

Stellungnahme

des **Fachsenats für Handelsrecht und Revision** des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** zur

Steuerabgrenzung im Einzelabschluss und im Konzernabschluss

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Handelsrecht und Revision am 15. Dezember 1999 als Stellungnahme KFS/RL 15)¹

Inhaltsübersicht

Seite

1. Die Steuerabgrenzung im Einzelabschluss	4
1.1. Ziel der Steuerabgrenzung	4
1.2. Gesetzliche Vorschriften	4
1.3. Grundsätze für die Vornahme der Steuerabgrenzung.....	5
1.3.1. Zeitlich begrenzte Ergebnisunterschiede	5
1.3.2. Der Steuerabgrenzungsposten als Saldogröße	7
1.4. Berechnung des Steuerabgrenzungspostens	8
1.4.1. Grundsätze	8
1.4.2. Steuersatz	8
1.4.3. Abzinsung.....	9
1.4.4. Steuerabgrenzung und Verlustvorträge.....	9
1.4.5. Steuerertrag infolge aktivischer Steuerabgrenzung	11
1.4.6. Auflösung der aktivischen Steuerabgrenzung	11
1.4.7. Auflösung der passivischen Steuerabgrenzung	13
1.5. Ausweis der Steuerabgrenzung	13
1.5.1. Bilanz.....	13
1.5.2. Gewinn- und Verlustrechnung.....	14
1.5.3. Anhang	14
1.6. Sonstige Feststellungen zur Steuerabgrenzung	16
1.6.1. Ausschüttungssperre.....	16
1.6.2. Die Übergangsvorschrift des Artikels XVII Abs 3 Z 1 EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz	17
1.7. Schwebende Steuern bei Neubewertungen anlässlich von Umgründungen ?	18
2. Die Steuerabgrenzung im Konzernabschluss.....	20

¹ Die Stellungnahme KFS/RL 15 ist aufgrund der Änderungen durch das RÄG 2014 überholt. Sie ist letztmalig auf Geschäftsjahre, die am oder vor dem 31. Dezember 2015 beginnen, anzuwenden.

2.1. Ziel der Steuerabgrenzung	20
2.2. Gesetzliche Vorschriften	20
2.3. Grundsätze für die Vornahme der Steuerabgrenzung.....	21
2.4. Abgrenzung zwischen den Steuerabgrenzungen im Einzelabschluss und im Konzernabschluss	22
2.5. Behandlung der in den Einzelabschlüssen gebildeten Steuerabgrenzungsposten	22
2.6. Auf Vorschriften des dritten Abschnitts des dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs zurückzuführende Maßnahmen, die zu einem Unterschied zwischen dem Konzernergebnis und der Summe der Einzelergebnisse der einbezogenen Unternehmen führen	23
2.6.1. Maßnahmen gemäß § 253 Abs 2 HGB (Ansatzänderungen)	23
2.6.2. Maßnahmen gemäß § 253 Abs 3 HGB (Behandlung unversteuerter Rücklagen)	24
2.6.3. Maßnahmen gemäß § 254 HGB (Kapitalkonsolidierung)	24
2.6.4. Maßnahmen gemäß § 255 HGB (Schuldenkonsolidierung)	26
2.6.5. Maßnahmen gemäß § 256 HGB (Ausscheidung von Zwischenergebnissen)	26
2.6.6. Maßnahmen gemäß § 257 HGB (Aufwands- und Ertragskonsolidierung)	27
2.6.7. Maßnahmen gemäß § 260 HGB (konzerneinheitliche Bewertung)	28
2.6.8. Maßnahmen gemäß § 261 HGB (Fortschreibung der bei der Erstkonsolidierung verbleibenden Unterschiedsbeträge in den Folgejahren)	28
2.6.9. Maßnahmen gemäß § 264 HGB (Veränderung des Wertansatzes der Beteiligungen an angeschlossenen Unternehmen)	29
2.6.10. Erfolgsauswirkungen aus der Währungsumrechnung ausländischer Tochterunternehmen	31
2.7. Berechnung des Steuerabgrenzungspostens	32
2.7.1. Vorgangsweise	32
2.7.2. Steuersatz	33
2.7.3. Abzinsung.....	34
2.7.4. Steuerabgrenzung und Verlustvorträge.....	35
2.7.5. Steuerabgrenzungen von untergeordneter Bedeutung	35

2.8. Ausweis der Steuerabgrenzung	36
2.8.1. Konzernbilanz.....	36
2.8.2. Konzern-Erfolgsrechnung.....	36
2.8.3. Konzernanhang	37
2.9. Die Behandlung der un versteuerten Rücklagen im Konzernabschluss	37
2.9.1. Wahlrecht für den Ausweis.....	37
2.9.2. Einheitlichkeit und Stetigkeit des Ausweises.....	38
2.9.3. Ermittlung der latenten Steuern.....	39
2.9.4. Behandlung der latenten Steuern in der Bilanz und im Anhang	40
2.9.5. Behandlung der Veränderungen unverteuerter Rück- lagen und der damit verbundenen latenten Steuern	41
2.10. Schwebende Steuern bei der Erstkonsolidierung?.....	41

Beilagen

Beispiele für zeitliche Unterschiede zwischen handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Ergebnis	1
Beispiele für aktivische und passivische Steuerabgrenzungen.....	2
Schematisches Beispiel für die Entwicklung der Steuerabgrenzung im Einzelabschluss.....	3
Schematisches Beispiel für die Steuerabgrenzung im Konzern- abschluss.....	4

1. Die Steuerabgrenzung im Einzelabschluss

1.1. Ziel der Steuerabgrenzung

Durch die im Handelsgesetzbuch geregelte Steuerabgrenzung soll grundsätzlich erreicht werden, dass der in den einzelnen Perioden ausgewiesene **Ertragsteueraufwand** mit dem **handelsrechtlichen Ergebnis** vor Ertragsteuern im Einklang steht. Zielsetzung der Steuerabgrenzung ist somit in erster Linie die **periodengerechte Erfolgsermittlung** (**dynamische** Zielsetzung); gleichzeitig soll dadurch auch ein zutreffender **Vermögensausweis** erreicht werden.

Ursache für die Steuerabgrenzung im **Einzelabschluss** sind **zeitlich begrenzte Abweichungen** zwischen dem handelsrechtlichen Ergebnis vor Ertragsteuern und dem steuerpflichtigen Gewinn infolge unterschiedlicher Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften im Handels- und Steuerrecht. Die von den handelsrechtlichen Ansätzen abweichenden Ansätze bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns führen zu einer Erhöhung oder Verminderung des Ertragsteueraufwands in den Einzelabschlüssen.

1.2. Gesetzliche Vorschriften

Für die Steuerabgrenzung im Einzelabschluss gelten die folgenden gesetzlichen Vorschriften:

a) Passivische Steuerabgrenzung – § 198 Abs 9 HGB

"Ist der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand zu niedrig, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn niedriger als das handelsrechtliche Ergebnis ist, und gleicht sich der zu niedrige Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich aus, so ist in Höhe der voraussichtlichen Steuerbelastung nachfolgender Geschäftsjahre eine Rückstellung zu bilden und in der Bilanz gesondert auszuweisen oder im Anhang gesondert anzugeben. Soweit eine unversteuerte Rücklage (§ 205) ausgewiesen ist, bedarf es einer solchen Rückstellung nicht.

Die Rückstellung ist aufzulösen, sobald die höhere Steuerbelastung eintritt oder mit ihr voraussichtlich nicht mehr zu rechnen ist."

b) Aktivische Steuerabgrenzung – § 198 Abs 10 HGB

"Ist der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand zu hoch, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn höher als das handelsrechtliche Ergebnis ist, und

gleicht sich der zu hohe Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich aus, so darf in Höhe der voraussichtlichen Steuerentlastung nachfolgender Geschäftsjahre ein Abgrenzungsposten auf der Aktivseite der Bilanz gebildet werden, der gesondert auszuweisen ist. Der Betrag ist aufzulösen, sobald die Steuerentlastung eintritt oder mit ihr voraussichtlich nicht mehr zu rechnen ist."

c) Übergangsvorschriften bei Einführung der Steuerabgrenzung im Einzelabschluss – Artikel XVII Abs 3 Z 1 EU-GesRÄG

"§ 198 Abs 9 und 10 HGB in der Fassung dieses Bundesgesetzes braucht nicht auf Unterschiedsbeträge angewendet zu werden, die in Geschäftsjahren entstanden sind, welche vor dem 1. Juli 1996 geendet haben."

d) Ausschüttungssperre – § 226 Abs 2 Satz 2 HGB

Gewinne dürfen im Fall der **Aktivierung**

- von Aufwendungen für das **Ingangsetzen und Erweitern** eines Betriebs und
- eines **Abgrenzungspostens** gemäß § 198 Abs 10 HGB

nur ausgeschüttet werden, soweit die danach **verbleibenden jederzeit auflösbaren Rücklagen** zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags dem ausgewiesenen Betrag mindestens entsprechen.

1.3. Grundsätze für die Vornahme der Steuerabgrenzung

1.3.1. Zeitlich begrenzte Ergebnisunterschiede

Aus dem Gesetzeswortlaut lassen sich folgende Voraussetzungen für die Vornahme einer Steuerabgrenzung im Einzelabschluss ableiten:

- a) der dem **Geschäftsjahr** oder **früheren Geschäftsjahren** zuzurechnende **Steueraufwand ist zu hoch (zu niedrig)**, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn höher (niedriger) ist als das handelsrechtliche Ergebnis und
- b) dieser zu hohe oder zu niedrige Steueraufwand **gleicht sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich aus**, sodass es dadurch in diesen Jahren zu einer Steuerentlastung bzw Steuerbelastung kommt.

Grundlage für die Steuerabgrenzung bilden daher **nur zeitlich begrenzte Ergebnisunterschiede**, das sind Unterschiedsbeträge aufgrund unterschiedlicher Bilanzierung oder Bewertung im handels- und

steuerrechtlichen Abschluss, die sich **später voraussichtlich ausgleichen**.

In dieser Stellungnahme werden Ergebnisunterschiede, bei denen das handelsrechtliche Ergebnis besser ist als das steuerliche Ergebnis als **positive Ergebnisunterschiede** (lösen eine passive Steuerabgrenzung aus) und Ergebnisunterschiede, bei denen das handelsrechtliche Ergebnis schlechter ist als das steuerliche Ergebnis als **negative Ergebnisunterschiede** (lösen eine aktive Steuerabgrenzung aus) bezeichnet.

In die Steuerabgrenzung **nicht einzubeziehen** sind Unterschiede zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerlichen Ergebnis, die sich in späteren Geschäftsjahren **nicht ausgleichen**; diese Unterschiede resultieren aus **Hinzurechnungen** und **Kürzungen**, die in den steuerrechtlichen Vorschriften vorgesehen sind (steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen wie zB Spenden, bestimmte Repräsentationsaufwendungen und ähnliche Aufwendungen und steuerfreie Erträge wie zB Erträge im Sinn von § 10 Körperschaftsteuergesetz).

Da das Gesetz auf den **voraussichtlichen Ausgleich** der Ergebnisunterschiede abstellt, also **keine feste zeitliche Begrenzung** vorsieht, können auch **längerfristige** Ergebnisverlagerungen (zB handels- und steuerrechtlich unterschiedliche Ansätze für Pensions-, Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen und für Gebäudeabschreibungen) in die Steuerabgrenzung einbezogen werden, sofern der **Ausgleich** des errechneten zu hohen (zu niedrigen) Steueraufwandes in späteren Geschäftsjahren **wahrscheinlich** ist. Dabei können Planungsunterlagen über die künftige Geschäftsentwicklung, welche auch absehbare Verluste, Verlustvorträge sowie Organschaftsverhältnisse berücksichtigen, von Nutzen sein.

Bei Unterschieden zwischen dem handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansatz von **Beteiligungen** und **Grund und Boden**, für die **keine Veräußerungsabsicht** besteht, **fehlt** die für eine Steuerabgrenzung gesetzlich geforderte Voraussetzung, dass sich der zu hohe (zu niedrige) Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich ausgleicht; wenn es erst im Zuge der Auflösung des Unternehmens zu einem Ausgleich der Wertunterschiede kommt, ist die Wahrscheinlichkeit dieses Ausgleichs nicht anzunehmen.

Ergebnisunterschiede, die **nicht berücksichtigt** wurden, weil ihr Ausgleich in der Zukunft nicht absehbar war, sind **in dem Zeitpunkt** zu berücksichtigen, in dem aufgrund gesetzlicher Regelungen,

geänderter Verhältnisse oder unternehmerischer Entscheidungen (zB Veräußerungsabsicht für Grundstücke und Beteiligungen oder Änderung steuerrechtlicher Vorschriften) der **künftige Ausgleich absehbar** ist. Das **Ansatzwahlrecht** für einen aktiven Steuerabgrenzungsposten bleibt davon **unberührt**.

Nach dem Grundsatz der **einheitlichen Ausübung von Ansatzwahlrechten** ist es **nicht zulässig**, zeitliche Ergebnisunterschiede nur für einen **Teil gleichartiger Sachverhalte** zu berücksichtigen.

Beilage 1 enthält eine **Zusammenstellung von zeitlichen Steuerverlagerungen**, die nach der derzeitigen Rechtslage möglich sind. Die Voraussetzungen für die Vornahme einer aktivischen Steuerabgrenzung liegen häufiger vor als die Voraussetzungen für die Vornahme einer passivischen Steuerabgrenzung.

1.3.2. Der Steuerabgrenzungsposten als Saldogröße

Das Gesetz stellt sowohl in § 198 Abs 9 als auch in § 198 Abs 10 HGB auf den **dem Geschäftsjahr** oder **früheren Geschäftsjahren zuzurechnenden** zu hohen oder zu niedrigen **Steueraufwand** ab, geht demnach von einer **Gesamtdifferenzenbetrachtung** aus; daraus ergibt sich, dass es nur einen **einheitlichen** entweder aktiven oder passiven **Steuerabgrenzungsposten** gibt. Diese Auffassung wird durch die **Erläuterungen zur Regierungsvorlage** des EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetzes unterstützt: "*§ 198 Abs 9 und 10 gehen von einer **Gesamtbetrachtung** aus. Alle auf einzelnen Sachverhalten beruhenden zeitlichen Ergebnisunterschiede werden zu einer Saldogröße zusammengefasst, es ergibt sich demnach **nur ein Aktiv- oder ein Passivposten** für latente Steuern.*"

Die negativen und positiven Ergebnisunterschiede müssen grundsätzlich immer ermittelt werden, da das **Wahlrecht** zum Ausweis einer **aktivischen Steuerabgrenzung** nur insoweit besteht, als die negativen Ergebnisunterschiede die positiven **übersteigen**. Ein passiver Steuerabgrenzungsposten muß zwingend um mögliche aktivische Steuerabgrenzungen gekürzt sein.

Da das Gesetz nicht zwischen Ergebnisunterschieden, die sich kurzfristig oder langfristig ausgleichen, unterscheidet, sind auch **langfristige negative** Ergebnisunterschiede gegen **kurzfristige positive** aufzurechnen.

1.4. Berechnung des Steuerabgrenzungspostens

1.4.1. Grundsätze

Berechnungsgrundlage für die Steuerabgrenzung ist der Saldo **der bis zum Bilanzstichtag entstandenen zeitlich begrenzten** positiven und negativen Ergebnisunterschiede, soweit diese im Geschäftsjahr oder in früheren Geschäftsjahren zu einem zu niedrigen oder zu hohen Steueraufwand geführt haben und infolge Umkehr der steuerlichen Auswirkungen in den künftigen Geschäftsjahren voraussichtlich Steuerbelastungen oder -entlastungen zu erwarten sind.

Der Steuerabgrenzungsposten errechnet sich durch **Multiplikation** des Saldos dieser Ergebnisunterschiede (allenfalls berichtigt um einen zu berücksichtigenden Verlustvortrag; vgl. Abschnitt 1.4.4.) mit dem maßgeblichen Ertragsteuersatz.

Der Steuerabgrenzungsposten verändert sich durch Veränderung

- des Saldos der **Unterschiedsbeträge** (Berechnungsgrundlage)
- eines zu berücksichtigenden steuerlichen **Verlustvortrags** und
- des **Ertragsteuersatzes** (vgl. Abschnitt 1.4.2.)

Schematische Darstellungen der Berechnung des Steuerabgrenzungspostens im Einzelabschluss und seiner Veränderungen sind aus den Beilagen 2 bis 4 ersichtlich.

1.4.2. Steuersatz

Nach dem Gesetz ist die voraussichtliche **künftige Steuerbelastung bzw. Steuerentlastung** abzugrenzen; diese ist daher mit dem **Steuersatz** zu bemessen, der **künftig** im Zeitpunkt der Umkehr der zeitlich begrenzten Ergebnisunterschiede Gültigkeit hat. Dabei darf allerdings der in der Vergangenheit angefallene Steuer-Mehraufwand durch die aktivische Steuerabgrenzung nicht überschritten werden. Wenn bei Erstellung des Jahresabschlusses künftige Veränderungen des Ertragsteuersatzes nicht feststehen, ist der **am Bilanzstichtag gültige Ertragsteuersatz** anzuwenden.

Wenn **mehrere Veränderungen der Steuersätze** in künftigen Jahren bereits **bekannt** sind, muss eine **Prognose** angestellt werden, welche Änderungen der Berechnungsgrundlage der Steuerabgrenzung sich in den einzelnen künftigen Jahren ergeben werden. Auf die in Abschnitt 1.6.2.

dargestellten Regeln bei der zeitlichen Zuordnung der Veränderungen der Unterschiedsbeträge wird hingewiesen.

1.4.3. Abzinsung

Da das Gesetz einen Ausweis der Steuerabgrenzung in der Höhe der voraussichtlichen künftigen Steuerbelastung bzw -entlastung vorsieht, ist aufgrund des Gesetzeswortlautes eine **Abzinsung der Steuerabgrenzung nicht zulässig**.

Gegen eine Abzinsung der Steuerabgrenzung sprechen auch folgende Argumente:

- eine **Anpassung des Steueraufwands** an das jeweilige Jahresergebnis wird nur erreicht, wenn die Abgrenzung ohne Abzinsung vorgenommen wird;
- nach den allgemeinen Bilanzierungsregeln ist für **Abgrenzungen** eine Abzinsung **nicht zulässig**;
- auch im **internationalen Rechnungslegungsgrundsatz** über die Bilanzierung der Ertragsteuern (Abschnitt 53 ff von IAS Nr 12 des IASC) wird eine Abzinsung des Abgrenzungsbetrags abgelehnt.

1.4.4. Steuerabgrenzung und Verlustvorträge

a) Selbständige Aktivierung der künftigen Steuerentlastung aufgrund von vortragsfähigen steuerlichen Verlusten

Ein **vortragsfähiger steuerlicher Verlust** bewirkt wohl eine **Steuerentlastung in den Folgejahren**, in denen steuerpflichtige Gewinne entstehen. Nach den österreichischen gesetzlichen Vorschriften (§ 198 Abs 10 HGB) **fehlt** für eine aktivische Steuerabgrenzung jedoch die **Voraussetzung**, dass der dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzurechnende **Steueraufwand** deswegen **zu hoch war**, weil ein Unterschiedsbetrag zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerlichen Ergebnis entstanden ist.

Ein steuerlicher Verlustvortrag kann daher – **abweichend** von der Regelung in den internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen (**Abschnitt 34 von IAS Nr 12**) – mangels Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen **keine Grundlage** für eine **aktivische Steuerabgrenzung** gemäß § 198 Abs 10 HGB bilden.

b) Berücksichtigung steuerlicher Verluste bei der Berechnung der Steuerabgrenzungen

Eine **aktivische Steuerabgrenzung** ist **nicht vorzunehmen**, wenn in dem Geschäftsjahr, in dem sich ein negativer Unterschiedsbetrag ergibt bzw. erhöht, **kein Steueraufwand** anfällt, weil ein steuerlicher Verlust entstanden ist; der höhere Steueraufwand fällt erst in dem Geschäftsjahr an, in dem der steuerliche Gewinn nach Verbrauch des steuerlichen Verlustvortrags höher ist als das handelsrechtliche Ergebnis.

Bei **Verminderung oder Wegfall** eines negativen Unterschiedsbetrags ist die aktivische Steuerabgrenzung insoweit **nicht zu vermindern** (aufzulösen), als sich die **Steuerentlastung**, die auf die Verminderung des Unterschiedsbetrags zurückzuführen ist, erst in den **Folgejahren**, in denen der Steueraufwand aufgrund des höheren steuerlichen Verlustvortrages niedriger ist, ergeben wird (vgl. Abschnitt 1.4.6. lit a).

Die Veränderung der aktivischen Steuerabgrenzung ist in dem Geschäftsjahr **nachzuholen**, in dem der **steuerliche Verlustvortrag** verbraucht wird.

Wenn in dem Geschäftsjahr, in dem ein **positiver Unterschiedsbetrag** anfällt, ein vortragsfähiger steuerlicher Verlust entsteht, **vermindert** dieser die Berechnungsgrundlage für die Bildung bzw. Erhöhung der **passivischen Steuerabgrenzung**, da es in diesem Geschäftsjahr zu **keinem zu niedrigen Steueraufwand** kommt. Der zu niedrige Steueraufwand ergibt sich erst in dem Geschäftsjahr, in dem der steuerliche Verlustvortrag verbraucht wird; die **passivische Steuerabgrenzung** ist in diesem Geschäftsjahr vorzunehmen.

Der Umstand, dass in einem Geschäftsjahr ein vortragsfähiger steuerlicher Verlust entsteht, berechtigt jedoch **nicht zur Auflösung** einer in **früheren Geschäftsjahren** gebildeten passivischen Steuerabgrenzung.

Die Vorgangsweise bei der Steuerabgrenzung im Zusammenhang mit steuerlichen Verlustvorträgen ist in den Beilagen 2 und 3 dargestellt.

Ein **Teil** der Fachsenatsmitglieder hält die Ansicht, dass eine aktivische Steuerabgrenzung bei Verminderung oder Wegfall eines negativen Unterschiedsbetrags insoweit weiterzuführen ist, als die Steuerentlastung aufgrund von vortragsfähigen steuerlichen Verlusten erst in Folgejahren eintreten wird, **für unrichtig**. Nach dieser Auffassung sind in dem Jahr, in dem sich negative Unterschiedsbeträge vermindern, die aktivischen Steuerabgrenzungen **jedenfalls aufzulösen**, weil eine der **Voraussetzungen** für die im Gesetz vorgesehene aktivische Steuerabgrenzung – das Vorliegen eines Bewertungsunterschieds

zwischen Handelsbilanz und steuerlicher Vermögensrechnung – **weggefallen** ist. Die Weiterführung der aktivischen Steuerabgrenzung würde nach dieser Ansicht zu einer indirekten Steuerabgrenzung wegen steuerlicher Verlustvträge führen.

1.4.5. Steuerertrag infolge aktivischer Steuerabgrenzung

Es kann zu einem **Steuerertrag** kommen, wenn eine in der Bilanz bisher nicht gebildete **aktivische Steuerabgrenzung nachgeholt** wird. Dies kann der Fall sein, wenn

- eine aktivische Steuerabgrenzung für **langfristige Unterschiedsbeträge**, deren Ausgleich nicht absehbar war, **wegen einer Änderung der maßgebenden Umstände** (zB der im Unternehmen getroffenen Disposition) **nachgeholt** wird, oder
- eine aktivische Steuerabgrenzung, die wegen der **Ungewissheit** des Anfalls **steuerpflichtiger Gewinne** in den Folgejahren nicht gebildet wurde, **nachgeholt** wird, oder
- **andere besondere Umstände** vorliegen, die es erlauben, dass die Ausübung von **Bilanzierungswahlrechten geändert** wird, oder
- **bis zum 30. Juni 1996 entstandene Unterschiedsbeträge** berücksichtigt werden.

Aus den Ausführungen in den Anschnitte 1.4.2. und 1.4.7. ergibt sich, dass auch eine **Änderung** des bei der Berechnung der passivischen Steuerabgrenzung angewendeten **Steuersatzes** zu einem **Steuerertrag** führen kann.

1.4.6. Auflösung der aktivischen Steuerabgrenzung

Die **aktivische Steuerabgrenzung** ist gemäß § 198 Abs 10 letzter Satz HGB **aufzulösen**, sobald die **Steuerentlastung eintritt** oder mit ihr voraussichtlich **nicht mehr zu rechnen** ist.

Ein **aktiver Steuerabgrenzungsposten vermindert** sich auch dann, wenn sich

- die **passivische Steuerabgrenzung** und damit der Betrag, der dagegen aufzurechnen ist, erhöht oder
- der **Ertragsteuersatz**, der der Berechnung zugrunde zu legen ist, **vermindert**.

a) Eintritt der Steuerentlastung

Eine **Steuerentlastung** zum Ausgleich der zu hohen Steuerbelastung in früheren Geschäftsjahren wird nur dann wirksam, wenn im **Zeitpunkt der Auflösung** (Umkehrung) negativer Ergebnisunterschiede dem handelsrechtlichen Ergebnis jeweils ein **niedrigerer zu versteuernder Gewinn** gegenübersteht.

Da **in einem Verlustjahr keine Steuerentlastung** eintritt, hat die Auflösung der aktivischen Steuerabgrenzung insoweit zu unterbleiben als der Verminderung der negativen Unterschiedsbeträge in dem Geschäftsjahr vortragsfähige steuerliche Verluste gegenüberstehen und mit dem Eintritt der Steuerentlastung in den Folgejahren gerechnet werden kann. Die Auflösung ist in den nachfolgenden Gewinnjahren nachzuholen.

Ob bzw. inwieweit in den Folgejahren aufgrund des Verbrauchs steuerlicher Verlustvorträge eine Steuerentlastung zu erwarten ist, ist Gegenstand eines Bewertungsvorgangs.

Ein Teil der Fachsenatsmitglieder ist der Ansicht, dass eine aktivische Steuerabgrenzung **bei Verminderung oder Wegfall von negativen Unterschiedsbeträgen** auch dann aufzulösen ist, wenn in dem Geschäftsjahr aufgrund des steuerlichen Verlustes **keine Steuerentlastung** eintritt (vgl. Abschnitt 1.4.4. lit b, letzter Absatz).

b) Voraussichtlicher Nichteintritt der Steuerentlastung

Eine länger andauernde Verlustperiode muß jedenfalls Anlass zu Überlegungen geben, ob mit dem Eintritt einer Steuerentlastung in den Jahren der Umkehr der negativen Ergebnisunterschiede gerechnet werden kann, weil entsprechende zu versteuernde **Gewinne** anfallen werden. Nur bei Vorliegen plausibler mittelfristiger Planungsrechnungen, aus denen hervorgeht, dass künftig ausreichende **zu versteuernde Gewinne** erwartet werden können, kann – unter Bedachtnahme auf den Vorsichtsgrundsatz – die Weiterführung eines aktiven Steuerabgrenzungspostens bei Aufeinanderfolge mehrerer Verlustperioden vertreten werden.

Wird ein aktiver Steuerabgrenzungsposten **aufgelöst**, weil Zweifel bezüglich des Eintritts der künftigen Steuerentlastung bestanden haben, ist der Abgrenzungsposten **wieder zu bilden**, wenn die **Zweifel wegfallen**. Es handelt sich in diesem Fall nicht um die Neuausübung eines Wahlrechts, sondern um die Anpassung der Bewertung an geänderte Verhältnisse.

1.4.7. Auflösung der passivischen Steuerabgrenzung

Die für eine passivische Steuerabgrenzung gebildete Rückstellung ist aufzulösen, sobald die höhere Steuerbelastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist. Die Ausführungen in Abschnitt 1.4.6. lit b sind sinngemäß anzuwenden.

Ein **passiver Steuerabgrenzungsposten** vermindert sich auch dann, wenn sich die gegen die passivischen Steuerabgrenzungen aufzurechnenden **aktivischen Steuerabgrenzungen erhöhen** oder der **Ertragsteuersatz**, der der Berechnung zugrunde zu legen ist, **vermindert**.

1.5. Ausweis der Steuerabgrenzung

1.5.1. Bilanz

a) Aktivische Steuerabgrenzung

Das Gesetz spricht im Fall der Ausübung des Ansatzwahlrechtes lediglich von einem gesonderten Ausweis des Steuerabgrenzungspostens; eine Bestimmung, an welcher Stelle der Bilanzgliederung der Ausweis erfolgen soll, enthält das Gesetz nicht.

Nach den **Erläuterungen zur Regierungsvorlage** kann der gesonderte Ausweis der aktivischen Steuerabgrenzung im Rahmen des Postens "Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände" oder bei den Rechnungsabgrenzungsposten erfolgen.

Da bei der Steuerabgrenzung die richtige Periodenabgrenzung im Vordergrund steht und es sich nicht um einen Vermögensgegenstand handelt, ist – unbeschadet der Ausführungen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage – der gesonderte Ausweis im Rahmen der **aktiven Rechnungsabgrenzungsposten** vorzuziehen; ein Ausweis in der Postengruppe Forderungen und andere Vermögensgegenstände ist nicht sachgerecht.

In deutschen Kommentaren wird vorgeschlagen, einen gesonderten Hauptposten vor oder nach den Rechnungsabgrenzungsposten einzufügen; dieser Ausweis ist auch nach den österreichischen handelsrechtlichen Vorschriften zulässig.

b) Passivische Steuerabgrenzung

Ist nach § 198 Abs 9 HGB eine Rückstellung zu bilden, so ist diese in der Bilanz unter den Rückstellungen gesondert auszuweisen oder in den

Posten Steuerrückstellungen (§ 224 Abs 3 C 3 HGB) einzubeziehen; in letzterem Fall ist der Betrag der Rückstellung im Anhang anzugeben.

1.5.2. Gewinn- und Verlustrechnung

Der Aufwand oder Ertrag aus der Bildung oder Auflösung von Steuerabgrenzungsposten ist in dem Posten "**Steuern vom Einkommen und vom Ertrag**" einzubeziehen.

Ein **gesonderter Ausweis** der Veränderung des Steuerabgrenzungspostens ist ebenso wie eine Angabe im **Anhang nicht** erforderlich.

1.5.3. Anhang

Gemäß § 237 Z 6 c HGB ist im Anhang der **zulässige**, aber **nicht gebildete** Betrag einer **aktivischen Steuerabgrenzung** anzugeben; diese Bestimmung gilt nicht für kleine Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Aktivische Steuerabgrenzungen, die **unterbleiben**, weil das Entstehen von künftigen steuerpflichtigen Gewinnen und damit von künftigen Steuerentlastungen **ungewiss** ist, sind im Anhang **nicht anzugeben**, weil die gesetzliche Voraussetzung für die Vornahme einer aktivischen Steuerabgrenzung fehlt.

Wenn die **Übergangsvorschrift** des Artikels XVII Abs 3 Z 1 EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz, wonach eine aktivische und passivische Steuerabgrenzung für Unterschiedsbeträge, die in Geschäftsjahren entstanden sind, welche **vor dem 1. Juli 1996** geendet haben, nicht vorgenommen werden muß, auch auf die Angabe nicht gebildeter aktivischer Abgrenzungsbeträge im Anhang angewendet wird, muß in den Folgejahren festgestellt werden, welche Unterschiedsbeträge aus der Zeit vor dem 1. Juli 1996 stammen (vgl Abschnitt 1.6.2.).

Für die Angabe im Anhang, in welchem Umfang die **Steuern vom Einkommen und vom Ertrag** das **Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit** und das **außerordentliche Ergebnis** belasten, ist die Veränderung der Steuerabgrenzung diesen Ergebnisbereichen zuzuordnen; in der Regel berührt die Veränderung der Steuerabgrenzung die Belastung des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit.

Wird der Betrag der passivischen Steuerabgrenzung in den Posten **Steuerrückstellungen einbezogen** ist er im Anhang anzugeben.

Die Veröffentlichung der nachstehenden Angaben ist **nicht zwingend** vorgeschrieben; ihre Aufnahme in den Anhang ist jedoch **zu empfehlen**, wenn sie **wesentlich** sind:

- Hinweis auf die **Langfristigkeit** von Teilen der Steuerabgrenzung
- Angabe größerer **aktivischer** und **passivischer Abgrenzungsbeträge**, die gegeneinander aufgerechnet wurden; wenn zwischen den aufgerechneten Aktiv- und Passivbeträgen erhebliche Fristigkeitsunterschiedsbeträge bestehen, kann gemäß § 222 Abs 2 HGB eine Verpflichtung zur Angabe im Anhang angenommen werden.
- Angabe von Änderungen des zur Berechnung des Steuerabgrenzungspostens verwendeten **Ertragsteuersatzes** und der daraus resultierenden Auswirkungen auf den Abgrenzungsbetrag, insbesondere eines daraus resultierenden Steuerertrags (vgl Abschnitt 1.4.2.)
- Angabe **größerer Unterschiede** zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerrechtlichen Wertansatz von **Beteiligungen** und **Grund und Boden**, für die wegen des Fehlens konkreter Veräußerungsabsichten eine Steuerabgrenzung nicht vorgenommen werden kann (vgl Abschnitt 1.3.1.)
- Angabe der aufgrund von **vortragsfähigen steuerlichen Verlusten**, für die eine aktivische Steuerabgrenzung nicht vorgenommen werden kann, in den Folgejahren erwarteten **Steuerentlastung** (vgl Abschnitt 1.4.4. lit a)
- Angabe der Abgrenzungsbeträge, die aufgrund von **steuerlichen Verlusten nicht gebildet** oder **aufgelöst** wurden (vgl Abschnitt 1.4.4. lit b)
- Angabe der im Posten Steuern vom Einkommen und vom Ertrag enthaltenen **Veränderung des Steuerabgrenzungspostens**; dies gilt insbesondere dann, wenn sich aufgrund der Veränderung des Abgrenzungspostens ein Steuerertrag ergibt (vgl Abschnitt 1.4.5.)

1.6. Sonstige Feststellungen zur Steuerabgrenzung

1.6.1. Ausschüttungssperre

In **§ 226 Abs 2 HGB** ist vorgesehen, dass in jenen Fällen, in denen ein **aktiver Steuerabgrenzungsposten** auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen wird, die **Ausschüttung eines Bilanzgewinns** nur insoweit zulässig ist, als nach der Ausschüttung jederzeit auflösbare Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags in Höhe des Aktivpostens vorhanden sind.

Bei der Berechnung des Betrags der jederzeit auflösbaren Rücklagen (zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags), die im Unternehmen verbleiben müssen, sind auch **andere Aktivposten**, die eine **Ausschüttungssperre** auslösen, zu berücksichtigen. Es sind dies die Bilanzposten "**Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebs**" und "**Aufwendungen für die Währungsumstellung auf Euro**".

Neben den **ungebundenen Kapital- und Gewinnrücklagen** und dem nach Ausschüttung der Dividende verbleibenden **Gewinnvortrag** gehören auch die um die Ertragsteuerbelastung (derzeit 34 %) gekürzten **unversteuerten Rücklagen**, für die keine Ausschüttungssperre besteht, zu den jederzeit auflösbaren Rücklagen. Die Kürzung der unversteuerten Rücklagen um die **Ertragsteuerbelastung** kann insoweit unterbleiben, als ihnen steuerliche Verlustvorträge gegenüberstehen.

Nicht zu den jederzeit **auflösbaren** Rücklagen gehören die nach den Vorschriften des **Bankwesengesetzes** und des **Versicherungsaufsichtsgesetzes** gebildeten Rücklagen (Hafrücklagen gemäß § 23 Abs 6 BWG und Risikorücklagen gemäß § 73a VAG), die nur zur Deckung eines sonst in der Bilanz auszuweisenden Verlustes aufgelöst werden dürfen, und die **Bewertungsreserven**, da gemäß § 235 HGB für Beträge, die aus der Auflösung von Bewertungsreserven aus anderen als den in § 205 Abs 2 HGB genannten Gründen resultieren, im Jahr der Auflösung eine Ausschüttungssperre besteht.

Auch **Rücklagen** und Teile des **Bilanzgewinns**, die aufgrund der **Ausschüttungssperre gemäß § 235 HGB** für Erträge, die aus Zuschreibungen und aus der Auflösung von Bewertungsreserven gebildet bzw als Gewinnvortrag in das Folgejahr übertragen werden, sind im Jahr ihrer Bildung bzw ihres Entstehens keine jederzeit auflösbaren Rücklagen und anrechenbaren Gewinnvorträge; sie können daher bei der Entscheidung, ob und in welcher Höhe unter Beachtung der

Ausschüttungssperre gemäß § 226 Abs 2 HGB eine Ausschüttung zulässig ist, gleichfalls **nicht berücksichtigt** werden.

1.6.2. Die Übergangsvorschrift des Artikels XVII Abs 3 Z 1 EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz

Die Bestimmung, dass eine aktivische und passivische Steuerabgrenzung für Unterschiedsbeträge nicht vorgenommen werden muss, die in Geschäftsjahren entstanden sind, welche vor **dem 1. Juli 1996** geendet haben, kann künftig nur noch dann angewendet werden, wenn aufgrund des Vorliegens besonderer Umstände das **Wahlrecht**, eine **aktivische Steuerabgrenzung** vorzunehmen, **neu ausgeübt** wird. In diesem Fall kann die aktivische Steuerabgrenzung allerdings nur für solche Unterschiedsbeträge aus der Zeit vor dem 1. Juli 1996 unterbleiben, die im Zeitpunkt der Neuausübung des Wahlrechts **noch vorhanden** sind. Bei der Ermittlung dieser Beträge ist wie folgt vorzugehen:

- a) Wenn die Entwicklung der Unterschiedsbeträge aufgrund von Unterschieden bei der **Einzelbewertung bestimmter Vermögensgegenstände und Passivposten** in den **Folgejahren eindeutig feststellbar** ist, sind diese Unterschiedsbeträge in den Folgejahren einzeln fortzuschreiben. Dies gilt für Unterschiedsbeträge aus der Bewertung von Gegenständen des **Anlagevermögens**, die sich in den Folgejahren um Unterschiede der Abschreibungsbeträge verändern und bei Veräußerung der Anlagegegenstände wegfallen, für Unterschiedsbeträge aus der Bewertung des **Vorratsvermögens**, die bei der Verwendung bzw Veräußerung der Vorräte wegfallen und für Unterschiedsbeträge aus der **Einzelbewertung von Forderungen und Schulden**, die bei der Abstattung wegfallen. Auch die Entwicklung der Unterschiedsbeträge aus der Bewertung von Rückstellungen für **Pensions-, Abfertigungs- und Jubiläumsgeldverpflichtungen** für die einzelnen Mitarbeiter in den Folgejahren kann festgestellt werden.
- b) Bei Unterschiedsbeträgen, die auf den unterschiedlichen Ansatz von **pauschal berechneten Wertberichtigungen und Rückstellungen** zurückzuführen sind, ist zu unterstellen, dass die bestehenden Unterschiedsbeträge **am Ende jedes Geschäftsjahres wegfallen** und durch die **Neubildung** der pauschalen Wertberichtigungen und Rückstellungen **neue Unterschiedsbeträge** entstehen; dh, dass am nächsten Bilanzstichtag keine "alten" Unterschiedsbeträge mehr bestehen, auf die die Übergangsvorschrift angewendet werden kann.

Da die Fortschreibung der Unterschiedsbeträge aus der Zeit vor dem 1. Juli 1996 in der Regel aufwendig ist, ist die Anwendung der Übergangsvorschrift auf die Angaben im Anhang **nicht zu empfehlen**.

1.7. Schwebende Steuern bei Neubewertungen anlässlich von Umgründungen?

Die Vorschriften des **§ 198 Abs 9 HGB** über die **passivische Steuerabgrenzung** sind auf Unterschiede zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerrechtlichen Wertansatz von Vermögensgegenständen und Schulden, die auf **Bewertungsmaßnahmen** anlässlich von **Umgründungen** zurückzuführen sind (Neubewertung gemäß § 201 Abs 1 HGB oder Bildung eines Ausgleichspostens gemäß § 201 Abs 3 HGB in der handelsrechtlichen Bilanz bei Fortführung der Buchwerte in der steuerlichen Zwecken dienenden Vermögensaufstellung) **nicht anzuwenden**. In diesen Fällen ist wohl die Besteuerungsgrundlage und damit auch der davon abgeleitete **Ertragsteueraufwand in den Folgejahren höher** als der Ertragsteueraufwand für den handelsrechtlichen Überschuss; es fehlt jedoch die in **§ 198 Abs 9 HGB** geforderte Voraussetzung, dass dem künftigen zu hohen Steueraufwand ein im Verhältnis zum Ergebnis **zu niedriger Steueraufwand** in der **Vergangenheit** gegenübersteht.

Nach der **Definition** der Rückstellungen **für ungewisse Schulden** in § 198 Abs 8 Z 1 HGB können für die zusätzlichen Ertragsteueraufwendungen, die die handelsrechtlichen Ergebnisse der künftigen Geschäftsjahre belasten werden, **keine Rückstellungen** im Sinne dieser Bestimmung gebildet werden.

Nach vorherrschender Meinung handelt es sich bei den künftigen zusätzlichen Ertragsteueraufwendungen auch um **keine Aufwendungen**, für die **Aufwandsrückstellungen** im Sinne des § 198 Abs 8 Z 2 HGB gebildet werden können.

Die Bildung **anderer** als der in § 198 Abs 8 Z 1 und 2 HGB genannten **Rückstellungen** ist gemäß § 198 Abs 8 Z 3 HGB **nicht zulässig**.

Wenn aufgrund der vorstehenden Ausführungen für die auf den Unterschieden zwischen den handelsrechtlichen und den steuerrechtlichen Wertansätzen lastenden künftigen Ertragsteuern **keine Rückstellungen** gebildet werden, diese künftigen Ertragsteuern aber für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens von Bedeutung sind, sind gemäß § 222 Abs 2 HGB **im Anhang Angaben** über die **Unterschiede der Wertansätze** zu machen.

Trotz des in § 198 Abs 8 Z 3 HGB enthaltenen Verbots, andere als die in § 198 Abs 8 Z 1 und 2 HGB genannten Rückstellungen zu bilden ist ein Jahresabschluss, in welchem Rückstellungen für die auf den Unterschied zwischen den handelsrechtlichen und den steuerrechtlichen Wertansätzen

lastenden latenten Steuern enthalten sind, **nicht zu beanstanden**, wenn dieser Umstand sowie die Höhe und die Grundlage und Methode der Berechnung der Rückstellung **im Anhang offengelegt** wird.

Diese Vorgangsweise kann damit begründet werden, dass

- **in Artikel 2 Abs 5 der 4. EU-Richtlinie** ausdrücklich verlangt wird, dass von konkreten Bewertungsvorschriften **abzuweichen** ist, wenn bei deren Einhaltung ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entsprechendes Bild nicht vermittelt wird und
- **in IAS 12 (Abschnitt 22ff)** bei Bewertungsunterschieden, die auf eine steuerrechtlich nicht wirksame Neubewertung von Vermögensgegenständen und Schulden zurückzuführen sind, die Bildung von Rückstellungen für die schwebenden Steuern zwingend verlangt wird; diese Rückstellungen sind nicht abzuzinsen.

Eine **Rückstellung** für diese schwebenden Steuern zählt **nicht zu den in § 198 Abs 9 HGB geregelten** Rückstellungen; sie bildet daher auch **keinen Bestandteil der Saldorechnung** gemäß Abschnitt 1.3.2.

Wird für die Bewertungsunterschiede aufgrund von Neubewertungen bei Umgründungen eine Rückstellung für einen **abgezinsten Steuerbetrag** gebildet, ist im Anhang die Höhe des Abzinsungsbetrags und dessen Veränderung im Geschäftsjahr anzugeben.

Wenn die auf den Unterschieden zwischen den handelsrechtlichen und den steuerrechtlichen Wertansätzen lastenden künftigen Steuern bei der **Bewertung der Vermögensgegenstände** durch **Wertabschläge** berücksichtigt werden, wird zwar das Reinvermögen des Unternehmens richtig ausgewiesen; diese Bewertungsmethode führt jedoch zu keinem richtigen Ausweis der Vermögensposten und Verpflichtungen in der Bilanz und in den Folgejahren zu keinem richtigen Ausweis der durch die Abnutzung oder den Verbrauch (Verkauf) der Vermögensgegenstände ausgelösten Aufwendungen und des Steueraufwands in der Gewinn- und Verlustrechnung.

2. Die Steuerabgrenzung im Konzernabschluss

Vorbemerkung

Die Ausführungen in diesem Abschnitt gelten für Konzernabschlüsse, die nach den **österreichischen handelsrechtlichen Vorschriften** erstellt werden. Wenn **befreiende Konzernabschlüsse** nach **international** anerkannten Grundsätzen (IAS, US-GAAP) erstellt werden, sind die in den diesbezüglichen Richtlinien (Standards) enthaltenen Regelungen zu beachten.

2.1. Ziel der Steuerabgrenzung

Durch die Steuerabgrenzung im Konzernabschluss soll der zu Lasten der Konzernergebnisse **der einzelnen Geschäftsjahre** verrechnete **Ertragsteueraufwand** mit den **unversteuerten Konzernergebnissen** in den einzelnen Geschäftsjahren in Einklang gebracht werden.

Ursache für die Steuerabgrenzung im **Konzernabschluss** sind Unterschiede zwischen dem Ergebnis im Konzernabschluss und den Ergebnissen in den Einzelabschlüssen, die sich aus der einheitlichen Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften und aus bestimmten erfolgswirksamen Konsolidierungsmaßnahmen ergeben. Der für die steuerpflichtigen Ergebnisse **bei den einzelnen Konzernunternehmen** anfallende – und demnach auch der (ohne Steuerabgrenzung) in der Konzernerfolgsrechnung ausgewiesene – **Ertragsteueraufwand** wird durch die Maßnahmen bei der Erstellung des Konzernabschlusses **nicht berührt**; dadurch kommt es zu einem **Missverhältnis** zwischen dem **Konzernergebnis** und dem in der Konzernerfolgsrechnung ausgewiesenen **Steueraufwand**.

2.2. Gesetzliche Vorschriften

Die Steuerabgrenzung im Konzernabschluss ist in § 258 HGB wie folgt geregelt

"Ist 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 ist der sich für das Geschäftsjahr und frühere Geschäftsjahre ergebende Steueraufwand, wenn er im Verhältnis zum Jahresergebnis zu hoch ist, durch Bildung eines Abgrenzungspostens auf der Aktivseite oder, wenn er im Verhältnis zum Jahresergebnis zu niedrig ist, durch Bildung einer Rückstellung anzupassen, soweit sich der zu hohe

oder der zu niedrige Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich ausgleicht. Der Posten ist in der Konzernbilanz oder im Konzernanhang gesondert anzugeben. Die Steuerabgrenzung braucht nicht vorgenommen zu werden, wenn sie für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Konzerns von nur untergeordneter Bedeutung ist."

2.3. Grundsätze für die Vornahme der Steuerabgrenzung

Eine Steuerabgrenzung im Konzernabschluss kann aufgrund von **Maßnahmen**, die auf Vorschriften des **dritten Abschnitts des dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs** (Konzernabschluss und Konzernlagebericht – §§ 244 bis 267 HGB) zurückzuführen sind, erforderlich werden.

Im Konzernabschluss ist gemäß § 258 HGB

- wenn das im **Konzernabschluss** ausgewiesene **Jahresergebnis** aufgrund dieser Maßnahmen **niedriger** oder **höher** ist als die **Summe der Einzelergebnisse** der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen und
- der für das Geschäftsjahr und frühere Geschäftsjahre sich ergebende **Steueraufwand im Verhältnis zum Jahresergebnis** zu hoch oder zu niedrig ist

eine **Steuerabgrenzung insoweit** vorzunehmen, als sich der im Verhältnis zum Konzernergebnis zu hohe oder zu niedrige Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren **voraussichtlich ausgleicht**.

Durch die in Abschnitt 2.6. angeführten Maßnahmen wird der bei den einzelnen Konzernunternehmen anfallende **Steueraufwand weder im Bilanzjahr** und in den vorangegangenen Geschäftsjahren **noch in den Folgejahren** beeinflusst. Die Steuerabgrenzung im Konzernabschluss ist vorzunehmen, weil sich

- das **Konzernergebnis** durch diese Maßnahmen **ändert** und diese Änderung **in Zukunft** durch eine **gegenläufige Änderung** ausgeglichen wird und
- aufgrund der Änderung des Konzernergebnisses **zwischen dem Konzernergebnis und dem Steueraufwand ein Missverhältnis** entsteht und in Zukunft ein **gegenläufiges Missverhältnis** zu erwarten ist.

Die Steuerabgrenzung im Konzernabschluss ist **zwingend** vorzunehmen; dies gilt **auch für die aktivische Steuerabgrenzung**. Eine **Ausnahme** besteht nur für Abgrenzungen, die für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von nur **untergeordneter Bedeutung** sind.

2.4. Abgrenzung zwischen den Steuerabgrenzungen im Einzelabschluss und im Konzernabschluss

Die im Zuge der Erstellung des Konzernabschlusses vorgenommenen **Ansatz- und Bewertungsänderungen** gegenüber den **festgestellten Einzelabschlüssen** sind nach dem Wortlaut von § 258 HGB **Maßnahmen** im Zuge der Erstellung des **Konzernabschlusses**; die daraus resultierenden Ergebnisänderungen wären daher im Rahmen der Steuerabgrenzung im Konzernabschluss zu berücksichtigen. Nach herrschender Meinung entspricht es jedoch dem **Sinn der Vorschriften** über die Steuerabgrenzung, dass Ansatz- und Bewertungsänderungen, die auf die **einheitliche Ausübung von Wahlrechten** im Konzernabschluss zurückzuführen sind, zu den **Steuerabgrenzungen gemäß § 198 Abs 9 und 10 HGB** gezählt werden; durch diese Vorgangsweise wird erreicht, dass Maßnahmen, die zur einheitlichen Ausübung von Ansatz- und Bewertungswahlrechten in einem Konzern führen, unabhängig davon, ob sie bereits in den Einzelabschlüssen oder im Rahmen von Umwertungen im Zuge der Erstellung des Konzernabschlusses vorgenommen werden, **gleich behandelt** werden.

2.5. Behandlung der in den Einzelabschlüssen gebildeten Steuerabgrenzungsposten

In den **Einzelabschlüssen** müssen passive Steuerabgrenzungsposten gebildet werden; für die Bildung **aktiver Steuerabgrenzungsposten** besteht insoweit ein **Wahlrecht**, als die Bewertungsunterschiede, die aktivische Steuerabgrenzungen auslösen, höher sind als die Bewertungsunterschiede, die zu passivischen Steuerabgrenzungen führen.

Das **Wahlrecht** bezüglich der Bildung aktiver Steuerabgrenzungsposten ist bei den im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen **einheitlich** auszuüben. Für die Ausübung des Wahlrechts sind nach den Ausführungen im ersten Absatz die für die Steuerabgrenzung im Einzelabschluss geltenden Vorschriften maßgebend.

Unbeschadet dieser Feststellung ist jedoch **zu empfehlen**, das **Wahlrecht** im Konzernabschluss so auszuüben, dass alle möglichen aktivischen Steuerabgrenzungen **vorgenommen** werden. Nur wenn dies geschieht,

wird **vermieden**, dass im Konzernabschluss **nur ein Teil** der nach dem Gesetz möglichen aktivischen Steuerabgrenzungen ausgewiesen wird.

Wenn allerdings dieser **Empfehlung nicht entsprochen** wird und bei der Erstellung des Konzernabschlusses die in den Einzelabschlüssen möglichen aktiven Steuerabgrenzungsposten einheitlich nicht gebildet werden, sind die aktivischen und passivischen Steuerabgrenzungen **bei verschiedenen** in den Konzernabschluss einbezogenen **Konzernunternehmen nicht** gegeneinander **aufzurechnen**; in den Einzelabschlüssen der Konzernunternehmen nicht vorgenommene aktivische Steuerabgrenzungen sind daher **nicht nachzuholen**, wenn im Einzelabschluss eines anderen Konzernunternehmens ein passiver Steuerabgrenzungsposten gebildet ist.¹⁾

Die vorstehenden Ausführungen gelten auch für die Steuerabgrenzungen, die sich aufgrund von Ansatz- und Bewertungsänderungen anlässlich der Erstellung des Konzernabschlusses ergeben.

2.6. Auf Vorschriften des dritten Abschnitts des dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs zurückzuführende Maßnahmen, die zu einem Unterschied zwischen dem Konzernergebnis und der Summe der Einzelergebnisse der einbezogenen Unternehmen führen

Zu den einzelnen im Zuge der Erstellung von Konzernabschlüssen vorzunehmenden Maßnahmen ist bezüglich der Steuerabgrenzung folgendes auszuführen:

2.6.1. Maßnahmen gemäß § 253 Abs 2 HGB (Ansatzänderungen)

Gemäß § 253 Abs 2 HGB sind die Vermögensgegenstände, un versteuerten Rücklagen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Erträge und Aufwendungen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen **unabhängig** von ihrer **Berücksichtigung in den Jahresabschlüssen** dieser Unternehmen **vollständig** in den **Konzernabschluss** aufzunehmen, soweit nicht nach dem Recht des Mutterunternehmens ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht.

¹⁾ Wenn im Einzelabschluss eines vollkonsolidierten Konzernunternehmens (A) ein aktiver Steuerabgrenzungsposten und bei einem anderen Unternehmen (B) ein passiver Steuerabgrenzungsposten ausgewiesen wird und bei einem weiteren Unternehmen (C) der Ausweis eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens möglich wäre, dann ist in der **Konzernbilanz** entweder der **aktive Steuerabgrenzungsposten** des Unternehmens (A) **zu eliminieren** (Option: keine aktivische Steuerabgrenzung) oder ein **zusätzlicher aktiver Steuerabgrenzungsposten** (Abgrenzungsposten im Einzelabschluss) in jener Höhe anzusetzen, der sich aufgrund der Verhältnisse beim Unternehmen (C) ergibt (Option: aktivische Steuerabgrenzung).

Nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige **Bilanzierungswahlrechte** dürfen im Konzernabschluss **unabhängig** von ihrer **Ausübung in den Einzelabschlüssen** der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden. Bei **ausländischen Tochterunternehmen** können sich Unterschiede zwischen dem Ansatz im Einzelabschluss und im Konzernabschluss auch aus der Anpassung an die österreichischen **Bilanzierungsvorschriften** ergeben.

Beispiele:

- Das für ein ausländisches Tochterunternehmen geltende Recht sieht vor, dass Pensionsrückstellungen nicht gebildet werden müssen; in den österreichischen Konzernabschluss ist eine Rückstellung für die Pensionsverpflichtungen des ausländischen Tochterunternehmens aufgrund des Vollständigkeitsgrundsatzes aufzunehmen.
- Die Bilanz eines ausländischen Tochterunternehmens enthält Posten, für die nach österreichischem Recht ein Bilanzierungsverbot besteht; diese Posten sind in den österreichischen Konzernabschluss nicht aufzunehmen.

Ergebnisunterschiede aufgrund von Maßnahmen gemäß § 253 Abs 2 HGB (Angleichung von Bilanzansätzen ausländischer Tochterunternehmen an Bilanzierungsvorschriften, die für das Mutterunternehmen gelten oder Beseitigung der unterschiedlichen Ausübung von Bilanzierungswahlrechten) sind gemäß Abschnitt 2.5. nach den für die Steuerabgrenzung im Einzelabschluss geltenden Vorschriften zu behandeln.

2.6.2. Maßnahmen gemäß § 253 Abs 3 HGB (Behandlung unversteuerter Rücklagen)

Gemäß § 253 Abs 3 HGB besteht ein Wahlrecht, die in Einzelbilanzen enthaltenen **unversteuerten Rücklagen** gemäß § 205 HGB in der Konzernbilanz nach Abzug der Steuerabgrenzung (dh der latenten Steuern) als Gewinnrücklagen auszuweisen. Die in § 253 Abs 3 HGB genannte Steuerabgrenzung ist **keine Steuerabgrenzung im Sinne des § 258 HGB**. Auf die **Ausführungen in Abschnitt 2.9.** wird verwiesen.

2.6.3. Maßnahmen gemäß § 254 HGB (Kapitalkonsolidierung)

Im Rahmen der Erstkonsolidierung ist der **Unterschiedsbetrag** zwischen dem Wertansatz der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile und dem anteiligen Eigenkapital des Tochterunternehmens so weit wie möglich den

einzelnen Vermögensgegenständen bzw Verpflichtungen des Tochterunternehmens **zuzuordnen**.

Bei der **Neubewertung im Zuge der Erstkonsolidierung handelt es sich** um **keine** Maßnahme, die eine **Steuerabgrenzung** im Sinne der Vorschriften des § 258 HGB auslöst, da im Jahr der Erstkonsolidierung weder ein Steueraufwand noch eine Auswirkung auf den Konzernenerfolg eintritt.

Ob für die auf den Unterschieden zwischen den Wertansätzen in der Konzernbilanz und in den Einzelbilanzen lastenden künftigen Ertragsteuern **bei der Erstkonsolidierung eine Rückstellung** zu bilden ist, ist ein Problem der Aufteilung bzw Zuordnung des Unterschiedsbetrags. Diese Frage wird **in Abschnitt 2.10.** behandelt.

In den **Folgejahren unterscheidet** sich das **Konzernergebnis** durch die Fortschreibung (Fortführung, Abschreibung oder Auflösung) dieser Unterschiedsbeträge von der Summe der Einzelergebnisse. Da die Besteuerungsgrundlagen der Konzernunternehmen und damit der in der Konzernenerfolgsrechnung ausgewiesene **Steueraufwand** durch die Fortschreibung der zugeordneten Unterschiedsbeträge **nicht beeinflusst** werden, kommt es in der Konzernenerfolgsrechnung in den Folgejahren zu einem im Verhältnis zum Konzernergebnis **zu hohen** oder – wenn sich in Sonderfällen bei der Erstkonsolidierung ein passiver Unterschiedsbetrag ergibt – **zu niedrigen Steueraufwand**, sofern anlässlich der Neubewertung – im Sinne von Abschnitt 2.10. dieser Stellungnahme – keine Rückstellungen gebildet werden.

In dem Jahr, in dem die **Beteiligung an einem Tochterunternehmen veräußert** wird, entstehen im Konzernabschluss anlässlich der **Entkonsolidierung steuerfreie Erträge** bzw **nur steuerlich** zu berücksichtigende **Verluste** (Veräußerungsverluste) in Höhe der in den Vorjahren durch Fortschreibung weggefallenen Teile der aktiven Unterschiedsbeträge, wenn der Wertansatz der Beteiligung an der Tochtergesellschaft in der Bilanz der Muttergesellschaft seit der Erstkonsolidierung unverändert geblieben ist.

Dieser Umstand **rechtfertigt** die aktivische Abgrenzung des zu hohen Ertragsteueraufwands, der in den auf die Erstkonsolidierung folgenden Jahren im Verhältnis zum Konzernergebnis anfällt **nicht**, wenn **keine konkrete Absicht** besteht, eine **Beteiligung** an der Tochtergesellschaft **zu veräußern** oder das Tochterunternehmen **aufzulösen**. In diesem Fall ist nach den in Abschnitt 1.3.1. getroffenen Feststellungen eine aktivische

Steuerabgrenzung wegen der **Ungewissheit**, ob vor der Auflösung des Mutter- bzw Tochterunternehmens eine Steuerentlastung eintreten wird, nicht zulässig.

Wenn dagegen die **Veräußerung** der Beteiligung an einem vollkonsolidierten Tochterunternehmen **beabsichtigt** ist, ist in dem Jahr, in dem diese Entscheidung getroffen wird, die künftige Steuerentlastung im Ausmaß der in der Vergangenheit eingetretenen Steuer-Mehrbelastung **auch dann aktivisch abzugrenzen**, wenn der **Gewinn** aus der Veräußerung der Beteiligung bei dem Mutterunternehmen **steuerfrei bleibt**.

2.6.4. Maßnahmen gemäß § 255 HGB (Schuldenkonsolidierung)

Erfolgsauswirkungen aus der Schuldenkonsolidierung ergeben sich insbesondere, wenn

- in der Einzelbilanz eines Konzernunternehmens vorgenommene **Abschreibungen von und Veränderungen von Wertberichtigungen** zu Forderungen an einbezogene Unternehmen in der Konzernbilanz wegfallen oder
- bei einem in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen eine **Rückstellung** für eine Verpflichtung gegenüber einem anderen einbezogenen Unternehmen gebildet ist, der bei dem anderen Unternehmen keine Forderung gegenübersteht oder
- bei der **Umrechnung** von konzerninternen Forderungen und Verbindlichkeiten, die bei einem Konzernunternehmen auf eine **von der Bilanzwährung** dieses Unternehmens **abweichende** Währung lauten, Unterschiede zwischen dem Schillingbetrag der in der Konzernbilanz auszuscheidenden Forderungen und Verbindlichkeiten entstehen.

Für diese Erfolgsauswirkungen ist im Konzernabschluss eine **Steuerabgrenzung vorzunehmen**.

2.6.5. Maßnahmen gemäß § 256 HGB (Ausscheidung von Zwischenergebnissen)

Erfolgsauswirkungen aus der Ausscheidung von Zwischenergebnissen sind ein **Anwendungsfall** für die **Steuerabgrenzung** im Konzernabschluss.

2.6.6. Maßnahmen gemäß § 257 HGB (Aufwands- und Ertragskonsolidierung)

Die Aufwands- und Ertragskonsolidierung (Aufrechnung der Aufwendungen und Erträge der verbundenen Unternehmen) beeinflusst den Konzernenerfolg:

- durch **Ausscheidung von Dividendenausschüttungen** einbezogener Unternehmen,
- durch **Ausscheidung von Abschreibungen** auf und **Zuschreibungen** zu **Beteiligungen** an Tochterunternehmen,
- durch Unterschiede, die sich bei der Umrechnung der im Konzernabschluss aufgerechneten Erträgen und Aufwendungen in Einzelabschlüssen, die auf **unterschiedliche Währungen** lauten, ergeben.

Wenn **Eigenleistungen** im Konzernabschluss anders bewertet werden als in den Einzelabschlüssen, handelt es sich nicht um Erfolgsauswirkungen aus der Aufwands- und Ertragskonsolidierung, sondern um Erfolgsauswirkungen aus der konzernerheinheitlichen Bewertung.

Unterschiede zwischen der Bewertung von Eigenleistungen im Einzelabschluss und im Konzernabschluss können sich auch ergeben, wenn im Einzelabschluss eines Konzernunternehmens im Wertansatz von noch nicht abrechenbaren Leistungen für Vermögensgegenstände, die beim konzernzugehörigen Auftraggeber Anlagevermögen darstellen, anteilige Verwaltungs- und Vertriebsaufwendungen enthalten sind und diese im Konzernabschluss (aus Konzernsicht handelt es sich um Anlagen in Bau) ausgeschieden werden müssen.

Die **Ausscheidung der Gewinnausschüttungen** von einbezogenen Unternehmen löst keine Steuerabgrenzung aus, da die durch die Ausscheidung der Gewinnausschüttungen ausgelöste Verminderung des Konzernergebnisses im Geschäftsjahr in den Folgejahren nicht ausgeglichen wird. Die Dividenderträge werden im Konzernabschluss ausgeschieden, da die ausgeschütteten Beträge bereits im Konzernergebnis der Vorjahre enthalten waren; durch die Ausscheidung der Dividenderträge aus verbundenen und angeschlossenen Unternehmen bei den Empfängern der Dividenden wird eine mehrfache Erfassung desselben Gewinnes im Konzernabschluss vermieden.

Wenn für die ausgeschütteten Gewinne **nicht refundierbare Kapitalertragsteuer** anfällt, ergibt sich im Konzernabschluss neben der Ausscheidung der Brutto-Dividenderträge ein **zusätzlicher Steueraufwand**; dieser hat **keinen** Einfluss auf eine Steuerabgrenzung (siehe Abschnitt 2.6.9.).

Wenn die **Abschreibung** der Beteiligung im Einzelabschluss des Mutterunternehmens zu einer **Verminderung der Besteuerungsgrundlage** und damit des Steueraufwands dieses Unternehmens geführt hat und im **Konzernabschluss kein vergleichbarer Ausgleich** des Ergebnisses (zB durch eine außerplanmäßige Abschreibung von den Wertansätzen der Vermögensgegenstände, insbesondere eines allfälligen Firmenwerts des betroffenen Tochterunternehmens) erfolgt, ist der **Steueraufwand** im Bilanzjahr im Verhältnis zum Konzernergebnis **zu niedrig**; ein **Ausgleich** erfolgt in einem Folgejahr, in dem die Beteiligung an dem Tochterunternehmen bzw dem angeschlossenen Unternehmen **veräußert** oder der Wertansatz der Beteiligung durch eine **steuerwirksame Zuschreibung** ausgeglichen wird.

In Analogie zu den Ausführungen im Abschnitt 2.6.3. kann die Berücksichtigung des in den Folgejahren zu erwartenden zusätzlichen Steueraufwands im Konzernabschluss **unterbleiben**, wenn im Zeitpunkt der Erstellung des Konzernabschlusses **keine Absicht** besteht, die abgeschriebene Beteiligung zu **veräußern** und auch nicht erkennbar ist, dass die außerplanmäßige Abschreibung innerhalb eines übersehbaren Zeitraums durch eine **Zuschreibung** rückgeführt werden muß.

Erfolgsauswirkungen von valutarischen Kursunterschieden werden im Abschnitt 2.6.10. behandelt.

2.6.7. Maßnahmen gemäß § 260 HGB (konzerneinheitliche Bewertung)

Die Erfolgsauswirkungen aufgrund der **konzerneinheitlichen Bewertung** sind ein **wichtiger Anlassfall** für die Steuerabgrenzung. Die Ergebnisunterschiede sind gemäß Abschnitt 2.5. nach den für die Steuerabgrenzung im Einzelabschluss geltenden Vorschriften zu behandeln.

2.6.8. Maßnahmen gemäß § 261 HGB (Fortschreibung der bei der Erstkonsolidierung verbleibenden Unterschiedsbeträge in den Folgejahren)

Die **Fortschreibung** der anlässlich der Erstkonsolidierung **verbleibenden Unterschiedsbeträge** (Firmenwert bzw auf der Passivseite der Konzernbilanz ausgewiesener verbleibender Unterschiedsbetrag) in den Folgejahren hat die gleichen Auswirkungen auf das Konzernergebnis und die Steuerbelastung der späteren Geschäftsjahre wie die Fortschreibung der Unterschiedsbeträge, die bei Erstkonsolidierung durch die Neubewertung von Vermögensgegenständen und Schulden ausgeglichen

werden. Auf die **Ausführungen in Abschnitt 2.6.3.** wird verwiesen.

2.6.9. Maßnahmen gemäß § 264 HGB (Veränderung des Wertansatzes der Beteiligungen an angeschlossenen Unternehmen)

Erfolgsänderungen aufgrund der Veränderung des Wertansatzes der Beteiligungen an angeschlossenen Unternehmen gegenüber dem Wertansatz in der Einzelbilanz können

- auf die **Fortschreibung** des anlässlich der erstmaligen Behandlung des Beteiligungsunternehmens als angeschlossenes Unternehmen festgestellten **Unterschiedsbetrags** zwischen dem Buchwert der Beteiligung und dem in der Bilanz des angeschlossenen Unternehmens ausgewiesenen anteiligen Eigenkapital oder
- auf die **Berücksichtigung des Ergebnisses des angeschlossenen Unternehmens** im Jahr der Erfolgserzielung und nicht nach Maßgabe der Dividendenausschüttung an die Muttergesellschaft oder an ein anderes in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen

zurückzuführen sein.

Bei der **erstmaligen Bewertung** einer Beteiligung nach den für angeschlossene Unternehmen geltenden Grundsätzen (Anwendung der Equity-Methode) kommt es zu **keiner Änderung des Wertansatzes** der Beteiligung; die Bewertung in der Konzernbilanz unterscheidet sich in diesem Zeitpunkt nicht von der Bewertung in der Einzelbilanz. In den Folgejahren führt die **Fortschreibung der Unterschiedsbeträge** zu Unterschieden zwischen dem Wertansatz der Beteiligung in der Konzernbilanz und dem Wertansatz in der Einzelbilanz. Die aus der Fortschreibung der Unterschiedsbeträge resultierende Erfolgsauswirkung im Konzernabschluss hat **keinen Einfluss auf den Steueraufwand** im Einzelabschluss; dadurch kommt es zu einem **Missverhältnis** zwischen dem Konzernergebnis und dem Steueraufwand, das sich bei Veräußerung der Beteiligung umkehrt.

Für die **Unterschiede** zwischen dem Wertansatz der Beteiligung in der Konzernbilanz und in der Einzelbilanz, der auf die **Fortschreibung der Unterschiedsbeträge** zurückzuführen ist, ist allerdings eine Steuerabgrenzung nur dann vorzunehmen, wenn eine **Veräußerung der Beteiligung** an dem angeschlossenen Unternehmen **beabsichtigt** ist (vgl auch Abschnitt 2.6.6.).

Die **zeitlichen Unterschiede** zwischen der Berücksichtigung der anteiligen Ergebnisse der angeschlossenen Unternehmen im Einzelabschluss und im Konzernabschluss würden dem Grunde nach eine Steuerabgrenzung rechtfertigen. Soweit allerdings die Ausschüttungen der angeschlossenen Unternehmen und die Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligungen an den angeschlossenen Unternehmen bei den Eigentümern der Beteiligungen **steuerfrei** sind, führen die zeitlichen Unterschiede zwischen dem Ergebnis im Einzelabschluss und im Konzernabschluss zu keiner Periodenverschiebung der Steuerbelastung, die durch eine Steuerabgrenzung auszugleichen ist.

Wenn die **steuerliche Behandlung** der von einem angeschlossenen Unternehmen erzielten Gewinne bei dem Konzernunternehmen, das die Beteiligung besitzt, davon **abhängig** ist, ob die Gewinne **ausgeschüttet** werden (steuerfreie Schachteldividenden) oder **thesauriert** und erst anlässlich einer Veräußerung der Beteiligung realisiert werden (steuerpflichtige Veräußerungsgewinne) und eine **Prognose der künftigen Ausschüttungspolitik** des angeschlossenen Unternehmens ergibt, dass die Wertunterschiede zwischen dem Ansatz der Beteiligung in den Einzelabschlüssen und im Konzernabschluss, die auf die Thesaurierung von Gewinnen bei den angeschlossenen Unternehmen zurückzuführen sind, in den **kommenden Jahren** einen **Steueraufwand** auslösen werden, ist eine passive Abgrenzung des Steueraufwands für die Gewinne, die in den Konzernabschluss bereits aufgenommen wurden, **nicht zu beanstanden**.

Wenn für **ausgeschüttete** Gewinne **nicht refundierbare Kapitalertragsteuer** anfällt, ist für jene Teile der anteiligen Bilanzgewinne und nicht gebundenen Gewinnrücklagen der angeschlossenen Gesellschaften, deren **Ausschüttung** aufgrund des prognostizierten Ausschüttungsverhaltens **zu erwarten** ist, in der Konzernbilanz eine **Rückstellung** zu bilden, die jedoch nicht zur passivischen Steuerabgrenzung im Sinn des § 258 HGB gehört.

Die vorstehenden Ausführungen gelten **auch** für die **bei Tochtergesellschaften** ausgewiesenen Gewinnrücklagen und Bilanzgewinne; dabei ist zu beachten, dass das Mutterunternehmen das Ausschüttungsverhalten von Tochterunternehmen in den meisten Fällen beeinflussen kann.

Ein steuerlich **vortragsfähiger Verlust** bei einem angeschlossenen Unternehmen ist bei der Berechnung der **passivischen Steuerabgrenzung** im Konzernabschluss zu berücksichtigen, wenn dieser Verlust vom Konzern **verwertet** werden kann.

Die **künftige Steuerentlastung**, die beim angeschlossenen Unternehmen aufgrund von steuerlich **vortragsfähigen Verlusten** zu erwarten ist, ist bei der Übernahme des anteiligen Verlustes des angeschlossenen Unternehmens **nicht zu berücksichtigen**.

2.6.10. Erfolgsauswirkungen aus der Währungsumrechnung ausländischer Tochterunternehmen

Aus der bei Einbeziehung ausländischer Tochterunternehmen in den Konzernabschluss vorzunehmenden **Währungsumrechnung** ergeben sich **keine Auswirkungen** auf den Konzernerfolg, wenn die dabei entstehenden Unterschiede **erfolgsneutral** zugunsten oder zu Lasten der in der Konzernbilanz ausgewiesenen Rücklagen verrechnet werden.

Wenn die Ergebnisse der Währungsumrechnung **in die Konzernerfolgsrechnung** aufgenommen werden, ist im Konzernabschluss eine **Steuerabgrenzung** vorzunehmen, wenn sich die valutarischen Kursdifferenzen aus der Aufrechnung von **unterschiedlich bewerteten Forderungen und Verbindlichkeiten** ergeben, da die Erfolgsauswirkungen, die sich bei der Aufrechnung der Forderungen und Verbindlichkeiten im Konzernabschluss ergeben, anlässlich des Ausgleichs der Forderungen und Verbindlichkeiten in den Einzelabschlüssen steuerwirksam werden. Eine Steuerabgrenzung ist dagegen nicht vorzunehmen, wenn die valutarischen Kursdifferenzen aus der Aufrechnung unterschiedlich bewerteter Erträge und Aufwendungen resultieren.

Wenn aufgrund der Aufrechnung von unterschiedlich bewerteten Forderungen und Verbindlichkeiten valutarische Kursdifferenzen entstehen, die **erfolgsneutral** zugunsten oder zu Lasten der in der Konzernbilanz ausgewiesenen Rücklagen verrechnet werden, soll das in die Konzernrücklagen einzustellende **valutarische Ergebnis** um die **latenten Steuern** – diese sind in die Steuerrückstellung einzustellen bzw aktiv abzugrenzen – **gekürzt** werden; diese Vorgangsweise wird auch in IAS Nr 12 Abschnitt 62 lit c verlangt. Wenn eine Steuerrückstellung bzw eine aktivische Steuerabgrenzung nicht gebildet wird, sind die in den nächsten Jahren anlässlich des Ausgleichs der valutarischen Forderungen und Verbindlichkeiten zu erwartenden Steuern bzw Steuererstattungen im **Konzernanhang** anzugeben.

Nach den internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen (Anhang I zu IAS Nr 12 Abschnitt A/16) sind in die Konzernbilanz auch dann zulasten der Konzernrücklagen **Steuerrückstellungen** einzustellen, wenn sich das in die Bilanzwährung des Konzernabschlusses umgerechnete **Reinvermögen eines ausländischen Tochterunternehmens** aufgrund einer **Erhöhung**

des Umrechnungskurses für die ausländische Währung erhöht. Im Fall einer Ermäßigung des Umrechnungskurses ist eine aktivische Steuerabgrenzung zugunsten der durch die Änderung des Umrechnungskurses verminderten Konzernrücklagen vorzunehmen. Nach der österreichischen Rechtslage darf in diesem Fall eine **aktivische Steuerabgrenzung nur** vorgenommen werden, wenn die Absicht besteht, die Beteiligung an dem Tochterunternehmen zu veräußern oder das Tochterunternehmen aufzulösen.

2.7. Berechnung des Steuerabgrenzungspostens

2.7.1. Vorgangsweise

Die Auswirkungen der Steuerabgrenzung auf den in der Konzernerfolgsrechnung ausgewiesenen Steueraufwand bestehen aus

- der **Berichtigung des Steueraufwands** für das **Geschäftsjahr** wegen der erfolgswirksamen Konsolidierungsmaßnahmen, die das Konzernergebnis, nicht aber den Steueraufwand berühren und
- einer allfälligen **Berichtigung des in der Konzernbilanz ausgewiesenen Abgrenzungsbetrages** wegen einer **Änderung** des anzuwendenden **Steuersatzes**.

Der Abgrenzungsbetrag ist **jährlich neu zu berechnen**.

Die **Berichtigung des** in den Einzelabschlüssen der Konzernunternehmen ausgewiesenen **Steueraufwands** für das Geschäftsjahr erfolgt durch **Multiplikation** des Saldos der im Rahmen der Steuerabgrenzung zu berücksichtigenden **Unterschiedsbeträge** zwischen der Summe der Einzelergebnisse und dem Konzernergebnis mit dem gemäß Abschnitt 2.7.2. anzuwendenden **Steuersatz**.

Da im § 258 HGB die Anpassung eines für das Geschäftsjahr und frühere Geschäftsjahre im Verhältnis zum Konzernergebnis zu hohen oder zu niedrigen Steueraufwands vorgeschrieben wird, ist im Konzernabschluss – ebenso wie im Einzelabschluss – eine erfolgswirksame **aktivische Steuerabgrenzung** in einem Geschäftsjahr **nur insoweit** vorzunehmen, als dadurch der in den Einzelabschlüssen ausgewiesene Steueraufwand **ausgeglichen** wird; die unterbliebene aktivische Steuerabgrenzung ist in einem Folgejahr, in dem in der Konzernerfolgsrechnung ein Steueraufwand ausgewiesen wird, **nachzuholen** (vgl. Abschnitt 1.3.1.).

Nach Berichtigung des Steueraufwands für das Geschäftsjahr ist zu prüfen, ob der **Steuerabgrenzungsposten**, der sich als Summe oder Saldo aus dem in der Vorjahresbilanz ausgewiesenen Abgrenzungsbetrag und dem Abgrenzungsbetrag für das Geschäftsjahr ergibt, **zu berichtigen** ist. Der **Berichtigungsbetrag** stellt im Jahr der Berichtigung einen **aperiodischen** Steueraufwand oder -minderaufwand dar.

In der **Konzernbilanz** wird demnach jener Betrag als Steuerabgrenzungsposten ausgewiesen, der bei Anwendung des in Abschnitt 2.7.2. definierten **Steuersatzes** auf die **kumulierten Unterschiedsbeträge** zwischen der Summe der Einzelergebnisse und dem Konzernergebnis entfällt, soweit

- die Unterschiedsbeträge zu **Steuerabgrenzungen** im Sinn des § 258 HGB führen (Hinweis auf Abschnitt 2.6.),
- aufgrund dieser Unterschiedsbeträge die **Steueraufwendungen** im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr im Verhältnis zum Jahresergebnis **zu hoch** oder **zu niedrig** waren und
- das Missverhältnis zwischen dem Konzernergebnis und dem Steueraufwand sich in **späteren** Geschäftsjahren voraussichtlich **ausgleicht**.

2.7.2. Steuersatz

Bei der **Bestimmung** des anzuwendenden **Steuersatzes** ist zu unterscheiden, ob die Änderungen des Ergebnisses im Konzernabschluss

- auf **Ansatz- und/oder Bewertungsänderungen** in den **Einzelabschlüssen**, die sich aufgrund der Anwendung der für das Mutterunternehmen anwendbaren Bilanzierungsvorschriften und aufgrund der einheitlichen Ausübung von Wahlrechten ergeben oder
- auf Änderungen des Konzernergebnisses durch **Konsolidierungsmaßnahmen im engeren Sinn** (insbesondere durch die Ausscheidung von Zwischenerfolgen)

zurückzuführen sind.

Bei Änderungen der Ergebnisse in den **Einzelabschlüssen** sind die Steuersätze, die für die Steuerabgrenzung in **den betreffenden Konzernunternehmen** gelten, anzuwenden.

Für Ergebnisänderungen durch **Konsolidierungsmaßnahmen** im engeren Sinn ist in Konzernen mit **ausländischen Tochterunternehmen** nach

Möglichkeit der Steuersatz jenes Unternehmens, **dessen Ergebnis durch die Konsolidierungsmaßnahmen berührt** wird – bei Ausscheidung von **Zwischenerfolgen** ist dies der Steuersatz des **liefernden Unternehmens** – zu verwenden. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn aus **Vereinfachungsgründen** für die Ergebnisänderungen, die durch Konsolidierungsmaßnahmen im engeren Sinn ausgelöst werden, der **durchschnittliche Konzernsteuersatz** verwendet wird. Der durchschnittliche Konzernsteuersatz errechnet sich durch Division der Summe der nicht abgegrenzten Steueraufwendungen für das Geschäftsjahr bei sämtlichen in die Vollkonsolidierung einbezogenen Konzernunternehmen durch die Summe der steuerpflichtigen Gewinne bei diesen Unternehmen.

Im **IAS Nr 12** ist die Anwendung des Steuersatzes des **empfangenden Unternehmens** vorgeschrieben; diese Vorgangsweise ist daher gleichfalls zulässig.

Im **Konzernanhang** soll jedenfalls dargestellt werden, mit welchen Steuersätzen die Steuerabgrenzung im Konzernabschluss berechnet wird.

Änderungen des durchschnittlichen **Konzernsteuersatzes** ergeben sich nicht nur durch **Änderungen von Steuersätzen** in den einzelnen Staaten, sondern auch durch Änderungen in der **Verteilung des Konzernerfolgs** auf die in den einzelnen Staaten besteuerten Konzernunternehmen, was auf **Veränderungen des Konsolidierungskreises** oder auf Veränderungen des **Beitrags** der einzelnen Konzernunternehmen zum Konzernerfolg zurückzuführen sein kann.

Bei der Berechnung des anzuwendenden **künftigen Steuersatzes**, die nur näherungsweise erfolgen kann, sind die im Zeitpunkt der Erstellung des Konzernabschlusses **bekanntem künftigen Steuersätze** und die **erwartete künftige Verteilung** der **Konzernerfolge** auf die einzelnen Staaten zu berücksichtigen. Eine **Änderung** des Steuersatzes ist nur erforderlich, wenn die daraus resultierenden Auswirkungen **wesentlich** sind.

2.7.3. Abzinsung

Eine Abzinsung der Steuerabgrenzung ist im Konzernabschluss in gleicher Weise wie im Einzelabschluss nicht vorzunehmen; auf die Ausführungen in Abschnitt 1.4.3. wird verwiesen.

2.7.4. Steuerabgrenzung und Verlustvorträge

Wie in Abschnitt 1.4.4. lit a ausgeführt und begründet wird, ist eine **aktivische Steuerabgrenzung** aufgrund von **steuerlichen Verlustvorträgen** nach der **österreichischen Rechtslage** – abweichend von den internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen, in denen eine verpflichtende aktivische Steuerabgrenzung vorgesehen ist, wenn aufgrund eines steuerlichen Verlustvortrags eine Verminderung des Ertragsteueraufwands in den Folgejahren mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartet werden kann – **nicht zulässig**. Dies gilt **auch** für die **Steuerabgrenzung im Konzernabschluss**, da gemäß § 258 HGB nur Unterschiede zwischen dem Konzernergebnis und der Summe der Einzelergebnisse der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen, die auf die in Abschnitt 2.6. dargestellten Maßnahmen zurückzuführen sind, eine Steuerabgrenzung im Konzernabschluss auslösen können.

Wie aus der Darstellung in Beilage 4/3 hervorgeht, führt das Verbot steuerliche Verlustvorträge bei der Steuerabgrenzung im Konzernabschluss zu berücksichtigen in Jahren, in denen bei Tochterunternehmen noch nicht ausgenutzte Verlustvorträge bestehen (im Beispiel 2000 bei der Tochtergesellschaft T1) dazu, dass der abgegrenzte Steueraufwand im Konzernabschluss mit dem Konzernergebnis nicht im Einklang steht.

Die Ausführungen in Abschnitt 1.4.4. lit b gelten auch für die Steuerabgrenzungen aufgrund von Ansatz- und Bewertungsänderungen in den Einzelabschlüssen, die anlässlich der Erstellung des Konzernabschlusses vorgenommen werden. Steuerliche Verlustvorträge können demnach bei der Berechnung der Steuerabgrenzung im Konzernabschluss nur insoweit berücksichtigt werden, als ihre Berücksichtigung bei der Berechnung der Steuerabgrenzung in den Einzelabschlüssen zulässig ist.

2.7.5. Steuerabgrenzungen von untergeordneter Bedeutung

Für die Steuerabgrenzung im Konzernabschluss sieht das Gesetz eine **Wesentlichkeitsklausel** vor. § 258 letzter Satz HGB lautet: *"Die Steuerabgrenzung braucht nicht vorgenommen zu werden, wenn sie für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von nur untergeordneter Bedeutung ist"*.

2.8. Ausweis der Steuerabgrenzung

2.8.1. Konzernbilanz

§ 258 HGB sieht die Bildung eines Abgrenzungspostens auf der Aktivseite oder einer Rückstellung vor. Nach der Formulierung des Gesetzes und den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Rechnungslegungsgesetz kommt nur die Bildung **entweder eines Aktivpostens oder eines Passivpostens** in Betracht, je nachdem, ob in Zukunft insgesamt mit einem Steuer-Minder- oder -Mehraufwand im Verhältnis zum Konzernergebnis zu rechnen ist.

Gemäß § 258 HGB ist der Posten in der Konzernbilanz oder im Konzernanhang **gesondert anzugeben**. Der **gesonderte Ausweis** eines aktiven Steuerabgrenzungspostens, der gemäß § 198 Abs 10 HGB für den Einzelabschluss vorgeschrieben ist, wird für einen Abgrenzungsposten, der sich aus der Anwendung des § 258 HGB ergibt, **nicht ausdrücklich verlangt**; die analoge Anwendung der Ausweisvorschriften des § 198 Abs 10 HGB auf aktivische Steuerabgrenzungen im Konzernabschluss wird jedoch empfohlen.

Die gesonderte Angabe eines **Aktivpostens** in der Bilanz kann durch Einfügung entweder eines gesonderten Postens **innerhalb der Rechnungsabgrenzungsposten** oder eines besonderen **Hauptpostens** vor den Rechnungsabgrenzungsposten erfolgen; auch ein Vermerk im Text beim Rechnungsabgrenzungsposten entspricht dem gesetzlichen Erfordernis.

Ein **passiver Steuerabgrenzungsposten** kann entweder als eigener Posten innerhalb der Rückstellungen ausgewiesen werden oder es kann beim Posten Steuerrückstellungen ein Vermerk im Text angebracht werden.

Eine **Aufrechnung** von Steuerabgrenzungsposten in den Einzelabschlüssen und im Konzernabschluss ist im österreichischen Handelsgesetzbuch – abweichend von der Regelung im deutschen Handelsgesetzbuch – **nicht** vorgesehen.

2.8.2. Konzern-Erfolgsrechnung

Ein gesonderter Ausweis der Veränderung der Steuerabgrenzung in der **Gewinn- und Verlustrechnung** wird nicht verlangt.

Der Mehr- oder Minderaufwand, der sich ergibt, weil der Steuerabgrenzungsposten (insbesondere bei einer Änderung des

anzuwendenden Steuersatzes) zu berichtigen ist, ist in gleicher Weise wie ein sonstiger **aperiodischer Steueraufwand** oder **-minderaufwand** im Posten "Steuern vom Einkommen und vom Ertrag" auszuweisen. Aperiodische Erträge, die für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind, sind im Rahmen dieses Postens gesondert auszuweisen (§ 234 Satz 2 HGB); aperiodische Aufwendungen müssen im Anhang angegeben werden.

2.8.3. Konzernanhang

Wenn aus der Steuerabgrenzung im Konzernabschluss resultierende Aktiv- oder Passivposten in der **Konzernbilanz nicht** gesondert **ausgewiesen** werden, muss die **Angabe im Konzernanhang** erfolgen.

Neben dieser Pflichtangabe sollen in den Konzernanhang folgende Angaben aufgenommen werden, wenn sie **wesentlich** sind:

- Aufgliederung der Steuerabgrenzungsposten aus den **Einzelabschlüssen** und aus **Konsolidierungsmaßnahmen**, die in der Konzernbilanz gegeneinander **aufgerechnet** werden;
- Angabe der **aktivischen** und **passivischen Abgrenzungsbeträge**, die bei der Ermittlung des Steuerabgrenzungspostens im Konzernabschluss gegeneinander aufgerechnet werden;
- Angabe der **Steuersätze**, mit denen die Steuerabgrenzung im Konzernabschluss berechnet wird.

2.9. Die Behandlung der un versteuerten Rücklagen im Konzernabschluss

2.9.1. Wahlrecht für den Ausweis

Gemäß § 253 Abs 3 HGB dürfen die un versteuerten Rücklagen im Sinn des § 205 HGB **nach Abzug der latenten Steuern** (im Gesetz als **Steuerabgrenzung** bezeichnet) als **Gewinnrücklagen** ausgewiesen werden.

Die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage führen dazu folgendes aus: *"Abs 3 ermöglicht es, auf international nicht übliche steuerliche Sonderposten im Konzernabschluss zu verzichten. Durch Abs 3 wird der Muttergesellschaft das Recht eingeräumt, im Konzernabschluss an Stelle der in den Einzelabschlüssen enthaltenen un versteuerten Rücklagen eine entsprechende Gewinnrücklage auszuweisen, wobei die im Rahmen der Verwendung der un versteuerten Rücklagen gegebenenfalls zu erwartenden Ertragsteuerbelastungen in die Rückstellungen einzustellen sind. Damit soll den Konzernen die Möglichkeit geboten werden, sowohl im Rahmen der Kapitalkonsolidierung als auch in der Konzernbilanz selbst den*

in den un versteuerten Rücklagen enthaltenen Eigenkapitalanteil als solchen zu berücksichtigen."

Nach ihrer systematischen Stellung begründet diese Vorschrift ein **besonderes Bilanzierungswahlrecht** bei der Aufstellung von Konzernabschlüssen.

2.9.2. Einheitlichkeit und Stetigkeit des Ausweises

Die Verwendung des bestimmten Artikels im Wortlaut des Gesetzes: ("**Die un versteuerten Rücklagen ...**") deutet darauf hin, dass dieses Wahlrecht **einheitlich** für **sämtliche un versteuerten Rücklagen** aller in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen auszuüben ist.

Auch die Formulierung in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage, dass der Muttergesellschaft das Recht eingeräumt wird "im Konzernabschluss **anstelle der** in den Einzelabschlüssen enthaltenen **un versteuerten Rücklagen eine entsprechende Gewinnrücklage** auszuweisen" weist darauf hin, dass das Wahlrecht einheitlich ausgeübt werden muß.

Es ist daher auch **nicht zulässig**, die **un versteuerten Rücklagen des Mutterunternehmens** in der Konzernbilanz unverändert aus der Einzelbilanz zu übernehmen, die un versteuerten Rücklagen der **Tochterunternehmen** aber nach Abzug der latenten Steuern in die Konzernrücklagen einzubeziehen.

Da jedoch die in der Bilanz als **un versteuerte Rücklagen** auszuweisenden Rücklagen zum Teil **sehr unterschiedlicher Natur** sind – hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang insbesondere auf die im Versicherungsaufsichtsgesetz vorgeschriebene Sonderrücklage für Versicherungsunternehmen (Risikorücklage) – ist es nicht zu beanstanden, wenn **sachlich begründete Differenzierungen** bei der Behandlung von un versteuerten Rücklagen vorgenommen werden und im Konzernanhang darüber berichtet wird.

Die **Haftrücklage von Kreditinstituten** ist nach dem Bilanzschema für Kreditinstitute nicht in der Postengruppe "Un versteuerte Rücklagen" enthalten.

Die Ausübung des Wahlrechtes bewirkt nach dem in § 250 Abs 3 HGB aufgestellten Grundsatz der Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden auch eine **Bindung für die Folgeperioden**: *"Die auf den vorhergehenden Konzernabschluss angewandten Zusammenfassungen(Konsolidierungs)-methoden sind beizubehalten. Ein Abweichen von diesem Grundsatz ist nur bei Vorliegen besonderer*

Umstände zulässig; der Grund und die Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sind im Konzernanhang darzustellen."

Der **Übergang** vom **gesonderten Ausweis der** unversteuerten Rücklagen in der Konzernbilanz zur **Einbeziehung in die Konzernrücklagen** bildet **immer** einen **tauglichen Grund** für ein Abweichen von der Stetigkeit der Behandlung der unversteuerten Rücklagen, weil die **Zuordnung** des Betrages der unversteuerten Rücklagen **zum Eigenkapital und zu den Steuerrückstellungen** im allgemeinen eine **Verbesserung** der Darstellung der Vermögens- und Finanzlage des Konzerns zur Folge hat. Dies nicht nur deswegen, weil unversteuerte Rücklagen bei internationalen Vergleichen einen Störfaktor darstellen können, sondern insbesondere wegen der materiellen Auswirkungen einer Nichteinbeziehung des Eigenkapitalanteils an den unversteuerten Rücklagen der Tochterunternehmen in das konsolidierungspflichtige Eigenkapital: Bei Nichteinbeziehung der unversteuerten Rücklagen in das Eigenkapital eines Tochterunternehmens ergibt sich bei der erstmaligen Kapitalkonsolidierung (Erstkonsolidierung) in der Regel ein höherer aktiver Unterschiedsbetrag und damit vielfach ein wirtschaftlich nicht gerechtfertigter Ansatz eines Firmenwertes.

Die Behandlung der unversteuerten Rücklagen **bei der Erstkonsolidierung** und **in den Folgejahren** muss in der Regel einheitlich erfolgen. Wenn bei Vorliegen besonderer Umstände unversteuerte Rücklagen, die in früheren Jahren in der Konzernbilanz gesondert ausgewiesen wurden in einem **späteren Jahr** mit dem nach Abzug der latenten Steuern verbleibenden Betrag in das in der Konzernbilanz ausgewiesene **Eigenkapital einbezogen** werden, kann sich die Notwendigkeit einer **Berichtigung** der aus der **Erstkonsolidierung** stammenden und noch vorhandenen **Unterschiedsbeträge** bei den in der Vergangenheit in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen ergeben, sofern diese Unterschiedsbeträge wesentlich sind.

2.9.3. Ermittlung der latenten Steuern

Der in § 253 Abs 3 HGB als Steuerabgrenzung bezeichnete Abzug für latente Steuern ist mit der in § 258 HGB geregelten Steuerabgrenzung nicht identisch. Er soll einen richtigen Ausweis des Konzern-Eigenkapitals ermöglichen; mit der "Abgrenzung" werden demnach **statische Ziele** verfolgt. Durch die Steuerabgrenzung gemäß **§ 258 HGB** soll dagegen der **Steueraufwand** in der Konzern-Erfolgsrechnung den einzelnen Perioden so zugeordnet werden, dass er mit dem Konzernergebnis in den einzelnen Perioden im Einklang steht.

Zu den **unversteuerten Rücklagen**, bei deren Auflösung ein **Steueraufwand** zu erwarten ist, gehören

- die Bewertungsreserven für abnutzbare Gegenstände des Anlagevermögens gemäß § 12 EStG 1988 und § 8 EStG 1972 und
- die Wertberichtigungen zu Auslandsdarlehen gemäß § 6 Z 7 EStG 1988 aus der Zeit vor 1996.

Zu den unversteuerten Rücklagen, bei deren Auflösung ein **Steueraufwand nicht** zu erwarten ist, gehören die Rücklagen für den Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG 1988), soweit die Einhaltung der Voraussetzungen für die endgültige Steuerfreiheit zu erwarten ist.

Steuerliche Verlustvorträge bei Unternehmen, bei denen unversteuerte Rücklagen gebildet sind, können bei der Ermittlung der von den un versteuerten Rücklagen abzuziehenden latenten Steuern berücksichtigt werden. **Bei einem späteren Verbrauch oder Verfall** von Verlustvorträgen ist die Rückstellung für die latenten Steuern zu erhöhen, wenn die Verlustvorträge bei ihrer Ermittlung berücksichtigt wurden; die **Erstkonsolidierung** ist in diesem Fall **nicht** zu berichtigen.

Eine **Änderung der Rückstellung für die latenten Steuern** wegen **Änderung der Steuersätze** führt in der Konzern-Erfolgsrechnung zu einem aperiodischen Steueraufwand oder -minderaufwand. Eine Berichtigung der Erstkonsolidierung ist auch in diesem Fall nicht vorzunehmen.

Änderungen künftiger Steuersätze sind zu berücksichtigen, sobald die Änderungen bekannt sind.

2.9.4. Behandlung der latenten Steuern in der Bilanz und im Anhang

Wenn die Einbeziehung der un versteuerten Rücklagen in das Eigenkapital die Bildung einer Rückstellung für die latenten Steuern auslöst, kann diese mit den aus den Einzelbilanzen der Konzernunternehmen übernommenen Steuerrückstellungen **zusammengefasst** werden; **ein gesonderter Ausweis ist nicht erforderlich**.

Im **Konzernanhang** ist anzugeben, wie das in § 253 Abs 3 HGB eingeräumte Wahlrecht ausgeübt wurde und nach welchen Grundsätzen die latenten Steuern ermittelt wurden. Eine Angabe des Betrags der latenten Steuern gemäß § 253 Abs 3 HGB im Konzernanhang ist – abweichend von der Vorschrift über die Steuerabgrenzung gemäß § 258 HGB – im Gesetz zwar nicht vorgeschrieben, für wesentliche Beträge wird jedoch die Angabe im Anhang empfohlen.

2.9.5. Behandlung der Veränderungen unverteueter Rücklagen und der damit verbundenen latenten Steuern

Wenn die unverteuerten Rücklagen nach Abzug der latenten Steuern in das Konzern-Eigenkapital einbezogen werden, führen **Veränderungen der unverteuerten Rücklagen** auch zu einer **Veränderung der** in der Konzernbilanz auszuweisenden **Rückstellungen für die latenten Steuern** und des in der Konzernerfolgsrechnung auszuweisenden **Steueraufwands**. Bei **Neubildung** von unverteuerten Rücklagen, deren Auflösung in späteren Jahren zu einer Steuerbelastung führen wird, soll die latente Steuer nach den Grundsätzen, die bei der Einbeziehung der unverteuerten Rücklagen in das Eigenkapital anlässlich der Erstkonsolidierung gelten (Hinweis auf Abschnitt 2.9.3.), berechnet werden; bei **Auflösung** von unverteuerten Rücklagen ist die Rückstellung für die latenten Steuern um jene Beträge zu vermindern, die für die aufgelösten Rücklagen gebildet wurden.

Eine **Veränderung der Rückstellung** für die latenten Steuern kann sich auch für unverändert bleibende unverteuerte Rücklagen wegen einer **Änderung des Steuersatzes** oder wegen einer **Änderung der Verhältnisse** (der Wahrscheinlichkeit, dass in Zukunft ein Steueraufwand anfällt und des Zeitpunkts seines Anfalls) ergeben.

Eine den Angabevorschriften im Einzelabschluss entsprechende Vorschrift, wonach die **Auswirkungen der Veränderungen der unverteuerten Rücklagen auf den Steueraufwand des Geschäftsjahres** im Konzernanhang anzugeben sind, enthält das Handelsgesetzbuch nicht.

2.10. Schwebende Steuern bei der Erstkonsolidierung?

Der Kaufpreis von Anteilen an Unternehmen mit positiver Ertragslage ist in der Regel höher als das anteilige bilanzmäßige Reinvermögen (Eigenkapital) der Unternehmen. Bei der **Erstkonsolidierung** ergibt sich daher in der Regel ein **aktiverischer Unterschiedsbetrag**, der bei der **Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden** des Tochterunternehmens (Auflösung stiller Reserven) in der Konzernbilanz zu berücksichtigen oder als **Firmenwert** auszuweisen ist. Änderungen der Wertansätze von Vermögensgegenständen und Schulden in der Konzernbilanz anlässlich der Erstkonsolidierung führen zu **keinen Änderungen der steuerrechtlichen Wertansätze** bei Tochtergesellschaften in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften.

Wenn zwischen den **Wertansätzen** der Vermögensgegenstände und Schulden einer Tochtergesellschaft in der **Konzernbilanz** und den Wertansätzen in der **Bilanz dieser Tochtergesellschaft Unterschiede** bestehen, ergeben sich **in den Folgejahren** bei der Fortschreibung der Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden der Tochtergesellschaft **in der Konzernerfolgsrechnung Aufwendungen oder Minderaufwendungen**, die bei der Tochtergesellschaft steuerlich nicht berücksichtigt werden können und die daher **zu keiner Veränderung des Steueraufwands** in der Erfolgsrechnung der Tochtergesellschaft und damit auch in der Konzern-Erfolgsrechnung führen. Der in der Konzern-Erfolgsrechnung der Folgejahre ausgewiesene **Steueraufwand** steht demnach **nicht im Einklang mit dem Konzernergebnis der Folgejahre**.

Eine **Steuerabgrenzung gemäß § 258 HGB** für die Unterschiede der Wertansätze in der Konzernbilanz und in den Bilanzen der Tochtergesellschaften ist bei der Erstkonsolidierung **nicht möglich**, da eine der **Voraussetzungen** für die Anwendung dieser Bestimmung **fehlt**: dem im Verhältnis zum Konzernergebnis zu hohen oder zu niedrigen Steueraufwand in den Folgejahren steht **kein zu niedriger bzw zu hoher Steueraufwand** im Jahr der erfolgsneutralen **Erstkonsolidierung** gegenüber (vgl auch Abschnitt 2.6.3.).

Die Verpflichtung zum **Ansatz einer Steuerrückstellung** anlässlich der Neubewertung der Vermögensgegenstände und Schulden der Tochtergesellschaften im Zuge der Erstkonsolidierung kann **nicht aus § 254 Abs 1 HGB** abgeleitet werden. Nach dieser Bestimmung ist ein **Unterschiedsbetrag**, der sich bei Aufrechnung des Wertansatzes der Beteiligung beim Mutterunternehmen mit dem anteiligen Eigenkapital des Tochterunternehmens ergibt, den Wertansätzen von in der Konzernbilanz anzusetzenden **Vermögensgegenständen und Schulden des jeweiligen Tochterunternehmens** insoweit zuzurechnen oder mit diesen zu verrechnen, als deren Wert höher oder niedriger ist als der bisherige Wertansatz. **Die Änderung von Wertansätzen in der Konzernbilanz** gegenüber den für die Besteuerung maßgebenden Wertansätzen führt **nicht zu Steuerschulden** bei der Tochtergesellschaft, die gemäß § 254 Abs 1 HGB bei der Erstkonsolidierung berücksichtigt werden müssen.

Auch eine Analogie zum Ansatz latenter Steuern bei **Einbeziehung unversteuerter Rücklagen** in das Eigenkapital einer Tochtergesellschaft besteht **nicht**, da die Bewertungsänderung anlässlich der Erstkonsolidierung künftig keine Steuerauswirkungen bei der Tochtergesellschaft hat.

Unbeschadet des **Fehlens einer konkreten Vorschrift** im Handelsgesetzbuch, die auf die Bildung einer Rückstellung für schwebende Steuern bei der Erstkonsolidierung anwendbar ist, entspricht jedoch die Bildung einer solchen Rückstellung anlässlich der Erstkonsolidierung den **internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen** (Abschnitt 19 von **IAS Nr 12**); bei der Erstkonsolidierung ist für Unterschiede zwischen Wertansätzen in der Konzernbilanz und in den Einzelbilanzen der Tochterunternehmen eine Steuerabgrenzung nur insoweit nicht vorzunehmen, als in der Konzernbilanz ein Firmenwert angesetzt wird; durch diese Ausnahme soll verhindert werden, dass der in der Konzernbilanz angesetzte Firmenwert durch die zusätzliche Steuerrückstellung erhöht wird.

Eine **Abzinsung** der latenten Steuerverpflichtungen für die Bewertungsunterschiede ist nach IAS Nr 12 **nicht** zulässig.

Das **Fehlen von Rückstellungen** für die auf die aktiven Unterschiedsbeträge entfallenden Steuern hat nicht nur zur Folge, dass der **Steueraufwand in den Folgejahren** mit dem Konzernergebnis nicht im Einklang steht; durch das Fehlen dieser Rückstellungen werden auch die im Kaufpreis der Beteiligungen an Tochterunternehmen abgegoltenen **Firmenwerte** in der Konzernbilanz **zu niedrig** ausgewiesen (Aufrechnung gegen die latenten Steuern).

Gegen den Ansatz einer **Rückstellung für schwebende Steuern** wird das Argument vorgebracht, dass dem im Verhältnis zum Konzernergebnis zu hohen Steueraufwand in den Jahren nach der Erstkonsolidierung ein steuerfreier Ertrag gegenübersteht, der im Konzernabschluss bei **Veräußerung einer Beteiligung** an einer Tochtergesellschaft entsteht; die Steuer-Mehraufwendungen in den Jahren nach der Erstkonsolidierung könnten demnach durch eine **aktive Steuerabgrenzung** ausgeglichen werden, weshalb der Ansatz einer Rückstellung nicht erforderlich ist. Die Bildung einer aktiven Steuerabgrenzung in den Jahren nach der Erstkonsolidierung ist jedoch, wie in Abschnitt 2.6.3. ausgeführt wurde, abzulehnen, solange keine konkrete Absicht besteht, die Beteiligung an der Tochtergesellschaft zu veräußern oder die Tochtergesellschaft aufzulösen.

In der Literatur wird teilweise die Auffassung vertreten, dass die latente künftige Steuerbelastung **bei der Neubewertung** der Vermögensgegen-

stände und Schulden durch **Kürzung der Zeitwerte** um die Steuern für den Unterschiedsbetrag zwischen Zeitwerten und Buchwerten berücksichtigt werden sollte (**Netto-Bewertung**). Diese Vorgangsweise ist **nicht befriedigend**, weil sie nicht nur zu einem unrichtigen Ausweis der Vermögensposten und Schulden führt, sondern auch zur Folge hat, dass in den Folgejahren in der Konzern-Erfolgsrechnung weder der Aufwand, der sich aus dem Verbrauch bzw der Abnutzung der Vermögensgegenstände ergibt, richtig dargestellt wird, noch ein dem Konzernergebnis entsprechender Steueraufwand ausgewiesen wird. Wenn diese Vorgangsweise jedoch trotz der dagegen vorgebrachten Bedenken gewählt wird, ist darüber anlässlich der Erstkonsolidierung im Anhang auch in den Folgejahren zu berichten und darzulegen, welche Auswirkungen sich daraus auf die Struktur der Bilanz und der Erfolgsrechnung ergeben.

Da die

- **aus der Fortschreibung** der aktiven und passiven Unterschiedsbeträge (stille Rücklagen und Fehlbeträge in Passivposten) und
- aus der **Abschreibung** der verbleibenden aktiven Unterschiedsbeträge und aus der **Auflösung** von verbleibenden passiven Unterschiedsbeträgen

resultierenden **Aufwendungen und Erträge** in den Konzernerfolgsrechnungen der Folgejahre **den Steueraufwand** dieser Jahre nicht beeinflussen und damit das versteuerte Konzernergebnis belasten bzw entlasten, kann unter Hinweis auf die Generalklausel (§ 250 Abs 2 HGB) verlangt werden, dass **wesentliche Unterschiede zwischen den Wertansätzen** der Vermögensgegenstände und Schulden in der Konzernbilanz und den Wertansätzen in den steuerlichen Vermögensrechnungen der Tochterunternehmen, die auf die Neubewertung anlässlich der Erstkonsolidierung zurückzuführen sind, im **Konzernanhang** angegeben werden, wenn für diese Unterschiede keine Rückstellung für latente Steuern gebildet wird.

Beispiele für zeitliche Unterschiede zwischen handelsrechtlichem und steuerlichem Ergebnis

Unterschiede, die zu einer aktivischen Steuerabgrenzung führen:

- Unterschiede im Ansatz der Herstellungskosten bei selbsterstellten Anlagen, unfertigen und fertigen Erzeugnissen, noch nicht abrechenbaren Leistungen;
- Unterschiedsbeträge aus steuerlich nicht anerkannten Bewertungsvereinfachungsverfahren (zB Anwendung des Hifo- oder Lifoverfahrens);
- Unterschiede aufgrund steuerlich nicht zulässiger Abschreibungsmethoden (gemäß § 7 Abs 1 EStG 1988 ist derzeit nur eine lineare Absetzung für Abnutzung zulässig);
- Unterschiedsbeträge aufgrund unterschiedlicher Abschreibungssätze für Personenkraftwagen (§ 8 Abs 6 EStG 1988);
- Unterschiedsbeträge aus der Bewertung des Firmenwertes (§ 203 Abs 5 HGB);
- Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens aufgrund von Wertminderungen, die erst nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind (§ 207 Abs 2 HGB);
- Unterschiedsbeträge aus der steuerlichen Nichtanerkennung von Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen (§ 6 Z 2a EStG 1988);
- Unterschiedsbeträge aus handelsrechtlich nicht aktivierungsfähigen, steuerlich dagegen aktivierungspflichtigen Geldbeschaffungskosten (§ 198 Abs 7 HGB bzw § 6 Z 3 EStG 1988);
- Unterschiedsbeträge aus steuerlich nicht oder nicht in gleicher Höhe anerkannten Rückstellungen:
 - steuerliche Nichtanerkennung von pauschal gebildeten Rückstellungen (§ 9 Abs 3 EStG 1988);

Beilage 1/2

- steuerliche Nichtanerkennung von Aufwandsrückstellungen im Sinne des § 198 Abs 8 Z 2 HGB;
 - Unterschiedsbeträge beim Wertansatz von Rückstellungen für Abfertigungs-, Pensions- und Jubiläumsgeldverpflichtungen (§ 14 EStG 1988);
 - bei Pensionsrückstellungen außerdem Unterschiedsbeträge aus der Wahl eines unterschiedlich langen Übergangszeitraums im Sinne des Artikels X Abs 3 RLG;
- Unterschiedsbeträge bei Abschreibungen von Beteiligungen und Verlusten anlässlich des Ausscheidens von Beteiligungen (diese Beträge können gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG nur verteilt auf sieben Jahre steuerlich geltend gemacht werden).

Unterschiede, die zu einer passivischen Steuerabgrenzung führen:

- Unterschiedsbeträge aus der Übernahme von Verlustanteilen aus Beteiligungen an Personengesellschaften, wenn der der Kapitalgesellschaft steuerlich zugerechnete Verlust handelsrechtlich nicht zu einer Abschreibung der Beteiligung führt.
- Unterschiedsbeträge bei den Abschreibungen, wenn handelsrechtlich die planmäßige Abschreibung zeitanteilig und nicht nach der im Steuerrecht vorgeschriebenen Halbjahresregelung durchgeführt wird.
- Unterschiedsbeträge aufgrund der Behandlung von Aufwendungen für Gebäude – handelsrechtlich aktivierungsfähiger Herstellungsaufwand, steuerrechtlich Erhaltungsaufwand.

Bei Vorliegen von Gewinn- und Verlustausschließungsverträgen ist die Steuerabgrenzung bei jenem Unternehmen vorzunehmen, bei dem der Steueraufwand ausgewiesen wird.

Beispiele für aktivische und passivische Steuerabgrenzungen

(Steuersatz 34 %; ohne Berücksichtigung außerbilanzmäßiger Zu- und Abrechnungsposten)

	Positive Unterschiedsbeträge ¹⁾ (passivische Abgrenzung)				Negative Unterschiedsbeträge ²⁾ (aktivische Abgrenzung)			
	Jahr1	Jahr2	Jahr3	Jahr4	Jahr1	Jahr2	Jahr3	Jahr4
Unversteuertes Ergebnis								
Handelsrechtliches Ergebnis	2.000	3.000	-2.000	2.000	-2.000	2.000	-2.000	5.000
Steuerliches Ergebnis	-2.000	4.000	-1.000	4.000	-1.000	3.000	-3.000	4.000
Unterschiede im Geschäftsjahr	4.000	-1.000	-1.000	-2.000	-1.000	-1.000	1.000	1.000
Kumulierter Unterschied	4.000	3.000	2.000	0	-1.000	-2.000	-1.000	0
Steuerlicher Verlustvortrag	2.000	0	1.000	0	1.000	0	3.000	0
Kumuliertes handelsrechtliches Ergebnis	2.000	5.000	3.000	5.000	-2.000	0	-2.000	3.000
Steueraufwand								
Unberichtigter Aufwand	0	680 ⁴⁾	0	1.020 ⁷⁾	0	680 ¹⁰⁾	0	340 ¹³⁾
Veränderung der Abgrenzung	680 ³⁾	340 ⁵⁾	0 ⁶⁾	-1.020 ⁸⁾	0 ⁹⁾	-680 ¹¹⁾	0 ¹²⁾	680 ¹⁴⁾
Berichtigter Aufwand	680	1.020	0	0	0	0	0	1.020
Kumulierter berichtigter Aufwand	680	1.700	1.700	1.700	0	0	0	0
Steuerabgrenzung								
Veränderung im Geschäftsjahr	680	340	0	-1.020	0	-680	0	680
Stand am Jahresende	680	1.020	1.020	0	0	-680	-680	0

- 1) das Reinvermögen lt Handelsbilanz ist größer als das Reinvermögen lt steuerlicher Vermögensrechnung
- 2) das Reinvermögen lt Handelsbilanz ist kleiner als das Reinvermögen lt. steuerlicher Vermögensrechnung
- 3) 34 % der Erhöhung des Unterschiedsbetrags (4.000) abzgl. steuerlicher Verlustvortrag (2.000)
- 4) 34 % des steuerlichen Jahresgewinns (4.000) abzgl. Verbrauch des steuerlichen Verlustvortrags (2.000)
- 5) 34 % der Verminderung des Unterschiedsbetrags (-1.000) zuz. Verbrauch des steuerlichen Verlustvortrags (2.000)
- 6) Passive Steuerabgrenzung bleibt unverändert, da die Steuerbelastung aufgrund der Verminderung des positiven Unterschiedsbetrags infolge des vortragsfähigen steuerlichen Verlustes noch nicht eingetreten ist
- 7) 34 % des steuerlichen Jahresgewinns (4.000) abzgl. Verbrauch des steuerlichen Verlustvortrags (1.000)
- 8) 34 % der Verminderung des Unterschiedsbetrags im Geschäftsjahr (-2.000) zuz. Verminderung des Unterschiedsbetrags im Vorjahr (-1.000)
- 9) Aktive Steuerabgrenzung entfällt, da im Geschäftsjahr kein Steueraufwand angefallen ist
- 10) 34 % des steuerlichen Jahresgewinns (3.000) abzgl. Verbrauch des steuerlichen Verlustvortrags (1.000)
- 11) 34 % der Erhöhung des Unterschiedsbetrags im Geschäftsjahr (-1.000) zuz. Erhöhung des Unterschiedsbetrags im Vorjahr (-1.000)
- 12) Aktive Steuerabgrenzung bleibt unverändert, da die Steuerentlastung aufgrund der Verminderung des negativen Unterschiedsbetrags infolge des vortragsfähigen steuerlichen Verlustes noch nicht eingetreten ist
- 13) 34 % des steuerlichen Gewinns (4.000) abzgl. Verbrauch des steuerlichen Verlustvortrags (-3.000)
- 14) 34 % der Verminderung des Unterschiedsbetrags im Geschäftsjahr (1.000) zuz. Verminderung des Unterschiedsbetrags im Vorjahr (1.000)

Schematisches Beispiel für die Entwicklung der Steuerabgrenzung im Einzelabschluss

	Wertansätze		Unterschiede ¹⁾	
	HB	StB	Aktiv	Passiv
Stand am 1. Jänner des Jahres 1				
Aktivposten A	2.000	2.500	500	
Aktivposten B	2.000	1.800		200
Passivposten A	2.000	1.500	500	
Passivposten B	2.000	1.900	100	
			1.100	200
Aufrechnung der passivischen Berechnungsgrundlagen			-200	
Berechnungsgrundlage für die aktivische Steuerabgrenzung			900	
Aktiver Steuerabgrenzungsposten (34 % von 900)			306	

¹⁾ Berechnungsgrundlagen für die Steuerabgrenzung.

	Wertansätze		Beilage 3/2 Unterschiede ¹⁾	
	HB	StB	Aktiv	Passiv
Stand am 31. Dezember des Jahres 1				
Aktivposten A	2.100	3.000	900	
Aktivposten B	2.600	2.300		300
Passivposten A	2.800	2.200	600	
Passivposten B	2.200	1.900	300	
			<u>1.800</u>	<u>300</u>
Aufrechnung der passivischen Berechnungsgrundlagen			<u>-300</u>	
Berechnungsgrundlage für die aktivische Steuerabgrenzung			<u>1.500</u>	
Jahresfehlbetrag des Jahres 1			<u><u>-2.000</u></u>	
Steuerliches Ergebnis des Jahres 1				
Jahresfehlbetrag lt. Handelsbilanz			-2.000	
Veränderung der Unterschiede in den Wertansätzen (1.500 ab 900)			<u>600</u>	
Jahresfehlbetrag lt. Steuerbilanz			-1.400	
Steuerliche Zurechnungsposten (Saldo)			<u>200</u>	
Vortragsfähiger steuerlicher Verlust			<u><u>-1.200</u></u>	
Steueraufwand des Jahres 1			<u><u>0</u></u>	
Aktiver Steuerabgrenzungsposten am 31. Dezember des Jahres 1 (unverändert)			<u><u>306</u></u>	

¹⁾ Berechnungsgrundlagen für die Steuerabgrenzung.

	Wertansätze		Beilage 3/3 Unterschiede ¹⁾	
	HB	StB	Aktiv	Passiv
Stand am 31. Dezember des Jahres 2				
Aktivposten A	2.600	3.800	1.200	
Aktivposten B	3.000	2.600		400
Passivposten A	3.000	2.200	800	
Passivposten B	2.500	2.100	400	
			<u>2.400</u>	<u>400</u>
Aufrechnung der passivischen Berechnungsgrundlagen			-400	
Berechnungsgrundlage für die aktivische Steuerabgrenzung			<u>2.000</u>	
Jahresüberschuß des Jahres 2			<u>3.000</u>	
Steuerliches Ergebnis des Jahres 2				
Jahresüberschuß lt. Handelsbilanz			3.000	
Veränderung der Unterschiede in den Wertansätzen (2.000 ab 1.500)			<u>500</u>	
Jahresüberschuß lt. Steuerbilanz			3.500	
Steuerliche Zurechnungsposten (Saldo)			<u>300</u>	
Steuerpflichtige Gewinn			3.800	
ab: Verlustvortrag aus dem Jahr 1			<u>-1.200</u>	
Steuerpflichtiges Einkommen			<u>2.600</u>	
Aktiver Steuerabgrenzungsposten (34 % von 2.000)			<u>680²⁾</u>	
Steueraufwand des Jahres 2				
Unabgegrenzter Steueraufwand (34 % von 2.600)			884	
Erhöhung der Steuerabgrenzung (34 % von 1.100) ³⁾			-374 ⁴⁾	
Abgegrenzter Steueraufwand			<u>510⁵⁾</u>	

¹⁾ Berechnungsgrundlagen für die Steuerabgrenzung

²⁾ da im Jahr 2 ein steuerpflichtiger Gewinn und eine Steuerbelastung entstanden ist, kann die aktivische Steuerabgrenzung für die gesamte Berechnungsgrundlage gebildet werden

³⁾ Erhöhung im Jahr 2 = 500 zuz Nachholung für das Jahr 1 = 600 (wegen des Verbrauchs des Verlustvortrags)

⁴⁾ Erhöhung der Steuerabgrenzung von 306 auf 680

⁵⁾ 34 % von 3.000 (Jahresüberschuß des Jahres 2) ab 2.000 (Verbrauch des Verlustvortrags aus dem Jahr 1) zuz 500 (Summe der steuerlichen Zurechnungsposten in den Jahren 1 und 2 = 200 und 300)

Schematisches Beispiel für die Steuerabgrenzung im Konzernabschluss

Annahmen:

Das Einzelergebnis ist identisch mit dem steuerpflichtigen Ergebnis (Saldo aus steuerlichen Zu- und Abrechnungsposten = 0)

Steuersatz = 34 %

Verbrauch der steuerlichen Verlustvorträge im frühestmöglichen Zeitpunkt

	Entwicklung der Ergebnisse und der Besteuerungsgrundlagen						Veränderung der Steuerabgrenzung ⁺⁾
	Einzel- ergebnisse ¹⁾ lt. HB II	Steuer- aufwand in den Einzel- abschlüssen	1.1.	Wertunterschiede im Konzernabschluss 31.12.	Veränderung	Ergebnis lt Konzern- abschluss	
Jahr 1							
Muttergesellschaft	-3.000	0	-500	-900	-400	-3.400	-136 ^{a)}
Tochtergesellschaft T1	-1.000	0	-200	-400	-200	-1.200	-68 ^{b)}
Tochtergesellschaft T2	-2.000	0	-200	-100	100	-1.900	34 ^{c)}
	-6.000	0	-900	-1.400	-500	-6.500	-170

1) Jahresüberschüsse bzw Jahresfehlbeträge vor Steuern

+) ohne Berücksichtigung von vortragsfähigen steuerlichen Verlusten

a) 34 % von -400

b) 34 % von -200

c) 34 % von 100

Beilage 4/2

	Einzel- ergebnisse ¹⁾ lt. HB II	Steuer- aufwand in den Einzel- abschlüssen	Wertunterschiede im Konzernabschluss Veränderung			Ergebnis lt Konzern- abschluss	Verände- rung der Steuerab- grenzung ⁺
			1.1.	31.12.			
Jahr 2							
Muttergesellschaft	4.500	510 ^{a)}	-900	-800	100	4.600	34 ^{d)}
Tochtergesellschaft T1	2.000	340 ^{b)}	-400	-600	-200	1.800	-68 ^{e)}
Tochtergesellschaft T2	1.000	0 ^{c)}	-100	-300	-200	800	-68 ^{e)}
	7.500	850	-1.400	-1.700	-300	7.200	-102
Summe Jahr 1 und 2	1.500	850^{f)}	x	x	-800	700	-272^{g)}
Jahr 3							
Muttergesellschaft	3.000	1.020 ^{h)}	-800	-500	300	3.300	102 ^{k)}
Tochtergesellschaft T1	-2.000	0	-600	-400	200	-1.800	68 ^{l)}
Tochtergesellschaft T2	4.000	1.020 ⁱ⁾	-300	-600	-300	3.700	-102 ^{k)}
	5.000	2.040	-1.700	-1.500	200	5.200	68
Summe Jahr 1 bis 3	6.500	2.890^{m)}	x	x	-600	5.900	-204ⁿ⁾

1) Jahresüberschüsse bzw Jahresfehlbeträge vor Steuern

+) ohne Berücksichtigung von vortragsfähigen steuerlichen Verlusten

a) 34 % von 4.500 ab 3.000 (Verlustvortrag)

b) 34 % von 2.000 ab 1.000 (Verlustvortrag)

c) verbleibender Verlustvortrag 1.000 (2.000 ab 1.000)

d) 34 % von 100

e) 34 % von -200

f) 34 % von 1.500 zuz 1.000 (noch nicht ausgenutzter Verlustvortrag von T2 aus dem Jahr 1)

g) 34 % von -800

h) 34 % von 3.000

i) 34 % von 4.000 ab 1.000 (verbleibender Verlustvortrag aus Jahr 1)

k) 34 % von 300 bzw -300

l) 34 % von 200

m) 34 % von 6.500 zuz 2.000 (noch nicht verbrauchter Verlustvortrag von T1 aus dem Jahr 3)

n) 34 % von -600

Vergleich des Steueraufwandes

Variante A: ohne Berücksichtigung von vortragsfähigen steuerlichen Verlusten bei den einzelnen Konzernunternehmen

Variante B: unter Berücksichtigung der bei den einzelnen Konzernunternehmen bestehenden vortragsfähigen steuerlichen Verluste⁺)

	Ergebnisse lt. Konzern- abschluss 1)	Auf die Ergeb- nisse lt. Kon- zernabschluss entfallende Steuer	Tatsächlicher Steueraufwand im Konzernabschluss			Unterschied zum unabgegrenzten Steueraufwand	
			Unabge- grenzt ⁺⁺)	Abgegrenzt A	Abgegrenzt B	A	B
Jahr 1	-6.500	0	0	-170	0	-170	0
Jahr 2	7.200	(238)	850	748	238	-102	-612
Summe Jahr 1 und 2	700	238 ^{a)}	850	578 ^{b)}	238 ^{c)}	-272 ^{d)}	-612 ^{e)}
Jahr 3	5.200	(1.768)	2.040	2.108	1.768	68	-272
Summe Jahr 1 bis 3	5.900	2.006 ^{f)}	2.890	2.686 ^{g)}	2.006 ^{h)}	-204 ⁱ⁾	-884 ^{k)}

⁺) diese Variante ist gemäß Abschnitt 2.7.4. der Stellungnahme nicht zulässig

1) Summe der Einzelergebnisse lt. HB II zuz bzw abz Veränderung der Wertunterschiede im Konzernabschluss

⁺⁺) gemäß Beilage 4/2

a) 34 % von 700

b) 850 abz 272 (34 % von 800)

c) 850 abz 612 (34 % von 800 zuz 1.000 noch nicht ausgenutzter Rest des Verlustvortrags von T2 aus dem Jahr 1)

d) 34 % von 800 (Unterschied zwischen handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Wertansatz am Ende des Jahres 2)

e) 34 % von 800 zuz 1.000 (noch nicht ausgenutzter Rest des Verlustvortrags von T2 aus dem Jahr 1)

f) 34 % von 5.900

g) 34 % von 5.900 zuz 2.000 (noch nicht ausgenutzter Verlustvortrag von T1 aus dem Jahr 3)

h) 2.890 abz 884 (34% von 600 zuz 2.000 noch nicht ausgenutzter Verlustvortrag von T1 aus dem Jahr 3)

i) 34 % von 600

k) 34 % von 600 zuz 2.000 (noch nicht ausgenutzter Verlustvortrag von T1 aus dem Jahr 3)