

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.
Postfach 320580
40420 Düsseldorf

E-Mail: info@idw.de



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Abt. Steuerrecht

Unser Zeichen: Mg/GI
Tel.: +49 30 240087-66
Fax: +49 30 240087-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

30. September 2011

Stellungnahme zum IDW ERS HFA 7 n. F.

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns bei Ihnen für die Möglichkeit, zum obigen Entwurf IDW ERS HFA 7 n. F. „Entwurf einer Neufassung IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personengesellschaften (IDW ERS HFA 7 n. F.)“ Stellung nehmen zu dürfen.

Hinsichtlich der Punkte Bildung von Steuerlatenzen sowie Bildung einer Steuerrückstellung bitten wir um Änderung des Entwurfs im Sinne unserer Anregungen.

Gern stehen wir für ein persönliches Gespräch zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen
i. V.

Jörg Schwenker
Geschäftsführer

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum IDW ERS HFA 7 n. F.

Abt. Steuerrecht

Telefon: 030 240087-66

Telefax: 030 240087-77

E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

Berlin, 30. September 2011

I. 7.23: Einbeziehung außerbilanzieller steuerlicher Hinzurechnungen oder Kürzungen

Das seit Geltung des BilMoG geltende sogenannte Temporary-Konzept ist in § 274 HGB niedergelegt; dieser sagt in seinem Absatz 1 Folgendes: „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 ergebene Steuerbelastung, als passive latente Steuern (§ 266 Abs. 3 E.), in der Bilanz anzusetzen.“ In Satz 2 heißt es: „Eine sich daraus insgesamt ergebene Steuerentlastung kann als aktive latente Steuern (§ 266 Abs. 2 D.) in der Bilanz angesetzt werden.“

Der Gesetzeswortlaut spricht also von handelsrechtlichen und steuerlichen Wertansätzen und sich daraus ergebenden Differenzen.

Aus dem Wortlaut dieser Gesetzesnorm ergibt sich u. E., dass die Einbeziehung außerbilanzieller Hinzurechnungen und Kürzungen keinesfalls zwingend ist. Als Beispiel sei hier nur der Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g EStG genannt.

II. 7.24: Bildung von Steuerlatenzen

Viel problematischer sind u. E. jedoch die Aussagen, die in 7.24 getroffen werden. In Satz 1 des 7.24 wird gesagt, dass auch kleine Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB und nicht haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften gleichwohl Rückstellungen für passive latente Steuern ansetzen müssen, soweit die Tatbestandsvoraussetzungen für den Ansatz einer Rückstellung gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB erfüllt sind.

Dies soll jedoch nicht für quasi-permanente Differenzen gelten, die sich z. B. erst bei der Veräußerung des Vermögensgegenstandes oder bei Liquidation des Unternehmens ausgleichen. Unseres Erachtens werden hier in unzulässiger Weise Steuerrückstellungen i. S. d. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB und passive latente Steuern i. S. d. § 274 HGB vermengt.

Dieses ergibt sich aus den nachstehenden Erwägungen:

§ 274 HGB steht aufgrund einer bewussten Entscheidung des Gesetzgebers nicht im allgemeinen Teil der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften und würde damit Geltung für alle Kaufleute haben, sondern im Zweiten Abschnitt des HGB, also den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung) sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften.

Letztere sind die Personengesellschaften i. S. d. § 264a HGB, also diejenigen Personengesellschaften, die in ihrer Haftung beschränkt sind. § 274 HGB n.F. wertet latente Steuern in ihrer Gesamtheit als Sonderposten eigener Art (Skoluda, Janitschke, StuB 2011, 363, 365). § 249 HGB verpflichtet jedoch alle Kaufleute, beim Vorliegen der Voraussetzungen Rückstellungen, also insbesondere auch Steuerrückstellungen, zu bilden.

Nach IDW ERS HFA 7 n. F. ist hingegen eine Verbindlichkeitsrückstellung nach § 249 HGB für alle Differenzen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungen und den korrespondierenden steuerlichen Wertansätzen zu passivieren, deren Abbau künftig zu einer Steuerbelastung führt.

Diese Auffassung ist jedoch problematisch und stimmt, wie vorstehend dargestellt, mit der Gesetzessystematik der Rechnungslegungsvorschriften des HGB nicht überein.

Somit könnte sich eine Rechtfertigung für den hier gewählten Ansatz aus den folgenden Überlegungen ergeben. Dabei sind drei juristische Auslegungsmethoden heranzuziehen:

Erstens die historische Auslegung, zweitens die teleologische Auslegung und drittens die systematische Auslegung.

1. Historische Auslegung

a) Rechtslage vor dem BilMoG

Abgesehen von der seinerzeitigen Geltung des sogenannten Timing-Konzeptes hatten Personengesellschaften, sofern sie nicht in den Regelungsbereich des § 264a HGB fielen, ein Wahlrecht zur Anwendung des § 274 HGB (Hoyos/Fischer in Beck'scher Bilanzkommentar, 6. Auflage 2006, § 274, Rz. 78).

Die möglicherweise zwischenzeitlich eingetretene Änderung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) in Bezug auf die Einbeziehung auf nicht haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften in die Pflicht zum Ausweis latenter passiver Steuern ist in der Literatur umstritten (Lüdenbach/Freiberg, BB 2011, 1579 (1581)).

b) Gesetzesbegründung zu § 274 HGB i. d. F. des BilMoG

In der Gesetzesbegründung (Drs. 16/10067) zum Regierungsentwurf des BilMoG heißt es in Nr. 25 zu § 274 HGB wie folgt: „Mit der Neufassung des § 274 Abs. 1 HGB sind die latenten Steuern künftig unter gesonderten Posten in der Bilanz auszuweisen.“

Die aktiven latenten Steuern sind unter dem Posten „Aktive latente Steuern“ (§ 266 Abs. 2 D. HGB) und die passiven latenten Steuern unter dem Posten „Passive latente Steuern“ (§ 266 Abs. 3 E. HGB) auszuweisen.“

In Nr. 26 (§ 274a HGB) wird ausgeführt, dass de facto kleine Kapitalgesellschaften danach nur passive latente Steuern zu ermitteln haben und das nur dann, wenn gleichzeitig die Tatbestandsvoraussetzungen für den Ansatz einer Rückstellung gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB vorliegen. Zuvor wird aber dezidiert auf § 274a Nr. 5 HGB verwiesen, wonach kleine Kapitalgesellschaften von der Verpflichtung zur Ermittlung und zum Ausweis der latenten Steuern befreit sind.

Aus diesem Sinnzusammenhang ergibt sich daher u. E. eher der Schluss, dass in der Begründung zum Regierungsentwurf nicht klar genug zwischen Rückstellungen einerseits und passiven latenten Steuern andererseits unterschieden wird.

Es kommt hinzu, dass der Referentenentwurf zum BilMoG noch folgende Aussage enthielt: „Mit dem neuen § 274a Nr. 5 HGB wird der sachliche Anwendungsbereich des § 274 HGB auf mittelgroße und große Kapitalgesellschaften beschränkt.“

In der Gesamtschau führt also auch die historische Auslegung der Rechtsnorm dazu, dass Personenhandelsgesellschaften, die nicht haftungsbeschränkt sind, und vor allen Dingen kleine Kapitalgesellschaften aus dem Regelungsbereich des § 274 HGB ausgenommen werden sollten.

2. Teleologische Auslegung

Die teleologische Auslegung hat zum Ziel, den Sinn und den Inhalt der Normen zu ermitteln. Das Bundesverfassungsgericht (z. B. in BVerfGE 1, 299, 312) zieht i. d. R. den objektivierten Willen des Gesetzgebers heran:

„Maßgeblich für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in dieser zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie es sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist. Nicht entscheidend ist dagegen die subjektive Vorstellung der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organe oder einzelne ihrer Mitglieder über die Bedeutung der Bestimmung. Der Entstehungsgeschichte einer Vorschrift kommt für deren Auslegung nur insofern Bedeutung zu, als sie die Richtigkeit einer nach den angegebenen Grundsätzen ermittelten Auslegung bestätigt oder Zweifel behebt, die auf dem angegebenen Weg allein nicht ausgeräumt werden können.“

Wie vorstehend bereits dargelegt, hat aber die durch den Gesetzgeber bewusst getroffene Entscheidung der Herausnahme kleiner Kapitalgesellschaften und nicht haftungsbeschränkter Personenhandelsgesellschaften aus dem Anwendungsbereich des § 274 HGB zum Ziel, für diese Gesellschaften eine Vereinfachung zu erreichen. Dieser gesetzlich gewollte Effekt würde durch die, durch die Hintertür eingeführte Bilanzierungspflicht passiver latenter Steuern für diese Gesellschaften umgangen werden.

3. Systematische Auslegung

Der Gesetzeszusammenhang des § 274 HGB ist, wie oben bereits dargelegt, ein weiteres Indiz für die Nichtanwendung des Regelungsbereiches latenter Steuern, gleich ob aktiver oder passiver Art, auf kleine Kapitalgesellschaften und nicht haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften.

Zwischenfazit:

Als Zwischenfazit bleibt festzuhalten, dass u. E. Steuerlatenzen Posten eigener Art darstellen, die vor allen Dingen andere Anwendungsvoraussetzungen haben als diejenigen der Bildung einer Steuerrückstellung i. S. d. § 249 Abs. 1 HGB.

III. Bildung einer Steuerrückstellung

Eine Steuerrückstellung ist als Verbindlichkeitsrückstellung dann zu bilden, wenn eine Schuld rechtlich entstanden oder wirtschaftlich verursacht ist.

Eine latente Steuerschuld wegen des Bestehens von Buchwertunterschieden entsteht jedoch erst mit Ablauf des jeweiligen Erhebungszeitraums, also erst mit Beendigung des jeweiligen zukünftigen Kalenderjahres und damit nicht schon in dem Jahr, in dem eine Buchwertdifferenz zwischen Handels- und Steuerbilanz auftritt (Lüdenbach, Freiberg in BB 2011, 1579, 1582 f.).

Als Konsequenz scheidet der Ansatz einer Steuerrückstellung wegen passiver Steuerlatenzen aufgrund der fehlenden rechtlichen Entstehung aus.

Auch eine wirtschaftliche Verursachung ist u. E. am Bilanzstichtag nicht gegeben, weil Verbindlichkeiten für Steuerschulden wirtschaftlich erst mit Ablauf des jeweiligen Erhebungszeitraums entstehen, da erst in diesem Zeitpunkt die wesentlichen Tatbestandsmerkmale verwirklicht sind (Weber-Grellet, in Schmidt, Kommentar zum EStG, 30. Auflage 2011, § 5 Tz. 387).

Wirtschaftlich verursacht ist eine Verbindlichkeit, wenn der Tatbestand, von dessen Verwirklichung ihre Entstehung abhängt, in dem betreffenden Wirtschaftsjahr im Wesentlichen verwirklicht ist und die Verbindlichkeit damit so eng mit dem betrieblichen Geschehen dieses Wirtschaftsjahres verknüpft ist, dass es gerechtfertigt erscheint, sie wirtschaftlich als eine am Bilanzstichtag bestehende Verbindlichkeit zu behandeln (Rux: Rückstellungen, in Federmann/Kussmann/Müller, Handbuch der Bilanzierung, Rz. 43). Entscheidend ist, dass der Tatbestand, den das Gesetz an das Entstehen der Verbindlichkeit knüpft, im Wesentlichen verwirklicht ist (BFH-Urteil vom 28. Juni 1989, I R 86/85, BStBl. II 1990, S. 550). Das Geschehen, auf das sich die Rückstellung bezieht, muss eng mit dem abgelaufenen Wirtschaftsjahr verknüpft sein, daher können z. B. für Verpflichtungen, die aus künftigen Gewinnen zu tilgen sind, keine Rückstellungen gebildet werden (BFH-Urteil vom 19. Mai 1987, VIII R 327/83, BStBl. II 1987, S. 848).

Die Steuerbelastung entsteht jedoch erst mit Ablauf des jeweiligen zukünftigen Jahres und nicht schon in dem Jahr, in dem eine passive Steuerlatenz aufgrund eines niedrigeren steuerbilanziellen Gewinns entsteht.

Gesamtfazit:

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass passive latente Steuern und Steuerrückstellungen unterschiedliche Voraussetzungen haben, die in 7.24 des Entwurfs in unzulässiger Weise miteinander verknüpft werden.

An dieser Stelle wiederholen wir unser Angebot, die oben bestehenden Probleme und Fragestellungen miteinander persönlich zu erörtern.