

# Entwurf einer Stellungnahme

IAS 12 Ertragsteuern – Auswirkungen des österreichischen Steuerrechts auf latente Steuern aus Anteilen an Tochterunternehmen, aus Zweigniederlassungen und aus Anteilen an assoziierten Unternehmen und gemeinsamen Vereinbarungen

### Vorsitzender der Arbeitsgruppe:

Aslan Milla (aslan.milla@at.pwc.com)

### Mitglieder der Arbeitsgruppe:

Josef Arminger, Eva Eberhartinger, Max Eibensteiner, Peter Geyer, Klaus Hirschler, Christian Höllerschmid, Monika Kals, Erich Kandler, Johannes Lahninger, Otto Nowotny

Bitte übermitteln Sie **Stellungnahmen** bis zum **02.06.2015**.



Dieser <u>Entwurf einer Stellungnahme</u> wird vom Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ausschließlich zur Einholung von Kommentaren der Öffentlichkeit publiziert. Kommentare der Öffentlichkeit sind bitte als <u>pdf-Datei</u> bis zum <u>02.06.2015</u> an <u>office@afrac.at</u> zu übermitteln. Alle Kommentare werden auf der AFRAC Homepage publiziert, es sei denn, der Absender ersucht explizit um Vertraulichkeit des Kommentars.





Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC, Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung) ist der privat organisierte und von den zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung. Die Mitglieder des Vereins "Österreichisches Rechnungslegungskomitee", dessen operatives Organ das AFRAC ist, setzen sich aus österreichischen Bundesministerien und offiziellen fachspezifischen Organisationen zusammen. Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC 1120 Wien, Schönbrunner Straße 222–228/1/6
Österreich

Tel: +43 1 811 73 - 228

Fax: +43 1 811 73 - 100

Email: office@afrac.at

Web: http://www.afrac.at

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved



# Überblick

1.	Problemstellung und Zielsetzung	 2
2.	Stellungnahme	 4
	2.1. Steuerwirksame Unterschiede und deren Ansatz	 6
	2.2. Anhangangaben	 7
3.	Erstmalige Anwendung	8
	äuterungen	



## 1. Problemstellung und Zielsetzung

- (1) Gemäß IAS 12 hat ein Unternehmen für temporäre Differenzen aus Anteilen an Tochterunternehmen, aus Zweigniederlassungen und aus Anteilen an assoziierten Unternehmen sowie an gemeinsamen Vereinbarungen unter gewissen Voraussetzungen latente Steuern in einem nach den IFRS aufgestellten Konzernabschluss (IFRS-Konzernabschluss) anzusetzen bzw. diese im Konzernahang anzugeben.
- (2) Die temporären Differenzen aus in den Jahresabschlüssen aller im Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ausgewiesenen Anteilen an Tochterunternehmen, aus Zweigniederlassungen und aus Anteilen an assoziierten
  Unternehmen sowie an gemeinsamen Vereinbarungen und dem jeweiligen
  konsolidierten anteiligen Nettovermögen werden vereinfacht als "Outside Basis Differences" (im Folgenden: OBD) bezeichnet.
- (3) Während "Inside Basis Differences" (im Folgenden: IBD) aus Unterschieden zwischen den angesetzten Vermögenswerten und Schulden im IFRS-Konzernabschluss und den entsprechenden steuerlichen Wertansätzen entstehen, resultieren OBD aus Differenzen zwischen dem steuerlichen Wertansatz der Beteiligung und dem anteiligen Nettovermögen, das stellvertretend für diese Beteiligung im IFRS-Konzernabschluss angesetzt wird.
- (4) OBD entstehen gemäß IAS 12.38 beispielsweise aus:
  - dem Vorhandensein nicht ausgeschütteter Gewinne von Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen, assoziierten Unternehmen und gemeinsamen Vereinbarungen;
  - Änderungen der Wechselkurse, wenn ein Mutterunternehmen und sein Tochterunternehmen ihren jeweiligen Sitz in unterschiedlichen Ländern haben; und



- einer Verminderung des Buchwertes der Anteile an einem assoziierten
   Unternehmen auf seinen erzielbaren Betrag.
- (5) Der Ansatz latenter Steuern für OBD dient vor allem der Abbildung folgender ertragsteuerlicher Konsequenzen im IFRS-Konzernabschluss:
  - Ausschüttung
  - Veräußerung
  - Liquidation
- (6) Basierend auf Rz (1) (5) hängt die Bilanzierung der OBD im Wesentlichen ab von
  - der Rechtsform des betroffenen Mutterunternehmens und des Tochter-, assoziierten oder Gemeinschaftsunternehmens (Kapital- oder Personengesellschaft),
  - der zugrunde liegenden Bilanzierungsebene (Jahres- oder Konzernabschluss),
  - der erwarteten k\u00fcnftigen Besteuerung der den tempor\u00e4ren Differenzen zugrunde liegenden Sachverhalte (Gewinnaussch\u00fcttungen, Ver\u00e4u\u00dfeer rungsergebnisse, Liquidationsergebnisse) und
  - der Anwendbarkeit der Ausnahmeregelungen gemäß IAS 12.39 (latente Steuerschulden) bzw. IAS 12.44 (latente Steueransprüche)
- (7) Die Stellungnahme behandelt Auswirkungen des österreichischen Steuerrechts auf die Anwendung von IAS 12.39ff und IAS 12.44ff im Zusammenhang mit Anteilen an Tochterunternehmen, mit Zweigniederlassungen und mit Anteilen an assoziierten Unternehmen sowie an gemeinsamen Vereinbarungen in IFRS-Konzernabschlüssen.
- (8) Sämtliche Ausführungen beziehen sich auf ein österreichisches Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft.



## 2. Stellungnahme

(9) Permanente und temporäre Differenzen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie deren steuerliche Wirkung und die daraus resultierenden Konsequenzen für den Ansatz von OBD im IFRS-Konzernabschluss bzw. für die Anhangangaben sind in nachstehender Matrix dargestellt:





			Ansatz und Ausweis von steuerlichen Effekten aus Differenzen, deren Umkehrung verursacht werden kann durch			
	Anteil fällt unter:		Ausschüttung	Ausschüttung mit Quellen- steuer	Veräußerung	Liquidation
			vgl. Rz (10)	vgl. Rz (11)	vgl. Rz (12)	vgl. Rz (13)
Anteile an Inländischen Körperschaften	§ 10 Abs.1 Z 1 bis 4 KStG	Art der Differenz	permanent	n/a	temporär	temporär
		Ansatz	kein Ansatz	n/a	bei Veräußerungsabsicht	bei Liquidationsabsicht
		Anhangangabe*	nein	n/a	ja	ja
Internationale Portfoliobe- teiligungen	§ 10 Abs. 1 Z 5 bis 6 KStG	Art der Differenz	permanent	temporär	temporär	temporär
		Ansatz	kein Ansatz	bei Ausschüttungsabsicht	bei Veräußerungsabsicht	bei Liquidationsabsicht
		Anhangangabe*	nein	ja	ja	ja
Internationale Schachtel- beteiligungen ohne Option	§ 10 Abs. 2 und 3 KStG	Art der Differenz	permanent	temporär	permanent**	temporär oder permanent**
		Ansatz	kein Ansatz	bei Ausschüttungsabsicht	kein Ansatz	bei tatsächlichem und endgül- tigem Vermögensverlust
		Anhangangabe*	nein	ja	nein	nein, da nur aktivische tempo- räre Differenz auftreten kann
Internationale Schachtel- beteiligungen mit Option	§ 10 Abs. 2 und 3 Z 1 KStG	Art der Differenz	permanent	temporär	temporär	temporär
		Ansatz	kein Ansatz	bei Ausschüttungsabsicht	bei Veräußerungsabsicht	bei Liquidationsabsicht
		Anhangangabe*	nein	ja	ja	ja
Andere Beteiligungen	Von § 10 KStG nicht erfasst oder unter § 10 Abs. 4 bis 7 KStG fallend	Art der Differenz	temporär	temporär	temporär	temporär
		Ansatz	bei Ausschüttungsabsicht	bei Ausschüttungsabsicht	bei Veräußerungsabsicht	bei Liquidationsabsicht
		Anhangangabe*	ja	ja	ja	ja

<sup>\*</sup> Angabeerfordernis nur bei latenter Steuerschuld gemäß IAS 12.39

<sup>\*\*</sup> Eine mögliche endgültige Steuerbelastung des Mutterunternehmens aus der Veräußerung oder Liquidation eines ausländischen Tochterunternehmens kann zu einer Einstufung als temporäre Differenz führen



#### 2.1. Steuerwirksame Unterschiede und deren Ansatz

- (10) Ausschüttungen von einem im IFRS-Konzernabschluss vollkonsolidierten oder nach der Equity-Methode bilanzierten Unternehmen sind aufgrund der Regelungen des § 10 Abs. 1 und Abs. 2 KStG grundsätzlich steuerfrei. Daher ist diese Differenz zwischen dem konsolidierten Nettovermögen (oder dem fortgeschriebenen anteiligen Nettovermögen eines nach der Equity-Methode bilanzierten Unternehmens) und dem steuerlichen Beteiligungsansatz permanent. Der Ansatz einer latenten Steuerschuld im Sinne von IAS 12.39 aufgrund einer temporären Differenz bei Ausschüttungsabsicht kommt somit nur dann in Betracht, wenn die Beteiligungserträge nicht gemäß § 10 KStG steuerbefreit sind (zu Quellensteuern siehe Rz (11)).
- (11) Fallen bei Ausschüttungen ausländischer Tochterunternehmen nicht anrechenbare **Quellensteuern** an, so sind die Bedingungen für den Nichtansatz gemäß IAS 12.39 zu berücksichtigen.
- (12) Die **Veräußerung** von Beteiligungen ist stets steuerwirksam, mit Ausnahme einer internationalen Schachtelbeteiligung, sofern keine Option gemäß § 10 Abs. 3 Z 1 KStG zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung ausgeübt wird. Wenn aus dem Vergleich des konsolidierten Nettovermögens (oder des fortgeschriebenen anteiligen Nettovermögens eines nach der Equity-Methode bilanzierten Unternehmens) eine abzugsfähige (aktivische) oder eine zu versteuernde (passivische) temporäre Differenz entsteht, ist jeweils das Vorliegen einer Veräußerungsabsicht und der daraus resultierende Ansatz latenter Steuern zu prüfen.
- (13) Im Falle eines **Liquidation**sbeschlusses ist unter der Maßgabe des § 19 KStG der Ansatz latenter Steuern zu prüfen. Grundsätzlich ist dabei von einer Besteuerung des Liquidationsergebnisses auszugehen, der Ansatz latenter Steuern kommt somit in Betracht. Dies gilt nicht für internationale Schachtelbeteiligungen, bei denen die Option gemäß § 10 Abs. 3 Z 1 KStG zugunsten



- der Steuerwirksamkeit der Beteiligung nicht ausgeübt wird, sofern nicht tatsächliche und endgültige, steuerwirksame Vermögensverluste gemäß § 10 Abs. 3 KStG 2. Satz vorliegen.
- Im Gegensatz zu Anteilen an Kapitalgesellschaften werden Anteile an inländischen Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) im Steuerrecht nach der Spiegelbildmethode abgebildet, sodass es zu einer konzeptionellen Gleichbehandlung zwischen Steuerrecht und IFRS kommt. Auf sämtliche temporär steuerwirksame Differenzen zwischen den IFRS-Buchwerten im Konzernabschluss und den steuerlichen Wertansätzen sind insoweit latente Steuern zu erfassen, als diese auf Ebene des jeweiligen dem Konzern zugehörigen Gesellschafters zu einem abzugsfähigen oder zu versteuernden Betrag führen (quotale Steuerabgrenzung). Ein darüber hinausgehender Ansatz von latenten Steuern aus OBD ist zu prüfen, wenn die konzeptionelle Gleichbehandlung durchbrochen wird. Dies ist beispielsweise bei Wertminderungen von Anteilen an nach der Equity-Methode bilanzierten Unternehmen möglich.
- (15) Bei ausländischen Personengesellschaften kann es aufgrund des ausländischen Steuerrechts dazu kommen, dass diese wie Körperschaften behandelt werden. In diesen Fällen ist auf die Vorgehensweise bei Kapitalgesellschaften abzustellen.

## 2.2. Anhangangaben

(16) Wird gemäß IAS 12.39 aufgrund der fehlenden Voraussetzungen vom Ansatz einer latenten Steuerschuld abgesehen, so sind die Angabeerfordernisse aus IAS 12.81 (f) und IAS 12.87 zu beachten. Die in Rz (9) dargestellte Übersicht der Beteiligungsarten zeigt, dass ausschließlich bei internationalen Schachtelbeteiligungen ohne Option zur Steuerwirksamkeit der Beteiligung gemäß § 10 Abs. 3 Z 1 KStG, sofern im Falle der Ausschüttung keine ausländische Quellensteuer anfällt, kein Angabeerfordernis besteht.



- (17) Da IAS 12.81 (f) und IAS 12.87 nur auf die Ausnahmebestimmungen des IAS 12.39 abzielen, ist im Anhang nur im Falle einer zu versteuernden temporären Differenz eine nicht angesetzte latente Steuerschuld oder die zugrundeliegende Differenz anzugeben. Eine Saldierung mit jenen steuerlich abzugsfähigen Differenzen aus anderen Beteiligungen, die gemäß IAS 12.44 nicht angesetzt wurden, und ein Nettoausweis sind nicht vorgesehen.
- (18) Sofern mehrere unterschiedliche Ursachen für die künftige Umkehrung in Betracht kommen, kann es zu unterschiedlich hohen temporären Differenzen bei einer Beteiligung kommen. In diesem Fall sind nicht die unterschiedlichen Differenzen, sondern die größtmögliche temporäre Differenz, für die im Abschluss keine latente Steuerschuld bilanziert wurde, anzugeben. Diese ist um konkret geplante Maßnahmen zu kürzen, wenn solche Maßnahmen in absehbarer Zeit nicht steuerwirksam sind (zB konkret geplante Ausschüttungen bei jenen Beteiligungen, die von § 10 KStG erfasst sind).

## 3. Erstmalige Anwendung

(19) Diese Stellungnahme ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1.1.2016 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Sollte eine vorzeitige Anwendung dieser Stellungnahme gewählt werden, ist auch die geänderte Stellungnahme "Auswirkungen der steuerlichen Teilwertabschreibung nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf die Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12 in einem Konzern- oder separaten Einzelabschluss nach IFRS" vorzeitig anzuwenden.



## Erläuterungen

#### Zu Rz (4):

Diese Stellungnahme behandelt nicht die Art der Entstehung der Differenzen sondern nur die Art der Umkehr und die daraus resultierenden steuerlichen Konsequenzen.

#### Zu Rz (5):

Die Ermittlung des steuerlichen Teilwerts einer Beteiligung erfolgt gemäß den Grundsätzen der Unternehmensbewertung auf Basis eines Ertragswertverfahrens. Erwartete Veränderungen der wirtschaftlichen Situation einer Beteiligung müssen sich gemäß diesem Verfahren bereits in den bewertungsrelevanten Planungsrechnungen und somit im Teilwert widerspiegeln. Folglich kann es in der Regel (Ausnahme: zB ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung) nur zu tatsächlichen, steuerlich wirksamen Zu- oder Abschreibungen kommen. Der Ansatz latenter Steuern auf Basis eines absehbaren, steuerlich wirksamen Zu- oder Abschreibungsbedarfs kommt bei sachgerechter Umsetzung des Ertragswertverfahrens nicht in Betracht.

#### Zu Rz (9):

Wenn sowohl das Mutterunternehmen wie auch das Tochterunternehmen die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft aufweisen, sind für die Evaluierung einer etwaigen Differenz gemäß IAS 12.38 der steuerliche Beteiligungsbuchwert und das anteilige IFRS-Nettovermögen zu vergleichen.

Als mögliche Umkehreffekte für den Fall, dass das IFRS-Nettovermögen den steuerlichen Beteiligungsansatz übersteigt, kommen im Normalfall in Betracht:

- Ausschüttung
- Veräußerung
- Liquidation

Für den Fall, dass der Wertansatz nach IFRS den steuerlichen Beteiligungsansatz unterschreitet, kommen teilweise andere steuerliche Auswirkungen zur Anwendung. Als mögliche Umkehreffekte aus einer abzugsfähigen Differenz kommen in Betracht:

- Veräußerung
- Liquidation

Im Hinblick auf Unternehmen, die nach der Equity-Methode in den IFRS-Konzernabschluss einbezogen wurden, ist bei der Beurteilung der steuerlichen Wirksamkeit der Differenzen analog vorzugehen. An die Stelle des IFRS-Nettovermögens tritt in diesem Vergleich mit dem steuerlichen Beteiligungs-



buchwert der fortgeschriebene Equity-Wert des assoziierten Unternehmens bzw. des Anteils an gemeinsamen Vereinbarungen.

Nach der Bestimmung der Differenz ist der Ansatz unter Beachtung der in IAS 12.39 dargelegten Ausnahmebestimmungen zu evaluieren. Demzufolge ist eine latente Steuerschuld anzusetzen, es sei denn das Unternehmen ist in der Lage den Verlauf der Auflösung der temporären Differenz zu steuern und es ist wahrscheinlich, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird.

#### Zu Rz (10):

Im Hinblick auf § 10 KStG (steuerfreie Beteiligungserträge) gehen vor allem die Ausführungen aus IAS 12.40, wonach ein Mutterunternehmen dann in der Lage ist, den Zeitpunkt der Auflösung zu steuern, wenn es die Dividendenpolitik seines Tochterunternehmens bestimmen kann (IAS 12.40 spricht von "beherrscht"), überwiegend ins Leere. Nur für den seltenen Fall, dass Beteiligungserträge von Tochterunternehmen der Besteuerung unterworfen sind, liefert IAS 12.40 eine Hilfestellung.

Im Fall der Besteuerung von Ausschüttungen ist bei der Beurteilung des Ansatzes einer latenten Steuerschuld unter Bezugnahme auf den Begriff der "absehbaren Zeit" auf das Ausschüttungsverhalten in den vergangenen Jahren bzw. auf konkrete Unternehmensplanungen und Ausschüttungsbeschränkungen abzustellen. Ein formaler Ausschüttungsbeschluss erscheint im Fall einer Beherrschung nicht erforderlich, da dieser in diesem Zusammenhang regelmäßig nur formalen Charakter aufweist.

Ähnlich verhält sich die Beurteilung im Zusammenhang mit Anteilen an assoziierten Unternehmen unter Bezugnahme auf IAS 12.42. Nachdem in der Regel davon auszugehen ist, dass Beteiligungserträge aus Anteilen an assoziierten Unternehmen aufgrund ihrer Beteiligungsquote (> 10 %) unter § 10 KStG fallen, ist die Forderung des Standards nach dem Ansatz einer latenten Steuerschuld überwiegend nicht auf die österreichische Situation übertragbar. Der Ansatz einer latenten Steuerschuld aufgrund der fehlenden Möglichkeit die Dividendenpolitik zu steuern kommt nur dann in Betracht, wenn es sich hier um eine Beteiligung an einem Unternehmen handelt, das nicht von der Steuerbefreiung des § 10 KStG erfasst wird oder das Unternehmen aufgrund des DBA einer Quellensteuer unterliegt.

Im Zusammenhang mit diesen Beteiligungen ist bei der Beurteilung, ob eine latente Steuerschuld angesetzt werden soll in jedem Fall die vertragliche Situation in die Ansatzüberlegungen mit einzubeziehen. Gibt es Vereinbarungen oder Regelungen, die laufende Ausschüttungen verhindern, so ist keine latente Steuerschuld zu bilanzieren. Ist in den Vereinbarungen oder Regelungen jedoch eine laufende Ausschüttung zwingend vorgesehen, so ist dies in der Beurteilung zu berücksichtigen und es ist allenfalls eine latente Steuerschuld zu bilanzieren.



Analog ist bei Anteilen an gemeinsamen Vereinbarungen im Hinblick auf die Aussagen des IAS 12.43 vorzugehen.

#### Zu Rz (11):

Gemäß IAS 12.2 umfasst der Standard alle in- und ausländischen Steuern auf Grundlage des zu versteuernden Ergebnisses. Explizit erwähnt werden in diesem Zusammenhang Quellensteuern, welche von einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einer gemeinsamen Vereinbarung aufgrund von Ausschüttungen an das berichtende Unternehmen geschuldet werden.

Bereits aus der Formulierung des Anwendungsbereichs ist ersichtlich, dass Quellensteuern auf Gewinnausschüttungen bei der Ermittlung von OBD zu berücksichtigen sind.

Bei Quellensteuern auf Gewinnausschüttungen ist der Steuerschuldner immer das empfangende Mutterunternehmen, daher erfolgt auch der Ansatz einer latenten Steuerschuld auf Ebene des Mutterunternehmens.

Bezüglich der Ansatzvoraussetzungen einer latenten Steuerschuld sei auf die Ausführungen zu den Beteiligungen, die nicht von § 10 KStG erfasst sind (siehe Erläuterungen zu Rz (10)) verwiesen. Die Vorgehensweise ist im Zusammenhang mit Quellensteuern analog anzuwenden.

#### Zu Rz (12):

Im Hinblick auf die in IAS 12.39 (b) und IAS 12.44 (a) normierte Voraussetzung der "absehbaren Zeit" ist grundsätzlich eine unternehmensindividuelle Beurteilung zum Ansatz einer latenten Steuerschuld oder latenten Steuerforderung vorzunehmen.

Die Fachliteratur nennt in diesem Zusammenhang oftmals die Bilanzierung gemäß IFRS 5 als spätest möglichen Zeitpunkt zum Ansatz latenter Steuern. Da gemäß IFRS 5.7 eine Klassifizierung als "zur Veräußerung gehalten" nur dann vorgenommen werden kann, wenn die Veräußerung "höchstwahrscheinlich" durchgeführt wird, ist in diesem Fall das Kriterium in "absehbarer Zeit" jedenfalls als erfüllt anzusehen.

Selbst wenn die Geschäftsleitung beabsichtigt eine Beteiligung dauerhaft zu halten, handelt es sich um eine temporäre Differenz, da IAS 12 im Gegensatz zum UGB keine quasi-permanenten Differenzen kennt. Der Verzicht auf den Ansatz einer latenten Steuerschuld aufgrund der steuerlichen Wirkung bei Veräußerung kann nur dadurch gerechtfertigt werden, dass sich der temporäre Effekt in absehbarer Zeit nicht umkehren wird. Dies ist bei der Ermittlung der Anhangangabe zu berücksichtigen. Ein Verzicht auf die Anhangangabe mit dem Argument einer dauerhaften Halteabsicht ist somit nicht zulässig.



#### Zu Rz (13):

Für die Liquidation ergibt sich aus § 19 Abs. 5 KStG, dass der Besteuerungszeitraum mit dem Ende des Wirtschaftsjahres beginnt, das unmittelbar vor Wirksamwerden des Auflösungsbeschlusses abgelaufen ist, wobei es darauf ankommt, für welchen Zeitpunkt die Auflösung beschlossen wurde.

In Analogie zur Argumentation im Zusammenhang mit der Veräußerungsabsicht, wonach ein konkreter Plan für die Veräußerung vorhanden sein muss und die Veräußerung "höchstwahrscheinlich" durchgeführt wird, erscheint es angemessen den Auflösungsbeschluss als spätest möglichen Zeitpunkt für den Ansatz eines latenten Steuerpostens heranzuziehen, unabhängig davon über welchen Zeitraum sich die Liquidation erstreckt.

#### Zu Rz (14) ff:

Anteile an inländischen Personengesellschaften betreffen in Österreich steuerlich registrierte Mitunternehmerschaften. Da diese im österreichischen Steuerrecht selbst nicht Ertragsteuersubjekt sind, treten an die Stelle des steuerlichen Beteiligungsansatzes anteilig sämtliche Vermögenswerte und Schulden des Beteiligungsunternehmens. Die Beteiligung an einer Personengesellschaft wird aufgrund der im Rahmen der steuerlich anzuwendenden Spiegelbildmethode durch das Nettovermögen dieser Gesellschaft repräsentiert, indem die Beteiligung in Höhe des spiegelbildlichen Kapitalkontos des Gesellschafters der Personengesellschaft erfasst wird.

Eine Besteuerung der Entnahme kommt bei Personengesellschaften nicht in Betracht. Die Gewinne der Personengesellschaft erhöhen das spiegelbildliche Kapitalkonto und führen zu einer sofortigen Besteuerung beim Mutterunternehmen. Der Ansatz von latenten Steuern aus OBD aufgrund von Entnahmen kommt insofern nicht in Betracht.

Im Falle der Veräußerung gilt die Einzelveräußerungsfiktion, bei der dem Veräußerungserlös sowohl in der Konzern- als auch in der Steuerbilanz das abgehende Nettovermögen gegenüberzustellen ist. Die Abbildung des daraus resultierenden Steuereffektes erfolgt aufgrund der konzeptionellen Gleichbehandlung grundsätzlich bereits durch die Erfassung latenter Steuern auf sämtliche temporär steuerwirksame Differenzen zwischen den IFRS-Buchwerten im Konzernabschluss und den steuerlichen Wertansätzen in der Höhe des jeweiligen Anteils des dem Konzern zugehörigen Gesellschafters. Somit ist zu beachten, dass latente Steuern nur insoweit zu berücksichtigen sind, als diese temporär steuerwirksamen Differenzen zu abzugsfähigen oder zu versteuernden Beträgen beim jeweiligen dem Konzern zugehörigen Mutterunternehmen führen (quotale Steuerabgrenzung).

Wird die konzeptionelle Gleichbehandlung aufgrund von Bewertungsvorschriften durchbrochen so kann es zu temporären Differenzen kommen, die eine Prüfung der Ansatzvoraussetzungen für latente Steuern aus OBD erfordern. Erfolgt gemäß IAS 28.40ff beispielsweise eine Wertminderung des An-



teils an einem nach der Equity-Methode bilanzierten Unternehmen, so weicht in diesem Fall der fortgeschriebene Equity-Wert des assoziierten Unternehmens bzw. des Anteils an gemeinsamen Vereinbarungen von der Entwicklung des spiegelbildlichen Kapitalkontos ab. Der Ansatz von latenten Steuern aus OBD aufgrund der steuerlichen Wirkung bei Veräußerungs- oder Liquidationsabsicht ist regelmäßig zu prüfen.

#### Zu Rz (17):

Gemäß IAS 12.81 (f) ist im Anhang die Summe der temporären Differenzen aus OBD, für die keine latenten Steuerschulden bilanziert worden sind, anzugeben. IAS 12.87 ergänzt dieses Angabeerfordernis um die Aussage, dass es häufig nicht praktikabel ist, den Betrag nicht bilanzierter latenter Steuerschulden anzugeben. Der Standard verlangt daher nur die Angabe der zugrundeliegenden Differenzen.

Latente Steueransprüche (oder die zugrundeliegenden Differenzen), die gemäß IAS 12.44 für andere Beteiligungen nicht angesetzt wurden, bleiben bei der Ermittlung unberücksichtigt, da sich die Kriterien zur Saldierung gemäß IAS 12.74ff nur auf die Darstellung angesetzter latenter Steuern in der Bilanz beziehen und nicht auf die erforderliche Anhangangabe.

#### Zu Rz (18):

Zur Ermittlung der Anhangangabe sollen nachstehende Schritte durchgeführt werden.

Schritt 1: Ausschüttung

Schritt 2: Beurteilung der Differenz anhand möglicher Umkehreffekte aus Tabelle in Rz (9)

Schritt 3: Bestimmung der größtmöglichen temporären Differenz

Schritt 4: Ggf Kürzung der Differenz aufgrund im Einzelfall nicht steuerwirksamer Umkehreffekte



#### **Beispiel**

Unternehmen A hält eine Beteiligung an Unternehmen B, die als internationale Schachtelbeteiligung mit Option gemäß § 10 Abs. 2 und 3 Z 1 KStG eingestuft wird. Ausschüttungen von Unternehmen B an Unternehmen A unterliegen einer Quellensteuer.

IFRS-Nettoreinvermögen des Unternehmens B im Konzernabschluss von Unternehmen A	70		
Steuerlicher Beteiligungsansatz von Unternehmen B im Jahresabschluss von Unternehmen A	40		
Max. ausschüttbarer Betrag aus dem Jahresabschluss des Unternehmens B	10		
Temporäre Differenz durch mögliche Quellensteuern	10		
Temporäre Differenz durch mögliche Veräußerung	30 (=max. temporäre Differenz)		
Im Anhang anzugebender Betrag	30		

Im Falle der in Rz (9) dargestellten Beteiligungsarten trifft eine mögliche Kürzung des anzugebenden Betrages beispielsweise auf alle von § 10 Abs. 1 bis 3 KStG erfassten Beteiligungen bei Ausschüttung zu (sofern keine Quellensteuern anfallen), da diese steuerbefreit sind. Im Sinne einer konsistenten Vorgehensweise ist der Begriff "in absehbarer Zeit" in diesem Zusammenhang gleich auszulegen, wie beim Ansatz einer latenten Steuerschuld. Der Betrag der anzugebenden Differenz kann somit nur dann gekürzt werden, wenn bei entsprechender steuerlicher Regelung eine latente Steuerschuld für die Ausschüttung angesetzt worden wäre. Die in den Erläuterungen zu Rz (10) dargelegten Ansatzvoraussetzungen im Hinblick auf die Ausschüttungen gelten in diesem Fall somit sinngemäß.