

Latente Steuern nach dem BilMoG – auch bei kleinen Gesellschaften?

Diplom-Finanzwirt (FH) **Wolfgang Eggert** Wirtschaftsprüfer Steuerberater.

I. Einleitung

Kleine Gesellschaften sind nach den Regelungen des BilMoG von der Anwendung der Vorschrift § 274 HGB über die Steuerabgrenzung befreit (§ 274a Nr. 5 HGB). Im ERS 27 führt das IDW jedoch in der Tz. 20 aus, dass diese Befreiung dann nicht gelten soll, wenn die Voraussetzungen für eine Rückstellungsbildung gegeben seien. In dem folgenden Artikel soll untersucht werden, ob die Gesetzesauslegung durch das IDW mit dem Gesetz übereinstimmt und praktikabel ist.

II. Regelung vor dem BilMoG

1. Gesetzliche Definition

§ 274 HGB a. F.¹ enthielt in Abs. 1 Satz 1 die ausdrückliche Festlegung, dass für passive latente Steuern eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB a. F. zu bilden sei. Diese Rückstellungen wurden unter den Steuerrückstellungen (§ 266 Abs. 3 B. 2. HGB a. F.) ausgewiesen².

2. Bilanzierungspraxis zu quasi-permanenten Differenzen

Die Bilanzierungspraxis hatte in Deutschland lange Zeit die Bildung latenter Steuern nur für permanente Differenzen bejaht. Insbesondere durch die internationale Rechnungslegung und die Regelung des DRSC zum Konzernabschluss (DRS 10.5) ist aber hieran nicht mehr in allen

1 Das HGB in der derzeit geltenden Fassung wird mit a. F. bezeichnet. Bei Paragraphen ohne diese Angabe handelt es sich um solche, wie sie nach dem BilMoG gelten.

2 WP-Handbuch 2006 Band I, Rz. 339, Seite 529.

Fällen festgehalten worden. Teilweise wurden deshalb auch im Einzelabschluss quasi-permanente Differenzen in die Ermittlung der Steuerlatenzen einbezogen³.

III. Regelung durch das BilMoG

1. Gesetzliche Regelungen

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) besteht in § 274 Abs. 1 Satz HGB folgende Rechtslage: „Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen ... so ist eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern (§ 266 Abs. 3 E.) in der Bilanz anzusetzen.“

Es ist unschwer im Vergleich zur alten Fassung zu erkennen, dass die Bezugnahme auf § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, also die Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, fehlt. Eine (Er-) Klärung findet sich dann in § 266 HGB: Die Steuerrückstellungen sind zwar unverändert nach § 266 Abs. 3 B. 2. HGB als „Steuerrückstellungen“ auszuweisen. Für die passiven latenten Steuern wurde jedoch ein gesonderter Ausweis nach § 266 Abs. 3 E. HGB geschaffen. Diese Position hat die Bezeichnung „Passive latente Steuern“ bekommen.

Weiterhin ist in § 274a Nr. 5 HGB geregelt, dass die kleine Kapitalgesellschaft von der Anwendung der Vorschrift „§ 274 über die Steuerabgrenzung“ befreit ist. Eine solche Regelung fand sich im HGB a. F. nicht.

³ Hoyos/Fischer in Beck'scher Bilanzkommentar, 6. Auflage, Seite 1040 (Rz. 9).

2. Gesetzesbegründung der Bundesregierung

In der Gesetzesbegründung der Bundesregierung zum Regierungsentwurf des BilMoG⁴ wird zunächst ausgeführt, dass nunmehr auch quasi-permanente Differenzen in die Ermittlung der abzugrenzenden Steuern einzubeziehen sind. Diese Aussage ist, soweit ersichtlich, in der Kommentierung des BilMoG nicht umstritten und m. E. auch nicht anzuzweifeln. Weiterhin wird dann in der Gesetzesbegründung zu § 274 HGB erläutert:

„Mit der Neufassung des § 274 Abs. 1 HGB sind die latenten Steuern künftig unter gesonderten Posten in der Bilanz auszuweisen. ... Der Änderung des Ausweises der passiven latenten Steuern liegt die Überlegung zugrunde, dass den passiven latenten Steuern zwar teilweise der Charakter von Rückstellungen zukommen mag, dies aber nicht für den Posten in seiner Gesamtheit gilt. Insbesondere für den Bereich der nun auch zu berücksichtigenden quasi-permanenten Differenzen **kann gerade nicht zweifelsfrei vom generellen Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB für den Ansatz von Rückstellungen ausgegangen werden.** ... Deswegen wird es als sinnvoll erachtet, die **passiven latenten Steuern in ihrer Gesamtheit als Sonderposten eigener Art einzustufen**, die in dem bisherigen § 274 Abs. 1 HGB enthaltene Bezugnahme auf § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB aufzugeben und die passiven latenten Steuern in einem besonderen Posten außerhalb der Rückstellungen auszuweisen.“⁵

3. Zwischenbeurteilung

Es bleibt festzuhalten, dass im Gesetzesentwurf die Bezugnahme auf § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB bewusst aufgegeben wurde, dass also insbesondere kein Versehen bei der Formulierung des Gesetzes vorliegt.

Weiterhin ist zu konstatieren, dass passive latente Steuern nach dem Willen des Gesetzgebers in ihrer „**Gesamtheit**“ nunmehr als Sonderposten eigener Art anzusehen sind und dass dieser „Festlegung“ auch dadurch gefolgt wird, dass der Ausweis nunmehr nicht

4 Eine Gesetzesbegründung zum endgültig verabschiedeten BilMoG wurde nicht mehr vorgelegt.

5 Hervorhebungen vom Autor.

mehr als Steuerrückstellungen nach § 266 Abs. 3 B. 2 HGB erfolgt, sondern die neue Position in § 266 Abs. 3 E. HGB „Passive latente Steuern“ lautet.

Weiterhin weist der Wortlaut von § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB durch die Formulierung „Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen ... und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen ... so **ist** eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern (§ 266 Abs. 3 E.) in der Bilanz anzusetzen.“ die passiven Steuern völlig eindeutig der neuen Position und nicht mehr wie in § 274 a. F. den Rückstellungen zu. Eine Unterscheidung in latente Steuern, aus temporären oder quasi-permanenten Differenzen herrührend, macht der Gesetzestext eindeutig nicht.

Bereits die Stellung der passiven latenten Steuern nach dem BilMoG „fernab“ von den Rückstellungen und zwar sogar nach den passiven Rechnungsabgrenzungsposten zeigt eindeutig und klar, dass keine Rückstellungen mehr vorliegen, sondern tatsächlich der in Gesetzesbegründung gewollte „Sonderposten eigener Art“ geregelt wurde.

IV. „Regelung“ des ERS 27

1. Inhalt des ERS 27

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) hat in seiner Stellungnahme zur Rechnungslegung (IDW ERS HFA 27, i. d. F. mit „ERS 27“ bezeichnet) vom 29.05.2009⁶ zu Einzelfragen bei der Bilanzierung latenter Steuern nach dem BilMoG Stellung genommen.

In der Tz. 5 spricht sich der HFA für die Berücksichtigung quasi-permanenter Differenzen aus. In der Tz. 19 wird darauf hingewiesen, dass kleine Kapitalgesellschaften von der Anwendung des § 274 HGB nach § 274a Nr. 5 HGB befreit sind. Insoweit ist dem IDW vollumfänglich zuzustimmen.

Aus meiner Sicht überraschend findet sich dann jedoch in der Tz. 20 folgende Formulierung:

„Wenn die Befreiung in Anspruch genommen wird, haben die betreffenden Unternehmen passive latente Steuern anzusetzen, soweit die Tatbestandsvoraussetzungen für den Ansatz einer Rückstellung gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB vorliegen. Dies gilt u.a. für zeitlich begrenzte Differenzen aufgrund der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, der Zeitwertbewertung bestimmter Vermögensgegenstände (Deckungsvermögen i.S.d. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB) und des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit (Sonderabschreibungen, steuerfreie Rücklagen). ... Für quasi-permanente Differenzen sind in diesem Fall nach den allgemein für Rückstellungen geltenden Grundsätzen keine latenten Steuern zu bilden.“

Das IDW verlangt demnach passive latente Steuern in dem Fall anzusetzen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen für den Ansatz einer Rückstellung gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB (Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten) vorliegen. Es fordert im Umkehrschluss § 274a Nr. 5 HGB in diesem Fall nicht anzuwenden. Oder nochmals anders ausgedrückt, § 274a Nr. 5 HGB soll nur gelten für aktive latente Steuern und passive latente Steuern aus quasi-permanenten Differenzen.

2. Quellen des ERS 27

Es kann vermutet werden, dass die Gesetzesbegründung der Bundesregierung zum BilMoG eine Quelle des IDW gewesen ist. Dort heißt es zu § 274a HGB: „Mit dem neuen § 274a Nr. 5 HGB werden kleine Kapitalgesellschaften von der Verpflichtung zur Ermittlung und zum Ausweis der latenten Steuern befreit. De facto haben kleine Kapitalgesellschaften danach nur passive latente Steuern zu ermitteln und dies nur dann, wenn gleichzeitig die Tatbestandsvoraussetzungen für den Ansatz einer Rückstellung gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB vorliegen.“

3. Literatur

Auch in der Literatur wird die Gesetzesbegründung der Bundesregierung übernommen⁷. Eine Auseinandersetzung darüber, ob passive latente Steuern ab der Geltung des BilMoG Rückstellungen sind oder nicht und die Behandlung der Frage, ob § 274a Nr. 5 HGB nicht als

⁷ Vgl. z. B. Wendholt/Wesemann in Beilage Nr. 5/2009 zu Der Betrieb, Seite 72, Tz. 8.

lex specialis die Rückstellungsbildung auf jeden Fall verhindern kann, findet sich – soweit für mich ersichtlich – nicht.

V. Eigene Auffassung

1. Sonderposten eigener Art

Latente Steuern sind kraft gesetzlicher Regelung in § 274 HGB nach dieser Vorschrift keine Rückstellungen mehr. Entgegen der bisherigen eindeutigen gesetzlichen Definition in § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB a. F. enthält das Gesetz diese Festlegung nicht mehr. Die fehlende Erwähnung von § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB ist auch nicht versehentlich, sondern absichtlich erfolgt, wie aus der Gesetzesbegründung hervorgeht.

Eine Rückstellung kann selbstverständlich auch dann vorliegen, wenn gesetzlich eine spezielle Definition fehlt, aber die allgemeinen Regelungen (hier des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) es ergeben, dass dennoch eine Rückstellung vorliegt.

Ich teile hierzu die Auffassung der Bundesregierung in der Gesetzesbegründung, dass „den passiven latenten Steuern zwar teilweise der Charakter von Rückstellungen zukommen mag, dies aber nicht für den Posten in seiner Gesamtheit gilt“ (vgl. oben). Konsequenz zu Ende gedacht würde dies bedeuten, passive latente Steuern sind aufzuteilen in solche Anteile, die den Rückstellungsbegriff erfüllen (permanente Differenzen) und solche die ihn – zumindest nach der bisherigen klassischen HGB-Definition – nicht erfüllen und deshalb als Sonderposten eigener Art auszuweisen sind.

Genau dieses wollte der Gesetzgeber aber nicht. Er hat eindeutig in § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB i. V. m. § 266 Abs. 3 E. HGB geregelt, dass passive latente Steuern als Sonderposten eigener Art zu beurteilen sind. Es handelt sich hierbei um eine gesetzliche Definition, die vom Gesetzgeber auch so gewollt ist. Ob sie auch richtig ist, insbesondere vor dem Hintergrund der internationalen Rechnungslegung, ist ein völlig andere Frage. Die Auslegung eines deutschen Gesetzes mit Hilfe der internationalen Rechnungslegung ist aber dann nicht möglich und zulässig, wenn das Gesetz eine Auslegung nicht erfordert, sondern wie hier eindeutig und klar ist.

Diese Eindeutigkeit liegt vor. Der Gesetzgeber wollte die passiven latenten Steuern „in ihrer Gesamtheit als Sonderposten eigener Art ein(zu)stufen“, was er in § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB i.

V. m. § 266 Abs. 3 E. HGB auch getan hat. Eine Auslegung ist deshalb weder erforderlich, noch m. E. möglich.

2. § 274a Nr. 5 HGB

Sowohl die Gesetzesbegründung der Bundesregierung zu § 274a Nr. 5 HGB als auch der HFA des IDW legen § 274a Nr. 5 HGB ohne Notwendigkeit zu eng bzw. legen diese Vorschrift entgegen ihrem Wortlaut aus.

§ 274a Nr. 5 HGB befreit die kleine Kapitalgesellschaft von der Anwendung der Vorschrift § 274 HGB über die Steuerabgrenzung. § 274a Nr. 5 lautet *nicht*, dass die kleine Kapitalgesellschaft von der Anwendung befreit wird „soweit nicht permanente Differenzen vorliegen“, sondern sie befreit ohne weitere Voraussetzung.

Die Vorschrift braucht nicht und nach meiner Beurteilung kann sie auch nicht einschränkend ausgelegt werden. § 274 HGB definiert die Steuerabgrenzung für die Rechnungslegung nach dem HGB. Nach Auffassung des IDW ist – entgegen der Absicht der Gesetzgebung einen Sonderposten eigener Art zu schaffen, was in § 266 Abs. 3 E. HGB auch getan wurde – für einen Teil der Rückstellung, nämlich denjenigen, der sich aus den permanenten Differenzen ergibt, zusätzlich die Definition des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB über ungewisse Verbindlichkeiten heranzuziehen. Ich halte das, wie oben ausgeführt, für mit dem Gesetz nicht in Einklang zu bringen. Aber selbst wenn man unterstellt, dass dies korrekt ist, bleibt es dennoch eine Rückstellung⁸, die nach den Vorgaben des § 274 HGB zu behandeln ist.

Von deren Anwendung sind jedoch kleine Kapitalgesellschaften unzweifelhaft befreit. Auch hier ist eine Auslegung des Gesetzestexts nicht erforderlich und somit nicht zulässig.

Hätte der Gesetzgeber permanente Differenzen von § 274a Nr. 5 HGB ausnehmen wollen, so wäre hierfür eine ausdrückliche gesetzliche Regelung erforderlich gewesen.

An den HFA des IDW sei die kritische Frage erlaubt, wo denn die passiven latenten Steuern kleiner Kapitalgesellschaften nach seiner Auffassung auszuweisen sind? Als Sonderposten eigener Art, der in § 274 HGB (i. V. m. § 266 Abs. 3 E. HGB) definiert wird, von dessen Anwendung aber die kleine Gesellschaft nach § 274a Nr. 5 HGB befreit ist? Oder wie bisher

⁸ Es bleibt dann eine Rückstellung, weil § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB bemüht und § 266 Abs. 3 E. HGB von den Befürwortern dieser Auffassung ignoriert wird.

als Steuerrückstellung unter Missachtung von § 266 Abs. 3 E. HGB? Weiterhin sei kritisch nachgefragt, ob passive latente Steuern, die aus temporären Differenzen resultieren, bei einer Laufzeit von mehr als einem Jahr abzuzinsen sind, was bei Rückstellungen durch das BilMoG erforderlich wäre, oder ob die Abzinsung unterbleibt, wie dieses für die latenten Steuern in § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB unzweifelhaft geregelt ist.

Schon diese zwei Fragen zeigen auf, dass die Auslegung des IDW zu unnötigen Problemen führt, die bei einer gesetzeskonformen Auslegung nicht auftreten würden.

VI. Vereinfachung

§ 274a Nr. 5 HGB dient ganz eindeutig der Vereinfachung. Das Thema der latenten Steuern ist komplex und § 274a Nr. 5 HGB soll den Ersteller von Jahresabschlüssen kleiner Gesellschaften von der Beschäftigung mit diesen schwierigen Fragen entlasten. Schafft man nun, wie es das IDW tut, eine Differenzierung nach permanenten und quasi-permanenten latenten Steuern hinsichtlich der Befreiung, ergibt sich keine Vereinfachung.

Der Ersteller von Jahresabschlüssen kleiner Gesellschaften hat nach den Vorgaben des IDW zu prüfen, ob passive latente Steuern vorliegen, er hat danach zu unterscheiden, ob diese permanenter oder quasi-permanenter Natur sind und danach nur den einen Teil zu bilanzieren und in den Folgejahren aufzulösen. Hierin liegt keine Vereinfachung sondern eine Komplizierung der bisherigen Lage. Bisher galt eine Passivierungspflicht sowie ein Aktivierungswahlrecht. Künftig gilt gleiches, aber ergänzt mit einem Wahlrecht, passive latente Steuern bei kleinen Gesellschaften nicht anzusetzen, dies aber wiederum nur dann, wenn es sich nicht um permanente Differenzen handelt.

Die Beispiele des IDW in der genannten Tz. 20 sind übrigens gut geeignet, sich auf eine Nichtanwendung passiver latenter Steuern bei kleinen Gesellschaften zu einigen:

Die Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens erfordert wohl in nahezu allen Fällen das Vorhandensein einer Kostenrechnung, ansonsten scheitert diese an den Ermittlungsproblemen. Nach der festen Überzeugung des Autors sind solche Kostenrechnungen bei kleinen Gesellschaften nur in den wenigsten Fällen anzutreffen.

Planvermögen nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB ist bei kleinen Kapitalgesellschaften häufig – wenn überhaupt – nur für die Pensionszusage des Gesellschafter-Geschäftsführers vorhanden. Deren Werte sind schon wegen der notwendigen steuerlichen Anerkennung der Angemessenheit überschaubar und die Wertdifferenzen wegen der Entwicklung an den Kapitalmärkten noch geringer („Wesentlichkeit“).

Der Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit mit der Einführung des BilMoG ist ein nur bei einer bestimmten Wahlrechtsausübung vorhandenes temporäres Problem (vgl. z. B. Art. 67 Abs. 3 EGHGB) und kann mit der Großzügigkeit gelöst werden, wie z. B. andere Fragen bei ähnlichen Reformen auch⁹.

VII. Zusammenfassung

Die Auslegung des IDW zu § 274a Nr. 5 HGB, nämlich dass diese Vorschrift dann nicht angewendet werden darf, wenn eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu bilden wäre, steht mit der neuen gesetzlichen Regelung nach dem BilMoG nicht im Einklang. Sie ist mindestens nicht zwingend und behindert die notwendige Vereinfachung der BilMoG-Anwendung bei kleinen Kapitalgesellschaften. Der HFA sollte seine Position überdenken und bei der Veröffentlichung des endgültigen RS 27 zu einer praktikablen Lösung kommen.

⁹ Vgl. z. B. Art. 48 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3, Abs. 4 Satz 1, Abs. 5 Satz 1 EGHGB usw. usf.