

XVIII. Sonderposten mit Rücklageanteil

Bilanzposition §) Sonderposten mit Rücklagenanteil

Aus dem Verkauf eines Grundstücks in 2008 resultiert noch eine Rücklage gem. § 247 Abs. 3 HGB „Sonderposten mit Rücklage-Anteil gem. § 6b EStG“ i.H.v. 115 T€. Da die Steuererklärung damals noch außer Haus erstellt wurde, liegen nähere Angaben über die Rücklage nicht vor.

Auszug aus der Handelsbilanz zum 31.12.2009 Show-Me-BilMoG-GmbH (HGB alt)

...	§) D. Sonderposten mit Rücklagenanteil	115
...		
	<u>1.930</u>	<u>1.930</u>

Lösung:

Mit der Beseitigung der Passivierungswahlrechte z.B. des Sonderpostens mit Rücklageanteil soll eine Annäherung des HGB an die IFRS erfolgen. Zudem soll eine verbesserte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erreicht (keine irreführende Darstellung für den Abschlussadressaten) sowie das Informationsniveau angehoben werden.

Mit Wegfall der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit entfällt auch die Notwendigkeit einer entsprechenden **Öffnungsklausel** (§ 247 Abs. 3 HGB a.F.) im HGB. Die Notwendigkeit aber auch die Möglichkeit der Passivierung von Sonderposten mit Rücklageanteil für steuerfreie Rücklagen und steuerrechtliche Abschreibungen in der Handelsbilanz entfällt ab Anwendung des BilMoG vollständig.

Damit können künftig insbesondere folgende **Sonderposten mit Rücklageanteil in der Handelsbilanz nicht mehr gebildet werden**:

- Reinvestitionsrücklage gem. § 6b EStG.
- Rücklage Ersatzbeschaffung gem. R 6.6 EStR.
- Rücklage gem. § 4g EStG.

Die §§ 247 Abs. 3, 273 und 281 HGB werden aufgehoben. Damit soll die handelsrechtliche Rechnungslegung vereinfacht werden.

Nach Art. 67 Abs. 3 EGHGB n.F. können bereits gebildete Sonderposten mit Rücklageanteil (§ 247 Abs. 3, § 273 HGB a.F.) beibehalten werden. Dieses Wahlrecht kann nur insgesamt und nur im ersten Jahr der Umstellung in Anspruch genommen werden. Wird von dem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht, dann sind die Auflösungsbeträge erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen einzustellen.

Die erfolgsneutrale Auflösung des Sonderpostens löst eine passive latente Steuer aus, da der Wertansatz in der Handelsbilanz von dem Ansatz in der Steuerbilanz abweicht. Nach Art. 67 Abs. 6 EGHGB n.F. ist diese passive latente Steuer erfolgsneutral mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen.

Durch Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG und der Aufhebung des § 247 Abs. 3 HGB i.d.F. des BilMoG kann der Ausweis in der Handelsbilanz unterbleiben, nach Art. 67 EGHGB erfolgt die Auflösung bei erstmaliger Anwendung des BilMoG wahlweise durch unmittelbares Einstellen in die Gewinnrücklagen.

Ergänzendes Beispiel: Aus dem Verkauf eines seit 15 Jahren zum Anlagevermögen gehörenden Grundstücks erzielt die Realplan GmbH in 2009 einen Veräußerungsgewinn von 1,8 Mio. €. Der Erwerb eines neuen Grundstücks ist geplant, aber in 2009 noch nicht erfolgt.

In 2010 veräußert sie ein weiteres gem. § 6b EStG begünstigtes Grundstück, wobei sie einen Veräußerungsgewinn von 500.000 € erzielt.

Die Realplan GmbH hat in 2009 die Möglichkeit den Gewinn von 1,8 Mio. € steuerlich ganz oder teilweise in eine Rücklage gem. § 6b EStG einzustellen und somit die Besteuerung der stillen Reserven in 2009 zu vermeiden.

Gem. § 247 Abs. 3 HGB, Art. 66 EGHGB hat die Realplan GmbH in 2009 letztmalig die Möglichkeit diese Rücklage auch als „Sonderposten mit Rücklageanteil“ in die Handelsbilanz zu übernehmen. Aufgrund der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit ab 2009 ist dies jedoch keine Voraussetzung mehr für die steuerliche Bildung der § 6b-Rücklage.

Buchungen 2009

Forderung/Bank	6.000	an	Grundstück – alt –	4.200	
			s.b.E.	1.800	und
a) s.b.A.	1.800	an	Sonderposten m. RL § 6b EStG	1.800	oder
b) keine weitere Buchung					

Buchungen 2010

Wenn sich die Realplan GmbH in 2009 im Fall a) dafür entscheidet, die Rücklage in die Handelsbilanz zu übernehmen, kann sie diese in 2010 für 2010 und spätere Jahren entweder beibehalten und künftig gemeinsam mit dem Steuerrecht nach Maßgabe des § 6b EStG auflösen oder in 2010 erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen der GmbH einstellen. Die Bildung einer neuen Rücklage für den in 2010 erzielten Veräußerungsgewinn ist unabhängig von der steuerlichen Behandlung in der Handelsbilanz 2010 nicht (mehr) möglich:

a) Keine Buchung (und Beibehaltung) oder

b) Sonderposten mit RL, § 6b EStG 1.800 an Gewinnrücklagen 1.800

Zusätzlich wäre im Fall b) grundsätzlich eine passive latente Steuer i.H.v. ca. 30 % der künftigen steuerlichen Belastung aus der Auflösung der Rücklage zu erfassen:

Gewinnrücklagen	540	an	Passive Latente Steuer	540
-----------------	-----	----	------------------------	-----

IXX. Bewertung von Wertpapieren

Bilanzposition ü) Aktien

Die Show-Me-BilMoG-GmbH hat am 30.11.2009 zum kurzfristigen Eigenhandel nach einem Insider-Tipp für 80 T€ Aktien der Zockerias AG erworben. Erwartungsgemäß notieren die Papiere am 31.12.2009 bei 110 T€. Da die Show-Me-BilMoG-GmbH mit weiteren Kursgewinnen rechnet, behält sie die Aktien noch.

Lösung:

Trotz anderslautender Absichten im Gesetzgebungsverfahren ist es bei der **Anschaffungskostenbewertung für Wertpapiere des Umlaufvermögens** geblieben. Nach dem Anschaffungskostenprinzip, dem Realisationsprinzip sowie dem Vorsichtsprinzip erfolgt sowohl nach HGB a.F. als auch nach BilMoG die Bewertung maximal mit den Anschaffungskosten (Ausnahme: Kreditinstitute).

Handelsbilanz zum 31.12.2010 Show-Me-BilMoG-GmbH (HGB alt) in T€

a)	Ingangsetzungsposten, Erweiterung, § 269 HGB	25	A. Eigenkapital	
b)	Ausstehendes Stammkapital	25	I. Stammkapital	150
	davon eingefordert	10	II. Kapitalrücklagen	100
c)	Eigene Anteile (25 Stammkapital, 5 Agio)	30	III. Gewinnrücklagen	500
			IV. Gewinnvortrag	0
			V. Jahresüberschuss	./. 240
			Summe Eigenkapital 31.12.2010	510

A. Anlagevermögen		
I. Immaterielle Vermögensgegenstände		
d) Buchhaltungs-Software, selbstgeschaffen (HK 60, ND 6 Jahre)		
e) Firmenwert („AK“ 300, derivativ)		
II. Sachanlagen		
f) Grund und Boden (AK 250)	250	
g) Maschine (AK 15.01.09 120.000, ND 6 Jahre, bzW 12/09 70)	100	
B. Umlaufvermögen		
I. Vorräte		
h) Warenposten I (AK 150, bzW 180)	120	
i) Warenposten II (Einzel-HK 60, HK I 70, HK II 95)	60	
j) Rohstoffe I (AK 100, bzW 90, Vorjahreswert 80)	90	
k) Rohstoffe II (AK 200, bzW 150)	150	
l) Rohstoff III (durchschnittliche AK 45, lifo 40, fifo 50, lofo 55, hifo 35)	35	
k) Finanzinstrument Call Rohstoff II (AK 10, bzW 50)	10	
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		
m) Forderung aus L + L davon Fremdwährung („AK“ 50, Kurswert 65)	250	
ü) Aktien (AK 80, bzW 110)	80	
n) Kapitallebensversicherung	500	
o) Wertpapierdepot, CTA, Kurswert 120	85	
IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks		
p) Sparguthaben, CTA	25	
q) Sparguthaben	35	
Guthaben bei Kreditinstituten	150	
Kasse	10	
r) Finanzinstrument Währungshedge US-\$ (AK 5, bzW 50)	5	
		Eigenkapitalquote (Eigenkapital/Bilanzsumme) 24,2 %
		B. Rückstellungen
		1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
n) Pensionsrückstellung		500
o) Rückstellung für Altersteilzeit		100
p) Rückstellung für Lebensarbeitszeitkonto		30
q) Rückstellung für Lebensarbeitszeitkonto		45
		2. Steuerrückstellungen
		Rückstellung für Körperschaftsteuer
		Rückstellung für Gewerbesteuer
		3. Sonstige Rückstellungen
u) Rückstellung für Bodenkontamination		2
v) Rückstellung für Renovierungsverpflichtung		5
w) Wartungsrückstellung, § 249 Abs. 2 HGB		10
x) Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, 1-3 Monate		5
x) Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, 4-12 Monate		15
x) Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, > 1 Jahr (§ 249 II HGB)		40
		C. Verbindlichkeiten
r) Darlehensverbindlichkeit US-\$ (AK „100“, bzW 130)		130

C. Rechnungsabgrenzungsposten		
s) ARAP USt auf Anzahlungen	19	t) Darlehen 200
t) ARAP Disagio	50	3. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen 119
		s) Erhaltene Anzahlungen, 19 % USt
		4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
		y) Verbindlichkeiten L + L 248
		davon Fremdwährung (AK 200, 200
		Kurswert 180)
		ß) D. Sonderposten mit Rücklagenanteil, § 6b EStG 115
z) D. Aktive Latente Steuern	2.104	z) E. Passive Latente Steuern
		2.104

Handelsbilanz zum 31.12.2010 Show-Me-BilMoG-GmbH (BilMoG) in T€

a) Ingangsetzungsposten, Erweiterung § 269 HGB		A. Eigenkapital 150
b) Ausstehendes Stammkapital Forderung gegen Gesellschafter aus eingefordertem Stammkapital	10	I. Stammkapital b) ./. ausstehende Einlagen, nicht eingefordert ./. 15
c) Eigene Anteile (25 Stammkapital, 5 Agio)		c) ./. eigene Anteile ./. 25
A. Anlagevermögen		II. Kapitalrücklagen 100
I. Immaterielle Vermögensgegenstände		III. Gewinnrücklagen 500
d) Buchhaltungs-Software, selbstgeschaffen (HK 60, ND 6 Jahre)	50	c) ./. Agio eigene Anteile ./. 5
e) Firmenwert, derivativ (AK 300, ND 5 Jahre)	240	ß) + Einstellung Sonderposten mit Rücklagenanteil, § 6b EStG 115
II. Sachanlagen		IV. Gewinnvortrag 0
f) Grund und Boden (AK 250)	250	V. Jahresüberschuss 218
g) Maschine (AK 15.01.09 120.000, ND 6 Jahre, bzW 12/09 70)	100	Summe Eigenkapital 31.12.2010 1.038
B. Umlaufvermögen		Eigenkapitalquote (Eigenkapital/Bilanzsumme) 57,2 %
I. Vorräte		
h) Warenposten I (AK 150, bzW 180)	150	
i) Warenposten II (Einzel-HK 60, HK I 70, HK II 95)	70	
j) Rohstoffe I (AK 100, bzW 90, Vorjahreswert 80)	90	
k) Rohstoffe II (AK 200, bzW 150)	190	
l) Rohstoff III (durchschnittliche AK 45, lifo 40, fifo 50, lofo 55, hifo 35)	40	
k) Finanzinstrument Call Rohstoff II (AK 10, bzW 50)	10	
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		
m) Forderung aus L + L davon Fremdwährung (AK 50, Kurswert 65)	265	
	65	

III. Wertpapiere		
ü) Aktien (AK 80, bzW 110)	80	
n) Kapitallebensversicherung		
o) Wertpapierdepot, CTA, Kurswert 120		
IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks		
p) Sparguthaben, CTA	35	
q) Sparguthaben, nicht besichert		
Guthaben bei Kreditinstituten	150	
Kasse	10	
C. Rechnungsabgrenzungsposten		
s) ARAP USt auf Anzahlungen	50	
t) ARAP Disagio		
D. Aktive Latente Steuern		
o) E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	20	
	1.815	1.815
B. Rückstellungen		
1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen		
n) Pensionsrückstellung		
o) Rückstellung für Altersteilzeit		
p) Rückstellungsüberhang für Lebensarbeitszeitkonto	5	
q) Rückstellung für Lebensarbeitszeitkonto	45	
2. Steuerrückstellungen		
Rückstellung für Körperschaftsteuer	15	
Rückstellung für Gewerbesteuer	15	
3. Sonstige Rückstellungen		
u) Rückstellung für Bodendekontamination	0,66	
v) Rückstellung für Renovierungsverpflichtung	4,27	
w) Wartungsrückstellung, § 249 Abs. 2 HGB		
x) Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, 1–3 Monate	5	
x) Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, 4–12 Monate		
x) Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, > 1 Jahr (§ 249 II HGB)		
C. Verbindlichkeiten		
r) Finanzinstrument Währungshedge US-\$ (AK 5, bzW 50)	5	
(AK 100, bzW 130)		
t) Darlehen	200	
3. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen		
s) Erhaltene Anzahlungen, 19 % USt	119	
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		
y) Verbindlichkeiten L + L	228	
davon Fremdwährung	180	
(AK 200, Kurswert 180)		
ß) D. Sonderposten mit Rücklagenanteil, § 6b EStG		
ö) E. Passive Latente Steuern		39,7

Überleitung Eigenkapital HGB alt \Rightarrow HGB BilMoG, alle Werte in T€						
Sachverhalt		Eigenkapital HGB alt	Stammkapital	Kapitalrücklage	Gewinnrücklagen	Jahresüberschuss
	Ausgangsbilanz HGB alt	510	150	100	500	./. 240
a)	Ingangsetzungsposten, Erweiterung	./. 25				./. 25
b)	Ausstehendes Stammkapital, nicht eingefordert	./. 15	./. 15			
c)	Eigene Anteile	./. 30	./. 25		./. 5	
d)	Buchhaltungs-Software, selbst geschaffen	50				50
e)	Firmenwert („AK“ 300, derivativ)	240				240
f)	Grund und Boden (AK 250)					
g)	Maschine					
h)	Wegfall Schwankungsabwertung Rohstoffe I	30				30
i)	Mindest-HK Warenposten II	10				10
j)	Beibehaltung § 253 Abs. 5 HGB alt, Warenposten I					
k)	Bewertungseinheit Call – Rohstoffe II	40				40
l)	lifo statt hifo bei Rohstoff III	5				5
k)	Finanzinstrument Call Rohstoff II					
m)	Forderung aus L + L Neubewertung Fremdwährung gem. § 256a HGB BilMoG	15				15
n)	Kapitallebensversicherung	./. 500				./. 500
o)	Verkehrsbewertung Wertpapierdepot, CTA	./. 85				./. 85
p)	Sparguthaben, CTA	./. 25				./. 25
q)	Sparguthaben					
r)	Finanzinstrument Put US-\$ (AK 5, bZw 50)					
s)	ARAP USt auf Anzahlungen	./. 19				./. 19
t)	ARAP Disagio					
o)	Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	20				20
n)	Pensionsrückstellung	500				500
o)	Rückstellung für Altersteilzeit	100				100
p)	Rückstellungsüberhang für Lebensarbeitszeitkonto	25				25
q)	Rückstellung für Lebensarbeitszeitkonto					
u)	Rückstellung für Bodendekontamination	1,343				1,343
v)	Rückstellung für Renovierungsverpflichtung	0,73				0,73

Überleitung Eigenkapital HGB alt \Rightarrow HGB BilMoG, alle Werte in T€						
Sachverhalt		Eigenkapital HGB alt GmbH	Stammkapital	Kapitalrücklage	Gewinnrücklagen	Jahresüberschuss
w)	Wartungsrückstellung, § 249 Abs. 2 HGB	10				10
x)	Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, 1-3 Monate					
x)	Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, 4-12 Monate	15				15
x)	Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, > 1 Jahr	40				40
r)	Bewertungseinheit Hedge-Darlehen US-\$	30				30
y)	Erhaltene Anzahlungen, 19 % USt					
z)	Verbindlichkeiten L + L					
	davon Fremdwährung (AK 200, Kurswert 180)	20				20
ß)	Sonderposten mit Rücklagenanteil, § 6b EStG	115			115	
	Aktive Latente Steuern					
	Passive Latente Steuern	./. 39,7				./. 39,7
	Summen Bilanz BilMoG	1.038,373	110	100	610	218,373

G. Fallstudie „Einzelunternehmen“

Nachfolgendend werden die Auswirkungen der o.g. Bilanzpositionen a)-ö) auf die Bilanz eines Einzelunternehmens dargestellt:

Handelsbilanz zum 31.12.2010 Einzelunternehmen S. BilMoG (HGB alt) in T€

a)		A. Eigenkapital	
b)			
c)			
		A. Anlagevermögen	
		I. Immaterielle Vermögensgegenstände	
d)	Buchhaltungs-Software, selbstgeschaffen (HK 60, ND 6 Jahre)	Summe Eigenkapital 31.12.2010	380
e)	Firmenwert („AK“ 300, derivativ)	Eigenkapitalquote (Eigenkapital/Bilanzsumme)	19,3 %
		II. Sachanlagen	
f)	Grund und Boden (AK 250)	240	
g)	Maschine (AK 15.01.09 120.000, ND 6 Jahre, bzW 12/09 70)	70	
		B. Umlaufvermögen	
		I. Vorräte	
h)	Warenposten I (AK 150, bzW 180)	120	
i)	Warenposten II (Einzel-HK 60, HK I 70, HK II 95)	60	
j)	Rohstoffe I (AK 100, bzW 90, Vorjahreswert 80)	80	
k)	Rohstoffe II (AK 200, bzW 150)	150	
l)	Rohstoff III (durchschnittl. AK 45, lifo 40, fifo 50, lifo 55, hifo 35)	35	
k)	Finanzinstrument Call Rohstoff II (AK 10, bzW 50)	10	
		II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	
m)	Forderung aus L + L davon Fremdwährung („AK“ 50, Kurswert 65)	250	
		III. Wertpapiere	
ü)	Aktien (AK 80, bzW 110)	80	
		B. Rückstellungen	
		1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	
n)	Kapitallebensversicherung	500	
o)	Wertpapierdepot, CTA, Kurswert 120	85	
		IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks	
p)	Sparguthaben, CTA	25	
q)	Sparguthaben	35	
		2. Steuerrückstellungen	
		Rückstellung für Körperschaftsteuer	
		Rückstellung für Gewerbesteuer	
		3. Sonstige Rückstellungen	
		Rückstellung für Bodendekontamination	

3.1.5.2 Beispielhafte Verdeutlichung der Wirkungsweise latenter Steuern

Bevor im Folgenden die konzeptionellen und methodischen Fragen der latenten Steuern sowie die gesetzlichen Regelungen zur Aktivierung und Passivierung im Detail aufgezeigt werden, soll zunächst anhand des nachstehenden Beispiels die Wirkungsweise latenter Steuern verdeutlicht werden.

Beispiel:

Ein Unternehmen bildet im Jahr 2009 in der Handelsbilanz eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwierigen Geschäften in Höhe von 30.000 GE. Diese Rückstellung ist nach § 5 Abs. 4a EStG steuerlich nicht anerkannt. Der effektive Eintritt des Verlustes wird im Jahr 2011 erwartet, in dem er auch im Rahmen der steuerlichen Einkommensermittlung abzugsfähig wird. Die Umsatzerlöse und alle übrigen Aufwendungen sollen in der Handels- und Steuerbilanz in gleicher Höhe mit den in nachstehender Tabelle genannten Beträgen in 2009 und 2011 anfallen. Der Ertragsteuersatz soll für beide Jahre 30 % betragen.

Lösung des Sachverhalts ohne Berücksichtigung latenter Steuern:

Ohne die Berücksichtigung latenter Steuern ergäbe sich damit folgende GuV:

	2009		2011	
	Handels- bilanz	Steuer- bilanz	Handels- bilanz	Steuer- bilanz
Umsatzerlöse	200.000	200.000	200.000	200.000
Aufwendungen in HB = StB Zuführung zur Rückstellung für drohende Verluste aus schwierigen Geschäften	– 70.000 – 30.000	– 70.000 –	– 70.000 –	– 70.000 –
Effektiver Anfall der Aufwendungen (Eintritt des Verlustes) in 2011	–	–	–	– 30.000
Ergebnis vor Steuern	100.000	130.000	130.000	100.000
Laufender Ertragsteueraufwand	– 39.000	– 39.000	– 30.000	– 30.000
Ergebnis nach Steuern	61.000	91.000	100.000	70.000
handelsrechtliche Ertragsteuerquote	– 39,00 %		– 23,08 %	

Auffällig ist, dass der als Steueraufwand ausgewiesene laufende Ertragsteueraufwand bei einem Steuersatz von 30 % betragsmäßig nicht zu dem Ergebnis vor Steuern in der Handelsbilanz passt, da er auf Basis einer anderen – nicht veröffentlichten – Bemessungsgrundlage, dem steuerlichen Ergebnis (Einkommen), bestimmt wird.

Lösung des Sachverhalts unter Berücksichtigung latenter Steuern:

Die Berücksichtigung latenter Steuern führt zu der in nachstehender Tabelle hervorgehoben Korrektur des Steueraufwands:

	2009		2011	
	Handels- bilanz	Steuer- bilanz	Handels- bilanz	Steuer- bilanz
Umsatzerlöse	200.000	200.000	200.000	200.000
Aufwendungen in HB = StB Zuführung zur Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	– 70.000 – 30.000	– 70.000 –	– 70.000 –	– 70.000 –
Effektiver Anfall der Aufwendungen (Eintritt des Verlustes) in 2011	–	–	–	– 30.000
Ergebnis vor Steuern	100.000	130.000	130.000	100.000
Laufender Ertragsteueraufwand Latenter Steuerertrag/-aufwand Gesamter Ertragsteueraufwand laut GuV	– 39.000 + 9.000 – 30.000	– 39.000 – – 39.000	– 30.000 – 9.000 – 39.000	– 30.000 – – 30.000
Ergebnis nach Steuern	70.000	91.000	91.000	70.000
handelsrechtliche Ertragsteuerquote	– 30,00 %		– 30,00 %	

■ Aus der erwarteten steuerlichen Abzugsfähigkeit der 30.000 GE in 2011 ergibt sich in 2011 eine Steuerminderung der laufenden Ertragsteuern. Diese erwartete Steuerminderung stellt bilanziell betrachtet einen Anspruch, eine sog. aktive Steuerlatenz dar und in der GuV einen latenten (erwarteten) Steuerertrag. Zum einen wird durch die Bilanzierung der aktiven latenten Steuern die Darstellung der **Vermögenslage** verbessert und zum anderen wird durch den Ausweis des entsprechenden latenten Steuerertrags in der handelsrechtlichen **Gewinn- und Verlustrechnung** beider Geschäftsjahre jeweils ein gesamter, sog. **effektiver Steueraufwand** (= laufender Steueraufwand + latente Steueraufwand/-ertrag) gezeigt, der in einer sachgerechten und nachvollziehbaren Relation zu dem ausgewiesenen Ergebnis vor Steuern steht. D.h. im Beispiel beläuft sich die Ertragsteuerquote auf genau 30 % des ausgewiesenen Ergebnisses vor Steuern.

■ Im Jahr 2011, wenn der Verlust tatsächlich eintritt, entsteht die tatsächliche Steuerminderung in der Steuerbilanz. Würde der auf Basis der Steuerbilanz ermittelte Steueraufwand unverändert in die Handelsbilanz übernommen, wäre die Steuerminderung aus dem Sachverhalt zweimal in der Handelsbilanz erfasst worden, nämlich einmal im Jahr 2009 und ein zweites Mal im Jahr 2011. Daher ist in 2011 die aktive latente Steuer in der Handelsbilanz **aufzulösen**, hieraus entsteht ein latenter Steueraufwand. Damit „passt“ wieder der gesamte Ertragsteueraufwand zu dem Ergebnis vor Steuern.

■ Die Bilanzierung latenter Steuern dient also der zutreffenden Darstellung der Vermögens- und Ertragslage.

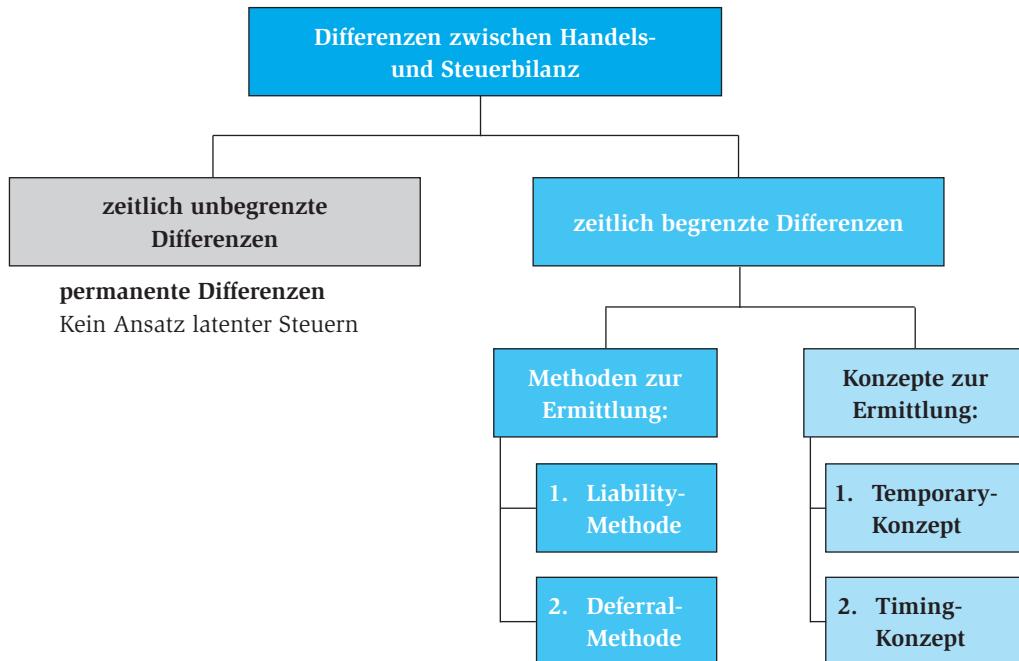
3.1.5.3 Systematisierung der Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz

Der erste Schritt der **Steuerlatenzrechnung** ist immer die Erfassung der **permanenten** Differenzen. Sie entstehen entweder durch **steuerfreie Einnahmen** oder **steuerlich nicht abzugsfähige Ausga-**

ben. Sie dürfen bei der Ermittlung latenter Steuern nicht berücksichtigt werden, da sich die Unterschiede in den folgenden Jahren nicht wieder umkehren.

Ausgangspunkt der Berechnung der latenten Steuern sind dagegen die Differenzen zwischen der Handels- und Steuerbilanz, die bei ihrer späteren Auflösung zu einer steuerlichen Be- oder Entlastung führen.

Im Hinblick auf die Erfassung der latenten Steuern ist zwischen dem **Timing-Konzept** und dem **Temporary-Konzept** zu unterscheiden und im Hinblick auf den Charakter der latenten Steuern zwischen der **Liability-Methode** (= **Verbindlichkeitsmethode**) und der **Deferral-Methode** (= **Abgrenzungsmethode**). Nachstehende Abbildung zeigt nochmals die Grundzusammenhänge auf (vgl. zur umfassenden Darstellung der latenten Steuern auch Hahn, 2007b.).



3.1.5.4 Konzept der Steuerabgrenzung

3.1.5.4.1 Timing-Konzept versus Temporary-Konzept

Die Abweichungen zwischen der Handels- und Steuerbilanz können entweder auf Basis von Ergebnisdifferenzen oder auf der Basis von Differenzen der Bilanzposten gemessen werden. Beim **Timing-Konzept** werden die Ergebnisdifferenzen zwischen der Handels- und Steuerbilanz erfasst, während beim **Temporary-Konzept** die Differenzen zwischen den Bilanzposten in der Handels- und Steuerbilanz Ausgangspunkt für die Berechnung der latenten Steuern sind.

Die nachstehende Tabelle stellt beide Konzepte zusammenfassend gegenüber:

Timing-Konzept	Temporary-Konzept
<ul style="list-style-type: none"> • GuV-orientiert • HB/StB-Ergebnisdifferenzen • Entstehung und Umkehrung relevant • Zeitpunkt der Umkehrung prognostizierbar 	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanzorientiert • HB/StB-Bilanzstandsdifferenzen • Nur zukünftige Auflösung relevant • Zeitpunkt der Umkehrung kann noch offen sein

Timing-Konzept	Temporary-Konzept
Aktive Steuerlatenz: Ergebnis HB < StB wegen: • Aufwand in HB, früher als in StB • Ertrag in HB, später als in StB	Aktive Steuerlatenz: Vermögen HB < StB Schulden HB > StB = steuerlich noch abzugsfähige Differenz
Passive Steuerlatenz: Ergebnis HB > StB wegen: • Aufwand in HB, später als in StB • Ertrag in HB, früher als in StB	Passive Steuerlatenz: Vermögen HB > StB Schulden HB < StB = noch zu versteuernde Differenz
	Falls die Differenz erfolgsneutral entstanden ist, wird auch die Steuerlatenz erfolgsneutral gebucht

- Übertragen auf das vorstehende Eingangsbeispiel bedeutet dies, dass nach dem Timing-Konzept in 2009 die aktive Steuerlatenz zu bilden wäre, da das **Ergebnis** in der handelsbilanziellen GuV in 2009 infolge des früheren Aufwandsanfalls um 30.000 GE kleiner ist als in der steuerlichen Einkommensermittlung. Nach dem Temporary-Konzept wäre in 2009 die aktive Steuerlatenz dagegen deshalb zu bilden, da der **Rückstellungsstand** in der Handelsbilanz um 30.000 GE höher ist als in der Steuerbilanz, in der keine Rückstellung angesetzt wird.
- Das Temporary-Konzept ist **umfassender** als das Timing-Konzept. Dies liegt vor allem darin begründet, dass es Differenzen zwischen den Bilanzposten geben kann, die nicht mit einer Ergebnisdifferenz zwischen der Handels- und Steuerbilanz einhergehen. Nach dem Temporary-Konzept gehen auch diese **erfolgsneutral** entstandenen Differenzen zwischen den Bilanzposten der Handels- und Steuerbilanz in die Berechnung der latenten Steuern ein. Allerdings erfolgt die Verbuchung in diesen Fällen nicht über das Konto Steueraufwand, sondern **erfolgsneutral** über das Eigenkapital.
- Zwar kennt das deutsche Bilanzrecht im Einzelabschluss bisher grundsätzlich keine Differenzen zwischen den Bilanzposten der Handels- und Steuerbilanz, die erfolgsneutral entstanden sind, doch ergeben sich solche Differenzen nunmehr im Rahmen der im EGHGB n.F. vorgesehenen **Übergangsregelungen**.
- Das Temporary-Konzept ist noch in einem weiteren Punkt umfassender als das Timing-Konzept. Nach dem Timing-Konzept sind nach h.M. keine latenten Steuern auf sog. **quasi permanente** Differenzen zwischen der Handels- und Steuerbilanz anzusetzen, d.h. wenn der Zeitpunkt der Umkehrung noch nicht bestimmt bzw. nicht absehbar ist. So wird z.B. im Rahmen des Timing-Konzepts argumentiert, dass keine latenten Steuern auf Unterschiede in der Bewertung von Grundstücken zwischen der Handels- und Steuerbilanz zu rechnen sind, wenn nicht davon auszugehen ist, dass das Grundstück verkauft wird. Nach dem Temporary-Konzept kommt es dagegen **nicht** auf den Zeitpunkt der Umkehrung an. Dieser kann auch erst im Zeitpunkt der Auflösung des Unternehmens liegen. Vielmehr sind grundsätzlich auf alle Differenzen zwischen den Bilanzansätzen in der Handels- und Steuerbilanz latente Steuern zu rechnen. Voraussetzung ist natürlich, dass diese Differenzen auf Basis des relevanten Steuerrechts zu versteuern sind bzw. steuerwirksam verwertet werden können.

3.1.5.4.2 Beispiel zum Unterschied zwischen Timing-Konzept und Temporary-Konzept

Im Rahmen des Übergangs auf das BilMoG hat ein Unternehmen von dem Wahlrecht nach Art. 67 Abs. 4 EGHGB n.F. Gebrauch gemacht und zum 01.01.2010 eine steuerliche Sonderabschreibung aus dem Geschäftsjahr 2008 in der Handelsbilanz aufgelöst und den Betrag in die Gewinnrücklagen eingestellt. Daraus ergab sich ein um 100 GE höherer Aktivposten in der Handels- im Vergleich zur Steuerbilanz.

Es stellt sich die Frage, ob eine **Steuerlatenzbuchung** zu erfolgen hat.

Die Lösung ist unterschiedlich, je nachdem, ob das Timing oder Temporary-Konzept herangezogen wird.

➤ **Timing-Konzept**

Eine Steuerlatenzerfassung entfällt, da keine Ergebnisdifferenz zwischen Handels- und Steuerbilanz besteht.

➤ **Temporary-Konzept**

Eine Steuerlatenzerfassung ist erforderlich, da eine temporäre Bilanzpostendifferenz zwischen Handels- und Steuerbilanz besteht. In den folgenden Geschäftsjahren baut sich dieses handelsrechtliche Mehrvermögen (sukzessive) ab – infolge höherer handelsrechtlicher Abschreibungen bzw. infolge eines höheren Buchwertabgangs im Falle des Ausscheidens des betreffenden Vermögensgegenstandes. Der Differenzenabbau geht einher mit entsprechend geringeren Periodenerfolgen in der handelsrechtlichen GuV gegenüber der steuerlichen Gewinnermittlung, sodass es im Zuge des Abbaus des handelsrechtlichen Mehrvermögens zu dessen Besteuerung kommt. Es liegt also zum Übergangszeitpunkt infolge der Auflösung der Sonderabschreibung eine zu versteuernde temporäre Bilanzpostendifferenz vor. Für die hieraus zukünftig zu erwartende Steuerbelastung sind passive latente Steuern zu bilanzieren (vgl. Kapitel 3.1.5.7.1).

Unterstellt der Steuersatz beträgt 30 % dann wäre wie folgt zu buchen:

Gewinnrücklagen an passive latente Steuern 30 GE.

Nur das **Temporary-Konzept** führt also zu einer sachgerechten Darstellung, da der höhere Wertansatz in der Handelsbilanz nur in Höhe von 70 % Eigenkapitalcharakter hat. In Höhe von 30 % weist er Steuerschuldcharakter auf.

3.1.5.4.3 Gesetzliche Regelungen zum Konzept

Im Rahmen des BilMoG erfolgt ein **Wechsel** vom Timing-Konzept zum Temporary-Konzept.

Bisher:

Aus dem Wortlaut von § 274 Abs. 1 und 2 HGB ergibt sich, dass bislang das Timing-Konzept gilt, da auf Ergebnisdifferenzen abgestellt wird.

Nach dem BilMoG neu:

Aus dem neuen Wortlaut in § 274 Abs. 1 HGB n.F. ergibt sich eindeutig, dass das Temporary-Konzept Gültigkeit hat, da Ausgangspunkt der Erfassung latenter Steuern die Differenzen in den Wertansätzen der Bilanzposten zwischen Handels- und Steuerbilanz sind.

Konsequenzen:

- Grundsätzlich andere **Erfassungssystematik**, da anstelle der bisherigen Differenzen der Aufwands- und Ertragsposten auf Differenzen der Bilanzposten abzustellen ist. Die buchungstechnische Organisation zur Erfassung der Differenzen ist entsprechend umzustellen.
- **Umfangreicherer** Ansatz latenter Steuern, d.h. latente Steuern sind nunmehr auch anzusetzen auf:
 - Erfolgsneutral entstandene Differenzen zwischen den Bilanzposten der Handels- und Steuerbilanz. Dies betrifft nach deutschem Bilanzrecht im Einzelabschluss vor allem die erfolgsneutralen Anpassungsbuchungen der Vermögenswerte und Schulden im Rahmen des Übergangs auf BilMoG. Ferner ergeben sich im Zusammenhang mit Umwandlungsvorgängen, wie Verschmelzungen, Spaltungen und Formwechseln, ergebnisneutrale Abweichungen zwischen der Handels- und Steuerbilanz, wenn z.B. in der Steuerbilanz eine Buchwertfortführung erfolgt, während in der Handelsbilanz stille Reserven aufgedeckt werden.
 - Einbeziehung sog. quasi permanenter Differenzen in die Steuerlatenzrechnung.

3.1.5.5 Methode der Steuerabgrenzung**3.1.5.5.1 Liability-Methode versus Deferral-Methode**

Für die **Latenzrechnung** stehen zwei verschiedene Methoden zur Verfügung. Diese beantworten letztlich die Frage, welcher Charakter der aktiven bzw. passiven latenten Steuer beigemessen wird. Daraus leitet sich eine unterschiedliche Behandlung bei Steuergesetzänderungen ab.

1. Liability-Methode

Die Liability-Methode (Verbindlichkeitsmethode) ist durch folgende Merkmale gekennzeichnet:

- Ausgehend von der statischen Bilanztheorie steht die richtige Darstellung der Vermögenslage im Vordergrund.
- Latente Steuern werden als Forderungen/Verbindlichkeiten betrachtet.
- Die bestehenden Steuerabgrenzungen werden in jeder Periode an eingetretene Steuergesetzänderungen, z.B. neue Steuersätze, **angepasst**, um die Steuerlatenzen stets mit dem Steuersatz zu bewerten, welcher voraussichtlich zur Anwendung kommen wird, wenn sich die temporären Differenzen abbauen bzw. umkehren.

2. Deferral-Methode

Die Deferral-Methode (Abgrenzungsmethode) ist im Gegensatz dazu wie folgt zu umschreiben:

- Ausgehend von der dynamischen Bilanztheorie, steht die periodengerechte Erfolgsermittlung im Vordergrund.
- Die aus einer Steuerabgrenzung resultierenden Posten werden als Abgrenzungsposten interpretiert.
- Für die Berechnung finden die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Differenz Anwendung, d.h. es werden in der Periode, in der eine Steuergesetzänderung beschlossen wird, **keine** Anpassungen der bestehenden Steuerabgrenzungen an geänderte Steuergesetze vorgenommen. Die Korrektur/Anpassung ergibt sich erst im Jahr der Umkehrung der Differenz.