April 2009

AFRAC

AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Entwurf einer 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

der Arbeitsgruppe

„International Financial Reporting Standards“

Vorsitzender der Arbeitsgruppe:

Alfred Wagenhofer (alfred.wagenhofer@uni-graz.at)

Bitte übermitteln Sie **Stellungnahmen** bis zum **15. Mai 2009**.

AFRAC
AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Dieser **Entwurf einer Stellungnahme** wird vom Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ausschließlich zur Einholung von Stellungnahmen der Öffentlichkeit publiziert. Der Entwurf kann im Lichte der Stellungnahmen der Öffentlichkeit verändert werden, bevor eine Stellungnahme des AFRAC publiziert wird. Stellungnahmen der Öffentlichkeit sind als **pdf-Datei** bis zum **15. Mai 2009** an **office@afrac.at** zu mailen. Alle Stellungnahmen der Öffentlichkeit werden auf der AFRAC Homepage publiziert, es sei denn der Absender erbittet Vertraulichkeit.

AFRAC
AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ist der privat organisierte und von 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, Wissenschafter, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Die AFRAC Arbeitsgruppe “International Financial Reporting Standards” erarbeitet Comment Letters zu aktuellen IASB Veröffentlichungen sowie zu aktuellen Veröffentlichungen mit Bezug zur internationalen Bilanzierung anderer Standardsetter und Stellungnahmen zu österreichspezifischen Fragen der internationalen Bilanzierung, die dann vom AFRAC offiziell beschlossen werden. Als Autoren dieser Stellungnahme zeichnen Helmut Kerschbaumer, Harald Mair, Aslan Milla, Walter Müller, Otto Nowotny, Gerhard Prachner, Roman Rohatschek, Martin Siencnik und Alfred Wagenhofer verantwortlich. Bitte entnehmen Sie weitere Informationen zu dieser Arbeitsgruppe sowie auch zum AFRAC der AFRAC Homepage unter www.afrac.at.

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

AFRAC
AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Überblick

1. Hintergrund 2

2. Anwendungsbereich 2

3. Fragestellung 2

4. Beschluss 3

5. Inkrafttreten 3

6. Basis for Conclusions 4

6.1. Steuerrechtliche Grundlagen 4

6.2. Beurteilung nach IFRS 6

6.3. Temporäre Differenzen in Verbindung mit einer erfolgten Teilwertabschreibung bei Beteiligungen (siehe Rz 6) 10

6.4. Erwägungen 11

6.5. Beispiele 12

© Copyright AFRAC

1. Hintergrund

(1) Gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG sind abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert oder der Verlust anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel (Siebentelabschreibung) zu berücksichtigen, soweit nicht

- eine Zuschreibung erfolgt
- stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt werden oder
- im Wirtschaftsjahr der Abschreibung oder des Verlustes stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer anderen zum Anlagevermögen gehörenden von dieser Vorschrift nicht berührten Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt und auf Antrag des Steuerpflichtigen gegen verrechnet werden.

2. Anwendungsbereich

(2) Diese Stellungnahme ist sowohl auf Konzern- und separate Einzelabschlüsse als auch auf Konzern- und separate Einzelzwischenberichte, die nach IFRS aufgestellt werden, anzuwenden.

3. Fragestellung

(3) Welche Auswirkungen ergeben sich durch eine Abschreibung gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG im Konzern- oder separaten Einzelabschluss auf die Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12? Welche Angabepflichten ergeben sich?

© Copyright AFRAC

4. Beschluss

(4) Steuerlich noch nicht als Betriebsausgabe geltend gemachte Siebentelabschreibungen stellen einen latenten Steueranspruch vergleichbar einem Verlustvortrag nach IAS 12.34ff dar.

(5) Es ist daher bei Vornahme einer Teilwertabschreibung bei Beteiligungen ein latenter Steueranspruch in dem Umfang zu bilanzieren, in dem es wahrscheinlich ist, dass zukünftiges zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das der latente Steueranspruch verwendet werden kann.

(6) Auf den Ansatz einer möglichen latenten Steuerschuld im Sinne von IAS 12.39 für zu versteuernde Differenzen in Verbindung mit einer erfolgten Teilwertabschreibung bei Beteiligungen ist zu achten.

(7) Im Konzern- oder separaten Einzelabschluss nach IFRS sind als zusätzliche Erläuterungen entsprechend IAS 12.81 (e) der Betrag der abzugsfähigen temporären Siebentelabschreibungen und der Siebentelabschreibungen, für welche in der Bilanz kein latenter Steueranspruch angesetzt wurde, anzugeben. Weiters sind die nach IAS 12.81 (g) erforderlichen Angaben auch für die Siebentelabschreibungen zu beachten.

5. Inkrafttreten

(8) Diese Stellungnahme ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Jänner 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

© Copyright AFRAC

6. Basis for Conclusions

6.1. Steuerrechtliche Grundlagen

6.1.1. Anwendungsvoraussetzungen (Rz 1232 KStR)

„Es muss eine Beteiligung im Sinne des § 10 KStG 1988 vorliegen. Im Gegensatz zu § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 fordert § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 zusätzlich, dass es sich um eine zum Anlagevermögen gehörende Beteiligung handeln muss, wobei diese Bestimmung folgendermaßen auszulegen ist:

Bei einer Beteiligung von weniger als 5% am Nennkapital einer Körperschaft unterbleibt die Prüfung, ob sie dem Anlagevermögen zuzurechnen ist. Es ist in diesen Fällen ungeprüft von einer Beteiligung auszugehen, die nicht dem Anlagevermögen zugehört. Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste im Zusammenhang mit solchen Beteiligungen sind daher sofort absetzbar.

Ab einer Beteiligung von 5% am Nennkapital einer Körperschaft ist im Einzelfall zu prüfen, ob sie funktional dem Anlagevermögen zuzurechnen ist. Diese Prüfung ist auch bei Körperschaften vorzunehmen, die in ihrem Rechnungswesen nicht zwischen Anlage- und Umlaufvermögen unterscheiden (z.B. bei Versicherungsunternehmen). Die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen ergibt sich unternehmensrechtlich wie abgabenrechtlich aus der Dauerwidmung. Eine Teilwertabschreibung bzw. ein Veräußerungsverlust bei Beteiligungen des Umlaufvermögens ist sofort in vollem Umfang steuerwirksam.“

6.1.2. Auswirkungen (Rz 1233ff KStR)

„Die Verteilung der steuerlichen Wirksamkeit der Teilwertabschreibung einer Beteiligung auf sieben Jahre bewirkt nicht, dass sich der Buchwert der Beteiligung im Jahr der Teilwertberichtigung und den folgenden sechs Jahren jeweils um ein Siebentel mindert. Vielmehr sinkt der Buchwert der Beteiligung sofort um den gesamten Abschreibungsbetrag. Im Jahr der bilanzmäßigen Abschreibung kommt es zu einer außerbilanzmäßigen Zurechnung von sechs Siebenteln des Abschreibungsbetrages, in

© Copyright AFRAC

den nachfolgenden sechs Jahren zu einer außerbilanzmäßigen Absetzung jeweils eines Siebentelbetrages.

Mehrfache Teilwertabschreibungen lösen ebenso viele Siebenjahresverteilungen aus.

Erfolgt nach einer Teilwertberichtigung in einem folgenden Jahr eine steuerwirksame Zuschreibung gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 oder werden stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung aufgedeckt, führt dies zu einer Verkürzung des Verteilungszeitraumes. Dabei ist im Jahr der Zuschreibung bzw. des Ausscheidens der Beteiligung zunächst das laufende Siebentel abzusetzen. In Höhe der über das laufende Siebentel hinausgehenden Gewinnrealisierung kommt es im Realisierungsjahr zu einer Zusatzabschreibung und insoweit zu einem Vorziehen noch nicht abgesetzter Siebentel. Der Verteilungszeitraum verkürzt sich in jenem Ausmaß, in dem noch nicht abgesetzte Siebentelbeträge in der Zusatzabschreibung Deckung finden.

Ein Veräußerungsverlust führt insoweit zu einer Siebentelabsetzung, als der Buchwert der Beteiligung den Veräußerungspreis übersteigt. Ob die gesamte Beteiligung veräußert wird oder nur ein Teil, ändert nichts an der Siebentelung.“

6.1.3. Internationale Schachtelbeteiligung

(9) Die Beteiligung kann an einer inländischen oder ausländischen Körperschaft bestehen. Bei ausländischen Körperschaften ist bei Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs 2 KStG eine steuerliche Teilwertabschreibung nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG nur dann möglich, wenn eine entsprechende Option nach § 10 Abs 3 KStG für die Steuerwirksamkeit von Wertänderungen der internationalen Schachtelbeteiligung ausgeübt wurde bzw. wenn es sich um endgültige Verluste bei Liquidation oder Konkurs der ausländischen Tochter handelt.

© Copyright AFRAC

6.2. Beurteilung nach IFRS

(10) Erste Voraussetzung für eine Siebentelabschreibung ist das Vorliegen einer im Sinne der steuerlichen Bestimmungen zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung.

(11) In einem IFRS Abschluss können Anteile an einem anderen Unternehmen je nach den Voraussetzungen unterschiedlich abgebildet sein. Abhängig von der Aufstellung eines Konzern- oder separaten Einzelabschluss nach IFRS sowie von der Höhe der Beteiligung und deren Zweckwidmung können Eigenkapitalinstrumente in eine der in IAS 39.9 definierten Kategorien eingeordnet werden, oder sie sind nach IAS 27, IAS 28 oder IAS 31 zu bilanzieren.

(12) Eigenkapitalinstrumente, die nicht nach IAS 27, 28 oder 31 zu bilanzieren sind, sind nach IAS 39 regelmäßig in der Kategorie „Zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte“ oder gegebenenfalls in der Kategorie „Erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert“ zu erfassen. Als Handelsbestand (und damit auch in der Kategorie „Erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert“) erfasste Eigenkapitalinstrumente kommen für eine Siebentelabschreibung nicht in Betracht, da hier das im Sinne der steuerlichen Vorschriften geforderte Kriterium Anlagevermögen nicht erfüllt ist.

(13) Eigenkapitalinstrumente, die nach IAS 39 zu bilanzieren sind, werden grundsätzlich mit ihren beizulegenden Zeitwert, oder, falls der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann, mit ihren Anschaffungskosten bewertet.

(14) Die steuerlichen Wertansätze können von denen nach IAS 39 abweichen, insbesondere durch eine bereits bei Zugang unterschiedliche Bewertung wie auch durch unterschiedliche Folgebewertungen, etwa aufgrund einer Abwertung, die steuerlich nicht geltend gemacht werden kann.

(15) Bei Eigenkapitalinstrumenten, die nach IAS 27 voll zu konsolidieren sind, werden die Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens (Nettover-

© Copyright AFRAC

mögen) in den Konzernabschluss übernommen. Dadurch ist an jedem Konzernbilanzstichtag das Nettovermögen der Tochtergesellschaft im Konzernabschluss enthalten.

(16) Ein Unterschied zur steuerlichen Bewertung kann bereits bei der Erstkonsolidierung durch die Kaufpreisallokation entstehen. Dieser Unterschied verändert sich jährlich durch die Ergebnisse der Tochtergesellschaft und durch Konsolidierungsmaßnahmen.

(17) Für Eigenkapitalinstrumente, die nach der Equity-Methode (IAS 28, IAS 31) oder nach der Methode der Quotenkonsolidierung (IAS 31) einbezogen werden, gilt Rz (15) sinngemäß.

(18) Ohne eine steuerliche Sonderegelung für die Teilwertabschreibung von Beteiligungen wäre, wenn man die übrigen Punkten aus Rz. (11) bis (17) außer Acht lässt, zum Zeitpunkt der Wertminderung sowohl der Buchwert der Beteiligung mit dem Steuerwert als auch das Ergebnis nach IFRS mit dem steuerlichen Ergebnis ident. Eine Wertminderung einer Beteiligung hätte dann keine Auswirkungen auf die Darstellung der latenten Steuern im IFRS-Abschluss.

(19) § 12 Abs 3 Z 2 KStG bestimmt, dass Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen über sieben Jahre verteilt als Betriebsausgabe zu erfassen sind. Diese steuerliche Verteilung auf sieben Jahre ist unabhängig davon durchzuführen, ob die Beteiligung veräußert wurde oder ob sie noch besteht.

(20) Die Unterscheidung von Eigenkapitalinstrumenten, die nach IAS 39 zu bilanzieren sind, und Eigenkapitalinstrumenten, die nach IAS 27, 28 oder 31 einzubeziehen oder zu bewerten sind, wäre nur dann von Bedeutung für die Bilanzierung der Siebentelabschreibung, wenn diese nicht als ein latenter Steueranspruch vergleichbar einem Verlustvortrag nach IAS 12.34ff eingestuft wird.

(21) Zur Bilanzierung dieses Sachverhaltes werden zwei Ansätze diskutiert, die in Folge erläutert werden.

© Copyright AFRAC

6.2.1. Die noch nicht geltend gemachten Siebentelabschreibungen stellen einen latenten Steueranspruch vergleichbar einem Verlustvortrag nach IAS 12.34ff dar.

(22) Nach IAS 12.5 sind temporäre Differenzen Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert eines Vermögenswertes oder einer Schuld in der Bilanz und seinem Steuerwert.

(23) Latente Steueransprüche sind die Beträge an Ertragsteuern, die in zukünftigen Perioden erstattungsfähig sind, und aus

- abzugsfähigen temporären Differenzen,
- dem Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste oder
- dem Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Gewinne (tax credits[1]) resultieren.

(24) In den KStR wird die eindeutige Aussage getroffen, dass bei einer Teilwertabschreibung einer Beteiligung der steuerliche Buchwert sofort um den gesamten Abschreibungsbetrag sinkt. Es liegt somit keine temporäre Differenz nach IAS 12.5 vor, da eine solche einen Unterschied zwischen dem IFRS-Buchwert und dem Steuerwert erfordert.

(25) Der Begriff tax credits wird in den geltenden IFRS nicht definiert. Grundsätzlich versteht man darunter besondere Steuervorteile, die für bestimmte Sachverhalte gewährt werden[2]. Die steuerliche Siebentelabschreibung erfüllt nach Ansicht des AFRAC nicht die Definition eines tax credits, weil die Siebentelab-

---

1 Das IASB arbeitet derzeit an einer Novellierung des IAS 12. Nach dem im Zeitpunkt der Erstellung dieser Stellungnahme verfügbaren Project Summary sollen tax credits als “benefits granted by tax authorities that take the form of an amount that reduces tax payable” definiert werden.

2 Siehe FN 1.

© Copyright AFRAC

schreibung eine in zukünftigen Perioden geltend zu machende steuerliche Absetzbarkeit von Abschreibungsbeträgen darstellt.

(26) Für noch nicht genutzte steuerliche Verluste sind nach IAS 12.34ff dann latente Steueransprüche anzusetzen, wenn die dort festgelegten Kriterien erfüllt sind. Die steuerliche Siebentelabschreibung führt bei der späteren Verrechnungsmöglichkeit zu einer Steuerermäßigung vergleichbar mit dem Verlustvortrag.

(27) Die steuerliche Siebentelabschreibung ist mit der in Deutschland geltenden Regelung des § 4h dEStG über den Zinsvortrag (sog. Zinsschranke) vergleichbar. In der deutschen Literatur[3] wird die Ansicht vertreten, dass dieser Zinsvortrag zu einer Steuerermäßigung vergleichbar mit dem Verlustvortrag führt.

6.2.2. Es besteht ein Unterschied zwischen dem IFRS-Beteiligungsbuchwert und dem Steuerwert, für den ein latenter Steueranspruch nach IAS 12.44 anzusetzen sind.

(28) Für die Beurteilung des Sachverhaltes unter IFRS ist es unbeachtlich, dass nach Auffassung der Finanzbehörde in den KStR der steuerliche Buchwert der Beteiligung im Jahr der Teilwertabschreibung sofort um den gesamten Abschreibungsbetrag gemindert wird. Wirtschaftlich ist vielmehr zu unterstellen, dass sich der Steuerwert der Beteiligung jährlich um ein Siebentel vermindert. Im Zeitpunkt der Teilwertabschreibung entsteht ein Unterschied zwischen dem wertgeminderten IFRS-Buchwert der Beteiligung und dem nur um ein Siebentel verminderten Steuerwert. Auf diese abzugsfähige temporäre Differenz ist ein latenter Steueranspruch im IFRS-Abschluss anzusetzen.

(29) IAS 12.44 bestimmt, dass ein Unternehmen latente Steueransprüche für alle abzugsfähigen temporären Differenzen aus Anteilen an Tochterunternehmen,

---

[3] Vgl etwa Hoffmann in Haufe IFRS-Kommentar § 26 Rz 54; (aA Loitz/Neukamm, WPg 2008, S 196, die den Zinsvortrag als temporäre Differenz einordnen).

© Copyright AFRAC

Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an Joint Ventures ausschließlich in dem Umfang zu bilanzieren hat, in dem es wahrscheinlich ist:

- dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit umkehren wird; und
- dass zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die temporäre Differenz verwendet werden kann.

(30) Da die steuerliche Siebentelabschreibung zwingend in den Folgejahren als Betriebsausgabe geltend zu machen ist, ist davon auszugehen, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit umkehrt. Die erste Voraussetzung des IAS 12.44 ist somit als erfüllt anzusehen.

(31) Die zweite Voraussetzung des IAS 12.44 ist in jedem Einzelfall gesondert zu beurteilen.

(32) Die steuerliche Siebentelabschreibung ist auch dann weiterhin als Betriebsausgabe geltend zu machen, wenn die Beteiligung aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist. Es existiert dann allerdings weder ein IFRS Buchwert für die Beteiligung noch ein Steuerwert. Um weiterhin einen latenten Steueranspruch für die noch offenen Siebentelabschreibungen ansetzen zu können, muss ein Steuerwert dafür angenommen werden.

6.3. Temporäre Differenzen in Verbindung mit einer erfolgten Teilwertabschreibung bei Beteiligungen (siehe Rz 6)

(33) IAS 12 sieht besondere Ansatzvorschriften für latente Steuern (sowohl für Steuerschulden (IAS 12.39) als auch für Steueransprüche (IAS 12.44)) aus temporären Differenzen in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen und Anteilen an Joint Ventures vor.

(34) Nach Vornahme einer Teilwertabschreibung auf Beteiligungen wird oftmals der Steuerwert der Beteiligung von den IFRS Buchwerten der relevanten Vermögenswerte und Schulden abweichen (zur Ermittlung einer solchen temporä-

© Copyright AFRAC

ren Differenz vgl. IAS 12 Anhang B – Beispiele zur Berechnung und zur Darstellung – Beispiel 3).

(35) In der Praxis erscheinen jene Fälle tendenziell häufiger anzutreffen, in denen die IFRS Buchwerte der relevanten Vermögenswerte und Schulden den Steuerwert der Beteiligung nach erfolgter Teilwertabschreibung übersteigen. Nur für den Fall, dass die in IAS 12.39(a)+(b) angeführten Bedingungen („(a) das Mutterunternehmen, der Anteilseigner oder das Partnerunternehmen ist in der Lage, den zeitlichen Verlauf der Umkehrung der temporären Differenz zu steuern; und (b) es ist wahrscheinlich, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht umkehren wird.“) erfüllt sind, ergibt sich keine Verpflichtung zum Ansatz einer entsprechenden latenten Steuerschuld. In diesem Zusammenhang ist insbesondere darauf zu achten, dass auch IAS 12.39(b) (Wahrscheinlichkeit, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht umkehren wird) erfüllt ist; diese Bedingung wird beispielsweise dann nicht erfüllt sein, wenn Planungsrechnungen darauf schließen lassen, dass sich die wirtschaftlichen Verhältnisse, welche zu einer Teilwertabschreibung geführt haben, in absehbarer Zeit derart verbessern werden, dass es voraussichtlich zu einer zu versteuernden Zuschreibung des Steuerwertes der Beteiligung kommen wird.

6.4. Erwägungen

(36) Diese Stellungnahme folgt dem ersten Ansatz, dass die steuerliche Siebentelabschreibung mit dem Verlustvortrag vergleichbar ist.

(37) Auslösendes Moment für die Siebentelabschreibungen ist entweder die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert oder ein Verlust anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung. Die Siebentelabschreibung führt bei der späteren Verrechnungsmöglichkeit unabhängig vom weiteren Bestehen der Beteiligung zu einer Steuerermäßigung. Daher ist der Steuereffekt von dem Steuerwert der Beteiligung und von der Bilanzierung der Beteiligung selbst losgelöst zu be-

© Copyright AFRAC

trachten. Die Folge ist, dass die Siebentelabschreibung mit einem steuerlichen Verlustvortrag vergleichbar ist, der ebenfalls losgelöst von den Ausgangssachverhalten in Folgeperioden anrechenbar ist und daher grundsätzlich einen latenten Steueranspruch darstellt.

(38) Für diese Sichtweise spricht auch, dass die aktuellen KStR im Rahmen der für die Anerkennung von Verlustvorträgen relevanten sogenannten „Mantelkauf-Regelung“ auch die offenen Siebentel aus der steuerlichen Teilwertabschreibung erfassen.

(39) Diese Vorgehensweise ist konsistent sowohl für einen Konzern- als auch für einen separaten Einzelabschluss nach IFRS anwendbar. (Dies wäre für den zweiten Ansatz bei Abgang der Beteiligung nicht gegeben, da in diesem Fall weder ein IFRS Buchwert noch ein Steuerwert der Beteiligung vorhanden wäre.)

(40) Es ist daher bei Vornahme einer Teilwertabschreibung bei Beteiligungen ein latenter Steueranspruch in dem Umfang zu bilanzieren, in dem es wahrscheinlich ist, dass zukünftiges zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen den der latente Steueranspruch verwendet werden kann.

6.5. Beispiele

6.5.1. Ausgangslage

(41) Gesellschaft A kauft am 1.1.X1 100% der Anteile an der inländischen Kapitalgesellschaft B um 1.000. Gesellschaft B hat nach UGB ein Eigenkapital von 700, der Fair Value des Nettovermögens beträgt 1.000.

(42) Gesellschaft B erzielt in den Jahren X1 bis X3 Gewinne von je 100, die thesauriert werden. Gesellschaft B erzielt im Jahr X4 einen nachhaltigen Verlust von 700, der auch steuerlich zu einer Teilwertabschreibung führt. Gesellschaft B erzielt im Jahr X5 ein Ergebnis von null.

© Copyright AFRAC

6.5.2. Szenario 1

(43) Am 31.12.X6 verkauft Gesellschaft A die Beteiligung an Gesellschaft B um 200; sowohl unternehmensrechtlich als auch steuerrechtlich entsteht ein Verlust von 100.

	A (UGB)	A (IFRS)	B (UGB)	B (IFRS)	Steuer-wert	7tel Teilwert-abschreibung	7tel Teilwert-abschreibung	7tel Ver-kauf	7tel Ver-kauf
	Beteiligung an B	konsolidiertes Nettovermögen B	Eigenkapital	Nettover-mögen B		aktive latente Steuerbasis	in Steuerer-klärung	aktive la-tente Steu-erbasis	in Steuer-erklärung
1.1.X1	1.000	1.000	700	1.000	1.000				
31.12.X1	1.000	1.100	800	1.100	1.000				
31.12.X2	1.000	1.200	900	1.200	1.000				
31.12.X3	1.000	1.300	1.000	1.300	1.000				
31.12.X4	300	600	300	600	300	600	100		
31.12.X5	300	600	300	600	300	500	100		
31.12.X6	0	0	0	0	0	400	100	86	14
31.12.X7						300	100	71	14
31.12.X8						200	100	57	14
31.12.X9						100	100	43	14
31.12.X10						0	100	29	14
31.12.X11								14	14
31.12.X12								0	14

(44) Der Verlust aus dem Verkauf muss steuerlich ebenfalls über sieben Jahre verteilt geltend gemacht werden (neue Siebentelabschreibung); die Siebentelabschreibung aus der Teilwertabschreibung läuft planmäßig auch nach dem Verkauf in X6 weiter.

© Copyright AFRAC

6.5.3. Szenario 2

(45) Am 31.12.X6 wird Gesellschaft B um 350 verkauft; daher entsteht sowohl unternehmensrechtlich als auch steuerrechtlich ein Gewinn von 50.

	A (UGB)	A (IFRS)	B (UGB)	B (IFRS)	Steuerwert	7tel Teilwert-abschreibung	7tel Teilwert-abschreibung
	Beteiligung an B	konsolidiertes Nettovermögen B	Eigenkapital	Nettover-mögen B		aktive latente Steuerbasis	in Steuerer-klärung
1.1.X1	1.000	1.000	700	1.000	1.000		
31.12.X1	1.000	1.100	800	1.100	1.000		
31.12.X2	1.000	1.200	900	1.200	1.000		
31.12.X3	1.000	1.300	1.000	1.300	1.000		
31.12.X4	300	600	300	600	300	600	100
31.12.X5	300	600	300	600	300	500	100
31.12.X6	0	0	0	0	0	350	150
31.12.X7						250	100
31.12.X8						150	100
31.12.X9						50	100
31.12.X10						0	50

(46) Der steuerliche Veräußerungsgewinn von 50 erhöht im Jahr X6 das Siebentel von 100 auf 150. Dafür darf im letzten Jahr X10 nur 50 als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

© Copyright AFRAC

6.5.4. Szenario 3

(47) Gesellschaft B erzielt in den Jahren 20X5 und 20X6 ein Ergebnis von null. Im Jahr 20X7 wird ein nachhaltiger Gewinn von 300 erzielt, steuerlich ist eine Zuschreibung um 300 erforderlich.

	A (UGB)	A (IFRS)	B (UGB)	B (IFRS)	Steuerwert	7tel Teilwertab-schreibung	7tel Teilwertab-schreibung
	Beteiligung an B	konsolidiertes Nettovermögen B	Eigenkapital	Nettovermögen B		aktive latente Steuerbasis	in Steuererklä-rung
1.1.X1	1.000	1.000	700	1.000	1.000		
31.12.X1	1.000	1.100	800	1.100	1.000		
31.12.X2	1.000	1.200	900	1.200	1.000		
31.12.X3	1.000	1.300	1.000	1.300	1.000		
31.12.X4	300	600	300	600	300	600	100
31.12.X5	300	600	300	600	300	500	100
31.12.X6	300	600	300	600	300	400	100
31.12.X7	600	900	600	900	600	100	300
31.12.X8						0	100

(48) Erfolgt eine steuerwirksame Zuschreibung, führt dies zu einer Verkürzung des Verteilungszeitraums. Dabei ist im Jahr der Zuschreibung zunächst das laufende Siebentel (hier 100) anzusetzen. In Höhe der über das laufende Siebentel hinausgehende Gewinnrealisierung (300 abzgl 100) kommt es zu einer Zusatzabschreibung. Es ist laufend zu evaluieren, ob die Voraussetzungen gem. IAS 12.39 (in diesem Szenario ist dabei besonderes Augenmerk auf IAS 12.39(b) zu legen) erfüllt sind; ergibt sich, dass es wahrscheinlich ist, dass sich die temporäre Differenz zwischen Steuerwert und konsolidiertem Nettovermögen (z.B. im Jahr X4: Steuerwert = 300; konsolidiertes Nettovermögen B = 600) in absehbarer Zeit umkehren wird, ist eine entsprechende latente Steuerschuld einzustellen.

© Copyright AFRAC