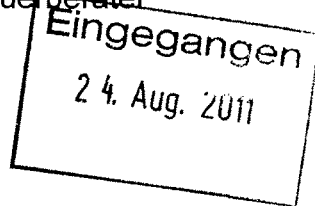


Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger

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

22. August 2011

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

Sehr geehrte Damen und Herren,

zu Kapitel 3.1.6. Latente Steuern möchte ich wie folgt Stellung nehmen:

A. Zur Bedeutung Latenter Steuern im Jahresabschluss von Kleinen Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB und nicht haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften, die nicht freiwillig § 274 HGB anwenden

Die Frage nach dem Rückstellungscharakter Passiver Latenter Steuern ist verstärkt in den Fokus der aktuellen Diskussion geraten (vgl. hierzu auch IDW ERS 7 n.F., Tz. 24).

Zur Verdeutlichung folgendes Beispiel:

Sachverhalt 1: Die X-GmbH & Co. KG entscheidet sich, die Neuzugänge planmäßig abnutzbarer Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens im Geschäftsjahr 2010 handelsrechtlich linear, steuerrechtlich aber geometrisch-degressiv abzuschreiben, soweit dies nach den Vorgaben des Handels- und Steuerrechts zulässig ist. Es resultieren hieraus zum 31.12.2010 bei einem LKW folgende Buchwerte:

Tabelle 1:

	HB	StB
LKW	160 T€	135 T€

Sachverhalt 2: Die X-GmbH & Co. KG veräußert im Geschäftsjahr 2010 ein Gebäude für 800 T€. Der handels- und steuerrechtliche Buchwert beträgt 50 T€. Die aufgedeckten Stillen Reserven in Höhe von 750 T€ werden noch in 2010 steuerrechtlich auf ein neu angeschafftes Gebäude übertragen, handelsrechtlich wird ein entsprechender Ertrag ausgewiesen. Zum 31.12.2010 resultieren folgende (fortgeschriebene) Buchwerte für das neu angeschaffte Gebäude:

Tabelle 2:

	HB	StB
Gebäude	920 T€	180 T€

Der Adressat des handelsrechtlichen Jahresabschlusses zum 31.12.2010 würde ohne Ausweis Passiver Latenter Steuern über die tatsächlichen Vermögensverhältnisse der KG getäuscht.

Stimmen die handels- und die steuerrechtlichen Buchwerte überein, so ergibt sich bei einer Veräußerung der betreffenden Vermögensgegenstände (bzw. Wirtschaftsgüter) zum Buchwert in beiden Abschlüssen ein reiner Aktivtausch. Liegen aber – wie im obigen Fall – die handelsrechtlichen Buchwerte über den steuerrechtlichen, so ergibt sich hingegen nur im handelsrechtlichen Abschluss ein Aktivtausch. Steuerrechtlich ergibt sich insgesamt ein Gewinn in Höhe von 765 T€ (25 T€ bei Veräußerung des LKW, 740 T€ bei Veräußerung des Gebäudes). Auf diesen steuerrechtlichen Veräußerungsgewinn sind 107,1 T€ an Gewerbesteuer zu entrichten (bei einem Gewerbesteuerhebesatz in Höhe von 400 %).

Durch den Ansatz Passiver Latenter Steuern („PLS“) wird dem Adressaten des handelsrechtlichen Abschlusses deutlich, welche steuerlichen Folgen sich bei einer Veräußerung zum handelsrechtlichen Buchwert ergeben. Es wird ihm bewusst, dass er bei Veräußerung zu diesen Werten nicht über 1.080 T€ verfügen kann, sondern nur über 972,9 T€, denn der Unterschied fließt an den Stadtkämmerer.

Die hier beschriebenen Passiven Latenten Steuern haben einen Korrekturcharakter und sind in jedem handelsrechtlichen Abschluss zu berücksichtigen. Ohne Erfassung dieser Passiver Latenten Steuern würde sich der Kaufmann zu reich rechnen. Das gilt ausdrücklich auch für den Jahresabschluss eines Einzelkaufmanns. Passive Latente Steuern erhöhen den Informationsgehalt des handelsrechtlichen Abschlusses.

Man könnte sich hierzu folgenden Bilanzausweis vorstellen und die Passiven Latenten Steuern direkt bei den Vermögensgegenständen ansetzen:

Tabelle 3:

	HB	StB
LKW	160,0 T€	135 T€
./ PLS	-3,5 T€	---
Gebäude	920,0 T€	180 T€
./ PLS	-103,6 T€	---

Der Gesetzgeber hat sich gegen diese Ausweisvariante entschieden und stattdessen für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften einen Sonderposten am Ende der Passivseite vorgesehen. Mit Hilfe der Anhangangaben gem. § 285 Nr. 29 HGB lässt sich aber eine Bilanzposten-bezogene Zuordnung wie in Tabelle 3 herleiten.

Zum Ausweis Passiver Latenter Steuern bei Unternehmen, die nicht unter §§ 264 ff. HGB fallen, ist es daher richtig, hierfür ebenfalls einen Sonderposten einzurichten und sie nicht in die Steuerrückstellungen mit einzubeziehen (wie es IDW ERS HFA 7 n.F., Tz. 24, vorsieht).

Damit ist auch die dem Ausweis vorhergehende Frage der Bewertung Latenter Steuern einfacher zu beantworten. Die Frage nach der Abzinsung stellt sich nicht in jedem Fall. Es werden zur Ermittlung Latenter Steuern zunächst Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter und Schulden aus Handels- und Steuerbilanz miteinander verglichen, deren Werte auf einen bestimmten Abschlussstichtag hin ermittelt werden. In diesen Werten ist – wenn es das Handels- bzw. Steuerrecht vorgibt – in wenigen Fällen (z. B. bei Pensionsrückstellungen) bereits eine Zinskomponente enthalten. Eine nochmalige Abzinsung diesbezüglicher – hier dann regelmäßig Aktiver Latenter Steuern – würde zu einer doppelten Berücksichtigung des Zinseffektes führen und wäre ein Fehler. Der einzige Aspekt, bei dem eine Abzinsung m. E. von Belang wäre, ist der steuerliche Verlustvortrag. Hier würde eine Abzinsung der steuerlichen Vorteile zur Steigerung der Informationsfunktion beitragen. Lediglich Vereinfachungsgründe sprechen dagegen.

B. Zur Einbeziehung von Sonderbilanzen einzelner Gesellschafter (Tz. 23)

Der Entwurf sieht vor, Sonderbilanzen nicht mit einzubeziehen. Als Begründung wird angeführt, den Wertansätzen fehle es an einer handelsrechtlichen Adäquanz und damit laufe § 274 Abs. 1 HGB ins Leere.

Zur Verdeutlichung soll das folgende Beispiel dienen:

Der Kommanditist A hat in seinem Sonderbetriebsvermögen zur Z-GmbH & Co. KG ein Gebäude, auf das er Stille Reserven nach § 6b EStG übertragen hat.

Wenn die Charakterisierung Passiver Latenter Steuern als Korrekturposten abschließend wäre, so wäre der in Tz. 23 vertretenen Auffassung zuzustimmen, dass Sonderbilanzen nicht mit einzubeziehen sind. Dies liegt daran, dass in der Sonderbilanz nur der steuerrechtliche Wert nach Übertragung der Stillen Reserven erscheint. Einen höheren handelsrechtlichen Wert, den es durch Passive Latente Steuern zu korrigieren gilt, gibt es mangels einer Handelsbilanz nicht.

Latente Steuern sind nicht nur – wie in Kapitel A beschrieben – ein Korrekturposten. Sie sind damit nicht abschließend beschrieben. Latente Steuern haben in bestimmten Fällen keinen Charakter eines Korrekturpostens. Sie haben dafür einen Rückstellungscharakter.

Es ist jedem Steuerpflichtigen klar, dass die Vergünstigung des § 6b EStG die Steuerlast nur in die Zukunft verschiebt: „Die Steuerersparnis heute ist die Steuer mehrzahlung morgen.“ Wer aber ist Nutznießer der „Steuerersparnis heute“ und Belasteter der „Steuer mehrzahlung morgen“? Steuerschuldner ist gem. § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die Gesellschaft. Dabei wird nicht differenziert, ob die Steuerschuld ihre Ursachen im Gesamthandsvermögen oder in den einzelnen Sonderbetriebsvermögen hat. Hier kommt der Objektsteuergedanke des GewStG zum Vorschein.

Damit wird im Hinblick auf § 6b EStG klar: Die Gesellschaft ist sowohl der „Nutznießer heute“ als auch der „Belastete morgen“. Die künftige Steuer mehrzahlung belastet primär die Gesellschaft. Und somit wird auch klar, wer für diese Belastung eine Vorkehrung in Form von Passiven Latenten Steuern zu treffen hat: Die KG in ihrer Gesamthandsbilanz.

C. Zusammenfassung

Passive Latente Steuern haben zwei unterschiedliche Eigenschaften:

1. Sie haben den Charakter eines Korrekturpostens.
2. Sie haben Rückstellungscharakter.

Für einen zwingenden Bilanzansatz reicht es, wenn Passive Latente Steuern in einem der beiden Charaktere auftreten. Es ist aber auch möglich, dass beides zusammenfällt.

Sie sind für alle bilanzierenden Kaufleute zwingend in den handelsrechtlichen Jahresabschluss aufzunehmen.

Im Falle der Eigenschaft als „Korrekturposten“ könnte man sie direkt bei den jeweiligen Vermögensgegenständen ausweisen. Alternativ ist der Ausweis als Sonderposten auf der Passivseite des handelsrechtlichen Jahresabschlusses richtig. In die Steuerbilanz wird dieser Korrekturposten nicht übernommen.

Soweit Passive Latente Steuern in einigen Fällen (auch) einen Rückstellungscharakter haben, ist als Ausweis neben dem Sonderposten auf der Passivseite auch eine Erfassung unter den Steuerrückstellungen denkbar. Dies hat dann zur Konsequenz, dass diese unter § 249 Abs. 1 HGB fallenden Rückstellungen auf Grund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch in der Steuerbilanz anzusetzen sind.

Da es nicht immer ganz einfach sein wird, zu differenzieren, ob

- nur der Charakter eines Korrekturpostens,
- nur der Rückstellungscharakter oder
- beides vorliegt,

wird vorgeschlagen, sämtliche Passive Latente Steuern in den Sonderposten mit einzubeziehen und diesen – wie auch die Aktiven Latenten Steuern – nicht in die Steuerbilanz zu übernehmen.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater