

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

Die Änderungen betreffend latente Steuern durch das
RÄG 2014 im Lichte des IAS 12 und des HGB sowie
betriebswirtschaftliche Schlussfolgerungen

verfasst von / submitted by

Manuela Steindl, BSc

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Science (MSc)

Wien, 2018 / Vienna 2018

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
degree programme code as it appears on
the student record sheet:

A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree programme as it appears on
the student record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft UG 2002

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

Mitbetreut von / Co-Supervisor:

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	X
Abkürzungsverzeichnis	XI
1. Einleitung	1
1.1. Problemstellung	1
1.2. Aufbau der Arbeit	2
2. Grundlagen latenter Steuern.....	3
2.1. Gesetzliche Grundlagen latenter Steuern.....	3
2.2. Ursachen von latenten Steuern.....	4
2.3. Aktive latente Steuern.....	5
2.4. Passive latente Steuern.....	7
2.5. Saldierungsbereich der Differenzen.....	8
2.5.1. Allgemeines	8
2.5.2. Einzeldifferenzenbetrachtung	8
2.5.3. Gesamtdifferenzenbetrachtung	8
2.5.4. Saldierung der einzelnen Differenzen.....	9
2.6. Arten von Differenzen	9
2.6.1. Zeitlich begrenzte Differenzen	9
2.6.2. Temporäre Differenzen.....	10
2.6.3. Zeitlich unbegrenzte Differenzen (permanente Differenzen)	11
2.6.4. Quasi permanente Differenzen	12
2.7. Konzepte der Steuerabgrenzung	12
2.7.1. Timing-Konzept.....	12
2.7.2. Temporary-Konzept.....	14
2.8. Methoden der Steuerabgrenzung	17
2.8.1. Deferred-Methode.....	17

2.8.2.	Liability-Methode	18
2.9.	Zusammenhang der Konzepte und Methoden der Steuerabgrenzung	20
2.10.	Steuerabgrenzung im Konzernabschluss	20
2.10.1.	Konzepte und Methoden der Steuerabgrenzung.....	20
2.10.2.	Inside Basis-Differenzen.....	21
2.10.3.	Outside Basis-Differenzen	23
3.	Latente Steuern im Jahresabschluss	24
3.1.	Betrachtungsebenen der Differenzen	24
3.1.1.	UGB vor dem RÄG 2014	24
3.1.2.	IAS 12	25
3.1.3.	HGB	26
3.1.4.	UGB g. F.....	27
3.1.5.	Zusammenfassender Vergleich und Schlussfolgerungen für österreichische Unternehmen	28
3.2.	Konzepte und Methoden der Steuerabgrenzung	29
3.2.1.	UGB vor dem RÄG 2014	29
3.2.2.	IAS 12	31
3.2.3.	HGB	33
3.2.4.	UGB g. F.....	34
3.2.5.	Zusammenfassender Vergleich und Schlussfolgerungen für österreichische Unternehmen	35
3.3.	Grundregeln zum Ansatz und zur Bewertung latenter Steuern.....	36
3.3.1.	Aktive latente Steuern (ausgenommen aufgrund steuerlicher Verlustvorträge)	36
3.3.1.1.	UGB vor dem RÄG 2014.....	36
3.3.1.2.	IAS 12	37
3.3.1.3.	HGB	39
3.3.1.4.	UGB g. F.	40

3.3.1.5.	Zusammenfassender Vergleich und Schlussfolgerungen für österreichische Unternehmen	42
3.3.2.	Passive latente Steuern	43
3.3.2.1.	UGB vor dem RÄG 2014.....	43
3.3.2.2.	IAS 12	44
3.3.2.3.	HGB	44
3.3.2.4.	UGB g. F.	45
3.3.2.5.	Zusammenfassender Vergleich und Schlussfolgerungen für österreichische Unternehmen	45
3.3.3.	Auf steuerlichen Verlustvorträgen beruhende latente Steuern	46
3.3.3.1.	UGB vor dem RÄG 2014.....	46
3.3.3.2.	IAS 12	46
3.3.3.3.	HGB	48
3.3.3.4.	UGB g. F.	50
3.3.3.5.	Zusammenfassender Vergleich und Schlussfolgerungen für österreichische Unternehmen	52
3.4.	Ausnahmen beim Ansatz der latenten Steuern	55
3.4.1.	UGB vor dem RÄG 2014	55
3.4.2.	IAS 12	56
3.4.3.	HGB.....	57
3.4.4.	UGB g.F.....	58
3.4.5.	Zusammenfassender Vergleich und Schlussfolgerungen für österreichische Unternehmen.....	60
3.5.	Ausschüttungssperre	62
3.5.1.	Zweck von Ausschüttungssperren	62
3.5.2.	UGB vor dem RÄG 2014	63
3.5.3.	IAS 12	63
3.5.4.	HGB	63

3.5.5.	UGB g. F.....	66
3.5.6.	Zusammenfassender Vergleich.....	66
3.6.	Darstellung latenter Steuern.....	67
3.6.1.	Ausweis in der Bilanz	67
3.6.1.1.	UGB vor dem RÄG 2014.....	67
3.6.1.2.	IAS 12	68
3.6.1.3.	HGB	69
3.6.1.4.	UGB g. F.	70
3.6.1.5.	Zusammenfassender Vergleich und Schlussfolgerungen für österreichische Unternehmen	71
3.6.2.	Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung.....	71
3.6.2.1.	UGB vor dem RÄG 2014.....	71
3.6.2.2.	IAS 12	72
3.6.2.3.	HGB	72
3.6.2.4.	UGB g. F.	73
3.6.2.5.	Zusammenfassender Vergleich	73
3.6.3.	Anhangangaben.....	74
3.6.3.1.	UGB vor dem RÄG 2014.....	74
3.6.3.2.	IAS 12	74
3.6.3.3.	HGB	75
3.6.3.4.	UGB g. F.	77
3.6.3.5.	Zusammenfassender Vergleich	78
4.	Latente Steuern im Konzernabschluss	79
4.1.	Betrachtungsebenen der Differenzen.....	79
4.1.1.	UGB vor dem RÄG 2014	79
4.1.2.	IAS 12	80
4.1.3.	HGB	81
4.1.4.	UGB g. F.....	82

4.1.5.	Zusammenfassender Vergleich	83
4.2.	Konzepte und Methoden der Steuerabgrenzung	83
4.2.1.	UGB vor dem RÄG 2014	83
4.2.2.	IAS 12	84
4.2.3.	HGB	84
4.2.4.	UGB g. F.	84
4.2.5.	Zusammenfassender Vergleich	84
4.3.	Inside Basis-Differenzen	84
4.3.1.	Ansatz und Bewertung latenter Steuern aus den konsolidierten Jahresabschlüssen	84
4.3.1.1.	UGB vor dem RÄG 2014	84
4.3.1.2.	IAS 12	86
4.3.1.3.	HGB	86
4.3.1.4.	UGB g. F.	87
4.3.1.5.	Zusammenfassender Vergleich	88
4.3.2.	Ansatz und Bewertung latenter Steuern aus der Kapitalkonsolidierung	88
4.3.2.1.	UGB vor dem RÄG 2014	88
4.3.2.2.	IAS 12	89
4.3.2.3.	HGB	90
4.3.2.4.	UGB g. F.	90
4.3.2.5.	Zusammenfassender Vergleich	91
4.3.3.	Ansatz und Bewertung latenter Steuern aus der Schuldenkonsolidierung	91
4.3.3.1.	UGB vor dem RÄG 2014	91
4.3.3.2.	IAS 12	92
4.3.3.3.	HGB	92
4.3.3.4.	UGB g. F.	93
4.3.3.5.	Zusammenfassender Vergleich	93

4.3.4.	Ansatz und Bewertung latenter Steuern aus der Zwischenergebniseliminierung	93
4.3.4.1.	UGB vor dem RÄG 2014.....	93
4.3.4.2.	IAS 12	94
4.3.4.3.	HGB	94
4.3.4.4.	UGB g. F.	95
4.3.4.5.	Zusammenfassender Vergleich	95
4.3.5.	Ansatz und Bewertung latenter Steuern aus der Aufwands- und Ertragskonsolidierung und der Beteiligungsertragseliminierung	95
4.3.5.1.	UGB vor dem RÄG 2014.....	95
4.3.5.2.	IAS 12	96
4.3.5.3.	HGB	96
4.3.5.4.	UGB g. F.	97
4.3.5.5.	Zusammenfassender Vergleich	97
4.4.	Outside Basis-Differenzen	97
4.4.1.	UGB vor dem RÄG 2014	97
4.4.2.	IAS 12	97
4.4.3.	HGB	97
4.4.4.	UGB g. F.	98
4.4.5.	Zusammenfassender Vergleich.....	98
4.5.	Darstellung latenter Steuern im Konzernabschluss	99
4.5.1.	Ausweis in der Konzernbilanz	99
4.5.1.1.	UGB vor dem RÄG 2014.....	99
4.5.1.2.	IAS 12	99
4.5.1.3.	HGB	99
4.5.1.4.	UGB g. F.	100
4.5.1.5.	Zusammenfassender Vergleich	101
4.5.2.	Ausweis in der Konzerngewinn- und verlustrechnung.....	101

4.5.2.1.	UGB vor dem RÄG 2014.....	101
4.5.2.2.	IAS 12	101
4.5.2.3.	HGB	101
4.5.2.4.	UGB g. F.	102
4.5.2.5.	Zusammenfassender Vergleich	102
4.5.3.	Angaben im Konzernanhang.....	102
4.5.3.1.	UGB vor dem RÄG 2014.....	102
4.5.3.2.	IAS 12	102
4.5.3.3.	HGB	103
4.5.3.4.	UGB g. F.	103
4.5.3.5.	Zusammenfassender Vergleich	104
5.	Übergangsregelungen.....	104
6.	Übersicht der Regelungen gemäß UGB vor dem RÄG 2014 – IAS 12 – HGB – UGB g.F.	106
7.	Fazit.....	113
Literaturverzeichnis.....		XIII
1.	Monographien	XIII
2.	Aufsätze	XIV
3.	Gesetze	XVI
4.	Materialien	XVI
5.	Kommentare	XVII
Zusammenfassung		XIX

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Beispiel für die Bildung aktiver latenter Steuern.....	6
Abbildung 2: Beispiel für die Bildung passiver latenter Steuern.....	7
Abbildung 3: Entstehung von latenten Steuern aus zeitlich begrenzten Differenzen durch Vergleich des Gewinns nach dem UGB und dem EStG	10
Abbildung 4: Entstehung von latenten Steuern aus temporären Differenzen durch Vergleich der Wertansätze in den Bilanzen	11
Abbildung 5: Arten von Differenzen im Timing-Konzept	13
Abbildung 6: Arten von Differenzen im Temporary-Konzept	15
Abbildung 7: Bewertung der passiven latenten Steuern nach der Liability-Methode..	19
Abbildung 8: Bewertung der aktiven latenten Steuern nach der Liability-Methode....	19
Abbildung 9: Zusammenhang der Methoden und Konzepte latenter Steuern.....	20
Abbildung 10: Prozess der Konzernabschlusserstellung	22
Abbildung 11: Schema zur Berechnung zeitlicher Differenzen.....	30
Abbildung 12: Schema zur Berechnung aktiver oder passiver latenter Steuern	30
Abbildung 13: Beispiel zur Berechnung latenter Steuern mit verschiedenen Erwartungen	33
Abbildung 14: Berechnung latenter Steuern	34
Abbildung 15: Berechnungsreihenfolge bei der Ermittlung aktiver/passiver latenter Steuern	52
Abbildung 16: Ausweisvarianten der latenten Steuern	69
Abbildung 17: Maßnahmen, die zur Bildung latenter Steuern führen	83
Abbildung 18: Ausweismöglichkeiten der latenten Steuern im Konzernabschluss.....	100

Abkürzungsverzeichnis

AfA	Absetzung für Abnutzung
ALS	Aktive latente Steuern
AK	Anschaffungskosten
AV	Anlagevermögen
BGBI	Bundesgesetzblatt
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BW	Buchwert
Diff.	Differenzen
EK	Eigenkapital
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EU-GesRÄG	EU- Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz
Erstkonsol.	Erstkonsolidierung
Folgekonsol.	Folgekonsolidierung
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchhaltung
GoF	Geschäfts- oder Firmenwert
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standard
imm.	immateriell
inkl.	inklusive
iVm	in Verbindung mit
KöSt	Körperschaftsteuer
MU	Mutterunternehmen
MWR	Mehr-Weniger-Rechnung
OBD	Outside Basis-Differenzen
Partnerunt.	Partnerunternehmen
PLS	Passive latente Steuern
PKW	Personenkraftwagen

POC-Mehrwert	Percentage of Completion-Mehrwert
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RÄG 2014	Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014
RL	Rücklagen
Vbk	Verbindlichkeiten
VG	Vermögensgegenstand

1. Einleitung

1.1. Problemstellung

Durch steuerliche Vorschriften weichen die tatsächlichen Steuerzahlungen häufig von den Steuern, die auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Gewinne entfallen, ab. Deshalb kann es für den Bilanzadressaten schwierig werden, die Steuerbelastung in den einzelnen Perioden zu interpretieren und international zu vergleichen. Die Steuerabgrenzung soll die Information für den Bilanzadressaten verbessern, die internationale Vergleichbarkeit herstellen und durch die periodengerechte Steuerabgrenzung kann dieser auch besser die zukünftigen Cash Flows abschätzen.¹

Das Ziel, das die Abbildung latenter Steuern verfolgen soll, nämlich das Ergebnis in der UGB-Bilanz mit dem Steueraufwand in Einklang zu bringen, und die damit verbundenen Steuereffekte sind jedoch für Abschlussadressaten nur schwer zu deuten, da sie durch die unterschiedlichen Konzepte und Erfassungsmethoden in den verschiedenen gesetzlichen Regelwerken schwer vergleichbar werden. Steuerabgrenzungen entstehen durch die Inkongruenz von Steuer- und UGB-Bilanz. Da die Steuerbilanz hauptsächlich auf die Steuerbemessungsfunktion und die UGB-Bilanz auf die Informations- und Ausschüttungsbemessungsfunktion abzielt, wird der Informationsgehalt latenter Steuern, die sich durch international unterschiedliche Ansatz und Bewertungsregeln von Vermögensgegenständen und Schulden unterschiedlich darstellen, immer wieder heftig diskutiert.²

Die latenten Steuern in der österreichischen Rechnungslegung waren ein eher vernachlässigtes Themengebiet, da nur kapitalmarktorientierte Unternehmen zur Aufstellung des Konzernabschlusses nach IAS verpflichtet sind³ und latente Steuern aufgrund von weniger verpflichtenden Vorschriften zum Ansatz latenter Steuern (z.B. Wahlrechte) und des Maßgeblichkeitsprinzips im UGB einen eher geringen Stellenwert hatten.⁴

Dies änderte sich jedoch mit dem Jahr 2016 entscheidend. Am 29. Juni 2013 wurde die EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU veröffentlicht, die die 4. und 7. Richtlinie ablöst. Diese Richtlinie wird durch das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz (RÄG) 2014, das am

¹ Vgl. *Gedlicka* (2000), S. 24.

² Vgl. *Breitkreuz* (2012), S. 1.

³ Vgl. IAS-Verordnung vom 19.7.2002 (1606/2002) i.d.F. VO vom 3.11. 2008 (1126/2008).

⁴ Vgl. *Eberhartinger / Petutschnig* (2015), S. 251.

13.1.2015 im Bundesgesetzblatt (BGBl I Nr. 22/2015) veröffentlicht wurde, umgesetzt. Diese Regelungen sind für Geschäftsjahre nach dem 31.12.2015 anzuwenden.⁵

Neben der Richtlinienumsetzung gibt es weitere drei Ziele vom RÄG 2014, die im Gesetzesentwurf festgeschrieben wurden. Eines davon ist die Modernisierung des Bilanzrechts. Die Abschlüsse innerhalb der EU sollen harmonisiert werden, indem international unübliche Posten und Bewertungsmethoden gestrichen (z.B. unversteuerte Rücklagen, Buchwertmethode) oder geändert (z.B. Ausweis latenter Steuern und eigener Anteile) wurden.⁶ Durch die steigende Internationalisierung der Unternehmen ist es wichtig den Adressaten, vor allem den Investoren vermehrt Informationen offenzulegen, die diese für Anlageentscheidungen benötigen. Deshalb wurden auch die Regelungen zu den latenten Steuern überarbeitet und geändert, damit die internationale Vergleichbarkeit verbessert wird.⁷

Weiters waren die Entlastung von Kleinstunternehmer, (z.B. durch die Änderung der verpflichtenden Angaben im Anhang vom „top-down“ zum „bottom-up“ Ansatz) und das Setzen eines weiteren Schrittes in Richtung Einheitsbilanz, Bestreben dieser Gesetzesänderung.⁸

Die gesetzlichen Regelungen zu den latenten Steuern sind sehr komplex, weshalb sehr gute Sachkenntnis der Bilanzierer gefordert ist, vor allem in kleineren Unternehmen, die keine eigenen Abteilungen für Steuern und Rechnungslegung haben. Es wird ebenso eine gute Zusammenarbeit ebendieser Abteilungen in großen Unternehmen in Zukunft unerlässlich sein und Weiterbildung auf dem Gebiet der latenten Steuern ist ab dem Jahr 2016 sehr stark gefordert. Welche Auswirkungen diese gesetzlichen Änderungen der latenten Steuern durch das RÄG 2014 auf österreichische Unternehmen haben werden, soll im Zuge dieser Arbeit aufgezeigt werden.

1.2. Aufbau der Arbeit

Diese Arbeit untergliedert sich in 7 Hauptkapitel, wobei nach dem ersten Kapitel die Grundlagen zu den latenten Steuern genauer beschrieben werden. Es soll dazu dienen, Grundlegendes zu definieren ohne auf spezielle Bilanzierungsvorschriften genauer einzugehen. Im 3. Kapitel wird auf die Regelungen im Jahresabschluss, im 4. Kapitel auf

⁵ UGB § 906 Abs. 28 ff.

⁶ Vgl. *Dokalik* (2015), S. 1 und S. 6; *ErlRV des RÄG 2014*, S. 1.

⁷ Vgl. *Dokalik* (2015), S. 1.

⁸ Vgl. *ErlRV des RÄG 2014*, S. 1.

die Regelungen im Konzernabschluss zu einzelnen Themenbereichen, die teilweise auch schon im Grundlagenteil beschrieben wurden, gesondert nach dem UGB vor dem RÄG 2014, HGB, IAS und UGB geltende Fassung, eingegangen. Unterschiede in den verschiedenen Regelwerken sollen aufgezeigt und etwaige Auswirkungen auf die unternehmerische Gestaltung der latenten Steuern aufgezeigt werden. Das Kapitel 5 erläutert die genauen Übergangsregelungen während in Kapitel 6 noch ein tabellarischer Überblick über die Unterschiede in den verschiedenen Regelwerken zu den latenten Steuern gegeben wird. Den Abschluss der Arbeit bildet das Fazit in Kapitel 7 ab.

2. Grundlagen latenter Steuern

2.1. Gesetzliche Grundlagen latenter Steuern

Latente Steuern haben ihren Ursprung im amerikanischen Raum. In den 60er Jahren haben die US-GAAP, die im Gegensatz zur deutschen und österreichischen Rechnungslegung das Maßgeblichkeitsprinzip nicht in ihren Regelungen verankert haben, Vorschriften begründet, die die Steuereffekte, die sich durch Unterschiede in der Steuer und externen Bilanz ergeben, zeigen sollen. Diese Regelungen in den US-GAAP waren sozusagen die Grundlage für die Entwicklung der latenten Steuern.⁹

Die latenten Steuern sind in der internationalen Rechnungslegung im International Accounting Standard (IAS) 12 – Ertragsteuern – geregelt.

In Österreich wurden 1990 Regelungen für latente Steuern durch das Rechnungslegungsgesetz¹⁰ im Konzernabschluss und 1996 durch das EU-GesRÄG¹¹ für den Einzelabschluss eingeführt.¹²

In Österreich und Deutschland waren die Vorschriften zu den latenten Steuern grundlegend unterschiedlich zu den internationalen Rechnungslegungsvorschriften nach IFRS. Während die Vorschriften zur Steuerabgrenzung im deutschen Handelsgesetzbuch (HGB) durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) 2009 geändert und an die internationale Rechnungslegung angenähert wurden¹³, waren die österreichischen Regelungen noch sehr unterschiedlich zu den deutschen und internationalen Regelungen.

⁹ Vgl. Krimpmann (2011), S. 15.

¹⁰ Vgl. RLG (1990).

¹¹ Vgl. EU-GesRÄG (1996).

¹² Vgl. Egger et al. (2015), S. 106.

¹³ Vgl. Meyer et al. (2010), S. 33 – 34.

Die Änderungen des RÄG 2014 sind einerseits sehr stark geprägt durch eine Annäherung an das HGB und dieses ist wiederum sehr stark beeinflusst vom IAS 12. Deshalb ist in dieser Arbeit, die die Änderungen der österreichischen Gesetzgebung durch das RÄG 2014 in Bezug auf latente Steuern aufzeigen soll, auch ein Vergleich mit dem HGB und IAS 12 enthalten.

2.2. Ursachen von latenten Steuern

Das Wort latent kommt aus dem lateinischen „latens“ und bedeutet verborgen oder heimlich. Dies impliziert, dass die latenten Steuern etwas mit Verborgenheit zu tun haben müssen. Es sollen, durch die Bilanzierung latenter Steuern, Steuererwartungen ersichtlich gemacht werden, die noch nicht eindeutig mittels Steuerbescheid formuliert wurden und somit noch im Dunkeln liegen.¹⁴

Jahrzehnte lang waren in der österreichischen Rechnungslegung latente Steuern nur in einem geringen Umfang zu finden. Grund dafür war einerseits das Maßgeblichkeitsprinzip, wodurch es zu weniger latenten Steuern kam.¹⁵ Andererseits wurden die entstandenen latenten Steuern, aufgrund des bestehenden Wahlrechts des Ansatzes latenter Steuern, eher nicht angesetzt¹⁶. Sie waren somit verborgen. Nach der neuen Rechtslage können diese latenten Steuern nun nicht mehr vernachlässigt werden (außer von kleinen Unternehmen), da sie „wesentliche“ Größen im Jahresabschluss darstellen und müssen daher im Jahresabschluss angesetzt werden.¹⁷ Durch den Ansatz der latenten Steuern sind diese aber nicht mehr verborgen. Sie werden durch den Ansatz sichtbar gemacht, weshalb der Ausdruck „latente Steuern“ in der Rechnungslegung nicht die gleiche Bedeutung hat, wie es das Wort latent eigentlich impliziert. In dieser Arbeit wird trotzdem von den latenten Steuern gesprochen, obwohl sie nicht mehr verborgen sind, da der Gesetzgeber dieselbe Ausdrucksweise verwendet.

Die Steuerabgrenzung dient wie die Rechnungsabgrenzung anderer Geschäftsfälle dazu, die anfallenden Steueraufwände den Perioden zuzurechnen, in denen sie entstanden sind. Da sich die Regelungen zur Gewinnermittlung im Einkommensteuergesetz (EStG) und im Unternehmensgesetzbuch (UGB) oft unterscheiden und dadurch unterschiedliche Ergebnisse die Folge sind, müssen diese Abweichungen durch sogenannte latente Steuern

¹⁴ Vgl. *Elprana* (2007), S. 7.

¹⁵ Vgl. *Eberhartinger / Petutschnig* (2015), S. 251.

¹⁶ Vgl. *Wolf* (2016), S. 43.

¹⁷ Vgl. *Wolf* (2016), S. 43; *Knopper* (2015), S. 18.

wieder ausgeglichen werden, sofern sich diese Unterschiede in der Zukunft wieder ausgleichen.¹⁸

Das heißt genauer, dass die Bemessungsgrundlage für die Steuern oft eine andere ist, als das unternehmensrechtliche Ergebnis darstellt. Diese Differenzen werden in der Regel durch die Mehr-Weniger-Rechnung ermittelt, jedoch wird der tatsächliche Steueraufwand (ermittelt aus den steuerrechtlichen Bestimmungen) im UGB-Jahresabschluss abgebildet und würde somit in Widerspruch mit dem Ergebnis stehen. Dieser Aufwand kann im Bezug zum unternehmensrechtlichen Ergebnis zu hoch oder aber auch zu niedrig ausfallen. Um eine Übereinstimmung zu erreichen, werden latente Steuern gebildet.

Einzelunternehmer und Personengesellschaften sind von der Bildung latenter Steuern nicht betroffen, da diese ihre Steuern persönlich entrichten und deshalb der Steueraufwand nicht im Jahresabschluss aufscheint.¹⁹

In der Steuerabgrenzung gibt es wie in der Rechnungsabgrenzung ebenso aktive und passive Posten, sogenannte aktive und passive latente Steuern, die in den nächsten Abschnitten genauer beschrieben werden.

2.3. Aktive latente Steuern

Sogenannte aktive latente Steuern entstehen, wenn das unternehmensrechtliche Ergebnis kleiner als das steuerrechtliche Ergebnis ist. Das heißt, wenn der tatsächliche Steueraufwand (berechnet vom steuerrechtlichen Gewinn) in diesem Geschäftsjahr in Relation zum unternehmensrechtlichen Ergebnis zu hoch ausgewiesen wird. Durch die Bildung aktiver latenter Steuern soll dieser Mehraufwand reduziert werden und somit an das unternehmensrechtliche Ergebnis (und daraus berechnete fiktive Steuer) angepasst werden. Aktive latente Steuern stellen aus betriebswirtschaftlicher Sicht somit eine quasi Forderung gegenüber dem Finanzamt dar, die in den folgenden Geschäftsjahren geltend gemacht wird und somit den künftigen Steueraufwand reduziert. Die aktivierten latenten Steuern werden dann wieder aufgelöst. Aktive latente Steuern entstehen beispielsweise durch verschiedene Berechnungen der Herstellungskosten im Steuerrecht und Unternehmensrecht, Rückstellungen, die im EStG nicht gebildet werden dürfen, jedoch unternehmensrechtlich gebildet werden, wenn steuerlich aktiviert werden muss während

¹⁸ Vgl. Bitzyk / Steckel (2008), S. 56.

¹⁹ Vgl. Egger et al. (2015), S. 106; Rohatschek (2013), S. 184 Rz 194.

unternehmensrechtlich ein Wahlrecht vorliegt und nicht aktiviert wird, sowie bei unterschiedlichen Abschreibungsdauern von Vermögensgegenständen.²⁰

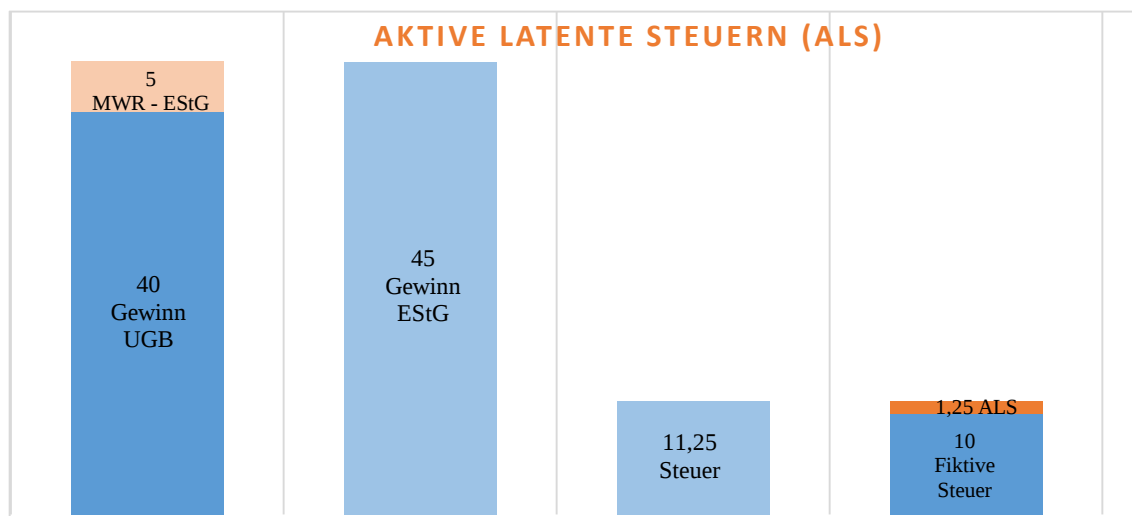


Abbildung 1: Beispiel für die Bildung aktiver latenter Steuern bei 25% KöSt; Angaben in Tausend €²¹

Das nächste Beispiel²² soll die Bildung aktiver latenter Steuern verdeutlichen:

Ein PKW wird gemäß UGB mit 4 Jahren abgeschrieben, während er gemäß § 8 Abs. 6 EStG mit 8 Jahren abgeschrieben werden muss. Die Anschaffungskosten belaufen sich auf 40.000 €. In den ersten 4 Jahren werden steuerrechtlich 5.000 abgeschrieben, während unternehmensrechtlich 10.000 abgeschrieben werden. Das bedeutet jährlich eine Differenz von 5.000. In den ersten 4 Jahren wird somit jährlich eine aktive latente Steuer (25%) von 1.250 gebildet. Dies stellt eine Steuerbelastung dar.

Unternehmensrechtlich:		Steuerrechtlich:	
Jahresüberschuss vor AfA	50.000	MWR: Jahresüberschuss	40.000
<u>AfA</u>	<u>10.000</u>	<u>Differenz</u>	<u>5.000</u>
Jahresüberschuss	40.000	steuerpflichtiges Einkommen	45.000
KöSt (25%)	10.000	KöSt (25%)	11.250
Aktive latente Steuer 1.250 (Vergleich KöSt unternehmensrechtlich und steuerrechtlich)			
Buchung Steuer: KöSt / Vbk Finanzamt 11.250			
Buchung latente Steuer: aktive latente Steuer / Körperschaftsteueraufwand 1.250			

²⁰ Vgl. Bitzyk / Steckel (2008), S. 56.

²¹ Eigene Darstellung

²² In Anlehnung an Egger et al. (2015), S. 116 – 117.

In den folgenden 4 Jahren wird weiterhin steuerrechtlich 5.000 abgeschrieben wobei gemäß UGB keine AfA mehr anfällt. Somit ergibt sich eine jährliche Differenz von 5.000 im umgekehrten Sinne und folglich wird die aktive latente Steuer wieder jährlich mit 1250 aufgelöst. Dies stellt eine Steuerentlastung dar.

Buchung: KöSt / aktive latente Steuer 1.250

2.4. Passive latente Steuern

Im Gegensatz zu den aktiven latenten Steuern werden passive latente Steuern gebildet, wenn das unternehmensrechtliche Ergebnis größer als das steuerrechtliche Ergebnis ist. Dies ist der Fall, wenn der tatsächliche Steueraufwand (berechnet vom steuerrechtlichen Gewinn) in diesem Geschäftsjahr in Relation zum unternehmensrechtlichen Ergebnis zu niedrig ausgewiesen wird. Dieser zu geringe Aufwand soll durch die passiven latenten Steuern ausgeglichen werden. Passive latente Steuern stellen aus betriebswirtschaftlicher Sicht Rückstellungen gegenüber dem Finanzamt dar, die in den folgenden Geschäftsjahren voraussichtlich wieder ausgeglichen werden und somit den Steueraufwand erhöhen.

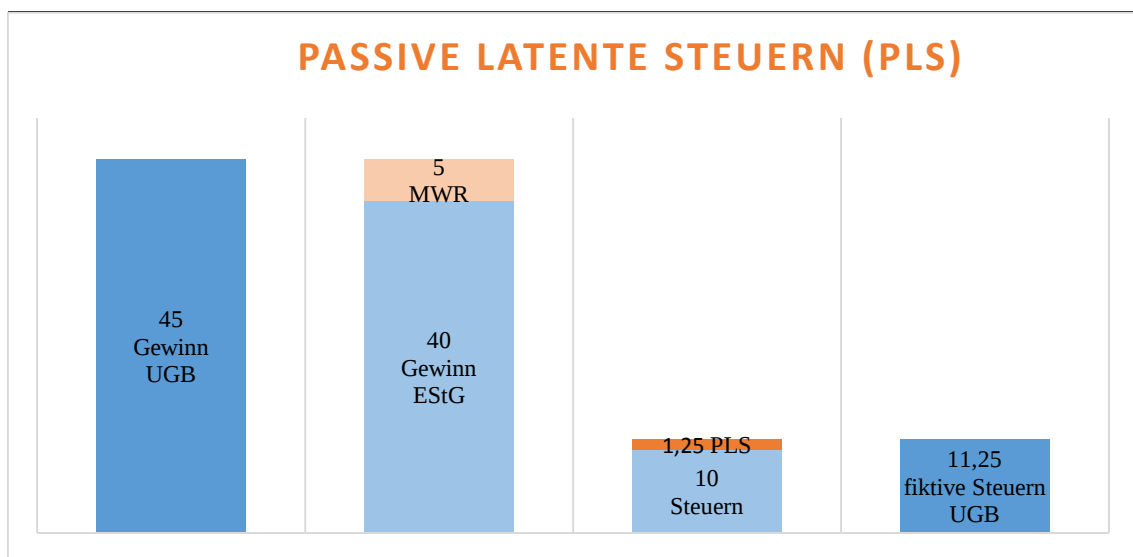


Abbildung 2: Beispiel für die Bildung passiver latenter Steuern bei 25% KöSt; Angaben in Tausend €²³

Da die Berechnung der passiven latenten Steuer die gleiche ist, nur im umgekehrten Sinne als bei den aktiven latenten Steuern, wird auf die Darstellung eines Beispiels verzichtet.

²³ Eigene Darstellung

Buchungen lauten in den ersten Jahren, wenn passive latente Steuern gebildet werden:

Körperschaftsteueraufwand / Rückstellung für latente Steuern

Wenn die passiven latenten Steuern wieder aufgelöst werden, lauten die Buchungen:

Rückstellung für latente Steuern / Körperschaftsteueraufwand

2.5. Saldierungsbereich der Differenzen

2.5.1. Allgemeines

Die Differenzen können entweder jede einzeln erfasst und weitergeführt werden, oder aber gleich in Gruppen behandelt werden. Diese beiden unterschiedlichen Ermittlungsverfahren stellen auch eine Grundlage für unterschiedliche Wertansätze dar.

2.5.2. Einzeldifferenzenbetrachtung

Bei der Einzeldifferenzenbetrachtung wird der Buchwert jedes einzelnen Geschäftsvorfalles im UGB mit dem Buchwert im EStG verglichen. Jede einzelne Differenz in einem Geschäftsjahr wird erfasst. Daraus leiten sich die latenten Steuern ab, die über alle betrachteten Perioden fortgeschrieben werden, was mit einem sehr hohen Arbeitsaufwand verbunden ist.²⁴

Diese Vorgehensweise impliziert eine eigene Nebenbuchhaltung, die notwendig ist, um alle Differenzen bis zu ihrem Ausscheiden nachvollziehbar fortschreiben zu können.²⁵

Diese Betrachtungsweise von zeitlich begrenzten Differenzen kann als das Ermittlungsverfahren mit dem genauesten Ergebnis angenommen werden. Die Anwendung wird in der Praxis jedoch meist abgelehnt und die Gesamtdifferenzenbetrachtung bevorzugt.²⁶

2.5.3. Gesamtdifferenzenbetrachtung

Bei der Gesamtdifferenzenbetrachtung wird das Ergebnis nach UGB mit dem Ergebnis nach dem EStG oder die Steuer- mit der UGB-Bilanz verglichen und permanente Differenzen werden von der sich daraus ergebenden Gesamtdifferenz in Abzug gebracht. Die restlichen Differenzen stellen somit nur mehr temporäre Differenzen²⁷ dar, die zur Berechnung der latenten Steuern die Grundlage darstellen.²⁸

²⁴ Vgl. Brösel /Zwirner (2009), S. 226; Gedlicka (2000), S. 45.

²⁵ Vgl. Baetge et al. (2017), S. 564 – 565.

²⁶ Vgl. Gedlicka (2000), S. 45.

²⁷ Zur Begriffsdefinierung von temporären Differenzen siehe Kapitel 2.6.2.

²⁸ Vgl. Baetge et al. (2017), S. 565.

Es werden mehrere ähnliche Differenzen zu Gruppen zusammengefasst und gemeinsam erfasst und fortgeschrieben. Auch erleichtert diese Art der Differenzenbetrachtung, dass nur der kumulierte Saldo von neuerlich erfassten und umgekehrten Differenzen des Geschäftsjahres und früherer Perioden gebildet und zur Abgrenzung zugeführt wird.²⁹

Durch die Anwendung der Gesamtdifferenzenbetrachtung fällt auch der Ermittlungsaufwand deutlich geringer aus, als bei der Einzeldifferenzenbetrachtung.³⁰

2.5.4. Saldierung der einzelnen Differenzen

Es entstehen bei der Ermittlung der latenten Steuern aus den einzelnen Differenzen aktive und passive latente Steuern. Ob diese aktiven und passiven latente Steuern saldiert werden dürfen, hängt von der jeweiligen Gesetzesgrundlage ab und stellt eine Frage des Ausweises dar. Die Gesamtdifferenzenbetrachtung kann nur angewendet werden, wenn die Saldierung der latenten Steuern erlaubt ist, was wiederum als Vorteil für die Saldierung spricht, da der Ermittlungsaufwand somit geringer gehalten werden kann. Einen Nachteil der Saldierung stellt der verminderte Informationsgehalt für die Abschlussadressaten dar, im Vergleich zum unsaldierte Ausweis – bei dem der genaue Betrag der aktiven und passiven latenten Steuern bekannt gemacht wird. Ebenso spricht eine Saldierung der latenten Steuern gegen das Vorsichtsprinzip, vor allem dann, wenn die Auflösung der aktiven und passiven latenten Steuern zeitlich nicht übereinstimmen.³¹

2.6. Arten von Differenzen

2.6.1. Zeitlich begrenzte Differenzen

Als zeitlich begrenzte Differenzen werden Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede, die sich aus den verschiedenen gesetzlichen Regelungen – UGB und EStG – ergeben, erfolgswirksam sind und somit die GuV beeinflussen und sich zu einem späteren Zeitpunkt wieder ausgleichen bezeichnet.³²

²⁹ Vgl. *Gedlicka* (2000), S. 45; *Brösel /Zwirner* (2009), S. 226.

³⁰ Vgl. *Baetge et al.* (2017), S. 567.

³¹ Vgl. *Baetge et al.* (2017), S. 567.

³² Vgl. *Lühr* (2010), S. 282.

Es ergeben sich daraus vier Varianten, wie latente Steuern aus zeitlich begrenzten Differenzen entstehen:

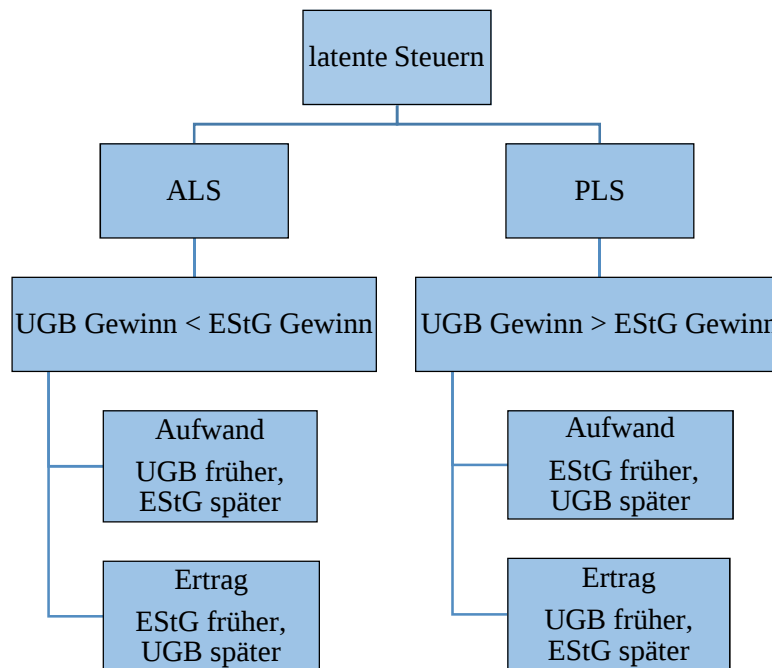


Abbildung 3: Entstehung von latenten Steuern aus zeitlich begrenzten Differenzen durch Vergleich des Gewinns nach dem UGB und dem EStG³³

Wenn der Gewinn nach UGB kleiner/größer als der Gewinn nach EStG ist, muss der effektive Steueraufwand gekürzt/erhöht werden. Es wird eine aktive/passive latente Steuer gebildet.³⁴

2.6.2. Temporäre Differenzen

Als temporäre Differenzen werden alle Differenzen bezeichnet, die durch unterschiedliche Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften entstanden sind und sich in Zukunft voraussichtlich wieder ausgleichen werden. Dies bedeutet, dass der Begriff temporäre Differenzen ebenso neutral entstandene Unterschiede, die nur die Bilanz jedoch nicht die Gewinn- und Verlustrechnung berührten, beinhalten. Erst in zukünftigen Perioden kommt es durch die Auflösung der Differenzen zu Unterschieden im Ergebnis der Steuerbilanz und UGB-Bilanz. Somit sind alle zeitlich begrenzten Differenzen gleichzeitig temporäre Differenzen, jedoch sind nicht automatisch alle temporären Differenzen zeitlich begrenzte Differenzen, da der temporäre Begriff weiter gefasst ist.³⁵

³³ Vgl. Egger et al. (2015), S. 107.

³⁴ Vgl. Rohatschek (2000), S. 15 – 16.

³⁵ Vgl. Gedlicka (2000), S. 43.

Es ergeben sich daraus vier Varianten, wie latente Steuern aus temporären Differenzen entstehen:

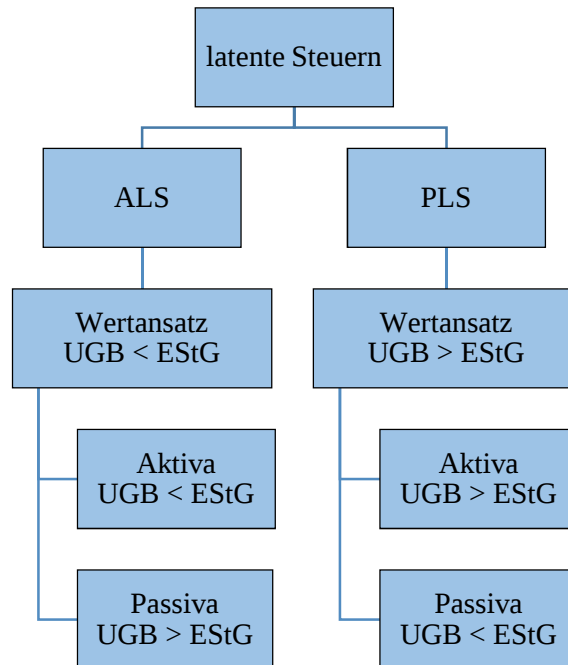


Abbildung 4: Entstehung von latenten Steuern aus temporären Differenzen durch Vergleich der Wertansätze in den Bilanzen

Ein allgemeiner Merksatz lautet³⁶:

Kleineres Vermögen in der UGB-Bilanz als in der Steuerbilanz ergibt temporäre Differenzen, die zu aktiven latenten Steuern führen. Größeres Vermögen in der UGB-Bilanz als in der Steuerbilanz ergibt temporäre Differenzen, die zu passiven latenten Steuern führen.

2.6.3. Zeitlich unbegrenzte Differenzen (permanente Differenzen)

Alle Differenzen die sich in späteren Perioden nicht ausgleichen, werden als zeitlich unbegrenzte Differenzen oder permanente Differenzen bezeichnet. Das heißt, diese Differenzen entstehen, da dieser Aufwand oder Ertrag, oder unterschiedlicher Wertansatz entweder nur im UGB- oder im EStG-Jahresabschluss berücksichtigt wird und im jeweils anderen Rechenwerk nicht erfasst wird oder werden darf.³⁷

³⁶ Vgl. Hoffmann, in: Haufe IFRS-Kommentar (2010), § 26 S. 1288, Rz. 18.

³⁷ Vgl. Egger et al. (2015), S. 108.

2.6.4. Quasi permanente Differenzen

Quasi permanente Differenzen sind Unterschiede, deren Ausgleich im Zeitablauf noch unbestimmt ist und nicht genau vorher gesagt werden kann, oder die Umkehrung erst mit der Liquidation des Unternehmens einhergeht.³⁸

Ein Beispiel für quasi permanente Differenzen stellt bei Umgründungen z.B. die Aufwertung von unbebauten Grundstücken, die eingebracht werden, dar. Eine Differenz entsteht, da diese Aufwertung steuerrechtlich nicht angesetzt werden darf. Da sich diese Differenz auch nicht in absehbarer Zukunft auflösen wird, jedoch durch Verkauf oder Abwertung des Grundstücks oder Liquidation des Unternehmens eine Auflösung nicht ausgeschlossen ist und auf unbestimmte Zeit verschoben ist, wird diese Differenz als quasi permanent angesehen.³⁹

Ebenso wäre eine außerplanmäßige Abschreibung auf Grund und Boden ein Beispiel für eine quasi permanente Differenz, da diese Abschreibung im Steuerrecht nicht zulässig ist.⁴⁰

2.7. Konzepte der Steuerabgrenzung

2.7.1. Timing-Konzept

Die Konzepte der Steuerabgrenzung (Timing-Konzept versus Temporary-Konzept) unterscheiden sich im Umfang der miteinbezogenen Differenzen bei der Berechnung der latenten Steuern.⁴¹

Beim sogenannten Timing-Konzept spricht man von der erfolgsorientierten Methode. Das Ziel dieser Methode liegt in der periodengerechten Erfolgsermittlung und der Ermittlung und dem Ausweis des dazugehörigen Steueraufwands.⁴²

Die unternehmensrechtliche GuV ist Ausgangspunkt dieser Methode und das so ermittelte Ergebnis wird in Bezug zum steuerrechtlichen Ergebnis gesetzt. Weicht der Steueraufwand, der durch den steuerrechtlichen Gewinn errechnet wird, vom unternehmensrechtlichen Gewinn ab und ist diese Abweichung zeitlich begrenzt, gleicht sich somit in zukünftigen Perioden wieder aus, wird entweder eine aktive oder passive Steuerabgrenzung gebildet. Da das Timing-Konzept erfolgsorientiert ist, sind in diesem

³⁸ Vgl. Baetge et al. (2017), S. 551; Rohatschek (2000), S. 17.

³⁹ Vgl. Egger et al. (2015), S. 110.

⁴⁰ Vgl. Lühr (2010), S. 283.

⁴¹ Vgl. Rohatschek (2000), S. 13.

⁴² Vgl. Baetge et al. (2017), S. 550; Rohatschek (2000), S. 25.

Konzept nur zeitlich begrenzte Differenzen von Relevanz. Die anderen Arten von Differenzen, wie die permanenten Differenzen, die sich nicht ausgleichen, quasi-permanente Differenzen, die, wenn überhaupt, sich in weiter Zukunft abbauen und temporäre Differenzen, die neutral entstanden sind und somit im Entstehungsjahr nicht erfolgswirksam sind, werden bei der Erfassung im Timing-Konzept nicht berücksichtigt.⁴³

Quasi-permanente Differenzen sind auch zeitlich begrenzt, jedoch muss hier als Zeithorizont, indem sie sich wieder abbauen, die Lebensdauer des Unternehmens gesehen werden. Somit müssten auch quasi-permanente Differenzen nach dem Timing-Konzept miteinbezogen werden. Die Literatur⁴⁴ lehnt trotzdem weitgehend eine Berücksichtigung ab, da diese gegen das Going-Concern Prinzip arbeitet. Diese quasi-permanenten Differenzen gleichen sich nämlich nur aus, würde das Unternehmen liquidiert.⁴⁵

Abbildung 5 gibt einen Überblick über die Arten von Differenzen, die im Timing-Konzept zur Anwendung kommen:

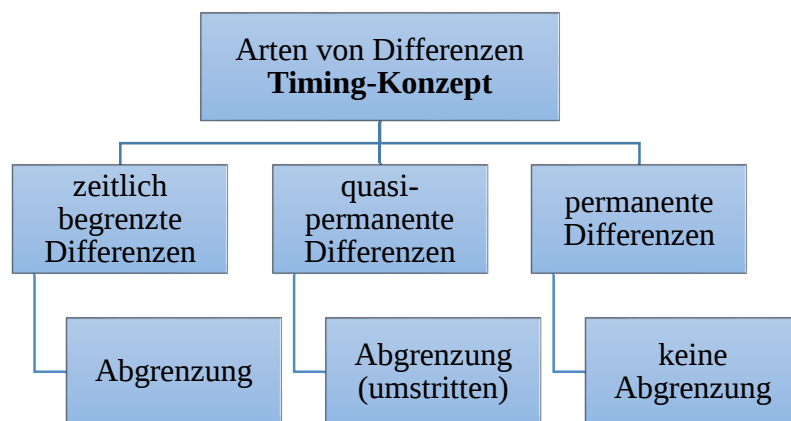


Abbildung 5: Arten von Differenzen im Timing-Konzept⁴⁶

Das Beispiel auf Seite 6 und 7 wurde mithilfe des Timing-Konzepts berechnet.

Folgendes Beispiel⁴⁷ soll die Auswirkungen der Anwendung des Timing-Konzepts bei quasi-permanenten Differenzen aufzeigen:

⁴³ Vgl. Egger et al. (2015), S. 107 – 108.

⁴⁴ Vgl. Baetge et al. (2017), S. 551 – 552; Adler et al. (1997), S. 401, Rz. 16; anderer Meinung Rohatschek (2000), S. 24, der diese Vorgehensweise nur bei der partial-allocation-Methode als gerechtfertigt ansieht.

⁴⁵ Vgl. Baetge et al. (2017), S. 551 – 552.

⁴⁶ In Anlehnung an Baetge et al. (2017), S. 552.

⁴⁷ Vgl. Rohatschek (2000), S. 301.

AK eines nicht abnutzbaren VG: UGB 700 €, EStG 400 € Die quasi-permanente Differenz von 300 € wirkt sich in der ersten Periode nicht auf das Ergebnis aus. Das UGB Ergebnis beträgt 200 € (= steuerpflichtiges Ergebnis). Steuersatz 40%; Dieser VG wird in der Periode 2 um 1000 € veräußert.

Lösung nach dem Timing Konzept:

Periode 1: Diff. wirkt sich laut Angabe nicht auf das Ergebnis aus

Periode 2: vorläufiges Ergebnis	2000 €
<u>Veräußerungsgewinn UGB</u>	<u>300 €</u>
Ergebnis nach UGB vor Steuer	2300 €
<u>Effektive Steuern</u>	<u>1040 €</u> (= (2000 + 600)*40%)
Ergebnis nach UGB nach Steuern	1260 €

1040 / 2300 = **45,2% Steuerbelastung**

2.7.2. Temporary-Konzept

Beim Temporary-Konzept spricht man von der bilanzorientierten Methode.⁴⁸ Diese Methode ist ein statisches Konzept, das zum Ziel hat, ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln, indem es zukünftige Be- und Entlastungen durch Steuern in der Bilanz aufzeigt.⁴⁹

Wie die Zielsetzung schon impliziert, werden die Vermögenswerte und Schulden in der unternehmensrechtlichen Bilanz mit den Wertansätzen in der Steuerbilanz verglichen. Weichen diese voneinander ab und bauen sich diese Unterschiede in folgenden Perioden wieder ab, werden diese Differenzen zur Ermittlung latenter Steuern herangezogen. Der Abbau dieser Differenzen wird durch Realisation (Vermögenswert) bzw. Tilgung (Schulden) gewährleistet, wobei entweder unternehmensrechtliche Aufwände und Erträge nicht steuerwirksam sind, oder umgekehrt, steuerwirksame Aufwände und Erträge im Unternehmensrecht nicht wirksam werden. Der Gewinn wird dadurch erhöht oder vermindert und in weiterer Folge tritt somit eine Steuerbe- oder -entlastung ein.⁵⁰

Die zukünftigen Perioden sind die einzig ausschlaggebenden Perioden für die Berechnung im Temporary-Konzept. In diesem Konzept ist weder von Bedeutung ob die Unterschiede ergebniswirksam oder erfolgsneutral entstanden sind.⁵¹

⁴⁸ Vgl. Baetge et al. (2017), S. 553; Rohatschek (2000), S. 13.

⁴⁹ Vgl. Baetge et al. (2017), S. 553.

⁵⁰ Vgl. Gedlicka (2000), S. 43; Egger et al. (2015), S. 108.

⁵¹ Vgl. Egger et al. (2015), S. 109.

Es werden im Temporary-Konzept die sogenannten temporären Differenzen (zeitliche Differenzen und erfolgsneutral entstandene zeitliche Differenzen) und quasi-permanente Differenzen miteinbezogen.⁵²

Als Beispiel sei, durch die Abschreibung eines nicht abnutzbaren Vermögensgegenstandes im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss, die steuerrechtlich nicht zulässig ist, eine quasi-permanente Differenz erwähnt, die im Temporary-Konzept zu latenten Steuern führt. Diese Differenz wird sich erst wieder abbauen, wenn der Vermögensgegenstand aus dem Unternehmen ausgeschieden wird, oder das Unternehmen liquidiert wird. Quasi-permanente Differenzen spielen somit im Temporary-Konzept, im Gegensatz zum Timing-Konzept, sehr wohl eine Rolle. Berücksichtigt werden auch erfolgsneutral entstandene zeitliche Differenzen, die gemäß Timing-Konzept als permanente Differenzen deklariert werden. Es wird somit im Temporary-Konzept eine größere Anzahl an Geschäftsfälle zu Differenzen führen, als dies im Timing-Konzept der Fall ist.

Abbildung 6 zeigt eine Übersicht über die verschiedenen Differenzen im Temporary-Konzept und deren Abgrenzung.

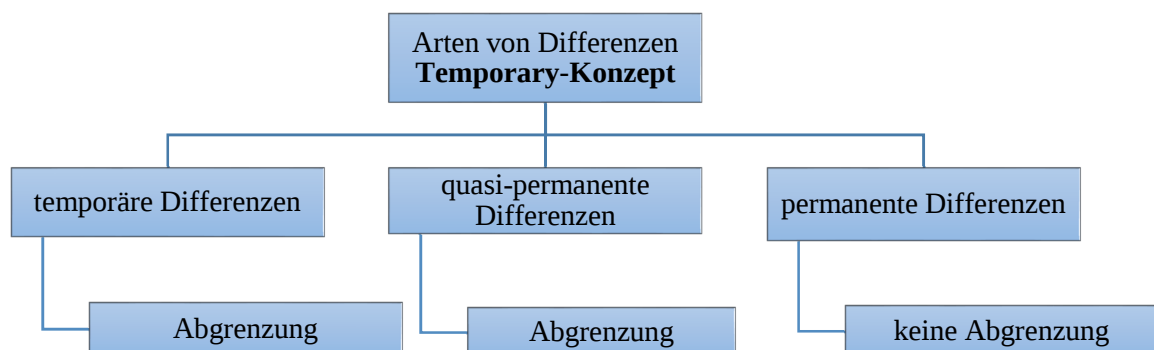


Abbildung 6: Arten von Differenzen im Temporary-Konzept⁵³

Das Beispiel von Seite 6 und 7 soll nun anhand des Temporary-Konzepts berechnet werden:

Ein PKW wird gemäß UGB mit 4 Jahren abgeschrieben, während er gemäß § 8 Abs. 6 EStG mit 8 Jahren abgeschrieben werden muss. Anschaffungskosten belaufen sich auf 40.000 €.

⁵² Vgl. Krimpmann (2011), S. 18; Egger et al. (2015), S. 109 – 110.

⁵³ In Anlehnung an Baetge et al. (2017), S. 556.

In den ersten 4 Jahren werden steuerrechtlich 5.000 € abgeschrieben, während unternehmensrechtlich 10.000 € abgeschrieben werden. Der Buchwert des PKW in der unternehmensrechtlichen Bilanz wird mit 30.000 € veranschlagt, während dieser in der Steuerbilanz mit 35.000 € zu Buche schlägt. Das bedeutet jährlich eine Differenz von 5.000 €. Im ersten Jahr wird daher eine aktive latente Steuer von 1.250 € anfallen.

Unternehmensrechtlich:

BW 1.1. 40.000

Abschreibung 10.000

BW 31.12 30.000

Steuerrechtlich:

BW 1.1. 40.000

Abschreibung 5.000

BW 31.12 35.000

Differenz der BW 31.12.: 5.000

KöSt 25% von 5.000

Aktive latente Steuer: 1.250

Buchung: aktive latente Steuer / Körperschaftsteueraufwand 1.250

Jahr	BW UGB	BW EStG	Differenz	Aktive latente Steuer
2	20.000	30.000	10.000	2.500
3	10.000	25.000	15.000	3.750
4	0	20.000	20.000	5.000
5	0	15.000	15.000	3.750
6	0	10.000	10.000	2.500
7	0	5.000	5.000	1.250
8	0	0	0	0

In den folgenden 3 Jahren werden weiterhin steuerrechtlich 5.000 € abgeschrieben, wobei gemäß UGB jeweils 10.000 € abgeschrieben werden. Die Buchwertdifferenzen werden dadurch jährlich größer und die aktive latente Steuer erhöht sich um jeweils 1.250. In den folgenden 4 Jahren ist der PKW gemäß UGB voll abgeschrieben und die Abschreibung gemäß Steuerrecht beträgt weiterhin jeweils 5.000. Die Buchwertdifferenzen werden wieder kleiner, bis sie sich am Ende ganz abgebaut haben. Folglich wird die aktive latente Steuer wieder jährlich mit 1250 aufgelöst. Dies stellt eine Steuerentlastung dar.

Buchung: KöSt / aktive latente Steuer 1.250

Die Buchungen sind ident mit denen des Timing-Konzepts, nur die Berechnung erfolgt anders. Wären die Differenzen nicht erfolgswirksam entstanden, sondern erfolgsneutral, dann wären auch andere Ergebnisse die Folge, da beim Timing-Konzept erfolgsneutral entstandenen Differenzen nicht berücksichtigt würden.

Folgendes Beispiel beinhaltet quasi-permanente Differenzen (vgl. dazu das Beispiel auf S.13 – Timing-Konzept) und wird anhand des Temporary-Konzepts berechnet:⁵⁴

AK eines nicht abnutzbaren VG: UGB 700 €, EStG 400 € Die quasi-permanente Differenz von 300 € wirkt sich in der ersten Periode nicht auf das Ergebnis aus. Das UGB Ergebnis beträgt 200 € (= steuerpflichtiges Ergebnis). Steuersatz 40%; Dieser VG wird in der Periode 2 um 1000 € veräußert.

LÖSUNG:

PERIODE I: BW UGB 700 €

BW EStG 400 €

Diff. 300 € * 40% = 120 PLS

Erfolgreiche Bildung der PLS: EK / Rückstellung für latente Steuern 120 €

PERIODE II: effektive Steuern: 2000 + 600 (=Veräußerungsgewinn))*40%=1040€

UGB: Auflösung der Rückstellung erfolgt erfolgswirksam

Rückstellung für latente Steuern / KöStaufwand 120 €

KöStaufwand / Vbk Finanzamt 1040 €

UGB GuV: vorläufiges Ergebnis nach UGB 2000 €

Veräußerungsgewinn nach UGB 300 €

UGB Ergebnis vor Steuern 2300 €

Steueraufwand:

Effektiv 1040

Latent 120 -920 €

UGB Ergebnis nach Steuern 1380 €

920/2300= **40% Steuerbelastung**

2.8. Methoden der Steuerabgrenzung

2.8.1. Deferred-Methode

Die Deferred-Methode wird im deutschen Sprachgebrauch als Abgrenzungsmethode bezeichnet und ist eine Bewertungsmethode, die neben der Liability-Methode, die im nächsten Kapitel genauer beleuchtet wird, und anderen Methoden (z.B. net of tax-Methode), vorkommt.

⁵⁴ Vgl. Rohatschek (2000), S. 301 – 302.

Bei der Bilanzierung nach der Deferred-Methode wird der Periodengewinn gemäß UGB mit dem Gewinn nach EStG verglichen.⁵⁵

Das Ziel dieser Methode liegt darin, den Steueraufwand periodengerecht korrekt darzustellen. Sie wird als eine dynamische Theorie verstanden.⁵⁶ Die Grundlage für den Steueraufwand, der in der unternehmensrechtlichen Bilanz ausgewiesen wird, stellt der steuerrechtliche Gewinn und nicht der unternehmensrechtliche Gewinn dar. Sind darin Unterschiede festzustellen, muss der Steueraufwand in der unternehmensrechtlichen Bilanz anteilig nach oben oder unten korrigiert werden, um den Steueraufwand wieder in Relation zum unternehmensrechtlichen Gewinn zu setzen. Diese Korrektur des Steueraufwandes wird somit als eine Art Rechnungsabgrenzung für unsichere zukünftige Zahlungen gesehen, die in späteren Perioden wieder aufgelöst wird, wenn die Grundlage der Differenz nicht mehr gegeben ist. Bei der Berechnung der latenten Steuern wird nach der Deferred-Methode der aktuelle Steuersatz angewendet, da die vergangene Periode betrachtet wird. Einen Nachteil bei der Berechnung mittels aktuellem Steuersatz stellt die eventuelle Inkongruenz zwischen unternehmensrechtlichen Ergebnis, Steueraufwand und latenter Steuern in der Zukunft dar, sollten sich Steuersätze im Zeitablauf ändern. Als positiv kann jedoch gesehen werden, dass keine Steuersätze geschätzt werden müssen⁵⁷ und diese auch in späteren Perioden nicht angepasst werden müssen.⁵⁸

2.8.2. Liability-Methode

Die Liability-Methode wird als Verbindlichkeitenmethode bezeichnet. Im Gegensatz zur Deferred-Methode wird von einer statischen Theorie gesprochen, die das vorrangige Ziel verfolgt, das Vermögen und die Schulden korrekt darzustellen.⁵⁹

Wie schon in Kapitel 2.3.2. genauer erläutert, werden passive latente Steuern gebildet, wenn der UGB Wertansatz größer als der Wertansatz in der Steuerbilanz ist. Es werden in dieser Periode real weniger Steuern berechnet als gemäß UGB-Bilanz zu berechnen wären. Diese Differenzen multipliziert mit dem Steuersatz werden als passive latente Steuern ausgewiesen, die nach der Liability-Methode als Verbindlichkeiten angesehen

⁵⁵ Vgl. Grünberger (2014), S. 346.

⁵⁶ Vgl. Rohatschek (2000), S. 34.

⁵⁷ Vgl. Baetge et al. (2017), S. 563.

⁵⁸ Vgl. Rohatschek (2000), S. 35; Baetge et al. (2017), S. 557 – 558.

⁵⁹ Vgl. Baetge et al. (2017), S. 562; Rohatschek (2000), S. 54.

werden⁶⁰, da diese in den zukünftigen Perioden bei Auflösung der Differenzen nachgezahlt werden müssen und somit eine Verpflichtung entsteht.⁶¹



Abbildung 7: Bewertung der passiven latenten Steuern nach der Liability-Methode

Im Gegensatz dazu werden aktive latente Steuern gebildet, wenn der UGB Wertansatz kleiner als der Wertansatz in der Steuerbilanz ist. Es werden real in dieser Periode zu viele Steuern berechnet, als gemäß UGB-Bilanz anfallen würden.

Diese aktiven latenten Steuern werden in der Liability-Methode als Vermögenswert angesehen, der durch den Ausgleich der Differenz in Zukunft zu einer Berechtigung führt.⁶² Die aktiven latenten Steuern stellen für zukünftige Perioden eine Verringerung des Steueraufwandes dar.⁶³

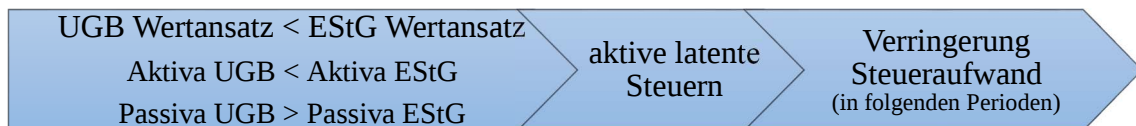


Abbildung 8: Bewertung der aktiven latenten Steuern nach der Liability-Methode

Diese zukünftige Betrachtungsweise der Liability-Methode führt dazu, dass auch der geltende Steuersatz zum Zeitpunkt der Differenzenumkehr zur Bewertung der entstehenden Unterschiede herangezogen werden muss. Somit müssen auch bei Steuersatzänderungen die latenten Steuern rückwirkend adaptiert werden, damit das Vermögen und die Schulden des Unternehmens wieder im Einklang mit den latenten Steuern stehen.⁶⁴

⁶⁰ Vgl. Gedlicka (2000), S. 50.

⁶¹ Vgl. Baetge et al. (2017), S. 562; Gedlicka (2000), S. 50.

⁶² Vgl. Gedlicka (2000), S. 50.

⁶³ Vgl. Baetge et al. (2017), S. 562.

⁶⁴ Vgl. Baetge et al. (2017), S. 563; Rohatschek (2000), S. 55.

2.9. Zusammenhang der Konzepte und Methoden der Steuerabgrenzung

Die beiden verschiedenen Methoden zur Bewertung latenter Steuern kommen bei der Anwendung des gleichen Steuersatzes zum gleichen Ergebnis. Einzig die Änderung des Steuersatzes im Zeitablauf führt zu unterschiedlichen Ergebnissen.⁶⁵

Die verschiedenen Methoden und Konzepte der latenten Steuerabgrenzung stehen in einem eindeutigen oder weniger eindeutigen Zusammenhang. Vergleicht man die Inhalte und Ziele der unterschiedlichen Methoden und Konzepte, kommt man zu dem Schluss, dass die Liability-Methode mit dem Temporary-Konzept und die Deferred-Methode mit dem Timing-Konzept ideal vereinbar sind. Die Deferred-Methode ist nicht vereinbar mit dem Temporary-Konzept.⁶⁶ Die bilanzorientierte statische Liability-Methode kann auch mit dem dynamischen erfolgsorientierten Timing-Konzept kombiniert werden, jedoch muss man bedenken, dass hiermit eine dynamische Steuerabgrenzung mit statischen Bewertungsmotiven kombiniert wird.⁶⁷

Die nächste Darstellung soll den Zusammenhang noch einmal verdeutlichen:

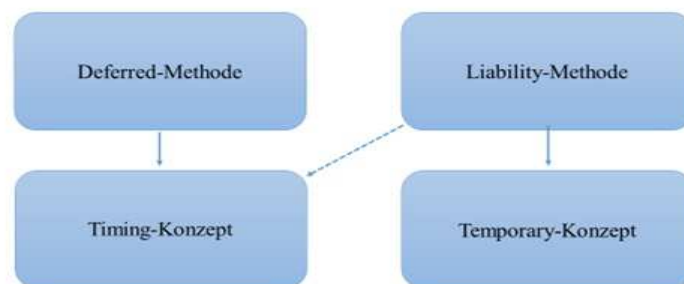


Abbildung 9: Zusammenhang der Methoden und Konzepte latenter Steuern⁶⁸

2.10. Steuerabgrenzung im Konzernabschluss

2.10.1. Konzepte und Methoden der Steuerabgrenzung

Die Konzepte und Methoden der Steuerabgrenzung wurden für den Jahresabschluss in den vorigen Kapiteln genau erläutert. Im Rahmen der Konzernabschlusserstellung gelten dieselben theoretischen Grundlagen wie im Jahresabschluss weshalb auf diese Kapitel verwiesen wird.

⁶⁵ Vgl. Baetge et al. (2017), S. 564.

⁶⁶ Vgl. Baetge et al. (2017), S. 564; Gedlicka (2000), S. 51 – 52.

⁶⁷ Vgl. Gedlicka (2000), S. 52.

⁶⁸ Vgl. Baetge et al. (2017), S. 564.

2.10.2. Inside Basis-Differenzen

Bei der Konzernabschlusserstellung wird vom Jahresabschluss der jeweiligen Unternehmen, die zum Konsolidierungskreis gehören, ausgegangen. Dieser Jahresabschluss wird in den Jahresabschluss nach IFRS umgewandelt, der auch Handelsbilanz I (HB I) genannt wird. Temporäre Differenzen die sich auf Ebene des Jahresabschlusses, aus dem Jahresabschluss und der Steuerbilanz ergeben, werden als Inside Basis-Differenzen I bezeichnet.⁶⁹

Die verschiedenen Jahresabschlüsse von in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen müssen im Konzern vereinheitlicht werden, um danach eine Summenbilanz und in weiterer Folge nach der Konsolidierung einen Konzernabschluss aufstellen zu können. Das heißt genauer, dass alle Jahresabschlüsse gleiche Bilanzierungsgrundsätze, wie die Bewertungs- und Berechnungsmethoden der Vermögenswerte und Schulden, verfolgen müssen, um in die Konzernbilanz übergeführt werden zu können. Diese Vereinheitlichung wird in der sogenannten Handelsbilanz II (HB II) umgesetzt. Es ist eventuell auch notwendig eine Handelsbilanz III aufzustellen, wenn eine Kaufpreisallokation durchgeführt werden muss, die wiederum stille Reserven oder Lasten aufdeckt und dem einzelnen Unternehmen zuzurechnen sind. Temporäre Differenzen die sich nun aus der HB II (oder HB III) und der Steuerbilanz ergeben, sind sogenannte Inside Basis-Differenzen II.⁷⁰

Danach müssen noch alle Handelsbilanzen II oder III die nicht in der berichtenden Währung aufgestellt sind, einer Währungsumrechnung unterzogen werden.⁷¹

Diese Inside Basis-Differenzen II entstehen auf Ebene des Konzernabschlusses, durch die Vereinheitlichung der einzelnen Jahresabschlüsse für den Konzernabschluss und durch die Konsolidierungsmaßnahmen wie die Aufwands- und Ertragskonsolidierung (inklusive Beteiligungsertragskonsolidierung), Zwischenergebniseliminierung, Schulden- und Kapitalkonsolidierung.⁷²

⁶⁹ Vgl. Linder et al. (2010), S. 203; Elprana (2007), S. 151 – 153.

⁷⁰ Vgl. Linder et al. (2010), S. 203; Elprana (2007), S. 151 – 153.

⁷¹ Vgl. Elprana (2007), S. 153.

⁷² Vgl. Bansbach et al. (2016), S. 371; Meyer et al. (2010), S. 203.

Folgende Abbildung soll die einzelnen Schritte der Aufstellung eines Konzernabschlusses überblicksmäßig darstellen:

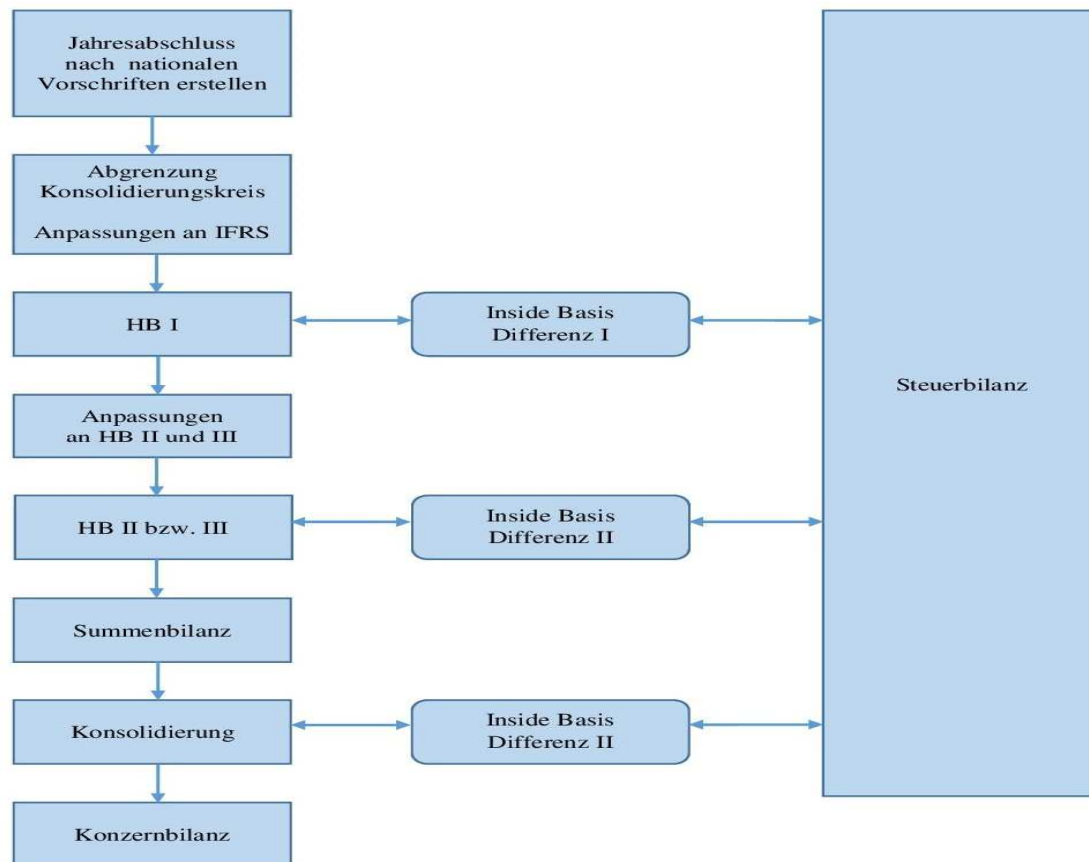


Abbildung 10: Prozess der Konzernabschlusserstellung ⁷³

Inside Basis-Differenzen sind somit alle temporären Differenzen aus der Sicht des Tochterunternehmens, die im Prozess der Konzernabschlusserstellung entstehen, oder schon vorhandene Differenzen, die in den Konzernabschluss eingehen. ⁷⁴

Latente Steuern, die aufgrund von Inside Basis-Differenzen gebildet werden, werden schon bei der Erstabgrenzung ausgewiesen. Das bedeutet, dass ein möglicher Verkauf von Teilen des Tochterunternehmens in Zukunft zu einem höheren Steueraufwand oder Ertrag führen wird, sollte sich der Buchwert in der Konzernbilanz vom Buchwert in der Steuerbilanz unterscheiden. Diese eventuelle Mehr- oder Minderbelastung soll schon zu Beginn in der Bilanz ersichtlich sein. Kommt es in der Folgebilanzierung zu Veränderungen der Inside Basis-Differenzen, müssen die latenten Steuern anteilig an diese berichtigt werden. ⁷⁵

⁷³ Eigene Darstellung in Anlehnung an Krimpmann (2011) S. 33; Elprana (2007), S. 151 und S. 153.

⁷⁴ Vgl. Krimpmann (2011), S. 34.

⁷⁵ Vgl. Hoffmann in: Haufe IFRS Kommentar (2016), S. 1536, Rz. 153.

2.10.3. Outside Basis-Differenzen

Outside Basis-Differenzen (OBD) sind temporäre Differenzen in der Sphäre des Mutterunternehmens. Sie entstehen durch den Vergleich der steuerlichen Beteiligungsbuchwerte der Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures in der Steuerbilanz des Mutterunternehmens mit dem im Konzernabschluss ausgewiesenen Nettovermögen der Beteiligungen oder mit dem Beteiligungsansatz in der HB I des Mutterunternehmens.⁷⁶ Outside Basis-Differenzen sind demnach nicht nur im Konzernabschluss ein Thema, sondern ebenso im Jahresabschluss.⁷⁷

Der Ausweis der latenten Steuern auf Outside Basis-Differenzen soll einen möglichen Verkauf des gesamten Tochterunternehmens und dessen steuerliche Auswirkungen in der Bilanz widerspiegeln.⁷⁸

Zum Beispiel gibt IAS 12.38 an, dass Outside Basis-Differenzen dadurch entstehen, dass ausgewiesene Gewinne nicht ausgeschüttet werden, wenn es zu Wechselkursschwankungen kommt und wenn Anteile an einem assoziierten Unternehmen auf den erzielbaren Betrag abgeschrieben werden.⁷⁹

Werden Gewinne, die das Tochterunternehmen zum Beispiel vereinnahmt, nicht ausgeschüttet, wird das anteilige Eigenkapital vermehrt, während der Buchwert in der Steuerbilanz gleich bleibt, wenn man das Anschaffungskostenprinzip zugrunde legt.⁸⁰

Das nächste Beispiel soll die Berechnung der Outside Basis-Differenz zeigen:⁸¹
AK der Beteiligung: 1500 (Steuerbasis), EK-Tochter: 1000, Gewinn nach Steuern: 60

Vorgang	IFRS I	IFRS II	Latente Steuern „Inside basis“	IFRS nach Steuern
EK-StG	1000			1000
POC-Mehrwert	70		-28	42
Drohverlustrückstellung	-40		16	-24
Warenzeichen		80	-32	48
	1030	80	-44	1066
GoF				434
AK-Beteiligung				1500

⁷⁶ Vgl. *Bansbach et al.* (2016), S. 371; *AFRAC* (2015), S. 2; *Maier / Weil* (2009), S. 2734; *Krimpmann* (2011), S. 34 und 37.

⁷⁷ Vgl. *Bansbach et al.* (2016), S. 371.

⁷⁸ Vgl. *Hoffmann* in: *Haufe IFRS Kommentar* (2016), S. 1536, Rz. 154.

⁷⁹ Vgl. *AFRAC* (2015), S. 2 – 3.

⁸⁰ Vgl. *Meyer et al.* (2010), S. 206.

⁸¹ Vgl. *Hoffmann* in: *Haufe IFRS Kommentar* (2016), S. 1538, Rz. 156.

Die Berechnung der Outside Basis-Differenz bei einem Gewinn von 60:

AK-Beteiligung	1500
- EK-Tochter	-1126 (1066 +60)
- GoF	-434
Outside Basis-Differenz (GewinnRL)	60

Durch den Gewinn des Tochterunternehmens, der nicht ausgeschüttet wird, kommt es beim Mutterunternehmen zu Outside Basis-Differenzen in der Höhe von 60, die in den nächsten Perioden steuerliche Auswirkungen haben können. Deshalb werden latente Steuern angesetzt.

Im nächsten Jahr macht die Tochter keinen Gewinn. Die Muttergesellschaft schreibt die Anteile außerplanmäßig um 700 in der IFRS-Bilanz (nicht in konsolidierter Konzernbilanz) ab.⁸²

Beteiligung	800 (1500 – 700)
EK-Tochter	1126
Outside Basis-Differenz	326
(BM-Grundlage für aktive latente Steuern)	

3. Latente Steuern im Jahresabschluss

3.1. Betrachtungsebenen der Differenzen

3.1.1. UGB vor dem RÄG 2014⁸³

Bei der Ermittlung der latenten Steuern wurde gemäß UGB vor dem RÄG 2014 von einer Gesamtdifferenzenbetrachtung ausgegangen. Diese Aussage beruht auf dem Fachgutachten KFS/RL 15. Es wird darauf hingewiesen, dass dieses Fachgutachten mit der Einführung des RÄG 2014 zurückgenommen wurde und dass deshalb alle weiteren Ausführungen in dieser Arbeit, denen dieses Fachgutachten zugrunde liegt, nur der Rechtslage vor dem RÄG 2014 entsprechen.⁸⁴

§ 198 Abs. 9 und 10 besagt, falls der Steueraufwand, der diesem und früheren Geschäftsjahren zuzurechnen ist, zu hoch oder zu niedrig ist – im Vergleich zum unternehmensrechtlichen Ergebnis – so darf / muss eine Steuerabgrenzung vorgenommen werden. Es muss entweder eine Rückstellung gebildet werden, oder es darf ein Abgrenzungsposten auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen werden.

⁸² Vgl. Hoffmann in: Haufe IFRS Kommentar (2016), S. 1539, Rz. 158.

⁸³ Vgl. UGB (2015).

⁸⁴ Vgl. Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision KFS/RL 15 (1999), S. 7;

Diesem Gesetzeswortlaut folgend, wird von einer Gesamtbetrachtung ausgegangen, bei der letztendlich die aktiven und passiven Steuerabgrenzungsposten, die sich aus allen zeitlichen Differenzen ergeben, saldiert entweder zu einer Steuerentlastung oder Steuerbelastung führen. Das heißt, es wird entweder ein Aktiv- oder ein Passivposten angesetzt. Der Ausweis gesonderter aktiver und passiver latenter Steuern ist demnach nicht zulässig. Diese Schlussfolgerung wird durch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 198 Abs. 9 und 10 konkretisiert.⁸⁵

Betrachtet man diese Regelungen zu den Ermittlungsverfahren genauer, kann man von einem Saldierungsgebot der latenten Steuern sprechen. Dieses Saldierungsgebot ist aus betriebswirtschaftlicher Sicht jedoch bedenklich, da es die Informationen für den Abschlussadressaten nicht ganz offenlegt und die Aussagekraft des Jahresabschlusses dadurch verschlechtert.⁸⁶

Dieses „Gebot“ steht auch nicht im Widerspruch mit dem Saldierungsverbot von § 196 Abs. 2, da bei der Berechnung des aktiven oder passiven Überhangs nicht zwei Bilanzposten saldiert werden, sondern nur mehrere bewertete Differenzen saldiert werden (der Inhalt eines Bilanzposten), die dann den eigentlichen Bilanzposten darstellen.⁸⁷

Obwohl von einer Gesamtbetrachtung ausgegangen wird, müssen immer die positiven und negativen Differenzen separat berechnet werden, da das Wahlrecht aktive latente Steuern anzusetzen nur ausgeübt werden darf, wenn die negativen Unterschiede größer sind als die Positiven.⁸⁸

3.1.2. IAS 12

IAS 12.5: „*Temporäre Differenzen: Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert eines Vermögenswertes oder einer Schuld in der Bilanz und seinem Steuerwert.*“

IAS 12.15: „*Dem Grundsatz des IAS 12 nach sind für alle zu versteuernden temporären Differenzen latente Steuerschulden zu bilden.*“

IAS 12.24: „*Ein latenter Steueranspruch ist für alle abzugsfähigen temporären Differenzen in dem Maße zu bilanzieren, wie es wahrscheinlich ist, dass ein zu versteuerndes Ergebnis verfügbar sein wird...*“

⁸⁵ Vgl. Rohatschek (2013), S. 187, Rz. 205; Egger et al. (2013), S. 227; Gedlicka (2000), S. 64 und 84; ErlRV zum EU-GesRÄG; Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision KFS/RL 15 (1999), S.7;

⁸⁶ Vgl. Gedlicka (2000), S. 64.

⁸⁷ Vgl. Eberhartinger / Petutschnig (2015), S. 253; Stückler (2015), S. 259; Rohatschek (2000), S. 113.

⁸⁸ Vgl. Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision KFS/RL 15 (1999), S.7.

IAS 12 spricht bei der Berechnung von temporären Differenzen jeweils von einzelnen Vermögenswerten und Schulden. Es ist somit die Einzeldifferenzenbetrachtung die einzige zulässige Ermittlungsmethode der Unterschiede zwischen Steuer- und IFRS-Bilanz.⁸⁹

3.1.3. HGB

§ 274 Abs. 1: „Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern (§ 266 Abs. 3 E.) in der Bilanz anzusetzen. Eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerentlastung kann als aktive latente Steuern (§ 266 Abs. 2 D.) in der Bilanz angesetzt werden. Die sich ergebende Steuerbe- und die sich ergebende Steuerentlastung können auch unverrechnet angesetzt werden...“

Die gesetzlichen Regelungen gemäß deutschem Gesetzbuch besagen, dass eine sich insgesamt (Nettomethode) ergebenden Steuerbelastung/Entlastung angesetzt werden muss/kann. Durch diesen Wortlaut wird bei der Ermittlung von einer Gesamtdifferenzenbetrachtung ausgegangen,⁹⁰ wobei dies nur als Saldierungsgebot der einzelnen Differenzen gesehen werden kann.⁹¹

Gemäß § 274 Abs. 1 Satz 3 können die Steuerwirkungen jedoch auch unverrechnet (Bruttomethode) aktiviert werden, was wieder für eine Einzeldifferenzenbetrachtung sprechen würde.⁹²

§ 285 Nr. 29: „Ferner sind im Anhang anzugeben auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist.“

Betrachtet man § 285 Nr. 29, so gibt diese Regelung indirekt die Einzeldifferenzenbetrachtung vor, da die Entstehung und Bewertung der einzelnen Differenzen genau analysiert und im Anhang angegeben werden muss.⁹³

⁸⁹ Vgl. Zwirner (2007), S. 372.

⁹⁰ Vgl. Meyer et al. (2010), S. 254.

⁹¹ Vgl. Ollinger (2015), S. 169.

⁹² Vgl. Krimpmann (2010), S. 54.

⁹³ Vgl. Meyer et al. (2010), S. 254.

Ebenso für eine Einzeldifferenzenbetrachtung spricht im § 274 Abs. 1 Satz 1 die Verwendung von den Wörtern „Differenzen“ und „ihren“, die eine Mehrzahl ausdrücken und damit einen Vergleich der Wertansätze der einzelnen Vermögensgegenständen, Schulden und RAPs voraussetzen.⁹⁴

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass es eigentlich ein Wahlrecht zwischen der Gesamt- und der Einzeldifferenzenbetrachtung gibt, jedoch aufgrund von Einschränkungen im Ausweis und den genauen geforderten Anhangangaben eine Einzeldifferenzenbetrachtung impliziert wird.

3.1.4. UGB g. F.

§ 198 Abs. 9: *„Bestehen zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist bei einer sich daraus insgesamt ergebenden Steuerbelastung diese als Rückstellung für passive latente Steuern in der Bilanz anzusetzen. Sollte sich eine Steuerentlastung ergeben, so haben mittelgroße und große Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a diese als aktive latente Steuern (§ 224 Abs. 2 D) in der Bilanz anzusetzen;“*

Ähnlich dem deutschen Gesetzbuch spricht der österreichische Gesetzgeber von einer sich insgesamt ergebenden Steuerbelastung und Steuerentlastung, die angesetzt werden muss bzw. kann (kleine Gesellschaften). Daraus ließe sich auf eine Gesamtdifferenzenbetrachtung schließen. Allerdings besagt das Gesetz ebenso, dass Differenzen, die sich aus unterschiedlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und RAP in der Steuer- und UGB-Bilanz ergeben, bei der Berechnung der latenten Steuer berücksichtigt werden müssen. Durch die Verpflichtung, einzelne Wertansätze gegenüberzustellen, kann auf eine Einzeldifferenzenbetrachtung geschlossen werden.

Ebenso untermauert **§ 238 Abs. 1** diese Annahme:

„Mittelgroße und große Gesellschaften haben im Anhang zusätzlich anzugeben: 3. Auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen

⁹⁴ Vgl. Ollinger (2015), S. 166.

und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist; weiters sind die im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Bewegungen der latenten Steuersalden anzugeben;“

§ 238 Abs. 1 fordert mittelgroße und große Gesellschaften auf, im Anhang genau anzugeben, wie die latenten Steuern zustande gekommen sind und welche Steuersätze zur Bewertung verwendet worden sind.

§ 198 Abs. 9 Satz 3: „*kleine Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2 dürfen dies nur tun, soweit sie die unverrechneten Be- und Entlastungen im Anhang aufschlüsseln.*“

§ 198 Abs. 9 Satz 3 geht davon aus, dass kleine Gesellschaften aktive latente Steuern nur ansetzen dürfen, wenn sie die unverrechneten passiven und aktiven latenten Steuern im Anhang angeben. Somit kann auch hier davon ausgegangen werden, dass eine genaue Aufschlüsselung der Differenzen notwendig ist, um aktive latente Steuern überhaupt erfassen zu dürfen und somit von einer Einzeldifferenzenbetrachtung ausgegangen wird. Es könnte einzig bei kleinen Gesellschaften beim Ansatz von passiven latenten Steuern die Gesamtdifferenzenbetrachtung herangezogen werden, das allerdings wenig sinnvoll erscheint in der Annahme, dass man im Vorhinein nicht weiß, ob sich eine aktive oder passive latente Steuer ergeben wird.

3.1.5. Zusammenfassender Vergleich und Schlussfolgerungen für österreichische Unternehmen

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass einzig im alten österreichischen UGB von einer Berechnung der latenten Steuern durch die Gesamtdifferenzenbetrachtung ausgegangen wird. Im HGB und in der geltenden Fassung des österreichischen UGB ist zwar eine Gesamtdifferenzenbetrachtung nicht direkt ausgeschlossen, es wird jedoch durch verschärfte Anhangangaben eine Einzeldifferenzenbetrachtung vorgegeben. Gemäß IFRS kommt nur eine Einzeldifferenzenbetrachtung in Frage.

Vergleicht man nun nur die Änderung der Berechnung der latenten Steuern des alten UGB mit dem neuen, kann davon ausgegangen werden, dass sich der Arbeitsaufwand um ein Vielfaches erhöhen wird, da allein die Änderung der Differenzenbetrachtung eine eigene Nebenbuchhaltung erfordert, in der die einzelnen Differenzen errechnet und fortgeschrieben werden müssen.

3.2. Konzepte und Methoden der Steuerabgrenzung

3.2.1. UGB vor dem RÄG 2014

§ 198 Abs. 9: „Ist der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand zu niedrig, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn niedriger als das unternehmensrechtliche Ergebnis ist, und gleicht sich der zu niedrige Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich aus, so ist in Höhe der voraussichtlichen Steuerbelastung nachfolgender Geschäftsjahre eine Rückstellung zu bilden und in der Bilanz gesondert auszuweisen oder im Anhang gesondert anzugeben ... Die Rückstellung ist aufzulösen, sobald die höhere Steuerbelastung eintritt oder mit ihr voraussichtlich nicht mehr zu rechnen ist.“

§ 198 Abs. 10: „Ist der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand zu hoch, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn höher als das unternehmensrechtliche Ergebnis ist, und gleicht sich der zu hohe Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich aus, so darf in Höhe der voraussichtlichen Steuerentlastung nachfolgender Geschäftsjahre ein Abgrenzungsposten auf der Aktivseite der Bilanz gebildet werden, der gesondert auszuweisen ist. Der Betrag ist aufzulösen, sobald die Steuerentlastung eintritt oder mit ihr voraussichtlich nicht mehr zu rechnen ist.“

Beiden Gesetzestexten zufolge muss die Differenz, die die Grundlage für die Berechnung latenter Steuern bildet,

- a) ergebniswirksam in dieser oder vergangenen Periode entstanden sein und
- b) sich wieder in den folgenden Geschäftsjahren ausgleichen,

um überhaupt den Ausweis latenter Steuern zu rechtfertigen.⁹⁵

Diese Annahmen entsprechen dem in Kapitel 2.7.1. genauer erläuterten GuV-orientiertem Timing-Konzept, das vor dem RÄG 2014 zur Anwendung kam.⁹⁶

Es werden nur zeitliche Differenzen, die erfolgswirksam entstanden sind und sich in Zukunft wieder umkehren, zur Berechnung latenter Steuern herangezogen. Permanente und quasi-permanente Differenzen werden nicht miteinbezogen.⁹⁷

⁹⁵ Vgl. Steiner / Webernig (2015), S. 36.

⁹⁶ Vgl. Dokalik (2015), S. 33; Rohatschek (2000), S. 105.

⁹⁷ Vgl. Steiner / Webernig (2015), S. 37; Rohatschek (2000), S. 105 – 106.

Berechnung der zeitlichen Differenzen im Überblick:

UGB-Ergebnis vor Steuern
+/- permanente/quasi-permanente Unterschiede
+ steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen
- steuerfreie Erträge
+ sonstige Vermehrungen des Ergebnisses
- sonstige Verminderungen des Ergebnisses
= bereinigtes UGB-Ergebnis vor Steuern
- steuerpflichtiges Ergebnis des GJ
= zeitliche Differenzen des GJ

Abbildung 11: Schema zur Berechnung zeitlicher Differenzen⁹⁸

Die latenten Steuern errechnen sich aus diesen zeitlichen Differenzen des Geschäftsjahres (inklusive der vergangenen Jahre) multipliziert mit dem anzuwendenden Steuersatz.

Zeitliche Differenzen des GJ
+ kumulierte zeitliche Differenzen vergangener GJ
= BMGL für latente Steuern
* Steuersatz
= Aktive oder passive latente Steuer

Abbildung 12: Schema zur Berechnung aktiver oder passiver latenter Steuern⁹⁹

Der Jahresüberschuss ist die Grundlage, auf der die latenten Steuern gebildet werden. Das Ziel dieses Konzepts ist, den zukünftigen Steueraufwand periodengerecht abzugrenzen und somit ein korrektes Jahresergebnis abzubilden.¹⁰⁰

Das österreichische Gesetz hat nicht eindeutig formuliert, von welchem Steuersatz bei der Bewertung der Differenzen auszugehen ist.¹⁰¹

Dem Gesetzeswortlaut ist zu entnehmen, dass von einer voraussichtlichen Steuerbe- und -entlastung ausgegangen wird und diese abgebildet werden soll. Diese zukünftige Betrachtungsweise kann nur mit der Verbindlichkeitenmethode (Liability-Methode)

⁹⁸ Vgl. Jarolim / Öppinger (2013), S. 190; Rohatschek (2000), S.116.

⁹⁹ Vgl. Jarolim / Öppinger (2013), S. 191; Rohatschek (2000), S. 116 – 117.

¹⁰⁰ Vgl. Maier / Weil (2009), S. 2730.

¹⁰¹ Vgl. Eberhartinger / Petutschnig, S. 253.

abgebildet werden. Es werden die zukünftigen Steuersätze zur Bewertung der latenten Steuern verwendet, die zum Zeitpunkt der Differenzenumkehr gelten. Es wird entweder der zum Bilanzstichtag geltende Steuersatz verwendet oder, wenn schon gesetzlich eine bestimmte Änderung des Steuersatzes durchgesetzt ist, der zukünftig neu geltende Steuersatz verwendet.¹⁰²

Bei Steuersatzänderungen kommt es somit zu Änderungen in der Höhe der bereits angesetzten latenten Steuern. Diese Differenz des Umkehrungsbetrages der Steuerentlastung hat eine Erhöhung oder Verminderung des Steueraufwandes der laufenden Perioden zur Folge.¹⁰³

Das österreichische Rechnungslegungsgesetz fordert die Anwendung des Timing-Konzepts in Kombination mit der Liability-Methode.

3.2.2. IAS 12

In der internationalen Rechnungslegung nach IFRS wird die Berechnung der latenten Steuern nach dem bilanzorientierten Temporary-Konzept vorgenommen. Geregelt wird dies im IAS 12. Grundlage der Berechnung sind zu versteuernde oder abzugsfähige temporäre Differenzen (IAS 12.5), die durch den Vergleich des Buchwertes eines Vermögenswerts oder einer Schuld mit dem Steuerwert (IAS 12.7) entstehen.¹⁰⁴

Als Steuerwert eines Vermögenswerts bezeichnet wird der Betrag, der bei Realisierung des Vermögenswertes steuerlich abgezogen werden darf. Als Steuerwert einer Schuld wird der Buchwert herangezogen (12.8).

IAS 12.5: „Zu versteuernde temporäre Differenzen: Ein temporärer Unterschied, der zu steuerpflichtigen Beträgen in der Zukunft führt, wenn der Buchwert des Vermögenswertes realisiert oder die Schuld erfüllt wird.“

IAS 12.5: „Abzugsfähige temporäre Differenzen: Ein temporärer Unterschied, der zu Beträgen führt, die in Zukunft abzugsfähig sind, wenn der Buchwert des Vermögenswertes realisiert oder eine Schuld erfüllt wird.“

Beim Einbezug temporärer Differenzen in die Berechnung latenter Steuern ist es jedoch egal, ob diese erfolgswirksam oder erfolgsneutral entstanden sind. Wichtig ist allerdings nur, ob es in zukünftigen Perioden bei der Umkehr des Unterschiedsbetrages zu einer

¹⁰² Vgl. Jarolim / Öppinger (2013), S. 191.

¹⁰³ Vgl. Egger et al. (2013), S. 232.

¹⁰⁴ Vgl. Petersen et al. (2016), S. 369.

Steuerbe- oder -entlastung kommt, egal wann diese eintreten wird, oder ob eine Maßnahme dafür gesetzt werden muss (z. B. Veräußerung eines Grundstücks). Permanente Differenzen sind somit alle Unterschiede, die sich niemals in zukünftigen Geschäftsjahren erfolgswirksam umkehren, wie z.B. steuerfreie Betriebseinnahmen und nicht abzugsfähige Betriebsausgaben.¹⁰⁵

Die aktiven und passiven latenten Steuern werden durch Multiplikation der temporären Differenzen mit dem gültigen Steuersatz berechnet. Welcher Steuersatz angewendet werden muss, wird in IAS 12.47 geregelt. Die Liability-Methode findet im IAS12 Anwendung. Es wird von dem Steuersatz ausgegangen, der zukünftig bei der Erfüllung der Schuld oder bei Realisation des Vermögenswertes gültig ist, das heißt zum Zeitpunkt der Umkehrung des Unterschiedsbetrages. Änderungen des in der Zukunft liegenden Steuersatzes dürfen allerdings nur berücksichtigt werden, wenn dieser am Bilanzstichtag bereits gültig ist.¹⁰⁶

IAS 12.51: „Die Bewertung hat die Erwartungen des Unternehmens am Bilanzstichtag zu berücksichtigen, in welcher Weise der Buchwert der Vermögenswerte und Schulden realisiert oder erfüllt wird.“

Bei der Auswahl des richtigen Steuersatzes müssen gemäß IAS 12.51 Erwartungen des Unternehmens miteinbezogen werden, wie und wann genau sie die Buchwerte der Vermögenswerte realisieren oder die Schulden erfüllen.

Diese Erwartungen können die Berechnung der Höhe der latenten Steuer maßgebend beeinflussen, was im nächsten Beispiel dargestellt werden soll:

Ein abnutzbares Anlagengut hat im Jahr 01 einen IFRS-Buchwert von 100 und einen steuerlichen BW von 80. Die im Jahr 01 beschlossene Steuerreform bewirkt eine Steuersatzänderung von 50% im Jahr 02 auf 40% im Jahr 03.					
LÖSUNG:					
	IFRS-BW	Steuerlicher BW	Differenz	Steuersatz	PLS
a) Anlagegut im Jahr 02 verkaufen	100	80	20	50%	10

¹⁰⁵ Vgl. Petersen et al. (2016), S. 370, Rz. IAS 12.26 und IAS 12.51Aff.

¹⁰⁶ Vgl. Petersen et al. (2016), S. 380, Rz. IAS 12.46f.

b) Anlagegut weiterhin nutzen	100	80	20	40%	8
a) Unternehmen will Vermögenswert im Jahr 02 verkaufen (Ansatz mit 50% Steuersatz, da schon in 02 die Differenz realisiert wird) – <u>PLS in der Höhe von 10</u> ; b) Unternehmen will Anlagegut weiterhin nutzen (Ansatz mit 40% Steuersatz) – <u>PLS in der Höhe von 8</u>					

Abbildung 13: Beispiel zur Berechnung latenter Steuern mit verschiedenen Erwartungen¹⁰⁷

3.2.3. HGB

§ 274 Abs. 1: „Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern (§ 266 Abs. 3 E.) in der Bilanz anzusetzen. Eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerentlastung kann als aktive latente Steuern (§ 266 Abs. 2 D.) in der Bilanz angesetzt werden...“

§ 274 Abs. 2: „Die Beträge der sich ergebenden Steuerbe- und -entlastung sind mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen zu bewerten und nicht abzuzinsen...“

Der deutsche Gesetzgeber regelt im § 274 Abs. 1, dass bei der Berechnung latenter Steuern alle Bilanzierungs- und Bewertungsdifferenzen, die sich aus dem Vergleich der Handels- und Steuerbilanz ergeben, miteinbezogen werden müssen, wenn sie sich in Zukunft wahrscheinlich abbauen und dies zu einer Steuerbe- oder -entlastung führt. Daraus kann eindeutig gefolgert werden, dass das bilanzorientierte Temporary-Konzept angewendet werden muss.¹⁰⁸

Da der Gesetzestext eine bilanzorientierte Methode voraussetzt, kann man daraus entnehmen, dass eigene Bilanzposten für die entstehenden Steueransprüche oder Schulden angesetzt werden müssen. Durch die Anwendung des bilanzorientierten Temporary-Konzepts kann nur die Liability-Methode die einzige vertretbare Methode sein, da nur diese mit dem Temporary-Konzept vereinbar ist.¹⁰⁹

¹⁰⁷ Vgl. Petersen et al. (2016), S. 380 – 381.

¹⁰⁸ Vgl. Maier / Weil (2009), S. 2730; Ollinger (2015), S. 165.

¹⁰⁹ Vgl. Ollinger (2015), S. 166.

§ 274 Abs. 2 besagt, dass die sich ergebenden Differenzen mit den Steuersätzen bewertet werden müssen, die zum Zeitpunkt der Differenzenumkehr Gültigkeit haben werden. Dies impliziert, dass neben der Ermittlung der temporären Differenzen auch eine Vorhersage des zukünftigen Steuersatzes notwendig wird. Es wird somit die bilanzorientierte Liability-Methode vorausgesetzt. Prognoserechnungen, die den Steuersatz betreffen, können nur schwer vorgenommen werden, da die Umkehrungszeitpunkte von quasi-permanenten Unterschieden nicht sicher vorausgesagt werden können, sowie die in ferner Zukunft liegenden Steuersatzerwartungen (für quasi-permanente Differenzen anzuwenden) schwer geschätzt werden können. Deshalb wird vom Steuersatz am Abschlussstichtag ausgegangen. Etwaige Steuersatzänderungen sollen nur Anwendung finden, wenn sie per Gesetz beschlossen wurden. Ist diese Änderung noch nicht festgesetzt, muss vom Steuersatz am Bilanzstichtag ausgegangen werden.¹¹⁰

Schema zur Berechnung der latenten Steuern:

	Vermögensgegenstand bzw. Passivposten HGB
+/-	Vermögensgegenstand bzw. Passivposten StB (inkl. Hinzurechnungen und Kürzungen und „temporären Betriebsprüfungsrisiken“)
=	Differenzen bedingt durch unterschiedliche Ansätze und Bewertungen
+/-	permanente Differenzen
=	Temporäre Differenz
*	Steuersatz
=	Aktive oder passive latente Steuern auf Ansatz und Bewertungsdifferenzen
+/-	ALS oder PLS auf Verlust-/Zinsvorträge
=	Vorläufige ALS / PLS
+/-	Änderungen durch Prognoserechnung
=	Aktive oder Passive latente Steuern

Abbildung 14: Berechnung latenter Steuern¹¹¹

3.2.4. UGB g. F.

§ 198 Abs. 9: „Bestehen zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Rückstellungen,

¹¹⁰ Vgl. Maier / Weil (2009), S. 2734; Ollinger (2015), S. 265 – 266.

¹¹¹ Vgl. Grottel / Larenz (2016), S. 1106 – 1107, Rz. 57.

Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist bei einer sich daraus insgesamt ergebenden Steuerbelastung diese als Rückstellung für passive latente Steuern in der Bilanz anzusetzen. Sollte sich eine Steuerentlastung ergeben, so haben mittelgroße und große Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a diese als aktive latente Steuern (§ 224 Abs. 2 D) in der Bilanz anzusetzen...“

Die Steuerabgrenzung nach dem RÄG 2014 verfolgt das Ziel, eine möglichst realistische Vermögenslage inklusiver zukünftiger Steuereffekte auszuweisen. Rückstellungen, die eine zukünftige Steuerbelastung abgrenzen sollen und in diesem Geschäftsjahr entstanden sind, stehen mit dem österreichischen Vorsichtsprinzip im Einklang. Wobei die Abgrenzung einer zukünftigen Steuerentlastung, die durch unternehmensrechtliche Abschreibungen zustande kommt, die im Steuerrecht aber noch keine Anwendung findet, eher als ein Zuwiderlaufen des Realisationsprinzips angesehen werden kann.¹¹²

Dem Gesetzestext zufolge wird bei der österreichischen Rechnungslegung der latenten Steuern nun vom bilanzorientiertem Temporary-Konzept ausgegangen, wobei die Bewertung dieser Differenzen nach der Liability-Methode¹¹³ vollzogen wird.

3.2.5. Zusammenfassender Vergleich und Schlussfolgerungen für österreichische Unternehmen

Die Steuerabgrenzung nach dem RÄG wurde in Bezug zur Ermittlung der Differenzen und der Berechnung der latenten Steuern derart geändert, dass nun das Temporary-Konzept zum Einsatz kommt, welches auch gemäß IAS 12 und HGB verlangt wird.

Vor der Gesetzesänderung in Österreich kam das sogenannte Timing-Konzept zur Anwendung. Mit dem RÄG 2014 wird auf das Temporary-Konzept umgestellt, das nun bedeutet, dass neben den zeitlich begrenzten Differenzen auch quasi-permanente Differenzen zum Ansatz kommen, also die sogenannten temporären Differenzen. Durch die Änderung des Konzepts ist es nun nicht mehr entscheidend, ob die Differenzen ergebniswirksam oder neutral entstanden sind.¹¹⁴

¹¹² Vgl. Bitzyk / Steckel (2015), S. 58.

¹¹³ Bezüglich Steuersatzänderungen siehe Kapitel 3.2.3. HGB; diese Regeln zu Steuersatzänderungen gelten genauso für die österreichische Rechnungslegung in Bezug zur Liability-Methode; Eberhartinger / Petutschnig (2015), S. 253.

¹¹⁴ Vgl. Eberhartinger / Petutschnig (2015), S. 251.

Durch diese Änderungen in Kombination mit weiteren Ansatz- und Bewertungsänderungen, die an dieser Stelle nicht weiter erläutert werden sollen, kann es in der österreichischen Rechnungslegung zu größeren Differenzen, vor allem im Zuge der Umstellung, und in weiterer Folge zu mehr latenten Steuern kommen.¹¹⁵

Gesamte Prozesse in Unternehmen werden einer Änderung bedürfen – wie es die Änderung des im alten HGB verankerten Timing-Konzepts auf das Temporary-Konzept durch das BilMoG schon gezeigt hat. Da es z.B. nicht üblich war, die Steuerbilanz schon zeitlich neben der unternehmensrechtlichen Bilanz aufzustellen. Nun wird dies jedoch nötig sein, um die Differenzen berechnen zu können, da nun von den Vermögenswerten und Schulden in den Bilanzen ausgegangen wird und nicht mehr vom Jahresüberschuss der GuV.¹¹⁶

Da vor dem RÄG 2014 das Timing-Konzept in Verbindung mit der Liability-Methode gefordert wurde, kann man sagen, dass die Änderung zum Temporary-Konzept hin eine in sich stimmigere Anwendung von latenten Steuern darstellt, da nun ein dynamisches Konzept mit einer dynamischen Bewertung einhergeht.

3.3. Grundregeln zum Ansatz und zur Bewertung latenter Steuern

3.3.1. Aktive latente Steuern (ausgenommen steuerliche Verlustvorträge)

3.3.1.1. UGB vor dem RÄG 2014

Aktive latente Steuern entstehen, wenn das unternehmensrechtliche Ergebnis kleiner ist als das steuerrechtliche Ergebnis und der Steueraufwand somit nach unten korrigiert werden muss.¹¹⁷

Die Bemessungsgrundlage multipliziert mit dem Steuersatz, ergibt die Höhe der aktiven latenten Steuern:

Zeitliche Differenzen des GJ

+ kumulierte zeitliche Differenzen vergangener GJ

= BMGL für latente Steuern

* Steuersatz

= Aktive latente Steuer

¹¹⁵ Vgl. Wolf (2016), S. 43 – 44.

¹¹⁶ Vgl. Stückler (2015), S.258; Maier / Weil (2009), S. 2731.

¹¹⁷ Vgl. Jarolim / Öppinger (2013), S. 190.

§ 198 Abs. 10: „Ist der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand zu hoch, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn höher als das unternehmensrechtliche Ergebnis ist, und gleicht sich der zu hohe Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich aus, so darf in Höhe der voraussichtlichen Steuerentlastung nachfolgender Geschäftsjahre ein Abgrenzungsposten auf der Aktivseite der Bilanz gebildet werden, der gesondert auszuweisen ist. Der Betrag ist aufzulösen, sobald die Steuerentlastung eintritt oder mit ihr voraussichtlich nicht mehr zu rechnen ist.“

Gemäß § 198 Abs. 10, kann ein aktiver Bilanzposten gebildet werden, wenn der Steueraufwand zu hoch ist und sich dieser wieder in den Folgejahren umkehrt. Es besteht somit ein Wahlrecht für den Ansatz aktiver latenter Steuern.¹¹⁸

3.3.1.2. IAS 12

IAS 12.24: „Ein latenter Steueranspruch ist für alle abzugsfähigen temporären Differenzen in dem Maße zu bilanzieren, wie es wahrscheinlich ist, dass ein zu versteuerndes Ergebnis verfügbar sein wird, gegen das die abzugsfähige temporäre Differenz verwendet werden kann...“

Die verschiedenen Entstehungsursachen für abzugsfähige temporäre Differenzen, die in weiterer Folge aktive latente Steuern begründen, werden im IAS 12.26 aufgeführt:

- a) Kosten der betrieblichen Altersversorgung dürfen erst steuerlich berücksichtigt werden, wenn diese tatsächlich bezahlt wurden. Es besteht somit eine abzugsfähige Differenz, wenn diese schon im IFRS-Abschluss bei der Berechnung des Ergebnisses vor Steuern abgezogen wurden,
- b) Steuerlich schon berücksichtigte Forschungskosten, die gemäß IAS 38 einem Aktivierungsverbot unterliegen (IFRS-Buchwert 0),¹¹⁹
- c) Drohverlustrückstellungen, die im IFRS-Abschluss angesetzt werden,¹²⁰
- d) durch die Fair-value Bewertung entstandene Verminderung des Buchwertes unter die fortgeführten Anschaffungskosten, obwohl die Wertminderung nicht von Dauer sein muss.¹²¹

¹¹⁸ Vgl. Rohatschek (2013), S. 185, Rz. 198.

¹¹⁹ Vgl. Grünberger (2014), S. 347.

¹²⁰ Vgl. Petersen et al. (2016), S. 370.

¹²¹ Vgl. siehe oben, Grünberger (2014), S. 348.

Der IASB konkretisiert mit der Änderung des IAS 12 – Ertragsteuern vom 19.1.2016 diesen Punkt mit einem genauen Beispiel. Unrealisierte Verluste aus Schuldinstrumente die zum Fair-value bewertet werden, während die steuerliche Basis unverändert bleibt, führen zu aktiven latenten Steuern. Dies ist unabhängig von der Verwertung des Schuldinstruments.¹²²

IAS 12 fordert für den Ansatz von aktiven latenten Steuern, dass in künftigen Perioden wahrscheinlich mindestens ein zu versteuerndes Ergebnis in der gleichen Höhe zur Verfügung stehen muss, das bei Umkehrung der abzugsfähigen temporären Differenzen gegengerechnet werden kann. Begründet werden kann diese Regelung der IFRS damit, dass die Auflösung der aktiven latenten Steuern nur in Form einer Steuerentlastung und nicht als Zahlungsanspruch gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht werden kann.¹²³

Die internationale Rechnungslegungsvorschrift konkretisiert nicht die Formulierung, dass ein zu versteuerndes Ergebnis „wahrscheinlich“ zur Verfügung stehen wird, um aktive latente Steuern zu bilanzieren. Allgemein wird davon ausgegangen, dass aktive latente Steuern gebildet werden müssen, wenn es zu mindestens 50% wahrscheinlich ist, dass ein zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung steht.¹²⁴ Dieses ausreichende zu versteuernde Ergebnis ist vorhanden, wenn ausreichende zu versteuernde temporäre Differenzen in Bezug auf das gleiche Steuersubjekt und gleiche Steuerbehörde bilanziert wurden, die sich im selben Geschäftsjahr wie die abzugsfähigen temporären Differenzen ausgleichen oder in Geschäftsjahren ausgleichen, in die die steuerlichen Verluste, die durch die Auflösung der aktiven latenten Steuern entstehen, verschoben werden können.¹²⁵

IAS 12.29 regelt, falls nicht genügend zu versteuernde temporäre Differenzen (wie in vorigem Absatz beschrieben) vorliegen, müsse ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis vorliegen. Dieses Ergebnis dürfe keine zukünftigen abzugsfähigen temporären Differenzen berücksichtigen, da diese zum Entstehungszeitpunkt wiederum ein zu versteuerndes Ergebnis voraussetzen, um bilanziert zu werden. Zur Ermittlung dieses

¹²² Vgl. IFRS (2016), S. 4 – 5, Rz. 26.

¹²³ Vgl. Petersen et al. (2016), S. 371.

¹²⁴ Vgl. Pellens et al. (2014), S. 236; Grünberger (2014), S.351 spricht sogar von einer Wahrscheinlichkeit von mindestens 75 bis 80%.

¹²⁵ Vgl. IAS 12.28, dies kann durch einen Verlustvortrag oder Verlustrücktrag erwirkt werden.

Ergebnisses sind auch Steuergestaltungsmöglichkeiten¹²⁶ zulässig, wie z.B. sale and lease back-Aktionen von Vermögenswerten, um stille Reserven aufzudecken.¹²⁷

Die Änderung des IAS 12 – Ertragsteuern konkretisiert in IAS 12.29 (a) i) genauer, dass bei der Beurteilung des geforderten ausreichenden zu versteuernden Ergebnisses, Steuerabzüge, die aus der Umkehrung aktiver latenter Steuern resultieren, nicht miteingerechnet werden dürfen. IAS 12.29A hält fest, dass für die Schätzung der zu versteuernden Gewinne auch Werte eines Vermögensgegenstandes, die über dem Buchwert liegen, miteinbezogen werden dürfen, wenn ausreichend Beweise dafür vorliegen, dass das Unternehmen diese Werte auch realisieren wird. Diese Bestimmungen sind für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Jänner 2017 beginnen.¹²⁸

Werden aktive latente Steuern nicht aktiviert, so muss das Unternehmen gemäß IAS 12.37 in jeder neuen Periode die Ansatzvoraussetzungen neu beurteilen. Es kann sein, dass sich die Lage des Unternehmens derart ändert, dass wahrscheinliche zukünftige Ergebnisse ermöglichen, einen Steueranspruch zu realisieren. Tritt dieses Ereignis ein und sind somit die Ansatzvoraussetzungen gegeben, muss das Unternehmen eine Zuschreibung zu den aktiven latenten Steuern vornehmen.¹²⁹ Dies könnte zum Beispiel im Zuge einer Neubeurteilung der aktiven latenten Steuern infolge eines Unternehmenszusammenschlusses eintreten.¹³⁰

Aktiviert latente Steuern müssen jedes Geschäftsjahr einem Werthaltigkeitstest gemäß IAS 12.56 unterzogen werden und falls dieser zu voraussichtlichen Änderungen führt, auf- oder abgewertet werden.¹³¹

3.3.1.3. HGB

§ 274 Abs. 1 Satz 2: „... Eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerentlastung kann als aktive latente Steuern (§ 266 Abs. 2 D.) in der Bilanz angesetzt werden. ...“

In der deutschen Rechnungslegung wird geregelt, dass Unterschiede die sich aus verschiedenen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und RAPs ergeben und sich voraussichtlich in Zukunft wieder umkehren und eine Steuerentlastung ergeben,

¹²⁶ Vgl. IAS 12.30.

¹²⁷ Vgl. Petersen et al. (2016), S. 371 – 372.

¹²⁸ Vgl. IFRS (2016), S. 6.

¹²⁹ Vgl. Krimpmann (2010), S. 29.

¹³⁰ Vgl. IAS 12.37.

¹³¹ Vgl. Ertel / Kaiser (2015), S. 2.

als aktive latente Steuern angesetzt werden dürfen. Es besteht somit ein Wahlrecht, ob diese zukünftige Entlastung bilanziert wird oder nicht. Allerdings besteht das Wahlrecht nur für den gesamten Aktivüberhang. Ein nur teilweiser Ansatz ist nicht zulässig. Es besteht, ein Wahlrecht, ob man die aktiven und passiven latenten Steuern saldiert oder unverrechnet – Brutto- oder Nettoausweis – bilanziert.¹³² Gemäß § 274 Abs. 1 Satz 3, können die Steuerwirkungen auch unverrechnet (Bruttomethode) aktiviert werden, dabei müssen jedoch aktive latente Steuern angesetzt werden, da § 274 Abs.1 Satz 2 das Wahlrecht zur Aktivierung an eine insgesamt ergebende Steuerentlastung koppelt.¹³³ Wählt man die unverrechnete Variante, müssen somit aktive latente Steuern bilanziert werden und das Wahlrecht geht ins Leere.¹³⁴

Um aktive latente Steuern ansetzen zu dürfen, müssen mit ausreichender Wahrscheinlichkeit zukünftig steuerpflichtige Erträge zur Verfügung stehen. Dies muss mittels Prognoserechnungen bestätigt werden.¹³⁵

Es besteht somit eine Pflicht zum Ansatz aktiver latenter Steuern bei der Bruttomethode und ein Wahlrecht bei Anwendung der Nettomethode.¹³⁶

Als größenabhängige Erleichterung gilt die Befreiung von kleinen Kapitalgesellschaften vom Ansatz latenter Steuern nach § 274a Nr. 5 und Kleinstkapitalgesellschaften nach § 267a Abs. 2. Sie müssen auch keine Angaben im Anhang gemäß § 288 Abs. 1 zu den latenten Steuern machen. Für kleine und Kleinstkapitalgesellschaften besteht demnach ein Wahlrecht zum Ansatz aktiver latenter Steuern. Dieses Wahlrecht unterliegt jedoch dem Stetigkeitsgebot (§ 246 Abs. 3).¹³⁷

3.3.1.4. UGB g. F.

§ 198 Abs. 9: „...Sollte sich eine Steuerentlastung ergeben, so haben mittelgroße und große Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a diese als aktive latente Steuern (§ 224 Abs. 2 D) in der Bilanz anzusetzen; kleine Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2 dürfen dies nur tun, soweit sie die unverrechneten Be- und Entlastungen im Anhang aufschlüsseln. ...“

¹³² Vgl. Maier / Weil (2015), S. 2730, Grottel /Larenz (2016) S. 1095, Rz. 14.

¹³³ Vgl. Krimpmann (2010), S. 54.

¹³⁴ Vgl. Maier / Weil (2015), S. 2730.

¹³⁵ Vgl. Grottel / Larenz (2016), S. 1095, Rz. 14.

¹³⁶ Vgl. Krimpmann (2010), S. 54.

¹³⁷ Vgl. Ollinger (2015), S. 174; Grottel /Larenz (2016), S. 1095, Rz. 14.

Gemäß § 198 Abs. 9 ist die Aktivierung der aktiven latenten Steuern von der Größenklasse des Unternehmens abhängig. Aktive latente Steuern müssen von mittelgroßen und großen Gesellschaften angesetzt werden. Kleine Gesellschaften haben auch nach dem RÄG 2014 noch immer ein Wahlrecht, müssen jedoch bei Ausübung des Wahlrechtes, die zukünftigen unverrechneten Steuerbe- und -entlastungen im Anhang genau angeben (näheres dazu siehe Kapitel 3.6.3.4.).¹³⁸

Dieses Ansatzwahlrecht muss jedoch in Zukunft stetig ausgeübt werden. Durch das RÄG 2014 wurde das Stetigkeitsgebot in § 201 Abs. 2 Z 1 derart verändert, dass der Begriff „Bewertungsmethoden“ um den Begriff „Bilanzierungs- und“ (Bewertungsmethoden) erweitert wurde.¹³⁹

Die Bewertung der latenten Steuern wird mit dem Steuersatz bewertet, der zum Zeitpunkt des Differenzenausgleichs Gültigkeit hat. Steuersatzänderungen können nur berücksichtigt werden, wenn diese schon gesetzlich beschlossen wurde.¹⁴⁰

Das im österreichischen Gesetzbuch verankerte Vorsichtsprinzip fordert jedoch, dass Steuersatzsenkungen in Bezug auf aktive latente Steuern bereits berücksichtigt werden sollen, auch wenn diese noch nicht beschlossen, aber absehbar sind und schon von der Politik vereinbart wurden. Es kommt somit zu einer verminderten aktiven latenten Steuer.¹⁴¹

Aufgrund des Vorsichtsprinzips ist es auch notwendig, die aktiven latenten Steuern auf ihre Werthaltigkeit hin zu überprüfen. Dies impliziert, dass geprüft werden muss, ob die zukünftig erwartete Steuerentlastung auch wirklich eintreten kann und wird. Dazu muss das Unternehmen in zukünftigen Perioden ausreichend hohe steuerpflichtige Einkünfte mit ausreichender Wahrscheinlichkeit in ihren Prognoserechnungen ausweisen können. In diese Berechnungen müssen alle Steuerwirkungen (auch der Ausgleich der temporären Differenzen) der zukünftigen Perioden miteingerechnet werden.¹⁴²

¹³⁸ Vgl. AFRAC (2017), S. 7, Rz. 7.

¹³⁹ Vgl. Eberhartinger / Petutschnig (2015), S. 253 – 254.

¹⁴⁰ Vgl. Kapitel 3.1.2.3; Eberhartinger / Petutschnig (2015), S. 252.

¹⁴¹ Vgl. Eberhartinger / Petutschnig (2017), S. 220, Rz. 65.

¹⁴² Vgl. Eberhartinger / Petutschnig (2015), S. 252.

3.3.1.5. Zusammenfassender Vergleich und Schlussfolgerungen für österreichische Unternehmen

Das österreichische UGB vor dem RÄG 2014 lässt den Unternehmen die Wahl, ob sie aktive latente Steuern aktivieren oder nicht. Ähnlich dem UGB vor dem RÄG 2014 besteht in Deutschland ein Wahlrecht bei der Bilanzierung von aktiven latenten Steuern, allerdings mit der Einschränkung, dass bei der Anwendung der Bruttomethode aktive latente Steuern angesetzt werden müssen. Nur im Zuge der Nettomethode kann das Wahlrecht ausgeübt werden, da hier nur der Aktivüberhang bilanziert würde. Kleine und Kleinstkapitalgesellschaften haben durch die größenabhängigen Erleichterungen grundsätzlich die Wahl, ob sie gemäß § 274, latente Steuern berücksichtigen. Dieses Wahlrecht muss stetig ausgeübt werden.

Im IAS 12 und im UGB g. F. ist ein Ansatz aktiver latenter Steuern verpflichtend vorgesehen. Kleine Gesellschaften haben allerdings gemäß UGB g. F. die Wahl die zukünftige Steuerentlastung anzusetzen oder nicht. Sie müssen allerdings dazu Anhangangaben bereitstellen, wenn sie das Wahlrecht ausüben und aktive latente Steuern in der Bilanz ansetzen. Ebenso müssen sie das Wahlrecht stetig ausüben. Gemäß IAS 12 und UGB g. F. muss jedoch ein zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft vorliegen, bei dessen Berechnung auch Steuergestaltungsmöglichkeiten erfasst werden dürfen, um aktive latente Steuern anzusetzen. Der Nichtansatz aktiver latenter Steuern bei zu geringem Ergebnis in der Zukunft, muss einer jährlichen Ansatzvoraussetzungsbeurteilung unterzogen werden. Wenn sich die Umstände ändern und ein zukünftiges zu versteuerndes Einkommen aus der Prognoserechnung hervorgeht, muss eine Zuschreibung vorgenommen werden.

Vergleicht man nun UGB g.F. und UGB vor dem RÄG 2014 kann man von einer deutlichen Änderung in Bezug auf aktive latente Steuern sprechen. Es ist nur das Wahlrecht bei kleinen Kapitalgesellschaften erhalten geblieben, jedoch müssen beim Ansatz Anhangangaben zu Steuerersparnissen oder Steuerbelastungen angeführt werden. Diese Änderung der Gesetzeslage wird einen Mehraufwand für Unternehmen durch zwingende Ermittlung latenter Steuern mit sich bringen. Dieser Mehraufwand wird auch dadurch entstehen, da in Zukunft eine Prognoserechnung für die Entwicklung der Ergebnisse des Unternehmens vorausgesetzt wird, wenn aktive latente Steuern angesetzt werden. Das betrifft somit auch kleine Gesellschaften, die das Wahlrecht ausüben und aktive latente Steuern ansetzen. Wenn Sie das Wahlrecht nicht ausüben, ist trotzdem von

einem Mehraufwand auszugehen, der allerdings geringer ausfallen dürfte, als wenn sie aktive latente Steuern ansetzen würden.

Der Ansatz von aktiven latenten Steuern bringt zwar mehr Information für die Abschlussadressaten, allerdings muss wegen Prognoseunsicherheiten diese Information kritisch hinterfragt werden, da der Ansatz von aktiven latenten Steuern von einer Prognoserechnung abhängig ist.¹⁴³

Durch den Ansatz aktiver latenter Steuern, der ein positives Ergebnis in Zukunft voraussetzt, wird von einer going-concern Annahme des Unternehmens ausgegangen. Um dieser Annahme Ausdruck zu verleihen, ist es notwendig, eine zukünftige Ergebnisrechnung aufzustellen. Dafür müssen die gesamten Aktivitäten der Gesellschaft miteinbezogen werden. Diese Prognoserechnung unterliegt der Voraussage des Managements. Betrachtet man diese Tatsache, kann man von einem „verdeckten Aktivierungswahlrecht“ aktiver latenter Steuern sprechen, da die Aktivierung abhängig ist von der Beurteilung der zukünftigen Entwicklung des Unternehmens durch das Management.

Die geänderte Gesetzeslage könnte somit auch eine Änderung der Einschätzung der Strategien der Unternehmen mit sich bringen. Kleine und mittlere Unternehmen wollen den Aufwand so gut es geht minimieren. Sie wollen ihr Wahlrecht zu den aktiven latenten Steuern beibehalten. Eine eventuelle Konsequenz könnte die Aufspaltung von größeren Unternehmen sein, damit sie weiterhin das Wahlrecht ausüben können, das sie sonst durch die Neuregelung verloren hätten.

3.3.2. Passive latente Steuern (ausgenommen steuerliche Verlustvorträge)

3.3.2.1. UGB vor dem RÄG 2014

§ 198 Abs. 9: „Ist der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand zu niedrig, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn niedriger als das unternehmensrechtliche Ergebnis ist, und gleicht sich der zu niedrige Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich aus, so ist in Höhe der voraussichtlichen Steuerbelastung nachfolgender Geschäftsjahre eine Rückstellung zu bilden und in der Bilanz gesondert auszuweisen oder im Anhang

¹⁴³ Vgl. Ollinger (2015), S. 282.

gesondert anzugeben. Soweit eine unversteuerte Rücklage (§ 205) ausgewiesen ist, bedarf es einer solchen Rückstellung nicht. Die Rückstellung ist aufzulösen, sobald die höhere Steuerbelastung eintritt oder mit ihr voraussichtlich nicht mehr zu rechnen ist.“

Ist der Saldo der zeitlichen Differenzen gemäß dem Berechnungsschema (siehe Kapitel 3.1.2.1.) positiv, so spricht man von passiven latenten Steuern, für die nach dem § 198 Abs. 9 UGB vor dem RÄG 2014 eine Verpflichtung zum Ansatz in der Bilanz bestanden hat. Wenn eine unversteuerte Rücklage gemäß § 205, mindestens in der Höhe der passiven latenten Steuer angesetzt war, bestand diese Passivierungspflicht nicht.¹⁴⁴

3.3.2.2. IAS 12

Im Gegensatz zur Erfassung aktiver latenter Steuern müssen passive latente Steuern nach der internationalen Rechnungslegung sogar dann angesetzt werden, wenn nur eine geringe Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die Steuerschulden realisieren werden. Es besteht eine Passivierungspflicht für zu versteuernde temporäre Differenzen.¹⁴⁵

3.3.2.3. HGB

§ 274 Abs. 1: „...so ist eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern (§ 266 Abs. 3 E.) in der Bilanz anzusetzen.“

Gemäß § 274 Abs. 1, verpflichtet der deutsche Gesetzgeber Unternehmen zum Ansatz passiver latenter Steuern.

Wie schon im Kapitel 3.3.1.3. erwähnt, sind kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften grundsätzlich von der Ansatzpflicht latenter Steuern befreit. Es müssen demnach auch keine passiven latenten Steuern angesetzt werden.

Die größenabhängigen Erleichterungen im deutschen HGB lassen auf eine Nichtberechnung der latenten Steuern schließen und es sollen kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften entlastet werden. Bei genauerer Betrachtung der Situation ist dem aber nicht so. Wenn das Wahlrecht ausgeübt wird, kommen die normalen Regelungen zur Bilanzierung der Vermögensgegenständen und Schulden zum Tragen. Es müssten statt passive latente Steuern, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1) aufgestellt werden, um dem Vorsichtsprinzip gerecht zu werden. Erfolgswirksam und neutral entstandene zeitlich begrenzte

¹⁴⁴ Vgl. Egger et al. (2013), S. 226 – 227; Rohatschek (2013), S. 184 – 185, Rz. 196.

¹⁴⁵ Vgl. Petersen et al. (2016), S. 372; Grünberger (2014), S. 351.

Differenzen wären zwingend zur Ermittlung der zukünftigen Steuerbelastung heranzuziehen. Auch alle Geschäftsvorfälle, die eine Senkung der Steuerbelastung bewirken, müssten miteingerechnet werden (§ 253 Abs. 1). Die Folge ist die Ermittlung der aktiven latenten Steuer, da diese die Rückstellungen wieder reduzieren. Von einer Erleichterung kann in diesem Fall kaum mehr gesprochen werden, da aktive und passive latente Steuern gebildet werden müssen, nur unter einem anderen Deckmantel. Diese Ansicht kann auch dadurch seine Bestätigung erlangen, dass der Großteil der kleinen und Kleinstkapitalgesellschaften, die eigentlich befreit wären, die latenten Steuern freiwillig ansetzen.¹⁴⁶

3.3.2.4. UGB g. F.

§ 198 Abs. 9 Satz 1: „...so ist bei einer sich daraus insgesamt ergebenden Steuerbelastung diese als Rückstellung für passive latente Steuern in der Bilanz anzusetzen.“

In Österreich müssen passive Steuerabgrenzungen gemäß § 198 Abs. 9 Satz 1 bilanziert werden.

§ 198 Abs. 8 Z 3 Satz 2 enthält ein Wahlrecht für den Ansatz von unwesentlichen Rückstellungen. Dieses ist für die passiven latenten Steuern nur anwendbar, wenn sie insgesamt unwesentlich sind.¹⁴⁷

3.3.2.5. Zusammenfassender Vergleich und Schlussfolgerungen für österreichische Unternehmen

Es besteht in allen vier Regelwerken grundsätzlich eine Passivierungspflicht für passive latente Steuern.

Im HGB will der Gesetzgeber eine Erleichterung für kleine Unternehmen schaffen, indem er sie von der Ansatz und Bildungspflicht latenter Steuern generell entbindet. Ob man bei dieser Erleichterung in Bezug auf die passiven latenten Steuern eigentlich von einer Erleichterung sprechen kann, wird bezweifelt, da der Ansatz über die Hintertür durch Rückstellungen ungewisser Verbindlichkeiten dennoch stattfinden muss.

Im UGB vor dem RÄG 2014 war man von der Ansatzpflicht ausgenommen, wenn genügend un versteuerte Rücklagen vorhanden waren. § 205, betreffend un versteuerte

¹⁴⁶ Vgl. Ollinger (2015), S. 175 – 178.

¹⁴⁷ Vgl. AFRAC (2017), S. 7, Rz. 6.

Rücklagen, wurde mit dem RÄG 2014 aus dem Gesetz gestrichen¹⁴⁸ und somit auch die Ausnahme von der Ansatzpflicht.

Im Grunde sind durch die Änderung der österreichischen Gesetzeslage in Bezug auf die Ansatzpflicht von passiven latenten Steuern keine Auswirkungen auf die Unternehmenspraxis zu erwarten.

3.3.3. Auf steuerlichen Verlustvorträgen beruhende latente Steuern

3.3.3.1. UGB vor dem RÄG 2014

Hat ein Unternehmen Verluste erwirtschaftet, bedeutet dies, dass keine Steuern bezahlt werden müssen. Das Steuerrecht erlaubt, dass Verluste in zukünftige Geschäftsjahre vorgetragen werden dürfen und diese verringern in den folgenden Perioden die zu versteuernden Ergebnisse und führen zu einer zukünftigen Steuerentlastung. Im Verlustjahr entsteht ein sogenannter Steuerentlastungsanspruch.¹⁴⁹

Der österreichische Gesetzgeber hat keine eindeutige Formulierung ins Gesetz aufgenommen, die die Behandlung aktiver latenter Steuern bei Verlustvorträgen regelt. Jedoch wurde festgehalten, dass die Abgrenzung latenter Steuern auf zeitliche Differenzen, die einzelne Sachverhalte als Grundlage haben, vorgenommen wird. Die voraussichtliche zukünftige Steuerentlastung, begründet durch Verlustvorträge, erfüllt nicht das Tatbestandsmerkmal der einzelnen Sachverhalte, sondern ist durch einen Unterschied der steuerlichen und unternehmensrechtlichen Bemessungsgrundlage (nämlich 0 und Verlust) entstanden. Der Verlustvortrag entsteht aufgrund von vielen verschiedenen Sachverhalten. Diese aktiven latenten Steuern aus nicht genutzten steuerlichen Verlusten darf deshalb auch nicht angesetzt werden.¹⁵⁰

3.3.3.2. IAS 12

Ein latenter Steueranspruch, der sich aus steuerlichen Verlustvorträgen ergibt, muss gemäß IAS 12.34 angesetzt werden. Die Höhe der latenten Steueransprüche die angesetzt werden, hängt vom steuerpflichtigen Ergebnis ab, das in folgenden Perioden wahrscheinlich vorhanden sein wird und gegen das die Verlustvorträge aufgerechnet werden können.¹⁵¹

¹⁴⁸ Vgl. *Dokalik* (2015), S. 44.

¹⁴⁹ Vgl. *Petersen et al.* (2016), S. 376; *Hirschler et al.* (2010), S. 259 – 260, Rz. 225,

¹⁵⁰ Vgl. *Hirschler et al.* (2010), S. 259 – 260 Rz. 225; *Rohatschek* (2000), S. 140 – 143.

¹⁵¹ Vgl. *Petersen et al.* (2016), S. 376.

Die Beurteilungskriterien, ob ein Ergebnis wahrscheinlich vorhanden sein wird, ist im IAS 12.36 geregelt:

- a + b) Es liegen genügend passive latente Steuern oder zu versteuernde Ergebnisse vor, gegen die die aus den Verlustvorträgen erwachsenen aktiven latenten Steuern gegengerechnet werden können bevor diese verfallen.
- c) Die Verlustvorträge stammen aus identifizierbaren Ursachen, die sich voraussichtlich nicht wiederholen
- d) Das Unternehmen hat Steuergestaltungsmöglichkeiten, die zu steuerbaren Gewinnen in der Periode führen, in der die Verlustvorträge gegengerechnet werden können.

Liegt dieses Ergebnis nicht vor, sondern nur zukünftig prognostizierte Verluste, können keine latenten Steuern auf Verlustvorträge angesetzt werden.¹⁵²

Wenn das Unternehmen in den vergangenen Perioden eine Reihe von Verlusten vorzuweisen hat, kann auch für die nähere Zukunft daraus geschlossen werden, dass eher keine ausreichenden Ergebnisse vorhanden sein werden, die einen Ansatz rechtfertigen würden. Durch diese Vermutung hat das Unternehmen die Verpflichtung, diese Annahmen durch genaue Planungsrechnungen zu widerlegen. Es kann nur aktive latente Steuern aus Verlustvorträge in dem Maße ansetzen, in dem passive latente Steuern vorhanden sind, oder wenn überzeugende substanzielle Hinweise darauf schließen lassen, dass in folgenden Perioden genügend steuerbare Ergebnisse vorliegen werden.¹⁵³ Die Prognoserechnung muss sich nicht auf einen begrenzten Zeitraum beziehen, sondern für jedes Unternehmen individuell bestimmt werden. Je nach Situation des Unternehmens kann der Planungshorizont variieren.¹⁵⁴

Wie bei den aktiven latenten Steuern, müssen nicht angesetzte latente Steuern auf Verlustvorträge zu jedem Abschlussstichtag auf ihre Ansatzkriterien hin neu untersucht werden und bei Erfüllung der Tatbestände nachträglich aktiviert werden.¹⁵⁵

¹⁵² Vgl. IAS 12.36.

¹⁵³ Vgl. IAS 12.35; Petersen et al. (2016), S. 376; Ertel / Kaiser (2015), S. 2; Grünberger (2014), S. 358.

¹⁵⁴ Vgl. Petersen et al. (2016), S. 376.

¹⁵⁵ Vgl. IAS 12.37.

3.3.3.3. HGB

§ 274 Abs. 1 Satz 4: „*Steuerliche Verlustvorträge sind bei der Berechnung aktiver latenter Steuern in Höhe der innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen.*“

Steuerliche Verluste, die in die nächsten Perioden vorgetragen werden, werden in die Ermittlung des latenten Steueranspruchs miteinbezogen, in dem Ausmaß als in den folgenden fünf Geschäftsjahren eine Verlustverrechnung stattfinden kann.¹⁵⁶

Diese Berücksichtigung ist notwendig, um der Voraussetzung gerecht zu werden, dass ein tatsächliches Bild der Vermögens- Finanz- und Ertragslage vermittelt werden soll, um dem Bilanzleser hinreichend Informationen zu liefern.¹⁵⁷

Diese Steuerminderungspotenziale können manchmal sehr hoch ausfallen und diese Informationen sind für den Bilanzleser von großem Interesse bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Lage. Die Bildung aktiver latenter Steuern aus Verlustvorträgen widerspricht dem Realisationsprinzip – ebenso die Bildung sonstiger aktiver latenter Steuern. Jedoch werden diese aktiven latenten Steuern noch kritischer gesehen, als sonstige aktive latente Steuern aus temporären Unterschieden, da bei der Entstehung dieser, Verluste die Grundlage bilden. Um aktive latente Steuern anzusetzen, wird gefordert, dass in den folgenden Geschäftsjahren ausreichende Gewinne zur Verfügung stehen. Da diese aktiven latenten Steuern aus Verlusten resultieren, macht eine glaubhafte Darstellung zukünftiger Gewinne umso notwendiger.¹⁵⁸

Diese zukünftigen Gewinne sind notwendig, damit es überhaupt zu einer Steuerersparnis in folgenden Perioden kommt. Im Grunde sind Verlustvorträge nicht zeitlich beschränkt und es kann die Nutzung der Verluste sehr weit in der Zukunft liegen. Eine Prognoserechnung, die sehr weit in die Zukunft reicht, eröffnet den Unternehmen auch erhebliche Ermessensspielräume in der Beurteilung der zukünftigen wirtschaftlichen und somit auch steuerlichen Entwicklung des Unternehmens. Sehr weitreichende Prognosehorizonte führen zu unsicheren Ergebnissen und somit auch zu einem unsicheren Eintreten der Steuerersparnis.¹⁵⁹

Um die aktiven latenten Steuern aus Verlustvorträgen aktivieren zu können wird vom

¹⁵⁶ Vgl. Grottel / Larenz (2016), S. 1103, Rz. 40; Maier / Weil (2009), S. 2731; Meyer et al. (2010), S. 248.

¹⁵⁷ BT-Drucksache (16/10067), S. 67 Zu Nummer 25.

¹⁵⁸ Vgl. Ollinger (2015), S. 351.

¹⁵⁹ Vgl. Ollinger (2015), S. 354.

deutschen Gesetzgeber aufgrund des vorherrschenden Vorsichtsprinzips deshalb eine detaillierte steuerliche Planungsrechnung gefordert. Diese wird auf einen Planungshorizont von 5 Jahren eingeschränkt, im Gegensatz zur Prognoserechnung um allgemeine aktive latente Steuern anzusetzen, bei der kein Zeitraum vorgegeben wird.¹⁶⁰ Begründet kann diese unterschiedliche Regelung bei aktiven latenten Steuern aus Verlustvorträgen und aktiven latenten Steuern aus temporären Differenzen damit werden, dass eine „besondere Gefahr“ der Nichtrealisierbarkeit der Steuererminderung von der Verlustnutzung ausgeht.¹⁶¹

Es wird den Unternehmen nahegelegt, den Planungshorizont von 5 Jahren auch anzuwenden, wenn die Nutzung des Verlustes schon früher vorhergesagt werden kann. Dann muss die Prognoserechnung mittels Extrapolation auf 5 Jahre erweitert werden.¹⁶²

Da diese Anwendungsform des Planungshorizonts gegen das Vorsichtsprinzip spricht, wird mittlerweile von einer Maximalgrenze von 5 Jahren ausgegangen.¹⁶³

Nicht eindeutig formuliert ist, ob auch bei einem entstehenden Passivüberhang der Einbezug des Verlustvortrags in die Steuerabgrenzungsberechnung mit einer Einschränkung des Betrachtungszeitraums belegt ist. Im Gesetz wird bei der Beschränkung nur von der Berechnung aktiver latenter Steuern gesprochen. DRS 18.21 besagt, falls nach der Saldierung aktiver latenter Steuern aus temporären Differenzen mit passiven latenten Steuern ein Passivüberhang vorliegen sollte, sind alle aufrechnungsfähigen Verlustvorträge maximal in der Höhe des Passivüberhangs in die Berechnung ohne Einschränkung des Zeithorizonts miteinzubeziehen. Somit wird dem Ansatz einer zukünftigen nicht stattfindenden Steuerbelastung entgegengewirkt. Eine Aktivierung der den Passivüberhang übersteigenden aktiven latenten Steuern aus Verlustvorträgen ist dann nur durch eine Planungsrechnung, beschränkt auf fünf Jahre, möglich.¹⁶⁴

Der Gesetzgeber regelt nicht die Wahrscheinlichkeit, mit der die erwartete Verlustnutzung eintreten muss, damit diese angesetzt werden darf. DRS 18.9 regelt nur,

¹⁶⁰ Vgl. Grottel / Larenz (2016), S. 1103, Rz. 42; Maier / Weil (2009), S. 2732.

¹⁶¹ Vgl. Ollinger (2015), S. 356.

¹⁶² Vgl. Grottel / Larenz (2016), S. 1104, Rz. 44.

¹⁶³ Vgl. Ollinger (2015), S. 356.

¹⁶⁴ Vgl. Grottel / Larenz (2016), S. 1104, Rz. 45; DRSC (2010), S. 10, DRS 18.21.

dass „gewichtiger Gründe dafür als dagegen sprechen“¹⁶⁵ müssen, um eine Steuerabgrenzung im Allgemeinen ansetzen zu können.¹⁶⁶

Im HGB fehlen Vorgaben, die zur Ermittlung der zukünftigen erwarteten Gewinne eingehalten werden müssen.

3.3.3.4. UGB g. F.

§ 198 Abs. 9 Satz 3: „Für künftige steuerliche Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen können aktive latente Steuern in dem Ausmaß angesetzt werden, in dem ausreichende passive latente Steuern vorhanden sind oder soweit überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft zur Verfügung stehen wird;...“

Die neue Regelung besagt, dass aktive latente Steuern, die auf Verlustvorträge beruhen, in die Berechnung latenter Steuern miteinbezogen werden können und ein sich ergebender Aktivüberhang angesetzt werden darf. Auch hier gilt das Stetigkeitsgebot.

Dieses Ansatzwahlrecht ist im Widerspruch mit dem Vorsichtsprinzip, das in der österreichischen Rechnungslegung durch die GoB und in § 201 Abs. 2 Z 4 geregelt ist. Deshalb beschränkt § 198 Abs. 9 Satz 3 die Höhe des aktivierbaren Betrages durch zwei Vorgaben, um dem Vorsichtsprinzip gerecht zu werden.¹⁶⁷

Es dürfen demnach nur aktive latente Steuern auf Verlustvorträge maximal in der Höhe der vorhandenen passivierten latenten Steuern berücksichtigt werden. Aus der gesetzlichen Formulierung geht nicht eindeutig hervor, ob die mit den allgemein entstandenen aktiven latenten Steuern vorhandenen saldierten oder unsaldierte passiven latenten Steuern gemeint sind. § 198 Abs. 9 Satz 1 spricht bei der Passivierung latenter Steuern von einer sich insgesamt ergebenden Steuerbelastung, was eher für die bereits saldierten passiven latenten Steuern spricht. Auch im Lichte des Vorsichtsprinzips wäre der Passivüberhang und nicht der unsaldierte passive Posten als Begrenzung zu sehen.¹⁶⁸

Es kommt entweder zu einer Reduktion der Passivierung oder zu einem Nichtansatz der Rückstellung für passive latente Steuern. Die Begründung für diese Vorgabe liegt darin,

¹⁶⁵ Vgl. DRSC (2010), S. 8, DRS 18.9.

¹⁶⁶ Vgl. Ollinger (2016), S. 359.

¹⁶⁷ Vgl. Stückler (2015), S. 260; Eberhartinger / Petutschnig (2015), S. 253.

¹⁶⁸ Vgl. Stückler (2015), S. 260; AFRAC (2017), S. 8, Rz. 12, spricht beim Ansatzwahlrecht von der „Verrechnung mit dem nach der Gesamtdifferenzenbetrachtung verbleibenden Betrag an passiven latenten Steuern“ – also dem Passivüberhang.

dass zukünftige Steuerschulden mit den vorgetragenen Verlusten aufgerechnet werden können und somit keine Steuerbelastung erfolgen wird.¹⁶⁹

Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge dürfen nur in dem Maß bei der Berechnung der latenten Steuern berücksichtigt werden, in dem die passiven latenten Steuern die allgemein entstandenen aktiven latenten Steuern übersteigen (vgl. Abb. 10). Wenn sich nach der Aufrechnung der aktiven latenten Steuer mit der passiven ein aktiver Überhang ergibt, darf dieser nur angesetzt werden, wenn gemäß § 198 Abs. 9 Satz 3 substantielle Hinweise darauf deuten, dass genügend Ergebnisse in zukünftigen Perioden vorliegen werden, die eine Aktivierung rechtfertigen.¹⁷⁰

Substantielle Hinweise stellen gemäß AFRAC, zu versteuernde Ergebnisse, die entstehen bevor die Steuerentlastungen aufgrund von Verlustvorträgen verfallen, oder identifizierbare Ursachen der Verlustvorträge, die sich nicht wiederholen werden oder Steuergestaltungsmöglichkeiten der Unternehmen, die zu steuerbaren Gewinnen führen, die gegen die Verlustvorträge verrechnet werden können, dar.¹⁷¹

Die ErlRV zum RÄG 2014 verweist auf IAS 12.25, wenn das Unternehmen in früheren Perioden eine Reihe von Verlusten hatte und auf IAS 12.36, beim Einschätzen der Wahrscheinlichkeit zukünftiger positiver Ergebnisse.¹⁷²

¹⁶⁹ Vgl. Stückler (2015), S. 260; Eberhartinger / Petutschnig (2015), S. 253.

¹⁷⁰ Vgl. Eberhartinger / Petutschnig (2015), S. 253.

¹⁷¹ Vgl. AFRAC (2017), S. 9, Rz. 15.

¹⁷² Vgl. ErlRV zum RÄG 2014, S. 5 zu Z8 und 96.

Die Reihenfolge der Ermittlung der aktiven oder passiven latenten Steuern inklusive Verlustvorträge soll folgende Abbildung verdeutlichen:

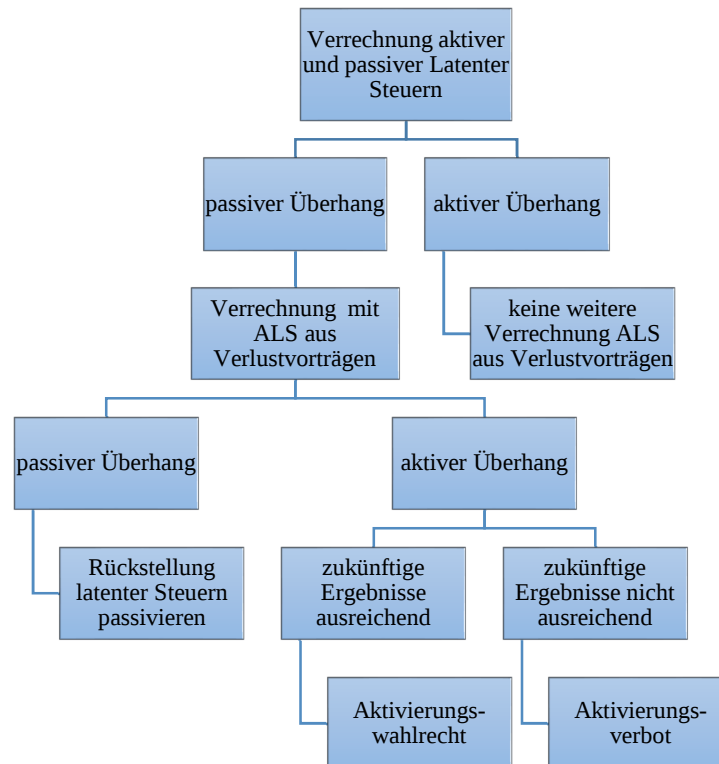


Abbildung 15: Berechnungsreihenfolge bei der Ermittlung aktiver/passiver latenter Steuern ¹⁷³

3.3.3.5. Zusammenfassender Vergleich und Schlussfolgerungen für österreichische Unternehmen

Im UGB vor dem RÄG 2014 liegt keine eindeutige Regelung vor, jedoch wird durch Gesetzesauslegung von einem Aktivierungsverbot ausgegangen. IAS 12 verfolgt eine Aktivierungspflicht der aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge während das HGB und UGB g. F. dem Unternehmen in einem eingeschränkten Rahmen die Wahl lassen, diese Steueransprüche zu aktivieren.

Das RÄG 2014 führt zu einer Änderung des Ansatzverbots, zu einem Wahlrecht in der österreichischen Rechnungslegung und in Bezug auf die Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge zu gravierenden Neuerungen. Es wurde das Wahlrecht der Aktivierung gemäß HGB und UGB g.F. an eine steuerliche Prognoserechnung geknüpft, die die zukünftige Ertragslage des Unternehmens darstellen soll. Im Gegensatz zum HGB, in dem keine konkreten Vorgaben zur Prognoserechnung zu finden sind, regelt der

¹⁷³ Eigene Darstellung

österreichische Gesetzgeber zumindest, dass man sich an internationale Rechnungslegungsstandards wie z.B. IAS 12.36 zu orientieren hat. Es wird allerdings zu einer deutlichen Steigerung des Arbeitsaufwandes führen, wenn ein Unternehmen diese latenten Steuern bilanzieren will.

Das HGB hat bei der Prognoserechnung eine Einschränkung des Planungshorizonts auf 5 Jahre vorgesehen. In den IFRS und in der österreichischen Gesetzeslage sind keine Einschränkungen diesbezüglich zu finden und deshalb wird der Zeitraum individuell an das Unternehmen und dessen Gegebenheiten angepasst, wie zum Beispiel die Ergebnislage und Branchenzugehörigkeit.¹⁷⁴

Dies kann als kritisch angesehen werden, da mit einer Ausdehnung des Planungshorizonts auch die steigende Unsicherheit der Ergebnisse dieser Planung einhergehen.¹⁷⁵ Diese Unsicherheit kann bilanzpolitisch ausgenutzt werden und erhebliche Ermessensspielräume können sich auftun, die zugunsten des Unternehmens genutzt werden und aktive latente Steuern gestaltet werden.¹⁷⁶

Verlustvorträge haben in Unternehmen ein oft nicht zu unterschätzendes Ausmaß, das wiederum ein unglaubliches Potential zur bilanzpolitischen Verwendung aufweist. Angesetzte aktive latente Steuern aus Verlustvorträge, die im nächsten Jahr den Werthaltigkeitstest nicht standhalten, werden abgeschrieben und verringern so wiederum den Gewinn des Unternehmens (Steuerersparnis) dieses Geschäftsjahr. Es führen jedoch auch überhöhte Wertberichtigungen, die in den folgenden Perioden wieder aufgeholt werden, zu einer Erhöhung des Gewinns. Die erfolgswirksame Aktivierung von latenten Steuern und die folgende Wertberichtigung (und folgende Wertaufholung) können einen nicht zu unterschätzenden Anteil des Ergebnisses ausmachen, sodass Raum für bilanzpolitische Gestaltungen gegeben ist.¹⁷⁷

Unternehmen können ihre Vermögens-, Finanz- und Ertragslage somit durch die Ausnutzung dieses neuen Wahlrechts, aktive latente Steuern aus Verlustvorträge anzusetzen, deutlich besser darstellen, als es vielleicht der Wirklichkeit entspricht.¹⁷⁸

¹⁷⁴ Vgl. Eberhartinger / Petutschnig, S. 253.

¹⁷⁵ Vgl. Dokalik / Hirschler (2015), S. 30.

¹⁷⁶ Vgl. Ollinger (2015), S. 354; Maier / Weil (2009), S. 2732.

¹⁷⁷ Vgl. Ertel / Kaiser (2015), S. 5; Breitzkreuz (2012), S. 1265.

¹⁷⁸ Vgl. Wolf (2016), S. 48.

Es muss jedoch auch festgehalten werden, dass mit einer Einschränkung des Prognosezeitraums nicht alle Gestaltungsmöglichkeiten ausgeschaltet werden, da auch im Zeitraum von 5 Jahren, der in Deutschland vorgegeben ist, subjektive Beurteilungen über die Lage des Unternehmens in die Berechnung einfließen, und der Gestaltung von aktiven latenten Steuern nicht ganz Einhalt geboten werden kann.¹⁷⁹

Warum der österreichische Gesetzgeber auf eine Einschränkung des Beobachtungszeitraums bei der Planungsrechnung verzichtet hat, könnte damit zusammenhängen, dass dies auch zu einer Einschränkung der Informationen für den Bilanzleser führen würde und gegen das Ziel des RÄG – entscheidungsnützliche Informationen offenzulegen – gerichtet wäre.

Wenn nun in Österreich auf eine Aktivierung latenter Steuern aus Verlustvorträgen verzichtet wird, oder diese nur teilweise berücksichtigt werden, könnte man als externer Bilanzleser darauf schließen, dass das Unternehmen nicht mit positiven Ergebnissen oder unzureichenden Ergebnissen in den folgenden Perioden rechnet. Dies wird in der Literatur als Signaling-Hypothese bezeichnet.¹⁸⁰

Ob diese Tatsache zukünftig in Österreich zum vermehrten Ansatz aktiver latenter Steuern aus Verlustvorträgen führen wird, bleibt abzuwarten.

Die Teil- oder Nichtaktivierung könnte jedoch auch den Grad der Vorsicht, den das Management bei der Bilanzierung walten lässt, widerspiegeln. Ein Nichtansatz kann als vorteilhaft erscheinen, da die Verlustvorträge und aufgrund von Teilwertabschreibungen die offenen Beteiligungssiebel, so im Jahresabschluss nicht ersichtlich sind.¹⁸¹

Durch das Aktivierungswahlrecht von aktiven latenten Steuern aus Verlustvorträgen kann aus Verlusten, aufgrund der positiven Prognoserechnungen in Hinblick auf zukünftige Erträge, ein bilanzierter Vermögenswert geschaffen werden.¹⁸² Dies kann für manche Unternehmen, die sich in der Öffentlichkeit besser repräsentieren wollen, ein attraktiver Anreiz sein, aktive latente Steuern aus Verlustvorträgen zu aktivieren, wobei zu beachten ist, dass ein falscher Jahresabschluss auch Haftungsfolgen hat.¹⁸³ Ändern sich die Ergebnisperspektiven des Unternehmens, kann dies zur Abschreibung der aktiven

¹⁷⁹ Vgl. Ollinger (2015), S. 361.

¹⁸⁰ Vgl. Breitzkreuz (2012), S. 1264; Maier / Weil (2009), S. 2732.

¹⁸¹ Vgl. Breitzkreuz (2012), S. 1264.

¹⁸² Vgl. Lüdenbach et al. (2016), S. 1525, Rz. 128.

¹⁸³ Vgl. Wolf (2016), S. 47 – 48.

latentem Steuern führen, was wiederum die Prognoserechnung negativ beeinflusst und den Ansatz nicht mehr gerechtfertigt erscheinen lässt.¹⁸⁴ Diese Abwärtsspirale könnte Unternehmen in ernsthafte Schwierigkeiten manövrieren, wenn nicht sogar ein schnelles Ende bereiten.¹⁸⁵

Auch der Ansatz dieser „falschen“ aktiven latenten Steuern könnte bedeutende Haftungsfolgen mit sich bringen. Die Einschränkung der Höhe der aktivierbaren latenten Steuern im UGB g.F. aus Verlustvorträgen soll diesen negativen Auswirkungen entgegentreten und diese eindämmen.¹⁸⁶

3.4. Ausnahmen beim Ansatz der latenten Steuern

3.4.1. UGB vor dem RÄG 2014

Im UGB vor dem RÄG 2014 finden sich keine eindeutig formulierten Ausnahmen beim Ansatz von latenten Steuern, jedoch stellt das Ansatzwahlrecht von aktiven latenten Steuern eine solche Ausnahme dar.¹⁸⁷

Bei Umgründungen entstehende temporäre Differenzen, die aus erfolgsneutralen Aufwertungen resultieren, dürfen grundsätzlich aufgrund der Anwendung des Timing-Konzepts nicht als latente Steuern angesetzt werden. Jedoch führt ein Nichtansatz zu einer verzerrten Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens. Der Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision zufolge, ist jedoch ein Ansatz einer solchen Rückstellung nicht zu beanstanden, da Artikel 2 Abs. 5 der 4. EU-Richtlinie einen Ansatz fordert, wenn sonst kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird und die Differenzen durch Neubewertung entstehen.¹⁸⁸ Während in der Literatur einerseits die Meinung herrscht, dass diese Rückstellungen für latente Steuern wegen Erfüllung der allgemeinen Kriterien der Rückstellungsbildung zu bilden sind¹⁸⁹, verweist der Fachsenat darauf, dass dafür zwar Rückstellungen gebildet werden dürfen, jedoch nicht als Rückstellungen für latente Steuern gemäß § 198 Abs. 9 geführt werden dürfen und auch nicht die Saldoberechnung der latenten Steuern beeinflusst.¹⁹⁰

¹⁸⁴ Vgl. Lüdenbach et al. (2016), S. 1525, Rz. 128; Wolf (2016), S. 47 – 48; Ertel /Kaiser (2015), S. 5; Baumüller (2015), S.2; Maier / Weil (2009), S. 2733.

¹⁸⁵ Vgl. Ertel /Kaiser (2015), S. 5; Baumüller (2015), S. 2.

¹⁸⁶ Vgl. Wolf (2016), S. 47 – 48; Maier / Weil (2009), S. 2733.

¹⁸⁷ Siehe Kapitel 3.3.1.1.

¹⁸⁸ Vgl. Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision KFS/RL15 (1999), S. 19.

¹⁸⁹ Vgl. Egger et al. (2013), S. 241.

¹⁹⁰ Vgl. Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision KFS/RL15 (1999), S. 19.

3.4.2. IAS 12

Gemäß IAS 12.33 führen steuerfreie öffentliche Zuwendungen öffentlicher Hand, sogenannte steuerfreie Investitionszulagen, zu abzugsfähigen temporären Differenzen, auf die jedoch keine Abgrenzung der Steuern gemäß IAS 12.22 vorgenommen werden darf.¹⁹¹

Ausnahmen beim Ansatz der aktiven und passiven latenten Steuern stellen Differenzen dar, die sich aus der Zugangsbewertung eines Vermögenswerts oder einer Schuld (IAS 12.22) ergeben, die nicht aus einem Unternehmenszusammenschluss resultieren und zum Zeitpunkt der Entstehung weder das zu versteuernde noch das unternehmensrechtliche Ergebnis ändern, das heißt nicht erfolgswirksam sind. Dies wird auch als Initial Recognition Exemption „IRE“ bezeichnet. Als Beispiele hierfür wären die unterschiedliche Bewertung von Einlagen, unterschiedliche Zurechnung von Vermögensgegenständen oder Schulden beim Leasing oder die nur teilweise Anerkennung der Anschaffungskosten (zum Beispiel bei der Luxustangente beim Pkw) zu nennen.¹⁹²

Da permanente Unterschiede aus der Bewertung von Vermögenswerten und Schulden nicht bei der Berechnung latenter Steuern miteinbezogen werden dürfen, wurde die Ausnahme „IRE“ geschaffen. Würden die latenten Steuern angesetzt, würden somit auch die Anschaffungskosten um die passiven latenten Steuern steigen, was wiederum eine erhöhte Abschreibung zur Folge hätte. Eine Spirale würde in Gang gesetzt, die nur eine Bilanzverlängerung verursachen würde.¹⁹³

Änderungen der Differenzen, die sich aus der Folgebewertung eben geschildeter Fälle ergeben, führen jedoch verpflichtend zur Bildung latenter Steuern.

Ausnahmen beim Ansatz von passiven latenten Steuern gemäß IAS 12.15 bilden Differenzen, die sich aus dem erstmaligen Ansatz eines Firmenwerts (IAS 12.21), bei dem eine steuerliche Abschreibung unterlassen werden muss, ergeben.¹⁹⁴ Diese Regelung stellt ebenfalls eine „IRE“ dar, nur mit der Ausnahme, dass diese auch bei Unternehmenszusammenschlüssen gilt.

¹⁹¹ Vgl. Petersen et al. (2016), S. 372; Pellens et al. (2014), S. 239.

¹⁹² Vgl. Petersen et al. (2016), S. 372; Lüdenbach et al. (2016), S. 1509, Rz. 90; Häusle (2015), S. 261; Pellens et al. (2014) S. 240; Grünberger (2014), S. 352.

¹⁹³ Vgl. Bertl / Fröhlich (2016) S. 107 – 108; Grünberger (2014), S. 352.

¹⁹⁴ Vgl. Pellens et al. (2014), S. 240.

Wenn jedoch der steuerliche Goodwill größer ist als der im IFRS ausgewiesene Goodwill, muss eine steuerliche Aktivlatenz gebildet werden.¹⁹⁵

IAS 12.39 besagt, dass keine passiven latenten Steuern auf sogenannte Outside Basis-Differenzen gebildet werden dürfen, wenn das MU, der Anleger, das Partnerunternehmen oder gemeinschaftlich Tätige den Zeitpunkt der Umkehr der Differenzen zu bestimmen und sich die Differenz wahrscheinlich in nächster Zukunft nicht umkehrt.

3.4.3. HGB

Vom Ansatz sind latente Steuern auf den Geschäfts- oder Firmenwert im Konzernabschluss gemäß § 306 ausgenommen. Jedoch gibt es keine solchen speziellen Vorschriften für den Jahresabschluss.

§ 246 Abs. 1 Satz 4 bezeichnet den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert als begrenzt nutzbaren Vermögensgegenstand. So gesehen, kann § 274 auf diesen angewendet werden und es müssten latente Steuern angesetzt werden. Zur Berechnung des GoF müsste ein kompliziertes Iterationsverfahren angewendet werden, da der Ansatz von latenten Steuern aus dem Firmenwert diesen wiederum beeinflussen würde.¹⁹⁶

Die Ausnahmeregelung in § 306 wurde im Gesetzesentwurf genau mit diesem Argument begründet.¹⁹⁷

Der Gesetzgeber geht auch bei der Berechnung des GoF von einer einfachen Differenzrechnung aus. Es wird kein explizites Iterationsverfahren zur Berechnung verlangt und der GoF wird als Restwert beschrieben. Deshalb kann bei der Zugangsbewertung vom Ansatz der latenten Steuern abgesehen werden. Im Rahmen der Folgebilanzierung müssen allerdings neu entstandene Differenzen bei der Berechnung von latenten Steuern miteinbezogen werden.¹⁹⁸

Es gibt keine Ausnahmen bei erfolgsneutral entstandenen Differenzen, wenn es keine Umgründungen betrifft.¹⁹⁹

¹⁹⁵ Vgl. IAS 12.32A; *Lüdenbach* (2016), S. 1513, Rz. 101 – 102.

¹⁹⁶ Vgl. *Wendholt / Wesemann* (2009), S. 72.

¹⁹⁷ Vgl. *BT-Drucks* 16/10067, S.83.

¹⁹⁸ Vgl. *Wendholt / Wesemann* (2009), S. 72.

¹⁹⁹ Vgl. *Egger et al.* (2015), S. 144.

3.4.4. UGB g.F.

§ 198 Abs. 10 Satz 3: „Latente Steuern sind nicht zu berücksichtigen, soweit sie entstehen

1. Aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts(Firmen)werts; oder
2. Aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld bei einem Geschäftsvorfall, der
 - a) Keine Umgründung im Sinn des §202 Abs. 2 oder Übernahme im Sinn des §203 Abs. 5 ist, und
 - b) Zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) beeinflusst;
3. In Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen im Sinn des § 262 Abs.1, wenn das Mutterunternehmen in der Lage ist, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenzen zu steuern, und es wahrscheinlich ist, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird....“

Differenzen, und die daraus entstandenen latenten Steuern, die sich aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld ergeben, wenn es sich nicht um eine Umgründung (§ 202 Abs. 2), oder Übernahme (§ 203 Abs. 5) handelt und der Geschäftsvorfall ergebnisneutral war, sind vom Ansatz ausgenommen.²⁰⁰

Das bedeutet, dass alle sonstigen ergebnisneutral entstandenen Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld bei der Berechnung der latenten Steuern ausgenommen sind.

Bei Umgründungen gemäß § 202 Abs. 2 (Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung, Zusammenschluss, Realteilungen und Spaltung) besteht ein Neubewertungswahlrecht der Vermögensgegenstände und der Schulden. Im Gegensatz dazu besteht gemäß UmgrStG die Buchwertfortführungspflicht. Dadurch entstehende Unterschiede sind bei der Bildung von latenten Steuern nicht ausgenommen.

Ausnahmen von der Passivierungspflicht sind gemäß § 198 Abs. 10 Z 1 latente Steuern die sich aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts ergeben.²⁰¹

²⁰⁰ Vgl. AFRAC (2017), S. 11, Rz. 27; Eberhartinger / Petutschnig (2015), S. 254; Häusle (2015), S. 261.

²⁰¹ Vgl. AFRAC (2017), S. 11, Rz. 26.

Der GoF ergibt sich bei einem Erwerb im Sinne von § 203 Abs. 5, dem Asset Deal oder im Zuge von Umgründungen gemäß § 202 Abs. 2. Der erworbene, derivative Firmenwert stellt eine Restgröße dar und wird berechnet aus der Gegenüberstellung vom Kaufpreis zum Substanzwert des Eigenkapitals (BW der Aktiva – BW der Passiva +/- stille Reserven und Lasten).²⁰²

In Zusammenhang mit dem GoF können latente Steuern nur durch temporäre Differenzen beim erstmaligen Ansatz oder bei der Folgebewertung durch unterschiedliche Nutzungsdauern im UGB und EStG entstehen. Der Ansatz ersteres wurde durch § 198 Abs. 10 untersagt.²⁰³

Eine nicht eindeutige Sachlage stellt der Firmenwert dar, der gemäß § 202 Abs. 2 Z 3 entsteht. § 202 Abs. 2 Z 3 besagt, dass der entstehende Unterschiedsbetrag als Umgründungsmehrwert (Teil der auf stille Reserven und Lasten zuzurechnen ist) und Firmenwert aktiviert werden darf. Auf den Umgründungsmehrwert sind latente Steuern zu bilden, während das Aktivierungsverbot gemäß § 198 Abs. 10 Z 1 auf den Firmenwert anzuwenden ist. Es könnte jedoch auch davon ausgegangen werden, dass dieser Firmenwert nicht unter § 198 Abs. 10 Z 1 sondern unter den eingangs besprochenen § 198 Abs. 10 Z 2 fällt.²⁰⁴

Durch die Ausnahmeregelung kommt es im Jahr des Erstansatzes zu einer Erhöhung des Eigenkapitals, was in weiterer Folge zu erhöhten Abschreibungen führt.²⁰⁵

Durch die Folgebewertung entstehende Differenzen sind nicht von der Berechnung der latenten Steuern ausgenommen und es kommt daher regelmäßig zum Ansatz von aktiven latenten Steuern²⁰⁶, da § 203 UGB g. F. eine Abschreibungsdauer abhängig von der geschätzten Nutzungsdauer oder maximal 10 Jahren einräumt, während § 8 Abs. 3 EStG eine Abschreibungsdauer von 15 Jahren vorsieht.²⁰⁷

Ebenso sind gemäß § 198 Abs. 10 Z 3 keine passiven latenten Steuern in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen zu bilden, wenn das Mutterunternehmen Einfluss auf die

²⁰² Vgl. Egger et al. (2015), S. 127 – 128.

²⁰³ Vgl. Egger et al. (2015), S. 129.

²⁰⁴ Vgl. Stückler (2015), S. 261.

²⁰⁵ Vgl. Egger et al. (2015), S. 143.

²⁰⁶ Vgl. AFRAC (2017), S. 11, Rz. 26; Eberhartinger / Petutschnig (2015), S. 254.

²⁰⁷ Vgl. Eberhartinger / Petutschnig (2015), S. 254.

Umkehrung der Differenzen hat und sich die Differenzen wahrscheinlich in naher Zukunft nicht umkehren.²⁰⁸

Diese Regelung ist hauptsächlich im Konzernabschluss von Bedeutung, jedoch kann es im Jahresabschluss ebenfalls zu vereinzelten Anwendungsfällen kommen, wie zum Beispiel bei einer Verschmelzung zweier Tochterunternehmen, wenn eines dieser Unternehmen an einem dritten Unternehmen Anteile hält und diese mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet werden, während im steuerlichen Jahresabschluss die Buchwertfortführung gilt.²⁰⁹

3.4.5. Zusammenfassender Vergleich und Schlussfolgerungen für österreichische Unternehmen

Vor dem RÄG 2014 kann nur das Ansatzwahlrecht von aktiven latenten Steuern als Ausnahme vom Ansatz latenter Steuern betrachtet werden. Der Ansatz für erfolgsneutral entstandene latente Steuern aufgrund von Neubewertung wird kontrovers diskutiert, einerseits soll der Ansatz einer Rückstellung für latente Steuern zulässig sein²¹⁰ – was eine Orientierung zum Temporary-Konzept hin darstelle – andererseits wird dies als nicht zulässig erachtet²¹¹.

Im UGB vor dem RÄG 2014 war der Ansatz von passiven latenten Steuern eher von untergeordneter Bedeutung. Durch die Umstellung auf das Temporary-Konzept in Zusammenhang mit den Ausnahmen vom Ansatz bei Umgründungen nach dem RÄG 2014 kann die Anwendungshäufigkeit beim Ansatz passiver latenter Steuern steigen. Bei Umgründungen kann es, durch das Wahlrecht eine Neubewertung durchzuführen, vermehrt zu passiven latenten Steuern kommen, da steuerrechtlich die Buchwertfortführung verpflichtend anzuwenden ist.²¹²

Es kam vor dem RÄG 2014 das Timing-Konzept zur Anwendung und somit waren erfolgsneutrale Differenzen bei der Berechnung von latenten Steuern schon des Konzepts wegen ausgenommen. Im UGB g. F. dürfen aufgrund der zahlreichen Ausnahmen beim Erstansatz von Vermögenswerten nur erfolgsneutral entstandene Differenzen aufgrund von Umgründungsvorgängen zur Berechnung latenter Steuern herangezogen werden. Es

²⁰⁸ Vgl. *Dokalik / Hirschler* (2015), S. 32.

²⁰⁹ Vgl. *Dokalik* (2015), S. 35.

²¹⁰ Vgl. *Egger et al.* (2013), S. 241.

²¹¹ Vgl. *Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision KFS/RL15* (1999), S. 19.

²¹² Vgl. *Wolf* (2016), S. 45.

wurde somit das Temporary-Konzept stark eingeschränkt, im Gegensatz zum HGB, worin sich keine Ausnahmen diesbezüglich befinden.

Die Ausnahmeregelung § 198 Abs. 10 Z 2 UGB g. F. wurde gemäß Erläuterung zur Regierungsvorlage vom IAS 12.15 (b) übernommen²¹³, jedoch wurde das Wort Unternehmenszusammenschluss durch die Begriffe Umgründung und Übernahme ersetzt, da es im österreichischen Recht keinen Unternehmenszusammenschluss in diesem Sinne gibt.²¹⁴

Ein Unternehmenszusammenschluss setzt einen Geschäftsbetrieb und die Beherrschung dieses Geschäftsbetriebes durch den Erwerber voraus.²¹⁵

Bei Umgründungen gemäß § 202 Abs. 2 UGB g. F. ist das Vorhandensein eines Geschäftsbetriebes nicht unbedingt Voraussetzung, um als solche zu gelten, im Gegensatz zu Unternehmenszusammenschlüssen gemäß IAS 12.15 iVm IFRS 3.²¹⁶

Betrachtet man nun nur die österreichische Gesetzeslage, gilt die Ausnahmeregelung nicht für Umgründungen oder Übernahmen. Somit müssten latente Steuern bei jeder Art von Umgründungen gemäß § 202 Abs. 2 angesetzt werden, auch wenn diese aus Umgründungen die keinen Betrieb oder Teilbetrieb betreffen, resultieren.

In den Erläuterungen aus der RV zum RÄG 2014 wird bei der Regelung von Unternehmenszusammenschlüssen im Sinne vom IAS 12.15 iVm IFRS 3 ausgegangen – vor allem von Bewertungen der Vermögensgegenstände und Schulden durch Übertragung eines Betriebs.²¹⁷

Gemäß IAS 12 müssen keine latenten Steuern angesetzt werden, wenn sie erfolgsneutral entstanden sind und es sich um eine Umgründung gemäß UGB ohne (Teil-)Betrieb handelt, da diese nicht als Unternehmenszusammenschluss klassifiziert ist.²¹⁸

Diese Tatsache zeigt, dass die Übernahme der Regelung aus dem IAS 12.15 (b) ins UGB nicht dieselbe Auswirkung hat. Eine Angleichung an die internationalen Rechnungslegungsvorschriften, um somit die Vergleichbarkeit der Abschlüsse zu erleichtern, ist in diesem Fall nicht eindeutig erfolgt.

²¹³ Vgl. *ErLRV zum RÄG 2014*, S. 5.

²¹⁴ Vgl. *AFRAC* (2017), S. 64, Rz. 69.

²¹⁵ Vgl. *AFRAC* (2017), S. 64, Rz. 69.

²¹⁶ Vgl. *Bertl / Fröhlich* (2016), S. 109.

²¹⁷ Vgl. *AFRAC* (2017), S. 64, Rz. 69.

²¹⁸ Vgl. *AFRAC* (2017), S. 64, Rz. 69.

Im UGB g. F. wurde die Ausnahmeregelung betreffend dem Erstansatz der latenten Steuern im Zuge der Bilanzierung des Firmenwerts vom IAS 12.15 (a) wortgetreu übernommen, wobei die Folgebilanzierung des Firmenwerts gemäß IFRS nicht mit dem UGB g. F. übereinstimmt.²¹⁹

Gemäß IAS wird der Firmenwert jedes Jahr einem Werthaltigkeitstest unterzogen, was zur Folge haben kann, dass der Firmenwert nicht abgeschrieben wird, wenn die Planungsrechnung dies impliziert. Das UGB § 203 Abs. 5 sieht eine planmäßige Abschreibung über die voraussichtliche Nutzungsdauer vor. Sollte diese nicht geschätzt werden können, muss der Firmenwert auf 10 Jahre abgeschrieben werden.

Die allgemeinen Regelungen zur Berechnung des Firmenwerts ähneln eher denen des HGB, das die Ausnahmen gemäß IAS 12.15 nicht in ihre Rechnungslegungsvorschriften übernommen hat. Jedoch ist durch Auslegung des deutschen Gesetzes die Anwendung einer derartigen Ausnahme auch im HGB der Regelfall.

Diese Ausnahmeregelung führt, wie schon im vorigen Kapitel angeführt, zu einer Erhöhung des Eigenkapitals und in weiterer Folge zu höheren Abschreibungsbeträgen. Dies eröffnet wieder einigen bilanzpolitischen Spielraum, denn somit können durch Kauf von Unternehmen oder durch Umgründungsvorgänge Firmenwerte angesetzt werden, die zu zukünftigen Steuerentlastungen führen werden (höhere Abschreibung), jedoch darauf keine latenten Steuern gebildet werden dürfen. Dadurch werden wertvolle Informationen zurückgehalten. Dies relativiert sich jedoch wieder mit der Pflicht, diese Ausnahmen im Anhang anzugeben (dazu Näheres im Kapitel 3.6.3.).

3.5. Ausschüttungssperre

3.5.1. Zweck von Ausschüttungssperren

Ausschüttungssperren im Allgemeinen sollen dem Gläubigerschutz dienen. Es soll Kapital erhalten bleiben, das aufgrund von reinen Buchgewinnen, resultierend aus bestimmten Regelungen in der Rechnungslegung, die hauptsächlich der Informationsfunktion dienen, entstanden ist. Diese Ausschüttungssperren sollen bilanzpolitischen Maßnahmen entgegenwirken, die nur die Steigerung der Ergebnisse, die zu ausschüttbaren Beträgen führen, als Hauptziel verfolgen.²²⁰

²¹⁹ Vgl. *Egger et al.* (2015), S. 143.

²²⁰ Vgl. *Kreuch / Vlk* (2016), S. 7.

3.5.2. UGB vor dem RÄG 2014

§ 226 Abs. 2 regelt die Ausschüttungssperre für aktive latente Steuern. Es darf nur in dem Ausmaß ausgeschüttet werden, indem die Rücklagen abzüglich des Verlustvortrags oder zuzüglich des Gewinnvortrags die aktiven latenten Steuern übersteigen.²²¹

Es müssen bei der Berechnung der Rücklage, die vorhanden sein muss, auch der Posten „Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes“ der zu einer Ausschüttungssperre führt, miteingerechnet werden.²²²

3.5.3. IAS 12

In den internationalen Rechnungslegungsvorschriften sind keine Begrenzungen zur Ausschüttung vorgesehen. Der Grund dafür liegt darin, dass der Abschluss nach IAS/IFRS keine Ausschüttungsbemessungsgrundlage darstellt, sondern hauptsächlich der Information der Adressaten dienen soll.²²³

3.5.4. HGB

§ 268 Abs. 8: „Werden selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Bilanz ausgewiesen, so dürfen Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens den insgesamt angesetzten Beträgen abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern entsprechen. Werden aktive latente Steuern in der Bilanz ausgewiesen, ist Satz 1 auf den Betrag anzuwenden, um den die aktiven latenten Steuern die passiven latenten Steuern übersteigen. Bei Vermögensgegenständen im Sinn des § 246 Abs. 2 Satz 2 ist Satz 1 auf den Betrag abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern anzuwenden, der die Anschaffungskosten übersteigt.“

§ 268 regelt die Ausschüttungssperre für drei verschiedene Sachverhalte. Gewinne, die aus dem Ansatz von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände, aktiven latenten Steuern oder Vermögensgegenständen im Sinne des § 246 Abs. 2 Satz 2 resultieren, dürfen nur in dem Maß ausgeschüttet werden, wie sie – abzüglich der zukünftigen Steuerbelastungen, die dafür angesetzt wurden – die frei verfügbaren Rücklagen (inkl. Gewinnvortrag, abzüglich Verlustvortrag) übersteigen. Es darf nicht

²²¹ Vgl. Kreuch / Vlk (2016), S. 8.

²²² Vgl. Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision KFS/RL 15 (1999), S. 16.

²²³ Vgl. Wendholt / Wesemann (2009), S. 76.

jeder Sachverhalt einzeln betrachtet werden, sondern es müssen alle zusammen beurteilt werden. § 268 Abs. 8 Satz 2 regelt genauer, dass der Aktivüberhang von latenten Steuern in die Berechnung miteinbezogen werden muss. Aber genau diese Formulierung ist kritisch zu hinterfragen. Folgt man genau dem Wortlaut von § 268 Abs. 8, würden passive latente Steuern doppelt berücksichtigt, da bereits passive latente Steuern bei der Berechnung des ausschüttungsgesperrten Betrages aus selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen oder Vermögensgegenständen im Sinne des § 246 Abs. 2 Satz 2 in Abzug gebracht wurden und bei der Berechnung des Aktivüberhangs noch einmal abgezogen würden. Es würden zu viele passive latente Steuern abgezogen und es käme zu einem höheren ausschüttungsfähigen Betrag.²²⁴

Die Ausschüttungssperre auf den Aktivüberhang kann als problematisch angesehen werden, da die Verrechnung der aktiven und passiven latenten Steuern das Ziel der Ausschüttungssperre nicht ganz trifft. Aktive und passive latente Steuern stehen in keinem direkten Zusammenhang und auch deren Umkehr steht in keinerlei Relation zueinander. Es kann zum Beispiel dazu kommen, dass aktive latente Steuern zeitlich vor den passiven latenten Steuern aufgelöst werden müssen und das Vorhandensein passiver latenter Steuern bedeutet nicht, dass genügend Mittel vorhanden sind um die entstehenden Verluste auszugleichen.²²⁵ Einen Überblick über die genaue Vorgehensweise bei der Ermittlung des ausschüttungsgesperrten Betrages soll folgende Abbildung geben:

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV	hierfür gebildete PLS	
	Sperrbetrag nach §268 Abs. 8 Satz 1	Sperrbetrag nach § 268 Abs. 8 Satz 1
Vermögensgegenstände nach § 246 Abs. 2 Satz 2	hierfür gebildete PLS	+
	Sperrbetrag nach §268 Abs. 8 Satz 1	Sperrbetrag nach § 268 Abs. 8 Satz 1
Aktive latente Steuern	übrige PLS	+
	Sperrbetrag nach §268 Abs. 8 Satz 1	Sperrbetrag nach § 268 Abs. 8 Satz 1
		= Gesamter ausschüttungsgesperrter Betrag

²²⁴ Vgl. Ollinger (2015), S. 316 – 319.

²²⁵ Vgl. Ollinger (2015), S. 318.

Der ausschüttungsgesperrte Gesamtbetrag darf nur ausgeschüttet werden wenn:

Frei verfügbare RL – Verlustvortrag + Gewinnvortrag	$\geq$	Gesamter ausschüttungsgesperrter Betrag
---	--------	---

Dann ergibt sich eine maximal zulässige Ausschüttung von:

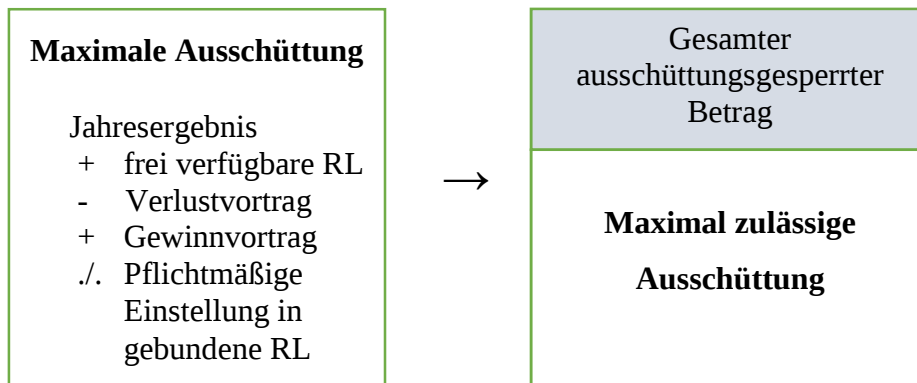


Abbildung 13: Berechnung der maximal zulässigen Ausschüttung nach § 268 Abs. 8 ²²⁶

Im vorangegangenen Beispiel wurde davon ausgegangen, dass ein Aktivüberhang bilanziert wurde.

Wird davon abgesehen und kein Aktivüberhang angesetzt, dürfen bei der Ermittlung des ausschüttungsgesperrten Betrages von den Vermögensgegenständen (selbst geschaffen immateriell oder § 246 Abs. 2 Satz 2) die dafür gebildeten passiven latenten Steuern nicht abgezogen werden.²²⁷

Sollte sich ein Passivüberhang ergeben, heißt das allerdings nicht sofort, dass § 268 Abs. 8 Satz 2 keine Anwendung findet. Wenn die Summe der passiven latenten Steuern, die für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände oder Vermögensgegenstände nach § 246 Abs. 2 Satz 2 gebildet wurden, größer ist als der Passivüberhang der latenten Steuern, der in der Bilanz ausgewiesen ist, dann kommt § 268 Abs. 8 Satz 2 zum Tragen, da faktisch ein Aktivüberhang vorhanden ist.

Nachfolgend soll ein Beispiel²²⁸ einen Überblick geben:

Passivüberhang latenter Steuern	40.000 (ALS 120.000; PLS 160.000)
Selbst erstellte immaterielle Vermögensstände	500.000 (150.000 PLS)

²²⁶ In Anlehnung an Ollinger (2015), S. 320.

²²⁷ Vgl. Ollinger (2015), S. 323.

²²⁸ Vgl. Ollinger (2015), S. 325 – 326.

Gewinn vor Aktivierung der im VG und PLS	1.000.000
+ selbst geschaffener imm. VG	500.000
- Aufwand PLS	40.000
Gewinn nach Aktivierung der im VG und PLS	1.460.000

Berechnung des ausschüttungsgesperrten Betrages:

Selbst geschaffene imm. VG	500.000
- Hierfür gebildete PLS	150.000
Sperrbetrag für Ausschüttung	350.000
ALS	120.000
- übrige PLS	10.000
Sperrbetrag für Ausschüttung	110.000
Gesamter Sperrbetrag für Ausschüttung	460.000

Würde in diesem Beispiel kein Sperrbetrag für ALS berechnet, würde der ausschüttungsgespernte Betrag entweder um 40.000 zu hoch sein (falls PLS auf VG nicht abgezogen würden) oder um 110.000 zu niedrig (falls PLS auf VG abgezogen würden), was aus Gläubigerschutzüberlegungen nicht zu tolerieren wäre.

3.5.5. UGB g. F.

§ 235 Abs. 2: „Bei Aktivierung latenter Steuern gemäß § 198 Abs. 9 dürfen außerdem Gewinne nur ausgeschüttet werden, soweit die danach verbleibenden jederzeit auflösbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags dem aktivierten Betrag mindestens entsprechen.“

Der Gewinn darf gemäß § 235 Abs. 2 nicht ausgeschüttet werden, in dem Ausmaß, indem die ausgewiesenen aktiven latenten Steuern die jederzeit auflösbaren Rücklagen (eingerechnet den Gewinnvortrag und den Verlustvortrag) übersteigen. Damit wird eindeutig festgelegt, dass das Ausmaß des gesperrten Betrags abhängig ist vom ausgewiesenen Betrag der aktiven latenten Steuern und Auswirkungen auf das Ergebnis nicht von Bedeutung sind.

3.5.6. Zusammenfassender Vergleich

In den internationalen Vorschriften ist keine Ausschüttungssperre zu finden.

Durch das RÄG 2014 wurde § 226 Abs. 2 UGB vor dem RÄG 2014 nicht aufgelöst, sondern in den § 235 als Abs. 2 integriert. Dadurch ergeben sich zwar keine direkten

Änderungen bei den Regelungen zur Ausschüttungssperre, jedoch wird der ausschüttungsgesperrte Betrag in Österreich immer mehr an Bedeutung gewinnen, da das Wahlrecht zum Ansatz der aktiven latenten Steuern entfällt und es zu vermehrten aktivierten latenten Steuern kommen wird. Diese unterliegen laut österreichischer Rechtslage einer Ausschüttungssperre.²²⁹ Ebenso kommt es indirekt zum Entfall einer Ausschüttungssperre durch die Abschaffung der un versteuerten Rücklagen.

Vergleicht man nun das HGB mit den neuen österreichischen Vorschriften, kann man sehen, dass der österreichische Gesetzgeber, wie der Deutsche, von einem Aktivüberhang latenter Steuern ausgeht. In Österreich entspricht der ausgewiesene Betrag einem saldierten Betrag der latenten Steuern und zur Berechnung der Höhe der Ausschüttungssperre soll der in der Bilanz ausgewiesene Betrag herangezogen werden. Wie Kapitel 3.5.4. genau aufzeigt, ist die Betrachtung des Aktivüberhangs bei der Berechnung des ausschüttungsgesperrten Betrages aufgrund der nicht ausgleichenden Wirkung von aktiven und passiven latenten Steuern etwas problematisch zu sehen und in Anbetracht zu Gläubigerschutzüberlegungen eventuell zu überdenken.

3.6. Darstellung latenter Steuern

3.6.1. Ausweis in der Bilanz

3.6.1.1. UGB vor dem RÄG 2014

Das österreichische Gesetz vor dem RÄG 2014 geht davon aus, dass alle aus einzelnen Geschäftsvorfällen entstandene zeitliche Differenzen aufsummiert werden und sich daraus entweder ein Aktiv- oder Passivposten ableiten lässt.²³⁰

Eine sich ergebende passive Steuerabgrenzung muss gemäß § 198 Abs. 9 als Rückstellung in der Bilanz gesondert ausgewiesen, oder im Anhang gesondert angegeben werden.²³¹ Wenn genügend unversteuerte RL ausgewiesen sind, müssen keine passiven latenten Steuern bilanziert werden. Wenn eine passive latente Steuer ausgewiesen werden muss, so ist diese entweder als eigener Punkt unter den Rückstellungen, in der Steuerrückstellung mit einem eigenen Vermerk,²³² oder in einem Unterposten der Steuerrückstellungen anzuführen²³³

²²⁹ Vgl. Kreuch / Vlk (2016), S. 10.

²³⁰ Vgl. Rohatschek (2000), S. 123; Näheres dazu siehe Kapitel 3.1.1.

²³¹ Vgl. Rohatschek (2000), S. 123.

²³² Vgl. Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision KFS/RL 15 (1999), S.13; Hirschler et al. (2010), S. 257; Rohatschek (2013), S. 191, Rz. 224.

²³³ Vgl. Rohatschek (2013), S. 191, Rz. 224; Rohatschek (2000), S. 124.

Eine sich ergebende aktive Steuerabgrenzung kann gemäß § 198 Abs. 10 als Abgrenzungsposten in der Bilanz angesetzt werden. Das Gesetz gibt keine genauen Angaben dazu, unter welchem Posten diese ausgewiesen werden muss.²³⁴ Die Erläuterung zur RV gibt an, dass die aktiven latenten Steuern entweder unter dem Posten „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ oder dem „RAP“ ausgewiesen werden können. Es ist ebenso zulässig einen eigenen Posten vor oder nach den RAP einzufügen. Der zukünftige Steueranspruch kann nicht als Vermögensgegenstand (mangelnde Verwertungsfähigkeit) oder Forderung (kein rechtlicher Anspruch auf die zukünftige Steuer) klassifiziert werden. Demnach sollte von einem Ausweis unter dem Posten „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ abgesehen werden. Obwohl die latenten Steuern dem § 198 Abs. 5 nicht vollständig entsprechen, kann trotzdem der Ausweis unter den RAP vorgenommen werden.²³⁵

Der Darstellung der latenten Steuern unter einem eigenen Posten vor oder nach dem RAP sollte den anderen Ausweismöglichkeiten den Vorzug gegeben werden.²³⁶

3.6.1.2. IAS 12

IAS 1.54 (o) verlangt den Ausweis der latenten Steuern gemäß IAS 12. Einen gesonderten Ausweis der aktiven und passiven latenten Steuern, getrennt von anderen Vermögenswerten und der Schulden in der Bilanz ist gefordert. Sie müssen getrennt von den Ertragsteuern und unsaldiert dargestellt werden. Ein Saldierungsgebot besteht allerdings, wenn das Unternehmen ein einklagbares Recht zur Aufrechnung tatsächlicher Steuerschulden und -ansprüche hat und die Steuern vom selben Steuersubjekt resultieren und von derselben Steuerbehörde eingehoben werden.²³⁷

Wenn beim Ausweis in der Bilanz zwischen lang- und kurzfristigen Vermögenswerten und Schulden unterschieden wird, müssen die latenten Steuern den langfristigen Vermögenswerten und Schulden zugeordnet werden. Das heißt, der Ausweis in der Bilanz als lang- oder kurzfristiger Posten ist unabhängig vom Umkehrzeitpunkt der Differenzen.²³⁸

²³⁴ Vgl. Rohatschek (2013), S. 192, Rz. 225.

²³⁵ Vgl. Egger et al. (2013), S. 228; *Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision* KFS/RL 15 (1999), S. 13; Rohatschek (2000), S. 124 – 125.

²³⁶ Vgl. Jarolim / Öppinger (2013), S. 191.

²³⁷ Vgl. Petersen et al. (2016), S. 385 – 386; Grünberger (2014), S. 347.

²³⁸ Vgl. Pellens et al. (2014), S. 247; Grünberger (2014), S. 347; Meyer et al. (2010), S. 83, Rz. 173.

3.6.1.3. HGB

Das HGB – § 266 Abs. 2 und 3 – schreibt vor, dass Unternehmen aktive und passive latente Steuern grundsätzlich gesondert in der Bilanz anzusetzen haben (Bruttoausweis). Die Unternehmen dürfen diese jedoch auch gemäß § 274 Abs. 1 saldiert ausweisen (Nettoausweis).²³⁹

Das Saldierungswahlrecht für latente Steuern muss gemäß § 265 Abs. 1 stetig ausgeübt werden.²⁴⁰

Für einen Bruttoausweis spricht die bessere Information der Abschlussadressaten. Jedoch kommt es durch den unsaldierte Ausweis auch zu einer Bilanzverlängerung. Diese beeinflusst somit negativ die Eigenkapitalquote des Unternehmens. Dieses Wahlrecht kann also ein bilanzpolitisches Instrument für Unternehmen darstellen.²⁴¹

Der Bruttoausweis geht auch mit dem im HGB verankerten Vorsichtsprinzip konform, vor allem bei unterschiedlichen Fristigkeiten der Steuerbe- und -entlastungen.²⁴²

Durch die Saldierung der aktiven und passiven latenten Steuern gehen Informationen verloren, doch dieser Verlust sollte durch die Anhangangaben (näheres dazu siehe Kapitel 3.6.3.) wieder ausgeglichen werden. Auch wird die Vergleichbarkeit der Abschlüsse durch das Saldierungswahlrecht deutlich erschwert.²⁴³

Da das HGB neben dem Saldierungswahlrecht auch ein Aktivierungswahlrecht für aktive latente Steuern vorsieht, ergeben sich für den Ausweis der latenten Steuern folgende Möglichkeiten:

	AUSWEIS (Saldierungswahlrecht)	
	Unsalziert	saldierte
Passivüberhang	ALS und PLS	Passivüberhang
Aktivüberhang	ALS und PLS	Aktivüberhang
Nichtansatz des Aktivüberhangs aufgrund Aktivierungswahlrecht	Nicht zulässig	Keine latenten Steuern

Abbildung 16: Ausweisvarianten der latenten Steuern²⁴⁴

²³⁹ Vgl. Spengel / Evers (2015), S. 7; Baetge et al. (2017), S. 567.

²⁴⁰ Vgl. Grottel / Larenz (2016), S. 1095, Rz. 15.

²⁴¹ Vgl. Ollinger (2015), S. 279 – 280.

²⁴² Vgl. Baetge et al. (2017), S. 568.

²⁴³ Vgl. Ollinger (2015), S. 280.

²⁴⁴ Eigene Darstellung

Wenn ein Passivüberhang vorliegt, kann dieser entweder unsaldiert – alle aktiven latenten Steuern im Gliederungspunkt D. „aktive latente Steuern“ und alle passiven latenten Steuern im Gliederungspunkt E. „passive latente Steuern“ der Bilanz – oder saldiert (im Gliederungspunkt D. oder E.) – ausgewiesen werden. Beim unsaldierte Ausweis darf im Fall eines Passivüberhangs von der Bilanzierung der aktiven latenten Steuern nicht abgesehen werden, da ein Nichtansatz der aktiven latenten Steuern eine Teilaktivierung ergeben würde und der Gesetzgeber beim Aktivierungswahlrecht eindeutig von einer „sich insgesamt ergebenden Steuerentlastung“ (Aktivüberhang) spricht.²⁴⁵

Wenn ein Aktivüberhang vorliegt, kann dieser entweder unsaldiert oder saldiert ausgewiesen werden, wobei ein Nichtansatz des Aktivüberhangs beim unsaldierte Ausweis als nicht zulässig erachtet wird. Die Begründung für den Bruttoausweis soll in einer verbesserten Information liegen, die jedoch wiederum durch den Nichtansatz des Aktivüberhangs verschlechtert würde und nur zu einer Bilanzverlängerung führen würde.²⁴⁶

Andere entgegnen, dass ein solcher Vorgang zulässig sei, wenn im Anhang genaue Angaben zur Unterlassung des Ansatzes der aktiven latenten Steuern gemacht werden.²⁴⁷

Wenn Unternehmen gemäß § 274a Nr. 5 keine latenten Steuern ansetzen, müssen sie allerdings die zukünftigen Steuerbelastungen entweder in den Steuerrückstellungen mit einem Vermerk oder als eigenen Unterpunkt der Steuerrückstellungen ausweisen.²⁴⁸

3.6.1.4. UGB g. F.

In Österreich gilt die Saldierungspflicht für aktive und passive latente Steuern. Dieser sich ergebende aktive Überhang ist gemäß § 224 Abs. 2 als Gliederungspunkt D „aktive latente Steuern“ oder als „Rückstellung für latente Steuern“, wenn sich ein Passivüberhang ergibt, in der Bilanz auszuweisen. Ein unsaldierter Ausweis ist gemäß § 198 Abs. 9 und 10 nicht zulässig.²⁴⁹

²⁴⁵ Vgl. Ollinger (2015), S. 286 und 294.

²⁴⁶ Vgl. Ollinger (2015), S. 289.

²⁴⁷ Vgl. Baetge et al. (2017), S. 568.

²⁴⁸ Vgl. Ollinger (2015), S. 295.

²⁴⁹ Vgl. Eberhartinger / Petutschnig (2015), S. 257.

Die Saldierung von latenten Steueransprüchen und latenten Steuerschulden ist allerdings nur dann erlaubt, wenn die latenten Steuern mit den Ertragsteuern in Verbindung stehen, für die die gleiche Steuerbehörde zuständig ist.²⁵⁰

Unterschiedliche zeitliche Umkehrungszeitpunkte der Differenzen sind für die Saldierung nicht von Belang.²⁵¹

3.6.1.5. Zusammenfassender Vergleich und Schlussfolgerungen für österreichische Unternehmen

Beim Ausweis der latenten Steuern in der Bilanz wird in allen Rechnungslegungsvorschriften von einem „Saldierungsgebot“ ausgegangen, außer im HGB, das ein Saldierungswahlrecht, das jedoch stetig ausgeübt werden muss, beinhaltet. IAS 12 und UGB g. F. bindet dieses Gebot an die Regelung, dass die latenten Steuern mit Ertragsteuern in Verbindung stehen müssen und die gleiche Steuerbehörde die Steuern einhebt.

Ein Bruttoausweis, wie im HGB, würde die Information erhöhen und wäre mit dem Vorsichtsprinzip besser vereinbar, würde jedoch im Gegenzug wiederum insbesondere die EK-Quote vermindern, was für Bilanzpolitik ausgenutzt werden kann. Die Saldierung geht mit weniger Informationen einher, diese Einbuße soll jedoch durch genaue Anhangangaben (siehe Kapitel 3.6.3.) wieder wettgemacht werden.

Das RÄG 2014 hat den Ausweis derart verändert, dass die aktiven latenten Steuern in einem gesonderten Posten in der Bilanz ausgewiesen werden müssen und der Ausweis in den Rechnungsabgrenzungsposten nicht mehr zulässig ist. Hiermit wird mit einem Blick die Höhe der latenten Steuern ersichtlich, was Vergleiche und Bewertungen von österreichischen Unternehmen vereinfachen wird.

3.6.2. Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung

3.6.2.1. UGB vor dem RÄG 2014

§ 234: „Im Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ sind die Beträge auszuweisen, die das Unternehmen als Steuerschuldner vom Einkommen und Ertrag zu entrichten hat. Dabei sind Erträge aus Steuergutschriften sowie aus der Auflösung von

²⁵⁰ Vgl. Dokalik (2015), S. 34; in Anlehnung an IAS 12.74.

²⁵¹ Vgl. Dokalik (2015), S. 34.

nicht bestimmungsgemäß verwendeten Rückstellungen gesondert auszuweisen, soweit sie für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind.“

In der GuV werden Veränderungen der latenten Steuern, aufgrund von Bildung oder Auflösung ebendieser, im Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ dargestellt.²⁵²

Der Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision hat die Auffassung vertreten, dass die latenten Steuern nicht gesondert ausgewiesen werden müssen.²⁵³

Es sollte jedoch aufgrund des Grundsatzes der Klarheit des Jahresabschlusses der latente Steueraufwand oder -ertrag gesondert ausgewiesen werden.²⁵⁴

§ 234 Satz 1 besagt, dass im Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ jener Betrag ausgewiesen werden soll, den der Steuerschuldner aufgrund seines Einkommens und Ertrages abzugeben hat. Daraus kann geschlossen werden, dass die latenten Steuern gesondert ausgewiesen werden müssen, da sonst kein eindeutiger Ausweis der effektiven Steuern gegeben wäre.²⁵⁵

Latente Steuererträge müssen gemäß § 234 Satz 2 gesondert ausgewiesen werden, wenn diese nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

3.6.2.2. IAS 12

In der Regel werden latente Steuern in der Gewinn- und Verlustrechnung im Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ ausgewiesen. Dieser Posten beinhaltet somit tatsächliche und latente Steuern. Eine Aufgliederung der einzelnen Bestandteile des Steueraufwandes findet sich im Anhang. Mehr dazu in Kapitel 3.6.3.2.²⁵⁶

3.6.2.3. HGB

§ 274 Abs. 2 Satz 3: *„Der Aufwand oder Ertrag aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten "Steuern vom Einkommen und vom Ertrag" auszuweisen.“*

Ein Aufwand und Ertrag der sich aus der Bildung oder Auflösung von latenten Steuern ergibt, muss gemäß § 274 Abs. 2 Satz 3 in der GuV unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ gesondert ausgewiesen werden, als „Davon“-Vermerk, als

²⁵² Vgl. Jarolim / Öppinger (2013), S. 191; Rohatschek (2000), S. 126.

²⁵³ Vgl. Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision KFS/RL 15 (1999), S. 14.

²⁵⁴ Vgl. Jarolim / Öppinger (2013), S. 191; Rohatschek (2000), S. 126.

²⁵⁵ Vgl. Egger et al. (2013), S. 232.

²⁵⁶ Vgl. Petersen et al. (2016), S. 386.

Vorspaltenangabe oder als eigenen Untergliederungspunkt. Dies ist notwendig, um dem Grundsatz der Klarheit in der deutschen Rechnungslegung gerecht zu werden.²⁵⁷

Durch das BilRUG wurden bei der Gliederung in der GuV außerordentliche Posten gestrichen und der Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ § 275 Abs. 2 Nr. 18 auf Nr. 14 und § 275 Abs. 3 Nr. 17 auf Nr. 13 verschoben.

Der Ansatz aktiver latenter Steuern bewirkt eine Verminderung des Betrages im Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“, während eine Bildung passiver latenter Steuern zu einer Erhöhung des Betrages führt.²⁵⁸

3.6.2.4. UGB g. F.

§ 234 Satz 2: „*Gesellschaften, die nicht klein sind, haben Erträge aus Steuergutschriften und aus der Auflösung von nicht bestimmungsgemäß verwendeten Steuerrückstellungen gesondert auszuweisen, soweit sie wesentlich (§ 189a Z 10) sind.*“

Die latenten Steuererträge sind gemäß § 234 Satz 2 in der GuV gesondert, sofern es große und mittelgroße Unternehmen betrifft, unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ auszuweisen – zum Beispiel in einer Vorspalte. Dies ist jedoch nur notwendig, sofern die Beträge wesentlich sind.²⁵⁹

Auch hier gilt, dass aufgrund des Grundsatzes der Klarheit die Aufwendungen und Erträge gesondert ausgewiesen werden sollten.

3.6.2.5. Zusammenfassender Vergleich

Nur der deutsche Gesetzgeber regelt den Ausweis in der GuV eindeutig und fordert einen gesonderten Ausweis unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“. Die internationale Rechnungslegung fordert lediglich den Ausweis unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ und weitere Anhangangaben dazu.

In Österreich ist weiterhin nicht eindeutig geregelt, ob ein gesonderter Ausweis verpflichtend anzuwenden ist. Der Grundsatz der Klarheit spricht dafür, während der Gesetzestext lediglich eine Verpflichtung beim Ausweis der latenten Steuererträge vorsieht. Vor dem RÄG war dies für alle Kapitalgesellschaften gültig, nach dem RÄG betrifft diese Regelung lediglich große und mittelgroße Kapitalgesellschaften.

²⁵⁷ Vgl. Grottel / Larenz (2016), S. 1111, Rz. 76; Baetge et al. (2017), S. 569; Krimpmann (2011), S. 55.

²⁵⁸ Vgl. Baetge et al. (2017), S. 568.

²⁵⁹ Vgl. Dokalik / Hirschler (2015), S. 82.

3.6.3. Anhangangaben

3.6.3.1. UGB vor dem RÄG 2014

Bei Umgründungen entstehende temporäre Differenzen, die aus erfolgsneutralen Aufwertungen resultieren, dürfen nicht als latente Steuern angesetzt werden. Jedoch führt ein Nichtansatz zu einer verzerrten Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens, was wiederum die Verpflichtung zu Anhangangaben gemäß § 222 Abs. 2 führt.²⁶⁰

Werden passive latente Steuern unter den Steuerrückstellungen mit einem eigenen Vermerk ausgewiesen und nicht in einem eigenen Posten, so müssen diese im Anhang angegeben werden.²⁶¹

§ 237 Z 6: „Im Anhang sind ferner anzugeben (...) 6. zum in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ (...) c) der gemäß § 198 Abs. 10 aktivierbare Betrag, wenn er in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen wird;“

Wird das Wahlrecht nicht ausgeübt und von einem Ansatz aktiver latenter Steuern abgesehen, müssen jedoch die Kapitalgesellschaften gemäß § 237 Z 6 c die Höhe der aktiven latenten Steuer im Anhang angeben. Ausgenommen davon sind kleine Kapitalgesellschaften (§ 242 Abs. 2).²⁶²

3.6.3.2. IAS 12

Im Anhang muss gemäß 12.79 die Aufgliederung der Bestandteile der Position Steueraufwand, der Gewinn- und Verlustrechnung, angegeben werden.²⁶³

Einzelne Bestandteile bilden demnach latente Steuern, die aus entstandenen oder aufgelösten Differenzen resultieren (12.80 (c)), die aus Änderungen des Steuersatzes resultieren (12.80 (d)), deren wertmäßige Verminderung durch nichtberücksichtigte Verluste entstehen (12.80 (e)) oder deren Abwertung gemäß 12.56 (12.80 (g)).

12.81 (e) regelt, dass die Höhe der Differenzen der noch nicht genutzten steuerlichen Verlustvorträge, die nicht zum Ansatz von aktiven latenten Steuern geführt haben, angegeben werden muss, während 12.81 (g) fordert, dass der in der Bilanz für jede

²⁶⁰ Vgl. Egger et al. (2013), S. 241.

²⁶¹ Vgl. § 198 Abs. 9 UGB g.F.; Hirschler et al. (2010), S. 257; Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision KFS/RL 15 (1999), S. 13 – 14; Rohatschek (2000), S. 127.

²⁶² Vgl. Egger et al. (2013), S.228; Rohatschek (2013), S. 185 Rz. 199; Hirschler et al. (2010), S. 252, Rz. 197 und S. 259, Rz. 223.

²⁶³ Vgl. Pellens et al. (2016), S. 386.

Periode ausgewiesene Betrag der latenten Steuern, der aus noch nicht genutzten steuerlichen Verlusten hervorgeht, angegeben werden muss. Sollte der Vergleich zu den Vorperioden nicht mit den latenten Steueraufwendungen und Steuererträgen der GuV übereinstimmen, muss der erfolgswirksame Anteil angegeben werden. Auch wenn sich der in der GuV ausgewiesene Betrag nicht mit den Änderungen in der Bilanz deckt, muss er im Anhang angegeben werden (12.81. (g) (ii)). Es müssen demnach die erfolgsneutral entstandenen latenten Steuern angegeben werden.²⁶⁴

Substanzielle Hinweise, dass ausreichend zu versteuernde Ergebnisse vorliegen, um latente Steuern aus Verlustvorträge zu aktivieren, müssen gemäß IAS 12.82 im Anhang angegeben werden. Es können zum Beispiel Umstrukturierungen, oder spezielle Steuerplanungsstrategien sein, die „substanzielle Hinweise“ für eine positive Beurteilung der zukünftigen Ergebnissituation darstellen, die im Anhang angegeben werden müssen.²⁶⁵

Wenn die latenten Steuern unter den langfristigen Posten in der Bilanz geführt werden, muss im Anhang der Anteil der langfristigen latenten Steuern genau angegeben werden. IAS 1.61 fordert im Anhang Angaben zum langfristigen Anteil wenn kurz- und langfristige Vermögenswerte und Schulden nicht getrennt in der Bilanz ausgewiesen werden.²⁶⁶

Es muss eine Überleitungsrechnung aufgestellt werden, die den Zusammenhang zwischen Steueraufwand oder Steuerertrag und dem Ergebnis der GuV erläutern soll. Es kann trotz Ansatz von latenten Steuern zu einem Unterschied im Ergebnis vor Steuern im handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Jahresabschluss kommen. Diese Unterschiede können einerseits durch die Ausnahmeregelungen zum Ansatz oder durch die Nichtberücksichtigung permanenter latenter Steuern entstehen. Die Überleitungsrechnung soll diese Effekte erläutern.²⁶⁷

3.6.3.3. HGB

§ 285 Nr. 29: „Ferner sind im Anhang anzugeben, (...) 29. auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist;“

²⁶⁴ Vgl. Meyer et al. (2010), S. 117, Rz. 58 – 59.

²⁶⁵ Vgl. Grünberger (2014), S. 358; Meyer et al. (2010), S. 117, Rz. 60.

²⁶⁶ Vgl. Meyer et al. (2010), S. 83, Rz. 174.

²⁶⁷ Vgl. IAS 12.81 (c); Petersen et al. (2016), S. 386.

§ 285 Nr. 29 verlangt Angaben dazu, welche Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträge die Grundlage für die latenten Steuern bilden und welche Steuersätze für die Bewertung herangezogen wurden. Die Angaben müssen für alle passiven latenten Steuern und alle einbezogenen aktiven latenten Steuern gemacht werden. Nicht angesetzte aktive latente Steuern müssen nicht erläutert werden.²⁶⁸

Die Art des Vermögensgegenstandes oder der Schuld, deren Bewertung zu Differenzen führt und die Art der Differenzen, ob sie zu Steuerbe- oder -entlastungen zukünftig führen wird, muss angegeben werden. Die Höhe der Unterschiedsbeträge sowie der Umkehrungszeitpunkt der Unterschiedsbeträge sind nicht verpflichtend anzugeben.²⁶⁹

Ein Ansatz von latenten Steuern auf noch ungenutzte steuerliche Verlustvorträge führt zu einer Erläuterungspflicht im Anhang. Die Angabe eines genauen Betrages, wie bei den Vermögenswerten und Schulden kann zwar unterbleiben, jedoch muss zum Beispiel der einbezogene Anteil am vollen Verlustvortrag und die Wahrscheinlichkeit, nach der die Verrechnung des Verlustvortrags mit zukünftigen Gewinnen eintreten wird angegeben werden, sowie Änderungen der Wahrscheinlichkeiten.²⁷⁰

§ 285 Nr. 30: „Ferner sind im Anhang anzugeben, (...) 30. wenn latente Steuerschulden in der Bilanz angesetzt werden, die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahrs und die im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Änderungen dieser Salden;“

Im Zusammenhang mit latenten Steuerschulden müssen betragsmäßige Angaben zu den Steuersalden gemacht werden im Gegensatz zu der vorhergenannten Regelung und auch die Änderungen in einer Periode müssen angegeben werden. Kleine Unternehmen, die auf das Ansatzwahlrecht für latente Steuern verzichten und latente Steuerschulden ausweisen, sind trotzdem von dieser Angabepflicht ausgenommen.²⁷¹

Kleine und mittelgroße Unternehmen müssen keine Angaben gemäß § 285 Nr. 29 machen. Kleine Unternehmen unterliegen zusätzlich keiner Angabepflicht gemäß § 285 Nr. 30, Angaben zu Steuerschulden.²⁷²

²⁶⁸ Vgl. Grottel / Larenz (2016), S. 1388, Rz. 830; Ollinger (2015), S. 362.

²⁶⁹ Vgl. Grottel / Larenz (2016), S. 1389, Rz. 833.

²⁷⁰ Vgl. Grottel / Larenz (2016), S. 1389 – 1390, Rz. 834; Ollinger (2015), S. 362.

²⁷¹ Vgl. Grottel / Larenz (2016), S. 1390, Rz. 841.

²⁷² § 288 Abs. 1 und 2 HGB

Ein unsaldierter Ausweis der latenten Steuern in der Bilanz muss gemäß § 284 im Anhang genauer erläutert werden. Dies kann mit den Angaben gemäß § 285 Nr. 29 zusammengefasst dargestellt werden.²⁷³

Es kann freiwillig eine Überleitungsrechnung aufgestellt werden.²⁷⁴

3.6.3.4. UGB g. F.

Kleinstkapitalgesellschaften sind grundsätzlich von der Aufstellung eines Anhangs gemäß § 242 Abs. 1 befreit, sofern sie die in § 237 Abs. 1 Z 2 und 3 geforderten Angaben im Jahresabschluss ausweisen, da davon ausgegangen wird, dass der Jahresabschluss die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens verlässlich widerspiegelt.²⁷⁵

§ 237 Abs. 1 Z 1 verpflichtet zur Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsänderungen im Anhang. Die Änderung durch das RÄG 2014 auf das Temporary-Konzept führt zu verpflichtenden Angaben dazu im Anhang wobei auch betragsmäßige Änderungen der latenten Steuern anzugeben sind.²⁷⁶ Die Übergangsregelungen des RÄG 2014 sehen zwei Wahlrechte²⁷⁷ vor, die bei Anwendung im Anhang angeführt werden müssen.²⁷⁸

§ 238 Abs. 1 Z 3: „Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften haben im Anhang zusätzlich anzugeben: (...) 3. auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist; weiters sind die im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Bewegungen der latenten Steuersalden anzugeben;“

Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften müssen gemäß § 238 Abs. 1 Z 3 die Differenzen und steuerlichen Verlustvorträge, aus denen latente Steuern resultieren, sowie den angewendeten Steuersatz bei der Bewertung der latenten Steuern und die Veränderung der latenten Salden während des Wirtschaftsjahres, im Anhang angeben. Auch die substantiellen Hinweise, dass zukünftig ein positives Ergebnis vorliegt, das beim Ansatz von aktiven latenten Steuern aus Verlustvorträgen zwingend nachzuweisen ist, müssen im Anhang angegeben werden.²⁷⁹

²⁷³ Vgl. Grottel / Larenz (2016), S. 1260, Rz. 182.

²⁷⁴ Vgl. Grottel / Larenz (2016), S. 1390, Rz. 836; Ollinger (2015), S. 362; Baetge et al. (2017), S. 569.

²⁷⁵ Vgl. Dokalik / Hirschler (2015), S. 86.

²⁷⁶ Vgl. AFRAC (2017), S. 32, Rz. 106.

²⁷⁷ Genauerer dazu siehe Kapitel 5.

²⁷⁸ Vgl. AFRAC (2017), S. 32, Rz. 107.

²⁷⁹ Vgl. Dokalik / Hirschler (2015), S. 30; Stückler (2015), S. 263; Eberhartinger / Petutschnig (2015), S. 258; AFRAC (2017), S. 1, Rz. 38 und Rz. 40.

Es ist anzugeben, auf welchen Differenzen die latenten Steuern beruhen und ob daraus aktive oder passive latente Steuern resultieren, jedoch die Angabe des genauen Betrages ist nicht verpflichtend.²⁸⁰

Kleine Kapitalgesellschaften müssen diese Anhangangaben nur erfüllen, wenn sie das Ansatzwahlrecht ausüben und aktive latente Steuern in der Bilanz ansetzen.²⁸¹

3.6.3.5. Zusammenfassender Vergleich

§ 238 Abs. 1 Z 3 UGB g. F. ist an § 285 Nr. 29 HGB angelehnt. Die Unterschiede liegen in den größenabhängigen Erleichterungen und den Angaben zu den Steuersalden. In Österreich müssen kleine Gesellschaften, sobald sie latente Steuern ansetzen, Angaben im Anhang dazu anzuführen, während diese in Deutschland keine Angaben machen müssen. Die Steuersalden und deren Änderungen müssen in Deutschland im Gegensatz zu Österreich nur angegeben werden, wenn es zu einem negativen Saldo – das heißt zu passiven latenten Steuern kommt. In beiden Regelwerken muss keine betragsmäßige Erläuterung zu den einzelnen Differenzen gemacht werden.

Im Gegensatz dazu findet man die genauesten Erläuterungsverpflichtungen in den IFRS, bei denen Angaben zu den Beträgen latenter Steuern, auch aus ungenutzten steuerlichen Verlustvorträgen verpflichtend anzugeben sind. Es wird auch eine Überleitungsrechnung gefordert, die nach HGB freiwillig erstellt werden darf.

Im UGB vor dem RÄG 2014 mussten Angaben zur Höhe der nicht angesetzten aktiven latenten Steuern gemacht werden, wenn vom Aktivierungswahlrecht nicht Gebrauch gemacht wurde. Diese Regelung entfällt, da nach neuer Rechtslage eine Ansatzpflicht für aktive latente Steuern besteht. Einzig für den Ansatz von aktiven latenten Steuern aus ungenutzten steuerlichen Verlustvorträgen besteht ein Wahlrecht, wofür jedoch auch im Anhang keine betragsmäßigen Angaben gemacht werden müssen – weder wenn bilanziell ausgewiesen wird, noch wenn nicht.

Vergleicht man UGB vor dem RÄG mit dem UGB g. F. ist eine Ausweitung der Anhangangaben erkennbar. Dies liegt allein schon darin begründet, dass es vermehrt zum Ansatz latenter Steuern kommen wird und deshalb auch dazu Angaben gemacht werden müssen.

²⁸⁰ Vgl. *Dokalik / Hirschler* (2015), S. 92.

²⁸¹ Vgl. *Stückler* (2015), S. 263; *Eberhartinger / Petutschnig* (2015), S. 258.

4. Latente Steuern im Konzernabschluss

4.1. Betrachtungsebenen der Differenzen

4.1.1. UGB vor dem RÄG 2014

Die Erstellung des Konzernabschlusses ist von der Einheitstheorie geprägt, das heißt alle einbezogenen Unternehmen müssen insgesamt so dargestellt werden, als wären sie ein einziges Unternehmen. Im Zuge der Konzernabschlusserstellung können latente Steuern aufgrund von zeitlichen Unterschieden im Einzelabschluss und aufgrund von zeitlichen Differenzen, die sich bei der Erstellung des Konzernabschlusses ergeben, entstehen.²⁸²

§ 258: „Ist das im Konzernabschluß ausgewiesene Jahresergebnis auf Grund von Maßnahmen, die nach den Vorschriften des dritten Abschnitts durchgeführt worden sind, niedriger oder höher als die Summe der Einzelergebnisse der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen, so ist der sich für das Geschäftsjahr und frühere Geschäftsjahre ergebende Steueraufwand, wenn er im Verhältnis zum Jahresergebnis zu hoch ist, durch Bildung eines Abgrenzungspostens auf der Aktivseite oder, wenn er im Verhältnis zum Jahresergebnis zu niedrig ist, durch Bildung einer Rückstellung anzupassen, soweit sich der zu hohe oder der zu niedrige Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich ausgleicht. Der Posten ist in der Konzernbilanz oder im Konzernanhang gesondert anzugeben. Die Steuerabgrenzung braucht nicht vorgenommen zu werden, wenn sie für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von nur untergeordneter Bedeutung ist.“

Wenn das Jahresergebnis im Konzernabschluss im Vergleich zur Summe der Ergebnisse der einzelnen Jahresabschlüsse von den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen zu hoch oder zu niedrig ausfällt, muss eine Steuerabgrenzung vorgenommen werden.²⁸³

Die Voraussetzungen für eine Steuerabgrenzung nach § 258 sind:²⁸⁴

- Vorgenommene Maßnahmen, nach den Regelungen im dritten Abschnitt des dritten Buches

²⁸² Vgl. Rohatschek (2000), S. 165.

²⁸³ Vgl. Sopp (2015), S. 699, Rz. 5.

²⁸⁴ Vgl. Ludwig (2013), S. 215, Rz. 26 und 28.

Vollkonsolidierung	einheitliche Ausübung von - § 253 Abs. 2 Bilanzierungswahlrecht und - § 260 Bewertungsgrundsätze § 254 Kapitalkonsolidierung § 261 Behandlung des Unterschiedsbetrages § 255 Schuldenkonsolidierung § 256 Behandlung der Zwischenergebnisse § 257 Aufwands- und Ertragskonsolidierung
Anteilmäßige Konsolidierung	§ 262 Abs. 2 Anwendung von § 250 – § 258, § 260 – § 261
Equity-Bewertung	§ 264 Erfolgsänderung aus der Equity-Bewertung assoziierter Unternehmen

Abbildung 15: Maßnahmen, aus denen latente Steuern im Konzernabschluss entstehen²⁸⁵

- und daraus folgend ein höheres oder niedrigeres Konzernergebnis als die Summe der Einzelergebnisse.
- Ein zu hoher oder niedrigerer tatsächlicher Steueraufwand als das Konzernergebnis impliziert,
- der sich in folgenden Perioden wahrscheinlich wieder ausgleicht.

Ein zu niedrigerer tatsächlicher Steueraufwand führt zu einer Rückstellung, während ein zu hoher ausgewiesener tatsächlicher Steueraufwand mit einer Aktivierung latenter Steuern einhergeht. Es besteht im Konzernabschluss gemäß § 258, im Gegensatz zu den Vorschriften zum Jahresabschluss, eine Ansatzverpflichtung beim Entstehen von aktiven latenten Steuern.²⁸⁶

Vom Ansatz aktiver latenter Steuern kann nur dann abgesehen werden, wenn diese für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eine untergeordnete Bedeutung darstellen.²⁸⁷

4.1.2. IAS 12

Wie schon in Kapitel 2.10.2. ausgeführt, können temporäre Differenzen bereits bei der Erstellung des Jahresabschluss entstehen, die in den Konzernabschluss übernommen werden. Weiters können diese auch bei der Erstellung der HBII durch Anwendung einheitlicher Bewertungs- und Bilanzierungsrichtlinien²⁸⁸ des Mutterunternehmens und aufgrund von Konsolidierungsbuchungen²⁸⁹ entstehen.²⁹⁰

²⁸⁵ Vgl. Ludwig (2013), S. 215, Rz. 28.

²⁸⁶ Vgl. Sopp (2015), S. 700, Rz. 7; Ludwig (2013), S. 215, Rz. 27; Rohatschek (2012), S. 146.

²⁸⁷ Vgl. Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision KFS/RL 15 (1999), S. 22.

²⁸⁸ IFRS 10.19

²⁸⁹ IFRS 10.B86

²⁹⁰ Vgl. Pellens et al. (2014), S. 235.

4.1.3. HGB

§ 306: „Führen Maßnahmen, die nach den Vorschriften dieses Titels durchgeführt worden sind, zu Differenzen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen der Vermögensgegenstände, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten und deren steuerlichen Wertansätzen und bauen sich diese Differenzen in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder ab, so ist eine sich insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern und eine sich insgesamt ergebende Steuerentlastung als aktive latente Steuern in der Konzernbilanz anzusetzen...“

Bei der Erstellung des Konzernabschlusses läuft die Ermittlung der latenten Steuern in drei Phasen ab (vgl. dazu Kapitel 2.10.2.) Im ersten Schritt werden die latenten Steuern der nationalen Jahresabschlüsse in die HB I übernommen. Im zweiten Schritt werden die Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden in der HB II vereinheitlicht und es können neue latente Steuern entstehen. Die latenten Steuern aus den Jahresabschlüssen und diese neu entstandenen latenten Steuern werden auch als primäre latente Steuern bezeichnet. Im dritten Schritt können latente Steuern bei der Konsolidierung der Jahresabschlüsse entstehen, auch sekundäre latente Steuern genannt. § 274 ist für den Jahresabschluss, der im ersten Teil dieser Arbeit ausführlich beschrieben wurde und für die ersten beiden Phasen der Konzernabschlusserstellung relevant, während § 306 die Regelungen für die 3. Phase bei der Konzernabschlusserstellung, die Konsolidierung beinhaltet.²⁹¹

Zusätzlich zum § 306, soll der DSR 18 für den Konzernabschluss angewendet werden. DSR 18 ist kein verbindliches Gesetz, jedoch wird bei einer Anwendung dieser Regeln davon ausgegangen, dass bei Erstellung des Konzernabschlusses, gemäß den GoB gehandelt wurde.²⁹²

Voraussetzungen für die Steuerabgrenzung gemäß § 306 sind:²⁹³

- vorgenommene Maßnahmen, die nach den Vorschriften der Vollkonsolidierung vorgenommen wurden (§ 300 - § 307)

§ 300	Konsolidierungsgrundsätze, Vollständigkeitsgebot
§ 301	Kapitalkonsolidierung
§ 303	Schuldenkonsolidierung

²⁹¹ Vgl. Grottel / Larenz (2016a), S. 1780 – 1781, Rz. 3.

²⁹² Vgl. Grottel / Larenz (2016a), S. 1780, Rz. 1.

²⁹³ Vgl. Grottel / Larenz (2016a), S. 1781, Rz. 5.

§ 304	Behandlung der Zwischenergebnisse
§ 305	Aufwands- und Ertragskonsolidierung
§ 307	Anteile anderer Gesellschafter

oder aufgrund anderer Aspekte durchgeführt wurden

§ 308	Einheitliche Bewertung
§ 309	Behandlung eines Unterschiedsbetrag
§ 310	Anteilmäßige Konsolidierung
§ 312	Anwendung der Equity-Methode

- die zu Unterschieden in den handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen führen und
- sich in den folgenden Perioden wieder umkehren.

4.1.4. UGB g. F.

§ 258: „Führen Maßnahmen, die nach den Vorschriften des dritten Abschnitts durchgeführt worden sind, zu Differenzen zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerrechtlichen Wertansätzen der Vermögensgegenstände, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten und bauen sich diese Differenzen in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder ab, so ist eine sich insgesamt ergebende Steuerbelastung als Rückstellung für passive latente Steuern und eine sich insgesamt ergebende Steuerentlastung als aktive latente Steuern in der Konzernbilanz anzusetzen...“

Im Konzernabschluss gibt es latente Steuern die auf drei Ebenen entstehen. Latente Steuern,

-) die aus dem Jahresabschluss gemäß § 198 Abs. 9 kommen und gemäß § 253 Abs. 2 vollständig in den Konzernabschluss übernommen werden müssen, unabhängig davon, ob sie im Jahresabschluss angesetzt wurden oder nicht,
-) die im Zuge der UB II-Erstellung durch die einheitliche Bewertung entstehen,
-) die aufgrund von Konsolidierungsmaßnahmen gemäß § 258 Satz 1 gebildet werden.²⁹⁴

²⁹⁴ Vgl. AFRAC (2017), S. 33, Rz. 108; Eberhartinger / Petutschnig (2017), S. 205, Rz. 21; Reinold / Stückler (2015), S. 272 – 273.

Voraussetzungen für die Steuerabgrenzung gemäß § 258 sind:

- Maßnahmen, die nach den Vorschriften des dritten Abschnitts vorgenommen wurden

Vollkonsolidierung	einheitliche Ausübung von - § 253 Abs. 2 Bilanzierungswahlrecht und - § 260 Bewertungsgrundsätze § 254 Kapitalkonsolidierung § 255 Schuldenkonsolidierung § 256 Behandlung der Zwischenergebnisse § 257 Aufwands- und Ertragskonsolidierung § 261 Behandlung des Unterschiedsbetrages
Anteilmäßige Konsolidierung	§ 262 Abs. 2 Anwendung von § 250 – § 258, § 260 – § 261
Equity-Bewertung	§ 264 Erfolgsänderung aus der Equity-Bewertung assoziierter Unternehmen

Abbildung 17: Maßnahmen, die zur Bildung latenter Steuern führen²⁹⁵

- die zu Unterschieden in den unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen führen und
- sich in den folgenden Perioden wieder umkehren.

4.1.5. Zusammenfassender Vergleich

Im Grunde kann man festhalten, dass in allen vier Rechnungslegungsvorschriften von einem 3-stufigen Prozess bei der Konzernabschlusserstellung ausgegangen wird. Bei jeder Stufe können latente Steuern entstehen. Es müssen gemäß HGB, IAS12 und UGB g. F. latente Steuern aus dem Jahresabschluss auch in den Konzernabschluss aufgenommen werden. Einzig im UGB vor dem RÄG 2014 gab es keine eindeutige gesetzliche Regelung, die den Ansatz von aus dem Jahresabschluss kommenden latenten Steuern verpflichtend vorgibt, weder wenn diese im Jahresabschluss ausgewiesen waren noch wenn diese nicht angesetzt waren.

4.2. Konzepte und Methoden der Steuerabgrenzung

4.2.1. UGB vor dem RÄG 2014

Da das Ergebnis als Beurteilungsgrundlage zur Bildung der latenten Steuern herangezogen wird, wird auch, wie im Jahresabschluss, das Timing-Konzept angewendet.²⁹⁶ Der Gesetzestext vermittelt nicht eindeutig, mit welchem Steuersatz die

²⁹⁵ Vgl. Ludwig (2013), S. 215, Rz. 28, diese Abbildung ist auch nach dem RÄG 2014 noch gültig, da sich bei den Maßnahmen keine Änderung ergeben hat.

²⁹⁶ Vgl. Sopp (2015), S. 699, Rz. 5; Rohatschek (2012), S. 146.

Bewertung der latenten Steuern durchgeführt werden soll. Da jedoch gemäß § 198 Abs. 9 und 10 von der Liability-Methode ausgegangen wird, soll diese auch für den Konzernabschluss herangezogen werden.²⁹⁷

4.2.2. IAS 12

Die Konzepte und Methoden der Steuerabgrenzung werden im IAS 12 geregelt. Diese Regelungen gelten sowohl für den Jahresabschluss als auch für den Konzernabschluss. Um doppelte Ausführungen zu vermeiden wird hierfür auf Kapitel 3.2.2. verwiesen.

4.2.3. HGB

Bei der Ermittlung und Bewertung der latenten Steuern kommt wie im Jahresabschluss das Temporary-Konzept²⁹⁸ in Verbindung mit der Liability-Methode zur Anwendung.²⁹⁹

4.2.4. UGB g. F.

Es kommt somit wie im Jahresabschluss das Temporary-Konzept und die Liability-Methode beim Konzernabschluss zur Anwendung.

4.2.5. Zusammenfassender Vergleich

Im UGB vor dem RÄG 2014 sind Differenzen im Ergebnis für die Abgrenzung latenter Steuern ausschlaggebend. Es kommt somit wie im Jahresabschluss das Timing-Konzept in Verbindung mit der Liability-Methode zur Anwendung.

Im Gegensatz dazu wird im HGB, in den IFRS und im UGB g.F. das Temporary-Konzept in Verbindung mit der Liability-Methode angewendet. Durch das RÄG 2014 kommt es somit auch bei der Konzernabschlusserstellung zu einer grundlegenden konzeptionellen Änderung bei der Bildung latenter Steuern.

4.3. Inside Basis-Differenzen

4.3.1. Ansatz und Bewertung latenter Steuern aus den konsolidierten Jahresabschlüssen

4.3.1.1. UGB vor dem RÄG 2014

§ 253 Abs. 2: „Die Vermögensgegenstände, un versteuerten Rücklagen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Erträge und

²⁹⁷ Vgl. Ludwig (2013), S. 214, Rz. 24.

²⁹⁸ Vgl. Grottel / Larenz (2016a), S. 1787, Rz. 32.

²⁹⁹ Vgl. DRS 18.41.

Aufwendungen der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen sind unabhängig von ihrer Berücksichtigung in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen vollständig aufzunehmen, soweit nach dem Recht des Mutterunternehmens nicht ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht. Nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bilanzierungswahlrechte dürfen im Konzernabschluß unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden.“

Bei der Umwandlung von der UB I zur UB II regelt § 253 Abs. 2 die Übernahme der Vermögensgegenstände, un versteuerten Rücklagen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten, Erträge und Aufwendungen von den einbezogenen Unternehmen in den Konzernabschluss. Diese müssen vollständig aufgenommen werden, unabhängig deren Berücksichtigung im Jahresabschluss, außer es liegt ein Bilanzierungsverbot oder Wahlrecht gemäß den Rechnungslegungsvorschriften des Mutterunternehmens vor. Das Wahlrecht bezüglich dem Ansatz von aktiven latenten Steuern (§ 198 Abs. 10) darf gemäß § 253 Abs. 2 Satz 2 auch dann ausgeübt werden, wenn von einer Aktivierung latenter Steuern im Jahresabschluss der einzubeziehenden Unternehmen im Konzernabschluss abgesehen wurde. Diese Wahlrechte müssen jedoch konzerneinheitlich ausgeübt werden.³⁰⁰ Es sollte laut Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision das Wahlrecht dahingehend ausgeübt werden, dass der Ansatz der aktiven latenten Steuern vorgenommen wird.³⁰¹

§ 260: *„Die in den Konzernabschluß gemäß § 253 Abs. 2 übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen sind nach den auf den Jahresabschluß des Mutterunternehmens anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten; zulässige Bewertungswahlrechte können im Konzernabschluß unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden...“*

Damit die einzelnen Jahresabschlüsse in die HB II übergeführt werden können, müssen gemäß § 260 die übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden nach den Methoden des Mutterunternehmens bewertet werden. Es müssen die

³⁰⁰ Vgl. Sopp (2015), S. 701, Rz. 9.

³⁰¹ Vgl. Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision KFS/RL 15 (1999), S. 22.

Bewertungsmethoden ebenso wie die Bilanzierungswahlrechte konzerneinheitlich angewendet werden.³⁰² Man spricht hier von der Einheitstheorie.³⁰³

Diese beiden Regelungen führen zu Veränderungen in der UB II, jedoch nicht in der Steuerbilanz. Dies ist vor allem für die Folgekonsolidierung relevant, da es dadurch zur Änderung latenter Steuern kommt.³⁰⁴

4.3.1.2. IAS 12

Latente Steuern werden aus den Jahresabschlüssen in die HB I abgegrenzt.

Alle in den Konzernabschluss einbezogenen Jahresabschlüsse müssen einheitlich bewertet werden und deshalb müssen einheitliche Methoden in der Rechnungslegung angewendet werden. Dies wird in IFRS 10.19 geregelt. Demnach ist ein Mutterunternehmen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses „...unter Verwendung von einheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für gleichartige Geschäftsvorfälle und sonstige Ereignisse in ähnlichen Umständen...“³⁰⁵ verpflichtet.

Bei der Umwandlung der HB I in die HB II werden Vermögenswerte und Schulden neu bewertet. Durch diese Neubewertung kann es zu Änderungen in den Buchwerten und somit zu veränderten temporären Differenzen kommen, was weiters zu veränderten latenten Steuern führt. Es wird der Steuersatz des Tochterunternehmens herangezogen.³⁰⁶

4.3.1.3. HGB

§ 300 Abs. 2: „Die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Erträge und Aufwendungen der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen sind unabhängig von ihrer Berücksichtigung in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen vollständig aufzunehmen, soweit nach dem Recht des Mutterunternehmens nicht ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht. Nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bilanzierungswahlrechte dürfen im Konzernabschluß unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden...“

Die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten, Erträge und Aufwendungen müssen in den Konzernabschluss gemäß § 300 Abs. 2 vollständig

³⁰² Vgl. AFRAC (2017), S. 36, Rz. 124; Ludwig (2013), S. 216.

³⁰³ Vgl. Ludwig (2013), S. 216.

³⁰⁴ Vgl. Ludwig (2013), S. 216.

³⁰⁵ IAS 10.19

³⁰⁶ Vgl. Meyer et al. (2010), S. 181.

aufgenommen werden, außer es liegt ein Verbot oder ein Wahlrecht des Mutterunternehmens vor. Ein vorliegendes Bilanzierungswahlrecht kann bei der Konzernabschlusserstellung erneut ausgeübt werden, auch wenn dieses im Jahresabschluss nicht ausgeübt wurde und umgekehrt.

§ 308 Abs. 1: „Die in den Konzernabschluß nach § 300 Abs. 2 übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen sind nach den auf den Jahresabschluß des Mutterunternehmens anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten. Nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bewertungswahlrechte können im Konzernabschluß unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden...“

Alle übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden müssen nach den Bewertungsgrundsätzen des Mutterunternehmens einheitlich bewertet werden.

§ 274 Abs. 1 in Verbindung mit § 300 Abs. 2, stellt ein Aktivierungswahlrecht für primäre aktive latente Steuern im Konzernabschluss dar, das jedoch stetig ausgeübt werden muss.³⁰⁷ § 306 sowie DRS 18.14 regeln ein Aktivierungsgebot für sekundäre latente Steuern.

4.3.1.4. UGB g. F.

Die gesetzlichen Regelungen haben sich im Vergleich zum UGB vor dem RÄG 2014 nicht geändert. Daher können die Ausführungen in Kapitel 4.2.1.1. auch für das UGB g. F. übernommen werden.

§ 258 schreibt den Ansatz von latenten Steuern im Konzernabschluss vor. Jedoch bezieht sich diese Ansatzpflicht nicht auf die aus dem Jahresabschluss kommenden latenten Steuern, da der Gesetzgeber eindeutig formuliert, dass nur latente Steuern auf temporäre Differenzen, die aus „Maßnahmen, die nach den Vorschriften des dritten Abschnitts durchgeführt worden sind“,³⁰⁸ resultieren, verpflichtend anzusetzen sind.³⁰⁹

Demnach könnte es sein, dass latente Steuern, die im Jahresabschluss angesetzt wurden im Konzernabschluss nicht aktiviert werden.³¹⁰ Dieser Annahme kann entgegnet werden,

³⁰⁷ Vgl. Grottel / Larenz (2016a), S. 1782, Rz. 8.

³⁰⁸ § 258 UGB

³⁰⁹ Vgl. Reinold / Stückler (2015), S. 273.

³¹⁰ Vgl. Eberhartinger / Petutschnig (2017), S. 206, Rz. 22.

dass latente Steuern gemäß dem Vollständigkeitsgebot (§ 253 Abs. 2) jedoch vollständig in den Konzernabschluss aufgenommen werden müssen.³¹¹

Latente Steuern, die im Jahresabschluss aufgrund der größenabhängigen Erleichterungen (§ 198 Abs. 9) nicht aktiviert wurden, können aufgrund der einheitlichen Ausübung der Wahlrechte im Konzernabschluss jedoch aktiviert werden.³¹²

4.3.1.5. Zusammenfassender Vergleich

Der österreichische Gesetzgeber hat mit dem RÄG 2014 die Ansatzverpflichtung für latente Steuern, die aus dem Jahresabschluss resultieren, nicht ausgeweitet und entspricht somit weitgehend den Regelungen des deutschen HGB.

International gesehen ist nur insofern ein Unterschied im Ansatz der latenten Steuern im Konzernabschluss zu sehen, dass alle latenten Steuern schon im Jahresabschluss angesetzt werden müssen, kein Wahlrecht zur Übernahme latenter Steuern aus dem Jahresabschluss besteht und somit auch im Konzernabschluss latente Steuern aus dem Jahresabschluss angesetzt werden müssen.

Die Anwendung von einheitlichen Ansatz- und Bewertungsmethoden sind in allen (IFRS, HGB, UGB vor und nach dem RÄG 2014) Rechnungslegungsvorschriften geregelt.

4.3.2. Ansatz und Bewertung latenter Steuern aus der Kapitalkonsolidierung

4.3.2.1. UGB vor dem RÄG 2014

Die Differenz vom Buchwert der Anteile des Mutterunternehmens und dem anteiligen Eigenkapital des Tochterunternehmens werden den Vermögensgegenständen und Schulden des Tochterunternehmens zugerechnet. Bleibt ein Wert nach Aufdeckung von stillen Reserven oder Lasten bestehen, wird dieser, gemäß § 254 Abs. 3, als Geschäfts- oder Firmenwert angesetzt. Ein sich ergebender negativer Unterschiedsbetrag wird als passiver Unterschiedsbetrag in der Bilanz angesetzt.³¹³

Die Kapitalkonsolidierung kann nach der Buchwert- oder der Neubewertungsmethode vollzogen werden.³¹⁴

³¹¹ Vgl. AFRAC (2017), S. 33, Rz. 109.

³¹² Vgl. Eberhartinger / Petutschnig (2017), S. 206, Rz. 22.

³¹³ Vgl. Sopp (2015), S. 702, Rz. 11; Ludwig (2013), S. 217 – 218, Rz. 41; Rohatschek (2000), S. 187.

³¹⁴ Vgl. Reinold / Stückler (2015), S. 271; Sopp (2015), S. 702, Rz. 11; Rohatschek (2000), S. 187.

Bei der Erstkonsolidierung wird die Zusammenfassung von Eigenkapital und Beteiligungen erfolgsneutral gebucht. Daher kann es aufgrund von § 258 nicht zum Ansatz von latenten Steuern kommen, da Unterschiede im Ergebnis die Grundlage dafür darstellen müssten.³¹⁵ § 250 Abs. 2 fordert jedoch eine Bilanzierung die ein getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darstellt, weshalb eine Steuerabgrenzung auch in diesem Fall nötig sein kann.³¹⁶

Ein GoF wird bei der Berechnung der latenten Steuer nicht berücksichtigt, da dieser eine Restgröße darstellt und keinen eigenen Vermögensgegenstand. Die Begründung für diese Ausnahme liegt in der iterativen Berechnung, die sich daraus ergeben würde (siehe Kapitel 3.4.).³¹⁷

Bei der Folgekonsolidierung ergibt sich durch die Fortschreibung des Unterschiedsbetrages ein Konzernergebnis, das nicht mit dem tatsächlichen Steueraufwand korreliert. Die einzelnen Jahresabschlüsse bleiben unverändert, während sich das Konzernergebnis durch die Fortschreibung des Unterschiedsbetrages ändert, was zur Bildung oder Auflösung latenter Steuern führt.³¹⁸

4.3.2.2. IAS 12

Die Kapitalkonsolidierung ist der erste Schritt, um ein neues Tochterunternehmen in den Konzernabschluss zu integrieren. Es werden dazu das anteilige Eigenkapital des Tochterunternehmens und der Beteiligungsansatz verrechnet. Gemäß IFRS wird die Neubewertungsmethode angewendet und die Vermögenswerte und Schulden mit dem fair-value neu bewertet. Stille Reserven und stille Lasten werden aufgedeckt.³¹⁹

Bei der Kaufpreisallokation kann es zu temporären Differenzen kommen, auf die gemäß IAS 12.19 und IAS 12.26 (c) latente Steuern gebildet werden müssen.

Es können auch temporäre Differenzen bei dem Erstansatz eines Goodwills entstehen. Hier wird auf Kapitel 3.4.2. verwiesen.

³¹⁵ Vgl. Sopp (2015), S. 702, Rz. 11.

³¹⁶ Vgl. Ludwig (2013), S. 218, Rz. 42; Rohatschek (2000), S. 191.

³¹⁷ Vgl. Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision KFS/RL 15 (1999), S. 43; Rohatschek (2000), S. 188.

³¹⁸ Vgl. Ludwig (2013), S. 218 – 219, Rz. 46.

³¹⁹ Vgl. Fröhlich (2012), S. 134ff.

4.3.2.3. HGB

Bei der Erstkonsolidierung gemäß § 301 werden stille Reserven und stille Lasten aufgedeckt. Durch die Aufdeckung entstehen temporäre Differenzen, auf die latente Steuern erfolgsneutral zu bilden sind. Die Auflösung der latenten Steuern im Zuge der Folgekonsolidierung wird erfolgswirksam durchgeführt.³²⁰

Ein entgeltlich erworbener, derivativer GoF oder negativer Unterschiedsbetrag führt gemäß § 301 Abs. 3 Satz 3 nicht zur Bildung latenter Steuern. Diese Ausnahme gilt jedoch nur für die Erstbilanzierung.³²¹

Im Gegensatz dazu werden bei der Folgekonsolidierung latente Steuern bilanziert. Temporäre Differenzen und somit latente Steuern entstehen, da ein entgeltlich erworbener, derivativer GoF verpflichtend planmäßig über einen Zeitraum von zehn Jahren abgeschrieben (§ 253 Abs. 3) werden muss.³²²

4.3.2.4. UGB g. F.

Die Kapitalkonsolidierung darf gemäß § 254 Abs. 1 nur mehr nach der Neubewertungsmethode durchgeführt werden.³²³ Im UGB wird die Einheitstheorie vertreten, der somit durch die verpflichtende Anwendung der Neubewertungsmethode entsprochen wird, im Gegensatz zur früher zulässigen Buchwertmethode, die als Vertreter der Interessenstheorie gesehen werden kann.³²⁴

Das anteilige Eigenkapital des Tochterunternehmens darf allerdings maximal mit den Anschaffungskosten der Anteile am Tochterunternehmen angesetzt werden. Diese stellen somit eine Obergrenze dar³²⁵, was jedoch der Informationsfunktion, die der Konzernabschluss jedoch erfüllen sollte zuwiderläuft³²⁶. Diese Grenze entspricht wiederum dem in Österreich geltenden Anschaffungskostenprinzip. Es werden die stillen Reserven vollständig aufgedeckt, was zur Folge hat, dass entstehende Differenzen einen GoF darstellen. Der GoF muss gemäß § 261 Abs. 1, der auf § 203 Abs. 5 verweist, auf

³²⁰ Vgl. *Grottel / Larenz* (2016a), S. 1783, Rz. 11.

³²¹ Vgl. *Grottel / Larenz* (2016a), S. 1783, Rz. 12.

³²² Vgl. *Krimpmann* (2011), S. 59.

³²³ Vgl. *AFRAC* (2017), S. 71 – 72, zu Rz. (116) – (120).

³²⁴ Vgl. *Rohatschek* (2012), S. 145.

³²⁵ Vgl. *AFRAC* (2017), S. 71 – 72, zu Rz. (116) – (120) .

³²⁶ Vgl. *Rohatschek* (2012), S. 145.

die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Kann diese nicht verlässlich geschätzt werden, muss er auf 10 Jahre abgeschrieben werden.³²⁷

Bei der Erstkonsolidierung dürfen keine latenten Steuern auf Differenzen aus dem GoF gebildet werden. Dies wird in § 258 Satz 2 geregelt. Differenzen die durch die Aufdeckung stiller Reserven oder Lasten entstehen führen jedoch zur Bildung von latenten Steuern.³²⁸

4.3.2.5. Zusammenfassender Vergleich

Die Kapitalkonsolidierung kann im UGB vor dem RÄG 2014 sowohl nach der Buchwert- oder der Neubewertungsmethode durchgeführt werden. Das HGB, die IFRS und das UGB g.F. schreiben die Neubewertungsmethode als einzige zulässige Methode vor.

Beim Ansatz von latenten Steuern die aufgrund des GoF entstehen, sind sich alle Gesetzgeber einig. Diese dürfen bei der Erstkonsolidierung nicht gebildet werden. Jedoch kommt es zu Unterschieden in der Folgebilanzierung, da das HGB eine planmäßige Abschreibung über 10 Jahre und das UGB g. F. eine Abschreibung auf die voraussichtliche Nutzungsdauer vorschreibt und in den IFRS der GoF jährlich auf die Werthaltigkeit geprüft werden muss. Die IFRS sehen keine Obergrenze bei der Neubewertung des anteiligen Eigenkapitals des Tochterunternehmens vor. Im Gegensatz zum UGB g. F., das die Anschaffungskosten als Maximalwert festlegt.

4.3.3. Ansatz und Bewertung latenter Steuern aus der Schuldenkonsolidierung

4.3.3.1. UGB vor dem RÄG 2014

§ 255 regelt die Zusammenfassung der Forderungen und der entsprechenden Schulden verbundener Unternehmen. Durch die Schuldenkonsolidierung kommt es nur zur Steuerabgrenzung durch unterschiedliche Wertansätze der Aktiva und dazugehörigen Passiva verbundener Unternehmen in der Bilanz, wenn der Ausgleich den Erfolg des Unternehmens beeinflusst.³²⁹

Die Schuldenkonsolidierung beeinflusst den Konzernenerfolg, wenn

³²⁷ Vgl. Reinold / Stückler (2015), S. 271.

³²⁸ Vgl. Sopp (2015), S. 707, Rz. 28; Reinold / Stückler (2015), S. 273.

³²⁹ Vgl. Ludwig (2013), S. 219, Rz. 49.

- Unternehmen die zum Konsolidierungskreis gehören in ihren Einzelbilanzen Abschreibungen zu Forderungen oder Änderungen der Wertberichtigungen ausweisen und diese in der Konzernbilanz wegfallen oder
- Unternehmen Rückstellungen für Verpflichtungen ausweisen, das im Konzernabschluss einbezogene Unternehmen im Gegenzug jedoch keine Forderung für diese Verpflichtungen gebildet hat oder
- sich bei der Währungsumrechnung von Forderungen oder Verbindlichkeiten Unterschiede ergeben.³³⁰

4.3.3.2. IAS 12

Die Schuldenkonsolidierung fordert die vollständige Auflösung von Vermögenswerten und Schulden die konzernintern entstanden sind.³³¹

Die Vermögenswerte und Schulden können meist leicht eliminiert werden, da sich diese betragsmäßig entsprechen sollten. Sollten Aufrechnungsdifferenzen bestehen, werden diese als unechte Differenzen oder als echte Differenzen bezeichnet. Unechte Differenzen stellen sogenannte Buchungsfehler, Zuordnungsfehler oder Buchungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten dar. Echte Unterschiede entstehen aufgrund von verschiedenen Ansatz- und Bewertungsvorschriften zum Beispiel aufgrund des imparitätischen Realisationsprinzips. Noch nicht realisierte Verluste müssen von einem Unternehmen ausgewiesen werden, während die Gewinne erst nach Realisation eingebucht werden dürfen.³³²

Es sind auf echte Aufrechnungsdifferenzen latente Steuern zu bilden, da es sich hierbei um temporären Differenzen handelt.³³³

4.3.3.3. HGB

Die Schuldenkonsolidierung wird im HGB im § 303 geregelt. Demnach müssen Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten sowie RAP bei der Erstellung des Konzernabschlusses eliminiert werden, die zwischen einbezogenen Unternehmen bestehen.³³⁴

³³⁰ Vgl. *Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision* KFS/RL 15 (1999), S. 26.

³³¹ Vgl. IFRS 10.B 86 (c).

³³² Vgl. *Fröhlich* (2012), S. 187; *Meyer et al.* (2010), S. 192.

³³³ Vgl. *Meyer et al.* (2010), S. 192.

³³⁴ Vgl. § 303 HGB.

Wenn danach noch ein Steuerwert besteht, obwohl im Konzernabschluss die Schuldenkonsolidierung durchgeführt wurde, hat dies Auswirkungen auf die Steuerabgrenzung. Beispiele dafür wären:³³⁵

- Wenn Rückstellungen für drohende Verluste, bei der Konsolidierung eliminiert werden und im Jahresabschluss darauf schon latente Steuern gebildet wurden – da steuerrechtlich derartige Rückstellungen nicht gebildet werden dürfen – müssen diese im Konzernabschluss wieder rückgängig gemacht werden.
- Steuerlich schon voll oder nur teilweise abgeschriebene Forderungen, die beim in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen noch gänzlich als Verbindlichkeit ausgewiesen sind, führen zu einer passiven latenten Steuer im Konzernabschluss.
- Wird ein Darlehen unter Einbehaltung des Disagios innerhalb des Konzerns gewährt und der Darlehensschuldner aktiviert das Disagio im Jahresabschluss aufgrund des Wahlrechtes nicht, so kommt es zu temporären Differenzen und weiters zu aktiven latenten Steuern, die bei der Konsolidierung wieder eliminiert werden müssen.

4.3.3.4. UGB g. F.

§ 255 regelt, dass Forderungen und Schulden, die innerhalb von in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen bestehen, eliminiert werden müssen. Entstehen dadurch Aufrechnungsdifferenzen, müssen darauf gemäß § 258 latente Steuern gebildet werden.

4.3.3.5. Zusammenfassender Vergleich

Es ist in allen vier Gesetzen die Verpflichtung zur Bildung von latenten Steuern aus echten Aufrechnungsdifferenzen geregelt.

4.3.4. Ansatz und Bewertung latenter Steuern aus der Zwischenergebniseliminierung

4.3.4.1. UGB vor dem RÄG 2014

§ 256 regelt die Behandlung der Zwischengewinne und Zwischenverluste. Lieferungen und Leistungen innerhalb des Konzerns führen zu Zwischenergebnisse, die gemäß § 256 bei der Konsolidierung eliminiert werden müssen. Dadurch wird das Konzernergebnis beeinflusst und weist, im Vergleich zur Summe der Ergebnisse aus den einzelnen

³³⁵ Vgl. Grottel / Larenz (2016), S. 1785, Rz. 20.

Jahresabschlüssen, die für die tatsächliche Steuerberechnung als Basis dienen, Differenzen aus. Gleicht sich diese Differenz in den folgenden Perioden aus, so sind latente Steuern gemäß § 258 zu bilden.³³⁶

Latente Steuern entstehen bei der Zwischenergebniseliminierung lediglich aufgrund von in den Konzernabschluss übernommenem Umlauf- oder abnutzbarem Anlagevermögen aus konzerninternen Lieferungs- und Leistungsbeziehungen. Übernommenes nicht abnutzbares Anlagevermögen kann hierbei nicht zur Steuerabgrenzung führen, da Differenzen auf nicht abnutzbares Anlagevermögen als quasi-permanent einzustufen sind, die beim Timing-Konzept von der Steuerabgrenzung ausgenommen sind.³³⁷

§ 256 Abs. 2 Z 1 gibt vor, dass eine Zwischenergebniseliminierung unterbleiben kann, wenn die Lieferungen und Leistungen zu marktüblichen Bedingungen vollzogen worden sind und die Bewertung dieser, einen unverhältnismäßig hohen Aufwand erfordere.³³⁸

4.3.4.2. IAS 12

IAS 10. B 86 (c) fordert die Eliminierung „konzerninterner Vermögenswerte und Schulden, Eigenkapital, Aufwendungen und Erträge sowie Zahlungsströme aus Geschäftsvorfällen, die zwischen Konzernunternehmen stattfinden.“

IAS 10. B 86 (c) verweist auf IAS 12 im Hinblick auf entstehende temporäre Differenzen im Zuge dessen.

4.3.4.3. HGB

Zwischengewinne und -verluste müssen gemäß § 304 eliminiert werden, wenn sie durch Lieferungen und Leistungen innerhalb Unternehmen, die in den Konzernabschluss einbezogen werden, entstanden sind. Diese Vorgangsweise verändert den Konzerngewinn oder -verlust um die nicht realisierten Erfolgsbeiträge, die jedoch im Jahresabschluss der jeweiligen Unternehmen abgebildet sind. Die Zwischengewinn- und Verlusteliminierung führt zu einer Korrektur des Buchwertes der Vermögensgegenstände im handelsrechtlichen Konzernabschluss im Gegensatz zum steuerrechtlichen Abschluss.³³⁹

³³⁶ Vgl. Ludwig (2013), S. 219, Rz. 51 und 53.

³³⁷ Vgl. Sopp (2015), S. 703, Rz. 13.

³³⁸ Vgl. Reinold / Stückler (2015), S. 280.

³³⁹ Vgl. Grottel / Larenz (2016a), S. 1785, Rz. 24.

Es müssen latente Steuern gebildet werden und bei der Bewertung dieser, kommt der unternehmensindividuelle Steuersatz des empfangenden Unternehmens zur Anwendung.³⁴⁰

4.3.4.4. UGB g. F.

§ 256 regelt die Zwischenergebniseliminierung. Diese führt dazu, dass Unterschiede bei den Vermögenswerten im Konzernabschluss und Jahresabschluss entstehen und in weiterer Folge gemäß § 258 latente Steuern gebildet werden müssen. Durch die Umstellung auf das Temporary-Konzept muss nun auch auf quasi-permanente Differenzen eine Steuerabgrenzung durchgeführt werden, was heißt, dass nun auch bei der Zwischenergebniseliminierung Änderungen des nicht abnutzbaren Anlagevermögens zu Differenzen und somit zur Bildung latenter Steuern führen können.³⁴¹

4.3.4.5. Zusammenfassender Vergleich

Mit dem RÄG 2014 ist der § 256 Abs. 2 Z 1 gestrichen worden. Es muss demnach gemäß UGB g. F. jetzt immer eine Zwischenergebniseliminierung gemacht werden, außer diese wäre nicht wesentlich.

Gemäß allen vier Regelwerken sind latente Steuern, die sich aus der Zwischenergebniseliminierung ergeben, anzusetzen.

Durch die Änderung vom Timing zum Temporary-Konzept durch das RÄG 2014 kommt es zukünftig vermehrt zur Bildung von latenten Steuern aus der Zwischenergebniseliminierung, da nun auch Differenzen des nicht abnutzbaren Anlagevermögens aus konzerninternen Lieferungs- und Leistungsbeziehungen, verpflichtend zu berücksichtigen sind.

4.3.5. Ansatz und Bewertung latenter Steuern aus der Aufwands- und Ertragskonsolidierung und der Beteiligungsertragseliminierung

4.3.5.1. UGB vor dem RÄG 2014

Die Aufwands- und Ertragskonsolidierung wird in § 257 geregelt. Aufwendungen und Erträge von in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind gegenzurechnen. Somit führt diese Maßnahme zu keinen Differenzen zwischen dem Konzernergebnis und der Summe der Einzelergebnisse außer in den folgenden drei Fällen.³⁴²

³⁴⁰ Vgl. DRS 18.45; Grottel / Larenz (2016a), S. 1787, Rz. 32.

³⁴¹ Vgl. Eberhartinger / Petutschnig (2017), S. 211 – 212, Rz. 38; Sopp (2015), S. 707 – 708, Rz. 30.

³⁴² Vgl. Ludwig (2013), S. 219 – 220, Rz. 54.

Es ergeben sich Unterschiede bei der Ausscheidung von Dividendenerträge der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen, die jedoch nicht zur Bildung latenter Steuern führen, da diese eliminierten Dividendenerträge schon in der vorigen Periode das Konzernergebnis vermindert haben und sich nicht wieder umkehren werden (permanente Differenzen).³⁴³

Bei Ausscheidung der Abschreibungen und Zuschreibungen zu Beteiligungen an Tochterunternehmen kommt es ebenfalls zu Differenzen. Wird zum Beispiel eine Beteiligung abgeschrieben verringert sich dadurch der Steueraufwand. Wenn im Gegenzug dazu in der Konzernbilanz keine Verringerung eines Vermögenswertes oder des Firmenwertes im selben Ausmaß vorgenommen wird, so fällt der Steueraufwand im Verhältnis zum Konzerngewinn zu niedrig aus. Der Ausgleich ergibt sich zukünftig durch Veräußerung der Beteiligung oder Zuschreibung ebendieser. Wenn eine Veräußerung nicht geplant ist und eine Zuschreibung nicht absehbar ist, kann ein Ansatz latenter Steuern unterbleiben.³⁴⁴

Es kann weiters zu Unterschieden in den Ergebnissen, durch die Währungsumrechnung der Aufwendungen und Erträge oder aufgrund von Währungsunterschieden in den einbezogenen Unternehmen, kommen.³⁴⁵

4.3.5.2. IAS 12

Bei der Aufwands- und Ertragskonsolidierung kommt es zu keinen temporären Unterschieden und dadurch hat diese Art der Konsolidierung keinen Einfluss auf die latenten Steuern.

4.3.5.3. HGB

Bei der Aufwands- und Ertragskonsolidierung gemäß § 305 werden Aufwände und Erträge gegengerechnet und scheiden somit aus der Gewinn- und Verlustrechnung aus. Dadurch werden keine unterschiedlich bewerteten Vermögensgegenstände oder Schulden in der Handels- und Steuerbilanz ausgewiesen und es kommt zu keiner Steuerabgrenzung.³⁴⁶

³⁴³ Vgl. Ludwig (2013), S. 220; *Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision KFS/RL 15* (1999), S. 27.

³⁴⁴ Vgl. Ludwig (2013), S. 220.

³⁴⁵ Vgl. *Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision KFS/RL 15* (1999), S. 27.

³⁴⁶ Vgl. Grottel / Larenz (2016a), S. 1786, Rz. 26.

4.3.5.4. UGB g. F.

§ 257 regelt die Aufwands- und Ertragskonsolidierung. Dabei kommt es zu keinen temporären Differenzen und deshalb auch nicht zur Steuerabgrenzung.³⁴⁷

4.3.5.5. Zusammenfassender Vergleich

Die Änderungen des RÄG 2014 ergeben, dass es gemäß UGB g. F. zu keinen temporären Differenzen durch die Aufwands- und Ertragskonsolidierung mehr kommen wird, genau wie in IAS 12 und im HGB.

4.4. Outside Basis-Differenzen

4.4.1. UGB vor dem RÄG 2014

Im Gegensatz zu den Inside Basis-Differenzen, führen Outside Basis-Differenzen nicht zur Bildung von latenten Steuern gemäß § 258, da diese Vorschrift nur für Differenzen zwischen der Summe der Einzelergebnisse der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen und dem Jahresergebnis im Konzernabschluss gilt (und nicht für Differenzen aus dem Vergleich der Steuerbilanz des Mutterunternehmens mit dem Konzernabschluss).

4.4.2. IAS 12

IAS 12.39 verlangt grundsätzlich die Bilanzierung von latenten Steuern auf Outside Basis-Differenzen. Diese dürfen allerdings nicht angesetzt werden, wenn „das Mutterunternehmen, der Anleger, das Partnerunternehmen oder der gemeinschaftlich Tätige in der Lage ist, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenz zu steuern; und es wahrscheinlich ist, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird.“³⁴⁸

4.4.3. HGB

§ 306: „... Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz (...) bleiben unberücksichtigt. Das Gleiche gilt für Differenzen die sich zwischen dem steuerlichen Wertansatz einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen im Sinne des §310 Abs 1 und dem handelsrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens ergeben...“

³⁴⁷ Vgl. Eberhartinger / Petutschnig (2017), S. 212, Rz. 42.

³⁴⁸ IAS 12.39 (a) und (b)

§ 306 Satz 4 besagt, dass der Ansatz von latenten Steuern auf Outside Basis-Differenzen zu unterbleiben hat, auch wenn abzusehen ist, dass sich diese Outside Basis-Differenzen umkehren und dadurch eine Steuerschuld oder -entlastung entsteht.³⁴⁹

4.4.4. UGB g. F.

§ 258 Satz 3: „Unberücksichtigt bleiben auch Differenzen, die sich zwischen dem steuerrechtlichen Wertansatz einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen im Sinn des § 262 Abs. 1 und dem unternehmensrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens ergeben, wenn das Mutterunternehmen in der Lage ist, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenzen zu steuern, und es wahrscheinlich ist, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird.“

Eine Ausnahme vom Ansatz latenter Steuern stellt § 258 Satz 3 dar, der insbesondere für den Konzernabschluss relevant ist. Outside Basis-Differenzen führen nicht zum Ansatz von latenten Steuern, wenn das Mutterunternehmen diese Differenzen steuern kann und sich die Differenzen in absehbarer Zukunft nicht umkehren. Dieser Fall liegt dann vor, wenn das Mutterunternehmen durch die Stimmrechte den Verkauf der Beteiligung oder Ausschüttungen aufhalten kann und dadurch keine latenten Steuern aufgelöst oder gebildet werden.³⁵⁰

4.4.5. Zusammenfassender Vergleich

Alle Gesetzgeber ausgenommen die IFRS sind sich einig, dass latente Steuern auf Outside Basis-Differenzen grundsätzlich nicht angesetzt werden dürfen. Das UGB g.F. knüpft dieses Verbot allerdings an die Bedingung, dass das Mutterunternehmen den Zeitpunkt der Auflösung steuern kann und sich die Differenzen in absehbarer Zeit nicht auflösen dürfen. Dieselbe Regelung findet sich im IAS 12, wobei grundsätzlich der Ansatz latenter Steuern, die aus Outside Basis-Differenzen resultieren, verlangt wird.

³⁴⁹ Vgl. Grottel / Larenz (2016a), S. 1786, Rz. 29.

³⁵⁰ Vgl. Dokalik / Hirschler (2015), S. 32; Reinold / Stückler (2015), S. 273 – 274.

4.5. Darstellung latenter Steuern im Konzernabschluss

4.5.1. Ausweis in der Konzernbilanz

4.5.1.1. UGB vor dem RÄG 2014

Die aktiven latenten Steuern werden entweder als eigener Posten vor den Rechnungsabgrenzungsposten oder als gesonderten Posten der Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen. Die passiven latenten Steuern werden als eigener Posten der Rückstellungen oder als Teil der Steuerrückstellungen mit einem Vermerk im Text ausgewiesen.³⁵¹ Es darf jedoch auch die gesonderte Bildung eines Postens unterbleiben und die passiven latenten Steuern als Teil der Rückstellungen und die aktiven latenten Steuern als Teil der aktiven RAP ausgewiesen werden. Jedoch muss dann im Konzernanhang eine Angabe dazu gemacht werden.³⁵²

Das UGB sieht keine Saldierung der latenten Steuern der Jahresabschlüsse und im Konzernabschluss vor.³⁵³

4.5.1.2. IAS 12

IAS 12 gilt für den Jahresabschluss sowie für den Konzernabschluss gleichermaßen. Die Ausführungen bezüglich Ausweis der latenten Steuern in der Bilanz des Jahresabschlusses gelten somit auch für den Konzernabschluss (siehe Kapitel 3.6.1.2.).

4.5.1.3. HGB

§ 306 Satz 1 spricht von einer sich insgesamt ergebenden Steuerbe- oder -entlastung, die als aktive oder passive latente Steuer angesetzt werden muss und geht somit von einer Saldierung der sekundären latenten Steuern aus.³⁵⁴

§ 306 Satz 2: „Die sich ergebende Steuerbe- und die sich ergebende Steuerentlastung können auch unverrechnet angesetzt werden.“

Satz 2 erlaubt ebenso einen unverrechneten Ansatz in der Konzernbilanz. Hier liegt ein sogenanntes Ausweishwahlrecht vor, das jedoch stetig ausgeübt werden muss.³⁵⁵

³⁵¹ Vgl. Ludwig (2013), S. 221, Rz. 66.

³⁵² Vgl. Sopp (2015), S. 705, Rz. 22.

³⁵³ Vgl. Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision KFS/RL 15 (1999), S. 36.

³⁵⁴ Siehe Kapitel 4.1.3.

³⁵⁵ Vgl. § 306 S 1 und S 2; Grottel / Larenz (2016a), S. 1788, Rz. 37.

Primäre latente Steuern dürfen gemäß § 274 Abs. 1 Satz 3 sowohl saldiert, als auch unsaldiert im Jahresabschluss ausgewiesen werden. Dies gilt ebenso für den Konzernabschluss.

§ 306 Satz 6 erlaubt eine Zusammenfassung der primären und sekundären latenten Steuern.

Aufgrund dieser vielfältigen Vorschriften zur Saldierung und zum Ausweis ergeben sich einige Möglichkeiten zum Ausweis latenter Steuern, die nachfolgend zusammengefasst dargestellt werden:

	Ausweis der primären und sekundären latenten Steuern saldiert/unsaldiert							
	saldiert	unsaldiert	saldiert	unsaldiert	saldiert	unsaldiert	saldiert	unsaldiert
PLS	saldiert		unsaldiert		saldiert		unsaldiert	
ALS	saldiert		unsaldiert		unsaldiert		saldiert	

Abbildung 18: Ausweismöglichkeiten der latenten Steuern im Konzernabschluss

4.5.1.4. UGB g. F.

§ 258: „...Eine Saldierung ist nicht vorzunehmen, soweit eine Aufrechnung der tatsächlichen Steuererstattungsansprüche mit den tatsächlichen Steuerschulden rechtlich nicht möglich ist. § 198 Abs. 10 ist entsprechend anzuwenden. Die Posten dürfen mit den Posten nach § 198 Abs. 9 zusammengefasst werden. Die Steuerabgrenzung braucht nicht vorgenommen zu werden, soweit sie nicht wesentlich ist.“

Es ist eine sich insgesamt ergebende Steuerbelastung oder -entlastung in der Bilanz anzusetzen. Dies impliziert die Saldierung der latenten Steuern. § 258 Satz 6 erlaubt auch eine Saldierung der latenten Steuern, die aufgrund der Konsolidierung entstehen mit den latenten Steuern gemäß § 198 Abs. 9 – den latenten Steuern aus dem Jahresabschluss und aus der UB II. Es muss der Grundsatz der Stetigkeit eingehalten werden.³⁵⁶

§ 258 lehnt jedoch eine Saldierung ab, wenn die tatsächlichen Steuererstattungsansprüche mit den tatsächlichen Steuerschulden aus gesetzlichen Gründen nicht verrechnet werden dürfen. Es dürfen demnach auch keine latenten Steuern aus verschiedenen

³⁵⁶ Vgl. Eberhartinger / Petutschnig (2017), S. 221, Rz. 67 – 68.

Konzernunternehmen, die ihre Steuern in unterschiedlichen Staaten veranlagen, saldiert werden.³⁵⁷

Latente Steuern werden gesondert, entweder unter den Rückstellungen (PLS) oder unter „D. Aktive latente Steuern“ (ALS) ausgewiesen.³⁵⁸

4.5.1.5. Zusammenfassender Vergleich

Bei der Frage des Ausweises gibt es deutliche Unterschiede in den verschiedenen Regelwerken. Während das UGB vor dem RÄG 2014 keine Saldierungen vorsieht, hat das HBG die komplexesten Regelungen und einige wählbare Varianten zur Saldierung und zum Ausweis.

Das UGB g. F. spricht von einer sich insgesamt ergebenden Steuerbelastung oder Entlastung und geht somit grundsätzlich von einer Saldierung aus, es sei denn die tatsächlichen Steuerschulden und Steuererstattungsansprüche dürften aus gesetzlichen Gründen nicht verrechnet werden.

4.5.2. Ausweis in der Konzerngewinn- und Verlustrechnung

4.5.2.1. UGB vor dem RÄG 2014

Aufwendungen und Erträge, die sich aus der Änderung der Steuerabgrenzung ergeben, müssen im Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ gesondert ausgewiesen werden, vorausgesetzt diese sind nicht von untergeordneter Bedeutung.³⁵⁹

4.5.2.2. IAS 12

IAS 12 gilt für den Jahresabschluss sowie für den Konzernabschluss gleichermaßen. Die Ausführungen bezüglich Ausweis der latenten Steuern in der GuV des Jahresabschlusses gelten somit auch für den Konzernabschluss (siehe Kapitel 3.6.2.2.).

4.5.2.3. HGB

DRS 18.59 - 60 gibt vor, latente Steuern im Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ als Unterposten, in einer Vorspalte oder als „Davon“-Vermerk auszuweisen.

³⁵⁷ Vgl. *Sopp* (2015), S. 709, Rz. 35.

³⁵⁸ Vgl. *AFRAC* (2017), S. 41, Rz. 146.

³⁵⁹ Vgl. *Ludwig* (2013), S. 221, Rz. 67.

4.5.2.4. UGB g. F.

Aufwendungen und Erträge, die sich aus der Bildung oder Auflösung von latenten Steuern ergeben, müssen unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung gesondert ausgewiesen werden.³⁶⁰

4.5.2.5. Zusammenfassender Vergleich

Latente Steuern müssen unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ ausgewiesen werden.

4.5.3. Angaben im Konzernanhang

4.5.3.1. UGB vor dem RÄG 2014

§ 260: „...Abweichungen von den auf den Jahresabschluß des Mutterunternehmens angewandten Bewertungsmethoden sind im Konzernanhang anzugeben und zu begründen.“

Wird bei der Bewertung im Konzern auf andere Methoden zurückgegriffen als beim Jahresabschluss des Mutterunternehmens, muss diese Abweichung im Anhang angegeben und erläutert werden.

Wird keine Steuerrückstellung aufgrund der Kapitalkonsolidierung gebildet, muss eine Angabe im Anhang gemacht werden.³⁶¹

Im Anhang müssen auch die aktiven und passiven latenten Steuern angegeben werden, sofern diese nicht gesondert in der Bilanz ausgewiesen wurden. Ebenso müssen die Steuerabgrenzungsposten der Jahresabschlüsse und der Konsolidierungsmaßnahmen gesondert aufgeführt werden, die für die Konzernbilanz saldiert wurden und in die dazugehörigen betragsmäßigen aktiven und passiven Anteile aufgegliedert werden sofern sie wesentlich sind. Auch die Steuersätze, die zur Berechnung der Steuerabgrenzung im Konzernabschluss verwendet wurden, müssen im Anhang angegeben werden.³⁶²

4.5.3.2. IAS 12

IAS 12 gilt für den Jahresabschluss sowie für den Konzernabschluss gleichermaßen. Die Ausführungen bezüglich der Anhangangaben bezüglich der latenten Steuern im Jahresabschluss gelten somit auch für den Konzernabschluss (siehe Kapitel 3.6.3.2.).

³⁶⁰ Vgl. Eberhartinger / Petutschnig (2017), S. 221, Rz. 67; AFRAC (2017), S. 41, Rz. 147.

³⁶¹ Vgl. Ludwig (2013), S. 218, Rz. 42.

³⁶² Vgl. Ludwig (2013), S. 222, Rz. 69.

Zusätzlich zu den schon angeführten Anhangangaben müssen noch gemäß IAS 12.81 (f) die betragsmäßigen Outside Basis-Differenzen angegeben werden, für die keine latenten Steuern gebildet worden sind (IAS 12.39).

4.5.3.3. HGB

§ 314 Abs. 1 Nr. 21 fordert eine genaue Erläuterung im Anhang, aufgrund welcher Differenzen die latenten Steuern gebildet wurden und welche Steuersätze bei der Bewertung herangezogen wurden. Wenn passive latente Steuern angesetzt wurden, muss ein latenter Steuersaldo und dessen Veränderung während des Jahres angegeben werden.³⁶³

Die genauen Erläuterungen müssen auch für latente Steuern gemacht werden, die aufgrund von Wahlrechten nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden oder mit zu versteuernden temporären Differenzen verrechnet wurden. Bei Nichtansatz aufgrund von Ansatzverboten ist dies nicht notwendig.³⁶⁴

§ 308 Abs. 1 Satz 2: „Abweichungen von den auf den Jahresabschluß des Mutterunternehmens angewandten Bewertungsmethoden sind im Konzernanhang anzugeben und zu begründen.“

Sollten sich bei der Konzernabschlusserstellung Abweichungen zu den Bewertungsmethoden im Jahresabschluss des Mutterunternehmens ergeben, müssen diese im Anhang angegeben und erläutert werden.³⁶⁵

4.5.3.4. UGB g. F.

§ 260 gilt ebenso wie im UGB vor dem RÄG 2014.

§ 203 Abs. 5 verlangt genaue Erläuterungen zur Berechnung der Nutzungsdauer eines bilanzierten GoF im Anhang.³⁶⁶

Es gibt im dritten Buch keine gesetzlichen Regelungen, die Angaben zu latenten Steuern regeln. Deshalb muss auf die Regelungen aus dem Jahresabschluss abgestellt werden - § 238 Abs. 1 Z 3.

³⁶³ § 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB

³⁶⁴ DRS 18.64

³⁶⁵ § 308 Abs. 1 S 3 HGB

³⁶⁶ Vgl. Reinold / Stückler (2015), S. 271.

4.5.3.5. Zusammenfassender Vergleich

Es gibt im UGB g. F. keine expliziten Regelungen zu Angaben im Anhang zu latenten Steuern. Es muss auf die Regelung des Jahresabschluß zurückgegriffen werden.

Ähnlich dem UGB sind die Regelungen im HGB, das aber zumindest mit § 314 Abs. 1 Nr. 21 eine genaue Erläuterung der Differenzen und des Steuersatzes im Anhang fordert.

In den IFRS gibt es die ausführlichsten Regelungen zu den Anhangangaben, die im IAS 12 genau aufgelistet sind.

5. Übergangsregelungen

Für die Passivierung / Aktivierung latenter Steuern gibt es eine Übergangsregelung, was die erstmalige Erfassung durch die Umstellung vom UGB vor dem RÄG 2014 auf UGB g.F. betrifft. Diese wird in § 906 Abs. 33 und 34 geregelt. Demnach darf der Aufwand und Ertrag der sich aus dem Ansatz latenter Steuern ergibt auf fünf Jahre aufgeteilt werden. Es kann der volle Betrag der Steuerabgrenzung und ein Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz angesetzt werden und dieser dann über fünf Jahre wieder aufgelöst werden. Da dies eine „Darf-Bestimmung“ darstellt, ist ebenso der aufwandswirksame Ansatz in voller Höhe der Steuerabgrenzung im ersten Jahr möglich.³⁶⁷

Die Höhe des Betrages, der von der Übergangsregelung betroffen ist, wird durch einem Vergleich der aktiven / passiven latenten Steuern, die nach dem Timing-Konzept berechnet wurden, mit den aktiven / passiven latenten Steuern, die nach dem neu anzuwendenden Temporary-Konzept bilanziert würden, ermittelt. Demzufolge müssen die latenten Steuern zum 31.12.2015 mit den latenten Steuern zum 1.1.2016 – vorausgesetzt das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr – verglichen werden.³⁶⁸

Durch die Änderung auf eine Ansatzpflicht aktiver latenter Steuern, die in § 198 Abs. 9 geregelt ist, kann das Unternehmen die Auswirkungen auf das Ergebnis auf fünf Jahre verteilen – gemäß § 906 Abs. 34. Es hat die Möglichkeit die aktiven latenten Steuern im ersten Jahr ganz zu erfassen und dann die Wahl, ob es die Auswirkungen durch einen passiven Posten über 5 Jahre abgrenzt oder gleich im ersten Jahr ergebniswirksam erfasst, oder die Aktivierung aktiver latenter Steuer auf 5 Jahre aufzuteilen.³⁶⁹

³⁶⁷ Vgl. AFRAC (2017), S. 30, Rz. 98 – 99; Egger et al. (2015), S. 497.

³⁶⁸ Vgl. AFRAC (2017), S. 30, Rz. 100.

³⁶⁹ Vgl. Wolf (2016), S. 44 – 45.

Somit sind folgende drei Varianten, die in einem kleinen Beispiel beim Ansatz aktiver latenter Steuern gezeigt werden, gesetzlich erlaubt:³⁷⁰

UGB-Buchwert Pkw 200.000

Steuerrechtlicher Buchwert 300.000

1. Aktivierung des vollen Betrages mit sofortiger Aufwandswirksamkeit

Aktive latente Steuern / Steuern vom Einkommen und Ertrag 25.000
--

2. Verteilung der aktiven latenten Steuer auf folgenden 5 Geschäftsjahre

Aktive latente Steuern / Steuern vom Einkommen und Ertrag 5.000

3. Passive Rechnungsabgrenzung und Auflösung dieser in diesem und in den nächsten 4 Geschäftsjahren

Aktive latente Steuern / PRA 25.000
PRA / Steuern vom Einkommen und Ertrag 5.000

Da der aktivierte Betrag die Grundlage für die Berechnung des ausschüttungsbegrenzten Betrag darstellt (siehe Kapitel 3.5.5.), ist im dritten Fall ein viel höherer Betrag gesperrt, als die aktiven latenten Steuern den Gewinn eigentlich noch nicht berührt haben. Anders gesagt sind Teile vom Gewinn ausschüttungsgesperrt, die nicht durch die Aktivierung der Steuerabgrenzung entstanden sind. Diese Ansatzart ist mit dem eigentlichen Ziel der Ausschüttungssperre nicht kompatibel. Deshalb sollte Variante 1 oder 2 bevorzugt angewendet werden.³⁷¹

³⁷⁰ Vgl. Wolf (2016), S. 44 – 45.

³⁷¹ Vgl. Kreuch / Vlk (2016), S. 10.

6. Übersicht der Regelungen gemäß UGB vor dem RÄG 2014 – IAS 12 – HGB – UGB g.F.

Jahresabschluss	UGB vor dem RÄG 2014	IAS 12	HGB	UGB g.F.
Ermittlung latenter Steuern	Gesamtdifferenzenbetrachtung	Einzel-differenzenbetrachtung	Wahlrecht	Wahlrecht
Konzept zur Ermittlung latenter Steuern	Timing-Konzept	Temporary-Konzept	Temporary-Konzept	Temporary-Konzept
Methode zur Bewertung latenter Steuern	Liability-Methode	Liability-Methode	Liability-Methode	Liability-Methode
Ansatz ALS	§ 198 Abs.10 Wahlrecht	IAS 12.24 Ansatzpflicht (zukünftig zu versteuerndes Ergebnis muss vorliegen); bei Nichtansatz verpflichtende jährliche Ansatzvoraussetzungsbeurteilung	§ 274 Abs. 1 Wahlrecht bei Anwendung Nettomethode; Ansatzpflicht bei Anwendung Bruttomethode (zukünftig zu versteuerndes Ergebnis muss vorliegen); Wahlrecht für kleine und Kleinstkapitalgesellschaft	§ 198 Abs. 9 Ansatzpflicht (zukünftig zu versteuerndes Ergebnis muss vorliegen); <u>Ausnahme:</u> Ansatzwahlrecht für kleine Gesellschaften
Ansatz PLS	§ 198 Abs. 9 Ansatzpflicht <u>Ausnahme:</u> wenn eine unversteuerte RL gem. § 205 in Höhe der PLS besteht	IAS 12 Ansatzpflicht	§ 274 Abs. 1 Ansatzpflicht; <u>Ausnahme:</u> kleine und Kleinstkapitalgesellschaften (Vorsicht: Rückstellung für ungewisse Vbk. trotzdem verpflichtend)	§ 198 Abs. 9 Ansatzpflicht

Ansatz von latenten Steuern aufgrund steuerlicher Verlustvorträge	Keine eindeutige gesetzliche Regelung – Ansatzverbot	IAS 12.34 Ansatzpflicht, Voraussetzung ist allerdings zukünftiges steuerpflichtiges Ergebnis, das gegen die Verlustvorträge aufgerechnet werden kann – Prognosezeitraum nicht begrenzt	Wahlrecht, Voraussetzung zum Ansatz ist allerdings zukünftiges steuerpflichtiges Ergebnis, das gegen die Verlustvorträge aufgerechnet werden kann – Prognosezeitraum auf 5 Jahre begrenzt	Wahlrecht, Ansatz max. in der Höhe des Passivüberhangs oder darüber hinaus nur, wenn substantielle Hinweise bestehen, dass genügend Ergebnisse zukünftig vorliegen, die die Aktivierung rechtfertigen – Prognosezeitraum nicht begrenzt
Ausnahmen vom Ansatz latenter Steuern	Keine	IAS 12.22 „IRE“, Diff. aus erstmaligen Ansatz eines VW oder einer Schuld (kein Unternehmenszusammenschluss und ergebnisneutral) keine ALS/PLS; IAS 12.33 Steuerfreie Investitionszulagen, keine ALS; IAS 12.21 Diff. aus erstmaligen Ansatz eines FW, keine PLS; IAS 12.39 OBD wenn MU, Anleger, Partnerunternehmen, oder gem.	§ 306 Diff. aus erstmaligen Ansatz eines FW, keine PLS	§ 198 Abs. 10 S 3 2. Diff. aus erstmaligen Ansatz eines VW oder einer Schuld (keine Umgründung oder Übernahme und ergebnisneutral) § 198 Abs.10 S3 1. Diff. aus erstmaligen Ansatz eines FW; § 198 Abs.10 S3 3. OBD, wenn MU Zeitpunkt der Umkehr steuern kann und sich Diff.

		Tätige den Zeitpunkt der Umkehr steuern können und Diff. sich wahrscheinlich nicht umkehren, keine PLS		wahrscheinlich in absehbarer Zukunft nicht auflösen
Ausschüttungssperre	§ 226 Abs. 2 RL abzügl. Verlustvortrag oder zuzügl. Gewinnvortrag > ALS	Keine	§ 268 Abs. 8 Selbst geschaffene immaterielle VG abzüglich hierfür gebildete PLS + VG nach § 246 Abs. 2 S 2 abzüglich hierfür gebildete PLS + ALS abzüglich übrige PLS = gesamter ausschüttungsgesperrter Betrag	§ 235 Abs.2 Gewinn darf nicht ausgeschüttet werden in dem Ausmaß, indem die ausgewiesenen ALS die jederzeit auflösbaren RL übersteigen
Ausweis in Bilanz	Saldierungsgebot, unter Posten „Forderung und sonstige VG“, „RAP“ oder eigener Posten vor oder nach „RAP“	Saldierungsgebot, IAS 1.54 gesonderter Posten in der Bilanz	Saldierungswahlrecht, Gliederungspunkt D. „ALS“ Gliederungspunkt E. „PLS“	Saldierungsgebot, § 224 Abs.2 gesonderter Posten im Gliederungspunkt D. „ALS“ oder „Rückstellung für latente Steuer“
Ausweis in GuV	§ 234 „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ gesondert wenn nicht von untergeordneter Bedeutung	„Steuern vom Einkommen und Ertrag“	§ 274 Abs.2 „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ gesondert als Davon-Vermerk, Vorpaltenangabe oder eigener Punkt	§ 234 „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ gesondert sofern Beträge wesentlich sind

Anhang- angaben	§ 222 Abs. 2 temporäre Differenzen (erfolgsneutral) die aus Umgründung entstehen; PLS die in Steuer-rückstellung nicht als eigener Posten ausgewiesen wurden; § 237 Z 6 Wahlrecht nicht ausgeübt – Höhe der ALS verpflichtend im Anhang anzugeben <u>Ausnahme:</u> kleine Kap.ges.	IAS 12.79 Genaueste Erläuterungsverpflichtungen auch zu den Beträgen von latenten Steuern Verpflichtende Überleitungsrechnung	§ 285 Nr. 29 Auf welche Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträge die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist (keine betragsmäßige Angabe erforderlich) <u>Ausnahme:</u> nicht angesetzte ALS keine Angabepflicht; Angabepflicht von Steuersalden bei PLS; Freiwillige Überleitungsrechnung Kleine und mittelgroße Unternehmen sind von der Angabepflicht gem. § 285 ausgenommen.	§ 238 Abs 1 Z 3 Auf welche Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträge die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist und die Veränderung der latenten Steuersalden; Angabepflicht des substanziellen Hinweis auf zukünftig positives Ergebnis; Kleinstkap.ges. sind von der Aufstellung eines Anhangs befreit. Kleine Kap.ges. müssen Anhangangaben erfüllen, falls sie ALS ansetzen.
Konzern- abschluss	UGB vor dem RÄG 2014 § 258	IAS 12	HGB § 306	UGB g.F. § 258
Konzepte und Methoden	Timing-Konzept ivm. Liability-Methode	Temporary-Konzept ivm. Liability-Methode	Temporary-Konzept ivm. Liability-Methode	Temporary-Konzept ivm. Liability-Methode

Ansatz und Bewertung von latenten Steuern	§ 198 Abs. 10 Wahlrecht Aktivierung ALS darf gem. § 253 Abs. 2 S 2 auch angewendet werden, wenn von Aktivierung im JA abgesehen wurde § 260 einheitliche Bilanzierungs und Bewertungsmethoden	IAS 10.19 einheitliche Bilanzierungs und Bewertungsmethoden	§ 274 Abs. 1 iVm. § 300 Abs. 2 Aktivierungswahlrecht für primäre ALS § 306 + DRS 18.14 Aktivierungsgebot für sekundäre lat. Steuern § 308 Abs. 1 einheitliche Bilanzierungs und Bewertungsmethoden	Keine Änderung, wie UGB vor dem RÄG 2014 § 260 einheitliche Bilanzierungs und Bewertungsmethoden
Kapitalkonsol.	Buchwert- oder Neubewertungsmethode; Ansatzverbot von latenten Steuern, aufgrund Erstkonsol. GoF Folgekonsol. AfA – GoF: vorraus-sichtliche ND	Neubewertungsmethode Ansatzverbot von latenten Steuern, aufgrund Erstkonsol. GoF Folgekonsol. AfA – GoF: Werthaltigkeitstest	Neubewertungsmethode Ansatzverbot von latenten Steuern, aufgrund Erstkonsol. GoF Folgekonsol. AfA – GoF: Planmäßige AfA 10 Jahre	Neubewertungsmethode Ansatzverbot von latenten Steuern, aufgrund Erstkonsol. GoF Folgekonsol. AfA - GoF: vorraus-sichtliche ND, falls diese nicht geschätzt werden kann, AfA 10 Jahre
Schuldenkonsol.	Ansatzverpflichtung von latenten Steuern aus echten Aufrechnungsdifferenzen	Ansatzverpflichtung von latenten Steuern aus echten Aufrechnungsdifferenzen	Ansatzverpflichtung von latenten Steuern aus echten Aufrechnungsdifferenzen	Ansatzverpflichtung von latenten Steuern aus echten Aufrechnungsdifferenzen

Zwischen- ergebnis- eliminierung	§ 256 verpflichtend <u>Ausnahme:</u> § 256 Abs. 2 Z 1 wenn Lieferung und Leistung zu markt- üblichen Bedingungen und Bewertung unverhältnis- mäßig hohen Aufwand bedürfe	IAS 10 B 86 iVm. IAS 12 verpflichtend	§ 304 Verpflichtend	§ 256 iVm. § 258 verpflichtend <u>Ausnahme:</u> nicht wesentlich (§ 256 Abs. 2 Z 1 wurde gestrichen)
Aufwands- und Ertrags- konsol.	Keine temporären Differenzen <u>Ausnahmen:</u> Ausscheiden von Dividenden- erträge (jedoch keine latenten Steuern); Ausscheiden der AfA und Zuschreibung zu Beteiligung an Tu; Währungs- umrechnung	Keine temporären Differenzen	Keine temporären Differenzen	Keine temporären Differenzen

OBD	Keine latenten Steuern	IAS 12.39 Bildung von latenten Steuern verpflichtend <u>Ausnahme:</u> MU, Anleger, Partneruntern. oder gem. Tätige können zeitlichen Verlauf der Auflösung steuern und temporäre Differenzen wird sich in absehbarer Zukunft nicht auflösen	§ 306 Abs. 4 Ansatzverbot von latenten Steuern auf OBD	§ 258 S 3 Kein Ansatz von OBD wenn MU Differenzen steuern kann und Differenzen in absehbarer Zukunft nicht umkehrbar sind
Ausweis in der Bilanz	Keine Saldierung	Keine eigenen Regelungen für KA, Regelungen aus JA – Saldierungsgebot	Viele Varianten des Ausweises, Saldierung erlaubt	Saldierungsgebot
Ausweis in der GuV	Im Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“	Keine eigenen Regelungen für KA, Regelungen des JA	DRS 18.59 – 60 „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ als Unterposten, in der Vorspalte oder als „Davon“-Vermerk	Im Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“
Anhangangaben	Keine Regelungen im 3. Buch – siehe JA	Ausführliche Regelungen in IAS 12	§ 314 Abs. 1 Nr. 21 Erläuterungen der Differenzen und des Steuersatzes	Keine eigenen Regelungen im 3. Buch – siehe JA

7. Fazit

Bei dieser Ausarbeitung wurde ersichtlich, dass es durch das RÄG 2014 erhebliche Änderungen, bei den latenten Steuern gegeben hat. Es wurde durch das RÄG 2014 versucht die internationale Vergleichbarkeit der Abschlüsse zu verbessern. Dies führte teilweise dazu, dass einzelne Regelungen angeglichen wurden, jedoch dies aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen der Rechnungslegungen manchmal nicht eindeutig möglich war. Da im österreichischen Recht noch immer das Vorsichtsprinzip in erster Linie Gläubiger schützen soll, ist in den IFRS das vorrangige Ziel die Informationen offenzulegen. Dieser Unterschied wird zum Beispiel bei der Regelung der Ausschüttungssperre ersichtlich. Ebenso wurden durch das RÄG 2014 die Regelungen zum Ansatz latenter Steuern aus Verlustvorträge an die internationalen Regelungen angepasst. Es wurde allerdings im Gegensatz zu den IFRS nur ein Wahlrecht eingeräumt, jedoch mit der Einschränkung, dass nur maximal bis zum Passivüberhang zu aktivieren erlaubt ist, und darüber hinaus substantielle Hinweise auf zukünftige Erfolge vorliegen müssen. Dies zeigt den eher vorsichtigeren Umgang mit dem Ansatz aktiver latenter Steuern im UGB.

Durch die Änderung des Wahlrechtes zur Ansatzverpflichtung von aktiven latenten Steuern müssen sich nun auch diese Unternehmen mit der Bilanzierung von latenten Steuern gründlicher auseinandersetzen, die sonst aufgrund der Ausübung des Wahlrechtes auf den Ansatz verzichtet haben. Der Arbeitsaufwand wird deutlich steigen und durch die komplexen Regelungen, die für die Aktivierung/Passivierung von latenten Steuern gelten, muss der Bilanzierer neben dem Know-how der Buchhaltung auch die Unternehmenssteuerung beinhalten.

Ob und welche praktischen Auswirkungen genau die Änderungen des RÄG 2014 auf die Unternehmen und eventuell deren Struktur haben werden, bleibt abzuwarten. Weitere empirische Untersuchungen, nachdem die ersten Jahresabschlüsse mit den neuen Regelungen erstellt wurden, würden genauere Informationen dafür liefern.

Literaturverzeichnis

1. Monographien

Baetge, Jörg / Kirsch, Hans-Jürgen / Thiele, Stefan (2017): *Bilanzen*, 14. Auflage, Düsseldorf 2017

Bansbach, Florian / Dornbach, Eike / Petersen, Karl / KLS Accounting &Valuation GmbH (2016), *IFRS Praxishandbuch, Ein Leitfaden für die Rechnungslegung mit Fallbeispielen*, München 2016

Bitzyk, Peter / Steckel, Rudolf (2008): *Der Jahresabschluss, Einzelabschluss nach dem UGB*, 4. Auflage, Wien 2008

Brösel, Gerrit / Zwirner, Christian (2009): *IFRS-Rechnungslegung, Grundlagen – Aufgaben – Fallstudien*, 2. Auflage, Oldenbourg 2009

Breitkreuz, Robert (2012): *Grundfragen zur Steuerabgrenzung in der internationalen Rechnungslegung, Eine konzeptionelle und bilanztheoretische Analyse auch vor dem Hintergrund empirischer Befunde*, Bamberg 2012

Dokalik, Dietmar / Hirschler, Klaus (2015): *SWK-spezial, RÄG 2014 – Reform des Bilanzrechts*, Wien 2015

Dokalik, Dietmar (2015) : *RÄG 2014, Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014*, Wien 2015

Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald (2013): *Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band 1, Der Einzelabschluss Erstellung, Prüfung, Veröffentlichung*, 14. Auflage, Wien 2013

Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald (2015): *Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band 1 Der Einzelabschluss Erstellung, Prüfung, Veröffentlichung*, 15. Auflage, Wien 2015

Elprana, Kai (2007): *Darstellung und kritische Würdigung der Konzernbilanzierung latenter Steuern nach IAS 12*, Frankfurt am Main 2007

Fröhlich, Christoph (2012): *Konzernrechnungslegung kompakt*, 2. Auflage, Wien 2012

Gedlicka, Werner (2000): *Steuerabgrenzung im Einzelabschluss: nach nationalen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften*, Wien 2000

Grünberger, David (2014): IFRS 2014, Ein systematischer Praxisleitfaden, 12. Auflage, Wien 2014

Jarolim, Natascha / Öppinger, Carina in *Rohatschek, Roman* (2013): Sonderfragen der Bilanzierung in Fallbeispielen, Wien 2013

Knopper, Martin (2015): RÄG 2014 – Bilanzierung von Einzelabschlüssen ab 2016, 1. Auflage, Graz, Wien 2015

Krimpmann, Andreas (2011): Latente Steuern in der Praxis, 1. Auflage, Freiburg 2011

Lühr, Ingrid (2010): Internationale Rechnungslegung für kleine und mittelgroße Unternehmen, 1. Auflage, Wiesbaden 2010

Meyer, Marco / Loitz, Rüdiger / Linder, Robert / Zerwas, Peter (2010): Latente Steuern, Bewertung, Bilanzierung, Beratung, 2. Auflage, Wiesbaden 2010

Ollinger, Carina (2015): Latente Steuern im handelsrechtlichen Einzelabschluss, Einordnung, Konzeption und Schwachstellen, Berlin 2015

Pellens, Bernhard / Fülbier, Rolf Uwe / Gassen, Joachim / Sellhorn, Thorsten (2014): Internationale Rechnungslegung, IFRS 1 bis 13, IAS 1 bis 41, IFRIC-Interpretationen, Standardentwürfe, 9. Auflage, Stuttgart 2014

Rohatschek, Roman (2000): Bilanzierung latenter Steuern im Einzel- und Konzernabschluss, Wien 2000

Steiner, Christian / Webernig, Kristina (2015): Das Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014, Wien 2015

Zwirner, Christian (2007): IFRS-Bilanzierungspraxis: Umsetzungs- und Bewertungsunterschiede in der Rechnungslegung, Berlin 2007

2. Aufsätze

Baumüller, Josef (2015): Latente Steuern auf Verlustvorträge nach dem RÄG 2014, BÖB 2015,31, Heft 62 vom 15.06.2015

Bertl, Romuald / Fröhlich, Christoph (2016): Latente Steuern beim Erwerb von Objektgesellschaften: Die gleiche Regel bewirkt nicht zwingend die gleiche Bilanzierung, RWZ 2016/23, Heft 3 vom 30.03.2016, S. 107 – 110

Breitkreuz, Robert (2012): Latente Steuern und Earnings Management, Stand der empirischen Forschung und Implikation für die Bilanzanalyse, ZfB 82: S. 1259 - 1296

Eberhartinger, Eva / Petutschnig, Matthias (2015): Latente Steuern „NEU“, RWZ 2015/61, Heft 7 und 8 vom 24.8.2015, S. 250ff

Ertel, Markus / Kaiser, Florian (2015): Latente Steuern auf Verlustvorträge – Eine empirische Untersuchung der Unternehmen des DAX30, KOR, Heft 9 vom 3.9.2015, S. 418 – 425

Häusle, Thomas (2015): Latente Steuern bei Unternehmenszusammenschlüssen, RÄG 2014 und IAS 12, RWZ 2015/62, Heft 7 und 8 vom 24.08.2015, S. 260 – 262

Kreuch, Hubert / Vlk, Gerald (2016): Die Ausschüttungssperre idF des RÄG 2014 und AbgÄG 2015 im Hinblick auf Gläubigerschutzüberlegungen, RWZ 2016/3, Heft 1 vom 27.01.2016, S. 7 - 11

Maier, Michael T. / Weil, Matthias (2009): Latente Steuern im Einzel- und Konzernabschluss: Auswirkungen des BilMoG auf die Bilanzierungspraxis, DB Heft 51/52 vom 18.12.2009, S. 2729 – 2736

Reinold, Jürgen / Stückler, Karl (2015): Auswirkungen des RÄG 2014 auf Konsolidierungsmaßnahmen, RWZ 2015/64 vom 24.8.2015, S. 271 – 281

Rohatschek, Roman (2012): Reformbedarf der österreichischen Konzernrechnungslegung, RWZ 2012/44 Heft 5 vom 25.05.2012, S. 143 – 147

Spengel, Christoph / Evers, Maria Theresia / Meier, Ina (2015): Ausweis latenter Steuern im Jahresabschluss deutscher Kapitalgesellschaften – Empirische Erkenntnisse und Reformüberlegungen, DB Heft 01-02 vom 9.1.2015, S. 7 - 12

Stückler, Karl (2015): Behandlung latenter Steuern nach dem RÄG 2014, RdW 2015/238, Heft 4 vom 17.4.2015, S. 259 – 266

Wendholt, Wolfgang / Wesemann Michael (2009): Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Bilanzierung von latenten Steuern im Einzel- und Konzernabschluss, DB Beilage 5 zu Heft 23 vom 5.6.2009, S. 64 - 76

Wolf, Erich (2016): Bilanzierung von latenten Steuern, RWP 2016/9, Heft 2 v. 21.03.2016, S. 43 – 48

3. Gesetze

EU-GesRÄG: EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz, EGBI 1996/304

BilMoG: Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, BGBl. I 2009/27

BilRUG: Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz, BGBl. I 2015/30

HGB: Handelsgesetzbuch, RGrBl. I S. 219, i.d.F. vom 05.07.2016

RÄG 2014: Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014, BGBl. I 2015/22

RLG: Rechnungslegungsgesetz, BGBl. 1990/475

UGB: Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch - UGB) dRGrBl. S 219/1897, i.d.F. vom 5.4.2017

UGB: Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch - UGB) dRGrBl. S 219/1897, i.d.F. vom 12.1.2015

4. Materialien

AFRAC Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (September 2015), AFRAC-Stellungnahme 28: IAS 12 Ertragsteuern – Outside Basis Differences

AFRAC Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (Juni 2017), AFRAC-Stellungnahme 30: Latente Steuern im Jahres- und Konzernabschluss

BT-Drucksache (16/10067), Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Bilanzmodernisierung (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 30. 7. 2008

DRSC (2010), Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 18, DRS18, Latente Steuern, Berlin 8. Juni 2010

Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 59/ME (XXV GP) – Ministerialentwurf

Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum EU-GesRÄG

Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Steuerabgrenzung im Einzelabschluss und im Konzernabschluss, beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Handelsrecht und Revision am 15. Dezember 1999 als Stellungnahme KFS/RL 15

IAS 12: IASB – International Accounting Standard Board (Hrsg.), London 2018

IFRS (2016): Änderungsstandard: Recognition of Deffered Tax Assets for Unrealized Losses, Amendments to IAS 12 issued by IASB, United Kingdom 2016

5. Kommentare

Adler, Hans / Düring, Walther / Schmaltz, Kurt (1997): § 274 HGB, in Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Teilband 5 § 264 – 274, § 274a, § 275 – 283 HGB, 6. Auflage, Stuttgart 1997

Eberhartinger, Eva / Petutschnig, Matthias (2017): § 258 UGB, in: Bertl, Romuald / Fröhlich, Christoph / Mandl, Dieter, Handbuch Rechnungslegung, Band II Konzernabschluss, Wien 2017

Grottel, Bernd / Larenz, Sascha Kristina (2016): HGB §274, in: Grottel, Bernd / Schmidt, Stefan / Schubert, Wolfgang / Winkeljohann, Norbert / Deubert, Michael, Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handels- und Steuerbilanz §§238 bis 339, 342 bis 342e HGB, 10. Auflage, München 2016

Grottel, Bernd / Larenz, Sascha Kristina (2016a): HGB §306, in: Grottel, Bernd / Schmidt, Stefan / Schubert, Wolfgang / Winkeljohann, Norbert / Deubert, Michael, Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handels- und Steuerbilanz §§238 bis 339, 342 bis 342e HGB, 10. Auflage, München 2016

Hirschler, Christian / Hohensinner, Michaela / Petutschnig, Matthias (2010): § 198 Abs. 9 und Abs. 10, in: Hirschler, Klaus (Hrsg.): Bilanzrecht, Kommentar, Einzelabschluss, Wien 2010

Ludwig, Christian (2013): § 258, in: Hirschler, Klaus (Hrsg.): Bilanzrecht, Kommentar, Konzernabschluss, Wien 2013

Lüdenbach, Norbert / Hoffmann, Wolf-Dieter / Freiberg, Jens (2016): § 26, in HAUFE IFRS-KOMMENTAR, 14. Auflage, Freiburg 2016

Lüdenbach, Norbert / Hoffmann, Wolf-Dieter (2010): § 26, in HAUFE IFRS-KOMMENTAR, 8. Auflage, Freiburg 2010

Sopp, Karina (2015): § 258, in: *Zib, Christian / Dellinger, Markus*, UGB Unternehmensgesetzbuch Großkommentar Band III – Teil 2: §§ 231 – 285 UGB, Wien 2015

Rohatschek, Roman (2013): §198 Rz 191 – 288, in: *Zib, Christian / Dellinger, Markus*, UGB Unternehmensgesetzbuch Großkommentar Band III – Teil 1: §§ 189 – 230 UGB, Wien 2013

Zusammenfassung

Diese Arbeit beschäftigt sich mit den Änderungen durch das RÄG 2014 in Bezug auf latente Steuern. Latente Steuern waren vor dem RÄG 2014 eher von geringer Bedeutung in der österreichischen Rechnungslegung. Dies änderte sich allerdings mit dem RÄG 2014 deutlich. Der Wechsel vom Timing- zum international üblichen Temporary-Konzept stellte eine grundlegende Reform dar. Weiters wurden viele Neuerungen bezüglich des Ansatzes und des Ausweises von latenten Steuern vorgenommen. Diese Arbeit stellt die alten Regelungen den neuen Regelungen sowie den Vorschriften der IFRS und des HGB gegenüber. Auch mögliche zukünftige Auswirkungen dieser Neugestaltung der Behandlung von latenten Steuern auf österreichische Unternehmen werden diskutiert.