Steuern, Finanzen und Controlling

▷ Bilanzen

Dirk J. Lamprecht, Udo Cremer

Kontierung von Ertragsteuern nach SKR03 und SKR04

Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und latente Steuern von A bis Z

VERLAG DASHÖFER

Verlag Dashöfer

Udo Cremer, Dirk J. Lamprecht

Kontierung von Ertragsteuern nach SKR03 und SKR04

Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und latente Steuern von A bis Z

VERLAG DASHÖFER

Verlag Dashöfer GmbH
Fachinformationen · Business-Seminare · Online-Medien

Barmbeker Straße 4a · 22303 Hamburg
Telefon: 040 413321-0 · Fax: 040 413321-10
E-Mail: info@dashoefer.de · Internet: www.dashoefer.de

Stand: April 2017

Copyright © 2017 Dashöfer Holding Ltd., Zypern & Verlag Dashöfer GmbH, Hamburg. Alle Rechte, insbesondere Titelrecht, Lizenzrecht und gewerbliche Schutzrechte sind im alleinigen Eigentum der Dashöfer Holding Ltd. Zypern.
Alle Rechte sind vorbehalten, insbesondere das Recht auf Vervielfältigung und Verbreitung sowie Übersetzung. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Druck, Fotokopie, elektronische oder andere Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages reproduziert werden.

Die in diesem Werk enthaltenen Informationen wurden nach bestem Wissen zum Zeitpunkt der Veröffentlichung erarbeitet, erfolgen aber wegen der uneinheitlichen Ergebnisse in Forschung, Rechtsprechung und Verwaltung ohne Gewähr. Der Verlag haftet insbesondere nicht für den Inhalt der vorgestellten Internet-Seiten. Die Verantwortung für Inhalt und Funktion der Links liegt bei den jeweiligen Betreibern.

Satz: Reemers Publishing Services GmbH, Luisenstraße 62, 47799 Krefeld
Druck: Einfachmüller, 22041 Hamburg

Inhaltsverzeichnis

Aktive latente Steuern ... 1
1 Bildung aktiver latenter Steuern ... 3
2 Temporary-Konzept ... 4
3 Zukünftige Steuersätze ... 5
4 Saldierung ... 6
5 Verlustvorträge ... 8

Ausfuhrlieferung ... 12
1 Ausländischer Abnehmer ... 13
2 Elektronisches Ausfuhrverfahren ... 14
3 Ausfuhrnachweis ... 15
4 Ausfuhrnachweis in Beförderungsfällen ... 17
5 Ausfuhrnachweis in Versendungsfällen ... 20
6 Buchmäßiger Nachweis ... 22

Gewerbesteuerrückstellung ... 24
1 Steuerberechnung ... 26
2 Zerlegung des Steuermessbetrags ... 31

Innergemeinschaftliche Lieferung ... 32
1 Befördern und Versenden ... 34
2 Empfänger der innergemeinschaftlichen Lieferung ... 35
3 Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ... 36
4 Skontoabzug ... 37
5 Feststellungslast beim Unternehmer ... 38
6 Lieferort ... 39
7 Buch- und Belegnachweis ... 39
7.1 Mussvorschrift seit 1. Januar 2012 ... 40
7.2 Gelangensbestätigung ... 42
7.3 Aufzeichnung einer ausländischen USt-IdNr. ... 45
7.4 Führung des Buchnachweises im Ausland ... 48
7.5 Unrichtige Angaben ... 50

Innergemeinschaftlicher Erwerb 54
1 Skontoabzug 57
2 Erwerbsschwellenregelung 58
3 Innergemeinschaftliches Verbringen 60

Körperschaftsteuerrückstellung 64
1 Steuerberechnung 64

Passive latente Steuern 70
1 Bildung passiver latenter Steuern 72
2 Temporary-Konzept 73
3 Zukünftige Steuersätze 73
4 Saldierung 75

Reihengeschäft 77
1 Ruhende Lieferung 78
2 Abholfall 79
3 Lieferortbestimmung 79
4 Auslandsbezug 85

Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers 91
1 Werklieferungen und sonstige Leistungen bei Bauwerken 92
2 Industrieschrott, Altmetalle und sonstige Abfallstoffe 95
3 Vereinfachungsregelung 98
4 Steuerentstehung 99
5 Bemessungsgrundlage 100
6 Rechnungserteilung 100
7 Rechnungsberichtigung 100
8 Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers 103

Aktive latente Steuern

Auf einen Blick:

- Rechtsgrundlage: § 274 HGB
- Abgrenzungsprobleme:
  - Ermittlung der Höhe
  - Steuersatzänderungen
  - Verlustvorträge
- Die richtigen Konten:
  - SKR03: 0983
  - SKR04: 1950
- Standard-Buchungssätze:

Aktive latente Steuern	an	Steuern vom Einkommen und vom Ertrag

Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern in der Handelsbilanz anzusetzen. Eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerentlastung kann als aktive latente Steuern in der Bilanz angesetzt werden. Die sich ergebende Steuerbe- und die sich ergebende Steuerentlastung können auch unverrechnet angesetzt werden.

Steuerliche Verlustvorträge sind bei der Berechnung aktiver latenter Steuern in Höhe der innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen (§ 274 Abs. 1 HGB).

© 2017 Verlag Dashöfer GmbH

Im Anhang ist anzugeben, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist (§ 285 Nr. 29 HGB).

Die Beträge der sich ergebenden Steuerbe- und -entlastung sind mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen zu bewerten und nicht abzuzinsen. Die ausgewiesenen Posten sind aufzulösen, sobald die Steuerbe- oder -entlastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist. Der Aufwand oder Ertrag aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag" auszuweisen (§ 274 Abs. 2 S. 3 HGB).

Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Anwendung der Vorschriften zur Berechnung von Steuerlatenzen befreit (§ 274a Nr. 4 HGB). Zu beachten ist jedoch, dass diese Befreiung nach Meinung des IDW nach ERS 27 vom 29. Mai 2009 (Tz. 20) dann nicht gelten soll, wenn die Voraussetzungen für eine Rückstellungsbildung gegeben sind.

Im Ergebnis treten immer dann latente Steuerberechnungen auf, wenn die Wertansätze in Handels- und Steuerbilanz unterschiedlich hoch sind und diese Differenzen sich voraussichtlich in der Zukunft wieder ausgleichen werden, so z. B.:

- unterschiedliche Bewertungen in Handels- und Steuerbilanz (z. B. Abschreibung, Fremdwährungsbewertung),
- unterschiedlicher Ansatz und unterschiedliche Abzinsung von Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanz,
- Ausübung bestimmter steuerlicher Wahlrechte (z. B. § 6b EStG, Rücklage für Ersatzbeschaffung) u. a.

Während einzelne Änderungen durch das BilMoG zu einer stärkeren Annäherung von Handels- und Steuerbilanz führen, werden durch andere wesentliche Vorschriften neue Unterschiede zwischen der Handels- und der Steuerbilanz begründet, die in der Praxis selbst für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften die Erstellung einer Einheitsbilanz zukünftig unmöglich machen. Hierzu zählen insbesondere die Aufgabe des Konzepts der umgekehrten Maßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 1 S. 2 EStG und die neuen handelsrechtlichen Vorschriften zur Abzinsung von

© 2017 Verlag Dashöfer GmbH

bestimmten Rückstellungen mit (durch die Bundesbank zu ermittelnden) Zinssätzen, die in der Regel nicht dem steuerlich vorgegebenen Abzinsungssatz von 5,5 % gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Ziff. e EStG bzw. für Pensionsrückstellungen von 6 % gem. § 6a EStG entsprechen werden.

1 Bildung aktiver latenter Steuern

Es besteht ein Aktivierungswahlrecht für aktive latente Steuern (§ 274 Abs. 1 HGB).

Aktive latente Steuern kommen in Betracht:

a) **im Falle von temporären Differenzen**

Temporäre Differenzen liegen vor, wenn sich der Unterschied zwischen der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage und dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss einer Periode in den Folgeperioden zwingend ausgleichen wird. Hierdurch kommt es zu einer Umkehrung auch der Unterschiede zwischen effektivem und erwartetem Ertragsteueraufwand.

Klassischer Anwendungsfall temporärer Differenzen sind unterschiedliche Abschreibungssätze zwischen Handels- und Steuerbilanz (dadurch unterschiedliche Verteilung des insgesamt identischen Abschreibungsvolumens im Zeitablauf) oder die unterschiedliche Behandlung von Rückstellungen zwischen Handels- und Steuerbilanz (z. B. Drohverlustrückstellung, dadurch Unterschiede in der zeitlichen Struktur der Aufwandserfassung).

b) **im Falle von quasi-permanenten Differenzen**

Quasi-permanente Differenzen liegen vor, wenn sich der Unterschied zwischen dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss und der steuerlichen Bemessungsgrundlage vermutlich ausgleichen wird, der Zeitpunkt dieses Ausgleichs aber nicht bestimmbar ist.

Klassischer Anwendungsfall sind unterschiedliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Vermögensgegenständen bzw. Wirtschaftsgütern, die nicht abnutzbar sind und daher keiner planmäßigen Abschreibung unterliegen. Die

© 2017 Verlag Dashöfer GmbH

Differenz wird sich in diesen Fällen erst mit der Veräußerung des Vermögensgegenstands bzw. Wirtschaftsguts bzw. bei der Unternehmensliquidation umkehren.

2 Temporary-Konzept

Der handelsrechtlichen Steuerlatenzberechnung liegt das bilanzorientierte Temporary-Konzept zugrunde. Entsprechend werden nicht Ergebnisunterschiede in der handels- und steuerrechtlichen GuV, sondern Unterschiede im Bilanzansatz (unterschiedliche Buchwerte der Aktiva und Passiva zwischen der Handels- und der Steuerbilanz) als Grundlage einer Steuerlatenzberechnung herangezogen.

Nach dem Temporary-Konzept führen die folgenden Unterschiede zwischen den handels- und steuerbilanziellen Buchwerten, die sich im Zeitablauf wieder annähern (temporäre und quasi-permanente Differenzen) zu den dargestellten Steuerlatenzen:

- Buchwert des Vermögensgegenstands der Handelsbilanz ist größer als der Buchwert des entsprechenden positiven Wirtschaftsguts in der Steuerbilanz
  → passive latente Steuern.
- Buchwert des Vermögensgegenstands der Handelsbilanz ist niedriger als der Buchwert des entsprechenden positiven Wirtschaftsguts in der Steuerbilanz
  → aktive latente Steuern.
- Buchwert der Schulden der Handelsbilanz ist niedriger als der Buchwert des entsprechenden negativen Wirtschaftsguts der Steuerbilanz
  → passive latente Steuern.
- Buchwert der Schulden der Handelsbilanz ist höher als der Buchwert des entsprechenden negativen Wirtschaftsguts der Steuerbilanz
  → aktive latente Steuern.

© 2017 Verlag Dashöfer GmbH

3 Zukünftige Steuersätze

Mit dem Temporary-Konzept eng verbunden ist die Verbindlichkeitsmethode, nach der der Berechnung der Steuerlatenzen der Steuersatz zugrunde zu legen ist, der sich vermutlich zum Zeitpunkt des Ausgleichs der Bewertungsunterschiede ergeben wird. Somit sind grundsätzlich zukünftige Steuersätze zu ermitteln und zu berücksichtigen.

Aufgrund der mit dieser Orientierung verbundenen Bewertungsunsicherheiten wird allerdings oftmals in der Praxis von einem konstanten Steuerniveau ausgegangen, sofern nicht konkrete Anzeichen für zukünftige Änderungen der Steuersätze bekannt sind. Eine Anpassung des Steuersatzes ist daher immer dann vorzunehmen, wenn sich z. B. durch eine Steuerreform die Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft ändert. Eine Abzinsung der auf dieser Basis errechneten aktiven Steuerlatenz ist vom Gesetzgeber ausdrücklich nicht zulässig (§ 274 Abs. 2 HGB).

Beispiel:

Die derzeitige steuerliche Belastung kann nach folgender Berechnung durchgeführt werden: Ausgangspunkt ist ein zu versteuerndes Einkommen (= Gewerbeertrag) von 100 € bei einem gewerbesteuerlichen Hebesatz von 400 %.

	steuerliche Belastung
15 % KSt von 100 €	15,00 %
5,5 % SolZ von 15,00	0,83 %
3,5 % × Hebesatz von 400 % × 100 €	14,00 %
steuerliche Gesamtbelastung	29,83 %

© 2017 Verlag Dashöfer GmbH

Beispiel:
Handelsrechtlich hat die GmbH eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in Höhe von 100.000 € gebildet, die steuerrechtlich nicht zulässig ist. Die GmbH berechnet die Steuerlatenzen mit einem Steuersatz von 30 %. Der aktive latente Steuerbetrag für Körperschaft- und Gewerbesteuer beläuft sich somit auf 30.000 € (30 % von 100.000 €).

Buchungssatz SKR03:

0983	Aktive latente Steuern	30.000 €	an	2255	Erträge aus der Zuführung und Auflösung von latenten Steuern	30.000 €

Buchungssatz SKR04:

1950	Aktive latente Steuern	30.000 €	an	7649	Erträge aus der Zuführung und Auflösung von latenten Steuern	30.000 €

4 Saldierung

Aus dem Gesetzeswortlaut ist eindeutig zu entnehmen, dass eine Saldierung der aktiven und passiven latenten Steuern möglich ist. Somit wird die bisherige Praxis, aktive und passive latente Steuern getrennt zu ermitteln, zu saldieren und lediglich den verbleibenden Unterschiedsbetrag auf der Aktivseite (wahlweise) bzw. auf der Passivseite (pflichtgemäß) auszuweisen, fortgeführt werden können.

Beispiel:
Die GmbH hat für alle bilanziellen Wertunterschiede in Handels- und Steuerbilanz für Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie Solidaritätszuschlag aktive latente Steuern von 5.000 € und passive latente Steuern von 3.000 € ermittelt.

© 2017 Verlag Dashöfer GmbH