

Rückstellungen

**Divergenzen zwischen Handels- und
Steuerrecht sowie Implikationen für
latente Steuern**

WP StB Karl Petersen

München, 13. Juli 2011

Gliederung

1. Aktive und passive latente Steuern und ihre Ermittlung
2. Änderungen durch das BilMoG
3. Rückstellungsinduzierte Sachverhalte mit Auswirkung auf latente Steuern

Gliederung

1. Aktive und passive latente Steuern und ihre Ermittlung
2. Änderungen durch das BilMoG
3. Rückstellungsinduzierte Sachverhalte mit Auswirkung auf latente Steuern

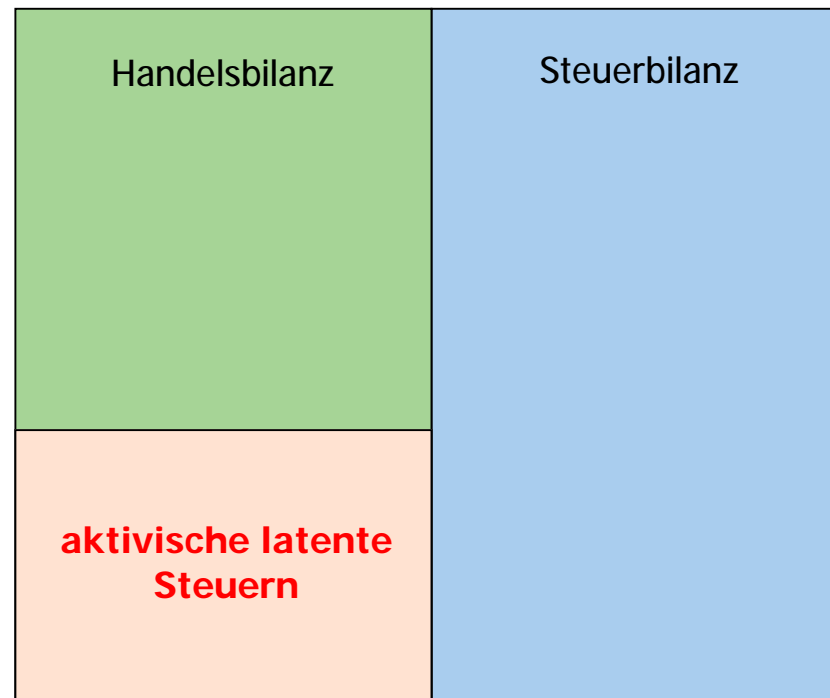
1. Aktive und passive latente Steuern und ihre Ermittlung

- Zielsetzung der Bilanzierung latenter Steuern
 - Ermittlung der „korrekten“ Reinvermögensgröße
 - Zutreffender Ausweis bestehender Steuererstattungsansprüche und Steuerverbindlichkeiten
- Abgrenzungskonzeption
 - Timing-Konzept
 - Temporary-Konzept
 - Berücksichtigung von
 - Zeitlichen Differenzen
 - Quasi-permanenten Differenzen
 - Nichtberücksichtigung von
 - Permanenten Differenzen



1. Aktive und passive latente Steuern und ihre Ermittlung

■ Aktive latente Steuern



Aktiva: handelsbilanzieller Wert < steuerlicher Wert
Passiva: handelsbilanzieller Wert > steuerlicher Wert

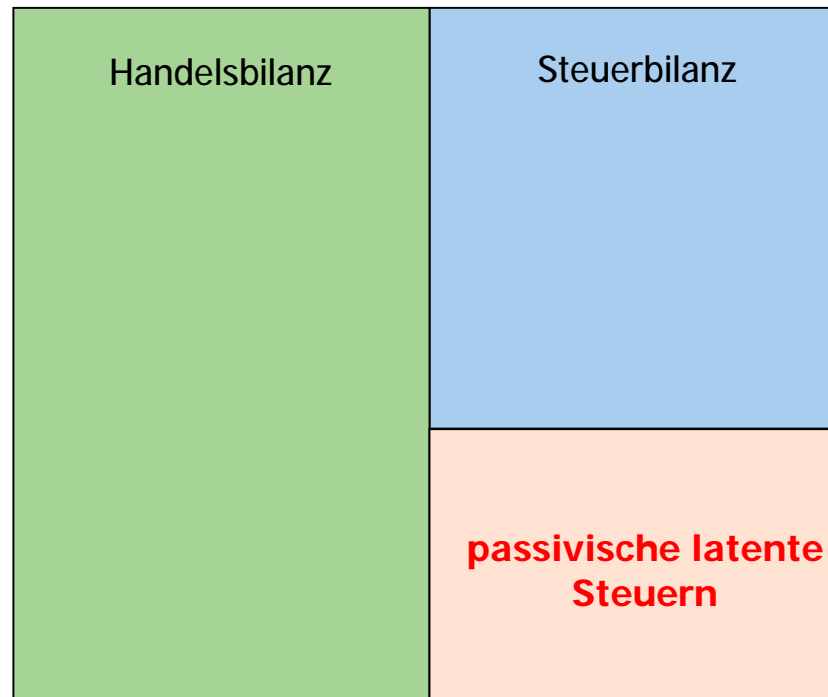
1. Aktive und passive latente Steuern und ihre Ermittlung

■ Aktive latente Steuern



1. Aktive und passive latente Steuern und ihre Ermittlung

■ Passive latente Steuern



Aktiva: handelsbilanzieller Wert > steuerlicher Wert
Passiva: handelsbilanzieller Wert < steuerlicher Wert

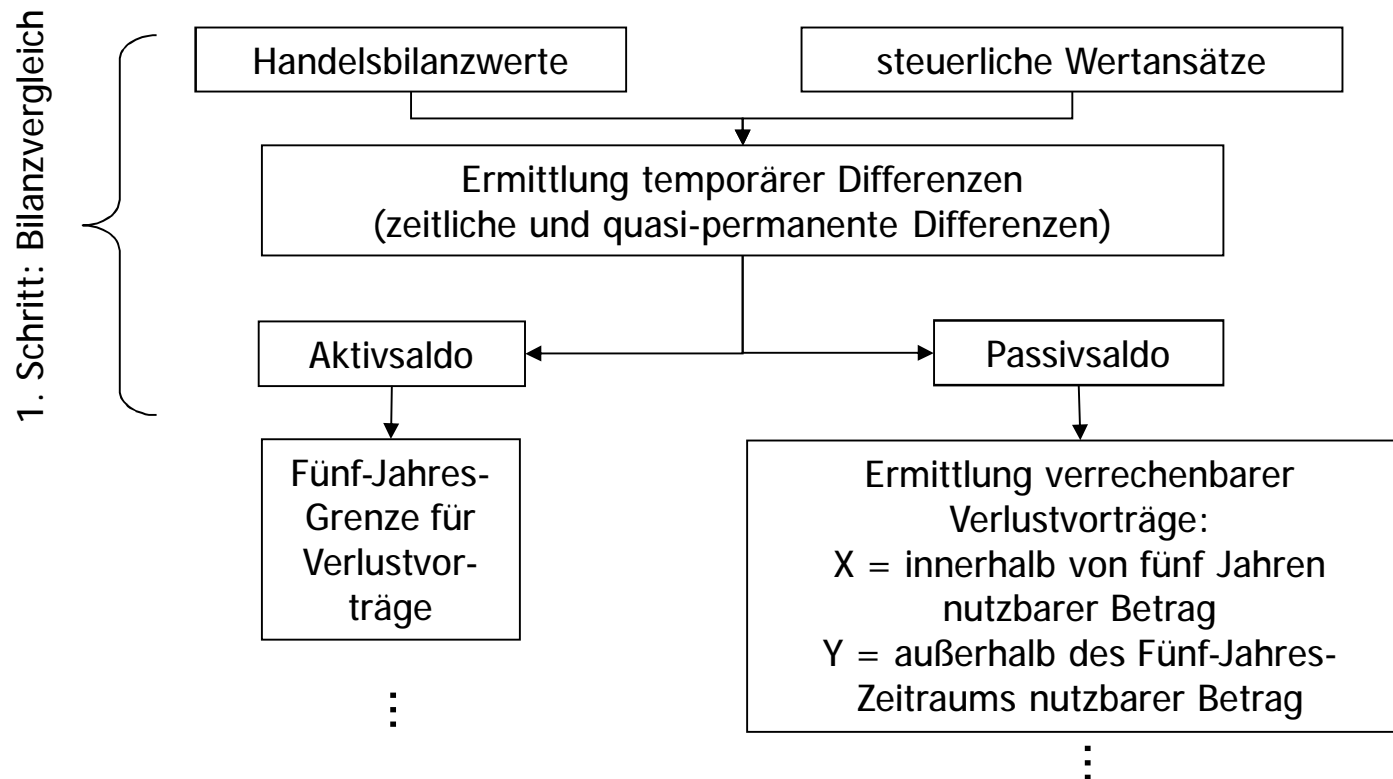
1. Aktive und passive latente Steuern und ihre Ermittlung

■ Passive latente Steuern



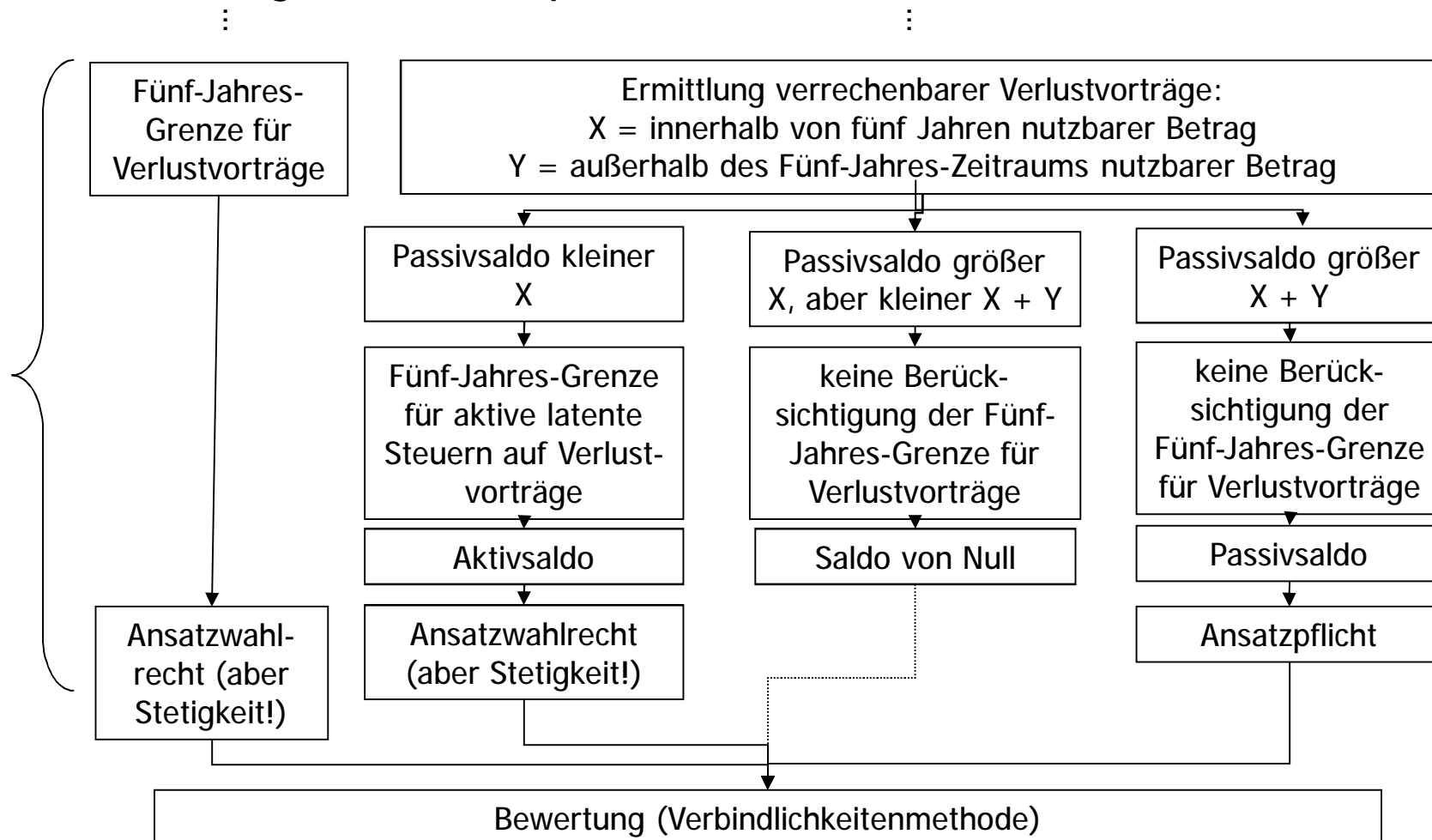
1. Aktive und passive latente Steuern und ihre Ermittlung

■ Ermittlung aktiver und passiver latenter Steuern



1. Aktive und passive latente Steuern und ihre Ermittlung

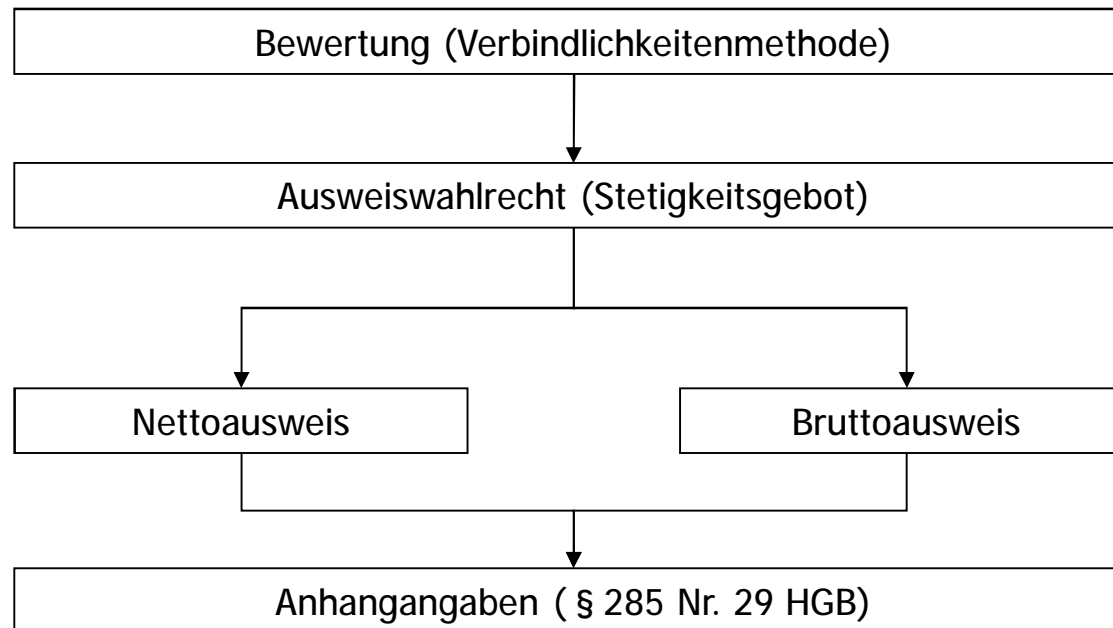
■ Ermittlung aktiver und passiver latenter Steuern



1. Aktive und passive latente Steuern und ihre Ermittlung

■ Ermittlung aktiver und passiver latenter Steuern

⋮



Gliederung

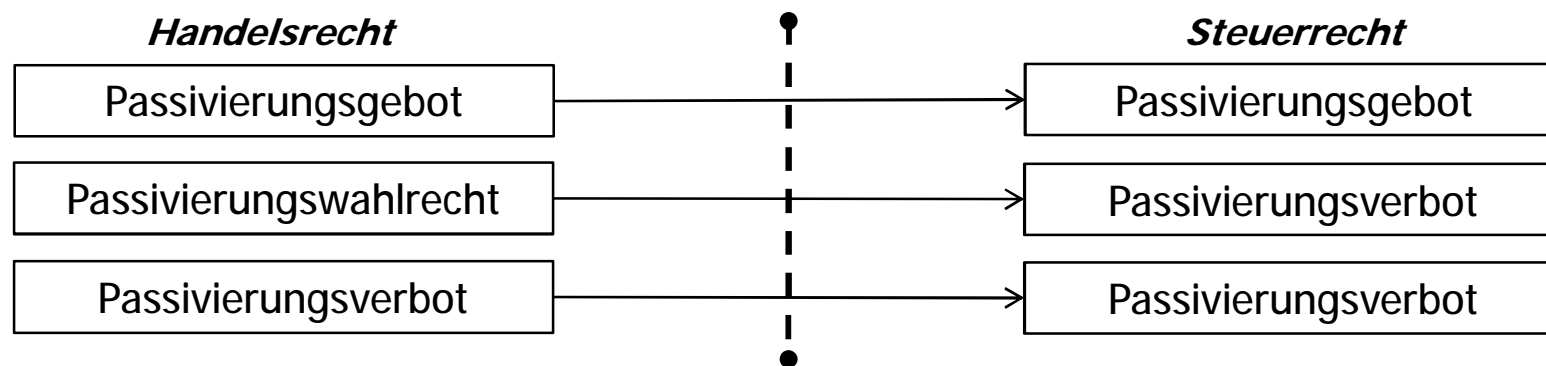
1. Aktive und passive latente Steuern und ihre Ermittlung
2. Änderungen durch das BilMoG
3. Rückstellungsinduzierte Sachverhalte mit Auswirkung auf latente Steuern

2. Änderungen durch das BilMoG

	HGB a.F.	HGB n.F.
Ansatzkomponenten	Timing-Konzept (GuV-orientiert)	Temporary-Konzept (bilanzorientiert)
Zielsetzung	Abbildung des „richtigen“ Steueraufwands	Gewährleistung eines „richtigen“ Reinvermögensausweises
Berücksichtigungspflichtige Differenzen	Timing Differences (Entstehung und automatische Umkehrung GuV-wirksam)	Temporary-Differences (temporäre Differenzen einschließlich quasi- permanenter Differenzen)
	Aktive latente Steuern	Passive latente Steuern
Vermögensgegenstände	HB < steuerlicher Wert	HB > steuerlicher Wert
Verbindlichkeiten/ Rückstellungen	HB > steuerlicher Wert	HB < steuerlicher Wert

2. Änderungen durch das BilMoG

- Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG
 - Steuerliche Wahlrechte müssen handelsrechtlich nicht mehr analog behandelt werden, um steuerlich akzeptiert zu sein
 - Beispiel: Verteilungswahlrecht bei erstmaliger Buchung einer Pensionsrückstellung (§ 6a Abs. 4 Satz 3 EStG)
 - ansonsten gilt unverändert das folgende Schaubild:



**Durchbrechung dieses Grundsatzes bei
 Vorhandensein steuerlicher
 Sondervorschriften**

Gliederung

1. Aktive und passive latente Steuern und ihre Ermittlung
2. Änderungen durch das BilMoG
3. Rückstellungsinduzierte Sachverhalte mit Auswirkung auf latente Steuern

3. Rückstellungsinduzierte Sachverhalte mit Auswirkungen auf latente Steuern



- Ansatz
 - Aufwandsrückstellungen: keine Änderung (Passivierungswahlrecht für weggefallene Aufwandsrückstellungen in der Handelsbilanz traf auf Passivierungsverbot in der Steuerbilanz)
 - wesentlicher Unterschied zwischen Handels- und Steuerbilanz (unverändert): Drohverlustrückstellungen
 - HB: Passivierungspflicht nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB
 - StB: Passivierungsverbot nach § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG

3. Rückstellungsinduzierte Sachverhalte mit Auswirkungen auf latente Steuern



- Bewertung
 - Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen
 - Steuerrechtlich: § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f) EStG – keine Berücksichtigung möglich
 - Handelsrechtlich: zwingend zu beachten
 - Folge c.p.: $Rst_{\text{Handelsrecht}} > RSt_{\text{Steuerrecht}} \rightarrow$ aktive latente Steuern
 - neue handelsrechtliche Auf- und Abzinsungsregelungen haben keinen Einfluss auf
 - gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Zinsen (§ 8 Nr. 1 GewStG)
 - Zinsschrankenregelung (§ 4h EStG)

3. Rückstellungsinduzierte Sachverhalte mit Auswirkungen auf latente Steuern



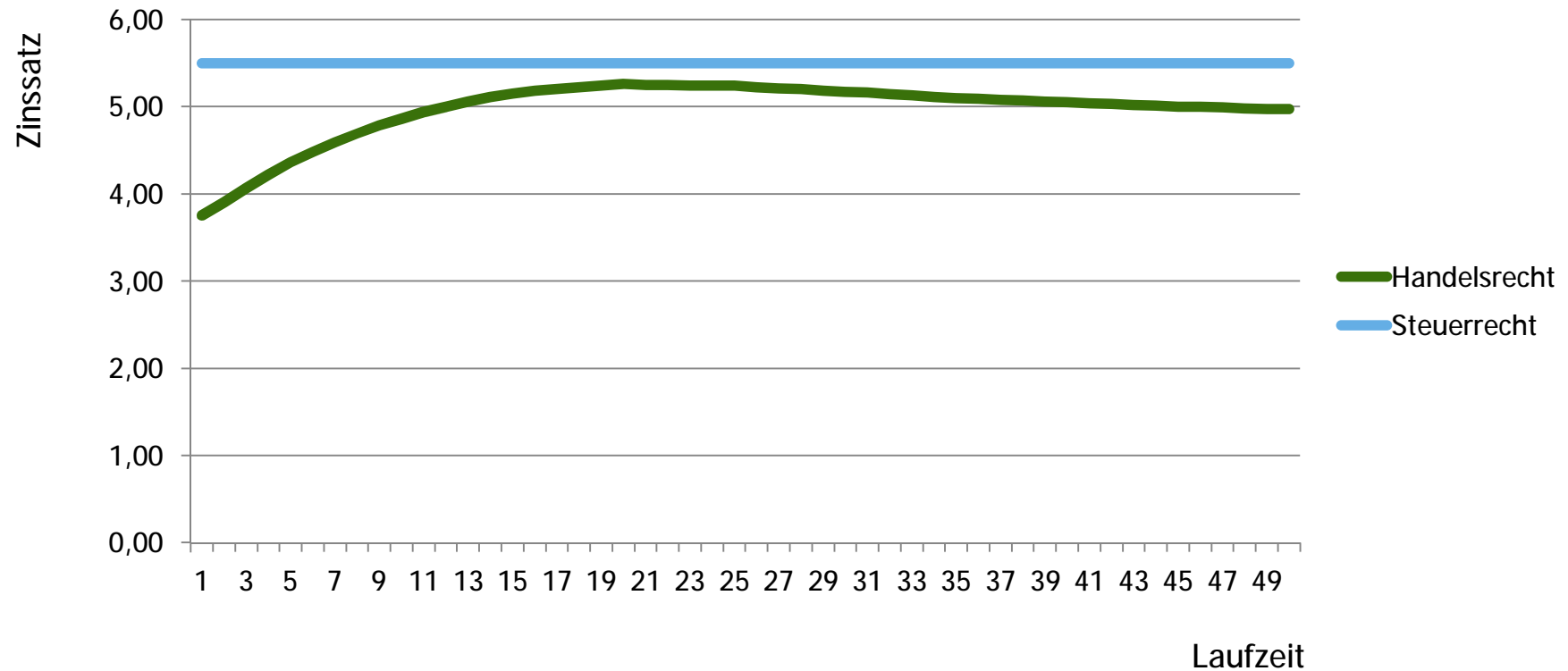
- Bewertung
 - Abzinsung von Rückstellungen mit Zinsanteil und Laufzeit > 1 Jahr
 - Steuerrechtlich: § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e) Satz 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG – keine Abzinsung erlaubt
 - Handelsrechtlich: zwingend zu beachten
 - Folge c.p.: $Rst_{\text{Handelsrecht}} < RSt_{\text{Steuerrecht}} \rightarrow$ passive latente Steuern
 - Abzinsung der übrigen sonstigen Rückstellungen mit Laufzeit > 1 Jahr
 - Steuerrecht: Abzinsung mit 5,5 % (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e) EStG)
 - Handelsrecht: Abzinsung mit dem der Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB)

3. Rückstellungsinduzierte Sachverhalte mit Auswirkungen auf latente Steuern



- **Bewertung**

- Abzinsung der übrigen sonstigen Rückstellungen mit Laufzeit > 1 Jahr



3. Rückstellungsinduzierte Sachverhalte mit Auswirkungen auf latente Steuern



- Bewertung
 - Abzinsung der übrigen sonstigen Rückstellungen mit Laufzeit > 1 Jahr
 - Handelsrechtlich anwendbarer Zinssatz zur Zeit niedriger
 - Folge c.p.: $Rst_{\text{Handelsrecht}} > RSt_{\text{Steuerrecht}} \rightarrow$ aktive latente Steuern
 - Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen
 - Steuerrechtlich ist bzgl. der Abzinsung die Restlaufzeit bis zum *Beginn* der Erfüllung der Verpflichtung zu wählen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e) Satz 2 EStG)
 - Handelsrechtlich: Abzinsung der einzelnen Tranchen oder Abzinsung mit (gewichteter) mittlerer Laufzeit der Zahlungsreihe
 - Folge c.p.: $Rst_{\text{Handelsrecht}} < RSt_{\text{Steuerrecht}} \rightarrow$ passive latente Steuern

3. Rückstellungsinduzierte Sachverhalte mit Auswirkungen auf latente Steuern



- Bewertung
 - Rückstellung für Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen
 - Verpflichtung zur Aufbewahrung gem. § 257 HGB bzw. § 147 AO angemessen konkretisiert → sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich Rückstellungsbildung (voraussichtlicher Erfüllungsbetrag)
 - Vereinfachung: Berechnung der Rückstellung durch Multiplikation der jährl. Kosten mit Faktor 5,5 (= durchschnittl. Verweildauer der Unterlagen im Unternehmen bei zehnjähriger Aufbewahrungspflicht) bzw. mit dem Faktor 3,5 (bei sechsjähriger Aufbewahrungspflicht)
 - handelsrechtlich erfolgt zudem Abzinsung, wobei ein durch linear Interpolation ermittelter Zinssatz für eine Restlaufzeit von 5,5 Jahren verwendet werden kann
 - BFH-Urteil v. 18.01.2011 (I R 14/09): Ist bei der Berechnung von Aufbewahrungsrückstellungen auch zukünftiger Aufwand zu berücksichtigen? → Nein - rückstellungsfähig sind nur vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursachte Aufwendungen

3. Rückstellungsinduzierte Sachverhalte mit Auswirkungen auf latente Steuern



- Bewertung
 - Beispiel Aufbewahrungsrückstellung
 - Archivierung kostet jährlich 2.000 EUR
 - angenommener Steuersatz: 30 %
 - Ermittlung der Rückstellung zum 31.12.2010
 - steuerrechtlich: $2.000 \text{ EUR} \times 5,5 = 11.000 \text{ EUR}$
 - handelsrechtlich:
 - angenommener interpolierter Zins zum 31.12.2010: 4,42 % bei einer Restlaufzeit von 5,5 Jahren
 - $11.000 \text{ EUR} / 1,0442^{5,5} = 8.671 \text{ EUR}$
 - Unterschiedsbetrag: 2.329 EUR
 - Passive latente Steuern auf Unterschiedsbetrag:
 $2.329 \text{ EUR} \times 30 \% = 699 \text{ EUR}$

3. Rückstellungsinduzierte Sachverhalte mit Auswirkungen auf latente Steuern



■ Bewertung

■ Beispiel Sachleistungsverpflichtung

- Sachleistungsverpflichtung i.H.v. 200.000 EUR
- Bilanzstichtag: 31.12.2010
- Erfüllung ab 01.01.2012 gleichmäßig über 5 Jahre
- angenommener Steuersatz: 30%
- Steuerbilanzieller Wertansatz zum 31.12.2010
 $200.000 \text{ EUR} / 1,055 = 189.573$
- Handelsbilanzieller Wertansatz zum 31.12.2010
 $200.000 / 1,0415^3 = 177.032$
(3 Jahre entsprechen gewichteter mittlerer Laufzeit der Verpflichtung)
- Unterschiedsbetrag = 12.541 EUR
- Passive latente Steuern auf UB = $12.541 \times 30 \% = 3.762 \text{ EUR}$

3. Rückstellungsinduzierte Sachverhalte mit Auswirkungen auf latente Steuern



- Zusammenfassung
 - Im Regelfall führen die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerrecht bzgl. der Rückstellungsbilanzierung zu aktiven latenten Steuern
 - Ausnahme: Sachleistungsverpflichtungen, die über lange Zeiträume erfüllt werden
 - Aktive latente Steuern müssen nicht angesetzt werden (bei gegebenem Aktivüberhang)
 - Gleichwohl ist eine Dokumentation für die Folgejahre erforderlich

- Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!
- Haben Sie noch Fragen?
 - Karl Petersen, Dipl.-Kfm., WP, StB
 - karl.petersen@kleeberg.de

 - Telefon: 089 55 983-0
 - Telefax: 089 55 983-280

 - Weitere Informationen unter:
 - www.kleeberg.de



Disclaimer

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten und Kunden sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Stand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die in diesem Dokument gegebenen Informationen beruhen auf Quellen, die wir für zuverlässig halten, jedoch nicht einer neutralen Prüfung unterzogen haben. Die Herausgeber/Autoren übernehmen keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der hierin enthaltenen Informationen. Die in dieser Untersuchung vertretenen Meinungen stellen ausschließlich die Auffassungen der Herausgeber/Autoren dar und können sich jederzeit ändern; solche Meinungsänderungen müssen nicht publiziert werden.

Copyright-Vermerk

© 07/2011. Herausgeber dieses Werks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Werk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z. B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photo-mechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Werk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.