

Aufgabe 15: Bilanzierung von Rechnungsabgrenzungsposten

Die Bilanzierung der Rechnungsabgrenzungsposten wird im § 250 HGB geregelt

Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten: Auszahlung jetzt – Aufwand später

Es erfolgt *vor* dem Bilanzstichtag eine Auszahlung/entsteht eine Verbindlichkeit, der Aufwand entsteht aber erst *nach* dem Bilanzstichtag. Dieser Aufwand muß zeitlich bestimmbar sein. (Kriterium der Zeitbestimmtheit)

Passiver Rechnungsabgrenzungsposten: Einzahlung jetzt – Ertrag später

Es erfolgt *vor* dem Bilanzstichtag eine Einzahlung/entsteht eine Forderung, der Ertrag entsteht aber erst *nach* dem Bilanzstichtag. Der Ertrag muß zeitlich bestimmbar sein.

a) Mietauszahlung im voraus

vor Bilanzstichtag: Aktive Rechnungsabgrenzung an Kasse 18.000 €

nach dem Bilanzstichtag: Mietaufwand an Aktive Rechnungsabgrenzung 18.000 €

b) Mieteinzahlung im voraus

vor Bilanzstichtag: Kasse an passive Rechnungsabgrenzung 4.000 €

nach dem Bilanzstichtag: passive Rechnungsabgrenzung an Mietertrag 4.000 €

c) Rohstofflieferung

Die Rohstofflieferung erfolgte im Jahr 2000, folglich ist kein Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Kein Aufwand ist entstanden (erst bei Verbrauch).

Rohstoffe an Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 20.000 €

Bezahlung in 00 oder 01: Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leist. an Kasse 20.000 €

d) Zölle

Nach § 250 I 2 Nr. 2 HGB besteht ein Wahlrecht gezahlte Zölle auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens in den Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen.

vor Bilanzstichtag: aktive Rechnungsabgrenzung an Zollaufwand 10.000 €

nach Bilanzstichtag: Zollaufwand an aktive Rechnungsabgrenzung 10.000 €

e) Anzahlungen

Die Anzahlung stellt eine Lieferverbindlichkeit dar, und wird deshalb unter „erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen“ gebucht. Allerdings besteht hier wieder ein Wahlrecht die darauf als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer als Rechnungsabgrenzungsposten zu buchen.

Bruttomethode

Bank an erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen 15.000 €

USt-Aufwand an USt-Schuld 2.069 ($-(15.000 \div 1,16) + 15.000 = 2.069$)

Da bei der Bruttomethode ein Aufwandskonto berührt wird, besteht *im Steuerrecht die Pflicht* zur Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungsposten, im HGB → Wahlrecht (§ 250 I 2)

Aktive Rechnungsabgrenzung an USt-Aufwand 2.069

Nettomethode

Bank 15.000 an Erhaltene Anzahlungen 12.931

USt-Schuld 2.069

f) Kfz-Steuer

Die Steuer wurde im November entrichtet, also verbleiben 2/12 für das Bilanzjahr, 10/12 fallen als Aufwand in das Folgejahr.

vor Bilanzstichtag: Steueraufwand 75 an Kasse 450

Aktive Rechnungsabgrenzung 375

nach dem Bilanzstichtag: Steueraufwand an Aktive Rechnungsabgrenzung 375 €

g) Miete

Der Aufwand entstand vor dem Bilanzstichtag, also besteht nur eine Verbindlichkeit
Mietaufwand an sonstige Verbindlichkeit 14.000 €

h) Disagio

Wahlrecht nach § 250 III HGB (StR Pflicht), Aktive Rechnungsabgrenzung oder Aufwand.
(s. Aufgabe 14a) Akt. RAP (Disagio) 5.000 an Verbindlichkeiten gg. Kred. 50.000
Kasse 45.000

Aufgabe 16: Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz

Die Maßgeblichkeit wird in § 5 I EStG geregelt.

Grundsatz:

Maßgeblichkeit der „handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung“ für die steuerliche Gewinnermittlung. (= materielle Maßgeblichkeit)

Erweiterung (nach herrschender Meinung)

Maßgeblichkeit der konkreten Wertansätze in der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, soweit nicht zwingende steuerliche Vorschriften entgegenstehen. (=formelle Maßgeblichkeit)

Ausnahmen vom Maßgeblichkeitsprinzip

| Handelsbilanz | Steuerbilanz |
|---|---------------------|
| Aktivierungswahlrecht | Aktivierungspflicht |
| - Disagio (§ 250 III HGB) | |
| - derivativer Geschäfts- oder Firmenwert (§ 255 IV HGB, § 7 I EStG) | |

| Handelsbilanz | Steuerbilanz |
|--|---------------------|
| Passivierungswahlrecht | Passivierungsverbot |
| - Rückstellung f. unterlassene Instandhaltung i. d. Monaten 4-12 (§ 249 I 3 HGB) | |
| - Aufwandsrückstellung (§ 249 II HGB) | |

| | |
|-------------------------|--------------------------------------|
| Drohverlustrückstellung | Handelsbilanz: Pflicht (§ 249 I HGB) |
| | Steuerbilanz: Verbot |

| | |
|---|--------------------------------------|
| Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes | Handelsbilanz: Wahlrecht (§ 269 HGB) |
| | Steuerbilanz: Verbot |

Umgekehrte Maßgeblichkeit

In bestimmten genau abgegrenzten Fällen gewährt das Steuerrecht aus wirtschafts- und konjunkturpolitischen Gründen Erleichterungen, z.B. Sonderabschreibungen. Diese dürfen in der Steuerbilanz nur angesetzt werden, wenn sie auch in der Handelsbilanz ebenso vorgenommen werden. (Z.B. steuerliche Sonderabschreibungen [§ 7f EStG], steuerfreie Rücklagen [§ 6b III EStG])

Maßgeblichkeitsprinzip¹: In der Steuerbilanz ist zum Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Bestehen steuerrechtliche Ansatz- und Beurteilungsvorschriften, so sind diese vorrangig zu beachten.

¹ Vgl. Streim, Folien- und Textsammlung Jahresabschluss, WS 2000/2001

Bei fehlenden steuerrechtlichen Ansatzvorschriften gilt jedoch:

| <i>Handelsbilanz</i> | | <i>Steuerbilanz</i> |
|--|----|--|
| Aktivierungs- und Passivierungsgebote | => | Aktivierungs- und Passivierungsgebote |
| Aktivierungs- und Passivierungsverbote | => | Aktivierungs- und Passivierungsverbote |
| Aktivierungswahlrechte | => | Aktivierungsgebote |
| Passivierungswahlrechte | => | Passivierungsverbote |

Abb. 18: Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 I S.1 EStG

Umgekehrte Maßgeblichkeit: Das Steuerrecht macht die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen (Vornahme überhöhter Abschreibungen, Bildung besonderer Passivposten davon abhängig, daß eine analoge Bilanzierung in der Handelsbilanz erfolgt.

Um diese nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechenden Posten anzusetzen zu können bedarf es **handelsrechtlicher Ausnahmegenehmigungen**:

- §247 III HGB erlaubt die *Bildung von Passivposten, die für Zwecke der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag zulässig sind*. Sie sind als *Sonderposten mit Rücklagenanteil* auszuweisen und nach Maßgabe des Steuerrechts aufzulösen.
- §254 HGB ermöglicht *Abschreibungen*, um Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der auf einer *nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibung* beruht.
- §273 HGB erlaubt Kapitalgesellschaften die Bildung eines Sonderposten mit Rücklagenanteils nach §247 III HGB nur insoweit, als das Steuerrecht die Anerkennung des Wertansatzes bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung davon abhängig macht, daß der Sonderposten in der Handelsbilanz gebildet wird.
- §279 HGB ermöglicht Kapitalgesellschaften Abschreibungen nach §254 HGB nur insoweit, als das Steuerrecht ihre Anerkennung bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung davon abhängig macht, daß sie sich aus der Handelsbilanz ergeben.

Abb. 19: Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips nach § 5 I S.2 EStG

Aufgabe 17: Bilanzierung latenter Steuern²

1. Zwischen der **effektiven Steuerschuld**, die sich aus der steuerlichen Gewinnermittlung ergibt, und einer **fiktiven Steuerschuld**, die sich aus der Handelsbilanz ergibt, können aufgrund von unterschiedlichen Bilanzierungsregeln im HGB und StR Differenzen entstehen. Der handelsrechtliche Jahresüberschuß wird zutreffender ausgewiesen, wenn mit

- latenten **Steuerforderungen** bzw.
- latenten **Steuerverbindlichkeiten**

Abweichungen der **steuerlichen Ergebnismittlung** von der "richtigen" handelsrechtlichen Gewinnermittlung ausgeglichen werden, soweit sich diese Ergebnisunterschiede im Zeitablauf ausgleichen. Die Bilanzierung latenter Steuern ist geregelt in **§ 274 HGB**.

Passivische latente Steuern entstehen, wenn die **effektive Steuerzahlung niedriger** ist als die **fiktive Steuerschuld** aufgrund der handelsrechtlichen Gewinnermittlung.

Betriebsausgaben werden **in der Steuerbilanz früher** ausgewiesen als die entsprechenden Aufwendungen in der handelsrechtlichen GuV:

- Aktivierung der Inangangsetzungsaufwendungen in der Handelsbilanz,
- steuerrechtlich nicht anerkannte Bewertung von Vorräten nach der Fifo-Methode in der Handelsbilanz bei steigenden Preisen (§ 256 HGB).

Aktivische latente Steuern entstehen, wenn die **effektive Steuerzahlung höher** ist als die **fiktive Steuerschuld** aufgrund der handelsrechtlichen Gewinnermittlung.

Aufwendungen werden **in der handelsrechtlichen GuV früher** ausgewiesen als die entsprechenden Betriebsausgaben in der Steuerbilanz, z.B.

² Pellens, Skript zur Vorlesung Jahresabschluß SS 2001, S. 121 ff.

- höhere Abschreibungen in der Handelsbilanz,
- Zuführungen zu steuerlich nicht anerkannten Rückstellungen

Beispiel aus dem Kolloq.

In einem Unternehmen fallen Aufwendungen für die Inangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes (§ 269 HGB) an (Im folgenden nur „AufwI“ Abgekürzt), in Höhe von 500, die in der Handelsbilanz aktiviert werden (StR: Verbot)

Buchungen in der Steuerbilanz

| | | | | |
|-------------|-----------------|----|-----------|-----|
| t=0: | Materialaufwand | An | RHB | |
| | Personalaufwand | | Bank | 500 |
| | Abschreibungen | | Maschinen | |

→ Veränderung des Jahresüberschusses: -500
t=1 bis t=4: Der Jahresüberschuß verändert sich nicht

Buchungen in der Handelsbilanz

| | | | | |
|-------------|-----------------|----|-----------|-----|
| t=0: | Materialaufwand | An | RHB | |
| | Personalaufwand | | Bank | 500 |
| | Abschreibungen | | Maschinen | |

AufwI an sonstigen betrieblichen Ertrag 500
 → Veränderung des Jahresüberschusses: 0
t=1 bis t=4: Abschreibungen nach § 282 HGB
 je Periode: Abschreibungsaufwand an AufwI 125
 → je Periode verändert sich der Jahresüberschuß um -125

| Steuersatz: 40% | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | Summe |
|--|------------|------------|------------|------------|------------|--------------|
| vorgegebener JÜ: | 1.200 | 1.200 | 1.200 | 1.200 | 1.200 | |
| Steuerbilanz (daraus ergibt sich die effektive Steuerlast) | | | | | | |
| veränd. JÜ | -500 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| JÜ vor Steuern | 700 | 1.200 | 1.200 | 1.200 | 1.200 | |
| ./ Effektive Steuer | -280 | -480 | -480 | -480 | -480 | |
| JÜ nach Steuern | 420 | 720 | 720 | 720 | 720 | 3.300 |
| Handelsbilanz (latente Steuern gleichen effektive an fiktive Steuerlast an) | | | | | | |
| veränd. JÜ | 0 | -125 | -125 | -125 | -125 | |
| JÜ vor Steuern | 1.200 | 1.075 | 1.075 | 1.075 | 1.075 | |
| ./ Effektive Steuer | -280 | -480 | -480 | -480 | -480 | |
| (./ Fiktive Steuerlast) | -480 | -430 | -430 | -430 | -430 | |
| latente Steuern | -200 | 50 | 50 | 50 | 50 | |
| JÜ nach Steuern | 720 | 645 | 645 | 645 | 645 | 3.300 |

Das Unternehmen wird nur durch die Effektive Steuerlast belastet, die latenten Steuern gleichen den Unterschied aus, der entsteht, wenn man das Handelsrechtliche Ergebnis mit 40 % besteuern würde (fiktive Steuerlast).

Aus der Handelsbilanz müßten in t=0 eigentlich 480 Steuern gezahlt werden, es werden aber aufgrund der Steuerbilanz nur 280 gezahlt: Es wurden also 200 Steuern zu wenig gezahlt, bzw. müssen später gezahlt werden.

Buchungssätze der latenten Steuern:

t=0: latenter Steueraufwand an passive latente Steuern (Steuerrückstellung) 200

t=1 bis t=4: passive latente Steuern (Steuerrückstellung) an latenten Steueraufwand 50
 (Korrektur)
 oder latenter Steuerertrag

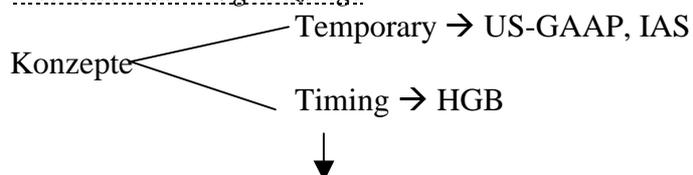
| Aktive latente Steuern | Passive latente Steuern |
|--|---|
| Jahresüberschuß < steuerlicher Gewinn fiktiver Steueraufwand < effektiver Steueraufwand | Jahresüberschuß > steuerlicher Gewinn fiktiver Steueraufwand > effektiver Steueraufwand |
| resultieren aus folgenden Fallkonstellationen | |
| 1. Erträge werden früher versteuert als handelsrechtlich vereinnahmt | 1. Erträge werden handelsrechtlich früher erfaßt als steuerrechtlich |
| 2. Aufwendungen werden handelsrechtlich früher erfaßt als steuerrechtlich | 2. Aufwendungen werden steuerlich früher anerkannt als sie handelsrechtlich angesetzt werden |
| haben folgende Ursachen | |
| 1. Ansatz des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts nur in der StB (Pflicht), AfA über 15 Jahre 2. Ansatz des Disagios nur in der StB (Pflicht) 3. Ansatz niedrigerer Herstellungskosten in der HB, Unterschied gleicht sich aus, sobald der VG veräußert oder abgeschrieben wird 4. Bewertung der Vorräte bei steigenden Preisen in der HB mit der Lifo-Methode, in der StB mit der Durchschnittsmethode 5. Verrechnung höherer Abschreibungen in der HB aufgrund: <ul style="list-style-type: none"> • kürzerer Nutzungsdauer • Abschreibung des derivativen Firmenwertes über 4 Jahre • Außerplanmäßige Abschreibungen z.T. steuerlich nicht anerkannt • Abschreibungen auf den nahen Zukunftswert steuerlich nicht zulässig 6. Passivierung steuerlich nicht zulässiger Rückstellungen in der HB: <ul style="list-style-type: none"> • Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften • Aufwandsrückstellung • Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, die erst in den letzten 9 Monaten nachgeholt wird. | 1. Aktivierung der Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen in der HB 2. Bewertung der Vorräte bei steigenden Preisen in der HB mit der Fifo-Methode, in der StB mit der Durchschnittsmethode 3. Niedrigere planmäßige Abschreibungen in der HB als in der Steuerbilanz 4. Für die Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten gelten für die StB strengere Anforderungen als für die HB |

Streim, Folien- und Textsammlung, Jahresabschluss, WS 2000/2001, Abb. 51: Ursachen latenter Steuern

Begriff:

Wenn Handelsbilanzgewinn und Steuerbilanzgewinn voneinander abweichen und somit die aus dem steuerlichen Ergebnis resultierenden Ertragssteuerverbindlichkeiten in der Handelsbilanz in keinem sinnvollen und erklärbaren Zusammenhang zum veröffentlichten handelsrechtlichen Jahresabschluss stehen.

Methoden der Abgrenzung:



- GuV-orientiert: nur diejenigen Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz werden in die Steuerabgrenzung einbezogen, die sich sowohl bei ihrer Entstehung als auch bei ihrer Umkehrung in der GuV niederschlagen
- nur zeitlich begrenzte Differenzen

2. Steuerabgrenzungen gem. § 274 HGB

a) Aufwendungen für die Erweiterung des Geschäftsbetriebes

HB: Aktivierungswahlrecht (Abschreibung über 4 Jahre § 282 HGB) [→ Ausschüttungssperre]

StB: Verbot der Aktivierung

Passivische latente Steuern, da die effektive Steuerzahlung niedriger ist als die fiktive Steuerschuld, weil steuerlich sofort der volle Aufwand verbucht wird.

b) Aufsichtsratsvergütung

Die Hälfte der Aufsichtsratsvergütung darf steuerlich nicht abgesetzt werden. Folglich eine permanente Differenz, es sind keine latenten Steuern anzusetzen.

c) Abwertung von Rohstoffen

Abschreibung auf nahen Zukunftswert, in Steuerbilanz nicht zulässig → es werden wegen dem geringeren Aufwand in der StB zu viele Steuern gezahlt, also besteht eine Forderung gegen das Finanzamt → aktive latente Steuern

d) Sonderposten mit Rücklageanteil

Aufgrund des Sonderpostens mit Rücklageanteil liegen keine Ergebnisdifferenzen vor, folglich fallen keine latenten Steuern an. (steuerl. Sonderabschreibung: 50 % im ersten Jahr)

t=0: Maschine an Bank 10.000.000

StB: Abschreibung an Maschine 5.000.000

HB: Abschreibung 5.000.000 an Maschine 1.000.000

Sonderposten mit Rücklageanteil 4.000.000

t=1: StB: Abschreibung an Maschine 555.555

HB: Abschreibung 1.000.000 an Maschine 1.000.000

Sonderposten mit Rücklageanteil an sonst. betr. Ertrag 444.444

e) Aufwandsrückstellung

Eine Aufwandsrückstellung ist im StR nicht zulässig → aktive latente Steuern

Zeitbegrenzte Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz

| s=50% | Periode | | | | |
|--|--------------|------------|-------------|---------------|----------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| a) Erweiterung des Geschäftsbetriebes | 1.000 | -250 | -250 | -250 | -250 |
| c) Abwertung der Rohstoffe | | -200 | 200 | | |
| e) Rückstellung für Großreparatur | | | -1.300 | -1.300 | 2.600 |
| Veränderung | 1.000 | -450 | -1.350 | -1.550 | 2.350 |
| Stand d. Differenzen | 1.000 | 550 | -800 | -2.350 | 0 |

Die Differenzen werden jeweils mit 50 % versteuert, bzw. nicht versteuert, somit ergeben sich folgende Buchungssätze:

| | | | | |
|------------|----------------------------------|----|------------------------------------|-------|
| t=1 | Latenter Steueraufwand | an | Passive latente Steuerrückstellung | 500 |
| t=2 | Pass. latente Steuerrückstellung | an | Latenten Steuerertrag | 125 |
| | Aktive latente Steuern | an | Latenten Steuerertrag | 100 |
| t=3 | Pass. latente Steuerrückstellung | an | Latenten Steuerertrag | 125 |
| | Latenter Steueraufwand | an | Aktive latente Steuern | 100 |
| | Aktive latente Steuern | an | Latenten Steuerertrag | 650 |
| t=4 | Pass. latente Steuerrückstellung | an | Latenten Steuerertrag | 125 |
| | Aktive latente Steuern | an | Latenten Steuerertrag | 650 |
| t=5 | Pass. latente Steuerrückstellung | an | Latenten Steuerertrag | 125 |
| | Latenter Steueraufwand | an | Aktive latente Steuern | 1.300 |