



BANSBACH SCHÜBEL BRÖSZTL & PARTNER GMBH

EINGEGANGEN

30. Okt. 2009

Erled.

Vorab per Fax: 0211-4561-206

IDW
Institut der Wirtschaftsprüfer e.V.
Postfach 32 05 80

40420 Düsseldorf

Stuttgart, 27. Oktober 2009
Fz/Kro/Gei

Ergänzungsvorschläge zum IDW ERS HFA 27, Stand 29. Mai 2009

Sehr geehrte Damen und Herren,

zu dem o.a. Standardentwurf, den wir sehr begrüßen, möchten wir dem IDW die folgenden Ergänzungsvorschläge unterbreiten.

1) Keine latenten Steuern aufgrund von Sonderbetriebsvermögen

Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a Abs. 1 HGB haben die neuen Vorschriften des § 274 HGB zu den latenten Steuern ebenfalls zu beachten.

Bei diesen Gesellschaften stellt sich die Frage, wie der Rechtsbegriff "steuerliche Wertansätze" (§ 274 Abs. 1 S. 1 HGB) zu definieren ist. Personenhandelsgesellschaften führen zur Ermittlung der steuerlichen Wertansätze analog zu den Kapitalgesellschaften eine aus der Handelsbilanz abgeleitete Steuerbilanz. Daneben werden ggf. Ergänzungs- und Sonderbilanzen erforderlich. Aus allen Bilanzen zusammen ergibt sich die steuerliche Gesamtbilanz.

Der Standardentwurf erläutert diesbezüglich in Rz 10, dass Posten in Ergänzungsbilanzen zu berücksichtigen sind. Posten in steuerlichen Sonderbilanzen einzelner Gesellschafter sind bei der Ermittlung von latenten Steuern hingegen nicht zu erfassen, da sie nicht zu den handelsrechtlich der jeweiligen Personengesellschaft zuzurechnenden Vermögensgegenständen und Schulden zählen.

Die Erläuterung greift beispielsweise den Fall auf, dass ein Kommanditist A seine A GmbH & Co. KG sein Grundstück vermietet. Das Grundstück ist in der Sonderbilanz des Kommanditisten zu führen, aber nicht in der Handelsbilanz der KG zu bilanzieren.

Nicht aufgegriffen werden in der Rz 10 die Fälle, welche eine steuerliche Neutralisierung von handelsrechtlichen Bilanzansätzen durch Sonderbilanzen beinhalten.

- 2 -

BANSBACH SCHÜBEL BRÖSZTL
& PARTNER GMBH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Gänsheidstraße 68-74
70184 Stuttgart
Postfach 10 04 43
70003 Stuttgart

Geschäftsführung:
WP StB Dr. Gabriel Brösztl - Vorsitzender
WP StB Dipl.-Kfm. Dagmar Brösztl-Reinsch
WP StB Ass. Thomas Eckhardt
WP StB Dipl.-Kfm. Wulf Frank
WP StB Dipl.-Kfm. Gerhard Ziegler
Sitz der Gesellschaft: Stuttgart

Telefon +49(0)711-16 46-6
Telefax +49(0)711-16 46-800
stuttgart@bsb-partner.de
www.bsb-partner.de

Amtsgericht Stuttgart
HRB-Nr. 3439

Gegründet 1924
Stuttgart · Baden-Baden · Dresden
Freiburg · Jena · Leipzig

 Kreston International -
a global association of
independent accounting firms

Beispielhaft sei die Pensionsrückstellung für einen Gesellschafter genannt. Die Bilanzierung des nachstehend dargestellten Beispiels kann der Anlage entnommen werden:

Der Kommanditist A ist gleichzeitig Angestellter bei der A GmbH & Co. KG. Er erhält im Rahmen seines Dienstvertrages eine Pensionszusage. Die Zusage ist in der Handelsbilanz als Rückstellung zu passivieren. Die Steuerbilanz folgt diesem Ansatz dem Grunde nach. Der Höhe nach ergibt sich nach Anwendung des BilMoG i.d.R. handelsbilanziell ein höherer Ansatz der Rückstellung als in der Steuerbilanz. Der Passivposten in der Steuerbilanz wird durch einen gleich hohen Aktivposten in der Sonderbilanz des A ausgeglichen. In der steuerlichen Gesamtbilanz entfällt damit die Pensionsrückstellung. In der steuerlichen Gewinnermittlung wird der handelsbilanzielle Aufwand aus der Zuführung zur Pensionsrückstellung durch den korrespondierenden Ertrag aus der Bildung des Aktivpostens neutralisiert. Die späteren Pensionszahlungen erfolgen in der Handelsbilanz erfolgsneutral als Inanspruchnahme der gebildeten Rückstellung. In der steuerlichen Gewinnermittlung stellt die korrespondierende Rückführung des in der Sonderbilanz des A gebildeten Aktivpostens eine ergebnisneutrale Entnahme dar. Im Ergebnis wird somit der handelsbilanzielle Aufwand aus der Pensionszusage in der steuerlichen Gewinnermittlung dauerhaft als ergebnisneutrale Entnahme behandelt.

Ermittelt man gemäß dem "Temporary-Konzept" und den Vorgaben in Tz 10 des ERS HFA 27 die Differenz im Wertansatz zwischen Handels- und Steuerbilanz der KG, ergibt sich durch den Bewertungsunterschied eine temporäre Differenz. Würde man auf die Differenz im Wertansatz zwischen Handels- und steuerlicher Gesamtbilanz abstellen, ergäbe sich ebenfalls eine temporäre Differenz.

U.E. ist in diesem Fall mangels Steuerentlastung bei späterer Umkehrung der temporären Differenz aber keine latente Steuer zu bilden.

Wir regen daher eine ergänzende Klarstellung für solche Sachverhalte an. Die Rz 10 könnte z.B. wie folgt ergänzt werden: "Die Neutralisierung von handelsbilanziell erfassten Vermögensgegenständen und Schulden durch korrespondierende Posten in Sonderbilanzen wirkt auf einen bestehenden Unterschied im Wertansatz zwischen Handels- und Steuerbilanz wie eine permanente Differenz und führt damit zu einem Nichtansatz von latenten Steuern."

2) HB II Anpassungen gelten nicht als Konsolidierungsmaßnahme i.S. § 306 Abs. 1 HGB

Im Standardentwurf Rz 39, 2. Spiegelstrich wird die Ansatzpflicht aktiver und passiver latenter Steuern aufgrund der Konsolidierungsmaßnahmen aus den §§ 300 -307 HGB angesprochen, ohne auf den Charakter der im § 300 HGB geregelten HB II Anpassung einzugehen. Gemäß Wortlaut wären HB II Anpassungen somit als Konsolidierungsmaßnahmen mit Aktivierungspflicht für aktive latente Steuern anzusehen.¹

Nach unserer Auffassung gehören die in § 300 HGB geregelten HB II Anpassungen aber nicht zu den Konsolidierungsmaßnahmen, da diese der Konsolidierung vorgeschaltet sind und die Anpassung der Einzelabschlüsse an die einheitliche Bilanzierung und Bewertung beinhalten.

¹ Diese Auffassung vertreten Wendholt / Wesemann in Der Betrieb, Beilage 5 zu Heft 23 vom 7. Juni 2009 S. 73

Aktive und passive latente Steuern aus HB I und HB II sollten deswegen zusammen betrachtet werden und bei einem Aktivüberhang das Wahlrecht des § 274 HGB aus dem Einzelabschluss zum Tragen kommen können. Dies entspricht auch der h.M. zum § 306 HGB a.F.². Die Neu-konzeption der latenten Steuerabgrenzung durch das BilMoG ändert daran u.E. nichts.

Folgt man dieser Auffassung muss auch die Neu-Ausübung des Wahlrechts des § 274 HGB im Einklang mit § 300 Abs. 2 S. 2 HGB bei einem Aktivierungsüberhang unabhängig von der Ausübung in der HB I auf Konzernabschlussebene im Rahmen der HB II Anpassungen möglich sein.³

Werden beispielsweise auf HB I-Ebene keine aktiven latenten Steuern bilanziert, könnte dennoch eine Aktivierung bei der Gesamtbetrachtung nach den HB II-Anpassungen, falls weiterhin ein Aktivüberhang gegeben wäre, erfolgen. Weiterhin müsste es dann möglich sein, einen Passivüberhang latenter Steuern bei einem in dem Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen mit einem Aktivüberhang latenter Steuern bei einem weiteren einbezogenen Unternehmen zu verrechnen, auch wenn der Aktivüberhang in der HB I nicht aktiviert wurde. Analog sollten diese Schlussfolgerungen auch bei Einbeziehung von Jahresabschlüssen kleiner Kapitalgesellschaften gelten, welche aufgrund Inanspruchnahme der größenabhängigen Erleichterung des § 274a Nr. 5 HGB keinen Aktivüberhang im Einzelabschluss bilanziert haben.

Die Überlegungen sollten auch umgekehrt greifen, d.h. eine Aktivierung eines Aktivüberhangs auf Einzelabschlussebene sollte einen Nichtansatz durch Neu-Ausübung des Wahlrechts im Rahmen der HB II-Anpassungen nicht ausschließen.

Wir erachten deswegen eine Ergänzung der Rz. 39 dahingehend für sinnvoll, dass

a) HB II Anpassungen nicht zu den Konsolidierungsmaßnahmen gehören

und sich folglich

b) die Möglichkeit der Neu-Ausübung des Aktivierungswahlrechts des § 274 HGB im Rahmen der HB II Anpassungen ergibt.

Insgesamt würden wir uns freuen, wenn unsere Vorschläge zu 1) und 2) Eingang in die endgültige Fassung des IDW RS HFA 27 finden könnten.

Mit freundlichen Grüßen

BANSBACH SCHÜBEL BRÖSZTL & PARTNER GMBH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft

² Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, 6. Auflage, § 306 Tz. 7f.; ADS, 6. Auflage, § 306 Tz. 24f.

³ Vgl.: Küting/Weber, Handbuch der Konzernrechnungslegung, Bd. II, Rz 27 und 34 zu § 300

Ergänzungsvorschläge zum IDW ERS HFA 27, Stand 29. Mai 2009

Keine latenten Steuern aufgrund von Sonderbetriebsvermögen

Pensionszusage der A GmbH & Co. KG gegenüber A zum 1.1.2010, Bilanzierung zum 31.12.2010

Handelsbilanz A GmbH & Co. KG	
Aktiva	Passiva
TEUR	TEUR
	Pensionsrückstellung 120
	Zinssatz < 6 %

Steuerbilanz A GmbH & Co. KG	
Aktiva	Passiva
TEUR	TEUR
	Pensionsrückstellung 100
	Zinssatz = 6 % (§ 6a EStG)

temporäre Differenz
Handelsbilanz zu Steuerbilanz 20

aber keine aktive latente Steuer
mangels steuerlichem Umkehrreffekt in Zukunft

Sonderbilanz des Kommanditisten A	
Aktiva	Passiva
TEUR	TEUR
Forderung 100	

Steuerliche Gesamtbilanz A GmbH & Co. KG	
Aktiva	Passiva
TEUR	TEUR
	0

steuerlich saldierte Betrachtung

temporäre Differenz
Handelsbilanz zu Steuerbilanz 120

aber keine aktive latente Steuer
mangels steuerlichem Umkehrreffekt in Zukunft