

Latente Steuern in der Handelsbilanz einer Kapitalgesellschaft

Wolf-Dieter Rückwart

1 Einführung

Latente Steuern sind dem Begriff nach „nicht unmittelbar erkennbare“ oder „verborgene“ Steuern, die in der Handelsbilanz dann angesetzt werden, wenn Wertansätze der Handelsbilanz von denen der Steuerbilanz abweichen. Im handelsrechtlichen Gliederungsschema sind die latenten Steuern gemäß § 266 HGB unter folgenden Gliederungspunkten besonders ausgewiesen:

- auf der Aktivseite unter „**D Aktive latente Steuern**“
- auf der Passivseite unter „**E Passive latente Steuern**“

Die Ursachen für den Ansatz latenter Steuern in der Handelsbilanz liegen vor allem in den vom Handelsrecht abweichenden steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten bei der Bewertung von Vermögensteilen und von Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz, sowie in den unterschiedlichen Vorschriften zur Gewinnermittlung nach HGB und EStG. So wurde z. B. im „Bilanz-Modernisierungs-Gesetz“ (BilMoG) das „Maßgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz für die Steuerbilanz“ abgeschafft, mit der Folge, dass häufiger Abweichungen zwischen den „handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen“ auftreten (§ 274, Abs. 1 HGB). Diese Unterschiede gilt es aufzudecken und die sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen in der Handelsbilanz sichtbar zu machen: Somit führen Ansatz- und Bewertungsunterschiede in der Handelsbilanz zu einer **fiktiven** Steuerbelastung bzw. zu einem **fiktiven** Steuerentlastung gegenüber der **tatsächlichen** – und damit maßgeblichen - Besteuerung nach Steuerbilanz. In der Regel gleichen sich die Unterschiede im Zeitablauf aus. In der Handelsbilanz erfüllen die latenten Steuern den Zweck der Periodenabgrenzung und damit der periodengerechten Erfolgsermittlung.¹

2 Begriff

§ 274 HGB bildet die gesetzliche Grundlage für den Ansatz latenter Steuern in der Handelsbilanz. In diesem Paragraphen werden die latenten Steuern mit folgenden Kriterien beschrieben:

- Es müssen sich Differenzen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen ergeben. Hierbei ist jeder Bilanzposten einzeln zu betrachten.
- Diese Differenzen werden in der Regel in den späteren Geschäftsjahren abgebaut (sog. zeitlich begrenzte Differenzen). Mit dem Abbau der Differenzen ist der Bilanzposten „Aktive latente Steuern“ bzw. „Passive latente Steuern“ nach und nach aufzulösen.

¹ Zu den Ansatz- und Bewertungsunterschieden siehe den Aufsatz „Gesetzliche Grundlagen der Buchführung und des Jahresabschlusses nach HGB und EStG/AO“ unter www.schmolke-deitermann.de.

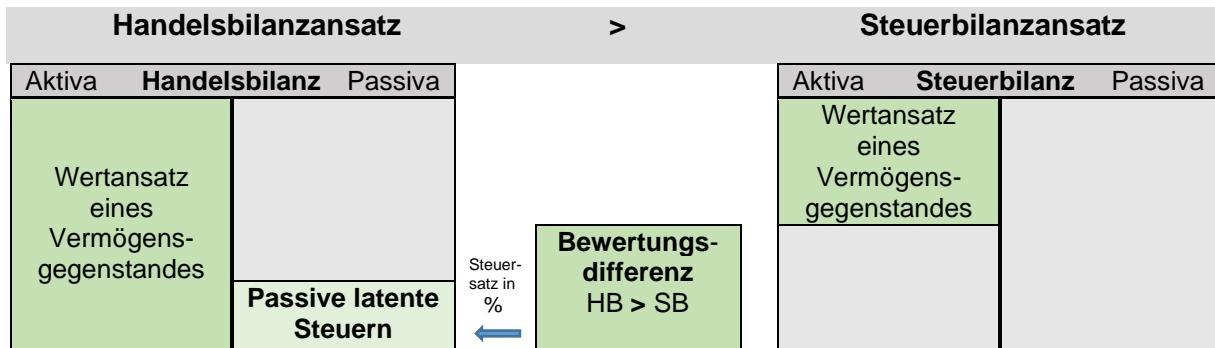
Im Wesentlichen betrifft dies die Körperschaft- und Gewerbesteuer; bei Personengesellschaften treten latente Steuern nur bei der Gewerbesteuer auf.

- Eine sich aus den Differenzen ergebende **Steuerbelastung** ist als **passive** latente Steuer zwingend zu passivieren (**Ansatzgebot!**). Merkmal: Gewinn laut Handelsbilanz ist **höher** als Gewinn laut Steuerbilanz.
- Eine sich aus den Differenzen ergebende **Steuerentlastung** kann als **aktive** latente Steuer aktiviert werden (**Ansatzwahlrecht!**). Merkmal: Gewinn laut Handelsbilanz ist **niedriger** als Gewinn laut Steuerbilanz. Aktive latente Steuern führen zu einer Ausschüttungssperre in der Handelsbilanz.
- Latente Steuerbelastung und latente Steuerentlastung können getrennt bilanziert oder miteinander verrechnet werden. Die Ausweisung passiver latenter Steuern unter Verzicht der aktiven latenten Steuern ist nicht zulässig.
- Steuerliche Verlustvorträge sind für den Zeitraum von fünf Jahren bei der Berechnung aktiver latenter Steuern zu berücksichtigen.
- Steuerbelastung bzw. Steuerentlastung werden auf der Basis unternehmensindividueller Steuersätze berechnet und nicht abgezinst.
- Der mit der Bildung/Auflösung latenter Steuern verbundene Aufwand bzw. Ertrag ist in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen.
- Grundsätzlich weisen nur mittelgroße und große Kapitalgesellschaften (sowie haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften) latente Steuern in der Handelsbilanz aus. Kleine Aktiengesellschaften, Kleinstaktiengesellschaften und Personenhandelsgesellschaften sind davon ausgenommen, sofern sie nicht Verlustvorträge ausweisen.

3 Ursachen für latente Steuern

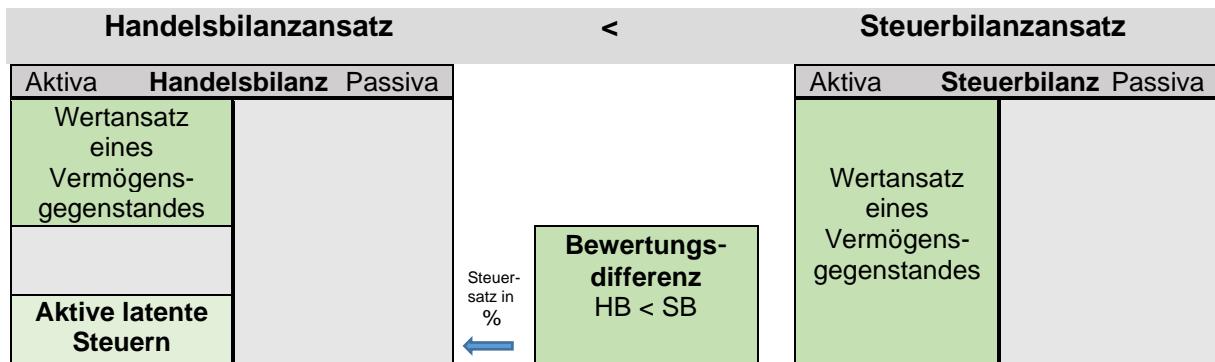
Nach § 5, Abs. 1, Satz 1 EStG haben Gewerbetreibende „... das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Absatz 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt...“. Zusätzlich zu diesem steuerlichen **Wahlrecht** schreibt das Steuerrecht u. U. ein **Ansatzgebot** oder **Ansatzverbot** vor, das im Handelsrecht nicht existiert. So besteht z. B. im HGB (§ 249, Abs. 1 HGB) ein **Ansatzgebot** für drohende Verluste aus schwierigen Geschäften (Drohrückstellung), für die im EStG ein **Ansatzverbot** besteht (§ 5, Abs. 4 a EStG). Umgekehrt **können** in der Steuerbilanz Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen gemäß § 7g EStG angesetzt werden, für die ein **Ansatzverbot** in der Handelsbilanz besteht. Die im Handels- und Steuerrecht unterschiedlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften führen zu unterschiedlich hohen Werten in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz. Daraus resultieren unterschiedlich hohe Gewinnausweise in beiden Bilanzen, die zu unterschiedlich hohen Steuerbelastungen führen: Der tatsächlichen – und damit maßgeblichen – Steuerlast aus den steuerlichen Wertansätzen steht eine davon abweichende rechnerische (fiktive) Steuerlast aus den handelsrechtlichen Wertansätzen gegenüber. Je nachdem welcher Wertansatz in welcher Bilanz höher bzw. niedriger ist, ergeben sich daraus in der Handelsbilanz entweder **aktive** latente Steuern oder **passive** latente Steuern – wie die folgenden vier Übersichten (Fälle) verdeutlichen:

Fall 1: Wertansatz eines Vermögensgegenstandes



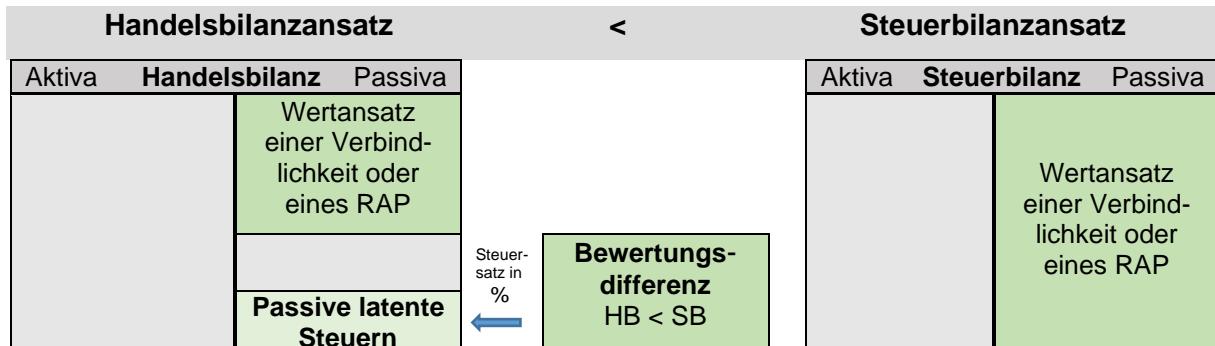
Der Wertansatz des Vermögens ist in der Handelsbilanz größer als in der Steuerbilanz. Bei gleichhoch angesetzten Verbindlichkeiten in beiden Bilanzen führt dies zu einem größeren Eigenkapitalzuwachs in der Handelsbilanz als in der Steuerbilanz und damit zu einem höheren Gewinn sowie zu einer höheren Steuerlast. Zum Ausgleich ist eine Passive latente Steuer in der Handelsbilanz anzusetzen. Die passive latente Steuer wird aus der Wertdifferenz der beiden Wertansätze mit dem unternehmensindividuellen Steuersatz berechnet (z. B. 30 %; siehe nachfolgend). Sie ist somit kleiner als die Bewertungsdifferenz.

Fall 2: Wertansatz eines Vermögensgegenstandes



Im umgekehrten Fall eines höheren Wertansatzes des Vermögens in der Steuerbilanz als in der Handelsbilanz ergibt sich eine Bewertungsdifferenz, die durch eine Aktive latente Steuer in der Handelsbilanz ausgeglichen werden **kann** (Wahlrecht). Die aktive latente Steuer wird aus der Wertdifferenz der beiden Wertansätze mit dem unternehmensindividuellen Steuersatz berechnet (z. B. 30 %; siehe nachfolgend). Sie ist somit kleiner als die Bewertungsdifferenz.

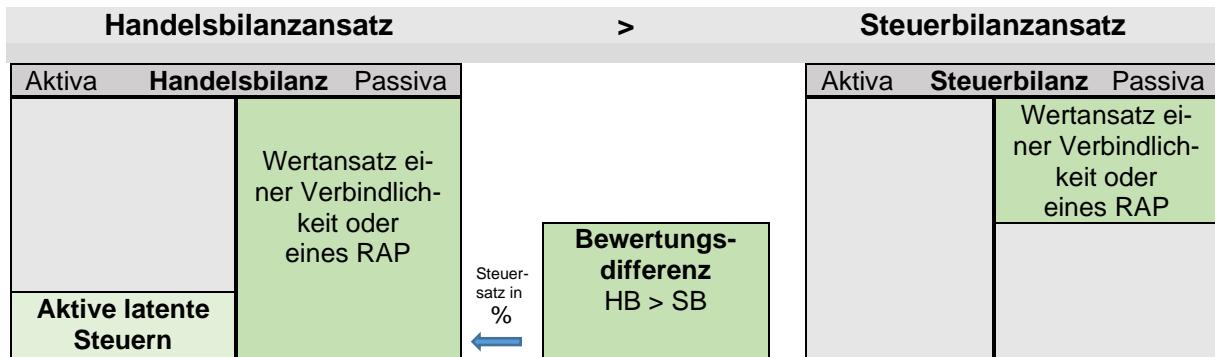
Fall 3: Wertansatz einer Verbindlichkeit / eines Rechnungsabgrenzungspostens (RAP)



Was für das Vermögen gilt, kann auch bei den Verbindlichkeiten auftreten: Ist der Wertansatz einer Verbindlichkeit oder eines Rechnungsabgrenzungspostens in der Handelsbilanz **kleiner** als in der Steuerbilanz ergibt sich eine Bewertungsdifferenz, die zu einer Passiven latenten

Steuer in der Handelsbilanz führt. Die passive latente Steuer wird aus der Wertdifferenz der beiden Wertansätze mit dem unternehmensindividuellen Steuersatz berechnet (z. B. 30 %; siehe nachfolgend). Sie ist somit kleiner als die Bewertungsdifferenz.

Fall 4: Wertansatz einer Verbindlichkeit / eines Rechnungsabgrenzungspostens (RAP)



Ist der Wertansatz einer Verbindlichkeit oder eines Rechnungsabgrenzungspostens in der Handelsbilanz **größer** als in der Steuerbilanz, ergibt sich ebenfalls eine Bewertungsdifferenz, die hier zum Ansatz einer Aktiven latenten Steuer in der Handelsbilanz führen kann. Die aktive latente Steuer wird aus der Wertdifferenz der beiden Wertansätze mit dem unternehmensindividuellen Steuersatz berechnet (z. B. 30 %; siehe nachfolgend). Sie ist somit geringer als die Bewertungsdifferenz.

Zusammenfassung:



4 Ansatz und Auflösung latenter Steuern

In den folgenden Beispielen wird auf die zuvor dargestellten Fälle Bezug genommen. Voraussetzungen dabei sind,

- dass alle Abweichungen zwischen den Wertansätzen in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz berücksichtigt werden,
- dass die aktiven latenten Steuern als Forderungen, die passiven latenten Steuern als Verbindlichkeiten gebucht werden,
- dass der unternehmensindividuelle **Steuersatz** der (angenommenen) Kapitalgesellschaft vereinfacht **30 %** beträgt und sich wie folgt zusammensetzt:

Steuerart	Berechnung	Steuersatz
Körperschaftsteuer (KSt)		15 %
Solidaritätszuschlag	5,5 % auf KSt = 15 % • 0,055 =	0,825 %
Gewerbesteuer	Messzahl 3,5 %; Hebesatz 405 % 3,5 % • 4,05 =	14,175 %
Unternehmensindividueller Steuersatz		30 %

4.1 Ansatz und Auflösung latenter Steuern bei Vermögensgegenständen

4.1.1 Passive latente Steuern bei Vermögensgegenständen

(Fall 1: Handelsbilanzansatz > Steuerbilanzansatz)

Beispiel:

Die Kapitalgesellschaft Schneider GmbH schafft im Januar 01 einen Gabelstapler zu Anschaffungskosten von 48.000,00 € an.

Dieser Gabelstapler soll in der Steuerbilanz linear über eine Nutzungsdauer nach AfA-Tabelle von 8 Jahren abgeschrieben werden. In der Handelsbilanz wird erfahrungsgemäß mit einer Nutzungsdauer von 10 Jahren gerechnet; es wird ebenfalls die lineare Abschreibung angewendet.

Wertansätze und Abschreibungen zum 31.12.01	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Anschaffungskosten	48.000,00 €	48.000,00 €
Abschreibungen in der Handelsbilanz 48.000,00 € : 10 Jahre =	4.800,00 €	
Abschreibungen in der Steuerbilanz 48.000,00 € : 8 Jahre =		6.000,00 €
Bilanzansatz zum 31.12.01	43.200,00 €	42.000,00 €

Der Bewertungsunterschied von 1.200 ,00 € ergibt sich in diesem Beispiel dadurch, dass der Gabelstapler in der Handelsbilanz mit 4.800,00 € abgeschrieben wird, in der Steuerbilanz aber mit 6.000,00 €. Daraus resultiert in der **Handelsbilanz ein höheres Vermögen** als in der Steuerbilanz. Das hat zur Folge, dass der Gewinn nach HGB höher ausfällt als der Gewinn nach EStG. Ein höherer handelsrechtlicher Gewinn führt zu einer höheren fiktiven Steuer nach Handelsbilanz gegenüber dem niedrigeren steuerlichen Gewinn und der daraus resultierenden niedrigeren tatsächlichen Steuer. Die **Steuer aus der Bewertungsdifferenz** des Jahres 01 ist in der Handelsbilanz als latente Steuer zu **passivieren (Passivierungspflicht)**:

Wertansätze	Handelsbilanz	Steuerbilanz	Bewertungsdifferenz (HB – SB)	Passive latente Steuer (30 % von Bewertungsdifferenz)	Zuführung (+)
Ansch.-Kosten	48.000,00 €	48.000,00 €			
- Abschreibung	4.800,00 €	6.000,00 €			
Wertansatz 01	43.200,00 €	42.000,00 €	1.200,00 €	360,00 €	360,00 €

Buchungen in der Handelsbilanz bis zum 31.12.01

<u>Buchung der Anschaffung des Gabelstaplers</u>	<u>Soll</u>	<u>Haben</u>
0830 Transporteinrichtungen	48.000,00 €	
2600 Vorsteuer	9.120,00 €	
an 2800 Bank		57.120,00 €

<u>Buchung der Abschreibung</u>	<u>Soll</u>	<u>Haben</u>
6520 Abschreibung auf Sachanlagen	4.800,00 €	
an 0830 Transporteinrichtungen		4.800,00 €

<u>Buchung der Passiven latenten Steuer</u>	<u>Soll</u>	<u>Haben</u>
7750 Aufwendg. aus Zuführung latenter Steuern	360,00 €	
an 3850 Passive latente Steuern		360,00 €

Kontendarstellung

Auf den Abschlusskonten stellt sich der Vorgang wie folgt dar:

GuV-Konto nach Handelsrecht in 01		
6520	4.800,00	
7750	360,00	

Handelsbilanzkonto zum 31.12. 01		
0830	43.200,00
...	
	3850	360,00

Steuerbilanzkonto in 01		
Wert	42.000,00	

Mit diesen Buchungen wird die aus dem handelsrechtlichen Abschluss sich ergebende Steuerlast gleichgesetzt der Steuerlast aus dem Einkommen nach EStG.

Fortsetzung des Beispiels: Zuführung und Herabsetzung der latenten Steuer

Die obige Bewertungsdifferenz aus dem ersten Nutzungsjahr beträgt 1.200,00 €. Sie führt zu einer Passiven latenten Steuer von 360,00 €. In den folgenden Jahren bis zum planmäßigen Ausscheiden des Gabelstaplers aus dem Bestand gleicht sich diese Differenz aus. Der folgende **Abschreibungsplan** verdeutlicht diesen Zusammenhang:

Wertansätze zum Abschlussstrichtag	Handelsbilanz	Steuerbilanz	Bewertungsdifferenz (HB – SB)	Passive latente Steuer des Jahres (30 %)	Zuführung (+) Herabsetzung (-)
Ansch.-Kosten	48.000,00 €	48.000,00 €			
- Abschreibg.	4.800,00 €	6.000,00 €			
Wertansatz 01	43.200,00 €	42.000,00 €	1.200,00 €	360,00 €	→ (+) 360,00 €
- Abschreibg.	4.800,00 €	6.000,00 €			
Wertansatz 02	38.400,00 €	36.000,00 €	2.400,00 €	720,00 €	← (+) 360,00 €
- Abschreibg.	4.800,00 €	6.000,00 €			
Wertansatz 03	33.600,00 €	30.000,00 €	3.600,00 €	1.080,00 €	(+) 360,00 €
- Abschreibg.	4.800,00 €	6.000,00 €			
Wertansatz 04	28.800,00 €	24.000,00 €	4.800,00 €	1.440,00 €	(+) 360,00 €
- Abschreibg.	4.800,00 €	6.000,00 €			
Wertansatz 05	24.000,00 €	18.000,00 €	6.000,00 €	1.800,00 €	(+) 360,00 €
- Abschreibg.	4.800,00 €	6.000,00 €			
Wertansatz 06	19.200,00 €	12.000,00 €	7.200,00 €	2.160,00 €	(+) 360,00 €
- Abschreibg.	4.800,00 €	6.000,00 €			
Wertansatz 07	14.400,00 €	6.000,00 €	8.400,00 €	2.520,00 €	(+) 360,00 €
- Abschreibg.	4.800,00 €	6.000,00 €			
Wertansatz 08	9.600,00 €	0,00 €	9.600,00 €	2.880,00 €	(+) 360,00 €
- Abschreibg.	4.800,00 €				
Wertansatz 09	4.800,00 €		4.800,00 €	1.440,00 €	(-) 1.440,00 €
- Abschreibg.	4.800,00 €				
Wertansatz 10	0,00 €		0,00 €	0,00 €	(-) 1.440,00 €
	Ausgleich im Zeitablauf				0,00 €

Aus dem Abschreibungsplan lässt sich erkennen,

- dass aufgrund der geringeren Abschreibung in der Handelsbilanz und der höheren Abschreibung in der Steuerbilanz die Wertansätze in der Steuerbilanz bis zum Jahr 08 stets niedriger sind als in der Handelsbilanz,
- dass sich daraus von Jahr zu Jahr steigende Bewertungsdifferenzen mit steigenden passiven latenten Steuern ableiten,

- dass erst Ende des 9. Jahres ein deutlicher Rückgang der Bewertungsdifferenz mit einem entsprechend deutlichen Rückgang der passiven latenten Steuer zu verzeichnen ist. In diesem Jahr wird die Passive latente Steuer um 1.440,00 € mit der Buchung herabgesetzt:

Passive latente Steuern	1.440,00 €
an Erträge aus der Auflösung latenter Steuern	1.440,00 €,

- dass zum Ende der planmäßigen handelsrechtlichen Nutzung des Gabelstaplers die Vermögensdifferenz vollständig abgebaut ist, sodass die Passive latente Steuer auf **0 €** fällt.

4.1.2 Aktive latente Steuer bei Vermögensgegenständen

(Fall 2: Handelsbilanzansatz < Steuerbilanzansatz)

Beispiel:

Die Kapitalgesellschaft Schneider GmbH schafft im Januar 01 einen Gabelstapler zu Anschaffungskosten von 48.000,00 € an.

Dieses Fahrzeug wird in der Steuerbilanz **linear** über eine Nutzungsdauer nach AfA-Tabelle von 8 Jahren abgeschrieben. In der Handelsbilanz soll der tatsächlichen Wertminderung Rechnung getragen werden, indem das Fahrzeug über die gleiche Nutzungsdauer **degressiv** mit 25 %/Jahr und Übergang zur linearen Restabschreibung abgeschrieben wird.

Wertansätze und Abschreibungen zum 31.12.01	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Anschaffungskosten	48.000,00 €	48.000,00 €
- Abschreibungen in der Handelsbilanz 48.000,00 € • 0,25 =	12.000,00 €	
- Abschreibungen in der Steuerbilanz 48.000,00 € : 8 Jahre =		6.000,00 €
Bilanzansatz zum 31.12.01	36.000,00 €	42.000,00 €

Der Bewertungsunterschied von 6.000,00 € ergibt sich in diesem Beispiel dadurch, dass der Gabelstapler in der Handelsbilanz mit 12.000,00 € abgeschrieben wird, in der Steuerbilanz aber mit 6.000,00 €. Daraus resultiert in der **Handelsbilanz** ein **niedrigeres Vermögen** als in der Steuerbilanz. Das hat zur Folge, dass der Gewinn nach HGB niedriger ausfällt als der Gewinn nach EStG. Ein niedrigerer handelsrechtlicher Gewinn führt zu einer niedrigeren fiktiven Steuer nach Handelsrecht gegenüber dem höheren steuerlichen Gewinn und der daraus resultierenden höheren tatsächlichen Steuer nach EStG. Die **Steuer aus der Bewertungsdifferenz** des Jahres 01 kann in der Handelsbilanz als latente Steuer **aktiviert** werden (**Aktivierungswahlrecht!**):

Wertansätze	Handelsbilanz	Steuerbilanz	Bewertungsdifferenz (SB – HB)	Aktive latente Steuer (30 % von Bewertungsdifferenz)	Zuführung (+)
Ansch.-Kosten	48.000,00 €	48.000,00 €			
- Abschreibung	12.000,00 €	6.000,00 €			
Wertansatz 01	36.000,00 €	42.000,00 €	6.000,00 €	1.800,00 €	1.800,00 €

Buchungen in der Handelsbilanz bis zum 31.12.01



Buchung der Anschaffung des Gabelstaplers	Soll	Haben
0830 Transporteinrichtungen	48.000,00 €	
2600 Vorsteuer	9.120,00 €	
an 2800 Bank		57.120,00 €
Buchung der Abschreibung	Soll	Haben
6520 Abschreibung auf Sachanlagen	12.000,00 €	
an 0830 Transporteinrichtungen		12.000,00 €
Buchung der Aktiven latenten Steuer	Soll	Haben
2950 Aktive latente Steuern	1.800,00 €	
an 7760 Erträge aus der Zuführung latenter Steuern		1.800,00 €

Kontendarstellung

Auf den Abschlusskonten stellt sich der Vorgang wie folgt dar:

GuV-Konto nach Handelsrecht in 01			
6520	12.000,00	7760	1.800,00
Handelsbilanzkonto zum 31.12. 01			
0830	36.000,00	
...		
2950	1.800,00		
Steuerbilanzkonto in 01			
Wert	42.000,00		

Fortsetzung des Beispiels: Zuführung und Herabsetzung der latenten Steuer

Die obige Bewertungsdifferenz aus dem ersten Nutzungsjahr beträgt 6.000,00 €. Sie kann zu einer Aktiven latenten Steuer von 1.800,00 € führen. In den folgenden Jahren bis zum planmäßigen Ausscheiden des Gabelstaplers aus dem Bestand gleicht sich diese Differenz aus. Der folgende **Abschreibungsplan** verdeutlicht diesen Zusammenhang.

Der Übergang von der degressiven Abschreibung auf die lineare Restabschreibung in der Handelsbilanz findet aufgrund der folgenden Rechnung nach Ablauf von 4 Jahren statt:

$$i = n - 100/p \rightarrow i = 8 - 100/25 = 4$$

Wertansätze zum Abschlussstrichtag	Handelsbilanz	Steuerbilanz	Bewertungsdifferenz (SB - HB)	Aktive latente Steuer des Jahres (30 %)	Zuführung (+) Herabsetzung (-)
Ansch.-Kosten	48.000,00 €	48.000,00 €			
- Abschreibg.	12.000,00 €	6.000,00 €			
Wertansatz 01	36.000,00 €	42.000,00 €	6.000,00 €	1.800,00 €	(+) 1.800,00 €
- Abschreibg.	9.000,00 €	6.000,00 €			
Wertansatz 02	27.000,00 €	36.000,00 €	9.000,00 €	2.700,00 €	(+) 900,00 €
- Abschreibg.	6.750,00 €	6.000,00 €			
Wertansatz 03	20.250,00 €	30.000,00 €	9.750,00 €	2.925,00 €	(+) 225,00 €
- Abschreibg.	5.062,50 €	6.000,00 €			
Wertansatz 04	15.187,50 €	24.000,00 €	8.812,50 €	2.643,75 €	(-) 281,25 €
- Abschreibg.	3.796,88 €	6.000,00 €			
Wertansatz 05	11.390,62 €	18.000,00 €	6.609,38 €	1.982,81 €	(-) 660,94 €
- Abschreibg.	3.796,88 €	6.000,00 €			
Wertansatz 06	7.593,74 €	12.000,00 €	4.406,26 €	1.321,88 €	(-) 660,93 €
- Abschreibg.	3.796,88 €	6.000,00 €			
Wertansatz 07	3.796,86 €	6.000,00 €	2.203,14 €	660,94 €	(-) 660,94 €
- Abschreibg.	3.796,86 €	6.000,00 €			
Wertansatz 08	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	(-) 660,94 €
Ausgleich im zeitlichen Ablauf					0,00 €

Aus dem Abschreibungsplan lässt sich ableiten,

- dass aufgrund der höheren Abschreibung in der Handelsbilanz gegenüber der Steuerbilanz die Wertansätze in der Steuerbilanz bis zum Ausscheiden des Gabelstaplers stets höher sind als in der Handelsbilanz,
- dass sich daraus von Jahr zu Jahr zunächst steigende, ab dem vierten Jahr abnehmende Bewertungsdifferenzen mit entsprechend steigenden bzw. abnehmenden aktiven latenten Steuern ergeben,
- dass die Buchungen für die Zuführung zu den Aktiven latenten Steuern lauten:

Aktive latente Steuern
an **Erträge aus der Zuführung zu latenten Steuern**

- dass die Buchungen für die Herabsetzung der Aktiven latenten Steuern lauten:
Aufwendungen aus der Herabsetzung von latenten Steuern
an **Aktive latente Steuern**
- dass zum Ende der planmäßigen handelsrechtlichen und steuerlichen Nutzung des Gabelstaplers die Vermögensdifferenz vollständig abgebaut ist, sodass die Aktive latente Steuer auf 0 € fällt.

4.2 Ansatz und Auflösung latenter Steuern bei Verbindlichkeiten oder Rückstellungen

Positive oder negative Differenzen zwischen dem Handelsbilanzergebnis vor Steuern und dem Steuerbilanzergebnis kann es auch bei Verbindlichkeiten/Rechnungsabgrenzungsposten oder Rückstellungen geben. In diesen Fällen ist ebenfalls nach den obigen Darstellungen ein Ausweis von Aktiven oder Passiven latenten Steuern vorgesehen.

4.2.1 Ansatz und Auflösung passiver latenter Steuern bei Verbindlichkeiten (Fall 3: Handelsbilanzansatz < Steuerbilanzansatz)

Passive latente Steuern treten z. B. dann auf, wenn eine kurzfristige Fremdwährungsverbindlichkeit zum Abschlussstichtag zu bewerten ist.

Für diesen Fall schreibt das HGB in § 256 a vor: „Auf fremde Währung lautende Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten sind zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag umzurechnen. Bei einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger sind § 253 Abs. 1 Satz 1 und § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 nicht anzuwenden.“ Bei einer Fremdwährungsverbindlichkeit mit einer Restlaufzeit von weniger als einem Jahr heißt das konkret, dass diese Verbindlichkeit am Abschlussstichtag zum Devisenkassamittelkurs zu bewerten ist.

Demgegenüber bestimmt § 6, Abs. 1 Nr. 3, Satz 1 in Verbindung mit Nr. 2, Satz 2 EStG, dass der höhere Teilwert einer Fremdwährungsverbindlichkeit nur angesetzt werden darf, wenn die Werterhöhung voraussichtlich dauerhaft ist. Bei einer kurzfristigen Verbindlichkeit ist bei entsprechender Kursnotierung grundsätzlich von einer „dauerhaften Werterhöhung“ auszugehen.

Beispiel:

Die Schneider GmbH bezieht für ihre Spanplattenproduktion Holz im Wert von netto 66.000,00 US-\$ aus den USA. Die Lieferung erfolgt am 15.11.01. Als Zahlungstermin ist der 15. Januar 02 vereinbar. Die Verbindlichkeit ist am Zugangstag 15.11.01 und am Abschlussstichtag 31.12.01 zu bewerten.

Der Devisenkassamittelkurs am Zugangstag lautet 1,10 US-\$/€. Am Abschlussstichtag steht der Kurs auf 1,20 US-\$/€.

Am **Zugangstag** hat die Fremdwährungsverbindlichkeit einen Gegenwert in Euro von:

$$x \text{ €} = 66.000,00 \text{ €} : 1,1 = \mathbf{60.000,00 \text{ €}}$$

Am **Abschlussstichtag** ist die Fremdwährungsverbindlichkeit in der Handelsbilanz zum Kurs von 1,20 US-\$/€ anzusetzen:

$$x \text{ €} = 66.000,00 \text{ €} : 1,2 = \mathbf{55.000,00 \text{ €}}$$

In der Steuerbilanz wird die Schuld zum höheren Teilwert angesetzt, der sich aufgrund des Zugangskurses von 1,10 US-\$/€ ergibt.

Wertansätze zum 31.12.01	Handels-Bilanz	Steuer-Bilanz	Bewertungs-differenz (SB – HB)	Passive latente Steuer (30 % von Bewertungsdifferenz)
Fremdwährung	55.000,00 €	60.000,00 €	5.000,00 €	1.500,00 €

In der Handelsbilanz werden die Fremdwährungsverbindlichkeiten um 5.000,00 € **niedriger** ausgewiesen als in der Steuerbilanz. Entsprechend fällt das Handelsbilanzergebnis um diesen Betrag **höher** aus als das Steuerbilanzergebnis. Mithin wäre die fiktive Steuer aus dem Handelsbilanzergebnis höher als die tatsächliche Steuer aus dem Steuerbilanzergebnis. Dieser Unterschied beträgt bei einem Steuersatz von 30 % **1.500,00 €**. Er muss durch eine latente Steuer auf der **Passivseite** der Handelsbilanz ausgewiesen werden (**Passivierungspflicht**).

Buchung der Fremdwährungsverbindlichkeit am Zugangstag (ohne Zoll und ohne Einfuhrumsatzsteuer)	Soll	Haben
6000 Rohstoffaufwendungen	60.000,00 €	
an 4400 Verbindlichkeiten a. LL		60.000,00 €

Buchung der Kursdifferenz am Abschlussstichtag	Soll	Haben
4400 Verbindlichkeit a. LL	5.000,00 €	
an 5430 Andere sonstige betriebliche Erträge		5.000,00 €

Buchung der Passiven latenten Steuer zum Abschlussstichtag in der handelsrechtlichen Buchführung:	Soll	Haben
7750 Aufwendg. aus Zuführung latenter Steuern	1.500,00 €	
an 3850 Passive latente Steuern		1.500,00 €

Kontendarstellung

Auf den Abschlusskonten stellt sich der Vorgang wie folgt dar:

GuV-Konto nach Handelsrecht in 01			
6000	60.000,00	5430	5.000,00
7750	1.500,00		

Handelsbilanzkonto zum 31.12. 01		
...	4400	55.000,00
-	...	
	3850	1.500,00

Steuerbilanzkonto in 01		
	4400	60.000,00

Die handelsrechtlichen Abschlusskonten (Gewinn- und Verlustkonto, Bilanzkonto) zeigen, dass durch die Buchung der Fremdwährungsverbindlichkeiten die Verbindlichkeiten um 5.000,00 € niedriger ausgewiesen werden als in der Steuerbilanz; entsprechend ist im GuV-Konto ein Ertrag zu buchen. Zum Ausgleich wird in der Bilanz eine Passive latente Steuer von 1.500,00 € angesetzt, die sich im Gewinn- und Verlustkonto als zusätzlicher Aufwand auswirkt.

Fortsetzung des Beispiels:

Zu Beginn des Jahres 02 erfolgt die Zahlung des Kaufpreises (ohne Kursänderung). Die Passive latente Steuer ist aufzulösen:

Buchung der Zahlung	Soll	Haben
4400 Verbindlichkeiten a. LL	55.000,00 €	
an 2600 Bank		55.000,00 €

Auflösung der Passiven latenten Steuer	Soll	Haben
3850 Passive latente Steuern	1.500,00 €	
an 7760 Erträge aus der Auflösung Passiver lat. Steuern		1.500,00 €

Kontendarstellung

Auf den Konten der handelsrechtlichen Buchführung stellt sich der Vorgang im Jahr 02 wie folgt dar:

Soll	4400 Verbindlichkeiten	Haben
2600	55.000,00	6000
		55.000,00

Soll	3850 Passive latente Steuern	Haben
7760	1.500,00	8000
		1.500,00

Soll	7760 Erträge a. Aufl. Pass. Lat. St.	Haben
		3850
		1.500,00

4.2.2 Ansatz und Auflösung aktiver latenter Steuern bei Rückstellungen (Fall 4: Handelsbilanzansatz > Steuerbilanzansatz)

Besonders häufig kommt es bei **Rückstellungen**, die zum Abschlussstichtag in der Handelsbilanz gebildet werden (müssen), zu latenten Steuern:

So schreibt § 249, Abs. 1, Satz 1 HGB die Bildung von Rückstellungen „für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwierigen Geschäften“ **zwingend** vor (**Passivierungspflicht** im Hinblick auf das Vorsichtsprinzip), während es in § 5, Abs. 4 a EStG heißt: „Rückstellungen für drohende Verluste aus schwierigen Geschäften **dürfen nicht** gebildet werden.“ (**Passivierungsverbot** im Hinblick auf Steuergerechtigkeit).

Hier steht die rechtliche Vorschrift im Handelsrecht im Widerspruch zur Vorschrift im Steuerrecht: In der Handelsbilanz gibt es einen Wertansatz für Verbindlichkeiten (Rückstellungen) zum Abschlussstichtag, der in der Steuerbilanz nicht vorkommt.



Beispiel:

Die Schneider GmbH stellt Spanplatten für die Möbelindustrie aus Fichtenholz her. Hauptlieferant für den Rohstoff ist die Staatliche Forstverwaltung Cottbus. Am 22.11.01 bestellt die Schneider GmbH verbindlich 1 000 Festmeter Fichtenholz zum Nettopreis von 60,00 € je Festmeter. Die Lieferung ist für Anfang Februar 02 vereinbart. Ende des Jahres 01 richtet ein Orkan erhebliche Waldschäden an mit der Folge, dass zu Beginn des Jahres 02 das qualitativ minderwertige Fichtenholz für die Spanproduktion in großen Mengen zu deutlich niedrigeren Preisen angeboten wird.

Die Schneider GmbH rechnet damit, dass sie im Jahr 02 nur mit einem niedrigeren Wiederbeschaffungspreis von 50,00 € je Festmeter kalkulieren kann. Ihr droht somit ein Verlust von $(10,00 \text{ €} \cdot 1 \text{ 000 Festmeter} =) 10.000,00 \text{ €}$, für den eine Rückstellung zum Abschlussstichtag 01 gebildet werden soll.

Buchung der Rückstellung zum Abschlussstichtag 01 in der Handelsbilanz

	Soll	Haben
6000 Aufwendungen für Rohstoffe	10.000,00 €	
an 3970 Sonstige Rückstellungen		10.000,00 €

In der Handelsbilanz werden mit dieser Buchung die Verbindlichkeiten um 10.000,00 € höher ausgewiesen als in der Steuerbilanz. Entsprechend fällt das Handelsbilanzergebnis um diesen Betrag **niedriger** aus als das Steuerbilanzergebnis. Mithin wäre die fiktive Steuer aus dem Handelsbilanzergebnis niedriger als die tatsächliche Steuer aus dem Steuerbilanzergebnis. Dieser Unterschied beträgt bei einem Steuersatz von 30 % **3.000,00 €**. Er kann durch eine latente Steuer auf der **Aktivseite** der Handelsbilanz ausgewiesen werden (**Aktivierungswahlrecht**, siehe Fall 4, Seite 3). Die folgende Übersicht verdeutlicht den Zusammenhang:

Wertansätze zum 31.12.01	Handels- bilanz	Steuer- bilanz	Bewertungs- differenz (HB – SB)	Aktive latente Steuer (30 % von Bewertungsdifferenz)
Rückstellungen	10.000,00 €	0,00 €	10.000,00 €	3.000,00 €

Buchung der Aktiven latenten Steuer zum Abschluss- stichtag 01 in der handelsrechtlichen Buchführung:

	Soll	Haben
2950 Aktive latente Steuern	3.000,00 €	
an 7760 Erträge aus der Zuführung latenter Steuern		3.000,00 €

Kontendarstellung

Auf den Abschlusskonten stellt sich der Vorgang wie folgt dar:

GuV-Konto nach Handelsrecht in 01			
6000	10.000,00	7760	3.000,00

Handelsbilanzkonto zum 31.12. 01			
...	...		
2950	3.000,00.	3970	10.000,00

Steuerbilanzkonto in 01	
	Keine Buchung

Die handelsrechtlichen Abschlusskonten (Gewinn- und Verlustkonto, Bilanzkonto) zeigen, dass durch die Buchung der Rückstellung die Aufwendungen und die Verbindlichkeiten um 10.000,00 € höher ausgewiesen werden als in der Steuerbilanz (in der keine Buchung stattfinden darf). Zum Ausgleich kann eine Aktive latente Steuer von 3.000,00 € angesetzt werden, die sich im Gewinn- und Verlustkonto als zusätzlicher Ertrag auswirkt.

Fortsetzung des Beispiels

Zu Beginn des Jahres **02** wird der Kaufvertrag zu den vereinbarten Konditionen erfüllt. Die Rückstellung und die Aktive latente Steuer sind aufzulösen.

Buchung des Rechnungseingangs im Februar 02	Soll	Haben
6000 Aufwendungen für Rohstoffe	60.000,00 €	
2600 Vorsteuer		11.400,00 €
an 4400 Verbindlichkeiten		71.400,00 €

Auflösung der Rückstellung im Februar 02	Soll	Haben
3970 Sonstige Rückstellungen	10.000,00 €	
an 6000 Aufwendungen für Rohstoffe		10.000,00 €

Auflösung der Aktiven latenten Steuer	Soll	Haben
7750 Aufwendg. aus Auflösung latenter Steuern	3.000,00 €	
an 2950 Aktive latente Steuern		3.000,00 €

Kontendarstellung

Auf den Konten der handelsrechtlichen Buchführung stellt sich der Vorgang im Jahr **02** bei aufwandsorientierter Buchung der Rohstoffe wie folgt dar:

Soll 2600 Vorsteuer Haben		Soll 4400 Verbindlichkeiten Haben	
4400	11.400,00		2600
			71.400,00
Soll 2950 Aktive latente Steuern Haben		Soll 6000 Aufwendungen für Rohstoffe Haben	
8000	3.000,00	3970	10.000,00
		GuV	50.000,00
Soll 3970 Sonstige Rückstellungen Haben		Soll 7750 Aufwdg. aus Auflösung lat. St. Haben	
6000	10.000,00	2950	3.000,00
		GuV	

Im Jahr **02** wirken sich die Vorgänge auf den Gewinn- und Verlustkonten wie folgt aus:

GuV-Konto nach Handelsrecht in 02		GuV-Konto nach Steuerrecht in 02	
6000	50.000,00		60.000,00
7750	3.000,00		

Der im handelsrechtlichen Abschluss des Jahres **01** angesetzte Ertrag aus der Aktiven latenten Steuer wird im Jahresabschluss **02** durch den Ansatz von Aufwendungen aus der Auflösung latenter Steuern in Höhe von 3.000,00 € neutralisiert.

Für den drohenden Verlust wurde in **01** eine Aufwandsrückstellung von 10.000,00 € angesetzt, sodass in **02** periodengerecht noch ein „Restaufwand“ von 50.000,00 € erscheint, während im GuV-Konto nach Steuerrecht der volle Aufwand von 60.000,00 € ausgewiesen wird. Dieser höhere Aufwand führt in **02** zu einem geringeren Gewinn und damit zu niedrigerer Steuerlast im Steuerrecht. Dennoch ist in **02** keine passive latente Steuer zu bilden, da es bereits in **01** eine Steuerabgrenzung gegeben hat und da in **02** die Schuld von 71.400,00 € in beiden Bilanzen gleich hoch ist.

5 Verrechnung der aktiven mit den passiven latenten Steuern

Das Konzept, nach dem die latenten Steuern zum Abschlussstichtag ermittelt werden, ist **bilanzorientiert** aufgebaut, d. h. der Kaufmann muss alle Bilanzposten danach untersuchen, ob zwischen deren handelsrechtlichen Wertansätzen und deren steuerlichen Wertansätzen Ansatz- oder Bewertungsunterschiede bestehen. Er kann sodann entscheiden,

- ob er pflichtgemäß die passiven latenten Steuern in der Handelsbilanz aufführt (Passivierungsgebot nach § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB),
- ob er freiwillig die aktiven latenten Steuern ausweist (Aktivierungswahlrecht nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB),
- ob er die passiven und die aktiven latenten Steuern einzeln ermittelt und als getrennte Bilanzposten in der Handelsbilanz aufführt (unverrechneter Ausweis nach § 274 Abs. 1 Satz 3) oder
- ob er die passiven mit den aktiven latenten Steuern verrechnet und nur die Gesamtdifferenz in der Bilanz erscheinen lässt. In diesem Fall muss er nach dem Vorsichtsprinzip das Wahlrecht zur Aktivierung latenter Steuern **vollständig** ausüben. Sofern die aktiven latenten Steuern die passiven übersteigen, unterliegt die Differenz gemäß § 268, Abs. 8 HGB einer Ausschüttungssperre. Übersteigen die passiven latenten Steuern die aktiven, so besteht **Ansatzpflicht**, im anderen Fall ein **Ansatzwahlrecht**.

6 Erleichterung für kleine Kapitalgesellschaften

Aus § 274 HGB in Verbindung mit 274a HGB ergibt sich, dass die Regelungen zur Ansetzung latenter Steuern nur mittelgroße und große Kapitalgesellschaften betreffen. § 264 a HGB bestimmt, dass auch haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften von dieser Regelung betroffen sind, sofern sie die entsprechenden Größenmerkmale erfüllen.

Kleine Kapitalgesellschaften, Kleinstkapitalgesellschaften und die nicht unter § 264 a HGB fallenden Personengesellschaften sind gemäß § 274 a HGB vom Bilanzausweis latenter Steuern **befreit**, es sei denn, die betroffenen Unternehmen stellen zusätzlich zur Handelsbilanz auch eine Steuerbilanz auf **und** die Steuerbilanz weist gegenüber der Handelsbilanz eine höhere Steuerverbindlichkeit in 01 aus, die erst in 02 wirksam wird. In der Handelsbilanz ist in diesem Fall eine Steuerrückstellungen nach § 249, Abs. 1 HGB zu bilden. Bei Personengesellschaften bezieht sich die Verpflichtung zum Ausweis latenter Steuern nur auf Rückstellungen für die Gewerbesteuer (und auf Verlustvorträge). Das hat damit zu tun, dass Personengesellschaften grundsätzlich keine Steuersubjekte sind; sie unterliegen nicht der Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Steuersubjekte sind die Inhaber dieser Gesellschaften.