

Dipl.-Kfm. Univ.  
Jörg Nährig  
Steuerberater  
Wirtschaftsprüfer

An das  
Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf



Abblonzer Straße 19  
91315 Höchststadt an der Aisch  
Mitgliedsnummer 121 978 200

Änderungs- und Ergänzungsvorschläge zur Facharbeit  
IDW ERS HFA 7 n. F. vom 11.3.2011

23. Juli 2011

Sehr geehrte Damen und Herren,

betreffend den von Ihnen am 11.3.2011 verabschiedeten IDW ERS HFA 7 n. F. „Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften“ darf ich mich mit folgenden Änderungs- und Ergänzungsvorschlägen an Sie wenden:

Im letzten Satz der Tz. 22 des IDW ERS HFA 7 n. F. greifen Sie die besondere Fragestellung der Bilanzierung latenter Gewerbesteuern im Falle des Ausscheidens von Gesellschaftern aus einer Personenhandelsgesellschaft auf. Nach den dortigen Ausführungen sind bei Ausscheiden einer unmittelbar beteiligten, natürlichen Person aus einer Personenhandelsgesellschaft Gewerbesteuerlatenzen in Ansehung des § 7 Satz 2 GewStG nur auf sich bis zum Ausscheidenszeitpunkt umkehrende (temporäre) Wertansatzdifferenzen zu bilden. Dieser Auffassung stimme ich grundsätzlich zu, halte Ihre Formulierung aber insoweit für mißverständlich, als nicht erkennbar ist, für welche Mitglieder einer Gesellschaft diese besondere Ermittlung der latenten Gewerbesteuern Anwendung findet. Nachdem § 7 Satz 2 GewStG die gewerbesteuerliche Behandlung eines Veräußerungs- oder Auseinandersetzungserfolges regelt, kann die Beschränkung der Bildung von Gewerbesteuerlatenzen auf sich bis zum Ausscheidenszeitpunkt umkehrende Wertansatzdifferenzen sachlogisch ausschließlich für die auf den Ausscheidenden selber entfallenden Wertansatzunterschiede gelten. Für die auf die übrigen Gesellschafter zuzurechnenden Wertansatzdifferenzen sind demgegenüber uneingeschränkt latente Steuern zu bilden. Letzteres sollte in Tz. 22 des IDW ERS HFA 7 n. F. klargestellt werden, da sich der bisherige Wortlaut auch dahingehend interpretieren läßt, daß die auf den Ausscheidenszeitpunkt befristete Berücksichtigung der Wertansatzunterschiede für alle Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft gelten soll.

Sofern eine nicht haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaft oder eine kleine Personenhandelsgesellschaft im Sinne des § 264 a HGB die Regelungen des § 274 HGB nicht anwendet, so müssen die durch § 274 HGB als lex specialis verdrängten allgemeinen Regelungen wieder greifen, daß heißt bei Nichtanwendung des § 274 HGB sind trotzdem bei Vorliegen der Rückstellungsvoraussetzungen nach § 249 HGB latente Steuern zu passivieren. Nach Ihren Ausführungen in Tz. 24 des IDW ERS HFA 7 n. F. müssen Ansatz, Bewertung und Ausweis hierbei insgesamt nach allgemeinen Grundsätzen erfolgen; eine wahlweise Anwendung von einzelnen Regelungen des § 274 HGB ist unzulässig. Eine Ausnahme sehen Sie nur hinsichtlich der Abzinsung latenter Steuerrückstellungen; hier erachten Sie eine entsprechende Anwendung des § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB, also den Verzicht auf die Abzin-

sung, für zulässig. Grundsätzlich stimme ich mit Ihnen betreffend die Bildung latenter Steuerrückstellungen bei Nichtanwendung des § 274 HGB überein. Nur soweit Sie auf die Rückstellungsabzinsung verzichten wollen, vertrete ich eine andere Ansicht: Im Rahmen der Steuerlatenzierung nach § 274 HGB sind sowohl temporäre als auch quasipermanente Wertansatzdifferenzen zu berücksichtigen. Dabei zeichnen sich die quasitemporären Unterschiedsbeträge gerade dadurch aus, daß der Zeitpunkt ihrer steuerlichen Realisierung unbestimmt ist. Eben diese zeitliche Unbestimmtheit läßt eine Schätzung des Realisationszeitpunktes und damit eine Abzinsung der latenten Steuern über ihre Laufzeit nicht zu oder stellt sie faktisch in ein weites Ermessen des Bilanzaufstellers. Dieses Problem zu umgehen, untersagt § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB die Abzinsung latenter Steuern. Weil aber, wie Sie in Tz. 24 des IDW ERS HFA 7 n. F. explizit ausführen, bei der Steuerlatenzierung nach § 249 HGB quasipermanente Wertansatzdifferenzen unberücksichtigt bleiben, können die vorstehend beschriebenen Schätzschwierigkeiten bei Nichtanwendung des § 274 HGB nicht auftreten. Für die im Rahmen der Bildung latenter Steuern nach § 249 HGB relevanten temporären Differenzen ist qua Definition der Auflösungszeitpunkt bekannt und damit die verbleibende Restlaufzeit eindeutig bestimmbar; die Abzinsung latenter Steuern nach § 249 HGB weist deshalb im Gegensatz zu § 274 HGB keine technischen Probleme auf, sondern stellt sich vielmehr als einfaches mathematisches Problem dar. Wenn aber bei der Steuerlatenzierung nach § 249 HGB die für das Abzinsungsverbot in § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB tragenden Gründe nicht gegeben sein können, besteht nach meiner Einschätzung auch kein Raum für eine entsprechende Anwendung von § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB bei der Bildung latenter Steuern nach § 249 HGB. Ich bitte Sie deshalb den Rechnungslegungsstandard dahingehend zu ändern, daß latente Steuerrückstellungen nach § 249 HGB mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr zwingend nach § 253 Abs. 2 HGB abzuzinsen sind.

In Tz. 24 des IDW ERS HFA 7 n. F. führen Sie ferner aus, daß bei der Ermittlung latenter Steuern nach § 249 HGB aufrechnungsfähige aktive Latenzen zu berücksichtigen sind. Diese Aussage ist abzulehnen. § 249 HGB läßt eine Aktivierung von latenten Steuern nicht zu; nach der Gesetzssystematik des HGB realisieren sich Aktiva und Passiva imparitatisch, so daß steuerliche Entlastungen aus temporären Wertunterschieden erst bei ihrer Verwirklichung aktiviert werden dürfen, während bereits potentiellen steuerlichen Verpflichtungen zu Rückstellungen führen können. Eine Verrechnung zufällig zusammentreffender aktiver und passiver Latenzen verstößt daher gegen das Imparitätsprinzip und ist folglich abzulehnen. Ich bitte Sie daher in Tz. 24 IDW ERS HFA 7 n. F. eine Aufrechnung aktiver und passiver Wertansatzdifferenzen zu untersagen. Anders ist hingegen die Berücksichtigung von Verlustvorträgen zu beurteilen. Bestehende Verlustvorträge verhindern von vornherein die Entstehung von Steuerlasten bei dem Abbau von Unterschiedsbeträgen. Damit nehmen Verlustvorträge als Bewertungsparameter Einfluß auf die Bilanzierung passiver latenter Steuern; ferner sind sie bereits in früheren Rechnungsperioden realisiert. Die Einbeziehung von Verlustvorträgen sehe ich daher, ebenso wie Sie, als zwingend an.

Ich darf mich abschließend bei Ihnen für die Möglichkeit zur Stellungnahme und Ihr Interesse bedanken.

Hochachtungsvoll