

Deutscher Steuerberaterverband e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

Institut der Wirtschaftsprüfer  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf



**Deutscher Steuerberaterverband e.V.**  
**Der Präsident**

**Aktenzeichen**  
See/MF 21-19-01/11 - S 11/11

**Telefon**  
+49 30 27876-660

**Telefax**  
+49 30 27876-799

**E-Mail**  
fortenbacher@dstv.de

**Datum**  
18.07.2011

## **Stellungnahme zum IDW ERS HFA 7 n.F.**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, zu dem Entwurf des IDW ERS HFA 7 n.F. Stellung nehmen zu können. Grundsätzlich gehen wir mit den Standpunkten in diesem Entwurf konform. Lediglich bei den Ausführungen zu den latenten Steuern (Tz. 21 ff.) vertreten wir eine andere Auffassung. Unserer Meinung nach gibt es für kleine Gesellschaften keine Möglichkeit, eine Rückstellung für latente Steuern zu bilden.

### **1. Einleitung**

Seit dem BilMoG sind kleine Gesellschaften nach dem Wortlaut des § 274a Nr. 5 HGB von der Abgrenzung latenter Steuern befreit. Das IDW kommt in Tz. 24 seines ERS HFA 7 n.F. jedoch zu dem Schluss, dass eine solche Befreiung nicht vorliegt, wenn die Voraussetzung einer Rückstellungsbildung gegeben ist. Nachfolgend zeigen wir auf, dass latente Steuern nicht den Charakter für den Ausweis als Rückstellung besitzen.



## 2. Keine Ausweitung der Bilanzierungspflicht für latente Steuern

Die im Entwurf des IDW niedergelegte Auffassung hinsichtlich Ausweis und Bewertung vermag nicht zu überzeugen, wenn man die Auffassung vertritt, dass latente Steuern die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung erfüllen können. Das IDW sieht in einem solchen Fall den Ausweis unter den Steuerrückstellungen vor. Diese Auffassung widerspricht jedoch dem Gesetzeswortlaut in § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB:

*„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 (§ 266 Abs. 3 E. HGB) in der Bilanz anzusetzen.“*

Ein Ausweis unter den Rückstellungen ist auch nicht aus den Formulierungen des Regierungsentwurfs<sup>1</sup>:

*„Mit der Neufassung des § 274 Abs. 1 HGB sind die latenten Steuern künftig unter gesonderten Posten in der Bilanz auszuweisen. Unklarheiten und Unsicherheiten im Ausweis latenter Steuern werden damit beseitigt.“*

und der Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses zu entnehmen:

*„§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB schreibt vor, dass die nach der Saldierung („insgesamt“) verbleibende passive latente Steuern – wie bereits bisher – in der Bilanz anzusetzen sind. Mit den Wörtern „in der Bilanz anzusetzen.“ wird gleichzeitig die Pflicht zur Aufnahme des Sonderpostens in die Bilanz begründet.“<sup>2</sup>*

Weiterhin vermag das vom IDW in Tz. 24 eingeräumte Bewertungswahlrecht, dass

*„in entsprechender Anwendung des § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB eine Abzinsung der Rückstellungen unterbleiben darf“,*

nicht zu überzeugen, da es der festgelegten Rückstellungsbewertung widerspricht. Denn § 253 Abs. 2 HGB erfordert zwingend, dass *„Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen sind.“<sup>3</sup>*

<sup>1</sup> Vgl. BT-Drucksache 16/10067 S. 67.

<sup>2</sup> Vgl. BT-Drucksache 16/12407 S. 84.

<sup>3</sup> Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung 2. Auflage, § 274 Rz. 49 ff.



Grundsätzlich dient der § 274a Nr. 5 HGB der Vereinfachung, wobei der Wortlaut „*kleine Kapitalgesellschaften sind von der ... Abgrenzung latenter Steuern befreit*“<sup>4</sup> unseres Erachtens nach keinen Interpretationsspielraum zulässt. Ziel des Gesetzgebers war es, die kleinen Kapitalgesellschaften von der schwierigen Thematik der latenten Steuern zu entlasten. Diese Entlastung würde aber, wenn man der Meinung des IDW folgt, ins Leere laufen – zumindest, wenn es sich nicht um quasi-permanente Differenzen handelt. Hätte der Gesetzgeber die kleinen Kapitalgesellschaften lediglich von der Bilanzierungspflicht von quasi-permanenten latenten Steuern befreien wollen, müsste sich dieses aus dem Gesetzeswortlaut ergeben, was nicht der Fall ist.<sup>5</sup>

### 3. Rückstellungsvoraussetzungen

Das IDW führt in seinem Entwurf aus, dass latente Steuern zu passivieren sind, wenn die Voraussetzungen einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten im Sinne des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB vorliegen. Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist zu bilden, wenn diese rechtlich oder wirtschaftlich verursacht ist.<sup>6</sup> Gemäß § 38 AO entstehen die „*Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.*“ Die Belastung von Körperschaft- und Gewerbesteuer entsteht zum Beispiel erst mit Ablauf des jeweiligen Erhebungszeitraumes (§ 18 GewStG, § 30 KStG); folglich erst mit Ablauf des jeweiligen zukünftigen Jahres und nicht schon in dem Jahr, in dem eine passive Steuerlatenz aufgrund eines niedrigeren steuerbilanziellen Gewinns entsteht.<sup>7</sup> Somit ist die Verbindlichkeit rechtlich noch nicht entstanden.<sup>8</sup>

Da auch keine wirtschaftliche Verursachung vorliegt, ist eine Rückstellung für passive latente Steuern nicht zu bilden. Gemäß der Rechtsprechung des BFH<sup>9</sup> liegt die wirtschaftliche Verursachung vor, „*wenn die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale am Bilanzstichtag erfüllt sind und das Entstehen der Verbindlichkeit nur noch von wirtschaftlich unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen abhängt (Az.: I R 88/80 vom 01.08.1984).*“ Dies hat zur Folge, dass Verbindlichkeiten für Steuerschulden auch wirtschaftlich erst mit Ablauf des jeweiligen Erhebungszeitraumes entstehen<sup>10</sup>, da erst in diesem Zeitpunkt die wesentlichen Tatbestandsmerkmale verwirklicht sind.<sup>11</sup>

<sup>4</sup> Vgl. § 274a HGB.

<sup>5</sup> Vgl. Eggert, Stbg 7/2011, latente Steuern nach dem BilMoG – bei allen Kaufleuten?

<sup>6</sup> Vgl. Kozikowski/Schubert Beck'scher Bilanzkommentar 7. Auflage, § 249 Rz. 34.

<sup>7</sup> Vgl. Lüdenbach, BC 2011, S. 159-161.

<sup>8</sup> Vgl. Korth, BilMoG Praxiskommentar für Steuerberater, 2. Auflage, S. 260 ff.

<sup>9</sup> Vgl. auch BFH-Urteil vom 25.08.1989, Az.: III R 95/87.

<sup>10</sup> Vgl. Lüdenbach, BC 2011, S. 159-161.

<sup>11</sup> Vgl. Webber-Grelet, Schmidt, EStG 30. Auflage, § 5 Tz. 387.



#### 4. Sonderposten eigener Art

Der Gesetzgeber hat mit der Einführung des BilMoG eine Umqualifizierung der latenten Steuern vorgenommen. Im Gesetzentwurf der Bundesregierung zum BilMoG (BT-Drucksache 16/10067) wird klar zum Ausdruck gebracht, dass es sich bei den latenten Steuern weder um Vermögensgegenstände noch um Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten, sondern um einen Sonderposten eigener Art handelt.<sup>12</sup> Deutlich sichtbar wird dies auch durch die Änderung des § 274 HGB. Der § 274 Abs. 1 S.1 HGB a.F. sah die Bildung einer Rückstellung für passive latente Steuern zwingend vor. Diese Sichtweise hat der Gesetzgeber durch das BilMoG aufgegeben. Passive latente Steuern sind gemäß der §§ 274 und 266 Abs. 3 E. HGB als Posten eigener Art<sup>13</sup> - von den Rückstellungen räumlich deutlich getrennt - auszuweisen. Auch die Tatsache, dass gegenüber dem Gesetzentwurf die explizite Nennung der latenten Steuern in der Endfassung des neuen § 246 Abs. 1 HGB aufgegeben wurde, ändert nichts an dem Willen des Gesetzgebers, die latenten Steuern als Posten eigener Art zu betrachten. Denn die Nicht-Nennung der latenten Steuern erfolgte gemäß der Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses ausschließlich, *damit klargestellt wird, dass der (pflichtige) Anwendungsbereich des § 274 HGB auf Kapitalgesellschaften beschränkt ist.*<sup>14</sup>

#### 5. Schlussfolgerung

Seit dem BilMoG zählen die latenten Steuern nicht mehr zu den Rückstellungen, sondern sie stellen einen Posten eigener Art dar. Somit sind kleine Kapitalgesellschaften aufgrund der Regelung des § 274a Nr. 5 HGB von der Abgrenzung latenter Steuern befreit.<sup>15</sup> Jedenfalls liegen, wie unter 3. gezeigt, die Voraussetzungen einer Rückstellung nicht vor.<sup>16</sup>

Für Rückfragen oder ergänzende Konsultationen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.  
StB/WP Dipl.-Kfm. Hans-Christoph Seewald  
(Präsident)

gez.  
StB/Dipl.-Kfm. Mathias Fortenbacher  
(Referent)

<sup>12</sup> Vgl. BT-Drucksache 16/10067 S. 47.

<sup>13</sup> Vgl. Eggert, Stbg 7/2011, latente Steuern nach dem BilMoG – bei allen Kaufleuten?

<sup>14</sup> Vgl. BT-Drucksache 16/12407 S. 84.

<sup>15</sup> Vgl. Eggert, Stbg 7/2011, latente Steuern nach dem BilMoG – bei allen Kaufleuten?; Korth, BilMoG Praxiskommentar für Steuerberater, 2. Auflage, S. 260 ff.

<sup>16</sup> Vgl. Lüdenbach, BC 2011, S. 159-161 und auch Korth im Ergebnis in KK-RLR, § 266 HGB Rz. 353.