

Praktische Hinweise zur Ermittlung latenter Steuern

In der Regel ab dem Geschäftsjahr 2010 wird es aufgrund des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes häufig zu Abweichungen zwischen der zu veröffentlichenden Handelsbilanz und der für die Steuerermittlung maßgeblichen Steuerbilanz kommen. Dieses wiederum hat zur Folge, dass latente Steuern im Rahmen des Jahresabschlusses deutlich an Bedeutung gewinnen. Heiner Röttger, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater von HLB Dr. Schumacher & Partner aus Münster, erläutert in *Wirtschaft aktuell* die Wirkungsweise von latenten Steuern und gibt praktische Hinweise zu deren Ermittlung.

Ziel: Latente Steuern, also zukünftige Steuerlasten oder -vorteile, haben den Zweck, im handelsrechtlichen Abschluss den Steueraufwand auszuweisen, der dem handelsrechtlichen Ergebnis entspricht. Das bedeutet gleichzeitig, dass aktive oder passive latente Steuern nur in der Handelsbilanz gebildet werden; das Steuerrecht kennt latente Steuern nicht.

Beispiele: Latente Steuern ergeben sich dann, wenn es zu Abweichungen in den Wertansätzen von Handels- und Steuerbilanz kommt. Vier, auf den ersten Blick komplizierte, Grundfälle sind zu unterscheiden:

1. Vermögensgegenstände Handelsbilanz < Steuerbilanz = aktive latente Steuern
 2. Vermögensgegenstände Handelsbilanz > Steuerbilanz = passive latente Steuern
 3. Schulden Handelsbilanz > Steuerbilanz = aktive latente Steuern
 4. Schulden Handelsbilanz < Steuerbilanz = passive latente Steuern
- Merken muss man sich lediglich die Nr. 2: Das Mehrvermögen in der Handelsbilanz wird durch die Bildung passiver latenter Steuern korrigiert. Aus diesem Merksatz lassen sich Nr. 1, 3 und 4 ableiten. Nun ist es jedoch so, dass nur dann latente Steuern gebildet werden dürfen, wenn sich die Differenzen im Zeitablauf (temporäre Differenzen)

Jahr	Ohne latente Steuern		Mit latenten Steuern	
	01	02	01	02
Ergebnis vor Steuern und Drohverlustrückstellung	1.000	800	1.000	800
Bildung Drohverlustrückstellung (nur in Handelsbilanz möglich)	-200	0	-200	0
Verbrauch Drohverlustrückstellung		200		200
Ergebnis Handelsbilanz (vor Steuern)	800	1.000	800	1.000
Ergebnis Steuerbilanz (vor Steuern)	1.000	800	1.000	800
Ertragssteuern vom Steuerbilanzergebnis (vereinfacht 30% Steuersatz)	300	240	300	240
Aktive latente Steuern (30% von 200)			-60	60
Steueraufwand gesamt (Handelsbilanz)	300	240	240	300
Ergebnis Handelsbilanz (nach Steuern)	500	760	560	700
Steuerquote der Handelsbilanz (Steueraufwand/ Ergebnis Handelsbilanz vor Steuern)	37,5%	24,0%	30,0%	30,0%

Im Ergebnis wird deutlich, dass durch die Bildung von aktiven latenten Steuern dem niedrigeren Ergebnis in der Handelsbilanz im Jahr 01 ein niedrigerer Steueraufwand gegenübersteht. Im Jahr 02 ist es entsprechend umgekehrt.

beziehungweise spätestens bei Liquidation umkehren (quasi-permanente Differenzen). Latente Steuern dürfen daher auf permanente Differenzen (zum Beispiel nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, steuerfreie Erträge) nicht gebildet werden.

Beispiele, die zu aktiven latenten Steuern führen

- Abschreibungsdauer < 15 Jahre bei Firmenwert in der Handelsbilanz
- Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen bei der Rückstellungsbewertung in der Handelsbilanz
- Abschreibung von Finanzanlagen bei voraussichtlich vorübergehender Wertminderung

- Ansatz von Drohverlustrückstellungen

Beispiele, die zu passiven latenten Steuern führen

- Ansatzwahlrecht für selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Handelsbilanz
- Abzinsung von Rückstellungen in der Handelsbilanz (wenn > 5,5 Prozent beziehungsweise 6 Prozent)
- Handelsrechtliches Verbot für steuerliche Sonderabschreibungen
- Bildung einer § 6b-Rücklage oder Rücklage für Ersatzbeschaffung in der Steuerbilanz

- Ergänzungsbilanzen sind zu berücksichtigen, Sonderbilanzen nicht.
- Differenzen im Eigenkapital von Handels- und Steuerbilanz führen nicht zu latenten Steuern.
- Latente Steuern dürfen nicht abgezinst werden.

Zu beachten sind:

- bestimmte Angabepflichten im Anhang. Dieses gilt selbst dann, wenn aufgrund des Ansatzwahlrechtes kei-

- ne aktiven latenten Steuern gebildet werden.
- Besonderheiten bei der erstmaligen Anwendung der Gesetzesänderungen.
- Besonderheiten im Falle einer Organschaft.
- Ausschüttungs- und Abführungssperren.
- Besonderheiten beim Ansatz aktiver latenter Steuern auf steuerliche Verlust- und Zinsvorträge.



Heiner Röttger
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
HLB Dr. Schumacher & Partner

Vorgehensweise: In der Praxis hat sich folgende Vorgehensweise bei der Ermittlung von latenten Steuern bewährt:

1. Zeitnahe Aufstellung der Steuerbilanz beziehungsweise steuerlichen Wertansätze
2. Identifizierung der Handels- und Steuerbilanzdifferenzen durch Vergleich der Bilanzansätze
3. Klassifizierung der Differenzen nach ihrer Steuerwirksamkeit (temporäre, quasi-permanente und permanente Sachverhalte)
4. Überprüfung des Ansatzes aktiver latenter Steuern (auch auf Verlust- und Zinsvorträge)
5. Bestimmung des Steuersatzes
6. Berechnung der latenten Steuern

Fazit: Die Ermittlung latenter Steuern wird in der Bilanzierungspraxis erhöhten zeitlichen Aufwand erfordern. Fachübergreifendes Wissen aufgrund der Vernetzung von handels- und steuerrechtlichen Vorschriften ist erforderlich. Auf die Ermittlung latenter Steuern spezialisierte Wirtschaftsprüfer werden im Rahmen der Bilanzierung häufig eingesetzt werden müssen. Dieses gilt in der Regel dann, wenn der Abschlussprüfer keine Erstellungsarbeiten übernehmen darf.

Heiner Röttger

Info

Weitere Praxishinweise:

- Kleine Kapital- und gleichgestellte Personengesellschaften sind nicht verpflichtet, latente Steuern zu bilanzieren.
- Separater Ausweis in der Bilanz, gesonderter Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung erforderlich.
- Es besteht ein Saldierungswahlrecht. Drei Möglichkeiten sind denkbar.
- Es besteht ein Ansatzwahlrecht für aktive latente Steuern.