

JUSTUS-LIEBIG-



UNIVERSITÄT
GIESSEN



Barbara E. Weißenberger / Anneke Behrendt

**Latente Steuern im Konzern: Auslösende Tatbestände im
Rahmen einer informationsorientierten Gestaltung des
HGB-Konzernabschlusses**

Working Paper 2 / 2006

– Arbeitspapiere Industrielles Management und Controlling –

Herausgeber: Professur für Betriebswirtschaftslehre mit dem Schwerpunkt Industrielles
Management und Controlling (Prof. Dr. Barbara E. Weißenberger)
Justus-Liebig-Universität, Gießen
<http://wiwi.uni-giessen.de/controlling/>

JEL-Classification: M41

Erschienen in: Betriebs-Berater, 61. Jg. (2006), S. 931-937.

Abstract

Auch wenn Konzernabschlüsse nach IFRS immer mehr an Bedeutung gewinnen, bleibt der HGB-Konzernabschluss zum jetzigen Zeitpunkt für viele Unternehmen insbesondere im Mittelstand weiterhin relevant. Der vorliegende Beitrag strukturiert zum einen, welche Tatbestände im HGB-Konzernabschluss im Rahmen der Vollkonsolidierung eine Steuerabgrenzung auslösen, und beantwortet in diesem Zusammenhang zum anderen auch eine Reihe von praxisrelevanten Sonderfragen, so die Steuerabgrenzung bei Veränderungen des Konsolidierungskreises, in Verlustsituationen sowie die Bilanzierung des verwendbaren Eigenkapitals bei gespaltenen Körperschaftsteuersätzen, die auch nach der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens bis zum Ende der Übergangsfrist in 2018 noch relevant ist. Die Autorinnen zeigen weiterhin auf, dass sich latente Steuern im Konzern nicht nur mit den grundsätzlichen Regelungen der §§ 274 und 306 HGB bzw. des DRS 10 begründen lassen. Vielmehr erlaubt die Generalnorm des § 297 Abs. 2 HGB an vielen Stellen eine Steuerabgrenzung, um eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Konzern zu erreichen. Die Autorinnen kommen zu dem Schluss, dass so auch unter den bestehenden HGB-Vorschriften eine am Informationsbedarf der Konzernabschlussadressaten ausgerichtete Bilanzierung latenter Steuern möglich ist.

Inhaltsverzeichnis

I. Grundlagen	3
II. Steuerabgrenzung aufgrund von Konsolidierungsmaßnahmen	5
1. Vorbereitende Maßnahmen.....	5
a) Steuerabgrenzungsposten aus den HB I	5
b) Latente Steuern aus der Aufstellung der HB II.....	6
2. Latente Steuern bei Vollkonsolidierung.....	7
a) Kapitalkonsolidierung	8
b) Schuldenkonsolidierung	10
c) Zwischenerfolgseliminierung.....	12
d) Aufwands- und Ertragskonsolidierung.....	13
III. Sonderfragen zur Steuerabgrenzung.....	14
1. Veränderungen des Konsolidierungskreises.....	14
2. Steuerabgrenzung in Verlustsituationen	15
3. Bilanzierung des verwendbaren Eigenkapitals bei gespaltenen Körperschaft- steuersätzen.....	17
IV. Zusammenfassung und Fazit.....	19

I. Grundlagen

Die Vorschriften des § 306 HGB zur Steuerabgrenzung bilden zunächst die Grundlage für den Ansatz und Ausweis latenter Steuern im Konzernabschluss.¹ Sie ergänzen damit die Vorschriften des § 274 HGB für Konsolidierungszwecke im Sinne einer *lex specialis* für konzernspezifische Problemstellungen. Das Ziel der Steuerabgrenzung gem. § 306 HGB besteht darin, auch im Konzernabschluss jeder Periode den (Gewinn)-Steueraufwand zuzuordnen, der wirtschaftlich mit dem jeweiligen Konzernergebnis korrespondiert (Konzept der interperiodischen Ertragsteuerverteilung).² Wie im Folgenden gezeigt wird, ist jedoch auch aufgrund der Generalnorm des § 297 Abs. 2 HGB eine Steuerabgrenzung aufgrund von Konsolidierungsvorgängen zumindest zulässig, um dieses Ziel und damit eine informationsorientierte Bilanzierung latenter Steuern im Konzernabschluss zu erreichen.

Mit der Veröffentlichung von DRS 10 im Jahr 2002 wurde durch das DRSC ergänzend zu den §§ 274 und 306 HGB ein Rechnungslegungsstandard zur Bilanzierung von latenten Steuern im Konzern herausgegeben. Da sich DRS 10 eng an die internationalen Rechnungslegungsnormen anlehnt, weichen die dort formulierten Regelungen von der h.M. zur Bilanzierung nach HGB teilweise deutlich ab.³

Gemeinsam ist jedoch, dass sich in beiden Fällen der Abgrenzungsbetrag latenter Steuern durch die Multiplikation der als Bemessungsgrundlage ermittelten zeitlichen Differenzen mit dem maßgeblichen Steuersatz berechnet. Dabei gelten folgende Grundregeln:

- Die Ermittlung des Abgrenzungsbetrags kann entweder – dem Grundsatz der Einzelbewertung folgend – für jede einzelne Differenz erfolgen (Einzeldifferenzenbetrachtung) oder aber gem. dem Konzept der Gruppenbewertung für die Summe aller Differenzen (Gesamtdifferenzenbetrachtung), wobei sich letztere in praxi meist als wirtschaftlicher erweist.

¹ Unter den Geltungsbereich des § 306 fallen in Deutschland dabei zunächst die im Rahmen der Vollkonsolidierung zu erstellenden Konzernabschlüsse gem. § 290ff. Für den Konzern nach § 11 PubiG gelten jedoch durch den Verweis des § 13 Abs. 2 Satz 1 PubiG die hier behandelten Vorschriften zur Steuerabgrenzung analog. Zur Abgrenzung der Steuern vom Einkommen sowie zu Sonderfragen zur Angabe des Abgrenzungspostens im Konzern nach § 11 PubiG vgl. *ADS*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1996, § 13 PubiG, Rn. 13.

² Vgl. *Karrenbrock*, in: von Wysocki/Schulze-Osterloh/Henrichs, Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen, 3. Neubearb. 2002, § 306 HGB Rn. 68.

³ Vgl. *Hoyos/Fischer*, in: Budde et al., Beck'scher Bilanzkommentar, Handels- und Steuerbilanz, 6. Aufl. 2006, § 306 Rn. 1; a.A. *Debus*, in: Castan et al., Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, 2003, C 440 Rn. 200, der die Vorschriften des DRS 10 als „Auslegung, Klarstellung und Einschränkung der HGB-Regelungen in Richtung des IAS 12“ bezeichnet.

- Unter zeitlichen Differenzen versteht § 306 HGB in Analogie zu § 274 HGB Ergebnisunterschiede in der Konzern-GuV im Vergleich zur Summen-GuV der vollkonsolidierten Konzernunternehmen, die sich in zukünftigen Geschäftsjahren umkehren. Dabei ist die Sichtweise des HGB enger als die von DRS 10: Während nach HGB allein befristete Differenzen (sog. timing differences), zu deren Umkehr keine zusätzliche unternehmerische Disposition erforderlich ist, eine Steuerabgrenzung auslösen, umfassen die zeitlichen Differenzen nach DRS 10.5 in Anlehnung an internationale Standards (IAS 12 und SFAS 109) auch quasi-permanente Ergebnisdifferenzen, bei denen eine Umkehrung zwar möglich ist, jedoch nicht quantifizierbar prognostiziert werden kann.⁴ Dies betrifft im Konzernabschluss beispielsweise die Bildung latenter Steuern auf Zwischenerfolge aufgrund von Lieferungen in das nicht abnutzbare Anlagevermögen: Während hier nach HGB eine Steuerabgrenzung unzulässig ist, wird diese nach DRS 10 zwingend erforderlich.⁵
- Der anzuwendende Steuersatz umfasst bei Mutterunternehmen in Rechtsform einer Kapitalgesellschaft die Körperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag sowie die Gewerbeertragsteuer, bei Einzelunternehmen bzw. Personengesellschaften nur letztere. Dabei können gegenwärtige (HGB) bzw. müssen zukünftige (DRS) Steuersätze gewählt werden.
- Der Ausweis latenter Steuern gem. § 306 HGB hat gesondert entweder in der Konzernbilanz oder im Konzernanhang zu erfolgen. Dabei ist eine Saldierung sowohl aktiver als auch passiver latenter Steuern vorgeschrieben sowie eine Saldierung mit den bereits nach § 274 HGB gebildeten latenten Steuern zulässig. Abweichend hiervon sieht DRS 10 einen grundsätzlich unsaldierten Ausweis aktiver und passiver latenter Steuerabgrenzungsposten vor⁶ und verlangt zusätzlich umfangreiche Anhangsangaben.

Aufbauend auf diesen grundsätzlichen Vorschriften werden in Abschnitt II die auslösenden Tatbestände als Ansatzpunkte für die Steuerabgrenzung im HGB-Konzernabschluss anhand der einzelnen Schritte der Vorbereitung und Durchführung der Vollkonsolidierung von Tochterunternehmen strukturiert dargestellt. Abschnitt III widmet sich gezielt den o.a. Sonderfragen, die gerade unter dem Gesichtspunkt der Infor-

⁴ Anders als die o.a. internationalen Standards stellt DRS 10 grundsätzlich nur auf ergebniswirksame Bewertungsunterschiede zwischen Handels- bzw. Konzernbilanz und Steuerbilanz ab (DRS 10.4) und orientiert sich damit faktisch trotz der Definition zeitlicher Differenzen in DRS 10.3 am traditionellen Verständnis des HGB.

⁵ Vgl. *Debus*, (Fn. 3), C 440 Rn. 44.

⁶ Eine Saldierung ist nur möglich, wenn die aktiven und passiven Steuern gegenüber demselben Steuerschuldner/-gläubiger bestehen, dieselbe Steuerart betreffen und sich voraussichtlich im selben Geschäftsjahr umkehren werden (DRS 10.36).

mation der Abschlussadressaten eine hohe Praxisrelevanz besitzen. Abschnitt IV fasst die möglichen Ansatzpunkte für eine Steuerabgrenzung im HGB-Konzernabschluss noch einmal tabellarisch zusammen und schließt mit einem kurzen Fazit.

II. Steuerabgrenzung aufgrund von Konsolidierungsmaßnahmen

1. Vorbereitende Maßnahmen

Vor der Erstellung der Summenbilanz und der nachfolgenden Durchführung von Konsolidierungsvorgängen sind als vorbereitende Maßnahmen die Einzelabschlüsse (HB I) der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen nach dem Recht des Mutterunternehmens unter einheitlicher Ausübung bestehender Wahlrechte neu aufzustellen (HB II). Die Steuerabgrenzung im Rahmen dieser vorzubereitenden Maßnahmen hat auf der Basis von § 274 i.V.m. § 300 Abs. 2 bzw. von § 274 i.V.m. § 298 Abs. 1 zu erfolgen. Damit wird eine konzernweit einheitliche Vorgehensweise u.a. für die Ausübung des Aktivierungswahlrechts für latente Steuern begründet. § 306 findet hier noch keine Anwendung. Dies spielt insbesondere für die Frage des Ansatzes aktiver Steuerabgrenzungsposten eine Rolle.

a) Steuerabgrenzungsposten aus den HB I

Die in den noch nicht angepassten HB I der einbezogenen Unternehmen ausgewiesenen passiven latenten Steuern (§ 274 Abs. 1 HGB) sind gem. § 300 Abs. 2 HGB vollständig in die HB II und damit auch in den Konzernabschluss zu übernehmen, soweit sie nach dem Recht der Muttergesellschaft bilanzierungspflichtig sind. Wurden passive latente Steuern im Einzelabschluss eines einbezogenen Unternehmens, das nicht die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft besitzt, dagegen nicht angesetzt, so ist ihre Bildung bei Aufstellung der HB II nachzuholen. Eine Übernahme passiver latenter Steuern hat auch zu erfolgen, wenn der Konzernabschluss insgesamt einen Verlust aufweist, da ansonsten zukünftig zu viele Steuern auf das Konzernergebnis verrechnet würden.⁷

Strittig ist, inwieweit das nach § 274 Abs. 2 HGB bestehende Wahlrecht zum Ansatz aktiver latenter Steuern bei Übernahme von Steuerabgrenzungsposten aus den HB I in die HB II weiter besteht. Eine Aktivierungspflicht könnte nur dann vertreten werden, wenn § 306 HGB, der kein solches Wahlrecht enthält, als *lex specialis* zu § 300 Abs. 2

⁷ Gl.A. Busse von Colbe/Ordeltz/Ordeltz/Gebhard/Pellens, Konzernabschlüsse, 7. Aufl. 2003, Abschn. 3.V.1.

HGB anzusehen ist.⁸ Dies kann jedoch mit dem Hinweis auf das ausdrückliche Wahlrecht des § 300 Abs. 2 Satz 2 HGB verneint werden. Folglich bleibt bei der Übernahme von Steuerabgrenzungsposten aus den HB I das Aktivierungswahlrecht des § 274 Abs. 2 bestehen.⁹

Eine Ausnahme und damit Pflicht zur Aktivierung liegt lediglich vor, wenn durch die später noch vorzunehmenden Konsolidierungsbuchungen eine Neutralisierung des die aktive Steuerabgrenzung auslösenden Sachverhalts in der Konzernbilanz erfolgt, sodass in der letztendlichen Behandlung des Sachverhalts kein Unterschied mehr zwischen Konzernbilanz und Steuerbilanz besteht. Derartige Sonderfälle treten z.B. im Rahmen der Schuldenkonsolidierung auf (vgl. hierzu ausführlich Abschnitt II.2.b).

Gem. DRS 10.10 besteht im Gegensatz zu diesen handelsrechtlichen Vorschriften eine Pflicht zur Aktivierung latenter Steuern, die ausdrücklich auch Differenzen von der HB I zur Steuerbilanz sowie von HB I zu HB II mit einschließt (vgl. Abschnitt II.1.b).

b) Latente Steuern aus der Aufstellung der HB II

Während § 300 Abs. 2 HGB, der die Verwendung konzerneinheitlicher Bilanzansätze für alle einbezogenen Unternehmen in der HB II vorschreibt, als Bestandteil des 4. Titels vom Wortsinn her unter den Regelungsbereich des § 306 HGB fällt, ist die konzerneinheitliche Bewertung gem. § 308 HGB bereits Bestandteil des 5. Titels. Streng genommen wären daher für die Anpassung der Bilanzansätze (§ 300 Abs. 2 HGB) latente Steuern gem. § 306 HGB zu bilden, für die Anpassung der Bewertung (§ 308 HGB) dagegen latente Steuern gem. § 274 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB.

Da beide Maßnahmen jedoch materiell auf die Erstellung der HB II als modifizierten Einzelabschluss nach dem Recht der Muttergesellschaft abzielen, ist dies zugunsten einer einheitlichen Vorgehensweise abzulehnen.¹⁰ Nach h.M. ist deshalb bei der Aufstellung der HB II auch bei der Anpassung der Bilanzansätze eine Steuerabgrenzung gem. § 274 i.V.m. § 298 Abs. 1 geboten¹¹ und die Steuerabgrenzung hier mithin entgegen dem Wortlaut des § 306 HGB („... Vorschriften dieses Titels ...“) vorzunehmen. Folglich besteht für aktive latente Steuern sowohl aufgrund von Ansatz- als auch von Bewer-

⁸ So z.B. *Schindler*, BB 1984, 1659.

⁹ Vgl. *Debus* (Fn. 3), C 440 Rn. 23f. m.w.N.; gl.A. *Busse von Colbe/Ordelheide/Gebhard/Pellens* (Fn. 7), Abschn. 3.V.2.

¹⁰ Ebenso *Busse von Colbe/Ordelheide/Gebhard/Pellens* (Fn. 7), Abschn. 3.V.1.

¹¹ Vgl. *ADS* (Fn. 1), § 306 Rn. 25; *Hoyos/Fischer* (Fn. 3), § 306 Rn. 7; *Debus* (Fn. 3), C 440 Rn. 20; *Baumann*, in: *Küting/Weber*, Handbuch der Konzernrechnungslegung, 2. Aufl. 1998, § 306, Rn. 10; gl.A. auch *Havermann*, FS Döllner, 1988, S. 198.

tungsanpassungen nach HGB in der HB II ein Aktivierungswahlrecht,¹² was eine Ungleichbehandlung an sich gleicher Sachverhalte im Konzernabschluss verhindert.¹³

Beispiel:

Tochterunternehmen A passiviert in der HB I wahlweise eine Aufwandsrückstellung, verzichtet jedoch auf den Ansatz aktiver latenter Steuern. Tochterunternehmen B verzichtet dagegen bereits in der HB I bei Vorliegen eines identischen Geschäftsvorfalles auf die Passivierung einer Aufwandsrückstellung. Die konzerneinheitlichen Ansatzvorschriften schreiben annahmegemäß eine Passivierung von Aufwandsrückstellungen und den Verzicht auf die Aktivierung latenter Steuern gem. § 274 Abs. 2 HGB vor.

Wären nun bereits auf Differenzen der HB II zur HB I latente Steuern gem. § 306 HGB zu bilden, würde dies zu folgender paradoxen Situation führen: Die Aufwandsrückstellung von Tochterunternehmen A wird unverändert von der HB I in die HB II übernommen; aktive latente Steuern wären in der HB II den konzerneinheitlichen Ansatzvorschriften entsprechend nicht anzusetzen. Die Aufwandsrückstellung von Tochterunternehmen B wird bei der Aufstellung der HB II dagegen nachgeholt; hierauf wären dann jedoch aufgrund der Aktivierungsvorschrift des § 306 HGB aktive latente Steuern zu bilden.

Diese Ungleichbehandlung kann nur dadurch verhindert werden, dass auch bei einer Anpassung des Bilanzansatzes gem. § 300 Abs. 2 HGB entgegen dem Wortlaut des § 306 HGB latente Steuern gem. § 274 Abs. 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB gebildet werden und damit in beiden Fällen auf eine Aktivierung latenter Steuern gem. den konzerneinheitlichen Ansatzvorschriften verzichtet werden kann.

Gem. DRS 10.10 entfällt das handelsrechtlich bestehende Aktivierungswahlrecht für latente Steuern aufgrund von Differenzen von HB I zu HB II; es besteht vielmehr eine Ansatzpflicht sowohl für aktive als auch für passive latente Steuern.¹⁴

2. Latente Steuern bei Vollkonsolidierung

Werden nach den Vorschriften des 4. Titels erfolgswirksame Maßnahmen zur Kapitalkonsolidierung, der Schuldenkonsolidierung, der Zwischenerfolgseliminierung sowie der

¹² Ebenso ADS (Fn. 1), § 306 Rn. 25; Busse von Colbe/Ordelheide/Gebhard/Pellens (Fn. 7), Abschn. 3.I.1; Debus (Fn. 3), C 440 Rn. 20.

¹³ Gl.A. Baumann (Fn. 11), § 306 Rn. 11. Zu dem folgenden Beispiel vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Konzernbilanzen, 7. Aufl. 2004, Abschn. IX.32.

¹⁴ So auch Baetge/Kirsch/Thiele (Fn. 13), Abschn. IX.32.

Aufwands- und Ertragskonsolidierung von Tochterunternehmen durchgeführt, so bedingen die daraus resultierenden zeitlichen Differenzen zwischen dem Konzernergebnis und der Summe der HB II-Ergebnisse den Ansatz latenter Steuern gem. § 306 HGB.

Daneben können als Sonderfall Geschäftsvorfälle, die sich ausschließlich auf Konzernebene, nicht aber in den Einzelabschlüssen der einbezogenen Unternehmen niederschlagen, den Ansatz latenter Steuern im Konzern begründen. So sind z.B. Aufwandsrückstellungen für zukünftige Restrukturierungsaufwendungen nach dem Neuworb

eines Tochterunternehmens allein im Konzernabschluss auszuweisen, wenn die Zurechnung zu Mutter- oder Tochterunternehmen noch nicht eindeutig geklärt ist. In diesen Fällen greift jedoch nicht § 306 HGB, sondern es sind latente Steuern nach § 274 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB zu bilden, sodass im Falle aktiver Steuerabgrenzungsposten wie in dem angeführten Beispiel wiederum ein Aktivierungswahlrecht besteht.¹⁵

a) Kapitalkonsolidierung

Aufgrund der erfolgsneutralen Erstkonsolidierung kommt der Ansatz von Steuerabgrenzungsposten nach dem Wortlaut des § 306 HGB lediglich für die Folgekonsolidierung in Frage. Ein Ergebnisunterschied zwischen dem Konzernergebnis und der Summe der Einzelergebnisse aus den HB II kann dann insbesondere aus der Abschreibung des Goodwills¹⁶ sowie aus der Abschreibung bzw. Auflösung der stillen Reserven und Lasten resultieren. Damit werden jedoch lediglich die Korrekturen innerhalb der Erstkonsolidierung ausgeglichen und keine früheren Ergebniswirkungen.

Eine Umkehrung dieser erfolgswirksamen Folgekonsolidierungsvorgänge erfolgt erst bei Entkonsolidierung, z.B. bei einem Verkauf des Tochterunternehmens, sodass die Ergebnisunterschiede aus der Folgekonsolidierung grundsätzlich als quasi-permanent einzustufen sind. Demnach entfällt eine Steuerabgrenzung gem. § 306 HGB im Rahmen der Kapitalkonsolidierung. Eine Ausnahme liegt dann vor, wenn der Verkauf des Tochterunternehmens hinreichend konkret geplant ist und das Wahlrecht einer Nichteinbeziehung gem. § 296 Abs. 1 Nr. 3 nicht in Anspruch genommen wird.

Allerdings wird in der Literatur für einen zutreffenden Ausweis der Steuerbelastung im Konzernabschluss über den Wortlaut des § 306 HGB hinaus eine Steuerabgrenzung im Rahmen der Kapitalkonsolidierung auch bei solchen quasi-permanenten Differenzen zumindest für zulässig gehalten, um zu einer den tatsächlichen Verhältnissen entspre-

¹⁵ Vgl. *Karrenbrock* (Fn. 2), § 306 Rn. 68; gl.A. *Klar*, WPg 1993, 283f.

¹⁶ Die Möglichkeit der Auflösung eines passivischen Unterschiedsbetrags wird im Folgenden nicht behandelt; die Überlegungen gelten für diesen – in der Praxis selteneren – Fall jedoch analog.

chenden Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns gem. der Generalnorm des § 297 Abs. 2 HGB zu gelangen.¹⁷ Dies ist insbesondere deshalb von hoher Relevanz, da diese Differenzen in der Praxis ein erhebliches Volumen ausmachen können und eine damit verbundene Steuerabgrenzung die Informationskraft des HGB-Konzernabschlusses erhöhen würde.

- So kann man die Auffassung vertreten, dass der Wert eines Vermögensgegenstandes auch von seiner steuerlichen Absetzbarkeit her bestimmt wird. Dann muss im Rahmen der Erstkonsolidierung eine Korrektur der steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit u.a. von Abschreibungen auf stille Reserven und Lasten, die abnutzbaren Gegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens zugeordnet werden, erfolgen. Dies ist entweder durch eine erfolgsneutrale Korrektur (Net-of-Tax-Methode) oder durch die erfolgsneutrale Bildung eines passiven Steuerabgrenzungspostens (Brutto-Methode) möglich.¹⁸ Sowohl die Brutto- als auch die Net-of-Tax-Methode führen zu einer Erhöhung des Goodwills aus Kapitalkonsolidierung, der deshalb selbst nicht in die Steuerabgrenzung einzubeziehen ist: Aufgrund seines Charakters als Residualgröße würde er andernfalls immer weiter aufgebläht.¹⁹ Die Auflösung des Steuerabgrenzungspostens nach der Brutto-Methode ist erfolgswirksam nach Maßgabe der Abschreibung der stillen Reserven bzw. der Auflösung der stillen Lasten vorzunehmen; der erhöhte Goodwill reduziert sich in gleichem Umfang. Wird der Goodwill nach § 309 Abs. 2 HGB offen mit den Rücklagen verrechnet, ist die Ergebniswirkung im Rahmen der Entkonsolidierung nachzuholen.²⁰
- Geht es hingegen lediglich um ein unverzerrtes Verhältnis von Konzerngewinn vor Steuern und Ertragsteuerausweis, kann alternativ zu der vorher skizzierten Vorgehensweise erst im Rahmen der Folgekonsolidierung eine – jetzt erfolgswirksame – Steuerabgrenzung auf die Auflösung der stillen Reserven bzw. Lasten sowie auf die erfolgswirksame Goodwillabschreibung durchgeführt werden. Rechtsgrundlage dieser Alternative wäre die in § 298 Abs. 1 HGB angesprochenen Eigenart des Konzernabschlusses. Im Fall einer aktiven Steuerabgrenzung kommt es dabei zu einer Vorverlagerung von Ergebnisbestandteilen, die jedoch unter der Going-Concern-Prämisse hingenommen werden könnte, da der Konzernabschluss rechtlich weder Ausschüttungs- noch Besteuerungsgrundlage ist.

¹⁷ Vgl. *ADS* (Fn. 1), § 306 Rn. 27f.; *Debus* (Fn. 3), C 440 Rn. 145; *Baumann* (Fn. 11), § 306 Rn. 21f.; a.A. *WP-Hdb.* Bd. 1, 13. Aufl. 2006, M Rn. 350; *Förschle/Hoffmann*, DB 1998, 2128.

¹⁸ *Debus* (Fn. 3), C 440 Rn. 145 hält die net of tax-Methode in jedem Fall für unzulässig.

¹⁹ Vgl. *Hoyos/Fischer* (Fn. 3), § 306 Rn. 12; analog verbieten auch IFRS, US-GAAP sowie DRS 10.18 eine Steuerabgrenzung auf Goodwill.

²⁰ Eine erfolgsneutrale Verrechnung des Goodwill ist mit DRS 4, der internationalen Regelungen folgt, jedoch nicht vereinbar.

Obwohl der zweite Vorschlag eine weitestgehende Korrespondenz zwischen Konzernergebnis und Ertragsteueraufwand im Konzern ermöglicht,²¹ wird diese Vorgehensweise mehrheitlich unter Berufung auf die mangelnde Berücksichtigung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Abnutzung bzw. des Ausscheidens von Vermögensgegenständen abgelehnt. Stattdessen wird die Anwendung der Brutto-Methode als sachgerecht erachtet, die die Aussagekraft der Steuerabgrenzung im HGB-Konzernabschluss im Gegensatz zum Wortlaut des § 306 HGB erheblich erhöht.²²

Diese Sichtweise findet sich auch in DRS 10.16 wieder, wonach eine Pflicht zur erfolgsneutralen Steuerabgrenzung besteht, wenn im Rahmen der Erstkonsolidierung stille Reserven und Lasten aufgedeckt werden. Auf den Goodwill selbst dürfen dabei gem. DRS 10.18 keine latenten Steuern gebildet werden. Im Rahmen der erfolgswirksamen Folgekonsolidierung werden nach DRS 10.31 die entsprechenden Steuerabgrenzungsposten nach Maßgabe der Abschreibung bzw. Auflösung der stillen Reserven und Lasten ebenfalls erfolgswirksam aufgelöst.

b) Schuldenkonsolidierung

Werden im Rahmen der Schuldenkonsolidierung gem. § 303 HGB Aktiv- und Passivposten in gleicher Höhe verrechnet, wird das Konzernergebnis zunächst nicht berührt. Erst bei Vorliegen von so genannten „echten“ Aufrechnungsdifferenzen kann ein Unterschied zur Summe der Einzelergebnisse in den HB II entstehen. Sie entstehen, wenn sich im Rahmen der Schuldenkonsolidierung aufzurechnende Aktiv- und Passivposten in unterschiedlicher Höhe entgegenstehen. Dies ist z.B. bei Abschreibungen auf konzerninterne Forderungen, konzerninternen Drohverlustrückstellungen oder der Umrechnung konzerninterner Fremdwährungskredite mit unterschiedlichen Wechselkursen bei Schuldner und Gläubiger der Fall. Da solche Geschäftsvorfälle aus der Konzernbilanz zu eliminieren sind, sind bei der Aufwands- und Ertragskonsolidierung auch die zugehörigen Erfolgskomponenten in der Summen-GuV wegzulassen. Damit mindern (erhöhen) sie das Konzernergebnis im Vergleich zu der Summe der Einzelergebnisse in den HB II. Die Ergebnisdifferenz hängt von der Laufzeit des konzerninternen Schuldverhältnisses ab und hat deshalb i.d.R. zeitlichen Charakter, sodass eine Steuerabgrenzung gem. § 306 HGB vorzunehmen ist.

In den Fällen, in denen der einer Aufrechnungsdifferenz zugrunde liegende Geschäftsvorfall ausnahmsweise auch in der Konzernbilanz abzubilden ist, muss eine

²¹ Vgl. hierzu Beispielrechnungen bei *Busse von Colbe/Ordeltz/Ordeltz/Gebhard/Pellens* (Fn. 7), Abschn. 5.VI.4; *Lührmann*, Latente Steuern im Konzernabschluss, 1997, S. 209.

²² Für den zweiten Vorschlag sprechen sich *Busse von Colbe/Ordeltz/Ordeltz/Gebhard/Pellens* (Fn. 7), Abschn. 5.VI.5 aus.

Steuerabgrenzung gem. § 306 HGB allerdings naturgemäß entfallen. Dies ist z.B. bei Rückstellungen für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung bei innerkonzernlichen Lieferungen möglich, die u.U. im Konzernabschluss als Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung auszuweisen sind.

Einen Sonderfall stellen weiterhin Geschäftsvorfälle dar, bei denen durch die noch durchzuführenden Konsolidierungsbuchungen eine in der HB II eines einbezogenen Unternehmens bestehende Ergebnisabweichung zur Steuerbilanz neutralisiert wird. Ökonomisch entfällt dann die Notwendigkeit einer Steuerabgrenzung, da bezogen auf diese Geschäftsvorfälle das Konzernergebnis dem in der Steuerbilanz ausgewiesenen Ergebnis gleicht. Löst die Konsolidierung für einen solchen Geschäftsvorfall deshalb eine passive Steuerabgrenzung gem. § 306 HGB aus (d.h. nach der Konsolidierungsbuchung ist das Konzernergebnis höher als die Summe der Einzelergebnisse aus den HB II), dann sind die aus einem solchen Geschäftsvorfall resultierenden latenten Steuern in der HB II entgegen dem Wortlaut des § 274 Abs. 2 HGB aktivierungspflichtig, um eine Abbildung des Ertragsteueraufwands im Konzern im Sinne der Fiktion der steuerrechtlichen Einheit des Konzerns zu gewährleisten.²³

Beispiel:

Die sofortige Abschreibung eines konzerninternen Disagios in der HB II des Schuldners aufgrund konzerneinheitlicher Bewertungsvorschriften (Aktivierungspflicht des Disagios in der Steuerbilanz) muss im Rahmen der Schuldenkonsolidierung durch die erfolgswirksame Eliminierung des Disagios korrigiert werden (Ansatz passiver latenter Steuern gem. § 306 HGB). Durch diesen Konsolidierungsvorgang entspricht das Konzernergebnis letztlich wieder der Summe der Steuerbilanzergebnisse.

Allein bei einer Ansatzpflicht der aktiven latenten Steuern gem. § 274 Abs. 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB in der HB II ist sichergestellt, dass sich im Konzernabschluss der Ausweis der aktiven und passiven latenten Steuern bezogen auf diesen Geschäftsvorfall ausgleichen und der ausgewiesene Konzernsteueraufwand, der dann wieder identisch mit dem rechtlich angefallenen Steueraufwand ist, mit dem Periodenergebnis korrespondiert.

Alternativ kann bei solchen Geschäftsvorfällen mit materiell gleichem Ergebnis sowohl auf die Bildung aktiver latenter Steuern in der HB II als auch auf die Bildung passi-

²³ Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (Fn. 13), Abschn. IX.333; *Dusemond*, FS Weber, 1999, S. 318. Gl.A. *Debus* (Fn. 3), C 440 Rn. 25, der lediglich eine Ableitung aus dem Gesetzeswortlaut in Frage stellt. Mit anderer Begründung, aber im Ergebnis identisch *Busse von Colbe/Ordelheide/Gebhard/Pellens* (Fn. 7), Abschn. 3.V.1.

ver latenter Steuern im Konzernabschluss verzichtet werden.²⁴ Dies ist auch im umgekehrten Fall (passive latente Steuern gem. § 274 i.V.m. § 300 Abs. 2 bzw. i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB, aktive latente Steuern gem. § 306 HGB) zulässig.²⁵

c) Zwischenerfolgseeliminierung

Die Eliminierung von Zwischenerfolgen aus Lieferungen und Leistungen in das abnutzbare Anlagevermögen bzw. das Umlaufvermögen gem. § 304 HGB führt i.d.R. zu zeitlichen Differenzen zwischen dem Konzernergebnis und der Summe der Einzelergebnisse. Da das Konzernergebnis bei der Eliminierung von Zwischengewinnen (Zwischenverlusten) geringer (höher) ist als die Summe der Einzelergebnisse in den HB II, muss eine aktive (passive) Steuerabgrenzung gem. § 306 HGB vorgenommen werden.

Eine Ausnahme sind bei kontinuierlichen Lieferungs- und Leistungsbeziehungen insbesondere Differenzen aus Zwischenerfolgen, die im so genannten Bodensatz enthalten sind. Sie sind als quasi-permanent zu verstehen, sodass hier eine Steuerabgrenzung gem. § 306 HGB unzulässig ist.²⁶ Das gleiche gilt für Zwischenerfolge aus Lieferungen in das nicht abnutzbare Anlagevermögen, da hier die Differenzen zwischen dem Konzernergebnis und der Summe der Einzelergebnisse i.d.R. ebenfalls quasi-permanent sind.

Ein Sonderproblem ergibt sich bei abweichender handels- und steuerrechtlicher Erfolgsrealisierung, wenn gem. § 1 AStG bei Lieferungen an ausländische Konzernunternehmen in der Steuerbilanz andere (höhere) Verrechnungspreise angesetzt werden als die, zu denen geliefert wurde. Dies führt im Einzelabschluss des liefernden Unternehmens zu einer permanenten Differenz. Im Konzernabschluss ist der im handelsrechtlich angesetzten Verrechnungspreis enthaltene Zwischengewinn zu eliminieren, was bei einer Lieferung bzw. Leistung in das abnutzbare Anlagevermögen bzw. das Umlaufvermögen eine zeitliche Differenz begründet. Diese fällt nun grundsätzlich unter den Anwendungsbereich des § 306 HGB. Darf aber das empfangende Unternehmen, z.B. aufgrund fehlender Doppelbesteuerungsabkommen, den steuerlichen Verrechnungspreis selbst nicht geltend machen, würde die Steuerabgrenzung gem. § 306 HGB zu einer unzutreffenden Darstellung der Ertragsteuerbelastung im Konzern führen. In diesem Sonderfall ist eine Steuerabgrenzung deshalb als unzulässig anzusehen.²⁷

²⁴ Vgl. *Karrenbrock* (Fn. 2), § 306 Rn. 97.

²⁵ Vgl. *Debus* (Fn. 3), C 440 Rn. 158.

²⁶ *Busse von Colbe/Ordelheide/Gebhard/Pellens* (Fn. 7), Abschn. 7.VII.4 halten einen Verzicht auf die Steuerabgrenzung für zulässig, wenn sich die mit Zwischenerfolgen behafteten Zu- und Abgänge z.B. des Vorratsvermögens ausgleichen, sodass sich auch Bildung und Auflösung von Steuerabgrenzungsposten gegenseitig aufheben würden.

²⁷ Vgl. *Debus* (Fn. 3), C 440 Rn. 169.

d) Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Bei der Konsolidierung gleich hoher Aufwendungen und Erträge gem. § 305 HGB entstehen keine Differenzen zwischen dem Konzernergebnis und der Summe der Einzelergebnisse in den HB II, sodass deshalb auch keine Steuerabgrenzung gem. § 306 HGB vorzunehmen ist. Lediglich Verrechnungen von Aufwendungen und Erträgen aus anderen Konsolidierungsschritten (z.B. innerhalb der Schuldenkonsolidierung) können – wie in den entsprechenden Abschnitten dargestellt – zur Steuerabgrenzung führen.

Einen Sonderfall innerhalb der Aufwands- und Ertragskonsolidierung stellen konzerninterne Ergebnisübernahmen dar, die entweder zeitgleich oder zeitverschoben anfallen können.

- Bei zeitgleichen Ergebnisübernahmen entstehen Differenzen zwischen der Summe der Einzelergebnisse in den HB II und dem Konzernergebnis nur dann, wenn am Tochterunternehmen außenstehende Gesellschafter beteiligt sind. Bei Vorliegen eines Gewinnabführungsvertrags bemisst sich die Höhe dieser Differenz an der den außenstehenden Gesellschaftern zustehenden Ausgleichszahlung. Sie entsteht, da die von Mutter- oder Tochterunternehmen vorgenommene Ausgleichszahlung erfolgswirksam gegen das Konzernergebnis storniert und als Ergebnisanteil außenstehender Gesellschafter ausgewiesen wird. Bei einer zeitgleichen Ergebnisübernahme ohne Gewinnabführungsvertrag, die u.a. vorgeschrieben ist, wenn das betroffene Tochterunternehmen eine Personengesellschaft, bei der gesetzliche oder gesellschaftsrechtliche Bestimmungen einer Verfügung über den Gewinn nicht entgegen stehen,²⁸ oder eine Kapitalgesellschaft, die die vom BGH formulierten Bedingungen erfüllt, ist, bemisst sich die Höhe der Differenz an dem außenstehenden Gesellschaftern zustehenden Ergebnisanteil des Tochterunternehmens. Sie entsteht durch die Aufrechnung des Beteiligungsergebnisses des Mutterunternehmens mit dem Jahresergebnis des Tochterunternehmens. In allen Fällen ist die aus der zeitgleichen Ergebnisübernahme entstehende Differenz als permanent einzustufen. Zudem spiegelt der aus den Einzelabschlüssen übernommene Steueraufwand bei zeitgleichen Ergebnisübernahmen auch den Konzernsteueraufwand in korrekter Höhe wider, sodass keine Steuerabgrenzung gem. § 306 HGB erfolgt.
- Wird dagegen das Ergebnis des Tochterunternehmens erst in einer späteren Periode vom Mutterunternehmen vereinnahmt (zeitverschobene Ergebnisübernahme), so ist der Beteiligungsertrag beim Mutterunternehmen erst in der Periode der Ausschüttung des Tochterunternehmens erfolgswirksam zu konsolidieren. Auch diese Diffe-

²⁸ Vgl. *Förschle*, in: Budde et al., Beck'scher Bilanzkommentar, Handels- und Steuerbilanz, 6. Aufl. 2006, § 275 Rn. 177.

renz zwischen dem Konzernergebnis und der Summe der Einzelergebnisse ist als permanent einzustufen, sodass keine Steuerabgrenzung gem. § 306 HGB erfolgt.

Allerdings wird unter Berufung auf eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Abbildung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns ein Ansatz passiver latenter Steuern gem. § 297 Abs. 2 auf zeitverschobene Ergebnisübernahmen bereits in der Periode der Ergebnisentstehung für zulässig gehalten, sofern abzusehen ist, dass in der Periode der Ausschüttung an das Mutterunternehmen weitere Ertragsteuern anfallen.²⁹

Solche Nachsteuern beruhen insbesondere auf zwei Gründen. Zum einen entstehen auf die Ausschüttung ausländischer Tochterunternehmen für das Mutterunternehmen zusätzliche Steuern, i.d.R. Quellensteuern. Die Höhe dieser zusätzlichen Steuern ist abhängig von im Einzelfall vorliegenden Doppelbesteuerungsabkommen. Zum anderen erstreckt sich gem. § 7ff. AStG die Steuerpflicht des Mutterunternehmens möglicherweise auch auf die in der Vorperiode erwirtschafteten und thesaurierten passiven Einkünfte eines ausländischen Tochterunternehmens in einem Niedrigsteuerland. Der Steuerabgrenzungsposten bemisst sich dann an der Höhe der bereits im Jahr der Ergebnisentstehung zu erwartenden Steuern beim Mutterunternehmen.

Ein Ansatz von Nachsteuern ist schließlich auch dann denkbar, wenn der Durchschnittssteuersatz im Konzern über dem Steuersatz des Tochterunternehmens liegt. Aus Gründen der Vereinfachung kann, da Dividenden von Tochtergesellschaften i.d.R. jährlich vereinnahmt werden, die Steuerabgrenzung auf materiell bedeutsame Spitzenbeträge begrenzt werden.³⁰ Wird beim Mutterunternehmen im Jahr der Vereinnahmung die höhere Steuerbelastung hergestellt, ist der Steuerabgrenzungsposten erfolgswirksam zugunsten des Konzernergebnisses aufzulösen. Dies gilt auch für den Fall, wenn der Steuerabgrenzungsposten ursprünglich zu hoch angesetzt worden ist.

III. Sonderfragen zur Steuerabgrenzung

1. Veränderungen des Konsolidierungskreises

Wird im Rahmen der Erstkonsolidierung nach der Erwerbsmethode eine Steuerabgrenzung auf zeitliche Ergebnisdifferenzen zwischen HB I und HB II vorgenommen, ist diese erfolgsneutral durchzuführen, wenn die Ergebnisunterschiede beim erstmaligen Erstellen der HB II ebenfalls erfolgsneutral eingestellt werden.³¹ Dabei ist zu beachten, dass die

²⁹ Vgl. *Debus* (Fn. 3), C 440 Rn. 182 m.w.N.

³⁰ Ebenso *Debus* (Fn. 3), C 440 Rn. 184.

³¹ Gl.A. *Hoyos/Fischer* (Fn. 3), § 306 Rn. 11.

beobachteten zeitlichen Ergebnisdifferenzen im Jahr der Erstkonsolidierung, wenn es sich nicht um Neugründungen handelt, bereits die Umkehrung früherer Ergebnisdifferenzen darstellen können. Da eine vollständige Rückrechnung i.d.R. unmöglich sein dürfte, könnte ein praktikabler Weg die Prüfung der betroffenen Posten aus dem letzten Jahresabschluss vor der Erstkonsolidierung sein.³² Die Steuerabgrenzungsposten sind in jedem Fall im Rahmen der Folgekonsolidierungen erfolgswirksam entsprechend der Umkehrung der Ergebnisunterschiede aufzulösen.³³

Körperschaftsteuererstattungsansprüche bzw. -schulden im thesaurierten Eigenkapital des Tochterunternehmens, die z.B. aus dem Körperschaftsteuerrecht bis 2001 vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens resultieren, können im Rahmen der Erstkonsolidierung durch den Ansatz eines Steuerabgrenzungspostens berücksichtigt werden. Ein solcher Steuerabgrenzungsposten ist nicht durch die §§ 274 bzw. 306 HGB zu begründen, sondern mit einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns gem. § 297 Abs. 2 HGB. Ein Aufgehen von Körperschaftsteuererstattungsansprüchen bzw. -schulden innerhalb des Goodwills ist nach hier vertretener Auffassung bezogen auf die Informationsfunktion des Konzernabschlusses nicht zweckdienlich, da Körperschaftsteuererstattungsansprüche bzw. -schulden bei der Ermittlung des Kaufpreises regelmäßig berücksichtigt werden und damit hinreichend konkretisierbar sind.³⁴

Bei einer Bilanzierung latenter Körperschaftsteuererstattungsansprüche bzw. -schulden im Rahmen eines Ausweises des verwendbaren Eigenkapitals sollte aus Konsistenzgründen in jedem Fall ein getrennter Ausweis erfolgen. Eine Pflicht zur Steuerabgrenzung liegt de lege lata in diesem Zusammenhang jedoch nicht vor. Die Steuerabgrenzungsposten beeinflussen die Höhe des Goodwills und sind nach dessen Maßgabe bzw. der Ausschüttung der zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung gebildeten Rücklagen aufzulösen.

2. Steuerabgrenzung in Verlustsituationen

Unabhängig davon, ob (mindestens) ein einbezogenes Unternehmen, der Konzern insgesamt oder beide einen Verlust ausweisen, ist die Steuerabgrenzung gem. § 306 HGB nach allgemeinen Grundsätzen auch in Verlustsituationen durchzuführen. Nur wenn ab-

³² Vgl. *Debus* (Fn. 3), C 440 Rn. 193.

³³ Vgl. *Busse von Colbe/Ordeltz/Ordeltz/Gebhard/Pellens* (Fn. 7), Abschn. 3.V.3.

³⁴ Gl.A. *Förschle/Hoffmann*, DB 1998, 2126, für den IFRS-Konzernabschluss. Der in diesem Zusammenhang ebenfalls vorgeschlagenen Berücksichtigung neu entstandener Körperschaftsguthaben bzw. -schulden im Rahmen der Folgekonsolidierung wird an dieser Stelle nicht gefolgt, da dies lediglich eine Aufblähung der Konzernbilanz ohne adäquate Steigerung des Informationsgehalts bewirkt.

zusehen ist, dass aufgrund einer ungünstigen Ergebnissituation des Konzerns nicht mehr mit zukünftigen Steuerbe- bzw. -entlastungen zu rechnen ist, ist auf die Steuerabgrenzung gem. § 306 HGB zu verzichten; bestehende Steuerabgrenzungsposten sind erfolgswirksam aufzulösen.³⁵ Bei Verbesserung der Ertragsprognosen ist die Steuerabgrenzung nachzuholen.³⁶

Verlustvorträge einzelner Konzernunternehmen können dazu führen, dass dem Konzernergebnis insgesamt ein zu hoher Steueraufwand gegenübersteht. Eine Abgrenzung aktiver latenter Steuern auf diese Verlustvorträge wurde in diesem Zusammenhang in der Vergangenheit nach h.M. aus Vorsichtsgründen abgelehnt, da Verlustvorträge im Gegensatz zu internationalen Rechnungslegungsvorschriften, wie IFRS oder US-GAAP, handelsrechtlich nicht als Vermögensgegenstand einzuordnen sind.³⁷ Heute wird der Ansatz von aktiven latenten Steuern unter Hinweis aus IAS 12 für möglich gehalten³⁸ bzw. unter Verweis auf DRS 10 sogar gefordert: Gem. DRS 10.11 und 10.14 besteht nämlich bei hinreichender Wahrscheinlichkeit der Realisierung eine Aktivierungspflicht für aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge und Steuergutschriften.³⁹

Auch in der Praxis wird zunehmend eine Tendenz zu aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge beobachtet.⁴⁰ Zudem erscheint ein Ansatz aktiver latenter Steuern sachgerecht, wenn andernfalls die Darstellung einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns gem. § 297 Abs. 2 HGB übermäßig verzerrt würde. Dies ist der Fall, wenn ein Verlust eine eindeutig identifizierbare und mit hinreichender Sicherheit nicht wiederkehrende Ursache hat, z.B. wenn es sich lediglich um Anlaufverluste in Tochtergesellschaften handelt oder wenn zukünftige Gewinne eindeutig ausreichen, den entstandenen Verlust mehr als abzudecken, so dass eine zukünftige Steuerersparnis erreicht werden kann.⁴¹

Weist das Konzernergebnis insgesamt einen Verlust auf, kann bei sinngemäßer Anwendung des § 8 Abs. 4 KStG auf Konzernebene kein Verlustvortrag gem. § 10 d EStG angesetzt werden. Damit entfällt auch die Möglichkeit des Ansatzes aktiver Steuerabgrenzungsposten gem. § 297 Abs. 2 HGB. Eine Ausnahme liegt lediglich unter Bezugnahme auf das Äquivalenzprinzip und die Fiktion der steuerrechtlichen Einheit im Fall einer Organschaft oder aber bei einer voraussichtlichen faktischen Realisierung des Steu-

³⁵ Gl. A. *Baumann* (Fn. 11), § 306 Rn. 42.

³⁶ Ebenso *Debus* (Fn. 3), C 440 Rn. 108; *Karrenbrock* (Fn. 2), § 306 Rn. 49ff.

³⁷ Vgl. *ADS* (Fn. 1), § 306 Rn. 43; *Debus* (Fn. 3), C 440 Rn. 110; *Baumann* (Fn. 11), Rn. 41; a.A. *Ordeltz*, FS Havermann, 1995, S. 617, der eine Aktivierung grundsätzlich als konform mit Art. 34 Nr. 11 der 7. EG-Richtlinie beurteilt.

³⁸ Vgl. *Karrenbrock* (Fn. 2), § 306 Rn. 49ff.

³⁹ Vgl. *Hoyos/Fischer* (Fn. 3), § 306 Rn. 36.

⁴⁰ Vgl. *Marten/Weiser/Köhler*, BB 2003; *Beine/Porstmann*, BB 1998, 999 m.w.N.

⁴¹ So auch *Ordeltz* (Fn. 37), S. 621ff.

ervorteils, z.B. durch Verschmelzung, vor.⁴² Aus dem gleichen Grund kann auf Konzern-ebene kein Verlustrücktrag gebildet werden, der jedoch ohnehin nicht zur Abgrenzung latenter Steuern führt, sondern zu einer Minderung des Steueraufwands der laufenden Periode. In den Konzernabschluss können in diesem Zusammenhang lediglich Steuerforderungen übernommen werden, die bereits in den Einzelabschlüssen der Konzernunternehmen gebildet worden sind.⁴³

3. Bilanzierung des verwendbaren Eigenkapitals bei gespaltenen Körperschaftsteuersätzen

Die Ausschüttung von Rücklagen konnte bzw. kann bis 2018 – je nach verwendeter Eigenkapitalkategorie gem. § 27ff. KStG a.F. sowie §§ 36ff. KStG n.F. – zu einer Körperschaftsteuerminderung bzw. -erhöhung führen. Eine bilanzielle Erfassung der damit im verwendbaren Eigenkapital enthaltenen Ausschüttungspotenziale bereits im Jahr der Thesaurierung konnte bzw. kann durch den erfolgswirksamen Ansatz von Steuerabgrenzungsposten erfolgen, die latente Körperschaftsteuererstattungsansprüche (aktive latente Steuern) bzw. latente Körperschaftsteuerschulden (passive latente Steuern) bei einer (zukünftigen) Herstellung der Ausschüttungsbelastung von zuletzt geltenden 30 % abbilden.

Mit In-Kraft-Treten des StSenkG zum 1.1.2001 wurde das Besteuerungssystem für Kapitalgesellschaften vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren auf eine Definitivbesteuerung mit Halbeinkünfteverfahren umgestellt. Damit verbunden war die Normierung eines von der Gewinnverwendung unabhängigen Körperschaftsteuersatzes von 25 % (§ 23 Abs. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 KStG n.F.). Auf dem gespaltenen Körperschaftsteuersatz beruhende latente Steuerabgrenzungsposten sind somit nach heutigem Recht gegenstandslos,⁴⁴ außer die Übergangsvorschriften des §§ 36ff. KStG n.F. finden Anwendung.

Zum 31.12.2000 war das verbleibende Körperschaftsteuerguthaben mit 1/6 des EK 40 nach § 37 KStG n.F. zu ermitteln. Der Systemwechsel vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren sieht einen 18-jährigen Übergangszeitraum vor.⁴⁵ Während der Übergangszeit kann außerhalb des Moratoriums⁴⁶ ein Körperschaftsteuergut-

⁴² Gl.A. *Ordelheide* (Fn. 37), S. 614; *Dusemond* (Fn. 23), S. 334.

⁴³ Im Ergebnis so auch *ADS* (Fn. 1), § 306 Rn. 41f.; a.A. *Schildbach*, *Der handelsrechtliche Konzernabschluss*, 4. Aufl. 1996, Abschn. K.4.3.

⁴⁴ So auch *Schmidbauer*, DB 2001, 1575.

⁴⁵ Durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16.5.2003 (BGBl. S. 660) wurde der Übergangszeitraum von 15 auf 18 Jahre verlängert.

⁴⁶ Für Gewinnausschüttungen, die nach dem 11.4.2003 und vor dem 1.1.2006 erfolgen, ist gem. § 37 Abs. 2a Nr. 1 eine Körperschaftsteuerminderung nicht zu berücksichtigen (Moratorium).

haben aus der Differenz zwischen Thesaurierungsbelastung und Ausschüttungsbelastung der Altgewinne aus der Zeit des Anrechnungsverfahrens geltend gemacht werden. Wird ein positiver Endbestand EK 02 für eine Ausschüttung verwendet, führt dies nach § 38 KStG n.F. zu einer Körperschaftsteuererhöhung. Auf diese latenten Körperschaftsteuererstattungsansprüche bzw. latenten Körperschaftsteuerschulden können latente Steuerabgrenzungsposten gebildet werden.⁴⁷

Solche Steuerabgrenzungsposten sind allerdings nicht durch die Vorschriften der §§ 274 bzw. 306 HGB gedeckt, da ihnen keine zeitlichen Ergebnisdifferenzen zugrunde liegen. Sie ergeben sich vielmehr aus der Anforderung der Generalnorm des § 297 Abs. 2 HGB zur Darstellung einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Konzern. Eine derartige Bilanzierung des verwendbaren Eigenkapitals kann zwar de lege lata nicht zwingend gefordert werden. Sie ist aber als zulässig anzusehen,⁴⁸ da u.a. der Ausweis von latenten Körperschaftsteuererstattungsansprüchen bzw. -schulden bezogen auf die Informationsfunktion des Konzernabschlusses insbesondere gegenüber aktuellen und potentiellen Eigenkapitalgebern als zweckdienlich erscheint.⁴⁹

Lediglich für den Fall, dass keine Ausschüttung des thesaurierten Eigenkapitals, sondern eine Verlustverrechnung mit hinreichender Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist, muss von einer Bilanzierung latenter Körperschaftsteuererstattungsansprüche bzw. -schulden abgesehen bzw. ein entsprechender Posten aufgelöst werden.

⁴⁷ A.A. *Schmidbauer*, DB 2001, 1572; *Wendlandt/Vogler*, KoR 2001, 248, die aufgrund der Abhängigkeit der Realisation des Körperschaftsteuerguthabens oder der Körperschaftsteuerminderung von der Ausschüttungsentscheidung der Unternehmensorgane quasi-permanente Differenzen unterstellen. Unterstellt man rational handelnde Entscheider, kann jedoch außer in Verlustsituationen mit einer Gewinnausschüttung aufgrund der Vorteilhaftigkeit der anrechenbaren Körperschaftsteuer gerechnet werden.

⁴⁸ So auch *Pellens/Bonse/Schremper*, WPg 1998, 902.

⁴⁹ Gl. Ansicht v. *Wysocki*, DB 1977, 1909ff.

IV. Zusammenfassung und Fazit

1. Die oben dargestellten auslösenden Tatbestände für die Steuerabgrenzung im Konzern sowie die dahinter stehenden Rechtsgrundlagen sind in der folgenden Tabelle systematisch zusammengefasst:

Rechts- quellen Auslösende Tatbestände	§ 274 HGB i.V.m. §298 HGB	§ 306 HGB	§ 297 Abs. 2 HGB	DRS 10
Aufstellung der HB II	Ansatzwahlrecht für aktive, Ansatzpflicht für passive latente Steuern aus zeitlich begrenzten Ansatz- und Bewertungsunterschieden zur HB I	-	-	Ansatzpflicht für aktive und passive latente Steuern aus i.S.v. § 274 HGB zeitlich begrenzten sowie quasi-permanenten Ansatz- und Bewertungsunterschieden zur HB I
Kapital- konsolidierung	-	Verbot der Steuerabgrenzung auf aufgedeckte stille Reserven und Lasten im Rahmen der Erst- und Folgekonsolidierung, da Begründung quasi-permanenter Differenzen Ausnahme: Pflicht zur Steuerabgrenzung bei geplantem Verkauf des Tochterunternehmens	Erfolgsneutrale Steuerabgrenzung auf aufgedeckte stille Reserven und Lasten im Rahmen der Erstkonsolidierung zulässig (Brutto-Methode) Erfolgswirksame Auflösung der Steuerabgrenzung im Rahmen der Folgekonsolidierung zulässig	Pflicht zur erfolgsneutralen Steuerabgrenzung auf aufgedeckte stille Reserven und Lasten im Rahmen der Erstkonsolidierung Pflicht zur erfolgswirksamen Steuerabgrenzung auf Differenzen aus Folgekonsolidierung (Ausnahme: permanente Differenzen)
Schulden- konsolidierung	Ausnahmsweise Ansatzpflicht für aktive latente Steuern (bzw. alternativ: Ansatzverbot für passive latente Steuern) in der HB II, sofern durch die Schuldensolidierung der die Steuerabgrenzung auslösende Geschäftsvorfall wieder rückgängig gemacht wird	Pflicht zur Steuerabgrenzung bei Vorliegen zeitlich begrenzter echter Aufrechnungsdifferenzen Ausnahme: Keine Steuerabgrenzung, wenn Geschäftsvorfall, der die Aufrechnungsdifferenz begründet, in der Konzernbilanz ebenfalls anzusetzen ist	-	Pflicht zur Steuerabgrenzung bei Vorliegen echter Aufrechnungsdifferenzen (zeitlich sowie quasi-permanent i.S.v. § 306 HGB)
Zwischenerfolgs- eliminierung	-	Steuerabgrenzung bei Eliminierung von Zwischenerfolgen Ausnahmen: Keine Steuerabgrenzung u.a. bei Differenzen aus Bodensätzen bei kontinuierlichen Lieferungs- und Leistungsbeziehungen, bei Lieferungen in das nicht abnutzbare Anlagevermögen oder bei Lieferungen an ausländische Tochterunternehmen bei fehlendem Doppelbesteuerungsabkommen	-	Pflicht zur Steuerabgrenzung bei Vorliegen echter Aufrechnungsdifferenzen (zeitlich sowie quasi-permanent i.S.v. § 306 HGB)
Aufwands- und Ertrags- konsolidierung	-	Pflicht zur Steuerabgrenzung auf zeitliche Differenzen aus Verrechnungen anderer Konsolidierungsschritte	Passive Steuerabgrenzung auf zeitverschobene Ergebnisübernahmen zulässig, sofern für die Periode der Ausschüttung Nachsteuern absehbar sind	Pflicht zur Steuerabgrenzung bei Vorliegen echter Aufrechnungsdifferenzen (zeitlich sowie quasi-permanent i.S.v. § 306 HGB)
Sonderfälle	Ansatzwahlrecht für aktive, Ansatzpflicht für passive latente Steuern aus Geschäftsvorfällen, die nur auf Konzernebene berücksichtigt werden	Kein Ansatz aktiver latenter Steuern aus Verlustvorträgen und Steuergutschriften	Ansatz eines Steuerabgrenzungspostens bei Erstkonsolidierung aufgrund von Körperschaftsteuererstattungsansprüchen bzw. -schulden zulässig Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge nur zulässig, sofern der Verlust eine identifizierbare und nicht wiederkehrende Ursache hat Steuerabgrenzung auf Körperschaftsteuerguthaben aus der Zeit des Anrechnungsverfahrens (vor 2001) zulässig	Ansatzpflicht für aktive und passive latente Steuern aus Geschäftsvorfällen, die nur auf Konzernebene berücksichtigt werden Aktivierungspflicht für latente Steuern aus Verlustvorträgen und Steuergutschriften

Tabelle 1: Rechtsgrundlagen latenter Steuerabgrenzung im deutschen Handelsrecht

2. Dabei wird deutlich, dass gerade innerhalb der Kapitalkonsolidierung, aber auch innerhalb der Aufwands- und Ertragskonsolidierung sowie im Rahmen verschiedener praxisrelevanter Sonderfälle durch die Generalnorm des § 297 Abs. 2 HGB eine Steuerabgrenzung über die Vorschriften der §§ 274 und 306 HGB hinaus möglich wird, um den ausgewiesenen Konzernsteueraufwand an die wirtschaftliche Lage des

Konzerns anzupassen und damit den Informationsgehalt des HGB-Konzernabschlusses zu erhöhen.