



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Entwurf für die Überarbeitung der
AFRAC-Stellungnahme 30

**Latente Steuern im Jahres- und
Konzernabschluss**

Stellungnahme

**Latente Steuern im Jahres- und Konzernabschluss
einschließlich der Behandlung von Einzelfragen zu Ertrag-
steuern im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung**

Bitte übermitteln Sie Stellungnahmen bis zum 21.05.2017.

Dieser **Entwurf einer Stellungnahme** wird vom Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ausschließlich zur Einholung von Kommentaren der Öffentlichkeit publiziert. Der Entwurf kann im Lichte der Kommentare abgeändert werden, bevor eine endgültige Stellungnahme des AFRAC publiziert wird. Kommentare der Öffentlichkeit sind bitte als **pdf-Datei** bis zum **21.05.2017** an office@afrac.at zu mailen. Alle Kommentare werden auf der AFRAC Homepage publiziert, es sei denn, der Absender ersucht explizit um Vertraulichkeit des Kommentars.

ENTWURF

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC, Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung) ist der privat organisierte und von den zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung. Die Mitglieder des Vereins „Österreichisches Rechnungslegungskomitee“, dessen operatives Organ das AFRAC ist, setzen sich aus österreichischen Bundesministerien und offiziellen fachspezifischen Organisationen zusammen. Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC

1120 Wien, Schönbrunner Straße 222 - 228/1/6

Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: office@afrac.at

Web: <http://www.afrac.at>

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Zitiervorschlag:

Kurzzitat: Entwurf AFRAC 30 (April 2017), Rz ...

Langzitat: Entwurf AFRAC-Stellungnahme 30 Latente Steuern im Jahres- und Konzernabschluss (April 2017), Rz ...

Historie der vorliegenden Stellungnahme

Erstmalige Veröffentlichung	September 2016	
Überarbeitung	Dezember 2016	Ergänzung der Rz (6); Überarbeitung des Kapitels 4.2 „Gruppenbesteuerung (einschließlich einschlägiger Fragen zu Ertragsteuern im Allgemeinen)“; Neuaufnahme des Kapitels 4.4 „Sonderfragen bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen“; Neunummerierung des bisherigen Kapitels 4.4 „Erstanwendung“ als Kapitel 4.5
<u>Überarbeitung</u>	<u>April 2017</u>	<u>Anpassung der Rz (1), Neuaufnahme der Rz (5a), Ergänzung der Rz (40), Neuaufnahme des Kapitels 5 „Latente Steuern im Konzernabschluss“</u>

Inhaltsverzeichnis

1.	Allgemeines	4
2.	Gesetzliche Grundlagen	4
3.	Latente Steuern im Jahresabschluss im Allgemeinen.....	7
3.1.	Ansatz latenter Steuern	7
3.1.1.	Grundsätzliches	7
3.1.2.	Zielsetzung und Umfang des Temporary-Konzepts	7
3.1.3.	Gesamtdifferenzenbetrachtung	8
3.1.4.	Latente Steuern aus Verlustvorträgen	8
3.1.5.	Substantielle Hinweise zur Aktivierung latenter Steuern aus Verlustvorträgen	9
3.1.6.	Stetigkeitsgebot im Zusammenhang mit latenten Steuern	10
3.1.7.	Ausnahmen vom Ansatz latenter Steuern	10
3.2.	Bewertung der Steuerabgrenzung	12
3.3.	Ausweis der Steuerabgrenzung	13
3.4.	Angaben im Anhang	13
3.4.1.	Allgemeine Grundsätze	13
3.4.2.	Angaben	14
4.	Einzelfragen zu latenten Steuern im Jahresabschluss	15
4.1.	Personengesellschaften	15
4.2.	Gruppenbesteuerung (einschließlich einschlägiger Fragen zu Ertragsteuern im Allgemeinen)	15
4.2.1.	Die Bilanzierung von aus Steuerumlagevereinbarungen resultierenden Steuerumlagen	15
4.2.2.	Die Bilanzierung latenter Steueransprüche und -schulden	16
4.2.3.	Künftige Be- und Entlastungen aus Steuerumlagevereinbarungen	17
4.2.4.	Die Bilanzierung des Steuervorteils aus einer Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG	19
4.2.5.	Die Bilanzierung von zukünftigen Steuerverpflichtungen aus der Anrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften	20
4.3.	Umgründungen iSd § 202 Abs. 2 UGB und Übernahmen iSd § 203 Abs. 5 UGB	20
4.3.1.	Grundsatz	20
4.3.2.	Übernahme gemäß § 203 Abs. 5 UGB	22
4.3.3.	Umgründung gemäß § 202 Abs. 2 UGB mit (Teil-)Betrieb	22
4.3.3.1.	Übernehmender Rechtsträger	22
4.3.3.2.	Übertragender Rechtsträger	24

4.3.3.2.1. Abspaltung und Einbringung im Rahmen einer Abwärts-Umgründung	24
4.3.3.2.2. Sonstige Umgründungen	25
4.3.3.3. Gesellschafter, der weder übernehmender noch übertragender Rechtsträger ist	25
4.3.3.3.1. Seitwärts-Umgründungen	25
4.3.3.3.2. Abwärts-Umgründungen	26
4.3.4. Umgründung gemäß § 202 Abs. 2 UGB ohne (Teil-)Betrieb	27
4.3.4.1. Übernehmender Rechtsträger	27
4.3.4.2. Übertragender Rechtsträger und Gesellschafter, der weder übernehmender noch übertragender Rechtsträger ist	28
4.3.5. Zusammenfassung	28
4.4. Sonderfragen bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen	28
4.5. Erstanwendung	29
4.5.1. Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung	29
4.5.2. Wahlrechte im Rahmen der erstmaligen Anwendung	29
4.5.3. Unversteuerte Rücklagen	31
4.5.4. Behandlung von latenten Steuern aus Umgründungen	31
4.5.5. Anhangangaben	31
5. Latente Steuern im Konzernabschluss	33
5.1. Ansatz latenter Steuern	33
5.1.1. Grundsätzliches	33
5.1.2. Erfassung von latenten Steuern	33
5.1.3. Temporäre Differenzen aufgrund von Konsolidierungsmaßnahmen	34
5.1.3.1. Allgemeine Grundsätze	34
5.1.3.2. Kapitalkonsolidierung	35
5.1.3.3. Schuldenkonsolidierung	36
5.1.3.4. Zwischenergebniseliminierung	36
5.1.3.5. Aufwands- und ertragskonsolidierung	36
5.1.3.6. Einheitliche Ansatz- und Bewertungsgrundsätze	36
5.1.3.7. Anteilsmäßige Konsolidierung	37
5.1.3.8. Assoziierte Unternehmen	37
5.1.3.9. Währungsumrechnung	39
5.1.3.10. Endkonsolidierung und Übergangskonsolidierung	39
5.1.4. Ausnahmen vom Ansatz latenter Steuern	39
5.1.4.1. Geschäfts(Firmen)wert	39
5.1.4.2. Bestimmte Unternehmensanteile	40
5.2. Bewertung der Steuerabgrenzung	41

5.3. Ausweis der Steuerabgrenzung	42
5.4. Angaben im Anhang	42
5.4.1. Allgemeine Grundsätze	42
5.4.2. Angaben	43
Erläuterungen	44
Anhang	78

ENTWURF

1. Allgemeines

- (1) Ziel der vorliegenden Stellungnahme ist die Klärung zahlreicher offener Fragen im Zusammenhang mit der Bilanzierung latenter Steuern im Jahres- und Konzernabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) idF des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014 (RÄG 2014). Die in diesem enthaltenen einschlägigen Übergangsbestimmungen sind durch das Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz 2016 (APRÄG 2016) präzisiert worden. Wegen des sachlichen Zusammenhangs behandelt die Stellungnahme auch Einzelfragen zu Ertragsteuern im Allgemeinen im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung. Die Stellungnahme soll durch weitere Fragestellungen zu latenten Steuern ergänzt werden und versteht sich nicht als abschließende Stellungnahme zu latenten Steuern.
- (2) Die Bilanzierung latenter Steuern erfolgt bilanzorientiert auf Basis des Temporary-Konzepts. Für den Ansatz latenter Steuern ist es vorbehaltlich der Sondernormen des § 198 Abs. 10 Satz 3 UGB grundsätzlich unerheblich, ob die zugrunde liegenden Differenzen erfolgsneutral oder erfolgswirksam entstanden sind.

2. Gesetzliche Grundlagen

- (3) § 198 Abs. 9 UGB:

„Bestehen zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist bei einer sich daraus insgesamt ergebenden Steuerbelastung diese als Rückstellung für passive latente Steuern in der Bilanz anzusetzen. Sollte sich eine Steuerentlastung ergeben, so haben mittelgroße und große Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a diese als aktive latente Steuern (§ 224 Abs. 2 D) in der Bilanz anzusetzen; kleine Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2 dürfen dies nur tun, soweit sie die unverrechneten Be- und Entlastungen im Anhang aufschlüsseln. Für künftige steuerliche Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen können aktive latente Steuern in dem Ausmaß angesetzt werden, in dem ausreichende passive latente Steuern vorhanden sind oder soweit überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft zur Ver-

fügung stehen wird; diesfalls sind in die Angabe nach § 238 Abs. 1 Z 3 auch die substantiellen Hinweise, die den Ansatz rechtfertigen, aufzunehmen.“

(4) § 198 Abs. 10 UGB:

„Die Bewertung der Differenzen nach Abs. 9 ergibt sich aus der Höhe der voraussichtlichen Steuerbe- und -entlastung nachfolgender Geschäftsjahre; der Betrag ist nicht abzuzinsen. Eine Saldierung aktiver latenter Steuern mit passiven latenten Steuern ist nicht vorzunehmen, soweit eine Aufrechnung der tatsächlichen Steuererstattungsansprüche mit den tatsächlichen Steuerschulden rechtlich nicht möglich ist. Latente Steuern sind nicht zu berücksichtigen, soweit sie entstehen

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

Die ausgewiesenen Posten sind aufzulösen, soweit die Steuerbe- oder -entlastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist. Der Aufwand oder Ertrag aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen.“

(5) § 238 Abs. 1 Z 3 UGB:

„Mittelgroße und große Gesellschaften haben im Anhang zusätzlich anzugeben: ...

- 3. auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist; weiters sind die*

im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Bewegungen der latenten Steuersalden anzugeben;“

(5a) § 258 UGB:

„Führen Maßnahmen, die nach den Vorschriften des dritten Abschnitts durchgeführt worden sind, zu Differenzen zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerrechtlichen Wertansätzen der Vermögensgegenstände, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten und bauen sich diese Differenzen in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder ab, so ist eine sich insgesamt ergebende Steuerbelastung als Rückstellung für passive latente Steuern und eine sich insgesamt ergebende Steuerentlastung als aktive latente Steuern in der Konzernbilanz anzusetzen. Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines nach § 254 Abs. 3 verbleibenden Unterschiedsbetrages bleiben unberücksichtigt. Unberücksichtigt bleiben auch Differenzen, die sich zwischen dem steuerrechtlichen Wertansatz einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen im Sinn des § 262 Abs. 1 und dem unternehmensrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens ergeben, wenn das Mutterunternehmen in der Lage ist, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenzen zu steuern, und es wahrscheinlich ist, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird. Eine Saldierung ist nicht vorzunehmen, soweit eine Aufrechnung der tatsächlichen Steuererstattungsansprüche mit den tatsächlichen Steuerschulden rechtlich nicht möglich ist. § 198 Abs. 10 ist entsprechend anzuwenden. Die Posten dürfen mit den Posten nach § 198 Abs. 9 zusammengefasst werden. Die Steuerabgrenzung braucht nicht vorgenommen zu werden, soweit sie nicht wesentlich ist.“

3. Latente Steuern im Jahresabschluss im Allgemeinen

3.1. Ansatz latenter Steuern

3.1.1. Grundsätzliches

- (6) Passive latente Steuern sind als Rückstellung anzusetzen. Das Passivierungswahlrecht für unwesentliche Rückstellungen gemäß § 198 Abs. 8 Z 3 Satz 2 UGB gilt nur insoweit, als die unsaldierten Steuerbelastungen insgesamt unwesentlich sind.
- (7) Für aktive latente Steuern besteht eine Aktivierungspflicht für mittelgroße und große Gesellschaften. Für kleine Gesellschaften besteht ein Aktivierungswahlrecht, verbunden mit der Anhangangabe zu unverrechneten Be- und Entlastungen. Soweit die aktiven latenten Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen resultieren, besteht für alle Gesellschaften ein Aktivierungswahlrecht bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 198 Abs. 9 UGB.
- (8) Für aktivierte latente Steuern besteht gemäß § 235 Abs. 2 UGB eine Ausschüttungssperre.

3.1.2. Zielsetzung und Umfang des Temporary-Konzepts

- (9) Im Mittelpunkt des bilanzorientierten Konzepts steht der zutreffende Ausweis der Vermögenslage des bilanzierenden Unternehmens, der durch eine umfassende Steuerabgrenzung sichergestellt wird. Eine solche Konzeption umfasst den Ansatz von latenten Steuern auf die temporären Differenzen und die steuerlichen Verlustvorträge. Neben den temporären Differenzen zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten kann es auch weitere Ursachen für das Vorliegen latenter Steuern, wie zB die steuerlich noch nicht als Betriebsausgabe geltend gemachten Siebentelabschreibungen iSd § 12 Abs. 3 Z 2 KStG geben. Diesen stehen in einem UGB-Abschluss keine korrespondierenden Vermögensgegenstände gegenüber. Der Unterschied zwischen der steuerlichen Basis der noch offenen Siebentelabschreibungen, die von der Steuerbehörde als ein in zukünftigen Perioden abzugsfähiger Betrag anerkannt werden, und dem Buchwert von null ist eine abzugsfähige temporäre Differenz, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat.

3.1.3. Gesamtdifferenzenbetrachtung

- (10) Gemäß § 198 Abs. 9 iVm Abs. 10 Satz 2 UGB ist eine Gesamtdifferenzenbetrachtung erforderlich, soweit die Steuererstattungsansprüche und die Steuerschulden gegenüber derselben Steuerbehörde bestehen und tatsächlich verrechenbar sind. Bestehen mehrere Steuerbehörden, ergeben sich dementsprechend mehrere Gesamtdifferenzenbetrachtungen. Demzufolge sind vorbehaltlich der Ausnahmen des § 198 Abs. 10 UGB sämtliche temporären Differenzen, die sich aus dem Temporary-Konzept ergeben und die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, bei einer sich daraus insgesamt ergebenden Steuerbe- oder -entlastung für die Ermittlung der latenten Steuern heranzuziehen.
- (11) Eine unterschiedliche Fristigkeit dieser Ansprüche und Schulden steht der Gesamtdifferenzenbetrachtung nicht entgegen.

3.1.4. Latente Steuern aus Verlustvorträgen

- (12) § 198 Abs. 9 Satz 3 UGB normiert zwei Ansatzwahlrechte für die Berücksichtigung des steuerlichen Verlustvortrags:
1. die Verrechnung mit dem nach der Gesamtdifferenzenbetrachtung verbleibenden Betrag an passiven latenten Steuern unter Berücksichtigung der 75%igen Vortragsgrenze iSd § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG und
 2. den Ansatz aktiver latenter Steuern.
- (13) Gemäß § 198 Abs. 9 Satz 3 UGB können für künftige steuerliche Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen aktive latente Steuern in dem Ausmaß angesetzt werden, in dem ausreichende passive latente Steuern vorhanden sind (erstes Ansatzwahlrecht). Dabei ist auf den Betrag an passiven latenten Steuern abzustellen, der sich nach der Gesamtdifferenzenbetrachtung ergibt.
- (14) Ein nach der Verrechnung mit passiven latenten Steuern verbleibender auf Verlustvorträgen beruhender aktiver Überhang darf aktiviert werden (zweites Ansatzwahlrecht), soweit überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft zur Verfügung stehen wird.

3.1.5. Substantielle Hinweise zur Aktivierung latenter Steuern aus Verlustvorträgen

- (15) Folgende Umstände können für das Vorliegen von substantiellen Hinweisen sprechen:
- a) es ist wahrscheinlich, dass das Unternehmen zu versteuernde Ergebnisse erzielen wird, bevor die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste verfallen;*
 - b) die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste stammen aus identifizierbaren Ursachen, welche aller Wahrscheinlichkeit nach nicht wieder auftreten; und*
 - c) dem Unternehmen stehen Steuergestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung, zu versteuernde Ergebnisse in der Periode zu erzeugen, in der die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste verwendet werden können.*
- (16) Für den Nachweis eines ausreichenden zukünftigen zu versteuernden Ergebnisses bedarf es in der Regel einer aus der Unternehmensplanung abgeleiteten Steuerplanungsrechnung. Diese Planungsrechnung hat die aus der Umkehrung passiver und aktiver temporärer Differenzen entstehenden steuerrechtlichen Ergebnisse konsistent zu enthalten und muss in sich schlüssig sein. Die Prämissen für die Steuerplanungsrechnung müssen konsistent mit den Prämissen anderer Planungsrechnungen des Unternehmens sein.
- (17) An die Verlässlichkeit der Steuerplanungsrechnung sind hohe Anforderungen zu stellen. Bei der Beurteilung, inwieweit eine tatsächliche künftige Verwertbarkeit der Verlustvorträge zu erwarten ist, ist das Vorsichtsprinzip zu beachten. Dabei sind die in den Vorjahren beobachtbaren Bandbreiten der Soll-Ist-Abweichungen geschätzter Ergebnisse und geplanter Umkehreffekte aus latenten Steuern ein Indiz für die Planungsqualität. Sowohl bereits verwirklichte als auch beabsichtigte, hinreichend konkretisierte und realisierbare Sachverhalte sind zu berücksichtigen.
- (18) Im Hinblick auf den Ansatz von auf Verlustvorträgen beruhenden aktiven latenten Steuern müssen bei einer länger zurückreichenden Historie an negativen Ergebnissen höhere Anforderungen an die Nachweise für das Vorliegen von substantiellen Hinweisen gestellt werden.
- (19) Die Festlegung des Prognosezeitraums für die Abschätzung der Wahrscheinlichkeit der Verlustverwertung ist von den spezifischen Umständen im Einzelfall abhängig. Da-

bei sind die speziellen Gegebenheiten des Unternehmens, insbesondere die Ergebnislage und deren Volatilität in den vorangegangenen Jahren, die historische Prognosequalität (siehe oben) sowie die Branchenzugehörigkeit und ähnliche Faktoren zu berücksichtigen.

- (20) Zur Veranschaulichung dieser Ausführungen wird auf die Übersichten im Anhang dieser Stellungnahme über die Möglichkeiten der Ausübung der Wahlrechte iZm steuerlichen Verlustvorträgen verwiesen.

3.1.6. Stetigkeitsgebot im Zusammenhang mit latenten Steuern

- (21) Bei kleinen Gesellschaften ist das Ansatzwahlrecht für aktive latente Steuern auf Basis der Gesamtdifferenzenbetrachtung zu beurteilen. Bei Ausübung dieses Wahlrechts ist das Stetigkeitsgebot gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 UGB zu beachten.
- (22) Wird aus einer mittelgroßen oder großen Kapitalgesellschaft eine kleine Kapitalgesellschaft, ist im Jahr der erstmaligen Anwendung der Vorschriften für kleine Kapitalgesellschaften über das Ansatzwahlrecht für aktive latente Steuern zu entscheiden.
- (23) Die Ausübung der beiden Wahlrechte für die Berücksichtigung von auf steuerlichen Verlustvorträgen beruhenden aktiven latenten Steuern setzt das Vorliegen von steuerlichen Verlustvorträgen voraus. Bei Ausübung der Wahlrechte ist das Stetigkeitsgebot iSd § 201 Abs. 2 Z 1 UGB zu beachten.
- (24) Ein späteres Abweichen von dieser Stetigkeit ist nach den allgemeinen Grundsätzen des § 201 Abs. 3 UGB zu beurteilen.

3.1.7. Ausnahmen vom Ansatz latenter Steuern

- (25) Gemäß § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 bis 3 UGB bestehen Bilanzierungsverbote für latente Steuern. Diese umfassen latente Steuern aus
- dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts(Firmen)werts,
 - erfolgsneutral entstandenen temporären Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögensgegenstands oder einer Schuld (außer Umgründungen iSd § 202 Abs. 2 UGB und Übernahmen iSd § 203 Abs. 5 UGB) und

- temporären Differenzen bei bestimmten Unternehmensanteilen.

a) Geschäfts(Firmen)wert

- (26) § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 UGB gilt für den erstmaligen Ansatz eines Geschäfts(Firmen)werts im Jahresabschluss. Das Verbot der Bilanzierung latenter Steuern gilt nicht im Rahmen der Folgebewertung. Differenzen, welche sich aus unterschiedlichen Nutzungsdauern ergeben, führen daher auch für einen Geschäfts(Firmen)wert zu latenten Steuern.

b) Erfolgsneutral entstandene Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögensgegenstands oder einer Schuld

- (27) § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB normiert das Verbot der Bilanzierung latenter Steuern aus erfolgsneutral entstandenen Differenzen, sofern diese nicht im Zuge einer Umgründung iSd § 202 Abs. 2 UGB oder einer Übernahme eines Betriebes iSd § 203 Abs. 5 UGB entstanden sind (siehe Kapitel 4.3 zu Steuerlatenzen im Rahmen einer Umgründung iSd § 202 Abs. 2 UGB oder einer Übernahme eines Betriebes iSd § 203 Abs. 5 UGB). Das Bilanzierungsverbot kommt zB bei Anschaffungsvorgängen, bei denen sich die unternehmensrechtlichen von den steuerlichen Anschaffungskosten unterscheiden, oder bei eingelegten Vermögensgegenständen, bei denen der unternehmensrechtliche und der steuerliche Einlagewert unterschiedlich sind (zB die Einlage von bestimmtem Kapitalvermögen oder bestimmten Grundstücken gemäß § 6 Z 5 EStG), in Betracht. Es kommt auch bei der Überführung von Vermögen aus einer ausländischen Betriebsstätte ins Inland in Betracht. Schließlich kann nach Ansicht des AFRAC das Ansatzverbot gemäß § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB bei bestimmten Umgründungen zur Anwendung kommen (siehe Kapitel 4.3). Die bilanzielle Behandlung von Anschaffungsnebenkosten hat auf die Anwendung von § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB keinen Einfluss.

c) Bestimmte Unternehmensanteile

- (28) Die bestimmten Unternehmensanteile sind nach dem Wortlaut von § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB Anteile an Tochterunternehmen (§ 189a Z 7 UGB), an Gemeinschafts-

unternehmen (§ 262 Abs. 1 UGB) und an assoziierten Unternehmen (§ 189a Z 9 UGB). Nicht von Bedeutung ist, ob bzw. wie die entsprechenden Anteile in einen gegebenenfalls aufzustellenden Konzernabschluss einbezogen werden.

(29) Beim beteiligten Unternehmen dürfen die betreffenden temporären Differenzen unter den folgenden Voraussetzungen laut § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB nicht bilanziert werden:

- Das beteiligte Unternehmen ist in der Lage, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenzen zu steuern, und
- es ist wahrscheinlich, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird.

(30) Nach Ansicht des AFRAC können auch Beteiligungen iSd § 189a Z 2 UGB unter den Voraussetzungen der Rz (29) unter die Ausnahmebestimmung § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB fallen.

3.2. Bewertung der Steuerabgrenzung

(31) Im Rahmen der für jede Steuerbehörde vorzunehmenden Gesamtdifferenzenbetrachtung (vgl Rz (10)) ergeben sich die zu saldierenden Steuererstattungsansprüche und Steuerbelastungen aus den mit den konkreten Steuersätzen (Regelsteuersätze und Sondersteuersätze) bewerteten temporären Differenzen. Diese Beträge sind nicht abzuzinsen. Der Bewertung der Steuerabgrenzung sind jene Steuersätze zugrunde zu legen, die im Zeitpunkt der Umkehrung der Differenz gelten werden.

(32) Für die Beurteilung der voraussichtlichen Steuerbe- und -entlastung ist grundsätzlich eine Prognose der steuerlichen Ergebnisse in den nachfolgenden Geschäftsjahren notwendig. Hierbei ist das Vorsichtsprinzip zu beachten. Daher sind passive Steuerlatenzen als Ergebnis der Gesamtdifferenzenbetrachtung grundsätzlich zu bilanzieren, weil hier eine voraussichtliche Steuerbelastung in der Regel unterstellt werden kann. Für die Werthaltigkeit von aktiven Steuerlatenzen als Ergebnis der Gesamtdifferenzenbetrachtung ist es aber notwendig, dass in den nachfolgenden Geschäftsjahren mit hinreichender Wahrscheinlichkeit steuerliche Ergebnisse zur voraussichtlichen Steuerentlastung herangezogen werden können. Die Anforderungen an diese Prognose der steuerlichen Ergebnisse variieren, etwa in Abhängigkeit von der Ergebnissituation des

Unternehmens oder der Länge des Zeitraums bis zum voraussichtlichen Differenzausgleich. Für aktive Steuerlatenzen, die aus Verlustvorträgen resultieren und aktiviert werden sollen, gelten die strengen Voraussetzungen des § 198 Abs. 9 Satz 3 UGB (siehe Abschnitt 3.1.5).

- (33) Die Höhe der voraussichtlichen Steuerbe- und -entlastung ist durch das Unternehmen am Abschlussstichtag zu schätzen (§ 201 Abs. 2 Z 3 UGB). Im Normalfall ist zur Ermittlung der voraussichtlichen Steuerbe- und -entlastung der am Abschlussstichtag geltende Ertragsteuertarif heranzuziehen. Ein Durchschnittstarif für mehrere Steuerjurisdiktionen ist nicht zulässig.
- (34) Ist am Abschlussstichtag absehbar, dass in künftigen Geschäftsjahren ein anderer Ertragsteuertarif gelten wird, dann ist grundsätzlich dieser für die Bewertung heranzuziehen. Voraussetzung dafür ist, dass der künftige Steuersatz mit hinreichender Sicherheit am Abschlussstichtag feststeht. In Österreich ist dies in der Regel der Fall, wenn ein Beschluss des Nationalrats in 3. Lesung vorliegt.

3.3. Ausweis der Steuerabgrenzung

- (35) Passive latente Steuern sollten innerhalb der Rückstellungen in einem gesonderten Posten ausgewiesen werden. Aktive latente Steuern sind im Bilanzposten „D. Aktive latente Steuern“ gemäß § 224 UGB gesondert auszuweisen. Soweit aktive und passive latente Steuern nicht verrechnet werden können, sind sie getrennt auszuweisen.
- (36) Der Aufwand bzw Ertrag aus latenten Steuern ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert innerhalb der „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen.

3.4. Angaben im Anhang

3.4.1. Allgemeine Grundsätze

- (37) Im Anhang sind gemäß § 236 Satz 1 UGB die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die darauf angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden so zu erläutern, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt wird. Gemäß § 237 Abs. 1 Z 4 UGB sind der Betrag

und die Wesensart der einzelnen Ertrags- und Aufwandsposten von außerordentlicher Größenordnung oder von außerordentlicher Bedeutung anzugeben.

3.4.2. Angaben

(38) Gemäß § 238 Abs. 1 Z 3 UGB sind im Anhang folgende Angaben zu machen:

- auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen,
- die Steuersätze (und deren Veränderungen), die zur Bewertung herangezogen werden, sowie
- die im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Bewegungen der latenten Steuersalden.

(39) Qualitative Angaben zur Art der bestehenden Differenzen oder zu steuerlichen Verlustvorträgen sind regelmäßig ausreichend, um die Erläuterungspflicht zu erfüllen und künftiges Nutzenpotential aufzuzeigen. Ebenso kann auch die Darstellung der Bewegung der latenten Steuersalden qualitativ erfolgen.

(40) Weiters sind gemäß § 198 Abs. 9 Satz 3 UGB die substantiellen Hinweise auf ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in der Zukunft, die den Ansatz der latenten Steuern aus Verlustvorträgen rechtfertigen, im Anhang anzuführen. Qualitative Angaben sind regelmäßig ausreichend.

(41) Die Ausübung der Wahlrechte betreffend latente Steuern ist gemäß § 237 Abs. 1 Z 1 UGB im Anhang anzugeben (siehe dazu Rz (12) bis (14)).

(42) Um den Abschluss so zu erläutern, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt wird, sind gegebenenfalls zusätzliche Angaben zu machen.

4. Einzelfragen zu latenten Steuern im Jahresabschluss

4.1. Personengesellschaften

(43) Gesellschafter einer Personengesellschaft haben latente Steuern anzusetzen für temporäre Differenzen

1. aus Unterschieden zwischen unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen von auf Ebene der Personengesellschaft bilanzierten Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten im Ausmaß der für die steuerliche Gewinnzuweisung geltenden Quote;
2. aus der Abschreibung von in einer steuerlichen Ergänzungsbilanz erfassten stillen Reserven, Geschäfts(Firmen)werten und stillen Lasten;
3. aus Sonderbetriebsvermögen;
4. aus durch die zeitlich unterschiedliche Erfassung von Gewinn- und Verlustanteilen entstehenden Unterschieden zwischen dem unternehmensrechtlichen Beteiligungsbuchwert und dem steuerlichen Kapitalkonto, soweit nicht die Bestimmung des § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB anzuwenden ist.

4.2. Gruppenbesteuerung (einschließlich einschlägiger Fragen zu Ertragsteuern im Allgemeinen)

4.2.1. Die Bilanzierung von aus Steuerumlagevereinbarungen resultierenden Steuerumlagen

(44) Ziel der Steuerumlage ist eine betriebswirtschaftlich sinnvolle bzw angemessene Verteilung des beim Gruppenträger insgesamt für die Unternehmensgruppe ermittelten und erhobenen Steueraufwands auf die einzelnen der Unternehmensgruppe angehörenden inländischen Körperschaften.

(45) Die aus der Steuerumlagevereinbarung resultierenden Salden sind vom Gruppenträger und vom Gruppenmitglied in der Bilanz als Forderung bzw Verbindlichkeit (Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen bzw bei Beteiligungsgemeinschaften Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein

Beteiligungsverhältnis besteht) und in der Gewinn- und Verlustrechnung im Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ zu erfassen.

- (46) Der Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ ist entweder in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang aufzugliedern. Der Gruppenträger hat einerseits den gesamten Körperschaftsteueraufwand und andererseits den Saldo aus positiven und negativen Steuerumlagen auszuweisen. Wenn beim Gruppenmitglied im Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ keine anderen Komponenten (zB latente Steuern) enthalten sind, ist die Bezeichnung dieses Postens um den Zusatz „(aus Steuerumlage)“ zu ergänzen.

4.2.2. Die Bilanzierung latenter Steueransprüche und -schulden

- (47) Wie am Anfang dieser Stellungnahme dargelegt, besteht gemäß § 198 Abs. 9 UGB für latente Steuerschulden eine Pflicht zur Bildung einer Rückstellung und für latente Steueransprüche mit Ausnahme der kleinen Gesellschaften eine Pflicht zum Ansatz eines aktiven Steuerabgrenzungspostens. Diese Steuerabgrenzungen sind gemäß § 198 Abs. 9 UGB in Höhe der voraussichtlichen Steuerbe- bzw. -entlastung zu bilden.
- (48) Da die einzelnen Gruppenmitglieder weiterhin unbeschränkt steuerpflichtige Steuersubjekte bleiben, sind die Bestimmungen über latente Steueransprüche und -schulden von den einzelnen Gruppenmitgliedern ungeachtet der bestehenden Unternehmensgruppe anzuwenden.
- (49) Sollte bei Anwendung der Periodenabrechnungsmethode zwischen Gruppenträger und Gruppenmitglied ein geringerer als der aktuell (bzw künftig) gültige Körperschaftsteuersatz vereinbart sein, ist für die Bemessung der latenten Steueransprüche und -schulden der in der Steuerumlagevereinbarung vereinbarte feste Umlagesatz heranzuziehen. Ist der nach der Steuerumlagevereinbarung erwartete effektive Umlagesatz jedoch nicht abschätzbar, weil dieser in Abhängigkeit von der künftigen Ergebnissituation der Unternehmensgruppe oder des Gruppenmitglieds variiert, ist der aktuell (bzw künftig) gültige Körperschaftsteuersatz, höchstens aber der vereinbarte Umlagesatz zu verwenden. Der angewendete Steuersatz ist im Anhang anzugeben.
- (50) Aufgrund der Steuerumlagevereinbarung ist der Gruppenträger verpflichtet, die latente Steuerlast des Gruppenmitglieds im Zeitpunkt der Umkehr zu tragen. Daher hat der

Gruppenträger bei Anwendung der Periodenabrechnungsmethode für latente Schulden eines Gruppenmitglieds insoweit eine Rückstellung für latente Steuern zu bilden, als dies – beispielsweise aufgrund der Anwendung eines im Vergleich zum gültigen Steuersatz geringeren Umlagesatzes – noch nicht beim Gruppenmitglied geschehen ist. Die Höhe der Rückstellung ergibt sich dabei aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der passiven Steuerlatenz, berechnet mit dem Steuersatz, der im Zeitpunkt der Umkehr der zeitlich begrenzten Ergebnisunterschiede voraussichtlich Gültigkeit haben wird, und dem Betrag, den das Gruppenmitglied in seinem Jahresabschluss rückgestellt hat.

- (51) Für latente Steuerguthaben besteht für den Gruppenträger – soweit er keine kleine Gesellschaft ist – sinngemäß eine Verpflichtung zum Ansatz einer zusätzlichen aktiven Steuerabgrenzung in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen der aktiven Steuerlatenz, berechnet mit dem Steuersatz, der im Zeitpunkt der Umkehr der zeitlich begrenzten Ergebnisunterschiede voraussichtlich Gültigkeit haben wird, und dem Betrag, den das Gruppenmitglied in seinem Jahresabschluss aktiviert hat.
- (52) Auf Ebene des einzelnen Gruppenmitglieds sind dessen Vor- und Außergruppenverluste iSd § 9 Abs. 6 Z 4 KStG als steuerliche Verlustvorträge nach § 8 Abs. 4 Z 2 KStG sowie interne Verlustvorträge iSd Rz (54) zu berücksichtigen. Unter den Voraussetzungen des § 198 Abs. 9 Satz 3 UGB kann auf Basis dieser Verlustvorträge entsprechend den Rz (12) ff auch eine aktive latente Steuer angesetzt werden (hinsichtlich des Steuersatzes siehe Rz (49)).
- (53) Die Ausführungen über die Vor- und Außergruppenverluste der einzelnen Gruppenmitglieder gelten sinngemäß auch für den Gruppenträger.
- (53a) Im Falle des Bestehens eines Ergebnisabführungsvertrags hat der Gruppenträger die latenten Steuern aus den temporären Differenzen des Gruppenmitglieds zu berücksichtigen. Dies schließt auch die Möglichkeit der Aktivierung latenter Steuern beim Gruppenträger aufgrund von Vorgruppenverlusten des Gruppenmitglieds mit ein.

4.2.3. Künftige Be- und Entlastungen aus Steuerumlagevereinbarungen

- (54) Steuerumlagevereinbarungen können vorsehen, dass der Gruppenträger dem Gruppenmitglied für übernommene steuerliche Verluste keine negative Umlage gutschreibt,

das Gruppenmitglied jedoch in späteren Jahren bei steuerlichen Gewinnen so lange keine positive Umlage abzuführen hat, bis die Verluste verbraucht sind („interner Verlustvortrag“). Weiters können Steuerumlagevereinbarungen einen so genannten Steuererschlussausgleich im Zusammenhang mit dem Ausscheiden eines Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe vorsehen. Dabei hat der Gruppenträger an das ausscheidende Gruppenmitglied eine Ausgleichszahlung für bisher genutzte steuerliche Verluste zu leisten, für die keine negative Umlage gutgeschrieben wurde. In beiden Fällen entstehen dadurch künftige Verpflichtungen des Gruppenträgers.

- (55) Der Gruppenträger hat für solche künftigen Verpflichtungen grundsätzlich gemäß § 198 Abs. 8 Z 1 UGB eine Rückstellung für künftige Steuerbelastungen zu bilden. Gemäß § 211 Abs. 1 UGB ist die Rückstellung mit dem bestmöglich zu schätzenden Erfüllungsbetrag anzusetzen, wobei bei Langfristigkeit die Abzinsungspflicht gemäß § 211 Abs. 2 Satz 1 UGB zu beachten ist. Es ist jener Aufwand rückzustellen, mit dem die Zeit nach dem Abschlussstichtag voraussichtlich belastet wird. Bei der Schätzung der erforderlichen Höhe der Rückstellung ist auf den Grundsatz der Vorsicht (§ 201 Abs. 1 Z 4 UGB) Bedacht zu nehmen. Ist der Gruppenträger in der Lage, das Entstehen steuerlicher Gewinne beim Gruppenmitglied zu beeinflussen, und ist es wahrscheinlich, dass in absehbarer Zeit beim Gruppenmitglied keine steuerlichen Gewinne entstehen werden, sind diese Faktoren bei der Schätzung zu berücksichtigen. Die Schätzung hat zu jedem (Zwischen-)Abschlussstichtag zu erfolgen. Wird keine Rückstellung gebildet oder liegt der angesetzte Wert unter dem nominellen Betrag der künftigen Belastung, ist der nicht rückgestellte Betrag gemäß § 237 Abs. 1 Z 2 UGB außer bei Unwesentlichkeit im Anhang anzugeben.
- (56) Bei der Verteilungsmethode kann es erforderlich sein, dass das Gruppenmitglied eine Rückstellung für künftige Umlagebelastungen bildet. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Gruppenmitglied mit steuerlichem Gewinn bei gleichzeitigem steuerlichen Verlust der Unternehmensgruppe insgesamt zunächst keine positive Steuerumlage zu leisten hat, dieser Aufschub aber in späteren Jahren bei steuerlichen Gewinnen der Unternehmensgruppe zu einer entsprechend abzuführenden Umlage führt. Auch in diesem Fall sind die oben angeführten Grundsätze anzuwenden.
- (57) Sollte ein Gruppenmitglied im Rahmen der Steuerumlagevereinbarung nicht endgültig eine betraglich unveränderliche Abgeltung für die steuerlich erzielten und an den

Gruppenträger übertragenen Verluste erhalten, sondern eine, deren endgültige Höhe von der Möglichkeit der Verwertung der vom Gruppenmitglied erzielten Verlustvorträge durch den Gruppenträger abhängt, ist auf diese Möglichkeit der zukünftigen Verlustverwertung als Anwendungsfall für künftige steuerliche Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen im Rahmen der Ermittlung der Höhe der Rückstellung für latente Steuern auf Ebene des Gruppenmitglieds Rücksicht zu nehmen.

- (58) Aus Steuerumlagevereinbarungen können Forderungen des Gruppenträgers gegen ein Gruppenmitglied sowie auch Forderungen eines Gruppenmitglieds gegen den Gruppenträger entstehen (beispielsweise aus einem vereinbarten „Steuerschlussausgleich“), die nicht aus den laufenden Steuerumlagen stammen. Gemäß § 196 Abs. 1 UGB hat der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Wenn die Ansatzkriterien für Vermögensgegenstände erfüllt sind, ist eine Forderung zu aktivieren. Die Bewertung hat entsprechend den §§ 206 Abs. 1 und 207 UGB zu erfolgen; insbesondere sind langfristige unverzinsliche Forderungen abzuzinsen.
- (59) Versoben in die Erläuterungen zu Rz (53a).

4.2.4. Die Bilanzierung des Steuervorteils aus einer Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG

- (60) Die Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG bewirkt eine Steuerminderung, die sich zu einem späteren Zeitpunkt wieder umkehren kann. Daraus ergibt sich die Frage, ob und inwieweit für diesen Sachverhalt bei der beteiligten Gesellschaft Steuerabgrenzungen vorzunehmen sind.
- (61) Die laufende Firmenwertabschreibung bzw die damit einhergehende Verminderung des steuerlichen Beteiligungsansatzes kürzt in den Folgejahren den nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernden Gewinn, während das unternehmensrechtliche Ergebnis davon unberührt bleibt. Es entsteht damit eine Differenz zwischen den Beteiligungsbuchwerten nach dem UGB und nach Steuerrecht. Gemäß § 198 Abs. 9 UGB ist daher grundsätzlich eine Rückstellung für latente Steuern zu bilden.
- (62) § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB ist zu beachten.

4.2.5. Die Bilanzierung von zukünftigen Steuerverpflichtungen aus der Anrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften

- (63) Aufgrund der Regelungen in § 9 Abs. 6 Z 7 KStG hat ein Gruppenträger die steuerlichen Vorteile, die er durch die Übernahme der steuerlichen Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds erzielt hat, in späteren Jahren unter bestimmten Voraussetzungen als Hinzurechnung zu berücksichtigen.
- (64) Daraus ergibt sich, dass der Gruppenträger grundsätzlich die aus der Übernahme der steuerlichen Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds erzielten steuerlichen Vorteile nachversteuern muss.
- (65) Der Gruppenträger hat für die steuerlich geltend gemachten ausländischen steuerlichen Verluste entsprechend den Vorschriften des § 198 Abs. 8 Z 1 UGB iVm § 211 UGB eine Rückstellung zu bilden.
- (66) Wird keine Rückstellung gebildet oder liegt der angesetzte Wert unter dem nominellen Betrag der künftigen Belastung, ist der nicht rückgestellte Betrag gemäß § 237 Abs. 1 Z 2 UGB außer bei Unwesentlichkeit im Anhang anzugeben.

4.3. Umgründungen iSd § 202 Abs. 2 UGB und Übernahmen iSd § 203 Abs. 5 UGB

4.3.1. Grundsatz

- (67) Differenzen zwischen den unternehmens- und steuerrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten, die infolge einer Umgründung iSd § 202 Abs. 2 UGB oder einer Übernahme iSd § 203 Abs. 5 UGB entstehen und sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, sind bei der Ermittlung der künftigen Steuerbe- oder -entlastung gemäß § 198 Abs. 9 UGB zu berücksichtigen. Ausnahmen von diesem Grundsatz sind in § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 bis 3 UGB geregelt.
- (68) Aus dem Wortlaut von § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB folgt, dass für Umgründungen iSd § 202 Abs. 2 UGB und Übernahmen iSd § 203 Abs. 5 UGB nur mehr die Ausnahmen gemäß § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 und 3 UGB gelten, da die Voraussetzungen der § 198 Abs. 10 Z 2 lit. a und b UGB kumulativ erfüllt sein müssen.

- (69) § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB ist bei einer Umgründung iSd § 202 Abs. 2 UGB anwendbar, wenn kein (Teil-)Betrieb umgegründet wird und weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst werden (siehe dazu Abschnitt 4.3.4).
- (70) Zusammengefasst lässt sich feststellen: Umgründungen nach § 202 Abs. 2 UGB mit (Teil-)Betrieb und Übernahmen nach § 203 Abs. 5 UGB fallen keinesfalls unter die Ausnahmebestimmung § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB; für sie sind aber die Ausnahmen nach § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 und 3 UGB zu beachten. Umgründungen nach § 202 Abs. 2 UGB ohne (Teil-)Betrieb fallen unter die Ausnahmebestimmung § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB, wenn weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst werden (in der Folge: „erfolgsneutral“). Sie fallen nicht unter diese Ausnahmebestimmung, wenn entweder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern oder das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst werden (in der Folge: „erfolgswirksam“). Für sie ist dann – mangels Geschäfts(Firmen)werts – die Ausnahme nach § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB zu beachten.
- (71) Die folgende Tabelle veranschaulicht diese Zusammenfassung der Ausnahmen des § 198 Abs. 10 Satz 3 UGB:

	Umgründung gemäß § 202 Abs. 2 UGB	Übernahme gemäß § 203 Abs. 5 UGB
mit (Teil-)Betrieb	§ 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB; § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 und 3 UGB	§ 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB; § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 und 3 UGB
ohne (Teil-)Betrieb und erfolgsneutral	§ 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB	n.a., weil stets ein (Teil-)Betrieb übernommen wird
ohne (Teil-)Betrieb und erfolgswirksam	§ 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB; § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB	n.a., weil stets ein (Teil-)Betrieb übernommen wird

Zur Veranschaulichung dieser Ausführungen wird auf den Entscheidungsbaum über die Anwendung von § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB im Zusammenhang mit Umgründungen im Anhang verwiesen.

4.3.2. Übernahme gemäß § 203 Abs. 5 UGB

- (72) Übernahmen gemäß § 203 Abs. 5 UGB sind erfolgsneutrale Anschaffungsvorgänge betreffend (Teil-)Betriebe. Die unternehmens- und die steuerrechtlichen Wertansätze von Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten sind im Anschaffungszeitpunkt in aller Regel gleich hoch; sind sie es nicht, sind nur die Ausnahmen nach § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 und 3 UGB anwendbar.

4.3.3. Umgründung gemäß § 202 Abs. 2 UGB mit (Teil-)Betrieb

4.3.3.1. Übernehmender Rechtsträger

- (73) Beim übernehmenden Rechtsträger sind die Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten des (Teil-)Betriebs zu bilanzieren, der im Rahmen einer Aufwärts-, Abwärts- oder Seitwärts-Umgründung übertragen wird. Ihre unternehmens- und steuerrechtlichen Wertansätze sind einander gegenüberzustellen und auf Steuerlatenzen zu untersuchen. Aus Sicht der übernehmenden Gesellschaft handelt es sich bei Umgründungen iSd § 202 Abs. 2 UGB um Erwerbsvorgänge. Für die im Zuge der Übernahme der Vermögensgegenstände und Schulden entstehenden temporären Differenzen ist der Ansatz latenter Steuern vom Erwerber zu beurteilen. Ob und in welcher Höhe für Unterschiede in den Wertansätzen des übertragenen Vermögens bereits auf Ebene des übertragenden Rechtsträgers latente Steuern angesetzt wurden, ist aus diesem Grunde unerheblich.
- (74) Anwachsungen iSd § 142 UGB sind wie Aufwärts-Umgründungen zu behandeln. Die Ausführungen zu den Abwärts-Umgründungen gelten sowohl für Umgründungen verbundener Unternehmen als auch für Umgründungen nicht verbundener Unternehmen.
- (75) Unabhängig von der Beeinflussung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern oder des zu versteuernden Ergebnisses führen temporäre Differenzen im Rahmen einer Umgründung eines (Teil-)Betriebs jedenfalls zu Steuerlatenzen gemäß § 198 Abs. 9 UGB, weil die beiden Voraussetzungen der § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. a und b UGB nicht kumulativ erfüllt sind.
- (76) Trifft die Neubewertung nach § 202 Abs. 1 UGB auf die steuerrechtliche Buchwertfortführung, wird die Höhe des Geschäfts(Firmen)werts durch die Steuerlatenzen bei den

Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten beeinflusst. Bei bestimmten Unternehmensanteilen ist § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB und beim Geschäfts(Firmen)wert § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 UGB anwendbar (siehe Beispiel 1 im Anhang).

(77) Trifft die modifizierte Buchwertfortführung nach § 202 Abs. 2 Z 2 und 3 UGB auf die steuerrechtliche Buchwertfortführung und müssen latente Steuern auf den Umgründungsmehrwert passiviert werden, so führt dies zu einer entsprechenden Erhöhung des aktivierten Umgründungsmehrwerts und / oder Firmenwerts. In diesem Zusammenhang sind zwei Konstellationen denkbar:

- Konstellation 1: Die stillen Reserven im Anlagevermögen sind größer oder gleich dem Unterschiedsbetrag einschließlich latenter Steuern:

Der Umgründungsmehrwert verändert sich iterativ durch die Berücksichtigung der Steuerlatenzen. Die Höhe des Umgründungsmehrwerts ist durch die stillen Reserven im übernommenen Vermögen betraglich begrenzt. Ein Firmenwert entsteht infolge der Iteration nicht, wenn die stille Reserve des Umgründungsmehrwerts insgesamt zumindest größer oder gleich dem Unterschiedsbetrag einschließlich latenter Steuern ist. Die Ausnahme nach § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 UGB ist nicht relevant, jedoch ist die Ausnahme nach § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB anwendbar (siehe Beispiel 3 Variante 1).

- Konstellation 2: Die stillen Reserven im Anlagevermögen sind geringer als der Unterschiedsbetrag einschließlich latenter Steuern:

Gemäß § 202 Abs. 2 Z 3 UGB darf in Höhe der Differenz ein Firmenwert angesetzt werden, für den die Ausnahmebestimmung § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 UGB gilt (siehe Beispiel 3 Variante 2).

(78) Im Fall einer Aufwärts-Abspaltung oder Aufwärts-Einbringung ist zudem zu prüfen, ob hinsichtlich der Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft durch die Umgründung temporäre Differenzen entstehen. Die Anwendbarkeit der Ausnahme nach § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB ist zu prüfen (vgl dazu Rz (28) ff).

4.3.3.2. Übertragender Rechtsträger

4.3.3.2.1. Abspaltung und Einbringung im Rahmen einer Abwärts-Umgründung

- (79) Bei der Abwärts-Abspaltung ohne Anteilsgewährung und der Abwärts-Einbringung sind der unternehmens- und der steuerrechtliche Wertansatz der Beteiligung am übernehmenden Rechtsträger einander gegenüberzustellen und auf Steuerlatenzen zu untersuchen, weshalb selbst bei Umgründung eines (Teil-)Betriebs die Ausnahme nach § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB anwendbar ist, wenn weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst werden.
- (80) Wird der Ansatz der Beteiligung am übernehmenden Rechtsträger um den beizulegenden Wert des übertragenen (Teil-)Betriebs erhöht, entsteht in Höhe der positiven Differenz zwischen Buchwertabgang und beizulegendem Wert des übertragenen (Teil-)Betriebs ein Gewinn, der das bilanzielle Ergebnis vor Steuern beeinflusst. § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. b UGB ist daher nicht erfüllt (siehe Beispiel 4 im Anhang). Die Anwendbarkeit der Ausnahme nach § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB ist zu prüfen (vgl dazu Rz (28) ff).
- (81) Bei steuerneutralen Umgründungen und Anwendung der Buchwertfortführungsmethode iSd § 202 Abs. 2 Z 1 UGB werden in der Regel weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beim übertragenden Rechtsträger beeinflusst. § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. b UGB ist daher erfüllt. Eine Ausnahme liegt vor, wenn der Saldo der Buchwerte des übertragenen (Teil-)Betriebs negativ ist. In diesem Fall bleibt der Buchwert der Beteiligung an dem übernehmenden Rechtsträger grundsätzlich unverändert, und es entsteht ein Gewinn in Höhe des negativen Saldos der Buchwerte des übertragenen Vermögens. Dieser ist in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Sonderposten vor dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen und beeinflusst daher das bilanzielle Ergebnis vor Steuern (vgl KFS/RL 25, Rz 134). § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. b UGB ist dann nicht erfüllt. Die Anwendbarkeit der Ausnahme nach § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB ist zu prüfen (vgl dazu Rz (28) ff).

4.3.3.2.2. Sonstige Umgründungen

- (82) Im Rahmen einer Aufwärts- oder Seitwärts-Umgründung geht der übertragende Rechtsträger entweder unter oder überträgt einen (Teil-)Betrieb ohne Gegenleistung und besteht weiter. Auch bei der Verschmelzung und der Aufspaltung im Rahmen einer Abwärts-Umgründung geht der übertragende Rechtsträger unter. In all diesen Fällen stellt sich die Frage der Bilanzierung von umgründungsbedingten Steuerlatenzen beim übertragenden Rechtsträger nicht.

4.3.3.3. Gesellschafter, der weder übernehmender noch übertragender Rechtsträger ist

4.3.3.3.1. Seitwärts-Umgründungen

- (83) Bei der Seitwärts-Umgründung sind der unternehmens- und der steuerrechtliche Wertansatz der Beteiligung des Gesellschafters, der weder übernehmender noch übertragender Rechtsträger ist, einander gegenüberzustellen und auf Steuerlatenzen zu untersuchen, weshalb selbst bei Umgründung eines (Teil-)Betriebs die Ausnahme nach § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB anwendbar ist, wenn weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst werden.
- (84) Wird der Ansatz der Beteiligung am übernehmenden Rechtsträger bei der Verschmelzung um den beizulegenden Wert des übertragenen (Teil-)Betriebs erhöht, entsteht in Höhe der positiven Differenz zwischen Buchwertabgang der Beteiligung am übertragenden Rechtsträger und beizulegendem Wert des übertragenen (Teil-)Betriebs ein Gewinn, der das bilanzielle Ergebnis vor Steuern beeinflusst. § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. b UGB ist daher nicht erfüllt. Die Anwendbarkeit der Ausnahme nach § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB ist zu prüfen (vgl dazu Rz (28) ff).
- (85) Wird der Ansatz der Beteiligung am übernehmenden Rechtsträger bei der Abspaltung um den beizulegenden Wert des übertragenen (Teil-)Betriebs erhöht, entsteht in dieser Höhe ein Gewinn, der das bilanzielle Ergebnis vor Steuern beeinflusst. § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. b UGB ist daher nicht erfüllt. Die Anwendbarkeit der Ausnahme nach § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB ist sowohl für die Beteiligung am übernehmenden als auch für die Beteiligung am übertragenden Rechtsträger zu prüfen (vgl dazu Rz (28) ff).

- (86) Bei der Übertragung des unternehmens- bzw steuerrechtlichen Buchwerts der Beteiligung am übertragenden Rechtsträger auf den unternehmens- bzw steuerrechtlichen Buchwert der Beteiligung am übernehmenden Rechtsträger (Verschmelzung) und bei betragsgleicher Abstockung des unternehmens- bzw steuerrechtlichen Buchwerts der Beteiligung am übertragenden Rechtsträger und Aufstockung des unternehmens- bzw steuerrechtlichen Buchwerts der Beteiligung am übernehmenden Rechtsträger (Abspaltung) werden beim Gesellschafter des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst. § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. b UGB ist daher erfüllt.

4.3.3.3.2. Abwärts-Umgründungen

- (87) Bei der Abwärts-Umgründung sind der unternehmens- und der steuerrechtliche Wertansatz der Beteiligung des Gesellschafters, der weder übernehmender noch übertragender Rechtsträger ist, einander gegenüberzustellen und auf Steuerlatenzen zu untersuchen, weshalb selbst bei Umgründung eines (Teil-)Betriebs die Ausnahme nach § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB anwendbar ist, wenn weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst werden.
- (88) Wird bei einer Verschmelzung (Tochtergesellschaft als übertragender und Enkelgesellschaft als übernehmender Rechtsträger) die Beteiligung am übernehmenden Rechtsträger (Enkelgesellschaft) mit dem beizulegenden Wert angesetzt, entsteht in der Regel in Höhe der positiven Differenz zwischen Buchwertabgang der Beteiligung am übertragenden Rechtsträger (Tochtergesellschaft) und beizulegendem Wert der Beteiligung am übernehmenden Rechtsträger (Enkelgesellschaft) ein Gewinn, der das bilanzielle Ergebnis vor Steuern beeinflusst. § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. b UGB ist daher nicht erfüllt. Die Anwendbarkeit der Ausnahme nach § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB ist zu prüfen (vgl dazu Rz (28) ff).
- (89) Erfolgt bei einer Verschmelzung die Übertragung des unternehmens- bzw steuerrechtlichen Buchwerts der Beteiligung am übertragenden Rechtsträger (Tochtergesellschaft) auf den unternehmens- bzw steuerrechtlichen Buchwert der Beteiligung am übernehmenden Rechtsträger (Enkelgesellschaft), werden beim Gesellschafter des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers weder das bilanzielle Ergebnis vor

Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst. § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. b UGB ist daher erfüllt.

- (90) Bei der Abspaltung eines (Teil-)Betriebs des übertragenden Rechtsträgers (Tochtergesellschaft) auf den übernehmenden Rechtsträger (Enkelgesellschaft) ergeben sich in der Regel keine Auswirkungen auf die Bilanzierung latenter Steuern beim Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers. Sollten im Einzelfall dem Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers vom übernehmenden Rechtsträger Anteile gewährt werden, liegt im Ergebnis eine Seitwärts-Abspaltung vor. Für die Beurteilung der Auswirkungen auf die Berücksichtigung von latenten Steuern ist Abschnitt 4.3.3.3.1 analog anzuwenden.

4.3.4. Umgründung gemäß § 202 Abs. 2 UGB ohne (Teil-)Betrieb

4.3.4.1. Übernehmender Rechtsträger

- (91) Wird kein (Teil-)Betrieb im Rahmen der Umgründung übertragen, ist entsprechend Rz (69) § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB anwendbar, wenn weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst werden.
- (92) Werden im Zuge der Aufwärts-Umgründung weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das steuerliche Ergebnis beeinflusst, kommt es zu einer erfolgsneutralen Aufwärts-Umgründung nach Rz (70). In diesem Fall ist daher § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB anwendbar (siehe Rz (69) und Beispiel 5 im Anhang). Dies kann beispielsweise bei der modifizierten Buchwertfortführung in Verbindung mit der steuerrechtlichen Buchwertfortführung der Fall sein. In allen anderen – erfolgswirksamen – Fällen ist § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB nicht erfüllt. Die Anwendbarkeit der Ausnahme nach § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB ist zu prüfen (vgl dazu Rz (28) ff). Anwachsungen iSd § 142 UGB sind wie Aufwärts-Umgründungen zu behandeln.
- (93) Alle Abwärts- und Seitwärts-Umgründungen sind erfolgsneutral nach Rz (70). Es ist daher § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB anwendbar (siehe Rz (69) und Beispiel 6 im Anhang).

4.3.4.2. Übertragender Rechtsträger und Gesellschafter, der weder übernehmender noch übertragender Rechtsträger ist

- (94) Für die Erfüllung der Voraussetzung laut § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. b UGB ist die Frage, ob im Rahmen der Umgründung ein (Teil-)Betrieb übertragen wurde, irrelevant. Aus diesem Grund gelten die Aussagen der Abschnitte 4.3.3.2 und 4.3.3.3 entsprechend.

4.3.5. Zusammenfassung

- (95) Eine zusammenfassende tabellarische Übersicht zu der Bilanzierung von latenten Steuern bei Umgründungen findet sich im Anhang dieser Stellungnahme.

4.4. Sonderfragen bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen

- (95a) Kreditinstitute haben gemäß § 57 Abs. 5 BWG eine Hafrücklage zu bilden. Die Höhe der zu bildenden Hafrücklage hängt von der Höhe der risikogewichteten Aktiva ab. Die Auflösung ist nur zur Erfüllung von Verpflichtungen im Sicherungsfall (§ 9 ESAEG) oder Entschädigungsfall (§ 46 ESAEG) oder zur Deckung sonstiger im Jahresabschluss auszuweisender Verluste zulässig. Die Bildung der Hafrücklage war bis 1996 (zum Teil) steuerlich als Betriebsausgabe abzugsfähig. Seit 1997 ist die Rücklage aus dem versteuerten Ergebnis zu dotieren. Die unversteuerten Teile der Hafrücklage müssen bei einer Auflösung nachversteuert werden. Auch bei Abwicklung des Kreditinstituts kommt es zur Nachversteuerung.
- (95b) Versicherungsunternehmen haben gemäß § 143 VAG 2016 iVm § 22 VU-RLV eine Risikorücklage zu bilden. Diese war bis 1996 (zum Teil) steuerlich als Betriebsausgabe abzugsfähig. Nach den Bestimmungen des § 143 VAG 2016 darf die Risikorücklage nur zur Deckung von Verlusten und nur verwendet werden, wenn davor alle anderen freien und satzungsmäßigen Rücklagen aufgelöst wurden. Die Risikorücklage kann gemäß § 22 Abs. 2 VU-RLV auch dann auflösen sein, wenn sich das Prämienvolumen aufgrund wesentlicher unternehmensrechtlicher Vorgänge (wie zB jedenfalls solche, die zu einer Einschränkung oder einem Wegfall der Konzession führen) ändert, während eine Auflösung bei Reduktion der Prämienbemessungsgrundlage unzulässig ist.

- (95c) Die Sachverhalte in Gestalt der Haft- und der Risikorücklage sind vergleichbar, da in beiden Fällen eine dem Eigenkapital zugerechnete Rücklage angesprochen wird, deren Bildung (teilweise) zu einer Betriebsausgabe und somit Steuerentlastung und deren Auflösung (teilweise) zu einer Betriebseinnahme und somit Steuerbelastung führt. Beide Sachverhalte verändern jedoch zu keinem Zeitpunkt den Jahresüberschuss bzw -fehlbetrag vor Steuern und betreffen daher zu keinem Zeitpunkt die Gewinnentstehung, wo Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit dem Ansatz und der Bewertung von Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten realisiert werden. Sie betreffen bilanziell ausschließlich die Gewinnverwendung. Daher liegen keine zu latenzierenden temporären Differenzen vor.
- (95d) Für künftige Steuerbelastungen aus der Auflösung von Haft- oder Risikorücklagen ist gegebenenfalls gemäß § 198 Abs. 8 Z 1 UGB eine Rückstellung für künftige Steuerbelastungen zu bilden. Gemäß § 211 Abs. 1 UGB ist die Rückstellung mit dem bestmöglich zu schätzenden Erfüllungsbetrag anzusetzen, wobei bei Langfristigkeit die Abzinsungspflicht gemäß § 211 Abs. 2 Satz 1 UGB zu beachten ist. Es ist jener Aufwand rückzustellen, mit dem die Zeit nach dem Abschlussstichtag voraussichtlich belastet wird. Bei der Schätzung der erforderlichen Höhe der Rückstellung ist auf den Grundsatz der Vorsicht (§ 201 Abs. 1 Z 4 UGB) Bedacht zu nehmen.

4.5. Erstanwendung

4.5.1. Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung

- (96) Gemäß § 906 Abs. 28 UGB sind § 198 Abs. 9 und 10 UGB idF RÄG 2014 auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen. Vorjahreswerte sind gemäß § 906 Abs. 28 UGB grundsätzlich nicht anzupassen.

4.5.2. Wahlrechte im Rahmen der erstmaligen Anwendung

- (97) Latente Steuern, die sich aus der erstmaligen Anwendung des bilanzorientierten Konzepts ergeben, sind entweder zur Gänze im Jahr der erstmaligen Anwendung der neuen Bestimmungen oder – beginnend mit diesem Jahr – über längstens fünf Jahre verteilt nachzuholen.

- (98) Nach § 906 Abs. 33 UGB ist jener Betrag, der aufgrund der Anwendung der Neuregelungen einer Rückstellung für latente Steuern zugeführt werden muss, über längstens fünf Jahre gleichmäßig verteilt nachzuholen. Der Unterschiedsbetrag ermittelt sich als Differenzbetrag zwischen dem sich bei der erstmaligen Anwendung zu Beginn des Geschäftsjahrs ergebenden Betrag und dem im vorausgegangenen Abschluss ausgewiesenen Betrag. Es ist zulässig, die gebotene Rückstellung in voller Höhe in die Bilanz einzustellen. In diesem Fall kann zudem der jeweilige Unterschiedsbetrag zu jener Rückstellungshöhe, die sich bei einem Verteilungszeitraum von längstens fünf Jahren ergibt, in der Bilanz unter den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten gesondert ausgewiesen werden.
- (99) Nach § 906 Abs. 34 UGB besteht ein korrespondierendes Wahlrecht für aktive latente Steuern und für die Auflösung von Rückstellungen für latente Steuern. Auch hier ist jener Betrag, der sich aus der erstmaligen Anwendung der Neuregelungen zum Ansatz aktiver latenter Steuern oder als Auflösungsbetrag ergibt, über längstens fünf Jahre gleichmäßig verteilt nachzuholen. Der Unterschiedsbetrag ermittelt sich als Differenzbetrag zwischen dem sich bei der erstmaligen Anwendung zu Beginn des Geschäftsjahrs ergebenden Betrag und dem im vorausgegangenen Abschluss ausgewiesenen Betrag. Es ist zulässig, den gebotenen Betrag in vollem Umfang in die Bilanz einzustellen. In diesem Fall kann zudem der jeweilige Unterschiedsbetrag zu jenem Betrag, der sich bei einem Verteilungszeitraum von längstens fünf Jahren ergibt, in der Bilanz unter den passiven Rechnungsabgrenzungsposten gesondert ausgewiesen werden.
- (100) Die Höhe des wahlweise zu verteilenden Betrags ergibt sich aus einem Vergleich der latenten Steuern an jenem Abschlussstichtag, an dem letztmalig das GuV-orientierte Konzept angewendet wurde, mit dem Betrag der latenten Steuern, der sich zu Beginn des darauffolgenden Geschäftsjahrs unter Anwendung des bilanzorientierten Konzepts ergeben würde. Sofern das Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, ergibt sich der verteilungsfähige Betrag somit aus der Differenz zwischen den aktivierten bzw. passivierten latenten Steuern zum 31. Dezember 2015 und den sich aus den Neuregelungen ergebenden aktiven bzw. passiven latenten Steuern zum 1. Jänner 2016.

4.5.3. Unversteuerte Rücklagen

(101) Wegen der Streichung des § 205 UGB durch das RÄG 2014 sind unversteuerte Rücklagen nicht mehr in der Bilanz auszuweisen. Die Übergangsvorschriften des § 906 Abs. 31 UGB sehen vor, dass unversteuerte Rücklagen, abzüglich der darauf entfallenden passiven latenten Steuern, unmittelbar den Gewinnrücklagen zuzuführen sind. Die Umgliederung der Rücklagen erfolgt erfolgsneutral.

(102) Vorjahresbeträge sind gemäß § 906 Abs. 36 UGB so zu berechnen, als wären die Bestimmungen der neuen Rechtslage schon im Vorjahr angewandt worden, soweit das im Einzelfall zur Herstellung der im § 222 Abs. 2 UGB genannten Zielsetzung erforderlich und praktikabel ist.

4.5.4. Behandlung von latenten Steuern aus Umgründungen

(103) Bei erfolgsneutralen Umgründungen sind vor dem RÄG 2014 auch bei Neubewertung keine latenten Steuern berücksichtigt worden, weil es durch die Umgründung zu keiner Steuerbe- oder -entlastung kam. Nach § 906 Abs. 33 UGB sind passive latente Steuern aus Umgründungsvorgängen und Betriebsübernahmen iSv § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB, die sich aus der erstmaligen Anwendung dieser Bestimmung ergeben, nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung nachzuerfassen. Sie sind demnach unter direkter Verrechnung mit dem Eigenkapital zu bilden oder wahlweise im bilanzierten Geschäfts(Firmen)wert zu berücksichtigen.

(104) Sind auf Ebene des Gruppenträgers latente Steuern eines Gruppenmitglieds nachzuerfassen, weil entweder ein gesellschaftsrechtlicher Ergebnisabführungsvertrag besteht oder der nach der Steuerumlagevereinbarung erwartete Steuersatz geringer als der aktuell gültige Steuersatz ist, hat die Nacherfassung selbst dann über die Gewinn- und Verlustrechnung zu erfolgen, wenn die temporären Differenzen aus einem beim Gruppenmitglied erfolgsneutralen Vorgang stammen, weil auch die ursprüngliche Erfassung beim Gruppenträger nur erfolgswirksam möglich gewesen wäre.

4.5.5. Anhangangaben

(105) Durch die erstmalige Anwendung des RÄG 2014 kommt es zu einer Änderung der Methode zur Ermittlung der latenten Steuern sowie zu einem geänderten Ausweis von an-

gesetzten aktiven latenten Steuern. Im Falle einer Ausweisänderung sind Vorjahresbeträge nach § 906 Abs. 36 UGB so zu berechnen, als wären die Bestimmungen der neuen Rechtslage bereits im Vorjahr angewendet worden, soweit das im Einzelfall zur Herstellung der im § 222 Abs. 2 UGB genannten Zielsetzung erforderlich und praktikabel ist. Somit sind bereits im Vorjahr angesetzte aktive und passive latente Steuern (welche nach dem Timing-Konzept berechnet wurden) in den Vorjahresspalten den durch das RÄG 2014 neu geschaffenen Posten zuzuordnen. Die Darstellung der Anhangangaben ist entsprechend anzupassen. Dem Wortlaut des Gesetzes ist keine Neuberechnung der Vorjahreswerte nach dem Temporary-Konzept zu entnehmen.

- (106) Gemäß § 237 Abs. 1 Z 1 UGB sind wesentliche Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Anhang anzugeben; gemäß § 236 Satz 1 UGB sollten sie auch erläutert werden. Dementsprechend sind im Anhang die Auswirkungen der erstmaligen Anwendung des Temporary-Konzepts anzugeben. Die Erläuterungen sollten sowohl den geänderten Ausweis als auch die Änderung der Höhe der angesetzten aktiven und passiven latenten Steuern umfassen.
- (107) Wird eines der Wahlrechte des § 906 Abs. 33 bzw Abs. 34 UGB in Anspruch genommen und der Unterschiedsbetrag, der sich aus der erstmaligen Anwendung der neuen Bestimmungen ergibt, über längstens fünf Jahre verteilt, so sind diese Tatsache sowie der abgegrenzte Betrag im Anhang zu erläutern.

5. Latente Steuern im Konzernabschluss

5.1. Ansatz latenter Steuern

5.1.1. Grundsätzliches

(108) Die Ermittlung der Steuerabgrenzung im Konzernabschluss erfolgt auf mehreren Ebenen. Zuerst werden die latenten Steuern der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen unabhängig von ihrer Berücksichtigung in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen gemäß § 253 Abs. 2 UGB vollständig in den Konzernabschluss aufgenommen und danach werden die sich aus der Durchführung der Konsolidierungsmaßnahmen ergebenden latenten Steuern erfasst. Im Konzernabschluss besteht die Abgrenzung latenter Steuern somit aus folgenden Komponenten:

- Latente Steuern auf temporäre Differenzen zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerrechtlichen Wertansätzen im Jahresabschluss (werden regelmäßig aus den Jahresabschlüssen übernommen);
- Latente Steuern auf temporäre Differenzen zwischen den unternehmensrechtlichen, im vereinheitlichten Jahresabschluss angesetzten Wertansätzen und den steuerlichen Wertansätzen (UB I- UB II-Differenzen);
- Latente Steuern auf aufgrund von Konsolidierungsmaßnahmen entstehenden temporären Differenzen.

5.1.2. Erfassung von latenten Steuern

(109) Sämtliche temporären Differenzen zwischen den entsprechend § 253 Abs. 2 UGB erfassten Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten und deren entsprechende Steuerwerte sind vollständig zu berücksichtigen.

5.1.3. Temporäre Differenzen aufgrund von Konsolidierungsmaßnahmen

5.1.3.1. Allgemeine Grundsätze

(110) § 258 UGB bestimmt, dass auf alle temporären Differenzen, die durch Konsolidierungsmaßnahmen entstehen, latente Steuern zu bilden sind. Es besteht unter Berücksichtigung der Gesamtdifferenzenbetrachtung (vgl. Rz (10) f) sowohl für passive als auch für aktive latente Steuern eine Ansatzpflicht.

(111) Aktive und passive Differenzen sind zu saldieren und nur die daraus resultierenden aktiven oder passiven latenten Steuern sind unter den Voraussetzungen der Rz (10) f konzernbilanziell zu berücksichtigen. Eine Saldierung passiver und aktiver latenter Steuerbeträge ist nur dann zulässig, wenn die latenten Steuern in Verbindung mit Ertragssteuern stehen, die von derselben Steuerbehörde erhoben werden und eine Aufrechnung daher rechtlich und tatsächlich möglich ist. Dadurch ergeben sich dementsprechend viele Gesamtdifferenzenbetrachtungen.

(112) Die unterschiedlichen Fristigkeiten stehen einer Saldierung nicht entgegen (vgl. Rz (11)).

(113) Die nach § 258 UGB gebildeten latenten Steuern sind mit den nach § 198 Abs. 9 UGB in den Abschlüssen der einbezogenen Gesellschaften gebildeten und im Rahmen der Konsolidierung zusammengefassten latenten Steuern saldiert darzustellen.

(114) Steuerabgrenzungen auf Konsolidierungsmaßnahmen brauchen bei Unwesentlichkeit nicht vorgenommen werden.

(115) Im dritten Abschnitt des dritten Buches des UGB werden folgende Konsolidierungsmaßnahmen geregelt:

- Kapitalkonsolidierung (§ 254 UGB),
- Schuldenkonsolidierung (§ 255 UGB),
- Zwischenergebniseliminierung (§ 256 UGB),
- Aufwands- und Ertragskonsolidierung (§ 257 UGB),
- Einheitliche Ansatz- und Bewertungsgrundsätze (§§ 253 Abs. 2, 260 UGB),
- Anteilmäßige Konsolidierung (§ 262 UGB).

- Einbeziehung von assoziierten Unternehmen (§§ 263, 264 UGB).

Darüber hinaus sind zu beachten:

- Währungsumrechnung,
- Endkonsolidierung und Übergangskonsolidierung.

5.1.3.2. Kapitalkonsolidierung

(116) Gemäß § 254 Abs. 1 UGB wird der Wertansatz der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen mit dem auf diese Anteile entfallenden Betrag des Eigenkapitals des Tochterunternehmens verrechnet. Das Eigenkapital des Tochterunternehmens ist mit dem Betrag anzusetzen, der dem beizulegenden Zeitwert (§ 189a Z 4 UGB) der in den Konzernabschluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten entspricht.

(117) Im Zuge der Erstkonsolidierung sind daher bei einem Tochterunternehmen alle stillen Reserven und Lasten aufzudecken und die übernommenen Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten im Konzernabschluss mit ihrem beizulegenden Zeitwert anzusetzen, während die steuerrechtlichen Wertansätze unverändert bleiben. Auf die so entstandenen temporären Differenzen sind bei der Erstkonsolidierung unter den Voraussetzungen des § 258 Satz 1 UGB latente Steuern zu erfassen. Dies gilt nicht, wenn das erworbene Nettovermögen der Tochtergesellschaft keinen (Teil-)Betrieb iSd Rz (69) ff darstellt.

(118) Die nach § 258 UGB ermittelte latente Steuer ersetzt eine im Abschluss des erworbenen Unternehmens bilanzierte latente Steuer.

(119) Bei der Erstkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode sind latente Steuern aus der Aufdeckung stiller Reserven und stiller Lasten im Rahmen der Kaufpreisallokation zu bilden. Die Aufdeckung der stillen Reserven und stillen Lasten erfolgt aus Konzernsicht erfolgsneutral. Insofern sind auch die hierauf entfallenden latenten Steuern im Erstkonsolidierungszeitpunkt erfolgsneutral zu bilanzieren. Passive latente Steuern aus der Erstkonsolidierung erhöhen (vermindern) den Geschäfts- oder Firmenwert (negati-

ven Unterschiedsbetrag), aktive latente Steuern vermindern (erhöhen) den Geschäfts- oder Firmenwert (negativen Unterschiedsbetrag).

(120) Entsprechend § 198 Abs. 10 UGB sind die Beträge der zu saldierenden Steuererstattungsansprüche und Steuerbelastungen nicht abzuzinsen.

5.1.3.3. Schuldenkonsolidierung

(121) Bei der Schuldenkonsolidierung nach § 255 Abs. 1 UGB kommt es dann zu temporären Differenzen zwischen den unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen von Forderungen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten, wenn nach der erforderlichen Eliminierung von konzerninternen Ausleihungen und anderen Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten sowie entsprechender Rechnungsabgrenzungsposten den im Konzernabschluss eliminierten Werten ein abweichender Steuerwert gegenüber steht. Werden durch die Schuldenkonsolidierung temporäre Differenzen, auf die latente Steuern in den Jahresabschlüssen berücksichtigt wurden, wieder ausgeglichen, so ist die auf Jahresabschlussebene entstandene und gebuchte latente Steuer ebenso zu korrigieren.

5.1.3.4. Zwischenergebniseliminierung

(122) Werden Zwischengewinne und –verluste gemäß § 256 UGB eliminiert und folgt dem das jeweilige Steuerrecht nicht, entstehen temporäre Differenzen, für die latente Steuern anzusetzen sind.

5.1.3.5. Aufwands- und Ertragskonsolidierung

(123) Durch die Aufwands- und Ertragskonsolidierung nach § 257 UGB werden konzerninterne Aufwendungen und Erträge eliminiert. Es entstehen grundsätzlich keine temporären Differenzen zwischen den Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten in der Konzernbilanz und in der Steuerbilanz.

5.1.3.6. Einheitliche Ansatz- und Bewertungsgrundsätze

(124) Gemäß § 260 Abs. 1 UGB sind die in den Konzernabschluss gemäß § 253 Abs. 2 UGB übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden einbezogener Unternehmen

nach den auf den Jahresabschluss des Mutterunternehmens anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten. Bewertungswahlrechte können im Konzernabschluss unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen neu ausgeübt werden, sind aber dann stetig anzuwenden.

(125) Die nach lokalem Unternehmensrecht erstellten Jahresabschlüsse von Tochtergesellschaften sind daher auf die vom Mutterunternehmen vorgegebenen Ansatz- und Bewertungsmethoden anzupassen. Dadurch werden die unternehmensrechtlichen Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden gegebenenfalls geändert, ohne dass sich dadurch die lokalen steuerlichen Wertansätze ändern, woraus sich das Erfordernis der Bildung latenter Steuern ergeben kann.

(126) Das Aktivierungswahlrecht für aktive latente Steuern aus Verlustvorträgen ist im Konzernabschluss einheitlich auszuüben.

5.1.3.7. Anteilsmäßige Konsolidierung

(127) Bei der anteilmäßigen Konsolidierung nach § 262 UGB werden die Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten eines anderen Unternehmens, das gemeinsam mit einem oder mehreren nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen geführt wird, entsprechend der Beteiligungsquote anteilig in den Konzernabschluss übernommen. Die Bestimmungen für die Vollkonsolidierung sind dabei entsprechend der Anteilsquote sinngemäß anzuwenden. Entsprechend sind auch anteilmäßig die erforderlichen latenten Steuern im Konzernabschluss abzubilden.

5.1.3.8. Assoziierte Unternehmen

(128) Die Vorschriften zur Steuerabgrenzung nach § 258 UGB sind auch auf die Equity-Bewertung nach § 263 f UGB anzuwenden. Bei der Equity-Methode können sowohl Unterschiede zwischen den angesetzten Vermögensgegenständen, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten im Konzernabschluss und den entsprechenden steuerlichen Wertansätzen (Inside Basis Differences) als auch Differenzen zwischen dem

Buchwert des assoziierten Unternehmens im Konzernabschluss und dem steuerlichen Wertansatz der Beteiligung (Outside Basis Differences) entstehen.

(129) Inside Basis Differences können aus der Aufdeckung stiller Reserven und stiller Lasten im Zuge der Kapitalaufrechnung bzw. „Erstkonsolidierung“ der Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen gemäß § 264 Abs. 2 UGB bzw. aus der Anpassung an die konzerneinheitlichen Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen resultieren. Entstehen hierdurch temporäre Ansatz- und Bewertungsunterschiede bei den übernommenen Vermögensgegenständen und Schulden, sind entsprechend dem Vorgehen bei der Erstkonsolidierung im Rahmen der Vollkonsolidierung latente Steuern evidenzmäßig zu berücksichtigen.

Die Steuerabgrenzung erfolgt erfolgsneutral und nimmt Einfluss auf die Höhe des Geschäfts(Firmen)werts bzw. des passiven Unterschiedsbetrags. Eine Steuerabgrenzung auf den Geschäfts(Firmen)wert bzw. passiven Unterschiedsbetrag ist wie bei der Vollkonsolidierung nicht zulässig.

(130) Des Weiteren sind für temporäre Differenzen aus sonstigen Konsolidierungsmaßnahmen (insbesondere der Zwischenergebniseliminierung gemäß § 264 Abs. 5 UGB) latente Steuern abzugrenzen.

(131) Da im Rahmen der Equity-Konsolidierung die Vermögensgegenstände und Schulden des konsolidierten Unternehmens nicht einzeln in die Konzernbilanz übernommen werden – der Ausweis erfolgt zusammengefasst in Form einer Equity-Beteiligung – dürfen die auf die temporären Differenzen der im Equity-Wertansatz enthaltenen Bilanzpositionen ermittelten latenten Steuern im Konzernabschluss nicht separat ausgewiesen werden. Diese sind Bestandteil des Equity-Wertansatzes. Für Zwecke der Fortschreibung der Equity-Beteiligung in den künftigen Jahren sind sie jedoch in einer Nebenrechnung festzuhalten und zu dokumentieren. Die bei der Erstkonsolidierung angesetzte latente Steuer löst sich entsprechend der Abschreibung oder Auflösung der stillen Reserven und stillen Lasten evidenzmäßig wieder auf.

(132) Zusätzlich zu den Inside Basis Differences können auch noch Unterschiede zwischen dem fortgeschriebenen Equity-Buchwert und dem steuerlichen Beteiligungsbuchwert entstehen. Für diese Outside Basis Differences besteht unter den Voraussetzungen des § 258 Satz 3 UGB ein Ansatzverbot.

5.1.3.9. Währungsumrechnung

(133) Entstehen bedingt durch die Währungsumrechnung von Fremdwährungsposten im Jahresabschluss eines einbezogenen Unternehmens bei Durchführung der einzelnen Konsolidierungsmaßnahmen (zusätzliche) Differenzen zwischen den unternehmensrechtlichen Wertansätzen im Konzernabschluss und den steuerlichen Wertansätzen, dann sind auf diese temporären Differenzen latente Steuern entsprechend den Bestimmungen des § 258 UGB zu erfassen.

(134) Latente Steuern auf Differenzen zwischen dem unternehmensrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens und dem steuerlichen Beteiligungsbuchwert eines einbezogenen Unternehmens, die durch die Umrechnung in die Konzernwährung entstehen, dürfen nicht angesetzt werden, wenn die Voraussetzungen des § 258 Satz 3 UGB gegeben sind.

5.1.3.10. Endkonsolidierung und Übergangskonsolidierung

(135) Im Zuge der Endkonsolidierung scheiden die auf Ebene des Jahresabschlusses gebildeten wie auch jene im Rahmen der Kapitalkonsolidierung entstandenen aktiven und passiven Steuerlatenzen des endkonsolidierten Unternehmens aus dem Konzernabschluss aus. Latente Steuern aus der Zwischenergebniseliminierung und der Schuldenkonsolidierung werden erfolgswirksam aufgelöst.

(136) Für die Übergangskonsolidierung von der Quoten- zur Vollkonsolidierung und umgekehrt gelten die Ausführungen zur Erstkonsolidierung wie zur Endkonsolidierung analog.

5.1.4. Ausnahmen vom Ansatz latenter Steuern

5.1.4.1. Geschäfts(Firmen)wert

(137) Auf temporäre Unterschiede aus einem bei der Erstkonsolidierung eines einbezogenen Unternehmens entstandenen Geschäfts(Firmen)wert oder passiven Unterschiedsbetrag dürfen gemäß § 258 Satz 2 UGB keine latenten Steuern angesetzt werden. Diese temporären Differenzen bleiben auch in den Folgejahren bei der Steuerabgrenzung unberücksichtigt, soweit sie noch nicht (etwa durch Abschreibungen) abgebaut sind.

5.1.4.2. Bestimmte Unternehmensanteile

(138) Auf Differenzen, die sich zwischen dem steuerrechtlichen Wertansatz einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen und dem unternehmensrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens ergeben (Outside Basis Differences), dürfen gemäß § 258 Satz 3 UGB keine latenten Steuern angesetzt werden, wenn das Mutterunternehmen in der Lage ist, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenzen zu steuern, und es wahrscheinlich ist, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird. Latente Steuern aus Outside Basis Differences, die vom bilanzierenden Unternehmen nicht gesteuert werden können oder deren Auflösung in absehbarer Zeit erfolgen wird, sind im Konzernabschluss zu erfassen.

Eine Umkehrung dieser Unterschiede kommt idR bei der Ausschüttung, Veräußerung oder Liquidation in Betracht.

(139) Outside Basis Differences können durch folgende Ursachen entstehen:

- das Vorhandensein nicht ausgeschütteter Gewinne von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen;
- Änderungen der Wechselkurse bei ausländischen Tochterunternehmen assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen; und
- eine Verminderung des Buchwerts der Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen aufgrund einer außerplanmäßigen Abschreibung gemäß § 204 Abs. 2 UGB.

(140) Ausschüttungen von einem in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind gemäß § 10 Abs. 1 und 2 KStG grundsätzlich körperschaftsteuerbefreit; allerdings sind etwaige ausländische Quellensteuern zu beachten. Daher ist diese Differenz zwischen dem konsolidierten Nettovermögen und dem steuerlichen Beteiligungsansatz grundsätzlich permanent und der Ansatz latenter Steuern nicht zulässig, soweit nicht etwaige ausländische Quellensteuern zu beachten sind. Eine temporäre Differenz ergibt sich jedoch, wenn die Ausschüttung der Besteuerung gemäß § 10 Abs. 4, Abs. 5 oder Abs. 7 KStG unterliegt. In dieser Konstellation verhindert § 258 Satz 3 UGB die Bilanzierung latenter Steuern, sofern die Ausschüttung und somit die Realisation der Steuerlatenz nicht in absehbarer Zeit erfolgen wird. Beim Begriff der „absehbaren Zeit“ ist

auf das Ausschüttungsverhalten in den vergangenen Jahren sowie auf konkrete Unternehmensplanungen und Ausschüttungsbeschränkungen abzustellen. Ein formaler Ausschüttungsbeschluss erscheint bei Beherrschung nicht erforderlich.

5.2. Bewertung der Steuerabgrenzung

(141) § 258 UGB enthält keine Bestimmungen zur Bewertung der Differenzen, die durch die Konsolidierungsmaßnahmen entstehen. Daher gelten die Ausführungen zur Bewertung latenter Steuern im Jahresabschluss für die Bewertung im Konzernabschluss sinngemäß.

(142) Auch im Konzernabschluss hat eine individuelle Prüfung der Eintrittswahrscheinlichkeit der Umkehrung der Differenz zu erfolgen. Hierbei ist das Vorsichtsprinzip zu beachten. Daher sind passive Steuerlatenzen als Ergebnis der Gesamtdifferenzenbetrachtung grundsätzlich zu bilanzieren, weil hier eine voraussichtliche Steuerbelastung in der Regel unterstellt werden kann. Für die Werthaltigkeit von aktiven Steuerlatenzen als Ergebnis der Gesamtdifferenzenbetrachtung ist es aber notwendig, dass in den nachfolgenden Geschäftsjahren mit hinreichender Wahrscheinlichkeit steuerliche Ergebnisse zur voraussichtlichen Steuerentlastung herangezogen werden können (vgl. Rz (32)).

(143) Hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes verweist § 258 Satz 5 UGB auf § 198 Abs. 10 UGB, welcher normiert, dass die Bewertung der latenten Steuern im Jahresabschluss mit dem unternehmensindividuellen Steuersatz im Zeitpunkt der Umkehrung der Differenz zu erfolgen hat. Die Verwendung eines konzerneinheitlichen Durchschnittssteuersatzes oder des Steuersatzes des Mutterunternehmens ist nicht zulässig. Die latenten Steuern sind somit mittels der Steuersätze jener Konzerngesellschaften zu ermitteln, bei welchen sich die Differenzen wieder umkehren werden.

(144) Temporäre Differenzen, die im Zuge der Anpassung einzubeziehender Jahresabschlüsse an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Aufstellung der UB II) oder im Zuge der Neubewertung der Vermögensgegenstände und Schulden im Rahmen der Erstkonsolidierung nach § 254 UGB entstehen, sind ebenso mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen der einzubeziehenden Tochterunternehmen, bei denen sich die Differenzen voraussichtlich umkehren, zu bewerten.

(145) Im Rahmen der erfolgswirksamen Schuldenkonsolidierung zu berücksichtigende latente Steuern sind mit dem unternehmensindividuellen Steuersatz des Unternehmens, bei dem sich die temporären Differenzen voraussichtlich umkehren, zu bewerten.

(146) Bei der Bilanzierung latenter Steuern aus der Zwischenergebniseliminierung aus konzerninternen Lieferungen und Leistungen ist der Steuersatz desjenigen Unternehmens maßgeblich, das die Lieferung oder Leistung empfangen hat.

(147) Steuersatzänderungen sind entsprechend den Ausführungen zum Jahresabschluss (siehe oben Rz (34)) zu berücksichtigen und ergebniswirksam zu erfassen.

5.3. Ausweis der Steuerabgrenzung

(148) Passive latente Steuern sollten innerhalb der Rückstellungen in einem gesonderten Posten ausgewiesen werden. Aktive latente Steuern sind im Bilanzposten „D. Aktive latente Steuern“ gemäß § 251 Abs. 1 UGB iVm § 224 UGB gesondert auszuweisen. Soweit aktive und passive latente Steuern nicht verrechnet werden können, sind sie getrennt auszuweisen.

(149) Der Aufwand bzw Ertrag aus latenten Steuern ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert innerhalb der „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen.

5.4. Angaben im Anhang

5.4.1. Allgemeine Grundsätze

(150) Im Anhang sind gemäß § 265 Abs. 1 Satz 1 UGB die Konzernbilanz und die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung sowie die darauf angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden so zu erläutern, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt wird. Gemäß § 251 Abs. 1 UGB iVm § 237 Abs. 1 Z 4 UGB sind der Betrag und die Wesensart der einzelnen Ertrags- und Aufwandsposten von außerordentlicher Größenordnung oder von außerordentlicher Bedeutung anzugeben.

5.4.2. Angaben

(151) Gemäß § 251 Abs. 1 UGB iVm § 238 Abs. 1 Z 3 UGB sind im Anhang folgende Angaben zu machen:

- auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen,
- die Steuersätze (und deren Veränderungen), die zur Bewertung herangezogen werden, sowie
- die im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Bewegungen der latenten Steuersalden.

(152) Qualitative Angaben zur Art der bestehenden Differenzen oder zu steuerlichen Verlustvorträgen sind regelmäßig ausreichend, um die Erläuterungspflicht zu erfüllen und künftiges Nutzenpotential aufzuzeigen. Ebenso kann auch die Darstellung der Bewegung der latenten Steuersalden qualitativ erfolgen.

(153) Weiters sind die substantiellen Hinweise auf ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in der Zukunft, die den Ansatz der latenten Steuern aus Verlustvorträgen rechtfertigen, im Anhang anzuführen. Qualitative Angaben sind regelmäßig ausreichend.

(154) Die Ausübung der Wahlrechte betreffend latente Steuern ist gemäß § 265 Abs. 1 Z 1 UGB im Anhang anzugeben (siehe dazu Rz (12) bis (14)).

(155) Um den Abschluss so zu erläutern, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt wird, sind gegebenenfalls zusätzliche Angaben zu machen.

Erläuterungen

Zu Rz (2):

Die Anwendung des Temporary-Konzepts hat zur Folge, dass Differenzen, die bislang bei Anwendung des Timing-Konzepts als quasi-permanent eingestuft und nicht bilanziert wurden, nunmehr als Teil der temporären Differenzen grundsätzlich für die Bilanzierung latenter Steuern heranzuziehen sind.

Zu Rz (6):

Die Regelungen zur Rückstellung für latente Steuern gemäß § 198 Abs. 9 und 10 UGB sind ihrem Grunde nach eine Spezialnorm, allerdings wird aufgrund des vom Gesetzgeber vorgesehenen Ausweises unter den Steuerrückstellungen auch § 198 Abs. 8 UGB angesprochen, sodass aus Sicht des AFRAC die Anwendung des § 198 Abs. 8 Z 3 Satz 2 UGB vertretbar ist, wenn die unsaldierten Steuerbelastungen insgesamt unwesentlich sind.

Zu Rz (9):

In konzeptioneller Hinsicht lässt sich die Erkenntnis ableiten, dass Timing-Differenzen in der Regel auch temporäre Differenzen darstellen.

Klargestellt wird, dass § 198 Abs. 9 UGB – abgesehen von der Ausnahme iSd § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 UGB – auch auf den Geschäfts(Firmen)wert anzuwenden ist, soweit eine temporäre Differenz zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerrechtlichen Wertansätzen besteht.

§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG bestimmt, dass Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen über sieben Wirtschaftsjahre verteilt als Betriebsausgabe zu erfassen sind. Diese steuerliche Verteilung auf sieben Jahre ist unabhängig davon durchzuführen, ob die Beteiligung veräußert wurde oder ob sie noch besteht.

Auslösendes Moment für die Siebentelabschreibungen ist entweder die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert oder ein Verlust anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung. Die Siebentelabschreibung führt bei der späteren Verrechnungsmöglichkeit unabhängig vom weiteren Bestehen der Beteiligung zu einer Steuerermäßigung. Daher ist der Steuereffekt von dem Steuerwert der Beteiligung und von der Bilanzierung der Beteiligung selbst losgelöst zu betrachten.

Können Aufwendungen steuerlich erst in späteren Perioden geltend gemacht werden, dann haben die noch nicht als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen eine steuerliche Basis, der aber

im UGB-Abschluss kein korrespondierender Vermögensgegenstand gegenübersteht. Entsprechend IAS 12.9 liegt auch in diesem Fall eine abzugsfähige temporäre Differenz vor, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat.

Weitere vergleichbare Ursachen für das Vorliegen von temporären Differenzen sind beispielsweise die Aktivierung eines Aktivpostens für die mit einer Verbindlichkeit unmittelbar zusammenhängenden Geldbeschaffungskosten gemäß § 6 Z 3 Teilstrich 2 EStG und die gleichmäßige Verteilung der Auszahlung von Abfertigungen gemäß § 124b Z 68 lit. c EStG.

Zu Rz (10):

Wenn eine Saldierung aktiver latenter Steuern mit passiven latenten Steuern rechtlich nicht möglich ist, dann besteht für kleine Gesellschaften eine Passivierungspflicht für die unsaldierten passiven latenten Steuern und ein Aktivierungswahlrecht für die unsaldierten aktiven latenten Steuern.

Zu Rz (12):

Die Möglichkeit zur Berücksichtigung des steuerlichen Verlustvortrags kann grundsätzlich entweder zu einer Verrechnung mit passiven latenten Steuern oder einem Ansatz aktiver latenter Steuern führen.

Soweit die Berücksichtigung zu einer Verrechnung mit passiven latenten Steuern führt, sind die steuerlichen Verlustvorträge nach der österreichischen Rechtslage jedenfalls iHv 75% realisierbar. Insofern unterscheidet sich dieser Teil der steuerlichen Verlustvorträge von jenem Teil, der darüber hinaus für den Ansatz aktiver latenter Steuern berücksichtigt wird, weil dafür überzeugende substantielle Hinweise erforderlich sind und ihre Realisierbarkeit auch nicht in vergleichbarer Weise gesichert ist.

Im Interesse der Generalnorm soll die Möglichkeit zur Verrechnung mit passiven latenten Steuern im dargestellten Umfang nicht davon abhängig gemacht werden, ob auch für das Aktivieren latenter Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen substantielle Hinweise erbracht werden können.

Die Möglichkeit zur Berücksichtigung des steuerlichen Verlustvortrags gemäß § 198 Abs. 9 Satz 3 UGB schlägt sich daher in zwei getrennten Schritten (zwei Ansatzwahlrechten) nieder.

Bei der Verrechnung der auf den steuerlichen Verlustvorträgen beruhenden aktiven latenten Steuern mit den passiven latenten Steuern ist die 75%ige Vortragsgrenze iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG zu beachten, da aufgrund der 75%igen Vortragsgrenze in den einzelnen Geschäftsjahren Steuerzahlungen nicht ausgeschlossen sind.

Zeitlich befristete Verlustvorträge, die vor Eintritt der Steuerpflicht bereits verfallen sind, dürfen bei der Ermittlung der aktiven latenten Steuern nicht berücksichtigt werden.

Zu Rz (13):

Hintergrund der Regelung ist die Überlegung, dass eine zukünftige Steuerbelastung (passive Steuerlatenz) mit dem Verlustvortrag verrechenbar sein und somit tatsächlich nicht eintreten wird. Bilanziell wird diese Neutralisierung einer zukünftigen Steuerbelastung mit der Berücksichtigung des Verlustvortrags (aktive Steuerlatenz) bei der Ermittlung des Abgrenzungsbetrags abgebildet, weshalb die Berücksichtigung aktiver latenter Steuern aus Verlustvorträgen bis zur Höhe der vorhandenen passiven latenten Steuern wahlweise zulässig ist.

Zu Rz (12) bis (14):

Eine Inanspruchnahme des ersten Wahlrechts ist nicht möglich, wenn sich nach der Verrechnung der passiven latenten Steuern mit den nicht auf steuerlichen Verlustvorträgen beruhenden aktiven latenten Steuern im Lichte der Gesamtdifferenzenbetrachtung ein aktiver Überhang ergibt. Eine Inanspruchnahme des zweiten Wahlrechts ist nicht möglich, wenn keine substantiellen Hinweise auf ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft vorliegen. AFRAC empfiehlt in diesen Fällen eine interne Dokumentation über das fehlende Vorliegen der Voraussetzungen.

Zu Rz (15):

Zur Beurteilung der substantiellen Hinweise kann IAS 12.36 herangezogen werden.

Zu Rz (16):

Verwendet man die Steuerplanung zur Beurteilung, ob aktive Überhänge, die auf Verlustvorträgen oder abzugsfähigen temporären Differenzen beruhen, bilanzierungsfähig sind, sind Doppelzahlungen zu vermeiden. Eine solche läge beispielsweise vor, wenn die geplanten zu versteuernden Ergebnisse die Umkehr von solchen zu versteuernden temporären Differenzen beinhalten, für die bereits eine passive latente Steuer bei der Ermittlung des aktiven Überhangs berücksichtigt worden ist. Die entsprechend geplante (positive) Mehr-Weniger-Rechnung wäre daher (negativ) zu korrigieren. Spiegelbildlich wäre im Falle von abzugsfähigen temporären Differenzen vorzugehen, wenn für diese bereits eine aktive latente Steuer bei der Ermittlung des aktiven Überhangs berücksichtigt worden ist.

Zu Rz (17):

Für die Ermittlung des zukünftigen zu versteuernden Ergebnisses sind neben den Umkehrwirkungen aus temporären Differenzen auch deren Auswirkungen auf Verlustvorträge zu berücksichtigen. Soweit sich daher aus der Umkehrung ein steuerlicher Verlustvortrag ergibt, der im Planungszeitraum verwertbar ist, kann er entsprechend berücksichtigt werden.

Bei der Einschätzung der Nutzbarkeit des Verlustvortrags sind hinsichtlich des österreichischen Steuerrechts die eingeschränkte Verrechenbarkeit durch die Vortragsgrenze gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG und das Risiko eines möglichen Untergangs des Verlustvortrags durch Mantelkauf, Umgründungen oder infolge einer steuerlichen Außenprüfung sowie sämtliche ausländischen Bestimmungen, die eine Verwertung von Verlustvorträgen beschränken, zu beachten.

Zu Rz (18):

Bei einer länger zurückreichenden Historie an negativen Ergebnissen sind an die Zuverlässigkeit der Planungsrechnungen höhere Anforderungen zu stellen. Restrukturierungsmaßnahmen sind darzustellen, und deren positive Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage („Turn around“) sind plausibel nachvollziehbar zu erläutern. Daneben können auf Basis einer substantiierten Dokumentation auch Steuergestaltungsmöglichkeiten in die steuerliche Planungsrechnung einbezogen werden. Um dabei das Vorsichtsprinzip nicht zu verletzen, dürfen jedoch nur solche Gestaltungsmöglichkeiten einbezogen werden, die zum Abschlussstichtag entweder bereits verwirklicht oder beabsichtigt und realisierbar sind. Auch die Gründe für die Verlustentstehung sind darzulegen. Als Hinweis auf künftig ausreichende verrechnungsfähige Gewinne kann eine Verlustentstehung im nicht nachhaltigen, außerordentlichen oder aperiodischen Bereich (bspw. durch höhere Gewalt) angesehen werden.

Zu Rz (19):

Für den Ansatz von auf steuerlichen Verlustvorträgen beruhenden aktiven latenten Steuern wurde in § 198 Abs. 9 UGB keine zeitliche Grenze für die Verlustverrechnung gesetzt. Die Definition des Prognosezeitraums für die Abschätzung der Wahrscheinlichkeit der Verlustverwertung obliegt somit dem bilanzierenden Unternehmen. Eine Unternehmensplanung über einen Zeitraum von fünf Jahren ist plausibel, wobei im Einzelfall kürzere oder längere Beobachtungszeiträume zulässig sind. Für Jahre ohne Detailplanung ist gegebenenfalls eine sachgerechte und plausible Schätzung vorzunehmen.

Zu Rz (25):

Die ErlRV 367 BlgNR 25. GP zu den Ausnahmen in § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 bis 3 UGB lauten wie folgt: *„Die anerkannten Ausnahmen von der Bilanzierung latenter Steuern (Abs. 10) wurden aus IAS 12.15 (für passive latente Steuern) bzw. IAS 12.24 (für aktive latente Steuern, hier ist nur die Z 2 relevant) entnommen („initial recognition exemption“). Das Ansatzverbot latenter Steuern für so genannte „Outside-Basis-Differenzen“ (Unterschied zwischen steuerlichen Beteiligungsansatz und unternehmensrechtlichen Buchwerten des Tochterunternehmens) ist primär bei der Konsolidierung von Bedeutung und findet sich daher in § 258 dritter Satz. Es kann jedoch auch Anwendungsfälle beim Einzelabschluss geben, wenn anlässlich der Verschmelzung zweier Tochtergesellschaften die Beteiligung eines dieser Gesellschaften an einer dritten Gesellschaft auf den beizulegenden Zeitwert aufgewertet wird, in der Steuerbilanz aber mit dem Buchwert fortgeführt wird. Nach dem bisherigen GuV-orientierten Konzept wurden keine passiven latenten Steuern gebildet, da die Aufwertung nicht GuV-wirksam war. Das neue, bilanzorientierte Konzept würde hier die Bildung einer passiven Steuerlatenz vorsehen, weshalb die Regelung der vorgeschlagenen Z 3 es ermöglichen soll, von der Bildung einer passiven Steuerlatenz abzusehen.“*

Die ErlRV 367 BlgNR 25. GP zu § 198 Abs. 10 UGB nehmen direkten Bezug auf die Ausnahmen von der Bilanzierung latenter Steuern nach IAS 12.15 und IAS 12.24. Daher sind die Ausnahmen nach § 198 Abs. 10 UGB auch vor dem Hintergrund des IAS 12 zu interpretieren. Eine solche Interpretation wird jedoch erschwert, wenn Bestimmungen des IAS 12 in das UGB übernommen werden, ohne dass das Bilanzierungsumfeld nach dem UGB mit jenem nach den IFRS vergleichbar ist. Diese fehlende Vergleichbarkeit muss nach Ansicht des AFRAC im Wege der Auslegung der Bestimmung (die weitgehend unangepasst in das UGB übernommen wurde) nach IAS 12 berücksichtigt werden. Beispiele für solche Auslegungen finden sich in der Rz (27) für bestimmte Umgründungen und in den Rz (28) ff für bestimmte Unternehmensanteile.

Zu Rz (26):

Die Geschäfts- oder Firmenwertausnahme gemäß IAS 12.15(a) besteht im Gegensatz zu § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 UGB nur für passive Steuerlatenzen und wird im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen behandelt (IAS 12.19 und IAS 12.26(c)). Dort soll es zur Bewertung aller erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden mit deren beizulegenden Zeitwerten kommen; aktive und passive Steuerlatenzen sind dabei zu berücksichtigen (außer es bestehen Ausnahmen). Diese Steuerlatenzen beeinflussen die Höhe des Geschäfts- oder Firmenwerts (so auch IAS 12.66). Ist der Geschäfts- oder Firmenwert steuerlich aber nicht abzugsfähig (also in der Regel null), darf keine passive Steuerlatenz passiviert werden (eben nach IAS 12.15(a)). Die Geschäfts-

oder Firmenwertausnahme wird in IAS 12.21 (sowie IAS 12.21A und IAS 12.21B) genauer beschrieben und wie folgt erklärt: *„Dieser Standard erlaubt jedoch nicht den Ansatz der entstehenden latenten Steuerschuld, weil der Geschäfts- oder Firmenwert als ein Restwert bewertet wird und der Ansatz der latenten Steuerschuld wiederum eine Erhöhung des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts zur Folge hätte.“* IAS 12.21B stellt klar, dass die Geschäfts- oder Firmenwertausnahme stets nur für temporäre Differenzen beim Erstansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts gilt, nicht aber für temporäre Differenzen, die erst bei der Folgebewertung entstehen.

Die Ausnahme des § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 UGB bezieht sich nur auf den Erstansatz, nicht auf die Folgebewertung. Soweit sich daher zukünftige Unterschiede ausschließlich aus der Folgebewertung ergeben, sind diese zu berücksichtigen. Ist daher beispielsweise der unternehmensrechtliche Erstansatz des Geschäfts(Firmen)werts höher als der steuerliche Erstansatz, werden hinsichtlich des dem Steuerwert entsprechenden Teils im Zeitpunkt des Erstansatzes keine latenten Steuern angesetzt, weil keine temporäre Differenz besteht. In der Folgebewertung kann es zum Beispiel durch unterschiedliche Nutzungsdauern zu temporären Differenzen aus diesem Teil kommen, die zum Ansatz latenter Steuern führen. Für den den Steuerwert übersteigenden Teil gilt die Ausnahme § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 UGB, weshalb auf diese temporäre Differenz aus dem Erstansatz keine latente Steuer angesetzt werden darf. Veränderungen dieser nicht angesetzten latenten Steuer durch die Folgebewertung werden angesehen, als wären sie ebenfalls aus dem Erstansatz entstanden, und werden daher nicht angesetzt.

Zu Rz (27):

Die folgende Ausnahme besteht sowohl für passive Steuerlatenzen (IAS 12.15(b)) als auch für aktive Steuerlatenzen (IAS 12.24): temporäre Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld bei einem Geschäftsvorfall, der kein Unternehmenszusammenschluss ist und zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) beeinflusst. IAS 12.22 erläutert diese Ausnahme: Ohne diese Ausnahme *„würde ein Unternehmen ... die sich ergebenden latenten Steuerschulden oder latenten Steueransprüche bilanzieren und den Buchwert des Vermögenswerts oder der Schuld in Höhe des gleichen Betrags berichtigen. Ein Abschluss würde jedoch durch solche Berichtigungen unklarer. Aus diesem Grund gestattet dieser Standard einem Unternehmen keine Bilanzierung der sich ergebenden latenten Steuerschuld oder des sich ergebenden latenten Steueranspruchs, weder beim erstmaligen Ansatz noch später (...). Außerdem berücksichtigt ein Unternehmen auch keine späteren Änderungen der nicht erfassten latenten Steuerschulden oder latenten Steueransprüche infolge der Abschreibung des Vermögenswerts.“*

Mit Blick auf die Geschäfts- oder Firmenwertausnahme des IAS 12.15(a) und die Ausnahme beim erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld unter bestimmten Voraussetzungen (siehe IAS 12.15(b) und IAS 12.24) ist Folgendes festzuhalten: Diese Ausnahmen gewährleisten im Ergebnis, dass Leistung und Gegenleistung einander entsprechen. So müsste man den Geschäfts- oder Firmenwert ohne die Geschäfts- oder Firmenwertausnahme iterativ erhöhen, um letztlich eine Entsprechung zu erzielen. Weiters müsste man ohne die Ausnahme beim erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld unter bestimmten Voraussetzungen den beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts oder der Schuld iterativ anpassen, um eine Entsprechung zu erzielen. Beides möchte IAS 12 verhindern. Bei den Unternehmenszusammenschlüssen, die in IAS 12 genannt sind, übernimmt somit der Geschäfts- oder Firmenwert die Entsprechungsfunktion; aus diesem Grund sind für die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden Steuerlatenzen zu bilden. Einen solchen Geschäfts- oder Firmenwert gibt es bei temporären Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld abseits eines Unternehmenszusammenschlusses und ohne Berührung des bilanziellen oder steuerlichen Ergebnisses nicht; daher sind Steuerlatenzen bereits auf dieser Ebene verboten.

Ausweislich der ErlRV 367 BlgNR 25. GP zu § 198 Abs. 10 UGB sollten die Ausnahmebestimmungen des IAS 12.15 übernommen werden, die in (b) den Begriff „Vermögenswert“ verwenden. Der Begriff wurde – im Gegensatz zum Begriff „Unternehmenszusammenschluss“ – bei der Übernahme in das UGB nicht redaktionell angepasst. Der Begriff „Vermögenswert“ in § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB ist im Lichte der Entstehung der Bestimmung kein eigenständiger Begriff der Rechnungslegung, sondern entspricht dem Begriff „Vermögensgegenstand“.

Die Anwendung des § 6 Z 5 EStG ist im vorliegenden Kontext insoweit denkbar, als eine Kapitalgesellschaft Vermögensgegenstände in eine Personengesellschaft einlegt.

Zu Rz (28) bis (30):

Die letzte Ausnahme besteht ebenfalls sowohl für passive Steuerlatenzen (IAS 12.15 mit Verweis auf IAS 12.39) als auch für aktive Steuerlatenzen (IAS 12.24 mit Verweis auf IAS 12.44), obgleich sich die Anforderungen an eine Inanspruchnahme dieser Ausnahme bei passiven und aktiven Steuerlatenzen unterscheiden: IAS 12.39 fordert für die Inanspruchnahme der Ausnahme in Bezug auf passive Steuerlatenzen aus Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen, assoziierten Unternehmen und gemeinsamen Vereinbarungen, dass das beteiligte Unternehmen in der Lage ist, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenz zu steuern (Steuerungsmöglichkeit), und es wahrscheinlich ist, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird. IAS 12.44 fordert für die Inanspruchnahme der Ausnahme in Bezug auf aktive Steuerlatenzen aus den genann-

ten Anteilen nur, dass es wahrscheinlich ist, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird, wohingegen § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB zusätzlich die Steuermöglichkeit fordert.

IAS 12.40 bis IAS 12.43 erläutern die Ausnahme in Bezug auf passive Steuerlatenzen und die geforderte Steuermöglichkeit durch das beteiligte Unternehmen: Der Schwerpunkt liegt auf der Konzernsicht und der Möglichkeit, die Dividendenpolitik des Beteiligungsunternehmens zu beherrschen. So gesehen, ist diese Beherrschung bei Tochterunternehmen jedenfalls gegeben (IAS 12.40), bei gemeinsamen Vereinbarungen in Abhängigkeit von der entsprechenden gemeinsamen Vereinbarung (IAS 12.43) und bei assoziierten Unternehmen nur, wenn neben der Beteiligung entsprechende vertragliche Vereinbarungen bestehen (IAS 12.42). Die zuletzt genannten vertraglichen Vereinbarungen neben der Beteiligung fordert zwar die AFRAC-Stellungnahme 28 „IAS 12 Ertragsteuern – Outside Basis Differences (IFRS) – Auswirkungen des österreichischen Steuerrechts auf latente Steuern aus Anteilen an Tochterunternehmen, aus Zweigniederlassungen und aus Anteilen an assoziierten Unternehmen und gemeinsamen Vereinbarungen“ (Juni 2016) in ihrer Rz 14 nicht explizit, die Erläuterungen zu Rz 10 der AFRAC-Stellungnahme 28 zeigen aber deutlich, dass vertragliche Vereinbarungen eine Ausnahme von der in Rz 14 dargelegten Regel darstellen.

Der Schwerpunkt der Regelungen von IAS 12.39 und IAS 12.44 liegt somit auf der Konzernsicht und der Steuermöglichkeit betreffend die Dividendenpolitik. Klassischer Anwendungsfall ist die Beherrschung dieser Politik beim Tochterunternehmen. Aber auch bei der gemeinsamen Vereinbarung und beim assoziierten Unternehmen kann es Anwendungsfälle geben, wenngleich sich diese Fälle nicht unmittelbar aus der Beteiligung ergeben müssen, sondern auch aufgrund von vertraglichen Vereinbarungen ergeben können (siehe insbesondere IAS 12.42). Die AFRAC-Stellungnahme 28 zeigt (ebenso aus Konzernsicht), dass es einerseits auf die tatsächliche Besteuerung der temporären Differenzen ankommt (siehe etwa die Rz 10 der AFRAC-Stellungnahme 28 zur Steuerbefreiung von Dividenden für den österreichischen Rechtsraum) und dass andererseits bei der Beurteilung der Steuermöglichkeit zwischen der Sphäre des Beteiligungsunternehmens und jener des beteiligten Unternehmens zu differenzieren ist. Während sich die Ausschüttung und die Liquidation auf die Sphäre des Beteiligungsunternehmens beziehen, betrifft die Veräußerung grundsätzlich nur die Sphäre des beteiligten Unternehmens. Sowohl die Erläuterungen in IAS 12.40 bis IAS 12.43 als auch die Rz 14 der AFRAC-Stellungnahme 28 weisen darauf hin, dass die Steuermöglichkeit auf Ebene des Beteiligungsunternehmens im Vordergrund der Betrachtung stehen muss. So kann etwa der maßgebliche Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik die Steuermöglichkeit nicht bedingen, weitere vertragliche Vereinbarungen können dies aber sehr wohl (siehe IAS 12.42 und die Erläuterungen zur Rz 10 der AFRAC-Stellungnahme 28).

Nach Ansicht des AFRAC muss bei § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB die Auslegung die folgende mangelnde Übereinstimmung des UGB- und des IFRS-Bilanzierungsumfelds berücksichtigen (siehe bereits die Erläuterungen zu Rz (25)):

- Nach den IFRS wird aus Konzernsicht grundsätzlich bei Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen auf das (anteilige) Nettovermögen des Unternehmens und bei Unternehmensanteilen der Kategorie „available for sale“ auf den beizulegenden Zeitwert des Anteils abgestellt.
- Auch nach dem UGB steht bei Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen aus Konzernsicht grundsätzlich das (anteilige) Nettovermögen im Vordergrund. Bei den übrigen Unternehmensanteilen wird jedoch unterschieden in Beteiligungen gemäß § 189a Z 2 UGB, sonstige Finanzanlagen und Finanzumlaufvermögen.

Unter die unternehmensrechtliche Beteiligungsdefinition des § 189a Z 2 UGB fallen auch Anteile an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen. Daneben gibt es Beteiligungen, bei denen das beteiligte Unternehmen keinen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik ausübt. Wenngleich diese Beteiligungen im Konzernabschluss nicht zum anteiligen Nettovermögen gezeigt werden, unterscheiden sie sich wesentlich von den sonstigen Finanzanlagen und (mehr noch) vom Finanzumlaufvermögen. Ihr Wertmaßstab ist der beizulegende Wert (im Gegensatz zum beizulegenden Zeitwert), und sie verfügen neben subjektiven Finanzanlagekriterien (Halteabsicht und Haltefähigkeit) über ein objektives Finanzanlagekriterium (siehe § 189a Z 2 UGB: „*dem eigenen Geschäftsbetrieb ... dienen*“).

Liegen die Voraussetzungen für die Ausnahme von der Steuerlatenz (Steuerungsmöglichkeit und absehbare Zeit) sowohl bei Anteilen an assoziierten Unternehmen als auch bei anderen Beteiligungen gemäß § 189a Z 2 UGB vor, dann muss die Ausnahme von der Steuerlatenz entgegen dem Wortlaut von § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB auch für diese Beteiligungen gelten. Andernfalls würden zwei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gleichartige Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden. In diesem Zusammenhang ist auch auf die explizite Erwähnung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in § 196a Abs. 1 UGB hinzuweisen. Sonstige Finanzanlagen können bereits nicht mehr umfasst sein, da das objektive Finanzanlagekriterium (siehe oben) fehlt und sie daher diesbezüglich nicht mit Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen vergleichbar sind.

Der Anwendungsbereich von § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB beschränkt sich auf wenige Sachverhalte, in denen es zu entsprechenden temporären Differenzen bei Unternehmensanteilen kommt. Hier sind insbesondere temporäre Differenzen im Rahmen von Umgründungsvorgängen zu nennen (siehe Abschnitt 4.3), aber auch temporäre Differenzen bei Anteilen an Personengesellschaften, die unternehmensrechtlich zum beizulegenden Wert und steuerrechtlich nach der Spiegelbildmethode zu bewerten

sind (siehe Abschnitt 4.1). Andere Sachverhalte führen nicht zu temporären Differenzen zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten. Zu nennen sind hier die ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung nach § 12 Abs. 3 Z 1 KStG sowie die Siebentelabschreibung nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG. In beiden Fällen entsprechen einander die unternehmensrechtlichen und die steuerrechtlichen Buchwerte nach der Abschreibung. Während aber im ersten Fall keine Steuerlatenzrechnung in Frage kommt, ist für die Siebentelabschreibung eine latente Steuer zu berücksichtigen (vgl Rz (9)).

Temporäre Differenzen existieren weiters in der Regel nicht bei Zuschreibungen. Auch bei internationalen Schachtelbeteiligungen entstehen bei Option zur Steuerpflicht nach § 10 Abs. 3 KStG keine Differenzen. Bei Nicht-Option zur Steuerpflicht sind diese Differenzen nicht temporär.

Zu Rz (39):

Entsprechend dem Verweis auf § 285 Z 29 dHGB in den ErlRV 367 BlgNR 25. GP zu § 238 Abs. 1 Z 3 UGB und gemäß DRS 18.65 ist eine qualitative Angabe in der Regel ausreichend.

Zu Rz (43):

Steuerrechtliche Grundlagen

Personengesellschaften sind keine Steuersubjekte des österreichischen Ertragsteuerrechts und als solche nicht einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig. Die Gewinne der Personengesellschaft werden im Wege der Gewinnfeststellung anteilig bei ihren Gesellschaftern erfasst.

Die steuerliche Gewinnermittlung erfolgt in zwei Stufen. Der Gewinn wird zuerst auf der Ebene der Gesellschaft ermittelt, und dann werden auf der zweiten Ebene die persönlichen Verhältnisse (Ergänzungsbilanzen und Sonderbilanzen) der einzelnen Gesellschafter berücksichtigt.

Das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft wird steuerrechtlich nicht der Personengesellschaft selbst, sondern den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet. Somit stellt das steuerliche Betriebsvermögen der Personengesellschaft quotenmäßig Betriebsvermögen der Gesellschafter dar. Der Personengesellschaftsanteil kann als anteiliger Betrieb bzw als Betriebsstätte des Personengesellschafters angesehen werden. Das steuerrechtliche Transparenzprinzip führt dazu, dass es steuerrechtlich irrelevant ist, ob Sachverhalte unmittelbar vom Steuerpflichtigen oder mittelbar über die Personengesellschaft verwirklicht werden.

Unternehmensrechtliche Bilanzierung des Personengesellschaftsanteils

Der Gesellschafter einer Personengesellschaft erfasst in seinem unternehmensrechtlichen Jahresabschluss seinen Anteil als einheitlichen Vermögensgegenstand mit den Anschaffungskosten oder mit dem niedrigeren beizulegenden (Zeit-)Wert gemäß § 204 Abs. 2 UGB bzw § 207 UGB. In der Steuerbilanz des Gesellschafters steht dem das steuerliche Kapitalkonto (inkl Ergänzungskapital) gegenüber.

Differenzen zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerrechtlichen Wertansätzen

Latente Steuern können sich aus dem Vergleich zwischen unternehmensrechtlichem Buchwert der Beteiligung zuzüglich des Beteiligungsertrags einerseits (unternehmensrechtlicher Wert) und dem steuerlichen Kapitalkonto zuzüglich des Ergänzungskapitals (steuerrechtlicher Wert) andererseits ergeben. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem unternehmensrechtlichen und dem steuerrechtlichen Wert ist eine Mischgröße, die sich in der Regel aus aktiven und/oder passiven permanenten und/oder temporären Differenzen und aus Differenzen zusammensetzt, deren Berücksichtigung beim Ansatz latenter Steuern aufgrund der Ausnahmetatbestände gemäß § 198 Abs. 10 UGB ausgeschlossen ist. Die Gründe für das Vorliegen unterschiedlicher Wertansätze sind zu analysieren, und entsprechend der Entstehungsursache sind vom Personengesellschafter latente Steuern zu bilden bzw nicht zu bilden.

Die Differenzen zwischen unternehmensrechtlichem und steuerrechtlichem Wert des Personengesellschaftsanteils entstehen durch:

1. Unterschiede zwischen unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen von auf Ebene der Personengesellschaft bilanzierten Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten (Ebene 1),
2. die Fortschreibung von Ergänzungsbilanz und Sonderbilanz (Ebene 2) und
3. die steuerrechtliche Zuweisung von Gewinn- und Verlustanteilen (Ebene 3).

Differenzen auf Ebene der Personengesellschaft

Die Unterschiede zwischen unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen von auf Ebene der Personengesellschaft bilanzierten Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten sind bei der Ermittlung der latenten Steuern des Personengesellschafters im Ausmaß der für die steuerliche Gewinnzuweisung geltenden Quote zu berücksichtigen. Dabei gelten die allgemeinen Aussagen gemäß Rz (1) bis (11).

Ergänzungsbilanz

Ein entgeltlich erworbener Personengesellschaftsanteil wird vom Erwerber unternehmensrechtlich mit den Anschaffungskosten aktiviert. Steuerrechtlich steht diesen der Wert des übernommenen steuerrechtlichen Kapitalkontos zuzüglich des steuerlichen Ergänzungskapitals gegenüber. In der Ergänzungsbilanz werden die beim Erwerb aufgedeckten stillen Reserven und stillen Lasten und ein eventuell entstandener Firmenwert abgebildet. Im Erwerbszeitpunkt haben der unternehmensrechtliche und der steuerrechtliche Ansatz denselben Wert; latente Steuern auf einen steuerlichen Firmenwert sind daher nicht zu bilden. In den Folgeperioden verringert sich das Ergänzungskapital durch die steuerwirksame Abschreibung des Firmenwerts und der übernommenen stillen Reserven bzw die Aufwertung übernommener stiller Lasten. Dem steht keine Verringerung des unternehmensrechtlichen Beteiligungsbuchwerts gegenüber. Wann und wie sich die aufgedeckten stillen Reserven und stillen Lasten abbauen, wird grundsätzlich durch die Personengesellschaft und nicht durch den Gesellschafter bestimmt, da sich die stillen Reserven und stillen Lasten auf Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten der Personengesellschaft beziehen; die Ausnahme des § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB ist daher nicht anwendbar. Die Umkehrung der Differenz aus der steuerlichen Abschreibung des Firmenwerts ist hingegen durch den Gesellschafter beeinflussbar (Veräußerung oder Liquidation); die Ausnahmebestimmung des § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB ist daher anzuwenden.

Sonderbilanz

In Sonderbilanzen werden vom Gesellschafter der Gesellschaft zur Verfügung gestellte Wirtschaftsgüter (Sonderbetriebsvermögen) und die daraus resultierenden Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben dargestellt. Sowohl unternehmensrechtlich als auch steuerrechtlich wird Sonderbetriebsvermögen im Jahresabschluss bzw in der Steuerbilanz des Gesellschafters erfasst. Auf Differenzen zwischen dem unternehmensrechtlichen und dem steuerrechtlichen Wertansatz hat der Gesellschafter latente Steuern nach § 198 Abs. 9 UGB anzusetzen (vgl Rz (1) bis (11)).

Steuerliche Gewinn- und Verlustzuweisung

Aus der steuerrechtlich und unternehmensrechtlich zeitlich unterschiedlichen Zurechnung bzw Erfassung von Gewinn- und Verlustanteilen können Unterschiede der Wertansätze zwischen Beteiligungsbuchwert zuzüglich Beteiligungsertrag einerseits und steuerlichem Kapitalkonto andererseits entstehen.

Gewinnanteile werden steuerrechtlich sofort und unabhängig von einem formellen Gewinnfeststellungsbeschluss zugewiesen und erhöhen das steuerrechtliche Kapitalkonto. Unternehmensrechtlich werden Gewinnanteile in der Regel erst im Folgejahr nach der Feststellung des Jahresabschlusses der Personengesellschaft als Beteiligungsertrag erfasst. Daraus ergibt sich ein temporärer Unterschied, der als aktive latente Steuer zu berücksichtigen ist.

Verlustanteile werden steuerrechtlich sofort und unabhängig von einem formellen Ergebnisfeststellungsbeschluss zugewiesen und verringern das steuerrechtliche Kapitalkonto. Unternehmensrechtlich wirken sich die Verlustanteile nur insoweit auf den Beteiligungsbuchwert aus, als sie eine (dauerhafte) Wertminderung (außerplanmäßige Abschreibung) iSd § 204 Abs. 2 UGB bzw § 207 UGB auslösen. Insoweit keine außerplanmäßige Abschreibung erfolgt, ergibt sich ein temporärer Unterschied, der als passive latente Steuer zu berücksichtigen ist.

Die Ausnahmebestimmung § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB ist zu beachten. Kann die Auflösung der aus der unterschiedlichen zeitlichen Erfassung von Gewinnanteilen entstehenden aktiven temporären Differenz durch entsprechende Entnahmepolitik (abhängig von den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages) gesteuert werden und ist die Auflösung der Differenz in absehbarer Zeit nicht wahrscheinlich, so ist § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB anwendbar, und ein Ansatz latenter Steuern hat zu unterbleiben. Die Auflösung der sich aus der unterschiedlichen zeitlichen Berücksichtigung von Verlustanteilen ergebenden passiven temporären Differenz ist durch den Gesellschafter grundsätzlich nicht beeinflussbar. Deshalb ist die Ausnahmebestimmung § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB nicht anwendbar, und es sind passive latente Steuern anzusetzen.

Zu Rz (44):

In der Literatur und in der Praxis haben sich unterschiedliche Methoden der Steuerumlage herausgebildet:

a) Belastungsmethode („stand alone“-Methode)

Die Belastungsmethode geht von der steuerlichen Selbständigkeit des einzelnen Gruppenmitglieds aus. Daher richtet sich die Höhe der Steuerumlage danach, welchen Betrag an Körperschaftsteuer das Gruppenmitglied zu zahlen gehabt hätte, wenn sein steuerliches Ergebnis nicht dem Gruppenträger zugerechnet worden wäre (Fiktion des Nichtbestehens der Unternehmensgruppe).

Daraus folgt für die Bilanzierung: Weist ein inländisches Gruppenmitglied ein positives steuerliches Ergebnis aus, dann ist derzeit eine positive Steuerumlage von 25 % an den Gruppenträger abzuführen. Bei einem steuerlichen Verlust erteilt der Gruppenträger entweder eine Gutschrift

von 25 % oder merkt den überrechneten steuerlichen Verlust als „internen Verlustvortrag“ vor, der mit künftigen positiven steuerlichen Umlagen verrechnet wird.

b) Verteilungsmethode

Bei der Verteilungsmethode wird die vom Gruppenträger tatsächlich geschuldete Körperschaftsteuer nach betriebswirtschaftlich als vernünftig angesehenen Schlüsseln (zB im Verhältnis der körperschaftsteuerlichen Ergebnisse der Gruppenmitglieder zueinander) auf die Gruppenmitglieder verteilt. Fällt aufgrund der vollständigen Verrechnung von steuerlichen Gewinnen und Verlusten keine Körperschaftsteuer an, so ist nach der Verteilungsmethode auch keine Steuerumlage zu verrechnen. Bei einem steuerlichen Verlust eines Gruppenmitglieds sehen Steuerumlagevereinbarungen nach dieser Methode häufig keine Gutschrift, sondern einen „internen Verlustvortrag“ vor.

c) Periodenabrechnungsmethode

Bei der Periodenabrechnungsmethode wird ein fester Umlagesatz vereinbart, durch den der erwartete Vorteil der geringeren Steuerbelastung in der Unternehmensgruppe an die einzelnen Gruppenmitglieder weitergegeben wird. Im Unterschied zur Verteilungsmethode hat die tatsächlich geschuldete Körperschaftsteuer einer abgerechneten Periode keine unmittelbare Auswirkung auf die Steuerumlagen.

d) Ergebnisabführungsvertrag

Besteht zwischen dem Gruppenträger und dem Gruppenmitglied ein gesellschaftsrechtlicher Ergebnisabführungsvertrag, ist eine Umlagevereinbarung nicht erforderlich, weil das gesamte unternehmensrechtliche Ergebnis des Gruppenmitglieds an den Gruppenträger zu verrechnen ist.

Zu Rz (46):

Der Gruppenträger hat den gesamten Körperschaftsteueraufwand und den Saldo aus positiven und negativen Steuerumlagen auszuweisen. Der Gruppenträger ist aufgrund § 24a Abs. 3 KStG abgabenrechtlicher Schuldner der Steuer auf das Gruppenergebnis, weshalb bei ihm die Steuer auf die zugeordneten Ergebnisse der Gruppenmitglieder von dem Tatbestand des § 234 UGB erfasst wird. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist auch das Gruppenmitglied Steuerschuldner iSd § 234 UGB

hinsichtlich der von ihm aufgrund der Steuerumlagevereinbarung zu leistenden Steuerumlagen. Daher haben sowohl der Gruppenträger als auch das Gruppenmitglied die Steuerumlagen auszuweisen, weil das Gruppenmitglied dem Gruppenträger die (positive) Steuerumlage schuldet.

Zu Rz (47):

Die Werthaltigkeit der latenten Steuern ist vom Gruppenträger auf Basis der Steuerplanungsrechnung der gesamten Unternehmensgruppe zu beurteilen.

Zur Erläuterung folgendes Beispiel:

Der Gruppenträger weist einen aktiven Überhang an temporären Differenzen zum 31.12.X0 iHv 400 auf. Das Einkommen des Gruppenträgers vor Zurechnung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder zum 31.12.X0 beträgt 200. Der steuerliche Verlust des Gruppenmitglieds A zum 31.12.X0 beträgt -300. Insgesamt ergibt sich daher ein Gruppeneinkommen iHv -100.

Aus der Steuerplanungsrechnung der gesamten Unternehmensgruppe ergeben sich folgende steuerliche Ergebnisse:

	X1	X2	X3	X4	X5	Summe
Gruppenträger	200	200	200	200	200	1.000
Gruppenmitglied A	-300	-300	-300	-300	-300	-1.500
Gruppeneinkommen	-100	-100	-100	-100	-100	-500

Die Umkehrung der aktiven temporären Differenzen wird im Jahr X20 erwartet.

Gemäß § 198 Abs. 9 UGB hat der Gruppenträger für die aktive temporäre Differenz iHv 400 grundsätzlich latente Steuern iHv 100 anzusetzen.

Aufgrund der Steuerplanungsrechnung der gesamten Unternehmensgruppe wird in den Folgejahren ein negatives Gruppeneinkommen erwartet. Es wird mit hinreichender Wahrscheinlichkeit kein steuerliches Ergebnis, welches zur voraussichtlichen Steuerentlastung beim Gruppenträger herangezogen werden könnte, zur Verfügung stehen. Der Gruppenträger darf daher keine latenten Steuern auf die temporären Differenzen iHv 400 aktivieren.

Weiters darf der Gruppenträger aufgrund der negativen Steuerplanungsrechnung keine latenten Steuern auf Verlustvorräte aktivieren.

Zu Rz (49):

Für die Bemessung der latenten Steueransprüche und -schulden ist bei Anwendung der Periodenabrechnungsmethode der in der Steuerumlagevereinbarung vereinbarte feste Umlagesatz heranzuziehen, weil er die Höhe der voraussichtlichen Steuerbe- bzw -entlastung aus Sicht des Gruppenmitglieds abbildet. Dies gilt auch bei Mischmethoden, bei denen ein fester Umlagesatz als Höchstsatz vereinbart ist.

Zu Rz (50):

§ 198 Abs. 9 und 10 UGB erfordern für die Bilanzierung von latenten Steuern sowohl eine temporäre Differenz der unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätze als auch eine künftige steuerliche Be- bzw Entlastung bei demselben Unternehmen. Da dem Gruppenträger die temporären Differenzen des Gruppenmitglieds nicht zuzurechnen sind, können beim Gruppenträger grundsätzlich auch keine aktiven und passiven Steuerlatenzen des Gruppenmitglieds berücksichtigt werden. Im Hinblick auf das Vorsichtsprinzip ist es geboten, dass der Gruppenträger die latenten Steuerschulden eines Gruppenmitglieds insoweit passiviert, als dies beim Gruppenmitglied nicht erfolgt und insgesamt aus Sicht des Gruppenträgers eine zukünftige Steuerbelastung zu erwarten ist.

Zu Rz (51):

Gemäß § 198 Abs. 9 Satz 2 UGB besteht für kleine Gesellschaften ein Wahlrecht, aktive latente Steuern in der Bilanz anzusetzen, soweit sie die unverrechneten Be- und Entlastungen im Anhang aufschlüsseln. Wenn eine kleine Gesellschaft von diesem Wahlrecht nicht Gebrauch macht und der Gruppenträger eine mittelgroße oder große Gesellschaft ist, stellt sich für diesen die Frage, in welcher Höhe die aktive Steuerlatenz des Gruppenmitglieds beim Gruppenträger zu aktivieren ist. Der Gruppenträger darf in diesem Fall aufgrund der rechtlichen Selbständigkeit des Gruppenmitglieds die aktiven latenten Steuern nur in dem Ausmaß berücksichtigen, als dies beim Gruppenmitglied – beispielsweise aufgrund der Anwendung eines im Vergleich zum gültigen Steuersatz geringeren Umlagesatzes – nicht möglich ist. Soweit das Gruppenmitglied aktive latente Steuern gemäß § 198 Abs. 9 UGB ansetzen dürfte, ist diese aktive Steuerlatenz beim Gruppenträger bilanziell nicht zu berücksichtigen.

Zu Rz (53a):

Beim Gruppenmitglied ist keine Bilanzierung von latenten Steuern möglich, weil diese bereits beim Gruppenträger erfasst sind.

Bei Bestehen eines gesellschaftsrechtlichen Ergebnisabführungsvertrags zwischen einem Gruppenmitglied und dem Gruppenträger sind künftige Be- und Entlastungen aus Steuerumlagevereinbarungen beim Gruppenmitglied nicht zu berücksichtigen, weil das gesamte unternehmensrechtliche Ergebnis des Gruppenmitglieds an den Gruppenträger zu verrechnen ist.

Zu Rz (55):

Der Gruppenträger hat für künftige Verpflichtungen aus internen Verlustvorträgen grundsätzlich eine Rückstellung für künftige Steuerbelastungen iSd § 198 Abs. 8 Z 1 UGB zu bilden. Durch die Übernahme der steuerlichen Verluste eines Gruppenmitglieds erwirbt der Gruppenträger den Anspruch auf deren Verrechnung mit steuerpflichtigen Gewinnen und geht im Gegenzug die Verpflichtung ein, Steuerlasten, die das Gruppenmitglied in späteren Perioden verursacht, bis zur Höhe der übernommenen Verluste zu tragen. Folgende Konstellationen lassen sich dabei in der Bilanzierungspraxis beobachten:

1. Ein Gruppenmitglied leitet seinen steuerlichen Verlust in voller Höhe an den Gruppenträger weiter. Insgesamt ergibt sich auf Ebene der gesamten Unternehmensgruppe ein steuerpflichtiges Gruppeneinkommen.

Durch die Verwertung des übernommenen steuerlichen Verlusts des Gruppenmitglieds kommt es zu einer insgesamt geringeren Steuerbelastung beim Gruppenträger. Der übernommene steuerliche Verlust des Gruppenmitglieds steht zudem in den Folgejahren nicht mehr für eine Verrechnung mit den dem Gruppenträger zuzurechnenden steuerpflichtigen Gewinnen von Gruppenmitgliedern und/oder dem steuerpflichtigen Gewinn des Gruppenträgers zur Verfügung.

Aufgrund der Verwertung der übernommenen steuerlichen Verluste des Gruppenmitglieds durch den Gruppenträger droht dem Gruppenträger eine wirtschaftliche Last, für die unter den Voraussetzungen des § 198 Abs. 8 Z 1 UGB eine Rückstellung für künftige Steuerbelastungen zu bilden ist, wenn ein steuerpflichtiger Gewinn des Gruppenmitglieds im Planungszeitraum erwartet wird.

2. Ein Gruppenmitglied leitet seinen steuerlichen Verlust in voller Höhe an den Gruppenträger weiter. Insgesamt ergibt sich auf Ebene der gesamten Unternehmensgruppe ein negatives Gruppeneinkommen zumindest in Höhe des vom Gruppenmitglied weitergeleiteten Verlusts.

Der vom Gruppenmitglied an den Gruppenträger weitergeleitete steuerliche Verlust wird vom Gruppenträger steuerlich nicht verwertet und steht daher in den Folgejahren grundsätzlich für

eine Verrechnung mit den dem Gruppenträger zuzurechnenden steuerpflichtigen Gewinnen von Gruppenmitgliedern und/oder dem steuerpflichtigen Gewinn des Gruppenträgers zur Verfügung.

- a) Für das verlustzuweisende Gruppenmitglied werden in den Folgejahren laut der Steuerplanungsrechnung weiterhin nur steuerliche Verluste erwartet. Auf Ebene der gesamten Unternehmensgruppe wird in den Folgejahren mit einem steuerpflichtigen Gruppeneinkommen gerechnet. Die übernommenen steuerlichen Verluste des Gruppenmitglieds werden daher aufgrund der erwarteten steuerpflichtigen Gewinne des Gruppenträgers oder anderer Gruppenmitglieder zu werthaltigen Verlustvorträgen des Gruppenträgers.

Der Gruppenträger aktiviert auf diese künftigen steuerlichen Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen latente Steuern. Eine Rückstellung iSd § 198 Abs. 8 Z 1 UGB für künftige Steuerbelastungen gegenüber dem verlustzuweisenden Gruppenmitglied hat der Gruppenträger grundsätzlich nicht zu bilden, weil auf Basis der Steuerplanungsrechnung des Gruppenmitglieds ein steuerpflichtiger Gewinn im Planungszeitraum nicht erwartet wird und es daher an der für die Passivierung einer Rückstellung erforderlichen Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme fehlt.

Sollte dem Gruppenträger bei Ausscheiden des Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe aufgrund eines Steuerschlussausgleichs eine Ausgleichszahlung für bisher genutzte steuerliche Verluste des Gruppenmitglieds drohen, für die keine negative Steuerumlage gutgeschrieben wurde, ist unter den Voraussetzungen des § 198 Abs. 8 Z 1 UGB eine Rückstellung zu bilden.

- b) Für ein verlustzuweisendes Gruppenmitglied werden in den Folgejahren laut der Steuerplanungsrechnung steuerpflichtige Gewinne erwartet. Auf Ebene der gesamten Unternehmensgruppe wird in den Folgejahren mit einem negativen Gruppenergebnis gerechnet. Die übernommenen steuerlichen Verluste des Gruppenmitglieds sind daher beim Gruppenträger als nicht werthaltig anzusehen.

Der Gruppenträger kann aufgrund der fehlenden Voraussetzungen der Rz (12) ff keine latenten Steuern auf die künftigen steuerlichen Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen aktivieren. Weiters ist davon auszugehen, dass die für die Passivierung einer Rückstellung für künftige Steuerbelastungen iSd § 198 Abs. 8 Z 1 UGB erforderliche Wahrscheinlichkeit nicht gegeben ist, weil ein steuerpflichtiges Gruppeneinkommen im Planungszeitraum nicht erwartet wird.

Sollte dem Gruppenträger bei Ausscheiden des Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe aufgrund eines Steuerschlussausgleichs eine Ausgleichszahlung für bisher genutzte steuerliche Verluste des Gruppenmitglieds drohen, für die keine negative Steuerumlage gutgeschrieben wurde, ist unter den Voraussetzungen des § 198 Abs. 8 Z 1 UGB eine Rückstellung zu bilden.

3. Ein Gruppenmitglied leitet seinen steuerlichen Verlust in voller Höhe an den Gruppenträger weiter. Insgesamt ergibt sich auf Ebene der gesamten Unternehmensgruppe ein negatives Gruppeneinkommen zumindest in Höhe des vom Gruppenmitglied weitergeleiteten Verlusts.

Der vom Gruppenmitglied an den Gruppenträger weitergeleitete steuerliche Verlust wird vom Gruppenträger steuerlich nicht verwertet und steht daher in den Folgejahren grundsätzlich für eine Verrechnung mit den dem Gruppenträger zuzurechnenden steuerpflichtigen Gewinnen von Gruppenmitgliedern und/oder dem steuerpflichtigen Gewinn des Gruppenträgers zur Verfügung.

Für das verlustzuweisende Gruppenmitglied und auf Ebene der gesamten Unternehmensgruppe werden laut der Steuerplanungsrechnung in den Folgejahren steuerpflichtige Gewinne bzw ein steuerpflichtiges Gruppeneinkommen erwartet. Die übernommenen Verluste des Gruppenmitglieds werden daher zu werthaltigen Verlustvorträgen des Gruppenträgers.

Der Gruppenträger aktiviert auf diese künftigen steuerlichen Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen entsprechend § 198 Abs. 9 Satz 3 UGB latente Steuern. Der Gruppenträger hat unter den Voraussetzungen des § 198 Abs. 8 Z 1 UGB eine Rückstellung für künftige Steuerbelastungen zu bilden. Die künftigen Ansprüche aus den übernommenen steuerlichen Verlusten stehen dann der Verpflichtung aus der Steuerausgleichsvereinbarung auf der Passivseite der Bilanz kompensierend gegenüber.

Entscheidet sich der Gruppenträger gegen die Ausübung des Wahlrechts zur Aktivierung von latenten Steuern, steht der künftige steuerliche Anspruch aus steuerlichen Verlustvorträgen der künftigen Verpflichtung aus der Steuerumlagevereinbarung unter Beachtung der 75%igen Vortragsgrenze kompensierend gegenüber. Insoweit ist daher keine Rückstellung für künftige Steuerbelastungen iSd § 198 Abs. 8 Z 1 UGB zu bilden.

Unabhängig von der Ausübung des Wahlrechts zur Aktivierung von latenten Steuern aus den übernommenen steuerlichen Verlusten eines Gruppenmitglieds beim Gruppenträger darf auch das Grup-

penmitglied unter den Voraussetzungen der Rz (12) ff latente Steuern auf den internen Verlustvortrag aktivieren (siehe Rz (52)).

Zu Rz (63):

In den folgenden Fällen hat ein Gruppenträger die steuerlichen Vorteile, die er durch die Übernahme der steuerlichen Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds erzielt hat, in späteren Jahren als Hinzurechnung zu berücksichtigen:

- a) Das ausländische Gruppenmitglied verrechnet seine steuerlichen Verlustvträge mit eigenen steuerlichen Gewinnen oder könnte sie damit verrechnen.
- b) Das ausländische Gruppenmitglied scheidet aus der steuerlichen Unternehmensgruppe aus, bleibt aber Tochtergesellschaft.
- c) Das ausländische Gruppenmitglied scheidet aus der steuerlichen Unternehmensgruppe durch Verkauf aus.
- d) Das ausländische Gruppenmitglied wird liquidiert oder geht durch Insolvenz (Konkurs) unter.

Zu Rz (64):

Die Höhe der Anrechnung des vom ausländischen Gruppenmitglied erzielten steuerlichen Verlusts bestimmte sich bis zum 1. StabG 2012 (1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I 2012/22) alleine nach österreichischem Steuerrecht. War bis einschließlich 2011 der nach österreichischem Steuerrecht ermittelte Verlust höher als der nach ausländischem Steuerrecht ermittelte Verlust (zB durch Nutzung von im österreichischen Steuerrecht vorgesehenen Freibeträgen), so war für die Nachversteuerung zunächst der nach dem ausländischen Steuerrecht anrechenbare geringere Verlustvortrag maßgebend. Dadurch entstand ein Unterschiedsbetrag zwischen dem in Österreich geltend gemachten Verlust und dem im Ausland verwendeten Verlustvortrag, den der Gruppenträger erst bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds oder dessen Liquidation nachzuversteuern hat. Ebenso sind ausländische Verlustvträge, die nach dem ausländischen Steuerrecht (zB wegen Zeitablaufs) verfallen sind, erst bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe oder dessen Liquidation nachzuversteuern („eingefrorene Verluste“). Derartige „eingefrorene Verluste“ aus den Jahren 2005 bis 2011 können weiterhin bestehen und sind bei der Bilanzierung weiterhin zu berücksichtigen.

Nach der Änderung der Bestimmungen durch das 1. StabG 2012 sind ausländische Verluste zwar weiterhin nach den österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften umzurechnen. Sie dürfen aber

nunmehr höchstens in Höhe der ausländischen (nicht umgerechneten) Verluste von der österreichischen Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden („Deckelung“).

Durch das AbgÄG 2014 wurde § 9 Abs. 2 KStG dahingehend geändert, dass in eine Unternehmensgruppe nur mehr ausländische Beteiligungskörperschaften einbezogen werden können, mit deren Ansässigkeitsstaat ein umfassendes Amtshilfeabkommen besteht. Weiters können Verluste nur mehr in Höhe von 75 % der Summe der steuerpflichtigen Einkommen sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder einschließlich des Gruppenträgers verrechnet werden. Die verbleibenden, nicht verrechenbaren 25 % gehen in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein.

Ausländische Gruppenmitglieder, die ihren Sitz in einem Staat haben, mit dem kein umfassendes Amtshilfeabkommen besteht, sind gemäß § 26c Z 45 lit. a KStG zwingend mit 1. Jänner 2015 aus der Unternehmensgruppe ausgeschieden. Es kommt daher zwingend zu einer Nachversteuerung der bisher geltend gemachten ausländischen Verluste. Der nachzuversteuernde Betrag ist gemäß § 26c Z 45 lit. b KStG gleichmäßig auf das Jahr des Ausscheidens sowie auf die beiden folgenden Jahre zu verteilen.

Zu Rz (65):

Die Bildung dieser Verbindlichkeitsrückstellung ist insbesondere dann erforderlich, wenn sich diese Verluste wahrscheinlich in den nächsten Jahren umkehren und diese Umkehrung vom Gruppenträger grundsätzlich nicht verhindert werden kann. Erfolgt die Nachversteuerung erst bei Ausscheiden oder Liquidation des Gruppenmitglieds und liegt ein solches Ausscheiden oder die Liquidation in der Verfügungsmacht des Gruppenträgers, so stellen die erst dabei steuerwirksamen Verluste (die „eingefrorenen Verluste“) Differenzen dar, für die keine Rückstellung zu bilden ist.

Zu Rz (67) bis (95):

Die Ausführungen in diesem Kapitel behandeln die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen latente Steuern aus durch die Umgründung neu entstandenen temporären Differenzen zu berücksichtigen sind oder nicht.

Die Ausführungen in diesem Kapitel werden durch den Entscheidungsbaum über die Anwendung von § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB im Zusammenhang mit Umgründungen und die Übersichtstabellen über die Auswirkungen von Umgründungen auf die Bilanzierung von latenten Steuern bei den jeweiligen Rechtsträgern (siehe Anhang) ergänzt.

Greift die Ausnahme § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB nicht, ist gesondert zu überprüfen, ob die Ausnahmebestimmungen § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 oder 3 UGB anzuwenden sind.

Zu Rz (69):

Umgründungen

Die ErlRV 367 BlgNR 25. GP zu § 198 Abs. 10 UGB nehmen auf IAS 12 Bezug. Gemäß IAS 12.15(b) ist unter anderem keine latente Steuerschuld anzusetzen, wenn die latente Steuerschuld aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld bei einem Geschäftsvorfall, der kein Unternehmenszusammenschluss ist, erwächst.

Ein Unternehmenszusammenschluss liegt nach IAS 12.15(b) iVm IFRS 3 Anhang A dann vor, wenn die erworbenen Vermögenswerte und übernommenen Schulden einen Geschäftsbetrieb darstellen und der Erwerber die Beherrschung über den Geschäftsbetrieb erlangt. Da dem UGB der Begriff des Unternehmenszusammenschlusses fremd ist, wird in § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB stellvertretend auf Umgründungen iSd § 202 Abs. 2 UGB und Übernahmen iSd § 203 Abs. 5 UGB abgestellt.

Wird im Rahmen der Umgründung ein Betrieb oder Teilbetrieb übernommen, stellt dies einen Erwerb eines Geschäftsbetriebs nach IAS 12.15(b) iVm IFRS 3 Anhang A dar. Die Ausnahme § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB greift daher nicht, weil die Bedingungen der § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. a und b UGB keinesfalls kumulativ vorliegen können. Es müssen daher grundsätzlich latente Steuern angesetzt werden. Allerdings stellen § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 und 3 UGB Ausnahmen von dieser grundsätzlichen Verpflichtung zur Bilanzierung latenter Steuern dar, die auch im Rahmen von Umgründungen zu beachten sind.

Keine Umgründung iSd Bedingung des § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. a UGB liegt vor, wenn der Geschäftsvorfall keinen Betrieb oder Teilbetrieb, sondern nur einzelne Vermögensgegenstände wie beispielsweise ein Grundstück oder einen Gesellschaftsanteil betrifft, weil dies keinen Erwerb eines Geschäftsbetriebs nach IAS 12.15(b) iVm IFRS 3 Anhang A darstellt. Die Ausnahme § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB greift daher bei einer solchen erfolgsneutralen Umgründung, weil die Bedingungen in § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. a und b UGB kumulativ vorliegen. Bei einer solchen erfolgswirksamen Umgründung kommt es hingegen grundsätzlich zur Verpflichtung zur Bilanzierung latenter Steuern. Allerdings stellt § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB auch in diesem Fall eine Ausnahme von der grundsätzlichen Verpflichtung zur Bilanzierung latenter Steuern dar. Mangels Übertragung eines Betriebs bzw Teilbetriebs ist der Ansatz eines Geschäfts(Firmen)werts keinesfalls denkbar, die Ausnahme § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 UGB geht daher ins Leere.

Beeinflussung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern

Ob durch eine Umgründung das bilanzielle Ergebnis vor Steuern beeinflusst wird, hängt von der Umgründungsrichtung ab. Soweit es sich bei Umgründungen um einen Tausch oder tauschähnlichen Vorgang handelt, kann es zu einer Beeinflussung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern kommen. Das bilanzielle Ergebnis wird dann nicht beeinflusst, wenn der Tausch oder der tauschähnliche Vorgang zu keinem Gewinn oder Verlust führt oder ein Verlust durch den Ansatz eines Umgründungsmehrwerts und gegebenenfalls durch den Ansatz eines Firmenwerts neutralisiert wird.

Allfällige Confusioerträge und -verluste sind der Umgründung nachgelagert und beeinflussen daher das bilanzielle Ergebnis vor Steuern iSd § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. b UGB nicht.

Beeinflussung des zu versteuernden Ergebnisses

Ob durch eine Umgründung das steuerliche Ergebnis beeinflusst wird, ist einerseits von der Umgründungsrichtung und andererseits von der steuerlichen Bewertung des übernommenen Vermögens (Buchwertfortführung oder steuerliche Realisation) abhängig. Aufgrund des Grundsatzes der Steuerneutralität von Buchgewinnen und Buchverlusten kommt es zu keiner Beeinflussung des zu versteuernden Ergebnisses.

Allfällige Confusioerträge und -verluste sind der Umgründung nachgelagert und beeinflussen daher das zu versteuernde Ergebnis iSd § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. b UGB nicht.

Zu Rz (73) bis (78):

Die Ausführungen zum übernehmenden Rechtsträger können für Verschmelzungen, Einbringungen, Spaltungen und Umwandlungen herangezogen werden.

Der übernehmende Rechtsträger hat entsprechend seinen bilanziellen Verhältnissen das Erfordernis der Bildung latenter Steuern zu beurteilen. Dies kann zB bedeuten, dass eine grundsätzlich erforderliche Rückstellung für latente Steuern wegen Vorhandenseins von Verlustvorträgen letztlich nicht zu bilden ist. Ebenso ist es denkbar, dass eine beim übertragenden Rechtsträger unterlassene aktive bzw passive Steuerabgrenzung beim übernehmenden Rechtsträger gebildet wird.

Dementsprechend ist vom übernehmenden Rechtsträger auch die Auswirkung latenter Steuern auf den Unterschiedsbetrag des § 202 Abs. 2 Z 2 UGB zu beurteilen.

Zur Erläuterung folgen zwei Beispiele:

Beispiel A:

Die M-GmbH ist an der T-GmbH zu 100 % beteiligt. Die T-GmbH soll auf die M-GmbH verschmolzen werden.

Die unternehmens- und steuerrechtliche Bilanz der M-GmbH vor der Umgründung zeigt folgendes Bild:

url und strl Bilanz			
Beteiligung	1.500	EK	1.500
	<u>1.500</u>		<u>1.500</u>

Die unternehmens- bzw steuerrechtliche Schlussbilanz der T-GmbH zeigt folgendes Bild:

url Schlussbilanz				strl Schlussbilanz			
AV	1.000	EK	800	AV	1.000	EK	900
		RSt	200			RSt	100
	<u>1.000</u>		<u>1.000</u>		<u>1.000</u>		<u>1.000</u>

Im Anlagevermögen befinden sich stille Reserven iHv 2.000.

Zwischen dem unternehmens- und dem steuerrechtlichen Wertansatz der ausgewiesenen Rückstellung besteht eine temporäre Differenz iHv 100. Daraus ergibt sich eine aktive latente Steuer iHv 25. Diese aktive latente Steuer wird aber in der Bilanz der T-GmbH nicht bilanziert, weil aus Sicht der T-GmbH mit der Steuerentlastung nicht zu rechnen ist, und ist daher in den fortgeführten Buchwerten der T-GmbH nicht enthalten.

In einem ersten Schritt ist der übernommene Unterschiedsbetrag iSd § 202 Abs. 2 Z 2 UGB zwischen dem Buchwert der untergehenden Anteile iHv 1.500 und den fortgeführten Werten iHv 800 zu ermitteln. Dieser beträgt 700.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist in dem Unterschiedsbetrag iSd § 202 Abs. 2 Z 2 UGB zwischen dem Buchwert der untergehenden Anteile und den fortgeführten Werten die beim übertragenden Rechtsträger nicht aktivierte latente Steuer enthalten. Deshalb ist beim übernehmenden Rechtsträger die beim übertragenden Rechtsträger nicht bilanzierte aktive latente Steuer bei der Ermittlung der latenten Steuern auf den Unterschiedsbetrag iSd § 202 Abs. 2 Z 2 UGB zu berücksichtigen. Die beim übertragenden Rechtsträger nicht aktivierte latente Steuer iHv 25 führt zu einer Erhöhung des Eigenkapitals auf 825, und der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betrag der untergehenden Anteile iHv 1.500 und den fortgeführten Werten iHv 825 beträgt in der Folge 675. Dieser Unterschiedsbetrag

iHv 675 stellt eine temporäre Differenz dar, aus der sich auf Basis einer iterativen Ermittlungsmethode eine passive latente Steuer iHv 225 ergibt.¹

Im Rahmen der Gesamtdifferenzenbetrachtung sind die passiven latenten Steuern iHv 225 mit den aktiven latenten Steuern iHv 25 zu saldieren. Der Gesamtbetrag der passiven latenten Steuern beträgt somit 200.

Der übernehmende Rechtsträger kann gemäß § 202 Abs. 2 Z 2 UGB den Unterschiedsbetrag iHv 700 als Umgründungsmehrwert aktivieren. Bei Ausübung dieses Wahlrechts ist zudem die Passivierung der Rückstellung für latente Steuern durch den Umgründungsmehrwert zu neutralisieren. Sollte der sich daraus insgesamt ergebende Umgründungsmehrwert nicht in den stillen Reserven des Anlagevermögens gedeckt sein, so darf darüber hinaus gemäß § 202 Abs. 2 Z 3 UGB ein Firmenwert aktiviert werden.

Die demonstrative unternehmens- bzw steuerrechtliche Bilanz der M-GmbH nach der Umgründung zeigt folgendes Bild:

url Bilanz				strl Bilanz			
AV	1.000	EK	1.500	AV	1.000	EK	1.500
Umgr.-MW	900	RSt	200			Buchverlust	-600
		RSt latente Steuern	200			RSt	100
	<u>1.900</u>		<u>1.900</u>		<u>1.000</u>		<u>1.000</u>

Beispiel B:

Die M-GmbH ist an der T-GmbH zu 100 % beteiligt. Die T-GmbH soll auf die M-GmbH verschmolzen werden.

Die unternehmens- und steuerrechtliche Bilanz der M-GmbH vor der Umgründung zeigt folgendes Bild:

¹ Bei der iterativen Berechnung der latenten Steuern wird in schrittweisen wiederholten Rechengängen der genaue Betrag ermittelt: Aus dem Unterschiedsbetrag iHv 675 ergibt sich eine passive latente Steuer iHv 168,75, die in gleicher Höhe den Buchverlust und damit den Unterschiedsbetrag erhöht. Daher ist auf diesen Betrag eine passive latente Steuer iHv 42,19 zu bilanzieren, die erneut den Buchverlust bzw den Unterschiedsbetrag erhöht. In der Folge ist auf diesen Betrag wieder eine passive latente Steuer zu ermitteln usw.

Zusammengefasst ergibt die iterative Berechnung der latenten Steuern auf Basis des Unterschiedsbetrags iHv 675 einen Betrag iHv 900 ($675 : 75 \% = 900$). Die latenten Steuern ergeben sich aus der Differenz zwischen dem Unterschiedsbetrag iHv 675 und dem Betrag iHv 900 und betragen daher 225.

url und strl Bilanz			
Beteiligung	1.500	EK	1.500
	<u>1.500</u>		<u>1.500</u>

Die unternehmens- bzw steuerrechtliche Schlussbilanz der T-GmbH zeigt folgendes Bild:

url Schlussbilanz				strl Schlussbilanz			
AV	1.000	EK	900	AV	600	EK	500
		FK	100			FK	100
	<u>1.000</u>		<u>1.000</u>		<u>600</u>		<u>600</u>

Im Anlagevermögen befinden sich stille Reserven iHv 700.

Zwischen den unternehmens- und den steuerrechtlichen Wertansätzen des Anlagevermögens der T-GmbH besteht eine temporäre Differenz iHv 400. Daraus ergibt sich eine passive latente Steuer iHv 100. Diese passive latente Steuer wird aber in der Bilanz der T-GmbH nicht bilanziert, weil das Wahlrecht iSd Rz (13) zum Ansatz aktiver latenter Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen ausgeübt wird. Bei der übernehmenden Gesellschaft wird das Wahlrecht zur Aktivierung latenter Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen nicht ausgeübt.

In einem ersten Schritt ist der übernommene Unterschiedsbetrag iSd § 202 Abs. 2 Z 2 UGB zwischen dem Buchwert der untergehenden Anteile iHv 1.500 und den fortgeführten Werten iHv 900 zu ermitteln. Dieser beträgt 600.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist in dem Unterschiedsbetrag iSd § 202 Abs. 2 Z 2 UGB zwischen dem Buchwert der untergehenden Anteile und den fortgeführten Werten die beim übertragenden Rechtsträger nicht passivierte latente Steuer enthalten. Deshalb ist beim übernehmenden Rechtsträger die beim übertragenden Rechtsträger nicht bilanzierte passive latente Steuer bei der Ermittlung der latenten Steuern auf den Unterschiedsbetrag iSd § 202 Abs. 2 Z 2 UGB zu berücksichtigen. Die beim übertragenden Rechtsträger nicht passivierte latente Steuer iHv 100 führt zu einer Verminderung des Eigenkapitals auf 800, und der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betrag der untergehenden Anteile iHv 1.500 und den fortgeführten Werten iHv 800 beträgt in der Folge 700. Dieser Unterschiedsbetrag iHv 700 stellt eine temporäre Differenz dar, aus der sich eine passive latente Steuer iHv 175 ergibt. Zuzüglich der passiven latenten Steuer aus dem übernommenen Anlagevermögen iHv 100 ergibt sich ein Gesamtbetrag an passiven latenten Steuern iHv 275.

Der übernehmende Rechtsträger kann gemäß § 202 Abs. 2 Z 2 UGB den Unterschiedsbetrag iHv 600 aktivieren. Bei Ausübung dieses Wahlrechts ist zudem die Passivierung der Rückstellung für latente Steuern durch den Umgründungsmehrwert zu neutralisieren. Sollte der sich daraus insgesamt erge-

bende Umgründungsmehrwert nicht in den stillen Reserven des Anlagevermögens gedeckt sein, so darf darüber hinaus gemäß § 202 Abs. 2 Z 3 UGB ein Firmenwert aktiviert werden.

Die demonstrative unternehmensrechtliche bzw steuerrechtliche Bilanz der M-GmbH nach der Umgründung zeigt folgendes Bild:

url Bilanz				strl Bilanz			
AV	1.000	EK	1.500	AV	600	EK	1.500
Umgr.-MW	700	FK	100			Buchverlust	-1.000
Firmenwert	175	RSt latente Steuern	275			FK	100
	<u>1.875</u>		<u>1.875</u>		<u>600</u>		<u>600</u>

Zu Rz (83):

Bei der Verschmelzung von zwei Schwestergesellschaften liegt beim Gesellschafter der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft ein tauschähnlicher Vorgang vor. Dem Untergang der Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft steht eine Wertänderung der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft gegenüber. Nach den für den Tausch geltenden Grundsätzen ist der beizulegende Wert der untergehenden Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft auf die Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft zu übertragen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem beizulegenden Wert und dem Buchwert der untergehenden Beteiligung ist in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Sonderposten vor dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen, wodurch es zu einer Beeinflussung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern kommt.

Zu Rz (86):

Vgl dazu die Ausführungen in KFS/RL 25, Rz 143 und 158.

Zu Rz (88):

Bei der Muttergesellschaft wird im Fall der Abwärts-Verschmelzung die Beteiligung an der Tochtergesellschaft durch die Beteiligung an der Enkelgesellschaft ersetzt. Dieser Vorgang stellt einen Tausch oder tauschähnlichen Vorgang dar, welcher nach den für den Tausch entwickelten Grundsätzen iSd § 202 Abs. 1 UGB bewertet werden kann. Durch den Realisationsgewinn wird das bilanzielle Ergebnis vor Steuern beeinflusst.

Zu Rz (89):

Im Hinblick darauf, dass dem vorliegenden Tausch eine Umgründung zugrunde liegt, darf die Muttergesellschaft den Buchwert der bisherigen Beteiligung an der Tochtergesellschaft unverändert auf die neue Beteiligung an der Enkelgesellschaft übertragen. Das bilanzielle Ergebnis vor Steuern wird dabei nicht beeinflusst.

Zu Rz (95a) bis (95d):

IAS 12.9 öffnet potentiell den Anwendungsbereich des § 198 Abs. 9 UGB für außerbilanzielle Hinzurechnungen und Abzüge im Steuerrecht, die berücksichtigt werden müssen, um die zukünftigen Steuererbe- und -entlastungen umfassend abzubilden. Diese Hinzurechnungen und Abzüge führen im Ergebnis dazu, dass Aufwendungen und Erträge im Rahmen der unternehmensrechtlichen Gewinnentstehung steuerrechtlich in Gestalt von Betriebsausgaben und -einnahmen zu einem anderen Zeitpunkt zu Steuerent- und -belastungen führen, als sie unternehmensrechtlich realisiert werden. Auf Rz (9) und die diesbezüglichen Erläuterungen in dieser Stellungnahme wird verwiesen.

Es stellt sich die Frage, ob § 198 Abs. 9 UGB sowie IAS 12.9, der für die Auslegung des § 198 Abs. 9 UGB herangezogen wird, im Ergebnis auch dazu führen können, dass künftige Steuerbelastungen aus der Auflösung der Haft- oder Risikorücklage im Rahmen der Steuerlatenzrechnung zu berücksichtigen sind. Diese Frage ist zu verneinen, weil diese Rücklagen nicht dazu führen, dass Aufwendungen und Erträge im Rahmen der unternehmensrechtlichen Gewinnentstehung zu einem anderen Zeitpunkt zu Steuerent- und -belastungen führen, als sie unternehmensrechtlich realisiert werden. Vielmehr sind solche Rücklagen unternehmensrechtlich der Gewinnverwendung zuzuordnen; nur im Steuerrecht waren sie in der Vergangenheit (teilweise) bei ihrer Bildung als Betriebsausgabe eine Steuerentlastung und führen daher (teilweise) bei ihrer Auflösung als Betriebseinnahme zu einer Steuerbelastung. Diese Überlegungen gelten gleichermaßen auch für andere gleichgelagerte Fragestellungen, zB den Fonds für allgemeine Bankrisiken, der ähnlich der Haftrücklage als Rücklage und damit Gewinnverwendung gesehen wird.² Veränderungen des bereits versteuerten Teils sind steuerlich unbeachtlich, dieser ist daher als permanente Differenz zu qualifizieren.

² Der Fonds für allgemeine Bankrisiken wird in der Literatur einhellig den Rücklagen zugewiesen. Auch aufsichtsrechtlich wird dieser als Eigenmittel bester Qualität den offen ausgewiesenen Rücklagen zugeordnet. Lediglich die Bildung und Auflösung ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert auszuweisen. Dass der Gesetzgeber dies im Rahmen des außerordentlichen Ergebnisses und nicht der Rücklagenbewegung vorgesehen hat, liegt darin begründet, dass er den Fonds für allgemeine Bankrisiken den Zustimmungs- und Eingriffsmöglichkeiten der Aktionäre entziehen und damit dem Vorstand ein diskretionäres Recht auf Rücklagenbildung zugestehen wollte. Es handelt sich daher nicht um einen Ansatz- oder Bewertungsunterschied, sondern um Gewinnverwendung. Vgl. auch *Klein/Bartsch*, ÖBA 1994, S. 939 ff, *Dellinger/Burger/Puhm* in *Dellinger*, BWG § 23 Rz 57, OGH 27.04.2016, 6 Ob 90/14z.

Vor dem Hintergrund der bisherigen Schlussfolgerungen sind auch die unternehmensrechtlichen unversteuerten Rücklagen zu beurteilen, deren Ausweis durch das RÄG 2014 abgeschafft wurde. Sie sind nach Abzug der passiven Steuerlatenz ins Eigenkapital umzugliedern. Diese passive Steuerlatenz ist jedoch nicht ursprünglich auf die im Rahmen der Gewinnverwendung gebildete unversteuerte Rücklage zurückzuführen, sondern auf Differenzen zwischen den unternehmens- und steuerrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen (etwa aus vorzeitigen steuerrechtlichen Abschreibungen, der steuerrechtlichen Übertragung stiller Reserven oder der steuerlichen Begünstigung von künftigen Anschaffungen von Vermögensgegenständen). Genau diese Differenzen fehlen bei der Haft- oder Risikorücklage, da diese Rücklagen zu keinerlei Wertansatzdifferenzen im Rahmen der unternehmensrechtlichen Gewinnentstehung führen.

Zu Rz (108):

Aktive latente Steuern sind jedenfalls zu berücksichtigen, auch wenn kleine Gesellschaften diese aufgrund des Ansatzwahlrechts im Jahresabschluss nicht bilanziert haben.

Zu Rz (109):

Bei latenten Steuern, die sich bereits aus den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluss einbeziehenden Unternehmen ergeben, kann es aufgrund unterschiedlicher Ansatz- und Bewertungsmöglichkeiten der Steuerabgrenzung im Jahres- und Konzernabschluss zu entsprechenden Anpassungen im Rahmen der Erstellung der Unternehmensbilanz II (UB II) kommen.

Zu Rz (113):

Entsprechend der Einheitstheorie gemäß § 250 Abs. 3 Satz 1 UGB, wonach im Konzernabschluss die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einbezogenen Unternehmen so darzustellen ist, als ob diese Unternehmen insgesamt ein einziges Unternehmen wären, sind die nach § 258 UGB gebildeten latenten Steuern mit den nach § 198 Abs. 9 UGB in den Abschlüssen der einbezogenen Gesellschaften gebildeten und im Rahmen der Konsolidierung zusammengefassten latenten Steuern saldiert darzustellen.

Zu Rz (116) bis (120):

Das anteilige Eigenkapital darf gemäß § 254 Abs. 1 Satz 3 UGB nicht mit einem Betrag angesetzt werden, der die Anschaffungskosten des Mutterunternehmens für die Anteile an dem einbezogenen Tochterunternehmen überschreitet. Wenn die Anschaffungskosten den Buchwert des anteiligen Eigenkapitals unterschreiten, so ist der Buchwert anzusetzen.

Nicht in den Anwendungsbereich der Erstkonsolidierung gemäß § 254 Abs. 1 UGB fallen latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge, die erst in Folge eines Unternehmenszusammenschlusses die Ansatzvoraussetzungen für eine Bilanzierung erfüllen (z.B. durch künftige erwartete zusätzliche Gewinne). Wird das entsprechende Aktivierungswahlrecht konzernweit ausgeübt, hat die Aktivierung der latenten Steuern in diesem Fall erfolgswirksam auf Ebene der UB II des betreffenden Konzernunternehmens zu erfolgen. Voraussetzung für einen Ansatz ist allerdings, dass für die Realisierung der Steuerentlastung überzeugende substantielle Hinweise vorliegen und die Verlustvorträge nicht aufgrund spezieller steuerlicher Regelungen im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses vollständig oder anteilig untergehen (bspw aufgrund der Mantelkaufbestimmung des § 8 Abs. 4 KStG). Eine spätere Anpassung der aktiven latenten Steuern hat erfolgswirksam zu erfolgen.

Entsprechend der Ausnahmebestimmung des § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB besteht nur dann eine Verpflichtung zur Bilanzierung latenter Steuern auf die im Zuge der Erstkonsolidierung entstandenen temporären Differenzen, wenn das erworbene Nettovermögen der Tochtergesellschaft einen (Teil-)Betrieb darstellt (vgl Rz (69) ff sowie die dazugehörigen Erläuterungen).

Zu Rz (121):

Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen in einen Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen stehen sich normalerweise in gleicher Höhe gegenüber. Sofern jedoch im Rahmen der erfolgswirksamen Schuldenkonsolidierung aus Aufrechnungsdifferenzen temporäre Differenzen entstehen, sind darauf gemäß § 258 UGB latente Steuern zu bilden. Erfolgswirksame Aufrechnungsdifferenzen entstehen hierbei dann, wenn die zu eliminierenden Aktiv- oder Passivposten keinen gegenüberstehenden Posten aufweisen oder sich nicht in derselben Höhe gegenüberstehen und die unternehmensrechtlichen Ansätze vor der Schuldenkonsolidierung zugleich den steuerrechtlichen Ansätzen entsprochen haben.

Aufrechnungsdifferenzen im Zuge der Schuldenkonsolidierung kommen beispielsweise in folgenden Fällen vor:

- Ein Tochterunternehmen weist in seinem Jahresabschluss eine Verbindlichkeit gegenüber dem Mutterunternehmen mit dem Erfüllungsbetrag iSd § 211 Abs. 1 UGB aus. Das Mutterunternehmen hat die korrespondierende Forderung gegen das Tochterunternehmen in seinem Jahresabschluss mit steuerlicher Wirkung wertberichtigt oder abgezinst. Das Mutterunternehmen hat daher im Zusammenhang mit dem konzerninternen Forderungsanspruch gegen das Tochterunternehmen einen Aufwand in seinem Jahresabschluss erfasst, dem kein entsprechender Ertrag des Tochterunternehmens gegenüber steht. Im Rahmen der erfolgswirksamen Schuldenkonsolidierung nach § 255 Abs. 1 UGB wird dieser Aufwand storniert, während der

Steuerwert aber unverändert bleibt. Dadurch entsteht eine passive temporäre Differenz, für die gemäß § 258 UGB eine Steuerabgrenzung zu erfassen ist.

- Ein Tochterunternehmen bildet in seinem Jahresabschluss eine Rückstellung wegen möglicher Schadenersatzansprüche gegenüber dem Mutterunternehmen, die auch steuerrechtlich anerkannt ist. Das Mutterunternehmen nimmt keine Buchungen vor. Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung nach § 255 Abs. 1 UGB ist die Bildung der Rückstellung zu berichtigen, während der Steuerwert aber unverändert bleibt. Dadurch entsteht eine passive temporäre Differenz, für die gemäß § 258 UGB eine Steuerabgrenzung zu erfassen ist.
- Erfolgsauswirkungen aus der Schuldenkonsolidierung ergeben sich insbesondere wenn bei der Währungsumrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten valutarische Differenzen erfolgswirksam berücksichtigt wurden.
- Ein Tochterunternehmen hat in seinem Jahresabschluss eine Rückstellung für drohende Verluste aus einem schwebenden Geschäft gegenüber dem Mutterunternehmen gebildet. Steuerrechtlich wird aber diese Rückstellung erst bei Realisierung des Verlustes anerkannt. Im Jahresabschluss hat das Tochterunternehmen aktive latente Steuern auf diese abzugsfähige temporäre Differenz gebildet. Im Rahmen der erfolgswirksamen Schuldenkonsolidierung nach § 255 Abs. 1 UGB wird die Bildung dieser Rückstellung rückgängig gemacht. Da dadurch keine temporäre Differenz mehr besteht, ist die aktive latente Steuer wieder zu eliminieren.

Kein Anwendungsfall für erfolgswirksame Aufrechnungsdifferenzen bilden zum Beispiel zeitlich auseinanderfallende Buchungen von Ein- und Ausgangsrechnungen.

Zu Rz (122):

Die Eliminierung von Zwischengewinnen führt idR zur Abgrenzung aktiver latenter Steuern. Zwischenverlusteliminierungen begründen die Bilanzierung passiver latenter Steuern. Bestehen bereits auf Jahresabschlussebene unterschiedliche unternehmensrechtliche und steuerrechtliche Wertansätze, so ist dies im Zuge der Steuerabgrenzung nach § 258 UGB zu berücksichtigen. Die Zwischengewinne werden mit dem Verkauf der Vermögensgegenstände an Dritte, der Abschreibung oder dem Verbrauch realisiert. Entsprechend sind die hierauf gebildeten latenten Steuern wieder aufzulösen.

Konzerninterne Lieferungen und Leistungen können sowohl Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als auch des Umlaufvermögens betreffen. Liefert beispielsweise das Konzernunternehmen A an das Konzernunternehmen B Ware und liegt diese Ware (teilweise) zum Konzernbilanzstichtag noch auf Lager, dann ist der (anteilige) Gewinn, den das Konzernunternehmen A beim Verkauf erzielt hat, wieder zu eliminieren, da die Ware den Konzern noch nicht verlassen hat. Durch die (anteilige) Eliminierung des Zwischengewinns werden im Konzernabschluss die Vorräte mit einem niedrigeren

Wert ausgewiesen, als sie im Jahresabschluss des Konzernunternehmens B in den Büchern stehen. Dadurch entsteht eine abzugsfähige temporäre Differenz, die mit dem Steuersatz des Konzernunternehmens B zu bewerten ist (siehe Rz (146)).

Dieselbe Vorgangsweise ist auch auf konzernintern angeschafftes bzw. hergestelltes Anlagevermögen anzuwenden.

Sieht eine ausländische Steuerrechtsordnung ein Konzernbesteuerungskonzept vor, das eine umfassende Zwischengewinneliminierung im Zuge der steuerlichen Gewinnermittlung berücksichtigt (bspw. die fiscale eenheid in den Niederlanden), so führt die Zwischenergebniseliminierung auf Ebene des Konzernabschlusses nicht zu entsprechenden Wertunterschieden zur Steuerbilanz. Dies hat zur Folge, dass keine Differenzen entstehen und somit auch keine Steuerabgrenzung gemäß § 258 UGB in Betracht kommt. Im Rahmen der Gruppenbesteuerung gemäß § 9 KStG kommt es zu keiner umfassenden steuerlichen Zwischenergebniseliminierung.

Zu Rz (124) bis (126):

Die Jahresabschlüsse der einzubeziehenden Konzernunternehmen (Unternehmensbilanz I (UB I)) werden in der Regel nicht nach denselben Gliederungs- und Bewertungsgrundsätzen erstellt, möglicherweise auch nicht in derselben Währung und zum selben Stichtag. Damit diese Abschlüsse zusammengefasst werden können, müssen sie erst vereinheitlicht werden. Unter der Unternehmensbilanz II (UB II) versteht man daher den Jahresabschluss für ein einzelnes Konzernunternehmen, der zum Konzernstichtag in der Konzernwährung nach den Konzerngliederungs-, ansatz- und -bewertungsvorschriften erstellt wurde.

Ergeben sich bei der Überleitung von der Unternehmensbilanz I zur Unternehmensbilanz II Veränderungen der unternehmensrechtlichen Wertansätze, so können weitere temporäre Differenzen zu den steuerlichen Wertansätzen entstehen, für die latente Steuern anzusetzen sind oder es können sich temporäre Differenzen vermindern, für die eine entsprechende Kürzung der darauf angesetzten latenten Steuern vorzunehmen ist:

- Ein ausländisches Tochterunternehmen weist in seinem Jahresabschluss eine langfristige Personalrückstellung iHv 200 aus. Der steuerrechtliche Wert dieser Personalrückstellung beträgt 150. Nach den Vorschriften des Konzernabschlusses ist eine Rückstellung iHv 230 zu bilden.

Für die Personalrückstellung des Tochterunternehmens ergibt sich in seinem Jahresabschluss eine aktive temporäre Differenz iHv 50, im Konzernabschluss vergrößert sich die temporäre Differenz auf 80.

- Ein ausländisches Tochterunternehmen ermittelt im Rahmen des Ansammlungsverfahrens einen unternehmens- und steuerrechtlichen Wert einer langfristigen Personalrückstellung iHv 100. Im Konzernabschluss sind langfristige Personalrückstellungen gemäß IAS 19 zu ermitteln und der Wert dieser langfristigen Personalrückstellung beträgt 150.
Für die Personalrückstellung des Tochterunternehmens ergibt sich in seinem Jahresabschluss keine temporäre Differenz, im Konzernabschluss hingegen entsteht eine aktive temporäre Differenz iHv 50.
- Das ausländische Tochterunternehmen weist in seinem Jahresabschluss eine Rückstellung iHv 100 aus, die steuerrechtlich nicht anerkannt wird. Für diesen Sachverhalt ist nach den Vorschriften des Konzernabschlusses keine Rückstellung zu bilden.
Für die Rückstellung des Tochterunternehmens ergibt sich im Jahresabschluss eine temporäre Differenz iHv 100, für die Steuerlatenzen grundsätzlich zu berücksichtigen sind. Im Konzernabschluss liegt hingegen keine temporäre Differenz vor.
- Tochterunternehmen 1 weist in seinem Jahresabschluss immaterielle Vermögensgegenstände iHv 100, die von Tochterunternehmen 2 erworben wurden, aus. Der steuerrechtliche Wert dieser immateriellen Vermögensgegenstände beträgt ebenfalls 100. Im Konzernabschluss dürfen diese immateriellen Vermögensgegenstände aufgrund der Bestimmungen des § 251 Abs. 1 iVm § 197 Abs. 2 UGB nicht angesetzt werden.
Im Konzernabschluss darf kein Ansatz der immateriellen Vermögensgegenstände erfolgen, weshalb sich eine aktive temporäre Differenz iHv 100 ergibt, für die nach den Vorschriften des § 258 UGB latente Steuern zu berücksichtigen sind.

Zu Rz (133) bis (134):

Die Umrechnung ausländischer Tochterunternehmen im Konzernabschluss kann nach der Stichtagskursmethode, der Zeitbezugsmethode oder der modifizierten Stichtagskursmethode erfolgen. Die in der Praxis am häufigsten anzutreffende modifizierte Stichtagskursmethode, bei der die Bilanzwerte mit dem Stichtagskurs des Bilanzstichtages umgerechnet, die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung jedoch mit dem Stichtagskurs des jeweiligen Geschäftsvorfalles bzw mit einem Durchschnittskurs bewertet werden, führen zu Outside Basis Differences für die gemäß § 258 Satz 3 UGB keine latenten Steuern zu bilden sind.

Wird die Stichtagskursmethode zur Währungsumrechnung angewandt, so entstehen keinerlei erfolgswirksame Umrechnungsdifferenzen, da Umrechnungsdifferenzen nicht in den Gewinn einbezogen werden, sondern als erfolgsneutraler Bestandteil des Eigenkapitals geführt werden. Es ergibt sich weder bei positiver noch bei negativer Verrechnung mit den ausgewiesenen Rücklagen das Erfordernis einer Steuerabgrenzung.

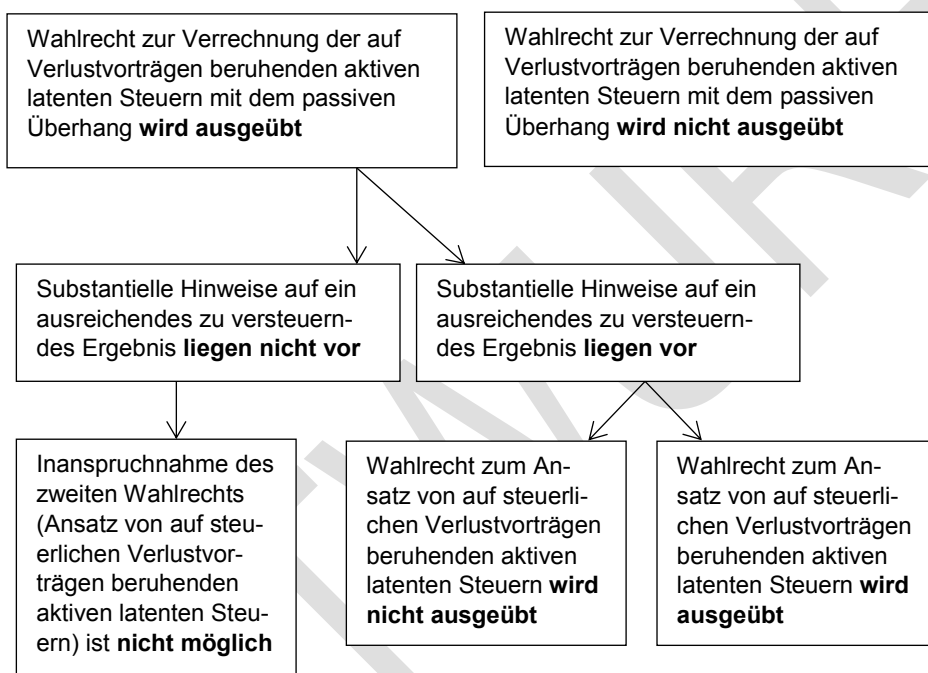
Bei der Zeitbezugsmethode werden unterschiedliche Kurse zur Umrechnung der Fremdwährungsbeträge verwendet. Somit können sich erfolgswirksame Umrechnungsdifferenzen ergeben, die aus der Umrechnung der Einzelbilanz und aus der Differenz zwischen dem Saldo der Bilanz und dem Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung resultieren. Derartige erfolgswirksame Differenzen aus der Währungsumrechnung können daher grundsätzlich zur Bildung einer Steuerabgrenzung führen. Da die Auflösung dieser Differenz erst bei Ausscheiden des Tochterunternehmens aus dem Konsolidierungskreis erfolgt, kann das bilanzierende Mutterunternehmen die Auflösung steuern. Dementsprechend ist die Differenz als Outside Basis Difference nicht zu bilanzieren ist, solange sich die Differenz voraussichtlich nicht auflösen wird.

Anhang

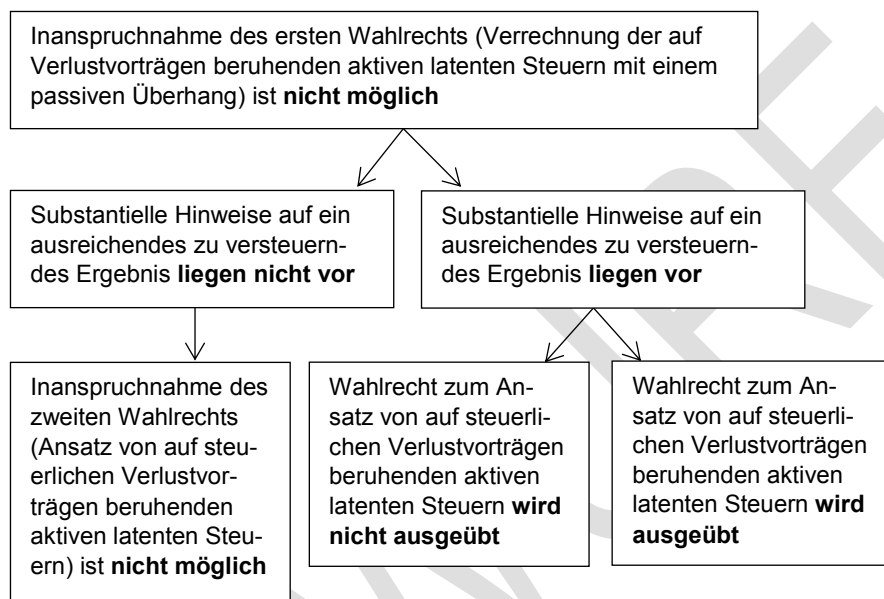
- Übersichten über die Möglichkeiten der Ausübung der Wahlrechte im Zusammenhang mit steuerlichen Verlustvorträgen
- Entscheidungsbaum zur Anwendung von § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB im Zusammenhang mit Umgründungen
- Übersichtstabellen
 - Übersicht über die Auswirkungen von Umgründungen auf die Bilanzierung latenter Steuern beim übernehmenden Rechtsträger
 - Übersicht über die Auswirkungen von Umgründungen auf die Bilanzierung latenter Steuern beim übertragenden Rechtsträger
 - Übersicht über die Auswirkungen von Umgründungen auf die Bilanzierung latenter Steuern beim Gesellschafter, soweit dieser nicht übertragender oder übernehmender Rechtsträger ist
- Erläuternde Beispiele

Übersichten über die Möglichkeiten der Ausübung der Wahlrechte im Zusammenhang mit steuerlichen Verlustvorträgen

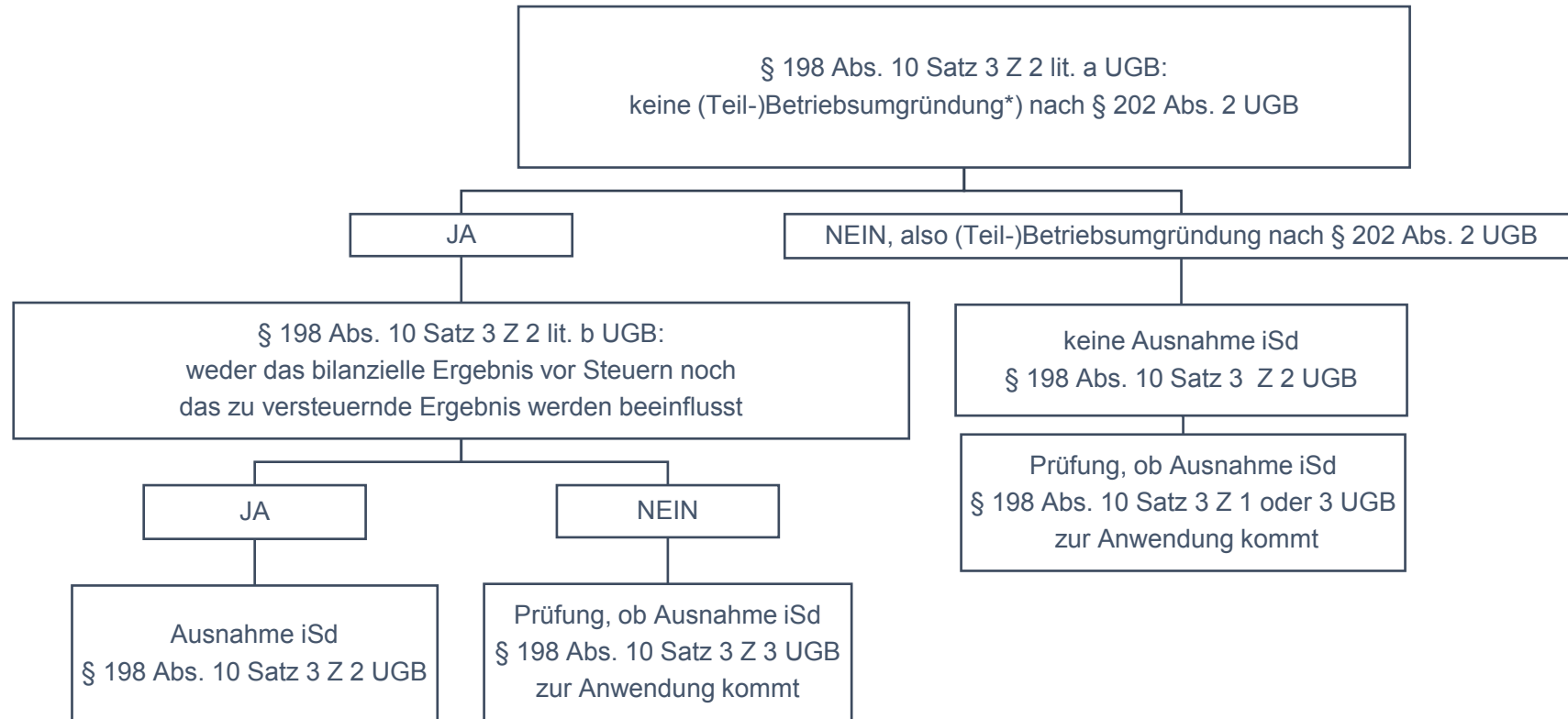
- a) Die Gesamtdifferenzenbetrachtung ergibt einen **passiven Überhang** an temporären Differenzen:



- b) Die Gesamtdifferenzenbetrachtung ergibt einen **aktiven Überhang** an temporären Differenzen:



Entscheidungsbaum zur Anwendung von § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB im Zusammenhang mit Umgründungen



*) gemeint ist eine Umgründung, die statt eines (Teil-)Betriebs nur Vermögensgegenstände umfasst. Von dem Begriff „Vermögensgegenstand“ sind insbesondere erfasst:

- Anteile an Unternehmen (zB Kapitalanteile und Mitunternehmeranteile)
- Grundstücke

Übersicht über die Auswirkungen von Umgründungen auf die Bilanzierung latenter Steuern beim übernehmenden Rechtsträger

	Umgründungs- richtung	unternehmensrechtlicher Bewertungsansatz			§ 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. a UGB	§ 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. b UGB	Anwendbarkeit der Ausnahmebestimmungen
Zeile	aufwärts seitwärts abwärts	Neubewertung § 202 Abs. 1 UGB	Modifizierte Buchwertfortführung § 202 Abs. 2 Z 2 und 3 UGB	Buchwertfortführung mit Buchverlust oder Buchgewinn § 202 Abs. 2 Z 1 UGB	(Teil-)Betrieb vs Vermögensgegenstand ¹⁾	Beeinflussung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern oder des zu versteuernden Ergebnisses	Ausnahme nach § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1, 2 oder 3 UGB
1	aufwärts seitwärts abwärts	X			(Teil-)Betrieb	irrelevant	keine Ausnahme nach Z 2 für Firmenwert: Ausnahme nach Z 1 für bestimmte Unternehmensanteile: Ausnahme nach Z 3
2	aufwärts seitwärts abwärts		X		(Teil-)Betrieb	irrelevant	keine Ausnahme nach Z 2 Erhöhung des Umgründungsmehrwerts / Firmenwerts für Firmenwert: Ausnahme nach Z 1 für bestimmte Unternehmensanteile: Ausnahme nach Z 3
3	aufwärts seitwärts abwärts			X	(Teil-)Betrieb	irrelevant	keine Ausnahme nach Z 2 für bestimmte Unternehmensanteile: Ausnahme nach Z 3
4	aufwärts	X			Vermögensgegenstand	ja	keine Ausnahme nach Z 2 für bestimmte Unternehmensanteile: Ausnahme nach Z 3
5	aufwärts		X		Vermögensgegenstand	nein ²⁾	Ausnahme nach Z 2 Erhöhung des Umgründungsmehrwerts ²⁾
6	aufwärts			X	Vermögensgegenstand	ja	keine Ausnahme nach Z 2 für bestimmte Unternehmensanteile: Ausnahme nach Z 3
7	seitwärts abwärts	X			Vermögensgegenstand	nein	Ausnahme nach Z 2
8	seitwärts abwärts		X		Vermögensgegenstand	nein ²⁾	Ausnahme nach Z 2 Erhöhung des Umgründungsmehrwerts ²⁾
9	seitwärts abwärts			X	Vermögensgegenstand	nein	Ausnahme nach Z 2

Anmerkungen:

- Für diese Übersicht gelten die Ausführungen der Abschnitte 4.3.3.1 und 4.3.4.1.
- Diese Übersicht kann für Verschmelzungen, Einbringungen, Spaltungen und Umwandlungen herangezogen werden.
- Für diese Übersicht wird unterstellt, dass das UmgrStG anzuwenden ist.
Aus steuerlicher Sicht sind daher beim übernehmenden Rechtsträger die Buchwerte fortzuführen.
- Greift die Ausnahme nach § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB nicht, ist gesondert zu überprüfen,
ob eine der Ausnahmebestimmungen § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 und 3 UGB anzuwenden ist.
- Anwachsungen iSd § 142 UGB sind wie Aufwärts-Umgründungen zu behandeln.

Fußnoten:

- 1) Für die Unterscheidung zwischen der Umgründung eines (Teil-)Betriebs und der Umgründung eines Vermögensgegenstands siehe die Erläuterungen zu Abschnitt 4.3.1 der Stellungnahme.
- 2) Das bilanzielle Ergebnis vor Steuern wird grundsätzlich nicht beeinflusst, weil der Buchverlust durch den Ansatz eines Umgründungsmehrwerts bzw eines Firmenwerts neutralisiert wird. Soweit eine Rückstellung für latente Steuern passiviert wird, führt dies auf der Aktivseite der Bilanz zu einer entsprechenden Erhöhung des Unterschiedsbetrags (Umgründungsmehrwert bzw Firmenwert). Es kommt somit weder zu einer Beeinflussung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern noch zu einer Beeinflussung des zu versteuernden Ergebnisses.

Übersicht über die Auswirkungen von Umgründungen auf die Bilanzierung latenter Steuern beim übertragenden Rechtsträger

			unternehmensrechtlicher Bewertungsansatz		§ 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB	§ 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. a UGB	§ 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. b UGB	Anwendbarkeit der Ausnahmebestimmungen			
Zeile	Umgründungs- richtung	Umgründungs- typ	Tausch mit Aufdeckung stiller Reserven	Tausch mit Buchwert- übertragung	erstmaliger Ansatz eines Vermögensgegenstandes oder einer Schuld	Erweiterung des Gesellschaftsanteils als Gegenleistung für die Übertragung ¹⁾	Beeinflussung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern oder des zu versteuernden Ergebnisses	Ausnahme § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB	Ausnahme § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB	Berücksichtigung von latenten Steuern	
1	abwärts	Abspaltung Einbringung	X		ja	Vermögensgegenstand	ja	nein	ja	nein, wegen Z 3	
2	abwärts	Abspaltung Einbringung	X		ja	Vermögensgegenstand	ja	nein	nein	ja	
3	abwärts	Abspaltung Einbringung		X	ja	Vermögensgegenstand	nein ²⁾	ja	irrelevant	nein, wegen Z 3	
4	abwärts	Abspaltung Einbringung		X	ja	Vermögensgegenstand	ja (Ausnahme) ²⁾	nein	ja	nein, wegen Z 3	
5	abwärts	Abspaltung Einbringung		X	ja	Vermögensgegenstand	ja (Ausnahme) ²⁾	nein	nein	ja	
6	aufwärts seitwärts	Verschmelzung Abspaltung Aufspaltung Einbringung Umwandlung	Der übertragende Rechtsträger geht unter, oder es kommt mangels Gegenleistung zu einem Vermögensabgang.								nein
7	abwärts	Verschmelzung Aufspaltung	Der übertragende Rechtsträger geht unter.								nein

Anmerkungen:

- Für diese Übersicht gelten die Ausführungen der Abschnitte 4.3.3.2 und 4.3.4.2.
- Für diese Übersicht wird unterstellt, dass das UmgrStG anzuwenden ist.

Fußnoten:

1) Der übertragende Rechtsträger erhält als Gegenleistung für die Übertragung von Vermögen einen Vermögensgegenstand in Form einer Erhöhung des Buchwerts der Gesellschaftsanteile.

2) In der Regel sollte es zu keiner Beeinflussung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern oder des zu versteuernden Ergebnisses kommen. Eine Ausnahme liegt vor, wenn der Saldo der Buchwerte des übertragenen Vermögens negativ ist. In diesem Fall bleibt der Buchwert der Beteiligung an dem übernehmenden Rechtsträger grundsätzlich unverändert, und es entsteht ein Gewinn in Höhe des negativen Saldo der Buchwerte des übertragenen Vermögens. Dieser ist in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Sonderposten vor dem Posten "Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag" auszuweisen und beeinflusst daher das bilanzielle Ergebnis vor Steuern.

Übersicht über die Auswirkungen von Umgründungen auf die Bilanzierung latenter Steuern beim Gesellschafter, soweit dieser nicht übertragender oder übernehmender Rechtsträger ist

Zeile	Umgründungs- richtung	Umgründungstyp	unternehmensrechtlicher Bewertungsansatz				§ 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. a UGB	§ 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. b UGB	Anwendbarkeit der Ausnahmebestimmungen		Berücksichtigung von latenten Steuern
			Tausch mit Aufdeckung stiller Reserven	Tausch mit Buchwert- übertragung	Ab- und Aufstockung des Buchwerts im Verhältnis beizulegender Wert (Teil-)Betrieb und gesamtes Vermögen	Erhöhung um den positiven Saldo der Buchwerte des abgespaltenen Vermögens	Erweiterung oder Gewährung eines Gesellschaftsanteils als Gegenleistung für die Übertragung ¹⁾	Beeinflussung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern oder des zu versteuernden Ergebnisses	Ausnahme § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB	Ausnahme § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB	
1	seitwärts	Verschmelzung T1 auf T2	X				Vermögensgegenstand	ja	nein	ja	nein, wegen Z 3
2	seitwärts	Verschmelzung T1 auf T2	X				Vermögensgegenstand	ja	nein	nein	ja
3	seitwärts	Verschmelzung T1 auf T2		X			Vermögensgegenstand	nein	ja	irrelevant	nein, wegen Z 2
4	seitwärts	Abspaltung (Teil-)Betrieb von T1 auf T2	X				Vermögensgegenstand	ja	nein	ja	nein, wegen Z 3
5	seitwärts	Abspaltung (Teil-)Betrieb von T1 auf T2	X				Vermögensgegenstand	ja	nein	nein	ja
6	seitwärts	Abspaltung (Teil-)Betrieb von T1 auf T2			X		Vermögensgegenstand	nein	ja	irrelevant	nein, wegen Z 2
7	seitwärts	Abspaltung (Teil-)Betrieb von T1 auf T2				X	Vermögensgegenstand	ja	nein	ja	nein, wegen Z 3
8	seitwärts	Abspaltung (Teil-)Betrieb von T1 auf T2				X	Vermögensgegenstand	ja	nein	nein	ja
9	abwärts	Verschmelzung der Tochter auf Enkel	X				Vermögensgegenstand	ja	nein	ja	nein, wegen Z 3
10	abwärts	Verschmelzung der Tochter auf Enkel	X				Vermögensgegenstand	ja	nein	nein	ja
11	abwärts	Verschmelzung der Tochter auf Enkel		X			Vermögensgegenstand	nein	ja	irrelevant	nein, wegen Z 2
12	abwärts	Abspaltung (Teil-)Betrieb der Tochter auf Enkel mit Anteilsgewährung an die Muttergesellschaft ²⁾	X				Vermögensgegenstand	ja	nein	ja	nein, wegen Z 3
13	abwärts	Abspaltung (Teil-)Betrieb der Tochter auf Enkel mit Anteilsgewährung an die Muttergesellschaft ²⁾	X				Vermögensgegenstand	ja	nein	nein	ja
14	abwärts	Abspaltung (Teil-)Betrieb der Tochter auf Enkel mit Anteilsgewährung an die Muttergesellschaft ²⁾			X		Vermögensgegenstand	nein	ja	irrelevant	nein, wegen Z 2

Anmerkungen:

- Für diese Übersicht gelten die Ausführungen der Abschnitte 4.3.3.3. und 4.3.4.2.
- Für diese Übersicht wird unterstellt, dass das UmgrStG anzuwenden ist.

Fußnoten:

1) Der Gesellschafter erhält einen Vermögensgegenstand in Form von Gesellschaftsanteilen bzw einer Erhöhung des Buchwerts der Gesellschaftsanteile.

2) Ausgangsstruktur: Die M-GmbH hält 100 % an der T-GmbH und die T-GmbH hält 100 % an der E-GmbH.
Zielstruktur: Die M-GmbH hält 100 % an der T-GmbH und zB 10 % an der E-GmbH. Die T-GmbH hält 90 % an der E-GmbH.

Beispiel 1 – Aufwärts-Verschmelzung: Neubewertung iSd § 202 Abs. 1 UGB

Die T-GmbH soll auf die M-GmbH verschmolzen werden.

```

graph TD
    M[M-GmbH] --- T[T-GmbH]
    T --- B([Betrieb])
    style B stroke-dasharray: 5 5
    style T fill:#ffffcc
    linkStyle 0 stroke:#007bff,stroke-width:2px
        
```

Beteiligung T-GmbH	100	Stammkapital	100
	100		100

AV	100	EK	80
UV	150	FK	170
	250		250

Die stillen Reserven im Anlagevermögen der T-GmbH betragen 40, der Unternehmenswert der T-GmbH beläuft sich auf 210 (= beizulegender Wert), und der Körperschaftsteuersatz beträgt 25 %.

demonstratives url Bilanzbild der M-GmbH nach der Umgründung				demonstratives strl Bilanzbild der M-GmbH nach der Umgründung			
Firmenwert	100	Stammkapital	100	AV (T)	100	Stammkapital	100
AV (T)	140	Bilanzgewinn	110	UV (T)	150	Buchverlust	-20
UV (T)	150	FK (T)	170			FK (T)	170
		RSt latente Steuern	10		<u>250</u>		<u>250</u>
	<u>390</u>		<u>390</u>				

Berechnung des Geschäfts(Firmen)werts:

Eigenkapital der T-GmbH	80
+ stille Reserven im Anlagevermögen	40
- Rückstellung latente Steuern	-10
	<u>110</u>
beizulegender Wert	210
	-110
Geschäfts(Firmen)wert	<u>100</u>

Berechnung der latenten Steuern:

Da im vorliegenden Fall ein Betrieb umgegründet wird, müssen Steuerlatenzen grundsätzlich angesetzt werden (siehe Abschnitt 4.3.1).

url (Buch-)Wert	140
strl Buchwert	<u>100</u>
temporäre Differenz	<u>40</u> (entspricht den stillen Reserven im Anlagevermögen)
davon latente Steuern	<u>10</u>

Latente Steuern sind nicht zu berücksichtigen, soweit sie aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts(Firmen)werts entstehen (§ 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 UGB).

url Firmenwert	100
strl Wert	<u>0</u>
temporäre Differenz	<u>100</u>

ENTWURF

Beispiel 2 – Aufwärts-Verschmelzung: Buchwertfortführung – Buchgewinn

M-GmbH T-GmbH Betrieb		Schlussbilanz der M-GmbH			
		Beteiligung T-GmbH	80	Stammkapital	35
				geb KapRL	45
			<u>80</u>		<u>80</u>
url Schlussbilanz der T-GmbH		strl Schlussbilanz der T-GmbH			
AV	110	EK	110	AV	50
UV	150	so FK	135	UV	150
		RSt latente Steuern	15		
	<u>260</u>		<u>260</u>		<u>200</u>
					<u>200</u>
url Buchwert			110		
strl Buchwert			50		
temporäre Differenz			<u>60</u>		
darauf latente Steuern			<u>15</u>		

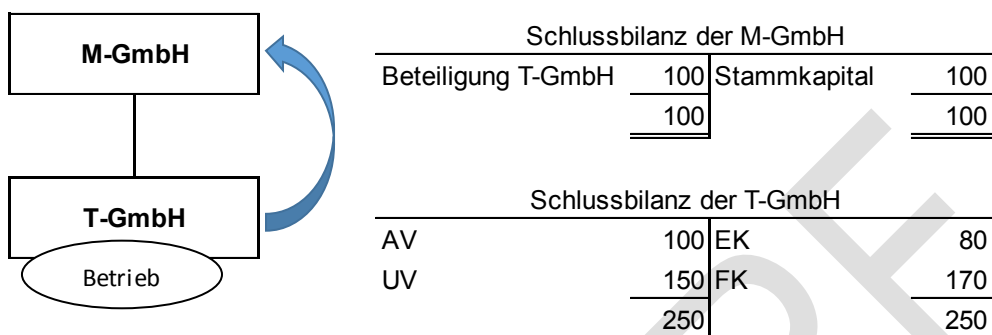
Die stillen Reserven im Anlagevermögen der T-GmbH betragen 40, der Unternehmenswert der T-GmbH beläuft sich auf 210 (= beizulegender Wert), und der Körperschaftsteuersatz beträgt 25 %.

demonstratives url Bilanzbild				demonstratives strl Bilanzbild			
der M-GmbH nach der Umgründung				der M-GmbH nach der Umgründung			
AV (T)	110	Stammkapital	35	AV (T)	50	Stammkapital	35
UV (T)	150	geb KapRL	45	UV (T)	150	geb KapRL	45
		Bilanzgewinn	30			Buchverlust	-15
		RSt latente Steuern	15			FK (T)	135
		FK (T)	135		<u>200</u>		<u>200</u>
	<u>260</u>		<u>260</u>				

Da im vorliegenden Fall ein Betrieb übernommen/umgegründet wird, greift die Ausnahme § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB nicht, und es werden grundsätzlich Steuerlatenzen angesetzt (unabhängig von der Erfolgswirksamkeit oder Erfolgsneutralität der Umgründung); allerdings stellen § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 1 und 3 UGB mögliche Ausnahmen von diesem Grundsatz dar (siehe Abschnitt 4.3.1).

Sofern schon vor der Umgründung zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerlichen Buchwerten Differenzen bestehen, sind die daraus resultierenden Steuerlatenzen unter den Voraussetzungen von § 198 Abs. 9 und 10 UGB bereits beim übertragenden Rechtsträger bilanziell zu erfassen.

**Beispiel 3 – Aufwärts-Verschmelzung: modifizierte Buchwertfortführung iSd § 202
Abs. 2 Z 2 und 3 UGB**



Der Unternehmenswert der T-GmbH beläuft sich auf 210 (= beizulegender Wert), und der Körperschaftsteuersatz beträgt 25 %.

Variante 1: Die stillen Reserven im Anlagevermögen betragen 40

demonstratives url Bilanzbild der M-GmbH nach der Umgründung				demonstratives strl Bilanzbild der M-GmbH nach der Umgründung			
AV (T)	100	Stammkapital	100	AV (T)	100	Stammkapital	100
Umgr.-MW	26,67	FK (T)	170	UV (T)	150	Buchverlust	-20
UV (T)	150	RSt latente Steuern	6,67			FK (T)	170
	<u>276,67</u>		<u>276,67</u>		<u>250</u>		<u>250</u>

1) Ermittlung des Buchverlusts

Nettovermögen der T-GmbH	80
Buchwert der Beteiligung an der T-GmbH bei der M-GmbH	100
Buchverlust	<u>-20</u>

2) iterative Ermittlung der latenten Steuern vom Buchverlust

20	75%
26,67	100%
<u>6,67</u>	latente Steuern – sind als Rückstellung zu passivieren

Gemäß § 202 Abs. 2 Z 2 und 3 UGB besteht ein Wahlrecht zur Aktivierung des Buchverlusts als Umgründungsmehrwert. Der Umgründungsmehrwert beträgt insgesamt 26,67.

3) Berechnung der temporären Differenz

url Buchwert des Umgründungsmehrwerts	26,67
strl Buchwert	0
temporäre Differenz	<u>26,67</u>

Variante 2: Die stillen Reserven im Anlagevermögen betragen 22

demonstratives url Bilanzbild der M-GmbH nach der Umgründung				demonstratives strl Bilanzbild der M-GmbH nach der Umgründung			
AV (T)	100	Stammkapital	100	AV (T)	100	Stammkapital	100
Umgr.-MW	22	FK (T)	170	UV (T)	150	Buchverlust	-20
FW	3,5	RSt latente Steuern	5,5			FK (T)	170
UV (T)	150				<u>250</u>		<u>250</u>
	<u>275,5</u>		<u>275,5</u>				

1) Ermittlung des Buchverlusts

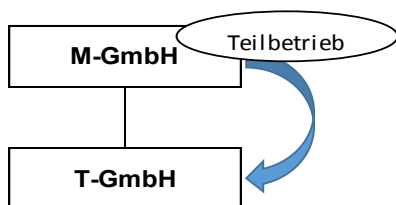
Nettovermögen der T-GmbH	80
Buchwert der Beteiligung an der T-GmbH bei der M-GmbH	100
Buchverlust	<u>-20</u>

2) Die iterative Ermittlung der latenten Steuern vom Buchverlust ist nicht vollständig möglich, weil die stillen Reserven nur 22 betragen und der Umgründungsmehrwert daher maximal 22 betragen kann.

stille Reserven im Anlagevermögen	22
	<u>5,5</u> passive latente Steuern (25 %)
aktivierte stille Reserven im Anlagevermögen	22
passive latente Steuern	-5,5
Differenz	16,5
Buchverlust	-20
verbleibender Buchverlust	<u>-3,5</u>

Der Restbetrag darf als Firmenwert angesetzt werden. Der Firmenwert beträgt daher 3,5.

Beispiel 4 – Abwärts-Umgründung eines Teilbetriebs mit Buchgewinn



Schlussbilanz der M-GmbH			
Beteiligung T-GmbH	100	Stammkapital	35
AV Teilbetrieb	80	KapRL	65
UV	70	FK Teilbetrieb	30
		so FK	120
	<u>250</u>		<u>250</u>

Die stillen Reserven im Anlagevermögen des Teilbetriebs belaufen sich auf 20. Der beizulegende Wert des Teilbetriebs beträgt 120 und der Körperschaftsteuersatz 25 %.

Schlussbilanz der T-GmbH			
UV	80	Stammkapital	35
		geb KapRL	45
	<u>80</u>		<u>80</u>

Übernehmender Rechtsträger:

a) Neubewertung – § 202 Abs. 1 UGB

demonstratives url Bilanzbild der T-GmbH nach der Umgründung			
FW	55	Stammkapital	35
AV Teilbetrieb	100	geb KapRL	45
UV	80	ungeb KapRL	120
		FK Teilbetrieb	30
		RSt latente Steuern	5
	<u>235</u>		<u>235</u>

demonstratives strl Bilanzbild der T-GmbH nach der Umgründung			
AV Teilbetrieb	80	Stammkapital	35
UV	80	geb KapRL	45
		ungeb KapRL	50
		FK TB	30
	<u>160</u>		<u>160</u>

Berechnung des Geschäfts(Firmen)werts:

Buchwert Teilbetrieb	50
+ stille Reserven im Anlagevermögen	20
- Rückstellung für latente Steuern	-5
	<u>65</u>
beizulegender Wert des Teilbetriebs	120
	<u>-65</u>
Geschäfts(Firmen)wert	<u>55</u>

Da im vorliegenden Fall ein Teilbetrieb umgegründet wird, müssen Steuerlatenzen angesetzt werden (siehe Abschnitt 4.3.1).

b) Buchwertfortführung – § 202 Abs. 2 Z 1 UGB

demonstratives url Bilanzbild der T-GmbH nach der Umgründung				demonstratives strl Bilanzbild der T-GmbH nach der Umgründung			
AV Teilbetrieb	80	Stammkapital	35	AV Teilbetrieb	80	Stammkapital	35
UV	80	geb KapRL	45	UV	80	geb KapRL	45
		ungeb KapRL	50			ungeb KapRL	50
		FK Teilbetrieb	30			FK Teilbetrieb	30
	<u>160</u>		<u>160</u>		<u>160</u>		<u>160</u>

Übertragender Rechtsträger:

Da im vorliegenden Beispiel angenommen wird, dass die Bedingungen in § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB erfüllt sind, sind beim übertragenden Rechtsträger keine latenten Steuern auf den Beteiligungsansatz für das Tochterunternehmen zu bilden.

Variante 1 – Tausch mit Aufdeckung der stillen Reserven:

Aus der Sicht der übertragenden Gesellschaft liegt in der aus der Vermögensübertragung resultierenden Wertänderung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft ein tauschändlicher Vorgang vor. Das eingebrachte Vermögen ist daher nach den für den Tausch entwickelten Grundsätzen zu bewerten.

Der Beteiligungsansatz für den übernehmenden Rechtsträger wird um den beizulegenden Wert des übertragenen Vermögens erhöht. Die Differenz zwischen dem abgegangenen Buchwert und dem zu aktivierenden beizulegenden Wert stellt einen Gewinn dar.

demonstratives url Bilanzbild der M-GmbH nach der Umgründung				demonstratives strl Bilanzbild der M-GmbH nach der Umgründung			
Beteiligung T-GmbH	220	Stammkapital	35	Beteiligung T-GmbH	150	Stammkapital	35
UV	70	KapRL	65	UV	70	KapRL	65
		Bilanzgewinn	70			Buchgewinn	0
		so FK	120			so FK	120
	<u>290</u>		<u>290</u>		<u>220</u>		<u>220</u>

Variante 2 – Tausch mit Buchwertfortführung:

Es kommt zu einer Erhöhung des Buchwerts der Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft um den positiven Saldo der Buchwerte des übertragenen Vermögens.

demonstratives url Bilanzbild der M-GmbH nach der Umgründung				demonstratives strl Bilanzbild der M-GmbH nach der Umgründung			
Beteiligung T-GmbH	150	Stammkapital	35	Beteiligung T-GmbH	150	Stammkapital	35
UV	70	KapRL	65	UV	70	KapRL	65
		Bilanzgewinn	0			Buchgewinn	0
		so FK	120			so FK	120
	<u>220</u>		<u>220</u>		<u>220</u>		<u>220</u>

Beispiel 5 – Übertragung eines einzelnen Vermögensgegenstandes im Rahmen einer formalrechtlichen Umgründung – Aufwärts-Verschmelzung mit Buchverlust

M-GmbH T-GmbH ↪		Schlussbilanz der M-GmbH			
		Beteiligung T-GmbH	100	Stammkapital	35
				KapRL	65
			<u>100</u>		<u>100</u>
		Schlussbilanz der T-GmbH			
		Immobilie	80	EK	80
			<u>80</u>		<u>80</u>

Der Verkehrswert der Immobilie beträgt 300 und der Körperschaftsteuersatz 25 %.

a) Neubewertung – § 202 Abs. 1 UGB

demonstratives url Bilanzbild der M-GmbH nach der Umgründung					
Immobilie (T)	300	Stammkapital	35		
		KapRL	65		
		Bilanzgewinn	145		
		RSt latente Steuern	55		
	<u>300</u>		<u>300</u>		

Da im vorliegenden Fall die Übertragung eines einzelnen Vermögensgegenstandes im Rahmen einer Aufwärts-Umgründung mit Neubewertung zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führt und somit das bilanzielle Ergebnis vor Steuern zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles beeinflusst wird, ist die Bedingung in § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. b UGB nicht erfüllt, und die Ausnahme in § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB greift nicht. Es sind daher grundsätzlich latente Steuern zu berücksichtigen (siehe Abschnitt 4.3.1).

Berechnung der latenten Steuern auf die temporäre Differenz der Immobilie:

url Buchwert	300	Verschmelzungsgewinn	200
strl Buchwert	80	abzügl RSt latente Steuern	-55
temporäre Differenz	<u>220</u>	Jahresüberschuss	<u>145</u>
davon latente Steuern	<u>55</u>		

b) Modifizierte Buchwertfortführung – § 202 Abs. 2 Z 2 UGB

demonstratives url Bilanzbild der M-GmbH
nach der Umgründung

Immobilie (T)	80	Stammkapital	35
Umgr.-MW	20	KapRL	65
	<u>100</u>		<u>100</u>

In diesem Fall greift die Ausnahme gemäß § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB, weil ein einzelner Vermögensgegenstand erworben wird und es zu keiner Beeinflussung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern oder des zu versteuernden Ergebnisses kommt (siehe Abschnitt 4.3.1).

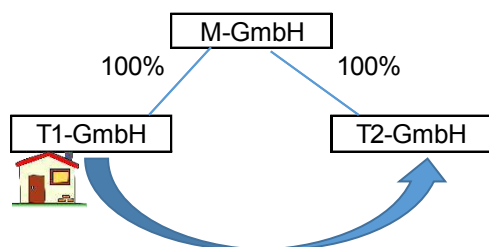
c) Buchwertfortführung – § 202 Abs. 2 Z 1 UGB

demonstratives url Bilanzbild der M-GmbH
nach der Umgründung

Immobilie (T)	80	Stammkapital	35
		KapRL	65
		Bilanzverlust	-20
	<u>80</u>		<u>80</u>

In diesem Fall greift die Ausnahme § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB nicht, weil es zu einer Beeinflussung des bilanziellen Ergebnisses kommt (siehe Abschnitt 4.3.1).

Beispiel 6 – Übertragung eines einzelnen Vermögensgegenstandes im Rahmen einer formalrechtlichen Umgründung – Seitwärts-Verschmelzung



Schlussbilanz der M-GmbH			
Beteiligung T1-GmbH	100	Stammkapital	200
Beteiligung T2-GmbH	100		
	<u>200</u>		<u>200</u>

Schlussbilanz der T1-GmbH			
Immobilie	80	Stammkapital	80
	<u>80</u>		<u>80</u>

Der Verkehrswert der Immobilie beträgt 300 (= beizulegender Wert der T1-GmbH) und der Körperschaftsteuersatz 25 %.

Schlussbilanz der T2-GmbH			
AV	100	Stammkapital	100
	<u>100</u>		<u>100</u>

Übernehmender Rechtsträger:

a) Neubewertung – § 202 Abs. 1 UGB

demonstratives url Bilanzbild der T2-GmbH nach der Umgründung			
so AV (T2)	100	Stammkapital	100
Immobilie (T1)	300	KapRL	300
	<u>400</u>		<u>400</u>

In diesem Fall ist die Bedingung § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. a UGB erfüllt, weil ein einzelner Vermögensgegenstand erworben wird (siehe Abschnitt 4.3.1).

Weiters kommt es im vorliegenden Fall beim übernehmenden Rechtsträger zwar zu einer Erhöhung des Eigenkapitals (Erhöhung der Kapitalrücklagen gemäß § 229 Abs. 2 Z 5 UGB); diese Erhöhung beeinflusst aber zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis noch das zu versteuernde Ergebnis. Die Bedingungen in § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 lit. a und b UGB sind daher erfüllt, und die Ausnahme in § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 2 UGB ist anwendbar.

b) Buchwertfortführung – § 202 Abs. 2 UGB

demonstratives url Bilanzbild der T2-GmbH
nach der Umgründung

AV (T2)	100	Stammkapital	100
Immobilie (T1)	80	KapRL	80
	<u>180</u>		<u>180</u>

Siehe dazu die Ausführungen zur Neubewertung oben.

Übertragender Rechtsträger:

Der übertragende Rechtsträger geht in diesem Fall unter.

Auswirkungen auf die M-GmbH:

Da im vorliegenden Beispiel angenommen wird, dass die Bedingungen in § 198 Abs. 10 Satz 3 Z 3 UGB erfüllt sind, sind beim Mutterunternehmen keine latenten Steuern auf den Beteiligungsansatz für das Tochterunternehmen anzusetzen.

Variante 1 – Tausch mit Aufdeckung der stillen Reserven:

Gemäß KFS/RL 25, Rz 126 liegt beim Gesellschafter der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft hinsichtlich der Anteile an den beiden Gesellschaften ein tauschähnlicher Vorgang vor. Nach den für den Tausch geltenden Grundsätzen ist der beizulegende Wert der untergehenden Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft auf die Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft zu übertragen.

Der Unterschiedsbetrag zwischen dem beizulegenden Wert und dem Buchwert der untergehenden Beteiligung ist in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen.

demonstratives url Bilanzbild der M-GmbH nach der Umgründung				demonstratives strl Bilanzbild der M-GmbH nach der Umgründung			
Beteiligung T2-GmbH	400	Stammkapital	200	Beteiligung T2-GmbH	200	Stammkapital	200
		Bilanzgewinn	200			Bilanzgewinn	0
	<u>400</u>		<u>400</u>		<u>200</u>		<u>200</u>

Variante 2 – Tausch mit Buchwertfortführung:

Im Hinblick darauf, dass dem Tausch eine Umgründung zugrunde liegt, ist es zulässig, den Buchwert der Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft auf die Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft zu übertragen.

demonstratives url Bilanzbild der M-GmbH nach der Umgründung				demonstratives strl Bilanzbild der M-GmbH nach der Umgründung			
Beteiligung T2-GmbH	200	Stammkapital	200	Beteiligung T2-GmbH	200	Stammkapital	200
	<u>200</u>		<u>200</u>		<u>200</u>		<u>200</u>