

Bundesministerium der Justiz
Frau Bundesjustizministerin
Sabine Leutheusser-Schnarrenberger
Mohrenstraße 37
10117 Berlin

Aktenzeichen

See/MF 21-19-10/11 - S 13/11

Telefon

+49 30 27876-660

Telefax

+49 30 27876-799

E-Mail

fortenbacher@dstv.de

Datum

11.08.2011

Latente Steuern bei kleinen Gesellschaften – Steuervereinfachung und Bürokratieabbau durch Anpassung des § 249 HGB

Sehr geehrte Frau Leutheusser-Schnarrenberger,

die Auslegung des § 274a Nr. 5 HGB ruft in der Praxis große Unsicherheit hervor. Nach dieser Vorschrift sind kleine Gesellschaften von der Bilanzierung latenter Steuern befreit. Unserer Auffassung nach ließe sich diese Unsicherheit mit einer marginalen Veränderung des § 249 HGB beheben. Unser Vorschlag hat den Vorteil, dass er für die Finanzverwaltung eine Arbeitserleichterung darstellt und höchstens in Ausnahmefällen finanzielle Einbußen entstehen können. Darüber hinaus führt er bei den Steuerpflichtigen zu einer großen Steuervereinfachung.

1. Problemstellung

Seit dem BilMoG sind kleine Gesellschaften nach dem Wortlaut des § 274a Nr. 5 HGB von der Abgrenzung latenter Steuern befreit. Anderer Meinung sind Teile des Schrifttums und das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)¹, das in seinen Verlautbarungen die Berufsauffassung darlegt, wie die Wirtschaftsprüfer ihre eigenverantwortliche Tätigkeit ausüben sollen, um Falschberatungen und die damit einhergehenden Haftungsfälle zu vermeiden.

¹ Vgl. IDW ERS HFA 7 n.F.



Gemäß der aktuellen Berufstatistik der Bundessteuerberaterkammer (BStBK) gab es zum 01.01.2011 ca. 80.000 Steuerberater und Steuerbevollmächtigte. Unter ihnen sind knapp 12.000 so genannte Doppelbänder², d.h. Berufsträger die sowohl Wirtschaftsprüfer als auch Steuerberater sind. Diese sind im Gegensatz zur überwiegenden Mehrzahl der Steuerberater gehalten, die Verlautbarungen des IDW anzuwenden. Sollte das IDW an seinem Entwurf festhalten, ist die Folge, dass in der Praxis zwei unterschiedliche Jahresabschlüsse für kleine Gesellschaften aufgestellt werden, je nachdem durch welchen Berater der Mandant vertreten wird. Konflikte drohen zudem bei Konstellationen, in denen ein von einem Steuerberater erstellter Jahresabschluss von einem Wirtschaftsprüfer geprüft wird. Gleiches gilt für den Wechsel des steuerlichen Beraters von einem Steuerberater zu einem Doppelbänder. Konflikte entstehen hierbei zwischen den GoB (Bilanzkontinuität) und dem Berufsrecht.

2. Rückstellungsvoraussetzungen

Das IDW und Teile der Literatur vertreten den Standpunkt, 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 sie rechtlich oder wirtschaftlich verursacht ist.³ 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.⁴ Somit ist die Verbindlichkeit rechtlich noch nicht entstanden.⁵

Da auch keine wirtschaftliche Verursachung vorliegt, ist eine Rückstellung für passive latente Steuern nicht zu bilden. Gemäß der Rechtsprechung des BFH⁶ 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

² Vgl. <http://wpk.de/beruf-wp-vbp/statistiken.asp>, Stand 01.07.2011

³ Vgl. Kozikowski/Schubert Beck'scher Bilanzkommentar 7. Auflage, § 249 Rz. 34.

⁴ Vgl. Lüdenbach, BC 2011, S. 159-161.

⁵ Vgl. Korth, BilMoG Praxiskommentar für Steuerberater, 2. Auflage, S. 260 ff.

⁶ Vgl. auch BFH-Urteil vom 25.08.1989, Az.: III R 95/87.



jeweiligen Erhebungszeitraumes entstehen⁷, da erst in diesem Zeitpunkt die wesentlichen Tatbestandsmerkmale verwirklicht sind.⁸ Somit liegen die Voraussetzungen einer Rückstellung nicht vor.⁹

3. 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.¹⁰ 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 Art¹¹ - 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.¹² 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.“¹³

4. Schlussfolgerung

Grundsätzlich dient der § 274a Nr. 5 HGB der Vereinfachung, wobei der Wortlaut „*kleine Kapitalgesellschaften sind von der (...) Abgrenzung latenter Steuern befreit*“¹⁴ unseres Erachtens 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, zunichte gemacht werden – zumindest, wenn es sich nicht um quasi-permanente Differenzen handelt.¹⁵ Die Sichtweise von

⁷ Vgl. Lüdenbach, BC 2011, S. 159-161.

⁸ Vgl. Webber-Grelet, Schmidt, EStG 30. Auflage, § 5 Tz. 387.

⁹ Vgl. Lüdenbach, BC 2011, S. 159-161 und auch Korth im Ergebnis in KK-RLR, § 266 HGB Rz. 353.

¹⁰ Vgl. BT-Drucksache 16/10067 S. 47.

¹¹ Vgl. Eggert, Stbg 7/2011, latente Steuern nach dem BilMoG – bei allen Kaufleuten?

¹² Vgl. Müller/Kreipl, Der Betrieb, 2011, S. 1701 ff.

¹³ Vgl. BT-Drucksache 16/12407 S. 84.

¹⁴ Vgl. § 274a HGB.

¹⁵ Vgl. Eggert, Stbg 7/2011, latente Steuern nach dem BilMoG – bei allen Kaufleuten?



Teilen des Schrifttums und IDW führt somit nicht zu einer Erleichterung, sondern kompliziert vielmehr den Sachverhalt, da nun unterschieden werden muss, ob latente Steuern Rückstellungscharakter haben und welcher Natur die latenten Steuern sind.

Um die kleinen Gesellschaften gänzlich von der Bilanzierung latenter Steuern zu befreien, schlagen wir folgende Ergänzung (dick und kursiv hervorgehoben) im § 249 HGB vor:

§ 249 Rückstellungen

- (1) Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Ferner sind Rückstellungen zu bilden für
1. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,
 2. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.
- (2) Für andere als die in Absatz 1 bezeichneten Zwecke **und für latente Steuern** dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden. Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist.

Unseres Erachtens beendet diese Ergänzung die in der Praxis anzutreffende Unsicherheit, ob kleine Gesellschaften latente Steuern überhaupt und ggf. wie zu bilanzieren haben. Darüber hinaus führt sie bei dem Steuerpflichtigen - in Zeiten von E-Bilanz und elektronischer Rechnung - zu einer merklichen bürokratischen Entlastung. Auch für die Finanzverwaltung stellt es eine arbeitstechnische Entlastung dar, da die Bilanzen sodann einheitlich eingereicht werden. Wir hoffen, dass diese Win-Win-Situation für beide Seiten Umsetzung findet.

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)