

SCHÄFFER
POESCHEL

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:

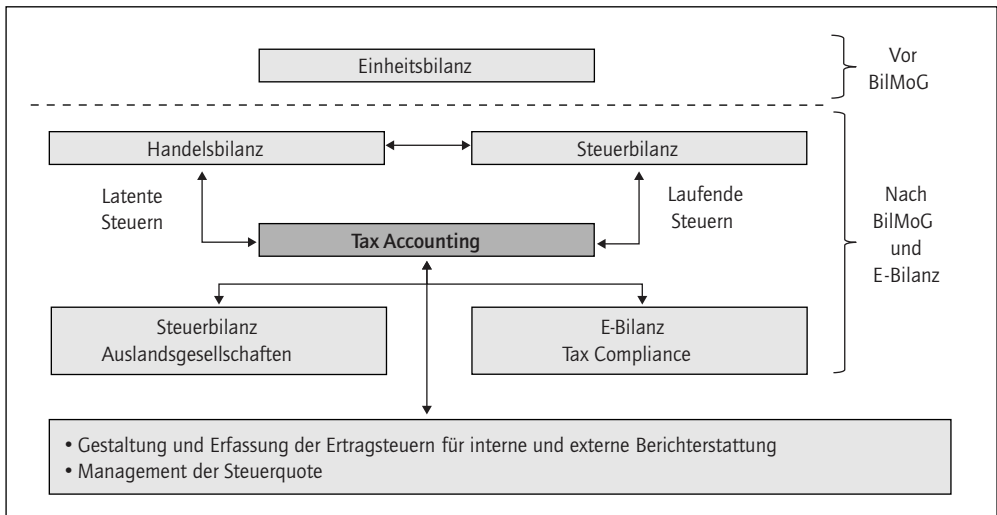


Abb. 1.1 Spannungsfeld Tax Accounting

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 Auswahlermessen, 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.

IDW⁵ sind die latenten Steuern nur auf Ebene der Gewerbesteuer zu ermitteln. Trotz allem ist für die Analyse der Steuerquoten von Personengesellschaften auch die partielle Einbeziehung der Gesellschafterebene und die damit verbundene Ermittlung von Gesamtsteuerquoten notwendig. Nur so ist ein Vergleich der Konzernsteuerquoten von mitunternehmerischen Konzernen mit kapitalistischen Konzernen überhaupt möglich.⁶

Neben dem Shareholder-Value-Gedanken, insbesondere im Zusammenhang mit der Kapitalmarktorientierung, ist aber auch die Globalisierung ein Treiber für die Auseinandersetzung der Unternehmen mit der eigenen Konzernsteuerquote. Dies insbesondere vor dem Hintergrund der Erstellung von befreienden Konzernabschlüssen nach den internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS und/oder US-GAAP. Im Rahmen dieser Rechnungslegungsstandards ist die steuerliche Überleitungsrechnung in den Anhangsangaben (notes) verpflichtend⁷.

Aber auch im Rahmen der Konzernabschlüsse nach deutschen handelsrechtlichen Vorschriften ist seit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz die Auseinandersetzung mit der Konzernsteuerquote gegeben.

In der Praxis kann durch die Optimierung der Ertragssteuerquote bzw. der Konzernsteuerquote (im Folgenden wird vereinfachend nur noch von der Konzernsteuerquote gesprochen) mit Hilfe des Tax Accounting folglich ein signifikanter Beitrag zur Steigerung des Unternehmenswerts erreicht werden. Ziel des folgenden Kapitels ist es deshalb, die vorteilhaften Auswirkungen des Tax Accounting auf die Konzernsteuerquote aufzuzeigen.

2.2.1 Definition und Funktion der Konzernsteuerquote

Eine gesetzliche Definition der Konzernsteuerquote in Deutschland existiert nicht.⁸ Vielmehr stellt die Konzernsteuerquote von jeher eher eine betriebswirtschaftliche Kennzahl als eine gesetzlich zu kodifizierende Größe dar. Gleichwohl hat sich in der Rechnungslegung und der Literatur eine weitestgehend einheitliche Definition der Konzernsteuerquote entwickelt, die an die internationalen Rechnungslegungsstandards angelehnt ist.⁹

Die Konzernsteuerquote gibt demnach den durchschnittlichen effektiven Steuersatz des Konzerns wieder und wird gemäß der nachstehenden Formel ermittelt:

$$\text{Konzernsteuerquote} = \frac{\text{Steueraufwand/-ertrag des Konzerns}}{\text{Jahresüberschuss des Konzerns vor Steuern}} \times 100$$

Der Steueraufwand/-ertrag ist dabei nach den Regelungen des DRS 18 Tz. 8 definiert als Summe aus tatsächlichem und latentem Ertragsteueraufwand/-ertrag.¹⁰

Die Ertragsteuern werden des Weiteren im DRS 18 Tz. 8 definiert als »[a]lle in- und ausländischen Steuern auf Grundlage des zu versteuernden Ergebnisses. Zu den Ertragsteuern gehören auch Quellensteuern, welche von einem Tochterunternehmen, einem assoziierten

5 IDW RS HFA 7, Tz. 19.

6 Derselbe Gedanke trägt auch nach der Begründung des Regierungsentwurfs des KapCoRiLiG, S. 64 zu § 264c Abs. 3 Satz 2 HGB, der einen Abzug eines mit dem Steuersatz der Komplementärergesellschaft ermittelten Steueraufwands der Gesellschafter zum Abzug nach dem Jahresüberschuss zulässt.

7 Vgl. IAS.

8 Auch im DRS 18 Latente Steuern fehlt die Definition der Konzernsteuerquote *expressis verbis*.

9 Vgl. IAS 12.86.

10 In Nuancen abweichend definiert IAS 12.5 den Steueraufwand/-ertrag als Summe aus tatsächlichem Steueraufwand/-ertrag und dem latenten Steueraufwand, vgl. für viele Müller/Sureth/Läuffer, WPg 2010, 1028.

Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen aufgrund von Ausschüttungen an das berichtende Unternehmen geschuldet werden.«

Somit ist durch den DRS 18 für die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung geklärt, dass Quellensteuern auf Ausschüttungen als Ertragssteuerbestandteil in die Konzernsteuerquote einzubeziehen sind. Andere Quellensteuereinbehalte sind demnach nicht in den Steueraufwand und damit in die Konzernsteuerquote einzubeziehen.

Für das Verständnis der Konzernsteuerquote und deren Analyse ist ferner wichtig, dass die Konzernsteuerquote keine reine Addition der steuerlichen Verhältnisse der in den Konzernabschluss einbezogenen Gesellschaften ist, sondern auch die Beurteilung latenter Steuern auf Konsolidierungsmaßnahmen beinhaltet.¹¹

Entgegen der ersten Intuition aufgrund der aufgezeigten Formel handelt es sich bei der Konzernsteuerquote nicht um eine fixe Prozentzahl, da der Steueraufwand sich durch steuerliche Modifikationen in der Regel nicht durch reine Multiplikation mit dem nominellen Unternehmenssteuersatz ergibt. Insofern hat die Konzernsteuerquote einen von dem Konzernergebnis vor Steuern und den steuerlichen Modifikationen abhängigen Kurvenverlauf.¹² Diese steuerlichen Modifikationen können sowohl standortspezifische Implikationen als auch steuerermittlungsimmanente Faktoren wie außerbilanzielle Korrekturen (nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, steuerfreie Einnahmen etc.) umfassen.

Darüber hinaus stellt die Konzernsteuerquote eine zeitraumbezogene und vergangenheitsorientierte Kennzahl dar. Es wird die Steuerquote ermittelt, die der Konzern in der vergangenen Periode erzielt hat. Im Rahmen eines Vergleichs der Konzernsteuerquoten mit denen anderer Unternehmen einer peer-Group können so Aussagen über die Steuerpolitik des Konzerns im vergangenen Jahr abgeleitet werden.

Fraglich ist allerdings, inwieweit es möglich ist, darauf eine Prognose für kommende Wirtschaftsjahre aufzubauen. Die Konzernsteuerquote darf in jedem Fall nicht als zukünftige Steuerquote des Konzerns interpretiert werden.¹³ Die folgende Tabelle umreißt die wichtigsten Funktionen der Konzernsteuerquote in Abhängigkeit der jeweiligen Adressaten:¹⁴

Für externe Abschlussinteressenten	Für interne Abschlussinteressenten
<ul style="list-style-type: none"> • Messgröße für zwischenbetriebliche Vergleiche • Höhe oder Veränderung der Konzernsteuerquote als Indikator des Beitrags der Steuerabteilung zur Unternehmenswertsteigerung • Indikator für Shareholder-Value 	<ul style="list-style-type: none"> • Messgröße Leistungsbeurteilung der Konzernsteuerabteilung (Performance-Messinstrument) • Ebene Steuerabteilung: Konzernsteuerquote als Ziel- und Kontrollgröße • Steuerungsgröße für erfolgsabhängige Vergütungen • Einbezug Konzernsteuerquote in staatliche Steuerpolitik zur Gewährleistung des Steueraufkommens

Zur internen Beurteilung einzelner Steuerabteilungen des Konzerns sind diese verpflichtet, die Höhe der Konzernsteuerquote gegenüber der Unternehmensleitung darzulegen. Hierbei bestehen in der Praxis jedoch häufig große Schwierigkeiten der Informationsbeschaffung. Diese entstehen aufgrund der lokal begrenzten Zuständigkeit und Verantwortlichkeit der Steuerabteilungen zur Ermittlung der tatsächlichen und latenten Steuerbelastung. Außerdem wird die Höhe der Konzernsteuerquote neben den Maßnahmen der Steuerverantwortlichen durch betriebswirtschaftliche Faktoren und rechtliche Rahmenbedingungen

11 Kröner/Benzel, in: Kessler/Kröner/Köhler, 2008, § 12 Tz. 3.

12 Kröner/Beckenhaub, 2008, 35.

13 Herzig, WPg Sonderheft 2003, 80; Zielke, DB 2006, 2585.

14 Müller, DStR 2002, 1685.

des Konzerns beeinflusst. Denn steuererhöhende oder steuermindernde Geschäftsvorfälle werden nicht durch die Steuerabteilung selbst, sondern durch andere Zielgrößen bestimmter Unternehmensentscheidungen ausgelöst. Aufgrund dessen muss das Ziel leistungsorientierter Steuerabteilungen von Konzernen neben der Optimierung steuerlicher Prozesse und der Beschaffung notwendiger Informationen gleichwohl die Berücksichtigung unternehmenspolitischer Indikatoren sein.

Die Ermittlung der Ertragsteuerbelastung auf Ebene des Konzerns mittels der aufgezeigten Formel erscheint zunächst trivial und leicht interpretierbar. Die Zusammensetzung einzelner Komponenten und deren Wirkungszusammenhänge sind allerdings komplex und werden daher im Folgenden genauer erläutert.

2.2.2 Analyse der Einflussfaktoren auf die Konzernsteuerquote

Wie in Kap. 2.2.1 gezeigt, setzt die Konzernsteuerquote die gesamte Ertragsteuerbelastung des Konzerns in Relation zum Konzernergebnis vor Steuern.

Definitionsgemäß kann eine Erhöhung oder Senkung der Konzernsteuerquote sowohl durch Maßnahmen im Zähler als auch im Nenner des Quotienten erreicht werden. Zur Analyse der Einflussfaktoren auf die Konzernsteuerquote sind daher die einzelnen Bestandteile des Quotienten *ceteris paribus* zu untersuchen.

Ohne zunächst auf diese Einflussfaktoren im Detail einzugehen, lassen sich die folgenden Grundkonstellationen unterscheiden:¹⁵

	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4
Steueraufwand	+	./.	+	./.
Ergebnis vor Steuern	+	./.	./.	+
Konzernsteuerquote	+	+	./.	./.

In einem ersten Fall, gleichsam dem Standardfall, ergibt sich eine positive Korrelation zwischen einem positiven Konzernvorsteuerergebnis und dem resultierenden Steueraufwand. Die Konzernsteuerquote wird in der Regel nicht dem theoretischen Konzernsteuersatz entsprechen. Grund hierfür sind außerbilanzielle Zu- und/oder Abrechnungen sowie nicht abzugsfähige Betriebsausgaben oder steuerfreien Einnahmen. Je nach Höhe des Vorsteuerergebnisses haben einzelne nicht abziehbare Betriebsausgaben und steuerfreie Erträge einen höheren oder geringeren Einfluss auf die Konzernsteuerquote.

Im zweiten Fall hingegen steht ein Konzernverlust im Einklang mit einem Steuerertrag aus der Bildung eines aktiven latenten Steueranspruches auf in Zukunft aus dem Verlustvortrag realisierbare Steuervorteile. In dem Quotienten aus Steuerertrag (= negativer Steueraufwand)/Konzernverlust vor Steuern resultiert rechnerisch eine positive Konzernsteuerquote. Wie im Standardfall ist der Verlauf von der Höhe außerbilanzieller Korrekturen, nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben und steuerfreien Einnahmen abhängig.

Der dritte Fall beschreibt die Situation, dass dem Konzernverlust gleichsam ein Steueraufwand entgegensteht. Dies kann beispielsweise in Ergänzung des zweiten Falls eintreten, wenn die steuerlichen Verlustvorträge in der Zukunft voraussichtlich nicht nutzbar sind.

¹⁵ Herzig, WPg Sonderheft 2003, 83.