

WP/StB Ralf Müller
Clarenbachweg 9
40883 Ratingen



31.08.2011

Geschäftsstelle des IDW
Postfach 32 05 80

40420 Düsseldorf

Stellungnahme zum Entwurf einer Neufassung IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung:
Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW ERS HFA 7
n.F.)

Sehr geehrte Damen und Herren,

nachfolgend möchten wir zu Textziffer 22 des oben genannten Entwurfs Stellung nehmen.

Der Wortlaut der Textziffer 22 ist wie folgt:

„Da § 274 HGB nur künftige Steuerbe- und -entlastungen betrifft, die bei dem bilanzierenden Unternehmen selbst entstehen, fällt bei Personenhandelsgesellschaften nur latente Gewerbesteuer unter diese Vorschrift. Dabei sind auch solche temporären Differenzen einzubeziehen, die sich erst bei Veräußerung oder Aufgabe des (Teil-)Betriebs oder beim Ausscheiden eines Gesellschafters abbauen. Ferner ist grundsätzlich zu unterstellen, dass die Zugehörigkeit von Gesellschaftern zu einer Personenhandelsgesellschaft zeitlich unbegrenzt ist. Nur in den Fällen, in denen ein unmittelbar beteiligter Gesellschafter eine natürliche Person ist und durch diese bis zum Abschlussstichtag eine Kündigung des Gesellschaftsvertrags oder eine Anteilsveräußerung erfolgt, ist der Ansatz latenter Steuern wegen § 7 Satz 2 GewStG auf solche temporären Differenzen zu beschränken, die sich vor dem Zeitpunkt abbauen, in dem der Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet.“

Nach dem nunmehr geltenden Temporary-Konzept unterliegen auch (ehemals) sog. quasi-permanente Unterschiede zwischen Handelsbilanz-Buchwerten und steuerlichen Wertansätzen grundsätzlich der Steuerlatenzierung, weil es nicht mehr darauf ankommt bzw. ankommen soll, ob sich der Buchwertunterschied planmäßig im Zeitverlauf steuerwirksam umkehrt oder die Auflösung nicht geplant und höchst unwahrscheinlich ist, z.B. beim Fabrikgrundstück, ohne das der Betrieb nicht existieren kann.

Eine Ausnahme von der vorgenannten Steuerlatenzierung sieht der Standardentwurf nur für den Fall vor, dass an der Personenhandelsgesellschaft eine natürliche Person beteiligt ist und durch diese bis zum Abschlussstichtag eine Kündigung des Gesellschaftsvertrags oder eine Anteilsveräußerung erfolgt ist. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass, solange weder eine Kündigung des Gesellschaftsvertrags oder eine Anteilsveräußerung vorliegt, eine Steuerlatenzierung erfolgen muss, die z.B. im Falle der Existenz negativer Ergänzungsbilanzen bei einem Fabrikgrundstück zu einem verpflichtenden Ansatz passiver latenter Steuern in erheblichem Umfang führen kann.

Es stellt sich die Frage, ob

- bei einer Personenhandelsgesellschaft,
- an der natürliche Personen beteiligt sind,
- die bis zum Abschlussstichtag weder den Gesellschaftsvertrag gekündigt noch ihre Anteile veräußert haben,
- bei Vorliegen eines betriebsnotwendigen Grundstücks, dessen Verkauf nicht beabsichtigt ist, und
- Existenz von diesbezüglichen Unterschieden zwischen Handelsbilanz-Buchwerten und steuerlichen Wertansätzen

eine Steuerlatenzierung sachgerecht ist.

Im vorliegenden Fall ist es höchst unwahrscheinlich, dass sich der Buchwertunterschied überhaupt steuerwirksam umkehren wird, denn man muss davon ausgehen, dass die Umkehr erst im Rahmen einer Kündigung des Gesellschaftsvertrags oder einer Anteilsveräußerung erfolgt, woraus sich allerdings aufgrund von § 7 Satz 2 GewStG keine steuerwirksamen Effekte ergäben. Wenn es aber höchst unwahrscheinlich ist, dass sich steuerwirksame Effekte in der Zukunft ergeben, wäre diesem Umstand unseres Erachtens insoweit Rechnung zu tragen, als von einer Steuerlatenzierung abgesehen werden müsste, da an-

derenfalls der Jahresabschluss nicht mehr ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln würde.

Dies gilt sowohl für den Fall, dass der steuerliche Wertansatz für das Grundstück unter dem Handelsbilanz-Buchwert liegt (passive Latenz), als auch für den umgekehrten Fall (aktive Latenz). Liegt z.B. eine aktive Latenz vor und entscheidet sich der Bilanzierende in Ausübung des Wahlrechts für einen Ansatz dieser Latenz in der Handelsbilanz, wird hierdurch das Eigenkapital in (möglicherweise) nicht unerheblichem Umfang verbessert dargestellt, obwohl tatsächlich eine steuerwirksame Umkehr und damit die Realisierung des Steuervorteils höchst unwahrscheinlich ist.

In diesem Zusammenhang möchten wir ergänzend darauf hinweisen, dass nach § 274 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB Voraussetzung für die Steuerlatenzierung ist, dass sich eine Differenz in Zukunft *voraussichtlich* steuerwirksam umkehrt.

Für den Ansatz einer Steuerlatenz im vorstehenden Fall mag die Objektivierbarkeit sprechen. Liegt weder eine Kündigung des Gesellschaftsvertrags noch eine Anteilsveräußerung vor, dann soll lt. Standardentwurf generell unterstellt werden, dass die Zugehörigkeit von Gesellschaftern zu einer Personenhandelsgesellschaft zeitlich unbegrenzt ist und sich der Buchwertunterschied irgendwann steuerwirksam umkehren wird. Wir halten diese pauschale Vorgehensweise zwar für einfacher in der Handhabung, jedoch insoweit für problematisch, als sie - zumindest in dem dargestellten und in der Praxis nicht selten anzutreffenden Fall eines betriebsnotwendigen Grundstücks - unseres Erachtens nach zu nicht sachgerechten Ergebnissen, insbesondere zu einer unrichtigen Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führt.

In der Fachliteratur wird an einigen Stellen (vgl. z.B. Kastrup/Middendorf in BB 14/2010, S. 816) unseres Erachtens zu Recht die Auffassung vertreten, dass im Ergebnis bei natürlichen Personen als Mitunternehmer auf Ebene der Personengesellschaft latente Gewerbesteuer nur anteilig insoweit abzugrenzen sind, als sich die Differenzen *voraussichtlich* vor der Veräußerung bzw. Aufgabe des Betriebs der Personengesellschaft bzw. vor dem Ausscheiden des betreffenden Mitunternehmers umkehren. Hieraus ist aber aus unserer Sicht nicht abzuleiten, dass eine Abkehr von der Steuerlatenzierung ausschließlich in den Fällen der Kündigung des Gesellschaftsvertrags oder der Anteilsveräußerung in Betracht kommt, sondern auch im Fall eines betriebsnotwendigen Grundstücks, da auch hier *voraussichtlich* keine steuerwirksame Umkehrung eintritt (vgl. bereits Kirsch in DStZ 2003, S. 336).

Wir regen daher an, die Ausführungen zu Textziffer 22 dahin gehend anzupassen, dass die Darstellung der Ausnahmesachverhalte auch den in diesem Schreiben dargestellten Fall für ein betriebsnotwendiges Grundstück umfasst. Dabei ist der Begriff des betriebsnotwendigen Grundstücks eng zu fassen, so dass ein direkter Zusammenhang mit der Fortführung des vorhandenen Geschäftsbetriebs vorliegen muss.

Mit freundlichen Grüßen

(Ralf Müller)

(Gerd Norta)