

B. Latente Steuern im Einzelabschluss

- 60** In den folgenden Abschnitten des Buches sollen, aufbauend auf der bisherigen Rechtslage, die aktuelle Rechtslage und die wesentlichen Veränderungen im Einzelabschluss dargestellt werden. Nach einer kurzen Darstellung der wichtigsten Änderungen sollen alle Teilbereiche des Bereiches um latente Steuern erläutert werden.
- 61** Im Wesentlichen sollen dabei die rechtlichen Grundlagen und Eckpunkte der Problembereiche der latenten Steuern im Einzelabschluss in folgenden Teilabschnitten dargestellt werden:
- Umfang der Rechnungslegungspflicht
 - Berechnungsmethode
 - Berücksichtigung aktiver Steuerlatenzen
 - Aktive latente Steuern im Zusammenhang mit Verlustvorträgen
 - Ausschüttungssperre
 - Anhangsangaben
- 62** Die Neuregelung der Rechnungslegungsbestimmungen in Bezug auf latente Steuern im Einzelabschluss bezieht sich vor allem auf nachstehende Bereiche:
- Umstellung der Berechnungsmethode vom GuV orientierten timing concept auf das bilanzorientierte temporary concept
 - Berücksichtigung auch quasi temporärer Differenzen
 - Ausweispflicht aktiver latenter Steuern für mittelgroße und große Gesellschaften
 - Wahlrecht hinsichtlich des Ansatzes aktiver latenter Steuern im Zusammenhang mit Verlustvorträgen
 - zwingender Ausweis aktiver latenter Steuern unter der Position „Aktive latente Steuern“
 - Darstellung der latenten Steuern im Anhang

1. Umfang der Rechnungslegungspflicht

- 63** Vorab ist die Frage zu stellen, welche Unternehmen den Rechnungslegungsbestimmungen des UGB unterliegen und welche dieser rechnungslegungspflichtigen Unternehmen in welchem Umfang zur Bilanzierung latenter Steuern verpflichtet sind.
- 64** Die im ersten Abschnitt des dritten Buches UGB (§ 189-216) enthaltenen Vorschriften gelten gemäß § 189 UGB für Kapitalgesellschaften, eingetragene Personengesellschaften, bei denen alle unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter mit ansonsten unbeschränkter Haftung tatsächlich nur beschränkt haftbar sind, weil sie entweder Kapitalgesellschaften oder Gesellschaften sind, die nicht dem Recht eines Mitglied-

staates der Europäischen Union oder eines Vertragsstaates des Abkommens über den europäischen Wirtschaftsraum unterliegen, aber über eine Rechtsform verfügen, die einer Kapitalgesellschaft vergleichbar ist oder kein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person oder Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als persönlich haftenden Gesellschafter ist oder bei denen sich die Verbindung von Gesellschaften in dieser Art fortsetzt, und die unternehmerisch tätig sind.

Die Rechnungslegungsbestimmungen des dritten Buches gelten aber auch für alle anderen Unternehmer, die hinsichtlich der einzelnen einheitlichen Betriebe jeweils mehr als € 700.000,- Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen. **65**

Der Hinweis auf „eingetragene Personengesellschaften“ stellt klar, dass Gesellschaften nach bürgerlichem Recht nicht von den genannten Rechnungslegungsbestimmungen betroffen sind.⁷¹ **66**

Besondere Rechnungslegungsvorschriften sind für Kapitalgesellschaften vorgesehen. Als Kapitalgesellschaften gelten auch alle gesellschaftsrechtlichen Konstruktionen, bei denen kein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist. Dies ist beispielsweise bei Personengesellschaften, bei welchen der persönlich haftende Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist (zB GmbH & Co KG) der Fall. **67**

Liegt Rechnungslegungspflicht für den Unternehmer vor, ist in weiterer Folge die Einordnung in die gemäß § 221 UGB vorgesehene Einordnung der Größenklassen vorzunehmen. **68**

Die Neuregelung des § 221 UGB sieht drei Kriterien für die entsprechende Zuordnung zu den Größenklassen vor. Die Kriterien sind entsprechend der **69**

- Bilanzsumme
- Umsatzerlöse
- Anzahl der Arbeitnehmer

vorzunehmen.

Mit dem RÄG 2014 wurde, neben den bisher bereits bestehenden Größenklassen, auch eine Größenklasse für Kleinstkapitalgesellschaften eingeführt, um für diese Unternehmen bezüglich der Rechnungslegung Erleichterungen einführen zu können. Ab dem 1. 1. 2016 sind daher vier Größenklassen zu unterscheiden, für welche auch hinsichtlich der Rechnungslegungsbestimmungen unterschiedliche Konsequenzen anknüpfen. Um den Umfang der Rechnungslegungspflicht, Erleichterungen aber auch mögliche Verpflichtungen abklären zu können, ist, neben der grund- **70**

71 Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch¹⁶, 28.

sätzlichen Frage der Rechnungslegungspflicht, auch die Zuordnung zu der entsprechenden Größenklasse gemäß § 221 UGB erforderlich.

71 Kleinstkapitalgesellschaften sind kleine Kapitalgesellschaften, die keine Investmentunternehmen oder Beteiligungsgesellschaften sind und mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

- Bilanzsumme € 350.000,–
- Umsatzerlöse € 700.000,–
- im Jahresdurchschnitt zehn Arbeitnehmer

72 Alle anderen Unternehmen sind entsprechend der oben angeführten Kriterien in kleine, mittlere oder große Kapitalgesellschaften einzuteilen. Die Kriterien für die Größenklassen wurden im Zuge des RÄG 2014 angepasst und stellen sich wie folgt dar:

	Bilanzsumme	Umsatz	Arbeitnehmer
Kleine Kapitalgesellschaften	< € 5 Mio	< € 10 Mio	< 50
Mittlere Kapitalgesellschaften	< € 20 Mio	< € 40 Mio	< 250
Große Kapitalgesellschaften	> € 20 Mio	> € 40 Mio	> 250

73 Gemäß § 221 Abs 4 UGB treten die Rechtsfolgen der Größenmerkmale ab dem folgenden Geschäftsjahr ein, wenn diese Merkmale an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten bzw nicht mehr unterschritten werden.

74 Die Einordnung in die oben angeführten Größenklassen hat Auswirkungen auf die anzuwendenden Rechnungslegungsbestimmungen und den Umfang der Rechnungslegung.

75 **Kleinstkapitalgesellschaften** sind von der Erstellung eines Anhangs befreit, wenn sie die nach § 237 Abs 1 Z 2 und 3 geforderten Angaben und Bilanz machen.⁷²

76 Für **kleine Kapitalgesellschaften** sind Erleichterungen hinsichtlich des Umfangs der Anhangsangaben vorgesehen.

77 Für **mittelgroße Gesellschaften** bestehen Erleichterungen hinsichtlich der Offenlegung des Jahresabschlusses. Weiters sind die Vorschriften über die Bildung gebundener Rücklagen nur für die AG und die große GmbH anwendbar.

⁷² Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch¹⁶, 35.

Beispiel Ergänzungsbilanz:

Die WMS AG erwirbt Kommanditanteile an der X GmbH & Co KG um einen Kaufpreis von 1.000. Das übergelassene Kommanditkapital beträgt 500. Die aufgedeckten stillen Reserven beinhalten stille Reserven in einem Grundstück in Höhe von 350 und einen Firmenwert in Höhe von 150. Dieses Mehrkapital in Höhe von 500 wird in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesen, wobei eine steuerliche Abschreibung sowohl auf das Grundstück in Höhe von 2,5 % somit 8,75 pro Jahr sowie auf den Firmenwert in Höhe von 10 pro Jahr geltend gemacht werden kann.

Im Zeitpunkt des Erwerbs bestehen keine Differenzen zwischen unternehmensrechtlichem und steuerlichem Ansatz, da zum steuerlichen Kapitalkonto die Beträge der Ergänzungsbilanz hinzugezogen werden müssen. In den Folgejahren reduziert sich das Mehrkapital in der Ergänzungsbilanz jährlich um 18,75 während der unternehmensrechtliche Buchwert der Beteiligung in der WMS AG unverändert bleibt. Auf die temporäre Differenz ist eine passive Steuerlatenz anzusetzen. Zwingend gilt dies für die entstehende Differenz auf die stillen Reserven im Grundstück. Bei der temporären Differenz, die sich auf den Firmenwert bezieht ist die Ausnahmebestimmung des § 198 Abs 10 Z 3 UGB grundsätzlich möglich, sofern keine Veräußerung der Beteiligung angedacht ist.

4. Sonderbilanzen

- 219** In Sonderbilanzen sind jene Wirtschaftsgüter ausgewiesen, die bei Personengesellschaften notwendiges Betriebsvermögen darstellen, jedoch nur einem Gesellschafter zuzuordnen sind. Die aus diesen Wirtschaftsgütern resultierenden Sonderbetriebs-einnahmen und -ausgaben sind jeweils auch nur einem Gesellschafter zuzuordnen. Sonderbetriebsvermögen wird im Jahresabschluss und der Steuerbilanz eines Gesellschafters erfasst, der auf allfällige Differenzen zwischen unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen latente Steuern nach § 198 Abs 9 UGB anzusetzen hat.¹³⁹

5. Steuerliche Gewinn- und Verlustzurechnung der Personengesellschaft

- 220** Steuerliche Differenzen können sich auch aus dem zeitlichen Auseinanderfallen von Entstehung und Zurechnung des Ergebnisses zum Gesellschafter ergeben. So werden die steuerlichen Ergebnisse der Personengesellschaft regelmäßig unabhängig von einem Gewinnfeststellungsbeschluss sofort dem Gesellschafter zugewiesen und erhöhen dessen steuerliches Kapitalkonto. Unternehmensrechtlich hingegen werden

¹³⁹ Vgl AFRAC Stellungnahme 30 (2016) Erläuterungen zu Rz 43.

Gewinne aus einer Beteiligung üblicherweise erst nach Feststellung des Jahresabschlusses im Rechnungswesen des Gesellschafters erfasst. Auf daraus entstehende temporäre Differenzen ist eine aktive latente Steuer zu berücksichtigen.

Anteilige **Verluste** des Gesellschafters einer Personengesellschaft verringern dessen steuerliches Kapitalkonto, während eine unternehmensrechtliche Wertminderung der Beteiligung insoweit eintritt, als eine Verlustentstehung eine dauerhafte Wertminderung der Beteiligung nach sich zieht. Wenn jedoch keine außerplanmäßige Abschreibung der Beteiligung im unternehmensrechtlichen Abschluss erfolgt, ergibt sich ein temporärer Unterschied, der als passive latente Steuer zu berücksichtigen ist. **221**

Für Verlustzuweisungen kann die Ausnahmebestimmung des § 198 Abs 10 Z 3 UGB anwendbar sein, da Gesellschafter einer Personengesellschaft, mit Mehrheitsbeteiligung in der Gesellschafterversammlung regelmäßig in der Lage sein werden, die Auflösung einer temporären Differenz zu steuern.¹⁴⁰ Wenn die Auflösung einer entstanden temporären Differenz durch den Gesellschafter durch aktive Steuerung der Entnahmepolitik beeinflusst werden kann und ist nicht absehbar, dass sich die temporäre Differenz auflösen wird, ist die Ausnahmebestimmung des § 198 Abs 10 Z 3 UGB anwendbar und der Ansatz der aktiven latenten Steuer hat zu unterbleiben. **222**

Die Auflösung der passiven Steuerlatenz, die aus einer unterschiedlichen zeitlichen Berücksichtigung von Verlustvorträgen resultiert, ist jedoch nach Ansicht des AFRAC durch den Gesellschafter nicht steuerbar, womit eine Ausnahmebestimmung zum Ansatz der latenten Steuern nicht greift und entsprechend passive latente Steuern anzusetzen sind.¹⁴¹ **223**

Beispiel:

*Die WMS AG ist Kommanditistin bei der WMS GmbH & Co KG.
Der unternehmensrechtliche Buchwert beträgt am 31. 12. 2015 100.000.
Das steuerliche Kapitalkonto zum 31. 12. 2015 beträgt ebenfalls 100.000.
Am 31. 12. 2016 erfolgt eine Verlustzuweisung an die WMS GmbH in Höhe von 20.000.
Wegen positiver Gewinnaussichten bei der KG erfolgt keine außerplanmäßige Abschreibung auf die Anteile an der Personengesellschaft in der WMS AG.
Der Unternehmensrechtliche Buchwert bei der WMS AG beträgt somit weiterhin 100.000.
Das steuerliche Kapitalkonto nach Verlustzuweisung beträgt 80.000.*

140 Sofern die Ausübung dieser Stimmrechte nicht durch gesellschaftsvertragliche, gesetzliche oder sonstige Bestimmungen eingeschränkt ist.

141 Vgl AFRAC-Stellungnahme 30, Anmerkungen zu Rz 43.

Lösung:

Bei der A GmbH hat zum 31. 12. 2016 eine erfolgswirksame Passivierung einer Steuerlatenz in Höhe von 5.000 auf die temporäre Differenz zu erfolgen.

Beispiel:

Es erfolgt zum 31. 12. 2016 eine Gewinnzuweisung an die A GmbH, die wegen der Spiegelbildtheorie zu einer Erhöhung des steuerlichen Kapitalkontos bereits zum 31. 12. 2016 in Höhe von 20.000 führt, womit das steuerliche Kapitalkonto nunmehr 120.000 beträgt. Der Buchwert der Beteiligung bleibt unverändert bei 100.000 und die unternehmensrechtliche Gewinnübernahme erfolgt erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses im Jahr 2017.

Lösung:

Eine Aktivierung von latenten Steuern in Höhe von 5.000 auf die temporäre Differenz von 20.000 kann erfolgen. Dabei ist die Anwendung der Ausnahmebestimmung gemäß § 198 Abs 10 Z 3 UGB möglich, wenn durch Stimmrechtsmehrheit die Feststellung und Ausschüttung der Gewinne verhindert werden kann.

- 224** Bei Personengesellschaften können auch Steuerdifferenzen aus nicht anerkannten Wertansätzen in der Steuerbilanz und temporären Differenzen aus der Gewinnzurechnung zusammentreffen.

Beispiel:

Die WMS AG ist als Kommanditistin an der WMS GmbH & Co KG beteiligt.

Die KG bildet eine steuerliche nicht anerkannte Rückstellung in Höhe von 200.000, was dazu führt, dass das steuerliche Kapitalkonto das unternehmensrechtliche Ergebnis um 200.000 übersteigt. Der nach Rückstellungsbildung verbleibende Gewinn der KG in Höhe von 100.000 wird erst mit Feststellung im Folgejahr verrechnet.

Lösung:

Eine Steuerlatenz ist sowohl auf die temporäre Differenz, die auf die Dofal-Rückstellung zurückzuführen ist, als auch auf die zeitliche Verschiebung bei der Gewinnübernahme in der AG zu bilden. Die Berechnungsgrundlage für die aktive Steuerlatenz beträgt somit 300.000, die zu bildende Steuerlatenz 75.000.

Beim beteiligten Rechtsträger ist diese Steuerlatenz in Höhe der Beteiligungsquote zu bilden. Sofern eine Beteiligung unter 50 % besteht, kann die Befreiung für die steuerliche Verschiebung aus der Gewinnzurechnung in Höhe von 100.000 iSd § 138 Abs 10 Z 3 UGB nicht mehr angewandt werden.

6. Abfertigungsrückstellungen alt und latente Steuern

Anlässlich der Änderungen des Abfertigungsregimes ab dem Jahr 2003 wurde im § 124b z 68 EStG folgende Sonderregelung definiert. Es konnte die bis zum 31. 12. 2002 bestehende steuerliche Abfertigungsrückstellung, soweit nicht die zugrundeliegenden Abfertigungsansprüche ausbezahlt wurden, entweder steuerfrei auf eine versteuerte Rücklage übertragen oder ebenfalls steuerfrei auf das Eigenkapitalkonto umbuchung werden. In weiterer Folge war die steuerlich wirksame Bildung von Abfertigungsrückstellungen nicht mehr möglich. Außerdem wurde festgehalten, dass bei Abfertigungsansprüchen, die nach diesem Zeitpunkt zur Zahlung fällig werden, ein diesbezüglicher Aufwand nur mehr gleichmäßig verteilt auf fünf Jahre abzusetzen war. Gleiches gilt auch dann, wenn die Ansprüche an eine Abfertigungsvorsorgekasse übertragen werden. 225

Unabhängig von den steuerlichen Auflösungsmöglichkeiten besteht die Verpflichtung zur Bildung einer unternehmensrechtlichen Vorsorge für zukünftige Abfertigungszahlung fort, sofern Ansprüche nicht an eine Vorsorgekasse übertragen werden. In weiterer Folge stellt sich nun die Frage, ob für die Ansatzdifferenz zwischen steuerlichem und unternehmensrechtlichem Abschluss nunmehr eine Steuerlatenz zu bilden ist, da die seinerzeitige Auflösung der steuerlichen Abfertigungsrückstellungen zumindest insoweit zu keiner Steuerpflicht geführt hat. Auch wenn diesbezüglich Literaturmeinungen bestehen, wonach aus diesem Grund (Fehlen einer Steuerwirksamkeit der Auflösung der steuerlichen Abfertigungsrückstellung) die Voraussetzungen für die Bildung einer latenten Steuerabgrenzung fehlen, wird dennoch weitestgehend die Meinung vertreten, dass auch für diese Bewertungsdifferenzen eine Steuerlatenz anzusetzen ist.¹⁴² Wenn somit zum 31. 12. 2016 einer unternehmensrechtlich gebildeten Abfertigungsrückstellung keine steuerrechtliche Abfertigungsrückstellung gegenübersteht, da diese iSd § 124b Z 68 EStG aufgelöst wurde, so ist für den gesamten Rückstellungsbetrag der unternehmensrechtlichen Abfertigungsrückstellung ein aktiver Steuerabgrenzungsposten anzusetzen. 226

¹⁴² Vgl ua Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch¹⁶, 149. Dieser Ansatz war für das alte Regime der Berechnung der Steuerlatenzen, dass von einem GuV orientierten Konzept ausgegangen ist zulässig, bei dem nunmehr vorherrschendem Konzept des bilanzorientierten Ansatzes, fehlt dieser Argumentation jedoch die theoretische Grundlage.