

1. Einleitung

1.1. Gegenstand

Das vorliegende Buch beschäftigt sich mit der Bilanzierung von latenten Steuern im Jahres- und Konzernabschluss nach dem Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014¹ (RÄG 2014). Die Bilanzierung von latenten Steuern erfuhr durch das RÄG 2014 eine konzeptionelle Änderung. Kernpunkt dieser Novellierung ist die Neuausrichtung der Ermittlung der Steuerabgrenzung und die damit verbundene Abkehr vom GuV-orientierten Konzept (Timing Concept – „deferral method“)² hin zum international üblichen bilanzorientierten Konzept (Temporary Concept – „liability method“).³ Als Vorbild für die Novellierung von § 198 Abs 9 und 10 UGB dienen § 274 dHGB⁴ und IAS 12⁵.

Im Rahmen der GuV-orientierten Methode nach § 198 Abs 9 UGB idF vor RÄG 2014 war in Höhe der voraussichtlichen Steuerbelastung nachfolgender Geschäftsjahre eine Rückstellung zu bilden und in der Bilanz gesondert auszuweisen oder im Anhang gesondert anzugeben, wenn der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand zu niedrig war, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn niedriger als das unternehmensrechtliche Ergebnis war. Soweit eine unversteuerte Rücklage gemäß § 205 UGB idF vor RÄG 2014 ausgewiesen wurde, bedurfte es einer solchen Rückstellung nicht. Die Rückstellung war aufzulösen, sobald die höhere Steuerbelastung eingetreten ist oder mit ihr voraussichtlich nicht mehr zu rechnen war. Gemäß § 198 Abs 10 UGB idF vor RÄG 2014 durfte in Höhe der voraussichtlichen Steuerentlastung nachfolgender Geschäftsjahre ein Abgrenzungsposten auf der Aktivseite der Bilanz gebildet werden, wenn der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand zu hoch war, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn höher als das unternehmensrechtliche Ergebnis war und sich der zu hohe Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder ausgeglichen hat. Der Aktivposten wurde in der Bilanz gesondert ausgewiesen. Der Betrag musste aufgelöst werden, sobald die Steuerentlastung eingetreten ist oder mit ihr voraussichtlich nicht mehr zu rechnen war.

Im Ergebnis waren als latente Steuern gemäß § 198 Abs 9 und 10 UGB idF vor RÄG 2014 nur solche Unterschiede bilanzierungsfähig, die sich bei ihrem Ent-

1 BGBl I 2015/22.

2 Vgl dazu ausführlich *Rohatschek*, Bilanzierung latenter Steuern (2000) 33.

3 Vgl *Eberhartinger/Petutschnig*, Neues von den Latenten Steuern, in *Bertl et al* (Hrsg), Reform der Rechnungslegung (2015) 57 (58 ff).

4 Vgl ErläutRV 367 BlgNR 25. GP zu § 198 Abs 9 und 10 und § 258.

5 Als Vorbild für die Novellierung von den Bestimmungen zu den latenten Steuern im UGB diente IAS 12 insbesondere für das Aktivierungswahlrecht von latenten Steuern für künftige steuerliche Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen (IAS 12.34 ff) und für die Ausnahmen von § 198 Abs 10 S 3 Z 1 bis 3 UGB (IAS 12.15 ff).

stehen und bei ihrer Umkehrung in der Gewinn- und Verlustrechnung niederschlugen und sich im Zeitablauf wieder ausglich. Die Steuerabgrenzung resultierte aus dem Unterschied zwischen unternehmens- und steuerrechtlichem Gewinn.⁶ Die Steuerabgrenzung war bei Aufwendungen und Erträgen, die sich unternehmens- und steuerrechtlich in unterschiedlichen Perioden erfolgswirksam auswirkten, von Bedeutung. Die Ermittlung der latenten Steuern basierte auf Ergebnisdifferenzen und Stromgrößen.⁷

Gemäß § 258 UGB idF vor RÄG 2014 war die Bilanzierung latenter Steuern auf Basis des GuV-orientierten Konzepts auch für den Konzernabschluss maßgebend. War das im Konzernabschluss ausgewiesene Jahresergebnis aufgrund von Maßnahmen, die nach den Vorschriften des dritten Abschnitts durchgeführt worden sind, niedriger oder höher als die Summe der Einzelergebnisse der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen, so war der sich für das Geschäftsjahr und frühere Geschäftsjahre ergebende Steueraufwand, wenn er im Verhältnis zum Jahresergebnis zu hoch war, durch Bildung eines Abgrenzungspostens auf der Aktivseite oder, wenn er im Verhältnis zum Jahresergebnis zu niedrig war, durch Bildung einer Rückstellung anzupassen, soweit sich der zu hohe oder der zu niedrige Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich ausgeglichen hat. Der Posten war gemäß § 258 S 2 UGB idF vor RÄG 2014 in der Konzernbilanz oder im Konzernanhang gesondert anzugeben. Die Steuerabgrenzung brauchte nicht vorgenommen werden, wenn sie für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bilds der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von nur untergeordneter Bedeutung war.

Durch die Umstellung der Bilanzierung der Steuerabgrenzung von der GuV-orientierten Methode auf die bilanzorientierte Methode durch das RÄG 2014 werden nun die unternehmens- und steuerrechtlichen Wertansätze von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten gegenübergestellt. Bestehen zwischen den unternehmens- und den steuerrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist gemäß § 198 Abs 9 UGB idF RÄG 2014 bei einer sich daraus insgesamt ergebenden Steuerbelastung diese als Rückstellung für passive latente Steuern in in der Bilanz anzusetzen. Sollte sich eine Steuerentlastung ergeben, so haben mittelgroße und große Gesellschaften iSd § 189 Abs 1 Z 1 und 2 lit a UGB diese als aktive latente Steuern in der Bilanz anzusetzen. Kleine Gesellschaften iSd § 189 Abs 1 Z 1 und 2 UGB dürfen dies nur tun, soweit sie die unverrechneten Be- und Entlastungen im Anhang aufschlüsseln. Der Ansatz latenter Steuern wird gemäß

6 Vgl. Hirschler/Christian/Hohensinner/Konezny/Petutschnig/Schiebel/Six in Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht – Einzelabschluss¹ (2010) § 198 Rz 191.

7 Vgl. Eberhartinger/Petutschnig in Bertl et al (Hrsg.), Reform der Rechnungslegung (2015) 57 (60).

§ 198 Abs 10 S 3 UGB durch drei Ausnahmen durchbrochen. Latente Steuern sind demnach 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 iSd § 202 Abs 2 UGB oder Übernahme iSd § 203 Abs 5 UGB 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 iSd § 262 Abs 1 UGB, 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.

Mit dem RÄG 2014 wurde erstmals ein Ansatzwahlrecht für latente Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen normiert. § 198 Abs 9 S 3 UGB bestimmt, dass für künftige steuerliche Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen aktive latente Steuern in dem Ausmaß angesetzt werden können, in dem ausreichende passive latente Steuern vorhanden sind, oder soweit überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft zur Verfügung stehen wird. Bei Ausübung dieses Wahlrechts sind in die Angabe nach § 238 Abs 1 Z 3 UGB die substantiellen Hinweise, die den Ansatz rechtfertigen, aufzunehmen.

Die Bewertung der Differenzen nach § 198 Abs 9 UGB ergibt sich gemäß § 198 Abs 10 S 1 UGB aus der Höhe der voraussichtlichen Steuerbe- und -entlastung nachfolgender Geschäftsjahre. Der Betrag ist nicht abzuzinsen.

Die Umstellung vom GuV-orientierten Konzept auf das bilanzorientierte Konzept ist auch für den Konzernabschluss maßgebend. Im Zuge des RÄG 2014 wurde daher auch § 258 UGB neu gefasst. Führen Maßnahmen, die nach den Vorschriften des dritten Abschnitts durchgeführt worden sind, zu Differenzen zwischen den unternehmens- und den steuerrechtlichen Wertansätzen der Vermögensgegenstände, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten und bauen sich diese Differenzen in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder ab, so ist gemäß § 258 S 1 UGB 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 UGB verbleibenden Unterschiedsbetrags bleiben gemäß § 258 S 2 UGB unberücksichtigt. Unberücksichtigt bleiben gemäß § 258

1. Einleitung

S 3 UGB auch Differenzen, die sich zwischen dem steuerrechtlichen Wertansatz einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen iSd § 262 Abs 1 UGB 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 gemäß § 258 S 4 UGB nicht vorzunehmen, soweit eine Aufrechnung der tatsächlichen Steuererstattungsansprüche mit den tatsächlichen Steuerschulden rechtlich nicht möglich ist. Die Bestimmungen von § 198 Abs 10 UGB sind entsprechend anzuwenden.⁸ Die Posten dürfen mit den Posten nach § 198 Abs 9 UGB zusammengefasst werden.⁹ Die Steuerabgrenzung braucht nicht vorgenommen zu werden, soweit sie nicht wesentlich ist.¹⁰

Die Bestimmungen von § 198 Abs 9 und 10 UGB und § 258 UGB sind mit 20.7.2015 in Kraft getreten und erstmalig auf Unterlagen der Rechnungslegung für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, anzuwenden.¹¹ § 906 Abs 33 und 34 UGB sehen besondere Übergangsregelungen vor.

Für die Bilanzierung von latenten Steuern im Jahres- und Konzernabschluss sind ua folgende Vorschriften von besonderer Relevanz:

Vorschrift	Regelungsinhalt
§ 198 Abs 9 und 10 UGB	Latente Steuern im Jahresabschluss
§ 224 Abs 2 D. und Abs 3 B.3. UGB	Gliederung der Bilanz
§ 235 Abs 2 UGB	Beschränkung der Ausschüttung
§ 238 Abs 1 Z 3 UGB	Anhangangaben für mittelgroße und große Gesellschaften
§ 253 Abs 2 UGB	Vollständigkeitsgebot bei der Zusammenfassung der Jahresabschlüsse verbundener Unternehmen
§ 258 UGB	Latente Steuern im Konzernabschluss
§ 906 Abs 31, 33 und 34 UGB	Inkrafttreten der Bestimmungen (Übergangsbestimmungen)

Tabelle 1: Übersicht über die Rechtsvorschriften zu latenten Steuern im UGB

8 Vgl § 258 S 5 UGB.

9 Vgl § 258 S 6 UGB.

10 Vgl § 258 S 7 UGB.

11 Vgl § 906 Abs 28 UGB.

1.2. Problemstellungen

Die Anwendung der Bestimmungen iSd § 198 Abs 9 und 10 und § 258 UGB bringen regelmäßig Zweifelsfragen mit sich. Das vorliegende Buch beschäftigt sich daher mit der Frage, wie latente Steuern im Jahres- und Konzernabschluss nach dem RÄG 2014 zu bilanzieren sind und welche Problemstellungen sich insbesondere im Zusammenhang mit Anteilen an Personengesellschaften, ausländischen Betriebsstätten und Privatstiftungen ergeben können. Darüber hinaus wird untersucht, ob die Notwendigkeit besteht, die derzeit gültigen Gesetzesbestimmungen zu novellieren, und, wenn ja, wie diese formuliert sein könnten.

Die Beantwortung dieser und weiterer Fragen bedarf einer wissenschaftlichen Aufarbeitung des aktuellen Stands der österreichischen und internationalen Literatur und einer gründlichen Diskussion. Dabei gilt es zu beachten, dass sich der Gesetzgeber bei der Novellierung der Vorschriften zu den latenten Steuern an § 274 dHGB und IAS 12 orientiert hat und dabei Bestimmungen und Begriffe von dem Unternehmensgesetzbuch fremden Rechenwerken übernommen hat. Diese Übernahme wirft neue Praxisfragen auf. Insbesondere stellt sich daher auch die Frage, ob und inwieweit Gesetzesauslegungen und Interpretationen von § 274 dHGB und IAS 12 bei der Bilanzierung latenter Steuern nach § 198 Abs 9 und 10 UGB und § 258 UGB herangezogen werden können.

Die Ausführungen werden mit zahlreichen Beispielen untermauert. Alle Beispiele gehen von folgenden Annahmen aus, sofern nicht explizit abweichende Angaben angeführt sind:

- Alle Beträge lauten auf Euro.
- Der Körperschaftsteuertarif beträgt gemäß § 22 Abs 1 KStG 25 %.¹²
- Die Mindestkörperschaftsteuer iSd § 24 Abs 4 KStG und Rundungsdifferenzen bleiben aus Vereinfachungsgründen außer Acht.
- Das Geschäftsjahr entspricht dem Wirtschaftsjahr.
- Bilanzstichtag ist der 31.12.
- Für ein leichteres Verständnis werden die latenten Steuern nicht in der Steuerbilanz ausgewiesen.

Ebenso wurde untersucht, welche quantitativen Auswirkungen sich durch die Umstellung vom GuV-orientierten Konzept auf das bilanzorientierte Konzept im Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2016 (2016/17) von österreichischen Kapitalgesellschaften ergeben haben. Dafür wird auf das Boolesche Suchverfahren und die Datenbanken „Sabina (Bureau van Dijk)“ und Wirtschafts-Compass (Firmen

¹² Am 3.10.2021 wurde von der Bundesregierung eine stufenweise Senkung der Körperschaftsteuer auf 23% bis zum Jahr 2024 angekündigt (Steuerreform 2022). Ein Ministerialentwurf lag zu Redaktionsschluss noch nicht vor. Vgl. BMF, Die größte Steuerentlastung in der 2. Republik, <https://www.bmf.gv.at/public/informationen/entlastung.html> (Abruf am 25.10.2021).

Compass) zurückgegriffen. Diese liefern ua Jahresabschlussinformationen von österreichischen Kapitalgesellschaften.

Als Zielgruppe der gewonnenen Erkenntnisse gelten Rechtsanwender wie insbesondere unternehmerische Entscheidungsträger und externe Berater.

1.3. Stand der Forschung

Die Bilanzierung latenter Steuern gemäß § 198 Abs 9 und 10 UGB idF vor dem RÄG 2014 wurde bereits in zahlreichen Literaturbeiträgen und in wissenschaftlichen Arbeiten¹³ aufgearbeitet. Diese Beiträge sind jedoch aufgrund der Novellierung von § 198 Abs 9 und 10 UGB durch das RÄG 2014 nur mehr beschränkt für die österreichische Wissenschaft, Lehre und Praxis anwendbar.

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC)¹⁴ befasst sich in seiner Stellungnahme 30 mit der Bilanzierung latenter Steuern im Jahres- und Konzernabschluss gemäß § 198 Abs 9 und 10 UGB und § 258 UGB idF RÄG 2014. Ebenso beschäftigt sich das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V.¹⁵ in seiner Stellungnahme DRS 18 mit diesem Thema nach HGB. Weiters wurden zu § 198 Abs 9 und 10 UGB idF RÄG 2014 bereits mehrere wissenschaftliche Beiträge in Fachzeitschriften und -büchern publiziert, die spezifische Fragestellungen behandeln und Lösungswege aufzeigen.

13 Siehe *Rohatschek*, Bilanzierung latenter Steuern im Einzel- und Konzernabschluss (2000) Habilitationsschrift; *Gedlicka*, Steuerabgrenzung im Einzelabschluss (2000) Dissertation.

14 Vgl AFRAC-Stellungnahme 30: Latente Steuern im Jahres- und Konzernabschluss (Dezember 2020).

15 Vgl DRSC Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr 18 – Latente Steuern (2021).

2. Latente Steuern im Jahresabschluss

2.1. Geltungs- und Anwendungsbereich

Latente Steuern (abgeleitet vom lateinischen „latens“ = verborgen) sind künftige Steuerbe- und -entlastungen, die rechtlich noch nicht entstanden sind, aber durch Geschäftsvorfälle in der Vergangenheit bereits wirtschaftlich begründet wurden. Ihre Ursache liegt in Abweichungen zwischen der unternehmens- und steuerrechtlichen Bilanzierung. Latente Steuern werden zu tatsächlichen (laufenden) Steuern, sobald sich die jeweilige Abweichung zwischen dem unternehmens- und dem steuerrechtlichen Rechenwerk ausgleicht.¹⁶

Die Vorschriften zur Bilanzierung von latenten Steuern im Jahresabschluss finden sich in § 198 Abs 9 und 10 UGB. Diese Bestimmungen sind systematisch im zweiten Titel des ersten Abschnitts des Dritten Buchs des UGB angesiedelt; dh in jenem Teil der Rechnungslegungsvorschriften, der von allen rechnungslegungspflichtigen Unternehmern anzuwenden ist.¹⁷ Die Vorschriften gelten daher dem Grunde nach für alle Kapitalgesellschaften, eingetragenen Personengesellschaften gemäß § 189 Abs 1 Z 2 UGB und alle anderen mit Ausnahme der in § 189 Abs 4 UGB genannten Unternehmer, die hinsichtlich der einzelnen einheitlichen Betriebe jeweils mehr als 700.000 € Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen. § 198 Abs 9 S 2 UGB, der die nach Größenklassen differenzierenden Rechtsfolgen für aktive latente Steuern normiert, enthält einen Verweis auf „Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2“ UGB, womit neben Kapitalgesellschaften auch kapitalistische Personengesellschaften angesprochen sind. Dennoch reduziert sich der Anwendungsbereich der Bestimmungen zu den Steuerabgrenzungen nach derzeitiger Gesetzeslage auf Körperschaften, weil nur diese Steuern vom Einkommen und Ertrag in ihren Abschlüssen ausweisen. Steuern vom Einkommen eines Einzelunternehmers finden keinen Eingang in dessen Jahresabschluss und Personengesellschaften sind weder Steuersubjekt noch wird die Einkommensteuer des Mitunternehmers im Jahresabschluss verzeichnet.¹⁸ Eine Anwendung der Bestimmungen auf Einzelunternehmer und Personengesellschaften scheidet somit aus.

2.2. Zielsetzung der Steuerabgrenzung

Latente Steuern entstehen durch Differenzen zwischen den unternehmens- und den steuerrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und

16 Vgl *Fuhrmann*, I. Wesen latenter Steuern, in *Herzig/Fuhrmann* (Hrsg), Handbuch latente Steuern im Einzelabschluss (2012) 1 (1) Rz 1.

17 Vgl *Hirschler/Höltzschl/Petutschnig* in *Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss Band I² (2019) § 198 Rz 192.

18 Vgl *Hirschler/Höltzschl/Petutschnig* in *Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss Band I² (2019) § 198 Rz 192; *Stückler*, Behandlung latenter Steuern nach dem RÄG 2014, RdW 2015, 258 (258); *Denk/Fritz-Schmied/Mitter/Wohlschlagler/Wolfsgruber*, Externe Unternehmensrechnung⁵ (2016) 408.

2. Latente Steuern im Jahresabschluss

Rechnungsabgrenzungsposten, sofern daraus in künftigen Geschäftsjahren steuerlich abzugsfähige oder steuerpflichtige Beträge bei Realisation dieser Posten resultieren. Die Berechnung der Steuerabgrenzung beruht auf Vermögensunterschieden, dh einer bilanzorientierten Betrachtung. Dabei ist nicht von Bedeutung, ob die Differenzen erfolgswirksam oder -neutral entstanden sind. Entsprechend soll sich der Steuereffekt von solchen Differenzen bereits im Geschäftsjahr, in dem die Ursache gelegt worden ist, niederschlagen und nicht erst im Zeitraum der steuerlichen Effektivierung.¹⁹

Primäres Ziel der Bilanzierung von latenten Steuern nach dem bilanzorientierten Konzept sind ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens²⁰ und ein vollständiger Ausweis von Vermögensgegenständen und Schulden.²¹ Prämisse für die Aktivierungsfähigkeit eines Vermögensgegenstands in der Unternehmensbilanz ist ua, dass ein wirtschaftlicher Wert in Form eines wirtschaftlichen Nutzens besteht²² oder in der Zukunft zufließen wird.²³ Wenn der steuerliche Wertansatz dieses Vermögensgegenstands niedriger als der unternehmensrechtliche ist, tritt bei dessen Realisierung eine Steuerbelastung ein, die den Nutzenzufluss für das Unternehmen mindert. Ohne Berücksichtigung der mit der Abweichung verbundenen künftigen Ertragsteuerbelastung würde das bilanzierende Unternehmen sein Vermögen in der Unternehmensbilanz zu hoch ausweisen.²⁴ Der Ansatz von passiven latenten Steuern bildet diese künftige Steuerbelastung in der Unternehmensbilanz ab, sodass in saldierter Betrachtungsweise nur der am Bilanzstichtag tatsächlich realisierbare Nutzen aus dem Vermögensgegenstand gezeigt wird. Entsprechendes gilt für zu versteuernde temporäre Differenzen von Rückstellungen und Verbindlichkeiten, die bei Realisierung infolge der Steuerbelastung zu einem höheren Nutzenabfluss für das Unternehmen führen, und für zu versteuernde Differenzen zwischen den Wertansätzen von Rechnungsabgrenzungsposten.²⁵ Bei Vorliegen von abzugsfähigen temporären Differenzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten tritt bei ihrer Realisierung eine Steuerentlastung ein, die den Nutzenzufluss für das bilanzierende Unternehmen erhöht oder den Nutzenabfluss mindert. Dieser erhöhte Nutzenzufluss oder verminderte Nutzen-

19 Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg in Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg.), Haufe IFRS-Kommentar¹⁹ (1.1.2021) § 26 Rz 48.

20 Vgl. Marten/Weiser/Köhler, Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge: zunehmende Tendenz zur Aktivierung, BB 2003, 2335 (2336).

21 Vgl. C. Nowotny in Straube/Ratka/Rauter (Hrsg.), Wr Kommentar UGB Band 2³ (1.6.2017) § 198 Rz 167.

22 Vgl. Fraberger/Petritz in Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht – Einzelabschluss Band I² (2019) § 197 Rz 16 mwN; Hofjans, Bilanzierungshilfen des Handelsrechtes im Bilanzsteuerrecht, in Stoll (Hrsg.), Schriften zum österreichischen Abgabenrecht Band 22 (1986) 44.

23 Vgl. Fuhrmann, IV. Bilanzierungskonzepte zur Abbildung latenter Steuern, in Herzig/Fuhrmann (Hrsg.), Handbuch latente Steuern im Einzelabschluss (2012) 48 (48) Rz 108.

24 So Fuhrmann in Herzig/Fuhrmann (Hrsg.), Handbuch latente Steuern im Einzelabschluss (2012) 48 (48) Rz 108.

25 Vgl. Fuhrmann in Herzig/Fuhrmann (Hrsg.), Handbuch latente Steuern im Einzelabschluss (2012) 48 (48) Rz 108 mwN.

abfluss wird durch den Ansatz von aktiven latenten Steuern abgebildet. Latente Steuern stellen somit die verborgene, aber bereits verursachte Steuerbe- und -entlastungen des Unternehmens dar.²⁶

Aufgrund der Novellierung von § 198 Abs 9 und 10 UGB und § 258 UGB durch das RÄG 2014 entstehen latente Steuern durch Unterschiede in den unternehmens- und steuerrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften. Je harmonischer der unternehmensrechtliche und der steuerliche Rechnungskreis miteinander im Einklang stehen (dies ist bei einer lückenlosen Maßgeblichkeit denkbar), desto geringer sind die Wahrscheinlichkeit des Entstehens von unterschiedlichen Wertansätzen und damit die Notwendigkeit der Bilanzierung von latenten Steuern. Bestehen jedoch aufgrund von steuerlichen Sonderregelungen häufige Durchbrechungen der Maßgeblichkeit, ist ein größerer Unterschied zwischen den unternehmens- und den steuerrechtlichen Wertansätzen zu erwarten, sodass die Bildung von latenten Steuern erforderlich sein kann.²⁷

2.3. Charakter von latenten Steuern in der Unternehmensbilanz

Latente Steuern aus abzugsfähigen temporären Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen sind Vorteile, die nach IFRS/IAS die Merkmale eines Vermögenswerts²⁸ erfüllen und deshalb in den IFRS-Abschluss aufzunehmen sind. Demgegenüber fehlen aktiven latenten Steuern die Eigenschaften eines Vermögensgegenstands²⁹ oder Rechnungsabgrenzungspostens und es liegt auch keine Bilanzierungshilfe vor.³⁰ Bei aktiven latenten Steuern handelt es sich demnach um einen Posten eigener Art (sui generis).³¹

Passiven latenten Steuern kann teilweise der Charakter von Rückstellungen zukommen, dies gilt aber nicht zwingend für den Posten in seiner Gesamtheit.³² Ins-

26 Vgl *Reiner* in *Schmidt/Ebke* (Hrsg), MünchKomm HGB⁴ (2020) § 274 Rz 1.

27 Vgl *Hirschler/Höltzschl/Petutschnig* in *Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss Band I² (2019) § 198 Rz 193.

28 Ein Vermögenswert ist eine gegenwärtige wirtschaftliche Ressource, die von dem Unternehmen als Ergebnis vergangener Ereignisse kontrolliert wird. Eine wirtschaftliche Ressource ist ein Recht, welches das Potenzial zur Generierung von wirtschaftlichen Nutzen besitzt. Vgl IFRS Rahmenkonzept (März 2018), unter 4.2.

29 Der Begriff „Vermögensgegenstand“ ist im UGB nicht definiert. Im überwiegenden Schrifttum weist ein Vermögensgegenstand insbesondere die Merkmale der selbständigen Verkehrsfähigkeit (Einzelveräußerungsfähigkeit) und der selbständigen Bewertbarkeit auf. Vgl zB *Fritz-Schmied/Schuschnig* in *Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss Band I² (2019) § 196 Rz 3 mwN; *Hofians* in *Stoll* (Hrsg), Schriften zum österreichischen Abgabenrecht (1986) 44; *Fraberger/Petritz* in *Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss Band I² (2019) § 197 Rz 16.

30 Vgl *Eberhartinger/Petutschnig*, Latente Steuern „NEU“, RWZ 2015, 250 (257); *C. Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter* (Hrsg), Wr Kommentar UGB Band 2³ (1.6.2017) § 198 Rz 169; *Fuhrmann* in *Herzig/Fuhrmann* (Hrsg), Handbuch latente Steuern im Einzelabschluss (2012) 48 (49) Rz 109.

31 Vgl *Eberhartinger/Petutschnig*, RWZ 2015, 250 (257); *Wulf*, Latente Steuern im Einzelabschluss nach § 274 HGB unter Berücksichtigung von IDW RS HFA 7 für Personengesellschaften, DStR 2012, 842.

32 Vgl *Deutscher Bundestag*, Gesetzesentwurf (BilMoG) vom 30.7.2008, 16/10067, 67.

besondere wegen der Berücksichtigung von quasipermanenten Differenzen kann nicht zweifelsfrei vom generellen Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen iSd § 198 Abs 8 Z 1 und 2 UGB (§ 249 Abs 1 S 1 dHGB) für den Ansatz von Rückstellungen ausgegangen werden.³³ Gleicht sich zB die Differenz zwischen den unternehmens- und den steuerrechtlichen Wertansätzen eines Grundstücks nur durch Verkauf aus, würde eine Steuerrückstellung iSd § 198 Abs 8 Z 1 UGB nicht gebildet werden, denn es fehlt an der rechtlichen Verpflichtung der Körperschaft zur Entrichtung von Steuern. Auch eine faktische Verpflichtung kann nicht zweifelsfrei angenommen werden.³⁴ Während § 274 Abs 1 S 1 iVm § 266 Abs 3 E. dHGB aus diesen Gründen den Ansatz und Ausweis von passiven latenten Steuern in einem Sonderposten regelt, ist gemäß § 198 Abs 9 S 1 UGB eine Rückstellung für passive latente Steuern in der Bilanz anzusetzen.

2.4. Erfasste Steuerarten

Welche Steuern für die Steuerabgrenzung relevant sind, ist in § 198 Abs 9 und 10 UGB nicht genau geklärt. § 198 Abs 10 S 5 UGB bestimmt lediglich, dass der Aufwand oder Ertrag aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „*Steuern vom Einkommen und Ertrag*“ auszuweisen ist. Daraus lässt sich erschließen, dass für die Bilanzierung latenter Steuern jene Steuern von Bedeutung sind, die „*Steuern vom Einkommen und Ertrag*“ darstellen.³⁵ Es muss sich um Steuern handeln, deren Bemessungsgrundlage ein Gewinn oder eine Nettogröße aus Erträgen und Aufwendungen ist.³⁶ In Österreich ist für die Bilanzierung von latenten Steuern die Körperschaftsteuer als Steuer vom Einkommen und Ertrag relevant.

Ob Steuerabgrenzungen für ausländische Steuern zu bilanzieren sind, beurteilt sich danach, ob die ausländische Steuer aus österreichischer Sicht als Steuer vom Einkommen und Ertrag zu qualifizieren³⁷ und gemäß § 234 UGB im Posten „*Steuern vom Einkommen und Ertrag*“ auszuweisen ist.³⁸ Neben der österreichischen Körperschaftsteuer kommen für den Ausweis in diesem Posten auch ausländische Steuern in Frage, welche von der Gesellschaft getragen werden und

33 Nach Eggert wären passive latente Steuern konsequenterweise aufzuteilen in solche, die den Rückstellungsbegriff erfüllen, und solche, die ihn nicht erfüllen. Vgl Eggert, Latente Steuern nach dem BilMoG – auch bei kleinen Gesellschaften, <https://www.idw.de/blob/43688/90dd3d6eb0a9a334b9ad56bb8a55cb95/down-idwershfa27-eggert-data.pdf> (Abruf am 9.8.2021); *Deutscher Bundestag*, Gesetzesentwurf (BilMoG) vom 30.7.2008, 16/10067, 67.

34 Vgl *Deutscher Bundestag*, Gesetzesentwurf (BilMoG) vom 30.7.2008, 16/10067, 67.

35 Vgl Höltschl/Stückler, Latente Steuern bei ausländischen Betriebsstätten mit DBA-Freistellungsmethode, RWZ 2018, 383 (385).

36 Vgl Fuhrmann in Herzig/Fuhrmann (Hrsg), Handbuch latente Steuern im Einzelabschluss (2012) 1 (1) Rz 1; Eberhartinger/Patloch-Kofler/Höltschl, Definition of Income Taxes in Bakker/van den Berg (Hrsg), Tax Accounting² (2020) 55 (60).

37 Vgl Reiner in Schmidt/Ebke (Hrsg), MünchKomm HGB⁴ (2020) § 274 Rz 30.

38 Vgl Kanduth-Kristen in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss Band I² (2019) § 234 Rz 2.