

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
ALMANCA MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**ANALYSE DER URSACHEN
FÜR DIE ENTSTEHUNG DER LATENTEN STEUERN
BEI DER UMWANDLUNG DER TURKISCHEN STEUERBILANZ UND GUV
NACH IFRS UND HGB**

Yüksek lisans Tezi

FATİH TAPKAN

İstanbul, 2007

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
ALMANCA MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**ANALYSE DER URSACHEN
FÜR DIE ENTSTEHUNG DER LATENTEN STEUERN
BEI DER UMWANDLUNG DER TÜRKISCHEN STEUERBILANZ UND GUV
NACH IFRS UND HGB**

Yüksek Lisans Tezi

FATİH TAPKAN

Danışmanı Prof. Dr. SERHAT KUTLAN

İstanbul, 2007

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN (ALM) Bilim Dalı
Yüksek Lisans öğrencisi FATİH TAPKAN'ın ANALYSE DER URSACHEN
FÜR DIE ENTSTEHUNG DER LATENTEN STEUERN BEI DER UMWANDLUNG DER
TURKISCHEN STEUER-BILANZ UND GUV NACH IFRS UND HGB adlı tez çalışması
,Enstitümüz Yönetim Kurulunun 19.07.2007 tarih ve 2007-8/30 sayılı kararıyla
oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul
edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 26.07.2007
1) Tez Danışmanı : PROF. DR. HÜSEYİN SERHAT KUTLAN
2) Jüri Üyesi : PROF. DR. HALUK SUMER
3) Jüri Üyesi : DOÇ. DR. AHMET METE ÇİLİNGİRTÜRK



GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Fatih Tapkan
Anabilim Dalı	: İşletme
Programı	: Muhasebe ve Finansman (Alm)
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Serhat Kutlan
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans - Temmuz 2007
Anahtar Kelimeler	: Ertelenmiş Vergiler, IFRS, Finansal Tablolar,

ÖZET

TÜRK VERGİ BİLÂNÇOLARININ VE GELİR TABLOLARININ IFRS VE HGB' ye ÇEVİRİMİNDE ERTELENMİŞ VERGİ DOĞURAN UNSURLARIN İNCELENMESİ

İşletmeler dönemler itibariyle elde ettikleri karlardan Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve diğer vergi kanunları uyarınca ödeyecekleri vergileri hesaplamakta ve bu vergilerini finansal tablolarda raporlamaktadırlar. Ödenecek vergiler yerel vergi mevzuatı dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Oysa işletmelerin Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve alman ticaret kanununa (HGB) göre hazırlanan finansal tablolarında raporlanan dönem karları ile hesaplanan vergi tutarları Türk Vergi Kanunlarına göre hazırlanmış bilânçolarda yer alan dönem karlarından farklı olabilmektedir. Bu farklılıklar geçici ve sürekli farklılıklardan kaynaklanıp ertelenmiş vergi adı altında bilânçolarda raporlanır. Bu çalışmanın amacı Türk bilânçoları ve gelir tablolarının UFRS ve HGB ye çevriminde ortaya çıkabilecek sürekli ve geçici farklılıkların araştırılması ve tespit edilmesidir. Bu bağlamda ertelenmiş vergi doğuran geçici farklılıklar birer örnek yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Ertelenmiş vergi doğuran unsurların mali tablolara nasıl yansıdığı muhasebe kayıtları ve aritmetik hesaplamalar yardımıyla uygulamalı olarak gösterilmiştir. Çalışmanın sonunda Türk bilânçoları ve gelir tablolarının UFRS ve HGB ye çevrimi sırasında sık karşılaşılabilecek ertelenmiş vergi doğuran geçici farklılıklar bir tablo halinde verilmiştir.

ALLGEMEINE INFORMATIONEN

Vorname und Name	: Fatih Tapkan
Hauptbereich	: Betriebswirtschaftslehre
Schwerpunkt	: Buchführung - Finanzierung (Deutsch)
Supervisor	: Prof. Dr. Serhat Kutlan
Art der Arbeit und Datum	: Masterstudium - Juli 2007
Schlüsselwörter	: Latente Steuern, IFRS, Jahresabschluss

ZUSAMMENFASSUNG

ANALYSE DER URSACHEN FÜR DIE ENTSTEHUNG DER LATENTEN STEUERN BEI DER UMWANDLUNG DER TÜRKISCHEN STEUERBILANZ UND GUV NACH IFRS UND HGB

Aus den erwirtschafteten Gewinnen berechnen die Unternehmen ihre zu zahlenden Steuern in Einkimmung mit dem Steuerverfahrensgesetz, Körperschaftssteuergesetz, Einkommenssteuergesetz sowie den anderen steuerrechtlichen Vorschriften periodisch und sie berichten diese Steuern im Jahresabschluss. Bei der Berechnung der Steuern sind die oben erwähnten Steuergesetze zu berücksichtigen. Die Periodenergebnisse und die Steuern im türkischen Jahresabschluss können sich von den Periodenergebnisse und den Steuern im Jahresabschluss nach International Financial Reporting Standards (IFRS) und/oder Handelsgesetzbuch (HGB) unterscheiden. Diese Differenzen stellen entweder permanente oder temporäre Differenzen dar. Ziel dieser Arbeit ist die Erforschung und Feststellung der möglichen permanenten und temporären Differenzen, die bei der Umwandlung der türkischen Steuerbilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) nach IFRS und HGB entstanden können werden. Aus diesem Grund werden bei dieser Arbeit versucht, diese temporären Differenzen, die im Jahresabschluss zum Ansatz der latenten Steuern verursachen, mit Hilfe von Beispielen zu erklären. Folglich werden die Auswirkungen der latenten Steuern auf den Jahresabschluss durch die Buchungen und arithmetischen Berechnungen dargestellt. Am Ende der Arbeit werden die Entstehungsursachen der latenten Steuern bei der Umwandlung der türkischen Steuerbilanz und GuV nach IFRS und HGB tabellarisch angegeben.

INHALTSVERZEICHNIS

TABELLENVERZEICHNIS.....	VI
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	VII
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	VIII
1. EINLEITUNG	1
2. LATENTE STEUERN IN DER THEORIE UND DEREN ANWENDUNG IM HGB UND IAS/IFRS	4
2.1. Theoretisches Grundkonzept.....	5
2.1.1. Konzepte der latenten Steuern	9
2.1.1.1. Timing - Konzept.....	9
2.1.1.2. Temporary – Konzept	14
2.1.2. Methoden der Abgrenzung latenter Steuern	16
2.1.2.1. Verbindlichkeitsmethode (Liability - method).....	17
2.1.2.2. Abgrenzungsmethode (Deferred – method)	18
2.1.3. Arten der latenten Steuern.....	19
2.1.3.1 Temporäre Differenzen und steuerliche Auswirkungen.....	20
2.1.3.2 Permanente Differenzen und steuerliche Auswirkungen	23
2.2. Latente Steuern im IFRS und im HGB	24
2.2.1. Ansatz, Bewertung und Ausweis latenter Steuern nach IFRS	24
2.2.2. Ansatz, Bewertung und Ausweis latenter Steuern nach HGB.....	26
2.2.3. Vergleichende Darstellung latenter Steuern nach IFRS und HGB.....	29
3. URSACHEN FÜR DIE ENTSTEHUNG DER LATENTEN STEUERN GEMÄß TÜRKISCHEM STEUERRECHT.....	32
3.1. Sachverhalte für die Entstehung der permanenten Differenzen	32
3.1.1. Nicht dem normalen KöSt-Satz unterliegenden Erträge	32
3.1.2. Steuergesetzlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen.....	33
3.2. Sachverhalte für die Entstehung temporärer Differenzen	34
3.2.1. Aufwendungen zur Entstehung temporärerer Differenzen	34
3.2.1.1. Pensionsrückstellungen.....	34
3.2.1.2. Sonstige Aufwandsrückstellungen.....	37
3.2.1.3. Abwertung auf das Vorratsvermögen.....	41
3.2.1.4. Wertberichtigung auf Forderungen	44
3.2.1.5. Zinsaufwendungen für die erhaltenen Schecks	47
3.2.1.6. Wertminderungen bei Wertpapieren	48
3.2.1.7. Ausgaben für Gründung und Ingangsetzung	49
3.2.1.8. Nicht gezahlte Sozialversicherungsbeiträge	51

3.2.2. Erträge zur Entstehung temporärer Differenzen.....	53
3.2.2.1. Werterhöhungen bei Wertpapieren.....	53
3.2.2.2. Zinserträge für die Wechselverbindlichkeiten.....	54
3.2.3. Sonstige Sachverhalte zur Entstehung temporärer Differenzen.....	55
3.2.3.1. Bewertung von Forderungen und Verbindlichkeiten in Fremdwährungen.....	55
3.2.3.2. Behandlung von langfristigen Auftragsfertigungen.....	59
3.2.3.3. Forschungs- und Entwicklungskosten	60
3.2.3.4. Abschreibungen	63
3.2.3.5. Noch nicht genutzte steuerliche Verlustvorträge	68
4. BILANZIERUNG DER LATENTEN STEUERN UND PRAKTISCHE BEISPIELE ZUR DARSTELLUNG DER LATENTEN STEUERN IM JAHRESABSCHLUSS	69
4.1. Bilanzierung der latenten Steuern	69
4.1.1. Ansatz und Bewertung.....	69
4.1.2. Ermittlung der aktiven und passiven latenten Steuern.....	75
4.1.3. Anhangsangaben für die latenten Steuern bei der Berichterstattung	77
4.2. Darstellung der latenten Steuern mit Hilfe von Fallbeispielen	79
5. SCHLUSSFOLGERUNG	95
LITERATURVERZEICHNIS.....	98

TABELLENVERZEICHNIS

- Tabelle 1** : Differenzierungsformen latenter Steuern mit Beispielen
- Tabelle 2** : Vergleichende Darstellung der latenten Steuern nach IFRS und HGB
- Tabelle 3** : Berechnung der latenten Steuern für Pensionsrückstellungen (YTL)
- Tabelle 4** : Berechnung der latenten Steuern für die Aufwandsrückstellungen (YTL)
- Tabelle 5** : Ermittlung der latenten Steuern bei Abwertung auf das Vorratsvermögen (YTL)
- Tabelle 6** : Berechnung der latenten Steuer für die unbezahlte Sozialversicherungsprämie
- Tabelle 7** : Berechnung der latenten Steuern für Wechselverbindlichkeiten
- Tabelle 8** : Berechnung der latenten Steuern für F&E
- Tabelle 9** : Latente Steuern bei der Verwendung von unterschiedlichen Nutzungsdauern
- Tabelle 10** : Bilanz der Blue Ltd. Şti
- Tabelle 11**: Bilanz der ABC A.Ş. zum 31.12.2004
- Tabelle 12** : Bilanz der ABC A.Ş. zum 31.12.2005
- Tabelle 13** : Bilanz der ABC A.Ş. zum 31.12.2006
- Tabelle 14** : Bilanz der SBH Dış Ticaret Ltd. Şti. zum 31.12.2006
- Tabelle 15** : Handelsbilanz der SBH Dış Ticaret Ltd. Şti. zum 31.12.2006

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

- Abbildung 1 :** Zusammenhang zwischen zu versteuerndem Einkommen und dem handelsrechtlichem Steuerausweis
- Abbildung 2 :** Arten von latenten Steuern
- Abbildung 3 :** Ansatz von Steuerlatenzen
- Abbildung 4 :** Bewertung von Steuerlatenzen
- Abbildung 5 :** Ermittlung des latenten Steueraufwands (-ertrags)

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

<i>Abs.</i>	Absatz
<i>AfA</i>	<i>Absetzung für Abnutzung</i>
<i>bzw.</i>	beziehungsweise
<i>d.h.</i>	das heißt
<i>EStG</i>	Einkommensteuergesetz
€	<i>Euro</i>
<i>gem.</i>	gemäß
<i>GE</i>	Geldeinheit
<i>GuV</i>	Gewinn- und Verlustrechnung
<i>GoB</i>	<i>Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung</i>
<i>HB</i>	Handelsbilanz
<i>HGB</i>	Handelsgesetzbuch
<i>Hrsg.</i>	Herausgeber
<i>IAS</i>	International Accounting Standards
<i>IFRS</i>	International Financial Reporting Standards
<i>KöSt</i>	Körperschaftsteuer
<i>KöStG</i>	Körperschaftsteuergesetz
<i>L. u. L.</i>	Lieferungen und Leistungen
<i>NRV</i>	Net realizable value
<i>RAP</i>	Rechnungsabgrenzungsposten
<i>S.</i>	Seite
<i>StB</i>	Steuerbilanz
<i>TMS</i>	Türk Muhasebe Standartları
<i>TMSK</i>	Türk Muhasebe Standartları Kurulu
<i>TStVG</i>	türkische Steuerverfahrensgesetz
<i>YTL</i>	<i>Yeni Türk Lirası</i>
z.B.	zum Beispiel

1. EINLEITUNG

Aus dem Globalisierungsprozeß, der in den Neunziger Jahren seine Auswirkungen gezeigt hat, haben wohl die Anleger (Investoren) den größten Nutzen gezogen. Durch die Globalisierung wurde es möglich, in allen Ländern Investitionen zu tätigen. Hierbei spielt sowohl die fortschreitende technologische Entwicklung als auch eine größere Vielfalt bei der Auswahl der Kommunikationsmittel eine Rolle.

Anleger haben begonnen über den jeweils landeseigenen Markt hinaus als juristische Personen (im Rahmen von Firmenübernahmen und Fusionen) oder als Privatpersonen (An- und Verkauf von Wertpapieren an ausländischen Wertpapierbörsen) auf den internationalen Märkten eine Rolle zu spielen.

In der Welt von heute verfügt jeder Anleger über die Möglichkeit, Zugang zu weltweit tätigen Firmen zu erlangen und Informationen über jedes ihm beliebige Unternehmen einzuholen. Als natürliche Folge bringt dies mit sich, dass Anleger gezwungen sind, die Geschäftsberichte der Unternehmen im Detail zu analysieren und zu verstehen, um ihre Investitionen effizienter und zuverlässiger durchführen zu können, die Ergebnisse besser zu überwachen und zukunftsorientierte, strategische Entscheidungen treffen zu können.

Die Jahresabschlüsse, welche die Unternehmen in Dreimonatszeiträumen beziehungsweise (bzw.) in bestimmten Regelabständen erstellen, werden nicht nur von den Anlegern, sondern durch zahlreiche weitere Interessenten verfolgt. Die Feststellung der Unternehmensergebnisse sind für den Firmeninhaber und seine Gesellschafter, die Unternehmensführung, die Personen und Einrichtungen, welche mit dem Unternehmen Beziehungen unterhalten, die Anleger, die Kreditinstitute und letztendlich für den Staat von Bedeutung.

Zielsetzung der Buchführung ist den oben genannten Interessenten bei ihrer Mittelverwendung in der Wirtschaft gezielte Informationen über die Lage einer Wirtschaftseinheit zu bieten¹.

Da die Anwendung unterschiedlicher Grundsätze und Gesetze bei der Buchführung und die Verwendung verschiedener Bewertungsmethoden und Bilanzierungsvorschriften bei der Erstellung des Jahresabschlusses wesentlichen Einfluss auf die Ergebnisse hat, sehen sich die mit den buchhalterischen Daten konfrontierten Zielgruppen unterschiedlichen Ergebnissen gegenüber².

Darüber hinaus haben die, in den jeweiligen Ländern geltenden, unterschiedlichen Gesetzgebungen und Grundsätze für die Rechnungslegungen (Türk Muhasebe Standartları (TMS), International Accounting Standards (IAS) / International Financial Reporting Standards (IFRS), United States Generally Accepted Accounting Principles und German GAAP) dazu geführt, dass die herausgegebenen Geschäftsberichte voneinander stark abweichende Ergebnisse zeitigen.

Die Unternehmen berücksichtigen bei der Erstellung ihrer Bilanzen die oben genannten Standards, diverse Rechtsbestimmungen und unterschiedliche Bewertungsgrundlagen. Ein Hinweis darauf, dass die Ergebnisse entsprechend den zugrunde liegenden Standards mehr und mehr diversifiziert erscheinen, liegt darin, dass auch die Konten der Bilanz voneinander abweichen.

Wenn zum Beispiel der Jahresabschluss eines internationalen Unternehmens oder der Jahresabschluss eines türkischen Unternehmens, der nach IFRS oder HGB aufgestellt wird, betrachtet wird, dann lässt sich feststellen, dass ein als latente Steuern bezeichnetes Konto vorliegt und auf diesem Konto hohe und wesentliche Beträge enthalten sind. Jedoch findet das Konto der latenten Steuern in den Bilanzen, die gemäß der türkischen Steuergesetzgebung, der Grundsätze für die Bilanzierung sowie dem Einheitskontenrahmenplan der Türkei erstellt wurden, keine Berücksichtigung.

¹ Mali Mevzuat Platformu, **Ertelenmiş Vergiler ve Vergi Farkları**, Nr. 5-48, (August 2006) S.26.

² Serhat Kutlan, „Muhafazakarlık Yaklaşımı ve İhtiyatlılık İlkesinin Kıta Avrupası ve IAS (IFRS) – US-GAAP Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi“, **E-Yaklaşım**, Jahrgang: 3 (February 2003) S. 1.

In der Türkei sind für die latenten Steuern zwei verschiedene Regelungen vorhanden. Die erste Regelung ist der als „Bilanzierung von Steuern“ bezeichnete Erlass 18, der von der Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu am 12.08.2004 unterzeichnet wurde und seit dem 01.07.2004 gültig ist. Zweite Regelung ist der Erlass 25. Dieser Erlass ist für alle Unternehmen gültig, die in den Börsen notiert sind³.

Am 28.10.2006 hat das Türk Muhasebe Standartları Kurumu zusätzlich einen Erlass über die Ertragssteuern veröffentlicht. Dieser Erlass ist eine Übersetzung von IAS 12. Weil das neue türkische Handelsgesetzbuch (HGB) noch in der Entwurfsphase ist, treten diese Grundsätze der Buchführung, die in den Vorjahren von Türk Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) veröffentlicht wurden, gesetzlich nicht in Kraft. Aus diesem Grund ist in unserem Land der Begriff „latente Steuer“ sowohl in der Theorie als auch in der Praxis ein neues Thema.

Die vorliegende Arbeit zielt darauf ab, den Begriff der latenten Steuern theoretisch zu erläutern, die Auswirkungen der Besteuerung in der Praxis aufzuzeigen und die Ansätze zu erläutern, die in der türkischen Steuergesetzgebung zur Anwendung der latenten Steuer führen. Am Ende der Arbeit werden anhand von Fallbeispiele die Berechnung und Bilanzierung der latenten Steuern und ihre Auswirkungen auf den Jahresabschluss dargestellt.

³ Aslı Türel und Ahmet Türel, "Kurum Kazancı üzerinden Hesaplanan Vergilerin Sermaye Piyasası Kurulunun Seri: XI, No:25 Sayılı Tebliği Doğrultusunda Finansal Tablolara Yansıtılması", **Mali Çözüm**, Jahrgang:16 Nr. 74, S. 236.

2. Latente Steuern in der Theorie und deren Anwendung im HGB und IAS/IFRS

In diesem Kapitel werden grundlegende Begriffe erklärt, die bei dem weiteren Verständnis der Arbeit behilflich sind. Zunächst soll dazu der Begriff der latenten Steuern erläutert werden und danach, wird auf die Konzepte und Methode zur Bilanzierung latenter Steuern, als auch auf die Arten latenter Steuern eingegangen. Zum Abschluss des Kapitels wird die latente Steuer nach IFRS und HGB kurz erläutert.

Im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses gelangt man, bei Zugrundelegung unterschiedlicher Bezugs- bzw. Zielpartner, zu unterschiedlichen Ergebnissen. So weichen beispielsweise Bilanzen, die den Anleger zum Ziel haben, und Bilanzen, die dem Staat (finanziellen Behörden) zum Zwecke der Steuererklärung und – zahlung vorgelegt werden, naturgemäß voneinander ab. Während die Finanzbehörden bei der Berechnung der Einkommens- und Körperschaftssteuer (KöSt) den steuerrechtlichen Gewinn zugrunde legen, ist der Posten, welcher für den Anleger von Interesse ist, der in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) ausgewiesene handelsrechtliche Gewinn.

Daher werden bei der Erstellung der Jahresabschlüsse zwei unterschiedliche Gewinnberechnungen, nämlich die des handelsrechtlichen Gewinn und des steuerrechtlichen Gewinns, durchgeführt. Der handelsrechtliche Gewinn steht im Zusammenhang mit der Finanzbuchhaltung, wohingegen der steuerrechtliche Gewinn mit den steuerlichen Regelungen im Zusammenhang steht. Die Finanzbuchhaltung hat zum Ziel, die reelle Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage des Unternehmens darzustellen. So wird letztendlich der in den zu erstellenden Jahresabschlüssen ausgewiesene Gewinn als handelsrechtlicher Gewinn ausgewiesen. Er gibt Aufschluss über das reelle Periodenergebnis des Unternehmens. Der steuerrechtliche Gewinn hingegen errechnet sich auf der Grundlage der türkischen Steuergesetzgebung, allen voran des Steuerverfahrensgesetzes, des Körperschaftssteuergesetzes und des Einkommenssteuergesetzes.

Der Begriff der latenten Steuer ergibt sich aus der Differenz zwischen dem handelsrechtlichen Gewinn und dem steuerrechtlichen Gewinn. Es besteht kein Zusammenhang hinsichtlich des laufenden Steuersatzes zwischen dem Steuerbetrag, der entsprechend der Bemessungsgrundlage, dem realen Gewinn errechnet wird, und dem angegebenen Bilanzgewinn.

Dementsprechend errechnet sich die latente Steuer prinzipiell aus der Differenz zwischen der aus dem steuerrechtlichen Gewinn entstehenden Steuerschuld und der fiktiven Steuerschuld, wie sie sich gemäß der Steuergesetzgebung aus der deformierten handelsrechtlichen Bilanz ergibt. Dieser Betrag ist entweder positiv oder negativ. Aufgrund dieser Situation sind die latenten Steuern dann in der Bilanz als Aktiv oder Passiv auszuweisen.

Anders ausgedrückt: Die latenten Steuern können als Differenz zwischen der realen Steuerschuld und den fiktiven Steuern definiert werden. Diese Differenz ergibt sich aus den bei der Gewinnberechnung berücksichtigten unterschiedlichen Regelungen.

2.1. Theoretisches Grundkonzept

Latente Steuern bezwecken eine periodengerechte Zuordnung des Ertragssteueraufwandes zum Jahresüberschuss (Handelsergebnis). Dies wird dadurch erreicht, dass zeitlich begrenzte Differenzen zwischen den fiktiven Ertragssteuern auf das Handelsbilanzergebnis und den tatsächlichen Ertragssteuern auf das Steuerbilanzergebnis rechnerisch „abgegrenzt“ werden, indem entsprechende Steueraktivposten oder –passivposten gebildet werden⁴.

Mit Hilfe eines (latenten) Steuerabgrenzungspostens soll eine Kongruenz zwischen dem tatsächlichen, aus der steuerrechtlichen Erfolgsgröße abgeleiteten Ertragssteueraufwands des Geschäftsjahres (und früherer Geschäftsjahre) und einem dem handelsrechtlichen Erfolg entsprechenden fiktiven Steueraufwand hergestellt werden, um

⁴ Dirk Baukmann und Udo Mandler, **International Accounting Standards**, 2. Auflage, München: R. Oldenbourg, 1998, S. 110.

einen möglichst genauen Einblick in die Steuerbelastung des Unternehmens oder des Konzerns zu ermöglichen. Diesen Zusammenhang verdeutlicht wie folgt⁵:

Steuerliche Gewinnermittlung	Handelsrechtliche Gewinnermittlung
Betriebseinnahmen	Erträge
<u>- Betriebsausgaben</u>	<u>- Aufwendungen</u>
= zu versteuernde Gewinn	= Jahresüberschuss vor Steuern
<u>x Steuersatz</u>	<u>- Steuerschuld vom Ertrag</u>
= Steuerschuld	= Jahresüberschuss nach Steuern

Abbildung 1. Zusammenhang zwischen zu versteuerndem Einkommen und dem handelsrechtlichem Steuerausweis

Die theoretische Grundlage für die latenten Steuern beruht auf der Periodenabgrenzung der Ertragssteuern. Der Grundsatz der Periodenabgrenzung (Accrual-Principle) besagt, dass die Erträge einer Periode immer die Aufwendungen der gleichen Periode betreffen müssen. Nach diesem Grundsatz werden die Erträge und Aufwendungen erfasst, wenn sie erzielt werden oder anfallen, unabhängig von dem Zeitpunkt, zu dem das Geld ein-, bzw. ausgeht. Hier ist die Zahlung des Ertrags oder des Aufwands nicht entscheidend. Maßgebend ist die Zugehörigkeit der Erträge und Aufwendungen zu einem bestimmten Geschäftsjahr.

Aus diesem Grundsatz müssen auch die Ertragssteuern zeitgerecht erfasst werden. Das heißt, dass die Steuerauswirkung der Aufwendungen und Erträge immer in der gleichen Periode mit der Entstehung von Erträgen und Aufwendungen auszuweisen sind.

⁵ Karlheinz Küting, Christian Zwirner und Michael Reuter, „Latente Steuern im nationalen und internationalen Jahresabschluss: Konzeptionelle Grundlagen und synoptischer Vergleich“, Betrieb und Wirtschaft, 11/2003, http://www.ax-net.de/inhalt/steuern/buw2003_latentesteuern.pdf (15.06.2006), S. 441.

Ein Unternehmen hat beispielsweise sowohl in 20X1 als auch in 20X2 vor der Rückstellung für die Aufwendungen der Restrukturierung einen gleichen Periodengewinn in Höhe von 2.000.000 €. Während des Jahres 20X1 bildet das Unternehmen eine Rückstellung für die Restrukturierungsaufwendungen. Die Zahlung erfolgt aber in 20X2. Es wird angenommen, dass der Steuersatz 30 % beträgt und für die latenten Steuern kein Ansatz vorhanden ist. Dann wird die GuV des Unternehmens für 20X1 und 20X2 wie folgt aussehen⁶:

	20X1	20X2
Gewinn vor der Rückstellung für Restrukturierung	2.000.000	2.000.000
Rückstellungen für Restrukturierung	(200.000)	
Gewinn vor Steuer	1.800.000	2.000.000
Steuer	(600.000)	(540.000)
20X1 : 30% * 2.000.000 = 600.000		
20X2 : 30% * (2.000.000 - 200.000) = 540.000		
Gewinn nach Steuer	1.200.000	1.460.000

In der aufgeführten Tabelle wird eine irreführende GuV aufgestellt, weil die Steuerauswirkung der Restrukturierungsaufwendungen in Höhe von 60.000 Euro (€) außer Acht gelassen wird. Denn diese Aufwendungen werden steuergesetzlich erst 20X2 anerkannt.

Anhand des Abgrenzungsprinzips (Accrual – Principle) wird die Steuerauswirkung der Aufwendungen für Restrukturierung in der GuV in der Periode, in der die Aufwendungen entstanden sind, ausgewiesen.

⁶ Richard Lewis und David Pendrill, **Advanced Financial Controlling**, 7. Auflage, Harlow: Pearson , 2004, S. 344.

	20X1	20X2
Gewinn vor der Rückstellung für Restrukturierung	2.000.000	2.000.000
Rückstellungen für Restrukturierung	(200.000)	
Gewinn vor Steuer	1.800.000	2.000.000
Steuer	(600.000)	(540.000)
20X1 : 30% * 2.000.000 = 600.000		
20X2 : 30% * (2.000.000 - 200.000) = 540.000		
Latente Steuer	60.000	(60.000)
Entstehungsperiode : 30% * 200.000 = 60.000		
Umkehrungsperiode : 30% * 200.000 = 60.000		
Gewinn nach Steuer	1.260.000	1.400.000

In 20X1 beträgt der buchhalterische Gewinn 200.000 € weniger als der steuerpflichtiger Gewinn, jedoch liegt der buchhalterische Gewinn 20X2 mit 200.000 € mehr über dem steuerpflichtigen Gewinn. Wie oben dargestellt wird die GuV für 20X1 mit latenten Steuern der Entstehungsperiode entlastet und dadurch das Konto latente Steuern belastet. In 20X2 wird die GuV mit latenten Steuern der Umkehrungsperiode belastet und das Konto latente Steuer entlastet. Zum Ende wird sowohl die Restrukturierungsaufwendungen, als auch ihre Steuerauswirkung in der GuV ausgewiesen.

In diesem Beispiel wird davon ausgegangen, dass es keine permanente Differenzen oder andere temporäre Differenzen gibt, so dass die Summe der Steuercharge in beiden Perioden 30 % darstellt:

	20X1		20X2
<u>Total Steuercharge</u>	<u>540</u>	= 30%	<u>600</u>
buchhalterische Gewinn	1800		2000

2.1.1. Konzepte der latenten Steuern

Das Ziel der Abgrenzung latenter Steuern besteht darin, den Steueraufwand oder Steuerertrag in sinnvollem Zusammenhang mit dem Konzernergebnis auszuweisen. Hierzu unterscheidet man in der Literatur grundsätzlich zwei verschiedene Konzepte:

1. Das Timing - Konzept
2. Das Temporary - Konzept

2.1.1.1. Timing - Konzept

Das Timing-Konzept zur Verrechnung latenter Steuern ist GuV-orientiert, das heißt (d.h.) es werden nur diejenigen Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede zwischen Handelsbilanz (HB) und Steuerbilanz (StB) in die Steuerabgrenzung einbezogen, die sich sowohl bei ihrer Entstehung als auch bei ihrer Umkehrung in der GuV niederschlagen. So werden bspw. bei einer erfolgsneutralen Neubewertung des Anlagevermögens keine latenten Steuern abgegrenzt, auch wenn sich infolge der Abschreibungsdifferenzen Ergebnisunterschiede zwischen Handels- und StB (nur) in späteren Perioden ergeben⁷.

Nach dem Timing-Konzept werden die Differenzen zwischen HB und StB in permanente (zeitlich unbegrenzte) Differenzen, temporäre (zeitlich begrenzte) Differenzen und quasi permanente Differenzen unterschieden.

Unter permanenten Differenzen versteht man im Rahmen der Abgrenzung latenter Steuern bestimmte Erfolgskomponenten, die entweder nur in der handels- oder nur in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung auftreten. Dadurch kann ein Ausgleich der Ergebnisse im Zeitablauf nicht stattfinden. Je nachdem, ob der entsprechende positive

⁷ A.G. Coenenberg, **Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse**, 16. Auflage, Landsberg am Lech: Verlag Moderne Industrie, 1997, S. 264.

oder negative Erfolgsbeitrag in der Handels- oder in der StB anfällt, können zwei Arten permanenter Differenzen unterschieden werden⁸.

Bei den permanenten Differenzen handelt es sich um Differenzen, die in der Zukunft nicht ausgeglichen werden. Das heißt, dass die permanenten Differenzen die Unterschiede zwischen HB und StB darstellen, die in einer Periode entstehen und in folgenden Perioden nicht wieder ausgeglichen werden können.

Dabei sei darauf hingewiesen, dass mit Hilfe der Bilanzierung latenter Steuern eine völlige Kongruenz von Handelsbilanzerfolg und Steuerausweis nicht erreicht wird und nicht erreicht werden soll, denn der Tatbestand latenter Steuern schließt solche Differenzen zwischen dem handels- und dem steuerrechtlichen Ergebnis aus, die zwar in einer Periode entstehen, aber in den folgenden Zeiträumen nicht wieder kompensiert werden (sog. permanente Differenzen; insbes. nicht abzugsfähige Betriebsausgaben bzw. steuerfreie Erträge)⁹.

Permanente Differenzen entstehen zum einen, wenn bei der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung Erfolgskomponenten miteinbezogen werden, die später nicht wieder rückgängig gemacht werden und die bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung grundsätzlich nicht den steuerpflichtigen Gewinn beeinflussen. Dabei kann es sich bspw. um nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, wie Vermögensteuer oder verdeckte Gewinnausschüttungen handeln, die aus steuerrechtlicher Sicht Gewinnbestandteile bleiben, aus handelsrechtlicher Sicht aber Aufwand sind. Ebenso stellen auch die steuerfreien Erträge, wie Investitionszulagen oder bestimmte Zinsen, permanente Differenzen dar, da sie steuerrechtlich nicht der Besteuerung unterliegen, wohl aber im handelsrechtlichen Jahresabschluss zu Erträgen führen¹⁰.

Die Unterschiede zwischen handelsrechtlichem Ergebnis und steuerrechtlichem Ergebnis, die sich aus permanenten Differenzen ergeben, gleichen sich nicht über die

⁸ Jörg Baetge, **Bilanzen**, 2. Auflage, Düsseldorf: IDW-Verlag, 1992, S. 433.

⁹ Karlheinz Küting und Claus Peter Weber, **Der Konzernabschluss**, 3. Auflage, Stuttgart: Schaeffer, 1991, S. 306.

¹⁰ Baetge, S. 433.

Lebensdauer der Unternehmung aus. Deshalb führen diese permanenten Differenzen nicht zu einer Abgrenzung latenter Steuern.

Unter temporären (zeitlich begrenzten) Differenzen werden hingegen die Unterschiede zwischen HB und StB, die in einer Periode entstehen und in den folgenden Perioden ausgeglichen werden können, verstanden. Temporäre Differenzen ergeben sich aufgrund unterschiedlicher Periodenabgrenzung von Aufwendungen und Erträgen aus handels- und steuerrechtlicher Sicht. Diese Differenzen gleichen sich in den folgenden Perioden wieder aus.

Zeitliche Unterschiede zwischen Handelsbilanzergebnis und steuerpflichtigem Einkommen entstehen dadurch, dass Aufwendungen und Erträge in der HB und bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung in verschiedenen Perioden anfallen. Die frühere Verrechnung von Aufwendungen oder Erträgen in der HB wird in späteren Perioden wieder ausgeglichen, wenn diese Posten bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung berücksichtigt werden, und umgekehrt¹¹.

Zeitlich begrenzte Differenzen, sind dadurch gekennzeichnet, dass Erfolgskomponenten zwar sowohl im handelsrechtlichen als auch im steuerrechtlichen Abschluss erfasst werden, jedoch zu verschiedenen Zeitpunkten. Dadurch schlagen sich die steuerlichen Auswirkungen in späteren Perioden ins Gegenteil um: Unterschiede, die zu einer momentanen Reduzierung des Steueraufwands führen, bewirken in späteren Perioden eine Erhöhung des Steueraufwands und umgekehrt. Die Unterschiede zwischen HB und StB aufgrund zeitlich unterschiedlicher Erfassung von Erfolgskomponenten gleichen sich im Zeitablauf wieder aus. Dies führt jedoch dazu, dass mit dem Entstehen von Differenzen Auswirkungen auf den Steueraufwand späterer Perioden begründet werden¹².

¹¹ Winfried Mellwig, Adolf Moxter und Dieter Ordelleide, **Einzelabschluss und Konzernabschluss**, 1. Auflage, Wiesbaden: Gabler, 1988, S. 109.

¹² Coenenberg, S. 265.

Grundlage für die Erfassung latenter Steuern sind nur die sog. zeitlichen wertmäßigen Differenzen zwischen HB und StB, die in einer bestimmten Periode auftreten und sich in einer oder mehreren nachfolgenden Rechnungsperioden ausgleichen. Latente Steuern sind also dadurch charakterisiert, dass bestimmte Geschäftsvorfälle in der HB und StB in unterschiedlichen Abrechnungsperioden berücksichtigt werden und sich über mehrere Perioden hinweg in der HB und in der StB in gleicher Höhe auswirken, d.h. in der Totalperiode sind keine Abweichungen vorhanden¹³.

Auf diese zeitlich begrenzten Differenzen bezieht sich das Timing – Konzept der latenten Steuerabgrenzung. Ist infolge zeitlich begrenzter Differenzen der Steuerbilanzgewinn zunächst niedriger und später entsprechend höher als der Handelsbilanzgewinn, so hat dies einen - gemessen am Handelsbilanzgewinn - zunächst zu niedrigen und später zu hohen Steueraufwand zur Folge. Durch das Konzept der latenten Steuerabgrenzung wird dies durch die Bildung einer passiven latenten Steuerposition ausgeglichen, die später bei Umkehrung aufgelöst wird. Entsprechend kommt es zu einer aktiven latenten Steuerabgrenzung, wenn der Steuerbilanzgewinn aufgrund zeitlich begrenzter Differenzen zunächst höher und später niedrig ausgewiesen. Nach dem Timing Konzept führen die temporären Differenzen zu einer Abgrenzung latenter Steuern.

Allgemein können zeitliche Differenzen zum einen dazu führen, dass das nach handelsrechtlichen Grundsätzen ermittelte Ergebnis in der abgelaufenen Periode kleiner als das steuerrechtliche Ergebnis ist. Hier darf dann gemäß (gem.) § 274 Absatz (Abs.) 2 ein aktiver Steuerabgrenzungsposten als Bilanzierungshilfe angesetzt werden. Die auslösende Differenz kann erstens dadurch verursacht sein, dass im handelsrechtlichen Jahresabschluss ein Aufwand berücksichtigt wurde, der noch nicht oder in geringerer Höhe den Steuerbilanzgewinn gemindert hat. Der Überhang des steuerbilanziellen über das handelsrechtliche Ergebnis kann zweitens aus Erträgen resultieren, die in der StB erfolgswirksam vereinnahmt wurden, im handelsrechtlichen Jahresabschluss indes noch nicht berücksichtigt wurden. In beiden Fällen der zeitlichen Differenzen ist zunächst der

¹³ Küting und Weber, S. 306.

steuerrechtliche Erfolg, in den Perioden des Ausgleichs dann aber der handelsrechtliche Erfolg höher¹⁴.

Zum anderen kann umgekehrt eine zeitliche Differenz dazu führen, dass zunächst der handelsrechtliche den steuerlichen Erfolg übersteigt und gem. § 274 Abs. 1 ein passiver Steuerabgrenzungsposten als Rückstellung für latente Steuern zu bilden ist. Die zeitliche Differenz kann hier wiederum erstens darauf beruhen, dass ein Ertrag in der HB vereinnahmt wurde, der in der StB erst später anfällt. Zweitens kann ein bestimmter Aufwand, der in der HB erst in späteren Perioden berücksichtigt wird, bereits den steuerrechtlichen Erfolg gemindert haben. In beiden Fällen ist nunmehr zunächst der handelsrechtliche Erfolg höher als der steuerrechtliche, was sich in späteren Perioden wieder umkehrt¹⁵.

Zum dritten sind die quasi permanenten Differenzen zu nennen. Hierbei handelt es sich um Differenzen, die zwar zeitlich begrenzt sind, deren Umkehrung im Zeitpunkt des Entstehens jedoch nicht vorsehbar ist, oder eventuell erst bei der Liquidation des Unternehmens erfolgt. Nach dem Timing Konzept werden diese Differenzen wie permanente Differenzen behandelt und führen somit nicht zu einer Abgrenzung latenter Steuern.

Folgende Tabelle 1 stellt anhand von Beispiele die oben erwähnten Arten von Differenzen nach dem Timing Konzept dar¹⁶.

14 Baetge, S. 434.

15 Baetge, S. 434.

16 JACOB, H.: "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre", 5. Auflage, Wiesbaden: Gabler, 1990, S: 824.

**Tabelle 1:
Differenzierungsformen latenter Steuern mit Beispielen**

	Aktivische latente Steuern	Passivische latente Steuern
Zeitlich begrenzte Differenzen	Steuerlich nicht anerkannter Teil planmäßiger Abschreibungen	Aufwendungen für Eingangssetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes
Quasi-Permanente Differenzen	Steuerlich nicht anerkannte außerplanmäßige Abschreibungen auf nicht abnutzbare Anlagen	Bildung steuerfreier Rücklagen, die nicht an einer analogen Rücklagenbildung in der HB gebunden sind (z.B. Preissteigerungsrücklage bei dauernder Preissteigerung)
Permanente Differenzen	Nicht als Betriebsausgaben absetzbare Aufwendungen (z.B. für Aufsichtsratsstämchen)	Steuerfreie Erträge, die in der HB zu Erträgen führen (z.B. Investitionszulagen)

2.1.1.2. Temporary – Konzept

Das Temporary-Konzept zur Steuerabgrenzung ist bilanzorientiert. Demnach wird grundsätzlich jede Bilanzierungs- und Bewertungsdifferenz zwischen HB und StB in die latente Steuerabgrenzung einbezogen. Dies gilt auch dann, wenn die Bilanzierungs- und Bewertungsdifferenz erfolgsneutral entstanden ist und lediglich bei ihrer Auflösung in späteren Perioden zu Ergebnisdifferenzen zwischen HB und StB führt. Ferner gilt dies auch unabhängig davon, ob sich die Bewertungsunterschiede ausgleichen¹⁷.

¹⁷ Coenenberg, S. 270.

Der Begriff, der «temporary differences» ist deshalb umfassender als der Begriff der «timing differences». Das Temporary - Konzept umfasst das Timing - Konzept, geht aber noch weit darüber hinaus und erweitert den Kreis der zu berücksichtigenden Differenzen. Es lassen sich folgende Grundfälle unterscheiden¹⁸:

1. Vermögensgegenstände sind in der HB höher bewertet als in der StB bzw. Vermögensgegenstände sind in der HB, nicht dagegen in der StB angesetzt.
2. Verbindlichkeiten sind in der HB niedriger bewertet als in der StB bzw. Verbindlichkeiten sind in der StB, nicht dagegen in der HB angesetzt.
3. Vermögensgegenstände sind in der HB niedriger bewertet als in der StB bzw. Vermögensgegenstände sind in der StB, nicht dagegen in der HB angesetzt.
4. Verbindlichkeiten sind in der HB höher bewertet als in der StB bzw. Verbindlichkeiten sind in der HB, nicht dagegen in der StB angesetzt.

Die Fälle (1) und (2) führen zu einer passiven latenten Steuerabgrenzung, da sich bei Auflösung der Differenzen (z.B. über höhere Abschreibungen oder über einen höheren Buchwert bei Verkauf eines Vermögensgegenstandes) zu einem (im Vergleich zur StB) niedrigeren handelsrechtlichen Ergebnis führen. Die passive steuerliche Abgrenzungsposition ist dann anteilig erfolgswirksam aufzulösen und gegen den (aus handelsrechtlicher Sicht) zu hohen tatsächlichen Steueraufwand der Periode aufzurechnen¹⁹.

18 Coenenberg, S. 270.

19 Coenenberg, S. 271.

Umgekehrt führen die Fälle (3) und (4) zu einer aktiven latenten Steuerabgrenzung, die bei ihrer Auflösung den aus handelsrechtlicher Sicht zu niedrigen Steueraufwand in der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung erhöht²⁰.

Damit sind die nach dem Timing – Konzept nicht abzugrenzenden quasi zeitlich unbegrenzten Differenzen in die latente Steuerabgrenzung nach dem Temporary - Konzept einzubeziehen, da unzweifelhaft eine Bewertungsdifferenz zwischen HB und StB vorliegt und es auf den Zeitpunkt der Auflösung bzw. Umkehrung nicht ankommt. Die «temporary differences» umfassen auch diejenigen permanenten Differenzen, die bei ihrer Auflösung zu Ergebnisunterschieden zwischen HB und StB führen, deren Entstehung jedoch keine Ergebnisdifferenzen zwischen HB und StB verursacht²¹.

Nicht in die latente Steuerabgrenzung einbezogen werden nach dem Temporary - Konzept grundsätzlich nur noch Differenzen zwischen tatsächlicher Steuerschuld und dem aus handelsrechtlichem Ergebnis abgeleiteten Steueraufwand, wenn diese auf außerbilanziellen Hinzurechnungen oder Kürzungen bei der steuerlichen Einkommensermittlung beruhen oder aus unmittelbaren Kürzungen der Steuerschuld resultieren.

2.1.2. Methoden der Abgrenzung latenter Steuern

In der Literatur und Praxis sind zwei verschiedene Hauptmethoden für die Bilanzierung der latenten Steuern (Abgrenzung latenter Steuern) vorhanden. Es handelt sich dabei um die:

1. Verbindlichkeitsmethode (liability method)
2. Abgrenzungsmethode (Deferred method)

²⁰ Coenenberg, S. 271.

²¹ Coenenberg, S. 271.

2.1.2.1. Verbindlichkeitsmethode (Liability - method)

Die Liability-method (Verbindlichkeitsmethode) stellt den richtigen Vermögens- und Schuldausweis in der Bilanz in den Vordergrund ihrer Betrachtungsweise und entspricht damit dem Grundgedanken der statistischen Bilanztheorie. Die latenten Steuern, die entstehen, wenn das handelsbilanzielle Ergebnis den steuerlich relevanten Gewinn übersteigt, werden bei dieser Vorgehensweise als Steuerminderzahlungen der Periode betrachtet, die in Folgeperioden beim Ausgleich der zugrunde liegenden Differenz nachzuzahlen sind²².

Für die erwarteten Steuernachzahlungen ist ein passiver Steuerabgrenzungsposten anzuwenden. Die passiven latenten Steuern haben einen Schuldcharakter. Dagegen ist für die erwarteten Steuerrückzahlungen ein aktiver Steuerabgrenzungsposten anzuwenden. Die aktiven latenten Steuern haben den Charakter einer ungewissen Forderung.

Die Verbindlichkeitsmethode zielt bei der Steuerabgrenzung somit auf wahrscheinliche spätere Einnahmen oder Ausgaben ab, die in der Bilanz abzubilden sind. Daher ist bei der Berechnung des Postens die zugrunde liegende Ergebnisdifferenz mit demjenigen Steuersatz zu multiplizieren, der im späteren Zeitpunkt des Ausgleichs gelten wird, wobei der Steuersatz gegebenenfalls zu schätzen ist. Bei Änderungen des Steuerabgrenzungspostens müssen diese Änderungen angepasst werden, um einen zutreffenden Vermögens- und Schuldausweis in der Bilanz zu gewährleisten²³.

Latente Steuern werden entweder als Verbindlichkeiten für zukünftig zu zahlende Steuern oder als Vermögensgegenstand, der auf Steuervorauszahlungen beruht, betrachtet. Da die Höhe der Verbindlichkeit bzw. der Forderung gegenüber dem Fiskus vom zukünftigen Steuersatz abhängig ist, sieht die Liability – Methode auch die Berücksichtigung zukünftiger Steuersätze für die Bemessung des Steuereffekts vor. Bei

²² Baetge, S: 438.

²³ Baetge, S: 438.

nachträglichen Steuersatzänderungen müssen die latenten Steuern angepasst werden. In der Erfolgsrechnung wird der angepasste Steueraufwand ausgewiesen.²⁴

Die Liability - Methode bezieht sich auf einen zutreffenden Vermögensausweis. Nach dieser Methode soll die voraussichtliche Steuerbelastung oder -entlastung erfasst werden. Dieses Ziel würde Annahmen über zukünftige Steuersätze erforderlich machen. Tatsächlich werden jedoch i.d.R. die Verhältnisse am Bilanzstichtag zugrunde gelegt und aktuelle Steuersätze verwendet. Zukünftige Steuersätze sind nur anzusetzen, wenn eine entsprechende Änderung der Steuergesetze am Bilanzstichtag bereits feststeht. Der latente Ertragssteueraufwand bzw. -ertrag enthält in diesem Fall periodenfremde Bestandteile.²⁵

Das Ziel der Verbindlichkeitsmethode ist die Steuererstattungsansprüche und -verpflichtungen zum Bilanzstichtag richtig auszuweisen. Bei dieser Methode sind Steuerlatenzen mit dem voraussichtlich zum Zeitpunkt ihrer Umkehrung gültigen Steuersatz zu bewerten. Die Verbindlichkeitsmethode ist bei der Rechnungslegung nach IAS anzuwenden.

2.1.2.2. Abgrenzungsmethode (Deferred – method)

Die Deferred – Methode stellt die Ermittlung des periodengerechten Steueraufwands im Vordergrund. Die Steuerabgrenzung wird daher mit aktuellen, am jeweiligen Bilanzstichtag gültigen Steuersätzen vorgenommen. Bei dieser Methode sind keine Annahmen über die zukünftige Entwicklung der Steuersätze erforderlich; ebenso erübrigt sich bei Steuersatzänderungen eine rückwirkende Anpassung der in der Vergangenheit gebildeten Steuerabgrenzungsposten an die aktuellen Sätze. Dies führt dazu, dass bei Änderung der Steuersätze keine sinnvolle und erklärbare Beziehung zwischen bilanzierten Steuerabgrenzungsposten und kumulierten zeitlichen Ergebnisunterschieden besteht.²⁶

²⁴ Coenenberg, S. 272.

²⁵ Mellwig, Moxter und Ordelleide, S. 116.

²⁶ Mellwig, Moxter und Ordelleide S. 116.

Die Steuerabgrenzungsposten in der Bilanz haben nach der Deferred – Methode somit nicht wie bei der Verbindlichkeitsmethode selbst Forderungs- oder Verbindlichkeitscharakter, sondern sie nehmen die Gegenbuchung zur Korrektur des Steueraufwandes mit den Bestandteilen auf, die in den späteren Perioden des Ausgleichs der Differenz voraussichtlich zu leisten sind oder eingespart werden. Damit entsprechen sie quasi einem antizipativen Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) für nicht sichere Zahlungen.

Die Abgrenzungsmethode verfolgt das Ziel, den Steueraufwand der Periode sachgerecht auszuweisen, so dass der zum Zeitpunkt des Entstehens der, in die Berechnung der latenten Steuern einbezogenen Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede, geltende Steuersatz verwendet wird. Bei der Anwendung dieser Methode erfolgt keine Anpassung bilanzierter Steuerlatenzen bei einer nachträglichen Änderung des Steuersatzes.

2.1.3. Arten der latenten Steuern

Die Differenz zwischen dem steuerrechtlichen Gewinn und dem handelsrechtlichen Gewinn führt zur Begriffsprägung der latenten Steuer. Diese Differenz lässt sich in unterschiedliche Kategorien einteilen, je nachdem, ob sie temporär oder permanent hat²⁷.

- 1) Temporäre Differenzen:
 - a) Abzugsfähige temporäre Differenzen
 - b) zu versteuernde temporäre Differenzen
- 2) Permanente Differenzen

²⁷ Emrah Aygül, „Ertelenmiş Vergi (Deferred Tax)“, **Mükellefin Dergisi**, Jahrgang 50, Nr. 123, (März, 2003) S. 74.

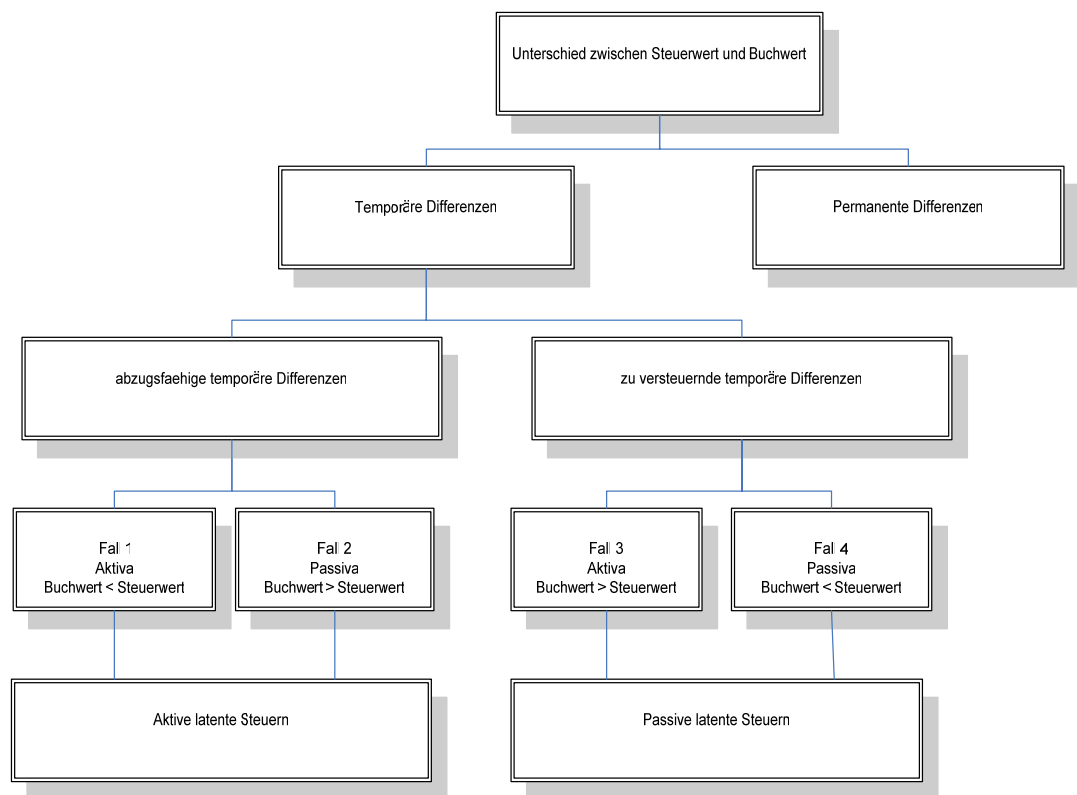


Abbildung 2. Arten von latenten Steuern

2.1.3.1 Temporäre Differenzen und steuerliche Auswirkungen

Als temporäre Differenzen bezeichnet man solche Unterschiede, die während eines Zeitraums zwischen dem steuerrechtlichen Gewinn und dem handelsrechtlichen Gewinn entstehen, die jedoch im darauf folgenden Zeitraum oder in Folgezeiträumen nicht mehr bestehen.

Temporäre Differenzen entstehen, wenn ein Ertrag oder Aufwand in einer Periode erfasst, aber die Steuerbemessungsgrundlage einer anderen (früheren oder späteren) Periode beeinflusst wird²⁸.

²⁸ Lawrence Revsine, Daniel W. Collins und W. Bruce Johnson, **Financial Reporting & Analysis**, 2. Auflage, New Jersey: Prentice Hall, 2002, S. 630.

Ungleichheiten zwischen dem Steuerwert eines Vermögensgegenstands/Schuldens oder eines Ertrags/Aufwands einerseits und dem Buchwert andererseits führen zur Entstehung von temporären Differenzen. Aufgrund dieser Art von Ertrag/Aufwand entsteht ein Unterschied zwischen steuerrechtlichem Gewinn und handelsrechtlichem Gewinn. Jedoch werden diese Differenzen im darauf folgenden Zeitraum ausgeglichen.

In dem Zeitraum, während dem die Differenz entsteht, ist für die Aufwendungen, die bei der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen sind, eine eigens zu berechnende Steuer zu zahlen; in den darauf folgenden Zeiträumen werden durch die Steuergesetzgebung anerkannte Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abgezogen.

Mit anderen Worten: es wird eine Verrechnung vorgenommen zwischen der Steuer, die für den Zeitraum entsteht, in dem die Zurechnung zur Bemessungsgrundlage erfolgt, und der Steuer, die in dem Zeitraum entsteht, während dem der Abzug von der Bemessungsgrundlage erfolgt. Für den Zeitraum, in dem die Differenz entsteht, wird keine gesonderte Steuerberechnung für die Einkünfte vorgenommen, die von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden; für die Folgezeiträume ist für diese Art der Einkünfte, für die gemäß der geltenden Steuergesetzgebung eine Zurechnung zur Bemessungsgrundlage vorgesehen ist, die Steuer zu berechnen und abzuführen. Somit ist die Steuer, die während des Zeitraums, in dem der Abzug von der Bemessungsgrundlage erfolgt, nicht abgeführt wird, in dem Zeitraum zu berechnen und zu zahlen, in dem die Hinzurechnung zur Bemessungsgrundlage erfolgt.

Aus diesem Grund wird eine Zweiteilung in abzugsfähige temporäre Differenzen und zu versteuernde temporäre Differenzen vorgenommen.

Die verschiedenen Ursachen für abzugsfähige temporäre Differenzen, die während eines Zeitraums auftreten und für die in Folgezeiträumen ein Abzug erfolgt, werden im Folgenden aufgeführt²⁹:

- Temporäre, positive Differenzen zwischen dem reellen Buchwert und dem Steuerwert eines Aufwands.
- Temporäre, negative Differenzen zwischen dem reellen Buchwert und dem Steuerwert eines Ertrags.
- Temporäre, positive Differenzen zwischen dem reellen Buchwert und dem Steuerwert eines Vermögensgegenstands.
- Temporäre, negative Differenzen zwischen dem reellen Buchwert und dem Steuerwert einer Schuld.

Gemäß den Vorschriften der türkischen Steuergesetzgebung sind die unten angegebenen Sachverhalte als Ursachen für die abzugsfähigen temporären Differenzen zu sehen. Sie treten in der Bilanz in Form der aktiven latenten Steuer auf:

- Pensionsrückstellungen,
- Abschreibungen,
- unbezahlte Sozialversicherungsbeiträge,
- Rediskont-Zinsausgaben für erhaltene Schecks mit befristeter Laufzeit

Die Ursachen für zu versteuernde Differenzen, die während eines Zeitraums auftreten und für die in Folgezeiträumen eine Erhöhung erfolgt, werden im Folgenden aufgeführt³⁰:

²⁹ Aygül, S. 76.

³⁰ Aygül, S. 79.

- Temporäre negative Differenzen zwischen dem Buchwert und dem Steuerwert eines Aufwands.
- Temporäre, positive Differenzen zwischen dem Buchwert und dem Steuerwert eines Ertrags.
- Temporäre, negative Differenzen zwischen dem Buchwert und dem Steuerwert eines Vermögensgegenstands.
- Temporäre, positive Differenzen zwischen dem Buchwert und dem Steuerwert einer Schuld.

Gemäß den Vorschriften der türkischen Steuergesetzgebung sind die unten angegebenen Sachverhalte als Ursachen für die zu versteuernden temporären Differenzen zu sehen. Sie wirken sich auf die Bilanz in Form der passiven latenten Steuer aus:

- Rediskont von Schuldwechsel,
- Rediskont-Zinsausgaben für ausgestellten Schecks mit befristeter Laufzeit,
- Werterhöhung bei Wertpapiere

2.1.3.2 Permanente Differenzen und steuerliche Auswirkungen

Die zwischen steuerrechtlichem und handelsrechtlichem Gewinn bestehenden permanenten Differenzen, die zu Ungleichheiten führen, liegen während eines Zeitraums vor, sind jedoch in folgenden Zeiträumen nicht mehr vorhanden.

Für die sich aus derartigen Differenzen ergebende Steuerlast kann nicht in folgenden Zeiträumen eine Verrechnung erfolgen, wie dies bei abzugsfähigen temporären Differenzen der Fall ist. Aus diesem Grunde werden derartige Differenzen nicht buchhalterisch berücksichtigt und in der Bilanz nicht ausgewiesen.

2.2. Latente Steuern im IFRS und im HGB

2.2.1. Ansatz, Bewertung und Ausweis latenter Steuern nach IFRS

Latente Steuern sind gemäß IAS 12 geregelt [Ertragssteuern], welche das letzte Mal im April 2000 überarbeitet worden ist. Die Zielsetzung dieses Standards ist die Regelung der Behandlung der Ertragssteuern bei der Bilanzierung sowie die Behandlung von tatsächlichem Steuer und latenten Steuern. IAS 12 befasst sich mit der handelsrechtlichen Bilanzierung der tatsächlichen und latenten Ertragssteuern.

Die Regelungen des IAS 12 bestimmen die Abgrenzung latenter Steuern nach IFRS. Gemäß IAS 12.15 sind grundsätzlich für alle temporären Differenzen latente Steuern anzusetzen; dabei unterscheiden die IFRS nicht zwischen primären und sekundären latenter Steuern, so dass die Regeln des IAS 12 grundsätzlich auf alle Arten latenter Steuern anzuwenden sind. Diese umfassen hierbei – dem Temporary Konzept folgend – alle unterschiedlichen Wertansätze zwischen handelsrechtlichem Konzernabschluss und der StB, die keine permanenten Differenzen sind. Es besteht ein Ansatzangebot sowohl für aktive als auch für passive latente Steuern, die mittels Einzeldifferenzenbetrachtung zu ermitteln sind. Der Vergleich zwischen *reporting base* und *tax base* ist hierbei positionsbezogen vorzunehmen³¹.

Die IFRS unterscheiden nicht zwischen primären und sekundären latenten Steuern, so dass die Regelungen nach IAS 12 grundsätzlich auf allen Arten von latenten Steuern anzuwenden sind. Nach IAS 12.15 sind grundsätzlich für alle temporären Differenzen latente Steuern anzusetzen, die nicht als permanente Differenzen zu klassifizieren sind³².

Ursache für die Bilanzierung latenter Steuern nach dem temporären Konzept sind die temporären Differenzen zwischen Steuerwert und IFRS-Buchwert einer Bilanzposition. Hier handelt es sich um alle Bilanzierungs- und Bewertungsunterschieden, die sich im

³¹ Küting, Zwirner, Reuter, S. 444.

³² Karlheinz Küting und Christian Zwirner, "Latente Steuern in der Unternehmenspraxis: Bedeutung für Bilanzpolitik und Unternehmensanalyse" **Die Wirtschaftsprüfung**, Jahrgang 56, (April, 2003), S. 304.

Zeitablauf mit steuerlicher Wirkung umkehren. Damit sind auch die Differenzen einzubeziehen, welche erfolgsneutral entstanden sind. Nach dem temporären Konzept des IFRS (IAS 12) ist es nicht erheblich, wann sich die Differenzen wieder auflösen werden.

Die latenten Steuern sind gemäß IFRS mit Hilfe von der Verbindlichkeitsmethode zu bewerten.

Für die Bewertung latenter Steueransprüche und –schulden sind im Zeitpunkt der Umkehr der Differenzen voraussichtlich gültigen künftigen Steuersätze heranzuziehen (12.47). Im Regelfall wird der anzuwendende Steuersatz dem aktuellen Steuersatz entsprechen³³.

Dazu bestimmt IAS 12.47 f. explizit, dass bei der Bewertung der Steuerlatenzen dann die aktuellen Steuersätze zu Grunde legen sind, wenn keine hinreichend sicheren und zuverlässigen Informationen über den zukünftigen Steuersatz vorliegen³⁴. Beschlossene Steuersatzänderungen und mit hinreichender Wahrscheinlichkeit zu erwartende Steuersatzänderungen (z.B. wenn eine Steuersatzänderung angekündigt, das entsprechende Gesetz jedoch noch nicht verabschiedet wurde), sind zu antizipieren (12.48)³⁵.

Nach IAS 12 besteht eine Bilanzierungspflicht sowohl für aktive, als auch für passive latente Steuern.

Der Ausweis latenter Steuern in der Bilanz hat nach IFRS grundsätzlich als „aktive latente Steuern“ (non-current asset) oder „passive latente Steuern“ (non-current-liability) zu erfolgen.

Aktive latente Steuern entstehen, wenn Vermögenswerte in der IFRS –Bilanz niedriger und Schulden im Vergleich zur StB höher ausgewiesen werden. Der Nichtansatz

³³ KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg.), **International Financial Reporting Standards Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASB**, 3. Auflage, Stuttgart: Schaeffer-Poeschle, 2004, S. 194.

³⁴ Küting, Zwirner, Reuter, S. 444.

³⁵ KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg.), S. 194.

von Vermögensgegenständen in der IFRS-Bilanz führt zur Aktivierung von latenten Steuern.

Aktive latente Steuern sind grundsätzlich für alle abzugsfähigen temporären Differenzen anzusetzen, soweit diese wahrscheinlich mit künftigen steuerbaren Gewinnen verrechnet werden können (12.24). Voraussetzung ist allerdings, dass im Jahr der Auflösung der Differenz ein ausreichendes zu versteuerndes Einkommen verfügbar ist. Ein Indiz hierfür ist das Vorhandensein von zu versteuernden temporären Differenzen in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt³⁶.

Passive latente Steuern entstehen wenn zwischen IFRS-Bilanz und StB eines Unternehmens zu versteuernde temporäre Differenzen entstehen, die sich in den Folgeperioden ausgleichen. Passive latente Steuern sind grundsätzlich für alle zu versteuernden temporären Differenzen zu bilden (12.15).

2.2.2. Ansatz, Bewertung und Ausweis latenter Steuern nach HGB

Die Abgrenzung der latenten Steuern ist in den Artikeln § 274 und § 306 HGB unter dem Namen „Steuerabgrenzung“ geregelt. Diese Artikel sind folgend aufgeführt:

HGB § 274 Steuerabgrenzung (Fassung vom 19.12.1985)

„1) Ist der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand zu niedrig, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn niedriger als das handelsrechtliche Ergebnis ist, und gleicht sich der zu niedrige Steueraufwand des Geschäftsjahrs und früherer Geschäftsjahre in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich aus, so ist in Höhe der voraussichtlichen Steuerbelastung nachfolgender Geschäftsjahre eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 zu bilden und in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben. Die Rückstellung ist aufzulösen, sobald die höhere Steuerbelastung eintritt oder mit ihr voraussichtlich nicht mehr zu rechnen ist.

³⁶ KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg.), S. 191.

(2) Ist der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand zu hoch, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn höher als das handelsrechtliche Ergebnis ist, und gleicht sich der zu hohe Steueraufwand des Geschäftsjahrs und früherer Geschäftsjahre in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich aus, so darf in Höhe der voraussichtlichen Steuerentlastung nachfolgender Geschäftsjahre ein Abgrenzungsposten als Bilanzierungshilfe auf der Aktivseite der Bilanz gebildet werden. Dieser Posten ist unter entsprechender Bezeichnung gesondert auszuweisen und im Anhang zu erläutern. Wird ein solcher Posten ausgewiesen, so dürfen Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden jederzeit auflösbaren Gewinnrücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags dem angesetzten Betrag mindestens entsprechen. Der Betrag ist aufzulösen, sobald die Steuerentlastung eintritt oder mit ihr voraussichtlich nicht mehr zu rechnen ist.³⁷ „

HGB § 306 Steuerabgrenzung (Fassung vom 19.12.1985)

Ist das im Konzernabschluss ausgewiesene Jahresergebnis auf Grund von Maßnahmen, die nach den Vorschriften dieses Titels durchgeführt worden sind, niedriger oder höher als die Summe der Einzelergebnisse der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen, so ist der sich für das Geschäftsjahr und frühere Geschäftsjahre ergebende Steueraufwand, wenn er im Verhältnis zum Jahresergebnis zu hoch ist, durch Bildung eines Abgrenzungspostens auf der Aktivseite oder, wenn er im Verhältnis zum Jahresergebnis zu niedrig ist, durch Bildung einer Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 anzupassen, soweit sich der zu hohe oder der zu niedrige Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich ausgleicht. Der Posten ist in der Konzernbilanz oder im Konzernanhang gesondert anzugeben. Er darf mit den Posten nach § 274 zusammengefasst werden.

Für den Einzelabschluss ist die Abgrenzung latenter Steuern in § 274 HGB geregelt, der explizit zwischen aktiven und passiven Steuerlatenzen unterscheidet. Permanente und nach der bisher h. M. auch quasi permanente Abweichungen dürfen bei

³⁷ Handelsgesetzbuch, www.handelsgesetzbuch.de, (10 April 2007).

der Bemessung der Steuerabgrenzung nicht berücksichtigt werden, da als Grundvoraussetzung für den Ansatz eines Steuerabgrenzungspostens das Vorliegen temporär Differenzen gilt³⁸.

Das heißt, dass im Einzelabschluss für alle temporären Differenzen latente Steuer abzugrenzen sind.

Wie aus Abs. 1. § 274 HGB zu entnehmen ist, ist eine Rückstellung für passive latente Steuern zu bilden falls der nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelte Erfolg niedriger als der Erfolg laut HB ist. Eine Passivierungspflicht ist vorhanden. Dagegen besteht ein Wahlrecht zur Bildung eines aktiven Steuerabgrenzungspostens, wenn der steuerrechtliche Erfolg über der HB liegt.

Die latente Steuerabgrenzung im Konzernabschluss ist in § 306 HGB geregelt. Der Ansatz der latenten Steuern im Konzernabschluss ist mit dem Einzelabschluss gleichzusetzen und folgt dem GuV orientierten Abgrenzungskonzepts, welches eine Abgrenzung der latenten Steuern auf alle temporären Differenzen entsprechend dem timing-differences-Konzept, fordert. Für den Ansatz aktiver latenter Steuern existiert ein Aktivierungswahlrecht. Dagegen besteht ein Passivierungsgebot für passive latente Steuern.

Zur Berechnung des Steuerabgrenzungspostens ist die Bemessungsgrundlage mit dem maßgeblichen Steuersatz zu multiplizieren. Nach § 274 HGB wäre dabei auf die zukünftigen Steuersätze, die im Zeitpunkt der Umkehrung der temporären Ergebnisdifferenzen Gültigkeit besitzen. Da nach § 274 HGB i. V. mit § 306 HGB für zukünftig zu erwartende Steuerzahlungen eine Rückstellung anzusetzen und diese mit dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag zu bewerten ist, spricht dies für die Anwendung der liability method. Aufgrund der mit einer solchen Schätzung verbundenen Schwierigkeiten

³⁸ Küting, Zwirner, Reuter, S. 444.

werden aber grundsätzlich die am Bilanzstichtag gültigen Steuersätze verwendet, sofern nicht bereits Steuersatzänderungen beschlossen und bekannt sind³⁹.

Bezüglich des Ausweises latenter Steuern in Bilanz und GuV gibt es im HGB keine expliziten Vorschriften. Der Bilanzausweis ergibt sich aus dem in § 274 HGB genannten Charakter der Steuerlatenz. Passive latente Steuern sind in der Bilanz regulär als eigene Position unter den Rückstellungen oder zusammen mit den Steuerrückstellungen unter Angabe des Betrags im Anhang oder eines Davon-Vermerks auszuweisen. Sofern vom Wahlrecht der Aktivierung latenter Steuern Gebrauch gemacht wird, sind diese in der Bilanz als gesonderter Posten auszuweisen und im Anhang zu erläutern⁴⁰.

2.2.3. Vergleichende Darstellung latenter Steuern nach IFRS und HGB

Unten stehende Tabelle stellt die gewonnenen Erkenntnisse zur theoretischen Behandlung latenter Steuern im Konzernabschluss einander gegenüber. Neben den zuvor ausführlich behandelten Unterschieden hinsichtlich der Bilanzierung und Bewertung latenten Steuern nach IFRS und HGB werden weitere ausgewählte Unterscheidungsmerkmale angegeben⁴¹:

³⁹ Küting und Zwirner, S. 304.

⁴⁰ Küting, Zwirner, Reuter, S. 444.

⁴¹ Küting, Zwirner, Reuter, S. 444.

Tabelle 2
Vergleichende Darstellung der latenten Steuern nach IFRS und HGB

	HGB	IFRS
Primäre Zielsetzung	richtiger Erfolgsausweis bzw. Ausweis eines periodengerechten Steueraufwands stehen im Vordergrund	richtiger Ausweis der Vermögenswerte und Schulden in der Bilanz
Rechtsgrundlagen	274 HGB, 306 HGB	IAS 12
Arten latenter Steuern	Unterscheidung zwischen primären und sekundären latenten Steuern; entsprechende Anwendung der vorgenannten Vorschriften	Keine Unterscheidung zwischen primären und sekundären latenten Steuern; die Vorschriften sind auf alle Arten latenter Steuern anzuwenden
Ansatz	Aktivierungswahlrecht im Einzelabschluss Aktivierungsgebot im Konzernabschluss grundsätzliche Passivierungsgebot	Ansatzgebot für Aktive und passive latente Steuern
Ermittlung	HGB	IFRS
zu betrachtende Differenzen	i.d.R. nur zeitliche Differenzen	temporäre Differenzen, d.h. zeitliche und quasi-permanente Differenzen
Abgrenzungskonzept	GuV-orientiert	Bilanzorientiert
Einzel- vs. Gesamtdifferenzen	Gesamtdifferenzbetrachtung zulässig	Einzeldifferenzbetrachtung gefordert
Bewertung	HGB	IFRS
Methode	deferred method and liability method möglich, da keine eindeutige Regelungen	liability method
Steuersatz	vereinfacht mit Konzern Durchschnittssteuersätze	Durchschnittssteuersätze grundsätzlich unzulässig
Abzinsung	verboten	explizit verboten
Werthaltigkeitsprüfung aktivierter Steueransprüche	keine explizite Regelung, Vorsichtsprinzip ist jedoch zu beachten	Werthaltigkeitsprüfung gefordert ("probable")
Differenzen	Einzel- oder Gesamtdifferenz wird bewertet	Einzeldifferenzen werden bewertet
nicht bilanzierte latente Steueransprüche	keine gesetzliche Regelung	periodische Überprüfung ist geboten, bei erstmaligem Erfüllen der Ansatzvoraussetzungen sind Steuerlatenzen zu bilanzieren
Berücksichtigung von Steuersatzänderungen	auf Grund der GuV-orientierten Betrachtungsweise werden grundsätzlich die am Bilanzstichtag gültigen Steuersätze zu Grunde gelegt, sofern nicht bereits Steuersatzänderungen beschlossen und bekannt sind	Anwendung geänderter Steuersätze, wenn der Bundesrat einem Gesetz seine Zustimmung erteilt hat oder dieses höchstwahrscheinlich beschlossen wird

Ausweis	HGB	IFRS
Bilanz	keine expliziten Vorschriften: infrage kommen für aktive latente Steuern der RAP bzw. Ausweis als Bilanzierungshilfe, für passive latente Steuern die Steuerrückstellungen, Saldierungsmöglichkeit unter bestimmten Voraussetzungen	Ausweis grundsätzlich als non-current asset oder non-current liability und Saldierungsmöglichkeit unter bestimmten Voraussetzungen
Erfolgsrechnung	als Teil der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag (Abgrenzung von den effektiven Steuern direkt in der GuV oder wahlweise im Anhang)	
Verlustvorträge	nach bisher h. M. kein Ansatz	Ansatz verpflichtend, soweit zukünftige Verrechnungsmöglichkeiten gegeben sind
Ausgewählte Besonderheiten der Konzernrechnungslegung	HGB	IFRS
Kapitalkonsolidierung	Grundsätzlich keine Berücksichtigung latenter Steuern auf stille Reserven und stille Lasten, da die Aufdeckung erfolgsneutral, die Auflösung indes erfolgswirksam erfolgt	Ansatz latenter Steuern (nicht auf den Goodwill)
Schuldenkonsolidierung und Zwischenergebniseliminierung	Ansatz latenter Steuern	Ansatz latenter Steuern (nicht auf den Goodwill)
Gewinnausschüttungen von Tochterunternehmen	kein Ansatz latenter Steuern	
Währungsumrechnungen Tochterunternehmen	keine Abgrenzung latenter Steuern	latente Steuern werden abgegrenzt
Angabepflichten	HGB	IFRS
Überleitungsrechnung	Überleitung von erwartetem zu tatsächlichem Steueraufwand ist nicht vorgesehen	Überleitung von erwartetem zu tatsächlichem Steueraufwand ist verpflichtend
Anhang	geringe Angaben	detaillierte Angaben

3. Ursachen für die Entstehung der latenten Steuern gemäß türkischem Steuerecht

Im Folgenden wird versucht, die Sachverhalte darzustellen, welche in der türkischen Steuergesetzgebung zum Entstehen latenter Steuern führen. Die Bewertungs- und Bilanzierungsunterschiede zwischen der türkischen StB und der HB führen sowohl zu permanenten Differenzen als auch zu temporären Differenzen.

Im folgenden Kapitel werden zuerst die Ursachen und Sachverhalte, die bei der Umwandlung der türkischen StB nach IFRS/IAS und/oder HGB die permanenten Differenzen verursachen können, und danach die temporären Differenzen behandelt.

3.1. Sachverhalte für die Entstehung der permanenten Differenzen

3.1.1. Nicht dem normalen KöSt-Satz unterliegenden Erträge

Laut türkischer Steuergesetzgebung sind manche Ertragsarten von der KöSt ausnahmsweise befreit. Diese Ertragsarten werden in Art. 5 der Körperschaftssteuergesetze [KVK] unter der Bezeichnung „Ausnahmen“ geregelt.

Diese Erträge werden in der Entstehungsperiode von latenten Steuern bei der handelsrechtlichen Gewinnermittlung in der GuV verbucht. Dagegen werden sie bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung von der Bemessungsgrundlage abgezogen. Diese Situation führt zu einer Differenz zwischen dem steuerrechtlichen und dem handelsrechtlichen Gewinn. Diese Ertragsarten führen zu permanenten Differenzen und werden wie folgt zusammengefasst:

- Ausnahme von Beteiligungsgewinn
- Ausnahme von Risturn
- Erträge aus dem Portfolio der Investitionsfonds und Beteiligungen
- Erträge aus dem Portfolio der Pensionsfonds
- Erträge aus dem Portfolio vom Unternehmenskapital
- Erträge aus Finanzierungsfonds des Vermögens

- Erträge aus Immobilienfonds und Beteiligungen
- Erträge aus dem Kauf von Herstellungsanlagen und Immobilien
- Investitionsförderung

3.1.2. Steuergesetzlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen

Laut türkischer Steuergesetzgebung werden gewisse Aufwandsarten vom Steuergesetz her als nicht abziehbarere Aufwendungen berücksichtigt. Diese Art von Aufwendungen werden in Art. 41 Einkommenssteuergesetze (EStG) unter der Bezeichnung „Nicht als Aufwendungen zu akzeptierende Zahlungen“ und in Art. 11 des Körperschaftssteuergesetzes als „nicht zu akzeptierende Abzüge“ geregelt.

Da diese Ausgaben bei der Steuererklärung zur Berechnung der Bemessungsgrundlage auf den handelsrechtlichen Gewinn addiert werden, führen sie zu einer Differenz zwischen dem steuerrechtlichen und dem handelsrechtlichen Gewinn. Diese Aufwandsarten verursachen permanente Differenzen und treten auf bei:

- Steuerstrafen und Verspätungszuschläge
- Kraftfahrzeugsteuer für PKW
- Steuern für Privatkommunikation
- Bußgelder im Straßenverkehr
- Verdeckte Gewinne
- Verdeckte Kapitalzinsen
- Unbelegte Ausgaben
- Spenden (im Rahmen von Art. 14 Körperschaftssteuergesetz u.a.)
- Sonstige, gesetzlich nicht anerkannte Aufwendungen

3.2. Sachverhalte für die Entstehung temporärer Differenzen

3.2.1. Aufwendungen zur Entstehung temporärer Differenzen

Durch die Verwendung von verschiedenen Bilanzierungsvorschriften und Bewertungsregeln entstehen bei der Umwandlung der türkischen StB auf HGB und/oder IFRS verschiedene Aufwendungen, die nach dem türkischen Steuergesetz nicht anerkannt sind.

Diese Aufwendungen, die bei der Ermittlung von handelsrechtlichem Gewinn zu berücksichtigen sind, werden aber gesetzlich bei der Berechnung des steuerrechtlichen Gewinns außer Acht gelassen werden. Diese Aufwendungen dürfen in der Periode, in der sie sich gemäß HGB und/oder IFRS ergeben, vom steuerrechtlichen Gewinn nicht abgezogen werden, jedoch können sie in den folgenden Perioden abgezogen werden⁴².

Solche Aufwendungen führen zu abzugsfähigen temporären Differenzen, die aber in den folgenden Perioden umgekehrt werden. Als Beispiel für diese Aufwendungen werden im folgenden Pensionsrückstellungen, sonstige Aufwandsrückstellungen, Wertberichtigung auf Wechselforderungen, Abwertung auf Vorräte und Wertminderungen auf Wertpapiere dargestellt werden.

3.2.1.1. Pensionsrückstellungen

Gemäß den Bilanzierungsvorschriften und Bewertungsregeln in IAS und HGB müssen für die Pensionen Rückstellungen gebildet werden. Die Pensionsrückstellungen sind durch IAS 19 geregelt. Nach dieser Regelung müssen alle Unternehmen für die Pensionen jedes Jahr Rückstellung bilden und dadurch werden die entstehenden Aufwendungen in der Periode der Rückstellungsbildung als Aufwand gebildet.

⁴² Remzi Örten, Hasan Kaval und Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, 1. Auflage, Ankara: Gazi, 2007, S. 149.

Da über die Pensionsrückstellungen weder im türkischen Steuerverfahrensgesetz (TStVG) noch in anderen Steuergesetzen Regelungen vorhanden sind, ist es nicht möglich, die Pensionsrückstellungen vom steuerrechtlichen Gewinn abzuziehen⁴³. Im Sinne der Steuergesetzgebung werden Pensionsrückstellungen in dem Zeitraum als Aufwendungen angerechnet, in dem sie fällig werden.

Während es im Sinne der türkischen Steuergesetzgebung und der türkischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) nicht zulässig ist, Pensionsrückstellungen vorzunehmen, sehen die Vorschriften des deutschen HGB und die IFRS-Richtlinien dies zwingend vor.

Da nun aufgrund dieser Situation Pensionsrückstellungen erst im Fälligkeitszeitraum als Aufwand berücksichtigt werden, entsteht hinsichtlich der Pensionsrückstellungen am Ende des jeweiligen Zeitraums eine Differenz zwischen steuerrechtlichem Gewinn und handelsrechtlichem Gewinn. Der für die Besteuerung von Pensionsrückstellungen maßgebliche Wert weicht also von dem in der Buchhaltung vermerkten Wert ab.

Nun werden Pensionsrückstellungen bezogen auf einen bestimmten Zeitraum als Aufwand erfasst. Weil nun dieser Ausgabenposten laut Steuergesetzgebung als ein gesetzlich nicht zu akzeptierender Aufwandwert anzusehen ist, wird er als Steuerwert „0“ angenommen. Werden die Pensionsrückstellungen in den Folgezeiträumen gezahlt, kommt es zu einem Wegfall dieser Differenz. Da Pensionsrückstellungen in den vorherigen Berechnungszeiträumen als Aufwand erfasst wurden, werden sie in dem Zeitraum, in dem ihre Zahlung erfolgt ist, auf entsprechende Erklärung hin gemeinsam mit den sonstigen Abzügen ausgewiesen und von der Bemessungsgrundlage abgezogen.

Aus der Bildung von Pensionsrückstellungen ergibt sich eine abzugsfähige temporäre Differenz, da die steuergesetzlich nicht abziehbareren Pensionsrückstellungen eine frühere Steuerzahlung verursachen. Die Pensionsrückstellungen können in der

⁴³ Hasan Yalçın, **Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler**, 3. Auflage, Istanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2006, S. 316.

folgenden Periode, in der die Zahlung erfolgen wird, von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden. Das heißt, dass die Differenz, die in einem Zeitraum besteht (der Zeitraum, in dem die Pensionsrückstellung als Aufwand erfasst wird) in den Folgezeiträumen (Zeitraum, in dem es zur Zahlung der Pensionsrückstellung kommt) wegfällt.

Das bedeutet, dass Pensionsrückstellungen, die in einer Periode nach HGB und/oder IFRS gebildet werden und als Aufwand erfasst werden, in den folgenden Perioden als Ertrag erfasst werden können. Aus diesem Grunde führen Pensionsrückstellungen zum Ansatz der aktiven latenten Steuer.

Beispiel:

Ein Unternehmen hat beschlossen, am 31.12.2006 Pensionsrückstellungen zu bilden. Die Pensionsrückstellungen betragen zum 31.12.2006 300.000 Yeni Türk Lirası (YTL). Davon gehört der Betrag in Höhe von 200.000 YTL zum Geschäftsjahr. Der übrig gebliebene Betrag in Höhe von YTL 100.000 zählt zu den Vorjahren. Es wird angenommen, dass der Steuersatz für das Jahr 2006 20 % beträgt und in den nächsten Jahren unverändert bleibt. Die Berechnung des Steueraufwands für das Jahr 2006 ist wie folgt:

**Tabelle 3
Berechnung der latenten Steuern für Pensionsrückstellungen (YTL)**

	steuerrechtlich	handelsrechtlich
Gewinn vor Pensionsrückstellungen	500.000	500.000
Pensionsrückstellungen	0	200.000
Gewinn nach Pensionsrückstellungen	500.000	300.000
Steuer (%20)	100.000	60.000
Gewinn nach Steuer	400.000	240.000

Die aktive latente Steuer wird berechnet, indem der Steuersatz 20 % mit dem Differenzbetrag in Höhe von 200.000 YTL (dies ist auch der Betrag der

Pensionsrückstellungen des Geschäftsjahres 2006) zwischen steuerrechtlichem und handelsrechtlichem Gewinn multipliziert wird.

$$200.000 \text{ YTL} \times 20 \% = 40.000 \text{ YTL}$$

Die Buchung des Steueraufwands und der aktiven latenten Steuer ist wie folgt:

Steueraufwand	100.000		
Aktive latente Steuer	40.000		
	Steuerverbindlichkeit	100.000	
	Latenter Steuerertrag	40.000	

Nach der Buchung des latenten Steuern wird in der Handelsbilanz die Steuerverbindlichkeit in Höhe von 100.000 YTL unter dem kurzfristigen Fremdkapital auf der Passivseite und die aktiven latente Steuer in Höhe von 40.000 YTL in der Aktivseite ausgewiesen.

3.2.1.2. Sonstige Aufwandsrückstellungen

Allgemeine Vorschriften für die sonstigen Aufwandsrückstellungen finden sich in IAS 37. Sie setzen sich aus den abgegrenzten Schulden (accruals), sonstigen Rückstellungen (provisions) und Eventuellverbindlichkeiten (contingent liabilities) zusammen. Es gibt auch zusätzliche Vorschriften in IAS 19.8-23, 126-143 für sonstige Verpflichtungen im Personalbereich. Im IAS 37.10 ist eine Rückstellung als gegenwärtige Schuld definiert, deren Höhe oder deren Erfüllungszeitpunkt unsicher ist und die vor dem Abschlussstichtag begründet ist.

Solche verschiedenen Rückstellungen für abgegrenzte Schulden und sonstige Schulden sind ebenfalls im deutschen HGB geregelt.

Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS können durch die Bildung von Rückstellungen manche Aufwendungen gebucht werden. Diese Aufwendungen sind aber bei der Ermittlung des steuerrechtlichen Gewinns nicht zu berücksichtigen, da diese Aufwendungen die temporären Differenzen zwischen

handelsrechtlichem Gewinn und steuerrechtlichem Gewinn verursachen. Die Aufwandsrückstellungen dürfen nach dem türkischen Steuergesetz als Aufwand angerechnet werden, in der Periode, in der sie fällig sind. Das bedeutet, dass die Differenz, die in einer Periode aufgrund der Aufwandsrückstellungen entsteht, in der folgenden Periode wegfällt. Solche Aufwandsrückstellungen setzen sich wie folgt zusammen:

- Rückstellungen für künftige Zahlungen an Mitarbeitern wie Abfindungen, Jubiläumsrückstellungen, Altersteilzeit usw.
- Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub
- Rückstellungen für Freizeit / Mehrzeit
- Rückstellungen für Jahresabschlusskosten
- Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen

Nach dem deutschen HGB sind Rückstellungen für ungewisse und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Sie können gebildet werden, wenn der Eintritt der Verbindlichkeit möglich ist⁴⁴. Nach Handelsrecht müssen Rückstellungen für folgende Fälle gebildet werden (§ 249 Abs. 1 und Abs. 2 HGB)⁴⁵:

1. für ungewisse Verbindlichkeiten
2. für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
3. für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungen, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von 3 Monaten nachgeholt werden.
4. für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtungen erbracht werden

⁴⁴ Karl Born, **Rechnungslegung nach IAS, US-GAAP und HGB im Vergleich**, 1. Auflage, Stuttgart: Schaeffer-Poeschel, 1999, S. 38.

⁴⁵ Hilmar J. Vollmuth, **Bilanzen**, 3. Auflage, Planegg: WRS Verlag, 1998, S. 98.

5. für Gewerbesteuer,
6. für Produkthaftung,
7. für Garantien, die auf gesetzlichen oder vertraglichen Regelungen beruhen,
8. für Patentverletzungen,
9. für Prozesskosten,
10. für Pensionszusagen,
11. für Wechselobligo,
12. für Jahresabschluss- und Prüfungskosten,
13. für noch nicht genommenen Urlaub,

Aus diesem Grund führen die oben aufgelisteten Aufwandsrückstellungen nach IAS und HGB zu abzugsfähigen temporären Differenzen, soweit sie nach dem türkischen Steuerrecht nicht gebildet werden können. Dafür können die Rückstellungen für noch nicht genommenen Urlaub und Rückstellungen für Jahresabschlusskosten als Beispiel dargestellt werden. Diese Aufwandsrückstellungen verursachen abzugsfähige temporäre Differenzen, weil sie in einer Periode entstehen und in Folgeperioden wegfallen. Das heißt, eine Differenz, die in einem Zeitraum besteht (der Zeitraum, in dem die Rückstellung für den Aufwand gebildet wurde aber steuergesetzlich als Aufwand erfasst wurde) fällt in den Folgezeiträumen (Zeitraum, in dem es zur Zahlung des Aufwands kommt) weg.

Beispiel:

Die Rückstellungen eines Unternehmens weisen zum 31.12.2004 folgende Werte auf:

Art der Rückstellung	Betrag
Rückstellungen für Jahresabschlusskosten	12.000 YTL
Rückstellungen für nicht genommene Urlaub	15.000 YTL
Rückstellungen für ausstehende Rechnungen	4.000 YTL
Rückstellung für Garantieleistungen	40.000 YTL

Die gültigen Steuersätze betragen für das Jahr 2006 30 % und für das Jahr 2005 20 %. Es wird angenommen, dass das Personal die ausstehenden Urlaubstage 2006 nehmen wird und, dass die Rückstellungen für Jahresabschlusskosten, für ausstehende Rechnungen und für Garantieleistungen 2005 aufgelöst werden. Die Berechnung der latenten Steuer ist unten angegeben:

Tabelle 4
Berechnung der latenten Steuern für die Aufwandsrückstellungen (YTL)

Rückstellungen für	HGB	Differenz	Umkehrung	Latente Steuer
Jahresabschlusskosten	12.000	12.000	in 2005	$12.000 \cdot 20\% = 2.400$
ausstehende Urlaubstage	15.000	15.000	in 2006	$15.000 \cdot 30\% = 4.500$
ausstehende Rechnungen	4.000	4.000	in 2005	$4.000 \cdot 20\% = 800$
Garantieleistungen	40.000	40.000	in 2005	$40.000 \cdot 20\% = 8.000$
Summe Rückstellungen	71.000	71.000		15.700

Die oben aufgelisteten Rückstellungen werden 2004 im HGB-Abschluss als Aufwand erfasst. Dagegen sind diese Aufwendungen in demselben Jahr steuerrechtlich bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage nicht abziehbarer. Aus diesem Grund entsteht zwischen handelsrechtlichem Gewinn und steuerrechtlichem Gewinn eine Differenz in Höhe von 71.000 YTL. Diese Differenz in Höhe von 71.000 YTL zwischen den

beiden Ergebnissen führt zur Entstehung der latenten aktiven Steuer in Höhe von 15.700 YTL. Wie aus der Tabelle 4 zu entnehmen ist, wird bei der Berechnung der latenten Steuer der Steuersatz der Umkehrungsperiode berücksichtigt.

3.2.1.3. Abwertung auf das Vorratsvermögen

Das Vorratsvermögen setzt sich aus den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Halb- und Fertigfabrikaten und Waren zusammen.

Die Vorräte werden nach dem türkischen Steuerrecht mit den Anschaffungskosten bewertet. Der Anschaffungswert der Handelswaren ergibt sich aus der Differenz zwischen der Summe von Warenwert (Rechnungswert, Transportkosten, Versicherungen sowie Lagerkosten und der Summe der Preisnachlässe.

Nach dem türkischen Steuerrecht ist eine Abwertung auf Vorräte nicht zulässig. Das heißt, dass die Vorräte zum Bilanzstichtag mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden.

Im deutschen HGB § 253 Abs. 3 ist die Bewertung der Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens unter dem Titel „Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden“ geregelt. Der Paragraph des so genannten Artikels ist wie unten angegeben:

„Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlußstichtag ergibt. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen am Abschlußstichtag beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben. Außerdem dürfen Abschreibungen vorgenommen werden, soweit diese nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig sind, um zu verhindern, dass in der nächsten Zukunft der Wertansatz dieser Vermögensgegenstände auf Grund von Wertschwankungen geändert werden muss.“

Wie von dem oben erwähnten Artikel des deutschen HGB zu entnehmen gilt für das Umlaufvermögen das strenge Niederstwertprinzip. Beim strengen Niederstwertprinzip stellen die Anschaffungs- und Herstellungskosten die oberen Grenzen nach Handels- und Steuerrecht dar⁴⁶. Die Vorräte werden zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Handels und Steuerrecht bewertet, soweit nicht ein niedrigerer Wertansatz geboten ist (§ 253 Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Die obere Grenze der Anschaffungs- oder Herstellungskosten darf nicht überschritten werden. Liegt der Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, muss der niedrigere Wert angesetzt werden (§ 253 Abs. 3 Satz 1 HGB)⁴⁷.

Nach IAS 2.10 werden die Vorräte zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet. Zu den Vorräten gemäß IAS 2.6 zählen folgende Vermögenswerte:

- Zum Verkauf innerhalb des gewöhnlichen Betriebs bereitstehende Gegenstände
- Gegenstände, die sich noch im Produktionsvorgang befinden,
- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, welche dem Verbrauch in der Produktion dienen

Vorräte werden gewöhnlich mit den niedrigeren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. zum niedrigeren Nettoveräußerungswert bewertet (2.9)⁴⁸. Nach der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (cost) erfolgt ein Vergleich mit dem Marktwert (*market*). Liegt der *Marktwert* unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, dann sind die Vorräte auf den Wert des *Marktwertes* abzuschreiben⁴⁹.

Nach den IAS wird der Marktwert absatzseitig ermittelt; er entspricht dem *net realizable value* (NRV; retrograder Verkaufspreis, d.h. voraussichtlicher Verkaufspreis abzüglich noch anfallender Produktions- und Verkaufskosten). Roh-, Hilfs- und

⁴⁶ Vollmuth, S. 78.

⁴⁷ www.handelsgesetzbuch.de

⁴⁸ KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg.), S. 86.

⁴⁹ David Grünberger und Herbert Grünberger, **IAS und US-GAAP**, 1. Auflage, Wien: LexisNexis, 2002, S. 45

Betriebsstoffe sind nur dann abzuschreiben, wenn der NRV der herzustellenden Fertigerzeugnisse unter den Herstellungskosten liegt (IAS 2.29).

Aufgrund der oben erwähnten Bilanzierungsvorschrift über die Vorräte im IAS und aufgrund des strengen Niederstwertprinzips im HGB wird bei der Aufstellung des Jahresabschlusses manchmal eine Abwertung der Vorräte vorgenommen. Aus diesem Grund ergibt sich eine abzugsfähige temporäre Differenz zwischen handelsrechtlichem Gewinn und steuerrechtlichem Gewinn. Diese abzugsfähige temporäre Differenz führt zum Ansatz der aktiven latenten Steuer im IFRS- und HGB-Abschluss. Dies ist unten mit Hilfe von einem Beispiel dargestellt.

- Die Anschaffungskosten der Vorräte belaufen sich auf 250.000 YTL, der Marktwert der Vorräte betragen 210.000 YTL.
- Der Körperschaftsteuersatz beträgt 25 %.
- Der steuerrechtliche Gewinn beträgt 240.000 YTL.

Der Steueraufwand und die latente Steuer werden wie folgt berechnet:

Tabelle 5
Ermittlung der latenten Steuern bei Abwertung auf das Vorratsvermögen (YTL)

	steuerrechtlich	handelsrechtlich
Gewinn vor Abwertung auf Vorräte	240.000	240.000
Abwertung auf Vorräte	0	40.000
Gewinn nach Abwertung auf Vorräte	240.000	200.000
Steuer (%25)	60.000	50.000
Gewinn nach Steuer	180.000	150.000

Die aktive latente Steuer wird berechnet, indem der gültige Steuersatz mit dem Differenzbetrag zwischen steuerrechtlichen und handelsrechtlichen Gewinn in Höhe von 40.000 YTL multipliziert wird.

$$40.000 \text{ YTL} \times 25 \% = 10.000 \text{ YTL}$$

Die Buchung des Steueraufwands und der aktiven latenten Steuer ist wie folgt:

Steueraufwand	60.000		
Aktive latente Steuer	10.000		
	Steuerverbindlichkeit	60.000	
	Latenter Steuerertrag	10.000	

Nach der Buchung der latenten Steuern wird in der Handelsbilanz die Steuerverbindlichkeit in Höhe von 60.000 YTL unter dem kurzfristigen Fremdkapital in der Passivseite und die aktive latente Steuer in Höhe von 10.000 YTL separat in der Aktivseite ausgewiesen.

3.2.1.4. Wertberichtigung auf Forderungen

Die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen betreffen Ansprüche, die das bilanzierende Unternehmen durch die Erbringung einer eigenen Leistung im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gegenüber einer anderen Partei erworben hat. Unter eigenen Leistungen werden verstanden:

- Verkauf von Gütern
- Erbringung von Dienstleistungen
- Nutzungsüberlassung von Vermögenswerten

Bei den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen werden nach dem türkischen Handelsrecht normale Forderungen, Wechselforderungen und zweifelhafte Forderungen unterscheiden.

Die Forderungen sind steuergesetzlich mit dem Buchwert anzusetzen (§ 281 Abs. 1 TStVG). Die Forderungen in türkischer Währung werden mit dem Buchwert bewertet.

Forderungen in Fremdwährungen werden am Jahresende mit dem vom Finanzamt veröffentlichten Stichtagskurs bewertet⁵⁰.

Wechselforderungen sind mit dem Nominalwert zu bewerten. Wechselforderungen können zum Abschlusstag abgezinst werden. Der auf diese Weise berechnete Diskontierungsaufwand, welche durch die Abzinsung der Forderungen entsteht, kann steuergesetzlich nur abgezogen werden, wenn auch die Wechselverbindlichkeiten zum Abschlusstag abgezinst werden.

Gemäß den türkischen Steuervorschriften sind nur für zweifelhafte Forderungen Wertberichtigungen vorzunehmen. Die Abzinsung der Forderungen ist gesetzlich nicht zulässig.

Durch gewerbsmäßigen Erwerb zustande gekommene Forderungen gelten als zweifelhaft, wenn⁵¹

1. über sie im Gericht verhandelt oder bereits zwangsvollstreckt wurde,
2. sie trotz Protesterhebung oder schriftlicher Mahnung nicht bezahlt worden sind und eine gerichtliche Verfolgung wegen der geringen Höhe der Forderungsbeträge sich nicht rentiert (§ 323 Abs. 1 TStVG)

Am Abschlusstag kann für die oben dargestellten zweifelhaften Forderungen durch die Eröffnung eines Rückstellungskontos Aufwand gebucht werden. Wenn sie in der folgenden Periode einkassiert werden, werden sie durch die Auflösung des Rückstellungskonto als Ertrag erfasst werden.

Die Forderungen sind gemäß deutschem HGB zum Nennwert (Rechnungsbetrag) anzusetzen (§ 253 Abs. 1 HGB). Ist der Wert der Forderungen am Abschlusstichtag

⁵⁰ Haluk Sumer, **Bilanzierung**, 2. Auflage, İstanbul: Ufuk, 2006. S. 39.

⁵¹ Sumer, S. 40.

niedriger als der Nennwert, dann ist die Forderung auf diesen niedrigeren Wert abzuschreiben (§ 253 Abs. 3 Satz 2 HGB)⁵².

Die Abschreibungen von Forderungen auf den niedrigeren Teilwert nennt man Wertberichtigung. Für die Wertberichtigung gibt es zwei Methoden. Die pauschale Wertberichtigung oder die Einzelwertberichtigung. Beide Methoden sind zulässig. Die Höhe der Pauschalwertberichtigung richtet sich nach den durchschnittlichen Forderungsausfällen der vergangenen Jahre.

Wechselforderungen sind grundsätzlich als unverzinsliche Forderungen anzusetzen, d.h. die Wechsel werden zum Abschluss-Stichtag abgezinst. Die Abzinsung erfolgt mit dem für die Restlaufzeit gültigen Marktzinssatz.

Zweifelhafte Forderungen müssen einzeln bewertet werden. Sie sind unter Berücksichtigung des Ausfallrisikos, der Mahnkosten, der Unverzinslichkeit der Forderungen, sowie der Skonto- und Rabattabzüge mit einem niedrigeren Teilwert anzusetzen⁵³.

In den IAS-Vorschriften gibt es keine spezielle Regelung für Wertberichtigungen. Aufgrund der Ansatzvorschriften im Framework sind angemessene Wertberichtigungen vorzunehmen⁵⁴.

Die Wertberichtigungen auf Forderungen, die bei der Aufstellung des Jahresabschlusses nach HGB und/oder IFRS entstehen und steuergesetzlich nicht anerkannt sind, führen zu abzugsfähigen temporären Differenzen, weil die Differenz in der folgenden Periode wegfällt. Aufgrund dieser Periodenabgrenzung der Forderungen unterscheidet sich der steuerrechtliche Gewinn vom handelsrechtlichen Gewinn in einer Periode, aber der Unterschied wird in den Folgeperioden aufgehoben. Das bedeutet, dass bei den Gesamtperioden der steuerrechtliche Gewinn gleich dem handelsrechtlichen Gewinn sein wird.

⁵² Vollmuth, S. 96.

⁵³ Vollmuth, S. 97.

⁵⁴ Born, S. 38.

Die Abzinsung der Wechselforderungen zum Bilanzstichtag führt auch zu abzugsfähigen temporären Differenzen.

Beispiel:

Die Wechselforderungen betragen zum 31.12.2006 1.000.000 YTL. Diese Forderungen sind am 01.04.2007 fällig. Im HGB-Abschluss sind die Wechselforderungen mit 30 % wertberichtigt worden. Nach der Abzinsung betragen die Wechselforderungen 930.000 YTL. Die Differenz in Höhe von 70.000 YTL wird im HGB-Abschluss als Aufwand erfasst, welche aber steuergesetzlich nicht abziehbar ist.

Die niedrigeren Wechselforderungen im HGB-Abschluss stellen nach der StB die aktiven latenten Steuer dar. Die aktiven latenten Steuer werden unter der Annahme vom 20 % Steuersatz wie folgt berechnet:

$$70.000 * 20\% = 14.000 \text{ YTL}$$

3.2.1.5. Zinsaufwendungen für die erhaltenen Schecks

Wie bekannt ist, stellen Schecks Wertpapiere dar, auf denen die auszahlende Summe schriftlich vermerkt ist. In der Türkei ist weitläufig verbreitet, dass Schecks mit einer bestimmten Fälligkeit in gewissem Sinne den Wert von Wechseln erlangt haben. Daher werden Schecks gemäß den Vorschriften des deutschen HGB und den IFRS-Richtlinien zum Ende eines Zeitraums einem Rediskont unterzogen.

Dabei ist es gemäß den Vorschriften der Steuergesetze nicht möglich, die Differenz zwischen dem auf dem Scheck schriftlich vermerkten Wert und dem reduzierten Bilanzwert als Aufwand zu erfassen und vom steuerrechtlichen Gewinn abzuziehen. Deswegen wird den Vorschriften des deutschen HGB und IFRS-Richtlinien Folge geleistet, indem für Zinsausgaben der rediskontierten Schecks eine Differenz zwischen handelsrechtlichen Gewinn und steuerrechtlichen entsteht. Diese Differenz führt zu einer abzugsfähigen temporären Differenz und wirkt sich in der Bilanz als latentes Steuerguthaben aus.

3.2.1.6. Wertminderungen bei Wertpapieren

Wertpapiere sind Urkunden über Vermögensrechte, wobei die Ausübung an den Besitz der Urkunde geknüpft ist. Nach dem türkischem Handelsgesetz gibt es drei Gruppen von Wertpapieren⁵⁵.

1. Warenwertpapiere (Legerscheine)
2. Kapitalwertpapiere (Aktien und Anleihen)
3. Geldwertpapiere (Wechsel und Schecks)

Hier werden nur die Kapitalwertpapiere behandelt.

Wertpapiere und Investitionsfonds werden nach dem türkischen Steuerverfahrensgesetz mit den Anschaffungskosten bewertet. Es gibt keine Regelungen neben dem Niederstwertprinzip für die Bewertung der Wertpapiere. Nach dem türkischen Steuergesetzbuch ist eine Wertminderung auf Wertpapieren nicht zulässig.

Laut deutschen HGB werden die Wertpapiere mit den Anschaffungskosten angesetzt (§ 253 Abs. 1 HGB). Neben der Einzelbewertung ist auch eine Durchschnittsbewertung zulässig. Sind die Anschaffungskosten der Wertpapiere höher als der Börsenkurs am Abschlusstichtag, dann muss der niedrigere Börsenkurs angesetzt werden⁵⁶. Für das Umlaufvermögen gilt nach HGB das strenge Niederstwertprinzip bei der Bewertung von Wertpapieren. Aufgrund des Niederstwertprinzips werden die Wertpapiere mit dem niedrigeren Wert angesetzt.

Die Bewertung der Wertpapiere mit dem niedrigeren Wert bei dem HGB-Abschluss führt zu einer abzugsfähigen temporären Differenz und zum Ansatz der aktiven latenten Steuer.

⁵⁵ Sumer, S. 39.

⁵⁶ Vollmuth S. 97.

Beispielsweise werden am 11.11.2006 Wertpapiere in Höhe von 110.000 YTL angeschafft. Zum 31.12.2006 werden die Wertpapiere mit dem Marktwert um 90.000 YTL bewertet. Dadurch ist zwischen dem steuerrechtlichen Gewinn und dem handelsrechtlichen Gewinn eine Differenz in Höhe von 20.000 YTL entstanden. Diese Differenz führt zu einer Entstehung der aktiven latenten Steuer. Sie wird wie folgt berechnet:

$$20.000 \text{ YTL} \times 30 \% = 6.000 \text{ YTL}$$

Die aktive latente Steuer in Höhe von 6.000 YTL ist einerseits in der HB unter der Aktivseite gesondert zu bilanzieren und andererseits in der GuV als Ertrag zu erfassen.

3.2.1.7. Ausgaben für Gründung und Inangsetzung

Unter den Ausgaben für Gründung und Inangsetzung versteht man die folgenden Ausgaben:

- Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens
z.B. Registrierungskosten, Gründungsprüfung
- Aufwendungen zum Inangsetzen und Erweitern des Betriebes
z.B. Errichtung einer Produktionsstätte, Erschließung neuer Märkte
- Aufwendungen der Produkteinführung

Gemäß § 282 Abs. 1 TStVG haben die Unternehmen das Wahlrecht für die Bewertung der Ausgaben für Gründung und Inangsetzung. Entweder können diese Ausgaben für Gründung und Inangsetzung sofort in der Periode, in der sie anfallen, als Aufwand gebucht werden oder sie können aktiviert werden. Bei dem Aktivierungsfall werden diese Ausgaben abgeschrieben.

Laut § 248 Abs. 1 HGB dürfen Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens und für die Beschaffung des Eigenkapitals in die Bilanz nicht als

Aktivposten aufgenommen werden. Ausgaben für die Gründung sind sofort in den Perioden, in denen sie anfallen, als Aufwand zu buchen⁵⁷. Ferner ist die Aktivierung von Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes zulässig (Bilanzierungshilfe; § 269 HGB)⁵⁸.

Aufwendungen zur Gründung eines Unternehmens, Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Betriebes und der Produkteinführung unterliegen einem allgemeinen Aktivierungsverbot und sind sofort als Aufwand zu verbuchen (IAS 38.69).

Aufgrund des Aktivierungswahlrechts für die Gründungsausgaben im türkischen Steuergesetz entsteht bei der Umwandlung der türkischen StB auf IAS/IFRS und/oder HGB ein Unterschied zwischen handelsrechtlichem Gewinn und steuerrechtlichem Gewinn, soweit das Wahlrecht der Aktivierung in der StB verwendet wird. Dieser Unterschied verursacht die abzugsfähige temporäre Differenz, welche zu einer Entstehung der aktiven latenten Steuern führt.

Beispiel:

Angenommen das Unternehmen A wird am 01.01.X1 gegründet. In der Periode X1 werden für die Gründung 60.000 YTL ausgegeben. Aufgrund der Finanzpolitik wird der Betrag unter dem Konto „Ausgaben für Gründung und Ingangsetzung“ aktiviert und in fünf Jahren abgeschrieben. Auf dieser Weise sieht das Periodenergebnis besser aus. Dagegen müssen diese Ausgaben für Gründung und Ingangsetzung bei der Aufstellung des HGB-Abschluss direkt als Aufwand erfasst werden. Diese unterschiedliche Bilanzierungspolitik über die Bilanzierung der Ausgaben für Gründung und Ingangsetzung zwischen HGB-Abschluss und StB verursacht eine temporäre Differenz um 48.000 YTL in der Periode X1. Diese Differenz wird in der folgenden Periode X2, X3, X4 und X5 umgekehrt. Die Berechnung der latenten Steuer ist wie folgt:

⁵⁷ Handelsgesetzbuch, www.handelsgesetzbuch.de, (10 April 2007)

⁵⁸ Gerhart Förschle, Bettina Holland und Matthias Kroner, **Internationale Rechnungslegung: US-GAAP, HGB und IAS**, 5. Auflage, Heidelberg, Economica, 2001, S. 12.

$$(60.000 - 12.000) * 20 \% = 9.600 \Rightarrow \text{aktive latente Steuer}$$

Der Betrag in Höhe von 9.600 YTL wird im HGB-Abschluss in der Aktivseite unter den langfristigen Vermögen gesondert ausgewiesen und in der GuV als Steuerertrag erfasst. In den folgenden Perioden X1, X2, X3 und X4 (Umkehrungsperiode) wird der Betrag in Höhe von 2.400 YTL (=12.000 * 20%) als Steueraufwand ausgewiesen.

3.2.1.8. Nicht gezahlte Sozialversicherungsbeiträge

In § 40 EStG Nr. 193 sind die Aufwendungen vorgesehen, die bei der Steuerberechnung abzugsfähig sind. Gemäß Abs. 2 ist vorgesehen, dass bei der Feststellung des steuerrechtlichen Gewinns die Beiträge, die durch den Arbeitsgeber für Arbeitsnehmer und Arbeiter entrichtet werden, als abzugsfähige Ausgaben anzusehen sind.

Art. 80 des Gesetzes Nr. 506 sieht vor, dass nicht gezahlte Versicherungsbeiträge bei der Anwendung der Einkommens- und KöSt nicht als Aufwand verzeichnet werden können. Gemäß diesem Artikel ist es lediglich durch tatsächliche Zahlung der Versicherungsbeiträge an die Sozialversicherungsbehörde möglich, eine Anerkennung als Aufwand zu erzielen.

Aufgrund dieser Artikel werden Versicherungsbeiträge ohne Berücksichtigung des Zeitraums bzw. des Zugehörigkeitsjahres mit dem Datum als Aufwand verzeichnet, zu dem sie tatsächlich entrichtet wurden⁵⁹.

Gemäß IAS/IFRS und HGB werden die Sozialversicherungsaufwendungen bei der Gewinnermittlung ohne Berücksichtigung der Zahlungsvoraussetzung direkt als Aufwand verbucht. Die nicht gezahlten Sozialversicherungsbeiträge sind nach den Regelungen in IAS/IFRS oder HGB in der Periode, in der sie anfallen, direkt als Aufwand zu erfassen.

⁵⁹, Zekai Özcan, Ödenmemiş SSK Primlerinin Gelir veya Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu, **Diyalog**, Jahrgang 22, (February, 2007), S. 136.

Dies führt zum Entstehen einer Differenz zwischen dem Steuerwert der Versicherungsbeiträge einerseits und dem Handelswert andererseits. Diese Differenz, die während eines Zeitraums vorliegt und im Folgezeitraum (der Zeitraum, in dem diese nicht gezahlten Versicherungsbeiträge bezahlt werden) wegfällt, führt zu einem abzugsfähigen temporären Unterschied.

Beispiel:

ZET A.Ş. ist ein deutsches Unternehmen, das in der Türkei seit 10 Jahren tätig ist. ZET A.Ş. erwirtschaftet im Jahr 2003 einen handelsrechtlichen Gewinn in Höhe von 200.000 YTL. Die nicht gezahlten Sozialversicherungsbeiträge der ZET A.Ş. betragen 40.000 YTL. Wie vorangegangen kurz erklärt wurde, sind die nicht gezahlten Sozialversicherungsbeiträge steuergesetzlich nicht anerkannt. Der KöSt sei 25 %.

Die türkische StB und der HGB Abschluss des Unternehmens wiesen folgende Werte auf:

**Tabelle 6:
Berechnung der latenten Steuern für die unbezahlte
Sozialversicherungsprämie**

	HGB-Abschluss	StB
Periodenergebnis	200.000 YTL	200.000 YTL
Steuer (%25)	50.000 YTL	60.000 YTL
Periodenergebnis (netto)	150.000 YTL	140.000 YTL
Temporäre Differenz	40.000 YTL	
Körperschaftsteuersatz	25 %	
Aktive latente Steuer	40.000 YTL* 25% = 10.000 YTL	

Die KöSt des Unternehmens für das Jahr 2003 beträgt 60.000, weil die nicht gezahlten Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 40. 000 YTL bei der Berechnung des steuerrechtlichen Gewinns berücksichtigt wurden. Aufgrund der Differenz zwischen

handelsrechtlichem Ergebnis und steuerrechtlichem Ergebnis entsteht eine temporäre Differenz in Höhe von 40.000 YTL, die in der folgenden Periode abzugsfähig ist. Diese abzugsfähige Differenz führt zum Ansatz der aktiven latenten Steuern in Höhe von 10.000 YTL im HGB-Abschluss.

3.2.2. Erträge zur Entstehung temporärer Differenzen

3.2.2.1. Werterhöhungen bei Wertpapieren

Wie vorher im Teil 3.2.1.6 erwähnt wurde, werden die Wertpapiere nach dem türkischen Steuerverfahrensgesetz mit den Anschaffungskosten bewertet. Bei der Bewertung von Wertpapieren steht im IAS/IFRS dagegen der Grundsatz „true and fair value“ im Vordergrund. Nach diesem Grundsatz müssen die Wertpapiere in der Bilanz mit ihrem beizulegenden Wert angesetzt. Falls der Börsenwert höher als der Anschaffungswert ist, werden die Wertpapiere mit dem Börsenwert angesetzt.

Beispielsweise beträgt die Summe von den Wertpapieren eines Unternehmens 10.000 YTL. Dieser Wert enthält auch die Werterhöhungen in Höhe von 1.000 YTL. Dieser Betrag wird zum Bilanzstichtag als Ertrag erfasst⁶⁰. Dadurch ergibt sich aus steuerrechtlichem Gewinn und handelsrechtlichem Gewinn eine Differenz in Höhe von 1.000 YTL. Diese Differenz führt zu einer Entstehung der passiven latenten Steuer, weil der nun in der HB als Ertrag ausgewiesene Betrag in Höhe von 1.000 YTL steuergesetzlich in den folgenden Perioden besteuert wird. Sie wird wie folgt berechnet:

$$1.000 \text{ YTL} * 30 \% = 300 \text{ YTL}$$

Die passive latente Steuer in Höhe von 300 YTL ist einerseits in der HB unter den langfristigen Schulden gesondert zu bilanzieren und andererseits in der GuV als Aufwand zu erfassen.

⁶⁰ Ufuk Mısırlıoğlu, Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması, **Mali Çözüm**, Jahrgang.15, Nr. 72, S.55.

3.2.2.2. Zinserträge für die Wechselverbindlichkeiten

Wie vorher im Teil 3.2.1.5. ausführlich behandelt, werden Schecks gemäß den Vorschriften des deutschen HGB und den IFRS-Richtlinien zum Ende eines Zeitraums einem Rediskont unterzogen. Der dadurch entstehende Zinsertrag bei dem Rediskont von ausgestellten Schecks führt zu einem niedrigeren Ansatz der ausgestellten Schecks im HGB- und/oder IFRS- Abschluss.

Dagegen ist es nach türkischer Steuergesetzgebung nicht obligatorisch, die Differenz zwischen dem auf dem Scheck schriftlich vermerkten Wert und dem reduzierten Bilanzwert (Verbindlichkeitssumme) als Ertrag zu erfassen. Deswegen wird den Vorschriften des deutschen HGB und IFRS-Richtlinien Folge geleistet, indem für Zinserträge der rediskontierten Schecks eine Differenz zwischen handelsrechtlichem Gewinn und steuerrechtlichem entsteht. Diese Differenz führt zu einer zu versteuernden temporären Differenz und wirkt sich in der Bilanz als latente Steuerverbindlichkeit aus.

Beispielsweise weisen die ausgestellten Schecks eines Unternehmens zum Stichtag einen Wert in Höhe von 450.000 YTL auf. In der HB wird dieser Wert zum Stichtag abgezinst und der berechnete Betrag in Höhe von 60.000 YTL in der GuV als Ertrag erfasst. Angenommen wird, dass das Periodenergebnis 150.000 YTL und der Steuersatz 30 % beträgt. Es ist auch angenommen, dass zwischen handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Gewinn keine anderen Differenzen vorhanden sind.

**Tabelle 7:
Berechnung der latenten Steuern für Wechselverbindlichkeiten**

	HB	StB
Periodenergebnis	150.000 YTL	150.000 YTL
Zinserträge von Rediskontierung der ausgestellten Schecks	60.000 YTL	-
Periodenergebnis nach Zinserträge	210.000 YTL	150.000 YTL
Steuer (%30)	70.000 YTL	50.000 YTL
Periodenergebnis (netto)	140.000 YTL	100.000 YTL
Temporäre Differenz	60.000 YTL	
Passive latente Steuer	60.000 YTL* 30% = 18.000 YTL	

Bei der Rediskontierung von Schecks wird die positive Differenz in Höhe von 60.000 YTL zwischen der auf dem Scheck schriftlich verzeichneten Verbindlichkeitssumme und der zum Bilanzierungstag reduzierten Verbindlichkeitssumme als Ertrag erfasst. Dieser Unterschied führt zu einer zu versteuernden Differenz in Höhe von 18.000 YTL und wirkt sich in der Bilanz als latente Steuerschuld aus.

3.2.3. Sonstige Sachverhalte zur Entstehung temporärer Differenzen

3.2.3.1. Bewertung von Forderungen und Verbindlichkeiten in Fremdwährungen

Gemäß § 280 Abs. 1 TStVG sind die Forderungen und Verbindlichkeiten in Fremdwährungen zum Bilanzstichtag mit den von Nationalbank veröffentlichten Kaufkurs zu bewerten. Die entstandenen positiven oder negativen Kursdifferenzen werden direkt als Aufwand oder Ertrag ausgewiesen. Jedes Unternehmen in der Türkei muss steuergesetzlich ihre Forderungen und Verbindlichkeiten in Fremdwährungen zum Stichtag bewerten.

Bei der Bewertung kann es sich um verschiedene Fälle handeln. Demgemäß sollen verschiedene Kurse angewendet werden⁶¹:

- Falls das Geld in fremden Währungen durch einen Verkauf im Inland erworben wurde, ist der von der türkischen Zentralbank täglich veröffentlichte Kurs anzuwenden.
- Wird es durch eine Bank erworben, ist der anzuwendende Kurs der effektive Kaufkurs von der zugehörigen Bank.
- Falls das Geld bei einer Bank in YTL gekauft wurde, ist der effektive Verkaufskurs anzuwenden.
- Wird mit dem Geld in fremder Währung aus der Kasse etwas anderes gemacht, ist der effektive Kaufkurs von der türkischen Zentralbank der für die Bewertung anzuwendende Kurs.
- Die Bewertung am Bilanzstichtag wird mit dem effektiven Kaufkurs von der türkischen Zentralbank vorgenommen.

Wie oben aufgelistete variieren die Kurse je nach dem Inhalt der Transaktion. Die Verwendung der verschiedenen Kurse kann zu einer Entstehung von latenten Steuern führen.

Es ist hierbei zu beachten, dass es steuergesetzlich nicht wichtig ist, ob die Kurserträge oder –aufwendungen realisiert werden oder unrealisiert bleiben. Das bedeutet, dass die durch die Bewertung von den Forderungen in Fremdwährungen entstandenen realisierten und unrealisierten Kursdifferenzen steuergesetzlich als Aufwand oder Ertrag gebucht werden müssen.

Aufgrund des Grundsatzes der Vorsicht werden bei der Bewertung alle vorhersehbaren Risiken berücksichtigt, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind (§

⁶¹ Nebi Kesen und Serhat Kutlan, **Internationale Steuerberaterseminare**, Berlin, 2005, S. 108.

252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). In der Handels- und StB herrscht der Grundsatz der Vorsicht, nach dem nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen (Realisationsprinzip). Nicht realisierte Verluste dagegen müssen ausgewiesen werden (Imparitätsprinzip). Außerdem sind das Niederstwert- und das Höchstwertprinzip zu beachten⁶².

Das Realisationsprinzip besagt, dass nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen. Nur die Gewinne dürfen ausgewiesen werden, die bis zum Bilanzstichtag realisiert sind. Deshalb dürfen beispielsweise die durch die Bewertung der Forderungen entstandenen Kurserträge nicht ausgewiesen werden, soweit sie nicht einkassiert sind.

Nach dem Imparitätsprinzip müssen die nicht realisierten Verluste erfasst werden. Deshalb müssen beispielsweise die durch die Bewertung der Verbindlichkeit entstandenen Kursaufwendungen, egal ob sie nicht ausgezahlt werden, ausgewiesen werden.

Kurz gesagt sind die positiven Kursdifferenzen bei der Bewertung von den Forderungen und Verbindlichkeiten in Fremdwährung erst als Ertrag zu buchen, wenn die Gewinne realisiert werden. Dagegen können aber die negativen Kursdifferenzen bei der Bewertung von Forderungen und Verbindlichkeiten in Fremdwährung als Aufwand gebucht werden müssen, unabhängig davon ob sie realisiert werden oder nicht.

Aufgrund des Ansatzverbots der unrealisierten Gewinne im HGB entsteht bei der Bewertung von Forderungen und Verbindlichkeiten in Fremdwährungen eine Differenz zwischen handelsrechtlichem Gewinn und steuerrechtlichem Gewinn. Diese Differenz verursacht temporäre Differenzen, weil sie in der folgenden Periode weggehen.

Im HGB-Abschluss führen niedrigere Forderungen und höhere Verbindlichkeiten als nach der türkischen StB zu abzugsfähigen temporären Differenzen sowie zum Ansatz der aktiven latenten Steuern.

⁶² Vollmuth, S. 78.

In der türkischen StB hingegen verursachen niedrigere Forderungen und höhere Verbindlichkeiten im Gegensatz zum HGB Abschluss zu versteuernde temporäre Differenzen sowie zum Ansatz der passiven latenten Steuern.

Beispiel:

Das Periodenergebnis des Unternehmens A&B Ltd. Şti. im HGB-Abschluss beträgt 600.000 YTL. Der Körperschaftssteuersatz wird auf 20 % sowohl für 2005 als auch für 2006 festgesetzt. A&B Ltd. Şti. hat am 30.03.2005 von einer Bank einen Kredit in Höhe von 2.000.000 € mit einem Kurs von 1,9 aufgenommen. Neben der StB stellt das Unternehmen seinen Jahresabschluss 2005 nach HGB-Richtlinien. Der Bankkredit wird am 30.03.2006 durch die Zahlung gedeckt. Der Kurs betrug am 31.12.2005 (Bilanzstichtag) 1,8 und zum 30.03.2006 (Zahlungstag) 1,7.

Bei der Aufstellung der StB werden diese Bankkredite in Höhe von € 2.000.000 zum Wechselkurs 1,8 bewertet. Nach der Bewertung wird die Differenz in Höhe von 100.000 YTL als Ertrag erfasst. Aufgrund des Realisationsprinzips ist dieser unrealisierte Gewinn im HGB-Abschluss nicht berücksichtigt worden. Das heißt, dass der handelsrechtliche Gewinn niedriger ist, als das steuerrechtliche Ergebnis aufweist. Dies wird unten tabellarisch dargestellt:

handelsrechtlicher Gewinn im HGB	600.000
Nicht realisierter Kursgewinne	100.000
Steuerrechtlicher Gewinn	700.000
Steuer (%20)	140.000
Gewinn nach Steuer im HGB	460.000

Der nicht realisierte Kursgewinn ist die einzige Differenz zwischen handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Gewinn.

3.2.3.2. Behandlung von langfristigen Auftragsfertigungen

Nach dem *matching-principle* werden Aufwendungen gleichzeitig mit den korrespondierenden Erträgen angesetzt. Die Bewertung des Vermögenswertes und ebenso die Ertrags- und Aufwandsrealisierung erfolgt gem. IAS 11 grundsätzlich nach dem Fertigstellungsgrad (percentage of completion method).

Fallen Beginn und Beendigung eines Auftrags in unterschiedliche Rechnungsperioden, so spricht man von Fertigungsaufträgen (construction contracts) bzw. langfristigen Dienstleistungsverträgen. Ein wesentliches Merkmal von Fertigungsaufträgen ist die große Abhängigkeit der Leistung vom zugrunde liegenden Auftrag. Die Art und der Umfang der Leistungserbringung richten sich nach den speziellen Vertragsbedingungen. Gegenstand von Fertigungsaufträgen können zum einen einzelne Objekte wie z.B. der Bau einer Brücke, einer Pipeline oder eines Tunnels sein. Zum anderen fällt aber auch eine Anzahl von Objekten darunter, die hinsichtlich ihres Designs, ihrer Funktion und/oder ihrer Technologie eng aufeinander abgestimmt bzw. voneinander abhängig sind oder aber hinsichtlich ihres Zweckes bzw. ihrer Nutzung voneinander abhängen, wie es beispielsweise im Anlagenbau bei Raffinerien der Fall ist⁶³.

Die Anwendung der Gewinnrealisierung ist gem. IAS 11 nach dem Fertigstellungsgrad verpflichtend, nach der Erträge und Aufwendungen entsprechend dem Grad der Fertigstellung des Gesamtprojektes den einzelnen Geschäftsjahren zuzurechnen sind.

Durch die Verwendung von der Percentage of Completion-Methode können sich die Buchwerte der Vermögenswerte bzw. Schulden von den Steuerwerten der Vermögenswerten bzw. Schulden variieren. Diese Differenzen zwischen Buchwerten und Steuerwerten entstehen in einer Periode und fallen in den folgenden Perioden weg. Aus diesem Grund führen diese Differenzen zur Entstehung von temporären Differenzen, die in der Bilanz durch den Ansatz der latenten Steuern dargestellt werden.

⁶³ KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg.), S. 88.

3.2.3.3. Forschungs- und Entwicklungskosten

Bei der Einschätzung, ob selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte die Voraussetzungen für eine Aktivierung erfüllen, ist nach IAS 38 der interne Erstellungsprozess immaterieller Vermögenswerte in einer Forschungs- und Entwicklungsphase zu unterteilen. Forschung ist definiert als eine eigenständige und planmäßige Suche mit dem Ziel, neue wissenschaftliche oder technische Erkenntnisse zu gewinnen. Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder anderem Wissen auf einen Plan oder einen Entwurf für ein neues Produkt oder wesentlich verbesserte Materialien, Werkzeuge, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen, bevor die Produktionsphase beginnt (38.8)⁶⁴.

Ein aus der Forschung (oder der Forschungsphase eines internen Projektes) entstehender immaterieller Vermögenswert darf nicht angesetzt werden. Ausgaben für Forschung (oder in der Forschungsphase eines internen Projektes) sind in der Periode als Aufwand zu erfassen, in der sie anfallen⁶⁵. Ein aus der Entwicklung (oder der Entwicklungsphase eines internen Projektes) entstehender immaterieller Vermögenswert ist dann, aber nur dann, anzusetzen, wenn ein Unternehmen alle folgenden Nachweise erbringen kann:

- (a) die technische Realisierbarkeit der Fertigstellung des immateriellen Vermögenswertes, damit er zur Nutzung, oder zum Verkauf zur Verfügung stehen wird.
- (b) seine Absicht, den immateriellen Vermögenswert fertig zu stellen, sowie ihn zu nutzen oder zu verkaufen.
- (c) seine Fähigkeit, den materiellen Vermögenswert zu nutzen oder zu verkaufen.

⁶⁴ KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg.), S. 57.

⁶⁵ IAS 38, **Immaterielle Vermögenswerte**, International Accounting Standards Board, London, 2004, Abs. 54.

- (d) wie der immaterielle Vermögenswert einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzielen wird. Nachgewiesen werden kann von dem Unternehmen u.a. die Existenz eines Marktes für die Produkte des immateriellen Vermögenswertes oder der immaterielle Vermögenswert an sich oder, falls er intern genutzt werden soll, der Nutzen des immateriellen Vermögenswertes.
- (e) Die Verfügbarkeit adäquater technischer, finanzieller und sonstiger Ressourcen, um die Entwicklung abschließen und den immateriellen Vermögenswert nutzen oder verkaufen zu können.
- (f) Seine Fähigkeit, die dem immateriellen Vermögenswert während seiner Entwicklung zurechenbaren Ausgaben verlässlich zu bewerten⁶⁶.

Wie von den oben gegebenen zwei Sätzen der IAS 38 zu entnehmen, sind die Entwicklungskosten unter bestimmten Voraussetzungen zu aktivieren. Dagegen sind die Forschungskosten unmittelbar als Aufwand zu erfassen, da das Unternehmen die Existenz des immateriellen Vermögenswertes nicht nachweisen kann.

Gemäß § 89 Abs. 9 Nr. 4 EStG und § 10 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KöStG) dürfen die Unternehmen den 40 % Teil der Ausgaben für Forschung und Entwicklung, die besonders zur Suche der neuen Technologie und Wissenschaft durchgeführt werden, als Aufwand erfassen. Die folgenden Tätigkeiten werden als Forschungs- und Entwicklungskosten bezeichnet.

Die Entwicklungskosten führen zur Entstehung der passiven latenten Steuer, wenn

- die Entwicklungskosten bei dem IFRS-Abschluss aktiviert werden
- und

⁶⁶ IAS 38, **Immaterielle Vermögenswerte**, International Accounting Standards Board, London, 2004, Abs. 57.

- die Entwicklungskosten bei der StB direkt als Aufwand gebucht werden um den Steuervorteil geltend zu machen.

Beispiel:

Die aktivierten Entwicklungskosten belaufen sich auf 60.000 €. Der erwartete Gesamtumsatz beträgt 200.000 € über einen Verkaufszeitraum von 3 Jahren. Der Jahresumsatz beträgt im ersten Jahr 100.000 € und im zweiten Jahr 50.000 €. Im ersten Jahr sind daher 30.000 € (nach der Umsatzrelation von 50 %) abzuschreiben. Im zweiten Jahr beträgt die Abschreibung 20.000 € (lineare Abschreibung über 3 Jahre wäre im zweiten Jahr höher). Im dritten Jahr erfolgt die Abschreibung des Restbuchwerts von 10.000 €.

Die Entwicklungskosten in Höhe von € 60.000 werden in der StB als Aufwand erfasst. Die planmäßige Abschreibung für die Entwicklungskosten nach IFRS beläuft sich wie folgt:

**Tabelle 8:
Berechnung der latenten Steuern für F&E**

	Aufwand im IFRS	Aufwand Steuerrecht	Entstehung der latenten Steuern	passive latente Steuern	aktive latente Steuern
X1	30.000	60.000	-30.000	$30.000 \cdot 20\% = 6.000$	
X2	20.000		20.000		$20.000 \cdot 20\% = 4.000$
X3	10.000		10.000		$10.000 \cdot 20\% = 2.000$

Im ersten Jahr X1 entsteht eine passive latente Steuer, weil im IFRS-Abschluss ein niedrigerer Aufwand als nach geltendem Steuerrecht vorhanden ist. Aufgrund des höheren Aufwands im IFRS-Abschluss als nach geltendem Steuerrecht entsteht daraus im zweiten und dritten Jahr die aktive latente Steuer.

3.2.3.4. Abschreibungen

Der Werteverzehr der Abnutzungsgüter wird im betrieblichen Rechnungswesen durch Abschreibung erfasst. Die Beträge werden in der GuV als Aufwand und in der Kostenrechnung als Kosten angesetzt. Die Abschreibung resultiert aus dem Grundsatz der Periodenabgrenzung⁶⁷.

Nach den geltenden Bestimmungen des türkischen Steuerverfahrensgesetzes können Abschreibungen sowohl für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens als auch für bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens vorgenommen werden, deren Verwendung bzw. Nutzung sich auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt⁶⁸.

Bei der Berechnung von Abschreibungen sind sowohl lineare als auch degressive Abschreibungsmethoden zulässig. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bis zu einem bestimmten Wert können im Jahr des Zuganges sofort abgeschrieben werden. Die geringwertigen Wirtschaftsgüter dürfen 560,- YTL ohne MwSt. nicht überschreiten.

Die Abschreibung beginnt in der Periode, in der der Vermögensgegenstand aktiviert wird. Die Abschreibungsrate für den jeweiligen Vermögensgegenstandes legt das Finanzministerium nach der Zugrundelegung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Vermögensgegenstands fest⁶⁹.

Nach türkischer Steuergesetzgebung ist es nur zulässig, ein Grundstück abzuschreiben, wenn auf dem Grundstück eine Anlage oder ein Gebäude steht. In diesem Fall wird als Abschreibungsbasis der Wert aus der Summe der Anschaffungskosten des Grundstücks und der Anschaffungskosten und/oder Herstellungskosten der Gebäude angesetzt.

Die Abschreibungen sind in IAS 16 und 38 geregelt. Die wichtigsten Regelungen davon sind wie folgt zusammengefasst.

⁶⁷ Sumer, S. 76.

⁶⁸ Kesen und Kutlan, S. 77.

⁶⁹ Sumer, S. 77.

- Jeder Teil einer Sachanlage mit einem bedeutsamen Anschaffungswert im Verhältnis zum gesamten Wert des Gegenstandes wird getrennt abgeschrieben⁷⁰.
- Das Abschreibungsvolumen eines Vermögenswertes ist planmäßig über seine Nutzungsdauer zu verteilen⁷¹.
- Die Abschreibungsmethode hat dem erwarteten Verlauf des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes durch das Unternehmen zu entsprechen⁷².
- Für die planmäßige Abschreibung kommt eine Vielzahl an Methoden in Betracht, um das Abschreibungsvolumen eines Vermögenswertes systematisch über seine Nutzungsdauer zu verteilen. Zu diesen Methoden zählen die lineare und die degressive Abschreibung sowie die leistungsabhängige Abschreibung⁷³.
- Grundstücke und Gebäude sind als getrennte Vermögenswerte zu behandeln, auch wenn sie zusammen erworben wurden. Grundstücke haben eine unbegrenzte Nutzungsdauer und werden deshalb nicht abgeschrieben⁷⁴.
- Standardisierte Nutzungsdauern sind in den IFRS nicht vorgesehen. Insofern ist die Nutzungsdauer grundsätzlich für jeden Sachanlagevermögenswert bzw. für Gruppen mit ähnlichen Nutzungsverläufen gesondert zu schätzen⁷⁵.

Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines

⁷⁰ IAS 16, **Sachanlagen**, International Accounting Standards Board, London, 2004, Abs. 43.

⁷¹ IAS 16, **Sachanlagen**, International Accounting Standards Board, London, 2004, Abs. 50.

⁷² IAS 16, **Sachanlagen**, International Accounting Standards Board, London, 2004, Abs. 60.

⁷³ IAS 16, **Sachanlagen**, International Accounting Standards Board, London, 2004, Abs. 62.

⁷⁴ IAS 16, **Sachanlagen**, International Accounting Standards Board, London, 2004, Abs. 58.

⁷⁵ KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg.), S. 69.

Vermögensgegenstandes um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Bei der planmäßigen Abschreibung müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann. Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, können bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden, um die Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschluss-Stichtag beizulegen ist; sie sind vorzunehmen bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung.

Nach deutschen HGB beginnt die Abschreibung mit der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter. Alle Wirtschaftsgüter, die im ersten Halbjahr des Geschäftsjahres angeschafft oder hergestellt werden, schreibt man mit vollem Abschreibungsbetrag ab. Bei der Anschaffung oder Herstellung im zweiten Halbjahr wird nur der halbe Abschreibungsbetrag angesetzt⁷⁶.

Aufgrund der oben erklärten unterschiedlichen Bewertungsregeln und Bilanzierungsvorschriften für die Abschreibungen bei HGB, IFRS und bei der türkischen StB führen die Abschreibungen in einigen Fällen zu latenten Steuern. Bei der Abschreibung in den folgenden Fällen entstehen temporäre Differenzen und latente Steuern.

1. Die Feststellung der Anschaffungskosten der abnutzbaren Wirtschaftsgüter

Sofortabschreibung in der StB

2. Die Feststellung des Abschreibungsbetrages im ersten Jahr

monatliche, halbjährliche oder jährliche Abschreibungen

3. Die Bestimmung der Nutzungsdauer sowie des Abschreibungsbetrages

unterschiedliche Nutzungsdauer und/oder Abschreibungsmethode

4. Der Verkauf von abnutzbaren Wirtschaftsgütern

⁷⁶ Vollmuth S. 90.

unterschiedliche kumulierte Abschreibungen

5. Sonderfälle

Abschreibung eines Grundstücks

Die Anschaffungskosten eines abnutzbaren Vermögenswertes können je nach den Bewertungsregeln variieren. Zum Beispiel verursacht eine Sofortabschreibung bei der StB mehr Abschreibungen als im IFRS-Abschluss. Diese Differenz führt zu einer zu versteuernden temporären Differenz.

Beispiel zu 1⁷⁷:

Am 01.01.05 wird ein Schrank um 500 YTL angeschafft (Nutzungsdauer 5 Jahre, danach Abgang; steuerlich Sofortabschreibung. Der Körperschaftssteuersatz beträgt 20 % für die folgenden Jahre. In diesem Fall wird steuerrechtlich ein Aufwand in Höhe von 500 YTL berichtet. Dagegen werden handelsrechtlich jährliche Abschreibungen berechnet. Die jährliche Abschreibung beträgt 100 YTL. Aus diesem Grund ergibt sich 400 YTL weniger steuerrechtlicher Gewinn. Die Berechnung des Steueraufwands ist wie folgt:

	steuerrechtlich	handelsrechtlich
Gewinn vor Steuer	9.600	10.000
Steuer (%20)	(1.920)	(2.000)
Gewinn nach Steuer	7.680	8.000

Die latente Steuerverbindlichkeit wird berechnet, in dem der tatsächliche künftige Steuersatz mit der Differenz zwischen der jährlichen Abschreibung in Höhe von 100 YTL und der Sofortabschreibung in Höhe von 500 YTL multipliziert wird.

$$(500 - 100) \times 20 \% = 80 \text{ YTL}$$

⁷⁷ Ayça Zeynep Süer ve Yiğit Bora Şenyiğit, Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması, **Mali Çözüm**, Jahrgang. 16, Nr. 74, (Januar-Februar-Maerz,2006), S.203.

Nach der Buchung der latenten Steuern wird in der Handelsbilanz die Steuerverbindlichkeit in Höhe von 1.920 YTL unter dem kurzfristigen Fremdkapital und die latente Steuerverbindlichkeit in Höhe von 80 YTL unter dem langfristigen Fremdkapital ausgewiesen. Der Betrag in Höhe von 2.000 YTL wird als Steueraufwand in der GuV gebucht.

Beispiel zu 3⁷⁸:

Am 1.1.X1 wird ein PKW im Wert von 20.000 € angeschafft (Nutzungsdauer 4 Jahre, danach Abgang; steuerliche Nutzungsdauer 8 Jahre). Der Körperschaftssteuersatz beträgt 30 %; im Jahr X1 wurde eine Tarifanpassung auf 40 % für X3 und auf 50 % für X4 beschlossen.

Tabelle 9:
Latente Steuern bei der Verwendung von unterschiedlichen Nutzungsdauern

	Planmäßige Abschreibung	stl. AfA	Entstehung der latenten Steuern	Umkehrung			aktive latente Steuern (kumuliert zum 31.12.d.J.)
				X2	X3	X4	
X1	5.000	2.500	2.500	0	0	2.500	$0 \cdot 30\% + 0 \cdot 40\% + 2.500 \cdot 50\% = 1.250$
X2	5.000	2.500	2.500		0	2.500	$1.250 + 0 \cdot 40\% + 2.500 \cdot 50\% = 2.500$
X3	5.000	2.500	2.500			2.500	$2.500 + 2.500 \cdot 50\% = 3.250$
X4	5.000	12.500	(7.500)				

Aufgrund der verschiedenen Nutzungsdauer ergeben sich unterschiedliche Abschreibungsbeträge und unterschiedliche Periodenergebnisse. Diese Situation verursacht eine abzugsfähige temporäre Differenz. Wie von der oben dargestellten Tabelle zu entnehmen, entsteht in der Periode X1 durch den Differenzbetrag in Höhe von 2.500 GE zwischen planmäßiger Abschreibung und steuerlicher Absetzung für Abnutzung (AfA) aktive latente Steuern in Höhe von 1.250 GE.

⁷⁸ David Grünberger und Herbert Grünberger, S. 83.

Wie bereits erwähnt wurde, ist bei der Kalkulation der latenten Steuern der künftige Steuersatz der zugehörigen Periode vorzunehmen. Da die Umkehrung für die Deckung der Differenz erst in Periode X4 verwirklicht wird, muss bei der Berechnung der latenten Steuer ein Steuersatz von 50% für die Periode X4 angesetzt werden.

3.2.3.5. Noch nicht genutzte steuerliche Verlustvorträge

IAS 12 regelt auch die Bilanzierung der latenten Steuern, die sich aus den noch nicht steuerlichen Verlustvorträgen ergeben. Noch nicht Verlustvorträge führen zur Entstehung einer abzugsfähigen temporären Differenz zwischen steuerrechtlichem und handelsrechtlichem Ergebnis. Durch die Verwendung der Verlustvorträge werden die zukünftigen Steueraufwendungen eines Unternehmens vermindert. Voraussetzung dafür ist das Vorhandensein eines künftigen zu versteuernden Einkommens.

Der Abzug von Verlustvorträgen kann für das Unternehmen in der folgenden Periode in Form einer Forderung vorgenommen werden, falls das Unternehmen in der folgenden Periode ein zu versteuerndes Ergebnis erzielt. In diesem Fall führen die noch nicht genutzten Verlustvorträge zum Ansatz einer latenten Steuerforderung.

Nach der türkischen § 9 KöStG können die Verlustvorträge in den nächsten 5 Jahren vom steuerpflichtigen Ergebnis abgezogen werden. Dieser Absatz im türkischen KöStG führt zum Ansatz von latenten Steuern bei der Umwandlung der türkischen StB auf IFRS und HGB.

Beispielsweise verzeichnet das Unternehmen EKG GmbH einen Verlustvortrag in Höhe von 1.000.000 YTL aus dem Jahr 2005. Das Management der EKG GmbH sieht vor, dass das in 2007 Gewinn erzielt werden kann. Der Steuersatz für das Jahr 2007 wird gesetzlich auf 50 % festgelegt. Nach diesen Informationen wird der aus der Multiplikation des Steuersatzes von 50 % mit dem Verlustvortrag in Höhe von 1.000.000 YTL entstandener Betrag in Höhe von 500.000 YTL als latente Steuerforderung im Jahresabschluss der EKG GmbH für das Jahr 2005 ausgewiesen.

4. Bilanzierung der latenten Steuern und praktische Beispiele zur Darstellung der latenten Steuern im Jahresabschluss

4.1. Bilanzierung der latenten Steuern

4.1.1. Ansatz und Bewertung

Latente Steuern sind im Grundsatz auf alle temporären Unterschiede zwischen dem Wert in der IFRS-Bilanz und dem steuerlichen Wert zu bilanzieren. Temporäre Differenzen sind solche, die bei Realisierung des Vermögenswertes bzw. Erfüllung der Schuld zu steuerpflichtigen oder steuerlich abzugsfähigen Beträgen führen. Steuerpflichtige temporäre Differenzen führen zum Ansatz einer latenten Steuerverpflichtung, steuerlich abzugsfähige temporäre Differenzen führen zum Ansatz von latenten Steueransprüchen⁷⁹.

Die aktiven latenten Steuern sind grundsätzlich für alle abzugsfähigen temporären Differenzen anzusetzen, soweit diese wahrscheinlich mit künftigen steuerbaren Gewinnen verrechnet werden können. Voraussetzung ist allerdings, dass im Jahr der Auflösung der Differenz ein ausreichendes zu versteuerndes Einkommen verfügbar ist. Ein Indiz hierfür ist das Vorhandensein von zu versteuernden temporären Differenzen in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt (12.28)⁸⁰. Daneben sind latente Steueransprüche für noch nicht genutzte steuerliche Verlustvorträge und Steuergutschriften anzusetzen, soweit es wahrscheinlich ist, dass zukünftig ausreichend zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird⁸¹.

Aufgrund des Imparitätsprinzips sind die passiven latenten Steuern auf jeden Fall in der Bilanz auszuweisen. Die passiven latenten Steuern ergeben sich, wenn die Buchwerte in der Aktiva die Steuerwerte übersteigen oder die Steuerwerte in der Passiva

⁷⁹KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg.), **Die IFRS in strukturierten Übersichten**, 2. Auflage, Stuttgart, Schaeffer-Poeschel, 2006, S. 35.

⁸⁰ KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg.), S. 191.

⁸¹KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg.), Die IFRS in strukturierten Übersichten, S. 35.

die Buchwerte übersteigen⁸². Nach IAS 12.15 und 12.24 bestehen für latente Steuern aus temporären Differenzen Ansatzverbote in folgenden Fällen:

- für den erstmaligen Ansatz eines Goodwill,
- für einen Goodwill, dessen Abschreibungen steuerlich nicht anerkannt sind, sowie
- für den erstmaligen Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld bei einem Geschäftsvorfall, welcher:
 - a) kein Unternehmenszusammenschluss ist; und
 - b) zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das handelsrechtliche Periodenergebnis (vor Ertragssteuern) noch das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) beeinflusst.

Nach IAS 1.68 sind bei jedem Abschluss zumindest folgende Posten darzustellen:

- a) Sachanlagen;
- b) Als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien;
- c) Immaterielle Vermögenswerte;
- d) Finanzielle Vermögenswerte (ohne die Beträge, die unter (e), (h) und (i) ausgewiesen werden);
- e) Nach der Equity-Methode bilanzierte Finanzanlagen;
- f) biologische Vermögenswerte,
- g) Vorräte;
- h) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen;

⁸² Remzi Örten, Hasan Kaval und Aydın Karapınar, S.150.

- i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente;
 - j) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten;
 - k) Rückstellungen;
 - l) Finanzielle Schulden (ohne die Beträge, die unter (j) und (k) ausgewiesen werden);
 - m) Steuerschulden und –erstattungsansprüche gemäß IAS 12, Ertragssteuern;
 - n) Latente Steueransprüche und –schulden gemäß IAS 12;**
 - o) Minderheitsanteile am Eigenkapital;
- sowie
- p) gezeichnetes Kapital und Rücklagen, die den Anteilseignern der Muttergesellschaft zuzuordnen sind.

Wenn das Unternehmen lang- und kurzfristige Vermögensgegenstände bzw. lang- und kurzfristige Schulden in der Bilanz getrennt ausweist, dürfen latente Steueransprüche (-schulden) nicht als kurzfristige Vermögenswerte (Schulden) ausgewiesen werden⁸³.

Aufgrund der oben erwähnten beiden Sätze im IAS sollen die latenten Steueransprüche entweder getrennt von den kurz- oder langfristigen Vermögensgegenständen (Schulden) oder unter den langfristigen Vermögensgegenständen (Schulden) ausgewiesen werden.

Der Ansatz von Steuerlatenzen lässt sich schematisch wie folgt darstellen⁸⁴:

⁸³ IAS 1, **Darstellung des Abschlusses**, International Accounting Standards Board, London, 2004, Abs. 70.

⁸⁴ KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg.), Die IFRS in strukturierten Übersichten, S. 36.

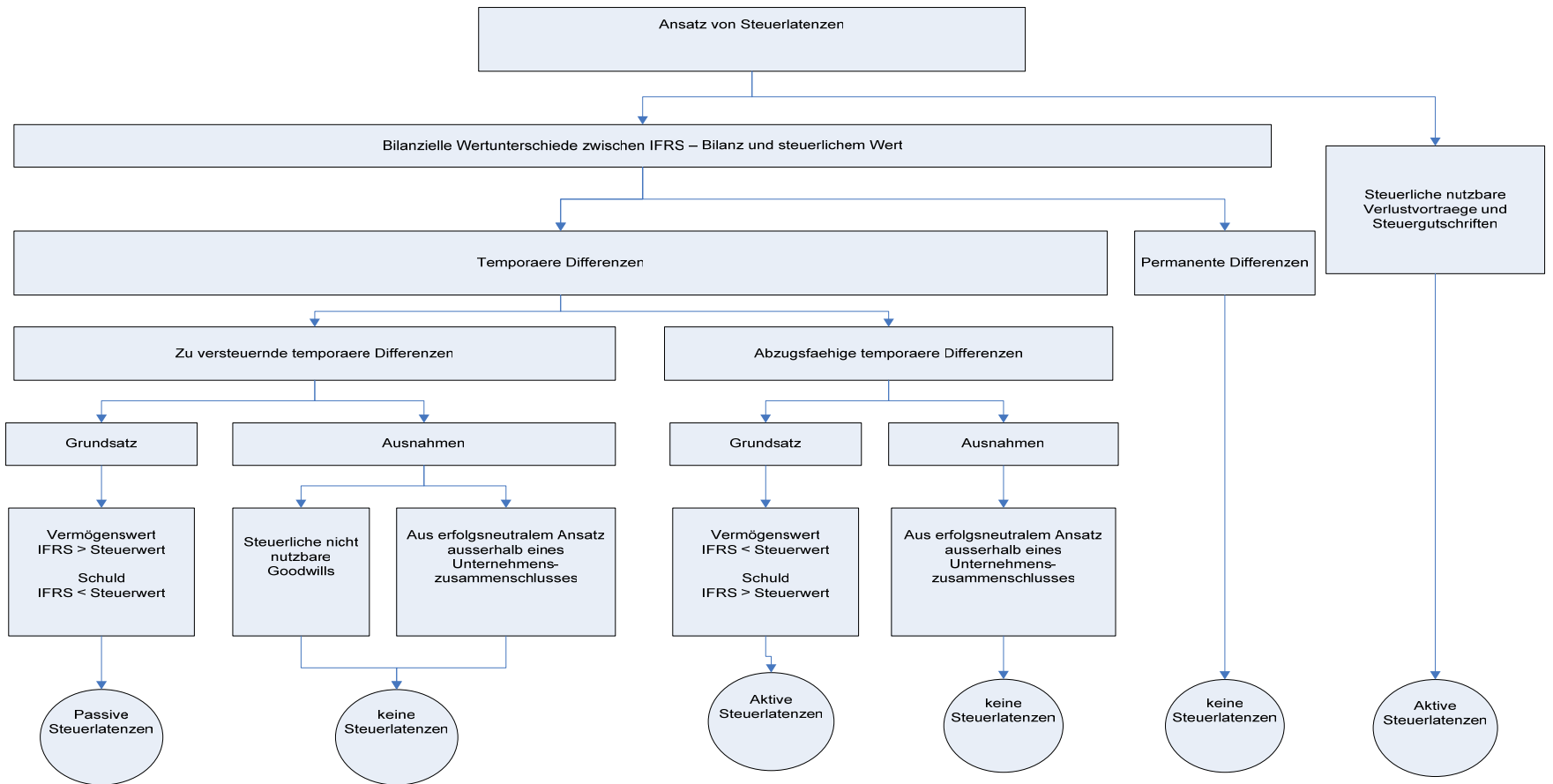


Abbildung 3 : Ansatz von Steuerlatenzen

Die Bilanzierung der latenten Steuern ist im HGB auch wie ähnlich diesen Vorschriften im IAS/IFRS geregelt.

Das HGB regelt latente Steuern in § 274. Es bezieht sich auf passivische und auch aktivische Elemente. Für passivische latente Steuern ist gemäß § 274 Abs. Satz 1 in Höhe der voraussichtlichen Steuerbelastung nachfolgender Geschäftsjahre eine Rückstellung zu bilden und in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben⁸⁵. Für aktivische latente Steuern darf nach § 274 Abs. 2 in Höhe der voraussichtlichen Steuerentlastung und ein Abgrenzungsposten als Bilanzierungshilfe auf der Aktivseite der Bilanz gebildet werden⁸⁶.

Latente Steuerforderungen und –verbindlichkeiten müssen getrennt von den tatsächlichen Steuerforderungen und Steuerverbindlichkeiten ausgewiesen werden. Latente Steuerforderungen und –verbindlichkeiten sind grundsätzlich unsaldiert auszuweisen. Eine Saldierung ist nur dann gestattet, wenn die aktiven und passiven latenten Steuern gegenüber demselben Steuerschuldner/-gläubiger (Steuersubjekt) bestehen, dieselbe Steuerart betreffen und sich voraussichtlich im selben Geschäftsjahr umkehren werden.

Die IAS erlauben die unmittelbare Gutschrift oder Belastung bestimmter Posten im Eigenkapital. Diese Posten sind gemäß IAS 12.62 geregelt und es betrifft⁸⁷:

- a) eine Änderung im Buchwert infolge einer Neubewertung von Sachanlagevermögen,
- b) eine Anpassung des Anfangssaldos der Gewinnrücklagen infolge einer Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die rückwirkend, angewendet wird, oder der Korrektur eines grundlegenden Fehlers;

⁸⁵ Karlheinz Küting, **Der Übergang auf die neu Rechnungslegung**, 4. Auflage, Stuttgart: Schaeffer, 1999, S.93.

⁸⁶ Jens E. Harms, **Fälle mit Lösungen zum Bilanzrecht**, 4. Auflage, Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 1988, S. 155.

⁸⁷ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül und Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, 1. Auflage, İstanbul: Beta, 2006, S. 131. S. 131.

- c) Währungsdifferenzen infolge einer Umrechnung des Abschlusses einer wirtschaftlich selbständigen ausländischen Einheit;
- d) beim erstmaligen Ansatz der Eigenkapitalkomponente eines kombinierten Finanzinstrumentes entstehende Beträge.

Für die Bewertung von latenten Steuern ist der Steuersatz zugrunde zu legen. Durch die Bewertung von latenten Steuern entstehen entweder aktive oder passive latente Steuern.

Die Bewertung von Steuerlatenzen lässt sich wie folgt skizzieren:

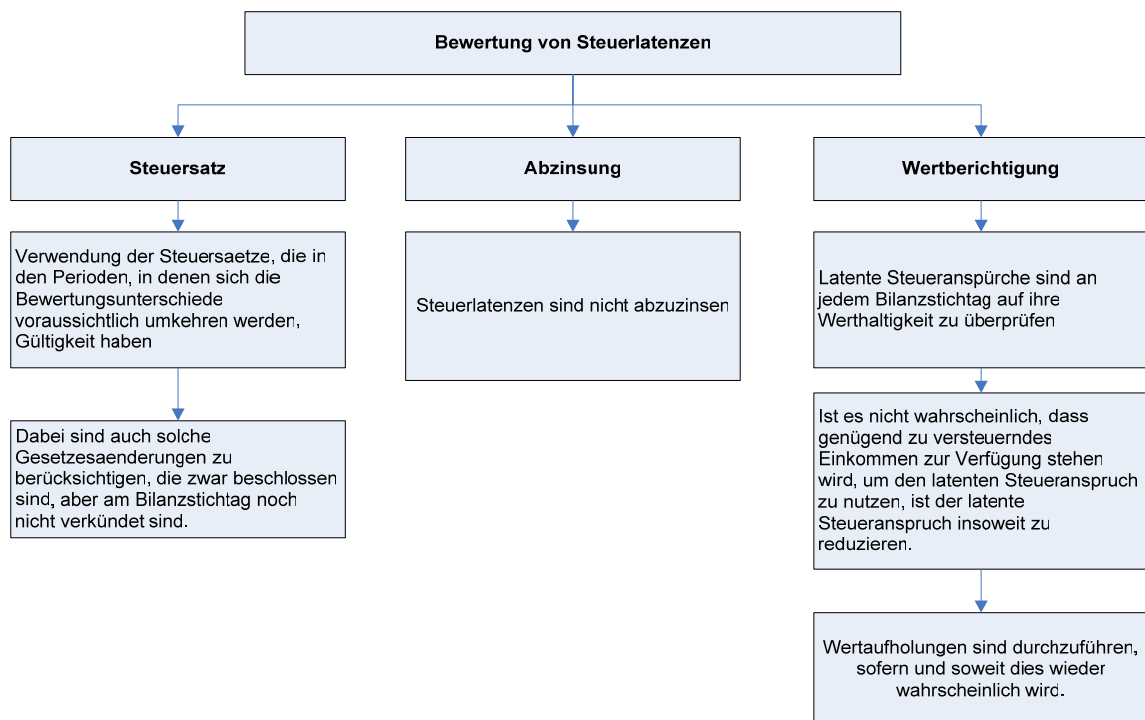


Abbildung 4 : Bewertung von Steuerlatenzen

Latente Steuern sind mit dem Steuersatz zu bewerten, der in der Periode, in der sich die Differenz voraussichtlich umkehren wird, gültig sein wird. Unabhängig von der Fristigkeit sind latente Steuern nicht abzuzinsen. In der Höhe, in der voraussichtlich nicht genügend zu versteuerndes Einkommen zur Verfügung stehen wird, sind latente Steueransprüche im Wert zu berichtigen⁸⁸.

Die latenten Steueransprüche sind an jedem Stichtag auf ihre Werthaltigkeit zu überprüfen. Falls der Betrag auf dem Konto „aktive latente Steuer“ nicht mehr werthaltig, ist der Betrag gleich in der Periode, in der sich die Überprüfung der Werthaltigkeit negativ resultiert, als Aufwand zu buchen.

Sowohl im HGB –als auch im IAS- Abschluss ist zur Bewertung abzugrenzender Differenzen nach der Liability-Methode auf den zukünftigen, im Zeitpunkt der Umkehrung gültigen Steuersatz abzustellen⁸⁹.

4.1.2. Ermittlung der aktiven und passiven latenten Steuern

Aktive und passive latente Steuern sind durch die Multiplikation der temporären Differenzen mit dem jeweiligen anzuwendenden Steuersatz zu ermitteln. Aktive latente Steuern aus Verlustvorträgen sind durch die Multiplikation des Verlustvortrags mit dem jeweiligen anzuwendenden Steuersatz zu berechnen.

Die Vorgehensweise für die Berechnung von latenten Steuern ist wie folgt⁹⁰:

1. Identifizieren aller temporären Differenzen zum Bilanzstichtag.
2. Unterscheiden der temporären Differenzen in abzugsfähige und steuerpflichtige temporäre Differenzen.

88 KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg.), Die IFRS in strukturierten Übersichten, S. 35.

89 Wehrheim, Michael und Gerrit Adrian, "Ebenen und Zeiträume der latenten Steuerabgrenzung in IAS –und Hgb-Abschlüssen bei organschaftlich verbundenen Unternehmen", **Die Wirtschaftsprüfung**, Jahrgang 56 Oktober 2003 S. 1061.

90 Barry J. Epstein und Abbas Ali Mirza, **IAS 2003 Interpretation and Application of International Accounting Standards**, 1. Auflage, New Jersey: Wiley, 2003, S. 575.

3. Sammeln der Informationen über die abzugsfähigen temporären Differenzen, besonders über die Umkehrungsperiode und mögliche Steuersätze,
4. Berechnung der Steuerwirkung der zu versteuernden temporären Differenzen, in dem die Differenzen mit den künftigen Steuersätzen multipliziert werden,
5. Berechnung der Steuerwirkung der abzugsfähigen temporären Differenzen inkl. die steuerliche Verlustvorträge, in dem die Differenzen mit den künftigen Steuersätzen multipliziert werden.

Wie mehrmals erwähnt wurde, führen die zu versteuernden temporären Differenzen zur latenten Steuerverbindlichkeit und die abzugsfähigen temporären Differenzen zur latenten Steuerforderung. Nach Ermittlung der aktiven und passiven latenten Steuern wird dann die Differenz davon ermittelt. Die positive Differenz zwischen passiven und aktiven latenten Steuern stellt den latenten Steueraufwand dar und die negative Differenz weist den latenten Steuerertrag auf (siehe Abbildung 5).

Die Ermittlung des latenten Steueraufwands(ertrags) lässt sich wie folgt formulieren⁹¹:

zu versteuernde temporäre Differenzen	X	Steuersatz	=	(latente Steuerverbindlichkeiten)
abzugsfähige temporäre Differenzen steuerliche Verlustvortrag Befreiungen und Sonderabzüge	X	Steuersatz	=	(latente Steuerforderungen)
				latente Steueraufwand (-ertrag)

Abbildung 5 : Ermittlung des latenten Steueraufwands (-ertrags)

⁹¹ Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, 1. Auflage, Istanbul, 2007, S.95.

4.1.3. Anhangsangaben für die latenten Steuern bei der Berichterstattung

Im Anhang werden die wichtigsten Positionen der Bilanz sowie der GuV erläutert, damit ein Dritter verstehen kann, wie sich die einzelnen Positionen zusammensetzen und wie sie bewertet werden. Da die latenten Steuern eine wichtigste Position der Bilanz sind, finden sich im Anhang umfangreiche Erläuterungen darüber.

Bei der Berichterstattung sind umfangreiche Anhangsangaben erforderlich, um den Adressaten der im Jahresabschluss ausgewiesenen latenten Steuern aufzuklären. Diese Angaben setzen sich nach IAS 12.80 und 12.81 aus folgenden Posten⁹²:

- tatsächlicher Steueraufwand oder Steuerertrag;
- alle in der Periode erfassten Anpassungen für periodenfremde tatsächliche Ertragssteuern;
- der Betrag des latenten Steueraufwandes (Steuerertrages), der auf das Entstehen bzw. die Umkehrung temporärer Unterschiede zurückzuführen ist;
- der Betrag des latenten Steueraufwandes (Steuerertrages), der auf Änderungen der Steuersätze oder der Einführung neuer Steuern beruht;
- der Betrag der Minderung des tatsächlichen Ertragsteueraufwandes auf Grund der Nutzung bisher nicht berücksichtigter steuerlicher Verluste, auf Grund von Steuergutschriften oder infolge eines bisher nicht berücksichtigten temporären Unterschiedes einer früheren Periode;
- der Betrag der Minderung des latenten Steueraufwandes auf Grund bisher nicht berücksichtigter steuerlicher Verluste, auf Grund von

⁹² IAS 12, **Ertragssteuern**, International Accounting Standards Board, London, 2000, Abs. 80-81.

Steuergutschriften oder infolge eines bisher nicht berücksichtigten temporären Unterschiedes einer früheren Periode;

- der latente Steueraufwand infolge einer Abwertung oder Aufhebung einer früheren Abwertung eines latenten Steueranspruches;
- der Betrag des Ertragsteueraufwandes (Ertragsteuerertrages), der aus Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und grundlegenden Fehlern resultiert;
- Erläuterungen der Änderungen des anzuwendenden Steuersatzes im Vergleich zum Vorjahr.

Zusätzlich sieht IAS 12.81c eine Erläuterung des Zusammenhangs zwischen Steueraufwand / Steuerertrag und dem IFRS-Ergebnis vor Ertragsteuern vor. Dabei sind zwei Darstellungsalternativen zulässig:

1. eine zahlenmäßige Überleitungsrechnung zwischen tatsächlichen Steueraufwand / Steuerertrag und dem Produkt aus IFRS-Ergebnis und dem hierauf anwendbaren Steuersatz oder
2. die prozentuale Überleitungsrechnung zwischen der Höhe des durchschnittlichen tatsächlichen Steuersatzes und des anzuwendenden Steuersatzes

Mit Hilfe der steuerlichen Überleitungsrechnung wird die Relation des Steueraufwands zum IFRS-Ergebnis erläutert, indem wesentliche Abweichungen zwischen dem zu erwarteten und dem tatsächlichen Steueraufwand offen gelegt werden. Die dadurch gegebenen Informationen ermöglichen den externen Abschlussadressaten zu verstehen, ob die Relation zwischen dem Steueraufwand / Steuerertrag und dem handelsrechtlichem Ergebnis ungewöhnlich ist⁹³.

⁹³ IAS 12, **Ertragssteuern**, International Accounting Standards Board, London, 2000, Abs. 84.

4.2. Darstellung der latenten Steuern mit Hilfe von Fallbeispielen

Fallbeispiel 1 : Berechnung und Bilanzierung der latenten Steuer

Der handelsrechtliche Gewinn des Unternehmens „Blue Ltd. Şti.“ beträgt für das Geschäftsjahr 2005 400 GE. Die steuergesetzlich nicht abziehbaren Aufwendungen betragen 20 GE. Diese Aufwendungen setzen sich aus den Steuerstrafen und Zinsauszahlungen zusammen. Das Unternehmen „Blue Ltd. Şti.“ hat die Sozialversicherungsprämie in Höhe von 30 GE des Dezembers 2005 nicht bezahlt. Für die Wechselforderungen wurde zum Bilanzstichtag eine Wertberichtigung in Höhe von 20 GE vorgenommen. Die Pensionsrückstellungen betragen 50 GE für das Geschäftsjahr 2005. Für die Wechselverbindlichkeiten wurde eine Wertberichtigung in Höhe von 10 GE vorgenommen. Der Steuersatz beträgt 30 % und es wird angenommen, dass er in Zukunft unverändert bleibt.

Die Steuerbemessungsgrundlage des Unternehmens „Blue Ltd. Şti.“ für 2005 errechnet sich wie folgt:

Handelsrechtlicher Gewinn	: 400 GE
Zusätze	: 120 GE
n.a. Aufwendungen	: 20 GE
Sozialversicherungsbeiträge	: 30 GE
Wertberichtigung auf Wechselforderungen	: 20 GE
Pensionsrückstellungen	: 50 GE
Abzüge	: 10 GE
Zinserträge für Wechselverbindlichkeiten	: 10 GE
Steuerrechtlicher Gewinn	: 510 GE
Steuerbelastung (510*0,3)	: 153 GE

Die latente Steuer für das Geschäftsjahr 2005 wird wie folgt berechnet:

Unbezahlte Sozialversicherungsprämie, Wertberichtigung auf Wechselforderungen und Pensionsrückstellungen verursachen die abzugsfähigen temporären Differenzen, weil sie in der folgenden Periode von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden können, indem

- die nicht bezahlte Sozialversicherungsprämie in der nächsten Periode bezahlt und als Aufwand gebucht wird,
- die Wertberichtigung auf Wechselforderungen in der nächsten Periode als Aufwand berücksichtigt wird

und

- die Pensionsrückstellungen in der zukünftigen Zahlungsperiode als Aufwand gebucht werden.

Die abzugsfähigen temporären Differenzen werden berechnet in dem sie mit dem anzuwendenden Steuersatz multipliziert werden.

Zusätze	Betrag	Steuereffekt
Wertberichtigung auf Wechselforderungen	20 GE	6 GE
Nicht bezahlte Sozialversicherungsprämie	30 GE	9 GE
Pensionsrückstellungen	50 GE	15 GE
Summe	100 GE	30 GE

Wie oben dargestellt betragen die abzugsfähigen temporären Differenzen für das Geschäftsjahr 2005 30 GE. Dieser Betrag wird in der Bilanz auf dem Konto „aktive latente Steuern“ ausgewiesen.

Die Wertberichtigung auf Wechselverbindlichkeiten in Höhe von 10 GE verursacht die zu versteuernde Differenzen weil sie in der folgenden Periode als Ertrag berücksichtigt und auf die Steuerbemessungsgrundlage addiert wird. Der in der Passivseite der Bilanz als

passive latente Steuer ausgewiesene Betrag in Höhe von 3 GE wird berechnet, in dem der Betrag in Höhe von 10 GE mit dem gültigen Steuersatz von 30 % multipliziert wird. Der Betrag in Höhe von 3 GE wird in der Bilanz auf dem Konto „passive latente Steuern“ gebucht.

Berechnung des Steueraufwands des Geschäftsjahres 2005

$$[400 \text{ (Handelsrechtlicher Gewinn)} + 20 \text{ (permanente Differenz)} * 0,3] = 126$$

Berechnung des Periodengewinns

$$400 - [(400+20) * 0,3] = 274$$

Die Buchungen sind wie folgt:

Periodenergebnisse	126	
Rückstellungen für Steuern		126
Aktive latente Steuer	30	
Rückstellungen für Steuern		30
Rückstellungen für Steuern	3	
Passive latente Steuer		3

Aufgrund der oben stehenden Buchungen wird in der HB des Unternehmens einerseits auf der Aktivseite ein Betrag in Höhe von 30 GE auf dem Konto „aktive latente Steuern“, und andererseits ein Betrag in Höhe von 3 GE auf dem Konto „passive latente Steuern“ ausgewiesen. Die durch die Unterschiedlichkeit zwischen handelsrechtlichem Gewinn und steuerrechtlichem Gewinn entstandenen latenten Steuern zeigen uns, dass das Unternehmen den Steuerbetrag in Höhe von 27 GE vorher bezahlt hat. In anderen Worten wird das Unternehmen in den folgenden Perioden 27 GE weniger Steuern bezahlen. Die Handels- und StB der „Blue Ltd. Şti.“ für das Jahr 2005 ist wie folgt angegeben:

Tabelle 10:
Bilanz der „Blue Ltd. Şti.“

Positionsbezeichnung (in GE)	HB	StB
Umlaufvermögen	1.010	1.030
Kasse	100	100
Forderungen	330	350
Vorräte	530	530
Sonstige Vermögensgegenstände	50	50
Anlagevermögen	750	750
Sachanlagevermögen	400	400
Immaterielle Vermögensgegenstände	200	200
Finanzanlagevermögen	150	150
Aktive latente Steuer	30	0
Summe AKTIVA	1.790	1.780
Kurzfristige Verbindlichkeiten	1.013	943
Finanzverbindlichkeiten	180	180
Verbindlichkeiten aus L. u. L.	340	340
Wechselverbindlichkeiten	90	100
Steuerrückstellungen	153	153
Pensionsrückstellungen	50	0
Sonstige Rückstellungen	200	170
Passive latente Steuer	3	0
Eigenkapital	774	837
Gezeichnetes Kapital	500	500
Periodengewinn	274	337
Summe PASSIVA	1.790	1.780

Im Falle einer Verrechnung der aktiven latenten Steuer mit der passiven latenten Steuer werden dann in der HB nur „aktive latente Steuern“ in Höhe von (30 GE - 3 GE=) 27 GE bilanziert.

Fallbeispiel 2 : Auswirkung der Änderung des Steuersatzes auf die Bilanzierung der latenten Steuer in Folgeperioden⁹⁴

- Der Steuersatz beträgt 40 % im Jahr 2005 und 35 % im Jahr 2006.
- Die Spenden betragen 500 YTL 2005 und 350 YTL 2006. Die ausgezahlten Spenden sind steuergesetzlich nicht anerkannt.
- Aufgrund eines Gerichtsverfahrens des Umweltministeriums schätzt der Rechtsanwalt des Unternehmens eine eventuelle Verbindlichkeit in Höhe von 700 YTL ab. Für diese eventuellen Verbindlichkeiten hat das Unternehmen zum 31.12.2005 eine Rückstellung gebildet. Diese Rückstellung ist steuergesetzlich nicht abziehbar.
- Im Jahr 2002 sind die Ausgaben in Höhe von 1.250 YTL für die Entwicklung eines Produktes aktiviert. Der Betrag ist handelsrechtlich in fünf Jahren abzuschreiben aber steuergesetzlich in der Periode der Entstehung sofort (2002) als Aufwand zu buchen.

	Nettowert		Abschreibung	
	Steuerwert	Buchwert	Steuerwert	Buchwert
2002	0	1.000	0	250
2003	0	750	0	250
2004	0	500	0	250
2005	0	250	0	250
2006	0	0	0	250

- Die Pensionsrückstellungen betragen 2.000 YTL zum 31.12.2005 und 3.000 YTL zum 31.12.2006. Die Pensionsrückstellungen sind steuergesetzlich nicht anerkannt, soweit sie nicht an Mitarbeitern ausbezahlt werden.

⁹⁴ Mehmet Akif Tunç, TMS 12 Kapsamında Kurum Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi, **Mali Pusula**, Januar 2007 S. 6.

- Für die Abschreibung der Sachanlagen werden verschiedene Nutzungsdauern zugrunde gelegt. Die Abschreibungsquoten betragen:

	Handelsrecht	Steuerwert
Gebäude	5%	10%
Maschine	20%	25%

- Nach der Neubewertung ist am 01.01.2006 der Buchwert der Gebäude in Höhe von YTL 65.000 festgestellt worden. Die Nutzungsdauer ist ab Neubewertung auf 20 Jahre vorgesehen. Diese Neubewertung hat keinen Einfluss auf den Steuerwert der Gebäude und die Steuerbemessungsgrundlage. Anders ausgedrückt ist die Neubewertung steuergesetzlich nicht zulässig. Der auf dem Konto „Neubewertungsrücklage“ ausgewiesene Betrag in Höhe von 1.033 YTL wird auf das Konto „Gewinnvortrag“ gebucht.

Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage für 2005 und 2006 (in YTL)

	2005	2006
Gewinn vor Steuer	8.775	8.740
Zusätze	8.250	9.850
Buchwert der Abschreibung	4.800	8.250
Spenden	500	350
Steuerstrafen	700	0
Entwicklungskosten für Produkte	250	250
Pensionsrückstellungen	2.000	1.000
Abzüge	8.100	11.850
Steuerwert der Abschreibung	8.100	11.850
Steuerbemessungsgrundlage	8.925	6.740
Steueraufwand für 2005 (40 % * 8.925)	3.570	
Steueraufwand für 2006 (35 % * 6.740)		2.359

Die Bilanz der ABC A.Ş. zum 31.12.2004 sieht wie folgt aus:

Tabelle 11 :
Bilanz der ABC A.Ş. zum 31.12.2004

Positionsbezeichnung	Buchwert	Steuerwert	temporäre Differenz
Forderungen	500	500	
Vorräte	2.000	2.000	
Entwicklungskosten	500	0	500
Investitionen	33.000	33.000	
Sachanlagen	36.000	15.000	21.000
Summe AKTIVA	72.000	50.500	21.500
Steuerverbindlichkeiten	3.000	3.000	0
Verbindlichkeiten aus L. u. L.	500	500	0
Andere Verbindlichkeiten (Strafen)	0	0	0
Langfristige Verbindlichkeiten	20.000	20.000	0
Pensionsrückstellungen	0	0	0
Passive latente Steuer	8.600	8.600	0
Gezeichnetes Kapital	5.000	5.000	0
Neubewertungsrücklage	0	0	0
Gewinnvortrag	34.900	13.400	0
Summe PASSIVA	72.000	50.500	0
Temporäre Differenzen			21.500
latente Steuerverbindlichkeit	21.500*0,4		8.600

Im Jahr 2004 entsteht eine temporäre Differenz in Höhe von YTL 21.500 zwischen Steuerwert und Buchwert auf der Aktivseite. Diese zu versteuernde temporäre Differenz führt zu einer latenten Steuerverbindlichkeit (passive latente Steuer) in Höhe von YTL 8.600.

Die Bilanz der ABC A.Ş. zum 31.12.2005 sieht wie folgt aus:

Tabelle 12:
Bilanz der ABC A.Ş. zum 31.12.2005

Positionsbezeichnung	Buchwert	Steuerwert	temporäre Differenz
Forderungen	500	500	
Vorräte	2.000	2.000	
Entwicklungskosten	250	0	250
Investitionen	33.000	33.000	
Sachanlagen	37.200	12.900	24.300
Summe AKTIVA	72.950	48.400	24.550
Steuerverbindlichkeiten	3.570	3.570	0
Verbindlichkeiten aus L. u. L.	500	500	0
Andere Verbindlichkeiten (Strafen)	700	700	0
Langfristige Verbindlichkeiten	12.475	12.475	0
Pensionsrückstellungen	2.000	0	-2.000
Passive latente Steuer	9.020	9.020	0
Gezeichnetes Kapital	5.000	5.000	0
Neubewertungsrücklage	0	0	0
Gewinnvortrag	39.685	17.135	0
Summe PASSIVA	72.950	48.400	-2.000
Temporäre Differenzen			22.550
latente Steuerforderung		-2.000*0,4	-800
latente Steuerverbindlichkeit		24.550*0,4	9.820
Netto latente Steuer			9.020
Anfangsbestand passive latente Steuer			8.600
Latenter Steueraufwand			420

Im Jahr 2005 entsteht eine temporäre Differenz in Höhe von YTL 24.550 auf der Aktivseite und eine temporäre Differenz in Höhe von YTL 2.000 auf der Passivseite. Die Netto temporäre Differenz in Höhe von YTL 22.550 führt zur einen latenten Steuerverbindlichkeit in Höhe von YTL 9.020. Da der Anfangsbestand der latenten Steuerverbindlichkeit 8.600 YTL beträgt, wird der Unterschied in Höhe von YTL 420 (9.020-8.600) als latenter Steueraufwand angerechnet.

Wie von der folgenden Bilanz der „ABC A.Ş.“ zum 31.12.2006 zu entnehmen beträgt die latenten Steuerverbindlichkeit zum 31.12.2006 19.845 YTL. Der Anfangsbestand der latenten Steuerverbindlichkeit beträgt 9.020 YTL. Durch die Verringerung des Steuersatzes um 5 % sind die latenten Steuerverbindlichkeiten um einen Wert von $(22.550 * 5\% =) 1.127$ YTL gesunken. Die durch die Neubewertungsrücklage entstandenen latenten Steuern werden nicht auf die Erfolgsrechnung bezogen sondern unter dem Eigenkapital ausgewiesen. Folglich entsteht im Jahr 2006 ein latenter Steueraufwand in Höhe von 822 YTL.

Die Bilanz der ABC A.Ş. zum 31.12.2006 sieht wie folgt aus:

Tabelle 13 :
Bilanz der ABC A.Ş. zum 31.12.2006

Positionsbezeichnung	Steuerwert	Buchwert	temporäre Differenz
Forderungen	500	500	
Vorräte	2.000	2.000	
Entwicklungskosten	0	0	0
Investitionen	33.000	33.000	
Sachanlagen	75.750	16.050	59.700
Summe AKTIVA	111.250	51.550	59.700
Steuerverbindlichkeiten	2.359	2.359	0
Verbindlichkeiten aus L. u. L.	500	500	0
Andere Verbindlichkeiten (Strafen)	700	700	0
Langfristige Verbindlichkeiten	12.805	12.805	0
Pensionsrückstellungen	3.000	0	-3.000
Passive latente Steuer	19.845	19.845	0
Gezeichnetes Kapital	5.000	5.000	0
Neubewertungsrücklage	19.637	0	
Gewinnvortrag	47.404	10.341	0
Summe PASSIVA	111.250	51.550	-3.000
Temporäre Differenzen			56.700
latente Steuerforderung		-3.000*0,35	-1.050
latente Steuerverbindlichkeit		59.700*0,35	20.895
Netto latente Steuer			19.845
Auswirkung der Änderung im Steuersatz			1.127
Anfangsbestand passive latente Steuer			9.020
Latente Steuer durch NBR		31.800*0,35	11.130
Latenter Steueraufwand			822

Fallbeispiel 3 : Darstellung der latenten Steuern bei der Umwandlung der türkischen StB auf deutschen HGB

Ein deutsches Tochterunternehmen „SBH Dış Ticaret Ltd. Şti. “ in der Türkei stellt im Konsolidierungskreis seinen Jahresabschluss 2006 nach dem HGB auf. Die StB und der HGB-Abschluss sind unten zusammen dargestellt:

Tabelle 14
Bilanz der SBH Dış Ticaret Ltd. Şti. zum 31.12.2006

Positionsbezeichnung	HGB	StB	temporäre Differenzen	Noten
Anlagevermögen (netto)	425.000	455.000		
Immaterielles Vermögen	100.000	140.000	-40.000	1
Sachanlagevermögen	290.000	280.000	10.000	2
Finanzanlagevermögen	35.000	35.000		
Umlaufvermögen	650.000	680.000		
Vorräte	260.000	280.000	-20.000	3
Forderungen aus L. u. L.	240.000	250.000	-10.000	4
Flüssige Mittel	150.000	150.000		
Aktive RAP	65.000	65.000		
Summe AKTIVA	1.140.000	1.200.000	-60.000	
Gezeichnetes Kapital	500.000	500.000		
Periodenergebnis	26.200	172.200		
Rückstellungen	116.800	46.800		
Pensionsrückstellungen	60.000	0	60.000	5
Steuerrückstellungen	46.800	46.800	0	
Sonstige Rückstellungen	10.000	0	10.000	6
Verbindlichkeiten	473.000	457.000		
Finanzverbindlichkeiten	187.000	187.000	0	
Verbindlichkeiten aus L. u. L.	286.000	270.000	16.000	7
Passive RAP	24.000	24.000	0	
Summe PASSIVA	1.140.000	1.200.000	86.000	

Die Bilanz ist nach der deutschen Rechnungslegung in Staffelform aufgestellt worden. Bei der Umwandlung der StB auf HB nach deutschen HGB wurden die folgenden Transaktionen (Überleitungsrechnungen) durchgeführt:

1. Aufgrund der Gründung einer neuen Filiale in Ankara wurde im Geschäftsjahr ein Betrag in Höhe von 50.000 YTL ausgegeben. Dieser Betrag ist in der StB unter dem Konto „immaterielles Vermögen“ aktiviert worden. Davon ist der Betrag in Höhe von 10.000 YTL durch die Abschreibung als Aufwand gebucht worden. Dagegen werden diese Ausgaben für die Gründung im HGB direkt als Aufwand gebucht.
2. Das Unternehmen hat im Geschäftsjahr eine Maschine in Höhe von 100.000 YTL gekauft. Nach den Steuergesetzen beträgt die Nutzungsdauer der Maschine 5 Jahre. Die Nutzungsdauer der Maschine ist bei der Aufstellung von HGB-Abschluss auf 10 Jahre vorgesehen. Die Verwendung der verschiedenen Abschreibungsquoten, die von der Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes abhängig sind, verursacht unterschiedliche Abschreibungsbeträge.

steuerliche Abschreibung $(100.000 * 0,2)$:	20.000 YTL
<u>- wirtschaftliche Abschreibung $(100.000 * 0,1)$</u>	<u>:</u>	<u>10.000 YTL</u>
= Differenz	:	10.000 YTL

3. Aufgrund des Niederswertprinzips im HGB wurde bei den Vorräten für die noch nicht verkauften der alten Produkte eine Abwertung in Höhe von 20.000 YTL vorgenommen.
4. Für nicht abgesicherte Forderungen aus Lieferungen und Leistungen wurde zum Bilanzstichtag eine Wertberichtigung in Höhe von 10.000 YTL vorgenommen. Für die Wertberichtigung wurde die Methode Pauschalwertberichtigung (% 4) angewandt. Die Wertberichtigung auf Forderungen in Höhe von YTL 10.000 YTL wurde durch die Multiplikation

des 4 % Satzes mit dem Forderungsbetrag in Höhe von 250.000 YTL berechnet. Dieser Betrag ist steuergesetzlich nicht abziehbar.

5. Im Berichtsjahr wurde für die Pensionen eine Rückstellung in Höhe von 60.000 YTL gebildet. Die Pensionsrückstellungen sind steuergesetzlich nicht anerkannt.
6. Für die noch nicht genommenen Urlaubstage wurde eine Rückstellung in Höhe von YTL 10.000 gebildet.
7. Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in Fremdwährungen wurden zum Bilanzstichtag mit dem aktuellen Kurs bewertet. Nach Bewertung wird ein Betrag in Höhe von YTL 16.000 als Kursgewinn berechnet. Dieser Betrag setzt sich aus den noch nicht realisierten Kursgewinnen zusammen. Aufgrund des Realisationsprinzips ist dieser im HGB Abschluss nicht als Ertrag gebucht worden.
8. Die steuerlich nicht abziehbare Aufwendungen betragen YTL 19.000. Sie setzen sich aus den Steuerstrafen in Höhe von YTL 8.000 und aus den Spenden in Höhe von YTL 11.000 zusammen.
9. Das Unternehmen hat im Geschäftsjahr für die Gründung der Filiale – Ankara einen Investitionsbetrag in Höhe von YTL 10.000 ausgegeben.
10. Der gültige Steuersatz für das Geschäftsjahr liegt bei 20 %.
11. Das Periodenergebnis vor Steuern beträgt 73.000 YTL.

Die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage und der zu zahlenden KöSt für das Geschäftsjahr 2006 lassen sich wie folgt berechnen:

HB II Gewinn		73.000 YTL
Zusätze		175.000 YTL
Wertberichtigung auf Forderungen	10.000 YTL	
Abwertung der Vorräte	20.000 YTL	
Ausgaben für Gründung	40.000 YTL	
Pensionsrückstellungen	60.000 YTL	
Urlaubsrückstellungen	10.000 YTL	
Unrealisierte Kursgewinne	16.000 YTL	
Spenden	11.000 YTL	
Steuerstrafen	8.000 YTL	
Abzüge		14.000 YTL
Abschreibungen	10.000 YTL	
Investitionsbetrag	4.000 YTL	
Steuerbemessungsgrundlage		234.000 YTL
KöSt	(20%)	46.800 YTL

Aktive latente Steuer auf temporäre Differenzen :

Vermögenswerte : HGB Wertansatz < Wertansatz StB

Schulden : HGB Wertansatz > Wertansatz StB

Passive latente Steuer auf temporäre Differenzen :

Vermögenswerte : HGB Wertansatz > Wertansatz StB

Schulden : HGB Wertansatz < Wertansatz StB

Die Summe der zu versteuernden temporären Differenzen beträgt 10.000 YTL. Wie oben aufgeführt ist, bedingen diese zu versteuernde temporären Differenzen die passiven latenten Steuern. Das bedeutet, dass diese Differenz in Höhe von 10.000 YTL in

der folgenden Periode versteuert wird. Die Berechnung der latenten Steuer wird wie folgt vorgenommen:

$$10.000 * 0,2 = 2.000 \rightarrow \text{PASSIVE LATENTE STEUER}$$

Die Summe der abzugsfähigen temporären Differenzen beträgt 156.000 YTL. Die abzugsfähigen der temporären Differenzen verursachen die Entstehung der aktiven latenten Steuer. Das heißt, dass diese Differenz in Höhe von 156.000 YTL in der folgenden Periode von der Steuer abgezogen wird. Die Berechnung wird wie folgt vorgenommen:

$$156.000 * 0,2 = 31.200 \rightarrow \text{AKTIVE LATENTE STEUER}$$

Laut Vorschriften des deutschen HGB besteht sowohl für aktive als auch für passive latente Steuern eine Bilanzierungspflicht. Die aktiven latenten Steuern können mit den passiven latenten Steuern ausgleichen werden so weit der Steuersatz gleich ist. Nach der Verrechnung wird in der Bilanz des Unternehmens auf dem Konto „Aktive latente Steuer“ ein Betrag in Höhe von $(31.200 - 2.000=)$ 29.200 YTL ausgewiesen.

Die Ermittlung der tatsächlichen Steuerbelastung des Unternehmens für das Geschäftsjahr 2006 ist wie folgt:

Handelsrechtliches Ergebnis vor Steuern	: 73.000
(+) Steuergesetzlich n. a. Aufwendungen	: 19.000
(-) Investitionsabzug	: 4.000
(=) Steuerbemessungsgrundlage	: 88.000
(=) KöSt	: 17.600

Der Betrag in Höhe von 17.600 YTL weist den tatsächlichen Steueraufwand für das Geschäftsjahr 2006 aus. Die latente Steuer kann auch berechnet werden in dem der tatsächliche Steueraufwand in Höhe von 17.600 YTL von dem originären Steueraufwand in Höhe von 46.800 YTL abgezogen wird. Falls der Betrag positiv ist, bildet es sich eine

aktive latente Steuer, umgekehrt eine passive latente Steuer. Nach dem Ausweis der latenten Steuer wird der Jahresabschluss nach HGB wie folgt aussehen:

Tabelle 15
Handelsbilanz der SBH Dış Ticaret Ltd. Şti. zum 31.12.2006

Positionsbezeichnung	HGB	StB
Anlagevermögen (netto)	425.000	455.000
Immaterielles Vermögen	100.000	140.000
Sachanlagevermögen	290.000	280.000
Finanzanlagevermögen	35.000	35.000
Umlaufvermögen	650.000	680.000
Vorräte	260.000	280.000
Forderungen aus L. u. L.	240.000	250.000
Flüssige Mittel	150.000	150.000
Aktive latente Steuer	29.200	0
Aktive RAP	65.000	65.000
Summe AKTIVA	1.169.200	1.200.000
Gezeichnetes Kapital	500.000	500.000
Periodenergebnis	55.400	172.200
Rückstellungen	116.800	46.800
Pensionsrückstellungen	60.000	0
Originäre Steuerrückstellungen	46.800	46.800
Sonstige Rückstellungen	10.000	0
Verbindlichkeiten	473.000	457.000
Finanzverbindlichkeiten	187.000	187.000
Verbindlichkeiten aus L. u. L.	286.000	270.000
Passive RAP	24.000	24.000
Summe PASSIVA	1.169.200	1.200.000

5. SCHLUSSFOLGERUNG

Latente Steuern bezwecken eine periodengerechte Zuordnung des Ertragssteueraufwandes zum Jahresüberschuss (Handelsergebnis). Dies wird dadurch erreicht, dass zeitlich begrenzte Differenzen zwischen den (fiktiven) Ertragssteuern auf das Handelsbilanzergebnis und den (tatsächlichen) Ertragssteuern auf das Steuerbilanzergebnis rechnerisch „abgegrenzt“ werden, indem entsprechende Steueraktivposten oder –passivposten gebildet werden⁹⁵. Das Ziel der Steuerlatenzrechnung besteht darin, eine korrekte Vermögensdarstellung durch Periodisierung von Steuerzahlungen zu erhalten.

Die aus den Gewinnen des Unternehmens berechneten Steuern sind ein wichtiger Aufwandsfaktor für die Unternehmen. Aus diesem Grund ist im Jahresabschluss eine klare und richtige Darstellung der Steuern für die Interessenten des Jahresabschlusses von großer Bedeutung. Hier spielt das Instrument der latenten Steuern eine große Rolle. Mit Hilfe der latenten Steuern wird es praktisch leichter sein, den periodischen Steueraufwand eines Unternehmens zu analysieren und die damit verbundenen Entscheidungen besser und richtig zu treffen.

Latente Steuern und die Steuerdifferenzen sichern bei der Rechnungslegung besonders die Gewährleistung des Grundsatzes „*true and fair view*“ und des Grundsatzes „*Periodenabgrenzung*“. Diese beiden Grundsätze sind auch die theoretische Basis der Steuerlatenzen.

In dieser Arbeit wurde versucht, die Entstehungsursachen der latenten Steuern bei der Umwandlung der türkischen StB auf IFRS und HGB zu analysieren. Während der Erforschung der Entstehungsursachen für die latenten Steuern ließ sich feststellen, dass die in der folgenden Tabelle aufgelisteten Ursachen immer zum Ansatz der latenten Steuern führen.

⁹⁵ Baukmann und Mandler, S. 110.

Bilanzposten	Entstehungsursachen	Differenzart
Wertpapiere	Wertminderungen im IFRS/HGB-Abschluss Werterhöhungen im IFRS/HGB-Abschluss	temporär
Forderungen	Wertberichtigung auf Forderungen Nicht realisierte Kursgewinne	temporär
Vorräte	Abwertung auf das Vorratvermögen im IFRS	temporär
Sachanlagevermögen	Verwendung von verschiedenen Abschreibungsmethoden Festlegung der unterschiedlichen Nutzungsdauern Abschreibung des Grundstücks	temporär
Ausgaben für Gründung und Ingangsetzung	Aktivierungswahlrecht im türkischen Steuergesetz Aktivierungsgebot im IFRS und HGB	temporär
Forschungs- und Entwicklungskosten	Aktivierungspflicht der Entwicklungskosten im IFRS/HGB-Abschluss	temporär
Verbindlichkeiten in Fremdwährungen	Verwendung von verschiedenen Währungskursen Nicht realisierte Kursgewinne im HGB-Abschluss	temporär
Pensionsrückstellungen	Bildung der Pensionsrückstellung im IFRS/HGB-Abschluss	temporär
Aufwandsrückstellungen	Bildung der im türkischen Steuerrecht nicht anerkannten Rückstellungen im IFRS/HGB	temporär
Nicht dem normalen KöSt-Satz unterliegenden Erträge	Ausnahme von Beteiligungsgewinn Ausnahme von Risturn Die Erträge aus dem Portfolio der Investitionsfonds und Beteiligungen Die Erträge aus dem Portfolio der Pensionsfonds Die Erträge aus dem Portfolio des Unternehmenskapital	permanent
Steuergesetzlich nicht abzugsfähige Aufwendungen	Steuerstrafen und Verspätungszuschläge Kraftfahrzeugsteuer für PKW Steuern für Privatkommunikation Bußgelder im Straßenverkehr Verdeckte Gewinne	permanent

Aufgrund des Vorhandenseins der steuerlichen Vorschriften, die der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage sowie dem Steueraufwand dienen, werden die nach den IFRS oder HGB Richtlinien aufgestellten Jahresabschlüsse immer unterschiedliche Ergebnisse aufweisen, als die steuerrechtlichen Bilanzen haben. Aus diesem Grund ist es nicht möglich die latenten Steuern zu beseitigen.

In der Türkei sind die Unternehmen, die an den Börsen notiert sind, gesetzlich verpflichtet, ihre Abschlüsse nach dem Erlass Serie XI Nr. 25 der Kapitalmarktbehörde aufzustellen. In diesem Regelwerk sind die Anwendung der latenten Steuern und die Bilanzierung der latenten Steuern gesetzlich vorgeschrieben.

Außerdem wurde ein Standard über die Bilanzierung von Ertragssteuern wurde am 28.03.2006 von dem TMSK veröffentlicht. Dieser Standard entspricht voll dem IAS 12. Die Zielsetzung dieser Standards ist die Berechnung der Ertragssteuern, die Regelung der Bilanzierung von Ertragssteuern und als auch die Handhabung der gegenwärtigen und künftigen steuerlicher Auswirkungen. Im Rahmen dieser Zielsetzung sind somit auch die Bilanzierung von latenten Steuerforderungen (-verpflichtungen), die Berechnung des Steueraufwands (-ertrags) und die Berechnung der Steuerrückstellungen festgelegt.

Nachdem das neue HGB in Kraft getreten ist, ist in jedem Unternehmen die Steuerzahlung als Aufwand oder Kosten zu berücksichtigen und unter Berücksichtigung des Grundsatzes „Periodenabgrenzung“ in der GuV und Bilanz auszuweisen. Mit anderen Worten werden in Zukunft die latenten Steuern sowohl für das Personal in der Finanz- und Buchhaltungsabteilung der Arbeitswelt als auch für die Investoren und Kapitalgeber ein wichtiges Thema sein.

LITERATURVERZEICHNIS

Bücher

Baetge, Jörg. **Bilanzen**. 2. Auflage. Düsseldorf: IDW-Verlag, 1992.

Baukmann, Dirk und Udo Mandler. **International Accounting Standards**. 2. Auflage. München: R. Oldenbourg, 1998.

Born Karl. **Rechnungslegung nach IAS, US-GAAP und HGB im Vergleich**. 1. Auflage. Stuttgart: Schaeffer-Poeschel, 1999.

Coenenberg, A.G. **Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse**. 16. Auflage. Landsberg am Lech: Verlag Moderne Industrie, 1997.

Epstein, Barry J und Abbas Ali Mirza. **IAS 2003 Interpretation and Application of International Accounting Standards**. 1. Auflage. New Jersey: Wiley, 2003.

Förschle, Gerhart, Bettina Holland und Matthias Kroner. **Internationale Rechnungslegung: US-GAAP, HGB und IAS**. 5. Auflage. Heidelberg: Economica, 2001.

Gençoğlu, Ümit Gücenme. **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**. 1. Auflage. Istanbul: Türkmen Kitabevi, 2007

Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman Akgül und Cemal Çakıcı. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**. 1. Auflage. Istanbul: Beta, 2006.

Grünberger, David und Herbert Grünberger. **IAS und US-GAAP**. 1. Auflage. Wien: LexisNexis, 2002.

Harms, Jens E. **Fälle mit Lösungen zum Bilanzrecht**. 4. Auflage. Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 1988.

JACOB, H. **Allgemeine Betriebswirtschaftslehre**. 5. Auflage. Wiesbaden: 1990.

Kesen, Nebi und Serhat Kutlan. **Türkei Das künftige EU-Mitglied**. Berlin: Bundessteuerkammer, 2005.

KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg.). **Die IFRS in strukturierten Übersichten**. 2. Auflage. Stuttgart: Schaeffer-Poeschel, 2006.

KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg.). **International Financial Reporting Standards Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASB**. 3. Auflage. Stuttgart: Schaeffer-Poeschle, 2004.

Küting, Karlheinz und Claus Peter Weber. **Der Konzernabschluss**. 3. Auflage, Stuttgart: Schaeffer, 1991.

Küting, Karlheinz. **Der Übergang auf die neue Rechnungslegung**. 4. Auflage. Stuttgart: Schaefer GmbH & Co, 1986.

Lewis, Richard und David Pendrill. **Advanced Financial Accounting**. 7. Auflage. Harlow: Pearson Education Limited, 2004.

Mellwig, Winfried, Adolf Moxter und Dieter Ordelleide. **Einzelabschluss und Konzernabschluss**. 1. Auflage. Wiesbaden: Gabler, 1988.

Örten, Remzi, Hasan Kaval und Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**. 1. Auflage. Ankara: Gazi, 2007
Revsine, Lawrence, Daniel W. Collins und W. Bruce Johnson. **Financial Reporting & Analysis**. 2. Auflage, New Jersey: Prentice Hall, 2002.

Sumer, Haluk. **Bilanzierung**. 2. Auflage. Istanbul: Ufuk, 2006.

Vollmuth, Hilmar J. **Bilanzen**. 3. Auflage. Planegg: WRS Verlag, 1998.

Yalçın, Hasan. **Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler**. 3. Auflage. Istanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2006.

.

.

Artikel

Aygül, Emrah. "Ertelenmiş Vergi (Deferred Tax)". **Mükellefin Dergisi**. Jahrgang 123, März, 2003, S. 74–83.

Kutlan, Serhat. "Muhafazakârlık Yaklaşımı ve İhtiyatlılık İlkesinin Kıta Avrupası ve IAS (IFRS) – US-GAAP Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi". **E-Yaklaşım**. Jahrgang: 3, February 2003.

Mali Mevzuat Platformu. "Ertelenmiş Vergiler ve Vergi Farkları". Nr. 5-48, August 2005.

Mısırlıoğlu, Ufuk. "Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması" **Mali Çözüm**. Jahrgang 15. Nr.72, Juli-August-September 2005, S.51–55.

Özcan, Zekai "Ödenmemiş SSK Primlerinin Gelir veya Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu". **Diyalog**. Jahrgang 22, Februar 2007, S. 135-140.

Süer, Ayça Zeynep ve Yiğit Bora Şenyiğit. "Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması" **Mali Çözüm**. Jahrgang 16, Januar-Februar-März 2006, Nr. 74, S. 199-213.

Tunç, Mehmet Akif. "TMS-12 Kapsamında Kurum Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi". **Mali Pusula**. Nr. 25. Januar 2007, S. 60-69.

Türel, Aslı und Ahmet Türel. "Kurum Kazancı üzerinden Hesaplanan Vergilerin Sermaye Piyasası Kurulunun Seri: XI, No:25 Sayılı Tebliği Doğrultusunda Finansal Tablolara Yansıtılması". **Mali Çözüm**. Jahrgang 16, Nr. 74, S. 233-250.

Wehrheim, Michael und Gerrit Adrian. "Ebenen und Zeiträume der latenten Steuerabgrenzung in IAS –und Hgb-Abschlüssen bei organschaftlich verbundenen Unternehmen". **Die Wirtschaftsprüfung**. Jahrgang 56, Nr, 19, Oktober 2003, S. 1058-1062.

Sonstige

Küting, Karlheinz "Latente Steuern im nationalen und internationalen Jahresabschluss: Konzeptionelle Grundlagen und synoptischer Vergleich". http://www.ax-net.de/inhalt/steuern/buw2003_latentesteuern.pdf (15 Juni 2006).

Yücel, Göksel. "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Eğitimi", **Kapsamlı UFRS Eğitimi**. Istanbul, 23–24–25 Mai 2007.

IAS 1. **Darstellung des Abschlusses**. International Accounting Standards Board. London, 2004.

IAS 2. **Vorräte**. International Accounting Standards Board. London, 2004.

IAS 11. **Fertigungsaufträge**. International Accounting Standards Board. London, 2002.

IAS 12. **Ertragssteuern**. International Accounting Standards Board. London, 2000.

IAS 16. **Sachanlagen**. International Accounting Standards Board. London, 2004.

IAS 19. **Leistungen an Arbeitnehmer**. International Accounting Standards Board. London, 2002.

IAS 38. **Immaterielle Vermögenswerte**. International Accounting Standards Board. London, 2004.