

Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zum Ausweis passiver latenter Steuern als Rückstellungen in der Handelsbilanz

1. Vorbemerkung

- 1 Die IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung „Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften“ (IDW RS HFA 7) enthält unter Tz. 26/28 Ausführungen zum Ausweis von latenten Steuern als Rückstellungen. Aus diesen ergibt sich, dass kleine Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB und nicht haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften, die nicht freiwillig § 274 HGB anwenden, nach Auffassung des IDW verpflichtet sind, passive latente Steuern weitgehend als Rückstellungen auszuweisen.

Folgerichtig muss das aber auch für alle Kaufleute gelten, die Jahresabschlüsse nach den §§ 242 ff. HGB erstellen, insbesondere aber für kleine Kapitalgesellschaften, die nicht freiwillig § 274 HGB anwenden.

Die Bundessteuerberaterkammer vertritt hierzu folgenden Standpunkt:

2. Anwendungsbereich des § 274 HGB

- 2 § 274 HGB gilt entsprechend seiner Stellung im Gesetz ausschließlich für die Kapitalgesellschaften i. S. d. § 264 HGB und für die in § 264a HGB genannten haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften. Für Einzelkaufleute, nicht haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften und kleine Kapitalgesellschaften, welche die Erleichterung des § 274a Nr. 5 HGB in Anspruch nehmen, gilt diese Vorschrift nicht.

3. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB

- 3 Passive latente Steuern sind außerhalb des Anwendungsbereichs des § 274 HGB als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten auszuweisen, wenn sie die Voraussetzungen einer solchen Rückstellung erfüllen. Von dieser Möglichkeit geht die Begründung zum Regierungsentwurf des BilMoG aus.¹
- 4 Voraussetzung einer Verbindlichkeitsrückstellung ist anerkanntermaßen das Bestehen einer Verbindlichkeit am Abschlussstichtag, die dem Grunde, der Höhe nach oder in beiderlei Hinsicht ungewiss ist. Liegt, wie im Falle latenter Steuern, am Abschlussstichtag eine rechtlich entstandene Verbindlichkeit nicht vor, so kommt es darauf an, ob eine solche zu diesem Zeitpunkt wenigstens wirtschaftlich entstanden und hinreichend konkretisiert ist. Generell kann diese Frage für passive latente Steuern nicht bejaht werden. Der Ausweis von Steuerlatenzen bezieht sich nach § 274 HGB auf künftige Steuerbelastungen und auf künftige Steuerentlastungen, nicht aber auf Schulden und Vermögensgegenstände im handelsbilanzrechtlichen Sinne, wenn auch nicht ausgeschlossen ist, dass sich beide im Einzelfall decken. Für künftige Steuerbelastungen ist also jeweils zu prüfen, ob sie die genannten Merkmale einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten erfüllen oder nicht. Diese Frage ist ohne Weiteres bei sog. quasi-permanenten Differenzen, die sich erst in unabsehbarer Zeit aufgrund einer Disposition des Unternehmers

¹ Deutlich BT-Drs. 16/10067, 68 (Begründung zu § 274a HGB), weniger deutlich BT-Drs. 16/10067, 67 (Begründung zu § 274 HGB).

umkehren, zu verneinen. Aber auch bei sich automatisch umkehrenden Differenzen sind die Rückstellungsmerkmale keineswegs zwingend gegeben.

- 5 Von einer wirtschaftlich im abgelaufenen Geschäftsjahr entstandenen Verbindlichkeit kann nur ausnahmsweise in den Fällen gesprochen werden, in denen die Ansatz- oder Bewertungsdifferenz auf steuerlichen Tatbeständen beruht, mit denen der Steuergesetzgeber eine Steuerstundung bezweckt. In diesen Fällen besteht zwar am Abschlussstichtag rechtlich noch keine Steuerverbindlichkeit, wohl aber ist sie wirtschaftlich entstanden, weil der Steuerpflichtige den Tatbestand verwirklicht hat, aus dem sich demnächst die Steuerschuld ergeben kann. In dieser Hinsicht kommt es nicht darauf an, ob ein solcher Effekt steuertechnisch innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz verwirklicht wird.
- 6 Dabei handelt es sich um folgende Fälle:
 - a) Ausweis unversteuerter Rücklagen nach § 6b Abs. 3 EStG bei Veräußerung bestimmter Anlagegüter.
 - b) Ausweis unversteuerter Rücklagen bei Ersatzbeschaffung nach R. 6.6 Abs. 4 EStR 2005/2008, wenn ein Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens infolge höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet.
 - c) Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 1 EStG.

Durch die Auflösung dieser Rücklagen nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG, nach R. 6.6 Abs. 4 Sätze 3 bis 5 EStR 2005/2008 und nach § 7g Abs. 3 EStG entsteht eine Steuerzahllast. Sie beruht unmittelbar auf der Entscheidung, am Abschlussstichtag die Rücklage oder den Investitionsabzugsbetrag zu bilden, und ist daher an diesem Tage wirtschaftlich entstanden. Demgemäß ist am Abschlussstichtag eine entsprechende Steuerrückstellung anzusetzen.

- 7 Nicht hierher gehören die steuerrechtlichen Regelungen, in denen die Besteuerung nicht unmittelbar durch Auflösung zuvor gebildeter steuerfreier Rücklagen nachgeholt wird, sondern dadurch, dass in Zukunft in der Steuerbilanz niedrigere Absetzungen für Abnutzungen oder Abschreibungen angesetzt werden oder ggf. ein höherer Buchgewinn ausgewiesen wird. Der darin zum Ausdruck kommende Wertverzehr oder erzielte Ertrag ist jeweils ein Vorgang des Wirtschaftsjahrs, in dem diese Ereignisse stattfinden. Das gilt folgerichtig auch für die sich daraus ergebende höhere Steuerbelastung. Diese ist also an dem maßgebenden Abschlussstichtag noch nicht wirtschaftlich entstanden und daher nicht rückstellungsfähig. Dabei handelt es sich um die Fälle der zunächst erhöhten Absetzungen nach den §§ 7g Abs. 5 und 6, 7h und 7i EStG. Hierzu kann auch die degressive Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG gerechnet werden, die bis zum 31. Dezember 2010 der Wirtschaftsförderung diene. Weiterhin tritt dieser Effekt ein, wenn ein Buchgewinn nach § 6b Abs. 1, 2, 5 EStG, R. 6.6 Abs. 3 EStR 2005/2008 oder eine unversteuerte Rücklage nach § 6b Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStG, R. 6.6 Abs. 4 EStR 2005/2008 von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Ersatzwirtschaftsguts abgezogen wird. Ebenso gilt das für die gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG.
- 8 Im Falle der Bildung einer steuerfreien Rücklage oder eines Investitionsabzugsbetrags nach den unter Tz. 6 genannten Vorschriften hängt der Ausweis einer Steuerrückstellung also davon ab, ob aus der Sicht des Abschlussstichtags eine hinreichende Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme (Entstehung der Steuer) besteht, dass die Rücklage oder der Investitionsabzugsbetrag in der Zukunft ohne Übertragung auf ein Wirtschaftsgut aufgelöst werden wird. Mit dieser Entwicklung muss ernsthaft zu rechnen sein. Da sich diese Auflösung automatisch ergibt, wenn der Steuerpflichtige keine Maß-

nahmen ergreift, müssen konkrete Hinweise dafür vorliegen, dass ein geeignetes Ersatzwirtschaftsgut oder begünstigtes Wirtschaftsgut tatsächlich innerhalb der vorgegebenen Fristen angeschafft oder hergestellt werden wird.

Das kann sich aus einem von dem Steuerpflichtigen entwickelten Investitionsplan oder aus konkreten auf die Anschaffung oder Herstellung hinzielenden Handlungen ergeben. Im Zweifelsfall ist nach dem Vorsichtsprinzip eine Rückstellung anzusetzen. Das Vorsichtsprinzip schlägt auch durch, wenn nicht ausgeschlossen ist, dass im Wirtschaftsjahr der zu erwartenden Auflösung des zunächst steuerfreien Betrages ein steuerlicher Verlust ausgewiesen werden wird, der den Auflösungsbetrag ganz oder teilweise ausgleicht. In dieser Hinsicht müssen ganz konkrete Verlusterwartungen, die sich auf die maßgebenden Jahre beziehen, mit der erforderlichen Sicherheit gegeben sein. Bei dieser Abwägung ist auch zu berücksichtigen, dass ein Jahresabschluss, der eine gebotene Rückstellung nicht ausweist, bei Aktiengesellschaften nach § 256 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 AktG und bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung in analoger Anwendung dieser Vorschriften nichtig ist.

4. Keine Kürzung um aktive Steuerlatenzen

- 9 Eine Steuerrückstellung nach Nr. 3, Tz. 6 und 8 ist nicht um möglicherweise gleichzeitig bestehende aktive Steuerlatenzen zu kürzen. Bei diesen handelt es sich um Abgrenzungsposten, die mit Verbindlichkeiten nicht saldiert werden dürfen. Die vorstehende Regelung ist dann nicht anzuwenden, wenn nicht gem. § 274a Nr. 5 HGB auf die Anwendung des § 274 HGB verzichtet wird.

5. Abzinsung nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB

- 10 Da die Steuerrückstellung nach Nr. 3, Tz. 6 und 8 unabhängig ist von Steuerlatenzen, ist auf sie nicht die Ausnahnevorschrift des § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB anzuwenden, nach der eine Abzinsung ausgeschlossen ist. Vielmehr gilt uneingeschränkt § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB. Die vorstehende Regelung ist dann nicht anzuwenden, wenn nicht gem. § 274a Nr. 5 HGB auf die Anwendung des § 274 HGB verzichtet wird.

6. Ausweis

- 11 Eine sich hiernach ergebende Steuerrückstellung ist zusammen mit der sich aus Steuerrückständen ergebenden Rückstellung im Bilanzschema des § 266 Abs. 3 B. Nr. 2 HGB auszuweisen. Ein gesonderter Ausweis ist nicht erforderlich.

7. Hinweis zur Steuerbilanz

- 12 In der Steuerbilanz sind weder aktive noch passive latente Steuern auszuweisen. Es handelt sich bei diesen weder um Wirtschaftsgüter noch um Verbindlichkeiten. Soweit aber handelsrechtlich eine Steuerrückstellung geboten ist, gilt das auch für die Steuerbilanz. Allerdings sind die der Steuerrückstellung entsprechenden Aufwendungen in Gestalt von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Der sich in der Handelsbilanz ergebende Aufwand ist daher für die Besteuerung dem Gewinn hinzuzurechnen.