

INHALTSÜBERSICHT

1	PROBLEMSTELLUNG, ZIELSETZUNG UND GANG DER UNTERSUCHUNG	1
1.1	Problemstellung: Zukunftsszenario für den handelsrechtlichen Einzelabschluss und die Steuerbilanz.....	1
1.2	Zielsetzung und Gang der Untersuchung	11
2	GRUNDLAGEN DER RECHNUNGSLEGUNGSPOLITIK IM IAS/IFRS-EINZELABSCHLUSS UND IN DER STEUERBILANZ.....	17
2.1	Begriff der Rechnungslegungspolitik.....	17
2.2	Ziele und Strategien der Rechnungslegungspolitik	21
2.3	Instrumente der Rechnungslegungspolitik	37
2.4	Zusammenhänge zwischen dem IAS/IFRS-Einzelabschluss und der Steuerbilanz beim Einsatz bilanzpolitischer Instrumente im Zukunftsszenario.....	52
3	AUSWIRKUNGEN VON BILANZPOLITIK AUF LATENTE STEUERN IM IAS/IFRS-EINZELABSCHLUSS	67
3.1	Erfassung von latenten Steuern im IAS/IFRS-Einzelabschluss nach IAS 12 ...	68
3.2	Wechselwirkungen zwischen der Umsetzung der bilanzpolitischen Strategien und der Entstehung latenter Steuern.....	73
3.3	Formale Analyse des Einflusses bilanzpolitischer Instrumente auf latente Steuern.....	78
4	UNTERSUCHUNG BILANZPOLITISCHER INSTRUMENTE BEI AKTIVPOSITIONEN	99
4.1	Bilanzpolitik bei den Ansatzvorschriften	99
4.1.1	Immaterielles Anlagevermögen.....	100
4.1.2	Nachträgliche Aufwendungen bei bestehendem Vermögen	111
4.1.3	Ansatz von aktiven latenten Steuern für abzugsfähige temporäre Bilanzdifferenzen oder Verlustvorträge im IAS/IFRS-Einzelabschluss ..	126
4.2	Bilanzpolitik bei der Zugangsbewertung.....	129
4.2.1	Anschaffungsvorgänge	129
4.2.2	Herstellungsvorgänge.....	155
4.2.3	Sonderfragen bei den Zugangswerten.....	181
4.3	Bilanzpolitik bei der planmäßigen Folgebewertung	206
4.3.1	Instrumente zur Beeinflussung des eingesetzten Folgebewertungsmodells	206
4.3.2	Instrumente zur Beeinflussung des Werts im Folgebewertungsmodell ...	234
4.4	Bilanzpolitik bei Korrekturwerten wegen außerplanmäßiger Wertminderung	282
5	ZUSAMMENFASSUNG DER WICHTIGSTEN ERKENNTNISSE	319

INHALTSVERZEICHNIS

<i>ABBILDUNGSVERZEICHNIS</i>	<i>XVII</i>
<i>TABELLENVERZEICHNIS</i>	<i>XIX</i>
<i>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS</i>	<i>XXI</i>
<i>SYMBOLVERZEICHNIS</i>	<i>XXVII</i>

1 PROBLEMSTELLUNG, ZIELSETZUNG UND GANG DER UNTERSUCHUNG.....1

1.1 Problemstellung: Zukunftsszenario für den handelsrechtlichen Einzelabschluss und die Steuerbilanz.....	1
1.2 Zielsetzung und Gang der Untersuchung	11

2 GRUNDLAGEN DER RECHNUNGSLEGUNGSPOLITIK IM IAS/IFRS-EINZELABSCHLUSS UND IN DER STEUERBILANZ.....17

2.1 Begriff der Rechnungslegungspolitik.....	17
2.2 Ziele und Strategien der Rechnungslegungspolitik	21
2.2.1 Allgemeine Zielsetzung von Rechnungslegungspolitik im Status quo.....	21
2.2.2 IAS/IFRS-Einzelabschluss.....	23
2.2.2.1 Ableitung einer rechnungslegungspolitischen Strategie.....	23
2.2.2.2 Abweichungen von der strategischen Empfehlung	29
2.2.3 Steuerbilanz.....	31
2.2.3.1 Ableitung einer rechnungslegungspolitischen Strategie.....	31
2.2.3.2 Abweichungen von der strategischen Empfehlung	35
2.3 Instrumente der Rechnungslegungspolitik	37
2.3.1 Klassifikation der Instrumente	37
2.3.2 Determinanten bilanzpolitischer Instrumente	42
2.3.2.1 Darstellung der Determinanten.....	42
2.3.2.2 Einfluss der Determinanten auf die Einsatzmöglichkeit eines Instruments zur Umsetzung der Rechnungslegungsstrategie	44
2.3.2.2.1 IAS/IFRS-Einzelabschluss.....	44
2.3.2.2.2 Steuerbilanz.....	50

2.4 Zusammenhänge zwischen dem IAS/IFRS-Einzelabschluss und der Steuerbilanz beim Einsatz bilanzpolitischer Instrumente im Zukunftsszenario	52
2.4.1 Sachverhaltsgestaltungen	52
2.4.2 Wahlrechte	54
2.4.3 Spielräume	55
2.4.3.1 Einfluss der Rechnungslegungsgrundsätze auf die Ermessensentscheidung bei Spielräumen	55
2.4.3.2 Begrenzung einer unabhängigen Nutzung von Spielräumen im Zukunftsszenario aufgrund der Forderung nach Willkürfreiheit	58
2.4.4 Zwischenergebnis	66
3 AUSWIRKUNGEN VON BILANZPOLITIK AUF LATENTE STEUERN IM IAS/IFRS-EINZELABSCHLUSS.....	67
3.1 Erfassung von latenten Steuern im IAS/IFRS-Einzelabschluss nach IAS 12	68
3.2 Wechselwirkungen zwischen der Umsetzung der bilanzpolitischen Strategien und der Entstehung latenter Steuern.....	73
3.2.1 Interdependenzen zwischen Ergebnisglättung im IAS/IFRS-Einzelabschluss und der Abgrenzung latenter Steuern	73
3.2.2 Keine Abhängigkeiten zwischen Steuerbarwertminimierung und Ergebnisglättung im IAS/IFRS-Einzelabschluss aufgrund latenter Steuern	75
3.3 Formale Analyse des Einflusses bilanzpolitischer Instrumente auf latente Steuern	78
3.3.1 Entwicklung eines Globalmodells zur Erklärung des Einflusses von Bilanzpolitik auf latente Steuern	78
3.3.1.1 Grundidee der formalen Betrachtung	78
3.3.1.2 Implikationen der bilanzpolitischen Strategien im formalen Modell	82
3.3.1.3 Ableitung des Globalmodells (Aktivseite)	84
3.3.2 Ableitung eines Partialmodells zur isolierten Untersuchung der Wirkung eines bilanzpolitischen Instruments auf latente Steuern (Aktivseite)	89

4	UNTERSUCHUNG BILANZPOLITISCHER INSTRUMENTE BEI AKTIVPOSITIONEN	99
4.1	Bilanzpolitik bei den Ansatzvorschriften	99
4.1.1	Immaterielles Anlagevermögen	100
4.1.1.1	IAS/IFRS-Einzelabschluss	100
4.1.1.2	Steuerbilanzrecht	106
4.1.1.3	Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteinsatz	107
4.1.1.4	Auswirkungen des Instrumenteinsatzes auf latente Steuern.....	109
4.1.2	Nachträgliche Aufwendungen bei bestehendem Vermögen	111
4.1.2.1	IAS/IFRS-Einzelabschluss	111
4.1.2.2	Steuerbilanzrecht	114
4.1.2.3	Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteinsatz	118
4.1.2.4	Auswirkungen des Instrumenteinsatzes auf latente Steuern.....	122
4.1.3	Ansatz von aktiven latenten Steuern für abzugsfähige temporäre Bilanzdifferenzen oder Verlustvorträge im IAS/IFRS-Einzelabschluss	126
4.2	Bilanzpolitik bei der Zugangsbewertung.....	129
4.2.1	Anschaffungsvorgänge	129
4.2.1.1	Umfang der Anschaffungskosten	129
4.2.1.1.1	IAS/IFRS-Einzelabschluss	129
4.2.1.1.1.1	Leistungsbereich	129
4.2.1.1.1.2	Finanzbereich.....	133
4.2.1.1.2	Steuerbilanzrecht.....	134
4.2.1.1.3	Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteinsatz	135
4.2.1.1.4	Auswirkungen des Instrumenteinsatzes auf latente Steuern ...	135
4.2.1.2	Sonderfälle der Anschaffungsvorgänge.....	137
4.2.1.2.1	Tausch	137
4.2.1.2.1.1	IAS/IFRS-Einzelabschluss	137
4.2.1.2.1.2	Steuerbilanzrecht	141
4.2.1.2.1.3	Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteinsatz..	142
4.2.1.2.1.4	Auswirkungen des Instrumenteinsatzes auf latente Steuern	146

4.2.1.2.2 Erwerb von Sachgesamtheiten (ohne Unternehmenszusammenschluss)	147
4.2.1.2.2.1 IAS/IFRS-Einzelabschluss	147
4.2.1.2.2.2 Steuerbilanzrecht	150
4.2.1.2.2.3 Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteneinsatz.....	152
4.2.1.2.2.4 Auswirkungen des Instrumenteneinsatzes auf latente Steuern	154
4.2.2 Herstellungsvorgänge	155
4.2.2.1 Umfang der Herstellungskosten	155
4.2.2.1.1 IAS/IFRS-Einzelabschluss.....	155
4.2.2.1.2 Steuerbilanzrecht.....	160
4.2.2.1.3 Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteneinsatz	161
4.2.2.1.4 Auswirkungen des Instrumenteneinsatzes auf latente Steuern ...	162
4.2.2.2 Einzelfragen bei der Verrechnung von Gemeinkosten	165
4.2.2.2.1 IAS/IFRS-Einzelabschluss.....	165
4.2.2.2.2 Steuerbilanzrecht.....	167
4.2.2.2.3 Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteneinsatz	169
4.2.2.2.4 Auswirkungen des Instrumenteneinsatzes auf latente Steuern ...	172
4.2.2.3 Sonderfall der Herstellung bei Langfristfertigung.....	173
4.2.2.3.1 IAS/IFRS-Einzelabschluss.....	173
4.2.2.3.2 Steuerbilanzrecht.....	177
4.2.2.3.3 Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteneinsatz	178
4.2.2.3.4 Auswirkungen des Instrumenteneinsatzes auf latente Steuern ...	179
4.2.3 Sonderfragen bei den Zugangswerten.....	181
4.2.3.1 Finanzierungskosten	181
4.2.3.1.1 IAS/IFRS-Einzelabschluss.....	181
4.2.3.1.2 Steuerbilanzrecht.....	184
4.2.3.1.3 Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteneinsatz	187
4.2.3.1.4 Auswirkungen des Instrumenteneinsatzes auf latente Steuern ...	190

4.2.3.2	Bewertungsvereinfachungen im Vorratsvermögen	192
4.2.3.2.1	IAS/IFRS-Einzelabschluss	192
4.2.3.2.2	Steuerbilanzrecht	195
4.2.3.2.3	Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteneinsatz	197
4.2.3.2.4	Auswirkungen des Instrumenteneinsatzes auf latente Steuern ...	198
4.2.3.3	Investitionszuwendungen der öffentlichen Hand	199
4.2.3.3.1	IAS/IFRS-Einzelabschluss	199
4.2.3.3.2	Steuerbilanzrecht	200
4.2.3.3.3	Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteneinsatz	201
4.2.3.3.4	Auswirkungen des Instrumenteneinsatzes auf latente Steuern ...	202
4.2.3.4	Bewertungsabschlüsse	203
4.2.3.4.1	IAS/IFRS-Einzelabschluss	203
4.2.3.4.2	Steuerbilanz	203
4.2.3.4.3	Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteneinsatz	204
4.2.3.4.4	Auswirkungen des Instrumenteneinsatzes auf latente Steuern ...	204
4.3	Bilanzpolitik bei der planmäßigen Folgebewertung	206
4.3.1	Instrumente zur Beeinflussung des eingesetzten Folgebewertungsmodells	206
4.3.1.1	IAS/IFRS-Einzelabschluss	206
4.3.1.1.1	Leistungsbereich	206
4.3.1.1.1.1	Wahlrecht zur Neubewertung	206
4.3.1.1.1.2	Auswirkungen der Neubewertung	209
4.3.1.1.2	Finanzbereich	215
4.3.1.1.2.1	Übersicht	215
4.3.1.1.2.2	Klassifikation von Finanzinstrumenten	216
4.3.1.1.2.2.1	Auswirkungen der Klassifikation nach IAS 39	216
4.3.1.1.2.2.2	Beeinflussbarkeit der Erstklassifikation	218
4.3.1.1.2.2.3	Nachträgliche Änderung der Klassifikation bzw. des Bewertungsmodells	226
4.3.1.1.2.3	Anteile an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures	228
4.3.1.1.2.4	Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	229

4.3.1.2 Steuerbilanz	230
4.3.1.3 Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteneinsatz	231
4.3.1.4 Auswirkungen des Instrumenteneinsatzes auf latente Steuern.....	232
4.3.2 Instrumente zur Beeinflussung des Werts im Folgebewertungsmodell	234
4.3.2.1 Ermittlung des Fair Value	234
4.3.2.1.1 IAS/IFRS-Einzelabschluss.....	234
4.3.2.1.1.1 Abhängigkeit der bilanzpolitischen Beeinflussungsmöglichkeit des Fair Value von der Stufe der Fair Value-Hierarchie.....	235
4.3.2.1.1.2 Ermittlung des Fair Value im Leistungsbereich	237
4.3.2.1.1.3 Ermittlung des Fair Value im Finanzbereich.....	240
4.3.2.1.2 Steuerbilanz.....	243
4.3.2.1.3 Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteneinsatz	244
4.3.2.1.4 Auswirkungen des Instrumenteneinsatzes auf latente Steuern ...	244
4.3.2.2 Planmäßige Abschreibung.....	247
4.3.2.2.1 Disaggregation des abnutzbaren Vermögens für Abschreibungszwecke.....	248
4.3.2.2.1.1 IAS/IFRS-Einzelabschluss	248
4.3.2.2.1.2 Steuerbilanz	251
4.3.2.2.1.3 Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteneinsatz.....	251
4.3.2.2.1.4 Auswirkungen des Instrumenteneinsatzes auf latente Steuern	252
4.3.2.2.2 Abschreibungsvolumen.....	254
4.3.2.2.2.1 IAS/IFRS-Einzelabschluss	254
4.3.2.2.2.2 Steuerbilanz	255
4.3.2.2.2.3 Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteneinsatz.....	256
4.3.2.2.2.4 Auswirkungen des Instrumenteneinsatzes auf latente Steuern	259

4.3.2.2.3	Abschreibungsmethode	261
4.3.2.2.3.1	IAS/IFRS-Einzelabschluss	261
4.3.2.2.3.2	Steuerbilanz	262
4.3.2.2.3.3	Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteinsatz	264
4.3.2.2.3.4	Auswirkungen des Instrumenteinsatzes auf latente Steuern	265
4.3.2.2.4	Nutzungsdauer	267
4.3.2.2.4.1	IAS/IFRS-Einzelabschluss	267
4.3.2.2.4.2	Steuerbilanz	268
4.3.2.2.4.3	Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteinsatz	270
4.3.2.2.4.4	Auswirkungen des Instrumenteinsatzes auf latente Steuern	274
4.3.2.3	Regelungen zur beschleunigten Abschreibungsverrechnung	276
4.3.2.3.1	IAS/IFRS-Einzelabschluss	276
4.3.2.3.2	Steuerbilanz	277
4.3.2.3.3	Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteinsatz	278
4.3.2.3.4	Auswirkungen des Instrumenteinsatzes auf latente Steuern	280
4.4	Bilanzpolitik bei Korrekturwerten wegen außerplanmäßiger Wertminderung	282
4.4.1	IAS/IFRS-Einzelabschluss	282
4.4.1.1	Allgemeine Impairment-Regelung nach IAS 36	282
4.4.1.2	Spezielle Impairment-Regelungen	290
4.4.1.2.1	Leistungsbereich	290
4.4.1.2.2	Finanzbereich	292
4.4.2	Steuerbilanz	295
4.4.3	Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Instrumente und Analyse von Zusammenhängen beim Instrumenteinsatz	300
4.4.4	Auswirkungen des Instrumenteinsatzes auf latente Steuern	311
5	ZUSAMMENFASSUNG DER WICHTIGSTEN ERKENNTNISSE	319

<i>LITERATURVERZEICHNIS</i>	325
<i>VERZEICHNIS DER RICHTSENTSCHEIDUNGEN, SCHREIBEN DER FINANZVERWALTUNG, STELLUNGNAHMEN DER FACHINSTITUTIONEN SOWIE DER SONSTIGEN QUELLEN</i>	367

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abbildung 1: Zukunftsszenario als Prämisse der Arbeit.....	8
Abbildung 2: Gang der Untersuchung	15
Abbildung 3: Allgemeine Zielsetzungen von Bilanzpolitik im Status quo	22
Abbildung 4: Gruppen bilanzpolitischer Instrumente	37
Abbildung 5: Instrumente der materiellen Bilanzpolitik.....	39
Abbildung 6: Determinanten eines bilanzpolitischen Instruments.....	42
Abbildung 7: Auswirkung einer simultanen Betrachtung von zwei Abschlüssen auf die Unabhängigkeit bei der Ermessensausübung von Spielräumen.....	64
Abbildung 8: Entstehungsursachen latenter Steuern.....	71
Abbildung 9: Bestandteile des Buchwerts für die formale Analyse.....	80
Abbildung 10: Kombinationsmöglichkeiten der Buchwerte im IAS/IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz	81
Abbildung 11: Integration der Implikationen der bilanzpolitischen Strategien in die Übersicht der Kombinationsmöglichkeiten der Buchwerte (Aktivseite).....	84
Abbildung 12: Detailanalyse der Wirkung von Bilanzpolitik auf latente Steuern im Beispielfall	86
Abbildung 13: Partialmodell zur Untersuchung des Einflusses des Einsatzes eines bilanzpolitischen Instruments auf temporäre Bilanzdifferenzen	92
Abbildung 14: Abgrenzung von Forschung und Entwicklung nach IAS 38	102
Abbildung 15: Ansatzkriterien für selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte in der Entwicklungsphase.....	104
Abbildung 16: Erfolgswirkung der Neubewertung.....	211
Abbildung 17: Vier Kategorien für die Klassifikation von Finanzinstrumenten nach IAS 39.....	217

Abbildung 18: Objektive und subjektive Kriterien bei der Klassifikation nach IAS 39.9	219
Abbildung 19: Fair Value-Hierarchie	236
Abbildung 20: Grundsystematik des IAS 36	283
Abbildung 21: Teilwertvermutungen (nach H 6.7 EStH).....	297

TABELLENVERZEICHNIS

Tabelle 1:	Wirkungen der Steuerbilanzpolitik auf die Berücksichtigung von Ertragsteuern im IAS/IFRS-Einzelabschluss.....	77
Tabelle 2:	Zusammenhang zwischen Buchwerten und latenten Steuern (Aktiva).....	84
Tabelle 3:	Auswirkung von Bilanzpolitik auf latente Steuern (Fall I, Aktivseite).....	88
Tabelle 4:	Auswirkung von Bilanzpolitik auf latente Steuern (Fall II, Aktivseite)	88
Tabelle 5:	Auswirkung von Bilanzpolitik auf latente Steuern (Fälle III, IV, V, Aktivseite)	88
Tabelle 6:	Bilanzpolitische Instrumente beim immateriellen Anlagevermögen.....	108
Tabelle 7:	Bilanzpolitische Instrumente bei nachträglichen Aufwendungen.....	121
Tabelle 8:	Bilanzpolitische Instrumente beim Ansatz aktiver latenter Steuern	128
Tabelle 9:	Bilanzpolitische Instrumente beim Umfang der Anschaffungskosten.....	135
Tabelle 10:	Bilanzpolitische Instrumente beim Tausch.....	146
Tabelle 11:	Bilanzpolitische Instrumente bei der Kaufpreisallokation.....	153
Tabelle 12:	Bilanzpolitische Instrumente beim Umfang der Herstellungskosten.....	162
Tabelle 13:	Bilanzpolitische Instrumente bei Einzelfragen der Gemeinkostenverrechnung	172
Tabelle 14:	Bilanzpolitische Instrumente bei Langfristfertigung	179
Tabelle 15:	Bilanzpolitische Instrumente bei der Aktivierung von Finanzierungskosten	190
Tabelle 16:	Bilanzpolitische Instrumente bei Bewertungsvereinfachungen....	198
Tabelle 17:	Bilanzpolitische Instrumente bei Investitionszuwendungen.....	202

Tabelle 18: Bilanzpolitische Instrumente zur Verrechnung von Bewertungsabschlägen	204
Tabelle 19: Wertmaßstäbe bei der Folgebewertung nach IAS/IFRS im Finanzbereich	215
Tabelle 20: Bilanzpolitische Instrumente zur Beeinflussung des Folgebewertungsmodells	231
Tabelle 21: Bilanzpolitische Instrumente bei der Ermittlung des Fair Value	244
Tabelle 22: Bilanzpolitische Instrumente bei der Aufteilung von Aktiva zur Abschreibung.....	252
Tabelle 23: Bilanzpolitische Instrumente bei der Berücksichtigung des Restwerts	258
Tabelle 24: Vorteilhaftigkeit der geometrisch-degressiven AfA (bewegliche Wirtschaftsgüter).....	264
Tabelle 25: Bilanzpolitische Instrumente bei der Festlegung der Abschreibungsmethode.....	265
Tabelle 26: Bilanzpolitische Instrumente bei der Festlegung der Nutzungsdauer	274
Tabelle 27: Sondernormen zur beschleunigten Abschreibungsverrechnung ...	279
Tabelle 28: Bilanzpolitische Instrumente bei den Korrekturwerten	310