

**Terheyden  
Revision und Treuhand GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Cloppenburg**

**Terheyden  
Steuerberatungsgesellschaft mbH  
Oldenburg**



**Einfach. Gut. Beraten.**

# Ihre Ansprechpartner



**Ralf Terheyden**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Tel.: 04471 18 400 0

E-Mail: [ralf.terheyden@terheyden-wirtschaftspruefung.de](mailto:ralf.terheyden@terheyden-wirtschaftspruefung.de)



**Ralf Döpper**  
Steuerberater

Tel.: 0441 219 731 16

E-Mail: [r.doepper@terheyden-wirtschaftspruefung.de](mailto:r.doepper@terheyden-wirtschaftspruefung.de)



**Veronika Markus**  
Steuerberaterin

Tel.: 04471 18 400 15

E-Mail: [v.markus@terheyden-wirtschaftspruefung.de](mailto:v.markus@terheyden-wirtschaftspruefung.de)

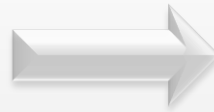


**Julia Ekkert**  
Bachelor of Arts

Tel.: 04471 18 400 16

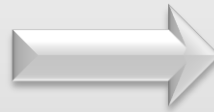
E-Mail: [j.ekkert@terheyden-wirtschaftspruefung.de](mailto:j.ekkert@terheyden-wirtschaftspruefung.de)

Wirtschaftsprüfer/Steuer-  
berater



Ralf Terheyden

Steuerberater/-in



Frau Markus

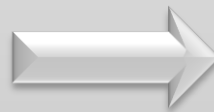


Frau Schmietenknop



Herr Döpfer

Team



Bachelor of Arts, Bilanzbuchhalter,  
Steuerfachgehilfen, Auszubildende,  
Sekretariat

Wir sind 5 Mitarbeiter in Cloppenburg und 11 Mitarbeiter in Oldenburg.  
Unsere Prüfung befindet sich in Cloppenburg.

# Latente Steuern

## Unterschiede zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz

# Abkürzungsverzeichnis

<b>AFA</b>	<b>Abschreibung/ Absetzung für Abnutzung</b>
<b>AHK</b>	<b>Anschaffungskosten</b>
<b>BeBiKo</b>	<b>Beck'scher Bilanz-Kommentar, 8. Auflage</b>
<b>EStG</b>	<b>Einkommensteuergesetz</b>
<b>GoF</b>	<b>Geschäfts- oder Firmenwert</b>
<b>GuV</b>	<b>Gewinn- und Verlustrechnung</b>
<b>HB</b>	<b>Handelsbilanz</b>
<b>HGB</b>	<b>Handelsgesetzbuch</b>
<b>KapGes</b>	<b>Kapitalgesellschaft</b>
<b>PersonenGes</b>	<b>Personengesellschaft</b>
<b>StB</b>	<b>Steuerbilanz</b>
<b>TEUR</b>	<b>Tausend Euro</b>
<b>Tz.</b>	<b>Textziffer</b>

# Inhaltsverzeichnis

- 1 Definition und rechtliche Grundlagen zum Ansatz**
- 2 Wichtige Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz**
  - 2a selbsterstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**
  - 2b Geschäfts- oder Firmenwert**
  - 2c Abschreibungsmethode**
  - 2d Anteile an anderen Unternehmen - Kapitalgesellschaften**
  - 2e Anteile an anderen Unternehmen – Personengesellschaften**
  - 2f Vorräte**
  - 2g Rückstellungen**
- 3 Sonderfall: Latente Steuern auf Verlustvorträge**
- 4 Bewertung von latenten Steuern**
- 5 Ausweis**
- 6 Anhangsangaben**
- 7 Erleichterungen für kleine KapGes**

# Definition

**Latente Steuern** (latent von lateinisch: latens = verborgen) sind:

- **verborgene Steuerlasten oder -vorteile**, die sich aufgrund
- von **Unterschieden im Ansatz** und/oder **in der Bewertung**
- von **Vermögensgegenständen bzw. Schulden**
- zwischen **der Steuerbilanz und Handelsbilanz** ergeben haben und
- die sich **in späteren Geschäftsjahren** voraussichtlich abbauen.

In der Zukunft führen diese zu Unterschieden zwischen steuerlichen und handelsbilanziellen Gewinnen.

# Definition

## Differenzen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz

**zeitlich begrenzte  
Differenzen**

gleichensich  
in späteren  
Geschäftsjahren aus

**quasi-permanente  
Differenzen**

gleichensich erst  
bei Auflösung des  
Unternehmens aus

**permanente  
Differenzen**

gleichensich nicht  
aus

**Gegenstand der  
Bilanzierung latenter  
Steuern**



# Definition

Aktiva HB > Aktiva StB → passive latente Steuern

Aktiva HB < Aktiva StB → aktive latente Steuern

Passiva HB > Passiva StB → aktive latente Steuern

Passiva HB < Passiva StB → passive latente Steuern

# Rechtliche Grundlage

**Aktive latente Steuern – zukünftige Steuervorteile**

**Passive latente Steuern – zukünftige Steuerlasten**

**§ 274 HGB Abs. 1 und Abs. 2; Bilanzansatz**

**Aktive latente Steuern – Aktivierungswahlrecht**

**Passive latente Steuern – Passivierungspflicht**

**Buchungssätze:**

Aktive latente Steuern:

aktive latente Steuern an Steuerertrag

Passive latente Steuern:

Steueraufwand an passive latente Steuern

# Selbsterstellte immaterielle Wirtschaftsgüter

## Handelsbilanz

**§ 248 Abs. 2 HGB**

**Aktivierungswahlrecht**

## Steuerbilanz

**§ 5 Abs. 2 EStG**

**Aktivierungsverbot**

**Aktivierung in Handelsbilanz führt zu höherem  
Ansatz des immateriellen  
Vermögensgegenstands**

**→ Zukünftige Steuerbelastung**

**→ Passive latente Steuern**

## Beispiel

- AHK beträgt 150 TEUR, Steuerbelastung 30%, Nutzungsdauer: 5 Jahre

	1	2	3	4	5
Aktiva HB	150	120	90	60	30
Aktiva StB	0	0	0	0	0
AFA HB	30	30	30	30	30
AFA StB	0	0	0	0	0
Aktiva HB	120	90	60	30	0
Aktiva StB	0	0	0	0	0
Unterschied	120	90	60	30	0
latente Steuern	-36	-27	-18	-9	0
<b>GuV-Auswirkung</b>	<b>-36</b>	<b>9</b>	<b>9</b>	<b>9</b>	<b>9</b>

**Summe GuV Auswirkungen**

**0**

# entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert

## Handelsbilanz

**§ 246 Abs. 1 Satz 4  
Aktivierungspflicht**

## Steuerbilanz

**§ 5 Abs. 2 EStG  
Aktivierungspflicht**

**Entstehung der latenten Steuern aufgrund der unterschiedlichen Abschreibungsdauer.**

**Handelsbilanz → Abschreibungsdauer 5 Jahre (§ 246 Abs. 1 i. V. m. § 285 Nr. 13 HGB)**

**Steuerbilanz → Abschreibungsdauer 15 Jahre (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG)**

# Beispiel

- GoF beträgt 150 TEUR, Steuerbelastung 30%

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Aktiva HB	150	120	90	60	30										
Aktiva StB	150	140	130	120	110	100	90	80	70	60	50	40	30	20	10
AFA HB	30	30	30	30	30										
AFA StB	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
Aktiva HB	120	90	60	30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Aktiva StB	140	130	120	110	100	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0
Unterschied	-20	-40	-60	-80	-100	-90	-80	-70	-60	-50	-40	-30	-20	-10	0
latente Steuern	6	12	18	24	30	27	24	21	18	15	12	9	6	3	0
<b>GuV- Auswirkung</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>-3</b>	<b>-3</b>	<b>-3</b>	<b>-3</b>	<b>-3</b>	<b>-3</b>	<b>-3</b>	<b>-3</b>	<b>-3</b>	<b>-3</b>

**Summe GuV  
Auswirkungen**

**0**

## Abschreibungsmethode

### **Handelsbilanz**

**Abschreibungsmethode**

**Degressiv und linear**

### **Steuerbilanz**

**Abschreibungsmethode**

**Linear**

**Sonderabschreibungen**

**gem. §§ 7a bis 7k EStG;  
§§ 81 bis 82 EStGDV)**

**Entstehung der latenten Steuern aufgrund des unterschiedlichen Abschreibungsbetrages und demzufolge Abweichungen bei der Bewertung des Anlagevermögens.**

# **Anteile an anderen Unternehmen - Kapitalgesellschaften**

## **Handelsbilanz**

- **Vorübergehende Gründe für die Teilwert- Abschreibung (Wahlrecht gem. § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB)**
- **Dauerhafte Gründe für die Teilwert-Abschreibung (Pflicht gem. § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB)**

## **Steuerbilanz**

- **Dauerhafte Gründe für die Teilwert-Abschreibung**

**Ausübung des Wahlrechts in Handelsbilanz führt zur Bildung von aktiven latenten Steuern (Wahlrecht)**



# Anteile an anderen Unternehmen - Personengesellschaften

## Handelsbilanz

Bewertung zu AHK

## Steuerbilanz

Bewertung nach  
Spiegelbildmethode

**Steuerrechtliche Bewertung → Kapitalkonto: sog. Spiegelbildmethode**  
**Handelsrechtliche Bewertung → AHK abzüglich ggf. außerplanmäßige Abschreibung**

**Fälle der Entstehung der latenten Steuern:**

- Beim Kauf: Aufdeckung von stillen Reserven**
- Verluste, die das Kapitalkonto mindern, handelsrechtlich aber keine Abschreibung vorgenommen wird**

# Anteile an anderen Unternehmen - Personengesellschaften

## **Wichtig:**

Die latenten Steuern dürfen nur **auf temporäre Differenzen** gebildet werden

Wenn der Wert in Steuerbilanz aufgrund der vereinnahmten Gewinnen (sog. Kapitalkonto) höher ist als Ansatz zu Anschaffungskosten in Handelsbilanz, werden keine latenten Steuern gebildet.

## Beispiel

- Periode 1: AHK 200 TEUR, Verlust 50 TEUR, Steuerbelastung 30%
- Periode 2 : AHK 200, Gewinn 100 TEUR, Steuerbelastung 30 %
- Periode 3: Verlust 200 TEUR, Steuerbelastung 30 %

	1	2	3
Aktiva HB	200	200	200
Aktiva StB	200	150	250
AFA HB	0	0	0
Gewinn/ Verlust	-50	100	-200
Aktiva HB	200	200	200
Aktiva StB	150	250	50
Unterschied	50	-50	150
latente Steuern	-15	0	-45
<b>GuV-Auswirkung</b>	<b>-15</b>	<b>+15</b>	<b>-45</b>

# Vorräte

## Handelsbilanz

**Zulässige Bewertungsmethoden:**

- Lifo-Methode
- Fifo-Methode
- Durchschnittsmethode
- Festbewertung
- Gruppenbewertung

## Steuerbilanz

**Zulässige Bewertungsmethoden:**

- Lifo-Methode
- Durchschnittsmethode
- Festbewertung
- Gruppenbewertung

**Entstehung der latenten Steuern im Fall der Anwendung der Fifo-Methode in Handelsbilanz.**

# Rückstellungen - Pensionsrückstellungen

## Handelsbilanz

- § 253 Abs. 1 , 2 HGB
- Teilwert- oder Anwartschaftsbarwertverfahren
- zukünftige Preis- und Kostensteigerungen sind in die Bewertung einzubeziehen
- Abzinsung: durchschnittlicher Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre

## Steuerbilanz

- § 6a EStG
- Teilwertverfahren
- Keine Einbeziehung künftiger gewinnabhängiger Bezüge
- Abzinsung beträgt 6 %

→ in der Regel Entstehung der aktiven latenten Steuern aufgrund der unterschiedlichen Bewertung in Handelsbilanz und Steuerbilanz

# Rückstellungen - Pensionsrückstellungen

## Handelsbilanz

- Verrechnungsgebot gemäß § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB mit Vermögensgegenständen, die ausschließlich der Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen.

## Steuerbilanz

- Verrechnungsverbot

→ In der Regel haben zu verrechnende Vermögensgegenstände sowohl in Handelsbilanz als auch in Steuerbilanz gleiche Höhe (z. B. Rückdeckungsversicherung)

→ Latente Steuern betreffen nur die Höhe der Pensionsrückstellungen

# Rückstellungen - Urlaubsrückstellungen

## Handelsbilanz

**§249 Abs. 1 HGB**

**Passivierungspflicht**

**Berechnungsgrundlage:**

- Für die Berechnung des Tagessatzes 220 Arbeitstage
- Gehaltssteigerungen, Sondervergütungen

## Steuerbilanz

**Passivierungspflicht wegen**

**Maßgeblichkeitsgrundsatz**

**Berechnungsgrundlage:**

- Für die Berechnung des Tagessatzes 250 bzw. 300 Arbeitstage
- Keine Berücksichtigung von Gehaltssteigerungen, Sondervergütungen

**→ In der Regel Entstehung der aktiven latenten Steuern aufgrund der unterschiedlichen Berechnungsgrundlagen**

## Beispiel

Name	Jahresgehalt			Gehalt/Tag	Resturlaub	Rückstellung HB	Rückstellung StB
Meyer	36.000,00	220	250	163,64	15	2.454,55	2.160,00
Müller	30.000,00	220	250	136,36	20	2.727,27	2.400,00
Mustermann	48.000,00	220	250	218,18	30	6.545,45	5.760,00
	<b>114.000,00</b>					<b>11.727,27</b>	<b>10.320,00</b>
				<b>Differenz</b>		<b>1.407,27</b>	
				<b>aktive latente Steuern</b>		<b>422,18</b>	



# Rückstellungen - Drohverlustrückstellungen

## Handelsbilanz

**§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB  
Ansatzgebot**

## Steuerbilanz

**Trotz der Passivierungspflicht in  
Handelsbilanz ist Ansatz nach  
§ 5 Abs. 4a EStG unzulässig**

**→ Entstehung der aktiven latenten Steuern  
aufgrund des handelsrechtlichen  
Bilanzansatzes.**

# Rückstellungen für Prozessrisiken

## Handelsbilanz

**§ 249 Abs. 1 HGB**

### Ansatzgebot

Bei einem schwebenden Prozess ist eine Rückstellung für Prozesskosten zu bilden. Die Höhe richtet sich nach den entstandenen und noch zu erwartenden Kosten.

## Steuerbilanz

**Rückstellung für Kosten der anhängigen Instanz**

Steuerlich gilt die Rückstellungsmöglichkeit nur für Prozesse, die bereits anhängig sind.

Dazu gibt es ein Urteil vom Bundesfinanzhof (06.12.1995, I R 14/95).

**→ In der Regel Entstehung der aktiven latenten Steuern aufgrund des unterschiedlichen Ansatzes**

# Latente Steuern auf Verlustvorträge

## Handelsbilanz

**§ 274 Abs. 1 Satz 3 HGB**

**Einbeziehungspflicht**

Bei der Berechnung aktiver latenter Steuern sind erstmals auch steuerliche Verlustvorträge zu berücksichtigen, soweit eine Verrechnung innerhalb der nächsten fünf Jahre erwartet wird.

## Steuerbilanz

**Kein Ansatz**

**→ Entstehung der aktiven latenten Steuern aufgrund des unterschiedlichen Ansatzes**

# Latente Steuern auf Verlustvorträge

## Handelsbilanz

- **Latente Steuern auf Verlustvorträge** sind bei der Ausübung des Wahlrechts zur Bildung von aktiven latenten Steuern **zu berücksichtigen**.
- **Saldierung** mit den passiven latenten Steuern (**Wahlrecht** gem. § 274 Abs. 1 Satz 3 HGB)
- Bleibt nach Saldierung **Aktivüberhang** → **keine Pflicht zur Bildung** von aktiven latenten Steuern (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB)

# Bewertung von latenten Steuern

## Handelsbilanz

§ 274 HGB

## Steuerbilanz

Keine Bildung von latenten  
Steuern

### KapGes:

Gewerbsteuerhebesatz x 3,5 / 100

Körperschaftsteuer (15%) zzgl. Solidaritätszuschlag (5,5%)= 15,825 %

### PersonenGes:

Gewerbsteuerhebesatz x 3,5 / 100

# Bewertung von latenten Steuern

## Beispiel

**Beispiel für eine Gesellschaft aus Oldenburg:**

**KapGes:**

**Gewerbesteuerbelastung  $430 \times 3,5 / 100 = 15,05 \%$**

**Körperschaftsteuerbelastung = 15,825 %**

**Steuerbelastung insgesamt = 30,875 %**

**PersonenGes:**

**Gewerbesteuerbelastung  $430 \times 3,5 / 100 = 15,05 \%$**

**Steuerbelastung insgesamt = 15,05 %**

# Ausweis

## Handelsbilanz

### - **Extra Posten in Bilanz (§ 266 Abs. 2, 3 HGB)**

"D. Aktive latente Steuern" bzw. "E. Passive latente Steuern".

- **Veränderung** bilanzierter aktiver und/oder passiver latenter Steuern ist gesondert innerhalb des **Postens "Steuern vom Einkommen und vom Ertrag"** zu zeigen (§ 274 Abs. 2 Satz 3 HGB). Der gesonderte Ausweis kann entweder durch Einfügung einer gesonderten Zeile, durch eine Vorspalte oder durch einen Davon-Vermerk erfolgen.

### - **Verrechnungsmöglichkeiten**

aktive und passive latente Steuern dürfen verrechnet werden (§ 274 Abs. 1 Satz 3 HGB)

**Beachte:** latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen dürfen nicht mit latenten Steuern nach § 274 HGB verrechnet werden. Sie dürfen aber zusammengefasst werden. (§ 306 Satz 6 HGB)

## Anhangangaben

- Nach § 285 Nr. 29 HGB **ist zu erläutern**, "auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist".
- Die Angabe, auf welchen temporären Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen, **ist unabhängig davon vorzunehmen, ob in der Bilanz latente Steuern ausgewiesen werden.**  
(BeBiKo § 274 Tz. 80)
- **Qualitative Angaben** zu den bestehenden Differenzen sind regelmäßig ausreichend, um die Erläuterungspflicht zu erfüllen.



# Anhangangaben

## - Ausschüttungssperre

Gemäß § 268 Abs. 8 HGB unterliegen **aktive latente Steuern** einer **Ausschüttungssperre**. Bei der Ermittlung der Höhe des ausschüttungsgesperreten Betrags sind ggf. bilanzierte passive latente Steuern zu berücksichtigen. Aktive latente Steuern sind demnach nur in Höhe der nicht durch passive latente Steuern gedeckten Spitze ausschüttungsgesperret.

- **Der Gesamtbetrag** muss im Anhang nach § 285 Nr. 28 HGB angegeben werden.

- **Kleine** (gem. § 288 Abs. 1 HGB) und **mittelgroße** (gem. § 288 Abs. 2 Satz 2 HGB) Kapitalgesellschaften sind von der **Erläuterungspflicht im Anhang** (§ 285 Nr. 29 HGB) **befreit**.

## Erleichterungen für kleine KapGes

- Die **Pflicht zur Bildung von latenten Steuern** ist gemäß § 274a Nr. 5 HGB auf große und mittelgroße KapGes sowie haftungsbeschränkte Personengesellschaften im Sinne des § 267 HGB beschränkt.
- **Kleine KapGes und haftungsbeschränkte Personengesellschaften müssen jedoch passive latente Steuern** unter dem Konzept des § 249 HGB als **Steuerrückstellungen (Davon-Vermerk)** berücksichtigen (BeBiKo § 274a Tz. 6)