



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

AFRAC-Stellungnahme 28

IAS 12 Ertragsteuern –

Outside Basis Differences (IFRS)

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

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

c/o Kammer der Wirtschaftstreuhänder

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 28 (Dezember 2019), Rz ...

Langzitat: AFRAC-Stellungnahme 28: IAS 12 Ertragsteuern – Outside Basis Differences (IFRS) (Dezember 2019), Rz ...

Historie der vorliegenden Stellungnahme

erstmalige Veröffentlichung	September 2015	
Überarbeitung	Dezember 2015	formale Anpassung; keine inhaltlichen Änderungen
Überarbeitung	Juni 2016	Klarstellung der Rz 14
Überarbeitung	Dezember 2019	Berücksichtigung der Auswirkungen der Hinzurechnungsbesteuerung iSd § 10a KStG

Inhaltsverzeichnis

1. Problemstellung und Zielsetzung	2
2. Stellungnahme.....	4
2.1. Überblick	4
2.2. Temporäre Differenzen und deren Ansatz.....	8
2.3. Anhangangaben	10
3. Erstmalige Anwendung.....	11
Erläuterungen	12

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 Konzernanhang anzugeben.
- (2) Zu versteuernde und abzugsfähige temporäre Differenzen aus in den Jahresabschlüssen aller in den 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“ aus Differenzen 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; oder*

- *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 der ertragsteuerlichen Konsequenzen folgender Sachverhalte im IFRS-Konzernabschluss:
 - Ausschüttung;
 - Veräußerung;
 - Liquidation.
- (6) Basierend auf Rz (1) bis (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 künftigen Besteuerung der den temporären Differenzen zugrunde liegenden Sachverhalte (Gewinnausschüttungen, Veräußerungsergebnisse, 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 12.39 ff. und IAS 12.44 ff. 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 österreichische Beteiligungen haltende Unternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft.

2. Stellungnahme

2.1. Überblick

- (9) Differenzen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie ihre steuerliche Wirkung und die daraus resultierenden Konsequenzen für den Ansatz von OBD im IFRS-Konzernabschluss bzw. für die Anhangangaben sind in der folgenden Rz (9a) sowie in der nachstehenden Tabelle für die in Rz (5) aufgezählten, typischen ertragsteuerlichen Konsequenzen (Ausschüttung, Veräußerung, Liquidation) dargestellt. In dieser Stellungnahme wird dann ausgehend von dieser Tabelle zwischen steuerwirksamen und nicht steuerwirksamen Transaktionen unterschieden.
- (9a) Die Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10a Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 5 KStG führt im Wirtschaftsjahr der Zurechnung der Passiveinkünfte bei der beherrschenden inländischen Körperschaft zur endgültigen Steuerbelastung. Eine spätere Ausschüttung dieser Passiveinkünfte unterliegt gemäß § 10a Abs. 7 Z 2 KStG nicht dem Methodenwechsel. Hinsichtlich der hinzugerechneten Passiveinkünfte besteht keine Steuerlatenz, der Ansatz von latenten Steuern hat zu unterbleiben.

Die Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10a Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 5 KStG iVm § 1 bis 5 VO BGBl. II Nr. 21/2019 kommt unter folgenden kumulierend zu erfüllenden Voraussetzungen zur Anwendung:

- Es handelt sich um Passiveinkünfte gemäß § 10a Abs. 2 KStG.
- Die ausländische Körperschaft ist niedrigbesteuert gemäß § 10a Abs. 3 KStG.
- Die Passiveinkünfte iSd § 10a Abs. 2 KStG betragen gemäß § 10a Abs. 4 KStG iVm § 2 Z 2 VO BGBl. II Nr. 21/2019 mehr als ein Drittel der gesamten Einkünfte.
- Bei der ausländischen Körperschaft handelt es sich um eine gemäß § 10a Abs. 4 Z 2 KStG beherrschte Körperschaft.

- Die ausländische beherrschte Körperschaft übt bezogen auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit gemäß § 10a Abs. 4 Z 3 KStG iVm § 4 VO BGBl. II Nr. 21/2019 aus.

Sind die Voraussetzungen für die Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 5 KStG nicht erfüllt, jedoch für den Methodenwechsel gemäß § 10a Abs. 7 Z 1 KStG erfüllt, sind eine spätere Ausschüttung, ein Veräußerungs- und ein Liquidationsgewinn jedenfalls steuerpflichtig.

Anteil fällt unter:			Ansatz und Ausweis von steuerlichen Effekten aus Differenzen, deren Umkehrung verursacht werden kann durch			
			Ausschüttung	Ausschüttung mit Quellensteuer	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	Differenz	nicht steuerwirksam	n/a	steuerwirksam	steuerwirksam
		Ansatz	kein Ansatz	n/a	bei Veräußerungsabsicht	bei Liquidationsabsicht
		Anhangangabe*	nein	n/a	ja	ja
Internationale Portfolio-beteiligungen****	§ 10 Abs. 1 Z 5 bis 6 KStG	Differenz	nicht steuerwirksam	steuerwirksam	steuerwirksam	steuerwirksam
		Ansatz	kein Ansatz	bei Ausschüttungsabsicht	bei Veräußerungsabsicht	bei Liquidationsabsicht
		Anhangangabe*	nein	ja	ja	ja
Internationale Schachtelbeteiligungen ohne Option****	§ 10 Abs. 1 Z 7 sowie Abs. 2 und 3 KStG	Differenz	nicht steuerwirksam	steuerwirksam	nicht steuerwirksam**	steuerwirksam oder nicht steuerwirksam**
		Ansatz	kein Ansatz	bei Ausschüttungsabsicht	kein Ansatz	bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust
		Anhangangabe*	nein	ja	nein	nein***
Internationale Schachtelbeteiligungen mit Option****	§ 10 Abs. 1 Z 7 sowie Abs. 2 und 3 Z 1 KStG	Differenz	nicht steuerwirksam	steuerwirksam	steuerwirksam	steuerwirksam
		Ansatz	kein Ansatz	bei Ausschüttungsabsicht	bei Veräußerungsabsicht	bei Liquidationsabsicht
		Anhangangabe*	nein	ja	ja	ja
Andere Beteiligungen	Von § 10 KStG oder § 10a KStG nicht erfasst oder unter § 10 Abs. 4 KStG fallend	Differenz	steuerwirksam	steuerwirksam	steuerwirksam	steuerwirksam
		Ansatz	bei Ausschüttungsabsicht	bei Ausschüttungsabsicht	bei Veräußerungsabsicht	bei Liquidationsabsicht
		Anhangangabe*	ja	ja	ja	ja

			Ansatz und Ausweis von steuerlichen Effekten aus Differenzen, deren Umkehrung verursacht werden kann durch			
Anteil fällt unter:			Ausschüttung	Ausschüttung mit Quellensteuer	Veräußerung	Liquidation
			vgl. Rz (10)	vgl. Rz (11)	vgl. Rz (12)	vgl. Rz (13)
Internationale Schachtelbeteiligungen und Beteiligungen, deren Gewinne unter § 10 Abs. 1 Z 5 oder 6 KStG fallen (qualifizierte Portfoliobeteiligungen)	§ 10a Abs. 7 Z 1 KStG und nicht unter § 10a Abs. 7 Z 2 KStG*****	Differenz	steuerwirksam	steuerwirksam	steuerwirksam	steuerwirksam
		Ansatz	bei Ausschüttungsabsicht	bei Ausschüttungsabsicht	bei Veräußerungsabsicht	bei Liquidationsabsicht
		Anhangangabe*	ja	ja	ja	ja
Beteiligungen, deren Passiveinkünfte der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen und deren Ausschüttungen insoweit gemäß § 10a Abs. 7 Z 2 KStG befreit sind	§ 10a Abs. 1 Z 1 und Abs. 7 Z 2 KStG	Differenz	steuerwirksam*****	steuerwirksam*****	steuerwirksam*****	steuerwirksam*****
		Ansatz	bei Ausschüttungsabsicht	bei Ausschüttungsabsicht	bei Veräußerungsabsicht	bei Liquidationsabsicht
		Anhangangabe*	Ja, soweit die Differenz (OBD) noch nicht durch die Hinzurechnungsbesteuerung erfasst wurde			

* Angabepflicht nur bei latenter Steuerschuld gemäß IAS 12.39

** Eine mögliche endgültige Steuerbelastung des Mutterunternehmens aus der Veräußerung oder Liquidation eines ausländischen Tochterunternehmens kann zu einer Einstufung als steuerwirksame Differenz führen.

*** In diesem Fall kann nur eine aktivische temporäre Differenz auftreten.

**** wenn der Methodenwechsel gemäß § 10a Abs. 7 KStG nicht zur Anwendung kommt

***** Erfasst sind nur jene Fälle, in denen die gesamte Ausschüttung bzw. der gesamte Veräußerungs- oder Liquidationsgewinn dem Methodenwechsel gemäß § 10a Abs. 7 Z 1 KStG unterliegt und § 10a Abs. 7 Z 2 KStG nicht zur Anwendung kommt.

***** Die Steuerwirksamkeit besteht nur in Höhe der Differenz zwischen den dem Methodenwechsel grundsätzlich unterliegenden Gewinnen aus Ausschüttung, Veräußerung oder Liquidation und den darin enthaltenen, bereits hinzugerechneten, Passiveinkünften, für die der Methodenwechsel gemäß § 10a Abs. 7 Z 2 KStG unterbleibt.

2.2. Temporäre Differenzen 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 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 nicht temporär. Der Ansatz einer latenten Steuerschuld iSv IAS 12.39 aufgrund einer zu versteuernden temporären Differenz bei Ausschüttungsabsicht kommt somit nur dann in Betracht, wenn die Beteiligungserträge nicht gemäß § 10 KStG steuerbefreit sind (zu Quellensteuern siehe Rz (11)) und der Methodenwechsel nicht gemäß § 10a Abs. 7 Z 2 KStG unterbleibt.
- (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) Differenz entsteht, ist jeweils das Vorliegen einer Veräußerungsabsicht und der daraus resultierende Ansatz latenter Steuern zu prüfen. Der Ansatz von latenten Steuern ist im Fall einer Veräußerung auch bei Beteiligungen zu prüfen, auf die der Methodenwechsel gemäß § 10a Abs. 7 Z 1 KStG zur Anwendung kommt. Bei Ermittlung der Steuerlatenz ist § 10a Abs. 7 Z 2 KStG zu berücksichtigen.
- (13) Im Fall eines **Liquidations**beschlusses ist nach 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 Satz 2 KStG vorliegen. Der Ansatz von latenten Steuern ist im Fall einer Liquidation auch bei Beteiligungen zu prüfen, auf die der Methodenwechsel gemäß § 10a Abs. 7 Z 1 KStG zur Anwendung kommt. Bei Ermittlung der Steuerlatenz ist § 10a Abs. 7 Z 2 KStG zu berücksichtigen.

- (14) Die Ausnahmebestimmungen zum Nichtansatz einer latenten Steuerschuld gemäß IAS 12.39 sind kumulativ zu erfüllen. Bei nach der Equity-Methode bilanzierten Unternehmen ist beispielsweise aufgrund des Anteilsbesitzes in der Regel davon auszugehen, dass im Hinblick auf eine **Ausschüttung** oder eine **Liquidation** keine Möglichkeit besteht, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der Differenz zu steuern. Ungeachtet einer Ausschüttungs-, Verkaufs- oder Liquidationsabsicht ist bei Vorliegen einer steuerwirksamen temporären Differenz gemäß Rz (9a) im Fall einer fehlenden Steuerungsmöglichkeit jedenfalls eine latente Steuerschuld anzusetzen. Die Bewertung hat mit dem Steuersatz zu erfolgen, der für die von der Geschäftsleitung erwartete Art der Umkehr heranzuziehen ist.
- (15) 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 temporäre 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.

- (16) 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.

2.3. Anhangangaben

- (17) 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 (9a) 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 Fall der Ausschüttung keine ausländische Quellensteuer anfällt, kein Angabeerfordernis besteht. Ebenso ist insoweit keine Anhangangabe erforderlich, als eine Hinzurechnungsbesteuerung iSd Rz (9a) erfolgt ist und daher spätere Ausschüttungen, Veräußerungs- und Liquidationsgewinne steuerfrei sind.
- (18) Da IAS 12.81 (f) und IAS 12.87 nur auf die Ausnahmebestimmungen des IAS 12.39 abzielen, ist im Anhang nur im Fall einer zu versteuernden 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.
- (19) 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 ist 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 abseh-

barer Zeit nicht steuerwirksam sind (z.B. konkret geplante Ausschüttungen bei jenen Beteiligungen, die von § 10 KStG erfasst sind).

3. Erstmalige Anwendung

- (20) Die vorliegende Fassung der Stellungnahme ersetzt jene vom Juni 2016. Sie ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

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.

Zur Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG ist die AFRAC-Stellungnahme 13 „Fragen der IFRS-Bilanzierung und -Berichterstattung im Zusammenhang mit der Einführung der Gruppenbesteuerung“ zu beachten.

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 z.B. 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):

Gemäß IAS 12.5 können temporäre Differenzen entweder

- (a) *zu versteuernde temporäre Differenzen sein, die temporäre Unterschiede darstellen, die zu steuerpflichtigen Beträgen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (steuerlichen Verlustes) zukünftiger Perioden führen, wenn der Buchwert des Vermögenswerts realisiert oder der Schuld erfüllt wird; oder*
- (b) *abzugsfähige temporäre Differenzen sein, die temporäre Unterschiede darstellen, die zu Beträgen führen, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlustes) zukünftiger Perioden abzugsfähig sind, wenn der Buchwert des Vermögenswertes realisiert oder eine Schuld erfüllt wird.*

Aus der Definition resultiert, dass eine temporäre Differenz nur dann vorliegt, wenn die Unterschiede in zukünftigen Perioden bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses zu einem steuerpflichtigen oder abzugsfähigen Betrag führen. Es handelt sich somit um eine steuerwirksame Differenz. Bleibt die Differenz in zukünftigen Perioden bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses unberücksichtigt (wie z.B. bei steuerfreien Beteiligungserträgen gemäß § 10 KStG), so liegt eine nicht steuerwirksame Differenz vor.

Wenn sowohl das Mutterunternehmen als 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 zum Tragen. 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 Beteiligungsbuchwert der fortgeschriebene Equity-Wert des assoziierten Unternehmens bzw. des Anteils an gemeinsamen Vereinbarungen.

Nach der Bestimmung der Differenz ist über den Ansatz unter Beachtung der in IAS 12.39 dargelegten Ausnahmebestimmungen zu entscheiden. 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 (9a):

Ein Anrechnungsvortrag gemäß § 10a Abs. 9 Schlussteil KStG ist bei der Ermittlung der Steuerlatenz zu berücksichtigen.

Zu Rz (10):

Im Hinblick auf § 10 KStG (steuerfreie Beteiligungserträge) gehen vor allem die Ausführungen in 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 Beherr-

schung 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. Da 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 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. Diese 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 spätestmöglichen 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 steuerwirksame temporäre Differenz, weil 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 steuerwirksame 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 und die Veräußerung „höchstwahrscheinlich“ sein muss, erscheint es angemessen, den Auflösungsbeschluss als spätestmöglichen Zeitpunkt für den Ansatz eines latenten Steuerpostens heranzuziehen, unabhängig davon, über welchen Zeitraum sich die Liquidation erstreckt.

Zu Rz (15):

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 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 daher nicht in Betracht.

Im Fall 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 temporäre 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 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 Differenzen kommen, die eine Prüfung der Ansatzvoraussetzungen für latente Steuern aus OBD erfordern. Erfolgt gemäß IAS 28.40 ff. beispielsweise eine Wertminderung des Anteils 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 (18):

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 12.74 ff. nur auf die Darstellung angesetzter latenter Steuern in der Bilanz beziehen und nicht auf die erforderliche Anhangangabe.

Zu Rz (19):

Zur Ermittlung der Anhangangabe sollen nachstehende Schritte durchgeführt werden:

Schritt 1: Bestimmung der Art der Beteiligung

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

Schritt 3: Bestimmung der größtmöglichen temporären Differenz

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

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 Ausschüttung mit Quellensteuer	10
Temporäre Differenz durch mögliche Veräußerung	30 (= max. temporäre Differenz)
Im Anhang anzugebender Betrag	30

Im Fall der in Rz (9a) 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 daher 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.