

Latente Steuern im Konzernabschluß

Von
Dr. Volker Lührmann



IDW-Verlag GmbH
Düsseldorf 1997

INHALTSVERZEICHNIS

GELEITWORT	V
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	XV
VERZEICHNIS DER ABBILDUNGEN	XX
VERZEICHNIS DER VERWENDETEN BEISPIELE	XXI
1 EINFÜHRUNG	1
2 GRUNDLAGEN DER UNTERSUCHUNG	7
2.1 Methodologische Vorüberlegungen	7
2.1.1 Die Auslegung gesetzlicher Vorschriften zur Rechnungslegung	7
2.1.1.1 Die Auslegung national begründeter Gesetze	7
2.1.1.1.1 Begriff, Funktion und Ziel der Auslegung	7
2.1.1.1.2 Die Auslegungskriterien und ihr Zusammenwirken	9
2.1.1.2 Besonderheiten der Auslegung von Vorschriften, die auf der Umsetzung von Gemeinschaftsrecht beruhen	14
2.1.1.3 Der Einfluß internationaler Verlautbarungen zur Rechnungslegung auf die Auslegung	17
2.1.2 Rechtsfortbildung als Fortsetzung der Auslegung	19
2.1.2.1 Verfahren der Rechtsfortbildung	19
2.1.2.2 Die unmittelbare Wirkung von EG-Richtlinien	21
2.2 Konzeption des handelsrechtlichen Konzernabschlusses	26
2.2.1 Zwecke und Zielsetzung des handelsrechtlichen Konzernabschlusses	26
2.2.1.1 Die Bedeutung des Konzernabschlusses im Rahmen der handelsrechtlichen Rechnungslegung	26
	VII

2.2.1.1.1	Vorbemerkung	26
2.2.1.1.2	Motive gesetzlicher Vorschriften zur Konzernrechnungslegung	27
2.2.1.1.3	Zwecke des Konzernabschlusses	30
2.2.1.1.4	Aufgaben des Konzernabschlusses	33
2.2.1.2	Gesetzliche Zielvorschriften zur Ausgestaltung eines Konzernabschlusses	34
2.2.1.2.1	Die Generalnorm des § 297 Abs. 2 S. 2 HGB	34
2.2.1.2.1.1	Bedeutung und Anwendungsbereich	34
2.2.1.2.1.2	Die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage	39
2.2.1.2.2	Der Einheitsgrundsatz des § 297 Abs. 3 S. 1 HGB	42
2.2.1.2.2.1	Vorbemerkung	42
2.2.1.2.2.2	Einheits- versus Interessentheorie	43
2.2.1.2.2.3	Relevanz und Anwendungsbereich des § 297 Abs. 3 S. 1 HGB	45
2.2.2	Die wirtschaftliche Einheit Konzern und ihre weitere Einflußsphäre	50
2.2.2.1	Überblick	50
2.2.2.2	Mutter-Tochter-Verhältnis zur Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit Konzern	54
2.2.2.2.1	Das Control-Konzept gem. § 290 Abs. 2 HGB	54
2.2.2.2.1.1	Entstehungsgeschichte der Vorschrift und Grundgedanke des Control-Konzepts	54
2.2.2.2.1.2	Konkretisierung des Control-Konzepts	55

2.2.2.2.2	Das Konzept der einheitlichen Leitung gem. § 290 Abs. 1 HGB	60
2.2.2.2.2.1	Struktur und Entstehungs- geschichte der Vorschrift	60
2.2.2.2.2.2	Unteilbarkeit der einheitlichen Leitung	62
2.2.2.2.2.3	Operationalisierungs- versuche zur einheit- lichen Leitung	64
2.2.2.2.2.4	Verhältnis zum Control-Konzept	67
2.2.2.3	Die weitere Einflußsphäre des Konzerns	68
2.2.2.3.1	Die gemeinsame Führung von Gemeinschaftsunternehmen gem. § 310 Abs. 1 HGB	68
2.2.2.3.2	Der maßgebliche Einfluß auf assoziierte Unternehmen gem. § 311 HGB	76
2.2.2.3.3	Die Herstellung einer dauernden Verbindung zu Beteiligungs- unternehmen	82
2.3	Zwischenfazit	87
3	KONZEPTIONELLE GRUNDLAGEN DER STEUER- ABGRENZUNG IM KONZERNABSCHLUSS	91
3.1	Sinn und Zweck des Ansatzes latenter Steuern im Konzernabschluß	91
3.1.1	Die §§ 274 und 306 HGB als Rechtsgrundlagen der Bilanzierung latenter Steuern	91
3.1.2	Anwendungsbereich und Entstehungsursachen latenter Steuern	94
3.1.2.1	Prinzipielle Behandlung und Charakterisierung von Ertragsteuern in der handelsrechtlichen Rechnungslegung	94

3.1.2.2	Temporäre Differenzen als Voraussetzung der Steuerabgrenzung	96
3.1.3	Zielsetzung der Bilanzierung latenter Steuern	102
3.1.3.1	Bilanztheoretische Ansätze zur Bilanzierung latenter Steuern	102
3.1.3.2	Bilanzrechtliche Interpretation	107
3.1.3.2.1	Grammatische Auslegung	107
3.1.3.2.2	Entstehungsgeschichte	107
3.1.3.2.3	Logisch-systematische und teleologische Auslegung	113
3.1.3.2.3.1	Vorbemerkung	113
3.1.3.2.3.2	Die Passivierung latenter Steuern im Verhältnis zur Bilanzierung von Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB	113
3.1.3.2.3.3	Die Bilanzierung latenter Steuern im Verhältnis zur Inanspruchnahme handelsrechtlicher Aktivierungs- und Passivierungshilfen	117
3.1.3.2.3.4	Bilanzieller Charakter latenter Steuern	119
3.1.3.2.3.5	Die Steuerabgrenzung zur besseren Darstellung von Vermögens- und Ertragslage	121
3.1.3.2.4	Ergebnis der bilanzrechtlichen Interpretation	122
3.1.4	Mögliche Konsequenzen der doppelten Rechtsgrundlage für den Ansatz latenter Steuern	123
3.1.4.1	Abgrenzung des Geltungsbereichs des § 274 gegenüber § 306 HGB	123
3.1.4.2	Bilanzrechtliche Implikationen	124

3.2 Die Bewertungskonzeption latenter Steuern im Konzernabschluß	129
3.2.1 Die Wahl des Steuersatzes	129
3.2.1.1 Überblick über die relevanten Steuersätze	129
3.2.1.2 Ausschüttungs- versus Thesaurierungssteuersatz	131
3.2.1.3 Konzerneinheitlicher Steuersatz versus differenzierte Steuersätze	133
3.2.1.4 Steuersatzänderungen im Zeitablauf	136
3.2.1.4.1 Aktuelle versus zukünftige Steuersätze	136
3.2.1.4.2 Erfolgsrechnerische Behandlung auftretender Steuersatzänderungen	141
3.2.2 Gruppenbewertung latenter Steuern	147
3.2.3 Der Einfluß des ertragsteuerrechtlichen Verlustabzugs auf die Bewertung latenter Steuern	151
3.2.3.1 Die ertragsteuerrechtliche Behandlung von Verlusten	151
3.2.3.2 Die Bedeutung des Verlustrücktrags für die Bewertung latenter Steuern	153
3.2.3.3 Die Bedeutung des Verlustvortrags für die Bewertung latenter Steuern	155
3.2.4 Diskontierung latenter Steuern	169
4 EINZELFRAGEN DER STEUERABGRENZUNG IM KONZERNABSCHLUSS	173
4.1 Latente Steuern aufgrund der Angleichung der in den Konzernabschluß einzubeziehenden Einzelabschlüsse	173
4.1.1 Notwendigkeit zur Angleichung der Einzelabschlüsse	173
4.1.2 Vereinheitlichung von Bilanzansatz und Bewertung	173
4.1.2.1 Anpassungen nach den §§ 300 Abs. 2 und 308 HGB	173
4.1.2.2 Auswirkungen von Verluste einzelner Tochterunternehmen	178

4.1.3	Anpassung des Bilanzstichtags	182
4.1.4	Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen	187
4.1.4.1	Lösungsansätze der Umrechnungsproblematik	187
4.1.4.2	Umrechnungsdifferenzen als mögliche Ursache latenter Steuern	192
4.1.4.3	Umrechnung der im Fremdwährungsabschluß gebildeten latenten Steuern	195
4.2	Latente Steuern im Rahmen der Vollkonsolidierung von Tochterunternehmen	198
4.2.1	Steuerabgrenzung als Folge der Kapitalkonsolidierung	198
4.2.1.1	Problemstellung	198
4.2.1.2	Erfolgsneutrale Bildung latenter Steuern im Rahmen der Erstkonsolidierung bei der Erwerbsmethode	201
4.2.1.3	Erfolgswirksame Bildung latenter Steuern im Rahmen der Folgekonsolidierungen bei der Erwerbsmethode	207
4.2.1.4	Beurteilung der Lösungsansätze zur Steuerabgrenzung im Rahmen der Kapital- konsolidierung nach der Erwerbsmethode	209
4.2.2	Steuerabgrenzung als Folge der Schuldenkonsolidierung	212
4.2.2.1	Problemstellung	212
4.2.2.2	Steuerabgrenzung bei der Eliminierung konzern- interner Schuldverhältnisse, die während der Konzernzugehörigkeit der beteiligten Unternehmen entstanden sind	217
4.2.2.2.1	Schuldenkonsolidierung ohne latente Steuern aus den Einzelabschlüssen	217
4.2.2.2.2	Schuldenkonsolidierung mit latenten Steuern aus den Einzelabschlüssen	218
4.2.2.2.3	Differenzierte Steuersätze bei konzerninternen Schuldverhältnissen	224
4.2.2.3	Steuerabgrenzung bei der Eliminierung konzern- interner Schuldverhältnisse, die vor der Konzern- zugehörigkeit der beteiligten Unternehmen entstanden sind	226

4.2.3	Steuerabgrenzung als Folge der Zwischenergebnis- eliminierung	229
4.2.3.1	Problemstellung	229
4.2.3.2	Eliminierung von Zwischenergebnissen im abnutzbaren Anlagevermögen oder im Umlaufvermögen	233
4.2.4	Steuerabgrenzung im Fall konzerninterner Ergebnisübernahmen	238
4.2.4.1	Problemstellung	238
4.2.4.2	Bilanzierung von Beteiligungserträgen	239
4.2.4.3	Ergebnisübernahmen aufgrund eines Gewinnabführungsvertrages	245
4.2.4.4	Ergebnisübernahmen ohne Gewinn- abführungsvertrag	250
4.2.4.4.1	Phasenkongruente Vereinnahmung von Beteiligungserträgen	250
4.2.4.4.2	Phasenverschobene Vereinnahmung von Beteiligungserträgen	252
4.2.4.5	Ausschüttungen aus Gewinnrücklagen	257
4.3	Latente Steuern im Rahmen der Quotenkonsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen	259
4.4	Latente Steuern aufgrund der at equity Bewertung von Beteiligungen an assoziierten Unternehmen	264
4.4.1	Rechtfertigung der Steuerabgrenzung	264
4.4.2	Einzelfälle der Steuerabgrenzung bei der Equity-Methode . . .	266
4.4.2.1	Fortschreibung der Unterschiedsbeträge aus der Kapitalaufrechnung	266
4.4.2.2	Berücksichtigung von Eigenkapitalveränderungen . . .	272
4.4.2.3	Zwischenergebniseliminierung	278

5 ZUSAMMENFASSUNG	285
QUELLENVERZEICHNIS	291
1 Literaturbeiträge	291
2 Gesetzesmaterialien	312
3 Urteile	314
4 Sonstige Materialien	317
STICHWORTVERZEICHNIS	319