

Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater



Dr. W. Hirschberger · Zollernstr. 58 · 78056 Villingen-Schwenningen

IDW - Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

Telefon (0 77 20) 98 99 74
Telefax (0 77 20) 98 99 75
mail@dr-hirschberger.de

Zollernstraße 58
78056 Villingen-Schwenningen

28. Oktober 2009

Änderungs- und Ergänzungsvorschläge zum Entwurf der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Bilanzierung latenter Steuern nach den Vorschriften des HGB in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (IDW ERS HFA 27)

Sehr geehrte Damen und Herren,

zu einzelnen Regelungen des IDW ERS HFA 27, die besondere Relevanz für Personenunternehmen¹ und Kleine Kapitalgesellschaften haben, möchte ich wie folgt Stellung nehmen:

I. Vorbemerkung

Die Regelungen gem. §§ 264 ff HGB – und damit auch §§ 274 und 274a HGB – sind ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften. Sie sind *lex specialis* im Vergleich zu §§ 238 - 263 HGB.

Hieraus ergeben sich für Ansatz, Bewertung und Ausweis Latenter Steuern im Jahresabschluss von Personenunternehmen und Kleinen Kapitalgesellschaften einige Besonderheiten, auf die im Folgenden eingegangen wird.

1. Ansatz

Im Hinblick auf Ansatzfragen ist § 274 HGB eine Sonderregelung zu § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB (Vollständigkeit), zu § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB (Rückstellungen) und zu § 250 Abs. 1 Satz 1 HGB (Rechnungsabgrenzungsposten).

Personenunternehmen haben daher für Passive Latente Steuern, soweit diese nicht auf quasi-permanente Differenzen beruhen, eine Rückstellung gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu bilden.

Der Ansatz eines Aktiven Rechnungsabgrenzungsposten bzw. eines Vermögensgegenstandes für Aktive Latente Steuern scheidet hingegen aus, da Personenunternehmen gem.

¹ Personenunternehmen im Sinne dieser Stellungnahme sind diejenigen, die nicht unter § 264a HGB und nicht unter die Vorschriften des PubiG fallen.

§ 238 Abs. 1 Satz 1 HGB die Lage ihres Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen haben. Aktive Latente Steuern sind künftige Steuerersparnisse, auf die zum Abschlussstichtag noch kein Anspruch besteht, die also erst noch verdient werden müssen. Ein Ausweis Aktiver Latenter Steuern wäre ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip, den §§ 238 – 263 HGB nicht vorsehen.

Kleine Kapitalgesellschaften sind gem. § 274a Nr. 5 HGB von der Vorschrift des § 274 HGB über die Steuerabgrenzung befreit. Sie sind aber nicht von § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB befreit. Deshalb müssen sie eine Rückstellung für Passive Latente Steuern bilden, soweit die Passiven Latenten Steuern Rückstellungscharakter haben.

Einen Rückstellungscharakter haben Passive Latente Steuern nur bei quasi-permanenten Differenzen nicht, wobei dies der HFA in Tz. 20 unter Hinweis auf die „allgemein für Rückstellungen geltenden Grundsätze“ so annimmt, leider ohne weitere Begründung.

Kleine Kapitalgesellschaften können auf die Erleichterung gem. § 274a Nr. 5 HGB verzichten und damit – gegen das Realisationsprinzip verstoßend – Aktive Latente Steuern ansetzen, um so gem. § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln. Auch Passive Latente Steuern auf Basis quasi-permanenter Differenzen sind für sie möglich.

Während somit für Kleine Kapitalgesellschaften eine Möglichkeit besteht, neben den zwingend anzusetzenden Passiven Latenten Steuern auch Aktive Latente Steuern anzusetzen, besteht diese Möglichkeit für Personenunternehmen nicht. Personenunternehmen müssen ihren Abschluss unter Beachtung der GoB erstellen und Aktive Latente Steuern sind ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip. Es ist auch nicht ersichtlich, dass Personenunternehmen die Regelungen gem. §§ 264 ff HGB freiwillig anwenden könnten. Selbstverständlich steht ihnen beispielsweise das Gliederungsschema gem. § 266 HGB offen, aber das steht im Einklang mit den GoB. GoB-widrige Übernahmen aus §§ 264 ff HGB sind für Personenunternehmen nicht zulässig.

Änderungsvorschlag: Tz. 19, Satz 2, ist zu ändern. Eine freiwillige Anwendung von § 274 HGB ist für Personenunternehmen² nicht möglich.

2. Bewertung

Für nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB anzusetzende Rückstellungen für Passive Latente Steuern bestimmt sich die Bewertung gem. §§ 252 ff HGB. Gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr abzuzinsen.

Personenunternehmen können sich nicht auf die Erleichterung gem. § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB berufen und auf eine Abzinsung verzichten.

Das Abzinsungsverbot gem. § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB macht Sinn, wenn man eine Gesamtbetrachtung vornimmt, in die Aktive und Passive Latente Steuern einbezogen werden und zwar auch Passive Latente Steuern mit quasi-permanentem Charakter, für die keine konkreten Laufzeiten bekannt sind.

Sofern man sich aber auf Passive Latente Steuern mit Rückstellungscharakter beschränkt, und andere dürfen Personenunternehmen nicht ansetzen, spricht nichts dagegen, bei der Bewertung von Rückstellungen die dafür geltende Vorschrift gem. § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB anzuwenden.

Personenunternehmen müssen somit Rückstellungen für Passive Latente Steuern, sofern diese eine Restlaufzeit von mehr als einem Jahr haben, abzinsen.

² Im IDW ERS HFA 27 wird der Begriff „Nichtkapitalgesellschaften“ verwendet.

Änderungsvorschlag: Tz. 27, Satz 2, ist zu ändern. Eine Abzinsung kann für Personenunternehmen nicht unterbleiben.

Eine praktische Relevanz hat dieses Thema nur bei den in Tz. 10 angesprochenen außerbilanziellen Hinzurechnungen oder Abzügen, bspw. beim Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g Abs. 1 EStG. Dort folgt auf eine Steuerersparnis eine spätere Steuerzahlung, für die eine Rückstellung zu bilden ist. Da gem. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG drei Jahre Zeit bleiben für eine begünstigte Anschaffung, kann die Steuerzahlung bis zu drei Jahre nach der Steuerersparnis erfolgen. Es liegt somit ein Zinseffekt vor, der bei der Berechnung der Rückstellung für Passive Latente Steuern, durch die die spätere Zahlung zum Ausdruck gebracht wird, berücksichtigt werden muss. Erfolgt freilich die Anschaffung bereits im Folgejahr, ist die Rückstellung nicht abzuzinsen.

In allen übrigen Fällen mit Passiven Latenten Steuern erfolgt ein Vergleich zwischen Werten in der Handelsbilanz mit denen in der Steuerbilanz.

Fallkonstellation 1: Handelsrechtlich wird das Vermögen höher bewertet als steuerlich

Durch Passive Latente Steuern wird zum Ausdruck gebracht, dass es sich bei einer Veräußerung des Vermögensgegenstandes zum handelsrechtlichen Buchwert zwar handelsrechtlich um einen erfolgsneutralen Aktivtausch handelt, nicht aber in steuerlicher Hinsicht. In steuerlicher Hinsicht würde sich ein Gewinn ergeben, für den Steuern anfallen würden. Es wird dabei immer ein hypothetischer Fall unterstellt: Wenn das Unternehmen den Vermögensgegenstand zum Bilanzstichtag mit dem in der Handelsbilanz ausgewiesenen Wert verkaufen würde, würden Steuerzahlungen anfallen – und zwar zum Bilanzstichtag. Nicht in einem, nicht in zwei oder späteren Jahren, sondern sofort. Eine Abzinsung ist hinfällig.

Fallkonstellation 2: Handelsrechtlich werden Schulden niedriger bewertet als steuerlich

Diese Fallkonstellation ist insbesondere bei Verwendung unterschiedlicher Zinssätze bei der Bewertung von Schulden, insbesondere Rückstellungen denkbar. Hierbei werden aber bereits abgezinste Werte miteinander verglichen. Auf diese Differenz werden Passive Latente Steuern berechnet, die dann nicht nochmals abgezinst werden müssen.

3. Ausweis

Der Jahresabschluss von Personenunternehmen ist gem. § 243 Abs. 1 und 2 HGB den GoB entsprechend klar und übersichtlich aufzustellen. Ein spezielles Gliederungsschema ist nicht vorgeschrieben. Es ist aber gute praktische Übung, sich an die Gliederungsschemata in §§ 266 und 275 HGB anzulehnen.

Im Hinblick auf die von Personenunternehmen anzusetzenden Rückstellungen für Passive Latente Steuern ist dem Ausweis als Rückstellung der Vorzug zu geben. Da nur Passive Latente Steuern mit Rückstellungscharakter erfasst werden, wird ein besonderer Posten nicht erforderlich. Denkbar wäre jedoch zur Steigerung der Informationsfunktion ein „Davon-Vermerk“.

II. Sonderthema: Einbezugnahme von Ergänzungs- und Sonderbilanzen bei Personengesellschaften

Den Ausführungen in IDW ERS HFA 27, Tz. 9, Satz 2, wonach bei Personengesellschaften nur latente Gewerbesteuer bilanziert werden, ist zuzustimmen. Die Gewerbesteuerbemessungsgrundlage umfasst bei Personenunternehmen jedoch neben dem Gesamthandsergebnis auch die Ergebnisse aus der Ergänzungsbilanz und dem Sonderbetriebsvermögen. Steuerschuldner ist gem. § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die Personengesellschaft. Hierbei

kommt der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer zum Ausdruck. Die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer wird demnach auch insgesamt in der Gesamthands-GuV der Personengesellschaft ausgewiesen. Es ist hierbei für den Jahresabschlussleser nicht ersichtlich, inwieweit sich der Gesamtbetrag aus Beiträgen der Gesamthand, der Ergänzungsbilanz und des Sonderbetriebsvermögens zusammensetzt.

Latente Steuern folgen nach der HGB-Reform durch BilMoG nunmehr dem bilanzorientierten „Temporary-Konzept“. In der Bilanz ausgewiesene Aktive wie Passive Latente Steuern lassen sich dabei als Korrekturposten der entsprechenden Vermögensgegenstände und Schulden auf der jeweils anderen Bilanzseite interpretieren.

So weist die Handelsbilanz einer GmbH & Co. KG beispielsweise Aktive Latente Steuern im Zusammenhang mit einer Drohverlustrückstellungen aus, womit verdeutlicht wird, dass die tatsächlich Belastung der GmbH & Co. KG durch eine Verlust-Beteiligung des Staates in Form von künftigen Steuerersparnissen geschmälert wird. Passive Latente Steuern im Zusammenhang mit in der Handelsbilanz höher bewerteten Vermögensgegenständen zeigen dem Bilanzadressaten, dass bei Realisation zu diesem Wert eine Steuerbelastung droht.

Es ist daher nur folgerichtig, dass der handelsrechtliche Ansatz mit dem gesamten steuerlichen Ansatz verglichen wird, der auch den Wert in der Ergänzungsbilanz umfasst. Interessant wird es aber, wenn das Unternehmen als große haftungsbeschränkte Personengesellschaft i. S. d. § 267 HGB i. V. m. § 264a HGB nicht von der Anwendung des § 285 Nr. 29 HGB befreit ist. Im Anhang sind dann Angaben zu Latenten Steuern zu machen, in deren Berechnung auch die Werte aus der Ergänzungsbilanz eingehen. Die Ergänzungsbilanzen sind aber stark personenbezogen und die Gefahr liegt nahe, dass durch die Anhangangaben Informationen veröffentlicht werden müssen, die der Gesellschafter ansonsten unter Verweis auf das Steuergeheimnis verweigern würde.

Etwas problematischer ist die Einbezugnahme der Werte des Sonderbetriebsvermögens in die Berechnung der Latenten Steuern, die in der Gesamthandsbilanz ausgewiesen werden. Wenn man wie oben beschrieben in einer bilanzorientierten Betrachtung die ausgewiesenen Latenten Steuern als Korrekturposten zu Vermögensgegenständen und Schulden sieht, dann ist bei der Berechnung von Latenten Steuern in der Gesamthandsbilanz das Sonderbetriebsvermögen außen vor zu lassen. Zu einem Posten, der in der Gesamthandsbilanz nicht erscheint, kann es keinen Korrekturposten geben. Auf die Problematik bei außerbilanziellen Hinzurechnungen und Kürzungen, die zu Passiven Latenten Steuern mit Rückstellungscharakter führen, weist Tz. 10 hin und kommt zum m. E. richtigen Ergebnis. Lässt man die Sonderbilanz bei den Latenten Steuern in der Gesamthandsbilanz außen vor, so bekommt man aber Probleme, sofern im Anhang eine Überleitungsrechnung erstellt werden soll. Diese ist gesetzlich zwar nicht vorgesehen, erleichtert dem Bilanzadressaten aber das Verständnis der in der GuV ausgewiesenen Steuern. Die Überleitungsrechnung kann nicht aufgehen, wenn das Sonderbilanzergebnis nicht aufgenommen wird.

Die Formulierung in Tz. 35, letzter Satz, ist unglücklich gewählt: In einer Überleitungsrechnung finden sich gar keine Latente Steuern, wenn man sie für alle denkbaren Fälle gebildet hat. Dann stimmt der auf dem handelsrechtlichen Ergebnis beruhende fiktive Steueraufwand mit dem in der GuV ausgewiesenen Betrag (der sich aus tatsächlichen Steuern und Latenten Steuern zusammensetzt) überein.

Wenn nun aber das Sonderergebnis mit einbezogen wird, stimmt die Rechnung nicht mehr und die Abweichung wird erläuterungsbedürftig.

Hierzu ein Beispiel:

Die X GmbH & Co. KG erzielt 2010 mit dem Handel ihrer Waren einen Überschuss von 1.000 GE. Davon gehen noch die Pachtzahlungen für die Überlassung eines Grundstückes in Höhe von 100 GE an den Gesellschafter X sowie die Ertragsteuern ab. Darüber hinaus hat die X GmbH & Co. KG noch eine Drohverlustrückstellung in Höhe von 300 GE zu bilden. Gesellschafter X entstehen Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 70 GE.

Der handelsrechtliche Gesamthands-Gewinn vor Ertragsteuern beträgt damit 600 GE, die tatsächlich Gewerbesteuer bei einem Hebesatz von 400 % 130,20 GE (= 14 % von 930 GE, da die Pachtaufwendungen gar nicht und die Aufwendungen für die Bildung einer Drohverlustrückstellung erst später steuerlich berücksichtigt werden dürfen; die Sonderbetriebsausgaben mindern die Gewerbesteuerbemessungsgrundlage³). Die X GmbH & Co. KG setzt im Zusammenhang mit der Drohverlustrückstellung Aktive Latente Steuern in Höhe von 42 GE an (erscheint in der GuV als Ertrag). Der saldierte Steueraufwand beträgt damit 88,20 GE.

Auf Basis des handelsrechtlichen Ergebnisses von 600 GE erwartet der Bilanzleser einen Steueraufwand von 84 GE (= 14 % von 600 GE). Die Überleitungsrechnung schließt die Lücke zwischen 84 GE und 88,20 GE, die allein auf 14 % aus 30 GE, mithin dem Sonderbilanzergebnis beruht.

Wenn die X GmbH & Co. KG die Aktiven Latenten Steuern nicht angesetzt hätte, würde der Steueraufwand lt. GuV 130,20 GE betragen, der erwartete Steueraufwand wäre unverändert 84 GE. Zum Verständnis müssen jetzt auch die 42 GE aus nicht angesetzten Aktiven Latenten Steuern in der Überleitungsrechnung erläutert werden.

Änderungsvorschlag: Tz. 35, letzter Satz, ist wie folgt zu formulieren: Es erscheint daher zulässig, auf eine Überleitungsrechnung zu verzichten, zumal durch sachgerechte Erläuterungen auch ohne sie ein hinreichendes Verständnis für die im Jahresabschluss ausgewiesenen Latenten Steuern erreicht werden kann.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

³ Auf die Kürzung gem. § 9 Nr. 1 GewStG und den Freibetrag gem. § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG wurde aus Vereinfachungsgründen verzichtet.