



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Stellungnahme

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

der Arbeitsgruppe

„International Financial Reporting Standards“

Vorsitzender der Arbeitsgruppe:

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

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, Wissenschaftler, 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 Klaus Hirschler, Erich Kandler, Aslan Milla, Walter Müller, Otto Nowotny, Peter Geyer und Andreas Rauter 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

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.afrac.at>

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Änderung der Stellungnahme vom September 2007

In der im September 2007 beschlossenen Stellungnahme wurde die erstmalige Anwendung gemäß Rz 36 für Perioden festgelegt, die am 1. Jänner 2008 oder später beginnen. Dieses Datum wurde auf den 1. Jänner 2009 geändert (siehe geänderte Rz 36). Weiterhin wird eine frühere Anwendung empfohlen.

Änderung der Stellungnahme vom Dezember 2007

Das AFRAC hat in seiner Sitzung am 10. Dezember 2008 beschlossen, die Anwendung des Kapitels 3.3 (Rz 15 bis 21) einstweilen auszusetzen (siehe Kapitel 5.3 und Rz 37). Darüber hinaus wurde für die Kapitel 3.1 und 3.4 eine Basis for Conclusions erarbeitet (siehe Kapitel 5.1. und 5.2).

Überblick

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 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	10
3.5. Erforderliche Anhangsangaben über die Gruppenbesteuerung	13
4. Erstmalige Anwendung	14
5. Basis for Conclusions	14
5.1. Bilanzierung von aus Steuerausgleichsvereinbarungen resultierenden Steuerumlagen und allfälligen latenten Steueransprüchen und –schulden	14
5.2. Bilanzierung von zukünftigen Steuerverpflichtungen aus der Anrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften	16
5.3. Bilanzierung des Steuervorteils aus der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988	21

1. Hintergrund

- (1) Mit dem Steuerreformgesetz 2005 (BGBl I 2004/57) wurde die neue Gruppenbesteuerung des § 9 KStG 1988 ab der Veranlagung 2005 eingeführt. Kern der Gruppenbesteuerung ist die Möglichkeit, steuerliche Gewinne und Verluste unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften miteinander zu verrechnen; im Rahmen der Gruppenbesteuerung können aber auch nach österreichischem Recht ermittelte 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 ist unter anderem eine mittelbare oder unmittelbare 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 sogenannte Firmenwertabschreibung erfolgen muss, wenn diese nach dem 31.12.2004 eine Beteiligung an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft von einer nicht zum Konzern zählenden Körperschaft bzw. nicht von einem Gesellschafter mit beherrschendem Einfluss erwirbt. 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 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 Anhangsangaben über die Gruppenbesteuerung

3. Stellungnahmen

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

(6) Zunächst ist die gem. § 9 Abs 8 KStG 1988 getroffene Umlagevereinbarung auf die Einhaltung nachfolgender Kriterien zu untersuchen:

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

Sofern nach diesen Grundsatzüberlegungen die Umlagevereinbarung 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 1.81). Sonderfälle, die sich ergeben können, wenn die Umlagevereinbarung als im Sinne der angeführten Grundsatzüberlegungen nicht angemessen einzuschätzen ist, werden in dieser Stellungnahme nicht behandelt.

(7) 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.

- (8) Steuersatz bei Berechnung latenter Steueransprüche und -schulden: Latente Steueransprüche und -schulden sind nach IAS 12.47 mit dem am Bilanzstichtag geltenden bzw. in Kürze geltenden Steuersatz („Enacted Tax Rate“) zu bewerten („Liability Method“). 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 (vgl. dazu die Stellungnahme des IWP zu Einzelfragen zur Bilanzierung von Ertragsteuern unter Berücksichtigung der Steuerreform 2005 vom Jänner 2004).
- (9) Da die einzelnen Gruppenmitglieder weiterhin unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften bleiben und als Steuersubjekte erhalten bleiben, kommt auch im Fall der tatsächlichen Steuerverrechnung auf Grundlage besonderer Umlagesteuersätze für Zwecke der Bemessung der latenten Steuern ausschließlich der am Bilanzstichtag geltende bzw. in Kürze geltende Steuersatz zur Anwendung. Soweit latente Steueransprüche aus Verlustvorträgen eines Gruppenmitglieds entstehen, ist unter Berücksichtigung bestehender latenter Steuerpflichtungen nur insoweit ein Aktivum anzusetzen, als dafür ein Ausgleich in der Gruppe vorgesehen ist oder wahrscheinlich erwartet werden kann.

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

- (10) Für den Fall der Erstellung eines (Teil-)Konzernabschlusses gem. § 245a UGB („IFRS-Teilkonzern“), aber auch bei der (freiwilligen) Erstellung eines Jahresabschlusses nach IFRS, wo bei Vorliegen einer Gruppenbesteuerung der Gruppenträger die Konzernmuttergesellschaft des übergeordneten Konzerns ist, fehlt im IAS 12 eine explizite Regelung hinsichtlich der Zuordnung und des Ausweises von latenten Steueransprüchen und -schulden auf Ebene des Teilkonzerns/des Jahresabschlusses.

- (11) Gemäß den Interpretationsregelungen in IAS 8.10-12 kann bei der Lösung des Problems auf das *FASB Statement No. 109, Accounting for Income Taxes* (SFAS 109) zurückgegriffen werden, wonach tatsächliche und latente Ertragsteuern auf die einzelnen Konzerngesellschaften aufzuteilen sind (SFAS 109.40). Der Standard bevorzugt dabei die sog. „Separate Return Method“ (siehe auch *Staff Accounting Bulletins (SAB), Topic 1: Financial Statements, B. Allocation of Expenses and Related Disclosure in Financial Statements of Subsidiaries, Divisions or Lesser Business Components of Another Entity, Question 3*), wonach die Aufteilung auf einzelne Konzerngesellschaften in einer Weise erfolgt, als ob diese eigenständige Steuersubjekte wären, schließt aber die Verwendung anderer Aufteilungsmethoden (z.B. die Verteilungsmethode) nicht aus, solange diese systematisch, betriebswirtschaftlich begründet bzw. nachweisbar und konsistent angewendet werden.
- (12) Hinsichtlich der Darstellung von tatsächlichen und latenten Ertragsteuern der einzelnen Konzerngesellschaften (Gruppenmitglieder und Nicht-Gruppenmitglieder) in der Gewinn- und Verlustrechnung des Teilkonzerns ist IAS 1.81(d) zu beachten, wonach Ertragsteueraufwendungen/-erträge (tatsächliche sowie sich aus latenten Steueransprüchen und -schulden ergebende Beträge) gesondert auszuweisen sind.
- (13) Für die Darstellung latenter Steueransprüche und -schulden der einzelnen Konzerngesellschaften (Gruppenmitglieder und Nicht-Gruppenmitglieder) in der Bilanz des Teilkonzerns sieht IAS 1.68(n) einen gesonderten Ausweis vor.
- (14) Für die Darstellung von tatsächlichen Forderungen bzw. Verbindlichkeiten aus Steuerumlagen der Gruppenmitglieder gegenüber dem - nicht dem Teilkonzern zugehörigen - Gruppenträger ist wegen der Tatsache, dass die Steuerumlagenvereinbarung zwischen dem Gruppenträger und den Gruppenmitgliedern unbestreitbar in den Anwendungsbereich des IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen* fällt, ein Ausweis

als finanzieller Vermögenswert bzw. finanzielle Schuld gegenüber verbundenen Unternehmen vorzunehmen.

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

3.3.1. Feststellung, dass eine Bilanzierung im Rahmen der Vorschriften für latente Steuern als Folge eines Unternehmenszusammenschlusses nicht zulässig ist

- (15) Grundsätzlich sind alle sich ergebenden latenten Steueransprüche (soweit sie die Ansatzkriterien erfüllen) oder latenten Steuerschulden als identifizierbare Vermögenswerte und Schulden im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* zum Erwerbzeitpunkt zu bilanzieren (IAS 12.66).
- (16) Bei dem Steuervorteil aus der Firmenwertabschreibung handelt es sich 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 nicht anwendbar.
- (17) Obwohl in Zukunft ein Steuervorteil aus der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG nach einem erfolgten Unternehmenszusammenschluss und bei Vorliegen der steuerlichen Voraussetzungen entstehen wird, handelt es sich dabei nicht um einen identifizierbaren Vermögenswert des erworbenen Unternehmens. Vielmehr sehen die Bestimmungen des KStG vor, dass die Firmenwertabschreibung beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger vorzunehmen ist. Ein Ansatz als identifizierbarer Vermögenswert des erworbenen Unternehmens kommt damit ebenfalls nicht in Betracht.

3.3.2. Bilanzierung nach den Vorschriften für latente Steueransprüche und -schulden im Zusammenhang mit Anteilen an Tochterunternehmen

- (18) Die Firmenwertabschreibung ist in § 9 Abs 7 KStG wie folgt geregelt:
- Voraussetzung für die Vornahme der Firmenwertabschreibung ist die Anschaffung einer Beteiligung an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, die nach der Anschaffung in die Gruppe einbezogen wird. Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen hat eine entsprechende Firmenwertabschreibung zu erfolgen, ein steuerliches Wahlrecht zur Vornahme derselben besteht nicht.
 - Der Firmenwert errechnet sich aus der Differenz zwischen den steuerlich maßgeblichen Anschaffungskosten der Beteiligung und dem anteilig erworbenen unternehmensrechtlichen Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft zuzüglich der (anteilig erworbenen) stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen; der Firmenwert beträgt aber höchstens 50 % der steuerlich maßgeblichen Anschaffungskosten.
 - Der nach obiger Formel ermittelte Firmenwert ist über 15 Jahre verteilt abzusetzen.
 - Die Firmenwertabschreibung ist auf die Zugehörigkeit der Beteiligungskörperschaft zur Gruppe begrenzt. Bei Eintritt in die Gruppe nach dem Jahr des Erwerbes der Beteiligung ist die Firmenwertabschreibung nur noch für jene Fünfzehntel möglich, die zeitlich noch offen sind, bei Austritt aus der Gruppe vor Ablauf der 15 Jahre nach Erwerb der Beteiligung können die offenen Fünfzehntel nicht weiter geltend gemacht werden.
 - Die Firmenwertabschreibung setzt weiters die laufende Existenz des bei Erwerb der Beteiligung vorhandenen Betriebes voraus. Die Veräußerung bzw. Aufgabe des die Firmenwertabschreibung begründenden Betriebes führt grundsätzlich auch zum Wegfall der offenen Firmenwertabschreibung.

- Der Steuervorteil einer Firmenwertabschreibung wird nur im Falle des Bestehens bzw. der Errichtung einer Gruppe gewährt; diese kann beispielsweise auch erst einige Jahre nach dem Beteiligungserwerb begründet werden.
- Jedes steuerwirksam in der Gruppe geltend gemachte Fünfzehntel vermindert entsprechend den steuerlichen Buchwert der Beteiligung.

Die Firmenwertabschreibung ist daher steuerlich eine über 15 Jahre zu verteilende Betriebsausgabe, die zwingend mit einer Minderung des steuerlichen Buchwertes der Beteiligung verbunden ist. Dieser Firmenwert nach § 9 Abs 7 KStG ist im Gegensatz zum Firmenwert nach § 8 Abs 3 EStG kein steuerlich bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut.

- (19) Aus der dargestellten Konzeption der Firmenwertabschreibung ergibt sich, dass zum Zeitpunkt der Begründung einer Unternehmensgruppe iSd KStG daraus weder zu versteuernde noch abzugsfähige temporäre Differenzen resultieren. Ebenso stellt die über 15 Jahre zu verteilende Minderung des steuerlichen Beteiligungsbuchwertes keine noch nicht genutzte Steuergutschrift des Gruppenträgers im Sinne des IAS 12.34 dar. Bei der Erfassung der Firmenwertabschreibung als Betriebsausgabe in den folgenden Veranlagungszeiträumen reduziert sich (bzw. im Falle einer negativen Firmenwertabschreibung – erhöht sich) das steuerliche Ergebnis und führt dadurch zu niedrigeren tatsächlichen Steuerzahlungen bzw. höheren steuerlich vortragsfähigen Verlusten (bzw. im Falle einer negativen Firmenwertabschreibung zu entsprechend gegenläufigen Effekten).
- (20) Im gleichen Ausmaß wird der steuerlich maßgebliche Buchwert der Beteiligung vermindert oder erhöht, wodurch grundsätzlich zu versteuernde bzw. abzugsfähige temporäre Differenzen resultieren. Daraus sich ergebende latente Steuerschulden sind bei Vorliegen der folgenden, in IAS 12.39 beschriebenen Bedingungen nicht zu bilanzieren:

- Das unmittelbar beteiligte Gruppenmitglied bzw. der Gruppenträger ist in der Lage, den zeitlichen Verlauf der Umkehrung der temporären Differenz zu steuern; und
- es ist wahrscheinlich, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht umkehren wird.

Soweit Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen vorliegen und diese im Zusammenhang mit einer Beteiligungsgemeinschaft stehen, ist im Einzelfall zu beurteilen, ob der Verlauf der Umkehrung temporärer Differenzen gesteuert (kontrolliert) werden kann; wenn diese Bedingung nicht erfüllt ist, ist eine latente Steuerschuld anzusetzen.

- (21) Bei Vorliegen von resultierenden latenten Steueransprüchen (im Falle von Erhöhungen des steuerlichen Buchwertes der Beteiligung bei negativer Firmenwertabschreibung) sind diese entsprechend IAS 12.44 ausschließlich in dem Umfang zu bilanzieren, 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 verrechnet werden kann.

Die Ausführungen unter Rz. (20) hinsichtlich Anteilen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen gelten sinngemäß.

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

3.4.1. Feststellung, ob eine Verpflichtung zur Zahlung von Ertragsteuern vorliegt

- (22) Aufgrund der Regelungen in § 9 Abs 6 Z 6 KStG hat ein Gruppenträger die steuerlichen Vorteile, die er durch die Übernahme der steuerlichen Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds erzielt hat, in folgenden Fällen bei sei-

ner steuerlichen Gewinnermittlung wieder als Hinzurechnung zu berücksichtigen:

- Ausländisches Gruppenmitglied kann oder könnte seine steuerlichen Verlustvorträge mit eigenen steuerlichen Gewinnen verrechnen
- Ausländisches Gruppenmitglied scheidet aus der steuerlichen Unternehmensgruppe aus, bleibt aber Tochtergesellschaft
- Ausländisches Gruppenmitglied scheidet aus der steuerlichen Unternehmensgruppe durch Verkauf aus
- Ausländisches Gruppenmitglied wird liquidiert oder geht durch Insolvenz (Konkurs) unter

(23) 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.

(24) Es ist aber zu berücksichtigen, dass die Diskussion über die Höhe der nachzuersteuernden Beträge noch nicht abgeschlossen ist. Diesbezüglich wird auf die steuerliche Fachliteratur verwiesen.

3.4.2. Bilanzierung als Verbindlichkeit für tatsächliche Ertragsteuern

(25) 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.

(26) Da der Betrag, der aus dem Steuervorteil durch die übernommenen steuerlichen Verluste des 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.
- (27) 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, bestenfalls ein zeitlicher Ergebnisunterschied zwischen dem zu versteuernden Einkommen und dem Periodenergebnis, der sich in Folgeperioden umdreht, vorliegt. Wesentlich für das Vorliegen von temporären Unterschieden ist allerdings die Ermittlung des Steuerwertes eines Bilanzpostens und der Vergleich mit dessen Buchwert in einem IFRS-Abschluss.
- (28) Das AFRAC sieht es daher als sachgerecht an, die Verpflichtung, aus der Übernahme ausländischer steuerlicher Verluste erzielte Steuervorteile wieder rückführen zu müssen, als eine Verbindlichkeit für tatsächliche Ertragsteuern aus der laufenden Periode und aus früheren Perioden anzusetzen. IAS 12.12 kann demnach sinngemäß angewendet werden. Die Frage, ob Verbindlichkeiten für tatsächliche Ertragsteuern zu diskontieren sind, wenn diese Steuern über einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten zu zahlen sind, ist zur Zeit nicht gelöst. Im Juni 2004 hat das IFRIC diese Frage diskutiert und entschieden, sie nicht auf die Agenda zu setzen, weil das IASB plant, IAS 20 *Beihilfen der öffentlichen Hand* zu überarbeiten. Die Bewertung einer langfristigen Verbindlichkeit für tatsächliche Ertragsteuern kann daher entweder nach IAS 20.37 (Abgrenzung für Beihilfen der öffentlichen Hand) oder entsprechend den Regeln des IAS 39 erfolgen.
- (29) Für diese 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 Steu-

ererklärung des Gruppenträgers. Es liegt somit eine Schuld im Sinne der IFRS vor (gegenwärtige Verpflichtung - da Rückzahlungsverpflichtung nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG besteht; aus einem Ereignis der Vergangenheit - durch Geltendmachung in der Steuererklärung; Ressourcenabfluss wahrscheinlich - nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG so gut wie sicher).

- (30) Eine Subsumierung des Sachverhaltes 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.

3.5. Erforderliche Anhangsangaben über die Gruppenbesteuerung

- (31) Die Darstellung und Erläuterung der Auswirkungen der Gruppenbesteuerung hat unter Anwendung von IAS 12 sowie ggf. IAS 1.103ff. zu erfolgen.
- (32) Aufgrund der Auswirkungen auf die Ertragsteuerveranlagung und die Steuerzahlung sind zunächst die Vorschriften über Anhangsangaben gem. 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 etc.).
- (33) Ist der Gruppenträger selbst nicht in den Konzernabschluss (Teilkonzernabschluss) einbezogen, dann sind iSv IAS 1.108 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 Ermittlung steuerbezogener Salden, welche Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegenüber Gruppenmitgliedern darstellen) zu erläutern.
- (34) Weiters ist zur Beschreibung der Gruppenbesteuerungsmechanik und -verrechnung auch IAS 24 zu beachten.

- (35) 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. Gem. IAS 1.52 sind im Anhang Beträge, die innerhalb bzw. außerhalb eines Zeitraumes von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag realisiert oder erfüllt werden, gesondert anzugeben.

4. Erstmalige Anwendung

- (36) Diese Stellungnahme gilt für Perioden, die am 1. Jänner 2009 oder später beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.
- (37) Die Anwendung des Kapitels 3.3. (Rz 15 bis 21) ist bis auf weiteres ausgesetzt. Entsprechend IAS 1 ist die gewählte Vorgehensweise der Bilanzierung des Steuervorteils aus der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988 im Anhang zu erläutern.

5. Basis for Conclusions

5.1. Bilanzierung von aus Steuerausgleichsvereinbarungen resultierenden Steuerumlagen und allfälligen latenten Steueransprüchen und –schulden

- (38) In Rz 8 der AFRAC Stellungnahme wird festgelegt, dass latente Steueransprüche und –schulden nach IAS 12.47 mit dem am Bilanzstichtag geltenden bzw in Kürze geltenden Steuersatz zu bewerten sind.

Dies gilt sowohl für die Bewertung latenter Steueransprüche und –schulden beim Gruppenträger als auch für einen Teilkonzernabschluss oder Einzelabschluss eines Gruppenmitglieds, der nach IFRSs aufgestellt wird.

- (39) Die Anwendung der Gruppenbesteuerung auf Ebene des Gruppenträgers setzt zwingend eine entsprechende 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 Steuersubjekt für den Ansatz latenter Steueransprüche und –schulden im Einzelabschluss oder Teilkonzernabschluss - genauso wie bei einer eigenständig steuerpflichtigen Körperschaften - die Anwendung der "enacted tax rate" auch im Falle abweichender Umlagevereinbarungen grundsätzlich geboten erscheint.

- (40) Einige sind der Auffassung, dass latente Steueransprüche und –verpflichtungen in einem Teilkonzernabschluss eines Gruppenmitglieds mit dem sich aus der Steuerumlagevereinbarung ergebenden Umlagesatz zu bewerten sind, da 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 latente Steueransprüche und –verpflichtungen beim Gruppenmitglied aber mit dem jeweils geltenden lokalen Steuersatz (enacted tax rate) bewertet, führte die Be- bzw. Entlastung mit einem davon abweichenden Umlagesatz jeweils zu einer verdeckten Einlage bzw. Ausschüttung.

Zudem kann es zu einer Überbewertung aktiver latenter Steuern kommen, da bei Umkehrung nur ein Vorteil in Höhe des in der Steuerumlagevereinbarung festgelegten Umlagesatzes entsteht.

- (41) Dem ist entgegenzuhalten, dass Gruppenmitglieder weiterhin unbeschränkt steuerpflichtige Steuersubjekte sind.

Da die einzelnen Gruppenmitglieder weiterhin unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften bleiben und als Steuersubjekte erhalten bleiben, kommt auch im Fall der tatsächlichen Steuerverrechnung auf Grundlage besonderer Umlagesteuersätze für Zwecke der Bemessung der latenten Steuern ausschließlich der am Bilanzstichtag geltende bzw. in Kürze geltende Steuersatz zur Anwendung. Soweit latente Steueransprüche aus Verlustvorträgen eines Gruppenmitglieds entstehen, ist unter Berücksichtigung bestehender latenter Steuerpflichtungen nur insoweit ein Aktivum anzusetzen, als dafür ein Ausgleich in der Gruppe vorgesehen ist oder wahrscheinlich erwartet werden kann. Somit kann es nicht zu einer Überbewertung aktiver latenter Steuern kommen.

Sofern die Steuerausgleichsvereinbarung als angemessen angesehen werden kann, da die Höhe der Steuerumlage betriebswirtschaftlich begründ- und nachweisbar ist, liegt auch keine verdeckte Ausschüttung bzw. Einlage vor.

- (42) Unter Erwägung aller Argumente kam das AFRAC zu dem Schluss, dass latente Steueransprüche und –pflichtungen in einem Teilkonzernabschluss eines Gruppenmitglieds mit dem sich aus IAS 12.47 ergebenden Steuersatz zu bewerten sind.

5.2. Bilanzierung von zukünftigen Steuerverpflichtungen aus der Anrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften

- (43) In Rz 28 der AFRAC Stellungnahme 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.

- (44) 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 des 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 genannt sind.
 - 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 - da Rückzahlungsverpflichtung nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG besteht; aus einem Ereignis der Vergangenheit - durch Geltendmachung in der Steuererklärung; Ressourcenabfluss wahrscheinlich - nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG so gut wie sicher).
- (45) 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 zur Zeit 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 Beihilfen der öffentlichen Hand zu überarbeiten. Die Bewertung einer langfristigen Schuld für tatsächliche Ertragsteuern kann daher entweder in Anlehnung an IAS 20.37 (Abgrenzung für Beihilfen der öffentlichen Hand) oder an IAS 39 (Finanzinstrument) erfolgen.

Eine Bewertung einer langfristigen Schuld nach IAS 20.37 bedeutet, dass diese derzeit nicht abzuzinsen ist. IAS 20.37 idF VO (EG) 1725/2003 der Kommission vom 29.9.2003, Amtsblatt L 261/1 vom 13.10.2003, bestimmt, dass zinslose und niedrig verzinsliche Darlehen eine Form von Beihilfen der öffentlichen Hand sind, bei der der Vorteil jedoch nicht durch die Berechnung der Zinsen quantifiziert wird.

Durch die vom IASB im Mai 2008 veröffentlichten Improvements to IFRSs wurde Par. 37 des IAS 20 ersatzlos gestrichen und ein neuer Par. 10A eingeführt. Danach sind künftig Darlehen der öffentlichen Hand, die unter dem Marktzinssatz verzinst sind, in Übereinstimmung mit IAS 39 (d.h. nach der Effektivzinsmethode) zu bilanzieren. IAS 20 idF der Improvements Mai 2008 ist für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2009 beginnen, prospektiv anzuwenden. Mit Übernahme dieser Änderung des IAS 20 in der EU wird dies auch für die Schulden für tatsächliche Ertragsteuern anzuwenden sein.

Eine Bilanzierung nach den Regeln des IAS 39 bedeutet, dass die Verpflichtung bei der erstmaligen Erfassung mit ihrem Zeitwert anzusetzen und in der Folge unter Anwendung der Effektivzinsmethode aufzuwerten ist.

- (46) Eine Subsumierung des Sachverhaltes 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.
- (47) Andere 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, da sie sich aus einer Differenz im zu versteuernden Einkommen ergibt, die sich in einer späteren Peri-

ode 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 von Verlusten eines ausländischen Gruppenmitgliedes aus, da die zugrunde liegende Mehr-/Weniger-Rechnung erst das zu versteuernde Einkommen definiert. Demgegenüber besteht geradezu ein typisches Merkmal latenter Steuern darin, dass sie aus sich in der Zukunft umkehrenden Differenzen resultieren.

Dem ist entgegen zu halten, dass nach IAS 12.5 latente Steuern auf temporäre Differenzen zu bilden sind, die als Unterschied zwischen dem Buchwert eines Vermögenswertes 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.

- (48) Einige Anwender sind der Ansicht, dass die latente Verpflichtung, den Steuervorteil wieder zurückführen zu müssen, substantiell 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 ent-

sprechendem 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 wäre, ist 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 jene für tatsächliche Steuern.

Den beim Gruppenträger genutzten ausländischen Verlusten stehen beim ausländischen Gruppenmitglied in der Regel latente Steueransprüche aus Verlustvorträgen (aber auf Grund 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. Folge davon ist, dass per Saldo ein Aktivüberhang bestehen bliebe.

Dem ist entgegenzuhalten, dass sich hier ganz unterschiedliche Steuerregimes (bezogen auf die Steuerbasis wie auch auf den Steuersatz) gegenüberstehen, was zum Teil dazu führen kann, dass es eingefrorene Verlustanteile geben kann, soweit beispielsweise steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften

im Ausland bestimmte Aufwendungen im Vergleich zu den österreichischen Vorschriften nicht als Betriebsausgaben anerkennen.

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

- (49) Unter Erwägung aller Argumente kam das AFRAC zu dem Schluss, dass eine Bilanzierung der Verpflichtung zur Rückführung eines aus der Übernahme steuerlicher Verluste eines ausländischen Gruppenmitgliedes als Verbindlichkeit aus tatsächlichen Ertragsteuern den Bestimmungen des IAS 12 am ehesten entspricht.

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

- (50) Das AFRAC hat in seiner Sitzung am 10. Dezember 2008 beschlossen, die Anwendung des Kapitels 3.3. (Rz. 15 bis 21) bis auf weiteres auszusetzen.

Grund für diese Maßnahme ist einerseits eine Änderung des derzeit geltenden IAS 12 durch den IFRS 3 (2008) und andererseits die Ankündigung des IASB, dass im 4.Quartal 2008 ein Exposure Draft zu einer Neufassung des IAS 12 herauskommen soll.

In IAS 12 wurde durch den IFRS 3 (2008) ein neuer Paragraph 32A eingeführt. Nach dieser neuen Bestimmung ist für den Fall, dass der Buchwert eines IFRS-Firmenwertes geringer als sein Steuerwert ist, der latente Steueranspruch aus dem erstmaligen Ansatz des Firmenwertes als Teil der Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses zu behandeln. Die möglichen Auswirkungen dieser neuen Bestimmung auf die Bilanzierung des Steuervorteils aus der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988 werden derzeit diskutiert.

Diese Änderung des IAS 12 wurde noch nicht in EU Recht übernommen. Zudem ist abzuwarten, in wie weit die geplanten Änderungen im IAS 12 durch

das IASB Auswirkungen auf die Bilanzierung des Steuervorteils aus der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988 haben werden.