

Latente Steuern nach dem Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014)

FH Campus Wien
25. Oktober 2016

Vorstellung Martin Schereda



MMag. Dr. Martin Schereda
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Tel 01 / 311 26 26 - 990
martin.schereda@austin-bfp.at

Tätigkeiten:

- Geschäftsführer bei Austin | BFP
- Fachautor und Fachvortragender
- Mitglied des Fachsenates für Unternehmensrecht und Revision

Schwerpunkte:

- Rechnungslegung
- Gutachten
- Due Diligence
- Unternehmensbewertungen
- Jahres- und Konzernabschlussprüfungen

Ausbildung:

- Prüfung zum allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen
- Prüfung zum Wirtschaftsprüfer
- Prüfung zum Steuerberater
- Doktoratsstudium Wirtschaftsrecht
- Diplomstudium Rechtswissenschaften
- Diplomstudium Betriebswirtschaft
- HTL für EDV und Organisation

Agenda

- Wesen der latenten Steuern
- Konzepte (Timing versus Temporary Approach)
- Kurzdarstellung latente Steuern im UGB vor dem RÄG 2014
- Latente Steuern im UGB nach dem RÄG 2014
 - Ansatz und Ausweis von latenten Steuern im Jahresabschluss
 - Latente Steuern aus Verlustvorträgen
 - Bewertung latenter Steuern
 - Ausnahmen von der Ansatzpflicht latenter Steuern
 - Anhangsangaben
 - Übergangsvorschriften iZm dem RÄG 2014

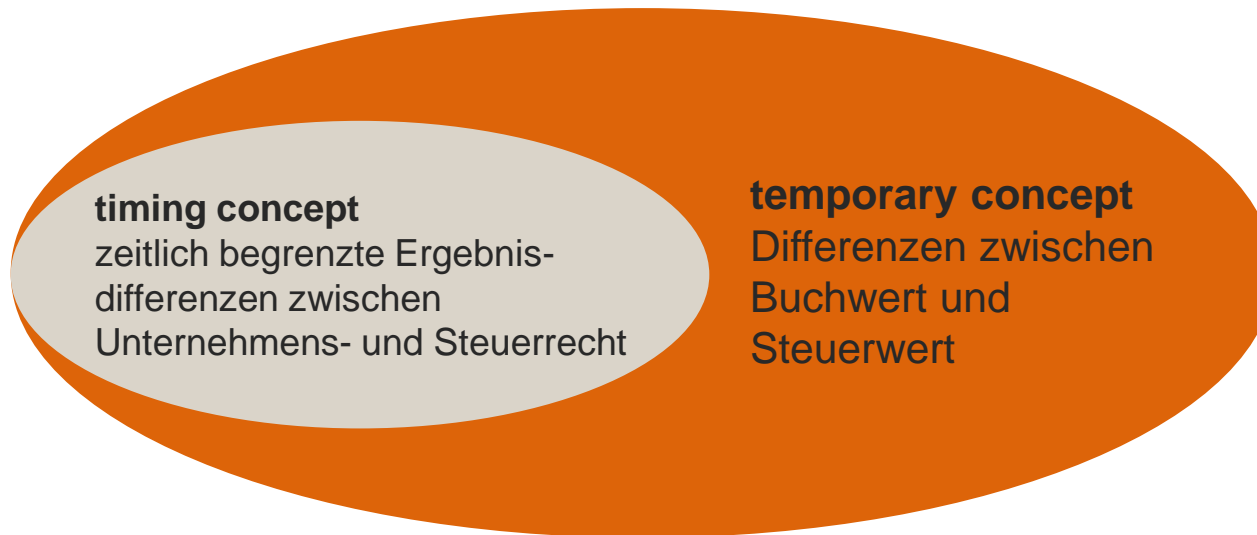
Wesen der latenten Steuern

- Der zu entrichtende, effektive Steueraufwand, der sich auf Basis der steuerlichen Bemessungsgrundlage ergibt, kann sich von dem „fiktiven Steueraufwand“, der sich bei Besteuerung des unternehmensrechtlichen Gewinns ergeben würde, unterscheiden.
 - Steuerlatenzen resultieren aus dem **Unterschied zwischen steuerrechtlichen und unternehmensrechtlichen Wertansätzen**.
- **Zielsetzung der Bilanzierung latenter Steuern**
 - periodengerechter Ausweis von Steueraufwendungen und -erträgen des bilanzierenden Unternehmens
 - zutreffender Ausweis der Vermögenslage des bilanzierenden Unternehmens

Konzepte zur Bilanzierung latenter Steuern (1)

- „**timing concept**“
 - Erfassung aller **Ergebnisdifferenzen**, die sich sowohl bei ihrem Entstehen als auch bei ihrer Umkehrung in der GuV niederschlagen und die in Zukunft steuerbe- bzw -entlastend wirken
- „**temporary concept**“
 - Erfassung aller **Differenzen zwischen dem Buchwert und dem Steuerwert** von Vermögenswerten bzw von Schulden, die in Zukunft steuerbe- bzw -entlastend wirken
 - Entscheidend für den Ansatz latenter Steuern sind künftige steuerliche Be- und Entlastungen aus Differenzen in Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten, die sich aus Ansatz- und Bewertungsunterschieden zwischen UGB und Steuerrecht ergeben und die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder ausgleichen, unabhängig davon, ob die Differenzen **erfolgswirksam oder erfolgsneutral** entstanden sind.
 - Berücksichtigung auch sog **quasi-permanenter Differenzen**, dh solcher Differenzen, deren Umkehrzeitpunkt noch nicht exakt feststeht, sondern von unternehmerischen Dispositionen (zB einer Veräußerung des Vermögensgegenstandes) abhängt

Konzepte zur Bilanzierung latenter Steuern (2)



Zeitlich begrenzte Ergebnisdifferenzen des „timing concepts“ sind stets auch Differenzen des „temporary concepts“.

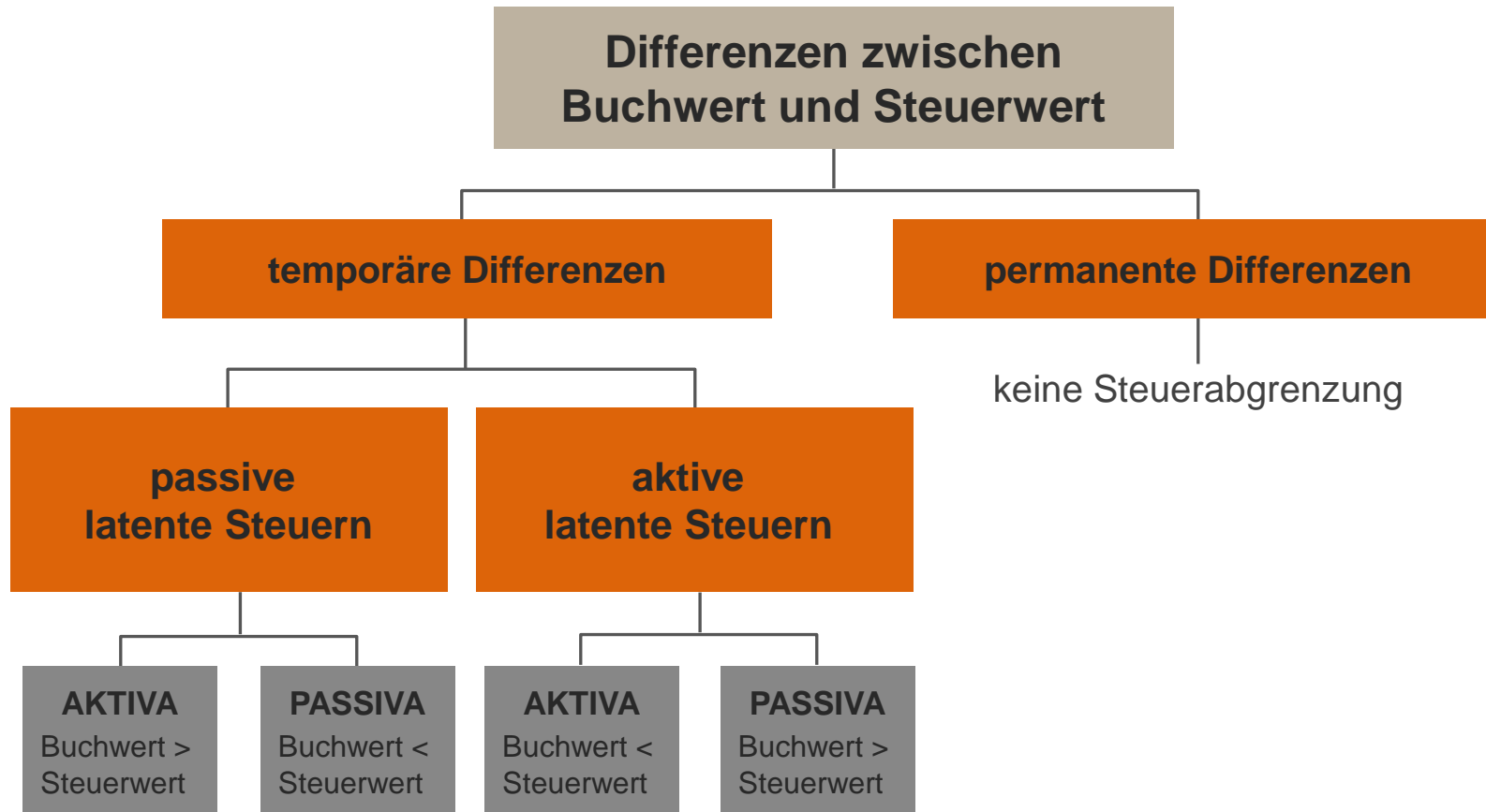
Latente Steuern im UGB vor dem RÄG 2014

- Die Bilanzierung latenter Steuern erfolgte GuV-orientiert auf Basis des „**timing concepts**“.
 - Zeitlich begrenzte Differenzen zwischen dem unternehmensrechtlichen und dem steuerrechtlichen Ergebnis lösen die Bilanzierung latenter Steuern aus.
 - keine Erfassung latenter Steuern für quasi-permanente Differenzen und für erfolgsneutral entstandene Differenzen, die bspw aus Umgründungen resultieren
- **Passivierungspflicht** für passive latente Steuern in Form einer Rückstellung
- **Aktivierungswahlrecht** für aktive latente Steuern als Abgrenzungsposten, unabhängig von der Unternehmensgröße (Pflicht-Anhangsangabe bei mittelgroßen/großen Gesellschaften)
- **kein Ansatz** von latenten Steuern auf **steuerliche Verlustvorträge**

Latente Steuern im UGB nach dem RÄG 2014 (1)

- Die Bilanzierung latenter Steuern erfolgt bilanzorientiert auf Basis des „**temporary concepts**“.
 - umfassende konzeptionelle Änderung vom GuV-orientierten „timing concept“ hin zum international üblichen bilanzorientierten „temporary concept“
 - Für den Ansatz latenter Steuern ist es grundsätzlich unerheblich, ob die zugrunde liegenden Differenzen erfolgswirksam oder erfolgsneutral entstanden sind (vorbehaltlich der Sondernormen des § 198 Abs 10 UGB).
 - Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU („Rechnungslegungsrichtlinie“)
 - Anpassung der Regelungen zur Bilanzierung latenter Steuern nach dem Vorbild des § 274 dHGB
 - weitgehende Angleichung der Regelungen zur Bilanzierung latenter Steuern an IAS 12 „Ertragsteuern“

Latente Steuern im UGB nach dem RÄG 2014 (2)



Latente Steuern im UGB nach dem RÄG 2014 (3)

- **latente Steuern im Jahresabschluss**

- § 198 Abs 9 und 10 UGB: Ansatz und Bewertung von latenten Steuern
- § 235 Abs 2 UGB: Ausschüttungssperre iZm aktiven latenten Steuern
- § 238 Abs 1 Z 3 UGB: Anhangangaben

- **latente Steuern im Konzernabschluss**

- § 258 UGB

- **Übergangsvorschriften iZm dem RÄG 2014**

- § 906 Abs 28, 33 und 34 UGB

- Entwurf für die **AFRAC-Stellungnahme 30 Latente Steuern im Jahresabschluss** vom Juli 2016

- soll KFS RL 15 „Steuerabgrenzung im Einzelabschluss und im Konzernabschluss“ und KFS RL 22 „Bilanzierung und Berichterstattung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung“ ersetzen

Ansatz von latenten Steuern im Jahresabschluss

- **Passivierungspflicht** für passive latente Steuern als Rückstellung
 - Das Passivierungswahlrecht für Rückstellungen von untergeordneter Bedeutung gemäß § 198 Abs 8 Z 3 UGB gilt nicht.
- **Aktivierungspflicht** für aktive latente Steuern für mittelgroße und große Gesellschaften iSd § 189 Abs 1 Z 1 und 2 lit a UGB als aktivseitiger Sonderposten eigener Art
 - Für kleine Gesellschaften besteht ein Aktivierungswahlrecht verbunden mit der verpflichtenden Aufschlüsselung der unverrechneten Be- und Entlastungen im Anhang.
- **Grundsatz der Gesamtdifferenzenbetrachtung**
 - Sämtliche temporären Differenzen sind bei einer sich daraus insgesamt ergebenden Steuerbe- oder -entlastung für die Ermittlung der latenten Steuern heranzuziehen.
 - **Saldierung von aktiven und passiven latenten Steuern**, soweit die Steuererstattungsansprüche und Steuerschulden gegenüber derselben Steuerbehörde bestehen
 - Unterschiedliche Fristigkeiten stehen einer Saldierung nicht entgegen.
 - **Ausschüttungssperre** für einen verbleibenden aktiven Saldo

Ausweis latenter Steuern im Jahresabschluss

- **Ausweis latenter Steuern in der Bilanz** im Rahmen der Gesamtdifferenzenbetrachtung
 - Sämtliche aus temporären Differenzen resultierenden aktiven und passiven Steuerlatenzen werden zusammengefasst und nur der Saldo hieraus wird ausgewiesen.
 - Ausweis eines nach der Saldierung verbleibenden künftigen Steuererstattungsanspruchs unter der durch das RÄG 2014 neu eingeführten Bilanzposition „**Aktive latente Steuern**“ (§ 224 Abs 2 D. UGB)
 - Die nach bisheriger Rechtslage bestehende Möglichkeit des Ausweises unter den sonstigen Forderungen bzw unter den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten kommt nicht mehr in Betracht.
 - Ausweis einer nach der Saldierung verbleibenden künftigen Steuerschuld unter den Rückstellungen als **Rückstellung für passive latente Steuern**
- **gesonderter Ausweis des Aufwands bzw Ertrags aus latenten Steuern in der GuV** innerhalb der „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“

Latente Steuern aus Verlustvorträgen (1)

- **Ansatzwahlrecht** von aktiven latenten Steuern für künftige steuerliche Ansprüche aus **steuerlichen Verlustvorträgen**
 1. in dem Ausmaß, in dem ausreichende passive Steuerlatenzen vorhanden sind (**Wahlrecht 1**)
 - zuerst **Saldierung** der passiven latenten Steuern mit den nicht auf steuerlichen Verlustvorträgen beruhenden aktiven latenten Steuern im Sinne einer Gesamtdifferenzenbetrachtung
 - Sofern nach dieser Saldierung **noch ausreichende passive latente Steuern** vorhanden sind, kann eine Saldierung des verbleibenden passiven Überhangs mit den auf steuerlichen Verlustvorträgen beruhenden aktiven latenten Steuern erfolgen.
 - Berücksichtigung der **75%igen Vortragsgrenze** iSd § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG (siehe Entwurf AFRAC 30, Rz 12)
 - Daher maximale Reduktion der passiven latenten Steuern auf 25%, dh eine Rückstellung für passive latente Steuern wird nur in geringerem Umfang gebildet
 - keine Möglichkeit der Ausübung des ersten Wahlrechts, wenn sich nach der Saldierung der passiven latenten Steuern mit den nicht auf steuerlichen Verlustvorträgen beruhenden aktiven latenten Steuern ein aktiver Überhang ergibt

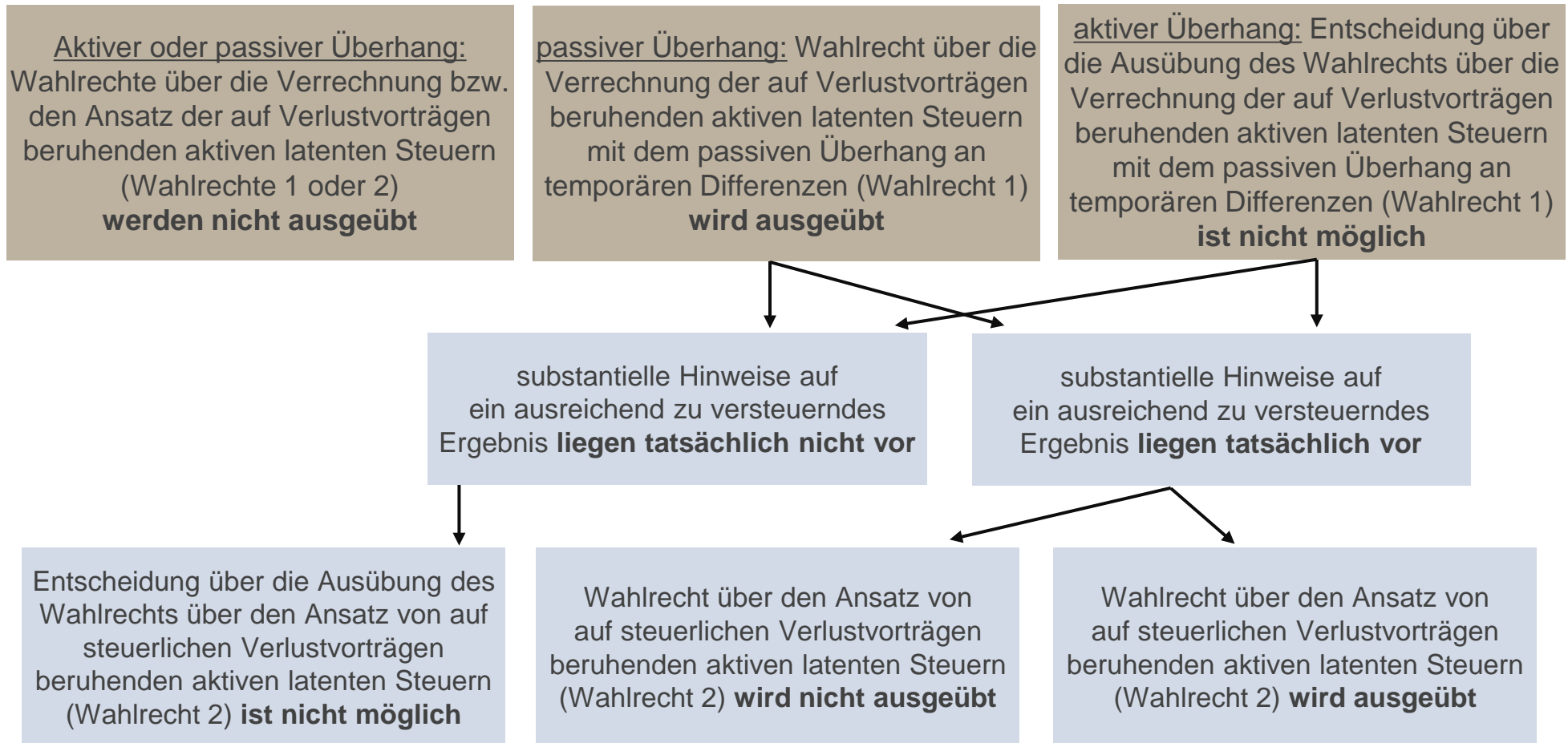
Latente Steuern aus Verlustvorträgen (2)

- **Ansatzwahlrecht** von aktiven latenten Steuern für künftige steuerliche Ansprüche aus **steuerlichen Verlustvorträgen**
 2. soweit überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass ein **ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft** zur Verfügung stehen wird, gegen das die Verlustvorträge verrechnet werden können (**Wahlrecht 2**)
 - Ein sich nach der Verrechnung mit passiven latenten Steuern ergebender, auf Verlustvorträgen beruhender aktiver Überhang darf **aktiviert** werden.
 - Bei der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit, ob ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, können nach den ErläutRV zum RÄG 2014 die in IAS 12.36 angeführten Kriterien herangezogen werden.
 - Für den Nachweis eines ausreichenden zukünftigen zu versteuernden Ergebnisses bedarf es idR einer aus der Unternehmensplanung abgeleiteten **Steuerplanungsrechnung**, an deren Verlässlichkeit hohe Anforderungen zu stellen sind.
 - Bei der Beurteilung, inwieweit eine tatsächliche künftige Verwertbarkeit der Verlustvorträge zu erwarten ist, ist das **Vorsichtsprinzip** zu beachten.

Latente Steuern aus Verlustvorträgen (3)

- **Ansatzwahlrecht** von aktiven latenten Steuern für künftige steuerliche Ansprüche aus **steuerlichen Verlustvorträgen**
 - § 274 Abs 1 vierter Satz dHGB: „*Steuerliche Verlustvorträge sind bei der Berechnung aktiver latenter Steuern in Höhe der innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen.*“
 - Im Gegensatz zur Umsetzung der Rechnungslegungsrichtlinie in Deutschland sieht § 198 Abs 9 dritter Satz UGB **keine zeitlichen Grenzen** für die Verlustverrechnung vor.
 - Die Definition des **Prognosezeitraums** für die Abschätzung der Wahrscheinlichkeit der Verlustverwertung liegt somit **im Ermessen** des bilanzierenden Unternehmens.
 - Auf die speziellen Gegebenheiten des Unternehmens, insbesondere die Ergebnislage und deren Volatilität der vorangegangenen Jahre, sowie auf die Branchenzugehörigkeit uÄ wird Rücksicht zu nehmen sein.
 - Zeitlich befristete Verlustvorträge, die vor Eintritt der Steuerpflicht bereits verfallen sind, dürfen bei der Ermittlung der aktiven latenten Steuern nicht berücksichtigt werden (siehe Entwurf AFRAC 30, Erläuterungen zu Rz 12)

Entscheidungsbaum – latente Steuern auf Verlustvorträge bei aktivem/passivem Überhang an temporären Differenzen



Quelle: Entwurf für die AFRAC-Stellungnahme 30 Latente Steuern im Jahresabschluss, S 55f.

Bewertung latenter Steuern

- Die **Bewertung der Steuerabgrenzung** ergibt sich aus der Höhe der voraussichtlichen Steuerbe- und -entlastung nachfolgender Geschäftsjahre.
 - Für die Beurteilung der voraussichtlichen Steuerbe- und -entlastung der nachfolgenden Geschäftsjahre ist grundsätzlich eine **Prognose der steuerlichen Ergebnisse in den nachfolgenden Geschäftsjahren** erforderlich.
 - Berücksichtigung von Umkehrwirkungen aus sämtlichen temporären Differenzen
 - Beachtung des Vorsichtsprinzips
 - **Passive latente Steuern** als Ergebnis der Gesamtdifferenzenbetrachtung sind folglich grundsätzlich anzusetzen, da hier eine voraussichtliche Steuerbelastung idR unterstellt werden kann.
 - Für den Ansatz **aktiver latenter Steuern** ist es erforderlich, dass in den nachfolgenden Geschäftsjahren mit hinreichender Wahrscheinlichkeit ausreichende steuerliche Ergebnisse zur voraussichtlichen Steuerentlastung prognostiziert werden (siehe Entwurf AFRAC 30, Rz 32).
 - Für aktive latente Steuern, die aus Verlustvorträgen resultieren, gelten die strengen Voraussetzungen des § 198 Abs 9 letzter Satz UGB.
- **Bewertung latenter Steuern** mit dem unternehmensindividuellen Steuersatz, der im Zeitpunkt der Umkehrung der temporären Differenz gelten wird
- **Abzinsungsverbot für latente Steuern**

Stetigkeitsgebot iZm latenten Steuern

- Das **Stetigkeitsgebot iSd § 201 Abs 2 Z 1 UGB** ist sowohl beim Ansatz als auch bei der Bewertung von latenten Steuern zu beachten.
 - Sowohl das Aktivierungswahlrecht für kleine Gesellschaften als auch das Wahlrecht zur Aktivierung latenter Steuern für künftige steuerliche Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen unterliegen dem Grundsatz der Stetigkeit.
 - Wird aus einer mittelgroßen oder großen Gesellschaft eine kleine Gesellschaft, ist im Jahr der erstmaligen Anwendung der Vorschriften für kleine Gesellschaften über das Ansatzwahlrecht für aktive latente Steuern zu entscheiden (siehe Entwurf AFRAC 30, Rz 22).
 - Ein Abweichen vom Grundsatz der Stetigkeit ist gemäß § 201 Abs 3 UGB nur bei Vorliegen begründeter Umstände zulässig.

Berechnungsschema für latente Steuern

Vermögensgegenstände und Schulden gemäß Unternehmensbilanz

+/- Wirtschaftsgüter und Schulden laut Steuerbilanz unter Berücksichtigung außerbilanzieller Hinzurechnungen und Kürzungen

= **Ansatz- und Bewertungsdifferenzen zwischen Unternehmens- und Steuerbilanz**

+/- permanente Differenzen, soweit sie zu einem Unterschied zwischen Unternehmens- und Steuerbilanz geführt haben

= **abzugsfähige bzw zu versteuernde temporäre Differenzen**

* Steuersatz

= **aktive bzw passive latente Steuern aus temporären Ansatz- und Bewertungsdifferenzen**

+ aktive latente Steuern auf Verlustvorträge in Höhe der vorhandenen passiven latenten Steuern

Wahlrecht

= **aktive bzw passive latente Steuern vor 2. Wahlrecht Verlustvorträge**

+ aktive latente Steuern auf Verlustvorträge, soweit überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft zur Verfügung stehen wird, gegen das die Verlustvorträge verrechnet werden können

Wahlrecht

= **zu bilanzierende aktive oder passive latente Steuern**

Quelle: Stückler, *Behandlung latenter Steuern nach dem RÄG 2014, in RdW 2015, S 258.*

Beispiel latente Steuern – PKW

- Die A-AG erwirbt am 1.1.2016 einen **PKW** um EUR 40.000 inkl 20 % USt und nimmt diesen noch am selben Tag in Betrieb. Die **unternehmensrechtliche Nutzungsdauer** beträgt **fünf Jahre** und die **steuerrechtliche Nutzungsdauer** beträgt **acht Jahre**. Der Steuersatz der A-AG beträgt 25 %.

Lösung:

	<i>UGB</i>	<i>Steuerrecht</i>	<i>temporäre Differenz</i>	<i>aktive latente Steuern</i>	<i>Veränderung latente Steuern</i>
<i>Buchwert bzw Steuerwert zum 1.1.2016</i>	40.000	40.000	0	0	-
<i>Buchwert bzw Steuerwert zum 31.12.2016</i>	32.000	35.000	3.000	750	+750
<i>Buchwert bzw Steuerwert zum 31.12.2017</i>	24.000	30.000	6.000	1.500	+750
<i>Buchwert bzw Steuerwert zum 31.12.2018</i>	16.000	25.000	9.000	2.250	+750
<i>Buchwert bzw Steuerwert zum 31.12.2019</i>	8.000	20.000	12.000	3.000	+750
<i>Buchwert bzw Steuerwert zum 31.12.2020</i>	0	15.000	15.000	3.750	+750
<i>Buchwert bzw Steuerwert zum 31.12.2021</i>	0	10.000	10.000	2.500	-1.250
<i>Buchwert bzw Steuerwert zum 31.12.2022</i>	0	5.000	5.000	1.250	-1.250
<i>Buchwert bzw Steuerwert zum 31.12.2023</i>	0	0	0	0	-1.250

Beispiel latente Steuern aus Verlustvorträgen – Wahlrecht 1

- Die A-AG hat zum 31.12.2016 **passive latente Steuern iHv EUR 500.000** und **aktive latente Steuern iHv EUR 300.000**, die alle aus einem bilanzpostenbezogenen Vergleich stammen. Nach Saldierung beträgt der Überhang an passiven latenten Steuern EUR 200.000. Darüber hinaus verfügt die Gesellschaft über **steuerliche Verlustvorträge** iHv EUR 1.600.000. Die **darauf entfallenden aktiven latenten Steuern** betragen bei einem Steuersatz von 25 % EUR 400.000.

*Lösung: Übt die A-AG das Aktivierungswahlrecht für steuerliche Verlustvorträge nicht aus, ist der Überhang an passiven latenten Steuern iHv EUR 200.000 gemäß § 198 Abs 9 UGB in eine **Rückstellung für passive latente Steuern** einzustellen.*

*Sofern das Aktivierungswahlrecht 1 für Verlustvorträge ausgeübt wird, ist zu prüfen, ob der zu aktivierende Betrag in den passiven latenten Steuern Deckung findet. Bei Abstellen auf den saldierten Betrag an passiven latenten Steuern iHv EUR 200.000 und unter Berücksichtigung der Verlustabzugsbegrenzung iSd § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG ist die **Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge** iHv EUR 150.000 (= EUR 200.000 * 75 %) möglich. Der Überhang an passiven latenten Steuern und die aktiven latenten Steuern aus Verlustvorträgen sind folglich zu einer **latenten Steuer iHv 50.000,00** zu saldieren. Liegen substantielle Hinweise vor, dass künftig ein ausreichend zu versteuerndes Ergebnis vorliegt, können darüber hinaus noch latente Steuern auf Verlustvorträge aktiviert werden (siehe Wahlrecht 2).*

Quelle: in Anlehnung an Stückler, Behandlung latenter Steuern nach dem RÄG 2014, in RdW 2015, S 259f und Häusler/Platzgummer, Latente Steuern iSd RÄG 2014: Überblick und ausgewählte Themen, in RWZ 2016, S 160f.

Beispiel latente Steuern aus Verlustvorträgen – Wahlrecht 2 (Angabe)

- Die A-AG hat zum 31.12.2016 **passive latente Steuern iHv EUR 500.000** und **aktive latente Steuern iHv EUR 300.000**, die alle aus einem bilanzpostenbezogenen Vergleich stammen. Nach Saldierung beträgt der Überhang an passiven latenten Steuern EUR 200.000. Darüber hinaus verfügt die Gesellschaft über **steuerliche Verlustvorträge** iHv EUR 1.600.000. Die **darauf entfallenden aktiven latenten Steuern** betragen bei einem Steuersatz von 25 % EUR 400.000. Die Prognoserechnung für die kommenden fünf Jahre zeigt folgende Entwicklung (in EUR):

Prognoserechnung	2017	2018	2019	2020	2021
url Ergebnis vor Steuern	1.000.000	800.000	1.000.000	1.000.000	800.000
Mehr-Weniger-Rechnung (MWR)	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000
Einkünfte	1.200.000	1.000.000	1.200.000	1.200.000	1.000.000

Quelle: in Anlehnung an Stückler, *Behandlung latenter Steuern nach dem RÄG 2014*, in *RdW 2015*, S 259f und Häusler/Platzgummer, *Latente Steuern iSd RÄG 2014: Überblick und ausgewählte Themen*, in *RWZ 2016*, S 160f.

Beispiel latente Steuern aus Verlustvorträgen – Wahlrecht 2 (Lösung)

Lösung:

Prognoserechnung	2017	2018	2019	2020	2021	Summe
url Ergebnis vor Steuern	1.000.000	800.000	1.000.000	1.000.000	800.000	
Mehr-Weniger-Rechnung (MWR)	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	
Einkünfte	1.200.000	1.000.000	1.200.000	1.200.000	1.000.000	
Verlustvorträge (75 %-Grenze)	-900.000	-700.000				-1.600.000
Einkommen	300.000	300.000	1.200.000	1.200.000	1.000.000	4.000.000
KÖSt	75.000	75.000	300.000	300.000	250.000	1.000.000

Bei entsprechend hohen erwarteten positiven unternehmensrechtlichen Ergebnissen können die steuerlichen Verlustvorträge in vollem Ausmaß während des Prognosezeitraums verwertet werden. Sofern das Aktivierungswahlrecht 2 für Verlustvorträge ausgeübt wird, kann die **Aktivierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge** daher iHv EUR 400.000 erfolgen. Der Überhang an passiven latenten Steuern iHv EUR 200.000 und die aktiven latenten Steuern aus Verlustvorträgen sind folglich zu einer **aktiven latenten Steuer iHv EUR 200.000** zu saldieren.

Quelle: in Anlehnung an Stückler, Behandlung latenter Steuern nach dem RÄG 2014, in RdW 2015, S 259f und Häusler/Platzgummer, Latente Steuern iSd RÄG 2014: Überblick und ausgewählte Themen, in RWZ 2016, S 160f.

Ausnahmen von der Ansatzpflicht latenter Steuern (1)

- **Bilanzierungsverbot für latente Steuern aus**
 1. dem **erstmaligen Ansatz eines Geschäfts(Firmen)wertes** im Jahresabschluss
 - Das Bilanzierungsverbot gilt nur für jenes Geschäftsjahr, in dem sich der Geschäftsfall ereignet hat, zB
 - asset deal oder
 - Einlage oder Zuwendung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs unter Ansatz des beizulegenden Werts gemäß § 202 Abs 1 UGB.
 - Das **Bilanzierungsverbot gilt nicht im Rahmen der Folgebewertung**. Temporäre Differenzen, die sich in den Geschäftsjahren nach dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts(Firmen)wertes (zB aus unterschiedlichen unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Nutzungsdauern des Geschäfts(Firmen)wertes) ergeben, sind folglich bei der Berechnung der latenten Steuern zu berücksichtigen.

Ausnahmen von der Ansatzpflicht latenter Steuern (2)

- **Bilanzierungsverbot für latente Steuern aus**
 2. **erfolgsneutral entstandenen temporären 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 und zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst wird
 - Beispiele:
 - Anschaffungsvorgänge, bei denen sich die unternehmensrechtlichen von den steuerlichen Anschaffungskosten unterscheiden
 - eingelegte Vermögensgegenstände, bei denen der unternehmensrechtliche und der steuerliche Einlagewert unterschiedlich ist (zB die Einlage von bestimmten Kapitalvermögen oder bestimmten Grundstücken gemäß § 6 Z 5 EStG)
 - die erfolgsneutrale Überführung von Betriebsvermögen aus einer ausländischen Betriebsstätte ins Inland

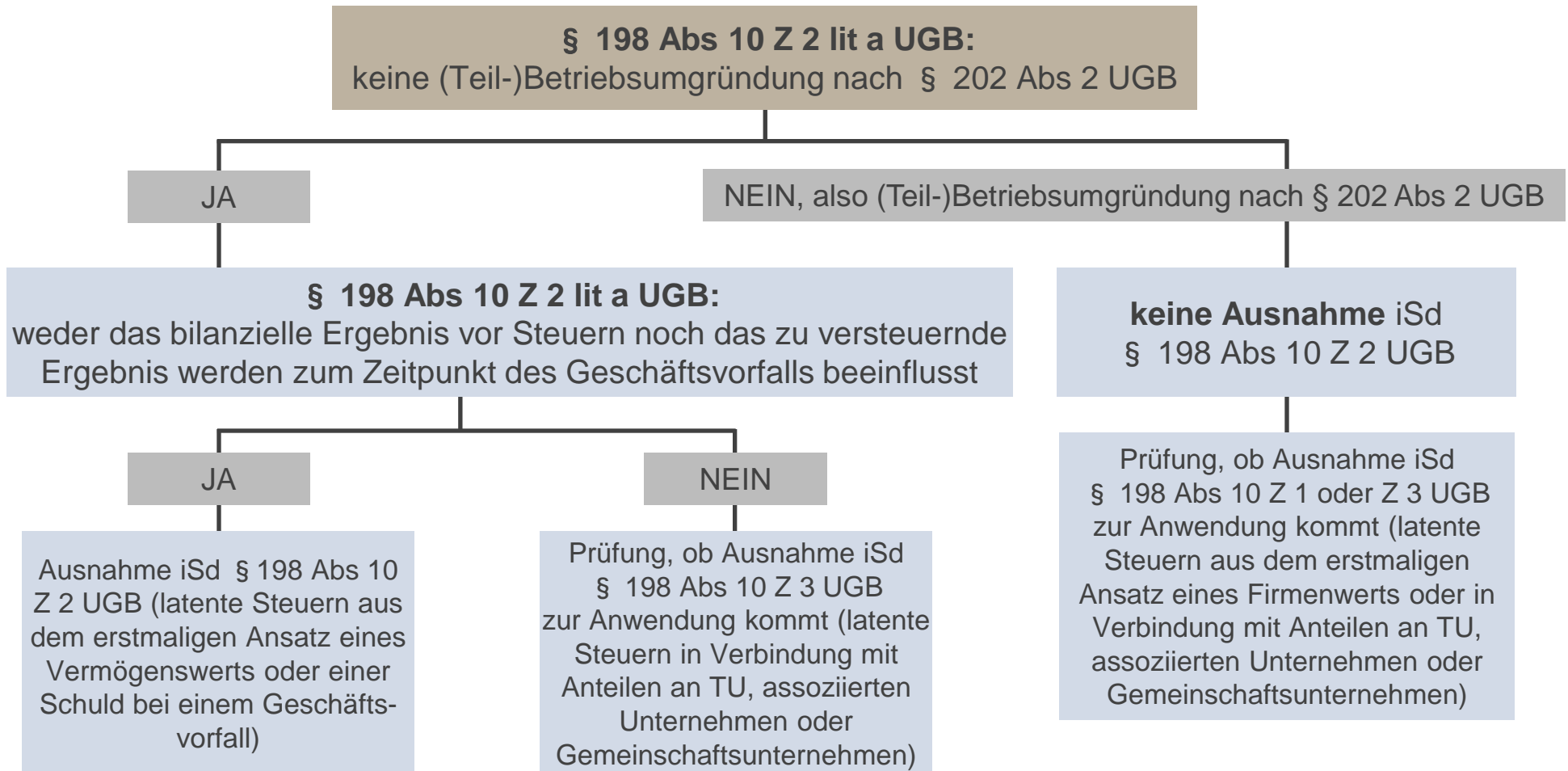
Ausnahmen von der Ansatzpflicht latenter Steuern (3)

- **Bilanzierungsverbot für latente Steuern aus**
 2. **erfolgsneutral entstandenen temporären 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 und zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst wird
 - Temporäre Differenzen, deren Ursache in Umgründungen oder in der Übernahme eines Betriebs oder Teilbetriebs liegen, fallen nicht unter die Befreiung des § 198 Abs 10 Z 2 UGB und müssen daher bei der Ermittlung der latenten Steuern berücksichtigt werden, zB
 - steuerrechtliche Buchwertfortführungspflicht nach den Vorschriften des UmgrStG vs unternehmensrechtliches Wahlrecht zur Neubewertung des übertragenen Vermögens mit dem beizulegenden Wert (§ 202 Abs 1 UGB)
 - unterschiedliche steuerrechtliche und unternehmensrechtliche Folgebewertungsregeln (zB unterschiedliche Nutzungsdauern)

Ausnahmen von der Ansatzpflicht latenter Steuern (4)

- **Bilanzierungsverbot für latente Steuern aus**
 3. **temporären Differenzen bei bestimmten Unternehmensanteilen**, wenn das beteiligte Unternehmen in der Lage ist, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenzen zu steuern und eine Auflösung der temporären Differenzen in absehbarer Zeit unwahrscheinlich ist
 - zB temporäre Differenzen in Verbindung mit
 - Anteilen an Tochterunternehmen iSd § 189a Z 7 UGB
 - Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen iSd § 262 Abs 1 UGB
 - Anteilen an assoziierten Unternehmen iSd § 198a Z 9 UGB
 - Nicht relevant ist, ob bzw wie die entsprechenden Unternehmen in einen ggf aufzustellenden Konzernabschluss einbezogen werden.
 - Nach Ansicht des AFRAC fallen auch Beteiligungen iSd § 189a Z 2 UGB unter den oben genannten Voraussetzungen unter die Ausnahme von der Ansatzpflicht gemäß § 198 Abs 10 Z 3 UGB (siehe Entwurf AFRAC 30, Rz 30 und Erläuterungen zu Rz 28 bis 30).

Entscheidungsbaum – Ausnahmen von der Ansatzpflicht latenter Steuern gemäß § 198 Abs 10 UGB



Quelle: Entwurf für die AFRAC-Stellungnahme 30 Latente Steuern im Jahresabschluss, S 57.

Beispiel latente Steuern iVm Geschäfts(Firmen)werten (1)

- Am 1.1.2016 erwirbt die A-GmbH den Tischlerbetrieb des B, der den Betrieb als Einzelunternehmen geführt hat. Hieraus resultiert ein **Geschäfts(Firmen)wert iHv TEUR 1.000**, während der steuerliche Buchwert des Geschäfts(Firmen)werts TEUR 900 beträgt. Unternehmensrechtlich wird der Geschäfts(Firmen)wert über 10 Jahre abgeschrieben; steuerrechtlich gemäß § 8 Abs 3 EStG über 15 Jahre. Der Steuersatz beträgt 25 %.

Lösung:

Aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts(Firmen)werts resultiert eine temporäre Differenz iHv TEUR 100. Es darf hierfür keine passive latente Steuer erfasst werden, da dies gemäß § 198 Abs 10 Z 1 UGB verboten ist.

Dieses Verbot des Ansatzes von latenten Steuern für die temporäre Differenz iHv TEUR 100 aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts(Firmen)werts wirkt auch in Folgeperioden. Dh, die temporäre Differenz iHv TEUR 100 ist weder im Jahr des erstmaligen Ansatzes des Geschäfts(Firmen)werts noch in Folgeperioden zu berücksichtigen.

Beispiel latente Steuern iVm Geschäfts(Firmen)werten (2)

- Am 1.1.2016 erwirbt die A-GmbH den Tischlerbetrieb des B, der den Betrieb als Einzelunternehmen geführt hat. Hieraus resultiert ein **Geschäfts(Firmen)wert iHv TEUR 1.000**, während der steuerliche Buchwert des Geschäfts(Firmen)werts TEUR 900 beträgt. Unternehmensrechtlich wird der Geschäfts(Firmen)wert über 10 Jahre abgeschrieben; steuerrechtlich gemäß § 8 Abs 3 EStG über 15 Jahre. Der Steuersatz beträgt 25 %.

Lösung (Fortsetzung):

In der Folge wird der Geschäfts(Firmen)wert unternehmensrechtlich über 10 Jahre planmäßig abgeschrieben. Steuerlich wird der Geschäfts(Firmen)wert hingegen über 15 Jahre abgeschrieben. Da das Verbot des Ansatzes latenter Steuern für die temporäre Differenz iHv TEUR 100 aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts(Firmen)werts auch in Folgeperioden wirkt, entsteht aus dem anteiligen unternehmensrechtlichen Buchwert iHv TEUR 810 (=TEUR 900 - TEUR 900/10 Jahre) und dem steuerlichen Buchwert iHv TEUR 840 eine temporäre Differenz iHv TEUR 30. Diese ist nicht durch den erstmaligen Ansatz des Geschäfts(Firmen)werts entstanden. Daher ist eine aktive latente Steuer iHv TEUR 7,5 zu berücksichtigen:

<i>strl Buchwert Geschäfts(Firmen)wert zum 31.12.2016</i>	<i>840</i>
<i>- anteiliger url Buchwert Geschäfts(Firmen)wert zum 31.12.2016</i>	<i>-810</i>
= temporäre Differenz	30
<i>* 25 % Steuersatz</i>	
= aktive latente Steuer	7,5

Beispiel latente Steuern – PKW Variante

- Die A-AG erwirbt am 1.1.2016 einen **PKW** um EUR 60.000 inkl 20 % USt und nimmt diesen noch am selben Tag in Betrieb. Die **unternehmensrechtliche Nutzungsdauer** beträgt **fünf Jahre** und die **steuerrechtliche Nutzungsdauer** beträgt **acht Jahre**. Der Steuersatz der A-AG beträgt 25 %.

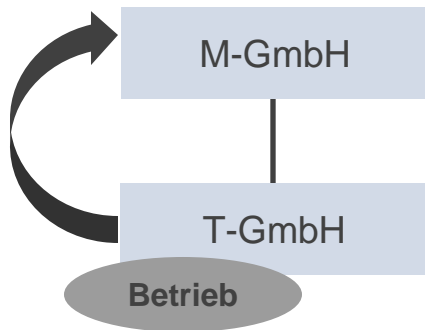
Lösung:

Bei unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten von EUR 60.000 und steuerlichen Anschaffungskosten von EUR 40.000 ist die Differenz von EUR -20.000 („Luxustangente“) aufgrund des Ansatzverbots gemäß § 198 Abs 10 Z 2 UGB weder im Zeitpunkt des Ansatzes noch in Folgeperioden für die Ermittlung der latenten Steuern zu berücksichtigen.

	UGB	Steuerrecht	temporäre Differenz	aktive latente Steuern	Veränderung latente Steuern
Buchwert bzw Steuerwert zum 1.1.2016	40.000	40.000	0	0	-
Buchwert bzw Steuerwert zum 31.12.2016	32.000	35.000	3.000	750	+750
Buchwert bzw Steuerwert zum 31.12.2017	24.000	30.000	6.000	1.500	+750
Buchwert bzw Steuerwert zum 31.12.2018	16.000	25.000	9.000	2.250	+750
Buchwert bzw Steuerwert zum 31.12.2019	8.000	20.000	12.000	3.000	+750
Buchwert bzw Steuerwert zum 31.12.2020	0	15.000	15.000	3.750	+750
Buchwert bzw Steuerwert zum 31.12.2021	0	10.000	10.000	2.500	-1.250
Buchwert bzw Steuerwert zum 31.12.2022	0	5.000	5.000	1.250	-1.250
Buchwert bzw Steuerwert zum 31.12.2023	0	0	0	0	-1.250

Beispiel Aufwärts-Verschmelzung einer 100%igen Tochtergesellschaft: Neubewertung iSd § 202 Abs 1 UGB (1)

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



Schlussbilanz der M-GmbH

Beteiligung T-GmbH	100	Stammkapital	100
	100		100

Schlussbilanz der T-GmbH

Anlagevermögen	100	Eigenkapital	80
Umlaufvermögen	150	Fremdkapital	170
	250		250

stille Reserven im Anlagevermögen iHv 40
 Unternehmenswert der T-GmbH iHv 210 (= beizulegender Wert)
 KÖSt-Satz 25 %

demonstratives url Bilanzbild M-GmbH nach der Umgründung

Firmenwert	100	Stammkapital	100
Anlagevermögen (T-GmbH)	140	Bilanzgewinn	110
Umlaufvermögen (T-GmbH)	150	FK (T-GmbH)	170
		RST passive lat Steuer	10
	390		390

demonstratives strl Bilanzbild M-GmbH nach der Umgründung

Anlagevermögen (T-GmbH)	100	Stammkapital	100
Umlaufvermögen (T-GmbH)	150	Buchverlust	-20
		FK (T-GmbH)	170
	250		250

Quelle: Entwurf für die AFRAC-Stellungnahme 30 Latente Steuern im Jahresabschluss, S 61.

Beispiel Aufwärts-Verschmelzung einer 100%igen Tochtergesellschaft: Neubewertung iSd § 202 Abs 1 UGB (2)

- **Berechnung Firmenwert:**

Eigenkapital der T-GmbH	80
+ stille Reserven im Anlagevermögen	40
- Rückstellung für passive latente Steuern	-10
<hr/>	
= neubewertetes Eigenkapital	110
beizulegender Wert der T-GmbH	210
- neubewertetes Eigenkapital	-110
<hr/>	
= Firmenwert	100

Quelle: Entwurf für die AFRAC-Stellungnahme 30 Latente Steuern im Jahresabschluss, S 61.

Beispiel Aufwärts-Verschmelzung einer 100%igen Tochtergesellschaft: Neubewertung iSd § 202 Abs 1 UGB (3)

- **Berechnung Steuerlatenz:**

Da im vorliegenden Fall ein Betrieb umgegründet wird, müssen Steuerlatenzen grundsätzlich angesetzt werden.

url Buchwert	140	
- strl Buchwert	-100	
<hr/>		
= temporäre Differenz	40	(entspricht den stillen Reserven im Anlagevermögen)

davon passive latente Steuern iHv **10** (= 40 * 25 %)

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

url Firmenwert	100	
- strl Wert	0	
<hr/>		
= temporäre Differenz	100	

Quelle: Entwurf für die AFRAC-Stellungnahme 30 Latente Steuern im Jahresabschluss, S 61.

Anhangangaben iZm latenten Steuern

- **Anhangangabe in Form eines Spiegels für Steuerlatenzen**, so dass im Anhang all jene Differenzen samt ihrer Verursachung angeführt werden, die zu einer Steuerlatenz geführt haben
 - Aufschlüsselung
 - aus welchen Differenzen die latenten Steuern resultieren
 - mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist
 - welche Entwicklung die latenten Steuersalden im Geschäftsjahr erfahren haben
- **Anhangangabe iZm aktiven latenten Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen**
 - gemäß § 198 Abs 9 letzter Satz UGB Angabe der substantiellen Hinweise, die den Ansatz aktiver latenter Steuern aus Verlustvorträgen rechtfertigen, zB
 - die Entstehungsursachen jener Verluste, die zu den Verlustvorträgen geführten haben
 - welche konkreten Maßnahmen im Hinblick auf die Beseitigung dieser Ursachen und auf die Sicherstellung der Verlustverwertung ergriffen wurden
 - ob mit deren erfolgreicher Umsetzung mit hoher Wahrscheinlichkeit zu rechnen ist
- **Erläuterung der Ausübung der Wahlrechte** betreffend latente Steuern gemäß § 237 Abs 1 Z 1 UGB

Übergangsvorschriften iZm dem RÄG 2014

▪ Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung

- § 198 Abs 9 und 10 UGB sowie § 258 UGB sind gemäß § 906 Abs 28 UGB erstmalig auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen.
- Vorjahreswerte sind grundsätzlich nicht anzupassen.

▪ Wahlrechte im Rahmen der erstmaligen Anwendung des temporary concepts

- Latente Steuern, die sich aus der erstmaligen Anwendung des temporary concepts ergeben, sind im Jahr der erstmaligen Bildung entweder zur Gänze oder – beginnend mit dem Jahr der Zuführung – über längstens fünf Geschäftsjahre verteilt nachzuholen, dh
 - den vollen Betrag der neu ermittelten latenten Steuern sofort in der Bilanz mit gleichzeitiger sofortiger Gewinnwirksamkeit korrigieren
 - den vollen Betrag der neu ermittelten latenten Steuern mit entsprechend verteilter Gewinnwirksamkeit über fünf Geschäftsjahre gleichmäßig in der Bilanz anwachsen bzw abschmelzen lassen oder
 - den vollen Betrag der neu ermittelten latenten Steuern sofort in der Bilanz korrigieren und die Gewinnwirksamkeit dieser Korrektur durch Bildung und Auflösung eines korrespondierenden Rechnungsabgrenzungspostens über fünf Geschäftsjahre gleichmäßig verteilen oder



Dr. Martin Schereda

martin.schereda@austin-bfp.at

01 / 311 26 26 - 990