

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 schwebenden 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	
	Handelsbilanz	Steuerbilanz	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Umsatzerlöse	200.000	200.000	200.000	200.000
Aufwendungen in HB = StB	- 70.000	- 70.000	- 70.000	- 70.000
Zuführung zur Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	- 30.000	-	-	-
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	
	Handelsbilanz	Steuerbilanz	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Umsatzerlöse	200.000	200.000	200.000	200.000
Aufwendungen in HB = StB	- 70.000	- 70.000	- 70.000	- 70.000
Zuführung zur Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	- 30.000	-	-	-
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
Latenter Steuerertrag/-aufwand	+ 9.000	-	- 9.000	-
Gesamter Ertragsteueraufwand laut GuV	- 30.000	- 39.000	- 39.000	- 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.

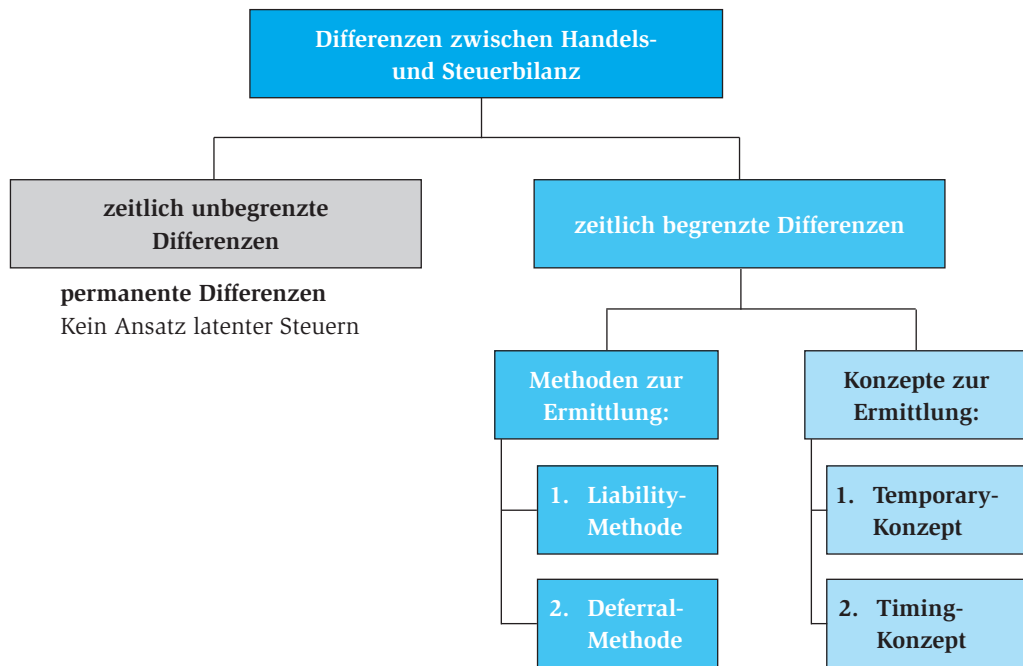
3.1.5.3 Systematisierung der Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz

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: <ul style="list-style-type: none"> • 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: <ul style="list-style-type: none"> • 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 Steuerlatenz erfassung entfällt, da keine Ergebnisdifferenz zwischen Handels- und Steuerbilanz besteht.

➤ **Temporary-Konzept**

Eine Steuerlatenz erfassung 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.