



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

AFRAC-Stellungnahme 13
Gruppenbesteuerung (IFRS)

Stellungnahme

**Fragen der IFRS-Bilanzierung
und -Berichterstattung im Zusammenhang
mit der Gruppenbesteuerung**

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC, Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung) 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, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC

Schönbrunner Straße 222 - 228/1/6

1120 Wien – Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: office@frac.at

Web: <http://www.frac.at>

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Zitiervorschlag:

Kurzzitat: AFRAC 13 (September 2018), Rz ...

Langzitat: AFRAC-Stellungnahme 13: Gruppenbesteuerung (IFRS) (September 2018), Rz ...

Historie der vorliegenden Stellungnahme

erstmalige Veröffentlichung	Dezember 2008	
Überarbeitung	April 2010	Überarbeitung hinsichtlich der Bilanzierung von aus Steuerausgleichsvereinbarungen resultierenden Steuerumlagen und allfälligen latenten Steueransprüchen und -schulden sowie der Bilanzierung des Steuervorteils aus der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988; klarstellende Erweiterung der Anhangsangaben für die zuvor genannten Änderungen
Überarbeitung	März 2015	Berücksichtigung der Änderungen des § 9 KStG 1988 aufgrund des Abgabenänderungsgesetzes 2014
Überarbeitung	Dezember 2015	Konkretisierung von Ausweisfragen in Punkt „3.2. Ausweis von aus Steuerausgleichsvereinbarungen resultierenden Steuerumlagen und latenten Steueransprüchen und -schulden bei Gruppenmitgliedern“; Zusammenfassung der Rz 10 und 11 in Rz 10; Einfügung der Rz 11a
Überarbeitung	September 2018	Klarstellungen in Rz 6ff., vor allem, dass ein vereinbarter künftiger Umlagesatz zur Bewertung der laten-

		<p>ten Steuern eines Gruppenmitglieds heranzuziehen ist (kein Wahlrecht zur Heranziehung des geltenden bzw. künftigen Körperschaftsteuersatzes), wenn er aus der Steuerumlagevereinbarung zuverlässig bestimmbar ist; Anpassung der zugehörigen Erläuterungen; Aktualisierung des Titels</p>
--	--	--

Inhaltsverzeichnis

1. Hintergrund	2
2. Fragestellungen	3
3. Stellungnahmen	4
3.1. Bilanzierung von aus Steuerausgleichsvereinbarungen resultierenden Steuerumlagen und allfälligen latenten Steueransprüchen und -schulden	4
3.2. Ausweis von aus Steuerausgleichsvereinbarungen resultierenden Steuerumlagen und latenten Steueransprüchen und -schulden bei Gruppenmitgliedern.....	5
3.3. Bilanzierung des Steuervorteils aus der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988	7
3.4. Bilanzierung von zukünftigen Steuerverpflichtungen aus der Anrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung	7
3.5. Erforderliche Anhangangaben über die Gruppenbesteuerung	9
4. Erstmalige Anwendung	10
Erläuterungen	11
Bilanzierung von aus Steuerausgleichsvereinbarungen resultierenden Steuerumlagen und allfälligen latenten Steueransprüchen und -schulden	11
Bilanzierung des Steuervorteils aus der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988	17
Bilanzierung von zukünftigen Steuerverpflichtungen aus der Anrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung	18

1. Hintergrund

- (1) Kern der Gruppenbesteuerung ist die Möglichkeit, steuerliche Gewinne und Verluste unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften miteinander zu verrechnen; im Rahmen der Gruppenbesteuerung können aber auch Verluste ausländischer Gruppenmitglieder in Österreich verwertet werden. Die Körperschaftsteuer der gesamten Gruppe wird auf Ebene des Gruppenträgers festgestellt und dem Gruppenträger vorgeschrieben.
- (2) Voraussetzung für die Bildung einer Gruppe nach § 9 KStG 1988 ist unter anderem eine unmittelbare oder mittelbare Mehrheit der Anteile und der Stimmrechte der beteiligten Körperschaft an der Beteiligungskörperschaft sowie ein schriftlicher Gruppenantrag, in dem insbesondere zu erklären ist, dass zwischen den finanziell verbundenen inländischen Körperschaften jeweils eine Regelung über den Steuerausgleich vereinbart worden ist (vgl. dazu § 9 Abs 8 KStG 1988).
- (3) Ziel des Steuerausgleichs soll es sein, eine betriebswirtschaftlich und rechtlich sinnvolle Verteilung des beim Gruppenträger insgesamt für die Gruppe ermittelten und erhobenen Steueraufwands auf die einzelnen der Gruppe angehörenden inländischen Körperschaften zu erreichen. Hinsichtlich ausländischer zur Gruppe gehörender Körperschaften ist kein Steuerausgleich erforderlich, weil Verluste, die nach österreichischem Recht ermittelt und im Ausland nicht verwertet wurden, von ausländischen Körperschaften ohne Eingriff in deren sonstige Rechtsposition in Österreich verwertet werden können, wobei bei späterer Verwertung im Ausland bzw. spätestens bei Ausscheiden aus der Gruppe eine Nachversteuerung der in Österreich geltend gemachten Verluste zu erfolgen hat.
- (4) Eine weitere Rechtsfolge der Gruppenbildung ist, dass entsprechend den Bestimmungen des § 9 Abs 7 KStG 1988 auf Ebene der beteiligten Körperschaft (Gruppenträger bzw. beteiligtes Gruppenmitglied) eine im Steuerrecht so genannte Firmenwertabschreibung erfolgen muss, wenn diese nach dem

31.12.2004, aber vor dem 1.3.2014 eine Beteiligung an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft von einer nicht zum Konzern zählenden Körperschaft bzw. nicht von einem Gesellschafter mit beherrschendem Einfluss erwirbt und wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte. Diese Firmenwertabschreibung stellt steuerlich eine Betriebsausgabe dar, führt aber gleichzeitig zu einer Minderung des steuerlichen Buchwerts der Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft.

2. Fragestellungen

- (5) Folgende Fragestellungen im Zusammenhang mit einer Berichterstattung nach internationalen Rechnungslegungsstandards, wie sie von der EU übernommen wurden (im Folgenden kurz „IFRS“), werden in dieser Stellungnahme behandelt:
- Bilanzierung von aus Steuerausgleichsvereinbarungen resultierenden Steuerumlagen und allfälligen latenten Steueransprüchen und -schulden
 - Ausweis von aus Steuerausgleichsvereinbarungen resultierenden Steuerumlagen und latenten Steueransprüchen und -schulden bei Gruppenmitgliedern
 - Bilanzierung des Steuervorteils aus der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988
 - Bilanzierung von zukünftigen Steuerverpflichtungen aus der Anrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung
 - Erforderliche Anhangangaben über die Gruppenbesteuerung

3. Stellungnahmen

3.1. Bilanzierung von aus Steuerausgleichsvereinbarungen resultierenden Steuerumlagen und allfälligen latenten Steueransprüchen und -schulden

- (6) Latente Steueransprüche und -schulden sind nach IAS 12.47 anhand der Steuersätze zu bewerten, deren Gültigkeit für die Periode, in der ein Vermögenswert realisiert wird oder eine Schuld erfüllt wird, erwartet wird. Dabei werden die Steuersätze (und Steuervorschriften) verwendet, die zum Abschlussstichtag gültig oder angekündigt sind („enacted or substantively enacted tax rate“). Bezogen auf die österreichische Rechtslage bedeutet das derzeit einen Körperschaftsteuersatz von 25 %. Für den Fall künftiger Neuregelungen ist im Rahmen des österreichischen Gesetzwerdungsprozesses auf die Beschlussfassung durch den Nationalrat abzustellen. Bei beschlossenen Gesetzesänderungen kommt der darin vorgesehene geänderte Steuersatz zur Anwendung.
- (7) Da die einzelnen Gruppenmitglieder weiterhin unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften bleiben und als Steuersubjekte erhalten bleiben, sind die Bestimmungen über latente Steueransprüche und -schulden von den einzelnen Gruppenmitgliedern ungeachtet der bestehenden Unternehmensgruppe anzuwenden. Für Zwecke der Bemessung der latenten Steuern bei einem Gruppenmitglied kommt grundsätzlich der am Abschlussstichtag geltende bzw. in Kürze geltende Steuersatz zur Anwendung, sofern nicht aus der Steuerumlagevereinbarung der künftige Umlagesatz zuverlässig bestimmbar ist. Sollte bei Anwendung der Periodenabrechnungsmethode zwischen Gruppenträger und Gruppenmitglied ein geringerer als der aktuell (bzw. künftig) gültige Körperschaftsteuersatz vereinbart sein, ist für die Bemessung der latenten Steueransprüche und -schulden bei einem Gruppenmitglied der in der Steuerumlagevereinbarung vereinbarte feste Umlagesatz heranzuziehen. Ist der aufgrund einer Steuerumlagevereinbarung erwartete Umlagesatz von der künftigen Ergebnissituation der Unternehmensgruppe und/oder des einzelnen

Gruppenmitglieds abhängig, dann hat das Gruppenmitglied gemäß IAS 12.47ff. vorzugehen.

- (7a) Auf Ebene des einzelnen Gruppenmitglieds sind dessen Vor- und Außergruppenverluste iSd § 9 Abs 6 Z 4 KStG 1988 als steuerliche Verlustvorträge, für die die 75%-Vortragsgrenze des § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG 1988 nicht gilt, zu berücksichtigen. Soweit latente Steueransprüche aus internen Verlustvorträgen eines Gruppenmitglieds entstehen, ist unter sinngemäßer Anwendung der in IAS 12.34ff. festgelegten Voraussetzungen ein Aktivum anzusetzen.
- (7b) Der Gruppenträger hat in seinem Konzernabschluss den Ansatz latenter Steuern unabhängig neu zu beurteilen (vgl. Rz 6).
- (7c) Auch wenn Steuerumlagevereinbarungen die Möglichkeit der ordentlichen Kündigung sowohl durch den Gruppenträger als auch durch das Gruppenmitglied enthalten, ist vom Weiterbestand der Vereinbarung solange auszugehen, als keine Kündigungsabsicht vorliegt.

3.2. Ausweis von aus Steuerausgleichsvereinbarungen resultierenden Steuerumlagen und latenten Steueransprüchen und -schulden bei Gruppenmitgliedern

- (8) Für die Fälle der Erstellung eines (Teil-)Konzernabschlusses gemäß § 245a UGB („IFRS-Teilkonzern“) und der (freiwilligen) Erstellung eines Jahresabschlusses nach IFRS, wenn bei Vorliegen einer Gruppenbesteuerung der Gruppenträger die Konzernmuttergesellschaft (des übergeordneten Konzerns) ist, fehlt im IAS 12 eine explizite Regelung hinsichtlich des Ausweises von Steuerumlagen und der Zuordnung bzw. des Ausweises von latenten Steueransprüchen und -schulden auf Ebene des Teilkonzerns/im Jahresabschluss.
- (9) Hinsichtlich der Darstellung von tatsächlichen und latenten Ertragsteuern der einzelnen Konzerngesellschaften (Gruppenmitglieder und Nicht-Gruppenmitglieder) in der Gewinn- und Verlustrechnung des Teilkonzerns/Jahresabschlusses ist IAS 1.82(d) zu beachten, wonach Ertragsteuer-

aufwendungen/-erträge (tatsächliche und sich aus latenten Steueransprüchen und -schulden ergebende Beträge) gesondert auszuweisen sind. Wird in der Gewinn- und Verlustrechnung keine direkte Unterscheidung zwischen Ertragsteueraufwendungen/-erträgen von Gruppenmitgliedern und Nicht-Gruppenmitgliedern vorgenommen, so sind die erfassten Beträge im Anhang in Übereinstimmung mit IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen* gesondert anzugeben.

- (10) Für die Darstellung latenter Steueransprüche und -schulden der einzelnen Konzerngesellschaften (Gruppenmitglieder und Nicht-Gruppenmitglieder) in der Bilanz des Teilkonzerns/Jahresabschlusses sieht IAS 1.54(o) einen gesonderten Ausweis vor. Forderungen bzw. Verbindlichkeiten aus Steuerumlagen der Gruppenmitglieder gegenüber dem – nicht dem Teilkonzern zugehörigen – Gruppenträger sind als finanzielle Vermögenswerte bzw. Schulden gegenüber verbundenen Unternehmen auszuweisen. Erfolgt in der Bilanz keine Unterscheidung zwischen Bilanzposten von Gruppenmitgliedern und Nicht-Gruppenmitgliedern, so sind die Beträge im Anhang in Übereinstimmung mit IAS 24 gesondert anzugeben.
- (11) [in Rz 10 integriert]
- (11a) Cashflows aus Ertragsteuern der einzelnen Konzerngesellschaften (Gruppenmitglieder und Nicht-Gruppenmitglieder) sind gemäß IAS 7.35 in der Kapitalflussrechnung gesondert auszuweisen. Erfolgt in der Kapitalflussrechnung keine Unterscheidung zwischen Cashflows aus Steuerausgleichsvereinbarungen und Cashflows aus Ertragsteuern von Nicht-Gruppenmitgliedern, so sind diese Cashflows im Anhang in Übereinstimmung mit IAS 24 gesondert anzugeben.

3.3. Bilanzierung des Steuervorteils aus der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988

- (12) Der Steuervorteil aus der künftigen Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988 stellt zum Erwerbszeitpunkt keinen identifizierbaren Vermögenswert des erworbenen Unternehmens dar.
- (13) Die Bilanzierung des Steuervorteils aus der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988 hat unter Anwendung und Einhaltung der Bestimmungen der geltenden IFRS zu erfolgen. Die vom Unternehmen gewählte Bilanzierungs- und Bewertungsmethode ist nach IAS 1.117 im Anhang zu erläutern.

3.4. Bilanzierung von zukünftigen Steuerverpflichtungen aus der Anrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung

- (14) Zukünftige Steuerverpflichtungen aus der Anrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften sind eine Verpflichtung zur Zahlung von Ertragsteuern.
- (15) Aufgrund der Regelungen in § 9 Abs 6 Z 7 KStG 1988 hat ein Gruppenträger die steuerlichen Vorteile, die er durch die Übernahme der steuerlichen Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds erzielt hat, in folgenden Fällen bei seiner steuerlichen Gewinnermittlung wieder als Hinzurechnung zu berücksichtigen:
- Das ausländische Gruppenmitglied kann oder könnte seine steuerlichen Verlustvorträge mit eigenen steuerlichen Gewinnen verrechnen.
 - Das ausländische Gruppenmitglied scheidet aus der steuerlichen Unternehmensgruppe aus, bleibt aber Tochtergesellschaft.
 - Das ausländische Gruppenmitglied scheidet aus der steuerlichen Unternehmensgruppe durch Verkauf aus.
 - Das ausländische Gruppenmitglied wird liquidiert oder geht durch Insolvenz (Konkurs) unter.

- (16) Daraus ergibt sich, dass der Gruppenträger grundsätzlich die steuerlichen Vorteile, die er durch die Übernahme der steuerlichen Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds erzielt hat, wieder zurückführen muss, wobei im letzten Fall (Untergang) die Basis neu zu berechnen ist. Es liegt somit eine Verpflichtung zur Zahlung von Ertragsteuern vor.
- (17) [gestrichen]
- (18) Zukünftige Steuerverpflichtungen aus der Anrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften sind als Verbindlichkeit für tatsächliche Ertragsteuern zu bilanzieren.
- (19) IAS 12.5 definiert den Begriff „tatsächliche Ertragsteuern“ wie folgt:
„Die tatsächlichen Ertragsteuern sind der Betrag der geschuldeten (erstattungsfähigen) Ertragsteuern, der aus dem zu versteuernden Einkommen (steuerlichen Verlust) der Periode resultiert.“
- Nach IAS 12.12 sind die tatsächlichen Ertragsteuern für die laufende und frühere Perioden in dem Umfang, in dem sie noch nicht bezahlt sind, als Schuld anzusetzen.
- (20) Da der Betrag, der aus dem Steuervorteil durch die übernommenen steuerlichen Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds stammt und irgendwann in der Zukunft wieder zurückzuführen ist, nicht aus dem zu versteuernden Einkommen der laufenden Periode resultiert, handelt es sich um bedingt aufgeschobene Steuerschulden, die in IAS 12.12 nicht explizit abgedeckt sind.
- (21) Eine Anwendung der Bestimmungen für latente Steueransprüche und -schulden (IAS 12.15ff.) würde temporäre Differenzen voraussetzen, obwohl aus der steuerlichen Verlustübernahme selbst kein temporärer Unterschied zwischen einem Steuerwert und einem korrespondierenden IFRS-Buchwert entsteht, sondern bestenfalls ein zeitlicher Ergebnisunterschied zwischen dem zu versteuernden Einkommen und dem Periodenergebnis, der sich in Folgeperioden umdreht, vorliegt. Wesentlich für das Vorliegen von temporären Un-

terschieden sind allerdings die Ermittlung des Steuerwerts eines Bilanzpostens und der Vergleich mit dessen Buchwert in einem IFRS-Abschluss.

- (22) Die sinngemäße Anwendung von IAS 12.12 wird als sachgerecht angesehen. Daraus folgt, dass die Verpflichtung, aus der Übernahme ausländischer steuerlicher Verluste erzielte Steuervorteile wieder rückführen zu müssen, als Verbindlichkeit für tatsächliche Ertragsteuern aus der laufenden Periode und aus früheren Perioden anzusetzen ist.

3.5. Erforderliche Anhangsangaben über die Gruppenbesteuerung

- (23) Die Darstellung und Erläuterung der Auswirkungen der Gruppenbesteuerung hat unter Anwendung von IAS 12 sowie ggf. IAS 1.117ff. zu erfolgen.
- (24) Aufgrund der Auswirkungen auf die Ertragsteuerveranlagung und die Steuerzahlung sind zunächst die Vorschriften über Anhangsangaben gemäß IAS 12.79–88 zu beachten. Die Besonderheiten der Gruppenbesteuerung sind in sämtlichen Überleitungsrechnungen durch gesonderten Ausweis zu berücksichtigen (z.B. „Eingefrorene Verlustvorträge“, Verlustvorträge mit kurzfristigem/langfristigem Verwertungshorizont, Zins- bzw. Diskontierungseffekt).
- (25) Bei den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ist insbesondere auch auf die für die Bilanzierung des Steuervorteils aus der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 KStG 1988 angewandte Methode einzugehen.
- (26) Ebenso ist bei den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben, ob zukünftige Steuerverpflichtungen aus der Anrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften abgezinst im Abschluss erfasst werden und, wenn ja, nach welcher Methode diese Abzinsung erfolgt.
- (27) Ist der Gruppenträger selbst nicht in den Konzernabschluss (Teilkonzernabschluss) einbezogen, dann sind iSv IAS 1.117 die wesentlichen Regelungen der Methode, nach welcher der konsolidierte Betrag des tatsächlichen und latenten Steueraufwands auf die Gruppenmitglieder aufgeteilt wird, sowie die Art und Auswirkung von allen Änderungen dieser Methode (und bei der Er-

mittlung steuerbezogener Salden, welche Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegenüber Gruppenmitgliedern darstellen) zu erläutern.

- (28) Weiters ist zur Beschreibung der Gruppenbesteuerungsmechanik und -verrechnung auch IAS 24 zu beachten.
- (29) Grundsätzlich sind die allgemeinen Vorschriften über die Saldierung von aktiven und passiven Steuerabgrenzungen (IAS 12.71–76) sinngemäß anzuwenden sowie im Falle einer Unterscheidung in langfristige und kurzfristige Vermögenswerte (Schulden) in der Darstellung der Bilanz latente Steueransprüche und -schulden bei einem Gruppenmitglied nicht als kurzfristige Vermögenswerte (Schulden) auszuweisen. Gemäß IAS 1.61 sind im Anhang Beträge, die innerhalb bzw. außerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag realisiert oder erfüllt werden, gesondert anzugeben.

4. Erstmalige Anwendung

- (30) Die vorliegende Fassung der Stellungnahme ersetzt jene vom Dezember 2015. Sie ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2018 beginnen.

Erläuterungen

Bilanzierung von aus Steuerausgleichsvereinbarungen resultierenden Steuerumlagen und allfälligen latenten Steueransprüchen und -schulden

(A1) Zunächst ist die gemäß § 9 Abs 8 KStG 1988 getroffene Steuerumlagevereinbarung auf die Einhaltung nachfolgender Kriterien zu untersuchen:

- Systematik der Methode
- Betriebswirtschaftliche Begründ- und Nachweisbarkeit
- Konsistenz in der Anwendung

Sofern nach diesen Grundsatzüberlegungen die Steuerumlagevereinbarung als angemessen angesehen werden kann, sind die laufenden Steuerumlagen an den Gruppenträger in gleicher Weise zu erfassen und zu verbuchen, wie wenn die Gesellschaft selbst Steuersubjekt wäre. Dementsprechend sind die betreffenden Beträge in der Gewinn- und Verlustrechnung als Posten Steuer aufwendungen darzustellen (IAS 1.82(d)). Sonderfälle, die sich ergeben können, wenn die Steuerumlagevereinbarung als im Sinne der angeführten Grundsatzüberlegungen nicht angemessen einzuschätzen ist, werden in dieser Stellungnahme nicht behandelt.

(A2) Diese Vorgehensweise ist insbesondere auch deshalb sachgerecht, weil die Anwendung der Gruppenbesteuerung auf Ebene des Gruppenträgers zwingend eine entsprechende Regelung über den Steuerausgleich in der Gruppe voraussetzt und daher Gruppenmitglieder wirtschaftlich in die Bemessung und Verteilung von Steueransprüchen und -schulden in einer Weise einzubeziehen sind, dass im Grunde eine vergleichbare Situation wie vorher bei einzeln unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften vorliegt. Die Bestimmungen zur Bilanzierung von Ertragsteuern sind daher sinngemäß anzuwenden.

(A3) In der Literatur und in der Praxis haben sich unterschiedliche Methoden der Steuerumlage herausgebildet, die dem in Rz 3 dargestellten Ziel gerecht werden:

a) Belastungsmethode („stand-alone“-Methode)

Die Belastungsmethode geht von der steuerlichen Selbständigkeit des einzelnen Gruppenmitglieds aus. Daher richtet sich die Höhe der Steuerumlage danach, welchen Betrag an Körperschaftsteuer das Gruppenmitglied zu zahlen gehabt hätte, wenn sein steuerliches Ergebnis nicht dem Gruppenträger zugerechnet worden wäre (Fiktion des Nichtbestehens der Steuergruppe).

Weist daher ein Gruppenmitglied ein positives steuerliches Ergebnis aus, dann ist eine Steuerumlage in Höhe der fiktiven Steuerbelastung aufgrund des anzuwendenden Steuersatzes (derzeit in Österreich 25 %) an den Gruppenträger abzuführen. Bei einem steuerlichen Verlust erteilt der Gruppenträger entweder eine entsprechende Gutschrift oder merkt den überrechneten steuerlichen Verlust als „internen Verlustvortrag“ vor, der mit künftigen positiven steuerlichen Umlagen verrechnet wird.

b) Verteilungsmethode

Bei der Verteilungsmethode wird die vom Gruppenträger tatsächlich geschuldete Körperschaftsteuer nach betriebswirtschaftlich als vernünftig angesehene Schlüsseln (z.B. im Verhältnis der körperschaftsteuerlichen Ergebnisse der Gruppenmitglieder zueinander) auf die Gruppenmitglieder verteilt. Fällt aufgrund der vollständigen Verrechnung von steuerlichen Gewinnen und Verlusten keine Körperschaftsteuer an, so ist nach der Verteilungsmethode auch keine Steuerumlage zu verrechnen. Bei einem steuerlichen Verlust eines Gruppenmitglieds sehen Steuerumlagevereinbarungen nach dieser Methode häufig keine Gutschrift, sondern einen „internen Verlustvortrag“ vor.

c) Periodenabrechnungsmethode

Bei der Periodenabrechnungsmethode wird ein fester Umlagesatz vereinbart, durch den der erwartete Vorteil der geringeren Steuerbelastung in der Gruppe an die einzelnen Gruppenmitglieder weitergegeben wird. Im Unterschied zur Verteilungsmethode hat die tatsächlich geschuldete Körperschaftsteuer einer abgerechneten Periode keine unmittelbare Auswirkung auf die Höhe der Steuerumlagen.

d) Ergebnisabführungsvertrag

Besteht zwischen dem Gruppenträger und dem Gruppenmitglied ein gesellschaftsrechtlicher Ergebnisabführungsvertrag, ist eine Steuerumlagevereinbarung nicht erforderlich, weil das gesamte unternehmensrechtliche Ergebnis des Gruppenmitglieds an den Gruppenträger zu verrechnen ist. Besteht neben einem Ergebnisabführungsvertrag auch eine Steuerumlagevereinbarung, sind die dargestellten Grundsätze zur Bilanzierung der daraus resultierenden Steuerumlagen sowie allfälliger latenter Steueransprüche und -schulden beim Gruppenmitglied zu beachten.

- (A4) In Rz 6 wird festgelegt, dass latente Steueransprüche und -schulden nach IAS 12.47 anhand des am Abschlussstichtag geltenden bzw. in Kürze geltenden Steuersatzes zu bewerten sind.

Dies gilt sowohl für die Bewertung latenter Steueransprüche und -schulden beim Gruppenträger als auch grundsätzlich für einen Teilkonzernabschluss oder Jahresabschluss eines Gruppenmitglieds, der nach IFRS aufgestellt wird.

- (A5) Die Anwendung der Gruppenbesteuerung auf Ebene des Gruppenträgers setzt zwingend eine Regelung über den Steuerausgleich in der Gruppe voraus. Gruppenmitglieder sind daher wirtschaftlich in die Bemessung und Verteilung von Steueransprüchen und -schulden in einer Weise einzubeziehen,

dass im Grunde eine vergleichbare Situation wie vorher bei einzeln unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften vorliegt.

Daraus folgt, dass die Bestimmungen zur Bilanzierung von Ertragsteuern sinngemäß anzuwenden sind. Weiters ist daraus abzuleiten, dass auf Grundlage einer für ein Gruppenmitglied weiterhin bestehenden unbeschränkten Steuerpflicht und daher einer Betrachtung als individuelles Steuersubjekt für den Ansatz latenter Steueransprüche und -schulden im Jahresabschluss oder Teilkonzernabschluss – genauso wie bei einer eigenständig steuerpflichtigen Körperschaft – die Anwendung der „enacted or substantively enacted tax rate“ grundsätzlich geboten erscheint. Auf die betriebswirtschaftlich sinnvolle bzw. angemessene Verteilung des Steueraufwands wird ausdrücklich hingewiesen (vgl. Rz A1 – A3).

- (A6) Latente Steueransprüche und -verpflichtungen in einem Teilkonzernabschluss eines Gruppenmitglieds sind mit dem sich aus der Steuerumlagevereinbarung ergebenden Umlagesatz zu bewerten, weil es sonst zu einer Über- oder Unterbewertung der aktiven und passiven latenten Steuern kommt.

Die Umkehrung der latenten Steueransprüche und -verpflichtungen erfolgt beim Gruppenträger. Das Gruppenmitglied wird nur mit dem in der Steuerumlagevereinbarung vereinbarten Umlagesatz be- bzw. entlastet. Werden die latenten Steueransprüche und -verpflichtungen beim Gruppenmitglied aber mit dem jeweils geltenden lokalen Steuersatz (enacted or substantively enacted tax rate) bewertet, führte die Be- bzw. Entlastung mit einem davon abweichenden Umlagesatz jeweils zu einer verdeckten Einlage bzw. Ausschüttung.

- (A7) Wenn aus einer Steuerumlagevereinbarung der künftige Umlagesatz zuverlässig bestimmbar ist, ist er vom Gruppenmitglied heranzuziehen, weil er die Höhe der voraussichtlichen Steuerbe- bzw. -entlastung aus Sicht des Gruppenmitglieds abbildet. Dies gilt auch bei Mischmethoden, bei denen der erwartete Umlagesatz von der künftigen Ergebnissituation der Unternehmens-

gruppe und/oder des Gruppenmitglieds abhängig ist. In diesem Fall hat das Gruppenmitglied den für die einzelnen Jahre erwarteten Umlagesatz zu schätzen und die Methode der Schätzung stetig anzuwenden (vgl. IAS 8.13). Nach welcher Methode (Bewertungsgrundlage) die Schätzung vorzunehmen ist, wird in den IFRS nicht festgelegt. Das Gruppenmitglied hat daher eine den Kriterien des IAS 8.10ff. entsprechende Rechnungslegungsmethode zu entwickeln. Folgende Rechnungslegungsmethoden könnten beispielsweise in Anhängigkeit vom konkreten Steuerumlagevertrag bei Mischmethoden zur Anwendung kommen:

- Bewertung mit der sich auf Gruppenebene zum Zeitpunkt der Umkehr der temporären Differenzen ergebenden Steuerbelastung. Für diese Methode ist eine zuverlässige Steuerplanung für die gesamte Steuergruppe und auch für jedes einzelne Gruppenmitglied erforderlich. Aus dieser Steuerplanung der gesamten Steuergruppe hat das Gruppenmitglied an Hand des konkreten Steuerumlagevertrags für die einzelnen künftigen Jahre die Umlage und so den Umlagesatz zu schätzen, mit dem in den einzelnen Jahren die temporären Differenzen zu bewerten sind. Problematisch bei dieser Methode ist, dass hier nicht die Planung des Managements, das die Verantwortung für den IFRS-Teilkonzern- bzw. -Jahresabschluss des Gruppenmitglieds trägt, heranzuziehen ist, sondern die Planung des Gruppenträgers. In der Praxis dürfte es für ein Gruppenmitglied schwierig sein, zeitgerecht die erforderlichen Unterlagen zu erhalten. Bei börsennotierten Unternehmen kommt hier noch das mögliche Problem der Weitergabe von Insiderinformationen hinzu.
- Bewertung mit dem Umlagesatz, der sich aus der zuverlässigen Steuerplanung des Gruppenmitglieds ergibt. Für diese Methode ist „nur“ die vom Management des Gruppenmitglieds erstellte Steuerplanung erforderlich; externe, vom Gruppenmitglied nicht beeinflussbare Faktoren werden so nicht berücksichtigt. Hier kann es zu einer Überbewertung der zu versteu-

ernden temporären Differenzen und zu einer Unterbewertung abzugsfähiger temporärer Differenzen kommen, wenn in der gesamten Gruppe ein anderes Gruppenmitglied oder der Gruppenträger einen steuerlichen Verlust erzielt.

- Bewertung mit dem Umlagesatz, der sich aus dem Überhang der temporären Differenzen in den einzelnen Jahren ergibt. Für die Ermittlung des anzuwendenden Umlagesatzes sind die temporären Differenzen der einzelnen Jahre heranzuziehen. Ergibt sich beispielsweise für das Jahr X1 ein Überschuss der zu versteuernden über die abzugsfähigen temporären Differenzen, dann ist für die Bewertung aller temporären Differenzen des Jahres X1 der Umlagesatz für positive Umlagen heranzuziehen. Wenn im Jahr X2 ein Überschuss der abzugsfähigen über die zu versteuernden temporären Differenzen besteht, ist für die Bewertung aller temporären Differenzen dieses Jahres der Umlagesatz für negative Umlagen heranzuziehen. Es können daher für die Bewertung insgesamt unterschiedliche Umlagesätze anzuwenden sein. Auch wenn es bei dieser Methode zu Über- und Unterbewertungen der latenten Steuern kommen kann, ist sie für Unternehmen leicht anwendbar, wenn keine zuverlässige Steuerplanung vorliegt.

- (A8) Für den Ansatz abzugsfähiger temporärer Differenzen sind die Voraussetzungen von IAS 12.27ff. zu beachten. Gemäß IAS 12.28(a) sind abzugsfähige temporäre Differenzen anzusetzen, wenn sich diese in der gleichen Periode wie die erwartete Auflösung zu versteuernder temporärer Differenzen umkehren. Kann der Zeitpunkt der Umkehr einzelner zu versteuernder und/oder abzugsfähiger temporärer Differenzen nicht festgestellt werden, dann ist eine sachgerechte Schätzung des zeitlichen Verlaufs der Umkehreffekte notwendig. Bei zu Handelszwecken gehaltenen Vermögenswerten kann von der Annahme ausgegangen werden, dass sich temporäre Differenzen in der nächsten Periode umkehren werden.

(A9) Gemäß § 9 Abs 6 Z 4 KStG 1988 können vortragsfähige Verluste des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) nur bis zur Höhe des eigenen Gewinns des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden. Steuerliche Gewinne eines Gruppenmitglieds sind vorrangig mit dessen Vorgruppenverlusten zu verrechnen (vgl. KStR 2013 Rz 1071). Ein latenter Steueranspruch aus diesen Vorgruppenverlusten ist dann anzusetzen, wenn auf Ebene dieses Gruppenmitglieds die Voraussetzungen von IAS 12.34ff. erfüllt sind.

Bilanzierung des Steuervorteils aus der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988

(A10) Gemäß dem in IFRS 3.10 festgelegten Ansatzgrundsatz hat der Erwerber zum Erwerbszeitpunkt die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte, die übernommenen Schulden und alle nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen. Der Steuervorteil aus der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988 stellt keinen solchen identifizierbaren Vermögenswert des erworbenen Unternehmens dar. Der Steuervorteil entsteht erst durch Schaffung aller Voraussetzungen für den Gruppenantrag (insbesondere die Steuerausgleichsvereinbarung) durch den Erwerber und die bescheidmäßige Feststellung der Unternehmensgruppe durch das Finanzamt auf Basis eines entsprechenden Antrags.

(A11) Bei dem Steuervorteil aus der Firmenwertabschreibung handelt es sich auch nicht um einen eigenen latenten Steueranspruch des Erwerbers, der vor dem Unternehmenszusammenschluss aufgrund von getroffenen Einschätzungen nicht angesetzt wurde. Insoweit ist die Sondervorschrift IAS 12.67 in diesem Zusammenhang ebenfalls nicht anwendbar.

(A12) Für die Bilanzierung des Steuervorteils aus der Firmenwertabschreibung hat der Erwerber daher gemäß IAS 8.10 (Auswahl und Anwendung einer Rech-

nungslegungsmethode bei Fehlen eines IFRS) eine Rechnungslegungsmethode zu entwickeln und anzuwenden sowie im Anhang ausführlich zu beschreiben.

(A13) Solche Rechnungslegungsmethoden können insbesondere sein:

- Behandlung der Abschreibung nach § 9 Abs 7 KStG 1988 als temporäre Differenz bei Anteilen an Tochterunternehmen (IAS 12.38ff., sogen. „outside basis differences“),
- Ansatz noch nicht genutzter Steuergutschriften (IAS 12.34f., sogen. „tax credits“) oder
- Anwendung des IAS 12.32A (Ansatz latenter Steueransprüche, soweit ein Geschäfts-/Firmenwert geringer als seine steuerliche Basis ist).

Die Bilanzierung richtet sich nach den Bestimmungen der gewählten Vorgangsweise und ist stetig auf gleichartige Sachverhalte bei Unternehmenszusammenschlüssen anzuwenden (Grundsatz der Stetigkeit der Bewertung und Darstellung).

Bilanzierung von zukünftigen Steuerverpflichtungen aus der Anrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung

(A14) In Rz 22 wird festgelegt, dass die Verpflichtung, aus der Übernahme ausländischer steuerlicher Verluste erzielte Steuervorteile wieder rückführen zu müssen, als eine Schuld für tatsächliche Ertragsteuern aus der laufenden Periode und aus früheren Perioden anzusetzen ist. IAS 12.12 ist demnach sinngemäß anzuwenden.

(A15) Für eine Bilanzierung als Schuld für tatsächliche Ertragsteuern sprechen folgende Argumente:

- IAS 12.5 definiert den Begriff „tatsächliche Ertragsteuern“ wie folgt: „Die tatsächlichen Ertragsteuern sind der Betrag der geschuldeten (erstat-

tungsfähigen) Ertragsteuern, der aus dem zu versteuernden Einkommen (steuerlichen Verlust) der Periode resultiert.“

- Nach IAS 12.12 sind die tatsächlichen Ertragsteuern für die laufende und frühere Perioden in dem Umfang, in dem sie noch nicht bezahlt sind, als Schuld anzusetzen.
- Da der Betrag, der aus dem Steuervorteil durch die übernommenen steuerlichen Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds stammt und irgendwann in der Zukunft wieder zurückzuführen ist, nicht aus dem zu versteuernden Einkommen der laufenden Periode resultiert, handelt es sich um bedingt aufgeschobene Steuerschulden, die in IAS 12.12 nicht explizit angeführt werden.
- Für die Subsumierung der Verpflichtung zur Rückzahlung des Steuervorteils unter IAS 12.12 spricht insbesondere, dass es sich wirtschaftlich um eine Steuerstundung handelt. Das die Rückzahlungsverpflichtung auslösende Ereignis ist der Ansatz der übernommenen ausländischen Verluste in der Steuererklärung des Gruppenträgers. Es liegt somit eine Schuld im Sinne der IFRS vor (gegenwärtige Verpflichtung – weil eine Rückzahlungsverpflichtung nach § 9 Abs 6 Z 7 KStG 1988 besteht; aus einem Ereignis der Vergangenheit – durch Geltendmachung in der Steuererklärung; Ressourcenabfluss wahrscheinlich – nach § 9 Abs 6 Z 7 KStG 1988 so gut wie sicher bzw. nach § 26c Z 45 lit a KStG 1988 bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds, da kein umfassendes Amtshilfeabkommen mit dem Sitzstaat besteht, absolut sicher).

(A16) Die Frage, ob Schulden für tatsächliche Ertragsteuern zu diskontieren sind, wenn diese Steuern über einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten zu zahlen sind, ist nicht eindeutig gelöst. Im Juni 2004 diskutierte das IFRIC diese Frage und entschied, sie nicht auf die Agenda zu setzen, weil das IASB plane, IAS 20 (Zuwendungen der öffentlichen Hand) zu überarbeiten. Die Bewertung einer langfristigen Schuld für tatsächliche Ertragsteuern kann daher entweder in Anlehnung an IAS 20.10A (Vorteil eines öffentlichen Darlehens zu einem

unter dem Marktzins liegenden Zinssatz) oder an IFRS 9 (Finanzinstrument) erfolgen.

Nach IAS 20.10A sind Darlehen der öffentlichen Hand, die unter dem Marktzinssatz verzinst sind, in Übereinstimmung mit IFRS 9 (d.h. nach der Effektivzinsmethode) zu bilanzieren.

Eine Bilanzierung nach den Regeln des IFRS 9 bedeutet, dass die Verpflichtung bei der erstmaligen Erfassung mit ihrem Zeitwert anzusetzen und in der Folge unter Anwendung der Effektivzinsmethode aufzuwerten ist.

(A17) Eine Subsumierung des Sachverhalts unter IAS 37 ist nicht möglich, weil IAS 37.5 bestimmt, dass in den Fällen, in denen ein anderer Standard bestimmte Rückstellungen behandelt, der betreffende Sachverhalt nach dem entsprechenden Standard zu behandeln ist. IAS 37.5 erwähnt ausdrücklich Ertragsteuern als eine Rückstellungsart, die in IAS 12 speziell geregelt ist.

(A18) Einige Anwender sind der Ansicht, dass die Verpflichtung, aus der Übernahme ausländischer steuerlicher Verluste erzielte Steuervorteile wieder zurückführen zu müssen, zwar nicht explizit unter die Definition einer latenten Steuerschuld gemäß IAS 12.5 fällt, es aber dennoch sachgerechter ist, diese Verpflichtung als latente Steuerschuld zu behandeln, weil sie sich aus einer Differenz im zu versteuernden Einkommen ergibt, die sich in einer späteren Periode wieder umkehrt. Darüber hinaus existiert zum Zeitpunkt der Bilanzierung noch keine tatsächliche Schuld gegenüber dem Finanzamt.

Gegen die Anwendung der Regeln für die Bilanzierung als tatsächliche Steuern wird auch eingewendet, dass gemäß der Definition in IAS 12.5 tatsächliche Ertragsteuern jenen Betrag an geschuldeten (erstattungsfähigen) Ertragsteuern darstellen, der aus dem zu versteuernden Einkommen der Periode resultiert. Diese Definition schließe eine potenzielle Rückzahlungsverpflichtung aufgrund von Verlusten eines ausländischen Gruppenmitglieds aus, weil die zugrunde liegende Mehr-/Weniger-Rechnung erst das zu versteuernde Einkommen definiert. Demgegenüber besteht ein geradezu typisches Merkmal

latenter Steuern darin, dass sie aus sich in der Zukunft umkehrenden Differenzen resultieren.

Dem ist entgegenzuhalten, dass nach IAS 12.5 latente Steuern auf temporäre Differenzen zu bilden sind, die als Unterschied zwischen dem Buchwert eines Vermögenswerts oder einer Schuld und seinem Steuerwert entstehen. Den im Jahresabschluss erfassten Rückzahlungsverpflichtungen steht aber ein gleich hoher Steuerwert gegenüber. Der Steuerwert einer Schuld wird in IAS 12.8 definiert als deren Buchwert abzüglich aller Beträge, die für steuerliche Zwecke hinsichtlich dieser Schuld in zukünftigen Perioden abzugsfähig sind.

(A19) Einige Anwender sind der Ansicht, dass die latente Verpflichtung, den Steuervorteil wieder zurückführen zu müssen, substantziell einem negativen Verlustvortrag entspricht und daher in Analogie zu IAS 12.34 zu bilanzieren sei. Es liegt zwar keine zu versteuernde temporäre Differenz nach IAS 12.15 vor, aber der Standard selbst hat durch die Bestimmungen über noch nicht genutzte steuerliche Verluste und noch nicht genutzte Steuergutschriften eine Ausnahme vom Grundprinzip der „balance-sheet-liability“-Methode geschaffen. Durch diese Verwertung entsteht ein „negativer Verlustvortrag“, der bei entsprechendem positivem Ergebnis der Tochtergesellschaft wieder ausgeglichen wird.

Die materielle Konsequenz würde darin liegen, dass latente Steuern keiner Abzinsung unterliegen, auch wenn wirtschaftlich gesehen in vielen Fällen eine Abzinsung zu befürworten wäre. Gemäß IAS 12.54 würde eine verlässliche Bestimmung latenter Steuern auf Grundlage einer Abzinsung eine detaillierte Aufstellung des zeitlichen Verlaufs der Umkehrung der Steuerwirkung erfordern. Da dies in vielen Fällen nicht durchführbar sei, sei eine Abzinsung weder erforderlich noch gestattet. Es erscheine daher nicht sinnvoll, entgegen diesen Überlegungen für latente Steuern in einem vergleichbaren Fall eine Abzinsung zu verlangen. Vielmehr weise der vorliegende Sachverhalt eine den latenten Steuern sehr ähnliche Charakteristik auf, so dass eine analoge

Anwendung der Regelungen für latente Steuern näher liege als die Anwendung jener für tatsächliche Steuern.

Den beim Gruppenträger genutzten ausländischen Verlusten stehen beim ausländischen Gruppenmitglied in der Regel latente Steueransprüche aus Verlustvorträgen (aber aufgrund des ausländischen Steuersatzes in der Regel in anderer Höhe) gegenüber. Deshalb sei es nicht einsichtig, warum der beim Gruppenträger zu bildende Schuldposten nach den Regeln für tatsächliche Ertragsteuern beurteilt werden soll, während der „Ausgleichsposten“ den Bestimmungen für latente Steuern unterliegt. Dadurch käme es dazu, dass der Schuldposten abzuzinsen ist, während für den „Ausgleichsposten“ ein Abzinsungsverbot greift. Die Folge davon sei, dass per saldo ein Aktivüberhang bestehen bliebe.

Dem ist entgegenzuhalten, dass sich hier ganz unterschiedliche Steuerregime (bezogen auf die Steuerbasis wie auch auf den Steuersatz) gegenüberstehen, was dazu führt, dass es eingefrorene Verlustanteile geben kann, soweit beispielsweise steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften im Ausland bestimmte Aufwendungen im Gegensatz zu den österreichischen Vorschriften nicht als Betriebsausgaben anerkennen.

Weiters ist zu beachten, dass bei Auflösung der Gruppe eine Nachversteuerung von angerechneten Verlusten einer ausländischen Tochtergesellschaft auch unabhängig von der Ergebnisentwicklung dieser Gesellschaft stattfindet.

(A20) Unter Erwägung aller Argumente kam das AFRAC zu dem Schluss, dass eine Bilanzierung der Verpflichtung zur Rückführung der aus der Übernahme steuerlicher Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds erzielten Steuervorteile als Verbindlichkeit für tatsächliche Ertragsteuern den Bestimmungen des IAS 12 am ehesten entspricht.