

RECHNUNGSLEGUNG NACH HGB

Prof. Dr. Corinna Ewelt-Knauer

Professur für Financial Accounting (BWL VII)

Justus-Liebig-Universität Gießen



FOLGE 11

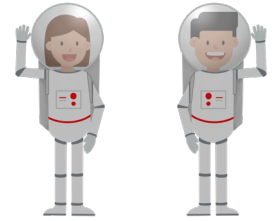
Bilanzierung von latenten Steuern



[Zum Video](#)

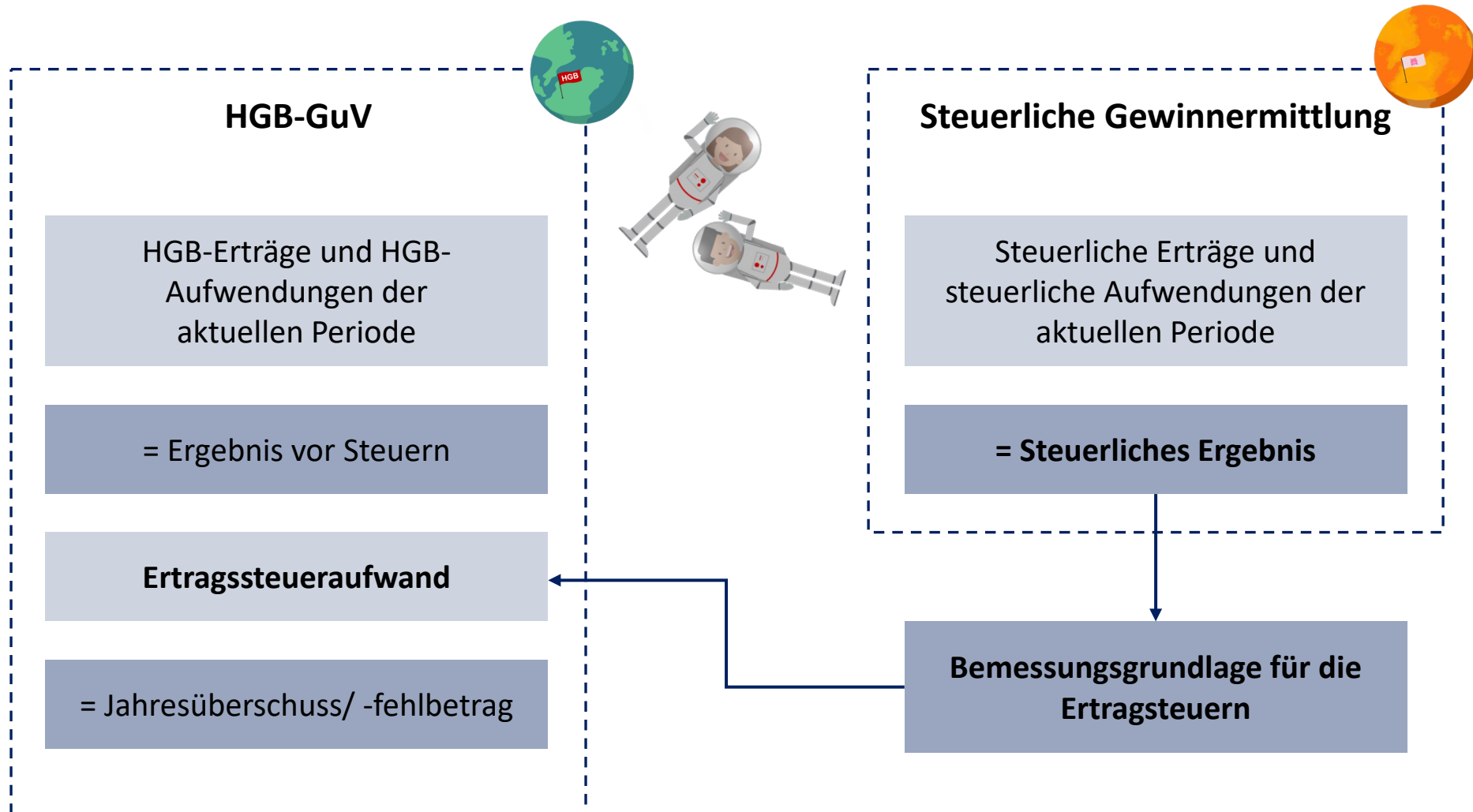


Folge 11 – Latente Steuern



- 11.1 Grundkonzeption der latenten Steuern
- 11.2 Temporäre und quasi-permanente Differenzen aus Ansatz- und Bewertungsunterschieden
- 11.3 Ansatz und Bewertung latenter Steuern
- 11.4 Ausweis latenter Steuern

11.1 Grundkonzeption der latenten Steuern

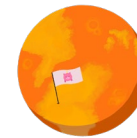


11.1 Grundkonzeption der latenten Steuern



- Die Ertragssteuerbemessung erfolgt nach steuerrechtlichen Regelungen, die sich von den HGB-Regelungen unterscheiden.

→ Einzelne Sachverhalte werden in der HGB-Bilanz anders erfasst als in der Steuerbilanz!

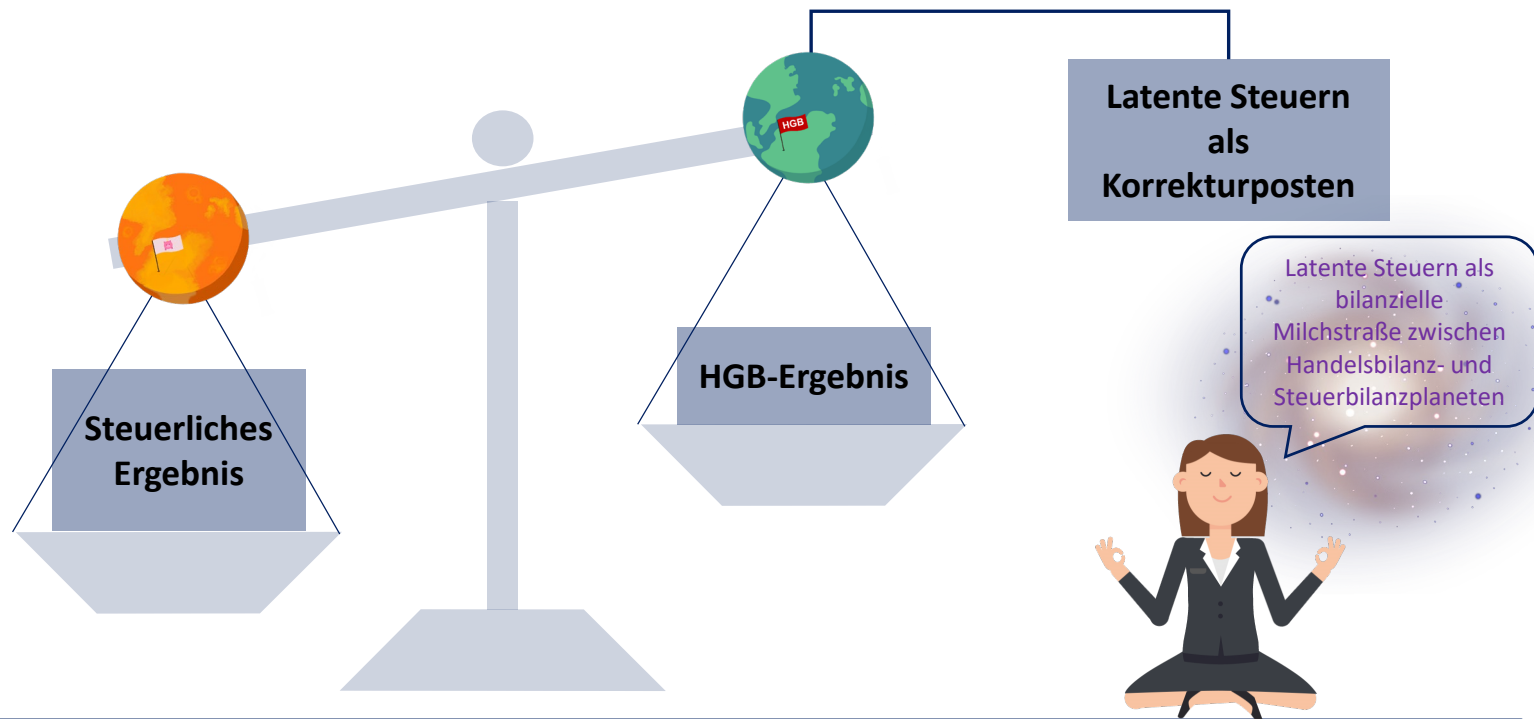


- Bilanzielle Unterschiede zwischen HGB- und Steuerbilanz führen dazu, dass das **Periodenergebnis nach HGB vom steuerlichen Periodenergebnis abweicht**.
- Das **steuerliche Periodenergebnis** bildet die **Bemessungsgrundlage für den Steueraufwand**, der in die HGB-GuV als Aufwand eingeht.

11.1 Grundkonzeption der latenten Steuern



- Wenn also das HGB-Periodenergebnis und das steuerliche Periodenergebnis abweichen, wird in der HGB-GuV ein tatsächlicher Steueraufwand ausgewiesen, der in keinem nachvollziehbaren Verhältnis zum HGB-Periodenergebnis steht.
- Zur Lösung dieses Problems wird ein „**Korrekturposten**“ in Form von **latenten Steuern** gebildet.



11.1 Grundkonzeption der latenten Steuern



Einführendes Beispiel (1/2)


In der HGB-Bilanz des Geschäftsjahres 01 ist eine Rückstellung gebildet worden, die nach Steuerrecht nicht zulässig ist. Im Geschäftsjahr 02 tritt der erwartete Verlust tatsächlich ein. Der Steuersatz (Körperschaft- & Gewerbesteuer) beträgt 37,5%.

Ohne latente Steuern	Geschäftsjahr 01		Geschäftsjahr 02	
	HGB-Bilanz 🌍	Steuerbilanz 🟡	HGB-Bilanz 🌍	Steuerbilanz 🟡
Umsatzerlöse	8.000 €	8.000 €	9.000 €	9.000 €
Aufwendungen	7.000 €	7.000 €	8.000 €	8.000 €
Drohverlustrückstellung	600 €			
Verlusteintritt				600 €
Ergebnis vor Steuern	400 €	1.000 €	1.000 €	400 €
tatsächlicher Steueraufwand	375 €	375 € (=1.000 € • 37,5%)	150 €	150 € (=400 • 37,5 %)
Ergebnis nach Steuern	25 €	625 €	850 €	250 €
Steuersatz	93,75%	37,50 %	15,00 %	37,50 %

11.1 Grundkonzeption der latenten Steuern



Einführendes Beispiel (2/2)

<u>Mit latenten Steuern</u>	Geschäftsjahr 01		Geschäftsjahr 02	
	HGB-Bilanz 	Steuerbilanz 	HGB-Bilanz 	Steuerbilanz 
Umsatzerlöse	8.000 €	8.000 €	9.000 €	9.000 €
Aufwendungen	7.000 €	7.000 €	8.000 €	8.000 €
Drohverlustrückstellung	600 €			
Verlusteintritt				600 €
Ergebnis vor Steuern	400 €	1.000 €	1.000 €	400 €
tatsächlicher Steueraufwand	375 €	375 € (=1.000 € • 37,5%)	150 €	150 € (=400 • 37,5 %)
lat. Steuerertrag (./.) bzw. lat. Steueraufwand (+)	./.. 225 € (=600 • 37,5 %)		+225 € (=600 € • 37,5 %)	
ausgewiesener HGB- Steueraufwand	150 €		375 €	
Ergebnis nach Steuern	250 €	625 €	625 €	250 €
Steuersatz	37,50 %	37,50 %	37,50 %	37,50 %

11.1 Grundkonzeption der latenten Steuern



Grundsatz für die Bilanzierung latenter Steuern

- Bildung latenter Steuern für alle sich im Zeitablauf umkehrende Differenzen
- **Sich im Zeitablauf umkehrende Differenzen**
= Unterschiede im Wertansatz nach HGB und Steuerrecht, die sich im Zeitablauf auflösen

Steuerdifferenzen zwischen HGB-Bilanz und Steuerbilanz

temporäre
Differenzen

quasi-permanente
Differenzen

permanente
Differenzen

→ Ursachen für latente Steuern



*Hier muss ich
keine latenten
Steuern bilden.
Nichtstun kann
ich am besten.*

11.1 Grundkonzeption der latenten Steuern

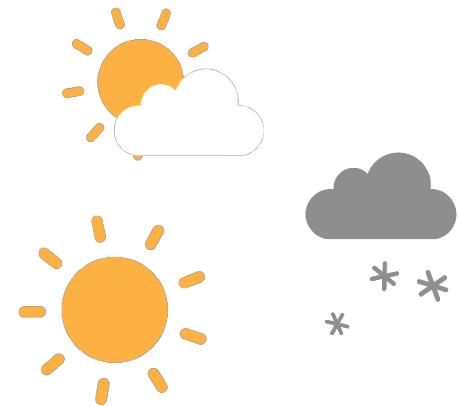


Temporäre Differenzen

- Gleichen sich im Zeitablauf automatisch aus
- Beispiel: unterschiedliche planmäßige Abschreibungsdauer nach HGB und Steuerrecht

Quasi-permanente Differenzen

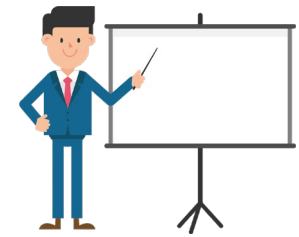
- Gleichen sich aus durch:
 - Managemententscheidung,
 - neues Ereignis oder
 - Unternehmensauflösung



Permanente Differenzen

- Gleichen sich niemals aus, weil der zugrunde liegende Sachverhalt im Steuerrecht in keiner Periode relevant wird.
- Beispiel: Aufsichtsratsvergütungen

11.1 Grundkonzeption der latenten Steuern



§ 274 HGB – Latente Steuern

(1) ¹Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen **Differenzen**, die sich in späteren Geschäftsjahren **voraussichtlich abbauen**, so ist eine sich daraus insgesamt ergebende **Steuerbelastung als passive latente Steuern** (§ 266 Abs. 3 E.) in der Bilanz anzusetzen. ²Eine sich daraus insgesamt ergebende **Steuerentlastung kann als aktive latente Steuern** (§ 266 Abs. 2 D.) in der Bilanz angesetzt werden. (...)



Bewertung der latenten Steuern mit unternehmensindividuellen Steuersätzen im Zeitpunkt des voraussichtlichen Abbaus der Differenzen

11.1 Grundkonzeption der latenten Steuern

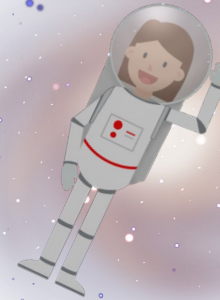


Aktive latente Steuern = künftige steuerliche ENTlastung

- Falls das **HGB-Ergebnis** der Periode **niedriger** ausfällt als das **steuerliche Ergebnis**, ergibt sich eine abzugsfähige steuerliche Differenz.



- Diese führt zum Ansatz einer **aktiven latenten Steuer**, falls ...
 - **Vermögensgegenstände** in der **HGB-Bilanz niedriger bewertet** wurden als in der Steuerbilanz bzw. **nur** in der **Steuerbilanz** berücksichtigt wurden
 - Beispiel: unterschiedliche planmäßige Abschreibungsverfahren
 - **Schulden** in der **HGB-Bilanz höher bewertet** wurden als in der Steuerbilanz bzw. **nur** in der **HGB-Bilanz** berücksichtigt wurden
 - Beispiel: Berücksichtigung von Drohverlustrückstellungen in der HGB-Bilanz



11.1 Grundkonzeption der latenten Steuern

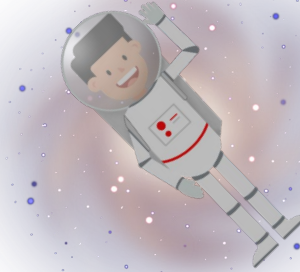


Passive latente Steuern = künftige steuerliche **BE**lastung

- Falls das **HGB-Ergebnis** der Periode **höher** ausfällt als das **steuerliche Ergebnis**, ist eine zu versteuernde temporäre Differenz zu berücksichtigen.



- Diese führt zum Ansatz einer **passiven latenten Steuer**, falls ...
 - **Vermögensgegenstände** in der **HGB-Bilanz höher bewertet** wurden als in der Steuerbilanz bzw. **nur** in der **HGB-Bilanz** berücksichtigt wurden
 - Beispiel: Ansatz von Entwicklungskosten im HGB-Abschluss, für die steuerrechtlich ein Aktivierungsverbot bestehen
 - **Schulden** in der **HGB-Bilanz niedriger bewertet** wurden als in der Steuerbilanz bzw. **nur** in der **Steuerbilanz** berücksichtigt wurden
 - Beispiel: Handelsrechtlich niedrigere langfristige Rückstellungen aufgrund eines höheren Zinssatzes als 5,5 % in der Steuerbilanz (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG).



11.2 Temporäre Bilanzdifferenzen aus Ansatz- und Bewertungsvorschriften



Sich umkehrende Differenzen

- Buchwert HGB-VG < Steuerwert
- HGB: *Kein* Ansatz eines VG im HGB-Abschluss, StB: Ansatz für die steuerliche Gewinnermittlung
- Buchwert HGB-Schuld > Steuerwert
- HGB: Ansatz einer Schuld im HGB-Abschluss, StB: *Kein* Ansatz für die steuerliche Gewinnermittlung
- Buchwert HGB-VG > Steuerwert
- HGB: Ansatz eines VG im HGB-Abschluss, StB: *Kein* Ansatz für die steuerliche Gewinnermittlung
- Buchwert HGB-Schuld < Steuerwert
- HGB: *Kein* Ansatz einer Schuld im HGB-Abschluss, StB: Ansatz für die steuerliche Gewinnermittlung

Aktive latente Steuern
= künftige
SteuerENTlastung


Passive latente Steuern
= künftige
SteuerBELastung

11.2 Temporäre Bilanzdifferenzen aus Ansatz- und Bewertungsvorschriften



	Aktivum in Handelsbilanz	>	Aktivum in Steuerbilanz	
	150 GE	>	100 GE	

- *Beispielursache:* Niedrigerer Ansatz in der Steuerbilanz aufgrund höherer steuerlicher Abschreibungen (Abschreibungspotential wurde steuerlich bereits genutzt)
 - Wird **Aktivum** zum **handelsrechtlichen Buchwert realisiert**, entsteht ein **steuerpflichtiger Gewinn** in Höhe von 50 GE, handelsrechtlich entsteht hingegen kein Gewinn
- Bei Steuersatz von 40 %: Bildung **passiver latenter Steuern** in Höhe von 20 GE (=50 GE x 0,4)

	Rückstellung in Handelsbilanz	>	Rückstellung in Steuerbilanz	
	150 GE	>	100 GE	

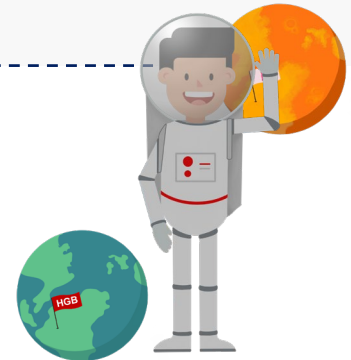
- *Beispielursache:* Niedrigerer Ansatz in der Steuerbilanz aufgrund abweichender Bewertung
 - Wird die **Verpflichtung zu 150 GE erfüllt**, entsteht ein zusätzlicher **steuerlich abzugsfähiger Aufwand** in Höhe von 50 GE, der nach HGB nicht mehr zu erfassen ist
- Bei Steuersatz von 40 %: Bildung **aktiver latenter Steuern** in Höhe von 20 GE möglich

11.3 Ansatz und Bewertung latenter Steuern

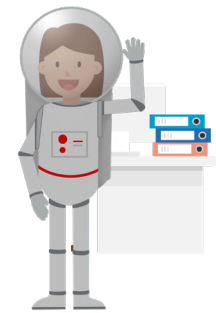


Beispiel: Ansatz und Bewertung latenter Steuern


- Im Jahr 20X1 entstehen Aufwendungen zur Entwicklung eines immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens, der ab dem 01.01.20X2 über einen Zeitraum von 5 Jahren genutzt werden kann.
- Für diese Entwicklungsaufwendungen in Höhe von 1.000 GE besteht handelsrechtlich ein Aktivierungswahlrecht (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB), wohingegen im Steuerrecht eine Aktivierung untersagt ist (§ 5 Abs. 2 EStG).
- Als künftiger individueller Steuersatz wird ein zeitlich konstanter Wert in Höhe von 40 % angenommen.
- Das Jahresergebnis vor Steuern und möglicher Aktivierung beträgt stets 3.000 GE.



11.3 Ansatz und Bewertung latenter Steuern

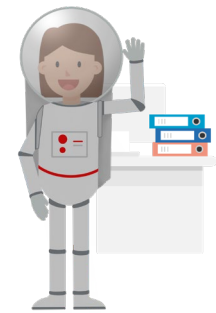


Beispiel: Ansatz und Bewertung latenter Steuern – Lösung (1/3)

20X1	steuerlich 	handelsrechtlich 	
		ohne lat. Steuern	mit lat. Steuern
Ergebnis vor Steuern und Aktivierung	3.000	3.000	3.000
Aktivierung	0	+1.000	+1.000
Ergebnis vor Steuern	3.000	4.000	4.000
Ausgewiesener Steueraufwand	1.200	1.200	Σ 1.600
• Steueraufwand (40%)	1.200	1.200	1.200
• Passive latente Steuern	-	0	400
Ergebnis nach Steuern	1.800	2.800	2.400
Steuerquote	1.200 / 3.000 = 40%	1.200 / 4.000 = 30%	1.600 / 4.000 = 40%

- **Handelsrechtlich** ausgewiesener Steueraufwand **ohne Steuerlatenzen** um **400 GE** zu gering
- Durch passive latente Steuern **Erhöhung des Steueraufwands** um 400 GE auf 1.600 GE
- **Kongruenz zwischen Steueraufwand und handelsrechtlichen Jahresergebnis vor Steuern**

11.3 Ansatz und Bewertung latenter Steuern

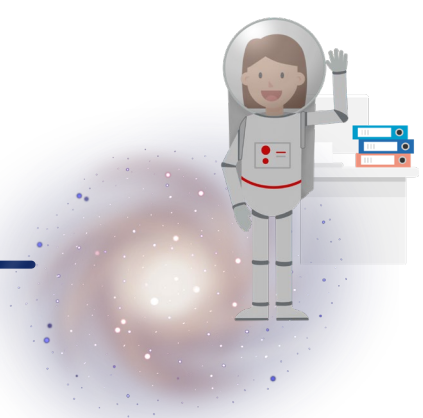


Beispiel: Ansatz und Bewertung latenter Steuern – Lösung (2/3)

20X2 bis 20X6	steuerlich 	handelsrechtlich 	
		ohne lat. Steuern	mit lat. Steuern
Ergebnis vor Steuern und Aktivierung	3.000	3.000	3.000
Abschreibung des VG	0	-200	-200
Ergebnis vor Steuern	3.000	2.800	2.800
Ausgewiesener Steueraufwand	1.200	1.200	∑ 1.120
• Steueraufwand (40%)	1.200	1.200	1.200
• Passive latente Steuern	-	0	-80
Ergebnis nach Steuern	1.800	1.600	1.680
Steuerquote	$1.200 / 3.000 = 40\%$	$1.200 / 2.800 \approx 43\%$	$1.120 / 2.800 = 40\%$

- **Handelsrechtlich** ausgewiesener Steueraufwand **ohne Steuerlatenzen** um **80 GE zu hoch**
- Auflösung passiver latenter Steuern → **Reduzierung des Steueraufwands** um 80 GE auf 1.120 GE
- **Kongruenz zwischen Steueraufwand und handelsrechtlichen Jahresergebnis vor Steuern**

11.3 Ansatz und Bewertung latenter Steuern



Beispiel: Ansatz und Bewertung latenter Steuern – Lösung (3/3)

Ermittlung der latenten Steuern

	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6
Buchwert Handelsbilanz	1.000	800	600	400	200	0
Buchwert Steuerbilanz	0	0	0	0	0	0
Differenz	1.000	800	600	400	200	0
Passive latente Steuern						
Einstellung	400					
Auflösung		80	80	80	80	80
Bestand	400	320	240	160	80	0
Erfolgswirkung	-400	+80	+80	+80	+80	+80

11.4 Ausweis latenter Steuern

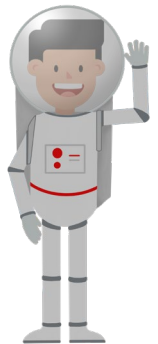


aktive latente Steuern

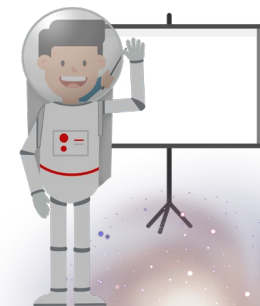
- Nur **aktive** latente Steuern
→ **Ansatzwahlrecht**
- **Aktive** latente Steuern > **passive** latente Steuern
→ **Ansatzpflicht** bis zur **Höhe der passiven** latenten Steuern; darüber hinaus besteht ein **Ansatzwahlrecht** für den die passiven Latenzen **übersteigenden Teil** (**Aktivüberhang**)
- **Aktive** latente Steuern < **passive** latente Steuern → **Ansatzpflicht**

passive latente Steuern

- **Passivierungspflicht** gemäß § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB



11.4 Ausweis latenter Steuern



Saldierungswahlrecht aktiver und passiver latenter Steuern (§ 274 Abs. 1 S. 3 HGB)

§ 274 HGB – Latente Steuern

*(1)³Die sich ergebende Steuerbe- und die sich ergebende Steuerentlastung **können** auch unverrechnet angesetzt werden.*



Ausweisalternativen

1. **Unsoldierter** Ausweis sowohl **aktiver** als auch **passiver** Steuerlatenzen **mit Ausweis** des **Aktivüberhangs**
2. **Unsoldierter** Ausweis sowohl **aktiver** als auch **passiver** Steuerlatenzen **ohne Ausweis** des **Aktivüberhangs**
3. **Saldierter** Ausweis **mit Ausweis** eines **aktiven Überhangs** (aktive Latenzen > passive Latenzen)
4. **Saldierter** Ausweis **ohne Ausweis** eines **aktiven Überhangs** latenter Steuern

11.4 Ausweis latenter Steuern



Beispiel: Ausweis latenter Steuern

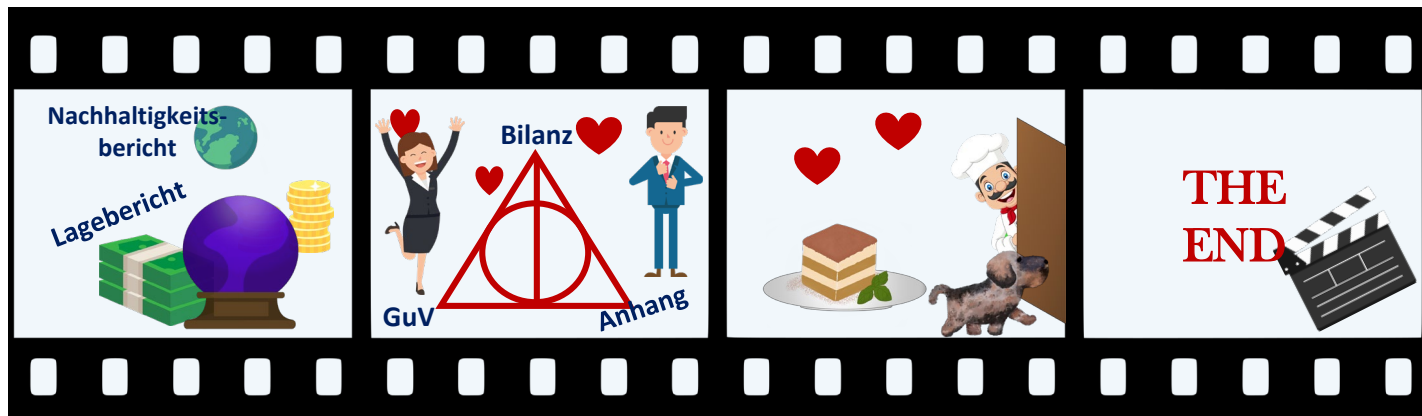
- a) Es werden aktive Steuerlatenzen in Höhe von 100 GE und passive latente Steuern in Höhe von 120 GE ermittelt.
- b) Es werden aktive Steuerlatenzen in Höhe von 150 GE und passive latente Steuern in Höhe von 100 GE ermittelt.

Alternative	a)		b)	
	aktive Latenz < passive Latenz		aktive Latenz > passive Latenz	
	100	120	150	100
1. Unsaldiert, Ausweis des Überhangs	100	120	150	100
2. Unsaldiert, kein Ausweis des Überhangs			100	100
3. Saldiert, Ausweis des Überhangs	0	20	50	0
4. Saldiert kein Ausweis des Überhangs			0	0

In der nächsten Folge sehen Sie...



[Zum Video](#)





Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S.: Bilanzen, 16. Aufl., Düsseldorf 2021.

1. Die Bilanzierung latenter Steuern

- S. 551-561
- S. 569-570