

MASTERARBEIT

zur Erlangung des akademischen Grades

Master of Arts in Business

am Masterstudiengang Rechnungswesen & Controlling

der FH CAMPUS 02

Bilanzierung von latenten Steuern nach dem RÄG 2014 anhand eines Praxisfalls

Betreuer:

Mag. (FH) Hannes Eichinger, WP/StB

FH-Prof. Mag. Peter Meiregger, StB

vorgelegt von:

Monika Barišić, BA 1610532003

Graz, 20. April 2018

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Graz, 20. April 2018

Monika Barišić, BA, eh

Vorwort

Bedanken möchte ich mich bei allen, die mir bei der Erstellung dieser Masterarbeit zur Seite gestanden sind. An erster Stelle gilt mein Dank daher meinem Erstbetreuer, Herrn Mag. Hannes Eichinger. Er hatte stets ein offenes Ohr für meine Anliegen und brachte wertvolle Anregungen ein. Mein Dank gilt auch Herrn Mag. Peter Meiregger für die Zweitbetreuung meiner Masterarbeit.

Weiters möchte ich mich bei meiner Familie und meinen Freunden, die mich in all meinen Vorhaben stets unterstützen und mir mit motivierenden Worten eine wertvolle Stütze sind, bedanken. Dabei denke ich vor allem an meine Brüder André und René.

Den größten Dank möchte ich meinen Eltern, Snežana und Nikica, aussprechen, die mich auf meinem bisherigen Lebensweg stets mit großer Zuversicht und großem Engagement vertrauensvoll in vielfältiger Weise gefördert und unterstützt haben.

Gott sei Dank, der uns den Sieg verliehen hat durch unsern Herrn Jesus Christus. Darum, seid fest, seid unerschütterlich; voll des Eifers im Werke des Herrn allezeit. Ihr wisst ja, dass eure Arbeit nicht vergeblich ist im Herrn.

1 Korinther 15,58

Graz, 20. April 2018

Monika Barišić, BA, eh

Kurzfassung

Durch das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 erfolgte eine Reformierung des Unternehmensgesetzbuches (UGB). Die Novellierung der Rechnungslegungsvorschriften brachte für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften vor allem im Bereich der Bilanzierung von latenten Steuern gravierende Änderungen mit sich.

Der Kooperationspartner, ein expandierendes internationales Familienunternehmen mit sieben Tochterunternehmen und Hauptsitz in der Steiermark, steht vor der Herausforderung, die Bilanzierung von latenten Steuern nach den geänderten Gesetzesvorschriften zu implementieren. Die Masterarbeit zeigt auf, wie die geänderten Rechnungslegungsvorschriften in Bezug auf die latenten Steuern im Einzelabschluss des Kooperationspartners konkret anzuwenden sind. Des Weiteren werden die Übergangsvorschriften im Zusammenhang mit dem RÄG 2014 behandelt. Dabei werden die Auswirkungen von allfälligen Wahlrechten beschrieben und dem Kooperationspartner entsprechende Handlungsempfehlungen gegeben. Die genannten Ziele wurden mittels einer deduktiv-theoretischen sowie einer induktiv-empirischen Auseinandersetzung erreicht. Bei der erstgenannten Methode wurde die Richtigkeit der Theorie am Beispiel des Kooperationspartners erläutert. Bei der zweitgenannten Methode wird von beobachteten Einzelfällen im Einzelabschluss auf die bilanzielle Behandlung von latenten Steuern im Konzernabschluss geschlossen.

Die neuen Rechnungslegungsvorschriften in Bezug auf latente Steuern bringen weitreichende Änderungen mit sich, die den Bilanzausweis, die Bewertung sowie eine Umstellung vom Timing-Konzept auf das international gebräuchliche, bilanzorientierte Temporary-Konzept betreffen.

Um die Berechnung und die Bilanzierung von latenten Steuern zu erleichtern und zu beschleunigen, wurde ein Excel-Tool konzipiert, das die Unterschiede zwischen unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerten erkennt und die latenten Steuern automatisch berechnet.

Aus einem Umgründungsvorgang beim Kooperationspartner ergaben sich nach dem RÄG 2014 passive latente Steuern, die zukünftig zu einer Steuerbelastung führen. Durch die gegebenen Handlungsempfehlungen hinsichtlich der Ausübung von den in § 906 (34) UGB vorgesehenen Wahlrechten konnte die zukünftige Steuerbelastung um etwa 42 % verringert werden.

Das RÄG 2014 hat jedenfalls eine Annäherung an die internationalen Rechnungslegungsvorschriften zur Folge. Es bleibt zu hoffen, dass einzelne Unklarheiten, welche durch das RÄG 2014 entstanden sind, durch weitere Tätigkeiten des Gesetzgebers für den Rechtsanwender vollends beseitigt werden.

Abstract

Due to the amending law in accounting 2014 (Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014) the Austrian business code (UGB) was reformed. Since accounting standards were renewed, medium- and large-scale corporations had to cope with severe modifications, especially in the field of accounting of deferred taxes.

The cooperation partner, an international expanding family business with its head office in Styria and seven subsidiary companies, is now facing the challenge to implement its accounting of deferred taxes according to the amended legal regulations. This thesis aims to illustrate how the amended accounting standards regarding the deferred taxes are applied to the cooperation partner's individual financial statements in specific. In addition, the transitional regulations in connection with the amending law in accounting 2014 (RÄG) will be examined. By doing so the effects of possible rights to choose the capitalization of deferred tax assets will be described and subsequently the cooperation partner will be given appropriate recommendations for action. In order to be able to achieve these objectives, a deductive-theoretical method as well as an inductive-empirical method were applied. The first-mentioned approach was verified on the basis of the cooperation partner's example. For the latter the accounting procedure of deferred taxes in the consolidated financial statement will be concluded from the observed cases in the individual financial statement.

In addition, the renewed accounting standards entail numerous extensive modifications such as the balance sheet disclosure, the evaluations as well as an adjustment from the timing-concept towards the international common temporary-concept which is accounting orientated.

In order to facilitate and accelerate calculation and accounting of deferred taxes, an excel-tool was designed that recognizes differences between the carrying amount of company law and tax law and calculates the deferred taxes automatically.

Due to the cooperation partner's reorganization, deferred tax liabilities emerged according to the RÄG 2014, which will eventually lead to a prospective tax burden. However, this tax burden was reduced by approximately 42 % due to the given recommendations of action concerning the exercise of the rights to choose capitalization of deferred tax assets that were provided in § 906 (34) UGB.

Nevertheless, a consequence of the amending law in accounting 2014 (RÄG 2014) is a convergence to the international accounting standards. It is to be hoped that uncertainties, which were triggered by the RÄG 2014, will be completely eliminated by further actions of the legislator.

Inhaltsverzeichnis

1. EINLEITUNG	1
1.1. AUSGANGSSITUATION UND PROBLEMSTELLUNG DER ARBEIT	2
1.2. ZIELSETZUNG UND ABGRENZUNG DER ARBEIT	4
1.3. GANG DER UNTERSUCHUNG	5
2. ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE ZUR BILANZIERUNG LATENTER STEUERN	7
2.1. HISTORISCHE ENTWICKLUNG DER ÖSTERREICHISCHEN GESETZGEBUNG BETREFFEND DIE LATENTEN STEUERN BIS ZUM RÄG 2014	7
2.2. UNTERNEHMENSRECHTLICHE BEHANDLUNG LATENTER STEUERN GEMÄß RÄG 2014	10
2.2.1. Berücksichtigung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung.....	10
2.2.2. Ermittlung latenter Steuern.....	14
2.2.2.1. Bilanzierung von aktiven latenten Steuern	16
2.2.2.2. Bilanzierung von passiven latenten Steuern.....	20
2.2.2.3. Saldierung aktiver und passiver latenter Steuern	23
2.2.2.4. Ausnahmen bei der Bilanzierung von latenten Steuern.....	25
2.2.3. Steuersatz.....	28
2.2.4. Abzinsungsverbot des Steuerabgrenzungspostens.....	31
2.2.5. Behandlung von Verlustvorträgen im Zusammenhang mit latenten Steuern.....	33
2.2.6. Ausweis der latenten Steuern im Jahresabschluss.....	38
2.2.7. Ausschüttungssperre für aktive latente Steuern	40
2.2.8. Übergangsregelung.....	42
3. BILANZIERUNG VON LATENTEN STEUERN BEIM KOOPERATIONSPARTNER	47
3.1. BERECHNUNG DER LATENTEN STEUERN DER EINZELNEN BILANZPOSTEN.....	47
3.1.1. Firmenwert	51
3.1.2. Sachanlagen	53
3.1.3. Finanzanlagen.....	56
3.1.4. Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	59
3.1.5. Unversteuerte Rücklagen	64
3.1.6. Rückstellungen.....	67
3.1.7. Passive Rechnungsabgrenzung.....	77
3.2. ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE	81
3.3. ANHANGANGABEN ÜBER LATENTE STEUERN	85
4. TECHNISCHE IMPLEMENTIERUNG VON LATENTEN STEUERN BEIM KOOPERATIONSPARTNER	89

5. BILANZIERUNG VON LATENTEN STEUERN IM KONZERNABSCHLUSS NACH RÄG 2014	92
6. ZUSAMMENFASSUNG, RESÜMEE UND AUSBLICK	98
LITERATURVERZEICHNIS	103
ANHANG 1: DARSTELLUNG DER UNTERNEHMENS- UND STEUERRECHTLICHEN BUCHWERTE	106
ANHANG 2: UNTERNEHMENS- UND STEUERBILANZEN DER M-AUT GMBH	113
ANHANG 3: BESCHREIBUNG DES KONZIPIERTEN EXCEL-TOOLS ZUR BERECHNUNG UND BILANZIERUNG VON LATENTEN STEUERN	115

Tabelle 17: Bilanz der M-AUT GmbH zum 30.06.2017.....	51
Tabelle 18: Firmenwert aus Spaltung Art VI UmgrStG	51
Tabelle 19: Zusammengefasster Sachverhalt „Firmenwert“	53
Tabelle 20: Sachanlagenverzeichnis.....	54
Tabelle 21: Gegenüberstellung der latenten Steuern „Sachanlagevermögen“	56
Tabelle 22: Endbestand der latenten Steuern „Sachanlagevermögen“	56
Tabelle 23: Anteile an verbundenen Unternehmen	57
Tabelle 24: Gegenüberstellung der latenten Steuern „Teilwertabschreibung bei Finanzanlagevermögen“	59
Tabelle 25: Endbestand der latenten Steuern „Teilwertabschreibung bei Finanzanlagevermögen“	59
Tabelle 26: Geldbeschaffungskosten	60
Tabelle 27: Gegenüberstellung der latenten Steuern „Geldbeschaffungskosten“.....	61
Tabelle 28: Endbestand der latenten Steuern „Geldbeschaffungskosten“	61
Tabelle 29: PKW-Leasing	62
Tabelle 30: Gegenüberstellung der latenten Steuern „AfA bei PKW-Leasing“	63
Tabelle 31: Endbestand der latenten Steuern „AfA bei PKW-Leasing“	64
Tabelle 32: Stand der unternehmens- und steuerrechtlichen Rücklagen	64
Tabelle 33: Gegenüberstellung der latenten Steuern „Bewertungsreserve“	67
Tabelle 34: Endbestand der latenten Steuern „Bewertungsreserve“	67
Tabelle 35: Abfertigungszahlungen.....	68
Tabelle 36: Gegenüberstellung der latenten Steuern „Fünftelregelung bei Abfertigung“	69
Tabelle 37: Endbestand der latenten Steuern „Fünftelregelung bei Abfertigung“	69
Tabelle 38: Abfertigungsrückstellungen	70
Tabelle 39: Veränderung Abfertigungsrückstellung bei erstmaliger Anwendung	71
Tabelle 40: Gegenüberstellung der latenten Steuern „Abfertigungsrückstellung“	72
Tabelle 41: Endbestand latente Steuern aus „Rückstellungen für Abfertigungen“	72
Tabelle 42: Pensionsrückstellungen.....	73
Tabelle 43: Veränderung Pensionsrückstellung bei erstmaliger Anwendung	74
Tabelle 44: Gegenüberstellung der latenten Steuern „Pensionsrückstellung“	74
Tabelle 45: Endbestand latente Steuern aus „Rückstellungen für Pensionen“	75
Tabelle 46: Jubiläumsrückstellungen	75
Tabelle 47: Veränderung Jubiläumsrückstellung bei erstmaliger Anwendung	76
Tabelle 48: Gegenüberstellung der latenten Steuern „Jubiläumsrückstellung“	77
Tabelle 49: Endbestand latente Steuern aus „Rückstellungen für Jubiläumsgelder“	77
Tabelle 50: Subventionen	78

Tabelle 51: Gegenüberstellung der latenten Steuern „Aufteilung der Subventionen“	79
Tabelle 52: Endbestand latente Steuern aus der „Aufteilung der Subventionen“	80
Tabelle 53: Latente Steuern zum 01.07.2016	81
Tabelle 54: Latente Steuern zum 30.06.2017	83
Tabelle 55: Latente Steuern zum 30.06.2017 aus der Umstrukturierung.....	84
Tabelle 56: Anhangangaben Gegenüberstellung der Differenzen	88
Tabelle 57: Berechnung Aufdeckung stiller Reserven	94
Tabelle 58: Berechnung Ansatz von Steuervorteilen für Verlustvorträge.....	95
Tabelle 59: Aufteilung der steuerlichen Teilwertabschreibung.....	106
Tabelle 60: Aufteilung der steuerlichen Geldbeschaffungskosten	107
Tabelle 61: Aufteilung PKW-Leasingaufwendungen	108
Tabelle 62: Mehr-Weniger-Rechnung „Leasingaufwendungen“	109
Tabelle 63: Aufteilung der steuerlichen Abfertigungszahlungen	110
Tabelle 64: Aufteilung der erhaltenen Subventionen.....	111
Tabelle 65: Bilanz der M-AUT GmbH zum 01.07.2016.....	113
Tabelle 66: Bilanz der M-AUT GmbH zum 30.06.2017.....	114
Tabelle 67: Berechnung der latenten Steuern im Excel-Tool.....	117
Tabelle 68: Kontrollrechnung latente Steuern	118

Beispielverzeichnis

Beispiel 1: Aktive latente Steuer	17
Beispiel 2: Passive latente Steuer	21
Beispiel 3: Saldierung aktive und passive latente Steuern.....	24
Beispiel 4: Abweichung unternehmensrechtlicher Erstansatz und steuerlicher Firmenwertansatz.....	26
Beispiel 5: Erstmaliger Ansatz beim Erwerb eines PKWs.....	27
Beispiel 6: Behandlung des Verlustvortrags im Zusammenhang mit latenten Steuern	37
Beispiel 7: Erstmaliger Ansatz von aktiven und passiven latenten Steuern	43
Beispiel 8: Latente Steuern bei der Kapitalkonsolidierung	93
Beispiel 9: Latente Steuern bei der Kapitalkonsolidierung – Ansatz von Steuervorteilen für Verlustvorträge.....	95

Abkürzungsverzeichnis

ABI	Amtsblatt der Europäischen Union
aF	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AFRAC	Austrian Financial Reporting and Auditing Committee
AK	Anschaffungskosten
AV	Anlagevermögen
BlgNR	Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
d.o.o.	Društvo s ograničenom odgovornošću, Kroatische Rechtsform der haftungsbeschränkten Gesellschaft
dHGB	deutsches Handelsgesetzbuch
EG-Richtlinien	Europäische Gemeinschaft-Richtlinien
ErlRV	Erläuterung zur Regierungsvorlage
ESTG	Einkommensteuergesetz
EU-GesRÄG	EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz
EWB	Einzelwertberichtigung
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
GBK	Geldbeschaffungskosten
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HB	Handelsbilanz
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
idF	in der Fassung
IFRS	International Financial Reporting Standards
Inc.	Incorporated, US-amerikanische Rechtsform der haftungsbeschränkten Gesellschaft
iSd	im Sinne des
iVm	in Verbindung mit
KFS-RL	Fachsenat für Handelsrecht und Revisionen - Richtlinie
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KSW	Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
Ltd	Limited, britische Rechtsform der haftungsbeschränkten Gesellschaft
mE	meines Erachtens
MWR	Mehr-Weniger-Rechnung
nF	neue Fassung

öS	österreichische Schilling
RÄG	Rechnungslegungs-Änderungsgesetz
s.r.o.	Spoločnosť s ručením obmedzeným, slowakische Rechtsform der haftungsbeschränkten Gesellschaft
SAV	Sachanlagevermögen
StR	Steuerrecht
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
VBA	Visual-Basic-for-Application

1. Einleitung

„In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes“, lautet ein Zitat von Benjamin Franklin, der bereits im 19. Jahrhundert die Wichtigkeit der Steuern erkannte.

Aufgrund starker Internationalisierung und der dauernden wirtschaftlichen Veränderungen gibt es laufend Anpassungen in Bezug auf die Rechnungslegungsvorschriften. Dabei gewannen in den letzten Jahren die internationalen Rechnungslegungsstandards, vor allem die IFRS, immer mehr an Relevanz. Das erkannte auch die Europäische Union und verpflichtete im Jahr 2002 kapitalmarktorientierte Unternehmen, die ihren Sitz in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union hatten, dazu, die Konzernabschlüsse ab dem Geschäftsjahr 2005 nach IFRS aufzustellen.¹ Ein weiterer Schritt der Modernisierung und teilweisen Anpassung des österreichischen UGB an die internationalen Rechnungslegungsstandards erfolgte durch die EU-Bilanz-Richtlinie.² In Österreich wurde diese durch das im Dezember 2014 vom Nationalrat beschlossene Rechnungslegungs-Änderungsgesetz³ 2014 (im Folgenden als RÄG 2014 bezeichnet) umgesetzt. Zusätzlich sollte es durch eine Harmonisierung der unternehmensrechtlichen Bilanzierung und des Steuerrechts zu einer Reduzierung von steuerrechtlichen Anpassungserfordernissen („Mehr-Weniger-Rechnung“) kommen. Es sollte demnach ein Schritt in Richtung unternehmens- und steuerrechtlicher „Einheitsbilanz“ gesetzt werden. Anzuwenden ist das RÄG 2014 auf die Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen.⁴

Das RÄG 2014 sieht insbesondere Änderungen bei den latenten Steuern vor. Die Bilanzierung der passiven latenten Steuern war vor Inkrafttreten des RÄG 2014 verpflichtend, während bei den aktiven latenten Steuern ein Wahlrecht bestand. Des Weiteren wurden die latenten Steuern vor dem RÄG 2014 nach dem an der GuV orientierten Timing-Konzept ermittelt. Nach Einführung des RÄG 2014 besteht ab mittelgroßen Kapitalgesellschaften eine Ansatzpflicht bei aktiven latenten Steuern und bei kleinen Kapitalgesellschaften ein Wahlrecht. Ein Wahlrecht besteht auch in Bezug auf die aktiven latenten Steuern im Zusammenhang mit steuerlichen Verlustvorträgen. Die Bilanzierung der latenten Steuern erfolgt gemäß RÄG 2014 auf Basis des Temporary-Konzepts bilanzorientiert. Weiters gibt das Gesetz gemäß § 238 (1) Z 3 UGB diverse Pflichtangaben im Anhang zu latenten Steuern vor.

¹ Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, ABI L 2002/243, 1.

² Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABI L 2013/182, 19.

³ BGBl I 22/2015.

⁴ S. § 906 (28) UGB.

Die bilanzielle Behandlung latenter Steuern kann in unterschiedlicher Form den Jahresabschluss der Gesellschaft beeinflussen. Im Rahmen dieser Arbeit wird die Bilanzierung von latenten Steuern nach dem RÄG 2014 am Beispiel eines internationalen Dienstleistungsunternehmens angewendet. Die neue Rechtslage wird dabei auch kritisch hinterfragt.

1.1. Ausgangssituation und Problemstellung der Arbeit

Der Kooperationspartner dieser Arbeit ist ein expandierendes internationales Familienunternehmen mit Hauptsitz in der Steiermark. Das Unternehmen ist eine große Kapitalgesellschaft iSd § 221 (3) UGB und im Dienstleistungsbereich tätig. Der Kooperationspartner wird in der vorliegenden Arbeit als „M-AUT GmbH“ bezeichnet. Die internationale Ausrichtung spiegelt sich in sieben Tochterunternehmen, welche in Europa und in den USA angesiedelt sind, wie folgt wider:

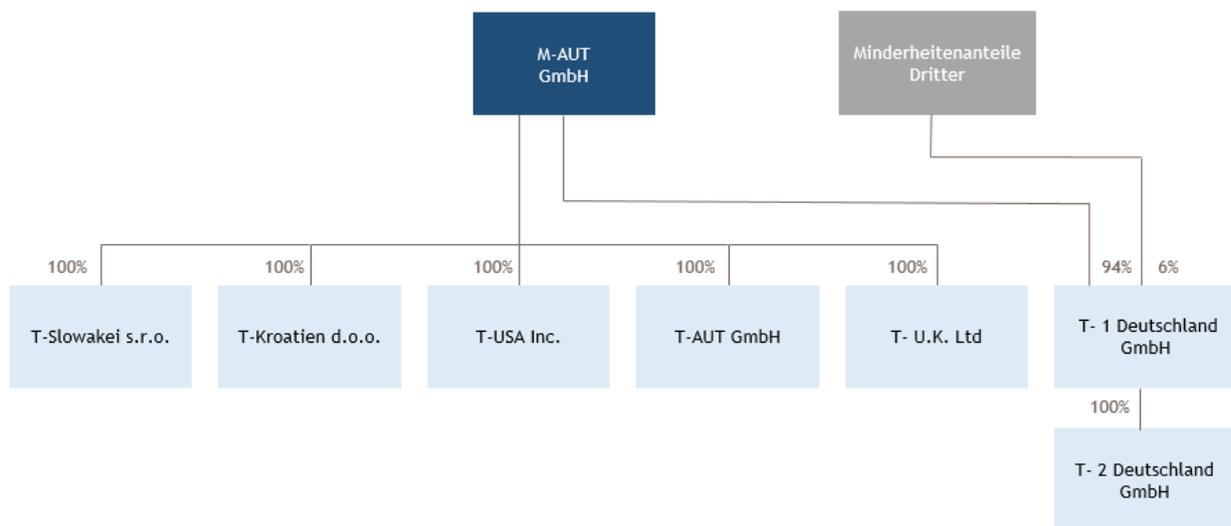


Abbildung 1: Organigramm M-AUT GmbH,
Quelle: eigene Darstellung.

In dieser Arbeit wird der Fokus auf die Bewertung und Bilanzierung von latenten Steuern auf Einzelabschlussebene der M-AUT GmbH gelegt. Das RÄG 2014 ist im vorliegenden Fall erstmalig für den Jahresabschluss 2016/17 (Bilanzstichtag 30.06.) anzuwenden.

Bis zur Einführung des RÄG 2014 wurden die latenten Steuern bei der M-AUT GmbH auf Grundlage des Timing-Konzepts bilanziert. Die neuen Rechnungslegungsvorschriften in Bezug auf latente Steuern bringen weitreichende Änderungen, betreffend den Bilanzausweis, die Bewertung sowie die Umstellung vom Timing-Konzept auf das international gebräuchliche, bilanzorientierte Temporary-Konzept, mit sich.⁵ Ziel des bilanzorientierten Konzepts ist es, den

⁵ S. AFRAC-Stellungnahme 30: Latente Steuern im Jahres- und Konzernabschluss, S. 4.

Ausweis der Vermögenslage des bilanzierenden Unternehmens durch eine umfassende Steuerabgrenzung sicherzustellen. Die damit zusammenhängenden Umstellungen wurden beim Kooperationspartner noch nicht durchgeführt.

Vor dem RÄG 2014 wurde bei der M-AUT GmbH auf das Wahlrecht in Bezug auf die Aktivierung der latenten Steuern verzichtet. Für den Kooperationspartner besteht nun eine Aktivierungspflicht für aktive latente Steuern. Aufgrund der neuen Rechtslage ergeben sich für die M-AUT GmbH verschiedene temporäre Differenzen, die relevant für die Bilanzierung von latenten Steuern sind. Temporäre Differenzen entstehen aufgrund unterschiedlicher steuerrechtlicher und unternehmensrechtlicher Bewertungsansätze (z.B. durch die Anwendung unterschiedlicher Nutzungsdauer, durch Rückstellungen oder Geldbeschaffungskosten sowie bei Leasingfällen). Latente Steuern sind dabei zu bilden, wenn es Unterschiede zwischen dem unternehmensrechtlichen Ergebnis und der Steuerbemessungsgrundlage gibt. Voraussetzung für die Bildung latenter Steuern ist, dass sich die temporären Differenzen in Zukunft ausgleichen. Aktive latente Steuern sind zu bilden, wenn zum Bilanzstichtag „zu viel“ Steuern bezahlt wurden und es in den Folgejahren zu einer Steuerentlastung kommt. Bei den passiven latenten Steuern kommt es in Zukunft hingegen zu einer Steuerbelastung, weil „zu wenig“ Steuern bezahlt wurden.

Nach der Einführung des RÄG 2014 ist im vorliegenden Fall auch zu überprüfen, ob sich eine in der Vergangenheit durchgeführte Umgründung bei der M-AUT GmbH auf die bilanzielle Behandlung der latenten Steuern auswirkt. Grund dafür ist, dass es im Zuge der Umgründung zu unterschiedlichen unternehmens- und steuerrechtlichen Wertansätzen gekommen ist.

Im Rahmen der Jahresabschlusserstellung wurden – bis zum Inkrafttreten des RÄG 2014 – die latenten Steuern für die M-AUT GmbH unter der Anwendung des Timing-Konzepts in einer Excel-Tabelle berechnet. Mit zunehmender Komplexität der Unternehmensstruktur vergrößerte sich die Anzahl der verwendeten Excel-Systeme und Datenquellen, was eine unübersichtliche Ansammlung von Dateien zur Folge hatte.

Die Problemstellung dieser Arbeit besteht darin, die Vorschriften des RÄG 2014 bei der Bilanzierung von latenten Steuern beim Kooperationspartner anzuwenden, da dies bis dato noch nicht umgesetzt wurde. Es ist demnach unklar, welche Auswirkungen diese neuen Rechnungslegungsvorschriften auf den Jahresabschluss der M-AUT GmbH haben werden und wie allfällige Wahlrechte auszuüben sind. Des Weiteren ist die Berechnung der latenten Steuern vom bisher verwendeten an der GuV orientierten Ansatz (Timing-Konzept) auf den bilanzorientierten Ansatz (Temporary-Konzept) umzustellen. Das derzeit verwendete Berechnungsschema der M-AUT GmbH betreffend die latenten Steuern spiegelt den an der GuV orientierten Ansatz wider und ist noch dazu unübersichtlich und wenig bedienerfreundlich.

1.2. Zielsetzung und Abgrenzung der Arbeit

Ziel dieser Arbeit ist es, zu erläutern, wie die geänderten Rechnungslegungsvorschriften in Bezug auf die latenten Steuern im Einzel- und Konzernabschluss der M-AUT GmbH zum 30.06.2017 konkret anzuwenden sind. Für den Einzelabschluss werden die latenten Steuern berechnet und die jeweiligen Anhangangaben erstellt. Insbesondere werden die Übergangsvorschriften im Zusammenhang mit dem RÄG 2014 behandelt. Dabei werden auch die Auswirkungen von allfälligen Wahlrechten beschrieben und dem Kooperationspartner entsprechende Handlungsempfehlungen gegeben. Diese Arbeit dient dem Kooperationspartner auch als Leitfaden für die Behandlung einzelner Bilanzpositionen im Zusammenhang mit latenten Steuern.

Des Weiteren wird die Berechnung der latenten Steuern auf Basis des bilanzorientierten Temporary-Konzepts übersichtlicher und möglichst bedienerfreundlich gestaltet. Hierzu wird ein Excel-Tool konzipiert, welches durch das „Visual-Basic-for-Application“-Programm und bestimmte Funktionen unterstützt wird. Dies soll beim Kooperationspartner zu Erleichterungen bei der Berechnung der latenten Steuern im Rahmen des bilanzorientierten Ansatzes führen. Das konzipierte Tool erkennt für die Bilanzposten im Sachanlagevermögen mittels Makro-Funktionen die Unterschiede zwischen Unternehmens- und Steuerrecht. Für die restlichen Bilanzposten müssen zusätzlich die steuerrechtlichen Werte in einer Tabelle ermittelt werden. Nach Erhalt dieser Unterschiedswerte berechnet das Excel-Tool automatisch die Höhe der temporären Differenzen und erstellt die relevanten Buchungssätze. Dieses Tool wird die Bilanzierung von latenten Steuern beschleunigen, die Fehleranfälligkeit reduzieren und bei der Bilanzerstellung in den Folgejahren behilflich sein.

Die Arbeit wird dadurch abgegrenzt, dass die Bilanzierung von latenten Steuern nach dem RÄG 2014 auf Einzelabschlussebene erfolgt. Andere Bilanzierungsmaßnahmen, wie beispielsweise die Bilanzierung der Vorräte, Forderungen, Rechnungsabgrenzungen, Rückstellungen oder Verbindlichkeiten, welche für die Erstellung des Einzelabschlusses notwendig sind, werden außer Acht gelassen. Die Werte aus der Mehr-Weniger-Rechnung werden direkt vom Kooperationspartner übernommen und ungeprüft für die Bilanzierung der latenten Steuern herangezogen. Für die Bilanzierung von latenten Steuern im Konzernabschluss der M-AUT GmbH werden die wesentlichen Änderungen, die durch das RÄG 2014 entstanden sind, in Grundzügen aufgezeigt. Ebenso ist die Bilanzierung von latenten Steuern nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften (z.B. IFRS, US-GAAP) nicht Teil der Arbeit.

Das Excel-Tool ist auf die aktuelle Rechtslage zugeschnitten. Eine Weiterentwicklung des Excel-Tools nach dem Bilanzstichtag ist nicht Inhalt der Arbeit.

1.3. Gang der Untersuchung

Im Anschluss an die Einleitung werden in einem einführenden Kapitel allgemeine theoretische Grundlagen im Zusammenhang mit latenten Steuern beschrieben. Dabei wird ein Überblick über die Notwendigkeit und die Zielsetzungen des RÄG 2014 gegeben. Der theoretische Teil beschäftigt sich grundlegend mit der bilanziellen Behandlung der latenten Steuern. Es wird auch auf allfällige Wahlrechte und Übergangsbestimmungen Bezug genommen.

Im dritten Kapitel werden die spezifischen Sachverhalte des Kooperationspartners in Bezug auf die latenten Steuern analysiert. Dabei werden die einzelnen Bilanzposten diesbezüglich untersucht, wobei insbesondere auf die Übergangsbestimmungen sowie allfällige Wahlrechte eingegangen wird. Mit dieser Ausarbeitung kann die Forschungsfrage, wie latente Steuern für die spezifischen Sachverhalte der M-AUT GmbH nach dem RÄG 2014 zu bilden sind, beantwortet werden. Die Ergebnisse der berechneten temporären Differenzen werden als Unterkapitel dargestellt. Zusätzlich wird untersucht, wie sich das RÄG 2014 in Bezug auf die latenten Steuern auf den Jahresabschluss der M-AUT GmbH auswirkt. Es wird dabei auch erläutert, welche Auswirkungen die Inanspruchnahme von bestimmten Wahlrechten im Zusammenhang mit latenten Steuern hat. Des Weiteren wird auf die Frage geantwortet, ob latente Steuern im Rahmen einer in der Vergangenheit durchgeführten Umgründung bei der M-AUT GmbH gebildet werden müssen. Die Beschreibung der unterschiedlichen Möglichkeiten des Bilanzausweises der latenten Steuern und deren Anhangangaben schließen das dritte Kapitel ab.

Im vierten Kapitel wird auf den Aufbau sowie auf die Anwendung des konzipierten Excel-Tools eingegangen. Dabei wird untersucht, wie das Excel-Tool mittels „VBA-Funktionen“ benutzerfreundlich aufgebaut werden kann.

Das fünfte Kapitel gibt einen kurzen Überblick über die wesentlichen Änderungen durch das RÄG 2014 im Konzernabschluss der M-AUT GmbH die latenten Steuern betreffend. Insbesondere werden die sich aufgrund der Konsolidierungsbuchungen ergebenden latenten Steuern erläutert. Das fünfte Kapitel schließt mit einer Beschreibung der Anhangangabe im Konzernabschluss ab.

Im sechsten und abschließenden Kapitel dieser Masterarbeit werden die Ergebnisse und wichtigsten Handlungsempfehlungen für den Kooperationspartner zusammengefasst.

Die Methodik dieser Arbeit basiert auf einer deduktiv-theoretischen sowie einer induktiv-empirischen Auseinandersetzung mit dem Thema der latenten Steuern. In der Deduktion wird von einer allgemeinen Aussage auf das Einzelne geschlossen. Dabei wird versucht, die Richtigkeit einer Theorie an einem konkreten Beispiel zu erläutern. Die Induktion wiederum ist ein Schlussverfahren, das von beobachteten Einzelfällen auf allgemein gültige Gesetze schließt.⁶ Dabei werden Lösungen mittels Echtdatei konstruiert und erste Handlungsempfehlungen für den Kooperationspartner systematisch abgeleitet. Um die Zielsetzung zu erreichen, ist neben der Erfassung der österreichischen Gesetzeslage eine umfassende Literaturrecherche erforderlich.

⁶ Vgl. WEBER (2015), S. 33.

2. Allgemeine Grundsätze zur Bilanzierung latenter Steuern

Das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 stellt eine umfassende Reform der Rechnungslegung nach österreichischen Vorschriften dar. Seit Inkrafttreten des RÄG 2014 am 20. Juli 2015 müssen Unternehmen ab dem Jahresabschluss 2016 die latenten Steuern in Anlehnung an die internationalen Rechnungslegungsstandards, insbesondere dem IAS 12, bilanzieren. Dieses Kapitel beschäftigt sich mit der durch das RÄG 2014 geänderten Rechtslage im Zusammenhang mit latenten Steuern und der Frage, wie diese Vorschriften für österreichische Unternehmen anzuwenden sind. Zunächst wird kurz die historische Entwicklung der Bilanzierungsvorschriften in Bezug auf die latenten Steuern beschrieben.

2.1. Historische Entwicklung der österreichischen Gesetzgebung betreffend die latenten Steuern bis zum RÄG 2014

Die erste Berücksichtigung der latenten Steuern in den österreichischen Rechnungslegungsnormen erfolgte mit dem Rechnungslegungsgesetz 1990 für den Konzernabschluss. Gemäß § 258 HGB idF RLG bestand für den Konzernabschluss eine Pflicht zur Bildung von passiven und aktiven latenten Steuern. Mit der Umsetzung der im Juni 1996 beschlossenen EU-GesRÄG⁷ wurde in den österreichischen Rechnungslegungsvorschriften erstmals eine explizite Regelung der Steuerabgrenzung im Einzelabschluss getroffen. Im Gegensatz zu den Bestimmungen des Konzernabschlusses, die eine Pflicht zur Bildung einer passiven und aktiven latenten Steuer vorsehen, besteht im Einzelabschluss für aktive latente Steuern ein Aktivierungswahlrecht, und für passive latente Steuern wiederum gilt ein Gebot zur Passivierung. Des Weiteren sahen § 198 (9) HGB und § 237 (6) lit c HGB spezielle Vorschriften für die Angabe im Anhang vor.⁸ *Egger* und *Samer* hielten bereits vor dem Inkrafttreten des Gesetzes im Jahr 1996 dazu fest, dass passive latente Steuern auszuweisen sind. *Maier* und *Sterl* stellen ebenfalls fest, dass passive Steuerrückstellungen vor Inkrafttreten des EU-GesRÄG zu bilden sind und die beschlossene Änderung eine klarstellende sowie ergänzende Funktion besitzt.⁹

Im Laufe der Jahre ergaben sich weitere Problemstellungen im Zusammenhang mit der Bilanzierung von latenten Steuern. Zum einen wurde im Jahr 1997 über die Verlustvortragsproblematik diskutiert. Dazu bestand in Österreich keine einheitliche Meinung. Teilweise wurde das Verbot der Bildung aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge vertreten, teilweise seine Zulässigkeit. Jedoch gab es zu diesem Zeitpunkt in Österreich gemäß § 198 HGB

⁷ BGBl 304/1996.

⁸ Vgl. ROHATSCHKE (2000), S. 107 ff.

⁹ Vgl. EGGERS/SAMER (1994), S. 206; ebenso MAIER/STERL (1996), S. 100.

noch keine Bestimmung über die Aktivierung der latenten Steuern im Zusammenhang mit Verlustvorträgen. *Rudorfer* stellt anders bzw. in Anlehnung an die deutsche Literatur fest, dass im Verlustvortragszeitraum aktive latente Steuern auch in Österreich gebildet werden müssten.¹⁰

Im Jahr 1999 kam die Frage, wie die Angaben über die aktiven latenten Steuern im Anhang zu erfolgen haben, auf. Die Gesetzlage über die Anhangangabe der passiven latenten Steuern war klar definiert:¹¹ Wird aufgrund der Unwesentlichkeit einer zu bildenden Rückstellung für latente Steuern weder ein Ausweis in der Bilanz noch eine Davon-Angabe gemacht, so ist eine Betragsangabe im Anhang vorgeschrieben. Ausgenommen davon sind kleine GmbH.¹² Im Gegensatz zu den passiven latenten Steuern ist für aktive latente Steuern ein Aktivierungswahlrecht enthalten. Wird vom Wahlrecht der Unterlassung einer Aktivierung latenter Steuern in der Bilanz Gebrauch gemacht, ist eine pflichtmäßige Angabe des zu aktivierenden Betrages im Anhang vorgeschrieben.¹³ Die Bestimmung ist unter den Anhangangaben zur Gewinn- und Verlustrechnung positioniert, und zwar innerhalb jener, welche sich auf die Erläuterungen der „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ beziehen. Diese Tatsache hat die Zweifelsfrage aufgeworfen, ob unter dem „aktivierbaren Betrag“ nur jener des laufenden Jahres zu verstehen ist oder doch der in die Bilanz einstellbare Gesamtbetrag. Trotz der etwas unglücklichen Stelle dieser Gesetzesnorm kann auch für die österreichische Rechtslage nur jener Unterschiedsbetrag gemeint sein, der „dem Geschäftsjahr oder früheren Geschäftsjahren zuzurechnen“ ist. Daraus lässt sich schließen, dass eine Berechnung der aktiven latenten Steuern im Rahmen der Bilanzierung vorgenommen werden muss, unabhängig davon, ob diese zu einem Überhang der aktiven latenten Steuern führt oder nicht.¹⁴

Im Jahr 2002 wurde festgestellt, dass aufgrund der höher werdenden Unterschiede zwischen den handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften die Bilanzierung von latenten Steuern stetig an Bedeutung gewinnt.¹⁵

Bereits im Jahr 2008 wurde in Deutschland über eine Harmonisierung des HGB mit den internationalen Rechnungslegungsstandards diskutiert und diese auch teilweise umgesetzt. Dabei sollten eine Umstellung vom Timing-Konzept auf das Temporary-Konzept sowie die Berücksichtigung von Verlustvorträgen bei der Bildung aktiver latenter Steuern realisiert werden. Diesbezügliche Regelungen befinden sich im BilMoG.¹⁶ Österreich nutzt die deutschen Gesetzesänderungen und deren Überlegungen gerne als Grundlage möglicher nationaler

¹⁰ Vgl. RUDORFER (1997), S. 235.

¹¹ S. § 198 (9) HGB i.d.F. BGBl I 1996/304.

¹² S. § 242 (2) HGB i.d.F. BGBl I 1996/304.

¹³ BARBORKA (1999), S. 42.

¹⁴ Vgl. BARBORKA (1999), S. 42 f.

¹⁵ Vgl. BERTEL/FRABERGER (2002), S. 77.

¹⁶ URNIK/HAAAS/NIEDERMOSER (2008), S. 91.

Änderungen. Im Jahr 2008 war die Umsetzung der bereits diskutierten Änderungen und vor allem Anpassungen an das IFRS auch in Österreich schon indiziert.

Im Jahr 2013 behandeln *Bertl* und *Hirschler* die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen, bei Umgründungen eine Rückstellung für latente Steuern zu erfassen ist. Nach der Definition des § 198 (9) und (10) UGB dürfen latente Steuern nur gebildet werden, sofern die Vorgänge erfolgswirksam erfasst wurden. Nicht unter diese Bestimmung fallen Umgründungen, weil es sich dabei um eine erfolgsneutrale Erfassung handelt. *Bertl* und *Hirschler* kamen zu dem Erkenntnis, dass die Voraussetzungen um latente Steuern bilden zu können, nur teilweise zutreffen und zum damaligen Zeitpunkt erfolgsneutral erfasste Differenzen nicht gebildet werden durften.¹⁷ In der damaligen Fassung der KFS RL 15 wird vorgesehen, dass bei erfolgsneutralen Vorgängen, die zum beizulegenden Wert bewertet werden und bei denen keine Rückstellungen für latente Steuern gebildet werden, Angaben im Anhang über die Unterschiede der Wertansätze vorzunehmen sind. Somit kann mit der Angabe im Anhang ein getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens abgegeben werden.¹⁸

Vor Inkrafttreten des RÄG 2014 galt für die Bildung der Steuerrückstellungen eine Passivierungspflicht, während für die aktiven latenten Steuern ein Ansatzwahlrecht bestand. Für die Ermittlung der Steuerlatenz wurde der an der GuV orientierte Ansatz verwendet.¹⁹ Daher konnten erfolgsneutral entstandene Differenzen nicht unter der Anwendung dieser Methode berücksichtigt werden.

Abschließend kann festgestellt werden, dass die Gesetzeslage für die Bilanzierung von latenten Steuern immer wieder ein stark diskutiertes Thema ist. Aufgrund der EU Bilanz-Richtlinie hat sich Österreich mittlerweile an die internationalen Rechnungslegungsstandards angenähert.

Folgende Abbildung zeigt die in diesem Kapitel beschriebenen historischen Eckpunkte über die Gesetzlage der latenten Steuern in Österreich:

¹⁷ Vgl. BERTL/HIRSCHLER (2013), S. 174 f; ebenso BERTL/HIRSCHLER (2015), S. 46. f.

¹⁸ S. KFS/RL 15 (2000), S. 31.

¹⁹ Vgl. ROHATSCHKEK (2000), S. 109.

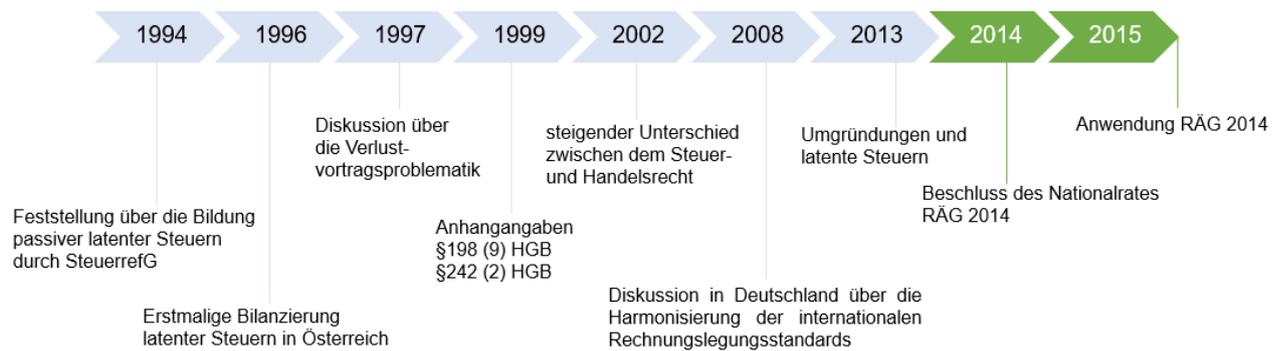


Abbildung 2: Historische Eckpunkte der latenten Steuern in Österreich, Quelle: eigene Darstellung.

2.2. Unternehmensrechtliche Behandlung latenter Steuern gemäß RÄG 2014

Die Gründe und damit verbundenen Ziele des RÄG 2014 sind die Förderung der europaweiten Vergleichbarkeit von Jahres- und Konzernabschlüssen, die Erhöhung der Corporate Social Responsibility, die Entlastung von Unternehmen, die Annäherung an die Steuerbilanz und die Verbesserung der Aussagekraft der Abschlüsse.²⁰ In den folgenden Kapiteln wird geprüft, ob die Neuerungen bei der Bilanzierung von latenten Steuern zur Erreichung dieser Ziele beitragen können.

Im nächsten Kapitel wird darauf eingegangen, welche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung relevant für die latenten Steuern sind. Daraufhin werden die Ermittlungsvorschriften im Detail beschrieben sowie das Abzinsungsverbot und die Behandlung von Verlustvorträgen bis hin zur Ausschüttungssperre im Zusammenhang mit latenten Steuern behandelt. Des Weiteren wird auf den Ausweis der latenten Steuern in der Bilanz und die GuV sowie die Übergangsregelungen Bezug genommen.

2.2.1. Berücksichtigung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung

In diesem Kapitel werden die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung dargestellt, die im Rahmen der Bilanzierung von latenten Steuern zu beachten sind. Im Detail wird nur auf die wichtigsten GoB, die für die Bilanzierung von latenten Steuern anzuwenden sind, eingegangen.

Die GoB sind geschriebene und ungeschriebene Ausgangspunkte zur Buchführung und Bilanzierung. Ziel dabei ist es, Gläubiger und Shareholder vor inkorrekten Daten oder Informationen zu schützen. Laut § 5 (1) EStG sind aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips die GoB

²⁰ Vgl. PETUTSCHNIG/SCHALLMEINER (2014), S. 330.

nach dem UGB auch bei Steuerbilanzen anzuwenden.²¹ Die GoB sind ab § 195 (1) UGB verankert und gründen sich auf gesetzliche Bestimmungen, Rechtsprechung, Gutachten der KSW und Unternehmensvertreter sowie auf das Gewohnheitsrecht aus der anerkannten unternehmerischen Praxis. Die GoB lassen sich wie folgt kategorisieren:²²

- Rahmengrundsätze
 - Generalnorm
 - Wahrheit bzw. Richtigkeit
 - Vergleichbarkeit
 - Klarheit und Übersichtlichkeit
 - Wirtschaftlichkeit
 - Vollständigkeit und Verrechnungsverbot
- Definitionsgrundsätze für den Jahreserfolg
 - Abgrenzung nach der Sache bzw. nach der Zeit
 - Realisationsprinzip (Vorsichtsprinzip)
- Kapitalerhaltungsgrundsätze
 - Imparitätsprinzip (Vorsichtsprinzip)
 - Strenges und gemildertes Niederstwertprinzip
 - Höchstwertprinzip
- Systemgrundsätze
 - Bewertungsstetigkeit
 - Unternehmensfortführung
 - Pagatorik
 - Einzelbewertung
- Ansatzgrundsätze für die Bilanz
 - Aktivierungsgrundsatz
 - Passivierungsgrundsatz

Grundsätzlich gilt gemäß § 222 (2) UGB, dass der Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln hat. Mit dieser Bestimmung werden die Rahmengrundsätze abgedeckt. Das bedeutet, dass unter der angeführten Kategorisierung die gesamten „Rahmengrundsätze“ für die Bilanzierung von latenten Steuern eingehalten werden müssen. Unter dem Grundsatz der Vollständigkeit²³ und dem Verrechnungsverbot kommt es bei der Bilanzierung von latenten Steuern zu einem Verstoß der

²¹ Vgl. MEYER/LOITZ/LINDER/ZERWAS (2010), S. 245.

²² Vgl. BITZYK/STECKEL (2017), S. 15 f.

²³ S. § 196 (1) UGB.

Kategorie „Rahmengrundsätze“. In § 196 UGB wird auf die Vollständigkeit und auf das Verrechnungsverbot verwiesen. Unter der Berücksichtigung des Verrechnungsverbots dürfen Posten der Aktivseite nicht mit der Passivseite verrechnet werden, aber genau diese Verrechnung wird, unter gewissen Voraussetzungen, beim Ansatz der latenten Steuern durchgeführt. Nach Inkrafttreten des RÄG 2014 ist, in Anlehnung an das IAS 12, eine Saldierung zulässig, wenn die latenten Steuern in Verbindung mit Ertragsteuern stehen und von derselben Steuerbehörde erhoben werden. Somit kann festgestellt werden, dass der Gesetzgeber einen Verstoß gegen gewisse GoB zulässt, wenn weiterhin ein getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt werden kann.²⁴

Der Definitionsgrundsatz für den Jahresabschluss beinhaltet die Periodenabgrenzung²⁵ und das Realisationsprinzip²⁶. Dabei kann festgestellt werden, dass Steuerabgrenzungen eine periodenrichtige und verursachungsgemäße Erfassung des Steueraufwandes ermöglichen. Positive oder negative Differenzen können durch Steuerabgrenzungen aufgelöst werden und gleichen die zeitliche Verschiebung der Steuerbelastungen und Steuerentlastungen aus.²⁷ Steueraufwendungen und -erträge sind in der GuV im Periodenergebnis zu erfassen.²⁸

Des Weiteren kann hinterfragt werden, ob die Berücksichtigung von latenten Steuern dem Vorsichtsprinzip entspricht. Das Vorsichtsprinzip wird in seine Bestandteile des Realisations- und Imparitätsprinzips unterteilt. Bei aktiven latenten Steuerabgrenzungen muss das Realisationsprinzip zur Interpretation herangezogen werden. Da es sich bei der Bildung von aktiven latenten Steuern nicht um realisierte positive Erfolgsbeiträge handelt, müsste nach dem Realisationsprinzip eine aktivische Abgrenzung abgelehnt werden. Denn ob es tatsächlich zu einem späteren Ausgleich und damit zu einer entsprechenden Steuergutschrift kommt, ist in den meisten Fällen unsicher. Diese Unsicherheit ist dem Realisationsprinzip fremd. Obwohl das Vorsichtsprinzip dadurch verletzt wird, dürfen aktive latente Steuern angesetzt werden. Jedoch nur dann, wenn für die Folgejahre ein entsprechend hoher Gewinn prognostizierbar ist, der zu einer Steuerentlastung führen würde. Dabei entsteht ein Kompromiss zwischen dem Vorsichtsprinzip und dem Grundsatz der periodengerechten Erfolgsabgrenzung.²⁹

Unter dem Kapitalerhaltungsgrundsatz wird der zweite Bestandteil des Vorsichtsprinzips, nämlich das Imparitätsprinzip, behandelt. Entsprechend dem Imparitätsprinzip sind nur jene negativen Erfolgsbeiträge vorwegzunehmen, um die sich das Ergebnis in den Folgejahren verschlechtern würde. Somit sind Aufwendungen nur in der Höhe ergebniswirksam geltend zu

²⁴ Vgl. ROHATSCHKEK (2013), S. 187 f.

²⁵ S. § 198 (5) und (6) UGB.

²⁶ S. § 201 (2) Z 4 lit a UGB.

²⁷ Vgl. BERTL/FRABERGER (2002), S. 77.

²⁸ Vgl. ZIMMERL/UNTERBERGER/FISCHBACHER (2016), S. 230.

²⁹ Vgl. ROHATSCHKEK (2000), S. 28 f.

machen, in der sie das Unternehmen über die betroffenen Geschäftsjahre hinweg tatsächlich belasten. Dabei kann festgestellt werden, dass die Aktivierung der latenten Steuern mit dem Imparitätsprinzip vereinbart werden kann. Bezüglich der passiven latenten Steuern kann von einer Wahrung des Vorsichtsprinzips im Sinne des Gläubigerschutzes sowie des Schutzes der Shareholder bzw. deren Kapital ausgegangen werden, da bereits in der Erkenntnisperiode der passiven latenten Steuern negative Erfolgsbeiträge entsprechend dem Imparitätsprinzip berücksichtigt werden.³⁰

Das allgemeine Ansatzwahlrecht in Bezug auf aktive latente Steuern unterliegt dem Stetigkeitsgebot. Das Prinzip der Bewertungsstetigkeit wird unter den Systemgrundsätzen behandelt. Das Stetigkeitsgebot bedeutet, dass vor dem RÄG 2014, unter Berücksichtigung der Generalnorm, jedes Jahr neu entschieden werden konnte, ob das Ansatzwahlrecht über die Aktivierung der latenten Steuern ausgenützt werden würde oder nicht.³¹ Das RÄG 2014 ersetzt in § 201 (2) Z 1 UGB den Begriff der „Bewertungsmethoden“ richtlinienkonform durch den weiter gefassten Begriff der „Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden“.³² Aufgrund dieser Änderung gilt das Stetigkeitsgebot zweifelsfrei. Darüber hinaus muss der Stetigkeitsgrundsatz ebenso angewendet werden, wenn eine Aktivierung latenter Steuern im Zusammenhang mit Verlustvorträgen die passiven latenten Steuern nicht übersteigt. Die gewählte Vorgehensweise muss für die Folgejahre beibehalten werden, sofern die erforderlichen Voraussetzungen zutreffen.³³

Einen weiteren Zielkonflikt stellt das Prinzip der Unternehmensfortführung, welches unter den Systemgrundsätzen behandelt wird, dar. Bis zum RÄG 2014 wurden quasi-permanente Differenzen nicht berücksichtigt.³⁴ Nach Inkrafttreten des RÄG 2014 müssen quasi-permanente Unterschiedsbeträge, die sich erst bei einer Liquidation oder in ferner Zukunft umkehren, angesetzt werden. Anders aber stellen *Maier* und *Sterl* fest, dass diese Unterschiedsbeträge nicht als Steuerabgrenzungen zu erfassen sind. Begründet werden kann diese Feststellung dadurch, dass die Berücksichtigung der quasi-permanenten Differenzen einen Verstoß gegen das Prinzip der Unternehmensfortführung bedeutet.³⁵ Anders jedoch gibt der Gesetzgeber vor, dass die quasi-permanenten Differenzen bei der Bilanzierung von latenten Steuern zu berücksichtigen sind. Diese Regelung kann dadurch begründet werden, dass mit Inkrafttreten des RÄG 2014 eine Annäherung an die internationalen Rechnungslegungsvorschriften geschaffen wurde.

³⁰ Vgl. ROHATSCHKEK (2000), S. 30 f.

³¹ Vgl. STÜCKLER (2015), S. 259.

³² EBERHARTINGER/PETUTSCHNIG (2015), S. 254; ebenso STÜCKLER (2015), S. 259.

³³ Vgl. EBERHARTINGER/PETUTSCHNIG (2015), S. 254.

³⁴ Vgl. ROHATSCHKEK (2000), S. 121.

³⁵ Vgl. MAIER/STERL (1996), S. 100.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die latenten Steuern über die letzten Jahre hinweg stetig an Bedeutung gewannen. Die Bilanzierung von latenten Steuern sollte dazu beitragen, ein getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Mit der Einführung des RÄG 2014 nähert sich der österreichische Gesetzgeber diesem Ziel an.

2.2.2. Ermittlung latenter Steuern

In diesem Kapitel wird die Ermittlung der aktiven sowie passiven latenten Steuern dargestellt. Zur besseren Verständlichkeit der theoretischen Ausführungen wurden Beispiele sowie Abbildungen integriert.

Die Ursache für die Notwendigkeit der Bilanzierung von latenten Steuern sind die unterschiedlichen Zielsetzungen, die die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden dem UGB und Steuerrecht zufolge verfolgen. Die Zielsetzung des UGB ist es, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage dargestellt wird. Des Weiteren steht der Gläubigerschutz im Vordergrund, und der Jahresabschluss sollte als Informationsfunktion dem Abschlussadressaten dienen. Die steuerlichen Bewertungsvorschriften dienen zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage. Das UGB ist nach wie vor eher vom Vorsichtsprinzip geleitet, was zur Folge hat, dass die Ertragslage im Vergleich zum Steuerrecht tendenziell schlechter dargestellt wird. Aufgrund der unterschiedlichen Zielverfolgungen stimmt die tatsächliche Steuerschuld nach dem Steuerrecht nicht mit der erwarteten Steuerschuld, die sich aus den UGB-Vorschriften ergibt, überein. Durch die Abgrenzung der latenten Steuern soll diese Abweichung verkleinert bzw. eliminiert werden. Anlässlich des Umfangs der Abweichungen zwischen den unterschiedlichen Vorschriften haben die latenten Steuern bei der Bilanzierung eine wesentliche Rolle eingenommen.³⁶

Bei der Bilanzierung von latenten Steuern ist zwischen dem Ansatz, dem Umfang der zu berücksichtigenden Differenz sowie der anzuwendenden Methode, die die Höhe der passiven oder aktiven latenten Steuern bestimmt, zu unterscheiden. Die Differenzen, die sich aufgrund der unterschiedlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ergeben können, lassen sich wie folgt untergliedern:³⁷

- **Temporäre oder zeitlich begrenzte Unterschiede** kehren sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder um. Dazu zählen beispielsweise verschiedene

³⁶ Vgl. MEYER/LOITZ/LINDER/ZERWAS (2010), S. 34 ff.

³⁷ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), 108 ff.

Abschreibungsverfahren oder diverse Rückstellungsansätze. Diese Arten von Differenzen führen zur Bilanzierung von latenten Steuern.

- **Permanente Unterschiede** sind im Gegensatz zu den temporären Unterschieden nicht vorläufig; sie kehren sich daher nicht um. Diese Unterschiede führen zu keinen latenten Steuern. Der Steueraufwand entspricht bei permanenten Differenzen der „finalen“ Steuerschuld. Zu diesen Differenzen zählen beispielsweise steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen wie etwa Repräsentationsaufwendungen und steuerfreie Erträge.
- **Quasi-permanente Unterschiede** sind – wie der Name bereits erkennen lässt – dadurch gekennzeichnet, dass sich die Unterschiede erst in ferner, nicht bestimmbarer Zukunft oder überhaupt erst bei Liquidation des Unternehmens umkehren. Gemäß RÄG 2014 führen diese Differenzen zur Bilanzierung von latenten Steuern.

Differenzen, die sich zwischen dem Unternehmensrecht und Steuerrecht im selben Jahr, in dem sie entstanden sind, ausgleichen, führen nicht zu latenten Steuern. Somit sind in der Bilanz ausgewiesene Steuerlatenzen grundsätzlich periodenübergreifend.³⁸

Vor Inkrafttreten des RÄG 2014 wurden die aktiven und passiven latenten Steuern nach der Deferred Methode, auch Abgrenzungsmethode genannt, ermittelt. Unter dieser wird auch das Timing-Konzept bzw. die an der GuV orientierte Ermittlung verstanden³⁹. Dabei wird von der GuV der laufenden oder vorigen Perioden ausgegangen. Ist der dem aktuellen Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand zu niedrig oder zu hoch, weil der nach steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn niedriger oder höher als das unternehmensrechtliche Ergebnis ist, und gleicht sich der zu niedrige oder zu hohe Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich aus, so ist in Höhe der voraussichtlichen Steuerbelastung bzw. -entlastung nachfolgender Geschäftsjahre entweder unverrechnet oder saldiert eine passive oder aktive latente Steuer zu bilden.⁴⁰

Nach Inkrafttreten des RÄG 2014 erfolgt die Bildung von latenten Steuern erstmals für Jahresabschlüsse 2016 nicht mehr nach dem an der GuV orientierten, sondern nach dem bilanzorientierten Ansatz. Dieser Ansatz wird als Temporary-Konzept oder auch Verbindlichkeitsmethode (engl. „liability method“) bezeichnet. Weiterhin entstehen die temporären Differenzen, wenn die Wertansätze zwischen dem Unternehmens- und Steuerrecht Unterschiede aufweisen und diese sich in einem späteren Zeitpunkt wieder ausgleichen. Dabei geht das bilanzorientierte Konzept von den Differenzen der Wertansätze der Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten

³⁸ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 105.

³⁹ Vgl. BEATGE (1991), S. 29; ebenso ROHATSCHEK (2016), S. 118.

⁴⁰ EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 106 f.

aus. Der Ausgleich der Differenzen ergibt sich unabhängig von vergangenen Ereignissen entweder durch steuerlich nicht wirksamen unternehmensrechtlichen Aufwand oder Ertrag oder durch unternehmensrechtlich nicht wirksamen steuerlichen Aufwand oder Ertrag. Das Temporary-Konzept sieht im Gegensatz zum Timing-Konzept erstmals die Berücksichtigung von quasi-permanenten Differenzen vor. Im Unterschied zur temporären Differenz ist der Zeitpunkt der Umkehr bei der quasi-permanenten Differenz nicht bekannt. Der Zeitpunkt tritt in der Regel erst bei einer Veräußerung oder im Falle einer Liquidation des Unternehmens ein.⁴¹ Für permanente Differenzen ist keine latente Steuer zu bilden.⁴² Das sind Unterschiede zwischen Unternehmens- und Steuerrecht, bei denen in Folgejahren kein Ausgleich erfolgt.⁴³ Nach Einführung des RÄG 2014 ist dabei unerheblich, ob die Differenzen erfolgswirksam entstanden sind oder nicht.⁴⁴

Die Regelung für die Bildung und Auflösung latenter Steuern befindet sich im ersten Abschnitt der Rechnungslegungsvorschriften des UGB. Latente Steuern sind grundsätzlich für Bewertungsunterschiede zu bilden, welche:⁴⁵

- im aktuellen Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zu unterschiedlichen Bilanzansätzen zwischen Unternehmens- und Steuerrecht geführt haben und
- sich voraussichtlich in einer späteren Periode abbauen.

Im Folgenden wird die Entstehung der aktiven latenten Steuern beschrieben. Auch hier werden die theoretischen Inhalte zur besseren Verständlichkeit anhand eines Beispiels dargestellt.

2.2.2.1. Bilanzierung von aktiven latenten Steuern

Nach Inkrafttreten des RÄG 2014 sind für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften aktive latente Steuern zu bilanzieren. Für kleine Kapitalgesellschaften bleibt diese Bestimmung weiterhin ein Wahlrecht. Eine aktive Steuerabgrenzung kann dadurch entstehen, wenn bei Vermögensgegenständen der unternehmensrechtliche Wert unter dem steuerrechtlichen Wert liegt. Des Weiteren kann eine aktive latente Steuer entstehen, wenn der unternehmensrechtliche Wert der Verbindlichkeiten oder Rückstellungen über dem steuerrechtlichen liegt. Aktive Steuerabgrenzungen werden im Bilanzposten „aktive latente Steuern“ iSd § 224 (2) UGB ausgewiesen.⁴⁶ Aktive latente Steuern bedeuten nicht ausschließlich Steuerrückerstattungen für

⁴¹ Vgl. STEINER/JANKOVIC (2015), S. 261.

⁴² Vgl. ZIMMERL/UNTERBERGER/FISCHBACHER (2016), S. 228.

⁴³ Vgl. STEINER/JANKOVIC (2016), S. 320.

⁴⁴ S. AFRAC-Stellungnahme 30: Latente Steuern im Jahres- und Konzernabschluss, S. 4.

⁴⁵ STEINER/JANKOVIC (2016), S. 318.

⁴⁶ BITZYK/STECKEL (2017), S. 58 f.

vergangene Perioden, sondern auch Steuervorteile, die sich in späteren Jahren aus der Bildung aktiver latenter Steuern im aktuellen Berichtsjahr ergeben.⁴⁷

Für die Ermittlung der latenten Steuern kann die folgende Vorgehensweise angewendet werden: Zuerst muss die Ansatzdifferenz in der Bilanz festgestellt werden. Im zweiten Schritt muss die Frage beantwortet werden, ob sich die Differenzen in Zukunft voraussichtlich abbauen. Wenn ja, ergibt sich eine zu buchende Steuerlatenz.⁴⁸

Beispiel 1: Aktive latente Steuer

Der Verlauf der temporären Differenzen lässt sich wie folgt darstellen:

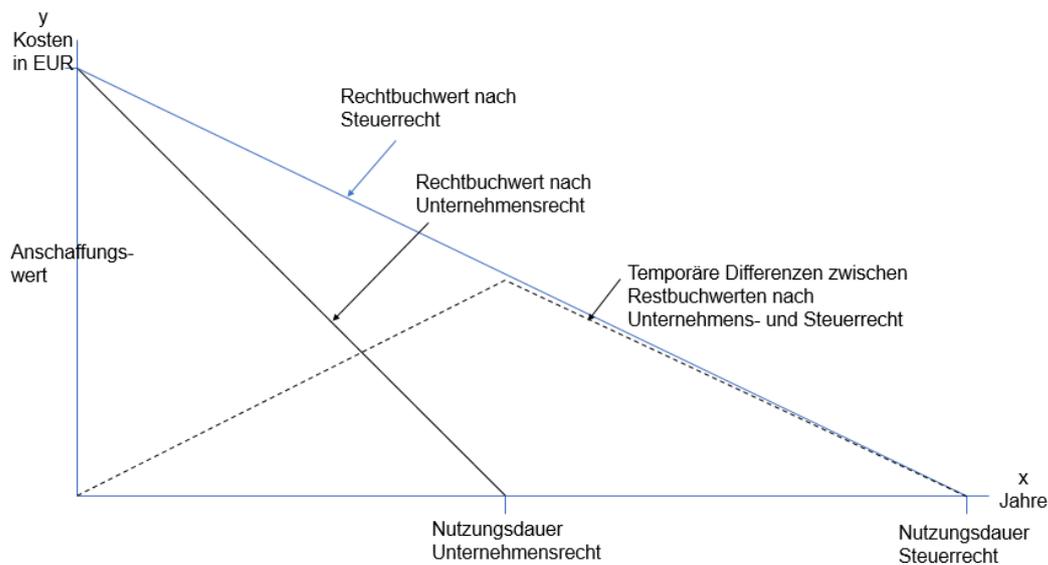


Abbildung 3: Verlauf von temporären Differenzen,
Quelle: KRIMPMANN (2011), S. 28 (leicht modifiziert).

Anhand der Abbildung wird der Verlauf der temporären Differenzen dargestellt. Beispielsweise kann es sich dabei um den Kauf eines PKWs im Jahr 2017 handeln. Die X-Achse stellt die Nutzungsdauer des PKWs in Jahren und die Y-Achse den Anschaffungswert in EUR dar. Der Ausgangspunkt auf der Y-Achse ist unternehmens- und steuerrechtlich derselbe. Die Nutzungsdauer bei der XY-GmbH wird unternehmensrechtlich beispielsweise mit fünf Jahren angesetzt und der Anschaffungswert beträgt EUR 40.000,-. Steuerrechtlich wird gemäß § 8 (6) EStG eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von acht Jahren festgelegt. Die Abschreibungen verringern im Laufe der Nutzungsdauer den Buchwert des PKWs. Zum Jahresbilanzstichtag werden die beiden Buchwerte des PKWs verglichen. Aufgrund der Differenzen zwischen dem Unternehmens- und Steuerrecht entsteht eine MWR. Bei diesem Unterschiedsbetrag handelt es sich um eine temporäre Differenz, da sich die höhere unternehmensrechtliche Abschreibung

⁴⁷ Vgl. WAGENHOFER (2017), S. 118.

⁴⁸ Vgl. EGGERS/SAMER/BERTL (2016), S. 109.

steuerrechtlich über die gesamte Nutzungsdauer ausgleicht. In der Abbildung werden die temporären Differenzen als gestrichelte Linie dargestellt. Die Höhe der latenten Steuern nimmt zunächst jährlich zu. Dabei wird der maximale Wert der temporären Differenzen dann erreicht, wenn die Höhe des unternehmensrechtlichen Buchwerts den Wert von EUR 0 erreicht hat. Nach Ende der fünf Jahre Nutzungsdauer nehmen die latenten Steuern einen Wendepunkt ein und verlaufen parallel mit dem steuerrechtlichen Buchwert. Erst wenn die acht Jahre Nutzungsdauer eingetreten sind, wird die aktive latente Steuer zur Gänze aufgelöst.

Die beschriebenen Schritte über die Vorgehensweise der Ermittlung der latenten Steuern können auf dieses Beispiel wie folgt angewendet werden:

- Gibt es eine Ansatzdifferenz zwischen steuerrechtlichem und unternehmensrechtlichem Buchwert? Ja, aufgrund der unterschiedlichen Nutzungsdauer.
- Baut sich diese Differenz in Zukunft ab? Ja, demnach kommt es in diesem Beispiel zu einer Bildung von aktiven latenten Steuern.

Die Berechnung der einzelnen Beträge über die gesamte Laufzeit kann den folgenden Tabellen entnommen werden:

Steuerrecht	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Buchwert zu Beginn	40.000,00	35.000,00	30.000,00	25.000,00	20.000,00	15.000,00	10.000,00	5.000,00
Abschreibung	-5.000,00	-5.000,00	-5.000,00	-5.000,00	-5.000,00	-5.000,00	-5.000,00	-5.000,00
Stand 31.12.2017	35.000,00	30.000,00	25.000,00	20.000,00	15.000,00	10.000,00	5.000,00	0,00

Tabelle 1: Steuerrechtliche Buchwertentwicklung bei einem PKW-Kauf,
Quelle: eigene Darstellung.

UGB	2017	2018	2019	2020	2021
Buchwert zu Beginn	40.000	32.000	24.000	16.000	8.000
Abschreibung	-8.000	-8.000	-8.000	-8.000	-8.000
Stand 31.12.2017	32.000	24.000	16.000	8.000	0

Tabelle 2: Unternehmensrechtliche Buchwertentwicklung bei einem PKW-Kauf,
Quelle: eigene Darstellung.

MWR	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Buchwert Str	35.000	30.000	25.000	20.000	15.000	10.000	5.000	0
Buchwert UGB	32.000	24.000	16.000	8.000	0	0	0	0
Summe MWR	3.000	6.000	9.000	12.000	15.000	10.000	5.000	0

Tabelle 3: Mehr-Weniger-Rechnung bei einem PKW-Kauf,
Quelle: eigene Darstellung.

Entwicklung Stand der latenten Steuer	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
zum 1.1.	0	750	1.500	2.250	3.000	3.750	2.500	1.250
Entstehung	750	750	750	750	750			
Umkehr						-1.250	-1.250	-1.250
zum 31.12.	750	1.500	2.250	3.000	3.750	2.500	1.250	0

Tabelle 4: Entwicklung der latenten Steuern bei einem PKW-Kauf,
Quelle: eigene Darstellung.

- Für die einzelnen Jahre lassen sich folgende Buchungen ableiten:

2017: Verbuchung: Kauf PKW

(0) PKW 40.000,-/(3) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 40.000,-

2017-2021: Verbuchung: Abschreibung

(7) planmäßige Abschreibung 8.000,- p.a./ (0) PKW 8.000,- p.a.

2017-2021: Verbuchung: aktive latente Steuer

(2) aktive latente Steuern 750,- p.a./ (8) Steuerertrag latente Steuern 750,- p.a.

2022-2024: Verbuchung: aktive latente Steuer

(8) Steueraufwand latente Steuern 1.250,- p.a./ (2) aktive latente Steuern 1.250,- p.a.

Folgende Beispiele führen ebenso zu einer Bildung von aktiven latenten Steuern:⁴⁹

- die Vornahme einer degressiven planmäßigen Abschreibung,
- die Zugrundelegung einer Abschreibungsdauer, die kürzer ist als die steuerrechtlich anerkannte (z.B. bei Gebäuden oder PKW),
- die Vornahme steuerrechtlich nicht anerkannter Abschreibungen (z.B. Bildung einer pauschalen Wertberichtigung für Forderungen),
- die Nichtaktivierung von Posten, für welche ein steuerrechtliches Aktivierungsgebot besteht (z.B. Geldbeschaffungskosten),
- die Bildung steuerrechtlich nicht anerkannter Rückstellungen (z.B. pauschal gebildete Rückstellungen, Rückstellungen für dienstvertraglich zustehende Abfertigungen, Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Firmenjubiläums, Aufwandrückstellungen) und
- steuerrechtlich nur in geringerem Ausmaß anerkannte Rückstellungen (z.B. bei der Abzinsung von längerfristigen Rückstellungen mit einem Zinssatz, der unter dem von § 9

⁴⁹ Vgl. EGGERS/SAMER/BERTL (2016), S. 109; ebenso BERTL/DEUTSCH-GOLDONI/HIRSCHLER (2018), S. 559 f.

(5) EStG vorgegebenen liegt, und bei Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen infolge der in § 14 EStG vorgesehenen Ermittlungsverfahren bzw. Zinssätze).

Im folgenden Abschnitt werden die theoretischen Grundlagen der passiven Steuerlatenz erarbeitet. Dazu sollten diese von einem Beispiel untermauert werden.

2.2.2.2. Bilanzierung von passiven latenten Steuern

Die Passivierung latenter Steuern wird gemäß § 198 (9) UGB normiert. Dementsprechend 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 oder im Anhang gesondert anzugeben.⁵⁰ Diese sind gemäß § 198 (10) UGB nur dann anzusetzen, wenn sie zukünftig voraussichtlich zu einer höheren Steuerbelastung führen.⁵¹ Wird anhand einer Prognoserechnung festgestellt, dass in der Zukunft nicht mit einer Steuerbelastung zu rechnen ist, können laut *Häusle* und *Platzgummer* keine passiven latenten Steuern gebildet werden.⁵²

Die Bildung einer passiven latenten Steuer bedeutet nicht nur Steuernachzahlungen für vergangene Perioden, sondern auch zukünftige Steuerzahlungen. Dies kann beispielsweise dann der Fall sein, wenn im aktuellen Bilanzierungsjahr erneut passive latente Steuern gebildet werden. Die Regelungen über die passiven latenten Steuern – insbesondere die Passivierungspflicht – galten bereits vor dem Inkrafttreten des RÄG 2014 auch für kleine Kapitalgesellschaften.

Laut RÄG 2014 ist bei der Bilanzierung von latenten Steuern die Rückstellung⁵³ aufzulösen, sobald die höhere Steuerbelastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist. In diesem Fall bedeutet es, dass die zukünftige Steuerbelastung nicht oder nicht in ihrer ursprünglichen Höhe angenommen werden kann. Dies kann beispielsweise bei einer Änderung des Steuersatzes, der Steuerfreistellung von unternehmensrechtlich bereits erfassten Erträgen oder aufgrund einer anhaltenden Verlustsituation eintreten. Andererseits kann es bei einer Umwandlung der Rückstellung in eine Verbindlichkeit ebenfalls zu einer Auflösung kommen. Der Verbrauch einer Rückstellung ist absehbar, wenn die Sicherheit einer Inanspruchnahme gewährt werden kann.

⁵⁰ S. § 198 (9) UGB.

⁵¹ Vgl. ROHATSCHKE (2000), S. 110.

⁵² Vgl. HÄUSLE/PLATZGUMMER (2016), S. 161.

⁵³ S. § 198 (9) UGB.

Eine weitere Verringerung der Rückstellung kann aufgrund einer Saldierung mit der gebildeten aktiven latenten Steuer erfolgen.⁵⁴

Für die Berechnung von latenten Steuern kann dieselbe Vorgehensweise wie bei der Ermittlung der aktiven latenten Steuern angewendet werden.⁵⁵

Beispiel 2: Passive latente Steuer

Angenommen ein PKW wird im Jahr 2017 mit einer unternehmensrechtlichen Nutzungsdauer von zehn Jahren und einem Anschaffungswert von EUR 35.000,- der XY-GmbH in Betrieb genommen. Die steuerrechtliche Nutzungsdauer beträgt in diesem Beispiel acht Jahre. Die Abschreibungen verringern im Laufe der Nutzungsdauer den Buchwert des PKWs. Zum Jahresbilanzstichtag werden die beiden Buchwerte des PKWs verglichen. Aufgrund der Differenzen zwischen dem Unternehmens- und Steuerrecht entsteht eine MWR. Bei diesem Unterschiedsbetrag handelt es sich um eine temporäre Differenz, da sich die höhere unternehmensrechtliche Abschreibung steuerrechtlich über die gesamte Nutzungsdauer ausgleicht. Erst wenn die zehn Jahre Nutzungsdauer eingetreten sind, wird die passive latente Steuer zur Gänze aufgelöst.

Die beschriebenen Schritte, die für die Ermittlung der latenten Steuern zu setzen sind, können an dieses Beispiel wie folgt angewendet werden:

- Gibt es eine Ansatzdifferenz zwischen steuerrechtlichem und unternehmensrechtlichem Buchwert? Ja, aufgrund des aufgewerteten Betrages der Maschine und dem fortgeführten Buchwert.
- Baut sich diese Differenz in Zukunft ab? Ja, demzufolge also kommt es in diesem Beispiel zu einer Bildung von passiven latenten Steuern.

Die Berechnung der einzelnen Beträge über die gesamte Laufzeit kann den folgenden Tabellen entnommen werden:

Steuerrecht	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Buchwert zu Beginn	35.000	30.625	26.250	21.875	17.500	13.125	8.750	4.375
Abschreibung	-4.375	-4.375	-4.375	-4.375	-4.375	-4.375	-4.375	-4.375
Stand 31.12.2017	30.625	26.250	21.875	17.500	13.125	8.750	4.375	0

Tabelle 5: Steuerrechtliche Buchwertentwicklung bei einem PKW-Kauf,
Quelle: eigene Darstellung.

⁵⁴ Vgl. ROHATSCHKE (2013), S. 185.

⁵⁵ Vgl. Kapitel 2.2.2.1. Bilanzierung von aktiven latenten Steuern, S. 16.

UGB	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
Buchwert zu Beginn	35.000	31.500	28.000	24.500	21.000	17.500	14.000	10.500	7.000	3.500
Abschreibung	-3.500	-3.500	-3.500	-3.500	-3.500	-3.500	-3.500	-3.500	-3.500	-3.500
Stand 31.12.2017	31.500	28.000	24.500	21.000	17.500	14.000	10.500	7.000	3.500	0

Tabelle 6: Unternehmensrechtliche Buchwertentwicklung bei einem PKW-Kauf,
Quelle: eigene Darstellung.

MWR	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
Buchwert Str	30.625	26.250	21.875	17.500	13.125	8.750	4.375	0	0	0
Buchwert UGB	31.500	28.000	24.500	21.000	17.500	14.000	10.500	7.000	3.500	0
Summe MWR	-875	-1.750	-2.625	-3.500	-4.375	-5.250	-6.125	-7.000	-3.500	0

Tabelle 7: Mehr-Weniger-Rechnung bei einem PKW-Kauf,
Quelle: eigene Darstellung.

Entwicklung Stand der latenten Steuer	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
zum 1.1.	0	-219	-438	-656	-875	-1.094	-1.313	-1.531	-1.750	-875
Entstehung	-219	-219	-219	-219	-219	-219	-219	-219		
Umkehr									875	875
zum 31.12.	-219	-438	-656	-875	-1.094	-1.313	-1.531	-1.750	-875	0

Tabelle 8: Entwicklung der latenten Steuern bei einem PKW-Kauf,
Quelle: eigene Darstellung.

- Für die einzelnen Jahre lassen sich folgende Buchungen ableiten:

2017: Verbuchung: Kauf PKW

(0) PKW 35.000,-/(3) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 35.000,-

2017-2026: Verbuchung: Abschreibung

(7) planmäßige Abschreibung 3.500,- p.a./ (0) PKW 3.500,- p.a.

2017-2024: Verbuchung: passive latente Steuer

(8) Steueraufwand latente Steuern 219,- p.a./ (3) Rückstellung für latente Steuern 219,- p.a.

2025-2026 Verbuchung: aktive latente Steuer

(3) Rückstellung für latente Steuern 875,- p.a./ (8) Steuerertrag für latente Steuern 875,- p.a.

Das System der latenten Steuern kann anhand des genannten Beispiels der passiven latenten Steuern für die ersten drei Jahre wie folgt dargestellt werden:⁵⁶

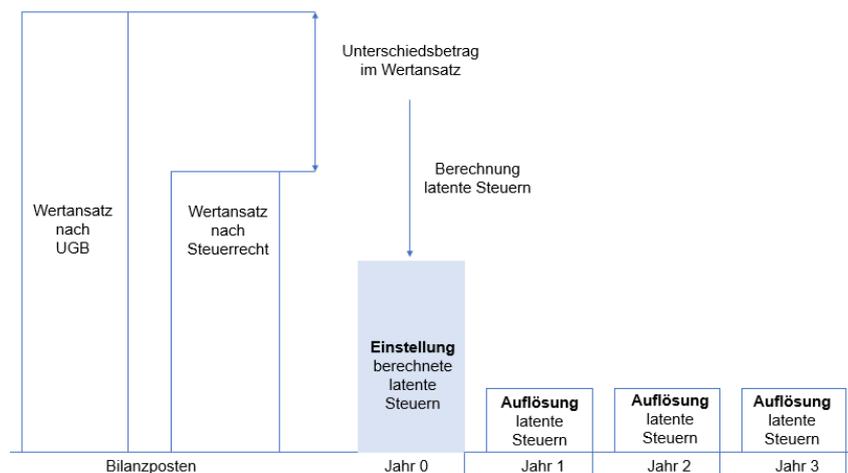


Abbildung 4: System der latenten Steuern,
Quelle: KRIMPMANN (2011), S. 23 (leicht modifiziert).

Folgende Beispiele führen ebenso zu einer Bildung von passiven latenten Steuern:⁵⁷

- die Vornahme einer progressiven planmäßigen Abschreibung,
- die Vornahme einer zeitanteiligen Abschreibung anstatt einer Abschreibung nach der Halb- oder Ganzjahresregel gemäß § 7 EStG,
- die Inanspruchnahme von steuerrechtlichen Investitionsbegünstigungen,
- Verluste bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, die steuerrechtlich nach der Spiegelbildmethode Berücksichtigung finden, jedoch keine unternehmensrechtliche Abschreibung verursachen,
- unternehmensrechtliche Aufwertungen von Vermögensgegenständen im Zuge einer Umgründung mit steuerrechtlicher Buchwertfortführung und einer zeitliquoten unternehmensrechtlichen Abschreibung, sofern diese Abschreibung niedriger ist als die steuerrechtliche ist.

2.2.2.3. Saldierung aktiver und passiver latenter Steuern

Das RÄG 2014 sieht in Bezug auf die Saldierung der aktiven und passiven Steuerlatenzen im Ergebnis keine Änderungen zur bisherigen Rechtslage vor, was bedeutet, dass nur der Überhang von aktiven oder passiven Steuerlatenzen aktiv- oder passivseitig anzusetzen ist. Das Saldierungsverbot nach § 196 (2) UGB kommt in diesem Fall nicht zur Anwendung, da es sich nur um einen Berechnungsschritt im Zuge der Ermittlung eines Bilanzpostens handelt und nicht

⁵⁶ Vgl. KRIMPMANN (2011), S. 22.

⁵⁷ Vgl. BITZYK/STECKEL (2017), S. 59; ebenso BERTL/DEUTSCH-GOLDONI/HIRSCHLER (2018), S. 559 f.

um die Verrechnung von zwei Bilanzposten. Des Weiteren ist die Saldierung nur dann möglich, wenn die latenten Steuern in Verbindung mit der Ertragsteuer stehen und von derselben Steuerbehörde erhoben werden. Die Fristigkeit der einzelnen latenten Steuern muss bei der Saldierung nicht in Betracht gezogen werden.⁵⁸

Beispiel 3: Saldierung aktive und passive latente Steuern

Unter der Annahme, dass die oben beschriebenen Beispiele innerhalb eines Unternehmens stattfinden, lässt sich die Saldierung der aktiven mit den passiven latenten Steuern über die gesamte Laufzeit anhand der folgenden Tabelle ableiten:

Zusammenfassung Entwicklung Stand der latenten Steuern	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
zum 1.1.	0,00	531,25	1.062,50	1.593,75	2.125,00	2.656,25	1.187,50	-281,25	-1.750,00	-875,00
PKW aktive latente Steuer	750	1.500	2.250	3.000	3.750	2.500	1.250	0	0	0
PKW passive latente Steuer	-218,75	-437,50	-656,25	-875,00	-1.093,75	-1.312,50	-1.531,25	-1.750,00	-875,00	0
Summe	531,25	1.062,50	1.593,75	2.125,00	2.656,25	1.187,50	-281,25	-1.750,0	-875,0	0,0
Veränderung der latenten Steuern	531,25	531,25	531,25	531,25	531,25	-1.468,75	-1.468,75	-1.468,75	875	875

Tabelle 9: Saldierung der latenten Steuern,
Quelle: eigene Darstellung.

Für die einzelnen Jahre würden sich bei Saldierung der Steuerlatenzen folgende Buchungsschritte ableiten:

2017-2021: Verbuchung: Saldierte latente Steuern

(2) aktive latente Steuern 531,25 p.a./ (8) Steuerertrag latente Steuern 531,25 p.a.

2022: Verbuchung: Saldierte latente Steuern

(8) Steueraufwand latente Steuern 1.468,75/ (2) aktive latente Steuern 1.468,75

2023: Verbuchung: Saldierte latente Steuern

(8) Steueraufwand latente Steuern 1.187,5/ (2) aktive latente Steuern 1187,5

(8) Steueraufwand latente Steuern 281,25/ (3) Rückstellung für latente Steuern 281,25

2024: Verbuchung: Saldierte latente Steuern

(8) Steueraufwand latente Steuern 1468,75/ (3) Rückstellung für latente Steuern 1468,75

2025-2026: Verbuchung: Saldierte latente Steuern

(3) Rückstellung für latente Steuern 875,- p.a./ (8) Steuerertrag latente Steuern 857,- p.a.

⁵⁸ Vgl. ROHATSCHKE (2013), S. 187 f.

2.2.2.4. Ausnahmen bei der Bilanzierung von latenten Steuern

Nach Inkrafttreten des RÄG 2014 werden unter den folgenden Voraussetzungen gemäß § 198 (10) UGB keine latenten Steuern gebildet:⁵⁹

- Z 1 aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts(Firmen)werts; oder
- Z 2 aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld bei einem Geschäftsvorfall, der keine Umgründung iSd § 202 (2) UGB oder Übernahme iSd § 203 (5) UGB ist, oder zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das unternehmensrechtliche noch das steuerliche Ergebnis beeinflusst; sowie
- Z 3 in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen iSd § 262 (1) UGB, wenn das Mutterunternehmen den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenzen steuern kann und eine Auflösung der temporären Differenzen in absehbarer Zeit unwahrscheinlich ist.

Die Begründung für die gesetzten Ausnahmen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum RÄG 2014 besteht darin, dass es sich um anerkannte Ausnahmen von der Bilanzierung latenter Steuern handelt. Diese wurden aus den IAS 12.15 und IAS 12.24 entnommen.⁶⁰

In den nächsten Absätzen werden die drei genannten Ausnahmen, bei denen keine latenten Steuern gebildet werden, beschrieben.

Z 1 erstmaligen Ansatz eines Geschäfts(Firmen)wert

Gemäß § 198 (10) UGB sind latente Steuern aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts(Firmen)wertes in der Bilanz nicht anzusetzen. Der erstmalige Ansatz eines Geschäfts(Firmen)wertes liegt bei einem Erwerb iSd § 203 (5) UGB vor. Dies kann beispielsweise bei einem „Asset Deal“ – der Übernahme eines Betriebes oder Teilbetriebes – der Fall sein. Bei einem Asset Deal gehen die erworbenen Aktiva und Passiva in den einzelnen Bilanzposten des Erwerbes auf. Dabei werden aus den Differenzbeträgen zwischen der Gegenleistung und dem Saldo aus dem beizulegenden Wert des erworbenen Vermögens abzüglich der Schulden ein positiver oder negativer Geschäfts(Firmen)wert gebildet. Während der negative Firmenwert entweder vom Wert einzelner Vermögensgegenstände abgezogen oder dem Wert einzelner Schulden zugerechnet wird, wird der positive Firmenwert gesondert in der Bilanz ausgewiesen. Dieser Wert wird auch als derivativer Firmenwert bezeichnet. Das nachstehende Beispiel zeigt, wie bei einem Erwerb eines Betriebes latente Steuern entstehen könnten.⁶¹

⁵⁹ S. § 198 (10) UGB.

⁶⁰ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 127; ebenso ZÜLCH/HENDLER (2017), S. 152.

⁶¹ Vgl. EBERHARTINGER/PETUTSCHNIG (2015), S. 254.

Beispiel 4: Abweichung unternehmensrechtlicher Erstansatz und steuerlicher Firmenwertansatz

Eine Kapitalgesellschaft erwirbt zu Beginn eines Geschäftsjahres ein Einzelunternehmen welches zur Betriebsstätte der Kapitalgesellschaft wird. Der vereinbarte Kaufpreis beträgt TEUR 4.500,-. Bei Entstehung eines Geschäfts(Firmen)wertes wird dieser unternehmensrechtlich über fünf Jahre und steuerrechtlich über fünfzehn Jahre abgeschrieben. Die Buchwerte des Vermögens und der Schulden entsprechen ihren beizulegenden Werten. Die Pensionsrückstellung beträgt unternehmensrechtlich TEUR 500 und steuerrechtlich TEUR 350.⁶² Die Schlussbilanz des zu erwerbenden Unternehmens zeigt nach den Bestimmungen des UGB folgendes Bild:

AKTIVA		PASSIVA	
Anlagevermögen	3.200	Eigenkapital	3.000
		Pensionsrückstellung	500
Umlaufvermögen	4.100	Fremdkapital	3.800
Summe	7.300	Summe	7300

Tabelle 10: Schlussbilanz des zu erwerbenden Unternehmens,
Quelle: in Anlehnung an EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 134.

Aus der dargestellten Bilanz und dem Kaufpreis von TEUR 4.500,- ergibt sich ein Geschäfts(-Firmen-)wert in Höhe von TEUR 1.500,-. Daraus folgt folgende Übernahmebilanz für den erworbenen Teilbetrieb bei der Kapitalgesellschaft:

AKTIVA	UGB	Str	PASSIVA	UGB	Str
Firmenwert	1.500	1.350	Eigenkapital	4.537,5	4.500
Anlagevermögen	3.200	3.200			
Umlaufvermögen	4.100	4.100	Pensionsrückstellung	500	350
Latente Steuern	37,5		Fremdkapital	3.800	3.800
Summe	8.837,5	8.650	Summe	8.837,5	8.650

Tabelle 11: Übernahmebilanz für den erworbenen Teilbetrieb,
Quelle: in Anlehnung an EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 136.

In diesem Beispiel entsteht eine aktive latente Steuer aufgrund der Pensionsrückstellung $[(500-350) \cdot 0,25]$, nicht aber eine passive Steuerlatenz aufgrund des Firmenwertes. Durch das Verbot der Bildung einer passiven latenten Steuer auf den Erstansatz des Firmenwertes kommt es zu einem höheren Eigenkapitalausweis in der Unternehmensbilanz. Des Weiteren muss die Abschreibung des Firmenwertes, welche in diesem Beispiel zu einer Bildung von aktiven latenten Steuern führt, berücksichtigt werden. Dabei ist für die steuerrechtliche und unternehmensrechtliche Berechnung der Abschreibungen des Firmenwertes gemäß § 198 (10) UGB nur vom steuerrechtlichen Firmenwertansatz (EUR 1.350,-) auszugehen. Somit ist die Jahresabschreibung des Firmenwertes für die Zwecke der Bildung der latenten Steuer

⁶² Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 130 ff.

unternehmensrechtlich bis 2020 auf EUR 270,- zu verkürzen. Die Berechnung der latenten Steuern kann der folgenden Tabelle entnommen werden.⁶³

Entwicklung Stand der latenten	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031
Buchwert Str	1.260	1.170	1.080	990	900	810	720	630	540	450	360	270	180	90	0
Buchwert UGB	1.080	810	540	270	0										
Differenz	180	360	540	720	900	810	720	630	540	450	360	270	180	90	0
zum 1.1.	0	45	90	135	180	225	203	180	158	135	113	90	68	45	23
Entstehung	45	45	45	45	45										
Umkehr						-22,5	-22,5	-22,5	-22,5	-22,5	-22,5	-22,5	-22,5	-22,5	-22,5
zum 31.12.	45	90	135	180	225	202,5	180	157,5	135	112,5	90	67,5	45	22,5	0

Tabelle 12: Entwicklung der Steuerlatenz aus dem Firmenwert,
Quelle: in Anlehnung an EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 137.

Das Verbot, auf den Erstansatz des Firmenwertes eine latente Steuer zu verrechnen, führt zu einem falschen Ausweis der latenten Steuer. Statt bei der Übernahme des Betriebes bezogen auf den Firmenwert richtigerweise eine Steuerschuld von 37,5 $[(1500 - 1350) \cdot 0,25]$ auszuweisen, ergibt sich aufgrund der Rechtslage bei Übernahme des Betriebes eine latente Steuer von Null. Gemäß § 198 (10) UGB Z 1 führt dies zu einem dem temporären Konzept widersprechenden Ergebnis.⁶⁴

Z 2 erstmaliger Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld bei einem Geschäftsvorfall

Gemäß § 198 (10) Z 2 UGB wird grundsätzlich allen temporären Differenzen, die aus erfolgsneutralen Geschäftsvorfällen resultieren, der Boden für die Bildung aktiver oder passiver latenter Steuern entzogen, soweit es sich nicht um Umgründungen handelt. Davon betroffen sind vor allem erworbene Vermögensgegenstände, deren Ansatz steuerlich nur zum Teil oder gar nicht anerkannt wird. Somit liegt deren Steuerwert unter dem unternehmensrechtlichen Wert oder sogar auf Null.

Beispiel 5: Erstmaliger Ansatz beim Erwerb eines PKWs

Ein PKW mit einem Anschaffungswert von EUR 100.000,- hat einen Steuerwert von EUR 40.000,-, mit der Wirkung, dass Abschreibungen in Höhe von EUR von 60.000,- nicht anerkannt werden. Des Weiteren müssten dafür passive latente Steuern von EUR 15.000,- (25 % von EUR 60.000,-) in der Bilanz angesetzt werden. Jedoch wird genau dieser Vorgang gemäß § 198 (10) Z 2 UGB untersagt. Verständlich dabei ist nicht, warum § 198 (10) Z 2 UGB für diese Fälle die Bildung und den Ausweis latenter Steuern gemäß § 198 (10) Z 2 untersagt. *Egger, Samer, Bertl* stellen dazu fest, dass die in IAS 12.22c genannte und auch vom österreichischen Gesetzgeber verwendete, nachfolgend angeführte Begründung nicht plausibel erscheint:⁶⁵

⁶³ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 136 f.

⁶⁴ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 137.

⁶⁵ 12.22 c IAS.

„Falls es sich bei diesem Geschäftsvorfall nicht um einen Unternehmenszusammenschluss handelt und weder das Ergebnis vor Ertragsteuern noch das zu versteuernde Einkommen beeinflusst werden, würde ein Unternehmen, [...] die sich ergebenden latenten Steuerschulden oder latenten Steueransprüche bilanzieren und den Buchwert des Vermögenswertes oder der Schuld in Höhe des gleichen Betrages berichtigen. Ein Abschluss würde jedoch durch solche Berichtigungen unklarer. Aus diesem Grund gestattet dieser Standard einem Unternehmen keine Bilanzierung der sich ergebenden latenten Steuern, weder bei der Erstverbuchung noch später.“

Die Begründung für die Nichtberücksichtigung der latenten Steuern ist nicht richtig, da der Buchwert des Vermögensgegenstandes durch die Bildung der Steuerlatenz nicht verändert wird.⁶⁶

Z 3 im Zusammenhang mit Anteilen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen

Die nach § 198 (10) Z 3 UGB dargestellten Fälle können sich, soweit es Einzelbilanzen betrifft, ausschließlich auf den unternehmensrechtlichen Ansatz der Beteiligungen im Vergleich zum jeweiligen Steuerwert dieser Beteiligungen beziehen. Als Beispiel für die Entstehung derartiger Differenzen können eingeschränkte Abschreibungsmöglichkeiten nach Steuerrecht, wie ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen, genannt werden. Des Weiteren können in diesem Kontext ebenso Beispiele wie Teilwertabschreibungen von Beteiligungen, die gemäß § 12 (3) Z 2 EStG auf sieben Jahre zu verteilen sind, erwähnt werden. Auch unter dieser Ausnahme stellt sich die Frage, mit welcher Begründung diese Vorgänge von der Bildung latenter Steuern ausgeschlossen sind. Problematisch dabei ist, dass eine gesetzliche Vorschrift von der Möglichkeit abhängig gemacht wird, ob ein Unternehmen in der Lage ist, bestimmte zeitliche Abläufe zu steuern; überhaupt dann, wenn das unternehmerische Handeln wie vorliegend im schlechtesten Fall zu einem Ergebnis führt, welches dieses Verbot ebenfalls nicht rechtfertigt. Die Aussage, dass sich die Differenzen in absehbarer Zeit aus dem Willen der Konzernmutter heraus nicht auflösen wird, zeigt, dass es sich nicht um permanente, sondern im Extremfall um eine quasi-permanente Differenz handelt. Quasi-permanente Differenzen sind gemäß § 198 (9) und (10) UGB in die Ermittlung der latenten Steuern einzubeziehen.⁶⁷

2.2.3. Steuersatz

Ergeben sich aus der Unternehmensbilanz der ausgewiesenen Werte von Vermögensgegenständen oder Schulden für die gleichen Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz Differenzen, so sind diese unter der Voraussetzung, dass sich die Differenzen in Zukunft voraussichtlich ausgleichen werden, mit dem Körperschaftsteuersatz zu multiplizieren. Somit

⁶⁶ Vgl. EGGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 143 f.

⁶⁷ Vgl. EGGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 147.

kann der Betrag der entstehenden latenten Steuerforderungen oder Steuerschulden, die in späteren Geschäftsjahren ausgeglichen werden, ermittelt werden.⁶⁸ In diesem Kapitel wird untersucht, welcher Steuersatz für die Berechnung von latenten Steuern anzuwenden ist. Darüber hinaus wird analysiert, wie im Falle einer Steuersatzänderung vorzugehen ist.

Die Bilanzierung von latenten Steuern hat mit dem unternehmensindividuellen Steuersatz zum Zeitpunkt der Umkehrung der Differenz zu erfolgen. Dabei muss nicht nur geprüft werden, ob temporäre Differenzen bestehen, sondern auch der voraussichtliche Zeitpunkt der Umkehr und der in diesem Jahr anzuwendende Steuersatz. Grundsätzlich kann bei der Frage nach dem bei der Berechnung von latenten Steuern zu verwendenden Steuersatz zwischen den folgenden drei Methoden unterschieden werden:

- Deferred-Methode: Wie bereits in Kapitel 2.2.2. erwähnt, wurde für die Ermittlung der latenten Steuern vor Inkrafttreten des RÄG 2014 die Deferred-Methode, auch Abgrenzungsmethode genannt, herangezogen. Die Abgrenzungsmethode errechnet dabei den Ausweis des für das einzelne Geschäftsjahr korrekten Steueraufwandes und nimmt die Berechnung der im jeweiligen Geschäftsjahr verursachten latenten Steuern mit dem aktuellen, für dieses Geschäftsjahr gültigen Steuersatz vor. Ändern sich die Steuersätze, so werden die in der Vergangenheit gebildeten Steuerlatenzposten auch nicht angepasst.⁶⁹
- Net-of-Tax-Methode: Diese Methode kommt ebenso in den internationalen Rechnungslegungen zu Anwendung. Sie verfolgt nicht das Ziel des korrekten Ausweises einer latenten Steuerschuld bzw. eines latenten Steueranspruchs. Vielmehr steht sie in Zusammenhang mit der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden sowie mit einer periodengerechten Gewinnermittlung. Dabei wird nur der Ausweis der effektiven Steuer gezeigt. Dadurch wird nicht dem Ziel der Deferred-Methode, nämlich der Herstellung einer funktionalen Beziehung zwischen durchschnittlichem Steueraufwand einer Periode und unternehmensrechtlichem Ergebnis vor Steuern, entsprochen.⁷⁰ In Österreich kann diese Methode nicht zur Anwendung kommen, da sie nicht den Grundsätzen des geltenden Rechnungslegungsrechts entspricht.⁷¹
- Liability-Methode: Für die Bilanzierung der Einzelabschlüsse nach dem 31.12.2015 wird die Liability-Methode, auch Verbindlichkeitsmethode genannt, zur Ermittlung der latenten Steuern und Anwendung des Steuersatzes herangezogen. Dabei handelt es sich um eine bilanzorientierte Methode, deren Ziel es ist, nicht nur auf die richtige Periodisierung des Steueraufwandes abzustellen, sondern auch einen zutreffenden Vermögens- und

⁶⁸ Vgl. ZIMMERL/UNTERBERGER/FISCHBACHER (2016), S. 228 ff.

⁶⁹ Vgl. BERTEL/DEUTSCH-GOLDONI/HIRSCHLER (2018), S. 566.

⁷⁰ Vgl. ROHATSCHKEK (2000), S. 81.

⁷¹ Vgl. EGGER/SAMER/BERTEL (2016), S.117.

Schuldenausweis zu erreichen. Für die Berechnung der latenten Steuern sind dazu jene Steuersätze heranzuziehen, die zum Zeitpunkt des steuerwirksamen Abbaus der Differenzen gelten werden. Dies gilt unabhängig davon, ob die Differenzen erfolgsneutral oder erfolgswirksam entstanden sind. Wurde die Steuerlatenz in der Vergangenheit auf Basis des jeweils gültigen Körperschaftsteuersatzes gebildet und ändert sich dieser, kommt es zu einer entsprechenden Korrektur in dem Jahresabschluss, in dem der „neue“ Körperschaftsteuersatz gilt bzw. absehbar ist. Gelten in unterschiedlichen Jahren unterschiedliche Steuersätze, so ist der Steuersatz jeder Periode maßgebend, in der sich die Bewertungsdifferenz umkehrt bzw. der steuerliche Verlustvortrag verbraucht wird. Dabei lassen sich zwei Probleme dieser Methode feststellen: Es ist schwierig oder sogar unmöglich, die zukünftigen Steuersätze einzuschätzen und auch die Umkehrung der verschiedenen Ergebnisdifferenzen genau zu terminieren und einzeln fortzuschreiben.⁷²

Der ausgewiesene Steuersatz steht bei der Liability-Methode sowie bei der Deferred-Methode in einem sinnvollen Zusammenhang zum unternehmensrechtlichen Jahresabschluss.⁷³

Unter dem anzuwendenden Steuersatz wird der aktuelle Körperschaftsteuersatz im jeweiligen Bilanzierungsjahr verstanden. Erst wenn ein Gesetz über eine Veränderung des Steuersatzes im Parlament beschlossen wurde, ist ab diesem Zeitpunkt der aktuelle Steuersatz anzuwenden. Das Vorsichtsprinzip sieht vor, dass bereits am Bilanzstichtag politisch vereinbarte und absehbare, aber noch nicht beschlossene Steuersatzerhöhungen oder -minderungen bei Steuerabgrenzungen zu berücksichtigen sind und der zukünftigen Regelung entsprechend eine höhere oder niedrigere aktive oder passive Abgrenzung zu bilden ist.⁷⁴ Aktuell beträgt der Körperschaftsteuersatz in Österreich 25 %. Um im internationalen Wettbewerb die Attraktivität nicht zu verlieren, wird im derzeitigen „Regierungsprogramm 2017-2022“ eine Senkung des Körperschaftsteuersatzes angedacht.⁷⁵ Allein das politische Vorhaben, die Körperschaftsteuer grundsätzlich zu senken, ohne dass die Größenordnung der Senkung abschätzbar ist, kann meines Erachtens noch keinen Einfluss auf die Berechnung der latenten Steuern des Jahresabschlusses 2017 (Bilanzstichtag 31.12.2017) haben.

Anfang 2018 gab Finanzstaatssekretär *Fuchs* im Budgetausschuss eine Senkung der Körperschaftsteuer in Richtung 20 % an.⁷⁶ Aus dem Vorsichtsprinzip ergibt sich, dass für die Bilanzierung der Jahresabschlüsse 2018 mit dem Bilanzstichtag 31.12.2018 diese Senkung über

⁷² Vgl. ROHATSCHKEK (2016), S. 118.

⁷³ Vgl. ROHATSCHKEK (2016), S. 118.

⁷⁴ Vgl. ZIMMERL/UNTERBERGER/FISCHBACHER (2016), S. 230.

⁷⁵ Vgl. Regierungsprogramm Österreich 2017-2022 (2017), Onlinequelle [14.04.2018], S. 127.

⁷⁶ Vgl. Parlament Budgetausschuss (2018), Onlinequelle [26.02.2018].

fünf Prozentpunkte bereits für die Ermittlung der latenten Steuern berücksichtigt werden müsste. Es käme zu einer Minderung der latenten Steuern.

Dies würde bei passiven latenten Steuern im Vergleich zum Körperschaftsteuersatz iHv 25 % zu einem Ertrag führen. Umgekehrt würde ebenso eine absehbare Steuersatzerhöhung bei aktiven latenten Steuern zu einem Ertrag führen. Da es sich bei der obigen Steuersatzsenkung jedoch lediglich um eine absehbare, aber noch nicht beschlossene Steuersatzänderung handelt, würden im Ergebnis Erträge ausgewiesen werden, die noch nicht sicher sind. Diese Auswirkung ist mit dem Vorsichtsprinzip nicht in Einklang zu bringen.

2.2.4. Abzinsungsverbot des Steuerabgrenzungspostens

In diesem Kapitel wird die Frage behandelt, ob es zulässig bzw. sachgerecht ist, Steuerabgrenzungsposten zu diskontieren. Aufgrund mangelnder nationaler Literatur über die Diskontierung der latenten Steuern wurde zur Ausarbeitung dieses Kapitels auf Rechtsauffassungen hinsichtlich der internationalen Rechnungslegung zurückgegriffen.

Grundsätzlich stellt sich die Frage, ob die angesetzten Posten der latenten Steuern mit dem Barwert oder mit ihrem Nennwert auszuweisen sind. Die Antwort liefert § 198 (10) UGB, wonach Steuerlatenzen im Gegensatz zu anderen langfristigen Bilanzposten nicht abgezinst werden dürfen.⁷⁷ Die Gründe hierfür werden nachstehend erläutert.

Abzinsung von aktiven und passiven latenten Steuern

Wie bereits in Kapitel 2.2.3. erwähnt, erfolgt die Ermittlung der latenten Steuern nach der Liability-Methode. Dieser Methode liegt der Zweck eines vollständigen Vermögensausweises zugrunde. Jedoch kann der durch die Anwendung der Liability-Methode entstandene Aktivposten nicht mit dem Vermögensgegenstandsbegriff in Einklang gebracht werden. Darüber hinaus sind auf aktive Steuerabgrenzungsposten weder die Bewertungsregeln der Vermögensgegenstände noch das Vorsichtsprinzip gemäß § 201 (2) Z 4 UGB anzuwenden. Somit wäre eine Abzinsung mangels einer speziellen Bewertungsvorschrift abzulehnen. Die Parallele zwischen Rechnungsabgrenzungsposten und immateriellen Vermögensgegenständen kann auf aktive Steuerabgrenzungsposten nicht angewendet werden.⁷⁸

Für passive latente Steuern wird ein Ausweis unter den Rückstellungen vorgeschrieben. Dabei stellt sich die Frage, ob diese konkrete Ausweispflicht Auswirkungen auf die Abzinsungsproblematik hat oder ob es sich um einen reinen Angrenzungsposten handelt, bei dem von einer Barwertermittlung abzusehen ist. Gemäß § 211 (2) UGB sind Rückstellungen,

⁷⁷ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 126.

⁷⁸ Vgl. ROHATSCHKE (2000), S. 122.

sofern die Restlaufzeit zum Abschlussstichtag mehr als zwölf Monate beträgt, mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen. Grundsätzlich wäre diese Vorschrift für die Bildung der Rückstellung bei passiven latenten Steuern anwendbar. Jedoch stellt die Ungewissheit über die genaue Umkehr von temporären Differenzen das Problem bei der Diskontierung von latenten Steuern dar, was insbesondere bei quasi-permanenten Differenzen zutrifft. Eine sachgerechte Diskontierung der latenten Steuern wäre nur dann möglich, wenn verlässliche Informationen – wie beispielsweise der genaue Zeitpunkt der Umkehr der temporären Differenzen oder der laufzeit- und risikoäquivalente Zinssatz – bekannt wären. Eine derartige Berechnung wäre aufgrund der hohen Kosten und der Zeitintensivität nicht im Sinne der Gesetzgebung. Des Weiteren kann den BilanzleserInnen durch die Abzinsung der Steuerabgrenzungsposten kein besseres Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt werden.⁷⁹ Es kann daher als ausreichend angesehen werden, wenn im Anhang Informationen über die Fristigkeit des Abgrenzungspostens gegeben werden.⁸⁰

Eine Abzinsung der latenten Steuern wird auch von der herrschenden Lehre abgelehnt, da das UGB den Ausweis der voraussichtlichen Steuerbe- oder -entlastung der folgenden Geschäftsjahre vorsieht und nicht die Belastung des abgelaufenen Geschäftsjahres mit dem derzeitigen Wert des künftigen Steueraufwandes.⁸¹ Jedoch halten einige Autoren die Begründung über den Kosten-Nutzen-Faktor nicht für überzeugend.⁸² Diese Meinung kann dadurch vertreten werden, dass durch die Bilanzierung von latenten Steuern zum Nominalwert ein falscher ökonomischer Wert vermittelt wird. Durch das Diskontierungsverbot kommt es zu einer Einschränkung der Aussagekraft von latenten Steuern. Zumindest bei temporären Differenzen, deren Umkehr sich gut abschätzen lässt (z.B. unterschiedliche Nutzungsdauer, bestimmte Rückstellungen), wäre eine Diskontierung in der Regel nicht ohne erheblichem Mehraufwand verbunden.⁸³

Internationale Rechnungslegungsvorschriften über die Behandlung des Abzinsungsverbots

Auch ein ausdrückliches Abzinsungsverbot von aktiven und passiven latenten Steuern ist im IAS 12.53 vorgesehen. Obwohl die latenten Steuerforderungen als auch die latenten Steuerschulden aufgrund ihrer Umkehrung einen langfristigen Charakter aufweisen, werden diese Posten nicht diskontiert.⁸⁴ Begründet wird diese internationale Vorgehensweise seitens des IASB mit wirtschaftlichen Überlegungen („Kosten-Nutzen“).⁸⁵

⁷⁹ Vgl. BERTL/FRÖHLICH (2014), S. 59.

⁸⁰ Vgl. ROHATSCHKE (2000), S. 123 ff.

⁸¹ Vgl. ROHATSCHKE (2000), S. 122.

⁸² Vgl. MEYER/LOITZ/LINDER/ZERWAS (2010), S. 245.

⁸³ Vgl. GEDLICKA (2000), S. 172.

⁸⁴ Vgl. PELLENS/FÜLBIER/GASSEN (2006), S. 216 f.

⁸⁵ Vgl. GEDLICKA (2000), S. 172.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass eine Diskontierung der latenten Steuern auf nationaler und internationaler Ebene zu Recht nicht vorgesehen ist. Die Gründe für die Bestimmung über das Abzinsungsverbot sind, dass dadurch die Bilanzierung von latenten Steuern vereinfacht wird und eine detaillierte Planung über die Umkehr der temporären Differenzen außer Acht gelassen werden kann.⁸⁶

Im nächsten Kapitel wird die Frage untersucht, inwiefern steuerliche Verlustvorträge bei der Bilanzierung von latenten Steuern zu berücksichtigen sind.

2.2.5. Behandlung von Verlustvorträgen im Zusammenhang mit latenten Steuern

Zu Beginn dieses Kapitels wird die Behandlung von Verlustvorträgen im Zusammenhang mit latenten Steuern beschrieben. Danach wird auf die Bestimmungen, die durch das RÄG 2014 in Kraft getreten sind, eingegangen. Des Weiteren wird aufgezeigt, welche Prinzipien beim Ansetzen der aktiven latenten Steuern im Zusammenhang mit Verlustvorträgen zu berücksichtigen sind und wie die Prognoserechnung zu erfolgen hat. Darüber hinaus wird auf Gegenmeinungen zur AFRAC-Stellungnahme⁸⁷ über die Anwendung des Wahlrechts gemäß § 198 (9) UGB, eingegangen. Abschließend wird die Behandlung der Verlustvorträge bei der Bilanzierung von latenten Steuern anhand eines Beispiels gezeigt.

Im Jahr 1997 wurde in Österreich bereits die Frage aufgeworfen, ob die Bildung einer aktiven Steuerlatenz aufgrund der potenziellen künftigen Steuerersparnis bei Vorhandensein von Verlustvorträgen zulässig ist.⁸⁸ Die IAS ließen dies damals schon zu. Dabei gilt nach IAS 12.34, dass für steuerliche Verlustvorträge und noch nicht genutzte Steuergutschriften ein latenter Steueranspruch bilanziert werden muss, wenn es wahrscheinlich ist, dass zukünftiges zu versteuerndes Einkommen zur Verfügung stehen wird, gegen das die noch nicht genutzten Verlustvorträge verwendet werden können. Der österreichische Gesetzgeber hat dies aber zunächst nicht übernommen.

Mit Inkrafttreten des RÄG 2014 wurde im UGB erstmals ein Ansatzwahlrecht geschaffen, latente Steuern aus Verlustvorträgen zu aktivieren.⁸⁹ Wird bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens ein negativer Betrag ermittelt, so kann dieser Verlust mit Gewinnen nachfolgender Perioden verrechnet werden. Die zukünftig erzielten Gewinne werden insoweit nicht versteuert,

⁸⁶ Vgl. BERTL/FRÖHLICH (2014), S. 59.

⁸⁷ Anmerkung: Das AFRAC, der Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung, ist der privat organisierte und von den zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung.

⁸⁸ Vgl. RUDORFER (1997), S. 235.

⁸⁹ EITER/HÖLTSCHL (2017), S. 230.

als sie mit Verlusten der Vorperiode(n) verrechnet werden können.⁹⁰ Die Bildung latenter Steuern in Bezug auf Verlustvorträge orientiert sich grundsätzlich an den Vorbildern der deutschen Bestimmung⁹¹ und an IAS 12. Die ErlRV⁹² des RÄG 2014 verweisen hinsichtlich latenter Steuern im Zusammenhang mit Verlustvorträgen auf die maßgebliche Bestimmung in IAS 12.35 und IAS 12.36 und geben diese in wesentlichen Teilen sprachlich ident wieder.⁹³ Gemäß § 198 (9) UGB wurde die Möglichkeit aufgenommen, unabhängig von der Anwendung des temporären Konzepts für künftige Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen aktive latente Steuern in dem Ausmaß anzusetzen,⁹⁴

1. in dem ausreichende passive latente Steuern vorhanden sind **oder**
2. in dem genügend überzeugende substanzielle Hinweise vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft zur Verlustverrechnung zur Verfügung stehen wird. Dasselbe gilt für sonstige aktive Steuerabgrenzungen in Verlustjahren. Diese substanziellen Hinweise sind in die Angabe nach § 238 (1) Z 3 UGB aufzunehmen.

Die unter Punkt 2 genannten substanziellen Hinweise beziehen sich vor allem auf die Entstehungsursachen jener Verluste, die zu den Verlustvorträgen geführt haben, und auf die Beantwortung der Frage, wie weit diese Ursachen beseitigt werden konnten oder können. Um überzeugende substanzielle Hinweise vorlegen zu können, würde sich beispielsweise eine plausible Erfolgsplanung eignen. Der Prognosezeitraum für die Erfolgsplanung der Verlustverrechnung wird laut § 198 (9) UGB nicht festgelegt, weshalb die Verlustverwertung von den spezifischen Umständen im Einzelfall abhängig ist.⁹⁵ Im Vordergrund der Planungsrechnung muss die Steuerplanung als „überzeugender substanzieller Hinweis“ stehen. Somit wird der Zeithorizont zum Teilaspekt dieser Berechnungen.⁹⁶ Grundsätzlich gilt, dass mit zunehmendem Zeithorizont die Unsicherheit steigt und die Überzeugungskraft der Planungsrechnung abnimmt. Nach dem dHGB und dem IFRS ist eine Prognosezeit von fünf Jahren vorgesehen.⁹⁷ Darüber hinaus haben spezifische Umstände ebenso Einfluss auf die Abschätzung des geeigneten Zeithorizontes. In Einzelfällen lassen sich kürzere oder längere Planungszeiträume argumentieren. Ein längerer Zeitraum wäre vertretbar, wenn das Unternehmen eine stabile Ertragslage vorweisen kann und künftige Ergebnisse weitestgehend gesichert scheinen. Im

⁹⁰ Vgl. ROHATSCHKE (2000), S. 138; ebenso EITER/HÖLTSCHL (2017), S. 230.

⁹¹ S. § 274 dHGB.

⁹² ErlRV zum RÄG 2014 367 BlgNR XXV. GP 5.

⁹³ Vgl. EITER/HÖLTSCHL (2017), S. 230.

⁹⁴ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 125.

⁹⁵ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 125.

⁹⁶ Vgl. LÜDENBACH/HOFFMANN/FREIBERG (2018), § 26 Rz 127 ff.

⁹⁷ Vgl. LÜDENBACH/HOFFMANN/FREIBERG (2018), § 26 Rz 123 ff.

Gegensatz dazu muss der Zeitraum verkürzt werden, wenn ein Unternehmen beispielsweise volatile und nicht verlässlich prognostizierbare Ergebnisse hat.⁹⁸

Neben der Erfolgsplanung können Unternehmen ebenso Steuergestaltungsmöglichkeiten nutzen, um genügend künftig zu versteuernde Ergebnisse verfügbar zu haben. Festgestellt werden kann, dass die Einschätzung des Planungszeitraumes und der Verlustverrechnungsmöglichkeiten von wesentlicher Bedeutung sind.⁹⁹

Wie bereits erwähnt, orientieren sich die Erläuterungen zur Regierungsvorlage stark an IAS 12. Somit wird für die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit, ob ein ausreichend zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, in der Literatur vorgeschlagen, dass die in IAS 12.36 angeführten Kriterien zu beachten sind. Dazu gehören:¹⁰⁰

- a) ob das Unternehmen ausreichend zu versteuernde temporäre Differenzen in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt hat, woraus zu versteuernde Beträge erwachsen, gegen die die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften vor ihrem Verfall verwendet werden können,
- b) ob es wahrscheinlich ist, dass das Unternehmen zu versteuernde Ergebnisse erzielen wird, bevor die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften verfallen,
- c) ob die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste aus identifizierbaren Ursachen stammen, welche aller Wahrscheinlichkeit nach nicht wieder auftreten werden, und
- d) ob dem Unternehmen Steuergestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen, die zu versteuernden Ergebnisse in der Periode zu erzeugen, in der die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften verwendet werden können.

Des Weiteren sind Verlustvorträge jedes Jahr auf ihre Eignung als Basis aktiver latenter Steuern zu überprüfen. Fallen beispielsweise vorgesehene Voraussetzungen weg, sind auch die entsprechenden aktiven latenten Steuern aufzulösen.¹⁰¹ Zuletzt müssen substantielle Hinweise, die den Ansatz einer aktiven Steuerlatenz rechtfertigen, im Anhang erläutert werden. Diese Regelung nach § 198 (9) UGB stimmt mit den Anhangregelungen nach § 238 (1) Z 3 UGB überein.¹⁰²

⁹⁸ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 125.

⁹⁹ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 125.

¹⁰⁰ Vgl. ROHATSCHKE (2016), S. 115.

¹⁰¹ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 114.

¹⁰² Vgl. EITER/HÖLTSCHL (2017), S. 230 ff.

Hingegen vertritt *Rohatschek* die Meinung, dass nach § 198 (9) UGB der Gesetzgeber kein zweifaches Ansatzwahlrecht für latente Steuern aus Verlustvorträgen vorgesehen hat. Im ersten Wahlrecht müssen ausreichend passive latente Steuern vorhanden sein, während im zweiten Wahlrecht überzeugende substantielle Hinweise vorliegen müssen. *Rohatschek* stellt aufgrund des Wortlauts der Stellungnahme fest, dass es sich um ein Wahlrecht handelt. Begründet wird diese Feststellung damit, dass das erste Ansatzwahlrecht unabhängig vom zweiten Ansatzwahlrecht verfügt werden kann, das zweite Ansatzwahlrecht hingegen erst zum Tragen kommen kann, wenn das erste Ansatzwahlrecht in Anspruch genommen wurde. Bei Betrachtung des Gesetzeswortlautes „oder“ wird ersichtlich, dass eine Voraussetzung erfüllt werden muss, damit die Aktivierung vorgenommen werden kann. Diese Vorgehensweise hätte zur Folge, dass ein Aktivüberhang der latenten Steuern aufgrund von bestehenden steuerlichen Verlustvorträgen nur dann zu einer Aktivierung führen kann, wenn substantielle Hinweise vorliegen. Somit würde für die Berücksichtigung des Verlustvortrags nur „ein Ansatzwahlrecht“ bestehen und es würden die gleichen Kriterien zur Anwendung von latenten Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen gelangen wie jene latenten Steueransprüche aus temporären Differenzen.¹⁰³

Das AFRAC hat in der Stellungnahme 30¹⁰⁴ das Wahlrecht über die Verlustvorträge im Zusammenhang mit latenten Steuern in zwei Ansatzwahlrechte geteilt. Das würde bedeuten, dass laut den Bestimmungen in § 198 (9) UGB wegen des Wortlautes „oder“ die beiden Wahlrechte unabhängig voneinander ausgeübt werden können. Beispielsweise würde ein Aktivüberhang der latenten Steuern aufgrund von bestehenden steuerlichen Verlustvorträgen nur dann zu einer Aktivierung führen, wenn substantielle Hinweise für ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft zur Verlustverrechnung zur Verfügung stehen werden. Für diese substantiellen Hinweise verlangt der letzte Satz von § 198 (9) UGB eine verpflichtende Anhangangabe. Der Abschlussadressat wird damit über die künftige Entwicklung des Unternehmens informiert. Unter der Annahme, dass nur ein Wahlrecht im Zusammenhang mit Verlustvorträgen besteht, würde eine Nicht-Aktivierung von latenten Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen bedeuten, dass zukünftig keine substantiellen Hinweise für ein ausreichendes steuerliches Ergebnis vorliegen. In diesem Zusammenhang würde der Gläubiger über die zukünftige Entwicklung des Unternehmens informiert werden.¹⁰⁵

Zusammenfassend kann nach *Rohatschek* festgestellt werden, dass gemäß § 198 (9) UGB nur ein Ansatzwahlrecht auf aktive latente Steuern anzuwenden ist. Wird beispielsweise dieses Wahlrecht in Anspruch genommen und ergibt sich nach der Saldierung ein Aktivüberhang, so ist dieser anzusetzen, wenn substantielle Hinweise vorliegen, dass zukünftig ein ausreichendes zu

¹⁰³ Vgl. ROHATSCHKEK (2017), S. 675 ff.

¹⁰⁴ S. AFRAC-Stellungnahme 30: Latente Steuern im Jahres- und Konzernabschluss, S. 8.

¹⁰⁵ Vgl. ROHATSCHKEK (2017), S. 675 ff.

versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird. Die substantziellen Hinweise, die den Ansatz rechtfertigen, sind im Anhang anzuführen. Können die Anforderungen dieses Wahlrechts nicht erfüllt werden, so ist der Aktivüberhang nicht anzusetzen. Darüber hinaus findet sich ein derartiges Wahlrecht nicht in den IAS 12, die als Vorbild für die Formulierung im UGB galten, und entspricht auch nicht dem Zweck des Konzepts der latenten Steuern.¹⁰⁶

Die Untersuchung der zwei Wahlrechte zeigt, dass die Bilanzierung von latenten Steuern im Zusammenhang mit Verlustvorträgen ebenso dem Stetigkeitsgebot unterliegt. Das bedeutet, dass das Unternehmen in jenem Jahr, in dem ausreichend passive latente Steuern vorhanden sind oder substantielle Hinweise vorliegen, dass zukünftig genügend zu versteuernde Ergebnisse zur Verfügung stehen, zu entscheiden hat, ob Verlustvorträge im Zusammenhang mit latenten Steuern bilanziert werden oder nicht. Wird beispielsweise in diesem Jahr die Aktivierung unterlassen, so ist das Unternehmen an diese Entscheidung gebunden und kann nur bei Vorliegen der Voraussetzungen zur Durchbrechung des Stetigkeitsgebots davon abweichen.¹⁰⁷

Nachstehend werden die theoretischen Grundlagen zur Bilanzierung von latenten Steuern im Zusammenhang mit Verlustvorträgen mit einem Beispiel untermauert.

Beispiel 6: Behandlung des Verlustvortrags im Zusammenhang mit latenten Steuern

Die ABC GmbH hat im Jahr X0 einen steuerlichen Verlust von TEUR 100,- erzielt. Es bestehen aus den Vorjahren keine weiteren steuerlichen Verlustvorträge. Im Jahr X0 wurde eine Aufwandsrückstellung in Höhe von TEUR 150,- dotiert. Der Endbestand der noch nicht abrechenbaren Leistungen auf langfristigen Fertigungsaufträgen beläuft sich auf TEUR 7.000,-. Darin enthalten sind aktivierte Verwaltungs- und Vertriebskosten¹⁰⁸ in Höhe von 3 % des Buchwerts der noch nicht abrechenbaren Leistungen. Es ist damit zu rechnen, dass künftig Gewinne erwirtschaftet werden.

Berechnung der Steuerlatenzen aus den Sachverhalten:

¹⁰⁶ Vgl. ROHATSCHKE (2017), S. 678.

¹⁰⁷ S. AFRAC-Stellungnahme 30: Latente Steuern im Jahres- und Konzernabschluss, S. 10.

¹⁰⁸ Vgl. EGGERS/SAMER/BERTL (2016), S. 114 ff.

Bezeichnung	UGB	Str	Differenz	Art der Differenz	Latente Steuern in TEUR
Aufwandsrückstellung	-150	0,-	-150	Aktive latente Steuer	37,5
Bewertung n. n. abrechenbare Leistungen	7.000	6.790	210	Passive latente Steuern	-52,5
Summe latente Steuern				Passive latente Steuern	-15
Verlustvorträge		100			25
davon verrechenbar mit Summe anderer Latenzen					-15
Summe latente Steuern inkl. jener aus steuerlichen Verlustvorträgen					10

Tabelle 13: Berechnung der latenten Steuern im Zusammenhang mit Verlustvorträgen, Quelle: eigene Darstellung.

Nach Saldierung der aktiven mit den passiven latenten Steuern ergibt sich ein Passivüberhang in der Höhe von TEUR 15,-. Dieser Passivüberhang gilt zugleich als maximaler mit den Verlustvorträgen verrechenbarer Betrag. Nachdem der Verlustvortrag höher ist, als die zu verrechenbaren passiven latenten Steuern, kann das erste Wahlrecht nicht in Anspruch genommen werden. Um die aktiven latenten Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen ansetzen zu können, ist das zweite Wahlrecht¹⁰⁹ zu prüfen. Dabei müssen überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft zur Verlustverrechnung zur Verfügung stehen wird. Kann das zweite Wahlrecht in Anspruch genommen werden, können die Verlustvorträge als aktive latenten Steuer angesetzt werden.

2.2.6. Ausweis der latenten Steuern im Jahresabschluss

In diesem Kapitel werden die Vorschriften über den Ausweis der latenten Steuern nach Inkrafttreten des RÄG 2014 erläutert. Zuerst wird auf den Ausweis der passiven latenten Steuern in der Bilanz und GuV Bezug genommen; danach auf den Ausweis der aktiven latenten Steuern. Abschließend wird auf die Saldierung der latenten Steuern eingegangen.

Hinsichtlich des Bilanzausweises der passiven latenten Steuern gab es durch das RÄG 2014 keine wesentlichen Änderungen. Passive latente Steuern sind unter den Rückstellungen als Rückstellungen für passive latente Steuern auszuweisen. Obwohl das Gesetz keinen gesonderten Ausweis verlangt, erscheint ein solcher aus Informationsgründen trotz des Anhangausweises. Bei einer Bildung von passiven latenten Steuern ist der Steueraufwand in der GuV gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ auszuweisen¹¹⁰

Die („alte“) Bilanzrichtlinie 4. EG-Richtlinie Art 43 (1) Z 11 sieht eine Angabe zu den latenten Steuern in den Jahresabschlüssen vor, sofern diese für den künftigen Steueraufwand von

¹⁰⁹ S. 198 (9) UGB.

¹¹⁰ Vgl. EGGERS/SAMER/BERTL (2016), S. 126.

Bedeutung sind. Die Regelung weist auf eine Wesentlichkeitsklausel hin. Sobald von der Bildung passiver latenter Steuern aufgrund der Unwesentlichkeit abgesehen wird, muss anhand der einheitlichen Bildung gegenüber aktiven Abgrenzungen eine Anhangangabe erstellt werden.¹¹¹ Die EU-Bilanz-Richtlinie weist auf keine Wesentlichkeit der latenten Steuern mehr hin, die jedoch in der alten EG-Richtlinie vorhanden war. Daraus kann kein Passivierungswahlrecht für unwesentliche Rückstellungen abgeleitet werden. Das bedeutet, dass im Einzelabschluss auch unwesentliche Beträge an passiven latenten Steuern rückzustellen sind.¹¹²

Für den Ausweis der aktiven latenten Steuern haben sich die Bestimmungen nach Inkrafttreten des RÄG 2014 deutlich geändert. Dabei ist auf der Aktivseite der Abgrenzungsposten gesondert auszuweisen. Nach § 224 (2) UGB ist dafür im Mindestgliederungsschema ein gesonderter Posten „D. Aktive latente Steuern“ vorgesehen. Begründet wird der eigene Bilanzposten dadurch, dass es sich bei aktiven latenten Steuern weder um Forderungen noch um aktive Rechnungsabgrenzungsposten handelt. Vielmehr um fiktive Ansprüche auf eine Steuerersparnis in der Zukunft. Für aktive Steuerabgrenzungsposten ist keine Wesentlichkeitsregelung anzuwenden. In der GuV sind die Steuererträge gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ auszuweisen. Der Inhalt des Postens umfasst die zu entrichtenden Steuern von Einkommen und vom Ertrag des Unternehmens als Steuerschuldner. Nach dieser Definition kann die Eingliederung von latenten Steuern nicht erkannt werden. In den Bilanzrichtlinien wird dabei auf keine Beschränkung hingewiesen, weshalb der Ausweis von latenten Steuern unter diesen Posten zu erfolgen hat. Des Weiteren kann der Betrag der latenten Steuern entweder mit einem „Davon-Vermerk“ oder gesondert als Unterposten angezeigt werden.¹¹³

Nach § 198 (9) und (10) UGB hat eine Saldierung zu erfolgen, wenn es sich um Ertragsteuern handelt, die von derselben Steuerbehörde erhoben werden, und rechtlich ein Ausgleich zwischen aktiven und passiven latenten Steuern möglich ist. Unterschiedliche Fristigkeiten bleiben unbeachtlich.¹¹⁴

Beträgt beispielweise die Summe der aktiven latenten Steuern EUR 30.000,- und die der passiven latenten Steuern EUR 10.000,-, so ergibt sich aus der Differenz ein Aktivüberhang in Höhe von EUR 20.000,-. Der sich aus der Saldierung ergebende Betrag wird als eigener Bilanzposten ausgewiesen. Die Saldierung der Buchwertdifferenzen ist unabhängig vom

¹¹¹ Vgl. ROHATSCHKEK (2013), Rz 287.

¹¹² Vgl. EBERHARTINGER/PETUTSCHNIG (2015), S. 257.

¹¹³ Vgl. ROHATSCHKEK (2016) S. 118 f.

¹¹⁴ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 126.

Zeitpunkt der späteren Umkehrung vorzunehmen. Dadurch werden zukünftige Steuerbe- und -entlastungen mit unterschiedlichen Fälligkeiten aufgerechnet.¹¹⁵

2.2.7. Ausschüttungssperre für aktive latente Steuern

In den vorigen Kapiteln wurde in Bezug auf die bilanzielle Behandlung von latenten Steuern auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, auf die Ermittlung der latenten Steuern, den Steuersatz, die Behandlung von Verlustvorträgen sowie auf den Ausweis in der Bilanz und GuV eingegangen. In diesem Kapitel werden zu Beginn die grundsätzlichen Ziele der Ausschüttungssperre beschrieben. Danach sollen die Regelungen der Ausschüttungssperre im Zusammenhang mit latenten Steuern vor und nach Inkrafttreten des RÄG 2014 beleuchtet und zudem werden auch die Übergangsregelungen herausgearbeitet werden. In Kapitel 2.2.8. „Übergangsregelungen“ wird ein Beispiel aus den zwei Themenbereichen der Ausschüttungssperre für aktive latente Steuern und der Übergangsregelung gezeigt.

Ziel der Ausschüttungssperre ist, die durch die Informationsfunktion des Abschlusses bedingten Bestimmungen in einzelnen Fällen einzuschränken, da verhindert werden soll, dass bestimmte, als reine Buchgewinne interpretierte Erträge ausgeschüttet werden. Des Weiteren sollen Maßnahmen der Bilanzpolitik, die nur die Erhöhung des ausschüttbaren Gewinns zum Ziel haben, eingeschränkt werden.¹¹⁶

Vor Inkrafttreten des RÄG 2014 galt gemäß § 226 (2) UGB aF für latente Steuern Folgendes:¹¹⁷

„Gewinne dürfen im Fall eines Abgrenzungspostens gemäß § 198 (10) UGB ausgeschüttet werden, soweit die danach verbleibenden jederzeit auflösbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags dem ausgewiesenen Betrag mindestens entsprechen.“

Nach Inkrafttreten des RÄG 2014 wurde die Regelung über die Ausschüttungssperren¹¹⁸ gemäß § 226 (2) UGB gestrichen. Diese Regelung befindet sich nun in § 235 (2) UGB. Durch diese Verschiebung von § 226 (2) UGB nach § 235 (2) UGB kommt es jedoch zu keiner inhaltlichen Änderung der Regelungen über die Ausschüttungssperren im Zusammenhang mit latenten Steuern.¹¹⁹

Bei einer Aktivierung der latenten Steuern soll durch die Ausschüttungssperre verhindert werden, dass dadurch die Bemessungsgrundlage für die zulässige Gewinnausschüttung erhöht

¹¹⁵ Vgl. ROHATSCHKE (2016), S. 117.

¹¹⁶ Vgl. KREUCH/VLK (2016), S. 7.

¹¹⁷ S. § 226 (2) UGB i.d.F. BGBl I 2009/140.

¹¹⁸ S. § 235 (2) UGB.

¹¹⁹ Vgl. KREUCH/VLK (2016), S. 7.

wird. Der Grund hierfür liegt darin, dass es sich bei diesen Aktivposten nicht um einen Wertgegenstand, sondern um eine Bilanzierungshilfe handelt, deren Wert für das Unternehmen mangels der Einzelveräußerbarkeit nicht hinreichend bestimmbar ist. Die BilanzstellerInnen werden gezwungen, die Gewinne aus der Aktivierung der latenten Steuern in die nächsten Jahre vorzutragen. Im Falle der Aktivierung von latenten Steuern dürfen Gewinne nur insoweit ausgeschüttet werden, als dass die verbleibenden, jederzeit auflösbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrages und abzüglich eines Verlustvortrages mindestens dem aktivierten Betrag entsprechen.¹²⁰

Die Berechnung des ausschüttungsfähigen Gewinns lässt sich gemäß § 235 (2) UGB wie folgt ableiten:

Bilanzgewinn
+ jederzeit auflösbare Rücklagen
- Buchwert der aktiven latenten Steuern
= ausschüttungsfähiger Gewinn

Tabelle 14: Berechnungsschema des ausschüttungsfähigen Gewinns,
Quelle: eigene Darstellung.

Die Relevanz der Ausschüttungssperre wird zukünftig in der Praxis steigen. Der Grund dafür ist, dass es nach Inkrafttreten des RÄG 2014 und dem Entfall des Wahlrechts für den Ansatz aktiver latenter Steuern bei mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften zukünftig in zahlreichen Jahresabschlüssen zu einer Ausschüttungssperre kommen wird.¹²¹

Für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, wird ein Wahlrecht gemäß § 906 (34) UGB vorgegeben, dass der Betrag aus dem erstmaligen Ansatz aktiver latenter Steuern über längstens fünf Jahre zu verteilen ist. Alternativ kann der Differenzbetrag zwischen dem bei der erstmaligen Anwendung des RÄG 2014 (Eröffnungsbilanz) und dem im vorangegangenen Jahresabschluss ausgewiesenen Betrag voll aktiviert werden und in einem Rechnungsabgrenzungsposten, der dann über höchstens fünf Jahre aufgelöst wird, eingestellt werden. Durch die Bildung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens wird, bei einer Verteilung über fünf Jahre in der GuV, jährlich nur ein Ertrag iHv einem Fünftel des aktivierten Betrages erfolgswirksam ausgewiesen. Aus diesem Grund wird im ersten Jahr der Ausschüttung ein Betrag gesperrt, der den durch die Aktivierung entstandenen Ertrag um vier Fünftel übersteigt. Die Auswirkung davon ist, dass bereits im ersten Jahr der Ausschüttung ein Gewinn gesperrt wird, der zum Teil noch nicht realisiert wurde. Unter der Voraussetzung, dass das Unternehmen

¹²⁰ Vgl. KREUCH/VLK (2016), S. 7 f.

¹²¹ Vgl. KREUCH/VLK (2016), S. 10.

Gewinne aus der Aktivierung der aktiven latenten Steuern und zusätzlich einen Gewinn aus betrieblicher Tätigkeit hat, wäre dieser Gewinn von der Ausschüttungssperre betroffen.¹²² Die Höhe der Ausschüttungssperre wird nach § 235 (2) UGB mit dem "aktivierten Betrag" bestimmt. Dabei wird die Ergebnisauswirkung der Erfassung auf das jeweilige Geschäftsjahr vernachlässigt.¹²³

2.2.8. Übergangsregelung

Mit dem RÄG 2014 wurde das Dritte Buch des UGB umfassend reformiert. Dementsprechend groß ist auch die Anzahl jener Vorschriften, die den Übergang von der alten auf die neue Rechtslage regelt.¹²⁴

Zu Beginn dieses Kapitels wird die Übergangsregelung beim erstmaligen Ansatz von aktiven und passiven latenten Steuern beschrieben. Der Schwerpunkt liegt dabei auf den Ansatz der aktiven latenten Steuern, da diese mit Inkrafttreten des RÄG 2014 erstmalig verpflichtend anzusetzen sind. Des Weiteren wird die bilanzielle Behandlung von latenten Steuern gemäß § 906 (34) UGB dargestellt. Anschließend wird ein kombiniertes Beispiel aus den Themenbereichen der Ausschüttungssperre für aktive latente Steuern (Kapitel 2.2.7.) und der Übergangsregelung gezeigt. Abschließend soll der Begriff des erstmaligen Ansatzes kritisch untersucht werden.

Übergangsregelungen beim erstmaligen Ansatz von aktiven und passiven latenten Steuern

Die Übergangsbestimmungen sind in § 906 (28) ff. UGB definiert und erstmalig für Geschäftsjahre nach dem 31.12.2015 anzuwenden. Soweit die erstmalige Anwendung des § 198 (9) und (10) UGB idF RÄG 2014 den Ansatz von aktiven oder passiven latenten Steuern erfordert, sieht § 906 (33) und (34) UGB das Wahlrecht vor, den daraus resultierenden Aufwand oder Ertrag auf längstens fünf Geschäftsjahre zu verteilen. Alternativ kann der Differenzbetrag zwischen dem bei der erstmaligen Anwendung des RÄG 2014 und dem im vorangegangenen Jahresabschluss ausgewiesenen Betrag voll aktiviert werden und in einem Rechnungsabgrenzungsposten, der dann über höchstens fünf Jahre aufgelöst wird, eingestellt werden.¹²⁵

Waren im Geschäftsjahr vor 31.12.2015 Differenzen zwischen unternehmens- und steuerrechtlichen Werten vorhanden, die die Bildung eines Postens für aktive latente Steuern begründen, sind diese gemäß § 906 (34) UGB iVm § 198 (9) UGB in der Bilanz des ab dem 01.01.2016 begonnenen Geschäftsjahres nachholend zu aktivieren. Die sich daraus ergebenden

¹²² Vgl. KNESL/HLOBEN (2017), S. 202; ebenso KREUCH/VLK (2016), S. 10.

¹²³ Vgl. KREUCH/VLK (2016), S. 10.

¹²⁴ MÜLLER (2015), S. 228.

¹²⁵ Vgl. KNESL/HLOBEN (2017), S. 202; ebenso KREUCH/VLK (2016), S. 10.

aktiven latenten Steuern sind in Höhe des Unterschiedsbetrages anzusetzen, der sich als Differenzbetrag zwischen dem bei der erstmaligen Anwendung des § 198 (9) UGB zu Beginn des Geschäftsjahres und dem im vorausgegangenen Abschluss ausgewiesenen Betrag ergibt. Wurde das Wahlrecht gemäß § 198 (9) UGB idF vor RÄG 2014 nicht genutzt, entspricht der Differenzbetrag der aktiven latenten Steuern dem sich für dieses Geschäftsjahr bei erstmaliger Anwendung des § 198 (9) UGB idF RÄG 2014 ergebenden rechnerischen Betrag der aktiven latenten Steuern. Wurde das Wahlrecht gemäß § 198 (9) UGB idF vor RÄG 2014 genutzt und die aktiven latenten Steuern angesetzt, ergeben sich die latenten Steuern für das Geschäftsjahr 2016 gemäß § 906 (34) UGB aus der Differenz der nach dem Timing-Konzept berechneten latenten Steuern und dem sich bei der erstmaligen Anwendung des § 198 (9) UGB ergebenden rechnerischen Betrag an aktiven latenten Steuern für dieses Geschäftsjahr.¹²⁶

Bilanzielle Behandlung der latenten Steuern gemäß § 906 (34) UGB

Soweit bei erstmaliger Anwendung des § 198 (9) UGB der Ansatz von aktiven latenten Steuern erforderlich ist, enthält die Übergangsbestimmung des § 906 (34) UGB drei Alternativen, wie der Ansatz bilanziell erfolgen kann:¹²⁷

- Variante 1 ermöglicht eine Verteilung des zu aktivierenden Betrages der aktiven latenten Steuern gleichmäßig über längstens fünf Jahre. Bei Verteilung über fünf Jahre wird dann in jedem Geschäftsjahr ein Fünftel dieses Betrages über die GuV aktiviert.
- Bei Variante 2 wird der gesamte Betrag der aktiven latenten Steuern in der Bilanz des im ersten, nach dem 31.12.2015 begonnenen Geschäftsjahres über die GuV aktiviert.
- Ergänzend zur zweiten Alternative ermöglicht das Gesetz, den in vollem Umfang aktivierten Betrag im Rahmen einer passiven Rechnungsabgrenzung gleichmäßig längstens über fünf Jahre zu verteilen. Im Falle einer Verteilung über fünf Jahre werden vier Fünftel des aktivierten Betrages in einem passiven Rechnungsabgrenzungsposten neutralisiert, der dann in den folgenden vier Jahren zu jeweils einem Viertel aufgelöst wird. Erfolgswirksam wird daher das gleiche Ergebnis erzielt, das sich bei Anwendung von Variante 1 ergibt.

Die genannten Varianten sollen anhand des nachfolgenden Beispiels veranschaulicht werden.¹²⁸

Beispiel 7: Erstmaliger Ansatz von aktiven und passiven latenten Steuern

¹²⁶ Vgl. KNESL/HLOBEN (2017), S. 200 f.

¹²⁷ KNESL/HLOBEN (2017), S. 201; ebenso EBERHARTINGER/PETUTSCHNIG (2015), S. 258; ebenso ROHATSCHKEK (2016), S. 120.

¹²⁸ Vgl. MÜLLER (2015), S. 231.

Zum Bilanzstichtag 31.12.2015 wurde eine ertragsteuerlich nicht anerkannte Rückstellung in Höhe von EUR 40.000,- gebildet. Aus Vereinfachungsgründen wird unterstellt, dass es außer der Rückstellungsbildung in den Jahren 2015-2021 keine weiteren Geschäftsfälle gibt.¹²⁹

Lösungsansatz: Variante 1 und 2

Der sich aus der Ausgangssituation ergebende Unterschiedsbetrag zwischen den unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerten der Rückstellung führt gemäß § 906 (34) UGB iVm § 198 (9) UGB zum Ansatz der aktiven latenten Steuern iHv EUR 10.000,-. Unter Berücksichtigung der genannten Ansatzvarianten würde der Betrag der aktiven latenten Steuern entsprechend Variante 1 gleichmäßig über fünf Jahre verteilt EUR 2.000,- ausmachen. Entsprechend Variante 2 würde der Betrag einmalig in vollem Umfang von EUR 10.000,- aktiviert werden. Bei Variante 2 besteht die Möglichkeit, den voll aktivierten Betrag durch Bildung eines passiven Abgrenzungspostens erfolgswirksam gleichmäßig längstens über fünf Jahre zu verteilen (Variante 3). Hinsichtlich der Ausschüttungssperre ist Variante 1 unproblematisch, da der aktivierte Betrag der aktiven latenten Steuern dem in der GuV aus dieser Aktivierung ausgewiesenen Ertrag und dem Gewinnvortrag entspricht. Im dritten Jahr betragen beispielsweise der aktivierte Betrag der aktiven latenten Steuern iHv EUR 2.000,- und die kumulierten Erträge aus dieser Aktivierung (2016 und 2017 je EUR 2.000,-) EUR 6.000,-. Bei Variante 2 bereitet die Ausschüttungssperre ebenfalls keine Schwierigkeiten, da der aktivierte Betrag der aktiven latenten Steuern iHv EUR 10.000 gleich dem über die GuV ausgewiesenen Ertrag ist.¹³⁰

Bezeichnung	01.01.2015	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021
Buchwert Str	0	0	0	0	0	0	0	0
Buchwert UGB	0	-40.000	-40.000	-40.000	-40.000	-40.000	-40.000	0
Differenz	0	-40.000	-40.000	-40.000	-40.000	-40.000	-40.000	0
Dotierung-/Auflösung+ UGB	0	-40.000	0	0	0	0	40.000	0
Dotierung-/Auflösung+ Str	0	0	0	0	0	0	0	0
MWR +/-	0	-40.000	0	0	0	0	40.000	0
Aktive latente Steuern	0	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	0

Annahme Variante I	01.01.2015	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021
Bilanzgewinn/-verlust	0	0	37.000	39.000	41.000	43.000	45.000	35.000
Ausschüttungsgesperpter Betrag laut § 235 UGB			2.000	4.000	6.000	8.000	10.000	0
Zulässige Ausschüttung laut § 235 UGB	0	0	35.000	35.000	35.000	35.000	35.000	35.000
Annahme Variante II	01.01.2015	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021
Bilanzgewinn/-verlust	0	0	45.000	45.000	45.000	45.000	45.000	45.000
Ausschüttungsgesperpter Betrag laut § 235 UGB			10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
Zulässige Ausschüttung laut § 235 UGB	0	0	35.000	35.000	35.000	35.000	35.000	35.000

Tabelle 15: Lösungsansatz Variante 1 und 2,
Quelle: KNESL/HLOBEN (2017), S. 203 (leicht modifiziert).

¹²⁹ Vgl. KNESL/HLOBEN (2017), S. 202.

¹³⁰ Vgl. KNESL/HLOBEN (2017), S. 202.

Bei Variante 3 beträgt der aktivierte Betrag der aktiven latenten Steuern EUR 10.000,-. Durch die Bildung des passiven Abgrenzungspostens iHv EUR 8.000,- ist in der GuV nur ein Ertrag iHv EUR 2.000,- EUR ausgewiesen. Nach dem Gesetzeswortlaut des § 235 (2) UGB wäre von der Ausschüttung allerdings der aktivierte Betrag (=EUR 10.000,-) gesperrt. Unter der Annahme, dass es im Jahr 2016 einen operativen Gewinn aus dem Warenverkauf gäbe, wäre dieser zum Teil ausschüttungsgesperrt. Eine solche Auslegung und Anwendung der Regelung wäre über ihren Zweck überschießend. Im Jahr 2016 kann nun jener Betrag betroffen sein, der auch ausgeschüttet werden könnte, nämlich der sich aus der saldierten Betrachtung ergebende Ertrag iHv EUR 2.000,-. Ein etwaiger operativer Gewinn bliebe daher ausschüttungsfähig.¹³¹

Aufgrund der dargestellten Beispiele kann festgehalten werden, dass eine uneingeschränkte Anwendung des § 235 (2) UGB auf die Übergangsregelungen gemäß § 906 (34) UGB (Variante 3) zu einer überschießenden Wirkung der Ausschüttungssperre führt. Der Grund dafür ist, dass bei dieser Variante auch Gewinne ausschüttungsgesperrt sind, die nicht aus der Aktivierung der aktiven latenten Steuern stammen. Die Regelung der Ausschüttungssperre ist so auszulegen, dass lediglich die aus der Aktivierung der aktiven latenten Steuern stammenden, in der GuV ausgewiesenen Gewinne samt dieser Gewinne aus den Vorjahren (Gewinnvortrag) ausschüttungsgesperrt sind.¹³²

Es stellt sich die Frage, welcher Zeitpunkt unter der erstmaligen Anwendung verstanden wird. Gemäß § 906 (34) UGB wird explizit auf die Geschäftsjahre nach dem 31.12.2015 hingewiesen. Daraus lässt sich ableiten, dass der frühestmögliche Zeitpunkt für die Anwendung des RÄG 2014 der erste Tag des Geschäftsjahres ist. Bei einem Bilanzstichtag 31.12. wäre der 01.01.2016 der erste Tag, an welchem die latenten Steuern nach § 198 (9) und (10) UGB ermittelt werden müssen. Diese Berechnung wird den Beträgen, welche nach der alten Rechtslage ermittelt wurden, gegenübergestellt. Ergibt sich ein Unterschiedsbetrag, so ist in diesen Fällen die Übergangsregelung für die temporären Differenzen und die Verlustvorträge anzuwenden.¹³³ Empfehlenswert wäre es, die konkrete Anwendbarkeit am Ende des Geschäftsjahres durchzuführen, da eine Ermittlung der latenten Steuern nicht unterjährig, sondern am Ende erfolgt. Die Klarstellung über den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Erfassung findet sich in der Novelle zum Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz 2016. Dabei wird nun ausdrücklich bestimmt, dass der "Beginn" des Geschäftsjahres die erstmalige Anwendung darstellt. Das bedeutet, dass aktive latente Steuern, die aus Geschäftsfällen resultieren und sich

¹³¹ Vgl. KNESL/HLOBEN (2017), S. 203 f.

¹³² Vgl. KNESL/HLOBEN (2017), S. 204.

¹³³ Vgl. MÜLLER (2015), 230 f.

im Verlauf nach dem 31.12.2015 ergeben haben, nicht unter § 906 (34) UGB fallen, sondern unter § 198 (9) UGB bzw. § 906 (28) UGB.¹³⁴

Im folgenden Kapitel wird der Praxisfall über die Bilanzierung von latenten Steuern bei der M-AUT GmbH dargelegt und anhand der beschriebenen Theorie ausgearbeitet.

¹³⁴ Vgl. STÜCKLER (2015), S. 262 f.

3. Bilanzierung von latenten Steuern beim Kooperationspartner

Der Kooperationspartner M-AUT GmbH ist ein expandierendes internationales Familienunternehmen, das im Dienstleistungsbereich tätig ist. In diesem Kapitel wird auf die Sachverhalte, die zu einer Bildung von latenten Steuern beim Kooperationspartner führen, eingegangen. Bei der Darstellung der einzelnen Sachverhalte wird das Gliederungsschema gemäß § 224 (2) und (3) UGB berücksichtigt. Um die Berechnung der latenten Steuern nachvollziehen zu können, ist es notwendig, die bei der Jahresabschlusserstellung vorausgehenden Schritte zu beleuchten. Diese Beschreibung und die Darstellung des Berechnungsschemas für die latenten Steuern erfolgen in Kapitel 3.1. In den Kapiteln 3.1.1. bis 3.1.5. werden die jeweiligen Sachverhalte und Bilanzposten in Bezug auf die latenten Steuern untersucht. Für die Fertigstellung der Berechnung der latenten Steuern werden die einzelnen Beträge pro Sachverhalt einander gegenübergestellt und saldiert. Dabei entsteht ein Aktiv- oder Passivüberhang. Mit der Zusammenfassung und der Darstellung der Bilanzbuchung der latenten Steuern für den Jahresabschluss 2016/17 wird dieses Kapitel abgeschlossen. Abschließend werden in Kapitel 3.2. die Angaben zum Anhang, die nach Inkrafttreten des RÄG 2014 im Zusammenhang mit latenten Steuern anzuführen sind, erörtert.

3.1. Berechnung der latenten Steuern der einzelnen Bilanzposten

Aufgrund der neuen Rechtslage ergeben sich für die M-AUT GmbH verschiedene temporäre Differenzen, die für die Bilanzierung von latenten Steuern relevant sind. Die neue Rechtslage ist beim Kooperationspartner, dessen Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr abweicht, erstmalig bei der Jahresabschlusserstellung 2016/17 anzuwenden. Vor dem RÄG 2014 wurde bei der M-AUT GmbH auf das Wahlrecht gemäß § 198 (9) UGB aF in Bezug auf die Aktivierung der latenten Steuern verzichtet. Für den Kooperationspartner besteht nun eine Aktivierungspflicht für aktive latente Steuern. Um diese Änderung bei der Jahresabschlusserstellung 2016/17 berücksichtigen zu können, müssen beispielsweise die unversteuerten Rücklagen zum 01.07.2016 unter der Berücksichtigung des RÄG 2014 in der Bilanz geändert werden. Somit kann die Vergleichbarkeit¹³⁵ der Bilanzen zum 30.06.2016 und zum 30.06.2017 gewährt werden.

¹³⁵ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 505.

Die latenten Steuern sind in zwei Schritten zu ermitteln:¹³⁶

1. Gegenüberstellung der im Abschluss 2015/16 enthaltenen latenten Steuern und der latenten Steuern, wie sie am 01.07.2016 nach dem RÄG 2014 ermittelt werden.
2. Ermittlung der Differenz aus dem Stand der latenten Steuern zum 30.06.2017 und den latenten Steuern zum 01.07.2016. Der auf diese Weise ermittelte Betrag wird zur Gänze 2016/17 erfolgsmäßig erfasst.

Um die latenten Steuern berechnen zu können, mussten die folgenden Schritte bei der Jahresabschlusserstellung beispielsweise bereits vollzogen worden sein:¹³⁷

- Anlagevermögen: Zu- und Abgänge diverser Anlagen erfassen, Nutzungsdauer überprüfen, Ab- oder Zuschreibungen buchen, Überprüfung der Bewertung (außerplanmäßige Abschreibung), Beteiligungsverhältnisse prüfen (Gewinnanteil erfassen), Beteiligungsbewertung § 12 (3) Z 2 KStG, Überprüfung der Subventionen für Anlagegüter, Wertpapiere bewerten.
- Umlaufvermögen: Vorräte, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe bewerten und prüfen, Kundenforderungen abstimmen, (pauschale) Einzelwertberichtigung durchführen (Konkurs, Ausgleich, etc.), Forderungen gegen verbundene Unternehmen bewerten, Fremdwährungsforderungen prüfen, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie Forderungen mit Laufzeit größer als ein Jahr prüfen, Salden der Bankkonten und des Kassabuchs mit der Buchhaltung vergleichen.
- Aktive Rechnungsabgrenzung: Geldbeschaffungskosten, Versicherungen, Miete abgrenzen und überprüfen.
- Rückstellungen: Rückstellung für Pensionen, Abfertigungen und Jubiläumsgelder bilden, sonstige Rückstellungen bilden (Prozesskosten, Jubiläumsgelder, Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung und Jahresabschluss).
- Verbindlichkeiten: Bankverbindlichkeiten inkl. Fristigkeiten überprüfen, Verbindlichkeiten gegenüber Lieferungen und Leistungen sowie Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit größer als ein Jahr prüfen, Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen feststellen, Verrechnungskonto abstimmen, Finanzamtskonto überprüfen (Umsatzsteuer, Vorsteuer).
- Gewinn- und Verlustrechnung: Kontrolle und Ergänzung der GuV unter Berücksichtigung des Gliederungsschemas gemäß § 231 UGB.
- Mehr-Weniger-Rechnung: Kürzungen der Anschaffungskosten aufgrund steuerfreier Subventionen, Abweichungen bei Gebäuden, PKW-Abschreibungen, Firmenwert-

¹³⁶ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 519.

¹³⁷ Vgl. BREIN/DENK (2016), S. 14 ff.

Abschreibung aus der Spaltung gemäß Art VI UmgrStG, Teilwertabschreibungen, Geldbeschaffungskosten, Leasing, gezahlte Abfertigungen (Verteilung auf fünf Jahre), Rückstellungen aus Pensionen, Abfertigungen und Jubiläumsgeldern.

Für die Berechnung der latenten Steuern der M-AUT GmbH wurde folgende Vorgehensweise gewählt:

1. Zuerst müssen die Werte der Vermögensgegenstände und Schulden gemäß der Unternehmensbilanz ermittelt werden.
2. Danach müssen die Werte der Wirtschaftsgüter und Schulden laut Steuerbilanz – unter Berücksichtigung außerbilanzieller Hinzurechnungen und Kürzungen – ermittelt werden.
3. Nach der Gegenüberstellung der Unternehmensbilanz- und der Steuerbilanzwerte können sich eine Ansatz- und Bewertungsdifferenz zwischen der Unternehmens- und Steuerbilanz ergeben. Nur die temporären Differenzen sind bei der Ermittlung der latenten Steuern zu berücksichtigen.
4. Wird dieser Betrag mit dem Körperschaftsteuersatz multipliziert, ergibt sich eine aktive oder passive latente Steuer aus temporären Ansatz- und Bewertungsdifferenzen.
5. Nachdem der Wert der aktiven oder passiven latenten Steuern bekannt ist, wird untersucht, ob das Wahlrecht gemäß § 198 (9) UGB angewendet werden kann. Liegen bei der M-AUT GmbH Verlustvorträge vor, muss geprüft werden, ob die aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge mit den passiven latenten Steuern verrechnet werden können. Ergibt sich nach Verrechnung der aktiven latenten Steuern aus Verlustvorträgen in Höhe der vorhandenen passiven latenten Steuern ein Passivüberhang, so ist das zweite Wahlrecht nicht mehr zu prüfen und der Endbestand der passiven latenten Steuern bei der Bilanzierung zu berücksichtigen. Ergibt sich jedoch aus der Verrechnung der Verlustvorträge ein Aktivüberhang, ist zu prüfen, ob das zweite Wahlrecht angewendet werden kann. Um das Wahlrecht über den Ansatz aktiver latenter Steuern aus Verlustvorträgen ausnützen zu können, müssten überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft zur Verfügung stehen wird, gegen das die Verlustvorträge verrechnet werden können. Erst nach Berücksichtigung dieser Schritte kann die aktive oder passive latente Steuer in der Bilanz angesetzt werden.
6. Bei einer aktiven latenten Steuer würde sich in Zukunft eine Steuerentlastung und bei einer passiven latenten Steuer eine Steuerbelastung ergeben. Die beschriebenen Schritte können der folgenden Abbildung entnommen werden:

+/-	Vermögensgegenstände und Schulden gemäß <i>Unternehmensbilanz</i>	
+/-	Wirtschaftsgüter und Schulden laut <i>Steuerbilanz</i> unter Berücksichtigung außerbilanzieller Hinzurechnungen und Kürzungen	
=	Ansatz- und Bewertungsdifferenzen zwischen Unternehmens- und Steuerbilanz	
+/-	permanente Differenzen, soweit sie zu einem Unterschied zwischen der Unternehmens- und Steuerbilanz geführt haben	
=	abzugsfähige bzw. zu versteuernde zeitliche Differenzen	
x	Steuersatz	
=	aktive bzw. passive latente Steuern aus Ansatz und Bewertungsdifferenzen	
+	aktive latente Steuern auf Verlustvorträge in Höhe der vorhandenen passiven latenten Steuern	Wahlrecht
=	aktive bzw. passive latente Steuern vor 2. Wahlrecht Verlustvorträge	
+	aktive latente Steuern auf Verlustvorträge, soweit überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft zur Verfügung stehen wird, gegen das die Verlustvorträge verrechnet werden können	Wahlrecht
=	zu bilanzierende aktive oder passive latente Steuern	

Abbildung 5: Berechnungsschema der latenten Steuern,
Quelle: STÜCKLER (2015), S. 258 (leicht modifiziert).

Bevor die einzelnen Bilanzposten und Sachverhalte in Bezug auf die latenten Steuern untersucht werden können, sind zunächst die Unternehmens- und Steuerbilanz der M-AUT GmbH zu den relevanten Stichtagen darzustellen. Eine größere Darstellung der Bilanzen befindet sich im Anhang S. 113 f.

M-AUT GmbH Bilanz zum 01.07.2016							
Aktiva				Passiva			
	UR	StR	Differenz		UR	StR	Differenz
A. Anlagevermögen	29.464.316	15.170.176	14.294.141	A. Eigenkapital	18.764.219	4.859.699	13.904.520
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	3.899.542	1.820.129	2.079.413	I. eingefordertes Stammkapital	36.400		36.400
1. Geschäfts-(Firmen-)wert	2.079.413	0	2.079.413	II. Kapitalrücklagen	13.867.459		13.867.459
2. gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile	1.820.129	1.820.129	0	III. Gewinnrücklagen	135.521		135.521
II. Sachanlagen	12.775.113	9.616.468	3.158.645	IV. Bilanzgewinn	4.724.838		4.724.838
1. Grundstücke	4.499.197	2.593.736	1.905.461	(B.) unbesteuerter Rücklage	0	156.498	-156.498
2. Bauten	5.561.217	4.308.033	1.253.184	B. Rückstellungen	3.088.580	2.184.117	904.463
3. sonstiges Sachanlagevermögen	2.714.699	2.714.699	0	1. Rückstellungen für Abfertigungen	468.134	0	468.134
III. Finanzanlagen	12.789.662	3.733.579	9.056.083	2. Rückstellungen für Pensionen	1.232.513	892.387	340.127
1. Anteile an verbundenen Unternehmen	11.995.080	2.938.997	9.056.083	3. Jubiläumsrückstellungen	306.426	210.223	96.203
2. sonstiges Finanzanlagevermögen	794.582	794.582	0	5. sonstige Rückstellungen	1.081.507	1.081.507	0
B. Umlaufvermögen	12.345.546	12.345.546	0	C. Verbindlichkeiten	20.584.525	20.584.525	0
I. Vorräte	23.951	23.951	0	D. Rechnungsabgrenzungsposten	0	185.041	-185.041
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	12.243.921	12.243.921	0	1. Subventionen	0	185.041	-185.041
III. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	77.675	77.675	0				
C. Rechnungsabgrenzungsposten	286.654	454.157	-167.503				
1. Geldbeschaffungskosten	0	139.493	-139.493				
2. PKW-Leasing	0	28.010	-28.010				
3. sonstige Rechnungsabgrenzungen	286.654	286.654	0				
D. Aktive latente Steuern	340.807	0	340.807				
Summe AKTIVA	42.437.323	27.969.879	14.467.444	Summe PASSIVA	42.437.323	27.969.879	14.467.444
					UR	StR	Differenz
				Abfertigungszahlungen		-33.810	33.810

Tabelle 16: Bilanz der M-AUT GmbH zum 01.07.2016,
Quelle: eigene Darstellung.

(teilweise) der Betriebsliegenschaften auf die M-AUT GmbH „side-stream“ abgespalten. Die M-AUT Vermögensverwaltungs GmbH hielt dabei die Büroliegenschaften (Vermietungsobjekt) sowie die Kreditverbindlichkeiten zurück. Die vorgenommene Abspaltung kann wie folgt dargestellt werden:

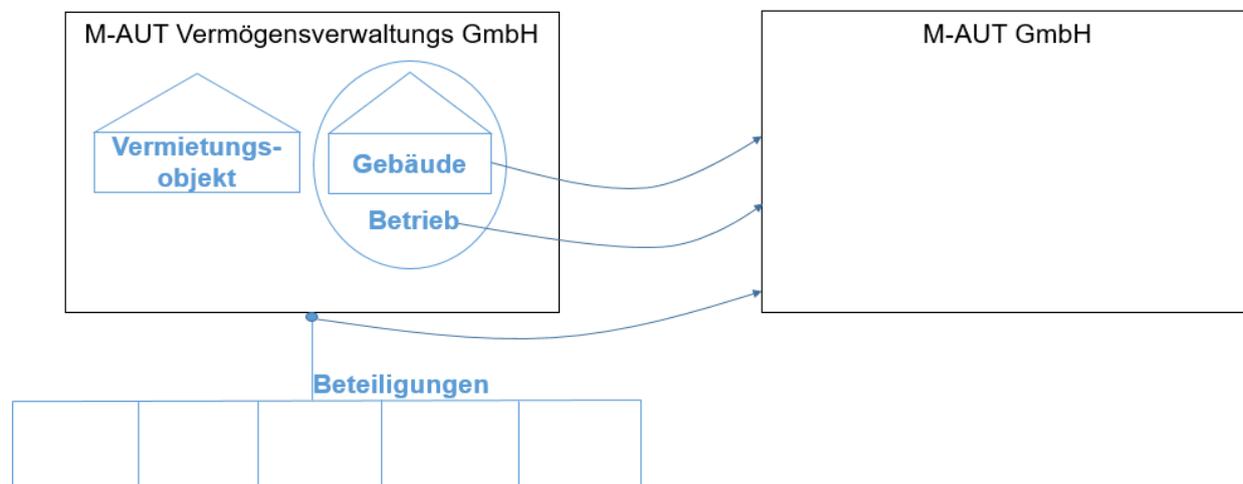


Abbildung 6: Abspaltung auf die M-AUT GmbH,
Quelle: Arbeitsunterlagen M-AUT GmbH.

Im Rahmen der Umstrukturierung musste die M-AUT GmbH entscheiden, wie das erworbene Vermögen zu bewerten ist. Unternehmensrechtlich bestehen für die bilanzielle Behandlung gemäß § 202 UGB drei Möglichkeiten:¹³⁸

1. Buchwertfortführung
2. Aufwertung der Vermögensgegenstände und Schulden auf ihren beizulegenden Wert und Ansatz des auf die Gegenleistung verbleibenden Restwertes als Firmenwert
3. Beibehaltung des Buchwertes mit gleichzeitigem Ausweis des Umgründungsmehrwertes unter dem Anlagevermögen und wahlweise Ansatz des auf die Gegenleistung verbleibenden Restwertes als Firmenwert

Beim Kooperationspartner kam die zweite Vorgehensweise, auch nach § 202 (1) UGB Neubewertungsmethode genannt, zur Anwendung. Im Rahmen der Abspaltung wurde im Geschäftsjahr 2014/15 der beizulegende Wert des übernommenen Vermögens erfolgsneutral in eine Kapitalrücklage eingestellt. Daraus resultierte der oben angeführte Firmenwert.¹³⁹

Zum 01.07.2014 ergab sich somit ein unternehmensrechtlicher Firmenwert iHv EUR 2.599.266,- aus der Spaltung gemäß § 17 SpaltG unter Anwendung von Art VI UmgrStG. Unter Berücksichtigung der Planungsprämissen für das Unternehmenswertgutachten der M-AUT

¹³⁸ EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 139; ebenso HIRSCHLER/HÖLTSCHL (2017), S. 213 ff.

¹³⁹ Vgl. Arbeitsunterlagen M-AUT GmbH.

GmbH wurde der unternehmensrechtliche Firmenwert auf zehn Jahre geschätzt. Somit wird der Firmenwert gemäß § 203 (5) UGB linear über zehn Jahre planmäßig abgeschrieben. Dadurch wird die jährliche Verminderung des Firmenwertes begründet.

Steuerrechtlich ist nach dem Umgründungssteuergesetz die Buchwertfortführung vorgeschrieben. Dies bedeutet, dass die steuerliche Behandlung von den fortgeschriebenen Buchwerten abhängig ist. Aufgrund der Buchwertfortführung ergibt sich steuerrechtlich kein Firmenwert und somit auch keine Abschreibung.¹⁴⁰

Nach der Beschreibung des Sachverhaltes ist nun zu prüfen, ob die Differenz zwischen dem unternehmens- und dem steuerrechtlichen Firmenwert relevant für die Berechnung der latenten Steuern ist.

Gemäß § 198 (10) Z 1 UGB sind latente Steuern aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts(Firmen)werts nicht zu berücksichtigen. In diesem Fall gilt die Ausnahmeregelung für die Bildung der latenten Steuern auch für die M-AUT GmbH. Somit entstehen aus diesem Sachverhalt keine latenten Steuern. Der Sachverhalt wird in der nachstehenden Tabelle wie folgt zusammengefasst:

	Stand latente Steuer 01.07.2016						Stand latente Steuer 30.06.2017					
	Buchwert		Differenz zu 2015/16	Ansatz latente Steuern ja/nein	Latente Steuer		Buchwert		Differenz zu 2016/17	Latente Steuer		
	UR	StR			Aktiv	Passiv	UR	StR		Aktiv	Passiv	
Firmenwert	2.079.413	0	2.079.413	nein		n.a.	1.819.486	0	1.819.486		n.a.	
Gesamt						n.a.					n.a.	

Tabelle 19: Zusammengefasster Sachverhalt „Firmenwert“,
Quelle: eigene Darstellung.

3.1.2. Sachanlagen

In diesem Kapitel wird überprüft, ob beim Kooperationspartner gemäß § 198 (9) und (10) UGB latente Steuern im Zusammenhang mit den Sachanlagen entstanden sind. Besonderes Augenmerk ist dabei auf das durch die Spaltung erworbene Sachanlagevermögen zu legen. Dabei ist von den Ausführungen in Kapitel 3.1.1. auszugehen.

Zuerst werden die Unterschiede zwischen den unternehmens- und steuerrechtlichen Werten gezeigt und erläutert. Ausgehend von den Differenzwerten wird die Bildung von latenten Steuern im Zusammenhang mit den Sachanlagen vorgenommen.

¹⁴⁰ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 139; ebenso HILBER (2016), S. 832 ff.

In der folgenden Tabelle werden die unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerte zum 30.06.2016 sowie zum 30.06.2017 der einzelnen Sachanlagengruppen, die für die nachstehenden Berechnungen der latenten Steuern benötigt werden, wie folgt dargestellt:

Konto Sachanlagen	Anschaffung	Buchwert 30.06.2016 UR	Abschreibung UR	Buchwert 30.06.2017 UR	Buchwert 30.06.2016 StR	Abschreibung StR	Buchwert 30.06.2017 StR
230 Gebäude	01.07.2014	2.266.314	-209.233	2.057.081	2.847.132	-164.154	2.682.978
230 Gebäude Aufwertung	01.07.2014	1.847.247	-140.193	1.707.055	0	keine Anwendung	0
231 Grundwert Aufwertung	01.07.2014	1.905.461	nicht abnutzbar	1.905.461	0	keine Anwendung	0
237 Lagerhalle	01.07.2014	488.758	-23.836	464.922	510.042	-17.689	492.353
270 Grundstückseinrichtung	01.07.2014	746.568	-68.431	678.136	738.529	-67.819	670.710
Offener Stand gesamt		7.254.348		6.812.655	4.095.702		3.846.041

Tabelle 20: Sachanlagenverzeichnis,
Quelle: eigene Darstellung.

Wie Tabelle 20 entnommen werden kann, ergeben sich aus den unternehmens- und steuerrechtlichen Sachanlagen Differenzen zum 30.06.2016 iHv EUR 3.158.646,- und zum 30.06.2017 iHv EUR 2.966.614,-. Die Unterschiedsbeträge ergeben sich aufgrund folgender Sachverhalte:

Die Differenzen aus dem Gebäude und der Lagerhalle ergeben sich aufgrund von unterschiedlicher unternehmens- und steuerrechtlicher Nutzungsdauer. Dabei wird das Sachanlagevermögen steuerrechtlich durchschnittlich länger abgeschrieben als unternehmensrechtlich. Somit weisen die steuerrechtlichen Buchwerte zum jeweiligen Bilanzstichtag einen höheren Buchwert aus. Bei der Differenz handelt es sich gemäß § 198 (9) UGB um eine temporäre Differenz, die sich in Zukunft wieder ausgleichen wird. Daraus ergibt sich in beiden Fällen zum Bilanzstichtag eine aktive latente Steuer.

Des Weiteren ergeben sich Differenzen bei den unternehmens- und steuerrechtlichen Grundstückseinrichtungen. Diese resultieren aus der unternehmensrechtlichen Aktivierung der Grunderwerbsteuer und der Grundbucheintragungsgebühr, die im Zusammenhang mit der beschriebenen Spaltung entstanden sind. Steuerrechtlich werden die Grunderwerbsteuer und die Grundbucheintragungsgebühr nicht aktiviert, da diese im Zusammenhang mit der Umgründung entstanden sind. Gemäß § 198 (9) UGB stellen die Unterschiede eine temporäre Differenz dar. Daraus ist eine passive latente Steuer zu bilden.

Eine weitere Differenz zwischen unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerten ergibt sich aus der Gebäude- und der Grundaufwertung, die im Rahmen der Spaltung erfolgte. Die Aufwertungen der Sachanlagen wurden im Wege der Abspaltung zur Aufnahme gemäß § 17 SpaltG unter Anwendung von Art VI UmgrStG durchgeführt. Der Grund dafür ist, dass die von der M-AUT GmbH in Anspruch genommene Neubewertung nach § 202 (1) UGB auf die steuerrechtliche Buchwertfortführung trifft. Somit entstehen aus der steuerrechtlichen Buchwertfortführung im Rahmen der Umstrukturierung keine Aufwertungen. Die genauere Beschreibung des Vorgangs der Abspaltung befindet sich in Kapitel 3.1.1.

Nachstehend ist zu prüfen, ob aufgrund der unternehmensrechtlich gebildeten Aufwertung latente Steuern beim Kooperationspartner anzusetzen sind. Die Ausnahmeregelung gemäß § 198 (10) Satz 3 Z 2 lit b UGB besagt, dass latente Steuern nicht zu berücksichtigen sind, wenn sie aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld bei einem Geschäftsvorfall, der keine Umgründung im Sinn von § 202 (2) UGB ist, resultieren. Für die M-AUT GmbH gilt diese Ausnahmeregelung nicht, da es sich beim vorliegenden Sachverhalt um eine Umgründung iSd § 202 (2) UGB handelt. Die Ausnahmeregelung gemäß § 198 (10) Satz 3 Z 1 UGB ist nicht zu prüfen, da es sich nicht um einen erstmaligen Ansatz eines Geschäfts(Firmen)wertes handelt. Für die M-AUT GmbH ist diesbezüglich auch die Ausnahmeregelung gemäß § 198 (10) Satz 3 Z 3 UGB nicht anzuwenden. Die Gründe dafür sind, dass die latenten Steuern nicht in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen iSd § 262 (1) UGB stehen. Da keine der Ausnahmeregelungen gemäß § 198 (10) Satz 3 Z 1 bis Z 3 UGB zur Anwendung kommt, entsteht für die Gebäude- und Grundaufwertung im Zusammenhang mit der Spaltung eine passive latente Steuer.

Gemäß § 906 (28) UGB und gemäß § 198 (9) und (10) UGB idF des RÄG 2014 sind die latenten Steuern auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Die Vorjahreswerte gemäß § 906 (28) UGB sind nicht anzupassen. Somit sind die passiven latenten Steuern aus der Grundstückseinrichtung und der Gebäude- und Grundaufwertung zum 30.06.2017 zu bilden.¹⁴¹

Nach der AFRAC-Stellungnahme 30¹⁴² sind gemäß § 906 (33) UGB die passiven latenten Steuern aus Umgründungsvorgängen unter direkter Verrechnung mit dem Eigenkapital zu bilden, sofern auch die Aufwertung im Rahmen der Umgründung erfolgsneutral (in der ungebundenen Kapitalrücklage) erfasst wurde.¹⁴³

¹⁴¹ S. AFRAC-Stellungnahme 30: Latente Steuern im Jahres- und Konzernabschluss, S. 29.

¹⁴² S. AFRAC-Stellungnahme 30: Latente Steuern im Jahres- und Konzernabschluss, S. 31.

¹⁴³ Vgl. Arbeitsunterlagen M-AUT GmbH.

In Tabelle 21 werden die latenten Steuern, die zum 01.07.2016 sowie zum 30.06.2017 aus dem Sachanlagevermögen entstanden sind, dargestellt.

	Stand latente Steuer 01.07.2016					Stand latente Steuer 30.06.2017					
	Buchwert		Differenz zu 2015/16	Ansatz latente Steuern ja/nein	Latente Steuer		Buchwert		Differenz zu 2016/17	Latente Steuer	
	UR	StR			Aktiv	Passiv	UR	StR		Aktiv	Passiv
Sachanlagevermögen	3.501.640	4.095.702	594.063	ja	148.516		6.812.655	3.846.041	2.966.614		741.654
Gesamt					148.516						741.654

Tabelle 21: Gegenüberstellung der latenten Steuern „Sachanlagevermögen“,
Quelle: eigene Darstellung.

Aufgrund der unterschiedlichen Bewertung der Vermögenswerte aus der Spaltung und der unterschiedlichen Nutzungsdauer ergibt sich eine temporäre Differenz. In Summe wird zum Bilanzstichtag eine passive latente Steuer iHv EUR 741.654,- ausgewiesen. Zukünftig ergibt sich daraus für die M-AUT GmbH eine Steuerbelastung.

Zusammenfassend können der beschriebene Sachverhalt und die Bilanzierung von passiven latenten Steuern wie folgt dargestellt werden:

Sachverhalt	Steuerbilanz	Art der latenten Steuern	Betrag zum 30.06.2017
	AKTIVA		
Latente Steuer	A.	passive latente Steuer	741.654
	II. Sachanlagen		

Tabelle 22: Endbestand der latenten Steuern „Sachanlagevermögen“,
Quelle: eigene Darstellung.

3.1.3. Finanzanlagen

In diesem Kapitel werden die latenten Steuern, die beim Kooperationspartner gemäß § 198 (9) und (10) UGB im Zusammenhang mit den Finanzanlagen entstanden sind, dargestellt. Besonderes Augenmerk ist dabei auf die aus der Spaltung erworbenen Beteiligungen zu legen. Dabei ist von den Ausführungen in Kapitel 3.1.1. auszugehen.

Zuerst werden die Unterschiede zwischen den unternehmens- und steuerrechtlichen Werten gezeigt und erläutert. Ausgehend von den Differenzwerten wird die Bildung von latenten Steuern im Zusammenhang mit den Finanzanlagen vorgenommen.

In der folgenden Tabelle werden die unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerte zum 30.06.2016 sowie zum 30.06.2017 der Finanzanlagen, die für die nachstehenden Berechnungen der latenten Steuern benötigt werden, dargestellt:

Konto Finanzanlagen	Anschaffung	Buchwert 30.06.2016 UR	Abschreibung UR	Buchwert 30.06.2017 UR	Buchwert 30.06.2016 StR	Abschreibung StR	Buchwert 30.06.2017 StR
Anteile an verbundene Unternehmen	01.07.2014	11.995.080	0	11.995.080	2.938.997	-4.273	2.934.724
Offener Stand gesamt		11.995.080	0	11.995.080	2.938.997	0	2.934.724

Tabelle 23: Anteile an verbundenen Unternehmen,
Quelle: eigene Darstellung.

Wie Tabelle 23 entnommen werden kann, ergeben sich aus den unternehmens- und steuerrechtlichen Sachanlagen Differenzen zum 30.06.2016 iHv EUR 9.056.083,- und zum 30.06.2017 iHv EUR 9.060.356,-. Die Unterschiedsbeträge ergeben sich aufgrund folgender Sachverhalte:

Die internationale Ausrichtung spiegelt sich beim Kooperationspartner anhand von sieben Tochterunternehmen¹⁴⁴ wider, welche auf Europa und die USA verteilt sind. Gemäß § 228 (3) UGB aF und gemäß § 189a Z 8 UGB nF handelt es sich bei der M-AUT GmbH bei allen Finanzanlagevermögen um verbundene Unternehmen. Diese sind gemäß § 224 (2) UGB unter dem Bilanzposten „Anteile an verbundenen Unternehmen“ auszuweisen. Zwischen den verbundenen Unternehmen im In- und Ausland findet ein reger Leistungsaustausch statt. Zum Bilanzstichtag 30.06.2017 sind die Anteile an verbundenen Unternehmen der M-AUT GmbH zu bewerten.

Der größte Teil der Differenz aus den Anteilen an verbundenen Unternehmen ergab sich aus der Aufwertung der Beteiligungen, die im Rahmen der Spaltung erfolgte. Die Aufwertungen der Beteiligungen betragen EUR 9.031.810,- und wurden im Wege der Abspaltung zur Aufnahme gemäß § 17 SpaltG unter Anwendung des Art VI UmgrStG durchgeführt. Der Grund dafür ist, dass die von der M-AUT GmbH in Anspruch genommene Neubewertung nach § 202 (1) UGB auf die steuerrechtliche Buchwertfortführung trifft. Somit entstehen aus der steuerrechtlichen Buchwertfortführung im Rahmen der Umstrukturierung keine Aufwertungen. Die genauere Beschreibung des Vorgangs der Abspaltung befindet sich in Kapitel 3.1.1.

Es ist zu prüfen, ob aufgrund der unternehmensrechtlich gebildeten Aufwertung latente Steuern beim Kooperationspartner anzusetzen sind. Die Ausnahmeregelung gemäß § 198 (10) Satz 3 Z 3 UGB besagt, dass latente Steuern nicht zu berücksichtigen sind, wenn sie in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen stehen und wenn das Mutterunternehmen in der Lage ist, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenzen zu steuern. Des Weiteren muss es wahrscheinlich sein, dass die temporären Differenzen in absehbarer Zeit nicht

¹⁴⁴ Anmerkung: Tochterunternehmen ist ein Unternehmen, das von einem Mutterunternehmen iSd § 244 UGB unmittelbar oder mittelbar beherrscht wird.

aufgelöst werden. In diesem Zusammenhang trifft die Ausnahmeregelung des § 198 (10) Satz 3 Z 3 UGB auf die M-AUT GmbH zu. Es sind daher weder zum 30.06.2016 noch zum 30.06.2017 latente Steuern zu bilden.

Nachstehend wird der Sachverhalt, aus dem die restlichen Unterschiedsbeträge zum 30.06.2016 iHv EUR 24.273,- und zum 30.06.2017 iHv EUR 4.273,- resultieren, beschrieben. Des Weiteren wird geprüft, ob latente Steuern zu bilden sind.

Beim Kooperationspartner werden die Finanzanlagen mit den Anschaffungskosten bzw. dem beizulegenden Wert¹⁴⁵ gemäß § 202 (1) UGB bilanziert. Die Finanzanlagen werden bei nachhaltiger Wertminderung, auch wenn sie nicht von Dauer ist, außerplanmäßig auf den niedrigeren beizulegenden Wert abgeschrieben.¹⁴⁶

Im Rahmen der Bewertung der Finanzanlagen gab es bei der M-AUT GmbH im Jahr 2009/10 sowie im Jahr 2010/11 eine außerplanmäßige Abschreibung gegenüber dem Tochterunternehmen T-USA Inc¹⁴⁷. Gemäß § 10 (1) Z 7 iVm (2) KStG handelt es sich bei der T-USA Inc. um eine internationale Schachtelbeteiligung¹⁴⁸. Grundsätzlich sind Wertminderungen bei internationalen Schachtelbeteiligungen steuerlich unbeachtlich und demnach nicht abzugsfähig. Wird jedoch – wie beim Kooperationspartner – die Option zur Steuerwirksamkeit der Beteiligung gemäß § 10 (3) KStG gewählt, ist die Siebentel-Regelung anzuwenden.

Bei der Wertberichtigung der T-USA Inc. wurde angenommen, dass eine dauerhafte Wertminderung vorliegt. Die Wertberichtigung betrug 2009/10 EUR 140.000,- und 2010/11 EUR 29.912,-. Unternehmensrechtlich wurde der gesamte Betrag sofort abgeschrieben.

Steuerrechtlich ist zu beachten, dass die verbundenen Anteile an Kapitalgesellschaften zum steuerlichen Buchwert anzusetzen sind. Wie bereits erwähnt, ist die Teilwertabschreibung gemäß § 4 (12) EStG zu berücksichtigen. Aus § 12 (3) Z 2 KStG ergibt sich, dass bei Beteiligungen iSd § 189a Z 8 UGB außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert bzw. Veräußerungsverluste über sieben Jahre zu verteilen sind, soweit nicht eine Zuschreibung erfolgt bzw. stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt werden.¹⁴⁹

Die Verteilung der Teilwertabschreibung kann dem Anhang entnommen werden.¹⁵⁰

¹⁴⁵ Anmerkung: der Betrag, den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den betreffenden Vermögensgegenstand oder die betreffende Schuld ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber das Unternehmen fortführt.

¹⁴⁶ Vgl. Arbeitsunterlagen M-AUT GmbH.

¹⁴⁷ Vgl. Abbildung 1: Organigramm M-AUT GmbH, S. 2.

¹⁴⁸ S. § 10 (2) KStG.

¹⁴⁹ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 227.

¹⁵⁰ Vgl. Anhang 1: Darstellung der unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerte, S. 106.

Der offene Stand der Teilwertabschreibung zum 30.06.2016 beträgt EUR 24.273,- und zum 30.06.2017 EUR 4.273,-. Aufgrund der unterschiedlichen unternehmens- und steuerrechtlichen Bewertung des Finanzanlagevermögens ergibt sich eine temporäre Differenz. In der nachfolgenden Tabelle werden die latenten Steuern, die zum 01.07.2016 sowie zum 30.06.2017 aus dem Finanzanlagevermögen entstanden sind, dargestellt:

	Stand latente Steuer 01.07.2016					Stand latente Steuer 30.06.2017					
	Buchwert		Differenz zu 2015/16	Ansatz latente Steuern ja/nein	Latente Steuer		Buchwert		Differenz zu 2016/17	Latente Steuer	
	UR	StR			Aktiv	Passiv	UR	StR		Aktiv	Passiv
Teilwertabschreibung	0	24.273	24.273	ja	6.068		0	4.273	4.273	1.068	
Gesamt					6.068					1.068	

Tabelle 24: Gegenüberstellung der latenten Steuern „Teilwertabschreibung bei Finanzanlagevermögen“,
Quelle: eigene Darstellung.

Zum Bilanzstichtag 30.06.2017 beträgt der Stand der aktiven latenten Steuern aus dem Sachverhalt „Teilwertabschreibung bei Finanzanlagevermögen“ EUR 1.068,- (Vorjahr: EUR 6.068,-). Zukünftig ergibt sich daraus für die M-AUT GmbH eine Steuerentlastung.

Zusammenfassend können der beschriebene Sachverhalt und die Bilanzierung von aktiven latenten Steuern wie folgt dargestellt werden:

Sachverhalt	Steuerbilanz	Art der latenten Steuern	Betrag zum 30.06.2017
Teilwertabschreibung bei Finanzanlagevermögen	AKTIVA A. III. Finanzanlagen	aktive latente Steuer	1.068

Tabelle 25: Endbestand der latenten Steuern „Teilwertabschreibung bei Finanzanlagevermögen“,
Quelle: eigene Darstellung.

3.1.4. Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten

Gemäß § 198 (5) UGB sind Ausgaben vor dem Abschlussstichtag als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite auszuweisen, soweit sie als Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag gelten.¹⁵¹

In diesem Kapitel werden die latenten Steuern, die beim Kooperationspartner gemäß § 198 (9) und (10) UGB im Zusammenhang mit den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten entstanden sind, dargestellt. Genauer werden in diesem Kapitel die Themen „Geldbeschaffungskosten“ und „PKW-Leasing“ dargestellt. Diese besitzen vor allem in der Steuerbilanz große Relevanz.

Zuerst werden die Unterschiede zwischen den unternehmens- und steuerrechtlichen Werten der Geldbeschaffungskosten und anschließend jene, die sich aus dem PKW-Leasing

¹⁵¹ EGGERS/SAMER/BERTL (2016), S. 289.

ergeben, gezeigt und erläutert. Ausgehend von den Differenzwerten wird die Bildung von latenten Steuern vorgenommen.

1. Geldbeschaffungskosten

In der folgenden Tabelle werden die unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerte zum 30.06.2016 sowie zum 30.06.2017 der Geldbeschaffungskosten, die für die nachstehenden Berechnungen der latenten Steuern benötigt werden, dargestellt:

Konto aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	Buchwert 30.06.2016 UR	Buchwert 30.06.2017 UR	Buchwert 30.06.2016 StR	Buchwert 30.06.2017 StR
Geldbeschaffungskosten	0	0	139.493	129.692
Offener Stand gesamt	0	0	139.493	129.692

Tabelle 26: Geldbeschaffungskosten,
Quelle: eigene Darstellung.

Wie Tabelle 26 entnommen werden kann, ergeben sich aus den unternehmens- und steuerrechtlichen Geldbeschaffungskosten Differenzen zum 30.06.2016 iHv EUR 139.493,- und zum 30.06.2017 iHv EUR 129.692,-. Die Differenzen entsprechen den steuerrechtlichen Geldbeschaffungskosten. Die Unterschiedsbeträge ergeben sich aufgrund folgender Sachverhalte:

Steuerrechtlich sind nach § 6 (3) EStG Geldbeschaffungskosten, die mit einer Verbindlichkeit zusammenhängen, im Jahr der Aufnahme zu aktivieren und zwingend auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit zu verteilen. Unternehmensrechtlich ist eine Aktivierung der Geldbeschaffungskosten dann verpflichtend, wenn laufzeitabhängige Aufwendungen vorliegen. Dies ist beispielsweise bei Bürgschafts- oder Verwaltungsgebühren der Fall. Für die restlichen Aufwendungen, die im Rahmen der Geldbeschaffung entstehen, wird keine Aktivierungsmöglichkeit vorgesehen. Dabei handelt es sich beispielsweise um Aufwendungen wie Vermittlungsprovisionen, Kreditgebühren, Bearbeitungsgebühren, Rechtsanwalts- und Notariatskosten.¹⁵²

Beim Kooperationspartner wurden im Rahmen der Geldbeschaffung Investitionskredite aufgenommen. Dabei sind Kosten wie Grundbucheingabegebühren, Ausstellungsgebühren, Bearbeitungsgebühren und Eintragungsgebühren bei Gericht entstanden. Die genannten Geldbeschaffungskosten sind keine laufzeitabhängigen Aufwendungen und unternehmensrechtlich nicht zu aktivieren. Die M-AUT GmbH wird somit im ersten Jahr der Anschaffung des Kredites mit dem vollen Aufwand belastet. Steuerrechtlich wurden eine Aktivierung der Verbindlichkeiten und eine Aufteilung auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeiten vorgenommen. Die unternehmensrechtliche und steuerrechtliche Erfassung

¹⁵² Vgl. EGGERS/SAMER/BERTL (2016), S. 102.

und Aufteilung der Gelbeschaffungskosten pro Laufzeit können dem Anhang entnommen werden.¹⁵³

Der offene Stand der Geldbeschaffungskosten beträgt steuerrechtlich zum 30.06.2016 EUR 139.493,- und zum 30.06.2017 EUR 129.692,-. Aufgrund der unterschiedlichen unternehmens- und steuerrechtlichen Erfassung und Aufteilung der Gelbeschaffungskosten ergibt sich eine temporäre Differenz. Steuerrechtlich entsteht über die Laufzeit zukünftig ein höherer Aufwand und somit eine Steuerentlastung. Für die Jahresabschlusserrstellung 2016/17 entsteht eine aktive latente Steuer iHv EUR 32.423,- (Vorjahr: EUR 34.873,-).

Die nachstehende Tabelle stellt die aktiven latenten Steuern, die sich aus der Anschaffung eines Investitionskredites ergeben haben, zum 01.07.2016 sowie zum 30.06.2017 dar:

	Stand latente Steuer 01.07.2016					Stand latente Steuer 30.06.2017					
	Buchwert		Differenz zu 2015/16	Ansatz latente Steuern ja/nein	Latente Steuer		Buchwert		Differenz zu 2016/17	Latente Steuer	
	UR	StR			Aktiv	Passiv	UR	StR		Aktiv	Passiv
Geldbeschaffungskosten	0	139.493	139.493	ja	34.873		0	129.692	129.692	32.423	
Gesamt					34.873					32.423	

Tabelle 27: Gegenüberstellung der latenten Steuern „Geldbeschaffungskosten“,
Quelle: eigene Darstellung.

Zusammenfassend können der beschriebene Sachverhalt und die Bilanzierung von aktiven latenten Steuern wie folgt dargestellt werden:

Sachverhalt	Steuerbilanz	Art der latenten Steuern	Betrag zum 30.06.2017
	AKTIVA		
Geldbeschaffungskosten	C.	aktive latente Steuer	32.423
	Rechnungsabgrenzungsposten		

Tabelle 28: Endbestand der latenten Steuern „Geldbeschaffungskosten“,
Quelle: eigene Darstellung.

Anschließend werden nun die Unterschiede zwischen den unternehmens- und steuerrechtlichen Werten, die sich aus dem PKW-Leasing ergeben haben, gezeigt und erläutert.

2. PKW-Leasing

In der folgenden Tabelle werden die unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerte zum 30.06.2016 sowie zum 30.06.2017 des PKW-Leasings, die für die nachstehenden Berechnungen der latenten Steuern benötigt werden, dargestellt:

¹⁵³ Vgl. Anhang 1: Darstellung der unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerte, S. 107.

Konto aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	Buchwert 30.06.2016 UR	Buchwert 30.06.2017 UR	Buchwert 30.06.2016 StR	Buchwert 30.06.2017 StR
PKW-Leasing	0	0	28.010	32.746
Offener Stand gesamt	0	0	28.010	32.746

Tabelle 29: PKW-Leasing,
Quelle: eigene Darstellung.

Wie Tabelle 29 entnommen werden kann, ergeben sich aus dem unternehmens- und steuerrechtlichen PKW-Leasing Differenzen zum 30.06.2016 iHv EUR 28.010,- und zum 30.06.2017 iHv EUR 32.746,-. Die Differenzen entsprechen dem steuerrechtlichen Buchwert des PKW-Leasings. Die Unterschiedsbeträge ergeben sich aufgrund folgender Sachverhalte:

Das Leasing ist eine spezielle Form der Beschaffung von Investitionsgütern, wodurch ermöglicht wird, eine Sache gegen Bezahlung einer Leasingrate zu nutzen. Ein Leasingvertrag stellt dabei die Vereinbarung zwischen dem Leasinggeber und dem Leasingnehmer dar. In diesem werden unter anderem das Leasingobjekt, die Grundmietzeit und die monatliche Leasingrate festgelegt. Die Inhalte des Vertrags bestimmen zusätzlich noch die Behandlung der Leasingobjekte in der Rechnungslegung. Für die Bilanzierung ist zu unterscheiden, ob es sich um ein „finance leasing“¹⁵⁴ oder um ein „operating leasing“¹⁵⁵ handelt. Diese Einstufung ist deshalb notwendig, da bei einem „finance leasing“ (im Gegensatz zu einem „operating leasing“) steuerrechtlich ein Aktivposten zu bilden ist, der über die Leasinglaufzeit hinweg aufgelöst wird.¹⁵⁶

Der Kooperationspartner besitzt einige Leasinggüter. Darunter befinden sich vor allem PKW. Um feststellen zu können, um welche Leasingart es sich handelt, müssen die Verträge zwischen der M-AUT GmbH und der Leasinggesellschaft untersucht werden. Aus der Überprüfung der zugrundeliegenden Leasingverträge ergab sich, dass alle Leasingfahrzeuge unter „finance leasing“ einzuordnen sind, weshalb ein Aktivposten zu bilden ist. Einige Merkmale dessen waren, dass sich die Grundmietzeit an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer orientiert und der M-AUT GmbH am Ende der Vertragslaufzeit die Kaufoption angeboten wird. Somit trägt der Kooperationspartner das Risiko des zufälligen Untergangs oder der Beschädigung des Leasinggutes.¹⁵⁷

¹⁵⁴ Anmerkung: Der Vermögensgegenstand wird dem Leasingnehmer langfristig zur Verfügung gestellt. Die Vertragslaufzeit orientiert sich häufig an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Die Vereinbarung unterliegt grundsätzlich einer unkündbaren Grundmietzeit. Das Risiko des zufälligen Untergangs bzw. der Beschädigung des Leasinggutes wird auf den Leasingnehmer überwält.

¹⁵⁵ Anmerkung: Das geleaste Gut wird nur kurzfristig genutzt. Die Grundmietzeit wird nicht vereinbart. Alle Risiken des zufälligen Untergangs bzw. der Beschädigung des Leasinggutes trägt der Leasinggeber.

¹⁵⁶ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 211.

¹⁵⁷ Vgl. Arbeitsunterlagen M-AUT GmbH.

Steuerrechtlich sind die PKW gemäß § 8 (6) Z 2 EStG über mindestens acht Jahre hinweg abzuschreiben. Übersteigen die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Teile des Nutzungsentgeltes die Absetzung für die Abnutzung des Vermieters, hat der Steuerpflichtige für den Unterschiedsbetrag einen Aktivposten zu bilden. Der Aktivposten ist so abzuschreiben, dass der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallende Gesamtbetrag der Aufwendungen jeweils den Abschreibungssätzen einer achtjährigen Nutzungsdauer entspricht.¹⁵⁸

Die steuerrechtliche Berechnung des Aktivpostens, die zulässige Abschreibung der Leasinggüter pro Laufzeit also, kann dem Anhang entnommen werden.¹⁵⁹

Der offene Stand des PKW-Leasings beträgt steuerrechtlich zum 30.06.2016 EUR 28.010,- und zum 30.06.2017 EUR 32.746,-. Unternehmensrechtlich wird kein Aktivposten gebildet. Die Leasingraten werden als Aufwand verbucht. Somit beträgt der unternehmensrechtliche Buchwert immer EUR Null.

Aufgrund der unterschiedlichen unternehmens- und steuerrechtlichen Erfassung und Aufteilung des PKW-Leasings ergibt sich eine temporäre Differenz. Steuerrechtlich entsteht über die Laufzeit zukünftig ein höherer Aufwand und somit eine Steuerentlastung. Für die Jahresabschlusserstellung 2016/17 entsteht eine aktive latente Steuer iHv EUR 8.178,- (Vorjahr: EUR 7.003,-).

Die nachstehende Tabelle stellt die aktiven latenten Steuern, die sich aus dem Sachverhalt „AfA bei PKW-Leasing“ ergeben haben, zum 01.07.2016 sowie zum 30.06.2017 dar:

	Stand latente Steuer 01.07.2016						Stand latente Steuer 30.06.2017				
	Buchwert		Differenz zu 2015/16	Ansatz latente Steuern ja/nein	Latente Steuer		Buchwert		Differenz zu 2016/17	Latente Steuer	
	UR	StR			Aktiv	Passiv	UR	StR		Aktiv	Passiv
AfA bei PKW-Leasing	0	28.010	28.010	ja	7.003		0	32.746	32.746	8.187	
Gesamt					7.003					8.187	

Tabelle 30: Gegenüberstellung der latenten Steuern „AfA bei PKW-Leasing“,
Quelle: eigene Darstellung.

Zusammenfassend können der beschriebene Sachverhalt und die Bilanzierung von aktiven latenten Steuern wie folgt dargestellt werden:

¹⁵⁸ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 103.

¹⁵⁹ Vgl. Anhang 1: Darstellung der unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerte, S. 108 f.

Sachverhalt	Steuerbilanz	Art der latenten Steuern	Betrag zum 30.06.2017
	AKTIVA		
AfA bei PKW-Leasing	C.	aktive latente Steuer	8.187
	Rechnungsabgrenzungsposten		

Tabelle 31: Endbestand der latenten Steuern „AfA bei PKW-Leasing“,
Quelle: eigene Darstellung.

Im nächsten Kapitel werden die latenten Steuern, die gemäß § 198 (9) und (10) UGB auf der Passivseite der Bilanz entstanden sind, beschrieben.

3.1.5. Unversteuerte Rücklagen

In diesem Kapitel wird überprüft, ob beim Kooperationspartner gemäß § 198 (9) und (10) UGB latente Steuern im Zusammenhang mit den unversteuerten Rücklagen entstanden sind.

Zuerst werden die Unterschiede zwischen den unternehmens- und steuerrechtlichen Werten gezeigt und erläutert. Ausgehend von den Differenzwerten wird die Bildung von latenten Steuern im Zusammenhang mit den unversteuerten Rücklagen vorgenommen.

In Tabelle 32 werden die unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerte der unversteuerten Rücklagen, die sich aus den Maschinen, den sonstigen körperlichen Wirtschaftsgütern und aus den Betriebs- und Geschäftsausstattungen zusammensetzen, zum 30.06.2016 sowie zum 30.06.2017 dargestellt:

Konto und Art der Bewertungsreserve	Buchwert 30.06.2016 UR	Verbrauch UR	Buchwert 30.06.2017 UR	Buchwert 30.06.2016 StR	Verbrauch StR	Buchwert 30.06.2017 StR
440 Maschine	0	0	0	296	-197	99
580 Betriebs- und Geschäftsausstattungen	0	0	0	159.314	-13.057	146.257
641 sonstige körperliche Wirtschaftsgüter	0	0	0	16.231	-6.090	10.142
Offener Stand gesamt	0	0	0	175.842	-19.344	156.498

Tabelle 32: Stand der unternehmens- und steuerrechtlichen Rücklagen,
Quelle: eigene Darstellung.

Wie Tabelle 32 entnommen werden kann, wurden unternehmensrechtlich keine unversteuerten Rücklagen angesetzt. Somit ergibt sich zwischen dem Unternehmens- und Steuerrecht eine Differenz zum 30.06.2016 iHv EUR 175.842,- und zum 30.06.2017 iHv EUR 156.498,-. Die Differenzen entsprechen den steuerrechtlichen Rücklagen. Nachstehend wird die Frage beantwortet, wie die Unterschiedsbeträge im Rahmen der Bilanzierung entstanden sind.

Steuerliche Sonderbewertungsvorschriften, die Investitionsanreize schaffen sollen, äußern sich beispielsweise in einer vorzeitigen Abschreibung des geförderten Gegenstandes oder im Übertrag stiller Reserven auf neu angeschaffte Vermögensgegenstände.¹⁶⁰

Beim Kooperationspartner setzen sich die unversteuerten Rücklagen aus der Anschaffung von Maschinen, sonstigen körperlichen Wirtschaftsgütern und Betriebs- und Geschäftsausstattungen zusammen. Die Anlagen wurden im Anschaffungsjahr gemäß § 7a EStG steuerlich vorzeitig abgeschrieben. Dabei wird zugelassen, dass die Vermögensgegenstände aufgrund von Sonderabschreibungen unterbewertet werden. Es handelt sich um eine Begünstigung des Steuerrechts. Zusätzlich setzt das Steuerrecht voraus, dass die Sonderabschreibung auch im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss berücksichtigt wird. In diesem Fall kommt es zu einer umgekehrten Maßgeblichkeit.¹⁶¹

Unternehmensrechtlich sind gemäß § 205 UGB aF Sonderabschreibungen von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, die aufgrund steuerlicher Vorschriften vorgenommen worden sind, auf der Passivseite auszuweisen.¹⁶² Scheiden die Vermögensgegenstände, für die die Bewertungsreserve gebildet wurde, aus dem Vermögen aus, ist die Bewertungsreserve aufzulösen.¹⁶³

Durch Inkrafttreten des RÄG 2014 wurden letztlich die unversteuerten Rücklagen abgeschafft. Die Gründe dafür sind, dass die Form der Darstellung der unversteuerten Rücklagen bzw. begünstigter Abschreibungen international nicht bekannt und überdies bilanzrichtlinienwidrig sind.¹⁶⁴

Aufgrund der Änderungen durch das RÄG 2014 sind die unversteuerten Rücklagen, die nach § 205 UGB im Geschäftsjahr 2015/16 erfasst wurden, aufzulösen. Dabei ist zu beachten, dass die unversteuerten Rücklagen in eine Gewinnrücklage und in die darin enthaltene passive latente Steuer einzustellen sind.¹⁶⁵ Bei dieser Buchung handelt es sich um eine Maßnahme, bei der das Vorjahr bzw. Jahr 2015/16 anzupassen ist:

2015/16: Umbuchung: Auflösung Bewertungsreserve gemäß § 7a EStG

(9) unversteuerte Rücklagen	175.841,-	/(9) andere Rücklagen	131.881,-
		/(3) passive latente Steuern	43.960,-

¹⁶⁰ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 96 ff.

¹⁶¹ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 98 f.

¹⁶² S. § 205 (1) UGB i.d.F. BGBl I 2005/120.

¹⁶³ S. § 205 (2) UGB i.d.F. BGBl I 2005/120.

¹⁶⁴ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 204.

¹⁶⁵ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 204.

Nach Durchführung dieser Umbuchung beträgt die unversteuerte Rücklage in der Eröffnungsbilanz 2016/17 EUR Null. Die Gewinnrücklage aus diesem Geschäftsfall beträgt zum 01.07.2016 EUR 131.881,-. Die auf die unversteuerte Rücklage lastende latente Steuer iHv EUR 43.961,- wird auf die Rückstellung für latente Steuern übertragen. Zum Bilanzstichtag 30.06.2017 wurde die Gewinnrücklage aufgelöst. Daraus ergibt sich eine steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung iHv EUR - 131.881,-.

Damit es bei der Übertragung der unversteuerten Rücklagen zu keiner Besteuerung kommt, sieht § 124b (271) EStG vor, dass bestehende unversteuerte Rücklagen iSd § 906 (31) UGB unabhängig vom unternehmensrechtlichen Jahresabschluss als steuerliche Rücklage weitergeführt werden können. Ebenso wurde § 12 (1) EStG insofern erweitert, als nun der Übertrag der stillen Reserven unabhängig von der Behandlung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss zu erfolgen hat und im Anlageverzeichnis auszuweisen ist.¹⁶⁶

Bei der M-AUT GmbH werden die unversteuerten Rücklagen außerhalb des unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses in Nebenrechnungen und eigenen Aufzeichnungen beachtet und deren Veränderung in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung entsprechend berücksichtigt.¹⁶⁷

Die steuerlichen Rücklagen betragen im Jahr 2015/16 EUR 175.842,-. Im Laufe des Jahres 2016/17 wurden die Rücklagen gemäß § 7a EStG iHv EUR 19.344,- verbraucht. Aus dem Verbrauch bzw. der Abschreibung ergibt sich eine Mehr-Weniger-Rechnung iHv EUR + 19.344,-. Aus Tabelle 32 kann der offene Stand zum 30.06.2017 iHv EUR 156.498,- entnommen werden. Somit ist dieser Betrag in der steuerrechtlichen Bilanz zum Stichtag 2016/17 unter dem Posten „B. unversteuerte Rücklagen“ gemäß § 224 (3) UGB aF ausgewiesen.

Unternehmensrechtlich wurden die unversteuerten Rücklagen zum Geschäftsjahr 2016/17 aufgelöst. Somit entsteht aus der unversteuerten Rücklage ein Unterschiedsbetrag zwischen dem Unternehmens- und dem Steuerrecht. Bei diesem Sachverhalt handelt es sich um eine temporäre Differenz. Die steuerrechtliche Abschreibung der Bewertungsreserve stellt einen Aufwand dar. Dieser besteht so lange, bis die gesamte steuerliche Rücklage aufgelöst wurde. Aus diesem Grund ist eine passive latente Steuer zu bilden. Die folgende Tabelle stellt den Stand der latenten Steuern zum 01.07.2016 und zum 30.06.2017 dar:

¹⁶⁶ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 70.

¹⁶⁷ Vgl. Arbeitsunterlagen M-AUT GmbH; ebenso EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 99.

	Stand latente Steuer 01.07.2016					Stand latente Steuer 30.06.2017					
	Buchwert		Differenz zu 2015/16	Ansatz latente Steuern ja/nein	Latente Steuer		Buchwert		Differenz zu 2016/17	Latente Steuer	
	UR	StR			Aktiv	Passiv	UR	StR		Aktiv	Passiv
Bewertungsreserve	0	175.841	175.841	ja		43.960	0	170.312	170.312		42.578
Gesamt						43.960					42.578

Tabelle 33: Gegenüberstellung der latenten Steuern „Bewertungsreserve“,
Quelle: eigene Darstellung.

Für die M-AUT GmbH waren aus der unversteuerten Rücklage erstmals für das Geschäftsjahr 2016/17 passive latente Steuern iHv EUR 39.125,- zu bilden. Künftig entsteht dadurch eine Steuerbelastung.

Zusammenfassend können der beschriebene Sachverhalt und die Bilanzierung von passiven latenten Steuern wie folgt dargestellt werden:

Sachverhalt	Steuerbilanz	Art der latenten Steuern	Betrag zum 30.06.2017
	PASSIVA		
Bewertungsreserve	B. unversteuerte Rücklagen	passive latente Steuer	39.125

Tabelle 34: Endbestand der latenten Steuern „Bewertungsreserve“,
Quelle: eigene Darstellung.

3.1.6. Rückstellungen

In diesem Kapitel werden die temporären Differenzen, die im Zusammenhang mit der Rückstellungsbewertung angefallen sind, dargestellt. Darunter befinden sich die Abfertigungsrückstellungen, die Jubiläumsrückstellungen und die Pensionsrückstellung. Diese genannten Rückstellungen sind grundsätzlich langfristige Rückstellungen mit gleichartiger Grundlage. Nach Inkrafttreten des RÄG 2014 wurden die Fachgutachten „KFS/RL 2“ für Abfertigungen und „KFS/RL 3“ für Pensionen vom AFRAC iSd § 211 UGB wegen ihrer vergleichbaren Charakteristik zusammengefasst und aktualisiert. Diese befinden sich in der AFRAC-Stellungnahme 27¹⁶⁸ unter der Bezeichnung Rückstellungen für Pensions-, Abfertigungs-, Jubiläumsgeld- und vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen nach den Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches.¹⁶⁹

Nachstehend werden zuerst die Unterschiede zwischen den unternehmens- und steuerrechtlichen Werten gezeigt und erläutert. Ausgehend von den Differenzwerten wird die Bildung von latenten Steuern im Zusammenhang mit den Rückstellungen vorgenommen.

¹⁶⁸ S. AFRAC-Stellungnahme 27: Personalarückstellungen.

¹⁶⁹ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 102.

1. Abfertigungszahlungen

In der folgenden Tabelle werden die unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerte zum 30.06.2016 sowie zum 30.06.2017 der Abfertigungszahlungen, die für die nachstehenden Berechnungen der latenten Steuern benötigt werden, dargestellt:

	Buchwert 30.06.2016 UR	Buchwert 30.06.2017 UR	Buchwert 30.06.2016 StR	Buchwert 30.06.2017 StR
Abfertigungszahlungen	0	0	33.810	136.235
Offener Stand gesamt	0	0	33.810	136.235

Tabelle 35: Abfertigungszahlungen,
Quelle: eigene Darstellung.

Wie Tabelle 35 entnommen werden kann, ergeben sich aus den unternehmens- und steuerrechtlichen Abfertigungszahlungen Differenzen zum 30.06.2016 iHv EUR 33.810,- und zum 30.06.2017 iHv EUR 136.235,-. Die Differenzen entsprechen den steuerrechtlichen Abfertigungszahlungen. Die Unterschiedsbeträge ergeben sich aufgrund folgender Sachverhalte:

Gemäß § 124b Z 68 EStG konnte die zum 31.12.2002 bestehende steuerliche Abfertigungsrückstellung per Antrag steuerfrei auf das steuerliche Eigenkapitalkonto übertragen werden. Die Übertragung in das Eigenkapital fand nur außerbücherlich statt, da die bestehende unternehmensrechtliche Abfertigungsrückstellung von dieser Maßnahme nicht betroffen war. Nach Inanspruchnahme dieser Begünstigung durch das Unternehmen kann mit steuerlicher Wirkung keine neue Abfertigungsrückstellung mehr gebildet werden. Dafür können ab diesem Zeitpunkt die Abfertigungszahlungen – jeweils über fünf Jahre verteilt – steuerlich geltend gemacht werden. Mit der Auflösung der steuerlichen Abfertigungsrückstellungen gemäß § 124b Z 68 EStG trat der Fall ein, dass der unternehmensrechtlichen Abfertigungsrückstellung keine steuerliche Abfertigungsrückstellung gegenüberstand, womit die aktive Steuerlatenz sofort um das Ausmaß von 25 % der aufgelösten steuerlichen Abfertigungsrückstellung gestiegen ist.¹⁷⁰

Die M-AUT GmbH machte im Jahr 2002 von der steuerfreien Übertragung der Abfertigungsrückstellung in das steuerliche Eigenkapital Gebrauch. 2016 wurden an ausgeschiedene MitarbeiterInnen Abfertigungen in Höhe von EUR 145.912,- bezahlt. Die Auszahlung wurde bereits gebucht. Steuerlich ist die gesamte Auszahlung auf fünf Jahre zu verteilen. In den vorhergehenden Jahren 2010, 2012, 2013 und 2014 wurden ebenso Abfertigungsauszahlungen geleistet. Die Aufteilung der steuerlichen Absetzungsfähigkeiten der Abfertigungszahlungen auf fünf Jahre kann dem Anhang entnommen werden.¹⁷¹

¹⁷⁰ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 148 ff.

¹⁷¹ Vgl. Anhang 1: Darstellung der unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerte, S. 110.

Der offene Stand der Abfertigungszahlungen zum 30.06.2016 beträgt EUR 33.810,- und zum 30.06.2017 EUR 136.235,-. Aufgrund der unterschiedlichen unternehmens- und steuerrechtlichen Erfassung und Aufteilung der Abfertigungszahlungen ergibt sich eine temporäre Differenz. Für die Jahresabschlusserstellung 2016/17 entsteht eine aktive latente Steuer iHv 34.059,- (Vorjahr: EUR 8.453,-). Daraus ergibt sich künftig eine Steuerentlastung.

Die nachstehende Tabelle stellt die aktiven latenten Steuern, die sich aus den Abfertigungszahlungen ergeben haben, zum 01.07.2016 sowie zum 30.06.2017 wie folgt dar:

	Stand latente Steuer 01.07.2016					Stand latente Steuer 30.06.2017					
	Buchwert		Differenz zu 2015/16	Ansatz latente Steuern ja/nein	Latente Steuer		Buchwert		Differenz zu 2016/17	Latente Steuer	
	UR	StR			Aktiv	Passiv	UR	StR		Aktiv	Passiv
Fünftelregelung bei Abfertigung	0	33.810	33.810	ja	8.453		0	136.235	136.235	34.059	
Gesamt					8.453					34.059	

Tabelle 36: Gegenüberstellung der latenten Steuern „Fünftelregelung bei Abfertigung“,
Quelle: eigene Darstellung.

Der Unterschiedsbetrag ist weder in der Unternehmens- noch in der Steuerbilanz der M-AUT GmbH zu sehen, da die offenen Fünftelbeträge aus der Verteilung von späteren Abfertigungszahlungen steuerlich keinen Aktivposten darstellen. Somit wird der Posten „Abfertigungszahlungen“ für die Steuerbilanz außerbücherlich mitgeführt.¹⁷²

Zusammenfassend können der beschriebene Sachverhalt und die Bilanzierung von aktiven latenten Steuern wie folgt dargestellt werden:

Sachverhalt	Steuerbilanz	Art der latenten Steuern	Betrag zum 30.06.2017
Fünftelregelung bei Abfertigung	außerbilanzielle Erfassung	aktive latente Steuer	34.059

Tabelle 37: Endbestand der latenten Steuern „Fünftelregelung bei Abfertigung“,
Quelle: eigene Darstellung.

2. Rückstellungen für Abfertigungen

In der folgenden Tabelle werden die unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerte zum 30.06.2016 sowie zum 30.06.2017 der Abfertigungsrückstellungen, die für die nachstehenden Berechnungen der latenten Steuern benötigt werden, wie folgt dargestellt:

¹⁷² Vgl. HIRSCHLER/SULZ (2010), S. 721.

	Buchwert 30.06.2016 UR	Buchwert 30.06.2017 UR	Buchwert 30.06.2016 StR	Buchwert 30.06.2017 StR
Abfertigungsrückstellungen	468.134	394.797	0	0
Offener Stand gesamt	468.134	394.797	0	0

Tabelle 38: Abfertigungsrückstellungen,
Quelle: eigene Darstellung.

Wie Tabelle 38 entnommen werden kann, ergeben sich aus den unternehmens- und steuerrechtlichen Abfertigungsrückstellungen Differenzen zum 30.06.2016 iHv EUR 468.134,- und zum 30.06.2017 iHv EUR 394.797,-. Die Differenzen entsprechen den unternehmensrechtlichen Abfertigungsrückstellungen. Die Unterschiedsbeträge ergeben sich aufgrund folgender Sachverhalte:

Häufig haben ArbeitnehmerInnen bei der Auflösung von Dienstverhältnissen Anspruch auf die Auszahlung einer Abfertigung. Gemäß § 198 (8) Z 4 lit a UGB sind UnternehmerInnen verpflichtet, für die voraussichtlich entstehenden Abfertigungsansprüche Rückstellungen zu bilden. Diese Bestimmung gilt auch nach Inkrafttreten des RÄG 2014 für die ArbeitnehmerInnen, deren Dienstvertrag bis zum 31.12.2002 begründet wurde und die für das System „Abfertigung alt“ optiert haben.¹⁷³

Die steuerliche Behandlung hängt davon ab, ob das Unternehmen gemäß § 124b Z 68 EStG die bestehende steuerliche Abfertigungsrückstellung mit 31.12.2002 (bei abweichendem Wirtschaftsjahr mit Ende des 2002 endenden Wirtschaftsjahres) auf eine als versteuert geltende Rücklage steuerfrei übertragen hat.¹⁷⁴

Die M-AUT GmbH hat die steuerlichen Abfertigungsrückstellungen gemäß § 124b Z 68 EStG aufgelöst. Daraus lässt sich schließen, dass steuerrechtlich keine Abfertigungsrückstellung mehr gebildet werden darf. Somit beträgt der steuerrechtliche Wert für die Berechnung der latenten Steuern EUR Null. Die genauere Beschreibung dessen befindet sich in diesem Kapitel unter „Abfertigungszahlungen“.

Unternehmensrechtlich musste die Abfertigungsrückstellung jedenfalls weitergeführt werden. Somit erfolgt die Berechnung von Abfertigungsrückstellungen für die M-AUT GmbH erstmalig ab 01.07.2016 auf Grundlage von § 211 UGB idF RÄG 2014 iVm der AFRAC-Stellungnahme 27 Personalrückstellungen und den Informationen des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 25. Oktober 2016

¹⁷³ Vgl. BERTL/DEUTSCH-GOLDONI/HIRSCHLER (2017), S. 532.

¹⁷⁴ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 399.

bzw. 20. Jänner 2017 nach finanzmathematischen Grundsätzen auf Basis des Teilwertverfahrens¹⁷⁵ unter Anwendung der Nettomethode.

Der Berechnung der Abfertigungsrückstellung zum 30.06.2017 wird ein Nettozinssatz zum 30.06.2017 von 1,24 % p.a. (Vorjahr: 2,10 % p.a.) und das gesetzliche Pensionsantrittsalter (bei Männern 65 Jahre und bei Frauen 60 Jahre) zugrunde gelegt. Der Rechnungszinssatz basiert auf dem 10-Jahresdurchschnittszinssatz bei einer Restlaufzeit von 15 Jahren, welcher zum 30.06.2017 laut Deutscher Bundesbank 3,86 % p.a. beträgt, und einer geschätzten durchschnittlichen Bezugserhöhung von 2,59 % p.a. Für die Schätzung der Bezugserhöhungen wurden die Lohnindizes der letzten zehn Jahre aus dem Durchschnitt der für die Gesellschaft anzuwendenden Kollektivverträge laut Statistik Austria herangezogen. Die Lohnindizes betragen zum Bilanzstichtag des 30.06.2017 2,59 % p.a.¹⁷⁶

Nach Feststellung der Rechnungszinssätze können die Abfertigungsrückstellungen zum Bilanzstichtag ermittelt und deren Veränderungen berechnet werden. Diese können der folgenden Tabelle entnommen werden:

	Stand 30.06.2016	Stand 30.06.2016	Stand 30.06.2017	Stand 30.06.2017	Veränderung Bewertungs- methoden	Veränderung Gesamt	Veränderung durch Zinsänderung
Abfertigungsrückstellung UR	2,10%	1,54%	2,10%	1,24%			
	468.134	483.386	447.799	394.797	15.252	-73.337	-53.002

Tabelle 39: Veränderung Abfertigungsrückstellung bei erstmaliger Anwendung,
Quelle: eigene Darstellung.

Aufgrund der erstmaligen Anwendung ergibt sich zum 30.06.2016/01.07.2016 bei der Abfertigungsrückstellung ein Unterschiedsbetrag iHv EUR 15.252,-. Dieser Unterschiedsbetrag resultiert aus der Differenz zwischen EUR 483.386,- und EUR 468.134,-. Zusätzlich wurde dieser Betrag im Geschäftsjahr 2016/17 aufwandswirksam passiviert. Für die Ermittlung des Unterschiedsbetrages gemäß § 906 (33) und (34) UGB wurde die Rückstellung zum 30.06.2016 mit einem Nettozinssatz zum 30.06.2016 in Höhe von 1,54 % p.a. berechnet. Dieser basiert auf dem 10-Jahresdurchschnittszinssatz laut Deutscher Bundesbank zum 30.06.2016 in Höhe von 4,17 % p.a. (Restlaufzeit 15 Jahre) und einer geschätzten durchschnittlichen Bezugserhöhung in Höhe von 2,59 % p.a.¹⁷⁷

Die Abfertigungsrückstellung beträgt zum Bilanzstichtag 30.06.2017 EUR 394.797,- (Vorjahr: EUR 468.134,-). Bei der Jahresabschlusserstellung wurde somit die Rückstellung in

¹⁷⁵ Anmerkung: Beim Teilwertverfahren erfolgt die Allokation des Rentenbarwertes durch Zuordnung „gleichwertiger Prämien“ zu den einzelnen Perioden unter Berücksichtigung von Zinswirkungen.

¹⁷⁶ Vgl. Arbeitsunterlagen M-AUT GmbH.

¹⁷⁷ Vgl. Arbeitsunterlagen M-AUT GmbH.

Höhe von EUR 73.337,- aufgelöst. Die Zinsveränderung zum 30.06.2017 beträgt EUR 53.002,- (EUR 394.797,- - EUR 447.799,-).

Nach der Gegenüberstellung der unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Abfertigungsrückstellungen ergibt sich ein Unterschiedsbetrag. Dieser ist in der Mehr-Weniger-Rechnung zu erfassen. Der Grund dafür ist, dass die steuerliche Rückstellung 2002 steuerfrei aufgelöst wurde. Sind in Zukunft Abfertigungen zu zahlen, so ist die unternehmensrechtliche Rückstellung entsprechend aufzulösen. Steuerlich kann der Aufwand über fünf Jahre verteilt geltend gemacht werden. Dies führt zu einer Steuerentlastung in der Zukunft. Die folgende Tabelle zeigt die latenten Steuern, die sich bei der M-AUT für die Jahresabschlusserstellung ergeben haben:

	Stand latente Steuer 01.07.2016					Stand latente Steuer 30.06.2017					
	Buchwert		Differenz zu 2015/16	Ansatz latente Steuern ja/nein	Latente Steuer		Buchwert		Differenz zu 2016/17	Latente Steuer	
	UR	StR			Aktiv	Passiv	UR	StR		Aktiv	Passiv
Abfertigungsrückstellung	468.134	0	468.134	ja	117.033		394.797	0	394.797	98.699	
Gesamt					117.033					98.699	

Tabelle 40: Gegenüberstellung der latenten Steuern „Abfertigungsrückstellung“,
Quelle: eigene Darstellung.

Zum Bilanzstichtag 30.06.2017 beträgt die aktive latente Steuer EUR 98.699,- und (Vorjahr: EUR 117.033,-). Zukünftig ergibt sich daraus für die M-AUT GmbH eine Steuerentlastung.

Zusammenfassend können der beschriebene Sachverhalt und die Bilanzierung von aktiven latenten Steuern wie folgt dargestellt werden:

Sachverhalt	Bilanzposten	Art der latenten Steuern	Betrag zum 30.06.2017
Bildung einer Rückstellung für Abfertigungen	PASSIVA B. 1. Rückstellungen für Abfertigungen	aktive latente Steuer	98.699

Tabelle 41: Endbestand latente Steuern aus „Rückstellungen für Abfertigungen“,
Quelle: eigene Darstellung.

3. Rückstellungen für Pensionen

In der folgenden Tabelle werden die unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerte zum 30.06.2016 sowie zum 30.06.2017 der Pensionsrückstellungen, die für die nachstehenden Berechnungen der latenten Steuern benötigt werden, dargestellt:

	Buchwert 30.06.2016 UR	Buchwert 30.06.2017 UR	Buchwert 30.06.2016 StR	Buchwert 30.06.2017 StR
Pensionsrückstellungen	1.232.513	1.239.306	892.387	869.411
Offener Stand gesamt	1.232.513	1.239.306	892.387	869.411

Tabelle 42: Pensionsrückstellungen,
Quelle: eigene Darstellung.

Wie Tabelle 42 entnommen werden kann, ergeben sich aus den unternehmens- und steuerrechtlichen Pensionsrückstellungen Differenzen zum 30.06.2016 iHv EUR 340.127,- und zum 30.06.2017 iHv EUR 369.895,-. Die Unterschiedsbeträge ergeben sich aufgrund folgender Sachverhalte:

Rückstellungen für Pensionen sind gemäß § 198 (8) Z 4 lit b UGB zu bilden, wenn ein Unternehmen einem Mitarbeiter/einer Mitarbeiterin eine Pension zusagt. Somit ist sicher, dass das Unternehmen künftig Zahlungen zu leisten hat. Der Ansatz und die Bewertung von Pensionsrückstellungen hängen von einer Vielzahl von teilweise schwankenden Einflussgrößen ab. Schwierigkeiten liegen vor allem darin, dass die zu leistenden Pensionszahlungen bei Entstehen der Pensionsverpflichtungen (wie beispielsweise durch kollektivvertragliche Regelungen, Pensionsstatut, Gesetze oder Betriebsvereinbarungen) noch nicht in deren quantitativer Höhe bekannt sind.¹⁷⁸

Unternehmensrechtlich sind die Rückstellungen für Pensionen, wie die bereits beschriebenen Abfertigungsrückstellungen¹⁷⁹, gemäß § 211 (1) UGB mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag anzusetzen. Dabei ist nach der AFRAC-Stellungnahme 27¹⁸⁰ für die Berechnung ebenso das Teilwertverfahren¹⁸¹ anzuwenden.

Für die Bewertung der Pensionsrückstellungen beauftragt die M-AUT GmbH Experten aus den Bereichen der Finanz- und Versicherungsmathematik. Diese erstellen auf Basis der vorgelegten Daten ein Gutachten über die Pensionen und übermitteln die steuerrechtlichen und unternehmensrechtlichen Werte zum Bilanzstichtag. Dabei ergibt sich die Rückstellung zu jedem Bilanzstichtag als Unterschiedsbetrag aus dem Barwert der künftigen Leistungen und dem Barwert der künftig gleichbleibenden Jahresprämien. Dieses Teilwertverfahren führt dazu, dass eine Änderung der künftigen, rechtsverbindlich zugesagten Leistungen aus der Pensionszusage

¹⁷⁸ Vgl. EGGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 400 f.

¹⁷⁹ Vgl. Kapitel 3.1.6. Rückstellungen, S. 66.

¹⁸⁰ S. AFRAC-Stellungnahme 27: Personalarückstellungen, S. 10.

¹⁸¹ Anmerkung: Beim Teilwertverfahren erfolgt die Allokation des Rentenbarwertes durch Zuordnung „gleichwertiger Prämien“ zu den einzelnen Perioden unter Berücksichtigung von Zinswirkungen.

über das Ausmaß der bisher zugesagten Leistungen hinaus stets nur auf die restliche Aktivitätszeit verteilt werden kann.¹⁸²

Die Vorsorge für vertraglich zugesicherte und unwiderrufliche Pensionsanwartschaften wird in Höhe des versicherungsmathematischen Deckungserfordernisses im Jahr 2016/17 mit EUR 1.239.306,- und im Vorjahr 2015/16 mit EUR 1.232.513,- ausgewiesen. Somit wird im Rahmen der Jahresabschlusserstellung die Rückstellung für Pensionen um EUR 6.793,- erhöht.

Der Rechnungszinssatz basiert auf dem 10-Jahresdurchschnittszinssatz bei einer Restlaufzeit von 15 Jahren, welcher zum 30.06.2017 laut Deutscher Bundesbank 3,86 % p.a. beträgt, und einer geschätzten durchschnittlichen Bezugserhöhung von 2,59 % p.a. Daraus ergibt sich ein Nettozinssatz in Höhe von 1,24 % (Vorjahr: 2,10 %). Die Veränderung der Pensionsrückstellungen kann der folgenden Tabelle entnommen werden:

	Stand 30.06.2016	Stand 30.06.2017	Veränderung Gesamt
Pensionsrückstellung UR	2,10%	1,24%	6.793
	1.232.513	1.239.306	

Tabelle 43: Veränderung Pensionsrückstellung bei erstmaliger Anwendung,
Quelle: eigene Darstellung.

Der Rechnungszinsfuß erfolgt für die steuerrechtliche Pensionsrückstellung gemäß § 14 (6) Z 6 EStG mit dem Zinssatz von 6 %. Der unternehmensrechtlich bilanzierte Rückstellungsbetrag wird in der Regel steuerrechtlich nicht anerkannt. Der steuerrechtliche Rückstellungsbetrag muss gemäß § 14 EStG auch mittels einer versicherungsmathematischen Berechnung festgestellt werden. Aus den unternehmens- und steuerrechtlichen Unterschieden entsteht eine temporäre Differenz. Die nachstehende Tabelle zeigt den Stand der aktiven latenten Steuern zum 01.07.2016 und zum 30.06.2017:

	Stand latente Steuer 01.07.2016					Stand latente Steuer 30.06.2017					
	Buchwert		Differenz zu 2015/16	Ansatz latente Steuern ja/nein	Latente Steuer		Buchwert		Differenz zu 2016/17	Latente Steuer	
	UR	StR			Aktiv	Passiv	UR	StR		Aktiv	Passiv
Pensionsrückstellung	1.232.513	892.387	340.127	ja	85.032		1.239.306	869.411	369.895	92.474	
Gesamt					85.032					92.474	

Tabelle 44: Gegenüberstellung der latenten Steuern „Pensionsrückstellung“,
Quelle: eigene Darstellung.

¹⁸² Vgl. Arbeitsunterlagen M-AUT GmbH.

Zum Bilanzstichtag 30.06.2017 beträgt die aktive latente Steuer EUR 92.474,- (Vorjahr: EUR 85.032,-). Zukünftig ergibt sich daraus für die M-AUT GmbH eine Steuerentlastung.

Zusammenfassend können der beschriebene Sachverhalt und die Bilanzierung von aktiven latenten Steuern wie folgt dargestellt werden:

Sachverhalt	Bilanzposten	Art der latenten Steuern	Betrag zum 30.06.2017
Bildung einer Rückstellung für Pensionen	PASSIVA B. 2. Rückstellungen für Pensionen	aktive latente Steuer	92.474

Tabelle 45: Endbestand latente Steuern aus „Rückstellungen für Pensionen“,
Quelle: eigene Darstellung.

4. Rückstellungen für Jubiläumsgelder

In der folgenden Tabelle werden die unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerte zum 30.06.2016 sowie zum 30.06.2017 der Jubiläumsrückstellungen, die für die nachstehenden Berechnungen der latenten Steuern benötigt werden, dargestellt:

	Buchwert 30.06.2016 UR	Buchwert 30.06.2017 UR	Buchwert 30.06.2016 StR	Buchwert 30.06.2017 StR
Jubiläumsrückstellungen	306.426	368.957	210.223	241.086
Offener Stand gesamt	306.426	368.957	210.223	241.086

Tabelle 46: Jubiläumsrückstellungen,
Quelle: eigene Darstellung.

Wie Tabelle 46 entnommen werden kann, ergeben sich aus den unternehmens- und steuerrechtlichen Jubiläumsrückstellungen Differenzen zum 30.06.2016 iHv EUR 96.203,- und zum 30.06.2017 iHv EUR 127.871,-. Die Unterschiedsbeträge ergeben sich aufgrund folgender Sachverhalte:

Rückstellungen für Jubiläumsgelder sind gemäß § 198 (8) Z 4 lit c UGB dann zu bilden, wenn Kollektivvertragsbestimmungen, Betriebsvereinbarungen oder die Übung besteht, dass das Unternehmen nach einer bestimmten Dienstzeit Jubiläumsgelder an ArbeitnehmerInnen auszahlt. Die Höhe der Auszahlung kann ein absoluter Betrag sein oder sich aus einem bestimmten Prozentsatz des jeweiligen Monatsgehaltes errechnen.¹⁸³

¹⁸³ Vgl. EGGERS/SAMER/BERTL (2016), S. 400 f.

Die Bildung einer Jubiläumsrückstellung hat nach finanzmathematischen Grundsätzen nach dem Teilwertverfahren¹⁸⁴ zu erfolgen. Der Berechnung der Jubiläumsrückstellung zum 30.06.2017 wird ein Nettozinssatz zum 30.06.2017 von 1,24 % p.a. (Vorjahr: 2,10 % p.a.) und das gesetzliche Pensionsantrittsalter zugrunde gelegt. Der Rechnungszinssatz basiert auf dem 10-Jahresdurchschnittszinssatz bei einer Restlaufzeit von 15 Jahren, welcher zum 30.06.2017 laut Deutscher Bundesbank 3,86 % p.a. beträgt, und einer geschätzten durchschnittlichen Bezugserhöhung von 2,59 % p.a. Weiters wurde bei der Jubiläumsgeldrückstellung ein Fluktuationsabschlag¹⁸⁵ in Höhe von 32,50 % berücksichtigt.

Nach Feststellung der Rechnungszinssätze können die Jubiläumsrückstellungen zum Bilanzstichtag ermittelt und deren Veränderungen berechnet werden. Diese können der folgenden Tabelle entnommen werden:

	Stand 30.06.2016	Stand 30.06.2016	Stand 30.06.2017	Stand 30.06.2017	Veränderung Bewertungs- methoden	Veränderung Gesamt	Veränderung durch Zinsänderung
Jubiläumsgeldrückstellung UR	2,10%	1,54%	2,10%	1,24%			
	306.426	318.455	346.289	368.957	12.029	62.531	22.668

Tabelle 47: Veränderung Jubiläumsrückstellung bei erstmaliger Anwendung,
Quelle: eigene Darstellung.

Aufgrund der erstmaligen Anwendung der finanzmathematischen Grundsätze ist der Rechnungszinssatz zum 30.06.2016 gemäß § 906 (33) und (34) UGB zu berechnen.

Die Berechnung basiert auf dem 10-Jahresdurchschnittszinssatz bei einer Restlaufzeit von 15 Jahren, welcher zum 30.06.2016 laut Deutscher Bundesbank 4,17 % p.a. beträgt, und einer geschätzten durchschnittlichen Bezugserhöhung von 2,59 % p.a. Der Nettozinssatz zum 30.06.2016 beträgt nun 1,54 % p.a. Mit diesem Rechnungszinssatz ist die Rückstellung zum 30.06.2016 erneut zu berechnen. Somit kann der Unterschiedsbetrag aus der Bewertung zum 30.06.2016 bzw. 01.07.2017 für die Jubiläumsgeldrückstellung berechnet werden. Der Unterschiedsbetrag ergibt sich aus der Differenz zwischen EUR 318.455,- und EUR 306.426,-. Diese Differenz in Höhe von EUR 12.029,- wurde aufwandswirksam passiviert.

Die Rückstellung für Jubiläumsgelder beträgt zum Bilanzstichtag 30.06.2017 EUR 368.957,- und im Vorjahr zum 30.06.2016 EUR 306.426,-. Bei der Jahresabschlusserstellung wurde eine Dotierung der Jubiläumsrückstellung in Höhe von EUR 62.531,- durchgeführt. Die Zinsveränderung zum 30.06.2017 beträgt EUR 22.668,- (EUR 368.957,- - EUR 346.289,-).

¹⁸⁴ Anmerkung: Beim Teilwertverfahren erfolgt die Allokation des Rentenbarwertes durch Zuordnung „gleichwertiger Prämien“ zu den einzelnen Perioden unter Berücksichtigung von Zinswirkungen.

¹⁸⁵ Anmerkung: Bei finanzmathematischer Ermittlung ist die zu erwartende Fluktuation der Belegschaft durch einen Fluktuationsabschlag zu berücksichtigen.

Der Rechnungszinsfuß für die steuerrechtliche Jubiläumsrückstellung gemäß § 14 (12) EStG iVm § 14 (6) Z 6 EStG beträgt 6 %. Der unternehmensrechtlich bilanzierte Rückstellungsbetrag wird in der Regel steuerrechtlich nicht anerkannt. Der steuerrechtliche Rückstellungsbetrag ist gemäß § 14 EStG auch mittels einer finanzmathematischen Berechnung festzustellen. Aus den unternehmens- und steuerrechtlichen Differenzen entsteht eine temporäre Differenz. Die nachstehende Tabelle zeigt den Stand der aktiven latenten Steuern zum 01.07.2016 und zum 30.06.2017:

	Stand latente Steuer 01.07.2016					Stand latente Steuer 30.06.2017					
	Buchwert		Differenz zu 2015/16	Ansatz latente Steuern ja/nein	Latente Steuer		Buchwert		Differenz zu 2016/17	Latente Steuer	
	UR	StR			Aktiv	Passiv	UR	StR		Aktiv	Passiv
Jubiläumsrückstellung	306.426	210.223	96.203	ja	24.051		368.957	241.086	127.871	31.968	
Gesamt					24.051					31.968	

Tabelle 48: Gegenüberstellung der latenten Steuern „Jubiläumsrückstellung“,
Quelle: eigene Darstellung.

Zum Bilanzstichtag 30.06.2017 beträgt die aktive latente Steuer EUR 31.968,- (Vorjahr: EUR 24.051,-). Künftig ergibt sich daraus für die M-AUT GmbH eine Steuerentlastung.

Zusammenfassend können der beschriebene Sachverhalt und die Bilanzierung von aktiven latenten Steuern wie folgt dargestellt werden. Bei der M-AUT GmbH befindet sich in der Bilanz der Posten „Rückstellungen für Jubiläumsgelder“ unter 4., da unter 3. bereits die Steuerrückstellungen erfasst werden.

Sachverhalt	Bilanzposten	Art der latenten Steuern	Betrag zum 30.06.2017
Bildung einer Rückstellung für Jubiläumsgelder	PASSIVA B. 4. Rückstellungen für Jubiläumsgeld	aktive latente Steuer	31.968

Tabelle 49: Endbestand latente Steuern aus „Rückstellungen für Jubiläumsgelder“,
Quelle: eigene Darstellung.

3.1.7. Passive Rechnungsabgrenzung

Gemäß § 198 (6) UGB sind Rechnungsabgrenzungsposten, also Einnahmen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen, auf der Passivseite auszuweisen.¹⁸⁶

In diesem Kapitel werden die latenten Steuern, die beim Kooperationspartner gemäß § 198 (9) und (10) UGB im Zusammenhang mit den passiven Rechnungsabgrenzungsposten

¹⁸⁶ Vgl. EGGERS/SAMER/BERTL (2016), S. 434.

entstanden sind, dargestellt. Zudem wird das Thema der Subventionen behandelt. Diese besitzen vor allem in der Steuerbilanz große Relevanz.

Zuerst werden die Unterschiede zwischen den unternehmens- und steuerrechtlichen Werten gezeigt und erläutert. Ausgehend von den Differenzwerten wird die Bildung von latenten Steuern vorgenommen.

In der folgenden Tabelle werden die unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerte zum 30.06.2016 sowie zum 30.06.2017 der Subventionen, die für die nachstehenden Berechnungen der latenten Steuern benötigt werden, dargestellt:

	Buchwert 30.06.2016 UR	Buchwert 30.06.2017 UR	Buchwert 30.06.2016 StR	Buchwert 30.06.2017 StR
Subventionen	0	0	185.041	170.312
Offener Stand gesamt	0	0	185.041	170.312

Tabelle 50: Subventionen,
Quelle: eigene Darstellung.

Wie Tabelle 50 entnommen werden kann, ergeben sich aus den unternehmens- und steuerrechtlichen Subventionen Differenzen zum 30.06.2016 iHv EUR 185.041,- und zum 30.06.2017 iHv EUR 170.312,-. Die Differenzen entsprechen den steuerrechtlichen Subventionen. Die Unterschiedsbeträge ergeben sich aufgrund folgender Sachverhalte:

Subventionen sind Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln, die einem Unternehmen beispielsweise von einem Staat oder von öffentlich-rechtlichen Körperschaften gewährt werden. Die Subventionen werden in Form von Zuschüssen, Zuwendungen und Beihilfen erbracht. Häufig steht den gewährten Subventionen keine Gegenleistung vom Unternehmen gegenüber. Für die steuerliche Behandlung von zugewendetem Geld ist zu prüfen, wer die Gegenleistung erbracht hat. Zusätzlich ist darauf einzugehen, welche Stellung die GeldgeberInnen zu den GeldempfängerInnen haben.¹⁸⁷

Der M-AUT GmbH wurde in den Jahren 1999 und 2003 jeweils eine Subvention für Investitionen gewährt.

Bei den vorliegenden Subventionsverträgen von 1999/00 und 2003/04, abgeschlossen zwischen dem Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technologie und der M-AUT GmbH, handelt es sich unternehmensrechtlich um Investitionszuschüsse mit Gegenleistungsverpflichtung. Diese Gegenleistungsverpflichtung besteht aus einer mengen- und einer zeitabhängigen Komponente, wobei in diesem Fall die Auflösung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss nach Maßgabe

¹⁸⁷ Vgl. PAUSZ (2018), S. 14 ff.

der zeitlichen Komponente erfolgt. Für die Beurteilung der Steuerfreiheit nach § 3 (1) Z 6 EStG stellt sich die Frage, ob eine Zweckwidmung ohne direktem Leistungsaustausch vorliegt. Die M-AUT GmbH geht zugunsten des Steuerpflichtigen von der Steuerfreiheit des Investitionszuschusses aus, was eine Kürzung der steuerlichen Anschaffungskosten zur Folge hat.¹⁸⁸

Die unternehmensrechtliche und steuerrechtliche Erfassung und Aufteilung der erhaltenen Investitionszuschüsse pro Laufzeit werden im Anhang dargestellt.¹⁸⁹

Der offene Stand der Subventionen beträgt steuerrechtlich zum 30.06.2016 EUR 185.041,- und zum 30.06.2017 EUR 170.312,-.

Aufgrund der steuer- und unternehmensrechtlichen temporären Unterschiede entsteht eine passive latente Steuer. Der Grund dafür ist, dass die Erträge aus den Subventionen steuerrechtlich über eine längere Nutzungsdauer als unternehmensrechtlich aufgelöst werden. Zugleich bewirkt dieser Sachverhalt zukünftig eine Steuerbelastung. Bei der M-AUT GmbH ist für diesen Geschäftsfall eine passive latente Steuer zu bilden. Der Stand der passiven Steuerlatenz zum Bilanzstichtag 30.06.2017 beträgt EUR 42.587,-. Somit ergibt sich für die Jahresabschlusserstellung 2016/17 ein Steuerertrag iHv EUR 3.682,-. Unternehmensrechtlich bleibt der Stand der passiven Rechnungsabgrenzungen zum 30.06.2016 und zum 30.06.2017 unberührt auf EUR Null. Die nachstehende Tabelle stellt die passiven latenten Steuern, die im Zusammenhang mit der „Aufteilung der Subventionen“ zum 01.07.2016 sowie zum 30.06.2017 entstanden sind, dar:

	Stand latente Steuer 01.07.2016						Stand latente Steuer 30.06.2017				
	Buchwert		Differenz zu 2015/16	Ansatz latente Steuern ja/nein	Latente Steuer		Buchwert		Differenz zu 2016/17	Latente Steuer	
	UR	StR			Aktiv	Passiv	UR	StR		Aktiv	Passiv
Auteilung der Subventionen	0	185.041	185.041	ja		46.260	0	170.312	170.312		42.578
Gesamt						46.260					42.578

Tabelle 51: Gegenüberstellung der latenten Steuern „Aufteilung der Subventionen“,
Quelle: eigene Darstellung.

¹⁸⁸ Vgl. Arbeitsdokumente M-AUT GmbH.

¹⁸⁹ Vgl. Anhang 1: Darstellung der unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerte, S. 111 f.

Für die M-AUT GmbH ergibt sich aus dem genannten Geschäftsfall zukünftig eine Steuerbelastung. Zusammenfassend können der beschriebene Sachverhalt und die Bilanzierung von passiven latenten Steuern wie folgt dargestellt werden:

Sachverhalt	Steuerbilanz	Art der latenten Steuern	Betrag zum 30.06.2017
Auteilung der Subventionen	AKTIVA D. Rechnungsabgrenzungsposten	passive latente Steuer	42.578

Tabelle 52: Endbestand latente Steuern aus der „Auteilung der Subventionen“,
Quelle: eigene Darstellung.

3.2. Zusammenfassung der Ergebnisse

In diesem Kapitel werden die Auswirkungen, die sich aufgrund des RÄG 2014 aus der Berechnung der latenten Steuern für den Kooperationspartner ergeben haben, beschrieben. Dabei wird auf die erstmalige Anwendung der Gesetzesänderungen und auf die Auswirkungen für die Folgejahre eingegangen.

Die M-AUT GmbH hat auf das Wahlrecht gemäß § 198 (9) UGB aF in Bezug auf die Aktivierung der latenten Steuern verzichtet. Somit mussten die latenten Steuern einerseits zum 01.07.2016 sowie zum Bilanzstichtag 30.06.2017 berechnet werden. Nachstehend werden die beschriebenen Sachverhalte aus Kapitel 3.1.1. zusammengefasst sowie der Stand der latenten Steuern zum 01.07.2016 und zum 30.06.2017 dargestellt. Die Summe der einzelnen Posten wird mit einem positiven oder negativen Vorzeichen dargestellt. Ein positives Vorzeichen weist dabei auf aktive latente Steuern hin; ein negatives auf passive latente Steuern.

Bilanzposten/Sachverhalt	UR Ansatz	StR Ansatz	Unterschied	zeitliche Differenz	Abgrenzung
Sachanlagen:					148.516
230 Gebäude	2.266.314	2.847.132	580.818	580.818	145.204
237 Lagerhalle	488.758	510.042	21.284	21.284	5.321
270 Grundstückseinrichtung	746.568	738.529	-8.039	-8.039	-2.010
Finanzanlagen:					6.068
Wertberichtigung T-USA Inc 2010	0	20.000	20.000	20.000	5.000
Wertberichtigung T-USA Inc 2011	0	4.273	4.273	4.273	1.068
Geldbeschaffungskosten:					34.873
Konto 3246	0	67.298	67.298	67.298	16.825
Konto 3247	0	59.865	59.865	59.865	14.966
Konto 3260	0	3.750	3.750	3.750	938
Konto 3261	0	8.579	8.579	8.579	2.145
PKW-Leasing:					7.003
Mercedes ML 280 CDI	0	6.542	6.542	6.542	1.636
Mercedes E 350 CGI	0	12.132	12.132	12.132	3.033
Porsche Macan S	0	8.197	8.197	8.197	2.049
Mercedes Benz CLA 220 Shooting Brake	0	500	500	500	125
KIA Sorento TCI Platin	0	639	639	639	160
Abfertigungszahlungen	0	33.810	33.810	33.810	8.453
Abfertigungsrückstellungen	468.134	0	468.134	468.134	117.034
Pensionsrückstellungen	1.232.513	892.387	340.127	340.127	85.032
Jubiläumsrückstellungen	306.426	210.223	96.203	96.203	24.051
Investitionszuschüsse:					-46.260
Subvention aus 1999	0	58.410	-58.410	-58.410	-14.602
Subvention aus 2003	0	126.631	-126.631	-126.631	-31.658
Latente Steuern zum 01.07.2016					384.768

Tabelle 53: Latente Steuern zum 01.07.2016,
Quelle: eigene Darstellung.

Für die M-AUT GmbH ergeben sich zum 01.07.2016 zunächst einmal aktive latente Steuern iHv EUR 384.768,-. Der Buchungssatz ist wie folgt zu bilden:

2016/17: Anfangsbestand aktive latente Steuern

(2) aktive latente Steuern 384.768,-/(8) Steuerertrag latente Steuern 384.768,-

Wie in Kapitel 3.1.5. erläutert, wurden die un versteuerten Rücklagen¹⁹⁰ zum 01.07.2016 in die passive latente Steuer gebucht. Somit sind die passiven latenten Steuern mit den aktiven latenten Steuern zu saldieren.

2016/17: Saldierung aktive und passive latente Steuern

(3) passive latente Steuern 43.961,-/(2) aktive latente Steuern 43.961,-

Der Buchung kann entnommen werden, dass der Stand der aktiven latenten Steuern um EUR 43.961,- sinkt. Somit beträgt zum 01.07.2016 die aktive latente Steuer EUR 340.807,-. Zugleich stellt die aktive latente Steuer den Anfangsbestand für die Berechnung der latenten Steuern im Geschäftsjahr 2016/17 dar.

Aus den Sachverhalten in Kapitel 3.1.1. haben sich folgende latente Steuern zum 30.06.2017 ergeben, wie sie anhand von Tabelle 54 gezeigt werden. Dabei gilt wieder, dass ein positives Vorzeichen auf aktive latente Steuern und ein negatives auf passive latente Steuern hinweist:

¹⁹⁰ Vgl. Kapitel 3.1.5. un versteuerte Rücklagen, S. 63.

Bilanzposten/Sachverhalt	UR Ansatz	StR Ansatz	Unterschied	zeitliche Differenz	Abgrenzung
Sachanlagen:					161.475
230 Gebäude	2.057.081	2.682.978	625.897	625.897	156.474
237 Lagerhalle	464.922	492.353	27.431	27.431	6.858
270 Grundstückseinrichtung	678.136	670.710	-7.426	-7.426	-1.857
Finanzanlagen:					1.068
Wertberichtigung T-USA Inc 2011	0	4.273	4.273	4.273	1.068
Geldbeschaffungskosten:					32.423
Konto 3246	0	58.325	58.325	58.325	14.581
Konto 3247	0	53.214	53.214	53.214	13.303
Konto 3260	0	1.000	1.000	1.000	250
Konto 3254	0	13.957	13.957	13.957	3.489
Konto 3255	0	2.240	2.240	2.240	560
Konto 3262	0	956	956	956	239
PKW-Leasing:					8.187
Mercedes ML 280 CDI	0		0	0	0
Mercedes E 350 CGI	0	13.023	13.023	13.023	3.256
Porsche Macan S	0	13.661	13.661	13.661	3.415
Mercedes Benz CLA 220 Shooting Brake	0	3.501	3.501	3.501	875
KIA Sorento TCI Platin	0	2.172	2.172	2.172	543
Mercedes Benz S 500	0	328	328	328	82
Mercedes Benz GLE-COUPE	0	61	61	61	15
Abfertigungszahlungen	0	136.235	136.235	136.235	34.059
Abfertigungsrückstellungen	394.797	0	394.797	394.797	98.699
Pensionsrückstellungen	1.239.306	869.411	369.895	369.895	92.474
Jubiläumsrückstellungen	368.957	241.086	127.871	127.871	31.968
Bewertungsreserve	0	156.498	-156.498	-156.498	-39.124
Investitionszuschüsse:					-42.578
Subvention aus 1999	0	50.622	-50.622	-50.622	-12.655
Subvention aus 2003	0	119.690	-119.690	-119.690	-29.923
Latente Steuern zum 30.06.2017					378.650

Tabelle 54: Latente Steuern zum 30.06.2017,
Quelle: eigene Darstellung.

Für die M-AUT GmbH beträgt der Endbestand zum 30.06.2017 nach Saldierung EUR 378.650,- und damit eine aktive latente Steuer. Dieser Betrag ist mit dem Anfangsbestand zum 01.07.2016 zu vergleichen. Daraus ergibt sich eine Differenz iHv EUR 37.843,- (EUR 378.650,- - 340.807,-). Der Differenzbetrag ist zum Bilanzstichtag 30.06.2017 als Steuerertrag zu buchen. Folgender Buchungssatz wurde gebildet:

2016/17: Endbestand aktive latente Steuern

(2) aktive latente Steuern 37.843,-/(8) Steuerertrag latente Steuern 37.843,-

Des Weiteren sind noch die latenten Steuern, die sich aus der Umstrukturierung ergeben haben, zu berücksichtigen. Dieser Sachverhalt kann wie folgt dargestellt werden:

Bilanzposten/Sachverhalt	UR Ansatz	StR Ansatz	Unterschied	zeitliche Differenz	Abgrenzung
Sachanlagen:					-903.129
230 Gebäude Aufwertung	1.707.055	0	-1.707.055	-1.707.055	-426.764
231 Grundwert Aufwertung	1.905.461	0	-1.905.461	-1.905.461	-476.365
Latente Steuern zum 30.06.2017					-903.129

Tabelle 55: Latente Steuern zum 30.06.2017 aus der Umstrukturierung,
Quelle: eigene Darstellung.

Zum 30.06.2017 betragen die passiven latenten Steuern, die sich aus der Umstrukturierung im Jahr 2014/15 ergeben haben, EUR 903.129,-. Der Buchungssatz zum Bilanzstichtag 30.06.2017 sieht wie folgt aus:

2016/17: Endbestand passive latente Steuern

(9) Kapitalrücklage 903.129,-/(3) passive latente Steuern 903.129,-

Die passiven latenten Steuern sind zum Bilanzstichtag mit den aktiven latenten Steuern zu saldieren, wenn die latenten Steuern in Verbindung mit Ertragsteuern stehen und von derselben Steuerbehörde erhoben werden. Die Voraussetzung für die Saldierung der latenten Steuer ist bei der M-AUT GmbH erfüllt. Somit lässt sich folgender Buchungssatz zum Bilanzstichtag 30.06.2017 bilden:

2016/17: Saldierung aktive mit passiven latenten Steuern

(3) passive latente Steuern 378.650,-/(2) aktive latente Steuern 378.650,-

Die passiven latenten Steuern sind um einiges höher als die aktiven latenten Steuern. Somit sind zum Bilanzstichtag die gesamten aktiven latenten Steuern aufzulösen. Der Endbestand der latenten Steuern zum 30.06.2017 beträgt EUR 524.478,-. Dies bedeutet, dass die M-AUT GmbH zukünftig eine Steuerbelastung haben wird. Zugleich stellt der Stand der passiven latenten Steuern den Anfangsbestand für das Geschäftsjahr 2017/18 dar.

Aufgrund der erstmaligen Anwendung von § 198 (9) UGB ist der Ansatz von aktiven latenten Steuern erforderlich. Bei der Berechnung der latenten Steuern ist dabei eine der drei Übergangsregelungen¹⁹¹ von § 906 (34) UGB anzuwenden. Dieser zufolge kann der Differenzbetrag zwischen dem sich bei der erstmaligen Anwendung zu Beginn des Geschäftsjahres ergebenden Betrag und dem im vorausgegangenen Abschluss ausgewiesenen Betrag auf fünf Jahre verteilt werden. Alternativ kann der errechnete Betrag in vollem Umfang in

¹⁹¹ Vgl. Kapitel 2.2.8. Übergangsregelungen, S. 42.

der Bilanz erfasst werden oder im Rahmen einer passiven Rechnungsabgrenzung gleichmäßig längstens über fünf Jahre verteilt werden.¹⁹²

Wie den Berechnungen und Buchungen entnommen werden kann, wird dem Kooperationspartner empfohlen, das Wahlrecht über die Aufteilung der ausgewiesenen Beträge auf fünf Jahre nicht anzuwenden. Vielmehr sollen die errechneten Beträge in vollem Umfang in der Bilanz erfasst werden. Der Grund dafür ist, dass beim Kooperationspartner im Jahr 2014 eine Umgründung stattgefunden hat und nach Inkrafttreten des RÄG 2014 passive latente Steuern iHv EUR 903.129,- entstanden sind. Um die sich daraus ergebenden zukünftigen Steuerbelastungen so gering wie möglich zu halten, sind aktive latente Steuern zu bilanzieren. Somit ist zum Bilanzstichtag eine Saldierung der aktiven mit den passiven latenten Steuern erforderlich. Die zukünftige Steuerbelastung kann durch die Saldierung mit den aktiven latenten Steuern um ca. 42 % gesenkt werden.

Die Bilanz zum 30.06.2017 kann dem Anhang entnommen werden.¹⁹³

3.3. Anhangangaben über latente Steuern

Das RÄG 2014 hat nicht nur die Änderungen in der Ermittlung der latenten Steuern und den Ansatzwahlrechten gebracht, sondern war ebenso für Modifikationen der Angaben im Anhang, die nach Größenklassen zu differenzieren sind, verantwortlich. Behandelt werden diese Änderungen von der AFRAC-Stellungnahme 30. Die zu tätigen Angaben im Anhang knüpfen an die Größenklassen gemäß § 221 UGB an. Dabei wird zwischen kleinen, mittelgroßen und großen Gesellschaften unterschieden.¹⁹⁴ In den Anhangangaben werden nur temporäre und quasi-temporäre Differenzen erfasst, Angaben zu permanenten Differenzen sind nicht erforderlich.¹⁹⁵

In diesem Kapitel werden die Anhangangaben, die beim Kooperationspartner im Rahmen der Bilanzerstellung erforderlich sind, dargestellt. Bei der M-AUT GmbH handelt es sich gemäß § 221 (3) UGB um eine große Kapitalgesellschaft. Der Kooperationspartner hat vor dem RÄG 2014 auf das Wahlrecht in Bezug auf die Aktivierung der latenten Steuern verzichtet. Somit besteht nun eine Aktivierungspflicht für aktive latente Steuern. Bis zum Inkrafttreten des RÄG 2014 hat die M-AUT GmbH Angaben über die aktiven latenten Steuern, die nicht angesetzt wurden, erstellen müssen. Diese Angabepflicht ist durch die Aktivierungspflicht hinfällig.¹⁹⁶

¹⁹² Vgl. Kapitel 2.2.8. Übergangsregelungen, S. 42.

¹⁹³ Vgl. Anhang 2: Unternehmens- und Steuerbilanzen der M-AUT GmbH, S. 113 f.

¹⁹⁴ Vgl. MOSER (2017), S. 560.

¹⁹⁵ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 102.

¹⁹⁶ Vgl. MOSER (2017), S. 561.

Grundsätzlich gilt nach Inkrafttreten des RÄG 2014, dass quantitative Angaben über die latenten Steuern im Regelfall nicht erforderlich sind. Qualitative Angaben zu den Arten von Differenzen seien ausreichend. Des Weiteren ist auch keine Angabe zum Zeitpunkt oder Zeitraum des Abbaus der temporären Differenzen zu machen. Auch die Darstellung der Bewegungen der latenten Steuern kann qualitativ erfolgen.¹⁹⁷

Gemäß § 238 (1) Z 3 UGB iVm § 198 (9) UGB sind Angaben über die Differenz zwischen aktiven und passiven latenten Steuern zu erstellen. Dabei handelt es sich um Differenzen zwischen unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Bilanzansätzen.¹⁹⁸ Die Art des Vermögensgegenstandes und der Schulden sind anzugeben. Aus Gründen der Übersichtlichkeit ist sogar geboten, dass bei zahlenmäßig umfangreichen Differenzen eine zusammengefasste Bilanz zu erstellen ist.¹⁹⁹ Des Weiteren ist offenzulegen, ob es sich um eine aktive oder passive latente Steuer handelt.²⁰⁰

Der Steuersatz, welcher der Berechnung der latenten Steuern zugrunde liegt, ist anzugeben. Das kann der Körperschaftsteuersatz sein oder auch ein Steuersatz, der sich aus einer Steuerumlagevereinbarung ergibt. Ergeben sich Änderungen betreffend den Körperschaftsteuersatz, sind diese gemäß § 238 (1) Z 3 UGB anzugeben.²⁰¹

Für die M-AUT GmbH sind im Laufe des Geschäftsjahres 2016/17 die Bewegungen der latenten Steuern anzugeben. Dabei sind die Veränderungen pro Bilanzposition darzustellen.²⁰²

Des Weiteren sollten folgende Informationen für die Aufstellung eines Spiegels der latenten Steuern enthalten sein: Höhe der latenten Steuer, Art der latenten Steuer, anzuwendender Steuersatz und die Angabe über die Veränderung zum Vorjahr.²⁰³

Ergeben sich Wertberichtigungen, sind diese ebenso anzugeben. Ist mit den Steuerbe- oder -entlastungen nicht mehr zu rechnen, so ist über die Auflösung der latenten Steuer eine Erläuterung nötig. Die sich daraus ergebenden Differenzen sind nicht quantifiziert darzustellen. Deshalb wird eine Auflösung ohne ziffernmäßige Angabe ausreichend sein.²⁰⁴

Nachstehend werden die anzugebenen Anhangangaben des Kooperationspartners für das Geschäftsjahr 2016/17 gezeigt. Zuerst werden die Angaben, die unter die „Bilanzierungs- und Bewertungsmethode“ fallen, dargestellt. Abschließend werden die Angaben, die in den

¹⁹⁷ Vgl. MOSER (2017), S. 560 f.

¹⁹⁸ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 102.

¹⁹⁹ Vgl. GROTTTEL (2018), S. § 285 UGB Rz 833.

²⁰⁰ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 102.

²⁰¹ Vgl. MOSER (2017), S. 562 f.

²⁰² Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 102.

²⁰³ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 165 f.

²⁰⁴ Vgl. GROTTTEL (2018), S. § 285 UGB Rz 834.

„Erläuterungen zu Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung“ erfasst wurden, gezeigt. Abschließend werden die Angaben zu den „Erläuterungen zu einzelnen Posten der Bilanz“ dargestellt.

1. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Steuerrückstellungen

Die passiven latenten Steuern werden für sich in folgenden Geschäftsjahren voraussichtlich durch abbauende Unterschiede zwischen unternehmens- und steuerrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen und Schulden ermittelt und ausgewiesen.

Es erfolgt keine Bildung einer Steuerlatenz auf den Firmenwert gem. § 198 (10) Z 1 UGB. Des Weiteren wurde gemäß § 198 (10) Z 3 UGB keine latente Steuer iVm Anteilen an Tochterunternehmen gebildet, da die M-AUT GmbH als Mutterunternehmen in der Lage ist, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenzen zu steuern, und es wahrscheinlich ist, dass sich die temporären Differenzen nicht in absehbarer Zeit auflösen werden.

Der zugrunde gelegte Steuersatz beläuft sich dabei auf 25 %.

Das Wahlrecht, die Aktivierung von latenten Steuern gemäß § 198 (9) UGB vorzunehmen, wurde für das Jahr 2015/16 nicht in Anspruch genommen.

2. Erläuterungen zu Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung

Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Im Jahr 2014 erfolgte eine Seitwärts-Umgründung nach Art VI UmgrStR. Das erworbene Vermögen wurde nach § 202 (1) UGB zum beizulegenden Wert bewertet. Dabei wurden die stillen Reserven aufgedeckt. Die Neubewertung nach § 202 (1) UGB trifft auf die steuerrechtliche Buchwertfortführung, wodurch die Höhe der Steuerlatenz beeinflusst wird. Gemäß der AFRAC-Stellungnahme 30 sind nach § 906 (33) UGB passive latente Steuern aus Umgründungsvorgängen unter direkter Verrechnung mit dem Eigenkapital zu bilden.

3. Erläuterungen zu einzelnen Posten der Bilanz

Steuerrückstellungen

Die Steuerrückstellungen betreffen die Körperschaftsteuer.

Die Differenzen zwischen Unternehmens- und Steuerrecht betreffen im Wesentlichen folgende Wertansätze:

PASSIVA	latente Steuern
Aufwertung Gebäude und Grund im Zusammenhang mit Umgründung gemäß §202 (1) UGB	-903.129,-
Rückstellungen	223.141,-
Abfertigungen	34.059,-
Unversteuerte Rücklagen	-39.124,-
Investitionszuschüsse	-42.578,-
AKTIVA	latente Steuern
Leasing	8.187,-
Geldbeschaffungskosten	32.423,-
Finanzanlagen	1.068,-
Buchwert Sachanlagen	161.475,-
Steuerlatenz gerundet:	-524.479,-

Tabelle 56: Anhangangaben Gegenüberstellung der Differenzen,
Quelle: eigene Darstellung.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass im Gegensatz zum IFRS keine vollständige Überleitungsrechnung zwischen unternehmensrechtlichem und steuerrechtlichem Ergebnis dem Anhang entnommen werden kann.

Mit der Beschreibung der anzugebenden Anhangangaben für die M-AUT GmbH schließt das 3. Kapitel ab. Im 4. Kapitel wird das konzipierte Excel-Tool beschrieben.

4. Technische Implementierung von latenten Steuern beim Kooperationspartner

Im Rahmen der Jahresabschlusserstellung wurden – bis zum Inkrafttreten des RÄG 2014 – für die M-AUT GmbH die latenten Steuern unter der Anwendung des Timing-Konzepts in einer Excel-Tabelle berechnet. Mit zunehmender Komplexität der Unternehmensstruktur vergrößerte sich die Anzahl der verwendeten Excel-Systeme und Datenquellen, was eine unübersichtliche Ansammlung von Dateien zur Folge hatte. Aufgrund dieser Ausgangslage wird für die M-AUT GmbH ein Excel-Tool konzipiert.

Dieses Kapitel erläutert in Grundzügen das implementierte Tool bei der M-AUT GmbH. Der Schwerpunkt dieses konzipierten Excel-Tools liegt in der Berechnung und Bilanzierung von latenten Steuern zum Bilanzstichtag 2016/17. Ziel dabei ist es, die Berechnung der latenten Steuern und deren Bilanzierung vorzunehmen sowie sämtliche vorhergehenden Schritte aufzuzeigen. Des Weiteren sollte dieses benutzerfreundliche Excel-Tool die Erstellung des Jahresabschlusses erleichtern. Dies kann durch die Implementierung verschiedener VBA und Excel-Funktionen erreicht werden. Das neu konzipierte Excel-Tool erkennt Unterschiede zwischen Unternehmens- und Steuerrecht, berechnet automatisch die Höhe der temporären Differenzen und erstellt die relevanten Buchungssätze. Es wird letztlich die Bilanzierung von latenten Steuern beschleunigen, die Fehleranfälligkeit reduzieren und bei der Bilanzerstellung in den Folgejahren behilflich sein.

Eine Anwendungsbeschreibung des konzipierten Excel-Tools liegt dieser Arbeit im Anhang bei.²⁰⁵

Das Excel-Tool zur Berechnung der latenten Steuern wurde eigens für die M-AUT GmbH konzipiert und auf deren Geschäftsfälle zugeschnitten.

Bevor das Excel-Tool beim Kooperationspartner erstmals für das Geschäftsjahr 2016/17 zur Anwendung kommen kann, ist es nötig, dass die Bilanzierungsschritte²⁰⁶ sowie die Mehr-Weniger-Rechnung abgeschlossen sind. Ausgehend von den Bilanzdaten und der Mehr-Weniger-Rechnung können die Daten, die für die Berechnung der latenten Steuern notwendig sind, aus dem ERP-System in das Excel-Tool extrahiert werden.

Um beim Kooperationspartner eine einheitliche Vorgehensweise für die Berechnung der latenten Steuern zu gewährleisten, müssen die SachbearbeiterInnen von denselben ERP-Auswertungen ausgehen. Denn nur dann können die programmierten Makros die Differenzen

²⁰⁵ Vgl. Anhang 3: Beschreibung des konzipierten Excel-Tools zur Berechnung und Bilanzierung von latenten Steuern, S. 115 ff.

²⁰⁶ Vgl. Kapitel 3.1. Berechnung der latenten Steuern der einzelnen Bilanzposten, S. 47.

zwischen dem Unternehmens- und Steuerrecht erkennen und in weiterer Folge berechnen. Es sollte nicht möglich sein, dass durch Auswahl anderer ERP-Auswertungen Unterschiede berechnet werden, die nicht zu einer temporären Differenz führen. Nach dem Extrahieren der Daten aus dem ERP ist es nötig zu wissen, ob sich die Differenz in der Aktiv- oder Passivseite der Bilanz befindet. Würde sich beispielsweise zwischen dem Unternehmens- und Steuerrecht ein Unterschiedsbetrag im Sachanlagevermögen ergeben, müsste die Differenz im Excel-Tool auf der Aktivseite stehen, unabhängig davon, ob es sich um eine aktive oder passive latente Steuer handelt. Ausgehend von dieser Information kann danach durch eine Excel-Funktion berechnet werden, ob es sich um eine aktive oder passive latente Steuer handelt.

Der im Zusammenhang mit der Berechnung und Bilanzierung von latenten Steuern stehende Arbeitsprozess lässt sich wie folgt darstellen:

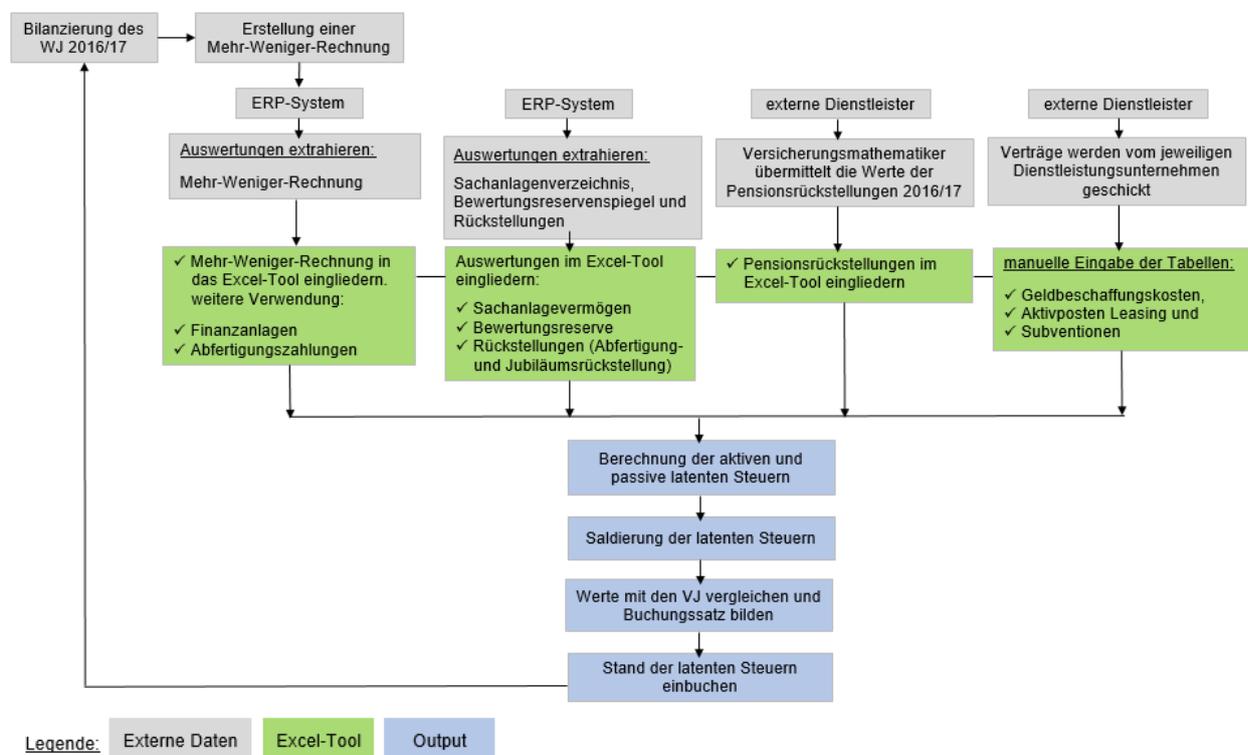


Abbildung 7: Arbeitsprozess des konzipierten Excel-Tools,
Quelle: eigene Darstellung.

Im Excel-Tool wird zwischen Eingabefeldern und variablen Eingaben – wie bei der Darstellung des Arbeitsprozesses – farblich unterschieden. Damit soll sichergestellt werden, dass die VBA-Makros ihre Funktionalität nicht verlieren.

Im ersten Schritt sind im Wesentlichen die Daten aus dem ERP-System nach Formatvorgabe zu extrahieren und in das Excel-Tool in die jeweilige Tabelle einzufügen. Wird beispielsweise das Sachanlageverzeichnis extrahiert, können die unternehmens- und steuerrechtlichen Differenzen des gesamten Anlageverzeichnisses gegenübergestellt werden.

Nach dem Extrahieren der Daten und dem Erhalt der Daten durch externe DienstleisterInnen sind die einzelnen Tabellen so zu definieren, dass die Unterschiede berechnet werden können. Dafür wurde bei den jeweiligen Tabellen ein Makrofeld erstellt, das die Tabellen automatisch definiert.

Im nächsten Schritt können die Differenzen zwischen dem Unternehmens- und Steuerrecht berechnet werden. Die Berechnung der latenten Steuern erfolgt nach Eingabe des aktuellen Körperschaftsteuersatzes automatisch. Bevor die errechnete Summe mit den Vorjahresdaten verglichen wird, ist zu prüfen, ob aktive latente Steuern auf Verlustvorträge anfallen oder nicht. Um den Vorgang zu erleichtern, wurde ein Entscheidungsbaum für die Berechnung der latenten Steuern auf die Verlustvorträge erstellt. Das Programm erkennt, ob es sich nach der Saldierung um eine aktive oder passive latente Steuer handelt.

Darauffolgend sind die Vorjahreswerte der aktiven oder passiven latenten Steuern anzugeben. Zuletzt wird der Buchungssatz, der im Rahmen der Bilanzierung zu erfolgen hat, im Excel-Tool angezeigt und ist im ERP-System zu buchen.

Um die Richtigkeit der berechneten latenten Steuern prüfen zu können, wurde im Excel-Tool eine Kontrollrechnung erstellt. Diese erfolgt mittels einer Überleitung der Mehr-Weniger-Rechnung.

5. Bilanzierung von latenten Steuern im Konzernabschluss nach RÄG 2014

Zu Beginn dieses Kapitels wird grundlegend erklärt, wie die Ermittlung der Steuerabgrenzung im Konzernabschluss nach UGB zu erfolgen hat. Danach wird auf die Ebenen, in denen latente Steuern im Konzernabschluss entstehen, eingegangen. Abschließend werden die Änderungen, die sich nach Inkrafttreten des RÄG 2014 im Konzernabschluss bei der Bilanzierung von latenten Steuern ergeben haben, aufgezeigt.

Wie im Einzelabschluss entstehen auch im Konzernabschluss aktive oder passive latente Steuern. Nach Inkrafttreten des RÄG 2014 gilt für die Konzerne die Bilanzierungspflicht für aktive und passive Latenzen. Die Ermittlung erfolgt dabei nach dem Temporary-Konzept. Dabei werden ergebniswirksame und ergebnisneutral entstandene Differenzen berücksichtigt. Die Ermittlung der Steuerabgrenzungen erfolgt im Konzernabschluss gemäß § 235 (2) UGB über drei Ebenen. Auf der ersten Ebene werden die Differenzen, die nach § 198 (9) UGB im Einzelabschluss entstehen, in den Konzernabschluss übernommen. Anschließend werden jene latenten Steuern, die sich aus den vorzunehmenden Ansatz- und Bewertungsänderungen gegenüber den festgestellten Einzelabschlüssen in der Handelsbilanz II ergeben haben, erfasst. Als letzter Schritt werden gemäß § 258 UGB die latenten Steuern erfasst, die infolge der Anwendung von Konsolidierungsmaßnahmen bei der Erstellung des Konzernabschlusses entstehen.²⁰⁷

Die genannten Ebenen können bei der Erstellung des Konzernabschlusses als Regelkreis wie folgt dargestellt werden:



Abbildung 8: Regelkreis für die Bildung der latenten Steuern im Konzernabschluss, Quelle: eigene Darstellung.

²⁰⁷ S. AFRAC-Stellungnahme 30: Latente Steuern im Jahres- und Konzernabschluss, S. 35 f; ebenso REINOLD/STÜCKLER (2015), S. 273.

Änderungen und Auswirkungen latenter Steuern nach dem RÄG 2014 im Konzernabschluss:

Kapitalkonsolidierung

Nach Inkrafttreten des RÄG 2014 ergeben sich Neuerungen im Bereich der Steuerabgrenzungen auf Maßnahmen der Kapitalkonsolidierung. Gemäß § 254 UGB gilt für die Kapitalkonsolidierung nur noch die Neubewertungsmethode. Dabei entfällt die zuvor ebenfalls zulässige Anwendung der Buchwertmethode. Bei der Erstkonsolidierung müssen vorerst stille Reserven und Lasten aufgedeckt und die übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden mit dem beizulegenden Zeitwert angesetzt werden. Steuerrechtlich bleiben die Wertansätze unverändert. Aufgrund der unternehmens- und steuerrechtlichen Unterschiede entsteht eine temporäre Differenz. Der Grund für die Bildung einer Steuerabgrenzung ist, dass nach dem Temporary-Konzept vorgesehen ist, dass im Falle eines Wertunterschiedes zwischen unternehmens- und steuerrechtlichen Ansätzen latente Steuern zu bilden sind.²⁰⁸ Die Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten erfolgt in der Erstkonsolidierung erfolgsneutral. Somit hat auch die Bildung der latenten Steuern erfolgsneutral zu erfolgen. Entstehen aus der Erstkonsolidierung passive latente Steuern, erhöht sich der Geschäfts- oder Firmenwert bzw. vermindert sich der negative Unterschiedsbetrag. Aktive latente Steuern vermindern den Geschäfts- oder Firmenwert bzw. erhöhen den negativen Unterschiedsbetrag.²⁰⁹

Nachstehend wird die theoretische Grundlage der Kapitalkonsolidierung im Zusammenhang mit latenten Steuern mittels eines Beispiels untermauert.

Beispiel 8: Latente Steuern bei der Kapitalkonsolidierung

Zum 01.01.X1 werden 100 % an der Tochtergesellschaft T-AG um TEUR 200,- erworben. Das Eigenkapital der T-AG beträgt TEUR 120,-. Des Weiteren sind stille Reserven in Grundstücken in Höhe von TEUR 150,- vorhanden. Der Steuersatz beträgt für die M-AG und die T-AG einheitlich 25 %.²¹⁰

Im Rahmen der Neubewertung dürfen nach dem UGB die Anschaffungskosten nicht überschritten werden, daher ist die Aufdeckung stiller Reserven mit TEUR 80,- (200,- - 120,-) begrenzt. Dies betrifft die Aufdeckung stiller Reserven nach Berücksichtigung der latenten Steuerbelastung. Es können somit TEUR 106,67 (80 / 75 %) an stillen Reserven bei den Grundstücken berücksichtigt werden. Davon sind latente Steuerbelastungen von TEUR 26,67

²⁰⁸ Vgl. SOPP (2015), S. § 258 UGB RZ 28.

²⁰⁹ Vgl. ARMINGER (2015), S. 10; ebenso s. AFRAC-Stellungnahme 30: Latente Steuern im Jahres- und Konzernabschluss, S. 27 f.

²¹⁰ Vgl. FRÖHLICH (2017), S. 291.

abzuziehen. Aus der Neubewertung ergibt sich ein Effekt iHv TEUR 80,-, der Firmenwert beträgt Null.²¹¹

Bezeichnung	TEUR
Beteiligungsansatz	200
- Eigenkapital des Tochterunternehmens	
Eigenkapital laut HB I	-120
Neubewertung Grundstücke	-106,67
Neubewertung latente Steuer	26,67
= Firmenwert	0

Tabelle 57: Berechnung Aufdeckung stiller Reserven,
Quelle: FRÖHLICH (2017), S. 291 (leicht modifiziert).

Darüber hinaus gibt es nach § 258 UGB eine zweite Ausnahme für die Steuerabgrenzung in der Kapitalkonsolidierung. Wertunterschiede, die zwischen dem Steuerrecht einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen und dem Unternehmensrecht des gebildeten Nettobetrag bei der Konzernmutter entstehen, bleiben unberücksichtigt. Jedoch nur dann, wenn die Konzernmutter den zeitlichen Verlauf der Auslösung der temporären Differenz steuert und es wahrscheinlich ist, dass sich die temporären Differenzen in absehbarer Zeit nicht auflösen werden. Diese Differenzen werden „outside basis differences“ genannt. Die bezeichneten Außendifferenzen entstehen, wenn bei der Erstellung des Konzernabschlusses keine Veräußerungsabsichten bestehen und zukünftige Zuschreibungen nicht absehbar sind.²¹²

Kapitalkonsolidierung: Steuervorteile aus Verlustvorträgen bei der Kapitalaufrechnung

Anders als im Einzelabschluss gibt der Gesetzgeber für die Bilanzierung der aktiven latenten Steuern im Zusammenhang mit Verlustvorträgen im Konzernabschluss keine Regelungen vor. Im Falle einer Anwendung des genannten Ansatzwahlrechts im Einzelabschluss müssen diese gebildeten aktiven latenten Steuern auch für den Konzernabschluss übernommen werden. Um Konsolidierungsmaßnahmen durchführen zu können, müssen die temporären Differenzen und somit die Verlustvorträge bereits in der Handelsbilanz II berücksichtigt werden. Ergibt sich aus der Aktivierung der latenten Steuern aus Verlustvorträgen, bei der Gegenüberstellung der aktiven und passiven latenten Steuern, ein aktiver Überhang, so ist das Wahlrecht²¹³ iSd § 198 (9) UGB anzuwenden. Der Ansatz aktiver latenter Steuern ist sogar geboten, weil durch die Anwendung des Wahlrechts ein getreues Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage dargestellt werden kann. Im Gegensatz dazu ist auf die Aktivierung der latenten Steuern auf Verlustvorträge zu verzichten, wenn aufgrund der Ergebnissituation im Konzern zukünftig nicht mehr mit Steuerentlastungen oder -belastungen zu rechnen ist. Falls beispielsweise das Ansatzwahlrecht ausgeübt wurde und im Konzern zukünftig keine

²¹¹ Vgl. FRÖHLICH (2017), S. 291.

²¹² Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 29 ff.

²¹³ Vgl. Kapitel 2.2.5. Behandlung von Verlustvorträgen im Zusammenhang mit latenten Steuern, S. 33.

substanziellen Hinweise für ein ausreichendes steuerliches Ergebnis vorliegen, sind die bilanzierten Steuerabgrenzungsposten aufzulösen.²¹⁴

Beispiel 9: Latente Steuern bei der Kapitalkonsolidierung – Ansatz von Steuervorteilen für Verlustvorträge

Ausgehend ist von derselben Ausgangssituation wie im Beispiel Kapitalkonsolidierung, jedoch mit steuerlichen Verlustvorträgen: Zum 01.01.X1 werden 100 % an der Tochtergesellschaft T-AG um TEUR 200,- erworben. Das Eigenkapital der T-AG beträgt TEUR 120,-. Die steuerlichen Verlustvorträge der T-AG, die voraussichtlich in naher Zukunft genutzt werden können, betragen TEUR 60,-. Der Steuersatz beträgt für die M-AG und die T-AG einheitlich 25 %.²¹⁵

Bezeichnung	TEUR	
Beteiligungsansatz		200
- Eigenkapital des Tochterunternehmens		
Eigenkapital laut HB I	-120	
Aufwertung für Steuervorteile aus VV	-15	-135
= Firmenwert		65

Tabelle 58: Berechnung Ansatz von Steuervorteilen für Verlustvorträge,
Quelle: FRÖHLICH (2017), S. 292 (leicht modifiziert).

Wird nach UGB vom Wahlrecht zur Aktivierung des Steuervorteils kein Gebrauch gemacht, beträgt der Firmenwert TEUR 80,-. Der Steuervorteil wird ein Teil des Firmenwertes.²¹⁶

Outside-Basis-Differenzen und Inside-Basis-Differenzen

Mit dem Inkrafttreten des RÄG 2014 und der damit verbundenen Umstellung zum Temporary-Konzept ist bei der Ermittlung der latenten Steuern im Konzernabschluss eine Unterscheidung zwischen Outside-Basis-Differenzen (auch Außendifferenzen) und Inside-Basis-Differenzen (auch Innendifferenzen genannt) vorzunehmen. Innendifferenzen können beispielsweise zwischen Wertansätzen der Vermögensgegenstände und Schulden eines Tochterunternehmens und den entsprechenden Steuerwerten entstehen. Andererseits entstehen Outside-Basis-Differenzen durch die Gegenüberstellung vom steuerrechtlichen Beteiligungsbuchwert und dem dahinterliegenden Nettovermögen des Mutterunternehmens. Beispielsweise können diese Differenzen aus der Änderung der Wechselkurse, Reduzierung des Buchwerts von Anteilen an assoziierten Unternehmen aufgrund einer Wertminderung oder aus der Thesaurierung der Gewinne der Tochter-, Gemeinschafts- oder assoziierten Unternehmen entstehen.²¹⁷ Des Weiteren wird gemäß § 198 (10) Z 3 UGB die Ausnahmebestimmung

²¹⁴ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 196 f.

²¹⁵ Vgl. FRÖHLICH (2017), S. 292.

²¹⁶ Vgl. FRÖHLICH (2017), S. 292.

²¹⁷ Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (2015), S. 366.

festgesetzt, dass bei Entstehung der latenten Steuern aus Outside-Basis-Differenzen diese in bestimmten Fällen nicht zu bilden sind.²¹⁸ Das bedeutet, dass von der Bildung latenter Steuern abzusehen ist, wenn iSd § 262 (1) UGB das Mutterunternehmen den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenzen beeinflussen kann und eine Auslösung der temporären Differenzen in absehbarer Zeit unwahrscheinlich ist.²¹⁹ Die verbleibenden latenten Steuern, die sich aus den Outside-Basis-Differenzen ergeben, werden im Konzernabschluss bilanziert.²²⁰

Ansatzpflicht für aktive latente Steuern

Durch das RÄG 2014 wurden neben der Erhöhung der Schwellenwerte, bei denen ein Konzernabschluss zu erstellen ist, auch Änderungen im Bereich der Steuerabgrenzungen durchgeführt. Es besteht nun unter Berücksichtigung der Gesamtdifferenzenbetrachtung für aktive und passive latente Steuern eine Ansatzpflicht. Vor Inkrafttreten des RÄG 2014 galt diese Regelung nur für passive latente Steuern.²²¹

Steuersatz

Für die Anwendung des Steuersatzes, aus dem die latenten Steuern resultieren, gibt es zwei Möglichkeiten. In der ersten Variante werden die individuellen Steuersätze angewendet. Dabei werden von den jeweiligen einbezogenen Unternehmen und den einzelnen Abgrenzungsmaßnahmen die Steuersätze der einzelnen Unternehmen herangezogen. Die zweite Möglichkeit ist, einen konzerneinheitlichen Durchschnittssteuersatz zu berechnen. Dabei werden die gewichteten Steuerquoten der einzelnen Konzernunternehmen berücksichtigt. Dieser Steuersatz wird erst dann geändert, wenn sich der Steuersatz bei einem Unternehmen wesentlich ändert oder sich die Gewichtung der einbezogenen Steuersätze erheblich verändert.²²²

Ausweis latente Steuern

Wie im Einzelabschluss werden die Steuerbelastungen als passive Rückstellung und Steuerentlastungen als aktive latente Steuern in der Konzernbilanz erfasst. Die Gesamtdifferenzbetrachtung kommt dann nicht zur Anwendung, wenn eine Aufrechnung der Steuererstattungsansprüche mit den tatsächlichen Steuerschulden rechtlich nicht möglich ist. Steueraufwendungen und -erträge sind in der Konzern-GuV gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ auszuweisen. Des Weiteren ist eine Steuerabgrenzung nicht vorzunehmen, soweit diese unwesentlich ist.²²³

²¹⁸ Vgl. ARMINGER (2015), S. 11.

²¹⁹ Vgl. EBERHARTINGER/PETUTSCHNIG (2015), S. 255.

²²⁰ Vgl. GROHMANN (2016), S. 725.

²²¹ BGBl I 22/2015.

²²² S. KFS/RL 15 (2000), S. 34.

²²³ Vgl. FRÖHLICH (2017), S. 299.

Übergangsvorschriften

Nach Inkrafttreten des RÄG 2014 kann nach § 906 (33) und (34) UGB das Wahlrecht über die Verteilung des Steueraufwands oder -ertrags für Konzerne, die gemäß § 258 UGB die erstmalige Anwendung der aktiven oder passiven latenten Steuern ansetzen, auf längstens fünf Jahre aufgeteilt werden. Der Steueraufwand oder -ertrag ergibt sich durch das Saldieren der aktiven und passiven latenten Steuern. Darüber hinaus ist eine verkürzte Aufteilung zulässig. Der noch nachzuholende Fehlbetrag wird nicht in der Bilanz gefordert, sondern im Anhang. Die Erläuterung im Anhang befindet sich im Bereich der Bewertungsmethoden.²²⁴ Des Weiteren besteht die Möglichkeit, den Gesamtbetrag der erstmaligen Anwendung des RÄG 2014 zu erfassen und diesen durch die Bildung eines aktiven oder passiven Rechnungsabgrenzungspostens in der Bilanz darzustellen. Der gesondert ausgewiesene Rechnungsabgrenzungsposten wird linear abgeschrieben bzw. aufgelöst und der damit verbundene Aufwand bzw. Ertrag wird längstens über fünf Jahre aufgeteilt.²²⁵

Anhangangaben

Nach Inkrafttreten des RÄG 2014 gab es für die Anhangangaben im Konzernabschluss keine wesentlichen Änderungen. Für die Erstellung des Konzernanhangs im Zusammenhang mit latenten Steuern wird gemäß § 265 UGB auf die Bestimmungen der Anhangangaben im Einzelabschluss hingewiesen. In § 256 UGB wird die größenabhängige Einordnung außer Acht gelassen, sodass Erleichterungen für kleine Gesellschaften nicht greifen. Des Weiteren werden zusätzliche Angaben im Rahmen der einbezogenen Gesellschaften gefordert. Gemäß § 238 (1) Z 3 UGB müssen folgende Angaben im Konzernabschluss für mittlere und große GmbHs angegeben werden:²²⁶

- Differenzen oder steuerliche Verlustvorträge, auf denen die latenten Steuern beruhen,
- verwendeter Steuersatz,
- Veränderungen der latenten Steuersalden im Laufe des Geschäftsjahres,

beim Ansatz von aktiven latenten Steuern: Angaben der künftigen steuerlichen Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen aufgrund überzeugender substanzieller Hinweise, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft zur Verfügung stehen wird.

²²⁴ Vgl. STÜCKLER (2015), S. 258 ff.

²²⁵ Vgl. REINOLD/STÜCKLER (2015), S. 275.

²²⁶ Vgl. PLATZER/GREGORY (2016), S. 168 ff.

6. Zusammenfassung, Resümee und Ausblick

Das RÄG 2014 bringt wesentliche Änderungen im Einzel- und Konzernabschluss bei der Bilanzierung von latenten Steuern nach UGB mit sich. Die Ziele des RÄG 2014 sind die Förderung der europaweiten Vergleichbarkeit von Jahres- und Konzernabschlüssen und die Annäherung an die Steuerbilanz. Mit dem RÄG 2014 wird die EU-Bilanzrichtlinie in Österreich umgesetzt. Eine der wesentlichsten Neuerungen im Bereich der latenten Steuern ist die Umstellung vom Timing-Konzept auf das international gebräuchliche, bilanzorientierte Temporary-Konzept. Das RÄG 2014 ist erstmalig für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, anzuwenden.

Vor Inkrafttreten des RÄG 2014 wurde für die Ermittlung der temporären Differenzen das Timing-Konzept bzw. die an der GuV orientierte Variante angewendet. Unter der Anwendung dieser Methode konnten nur erfolgswirksame Differenzen berücksichtigt werden.

Nach dem RÄG 2014 wird das Temporary-Konzept bzw. der bilanzorientierte Ansatz für die Ermittlung der temporären Differenzen verwendet. Wie auch beim Timing-Konzept entstehen temporäre Differenzen dann, wenn die Wertansätze zwischen dem Unternehmens- und Steuerrecht Unterschiede aufweisen und diese sich zu einem späteren Zeitpunkt wieder ausgleichen. Das neu eingeführte bilanzorientierte Konzept geht von den Differenzen der Wertansätze der Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten aus. Daraus ergeben sich folgende Differenzen, die zur Bilanzierung von latenten Steuern führen:

- **Temporäre Unterschiede** kehren sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder um.
- **Quasi-permanente Unterschiede** sind dadurch gekennzeichnet, dass sich die Unterschiede erst in ferner, nicht bestimmbarer Zukunft oder erst bei Liquidation des Unternehmens umkehren.

Durch die Einführung des Temporary-Konzepts ist unerheblich, ob die Differenzen erfolgswirksam entstanden sind oder nicht. Dies ist eine wesentliche Änderung im Vergleich zum Timing-Konzept.

Als weitere wesentliche Änderung ist die Abschaffung des Ansatzwahlrechts von aktiven latenten Steuern für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften anzusehen. Für kleine Kapitalgesellschaften bleibt das Wahlrecht weiterhin bestehen. Für die Bildung von Steuerrückstellungen besteht für alle Kapitalgesellschaften weiterhin eine Passivierungspflicht. Die Saldierung der aktiven mit den passiven latenten Steuern ist nur dann möglich, wenn die

latentem Steuern in Verbindung mit der Ertragsteuer stehen und von derselben Steuerbehörde gezogen werden.

Für die Ermittlung der latenten Steuern ist der saldierte Betrag, also der Aktiv- oder Passivüberhang, mit dem Körperschaftsteuersatz zu multiplizieren. Im Einzelabschluss sieht das Vorsichtsprinzip vor, dass bereits am Bilanzstichtag politisch vereinbarte und absehbare, aber noch nicht beschlossene Steuersatzerhöhungen oder -minderungen bei Steuerabgrenzungen zu berücksichtigen sind. Der zukünftigen Regelung entsprechend ist eine höhere oder niedrigere aktive oder passive Abgrenzung zu bilden. Meines Erachtens sollte allein das politische Vorhaben, die Körperschaftsteuer zu senken, noch keinen Einfluss auf die Berechnung der latenten Steuern haben. Im Ergebnis würden nämlich Erträge ausgewiesen werden, die noch nicht sicher sind. Diese Auswirkung ist mit dem Vorsichtsprinzip nicht in Einklang zu bringen. Im Konzernabschluss werden entweder individuelle Steuersätze oder ein konzerneinheitlicher Durchschnittssteuersatz angewendet.

Im Gegensatz zu anderen langfristigen Bilanzposten dürfen gemäß § 198 (9) UGB Steuerlatenzen auch nach Inkrafttreten des RÄG 2014 nicht abgezinst werden. Grund dafür ist einerseits die Ungewissheit über die genaue Umkehr der latenten Steuern, was insbesondere bei quasi-permanenten Differenzen zutrifft, und andererseits, dass verlässliche Informationen – wie beispielsweise der laufzeit- und risikoäquivalente Zinssatz – bekannt sein müssten. Somit besteht zu Recht ein Abzinsungsverbot der latenten Steuern auf nationaler und internationaler Ebene. Das Unterlassen der Abzinsung erleichtert die Bilanzierung von latenten Steuern und eine detaillierte Planung der Umkehr der temporären Differenzen kann außer Acht gelassen werden.

Eine weitere Änderung durch die Einführung des RÄG 2014 ist das Ansatzwahlrecht über die Aktivierung der Verlustvorträge als aktive latente Steuer. Die Bildung latenter Steuern auf Verlustvorträge erfolgt grundsätzlich wie auch nach deutscher Gesetzeslage und den IAS 12. In der ErlRV wird auf die internationalen Bestimmungen der IAS 12 verwiesen; und diese werden in wesentlichen Teilen unverändert übernommen. Im Gegensatz zum UGB sehen die IAS 12 unter bestimmten Voraussetzungen eine Aktivierungspflicht aus steuerlichen Verlustvorträgen für latente Steuern vor.

Grundsätzlich ergibt sich aus § 198 (9) UGB, dass beim Ansatz der steuerlichen Verlustvorträge auf aktive latente Steuern ein zweifaches Ansatzwahlrecht besteht. Dabei gilt, dass Verlustvorträge in dem Ausmaß anzusetzen sind, in dem ausreichend passive latente Steuern vorhanden sind. Dies geschieht unter Berücksichtigung der 75 %igen Vortragsgrenze. Bestehen darüber hinaus noch Verlustvorträge, ist zu prüfen, ob genügend überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft zur Verlustverrechnung zur Verfügung stehen wird. Um überzeugende substantielle Hinweise

vorlegen zu können, würde sich eine Erfolgsplanung eignen. Der Prognosezeitraum der Verlustverrechnung wird laut § 198 (9) UGB nicht festgelegt, weshalb der Zeitraum von den spezifischen Einzelfällen abhängig ist. In diesem Zusammenhang ist es empfehlenswert, den internationalen Rechnungslegungsvorschriften und dem dHGB, die einen Planungszeitraum von fünf Jahren vorgeben, zu folgen. Ein längerer Zeitraum ist meines Erachtens nicht vertretbar, da die Planungsdaten an Aussagekraft verlieren. Die Werthaltigkeit der angesetzten Verlustvorträge ist als aktive latente Steuer jedes Jahr zu überprüfen. Des Weiteren verlangt der Gesetzgeber für die substantiellen Hinweise eine verpflichtende Anhangangabe.

Entscheidet sich ein Unternehmen für eine Nichtaktivierung der Verlustvorträge auf aktive latente Steuern, könnte dies darauf hinweisen, dass nicht genügend überzeugende substantielle Hinweise vorliegen. Jedoch kann eine Nichtaktivierung auch damit begründet werden, dass im Falle künftig zu erwartender Verluste keine effektive Reduktion künftiger Steuerzahlungen gegeben ist und somit diese Entscheidung ebenso dem Vorsichtsprinzip entspricht.

Anders als im Einzelabschluss gibt der Gesetzgeber für die Bilanzierung aktiver latenter Steuern im Zusammenhang mit Verlustvorträgen im Konzernabschluss keine Angaben vor. Hierbei wird empfohlen, dass im Falle einer Anwendung des Ansatzwahlrechts im Einzelabschluss dieses auch für den Konzernabschluss übernommen wird.

Für den Ausweis der aktiven latenten Steuern ist nach Inkrafttreten des RÄG 2014 ein gesonderter Posten „D. Aktive latente Steuern“ vorgesehen. Des Weiteren unterliegt die Aktivierung der latenten Steuern der Ausschüttungssperre. Es soll damit verhindert werden, dass die Bemessungsgrundlage für die zulässige Gewinnausschüttung erhöht wird.

Das RÄG 2014 bringt auch eine große Anzahl an Übergangsregelungen mit sich, welche im § 906 (28) ff. UGB definiert werden. Soweit die erstmalige Anwendung des § 198 (9) UGB den Ansatz von aktiven latenten Steuern erfordert, enthält § 906 (34) UGB drei Alternativen, wie der Ansatz bilanziell erfolgen kann:

- Verteilung des zu aktivierenden Betrages der aktiven latenten Steuern gleichmäßig auf längstens fünf Jahre.
- Der gesamte Betrag der aktiven latenten Steuern wird in der Bilanz aktiviert.
- Ergänzend zur zweiten Alternative ermöglicht das Gesetz, den in vollem Umfang aktivierten Betrag im Rahmen einer passiven Rechnungsabgrenzung gleichmäßig längstens auf fünf Jahre zu verteilen.

Die dritte Variante führt dazu, dass eine uneingeschränkte Anwendung der Ausschüttungssperre auf die Übergangsregelung eine überschießende Wirkung hat. Der Grund dafür ist, dass auch Gewinne ausschüttungsgesperrt sind, die nicht aus der Aktivierung der

aktiven latenten Steuern stammen. Empfehlenswert wäre dabei, die Bestimmung des § 235 (2) UGB über die Ausschüttungssperre der aktiven latenten Steuern zu novellieren. Dabei sollte sichergestellt werden, dass nur jene Beträge ausschüttungsgesperrt sind, die in Verbindung mit aktiven latenten Steuern stehen.

Auch die Bestimmungen zur Umgründung wurden durch das RÄG 2014 derart geändert, dass sich Auswirkungen für die Bilanzierung von latenten Steuern ergeben. Nach der AFRAC-Stellungnahme 30 sind passive latente Steuern aus Umgründungsvorgängen unter direkter Verrechnung mit dem Eigenkapital zu bilden. Dies kann eine enorme Auswirkung auf die zukünftige Steuerbelastung des Unternehmens haben.

Durch die neue Gesetzeslage ergaben sich auch Änderungen bei der Bilanzierung von latenten Steuern für den Kooperationspartner, ein expandierendes internationales Familienunternehmen mit sieben Tochterunternehmen. Die Ergebnisse des Praxisoutputs lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Für das Geschäftsjahr 2016/17 mussten erstmals aktive latente Steuern bilanziert werden. Dabei durfte entschieden werden, welche der drei Alternativen für den bilanziellen Ansatz der aktiven latenten Steuern gewählt wird.
- Für den Kooperationspartner wurde die zweite Alternative umgesetzt. Dabei wird der volle Betrag der aktiven latenten Steuern in der Bilanz erfasst. Einerseits konnte dadurch das Ergebnis nach Steuern des Kooperationspartners erhöht werden und die Steuerbelastung gesenkt werden.
- Die Steuerbelastung resultiert aus der Bildung einer passiven latenten Steuer, die sich aus einem Umgründungsvorgang ergeben hat.
- Nach Saldierung der aktiven mit den passiven latenten Steuern ergibt sich beim Kooperationspartner ein Passivüberhang und somit eine zukünftige Steuerbelastung.
- Der Gesetzgeber verlangt nach dem RÄG 2014 im Anhang eine detaillierte Angabe über die latenten Steuern. Somit wurde beim Kooperationspartner eine Aufstellung der Unterschiede zwischen Unternehmens- und Steuerrecht im Anhang erstellt.

Um die Berechnung und Bilanzierung der latenten Steuern zu erleichtern, wurde ein Tool konzipiert. Mit diesem können die latenten Steuern automatisch berechnet werden. Des Weiteren wird der Buchungssatz für die Bilanzierung zum Bilanzstichtag vorgegeben. Durch eigens erstellte Funktionen und Makros konnte ein benutzerfreundliches Excel-Tool beim Kooperationspartner implementiert werden. Um den BenutzerInnen die Anwendung des Excel-Tools zu erleichtern, wurde zusätzlich eine Prozessbeschreibung erstellt. So können die

BenutzerInnen nachvollziehen, welche Daten für die Berechnung der latenten Steuern zur Verfügung stehen, und wie die einzelnen Schritte bis zum Buchungssatz zu erfolgen haben.

Durch das RÄG 2014 ergeben sich auch wesentliche Änderungen im Konzernabschluss. Bei der Kapitalkonsolidierung ist nur noch die Neubewertungsmethode anzuwenden. Dabei entstehen ebenso Unterschiede zwischen unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerten, was zur Bildung von latenten Steuern führt. Eine weitere Änderung besteht darin, dass im Konzernabschluss zwischen Outside-Basis-Differenzen und Inside-Basis-Differenzen unterschieden wird. Im erstgenannten Fall handelt es sich um Differenzen zwischen dem steuerlichen Buchwert der Beteiligung und dem Nettovermögen. Bei Inside-Basis-Differenzen entstehen Unterschiedsbeträge zwischen Wertansätzen in der unternehmensrechtlichen Bilanz und den entsprechenden Steuerwerten. Dabei ist zu prüfen, ob latenten Steuern zu bilden sind.

Abschließend kann festgestellt werden, dass die latenten Steuern über die letzten Jahre hinweg stetig an Bedeutung gewannen. Die Bilanzierung von latenten Steuern sollte dazu beitragen, ein getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Mit der Einführung des RÄG 2014 nähert sich der österreichische Gesetzgeber diesem Ziel an. Nichtsdestotrotz lässt das RÄG 2014 hinsichtlich der Bilanzierung von latenten Steuern Fragen offen, die einer Interpretation bedürfen.

Durch das RÄG 2014 sind Neuregelungen entstanden, deren erstmalige Anwendung die Unternehmen vor Herausforderungen stellen wird. Dies wird durch die Tatsache verschärft, dass latente Steuern auf mehreren Ebenen entstehen können. Des Weiteren wird vom Gesetzgeber eine detaillierte Anhangangabe gefordert, was einen zusätzlichen Aufwand bei der Jahresabschlusserstellung darstellt.

Das Ziel des RÄG 2014 in Hinblick auf eine Annäherung an die internationalen Rechnungslegungsstandards konnte weitestgehend erreicht werden. Es wäre jedoch wünschenswert, die gesetzlichen Bestimmungen nicht wortident aus den internationalen Rechnungslegungsstandards zu übernehmen, sondern in die bestehende nationale Rechtsordnung einzugliedern. So sollten die Bestimmungen aus dem internationalen Bereich, in welchem der Investorenschutz im Vordergrund steht, an das in Österreich geltende Vorsichtsprinzip angepasst werden.

Literaturverzeichnis

- ARMINGER, J. [2015]: Das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014: Änderungen für die Erstellung von Konzernabschlüssen, in: CFOaktuell, 2015, 10, S. 10-12.
- BARBORKA, K. [1999]: EU-GesRÄG Anhangangaben für latente Steuern, in: RWZ, 1999, 2, S. 42-43.
- BEATGE, J. [1991]: Latente Steuern im deutschen handelsrechtlichen Jahresabschluss, in: Aktuelle Fragen der Finanzwirtschaft und der Unternehmensbesteuerung, hrsg. von RÜCKLE, D., Wien: Linde, 1991, S. 29.
- BERTL, R./FRABERGER, F. [2002]: Latente Steuern im handelsrechtlichen Jahresabschluss, in: RWZ, 2002, 9, S. 77.
- BERTL, R./FRÖHLICH, C. [2014]: Latente Steuern in der internationalen Rechnungslegung, in: RWZ, 2014, 2, S. 59.
- BERTL, R./HIRSCHLER, K. [2013]: Umgründung und latente Steuern, in: RWZ, 2013, 6, S. 174-175.
- BERTL, R./DEUTSCH-GOLDONI, E./HIRSCHLER, K. [2018]: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 10. akt. und erw. Aufl., Wien: LexisNexis, 2018.
- BITZYK, P./Steckel, R. [2017]: Der Jahresabschluss: Einzelabschluss nach dem UGB, 9. akt. Aufl., Wien: LexisNexis, 2017.
- BREIN, M./DENK, C. [2016]: Bilanzierungscheckliste 2017: Arbeitsbehelf zur Erstellung der Bilanz, GuV, Mehr-Weniger-Rechnung, 13. überarb. und erw. Aufl., Graz: dbv, 2016.
- DOKALIK, D./HIRSCHLER, K. [2015]: RÄG 2014: Reform des Bilanzrechts, in: SWK, 2015, 90, S. 29-31.
- DOKALIK, D./HIRSCHLER, K. [2016]: RÄG 2014: Reform des Bilanzrechts, in: SWK, 2016, 91, S. 102-204
- EBERHARTINGER, E./PETUTSCHNIG, M. [2015]: Latente Steuern "NEU", in: RWZ, 2015, 7-8, S. 250-259.
- EGGER, A./SAMER, H. [1994]: Der Jahresabschluss nach dem Rechnungslegungsgesetz: Erstellung und Analyse, 4. überarb. Aufl., Wien: Linde, 1994.
- EGGER, A./SAMER, H./BERTL R. [2016 a]: Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch: Der Konzernabschluss, Band 2., 8. überarb. Aufl., Wien: Linde, 2016.
- EGGER, A./SAMER, H./BERTL R. [2016 b]: Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch: Der Einzelabschluss, Erstellung, Prüfung und Veröffentlichung, Band 1., 16. überarb. Aufl., Wien: Linde, 2016.
- EITER, K./HÖLTSCHL, E. [2017]: Latente Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen nach dem RÄG 2014, in: RWZ, 2017, 7-8, S. 230-235.
- FRÖHLICH, C. [2017]: Konzernrechnungslegung kompakt, 3. Aufl., Wien: Linde, 2017.
- GEDLICKA, W. [2000]: Steuerabgrenzungen im Einzelabschluss: nach nationalen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften in: SWK, 2000, 71, S. 172.
- GROHMANN, W. [2016]: Latente Steuern im Jahresabschluss: die Änderungen durch das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014, in: SWK, 2016, 14-15, S. 718-727.

-
- GROTTEL, B. et al [2018]: Beck'scher Bilanzkommentar, hrsg. von GROTTTEL, B./ SCHMIDT, S./SCHUBERT, W./WINKELJOHANN, N., 11. Aufl. neubearb., München: C. H. Beck, 2018, S. 1308-1438.
- HÄUSLE, T./PLATZGUMMER, S. [2016]: Latente Steuern iSd RÄG 2014: Überblick und ausgewählte Themen, in: RWZ, 2016, 5, S. 160-163.
- HILBER, K. [2016]: Latente Steuern, in: Unternehmensgesetzbuch Kommentar, hrsg. von TORGGGLER, U., Wien: Linde, 2016, S. 832-843.
- HIRSCHLER, K./SULZ, M. [2010]: Steuerbilanzen: Hinweise für die Praxis in Checklistenform, in: SWK, 2010, 23-24, S. 717-724.
- HIRSCHLER, K./HÖLTSCHL, E. [2017]: Bilanzierung von latenten Steuern bei Umgründungen, in: RWZ, 2017, 7-8, S. 213-222.
- KFS/RL 15, Fachsenat für Handelsrecht und Revisionen Richtlinie 15, Richtlinie der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 15.04.2000, Steuerabgrenzungen im Einzelabschluss und Konzernabschluss.
- KNESL, P./HLOBEN, M. [2017]: Ausschüttungssperre bei der Übergangsregelung für aktive latente Steuern, in: RWZ, 2017, 6, S. 200-204.
- KREUCH, H./VLK, G. [2016]: Die Ausschüttungssperre idF des RÄG 2014 und AbgÄG 2015 im Hinblick auf Gläubigerschutzüberlegungen, in: RWZ, 2016, 1, S. 7-11.
- KRIMPMANN, A. [2011]: Latente Steuern in der Praxis: nach BilMoG und IFRS, Freiburg: Haufe-Lexware, 2011.
- KÜHNE, E./MELCHER, W./WESEMANN, M. [2009]: Latente Steuern nach BilMoG: Teil 1 Grundlagen und Zweifelsfragen, in: WPg, 2009, 20, S. 1005-1014.
- LÜDENBACH, N./HOFFMANN, W./FREIBERG, J. [2018]: Haufe IFRS-Kommentar, 15. Aufl., Freiburg: Haufe Gruppe, 2018, S. 1478-1595.
- MAIER, H./STERL, R. [1996]: Rückstellungen für latente Körperschaftsteuer aufgrund des Steuerreformgesetzes 1993, in: RWZ, 1996, 4, S. 100.
- MEYER, M. et al. [2010]: Latente Steuern: Bewertung, Bilanzierung, Beratung, 2. Aufl., Wiesbaden: GWK Fachverlage, 2010.
- MOSER, G. [2017]: Latente Steuern im Anhang, in: SWK, 2017, 10, S. 560-564.
- MÜLLER, G. [2015]: Zweifelsfragen bei der Anwendung der Übergangsvorschriften zum RÄG 2014, in: RWZ, 2015, 7-8, S. 228-234.
- o.V. [2017]: Regierungsprogramm Österreich 2017-2022 : <https://www.oevp.at/download/Regierungsprogramm.pdf>, [14.04.2018].
- o.V. [2018]: Parlament Budgetausschuss: Finanzstaatssekretär Fuchs und Fiskalrat-Präsident Felderer weitgehend einig über Wirtschaftsentwicklung 2018, https://www.parlament.gv.at/PAKT/PR/JAHR_2018/PK0138/, [16.04.2018].
- PAUSZ, B./FAHRINGER-POSTL, B. [2018]: Spendenratgeber: optimale Nutzung der steuerlichen Absetzbarkeit, hrsg. von PAUSZ, B., Wien: Linde, 2018, S. 14-16.
- PELLENS, B./FÜLBIER, R./GASSEN, J. [2006]: Internationale Rechnungslegung, 6. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2006.
- PETUTSCHNIG, M./SCHALLMEINER, B. [2014]: Begutachtungsentwurf des RÄG 2014: Neuerungen für den Einzel- und Konzernabschluss nach UGB, in: RWZ, 2014, 11, S. 330.

-
- PLATZER, W./GREGORY, V. [2016]: RÄG 2014 und APRÄG 2016, hrsg. von TÖGLHOFER, J./WINKLER-JANOVSKY, A., Wien: Manz, 2016, S. 168-170.
- REINOLD, J./STÜCKLER, K. [2015]: Auswirkungen des RÄG 2014 auf Konsolidierungsmaßnahmen, in: RWZ, 2015, 7-8, S. 272-281.
- ROHATSCHEK, R. [2000]: Bilanzierung latenter Steuern: im Einzel- und Konzernabschluss; Wien: Linde, 2000.
- ROHATSCHEK, R. [2013]: Berechnung der voraussichtlichen Steuerbe- und -entlastung, in: Unternehmensgesetzbuch Großkommentar, hrsg. von ZIB, C./DELLINGER, M., Band 3, 1. Ausgabe, Wien: LexisNexis, 2013, S. 184-207.
- ROHATSCHEK, R. [2016]: Sonderfragen der Bilanzierung, 5. Aufl. Wien: Linde, 2016.
- ROHATSCHEK, R. [2017]: Kein zweifaches Ansatzwahlrecht für latente Steuern aus Verlustvorträgen im UGB, in: RdW, 2017, 10, S. 675-678.
- RUDORFER, A. [1997]: Verlustvortragsproblematik bei latenten Steuern nach dem EU-GesRÄG 1995, in: RWZ, 1997, 8, S. 235.
- SOPP, K. [2015]: Steuerabgrenzung, in: Unternehmensgesetzbuch Großkommentar, hrsg. von ZIB, C./DELLINGER, M., Band 3, 2. Ausgabe, Wien: LexisNexis, 2015, S. 697-710.
- STEINER, C./JANKOVIC, A. [2015]: UGB vs. IFRS, der Jahresabschluss im Vergleich, Wien: MANZ, 2015.
- STEINER, C./JANKOVIC, A. [2016]: Der Jahresabschluss nach dem UGB, Wien: MANZ, 2016.
- STÜCKLER, K. [2015]: Behandlung latenter Steuern nach dem RÄG 2014, in: RdW, 2015, 4, S. 285-265.
- URNIK, S./HAAS, A./NIEDERMOSER, A. [2008]: Der Ansatz latenter Steuern im Einzelabschluss nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG): Ein Weg für Österreich?, in: RWZ, 2008, 11, S. 91.
- VO des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002, Verordnung über die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (Konzernabschluss), EG Nr. 1606/2002.
- WAGENHOFER, A. [2017]: Bilanzierung und Bilanzanalyse, Wien: Linde, 2017.
- WEBER, D. [2015]: Wissenschaftlich Arbeiten für Wirtschaftswissenschaftler, Weinheim: WILEY-VCH, 2015.
- ZIMMERL, C./UNTERBERGER, B./FISCHBACHER, J. [2016]: RÄG 2014 und APRÄG 2016, hrsg. von TÖGLHOFER, J./WINKLER-JANOVSKY, A., Wien: Manz, 2016, S. 228-230.
- ZÜLCH, H./HENDLER, M. [2017]: Bilanzierung nach International Financial Reporting Standards, 2. Aufl., Weinheim: Wiley-VCH, 2017.

Anhang 1: Darstellung der unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerte

Im Folgenden werden die unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerte, die bereits im 3. Kapitel beschrieben wurden, genauer dargestellt.

Jahre	2009/10	2010/11	2011/12	2012/13	2013/14	2014/15	Offener Stand 30.06.2016	Offener Stand 30.06.2017
außerplanmäßige Abschreibung UR	-140.000	-29.912						
Verteilung auf 7 Jahre								
Teilwertabschreibung 2009/2010	-20.000	-20.000	-20.000	-20.000	-20.000	-20.000	-20.000	0
Teilwertabschreibung 2010/2011		-4.273	-4.273	-4.273	-4.273	-4.273	-4.273	-4.273
Summe der außerplanmäßigen Abschreibung STR	-20.000	-24.273	-24.273	-24.273	-24.273	-24.273		
Offener Stand gesamt							-24.273	-4.273

Tabelle 59: Aufteilung der steuerlichen Teilwertabschreibung,
Quelle: eigene Darstellung.

Die steuerrechtliche Teilwertabschreibung für die Wertberichtigung im Jahr 2009/10 beträgt jährlich EUR 20.000,-. Daraus ergibt sich in diesem Jahr eine Mehr-Weniger-Rechnung iHv EUR + 120.000,- (EUR 140.000,- - EUR 20.000,-). Für die restlichen sechs Siebtel wird bei der Jahresabschlusserstellung 2010/11-2015/16 jeweils ein Betrag iHv EUR - 20.000,- in der Mehr-Weniger-Rechnung berücksichtigt. Ebenso wird für die Wertberichtigung im Jahr 2010/11 iHv EUR 29.912,- steuerrechtlich jährlich ein Betrag von EUR 4.273,- abgeschrieben. Die Mehr-Weniger-Rechnung beträgt im Jahr 2010/11 für diese Berichtigung EUR + 25.639,- (EUR 29.912,- - EUR 4.273,-). Des Weiteren wird für die Bilanzierung der Jahresabschlüsse 2011/12-2016/17 jeweils ein Betrag iHv EUR - 4.273,- in der Mehr-Weniger-Rechnung berücksichtigt. Zusätzlich kann Tabelle 59 der offene Stand zum 30.06.2016 iHv EUR 24.273,- und zum 30.06.2017 iHv EUR 4.273,- entnommen werden. Diese Werte stellen zugleich die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der latenten Steuern dar.

Konto GBK	Bestandteile	2013/14	2014/15	2015/16	Offener Stand 30.06.2016	2016/17	Offener Stand 30.06.2017	2017/18	2018/19	2019/20	2020/21	2021/22	2022/23	2023/24	2024/25
Summe angefallene GBK nach UR		89.731		81.126		20.325									
3246	GBK LZ	89.731			67.298		58.325								
	Auflösung pro Jahr	-4.487	-8.973	-8.973		-8.973		-8.973	-8.973	-8.973	-8.973	-8.973	-8.973	-4.487	
3247	GBK LZ			66.517	59.865		53.214								
	Auflösung pro Jahr			-6.652		-6.652		-6.652	-6.652	-6.652	-6.652	-6.652	-6.652	-6.652	-6.652
3260	GBK LZ			5.250	3.750		1.000								
	Auflösung pro Jahr			-1.500		-2.750		-1.000							
3261	GBK LZ			9.359	8.579										
	Auflösung pro Jahr			-780		-8.579									
3254	GBK LZ					16.800	13.957								
	Auflösung pro Jahr					-2.843		-3.102	-3.102	-3.102	-3.102	-1.551			
3255	GBK LZ					2.400	2.240								
	Auflösung pro Jahr					-160		-480	-480	-480	-480	-320			
3262	GBK LZ					1.125	956								
	Auflösung pro Jahr					-169		-225	-225	-225	-225	-56			
Offener Stand gesamt					139.493		129.692								

Tabelle 60: Aufteilung der steuerlichen Geldbeschaffungskosten,
Quelle: eigene Darstellung.

In Tabelle 60 werden die Geldbeschaffungskosten, die bei der M-AUT GmbH angefallen sind, dargestellt. Dabei sind beispielsweise für das Jahr 2013/14 aus der Aufnahme eines Investitionskredites am 01.06.2013 Geldbeschaffungskosten iHv EUR 89.731,- entstanden. Laut dem Kreditvertrag beträgt die Laufzeit zehn Jahre (120 Monate). Die Laufzeit der Verbindlichkeit dient der steuerrechtlichen Verteilung der Geldbeschaffungskosten. Somit beträgt der steuerrechtliche Aufwand für das Jahr 2013/14 EUR 4.487,- (EUR 89.731,-/120 * 6). Zusätzlich ergibt sich aus den Unterschieden des Unternehmens- und Steuerrechts eine Mehr-Weniger-Rechnung iHv EUR + 85.244,- (EUR 89.731,- - EUR 4.487,-). Für die nachstehenden Jahre 2014/15-2022/23 wird der Aufwand jeweils iHv EUR - 8.973,- (EUR 89.731,-/120*12) in der Mehr-Weniger-Rechnung erfasst. Im Jahr 2023/24 beträgt die Restlaufzeit des Kredites sechs Monate. Dementsprechend ist der steuerrechtliche Betrag für die sechs Monate iHv EUR 4.487,- als Aufwand zu erfassen. Dies erfolgt im Rahmen der Jahresabschlussstellung mittels einer Mehr-Weniger-Rechnung. Die beschriebene Vorgehensweise und die Berücksichtigung der steuerrechtlichen Abgrenzung wurden ebenso auf die restlichen Geldbeschaffungskosten der M- AUT GmbH angewendet.

Leasingfahrzeug	Bestandteile	2009/10	2010/11	2011/12	2012/13	2013/14	2014/15	2015/16	Offener Stand 30.06.2016	2016/17	Offener Stand 30.06.2017	2017/18	2018/19	2019/20	2020/21	2021/22	2022/23	2023/24	2024/25
Mercedes E 350 CGI	StR. AK nach Abzug der Kaufoption			39.273															
	LZ AfA in Leasingrate nach Abzug der Luxust.			60															
	Zulässige AfA Aktivposten			1.964	7.855	7.855	7.855	7.855		5.891									
Porsche Macan S	StR. AK nach Abzug der Kaufoption						31.393												
	LZ AfA in Leasingrate nach Abzug der Luxust.						36												
	Zulässige AfA Aktivposten						5.232	10.464		10.464			5.232						
Mercedes Benz CLA 220 Shooting Brake	StR. AK nach Abzug der Kaufoption							32.003											
	LZ AfA in Leasingrate nach Abzug der Luxust.							48											
	Zulässige AfA Aktivposten							1.333		8.001			8.001	6.667					
KIA Sorento TCI Platin	StR. AK nach Abzug der Kaufoption							26.133											
	LZ AfA in Leasingrate nach Abzug der Luxust.							48											
	Zulässige AfA Aktivposten							2.722		6.533			6.533	6.533	3.811				
Mercedes Benz S 500	StR. AK nach Abzug der Kaufoption									22.621									
	LZ AfA in Leasingrate nach Abzug der Luxust.									48									
	Zulässige AfA Aktivposten									2.828			5.655	5.655	5.655	2.828			
Mercedes Benz GLE-COUPE	StR. AK nach Abzug der Kaufoption									21.463									
	LZ AfA in Leasingrate nach Abzug der Luxust.									48									
	Zulässige AfA Aktivposten									894			5.366	5.366	5.366	4.471			
Mercedes ML 280 CDI	StR. AK nach Abzug der Kaufoption	39.042																	
	LZ AfA in Leasingrate nach Abzug der Luxust.	36																	
	Zulässige AfA Aktivposten	6.507	13.014	13.014	6.507														
Offener Stand gesamt									28.010		32.746								

Tabelle 61: Aufteilung PKW-Leasingaufwendungen,
Quelle: eigene Darstellung.

In Tabelle 61 werden die Berechnungen des Aktivpostens für die Leasinggüter der M-AUT GmbH gezeigt. Dabei wurde beispielsweise am 01.11.2011 ein Leasingfahrzeug „Mercedes E 350 CGI“ abzüglich der Kaufoption um EUR 68.504,- angeschafft. In diesem Fall wird die Luxustangente²²⁷, die EUR 40.000,- beträgt, überschritten. Daraus ergibt sich steuerrechtlich abzüglich der Kaufoption ein Betrag von EUR 39.273,-. Aufgrund der Unterschiede zwischen Unternehmens- und Steuerrecht wird für die Berechnung der Abschreibungen jeweils eine andere Bemessungsgrundlage herangezogen. Für die Berechnung der Abschreibung, die in der Leasingrate enthalten ist, wird steuer- und unternehmensrechtlich die Grundmietzeit, welche gegenständlich 60 Monate beträgt, herangezogen. Die Anschaffung des PKW erfolgte Anfang Oktober 2011. Somit bleiben für die Berechnung der Abschreibung im Jahr 2016/17 neun Monate übrig. Steuerrechtlich beträgt die Abschreibung, die in der Leasingrate enthalten ist, für das Jahr 2016/17 EUR 5.891,- (EUR 39.273,-/60*9). Dieser Wert kann auch Tabelle 61 entnommen werden. Die zulässige Abschreibung gemäß § 8 (6) EStG für PKW beträgt mindestens acht Jahre. Aus diesem Grund ist die zulässige Abschreibung auf Basis dieses Gesetzes erneut zu berechnen. Daraus ergibt sich eine neue zulässige Abschreibung iHv EUR 5.000,- (EUR 40.000,-

²²⁷ S. EStR 2000 (2015), Rz 4771.

/8). Dieser Betrag findet sich ebenso in Tabelle 61 dargestellt. Wie bereits erwähnt, ist aus den Unterschiedsbeträgen der Abschreibungen ein Aktivposten in der Steuerbilanz zu bilden. Bei der Jahresabschlusserstellung 2016/17 wurde für dieses Leasinggut dem Posten „C. Rechnungsabgrenzung“ der Steuerbilanz ein Betrag iHv EUR 891,- (EUR 5.891,- - EUR 5.000,-) zugewiesen.

Bei diesem Sachverhalt ergibt sich des Weiteren aus den steuerrechtlichen und unternehmensrechtlichen Aufwendungen eine Mehr-Weniger-Rechnung. Die Berechnung wird wie folgt beim Kooperationspartner durchgeführt: Die monatliche Leasingrate für das Leasingfahrzeug „Mercedes E 350 CGI“ beträgt EUR 1.342,-. Da die Grundmietzeit am 30.09.2016 endet, beträgt im Jahr 2016/17 die Rate unternehmensrechtlich EUR 12.074,- (EUR 1.342,-*9). Des Weiteren wurde im Zusammenhang mit dem Leasingvertrag eine PKW-Versicherung, die im Jahr 2016/17 EUR 2.699,- ausmacht, abgeschlossen. Die unternehmensrechtliche Summe der Aufwendungen beträgt EUR 14.773,-. Dieser Wert wird dem steuerrechtlichen Betrag gegenübergestellt. Um die Bemessungsgrundlage für die steuerrechtliche Leasingrate berechnen zu können, ist von der vereinbarten Leasingrate (EUR 12.074,-) der Anteil der Luxustangente iHv 42,67 % [(EUR 69.772,- - EUR 40.000,-) /67.772,-*100] abzuziehen. Zusätzlich zu den Aufwendungen ist der oben erwähnte Aktivposten iHv EUR 891,- hinzuzurechnen und die Versicherung, abzüglich der darin enthaltenen Luxustangente, von den Aufwendungen abzuziehen. Die steuerrechtliche Bemessungsgrundlage ergibt gesamt EUR 7.578,- und wird dem unternehmensrechtlichen Betrag iHv EUR 14.773,- gegenübergestellt. Daraus ergibt sich eine Mehr-Weniger-Rechnung iHv EUR + 7.195,-. Die in den unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten enthaltene Luxustangente stellt eine permanente Differenz dar, woraus keine latente Steuer gebildet werden kann.

Der beschriebene Rechenvorgang kann der folgenden Tabelle entnommen werden:

Mehr-Weniger-Rechnung zum 30.06.2017			
	UR	StR	MWR
Leasingrate	12.074	12.074	
- anteilige Luxustangente 42,67%		-5.152	
+ Versicherung	2.699	1.547	
- Aktivposten	0	-891	
= Gesamtsumme Aufwendungen	14.773	7.578	+ 7.195

Tabelle 62: Mehr-Weniger-Rechnung „Leasingaufwendungen“,
Quelle: eigene Darstellung.

	2010/11	2011/12	2012/13	2013/14	2014/15	2015/16	Offener Stand 30.06.2016	2016/17	Offener Stand 30.06.2017
Abfertigungszahlungen laut Aufzeichnungen	32.316	0	8.829	27.857	34.835	0		145.912	
Verteilung auf 5 Jahre									
Zahlung 2010	6.463	6.463	6.463	6.463	6.463		0	0	0
Zahlung 2012			1.766	1.766	1.766	1.766	1.766	1.766	0
Zahlung 2013				5.571	5.571	5.571	11.143	5.571	5.571
Zahlung 2014					6.967	6.967	20.901	6.967	13.934
Zahlung 2016								29.182	116.730
Betriebsausgabe	6.463	6.463	8.229	13.800	20.767	14.304		43.487	
Offener Stand gesamt							33.810		136.235

Tabelle 63: Aufteilung der steuerlichen Abfertigungszahlungen,
Quelle: eigene Darstellung.

In Tabelle 63 werden die Abfertigungszahlungen, die bei der M-AUT GmbH getätigt wurden, gezeigt. Dabei entsteht beispielsweise für das Jahr 2010/11 aus der Abfertigungszahlung iHv EUR 32.316,- eine Mehr-Weniger-Rechnung iHv EUR + 25.853,- (EUR 32.316,- - EUR 6.463,-). In den nachfolgenden Jahren (2011/12 - 2014/15) wurde für diese Abfertigungszahlung (EUR 32.316,-) jeweils 1/5, also EUR - 6.463,-, in der Mehr-Weniger-Rechnung, berücksichtigt. Diese Vorgehensweise und die Berücksichtigung der Fünftelbeträge in der Mehr-Weniger-Rechnung wurden ebenso auf die restlichen Abfertigungszahlungen angewendet. Im Jahr 2016/17 ergab sich somit aus allen Abfertigungszahlungen eine Mehr-Weniger-Rechnung iHv EUR + 102.426,- .

Jahr	Bestand- teile	1999/00	2000/01	2001/02	2002/03	2003/04	2004/05	2005/06	2006/07	2007/08	2008/09	2009/10	2010/11	2011/12	2012/13	2013/14	2014/15	2015/16	Offener Stand 30.06.2016	2016/17	Offener Stand 30.06.2017	
Auflösung Subvention StR		-26.882	-30.266	-28.972	-23.444	-25.007	-14.729		-14.729													
1999	AB	279.497	252.615	222.349	193.377	169.933	151.866	144.078	136.290	128.502	120.714	112.926	105.138	97.350	89.562	81.774	73.986	66.198			58.410	
	Auflösung über	-26.882	-30.266	-28.972	-23.444	-18.067	-7.788	-7.788	-7.788	-7.788	-7.788	-7.788	-7.788	-7.788	-7.788	-7.788	-7.788	-7.788			-7.788	
	EB	252.615	222.349	193.377	169.933	151.866	144.078	136.290	128.502	120.714	112.926	105.138	97.350	89.562	81.774	73.986	66.198	58.410	58.410		50.622	50.622
2003	AB					216.860	209.920	202.979	196.038	189.097	182.157	175.216	168.275	161.335	154.394	147.453	140.513	133.572			126.631	
	Auflösung über					-6.941	-6.941	-6.941	-6.941	-6.941	-6.941	-6.941	-6.941	-6.941	-6.941	-6.941	-6.941	-6.941			-6.941	
	EB					209.920	202.979	196.038	189.097	182.157	175.216	168.275	161.335	154.394	147.453	140.513	133.572	126.631	126.631		119.690	119.690
Auflösung Subvention UR		-84.785	-97.356	-97.356	0	-43.372	-43.372	-43.372	-43.372	-43.372	0											
1999	AB	279.497	194.712	97.356																		
	Auflösung über Ertrao	-84.785	-97.356	-97.356																		
	EB	194.712	97.356	0																		
2003	AB					216.860	173.488	130.116	86.744	43.372												
	Auflösung über Ertrao					-43.372	-43.372	-43.372	-43.372	-43.372												
	EB					173.488	130.116	86.744	43.372	0												
Offener Stand																			185.041		170.312	

2017/18	2018/19	2019/20	2020/21	2021/22	2022/23	2023/24	2024/25	2025/26	2026/27	2027/28	2028/29	2029/30	2030/31	2031/32	2032/33	2033/34	2034/35	2035/36
-14.729	-14.729	-14.729	-14.729	-14.729	-14.729	-10.835	-6.941	-6.941	-6.822	-2.439	-206							
50.622	42.834	35.046	27.258	19.470	11.682	3.894												
-7.788	-7.788	-7.788	-7.788	-7.788	-7.788	-3.894												
42.834	35.046	27.258	19.470	11.682	3.894	0												
119.690	112.750	105.809	98.868	91.928	84.987	78.046	71.106	64.165	57.224	50.402	43.579	36.757	29.934	23.112	16.289	9.467	2.644	206
-6.941	-6.941	-6.941	-6.941	-6.941	-6.941	-6.941	-6.941	-6.941	-6.822	-6.822	-6.822	-6.822	-6.822	-6.822	-6.822	-6.822	-2.439	-206
112.750	105.809	98.868	91.928	84.987	78.046	71.106	64.165	57.224	50.402	43.579	36.757	29.934	23.112	16.289	9.467	2.644	206	0

Tabelle 64: Aufteilung der erhaltenen Subventionen,
Quelle: eigene Darstellung.

Der im Jahr 1999/00 beantragte Investitionszuschuss für das Anlagevermögen sowie die dazugehörigen Leasingaufwendungen belaufen sich in Summe auf öS 3.848.966,-. Nach Umrechnung EUR/öS (1/13,7603) beträgt der gewährte Zuschuss EUR 279.497,-. Dieser stellt zugleich den steuer- und unternehmensrechtlichen Anfangsbestand bzw. die Bemessungsgrundlage für die jährliche Auflösung dar. Steuerrechtlich werden die Subventionen über die Mehr-Weniger-Rechnung aufgelöst. Dafür wird die Nutzungsdauer der XX-Anlage mit 24,5 Jahren und die der dazugehörigen Maschinen mit 3,5 Jahre herangezogen. Die Nutzungsdauer der Leasinggüter beträgt fünf Jahre. Gesamt ergibt der Quotient aus der Bemessungsgrundlage iHv EUR 279.497,- und jener aus der genannten Nutzungsdauer eine Auflösung im Jahr 1999/00 von EUR 26.882,-. Dieser Betrag kann ebenso Tabelle 64 entnommen werden. Aufgrund der schwankenden Leasingaufwendungen kommt es nicht wie gewohnt zu einer jährlich konstant bleibenden Auflösung. Dadurch erfährt auch die Mehr-Weniger-Rechnung von 1999/00 bis 2003/04 Schwankungen. Die Laufzeit der „Subvention Leasingaufwendungen“ beläuft sich auf fünf Jahre. Erst nach Ablauf der fünf Jahre, also im Geschäftsjahr 2003/04, ist die Auflösung über die Jahre gleich hoch. Nach Gegenüberstellung der unternehmens- und

steuerrechtlichen Auflösungen ist der Differenzbetrag in der Mehr-Weniger-Rechnung in den ersten drei Jahren mit einem negativen Vorzeichen zu berücksichtigen. Der Grund dafür ist, dass die Auflösungen über die gewährten Subventionen steuerrechtlich geringer als die unternehmensrechtlichen sind. Nach Ablauf der unternehmensrechtlichen Auflösung im Geschäftsjahr 2001/02 ändert sich zugleich die Mehr-Weniger-Rechnung zu einem positiven Vorzeichen.

Nach erfolgreicher Schlussprüfung des Bundesministeriums für Verkehr, Innovation und Technologie wurde im Jahr 2003/04 ein zweiter Zuschussbetrag iHv EUR 216.860,- gewährt. Dieser Zuschuss diente der Finanzierung der XX-Halle. Mit dem Bau der XX-Halle wurde im Geschäftsjahr 2003/04, gleichzeitig mit der Beantragung des Zuschusses, begonnen. Für die Berechnung der steuerrechtlichen Auflösungsbeträge wird grundsätzlich die Nutzungsdauer von 33,33 Jahren herangezogen. Unter dem Bau der XX-Halle befinden sich noch weitere Teile mit einer weitaus niedrigeren Nutzungsdauer, weshalb die jährliche Auflösung von 2003/04 bis 2016/17 EUR 6.940,- beträgt. Die unternehmensrechtliche Auflösung, unter Berücksichtigung einer Nutzungsdauer von fünf Jahren, beträgt jährlich EUR 43.372,-. Die Mehr-Weniger-Rechnung beträgt für die ersten fünf Jahre EUR - 36.431,-. Nach Ablauf der fünf Jahre wird die Subvention nur mehr steuerrechtlich aufgelöst. Somit wird die Auflösung in der Mehr-Weniger-Rechnung mit einem positiven Vorzeichen erfasst.

Anhang 2: Unternehmens- und Steuerbilanzen der M-AUT GmbH

M-AUT GmbH Bilanz zum 01.07.2016							
Aktiva				Passiva			
	UR	StR	Differenz		UR	StR	Differenz
A. Anlagevermögen	29.464.316	15.170.176	14.294.141	A. Eigenkapital	18.764.219	4.859.699	13.904.520
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	3.899.542	1.820.129	2.079.413	I. eingefordertes Stammkapital	36.400		36.400
1. Geschäfts-(Firmen-)wert	2.079.413	0	2.079.413	II. Kapitalrücklagen	13.867.459		13.867.459
2. gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile	1.820.129	1.820.129	0	III. Gewinnrücklagen	135.521		135.521
II. Sachanlagen	12.775.113	9.616.468	3.158.645	IV. Bilanzgewinn	4.724.838		4.724.838
1. Grundstücke	4.499.197	2.593.736	1.905.461	(B.) unversteuerte Rücklage	0	156.498	-156.498
2. Bauten	5.561.217	4.308.033	1.253.184	B. Rückstellungen	3.088.580	2.184.117	904.463
3. sonstiges Sachanlagevermögen	2.714.699	2.714.699	0	1. Rückstellungen für Abfertigungen	468.134	0	468.134
III. Finanzanlagen	12.789.662	3.733.579	9.056.083	2. Rückstellungen für Pensionen	1.232.513	892.387	340.127
1. Anteile an verbundenen Unternehmen	11.995.080	2.938.997	9.056.083	3. Jubiläumsrückstellungen	306.426	210.223	96.203
2. sonstiges Finanzanlagevermögen	794.582	794.582	0	5. sonstige Rückstellungen	1.081.507	1.081.507	0
B. Umlaufvermögen	12.345.546	12.345.546	0	C. Verbindlichkeiten	20.584.525	20.584.525	0
I. Vorräte	23.951	23.951	0	D. Rechnungsabgrenzungsposten	0	185.041	-185.041
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	12.243.921	12.243.921	0	1. Subventionen	0	185.041	-185.041
III. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	77.675	77.675	0				
C. Rechnungsabgrenzungsposten	286.654	454.157	-167.503				
1. Geldbeschaffungskosten	0	139.493	-139.493				
2. PKW-Leasing	0	28.010	-28.010				
3. sonstige Rechnungsabgrenzungen	286.654	286.654	0				
D. Aktive latente Steuern	340.807	0	340.807				
Summe AKTIVA	42.437.323	27.969.879	14.467.444	Summe PASSIVA	42.437.323	27.969.879	14.467.444
					UR	StR	Differenz
				Abfertigungszahlungen		-33.810	33.810

Tabelle 65: Bilanz der M-AUT GmbH zum 01.07.2016,
Quelle: eigene Darstellung.

M-AUT GmbH Bilanz zum 30.06.2017							
Aktiva				Passiva			
	UR	StR	Differenz		UR	StR	Differenz
A. Anlagevermögen	29.207.051	15.360.594	13.846.457	A. Eigenkapital	16.476.736	3.882.834	12.593.902
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	3.586.658	1.767.172	1.819.486	I. eingefordertes Stammkapital	36.400		
1. Geschäfts-(Firmen-)wert	1.819.486	0	1.819.486	II. Kapitalrücklagen	12.814.091		
2. gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile	1.767.172	1.767.172	0	III. Gewinnrücklagen	3.640		
II. Sachanlagen	12.788.606	9.821.992	2.966.614	IV. Bilanzgewinn	3.622.604		
1. Grundstücke	4.499.197	2.593.736	1.905.461	(B.) unversteuerte Rücklage	0	156.498	-156.498
2. Bauten	5.203.824	4.142.671	1.061.153	B. Rückstellungen	4.211.781	2.794.790	1.416.990
3. sonstiges Sachanlagevermögen	3.085.585	3.085.585	0	1. Rückstellungen für Abfertigungen	394.797	0	394.797
III. Finanzanlagen	12.831.786	3.771.430	9.060.356	2. Rückstellungen für Pensionen	1.239.306	869.411	369.895
1. Anteile an verbundenen Unternehmen	11.995.080	2.934.724	9.060.356	3. Jubiläumsrückstellungen	368.957	241.086	127.871
2. sonstiges Finanzanlagevermögen	836.706	836.706	0	4. Steuerrückstellungen	1.541.854	1.017.427	524.427
B. Umlaufvermögen	15.071.020	15.071.020	0	davon Rückstellungen für latente Steuern	524.427	0	524.427
I. Vorräte	32.654	32.654	0	sonstige Steuerrückstellungen	1.017.426	1.017.426	0
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	14.983.969	14.983.969	0	5. sonstige Rückstellungen	666.865	666.865	0
III. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	54.397	54.397	0	C. Verbindlichkeiten	23.901.958	23.901.958	0
C. Rechnungsabgrenzungsposten	312.403	474.778	-162.375	D. Rechnungsabgrenzungsposten	0	170.312	-170.312
1. Geldbeschaffungskosten	0	129.629	-129.629	1. Subventionen	0	170.312	-170.312
2. PKW-Leasing	0	32.746	-32.746				
3. sonstige Rechnungsabgrenzungen	312.403	312.403	0				
Summe AKTIVA	44.590.474	30.906.392	13.684.082	Summe PASSIVA	44.590.474	30.906.392	13.684.082

	UR	StR	Differenz
Abfertigungszahlungen		-136.235	136.235

Tabelle 66: Bilanz der M-AUT GmbH zum 30.06.2017,
Quelle: eigene Darstellung.

Anhang 3: Beschreibung des konzipierten Excel-Tools zur Berechnung und Bilanzierung von latenten Steuern

Im folgenden Abschnitt wird eine kurze Einführung zur Installation und Benutzeroberfläche des Excel-Tools gegeben. Anschließend wird die Bedienung sowie wichtige Informationen zu ausgewählten Tabellenblättern geliefert. Dieses Excel-Tool kann mit Microsoft Excel ab Version 2013 gestartet werden.

Wie anhand Abbildung 9 ersichtlich setzt sich die Startseite aus sechs Auswahlfeldern zusammen. Dies sind die Auswahlfelder „MWR“, „Berechnung latenter Steuern“, „Kontrollrechnung latenter Steuern“, „Berechnungsschema für latente Steuern“, „Entscheidungsbaum – Ausnahmen von der Ansatzpflicht latenter Steuern“ und „Entscheidungsbaum – latente Steuern auf Verlustvorträge“. Jedes dieser Auswahlfelder ist in einem eigenen Tabellenblatt aufgebaut. Mittels linkem Mausklicks auf das Auswahlfeld kann das gewünschte Tabellenblatt unmittelbar von der Startseite aus aufgerufen werden.

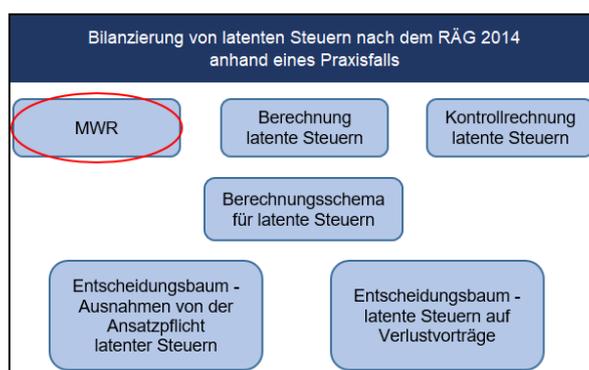


Abbildung 9: Startseite Excel-Tool zur Berechnung der latenten Steuern
Quelle: eigene Darstellung

Jedes der zu den sechs Auswahlfeldern zugehörigen Tabellenblätter hat unterschiedliche Auswahlfelder, die mit einem Rechtsklick zu den jeweiligen Tabellenblättern führen (siehe Abbildung 10). Links oben befindet sich die Schaltfläche „Startseite“, welche zurück zur Startseite führt. In der Mitte wird angezeigt, welches Tabellenblatt gegenwärtig genutzt wird. Rechts oben befindet sich ein Drucksymbol. Durch linken Mausklick auf dieses Symbol wird das Druckmenü aufgerufen. Dadurch wird das rasche Drucken der einzelnen Tabellenblätter ermöglicht. Das Druckformat sowie die Seiteneinstellungen wurden bereits vordefiniert. In der untersten Zeile können die verschiedenen Auswahlfelder, die beispielsweise für die Berechnung der latenten Steuern notwendig sind, ausgewählt werden.

Startseite	Berechnung der latenten Steuern		
Ausnahmen von der Ansatzpflicht latenter Steuern	Berechnungsschema für latente Steuern	Latente Steuern auf Verlustvorträge	

Abbildung 10: Kopfzeile des Tabellenblattes „Berechnung der latenten Steuern“,
Quelle: eigene Darstellung

Farbcodes:

Blau hinterlegte Zellen werden automatisch befüllt. Hierzu sind diese Zellen mit Formeln bzw. Makros hinterlegt.

Grün hinterlegte Zellen stellen Eingabefelder dar, wo der/die Benutzer/in Daten manuell eintragen kann.

In der Tabelle „Berechnung der latenten Steuern“ konnte durch Makros und Excel-Funktionen erreicht werden, dass sich die latenten Steuern automatisch berechnen. Dabei wird unter jedem Bilanzposten, bei dem es zu temporären Differenzen gekommen ist, ein eigenes Tabellenblatt erstellt. Somit kann genau nachvollzogen werden, wie sich die Unterschiede zwischen Unternehmens- und Steuerrecht ergeben haben. Bei gewissen Bilanzposten können die unternehmens- und steuerrechtlichen Werte direkt aus dem ERP-System extrahiert werden. Die Daten der andere Bilanzposten müssen im Exceltool noch ausgefüllt werden, um eine Differenz zwischen Unternehmens- und Steuerrecht bilden zu können. Nach Berechnung der unterschiedlichen Buchwerte werden die latenten Steuern automatisch im Tool berechnet. Dabei wird eine negative Zahl als passive latente Steuer und eine positive Zahl als aktive latente Steuer dargestellt. Nach Berechnung der latenten Steuern werden die passiven mit den aktiven saldiert. Daraus ergibt sich bei der M-AUT GmbH 2016/17 eine passive latente Steuer. Danach wird das Ergebnis den Vorjahreswerten gegenübergestellt und der Buchungssatz wie folgt dargestellt:

Startseite		Berechnung der latenten Steuern					
Ausnahmen von der Ansatzpflicht latenter Steuern		Berechnungsschema für latente Steuern			Latente Steuern auf Verlustvorträge		
					Steuersatz	25%	
AKTIVA		UR Ansatz	StR Ansatz	Unterschied	zeitliche Differenz	Abgrenzung (+) aktive (-) passive	
Sachanlagen berechnen							
#230 Gebäude		2.057.081	2.682.978	625.897	625.897	156.474	
#230 Gebäude Aufwertung		1.707.055	0	-1.707.055	-1.707.055	-426.764	
#231 Grundstück Aufwertung		1.905.461	0	-1.905.461	-1.905.461	-476.365	
#237 Lagerhalle		464.922	492.353	27.431	27.431	6.858	
#270 Grundstückseinrichtung		678.136	670.710	-7.426	-7.426	-1.857	
Finanzanlagen berechnen							
EWB Forderung USA 2011		0	-4.273	4.273	4.273	1.068	
Geldbeschaffungskosten berechnen							
Konto 3246 und 3247		0	111.539	111.539	111.539	27.885	
Konto 3260		0	1.000	1.000	1.000	250	
Konto 3254		0	13.957	13.957	13.957	3.489	
Konto 3255		0	2.240	2.240	2.240	560	
Konto 3262		0	956	956	956	239	
PKW-Leasing berechnen							
Mercedes E 350 CGI		0	13.023	13.023	13.023	3.256	
Porsche Macan S		0	13.661	13.661	13.661	3.415	
Mercedes Benz CLA 220 Shooting Brake		0	3.501	3.501	3.501	875	
KIA Sorento TCI Platin		0	2.172	2.172	2.172	543	
Mercedes Benz S 500		0	328	328	328	82	
Mercedes Benz GLE-COUPE		0	61	61	61	15	
PASSIVA		UR Ansatz	StR Ansatz	Unterschied	zeitliche Differenz	Abgrenzung (+) aktive (-) passive	
Bewertungsreserve berechnen		0	156.498	-156.498	-156.498	-39.124	
Rückstellungen berechnen							
Abfertigung		394.797	0	394.797	394.797	98.699	
Pension		1.239.306	869.411	369.895	369.895	92.474	
Jubiläums-RSt		368.957	241.086	127.871	127.871	31.968	
Investitionszuschuss							
Subvention 1999		0	50.622	-50.622	-50.622	-12.655	
Subvention 2003		0	119.691	-119.691	-119.691	-29.923	
Abfertigungszahlungen verteilen auf 5 Jahre							
Abfertigung 2013		0	-5.571	5.571	5.571	1.393	
Abfertigung 2014		0	-13.934	13.934	13.934	3.484	
Abfertigung 2015		0	0	0	0	0	
Abfertigung 2016		0	-116.730	116.730	116.730	29.182	
= aktive (+) bzw passive (-) latente Steuern aus Ansatz und Bewertungsdifferenzen						-524.479	
+ aktive latente Steuern auf Verlustvorträge in Höhe der vorhandenen passiven latenten Steuern						0	Verlustvorträge
= aktive (+) bzw passive(-) latente Steuern vor Prognoserechnung						-524.479	
+ aktive latente Steuern auf Verlustvorträge, soweit überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft zur Verfügung stehen wird, gegen das die Verlustvorträge verrechnet werden können						0	
= zu bilanzierende aktive (+) oder passive (-) latente Steuern						-524.479	
Anfangsbestand Konten:						2904	3030
Enbestand berechnen						340.807	
						378.650	-903.129
(+)/(-) Dotierung (-)/(+) Auflösung Latente Steuern						-524.479	
Buchung						8500/3030	

Tabelle 67: Berechnung der latenten Steuern im Excel-Tool,
Quelle: eigene Darstellung.

Zusätzlich können die Berechnungen mittels Überleitung der Mehr-Weniger-Rechnung überprüft werden. Dazu wurde ein eigenes Tabellenblatt erstellt:

Startseite		Kontrollrechnung		
Ausnahmen von der Ansatzpflicht latenter Steuern		Berechnungsschema für latente Steuern		Latente Steuern auf Verlustvorträge
MWR:		(Jahresbetrachtung)	MWR	Stand Vorjahr
Abfertigung		394.797,17	-73.336,51	468.133,68
Pension		369.895,20	29.768,60	340.126,60
Jubiläums-RSt		127.871,01	31.668,02	96.202,99
Bewertungsreserve		-156.497,74		
Sachanlagen:				
	#230	-1.081.157,69	185.272,16	1.266.429,85
	#237	27.430,74	6.146,42	-21.284,32
	#270	-7.426,17	612,72	8.038,89
Abfertigungszahlung:				
	2012	0,00		
	2013	5.571,37		
	2014	13.934,01		
	2015	0,00		
	2016	116.729,76		
Finanzanlagen:				
	EWB Forderungen 2010	0,00		
	EWB Forderungen 2011	4.273,12		
Aktivposten PKW-Leasing:				
	Leasing 211599	13.023,19		
	Leasing 843130	13.661,22		
	Leasing 852810	2.172,22		
	Leasing 181678	327,57		
	Leasing 184651	60,96		
	Leasing 176719	3.500,94		
Investitionszuschüsse:				
	Subvention AST aus 1999	-50.621,90		
	Subvention AST aus 2003	-119.690,44		
	Σ	-192.453,54		
	x KÖSt	25%		
		-48.113,38		
	Differenz	-426.763,64		
Differenz resultiert aus:				
	#230 Gebäude	426.763,66		
		0		
	AKTIVA Stand	378.650,25		
	- PASSIVA	-903.128,99		
	EB PASSIVA 2016	-524.478,73		
KONTROLLSUMME (inkl. Rundungsdifferenzen)				
		0		

Tabelle 68: Kontrollrechnung latente Steuern,
Quelle: eigene Darstellung.

Im Tabellenblatt „Entscheidungsbaum - Ausnahmen von der Ansatzpflicht latenter Steuern“ kann wie folgt überprüft werden, ob eine Ausnahme gemäß § 198 (10) UGB vorliegt:

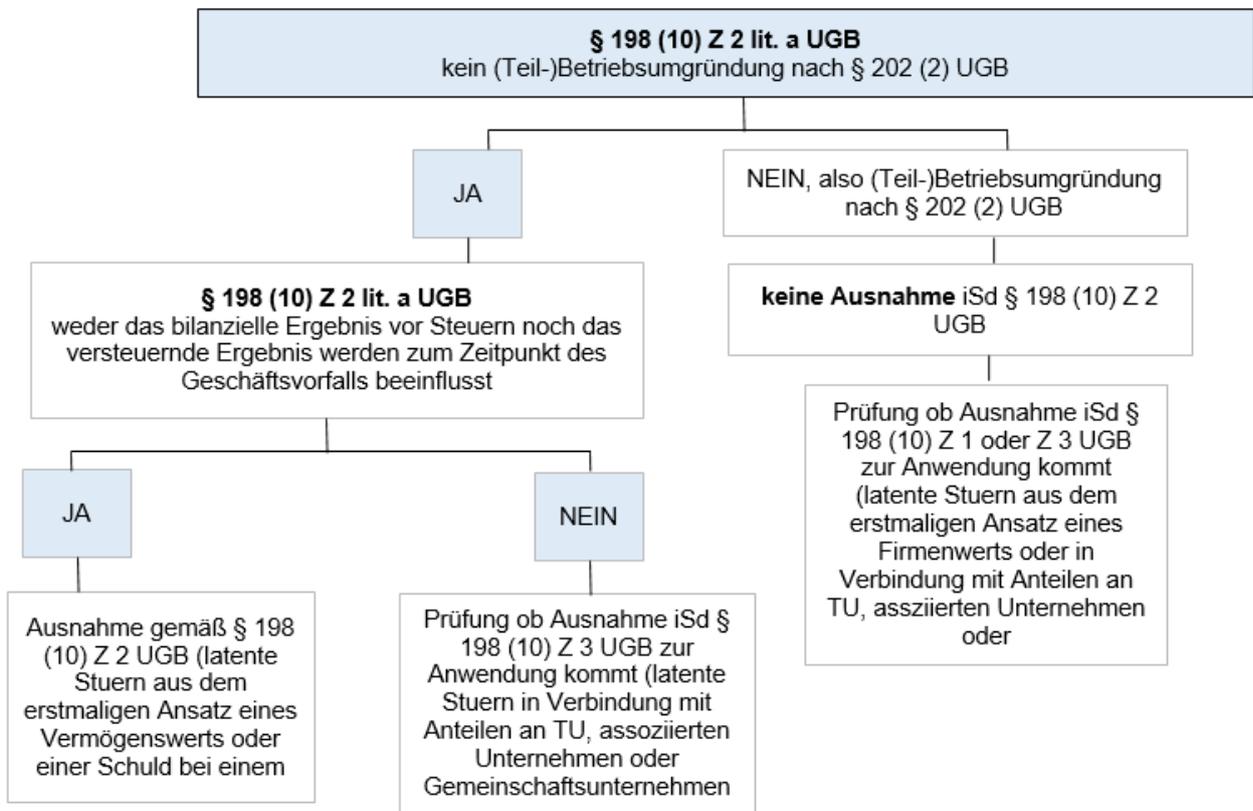


Abbildung 11: Entscheidungsbaum über die Ausnahmen von der Ansatzpflicht latenter Steuern, Quelle: in Anlehnung an AFRAC-Stellungnahme 30 (leicht modifiziert), S.87.

Im Tabellenblatt „Entscheidungsbaum - latente Steuern auf Verlustvorträge“ kann wie folgt überprüft werden, ob im Zusammenhang mit Verlustvorträgen gemäß § 198 (9) UGB aktive latente Steuern anzusetzen sind:

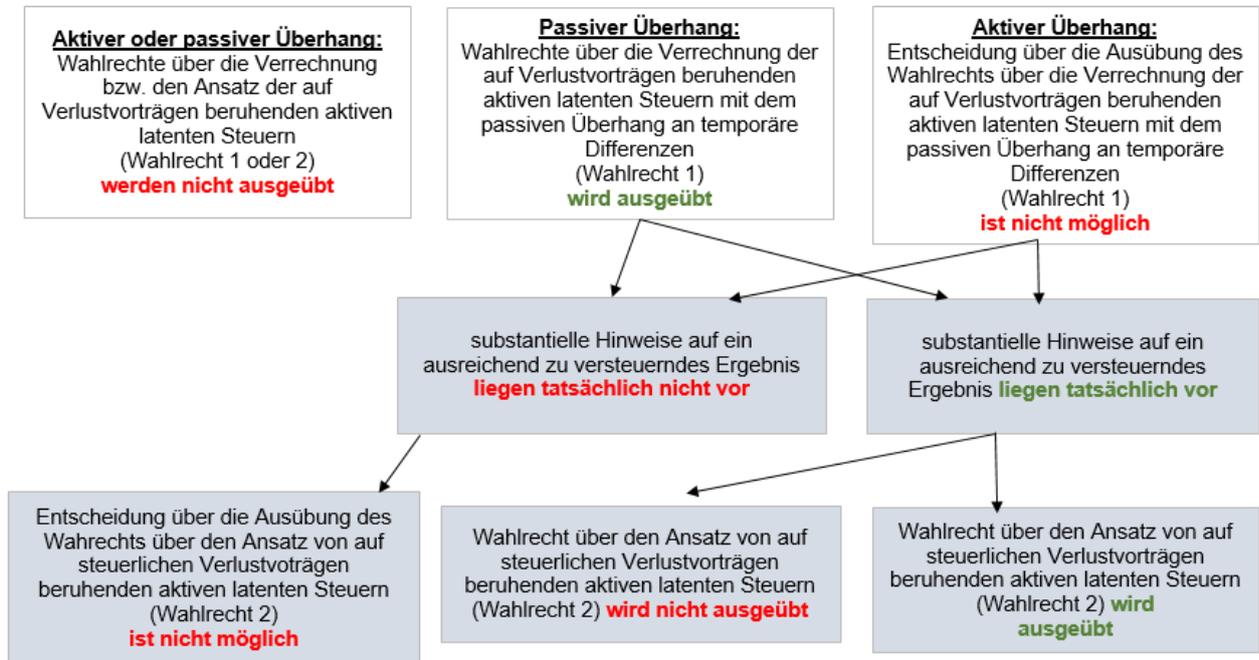


Abbildung 12: Entscheidungsbaum über den Ansatz aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge,
Quelle: in Anlehnung an AFRAC-Stellungnahme 30 (leicht modifiziert), S.85 f.