Strategie	181
4.7	E-Bilanz 1.0	182
4.7.1	Praxiserfahrungen aus der Umsetzung	183
4.7.2	Aktuelle Entwicklungen	184
4.8	Praxisfall: E-Bilanz in <i>DefTax</i> [®]	185
4.8.1	Überblick	185
4.8.2	Administrativer Bereich	185
4.8.3	Erstellung der E-Bilanz in der Mandantensicht	188
4.8.3.1	Die Datengrundlage der E-Bilanz	190
4.8.3.2	Das E-Bilanz-Modul – Befüllung der Taxonomie	194
5	Prozesse und Strukturen	205
5.1	Einbindung in die Managementberichterstattung	205
5.1.1	Externes, internes und Management Reporting	205
5.1.1.1	Aufgaben	205
5.1.1.2	Abgrenzung	206
5.1.1.3	Externes Reporting	206
5.1.1.4	Internes Reporting	206
5.1.1.5	Management Reporting	207
5.1.1.6	Steuern und Management	208
5.1.2	Kennzahlen als Steuerungsinstrumente	210
5.1.2.1	Kennzahltypen	210
5.1.2.2	Anforderungen	210
5.1.3	Die Steuerquote als KPI	211
5.1.3.1	Einleitend	211
5.1.3.2	Wahrnehmungen	212
5.1.3.3	Fazit	214
5.1.4	Weitere Kennzahlen	214
5.1.4.1	Vorüberlegungen	214
5.1.4.2	Betriebswirtschaftliche Kennzahlen	214
5.1.4.3	Steuerliche Profitabilitätskennzahlen	214
5.1.4.4	Steuerliche Liquiditätskennzahlen	215
5.1.4.5	Steuerliche Risikokennzahlen	215
5.1.4.6	Kennzahlen aus der traditionellen Steuerarbeit	216
5.1.5	Kennzahlensysteme	217
5.2	Ansätze für die systemgestützte Berichterstattung	219
5.2.1	Einleitung	219
5.2.2	Ausgangssituation	219
5.2.2.1	Datenbereitstellung	219
5.2.2.2	Berechnungen	220
5.2.2.3	IT-Governance	220

5.2.3	Lösungsansatz	221
5.2.3.1	Business Intelligence.	221
5.2.3.2	Data Warehouse	221
5.2.3.3	Online Analytical Processing	224
5.2.4	Architekturbeispiele	225
5.2.5	Berichtsbeispiel	227
5.3	Internes Kontrollsystem.	228
5.3.1	Begriff und Bedeutung	228
5.3.2	Gesetzliche Anforderungen	228
5.3.3	Steuerliche Risiken	229
5.3.3.1	Risikoarten.	229
5.3.3.2	Entscheidungs- vs. Regelbezug	231
5.3.4	Aufbau eines IKS	232
5.3.4.1	Rahmenwerk	232
5.3.4.2	Struktur	232
5.4	Optimierungspotenziale	235
5.4.1	Prozesse.	235
5.4.2	Informationstechnik	236
5.4.2.1	Steuerliche Berechnungen	236
5.4.2.2	Steuerliches Berichtswesen	236
5.4.2.3	Fortschritts- und Statuskontrolle	236
5.4.2.4	IKS- und Risikomanagement	237
5.5	Praxisbeispiel: Vorgehensmodell steuerliches IKS	237
5.5.1	Planung und Management.	238
5.5.2	Bestandsaufnahme	238
5.5.3	Risikoidentifizierung und Risikobewertung.	239
5.5.4	Kontrolldesign	239
5.5.5	Test	241
5.5.6	Betrieb und Anpassung.	242
6	Tax Accounting und Compliance	243
6.1	Einführung.	243
6.2	Begriff und Definition von Compliance.	244
6.3	Rechtsgrundlagen	246
6.3.1	Nationale Vorschriften und Regelungen	246
6.3.2	Ausländische (Rechts-) Vorschriften mit Compliance-Bezug	249
6.4	Notwendigkeit der Einführung eines Compliance-Management-Systems	251
6.5	Folgen von Compliance-Verstößen für Unternehmer und Unternehmen.	253
6.5.1	Folgen für die handelnden Personen.	254
6.5.1.1	Straf- und ordnungswidrigkeitenrechtliche Folgen	254
6.5.1.2	Zivilrechtliche Folgen	258
6.5.2	Folgen für das Unternehmen im In- und Ausland.	260
6.6	Was kann Compliance leisten?	265
6.7	Implementierung von Compliance-Strukturen	266
6.8	Ausgestaltung von Prozessen.	271
	Stichwortverzeichnis	275

Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt (Richtlinien)
a.A.	anderer Ansicht, anderer Auffassung
a.a.O.	am angegebenen Ort
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
a.F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
a.M.	anderer Meinung
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
a.o.	außerordentlich/e/er
Art.	Artikel
ASTG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)
Aufl.	Auflage
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BI	Business Intelligence
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR	Bundesrat
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
ders.	derselbe
d.h.	das heißt

DRS	Deutscher Rechnungslegung Standard
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
IASB	Financial Accounting Standards Board
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
einschl.	einschließlich
EK	Eigenkapital
ErbSt	Erbschaft- und Schenkungsteuer
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
Erl.	Erlaß
Est	Einkommensteuer
EstG	Einkommensteuergesetz
EstH	Einkommensteuer-Hinweise
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
ETL	Extraktion, Transformation, Laden
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
e.V.	eingetragener Verein
evtl.	eventuell
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f., ff.	folgende, fortfolgende
F.	Fach
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
ggf.	gegebenenfalls
gl.A.	gleicher Ansicht, gleicher Auffassung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Kommanditgesellschaft mit einer GmbH als persönlich haftendem Gesellschafter
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
grds.	grundsätzlich
GrEst	Grunderwerbsteuer
GrS	Großer Senat des BFH
GWG	geringwertige Wirtschaftsgüter
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
H	Hinweis
h.A.	herrschende Ansicht, herrschende Auffassung
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IBD	Inside Basis Difference

i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
IFRS	International Financial Reporting Standard
i.e.S.	im engeren Sinne
i.H.d.	in Höhe der/des
i.H.v.	in Höhe von
IKS	Internes Kontrollsystem
insbes.	insbesondere
InsO	Insolvenzordnung
i.R.d.	im Rahmen der/des
i.R.v.	im Rahmen von
i.S.d.	im Sinne der/des
i.S.v.	im Sinne von
IT	Informationstechnologie
i.V.m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
KapESt	Kapitalertragsteuer
Kfz	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft
Kj.	Kalenderjahr
KPI	Key Performance Indicator
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
lfd.	laufend
LSt	Lohnsteuer
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
lt.	laut
m.a.W.	mit anderen Worten
max.	maximal
m.E.	meines Erachtens
Mio.	Millionen
m.w.H.	mit weiteren Hinweisen
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MwSt	Mehrwertsteuer
n.F.	neue Fassung
Nr.	Nummer/n
nrkr.	nichtrechtskräftig
n.v.	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
o.Ä.	oder Ähnlichem/s
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OB	Outside Basis Difference
OLAP	Online Analytical Processing
o.V.	ohne Verfasser

p.a.	per annum, pro anno
PiR	Praxis der internationalen Rechnungslegung (Zeitschrift)
R	Richtlinie
RGBI	Reichsgesetzblatt
Rn.	Randnummer
rkr.	rechtskräftig
Rs.	Rechtssache
RStBl	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
s.	siehe
SaaS	Software as a Service
SE	Societas Europaea
SME	Small and Medium-sized Entity
SOA	Sarbanes-Oxley Act
sog.	so genannte(r/s)
SolZ	Solidaritätszuschlag
SSD	Solid State Disk
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StuB	Steuer- und Bilanzpraxis (Zeitschrift)
tw.	teilweise
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwSt-Erl	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
v.a.	vor allem
vEK	für Ausschüttungen verwendbares Eigenkapital (verwendbares Eigenkapital)
Vfög.	Verfügung
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
WG	Wirtschaftsgut
Wj.	Wirtschaftsjahr
z.B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer
z.T.	zum Teil
zzgl.	zuzüglich

1 Tax Accounting – Einführung

Literaturhinweise

Beck'scher Bilanzkommentar, 9. Auflage, München 2014.

Herzig, Tax Accounting zwischen BilMoG und E-Bilanz, DStR 2010, 1900.

Loose, Tax Management der kapitalmarktorientierten internationalen Unternehmen, Köln 2009.

Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance: Wahrung steuerlicher Pflichten, Köln 2010.

1.1 Begriffsabgrenzung

Immer mehr Unternehmen sehen sich heute mit der Herausforderung konfrontiert, ein geeignetes, integriertes Buchführungs- und Reportingsystem zu implementieren. Dieser Trend hat sich vor allem durch das 2009 in Kraft getretene Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, BilMoG) und die Verpflichtung zur Abgabe einer elektronischen Bilanz, kurz E-Bilanz, verstärkt. Mit einem effizienten Tax Accounting können kapitalmarktorientierte wie international tätige Familienunternehmen dieser Entwicklung erfolgreich begegnen. Das vorliegende Buch erläutert Hintergründe und Ziele des Tax Accounting, stellt Anwendungsmöglichkeiten dar und veranschaulicht anhand zahlreicher Praxisbeispiele die theoretischen Grundlagen. Doch was genau bedeutet »Tax Accounting« und was kann es leisten?

Tax Accounting vereint eine Vielzahl von Anwendungsmöglichkeiten und Sichtweisen auf handelsrechtliche und steuerliche Zusammenhänge und deren Darstellung im internen und externen Rechnungswesen. Wörtlich vereint Tax Accounting die Begriffe »Steuern« und »Buchführung« und beschreibt im klassischen Sinne also zunächst einmal die Führung von Büchern zu steuerlichen Zwecken. Dahinter steht jedoch weit mehr: Vor BilMoG waren Einheitsbilanzen, also identische Rechenwerke für handels- und steuerrechtliche Zwecke, die Regel. Steuerliche Ansatzvorschriften wirkten so auch in die Handelsbilanz. Über eine gesonderte steuerliche Buchführung wurde sich kaum Gedanken gemacht.

Spätestens seit BilMoG hat sich dies jedoch grundlegend geändert. Handels- und Steuerbilanz sind in Folge dessen deutlich unabhängiger voneinander geworden. Sollte mit dem BilMoG eine Alternative zu den International Financial Reporting Standards (IFRS) geschaffen werden, so ging damit eine deutliche Aufwertung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses und Entkopplung von den steuerrechtlichen Vorschriften einher – das Handelsrecht emanzipierte sich. Seither ist die Erstellung einer Einheitsbilanz für handels- und steuerbilanzielle Zwecke kaum mehr möglich. Vor allem durch die zumeist divergierenden bilanzpolitischen Interessen in Handels- und Steuerbilanz, der Maximierung des ausschüttbaren Ergebnisses in der Handels- bei gleichzeitiger Minimierung des Gewinns in der Steuerbilanz, sind zwei unabhängige Buchführungen erstrebenswert und notwendig geworden. Diese Zielsetzung kann durch Tax Accounting im Sinne einer eigenständigen steuerlichen Buchführung unterstützt werden. Dies gilt nicht mehr nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen, die sich diesem Thema schon früher genähert haben, sondern vermehrt auch für Familienunternehmen.

Im Spannungsfeld zwischen E-Bilanz und BilMoG beschreibt Tax Accounting jedoch mehr als eine »bloße«, vom Handelsrecht losgelöste, integrierte Steuerbuchführung für laufende und latente Steuern sowie für Zwecke der E-Bilanz. Es vereint vielmehr eine Vielzahl von Anwendungsmöglichkeiten und Sichtweisen auf handelsrechtliche und steuerliche Zusammenhänge sowie deren Darstellung und beschreibt eine integrierte, zumeist IT-unterstützte Lösung zur:

- Darstellung und Gestaltung der Unternehmensbesteuerung mit der Möglichkeit zu einer eigenständigen Steuerbilanzbuchführung und Steuerbilanzpolitik sowie zur Optimierung und Steuerung der Konzernsteuerquote (siehe Kap. 2),
- Implementierung effizienter Tax-Reporting-Prozesse für die Ermittlung von tatsächlichen und latenten Steuern und die Übertragung der E-Bilanz (siehe Kap. 3),
- Etablierung einer auf steuerliche Zwecke ausgerichteten Buchhaltung i.R.d. der E-Bilanz (siehe Kapitel 4),
- Schaffung und Kontrolle von Prozessen und Strukturen zur steuerlichen Berichterstattung und Vervollständigung des Internen Kontrollsystems zur frühzeitigen Identifizierung und Minimierung steuerlicher Risiken (siehe Kap. 5),
- Risikominimierung durch Unterstützung und Sicherstellung eines umfangreichen Tax-Compliance- und Tax-Risk-Managements (siehe Kap. 6).

Tax Accounting gewinnt somit immer mehr an Bedeutung, um die Informationsinteressen von Abschlusserstellern und -adressaten zu erfüllen – wenngleich es im deutschen Rechtsraum bisher wenig entwickelt ist.¹ Die folgende Abbildung soll diese Zusammenhänge zusammenfassend verdeutlichen:

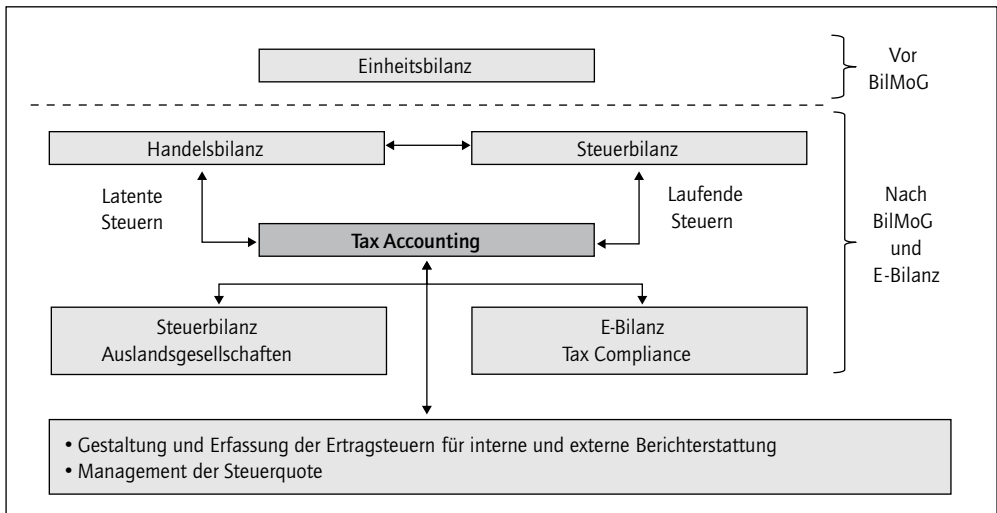


Abb. 1.1 Spannungsfeld Tax Accounting

1 Herzig, DStR 2010, 1900.

1.2 Hintergründe, Ziele und Bedeutung

Die Bedeutung eines eigenständigen Tax Accounting wächst in Deutschland seit BilMoG zunehmend und wird auf den ersten Blick leicht unterschätzt.

Insbesondere der Mittelstand zeichnete sich aufgrund der formellen Maßgeblichkeit durch eine weitestgehende Vereinheitlichung von Handels- und Steuerbilanz aus. Das Credo war die Einheitsbilanz. Sollte es dennoch zu Abweichungen gekommen sein, wurden diese meist im Rahmen einer steuerlichen Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 EStDV vorgehalten.

Im Zuge des BilMoG allerdings emanzipierte sich die Steuerbilanz zunehmend von der Handelsbilanz. Die bewusste Annäherung des HGB an internationale Rechnungslegungsgrundsätze führte neben der Einführung abweichender handels- und steuerrechtlicher Ansatz- und Bewertungsregeln zur Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit sowie zur Angleichung der Bilanzierung latenter Steuern an die International Financial Reporting Standards (IFRS).

Latente Steuern spielten im Handelsrecht in der Zeit vor dem BilMoG keine größere Rolle, da sich die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz bei Anwendung der formellen Maßgeblichkeit in Grenzen hielten. Die Abweichungen führten zumeist zu einem Überhang an aktiven latenten Steuern, für welche gem. § 274 HGB a.F. ein Ansatzwahlrecht bestand. Mit dem Wegfall der formellen bzw. umgekehrten Maßgeblichkeit entfällt die Verpflichtung und auch die Möglichkeit, steuerliche Wahlrechte in der Handelsbilanz darzustellen. Die Verzerrung der Handelsbilanz durch steuerliche Einflüsse ist somit stark vermindert. Die vormals sehr verbreiteten Einheitsbilanzen dürften nunmehr auch bei mittelständischen Unternehmen kaum mehr möglich sein. Da auch Überleitungsrechnungen bei umfangreichen Abweichungen schnell an die Grenzen der Übersichtlichkeit stoßen und gerade bei der Bilanzierung latenter Steuern umfangreiche Berichts- und Dokumentationsanforderungen lauern, wird ein eigenständiges Tax Accounting immer unverzichtbarer.

Während für die laufenden Steuern zwar auch weiterhin der Grundsatz der materiellen Maßgeblichkeit gilt, sodass die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch steuerlich relevant sind, so ist die formelle Maßgeblichkeit, der Zwang einer einheitlichen Wahlrechtsausübung in Handels- und Steuerbilanz zur Erzielung eines steuerlichen Vorteils, ersatzlos weggefallen. Steuerliche Wahlrechte können nun eigenständig ausgeübt werden. Hieraus folgt allerdings, dass Handels- und Steuerbilanz nun in der Regel voneinander abweichen. Die wohl **häufigsten Abweichungen zwischen der Handels- und der Steuerbilanz** lassen sich auf drei Anwendungsfälle zurückführen:²

1. die Durchbrechung der Maßgeblichkeit; beispielhaft sei hier das Ansatzverbot für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz genannt, für die gem. § 248 Abs. 2 HGB in der Handelsbilanz ein Aktivierungswahlrecht besteht, wohingegen das Steuerrecht gem. § 5 Abs. 2 EStG ein Aktivierungsverbot vorsieht, sofern diese unentgeltlich erworben wurden;
2. steuerliche Bewertungsvorbehalte; hierunter fallen z.B. die Bewertung von Rückstellungen, welche handelsrechtlich zum notwendigen Erfüllungsbetrag, steuerrechtlich aber zum Stichtagswert angesetzt werden und ergänzend nicht nach dem handelsrechtlich zu verwendenden durchschnittlichem Marktzins der vergangenen sieben Jahre, sondern nach dem steuerrechtlichen Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen sind (§ 253 Abs. 2 HGB, § 6

2 Vgl. Herzig, DStR 2010, 1900.

- Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG), auseinanderfallende Bewertungen von Pensionsrückstellungen (§ 6a EStG), steuerlich typisierte AfA nach § 7 EStG oder abweichende Nutzungsdauern bei derivativen Geschäfts- oder Firmenwerten (§ 285 Nr. 13 HGB; § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG);
3. steuerliche Wahlrechtsvorbehalte; z.B. der Ansatz eines niedrigeren Teilwerts (bspw. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Nicht zu unterschätzen ist auch die steuerliche Verzeichnispflicht nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG. Die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist an die Führung eines Verzeichnisses gebunden, in das beispielsweise alle Wirtschaftsgüter aufzunehmen sind, die nicht mit ihrem handelsrechtlichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen sind. Dies kann bei einer großen Anzahl von Abweichungen schnell zu einer Unübersichtlichkeit führen. Auch wenn dieses Verzeichnis Voraussetzung für eine steuerliche Wahlrechtsausübung ist, sollte diesem Punkt nicht minder Aufmerksamkeit geschenkt werden.

Selbstverständlich gibt es **(derzeit) keinen gesetzlichen Zwang**, eine eigenständige Steuerbilanz oder eine eigenständige Steuerbuchführung zu erstellen. Auch nach Einführung des BilMoG besteht weiterhin die Möglichkeit, eine Überleitungsrechnung gem. § 60 EStDV zu erstellen, um den steuerlichen Gewinn von der handelsrechtlichen Buchführung abzuleiten. Im Zeitverlauf kann dies jedoch bereits bei wenigen Abweichungen sehr aufwendig und unübersichtlich werden. In vielen Fällen sollte deshalb darüber nachgedacht werden, eine separate Steuerbilanz zu erstellen. Hierbei hilft ein integriertes Tax Accounting, um eine komplette zweite Buchführung (Handelsrecht vs. Steuerrecht) zu vermeiden und basierend auf einer gemeinsamen Buchführung schnell und effizient einen handelsrechtlichen Jahresabschluss und eine steuerliche Gewinnermittlung zu generieren. In Kap. 3 finden sich weitergehende Ausführungen zum Thema Tax Reporting und (tatsächliche) Unternehmensbesteuerung mit ausführlichen Beispielen.

Durch BilMoG ist der Anwendungsbereich latenter Steuern nach HGB erheblich gestiegen. Somit sehen sich vermehrt auch inhabergeführte und Familienunternehmen vor die Aufgabe gestellt, ein geeignetes Buchführungs- und Reportingsystem zu implementieren, dass der zunehmenden Emanzipation der Steuerbilanz von der Handelsbilanz gerecht wird. In der Vergangenheit tangierte dies überwiegend kapitalmarktorientierte IFRS-Bilanzierer.

Zwei wesentliche Punkte haben den Anwendungskreis latenter Steuern im HGB erweitert. Durch die von der Handelsbilanz entkoppelte Steuerbilanz stellt sich zum einen für jegliche Durchbrechung der Maßgeblichkeit und die vom Handelsrecht abweichende Ausübung steuerlicher Wahlrechte, wie z.B. Rücklagen nach § 6b EStG oder steuerliche Sonderabschreibungen, die Frage der Abgrenzung latenter Steuern.

Zum anderen wuchs die Bedeutung der latenten Steuern mit dem Übergang vom GuV-orientierten Timing-Konzept auf das bilanzorientierte Temporary-Konzept. Im international üblichen Temporary-Konzept sind nunmehr auch quasi-permanente Differenzen, wie Bewertungsunterschiede bei Beteiligungen oder unbebauten Grundstücken, welche sich erst bei der endgültigen Realisierung auflösen, sowie Verlust- oder Zinsvorträge bei der Ermittlung latenter Steuern zu berücksichtigen.

Neben der eigentlichen Ermittlung der einzelnen Latenzierungen kommt auch der bilanziellen Abbildung, u.a. der Beurteilung, ob ein Aktiv- oder Passivüberhang besteht, weitergehende Bedeutung zu. Auch hat der Umfang der Berichterstattung zu latenten Steuern im Anhang stark zugenommen und an Komplexität gewonnen. Kap. 3.2 stellt vertiefend die

Ursache von latenten Steuern und den praxisnahen Umgang mit diesen sowohl im Einzel- als auch im Konzernabschluss nach HGB und IFRS dar und beleuchtet abschließend die Auswirkung der Besonderheiten des deutschen Steuerrechts auf die Ermittlung von latenten Steuern.

Schon in den Ausführungen zu latenten Steuern zeigt sich, dass eine gesonderte Steuerbuchführung, ein Tax Accounting, notwendig ist. Tax Accounting ist jedoch mehr als die Darstellung und Ermittlung latenter Steuern. Mit der beschriebenen zunehmenden Komplexität umfasst Tax Accounting i.w.S. ein konzernweites Tax Reporting, welches für die notwendigen Angaben für den Anhang und auch als Management Approach für die Unternehmenssteuerung notwendig sein kann.

Neben der Erfüllung rein deklaratorischer Ziele, wie die Angabe und Beschreibung latenter Steuern, oder als Hilfestellung zur Trennung von handels- und steuerrechtlicher Buchführung hat Tax Accounting i.w.S. einen besonderen Stellenwert in der proaktiven Gestaltung gewonnen. Dort kann es genutzt werden kann, die (Konzern-) Steuerquote zu steuern und zu optimieren.

Nicht immer hat der Geschäftsführer bzw. Vorstand ein funktionierendes Tax-Compliance-System zur Steuergestaltung bzw. Steuervermeidung im direkten Fokus. Für ein funktionierendes Tax-Compliance-System bedarf es nicht nur aussagekräftiger Grunddaten, sondern vor allem einer transparenten Organisation. Tax Compliance an sich beschreibt im Rahmen der Corporate Compliance die »Steuerunterworfenheit« des Unternehmens unter alle steuerrechtlichen Gesetze und Verordnungen³, aber auch die Vorgaben für unternehmensinterne Prozesse und die Befolgung dieser. Doch darüber hinaus spielt auch die präventive Funktion von Compliance eine entscheidende Rolle: Tax Compliance soll den Steuerpflichtigen vor Verstößen und deren Folgen bewahren und damit zudem die voraussetzende Möglichkeit zur Steuergestaltung, respektive der Steueroptimierung, darstellen.

Die in den Kap. 5 und 6 dieses Buches behandelten Themen der Anwendung von Tax Accounting im Rahmen der allgemeinen Tax Compliance sowie der Einbindung des Tax Accounting in das Management Reporting sind ohne eine Softwarelösung in den meisten Fällen allenfalls in kleineren Unternehmen möglich.

Ein funktionierendes Tax-Compliance-System im Sinne einer rechtskonformen Wahrnehmung von Deklarations-, Mitwirkungs- und Zahlungspflichten sowie der Einhaltung von Fristen im Rahmen von Rechtsbehelfsverfahren⁴ versteht sich zumeist von selbst – nicht zuletzt, weil Verstöße gegen diese Regeln teilweise mit drastischen (Geld- und Freiheits-) Strafen sowie mit Schadenersatzansprüchen – sowohl bei Handlungen als auch bei Unterlassungen – belegt sind. Die Bedeutung von Tax Accounting im Rahmen eines Management Reporting und der dazugehörigen Implementierung in bestehende Prozesse und Strukturen ist hingegen nicht sofort ersichtlich. In Kap. 5 wird die Frage beantwortet, inwieweit zunächst rein steuerlich anmutende Problemstellungen Relevanz für das Management und deren Berichterstattung entfalten können. Dabei wird auf Ergebniseffekte (z.B. aus steuerlichen Rückstellungen oder Bildung von latenten Steuern) und zahlungswirksame Effekte (z.B. aus den tatsächlich zu zahlenden Steuern) eingegangen. Ebenfalls in Kap. 5 werden darüber hinaus Steuerungsinstrumente wie Kennzahlen und Ansätze für eine systemgestützte Berichterstattung aus dem Tax Accounting abgeleitet.

3 Vgl. *Streck/Mack/Schwedhelm*, 2010, 3.

4 Vgl. *Loose*, 2009, 214.

	Laufende und latente Steuer	Risikomanagement und E-Bilanz
Beratung	<ul style="list-style-type: none"> • Analyse, Planung und Optimierung Steuerquote • Abbildung latenter Steuern und Lösung komplexer Spezialthemen 	<ul style="list-style-type: none"> • Umsetzung der E-Bilanz • Begleitung Betriebsprüfung
Prozess-optimierung	<ul style="list-style-type: none"> • Eigenständiges Tax Accounting und Reporting • Steuerreporting mit <i>DefTax</i>[®] 	<ul style="list-style-type: none"> • Tax-Compliance-Management-System • Übertragung E-Bilanz
Prüfung	<ul style="list-style-type: none"> • Abbildung der Steuerpositionen im Jahres-/Konzernabschluss 	<ul style="list-style-type: none"> • Tax-Compliance-Management-System

Abb. 1.2 Komponenten des Tax Accounting

Kap. 6 zeigt zum einen die noch junge Historie der Entwicklung von Compliance und für Unternehmen wichtige Vorschriften und Folgen von sog. Compliance-Verstößen auf. Darüber hinaus beschäftigt sich der Abschnitt vor allem mit notwendigen Organisationsprozessen sowie Chancen und Nutzen für das Unternehmen und die Unternehmensleitung.

Um Potenzial für die Optimierung zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu finden, ist jedoch auch auf technischer Seite ein umfassendes, stabiles sowie einfach zu bedienendes Grundgerüst zu schaffen.

Insbesondere im Kap. 3.3 wird eine mögliche Softwarelösung vorgestellt, mit der auch die in diesem Buch aufgeführten Praxisfälle veranschaulicht wurden. Mit der modular aufgebauten Software *DefTax*[®] der fwsb GmbH aus Eschborn⁵ steht ein sehr umfangreiches Tool zur Berechnung laufender und latenter Steuern, zur Übertragung der E-Bilanz sowie zur Erstellung und zum Versand von Steuererklärungen bereit, um den Anforderungen des Tax Accounting in vielerlei Hinsicht, zumindest technisch und fachlich unterstützend, gerecht zu werden.

DefTax[®] bietet neben übergeordneten administrativen Funktionen in den jeweiligen Modulen zum Beispiel die folgenden Möglichkeiten:

- Modul Tatsächliche (Ertrag-)Steuern: Ableitung der Steuerbilanz aus der Handelsbilanz, Erfassung von außerbilanziellen Korrekturen, Ermittlung des im handelsrechtlichen Abschluss auszuweisenden Steueraufwands und korrespondierender Rückstellungsbeiträge, Erstellung von Steuererklärungen;
- Modul Latente (Ertrag-)Steuern: Ermittlung des Bestandes an aktiver und passiver latenter Steuern auf temporäre Differenzen, steuerliche Verlustvorträge etc.; Ermittlung von

5 Link zur Unternehmenswebsite: <http://www.fwsb.de>.

ausschüttungsgesperren Beträgen sowie eine vollständige und automatische Überleitung vom erwarteten auf den ausgewiesenen Steueraufwand;

- Modul Umsatzsteuererklärungen: Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung, der Umsatzsteuererklärung sowie der zusammenfassenden Meldung;
- Modul E-Bilanz: Mapping der für die Steuerberechnung verwendeten Handels- oder Steuerbilanz auf die jeweilige vom Gesetzgeber vorgesehene Taxonomie;
- Modul Betriebsprüfung: Erfassung von Ergebnissen einer Betriebsprüfung und Fortschreibung der Effekte in künftige Perioden;
- Modul Verdichtung/Konsolidierung: Erfassung von Umbewertungsbeträgen im Rahmen von Konzernabschlüssen und daraus resultierende Steuereffekte.

Die Kap. 3.3 und 4.8 bilden einen kompletten Praxisfall in *DefTax*[®] ab und veranschaulichen den Umgang damit.

Für Unternehmen und deren Berater (z.B. Abschlussprüfer) ergeben sich somit unterschiedliche Anknüpfungspunkte rund um das Thema Tax Accounting. Die einzelnen Komponenten (vgl. Abb. 1.2) sollen in den nachfolgenden Kapiteln näher analysiert werden.

1.3 Einflussfaktor E-Bilanz

Die mit dem Steuerbürokratieabbaugesetz 2008 durch den neu eingeführten § 5b EStG entstandene Verpflichtung zur Abgabe einer elektronischen Bilanz, kurz E-Bilanz, verpflichtet den Steuerpflichtigen zur Übermittlung steuerlicher Daten, wie Bilanz und GuV-Rechnung, auf elektronischem Wege an die Finanzverwaltung. Der Steuerpflichtige hat dabei den Inhalt der Bilanz und GuV-Rechnung nach einem amtlich vorgeschriebenen Datensatz per Datenfernübertragung zu übermitteln. Nach einigen Verschiebungen ist die letzte Nichtbeanstandungsregelung zur Einreichung auf dem Papierwege für das Wirtschaftsjahr 2012 ausgelaufen, somit besteht eine verpflichtende (Regel-) Übermittlung von E-Bilanz bzw. E-GuV für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2012 beginnen. Inzwischen ist die E-Bilanz jedoch eine Herausforderung, der man sich bereits in Vorjahren hätte stellen müssen, um diese im ersten Jahr der Anwendung in der für die Finanzbehörden und dem Steuerpflichtigen notwendigen und gebotenen Form umzusetzen. Kap. 4 vertieft diese Thematik und thematisiert zudem aktuelle Entwicklungen und die technische Umsetzung in der Praxis.

Die E-Bilanz ist eingebettet in das bestehende steuerliche E-Government, bestehend aus u.a. elektronischen (Vor-) Anmeldungen (z.B. Umsatzsteuer, Lohnsteuer), elektronischen Steuererklärungen und der digitalen Außenprüfung mittels GDPdU (Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen). Grundsätzlich sollten mit der E-Bilanz dabei die steuerlichen Informationspflichten nach § 60 EStDV nicht erweitert werden. Offizielles Ziel war es lediglich, Medienbrüche auf Seiten der Finanzverwaltung (zwischen Papier und Elektronik) zu Lasten der Effizienz zu vermeiden. Nach der Gesetzesbegründung dient die E-Bilanz dem nachhaltigen Bürokratieabbau und einer deutlichen Verwaltungsvereinfachung. Unstrittig ist aber, dass sich das Projekt E-Bilanz nicht in einer Ressourcenminimierung und Vermeidung von Medienbrüchen erschöpfen wird. Das profane Motto »Elektronik statt Papier« verfolgt nicht nur die Effizienzsteigerung für die Finanzverwaltung und die Steuerpflichtigen, es verfolgt auch den Auf- und Ausbau eines

Risikomanagementsystems sowie weitreichender Benchmark-Datenbanken auf Seiten der Finanzverwaltung.

Im Zuge der Einführung der E-Bilanz wurde des Weiteren mit einer Kostensenkung auf Seiten der Finanzverwaltung geplant, nicht zuletzt durch den Abbau von Betriebsprüfern. Durch das elektronische Risikomanagementsystem auf Basis der E-Bilanz-Daten sollen Betriebsprüfungen in Zukunft zielgerichteter stattfinden, indem man »risikoreiche« Steuerfälle einfacher identifizieren und bearbeiten kann. Die übermittelten Daten der E-Bilanzen werden in Datenbanken langfristig archiviert, ausgewertet und in Risikoklassen unterteilt. Heutzutage sind unter dem Begriff Bigdata Massenauswertungen zu verstehen, die inzwischen so alltäglich sind, dass sie in der Tagespresse behandelt werden. Schlussendlich ist davon auszugehen, dass auch die Finanzverwaltung entsprechende Möglichkeiten hat bzw. aufbaut, sodass Zeitreihen- und Branchenvergleiche die einfachsten Methoden zur Datenanalyse darstellen sollten.

Der Steuerpflichtige kann zur Erfüllung der Verpflichtung zur Übermittlung der E-Bilanz nach § 5b EStG zwischen den folgenden Möglichkeiten wählen:

- Einreichung einer Bilanz und GuV nach steuerlichen Vorschriften,
- Einreichung einer Bilanz und GuV nach handelsrechtlichen Vorschriften mit einer zusätzlichen Überleitungsrechnung auf die steuerlichen Wertansätze.

Die Aufbereitung der Daten für die E-Bilanz ist kein bloßes Abschreiben der Bilanzdaten, wie sie im Jahresabschluss dargestellt sind. Unbeachtet von den HGB-Größenklassen aus § 267 HGB hat sie vielmehr in der jeweiligen Gliederungstiefe der Taxonomie zu erfolgen, mit der die Finanzverwaltung die Gliederung der E-Bilanz beschreibt und damit Auskunftsansprüche auf bilanzielle und buchungstechnische Angaben erhebt. Auch wenn die Taxonomie letztlich nur ein erweiterter Kontenrahmen ist, wird die Gliederungstiefe doch zu leicht unterschätzt. Auch wenn mit der E-Bilanz keine Ansatz- oder Bewertungsvorschriften geschaffen wurden, führt die E-Bilanz faktisch zu einer neuen Art der Maßgeblichkeit, was den Ausweis in der Bilanz, mindestens jedoch im Kontenplan, betrifft.

Die Verwendung der Taxonomie ist nicht starr, so bleibt dem Steuerpflichtigen ein gewisses Auswahlmessen, wie weit er sich vom vorgegebenen Mindestumfang der Taxonomie entfernt. Man unterscheidet dabei die folgenden drei Strategien:

1. **Minimalstrategie:** Bei der Minimalstrategie werden nur die von der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellten Auffangpositionen verwendet, um möglichst wenig Umstellungsaufwand zu haben und um der Finanzverwaltung möglichst wenige Informationen zu Verfügung zu stellen. Dies entspricht jedoch nicht den von der Finanzverwaltung erwarteten Daten, sodass hier im besten Fall mit zahlreichen Rückfragen zu rechnen ist. Im schlimmsten Fall steigt das Betriebsprüfungsrisiko, da der Steuerpflichtige in eine für ihn ungünstigere Risikokategorie eingeordnet wird.
2. **Maximalstrategie:** Die Verfolgung der Maximalstrategie beinhaltet, dass neben der nach den gesetzlichen Vorschriften erstellten, vollständigen E-Bilanz auch noch weitere Unterlagen freiwillig eingereicht werden. Durch die auf diese Weise erreichte maximale Transparenz kann erwartet werden, dass dies vom Finanzamt als positiv beurteilt wird, da nun deutlich mehr Informationen vorliegen als gefordert.
3. **Neutralstrategie:** Die Neutralstrategie liegt zwischen den beiden Extremen und beinhaltet die Bereitstellung in dem von der Finanzverwaltung geforderten Mindestumfang.

Ohne die vorgestellten Möglichkeiten ausführlich zu bewerten, lässt sich erkennen, dass in allen drei Varianten ein deutlicher Mehraufwand zur herkömmlichen Übermittlung eines papierenen Jahresabschlusses bzw. den Kontennachweisen steckt. Ist es bei der Minimalstrategie der Mehraufwand aus möglichen Rückfragen seitens des Finanzamtes, so ist es bei der Maximalstrategie die (über-)vollständige Bereitstellung von Informationen, was einen deutlichen Umstellungsaufwand in der Buchhaltung und ein dauerhaft verändertes Buchungsverhalten zu Folge hat. Auch die zumeist präferierte, weil dem Finanzamt eine positive Mitwirkung im Besteuerungsprozess signalisierende Neutralstrategie, ist nicht ohne Umstellungsaufwand implementierbar.

Schon beim Festlegen auf den Mindestumfang im Rahmen der Minimalstrategie führt die Erstellung einer E-Bilanz zu der Frage, inwieweit der Kontenplan und das Buchungsverhalten hierfür geeignet sind. Die Anforderungen der E-Bilanz drücken der zunächst zu handelsrechtlichen Zwecken durchgeführten Buchführung einen deutlichen steuerlichen Stempel auf.⁶ Für welche Variante man sich auch immer entscheiden mag, die E-Bilanz ist ein Treiber hin zu einem eigenständigen Tax Accounting. In Kap. 4 finden sich ausführlichere Erläuterungen zu den Grundlagen der E-Bilanz sowie deren Anwendungsbereich in sachlicher und persönlicher Hinsicht.

Wenn schon die durch das BilMoG induzierte Abkehr von der Einheitsbilanz durch unterschiedliche Bilanzierung von Vermögensgegenständen und Wirtschaftsgütern und ihre Auswirkungen auf Ermittlung und Ansatz latenter Steuern angedeutet wurde, führt nicht zuletzt die Verpflichtung zur Erstellung einer E-Bilanz zu einem Vorantreiben der Notwendigkeit eines eigenständigen Tax Accounting. Die E-Bilanz fordert neue Strukturen, welche nicht nur technischer, sondern auch inhaltlicher Art sind. Der Steuerpflichtige sollte sich vor diesem Hintergrund die Frage stellen, ob nicht eine eigenständige Steuerbilanz Sinn macht. In erster Linie können durch eine eigenständige Steuerbilanz die Anforderungen der E-Bilanz leichter erfüllt werden, da diese losgelöst von den übrigen Modulen des Rechnungswesens dargestellt werden kann. Diese Möglichkeit sollte als eine Herausforderung gesehen werden, welche auch Chancen auf Effizienzsteigerungen im vom Handelsrecht abgekoppelten Rechnungswesen und damit eine Optimierung betrieblicher Prozessabläufe bietet. Die Chance sollte genutzt werden, die bestehenden Steuerprozesse im Unternehmen durch ein einheitliches Tax Accounting neu aufzustellen.

Effizientes Tax Accounting sowie einheitliche Tax-Reporting-Standards sind Garanten für eine nachhaltig steueroptimierte Unternehmenssteuerung. Gerade aufgrund der umfangreichen Berichts- und Dokumentationsanforderungen nach HGB, IFRS und US-GAAP sowie steigender Komplexität rückt zunehmend auch die Sicherstellung der Tax Compliance in den Fokus. Deren Notwendigkeit und Möglichkeiten der Implementierung in der Unternehmenskultur wird in Kap. 6 vertiefend dargestellt.

Es ist offensichtlich, dass Tax Accounting in der Praxis, und somit auch im breiten Mittelstand, angekommen ist. Damit das Tax Accounting seine Fähigkeiten jedoch entfalten kann, sind Anfangsinvestitionen unumgänglich – mit diesen sollte möglichst frühzeitig begonnen werden. Die Umsetzung der E-Bilanz oder die Wahrnehmung der neuen Möglichkeiten der eigenständigen Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG sind gute Zeitpunkte dafür – Zeitpunkte, sich auch mit Tax Compliance und Tax Risk Management zu beschäftigen.

In den folgenden Kapiteln werden praxisnah Ansätze, Methoden und Maßnahmen sowie deren Ziele, Gestaltungsspielräume und Grenzen dargestellt.

6 Vgl. Herzig, DStR 2010, 1900.

2 Tax Accounting und Unternehmensbesteuerung

Literaturhinweise

- Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, DB 2009, 2572.
- Beck'scher Bilanzkommentar, 9. Auflage, München 2014.
- Buchhauser*, Tax Accounting vor dem Hintergrund des BilMoG und der E-Bilanz, Hamburg 2013.
- Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock*, Umwandlungssteuerrecht, 7. Auflage, Stuttgart 2012.
- Göttsche/Brähler*, Die Bedeutung der Konzernsteuerquote für den Kapitalmarkt – Eine empirische Analyse der DAX-30-Unternehmen, WPg 2009, 918.
- Hannemann/Peffermann*, IAS-Konzernsteuerquote: Begrenzte Aussagekraft für die steuerliche Performance eines Konzerns, BB 2003, 727.
- Herzig*, Gestaltung der Konzernsteuerquote – eine neue Herausforderung für die Steuerberatung, WPg-Sonderheft 2003, 80.
- Herzig*, Tax Accounting zwischen BilMoG und E-Bilanz, DStR 2010, 1900.
- Herzig/Dempfle*, Konzernsteuerquote, betriebliche Steuerpolitik und Steuerwettbewerb, DB 2002, 1.
- Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Auflage, München 2011.
- Kröner/Beckenhaub*, Konzernsteuerquote – Einflussfaktoren, Planung, Messung, Management, München 2008.
- Kröner/Benzel* in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Auflage, München 2008.
- Ley*, Latente Steuern im Einzelabschluss von gewerblichen Personengesellschaften und ihren bilanzierenden Gesellschaftern, KÖSDI 2011, 17425.
- Lühn*, Konzeption und Aussagekraft der tax reconciliation in IFRS-Konzernabschlüssen, KoR 2009, 235.
- Mammen*, Der Einfluss der Steuerlatenz auf die Konzernsteuerquote, PiR 2007, 105.
- Meyer*, Konzernsteuerquote und steuerliche Überleitungsrechnung im internationalen Konzernabschluss, DStR 2013, 2354.
- Meyer/Loitz /Linder/Zerwas*, Latente Steuern – Bewertung, Bilanzierung, Beratung, 2. Auflage, Wiesbaden 2010.
- Mössner et al.*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Auflage, Köln 2012.
- Müller*, Die Konzernsteuerquote – Modephänomen oder ernst zu nehmende neue Kennziffer?, DStR 2002, 1684.
- Müller/Sureth/Läuffer*, Mögliche Fallstricke einer Optimierung unternehmerischer Investitionsentscheidungen auf der Grundlage der Konzernsteuerquote, WPg 2010, 1028.
- Risse*, Steuercontrolling- und Reporting, Wiesbaden 2010.
- Theile*, Totenglocken für das Maßgeblichkeitsprinzip – »Steuerbilanzgesetzbuch« ante portas? – Zum Entwurf eines BMF-Schreibens zum Maßgeblichkeitsprinzip, DStR 2009, 2384.
- Von Eitzen/Dahlke*, Bilanzierung von Steuerpositionen nach IFRS – latente Steuern im Einzel- und Konzernabschluss, Steuerrisiken, Zwischenberichterstattung, Stuttgart 2008.
- Walz/Briese/Haas*, IAS 12 Ertragsteuern – Kommentierung und Tax Accounting, Weinheim 2013.
- Zielke*, Internationale Steuerplanung zur Optimierung der Konzernsteuerquote, DB 2006, 2585.

2.1 Allgemeines

Die Aufhebung der sog. formalen Maßgeblichkeit im Rahmen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes hat dazu geführt, dass sich die handelsrechtliche Rechnungslegung und das Steuerbilanzrecht weiter voneinander entkoppeln. Diese Entkoppelung der Handels- von der Steuerbilanz hatte nach den Jahren der sog. Einheitsbilanz bereits durch die mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 kodifizierten und fiskalisch motivierten, partiel-

len Durchbrechungen der Maßgeblichkeit, insbesondere im Bereich der Bewertung von Rückstellungen, begonnen.¹

Neben der Abkehr von der Einheitsbilanzierung sind aber auch die mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz verbundenen Änderungen der Vorschriften des HGB zu latenten Steuern in Einzel- und Konzernabschluss Grund für die wachsende Bedeutung der eigenen Steuerbilanzierung, und damit des Themas **Tax Accounting**.

Im zweiten Kapitel möchten wir daher die grundsätzlichen Zusammenhänge des Tax Accounting und der Unternehmensbesteuerung sowie deren gezielte Gestaltung zur Steueroptimierung aufzeigen. Dazu werden zunächst Ausführungen zur Konzernsteuerquote vorangestellt. Es soll dabei aber auch auf die Besonderheiten der typischerweise in Form von Personengesellschaften geführten Familienunternehmen und der fortschreitenden Internationalisierung dieser Familienunternehmen eingegangen werden.

2.2 Auswirkungen auf die Konzernsteuerquote

Seit einigen Jahren wird die Bedeutung der Steuerquote bzw. der Konzernsteuerquote in verschiedenen Facetten diskutiert. Insbesondere im Rahmen der Shareholder-Value-Diskussionen seit den 1980er-Jahren wurden die Auswirkungen der (Konzern-)Steuerquoten auf den Unternehmens- und Konzernwert analysiert.

In diesem Kontext erlangt die (Konzern-)Steuerquote auch auf Grund der stetig steigenden Kapitalmarktorientierung deutscher Unternehmer als Analyseinstrument zunehmende Bedeutung. Für die Adressaten des Kapitalmarkts wird sie insbesondere aufgrund ihres Einflusses auf die Ergebnisgröße **Gewinn je Aktie** oder auch **earnings per share** (EPS) interessant. Diese Größe stellt aus Sicht des Unternehmens den grundsätzlich an die Anteilseigner ausschüttbaren Nettojahresvermögenszuwachs dar. Somit kann beispielsweise der Gewinn je Aktie – und damit das Ausschüttungspotenzial – durch Absenkung der Konzernsteuerquote effektiver erhöht werden als durch Steigerung des operativen Vorsteuerergebnisses.² Die zunehmende Auswirkung der Konzernsteuerquote auf den Aktienkurs wird ebenso anhand aktueller empirischer Untersuchungen deutlich.³

Abseits der öffentlichen Wahrnehmung spielen diese Überlegungen zum Zusammenhang der (Konzern-)Steuerquote, dem an die Anteilseigner verteilbaren Nettojahresvermögenszuwachs und dem Unternehmens- oder Konzernwert natürlich auch für nicht kapitalmarktorientierte Familiengesellschaften eine wachsende Rolle. Wie sich im weiteren Verlauf noch zeigen wird, stellen die Konzepte der Konzernsteuerquote nicht auf die typischerweise in Form von Personengesellschaften strukturierten Familiengesellschaften ab. Dies wird am offenkundigsten bei den Regelungen zur Ermittlung von latenten Steuern, die nach § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB »[...] mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen [...] zu bewerten sind«. Nach der Kommentierung zu § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB⁴ sowie der Stellungnahme des

1 Vgl. auch *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, DB 2009, 2572.

2 Vgl. *Herzig*, WPg-Sonderheft 2003, 80; vgl. ferner zur Charakterisierung, Analyse und Beeinflussung der Konzernsteuerquote *Dempfle*, 2002, 1 ff.

3 *Göttsche/Brähler*, WPg 2009, 918; *Meyer*, DStR 2013, 2354.

4 Für viele *Grottel/Larenz*, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 274 HGB, Tz. 73.