

Dr. Wolfgang Becker, Universität Erlangen-Nürnberg

1737

Abgrenzung latenter Steuern im Rahmen der Konzernrechnungslegung

I. Einleitung

In Analogie zum handelsrechtlichen Einzelabschluß kann auch im Rahmen der Konzernrechnungslegung eine Abgrenzung der Ertragsteuern erforderlich werden. Für diese *Steuerabgrenzung im Konzern* sind allerdings mehrere und darüber hinaus inhaltlich sehr verschiedenartige handelsrechtliche Einzelschriften zu beachten.

Diese gesetzlichen Regelungen unterliegen zudem sehr unterschiedlichen Interpretationsmöglichkeiten. Insofern sind in *Er-mangelung einer einheitlichen gesetzlichen Gesamtkonzeption* zur Abgrenzung latenter Steuern im Konzernabschluß in der Rechnungslegungspraxis Schwierigkeiten und Rechtsunsicherheiten zu erwarten. Der folgende Beitrag soll daher diese nicht allein betriebswirtschaftlich relevante Problemstellung näher beleuchten.

II. Rechtsquellen und Ziele der Steuerabgrenzung im Konzern

Bei der Abgrenzung von Ertragsteuern im Konzernabschluß sind eine Vielzahl unterschiedlicher gesetzlicher *Vorschriften* anzuwenden. Insbesondere sind folg. Regelungen zu beachten:

- Für den Konzernabschluß schreibt § 298 Abs. 1 HGB die Anwendung der für den Einzelabschluß in § 274 HGB geregelten Steuerabgrenzungsvorschrift vor. Hierbei ist unmittelbar zu berücksichtigen, daß die Ausschüttungsbegrenzung im Falle aktiver Steuerabgrenzung für die Konzernrechnungslegung irrelevant ist, da der Konzernabschluß nicht die Ermittlung eines ausschüttungsfähigen Gewinns anstrebt.
- Die grundsätzliche Verpflichtung zur Übernahme der in den Einzelabschlüssen der einbezogenen Konzernunternehmen ausgewiesenen latenten Steuern regelt darüber hinaus § 300 Abs. 2 HGB.
- Speziell die Behandlung latenter Steuern im Konzernabschluß für den Regelfall der Vollkonsolidierung der einbezogenen Konzernunternehmen regelt schließlich § 306 HGB.

Die somit in verschiedenen Einzelschriften geregelte Steuerabgrenzung beinhaltet grundsätzlich zwei unterschiedliche *Zielsetzungen*:

Zum einen dient sie der *periodengerechten Abgrenzung des Steueraufwands* und ist in diesem Zusammenhang nach h. M. sowohl im Einzelabschluß als auch im Konzernabschluß als dynamischer Abgrenzungsposten zu verstehen¹⁾. Maßgeblich ist demzufolge nicht die steuerrechtliche, sondern die als dynamisch anzusehende wirtschaftliche Entstehung der *Steuerverpflichtung*²⁾.

Zum anderen dient die Steuerabgrenzung aber auch dem *zutreffenden Ausweis der Vermögenslage*³⁾ des betrachteten Unternehmens.

Insofern spricht zwar diese duale Absicht für die Auffassung, daß die gesetzlichen Vorschriften einer Vermischung statischer und dynamischer Bilanzauffassungen entsprechen, indem sie „den Ausweis aktiver latenter Steuern eher dynamisch als Rechnungsabgrenzungsposten, passivischer dagegen eher statisch als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten“⁴⁾ fordern. Allerdings muß ein passiver Steuerabgrenzungsposten diesen Charakter nicht zwingend haben⁵⁾, so daß im Rahmen der *Bilanz-*

ziehung latenter Steuern die *dynamische Bilanzauffassung* wohl überwiegt.

Ausgehend von den vorstehend angesprochenen Zielen sind mit den entsprechenden handelsrechtlichen Vorschriften zugleich auch bereits die typischen Fälle des Entstehens latenter Steuern charakterisiert. Diese werden auch in der in *Abb. 1* auf S. 1738 dargestellten *Übersicht zur Entstehung latenter Steuern* deutlich.

Darüber hinaus ist jedoch zu bedenken, daß in den gesetzlichen Einzelschriften nicht explizit geregelte *zusätzliche Steuerabgrenzungserfordernisse* entstehen können. Dies gilt insbesondere

- im Rahmen der *Aufstellung von Zwischenabschlüssen* aufgrund der Anwendung von § 299 HGB,
- im Zuge der *Vereinheitlichung der Bewertungsvorschriften* aufgrund der Anwendung von § 308 HGB,
- für Fälle der *Quotenkonsolidierung* aufgrund der Anwendung von § 310 HGB sowie
- im Rahmen der *Konsolidierung von Konzernunternehmen nach der Equity-Methode* aufgrund der Anwendung von § 312 HGB.

Für diese Fälle, die ebenfalls im Rahmen der Aufstellung des Konzernabschlusses auftreten können, ist insbesondere die *Frage* zu klären, *welche Steuerabgrenzungsvorschriften* anzuwenden sind.

III. Ableitung der Steuerabgrenzung aus den Grundprinzipien der Konzernrechnungslegung

Die im Rahmen der o. g. handelsrechtlichen Vorschriften zur Aufstellung des Konzernabschlusses geforderte Steuerabgrenzung läßt sich letztlich auch aus den wesentlichen *Grundprinzipien der Konzernrechnungslegung*⁶⁾ ableiten. Insbesondere besteht eine Verankerung des Erfordernisses zur Steuerabgrenzung sowohl in der als übergreifendes Berichtsprinzip aufzufassenden Generalnorm der Konzernrechnungslegung als auch im ebenfalls übergreifenden Grundprinzip der Einheit des Konzerns.

1. Ableitung der Erfordernisse zur Steuerabgrenzung aus der Generalnorm und der Einheitstheorie

Die *Generalnorm der Konzernrechnungslegung* fordert eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Abbildung der wirtschaftlichen Lage, speziell der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns.

Dies bedeutet, daß eine *Verzerrung des Konzern-Jahresüberschusses vor Steuern*, der als Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angesehen wird, durch Ertragsteueraufwendun-

¹⁾ Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Stuttgart 1987, § 274 HGB Rdn. 11, § 298 HGB Rdn. 90 und § 306 HGB Rdn. 8.

²⁾ Vgl. ähnlich v. *Wysocki/Wohlgemuth*, Konzernrechnungslegung, 3. Aufl., Düsseldorf 1986, S. 198.

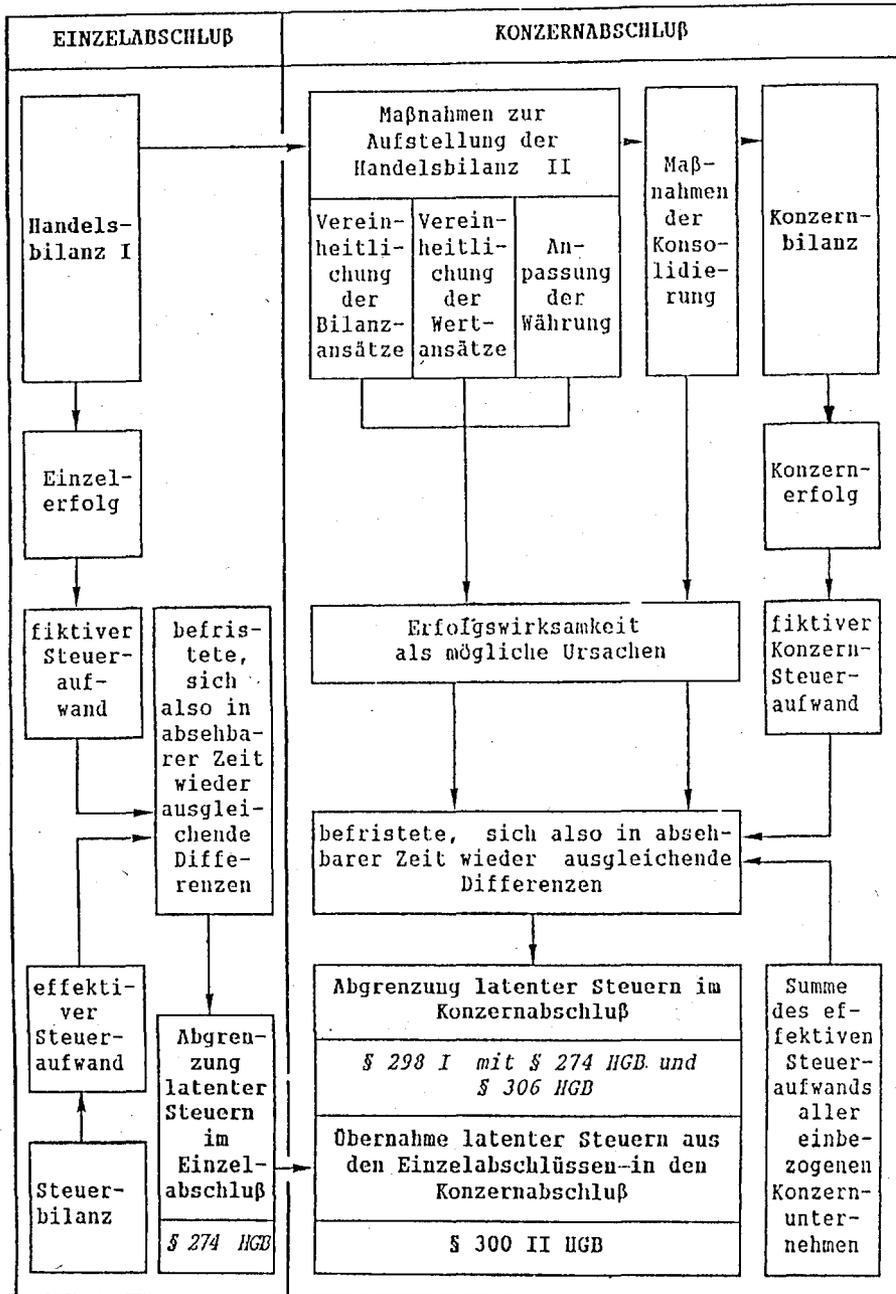
³⁾ Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, a.a.O. (Fn. 1), § 274 HGB Rdn. 11.

⁴⁾ *Debus*, in: Castan u. a. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, München 1987, Abschn. C 440 Rdn. 2.

⁵⁾ Vgl. zur ausführlichen Begründung *Adler/Düring/Schmaltz*, a.a.O. (Fn. 1), § 274 HGB Rdn. 12.

⁶⁾ Vgl. dazu insbesondere *Becker*, Konzernrechnungslegung. Handelsrechtliche Grundlagen, Wiesbaden 1989, S. 43 ff.

Abb. 1: Entstehung latenter Steuern im Einzelabschluß und im Konzernabschluß



gen, die der betreffenden Periode nicht zuzurechnen sind, zu vermeiden ist. Hieraus resultiert unmittelbar das dynamisch zu interpretierende Erfordernis zur periodengerechten Steuerabgrenzung.

Aufgrund der *Einheitstheorie* sind die in einem Konzern zusammengefaßten Konzernunternehmen nicht nur als wirtschaftliche, sondern – fiktiv – auch als rechtliche Einheit anzusehen. Das mit diesem für die Konzernrechnungslegung zentralen Grundprinzip typische gedankliche *Konstrukt einer eigenständigen Rechtspersönlichkeit des Konzerns* läßt sich prinzipiell auch auf steuerrechtliche Aspekte ausdehnen⁷⁾. Allerdings muß man bereit sein, sich einer umfassenden Auslegung der Einheitstheorie, die jedoch grundsätzlich nur konsequent wäre, anzuschließen. Aus dieser Auffassung resultiert, daß der Konzern fiktiv als einheitliches Steuersubjekt anzusehen ist. Diese Sicht, die trotz der ihr inhärenten materiellen Konsequenz bei einschlägigen Kommentatoren teilweise auch vehemente Ablehnung erfährt⁸⁾, hätte für die Steuerabgrenzung Gültigkeit, obgleich der Konzernabschluß

prinzipiell in Deutschland nicht die Steuerbemessungsgrundlage darstellt.

Die Generalnorm der Konzernrechnungslegung sowie – bei umfassender Auslegung – auch die Einheitstheorie bedingen insofern, daß der *Ausweis des Ertragsteueraufwands* derart erfolgt, als diene – wie dies beispielsweise im US-amerikanischen Steuerrecht vorgesehen und praktiziert wird – der *Konzernabschluß als Steuerbemessungsgrundlage*. Hierzu ist die auch handelsrechtlich mehrfach geforderte *Abgrenzung latenter Steuern* erforderlich. Besondere Schwierigkeiten erwachsen allerdings bereits in diesem Zusammenhang aus der weitgehend unklaren Abfassung der handelsrechtlichen Vorschriften.

So herrscht in der einschlägigen Literatur insbesondere *Unklarheit* darüber, ob innerhalb eines Konzerns *einheitliches oder unterschiedliches Steuerrecht, welches Steuerrecht und welcher Steuersatz* zur Ermittlung latenter Steuern anzuwenden sind⁹⁾. Die Klärung dieser Fragen wird regelmäßig der bilanzierenden Praxis überlassen¹⁰⁾.

2. Begriff der latenten Steuern

Die Behandlung latenter Steuern birgt bereits für den Einzelabschluß gewisse Schwierigkeiten, da Steuer- und Handelsrecht unterschiedliche Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften beinhalten. Erst recht resultieren Probleme für den *Konzernabschluß*, der ein in bestimmter Weise *konsolidiertes Agglomerat der handelsrechtlichen Einzelabschlüsse* darstellt.

Grundsätzlich gilt, daß *latente Steuern* die *Differenz zwischen der – aus den steuerrechtlichen Einzelabschlüssen resultierenden – Summe tatsächlicher Ertragsteuerauswendungen und dem fiktiv aus dem Konzernabschluß ermittelten Ertragsteueraufwand* darstellen.

Im Konzernabschluß sind aufgrund der handelsrechtlichen Vorschriften *latente Steuern nur aus sich im Zeitablauf voraussichtlich wieder ausgleichenden Differenzen*¹¹⁾ zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang

sind in Anlehnung an US-amerikanische Usancen unter zeitlichen Aspekten grundsätzlich folgende *Arten von Steuerdifferenzen*¹²⁾ zu unterscheiden:

(1) zeitlich befristete Steuerdifferenzen („timing differences“), die in einem überschaubaren und absehbaren, also eher kurz- bis mittelfristigen Zeitraum zum Ausgleich kommen;

7) Ähnlich sieht dies auch Hennig, Bilanzierung latenter Steuern, Bochum 1982, S. 248 ff.
 8) Vgl. dazu etwa Schruff, Einflüsse der 7. EG-Richtlinie auf die Aussagefähigkeit des Konzernabschlusses, Berlin 1984, S. 361 ff.
 9) Vgl. dazu etwa Gross/Schruff/von Wysocki, Der Konzernabschluß nach neuem Recht, 2. Aufl., Düsseldorf 1987, S. 218.
 10) Vgl. Debus, a.a.O. (Fn. 4), Abschn. C 440 Rdn. 55.
 11) Vgl. etwa Adler/Düring/Schmaltz, a.a.O. (Fn. 1), § 298 HGB Rdn. 90.
 12) Vgl. hierzu die grundlegenden Aussagen des American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), APB Opinion No. 11, Accounting for Income Taxes, in: AICPA, Professional Standards, Volume 3, Accounting, Chicago 1980, S. 8791 ff.

(2) *permanente Steuerdifferenzen* („permanent differences“), die erst am Ende des Konzern-Lebenszyklus, also etwa im Falle einer Liquidation des Konzerns, zum Ausgleich kommen.

In der einschlägigen Literatur herrscht – gemeinsam mit den gesetzgeberischen Intentionen – Einigkeit hinsichtlich der Notwendigkeit sowohl der *Einbeziehung der zeitlich befristeten Differenzen* als auch der *Nichteinbeziehung der permanenten Differenzen*.

Schwierigkeiten bestehen dagegen allerdings bezüglich der Abgrenzung derjenigen *Steuerdifferenzen, die sich als quasi-permanent erweisen*, die mithin nur sehr schwer absehbar und erst in einem langfristigen Zeitraum zum Ausgleich kommen. Probleme bereitet im Hinblick auf diese Steuerdifferenzen, deren sachlicher Tatbestand an sich deutlich ist, die praktikable Operationalisierung. Es zeichnet sich derzeit ein recht deutlicher *Trend der herrschenden Meinung für deren Nichteinbeziehung* ab, da diese Steuerdifferenzen insbesondere dem Going-concern-Prinzip widersprechen¹³⁾.

Dies erscheint vor allem dann zweckmäßig, wenn die Voraussehbarkeit der Entstehung solcher Differenzen nicht oder nur mit geringen Erwartungswerten gegeben ist. In diesen Fällen würde die *Einbeziehung solcher Steuerdifferenzen* einer beträchtlichen Willkür entsprechen. Eine sinnvolle Operationalisierungshilfe gibt diesbezüglich insbesondere das IASC, das die weitgehenden Konsens findende Festlegung getroffen hat, daß nicht vorzusehen sein darf, daß sich eine als permanent angesehene Steuerdifferenz innerhalb eines Zeitraums von etwa drei Jahren doch ausgleicht¹⁴⁾.

Nachfolgend ist angesichts der verschiedenartigen und zudem interpretationsbedürftigen handelsrechtlichen Vorschriften der *Umfang der latenten Steuern im Konzernabschluß* zu klären. In diesem Zusammenhang muß jedoch darauf hingewiesen werden, daß *bislang keine eindeutig einheitliche herrschende Meinung* existiert.

Eine umfassende Erörterung sämtlicher Interpretationsmöglichkeiten und der daraus resultierenden Konsequenzen ist andererseits hier nicht gewollt und auch nicht möglich. Insofern muß diesbezüglich auf die vertiefende Lektüre¹⁵⁾ einschlägiger Äußerungen in der Literatur verwiesen werden.

IV. Kategorien latenter Steuern im Konzernabschluß

Es wurde bereits angedeutet, daß die handelsrechtlichen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung keine einheitlich zusammengefaßte Regelung zur Steuerabgrenzung im Konzernabschluß aufweisen. Die Entstehung latenter Steuern im Konzernabschluß kann auf verschiedenartige Ursachen zurückgeführt werden. Es sind dementsprechend folgende *Kategorien latenter Steuern* zu unterscheiden:

- (1) Latente Steuern, die aus *Ergebnisdifferenzen zwischen den handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Einzelabschlüssen* (Handelsbilanz I und Steuerbilanz) der einbezogenen Konzernunternehmen resultieren und in den Konzernabschluß aufzunehmen sind.
 - (2) Latente Steuern, die im Rahmen der Aufstellung der Saldenbilanzen durch *Vereinheitlichung der Bilanzansätze, der Wertansätze und der Währung* entstehen.
 - (3) Latente Steuern, die im Rahmen der *Vollkonsolidierung* von Tochterunternehmen und aus der *Quotenkonsolidierung* von Gemeinschaftsunternehmen entstehen.
 - (4) Latente Steuern, die aus der *Anwendung der Equity-Methode* im Rahmen der Konsolidierung resultieren und
 - (5) die im Rahmen der *Aufstellung von Zwischenabschlüssen* entstehen.
- Diese Kategorien latenter Steuern, die auch den Ausgangspunkt der in *Abb. 2* vorgenommenen *Systematisierung der anzuwendenden handelsrechtlichen Vorschriften* und der daraus resultierenden *Ausweispflichten und -wahlrechte* für latente Steuern im

Konzernabschluß bilden, sind nachfolgend etwas genauer zu betrachten.

1. Latente Steuern aus den Einzelabschlüssen einbezogener Konzernunternehmen

Die *in den Einzelabschlüssen der einbezogenen Konzernunternehmen bilanzierten latenten Steuern* sind gemäß § 300 Abs. 1 HGB grundsätzlich in den *Konzernabschluß* zu übernehmen. Dies gilt zumindest, soweit sie nach dem Recht des Mutterunternehmens *bilanzierungsfähig* sind. Die bilanzierungsfähigen latenten Steuern sind gemäß § 300 Abs. 2 Satz 1 HGB zudem grundsätzlich *vollständig* zu übernehmen. Die alleinige Anwendung dieser Vorschriften läßt zunächst vermuten, daß in einem ersten Schritt sämtliche in den Einzelabschlüssen der einbezogenen Konzernunternehmen bilanzierten, also sowohl aktive als auch passive latente Steuern vollständig in den Konzernabschluß zu transformieren sind.

Allerdings besteht demgegenüber gemäß § 300 Abs. 2 Satz 2 HGB die *Möglichkeit, nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bilanzierungswahlrechte erneut auszuüben*. Wendet man diesbezüglich nun die in § 298 Abs. 1 HGB vorgeschriebene *Anwendung der Vorschrift zur Steuerabgrenzung in § 274 HGB* an, so scheint die Möglichkeit zu bestehen, im Konzernabschluß das für aktive latente Steuern gemäß § 274 HGB bestehende Wahlrecht erneut auszuüben.

Dies würde jedoch die Möglichkeit offerieren, *auf die Aktivierung der in Einzelabschlüssen aktivierten latenten Steuern im Konzernabschluß zu verzichten*¹⁶⁾. Hieraus resultieren allerdings nicht nur in deutschen, sondern vor allem in internationalen Konzernen *Schwierigkeiten*, da eine ggf. im Ausland bestehende *Bilanzierungspflicht für aktive latente Steuern in ein Bilanzierungswahlrecht im Konzern umgewandelt* würde.

Dies kann letztlich insbesondere nicht Sinn einer auf *Harmonisierung* abstellenden Rechnungslegung sein. Abgesehen davon ist auch zu bedenken, daß § 298 Abs. 1 HGB nur Gültigkeit hat, soweit nicht *aufgrund der Eigenarten des Konzernabschlusses Abweichungen bedingt* sind oder *in den folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmt* ist.

Für beide Ausnahmefälle existieren schlüssige Argumente. Einerseits hat sich die Konzernrechnungslegung letztlich – zumal in Fällen unklarer gesetzlicher Vorschriften – an der spezifischen *Intention der Generalnorm und der Einheitstheorie* auszurichten. Deren Bedeutung wird zwar derzeit unterschiedlich eingeschätzt, sollte aber eher höher als zu niedrig angesetzt werden, da es sich hier um für die Konzernrechnungslegung strategische Rahmenrichtlinien¹⁷⁾ handelt.

Andererseits besteht gemäß § 306 HGB für *aktive und passive latente Steuern eine Bilanzierungspflicht* im Konzernabschluß. Interpretiert man, was letztlich nur konsequent ist, diese Vorschrift als *spezielles Recht für den vollkonsolidierten Konzernabschluß*¹⁸⁾, so ist das in § 274 HGB eingeräumte Bilanzierungs-

¹³⁾ Vgl. hierzu etwa *Coenberg*, Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 10. Aufl., Landsberg am Lech 1988, S. 251.

¹⁴⁾ Vgl. International Accounting Standards Committee (IASC), Internationaler Rechnungslegungsgrundsatz Nr. 12 (IAS 12), Die bilanzielle Behandlung von Ertragsteuern, WPg. 1979 S. 668.

¹⁵⁾ Vgl. hierzu neben der hier zitierten Literatur insbesondere auch *Coenberg/Hille*, Latente Steuern, in: v. Wysocki/Schulze-Osterloh (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen, Köln 1984–1987, Abt. I/13; *Harms/Küting*, Perspektiven der Konzernbesteuerung, BB 1982 S. 445; *Hetzel*, Latente Probleme latenter Steuern, BB 1985 S. 1173; *Hille*, Latente Steuern im Einzel- und Konzernabschluß, Frankfurt a. M./Bern 1982; *Müller, E.*, Die latenten Steuern im Jahresabschluß, ZfBf 1987 S. 260; *Schindler*, Latente Steuern im konsolidierten Abschluß nach der Konzernbilanzrichtlinie, BB 1984 S. 1654.

¹⁶⁾ Vgl. dazu etwa v. *Wysocki/Wohlgemuth*, a.a.O. (Fn. 2), S. 205.

¹⁷⁾ Vgl. *Becker*, Berichtsprinzipien der Konzernrechnungslegung, DB 1991 S. 345 (347).

¹⁸⁾ Vgl. *Debus*, a.a.O. (Fn. 4), Abschn. C 440 Rdn. 23.

wahlrecht für aktive latente Steuern im Konzernabschluß in eine *Bilanzierungspflicht* umzuwandeln.

Diese Sichtweise ist zwar strittig, scheint jedoch angemessen¹⁹⁾, da sich § 306 HGB explizit auf Maßnahmen bezieht, die nach den Vorschriften zur Vollkonsolidierung durchgeführt worden sind (§§ 300 bis 307 HGB), und da das daraus resultierende Vorgehen auch i. S. der Generalnorm und der Einheitstheorie zweckmäßig ist.

Abgesehen von diesen rechtlichen und auch betriebswirtschaftlichen Interpretationsproblemen ergeben sich in internationalen Konzernen aus der Existenz verschiedenartiger Verfahren der

*Steuerabgrenzung*²⁰⁾ weitere praktische Schwierigkeiten. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang insbesondere

- die mit dem deutschen Recht nicht vereinbare *Steuerabgrenzung nach der „Net-of-Tax“-Methode*, nach der der Steueraufwand der laufenden Perioden im allgemeinen mit der Rückstellung für tatsächlich zu zahlende Steuern identisch ist,
- die *Steuerabgrenzung nach der „deferral“-Methode*, nach der Steuerdifferenzen aus bestehenden zeitlichen Unterschieden erst in der Periode erfaßt werden, in der sich die Differenzen aufheben, sowie
- die *Steuerabgrenzung nach der „liability“-Methode*, nach der die erwarteten Steuerwirkungen zeitlich befristeter Unterschiede entweder als Verbindlichkeiten oder als Vermögensgegenstände in Form von Vorauszahlungen für zukünftig zu zahlende Steuern angesehen und bilanziert werden.

In Übereinstimmung mit der weitgehend h. M. erscheinen die „*deferral“-Methode*, die den zutreffenden Erfolgsausweis in den Vordergrund stellt, und die „*liability“-Methode*, die einen zutreffenden Vermögensausweis anstrebt, i. S. deutschen Rechts zulässig und somit anwendbar. Allerdings sollten sie nicht gemeinsam, sondern als sich gegenseitig ausschließende Methoden zur Anwendung gelangen. Der gesetzgeberischen Intention entspricht dabei wohl am ehesten die „*liability“-Methode*, die daher auch bevorzugt empfohlen wird²¹⁾.

In Übereinstimmung mit der weitgehend h. M. erscheinen die „*deferral“-Methode*, die den zutreffenden Erfolgsausweis in den Vordergrund stellt, und die „*liability“-Methode*, die einen zutreffenden Vermögensausweis anstrebt, i. S. deutschen Rechts zulässig und somit anwendbar. Allerdings sollten sie nicht gemeinsam, sondern als sich gegenseitig ausschließende Methoden zur Anwendung gelangen. Der gesetzgeberischen Intention entspricht dabei wohl am ehesten die „*liability“-Methode*, die daher auch bevorzugt empfohlen wird²¹⁾.

2. Latente Steuern aus der Aufstellung der Saldenbilanz

Der konsolidierte Konzernabschluß ist nicht unmittelbar aus den Handelsbilanzen I der Einzelabschlüsse der einbezogenen Konzernunternehmen ableitbar. Vielmehr ist zunächst die *Vereinheitlichung der Bilanz- und Bewertungsansätze* sowie die möglicherweise erforderliche *Anpassung der Währungen* notwendig. Die daraus resultierenden *Handelsbilanzen II* sind im nächsten Schritt zu einer *Saldenbilanz* zusammenzufassen. Erst diese stellt die Ausgangsbasis für die einzuleitenden *Konsolidierungsmaßnahmen* dar, deren Ergebnis die *Konzernbilanz* darstellt²²⁾.

Abb. 2: Kategorien latenter Steuern und deren Ausweis im Konzernabschluß

KATEGORIEN LATENTER STEUERN		Vorschriften	AUSWEIS IM KONZERNABSCHLUß	
1	Übernahme latenter Steuern aus den Einzelabschlüssen einbezogener Konzernunternehmen	§ 300 II HGB	Aktivierungspflicht in Form eines entsprechenden Abgrenzungspostens	Passivierungspflicht in Form einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten
2	Abgrenzung latenter Steuern aus der Aufstellung der Saldenbilanz	latente Steuern aus der Vereinheitlichung der Bilanzansätze	§ 306 HGB	
	latente Steuern aus der Vereinheitlichung der Bewertung	sinngetreue Anwendung: § 306 HGB ODER	analoges Aktivierungswahlrecht	
	latente Steuern aus der Anpassung der Währungen	wortgetreue Anwendung: § 298 I m. § 274 HGB		
3	Abgrenzung latenter Steuern aus der Vollkonsolidierung sowie aus der Quotenkonsolidierung	latente Steuern aus der Kapitalkonsolidierung	§ 306 HGB	
	latente Steuern aus der Schuldenkonsolidierung			
	latente Steuern aus der Eliminierung von Zwischenerfolgen			
4	Abgrenzung latenter Steuern aus der Konsolidierung nach der Equity-Methode	sinngetreue Anwendung: § 306 HGB ODER		
5	Abgrenzung latenter Steuern aus der Aufstellung von Zwischenabschlüssen	wortgetreue Anwendung: § 298 I m. § 274 HGB	analoges Aktivierungswahlrecht	

¹⁹⁾ Vgl. auch Harms/Küting, Latente Steuern im Konzernabschluß, ZfB 1981 S. 146; Pohlmann, Systematik und Probleme latenter Steuern, ZfB 1983 S. 109.

²⁰⁾ Vgl. dazu etwa Coenenberg, a.a.O. (Fn. 13), S. 255 ff.

²¹⁾ Vgl. Debus, a.a.O. (Fn. 4), Abschn. C 440 Rdn. 84; Baumann, in: Küting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Konzernrechnungslegung, Stuttgart 1989, § 306 HGB Rdn. 43; Baumann, in: Küting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, 2. Aufl., Stuttgart 1987, § 274 HGB Rdn. 29.

²²⁾ Vgl. Becker, a.a.O. (Fn. 6), Abb. 3-8 auf S. 70.

Das Erfordernis zur Steuerabgrenzung kann auf diesem Weg von der Handelsbilanz I zur Konzernbilanz auf unterschiedlichen Stufen entstehen. Insbesondere können – sieht man zunächst von Währungsanpassungen ab – *Ergebnisdifferenzen durch die Vereinheitlichung der Bilanzansätze und der Bewertung* zustande kommen.

Wird durch diese Maßnahmen das Ergebnis in Handelsbilanz II im Vergleich zu Handelsbilanz I gemindert, so entstehen aktive latente Steuern. Wird dagegen das Ergebnis in Handelsbilanz II im Vergleich zu Handelsbilanz I erhöht, führt dies zu passiven latenten Steuern. Besteht über diese Entstehungsursachen noch Einigkeit, so ist allerdings die weitere *Behandlung derart entstandener latenter Steuern* durchaus fraglich.

Hierzu ist zunächst festzustellen, daß die *Handelsbilanzen II* prinzipiell *nach dem Recht des Konzernmutterunternehmens aufgestellte Einzelabschlüsse der Konzernunternehmen* darstellen²³. Insofern gelten die im vorausgegangenen Abschnitt dargelegten Ausführungen in analoger Weise.

Weiterhin fraglich bleibt jedoch, ob die derart entstandenen und in den Konzernabschluß zu übernehmenden *aktiven latenten Steuern* einer *Bilanzierungspflicht* gemäß § 306 HGB unterliegen. Diese Frage stellt sich deshalb, weil der *Geltungsbereich von § 306 HGB* nach dem gesetzlichen Wortlaut auf diejenigen Maßnahmen beschränkt wurde, die in Anwendung der §§ 300 bis 307 HGB durchgeführt wurden. Die hier betroffenen latenten Steuern resultieren jedoch einerseits aus der *Vereinheitlichung der Bilanzansätze gemäß § 300 HGB*, die somit wohl zweifelsfrei der *Aktivierungspflicht* gemäß § 306 HGB unterliegen²⁴.

Andererseits entstehen aktive latente Steuern aber auch aus der *Vereinheitlichung der Bewertung gemäß § 308 HGB*. Nach dem strengen Wortlaut des Handelsrechts fallen diese folglich nicht unter die aus § 306 HGB resultierende Bilanzierungspflicht, sondern unterliegen einem *Bilanzierungswahlrecht* gemäß § 298 Abs. 1 HGB i. V. mit § 274 HGB²⁵.

Diese Sichtweise erscheint jedoch unter betriebswirtschaftlichen Aspekten wenig sinnvoll, da sowohl die *Vereinheitlichung der Bilanzansätze als auch die der Bewertung in gleicher Weise der Erfüllung der Einheitsstheorie dienen und gemeinsam als vorbereitende Maßnahmen der abschließend durchzuführenden Konsolidierung anzusehen* sind. Gerade wegen des zuletzt genannten Grundes bleibt trotz strittiger Meinungen in der einschlägigen Literatur²⁶ zu hoffen, daß die Rechtsprechung diese gesetzliche Unklarheit beseitigt und auch die aus *Maßnahmen der Bewertungsanpassung* gemäß § 308 HGB resultierenden aktiven latenten Steuern der *Bilanzierungspflicht* von § 306 HGB unterwirft²⁷.

Die im Rahmen der *Währungsanpassung* auftretbaren Steuerdifferenzen kommen zwar grundsätzlich als erfolgswirksame Abgrenzungen in Frage²⁸. Jedoch werden diese regelmäßig nicht relevant, da sie typischerweise als *quasi-permanente Differenzen* aufzufassen sind²⁹. Sie sind daher innerhalb der Steuerabgrenzung im allgemeinen nicht zu berücksichtigen.

Diese Kategorisierung resultiert aus der Eigenschaft, daß solche Differenzen erst im Falle – regelmäßig nur zufällig eintretender und insofern nicht oder kaum planbarer – gegenläufiger Wechselkurschwankungen oder im Falle eines – meist allenfalls in weiter Zukunft liegenden – Beteiligungsverkaufs zum Ausgleich kommen.

3. Latente Steuern aus der Vollkonsolidierung von Konzernunternehmen und aus der Quotenkonsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen

Die im Rahmen der *Vollkonsolidierung von Tochterunternehmen* entstehenden, zeitlich befristeten *Steuerdifferenzen zwischen der Summe der Einzelergebnisse und dem Konzernergebnis* unterliegen gemäß § 306 HGB der Steuerabgrenzung. Aus Konsolidierungsmaßnahmen, die den Konzernerfolg mindern, entstehen grundsätzlich aktive latente Steuern, während aus Konsolidierungsmaßnahmen, die den Konzernerfolg erhöhen, prinzipiell passive latente Steuern resultieren. Insgesamt handelt es sich mithin im Rahmen der Abgrenzung latenter Steuern aus der Vollkonsolidierung von Tochterunternehmen um i. S. der *Einheitstheorie* bindend auszuführende *Korrekturmaßnahmen zu den Konsolidierungsaktivitäten*.

Erfolgswirksame Steuerdifferenzen entstehen im Rahmen der Vollkonsolidierung typischerweise durch die

– *Kapitalkonsolidierung* gemäß § 301 HGB in den Folgejahren,

– *Schuldenkonsolidierung* gemäß § 303 HGB, falls sich die aufzurechnenden Forderungen und Verbindlichkeiten betragsmäßig nicht ausgleichen und die

– *Eliminierung von Zwischenergebnissen* gemäß § 304 HGB.

Die *Konsolidierung der Erträge und Aufwendungen* gemäß § 305 HGB ist dagegen im allgemeinen erfolgsneutral, es sei denn, es entstehen Zwischenerfolge, die dann allerdings grundsätzlich zu eliminieren sind.

Nach h. M.³⁰ entsprechen die im Rahmen der *Schuldenkonsolidierung* sowie der *Eliminierung der Zwischenergebnisse* entstehenden erfolgswirksamen Steuerdifferenzen den in § 306 HGB aufgeführten Voraussetzungen. Folglich besteht hierfür zweifelsfrei die *Notwendigkeit zur Steuerabgrenzung*.

Dagegen ist die Meinung bezüglich der Notwendigkeit zur Steuerabgrenzung der durch die *Kapitalkonsolidierung* in den Folgeperioden entstehenden erfolgswirksamen Differenzen uneinheitlich³¹. Es stellt sich diesbezüglich insbesondere die Frage, ob sich diese Steuerdifferenzen in absehbaren Zeiträumen ausgleichen.

Ein Ausgleich resultiert sicher aus der Veräußerung der Beteiligung. In diesem Fall handelt es sich im allgemeinen um *quasi-permanente Erfolgssdifferenzen*, die im Rahmen der Steuerabgrenzung nicht zu berücksichtigen sind, da der Verkauf meist nicht absehbar ist. Anders ist dies jedoch dann zu beurteilen, wenn der *Verkauf einer Beteiligung in absehbarer Zeit geplant* ist. In diesem Fall, für den allerdings der Nachweis regelmäßig sehr schwer fallen wird, muß prinzipiell eine *Steuerabgrenzung* erfolgen.

Die im Rahmen der *Quotenkonsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen* auftretenden Steuerdifferenzen sind analog zu den zuvor für die Vollkonsolidierung erörterten Steuerdifferenzen zu behandeln. Dies resultiert aus der in § 310 Abs. 2 HGB niedergelegten Vorschrift, nach der eine entsprechende Anwendung auch der Regelung des § 306 HGB explizit festgelegt ist.

4. Latente Steuern aus der Konsolidierung nach der Equity-Methode und der Aufstellung von Zwischenabschlüssen

Besondere Schwierigkeiten bereiten schließlich Erfolgssdifferenzen, die aus der *Anwendung der Equity-Methode* zur Konsolidierung assoziierter Unternehmen gemäß § 312 HGB sowie aus der *Aufstellung von Zwischenabschlüssen* gemäß § 299 Abs. 2

²³ Vgl. ähnlich Debus, a.a.O. (Fn. 4), Abschn. C 440 Rdn. 20.

²⁴ Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, a.a.O. (Fn. 1), § 306 HGB Rdn. 19.

²⁵ Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, a.a.O. (Fn. 1), § 306 HGB Rdn. 20.

²⁶ Vgl. stellvertretend Adler/Düring/Schmaltz, a.a.O. (Fn. 1), § 306 HGB Rdn. 24, und die dort angegebenen unterschiedlichen Meinungsspektren.

²⁷ Ähnlich argumentiert auch Scherrer, Bonner Handbuch der Rechnungslegung, Bonn 1986, § 306 HGB Rdn. 11.

²⁸ Vgl. auch Baumann, a.a.O. (Fn. 21), § 306 HGB Rdn. 13.

²⁹ Vgl. Busse von Colbe/Müller/Reinhard (Hrsg.), Aufstellung von Konzernabschlüssen, 2. Aufl., Düsseldorf 1989 (ZfF-Sonderheft 21), S. 119 f.

³⁰ Vgl. etwa Adler/Düring/Schmaltz, a.a.O. (Fn. 1), § 306 HGB Rdn. 28–31; Baumann, a.a.O. (Fn. 21), § 306 HGB Rdn. 24–30.

³¹ Vgl. hierzu Baumann, a.a.O. (Fn. 21), § 306 HGB Rdn. 20.

HGB resultieren. Solche Erfolgsdifferenzen sind aufgrund des engen Geltungsbereichs der Vorschrift zur Steuerabgrenzung in § 306 HGB im Falle wortgetreuer Auslegung dort nicht erfaßt. Unstrittig ist sicher für diese Erfolgsdifferenzen die Anwendung von § 298 Abs. 1 HGB i. V. mit § 274 HGB, so daß für aktive latente Steuern ein Bilanzierungswahlrecht und für passive latente Steuern eine Bilanzierungspflicht besteht³²⁾.

Darüber hinaus ist jedoch – analog zur Behandlung der aus der Vereinheitlichung der Bewertung resultierenden Erfolgsdifferenzen – zu prüfen, ob nicht statt der wortgetreuen die *sinngetreue Interpretation von § 306 HGB* auch für diese Fälle zweckmäßig ist³³⁾. Letztlich soll – in juristischer wie auch insbesondere in betriebswirtschaftlicher Intention – der Konzernabschluß den perioden- und leistungsgerechten Erfolgsausweis des Konzerns in seiner Gesamtheit sicherstellen. Schließt man sich dieser Sichtweise an, so ist es allerdings wiederum nur folgerichtig, auch die hier angeführten *Erfolgsdifferenzen insgesamt einer Bilanzierungspflichtigen Steuerabgrenzung* i. S. von § 306 HGB zu unterziehen³⁴⁾. Unterstrichen wird diese Auffassung durch die *dynamischen Bilanzauffassung* entsprechende Zielsetzung des periodengerechten Erfolgsausweises.

Einen weiteren, in der Literatur diskutierten Sonderfall bilden Steuereffekten, die aus der gesetzlich nicht explizit geregelten *Konsolidierung konzerninterner Gewinnausschüttungen* resultieren können. Diese i. S. der Einheitstheorie erforderliche Konsolidierungsmaßnahme führt allerdings zu *permanenten Differenzen*, so daß eine Abgrenzung latenter Steuern auszuschließen ist³⁵⁾. Werden derartige Dividenden allerdings erst in der Folgeperiode ausgeschüttet und fallen dann noch zusätzliche Steuern an, wird in der Periode der Gewinnentstehung unter *Anwendung des Vorsichtsprinzips* eine Passivierung entsprechender *Rückstellungen für Nachsteuern* für notwendig erachtet³⁶⁾. Hierbei handelt es sich allerdings streng genommen nicht um latente Steuern, da das Erfordernis der zeitlichen Steuerabgrenzung nicht vorliegt³⁷⁾.

V. Erfassung und Ausweis latenter Steuern im Konzernabschluß

Hinsichtlich der *Erfassung latenter Steuern* werden in der Literatur die *einzelpostenorientierte und die gesamt-differenzenbezogene Ermittlungsmethode* diskutiert. Zweifellos stellt die Einzelerfassung diesbezüglich das überlegenere Konzept dar³⁸⁾. Ebenso zweifellos war dieses Vorgehen bislang aber schon aus *Wirtschaftlichkeitsgründen* kaum zumutbar, so daß in der Praxis der Konzernrechnungslegung die Steuerabgrenzung auf den Saldo positiver und negativer Ergebnisunterschiede erfolgt. Dieses vereinfachende und letztlich ungenaue Vorgehen befreit allerdings wohl nicht von der Notwendigkeit, anschließend das Ergebnis um anteilig enthaltene *permanente Steuereffekten* bereinigen zu müssen³⁹⁾, so daß der Rechenaufwand doch erheblich werden kann. Zudem wird man zukünftig aus Gründen deutlich gesteigener Anforderungen an die Konzernrechnungslegung ohnedies die *Konzernbuchführung* erheblich ausbauen müssen. Angesichts dieses Erfordernisses muß man sich fragen, ob es nicht möglich sein sollte, *benutzerfreundliche DV-gestützte Lösungen* zu erarbeiten, was die Bevorzugung unzulänglich handhabbarer Lösungen aus Wirtschaftlichkeitsgründen nicht mehr notwendig macht.

Der *Ausweis latenter Steuern* innerhalb des Konzernabschlusses ist gemäß § 306 Satz 1 HGB dadurch vorzunehmen, daß

- im Falle eines im Vergleich zum Konzern-Jahresergebnis zu hohen Steueraufwands ein entsprechender *Abgrenzungsposten auf der Aktivseite der Konzernbilanz* aufzunehmen ist und
- im Falle eines im Vergleich zum Konzern-Jahresergebnis zu niedrigen Steueraufwands eine entsprechende *Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten* (gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) *auf der Passivseite der Konzernbilanz* zu bilden ist.

Insofern besteht also unter den hier erörterten Bedingungen im Konzernabschluß für *latente Steuern* nicht nur eine *Passivierungspflicht*, sondern auch eine *Aktivierungspflicht*. Die Abgrenzungserfordernisse für latente Steuern sind mithin im Konzernabschluß insgesamt anders als im Einzelabschluß von Kapitalgesellschaften zu beurteilen. Die aus dieser Vorschrift resultierenden latenten Steuern unterliegen zwar einer *Pflicht zum gesonderten Ausweis*. Dies darf jedoch gemäß § 306 Satz 2 HGB entweder in der mit einer entsprechenden Untergliederung versehenen Konzernbilanz oder im Konzernanhang geschehen. Eine *Erläuterungspflicht im Anhang* besteht gemäß § 298 Abs. 1 HGB i. V. mit § 274 Abs. 2 Satz 2 *nur für einen aktiven Abgrenzungsposten*.

Allerdings ist gemäß § 306 Satz 3 HGB die Erlaubnis gegeben, eine *saldierende Zusammenfassung* der jeweiligen Posten mit den aus den Einzelabschlüssen (gem. § 274 HGB) resultierenden latenten Steuern vorzunehmen. Dies bewirkt, daß es zu *Kompensationen innerhalb dieser Posten*⁴⁰⁾ kommen kann. In diesem Fall kann daher der Empfänger der Rechnungslegungsinformationen aus dem Konzernabschluß allein nicht mehr feststellen, welche latenten Steuern aus den Einzelabschlüssen der einbezogenen Konzernunternehmen resultieren und welche latenten Steuern aufgrund des Konzernzusammenhangs gebildet wurden. Dieser Tatbestand kann vor dem Hintergrund der *Informationsinteressen externer Adressaten* als ein beeinträchtigender Mangel empfunden werden.

Latente Steuern haben des weiteren eine charakteristische *Wirkung auf die Konzern-GuV*. Passive latente Steuern führen zu einer Erhöhung, aktive latente Steuern zu einer Verminderung des in der Konzern-GuV auszuweisenden Ertragsteueraufwands einer Periode. Für den *Ausweis* der innerhalb einer Periode zusätzlich bilanzierten latenten Steuern in der Konzern-GuV besteht jedoch keine gesetzliche Regelung. Insofern dürfen die entsprechenden Beträge in den Posten „*Steuern vom Einkommen und Ertrag*“ einfließen. Allerdings erscheint es i. S. einer *Verbesserung des Informationsgehalts* des Konzernabschlusses durchaus sinnvoll, einen gesonderten Posten zu bilden⁴¹⁾.

VI. Zusammenfassung

Insgesamt läßt sich feststellen, daß die bereits für Einzelabschlüsse bestehenden *Schwierigkeiten der Definition, der Ermittlung und des Ausweises latenter Steuern im Konzernabschluß* in noch größerem Maße auftreten. Die angesichts der weitestgehenden *Unstrittigkeit der Bilanzierungspflicht für passive latente Steuern* letztlich hier entscheidende Frage danach, inwieweit *Bilanzierungspflichten oder Bilanzierungswahlrechte für aktive latente Steuern* bestehen, läßt sich allein in Abhängigkeit vom jeweiligen Interpretationsumfang der gesetzlichen Vorschriften klären. Je nachdem, ob man sich eher der *wortgetreuen Auslegung* oder der – rechtlich und/oder insbesondere betriebswirtschaftlich – *sinngetreuen Auslegung* der gesetzlichen Vorschriften anschließt, kommt man zu unterschiedlichen Ergebnissen.

³²⁾ Vgl. *Debus*, a.a.O. (Fn. 4), Abschn. C 440 Rdn. 27.

³³⁾ Vgl. ebenfalls *Debus*, a.a.O. (Fn. 4), Abschn. C 440 Rdn. 28.

³⁴⁾ Bezogen auf die Equity-Konsolidierung argumentieren ähnlich auch *Adler/Düring/Schmaltz*, a.a.O. (Fn. 1), § 306 HGB Rdn. 7.

³⁵⁾ Vgl. etwa *Baumann*, a.a.O. (Fn. 21), § 306 HGB Rdn. 31.

³⁶⁾ Vgl. insbes. *Debus*, a.a.O. (Fn. 4), Abschn. C 440 Rdn. 182.

³⁷⁾ Dies wird besonders deutlich herausgestellt etwa von *Baumann*, a.a.O. (Fn. 21), § 306 HGB Rdn. 32.

³⁸⁾ Vgl. auch *Hennig*, a.a.O. (Fn. 7), S. 87.

³⁹⁾ Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, a.a.O. (Fn. 1), § 306 HGB Rdn. 34; sowie auch *Debus*, a.a.O. (Fn. 4), Abschn. C 440 Rdn. 91 f.

⁴⁰⁾ Vgl. dazu *Klemm*, Verstößt die Saldierung aktiver und passiver latenter Steuern gegen das Vorsichtsprinzip?, WPg. 1984 S. 267.

⁴¹⁾ Vgl. auch *Debus*, a.a.O. (Fn. 4), Abschn. C 440 Rdn. 36. Anders beurteilt dies etwa *Baumann*, a.a.O. (Fn. 21), § 306 HGB Rdn. 47.