

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)

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

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 unverteilter 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**.

